

การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine)
มาใช้ในประเทศไทย

นางสาวอภิรดี ชัยกิจอุไรใจ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2555
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

APPLYING ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE IN THAILAND

Miss Apiradee Chaikittau-lajai

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws
Faculty of Law
Chulalongkorn University
Academic Year 2012
Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) มาใช้ในประเทศไทย
โดย	นางสาวอภิรดี ชัยกิจอุราใจ
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ์ เชื้อบุญชัย

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้รับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร. พล ธีรคุปต์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ์ เชื้อบุญชัย)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) พิภพ วีระพงษ์)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

อภิรดี ชัยกิจอุราใจ: การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) มาใช้ในประเทศไทย (APPLYING ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE IN THAILAND) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก รศ.ธิตีพันธุ์ เชื้อบุญชัย, 123 หน้า.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษา ขอบเขตของสิทธิของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี หรือทำธุรกรรมที่มี ต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด ซึ่งรัฐ ควรรับรอง ในประเทศไทย โดย มิได้กล่าวถึง การวางแผนภาษีหรือ ธุรกรรม ที่เกิดจาก เจตนาหลงหรือ เป็น นิติกรรมอำพรางตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เป็นธุรกรรมที่มุ่งผลประโยชน์ทางภาษีเป็นหลักและ ต้องสงสัยถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิ โดย ทำการศึกษาอำนาจโดยชอบของรัฐในการจัดเก็บภาษี, ทฤษฎีว่าด้วยเสรีภาพในการจัดการ ทรัพย์สินของประชาชน, สิทธิของผู้เสียภาษี รวมถึงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งศาลนำมาใช้ประกอบดุลพินิจในการวินิจฉัยธุรกรรมที่พิพาท ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) ซึ่งถูก พัฒนาโดยศาลและถูกนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรในประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อใช้ ในการวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

จากผลการศึกษาพบว่า ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดขอบเขตของ สิทธิของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี หรือทำธุรกรรมที่มี ต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด ซึ่งควรได้รับการ รับรอง จากรัฐ เป็นเหตุให้ผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยธุรกรรมทั้งเจ้าพนักงานประเมินและศาล ต่างใช้ หลักสุจริตประกอบดุลพินิจส่วนตนในการวินิจฉัย อันเป็นเหตุให้ธุรกรรมที่มีลักษณะเหมือนกัน กลับถูกวินิจฉัยต่างกัน อีกทั้งในปัจจุบันยังปรากฏว่าศาลได้นำหลักการที่ถูกสร้างขึ้นโดยศาลของ ประเทศกลุ่มคอมมอนลอว์คือหลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ซึ่งมีได้ถูกบัญญัติเป็น กฎหมายลายลักษณ์อักษรมาใช้ในการวินิจฉัยคดี เป็นเหตุให้ศาลตีความกฎหมายภาษีอากรอย่าง กว้างขวาง ซึ่งขัดต่อ สิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากร เพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน เพื่อการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัย จึงเสนอให้นำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาบัญญัติต่อบทกำหนดโทษอันเป็นบทที่ อยู่ในหมวด 2 เพื่อเป็นการกำหนดขอบเขตของ สิทธิของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี หรือทำ ธุรกรรมที่มี ต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด โดยหากธุรกรรมต้องสงสัยนั้นมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจตาม เงื่อนไขของหลักการดังกล่าว ธุรกรรมดังกล่าวควรได้รับการยอมรับจากรัฐ

สาขาวิชา.....กฎหมายการเงินและภาษีอากร..... ลายมือชื่อนิสิต

ปีการศึกษา.....2555..... ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

5286107334 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS : ECONOMIC SUBSTANCE / DOCTRINE / TAX AVOIDANCE / MEASURES / TAX / TAX EVASION

APIRADEE CHAIKITAU-LAJAI : APPLYING ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE IN THAILAND. ADVISOR: ASSOC. PROF. TITHIPHAN CHUERBOONCHAI , 123 pp.

This thesis aims for studying the rightful boundary of tax payers in planning for the lowest taxation cost for their transaction. The study, however, will not cover the case of a declaration of intention made with the connivance of other party which is fictitious or a declaration of fictitious intention is made to conceal another juristic act according Civil and Commercial Code, but cover the case of transaction only with the purpose of tax benefits, but having doubt the spirit of relevant law. This Thesis will put effort on focusing Power of Taxation, Private Autonomy Theory, Tax Payer's Rights including Revenue Code and Civil and Commercial Code which the court uses which his discretion in order to judge this transaction in the court. The thesis will be based on Economic Substance Doctrine developed by US court and codified in US law. This is to find the correlation of laws' spirit.

According to our finding, Thailand still does not have the law about the rightful boundary of tax payer in planning their transaction for lower tax expenses. This is the main cause of tax authority and tax court using morals basis their judgment method which causing standardize issues. Moreover, as Thai courthouses are using the common laws standard ie., Substance Over Form Doctrine in engaging such cases which create a wide range of judgment causing further conflict with the right to pay no more than the correct amount of tax and the right to certain according the taxpayer's rights. To solve this problem, researcher would like to propose the Economic Substance Doctrine in applying with current Chapter 2 under the Revenue Code as to draw a border for taxpayers in planning their taxation for maximize their tax benefit without creating any dispute with the laws

Field of Study : Finance and Tax Laws..... Student's Signature

Academic Year : 2012..... Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

ความสำเร็จของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงในความเมตตา
กรุณาของท่านอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัยที่รับเป็นอาจารย์ที่
ปรึกษา ให้คำปรึกษาและคอยช่วยเหลือ เอาใจใส่ ตลอดจนให้คำแนะนำแก่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จน
สำเร็จสมบูรณ์

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร. พล ธีรคุปต์ ประธานกรรมการ
สอบวิทยานิพนธ์ ศาสตราจารย์ (พิเศษ) พิภพ วีระพงษ์ และอาจารย์ประกาศ คงเอียด ที่ได้ให้ความ
กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งในการรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และ ได้กรุณาช่วยเหลือ ให้
คำปรึกษา ให้ข้อมูลและคำแนะนำเกี่ยวกับวิทยานิพนธ์อย่างสม่ำเสมอตลอดมา

เนื่องจากการทำวิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนศึกษาคำพิพากษาจากคำพิพากษาลบดับเต็ม ซึ่งมิ
ความจำเป็นต้องใช้สำเนาคำพิพากษาลบดับเต็มเป็นจำนวนมาก ผู้เขียนได้รับการอนุเคราะห์เป็นอย่างดี
ติยงจากผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนวราพงศ์
ในการค้นหาคำพิพากษาลบดับเต็ม รวมถึงให้คำปรึกษา คำแนะนำ ตลอดจนให้คำวิจารณ์และ
ข้อเสนอแนะต่างๆ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่านคณบดี คณาจารย์ทุกท่าน ที่คณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ซึ่งตลอดระยะเวลาที่ทำวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนได้รับความสนับสนุน ทั้งข้อมูล
ให้คำปรึกษาและคำแนะนำต่างๆ เป็นอย่างดี

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ เจ้าหน้าที่ห้องสมุด เจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตร์
มหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เจ้าหน้าที่คณะ ป้านอม
พีพิมพ์นิต ศิริยทรัพย์ที่ได้กรุณาช่วยเหลือ และอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ให้ผู้เขียนสามารถ จัดทำ
วิทยานิพนธ์ให้สำเร็จลุล่วง และขอขอบคุณเพื่อน พี่ น้อง ทุกคนที่เป็นกำลังใจและช่วยเหลือกันและ
กันมาโดยตลอด ขอขอบคุณ คุณกัณฑ์พิชญ์ อินชมภู ที่คอยช่วยเหลือสนับสนุนผู้เขียนสม่ำเสมอ รวมทั้ง
พี่ๆ น้องๆ เพื่อนๆ ของผู้เขียนทุกท่านที่คอยเป็นกำลังใจให้ผู้เขียนเสมอมาและขอขอบคุณทุกท่านที่ไม่
อาจกล่าวถึงได้หมด ณ โอกาสนี้ด้วย

สุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณ คุณพ่อ สิทธิศักดิ์ และคุณแม่ สุนีย์ ชัยกิจอุไรใจ
ผู้ที่ให้กำเนิดและมอบทุกๆ สิ่งกับผู้เขียน อาก ผู้ที่เป็นที่รักและรักผู้เขียนมาโดย ตลอด ขอขอบคุณ
พี่สาวภรณ์การ์ ชัยกิจอุไรใจ พี่ชายศราวุธ ชัยกิจอุไรใจ และ พี่สาวสิริธร เทพเลิศบุญ ที่เป็นผู้มี
อุปการคุณ คอยให้ทั้งกำลังใจ และช่วยเหลือผู้เขียนด้วยดีเสมอมา

ความดีและประโยชน์ทั้ง ปวงของวิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนขออุทิศให้บรรดาบุคคลทั้งหลาย
ดังกล่าว หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนขออภัยไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่	
1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	3
1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	3
1.4 สมมติฐาน.....	4
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
2 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีและเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สินและสิทธิของผู้เสียภาษี	5
2.1 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	5
2.1.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร.....	5
2.1.1.1 หลักการตกลงยินยอมทางภาษี.....	6
2.1.1.2 การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร.....	7
2.1.1.3 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ.....	8
2.1.1.4 ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร.....	8
2.1.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร.....	9
2.1.3 หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร.....	10
2.1.3.1 หลักการใช้อำนาจตามส่วน.....	10
2.1.3.2 หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง.....	10
2.1.4 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร.....	11
2.1.4.1 การตีความอย่างเคร่งครัดหรือตีความตามตัวอักษร (Strict Construction or Literal Interpretation)	11
2.1.4.2 การตีความในกรณีกฎหมายคลุมเครือ (an ambiguity in the statue)	14
ก) ศาลในระบบคอมมอนลอว์.....	15
ข) ศาลในระบบซีวิลลอว์	16
2.2. แนวความคิด หลักการว่าด้วยเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สิน.....	17
2.2.1 ทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่ง (Private Autonomy)	18

2.2.1.1	ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will)	18
(ก)	ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในระบบคอมพิวเตอร์.....	20
(ข)	ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในระบบซีวิลลอว์.....	21
2.2.1.2	ทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract).....	21
(ก)	เสรีภาพที่จะเข้ามาตกลงทำสัญญา.....	22
(ข)	เสรีภาพที่จะไม่ถูกแทรกแซงเมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว.....	22
2.2.1.3	ทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน (Public Order).....	23
(ก)	การกระทำที่มีลักษณะที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน.....	24
(ข)	ข้อจำกัดหรือกรอบบางประการต่อทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งนี้และทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา.....	25
2.2.1.4	การยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาและหลักเสรีภาพในการทำสัญญาในคดีภาษีอากร.....	26
2.2.2	แนวความคิด หลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี.....	34
2.2.2.1	สิทธิของผู้เสียภาษีโดยองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development หรือOECD)	34
(ก)	สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard)	34
(ข)	สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์ (The right of appeal)	34
(ค)	สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)	34
(ง)	สิทธิในความชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)	35
(จ)	สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy).....	35
(ฉ)	สิทธิได้รับการปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy).....	35
2.2.2.2	ประเภทสิทธิของผู้เสียภาษี.....	35
(ก)	สิทธิเชิงกฎหมายชั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Right)	35
(ข)	สิทธิเชิงกฎหมายชั้นทุติยภูมิ (Secondary Legal Right)	36
(ค)	สิทธิเชิงบริหารชั้นปฐมภูมิ (Primary Administrative Right).....	36
(ง)	สิทธิเชิงบริหารชั้นทุติยภูมิ (Secondary Administrative	

บทที่	ณ หน้า
	Right) 36
2.3	มาตรการของรัฐในปฏิเสศการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด..... 36
2.3.1	นิยาม..... 36
2.3.1.1	การหนีภาษี หรือ “Tax Evasion” หรือ “Tax Dogging”..... 37
2.3.1.2	การเลี่ยงภาษี “Tax Avoidance”..... 38
2.3.1.3	การวางแผนภาษีอากร หรือ “Tax Planning”..... 39
2.3.2	มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป (General Anti-Avoidance Tax Rules หรือ GAAR) 40
2.3.3	มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Tax Rules หรือ SAAR)..... 43
2.3.3.1	มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการชลดเงินได้เพื่อเลื่อนเวลาการเสียภาษี (Tax deferral schemes) 43
2.3.3.2	มาตรการ Controlled Foreign Companies หรือ CFC..... 43
2.3.3.3	มาตรการป้องกันการตั้งบริษัททุนจดทะเบียนทุนต่ำ (Thin Capitalization rule)..... 43
2.3.3.4	มาตรการป้องกันการใช้สิทธิประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Anti tax haven rule) 44
3	เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย..... 45
3.1	ธุรกรรมที่มีผลทางแพ่งและทางภาษีอากร..... 45
3.1.1	รายจ่ายต้องห้ามนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ..... 45
3.1.2	ธุรกรรมที่สร้างรายได้เพื่อนำมาตัดผลขาดทุน..... 48
3.1.3	ธุรกรรมที่สร้างราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาด..... 49
3.2	การทำธุรกรรมโดยใช้รูปแบบของสัญญาเพื่อการเสียภาษีต่ำที่สุด..... 51
3.2.1	กฎหมายที่ศาลนำมาใช้ในการพิจารณาคดี..... 51
3.2.1.1	หลักสุจริต..... 52
(ก)	แนวความคิดการใช้หลักสุจริตในกฎหมายมหาชน..... 52
(ข)	หลักสุจริตตามมาตรา 5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์... 54
(ค)	หลักสุจริตกับการตีความเจตนาและการตีความสัญญา..... 55
3.2.1.2	การแสดงเจตนาลวงและนิติกรรมอำพราง..... 56
(ก)	การแสดงเจตนาลวง..... 56
(ข)	นิติกรรมอำพราง..... 57
3.2.2	บทบาทการใช้อำนาจไต่สวนของผู้พิพากษาในคดีภาษี..... 60
3.2.2.1	ความเบื้องต้น..... 60
3.2.2.2	การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา..... 61
3.2.2.3	ผลของคำพิพากษา..... 67
3.2.3	การแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาบริการ..... 68

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารประเทศ เนื่องจากเป็นรายได้หลักเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางหรือรายจ่ายสาธารณะ อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือในการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น ถูกจำกัดด้วยกฎหมายภาษี เนื่องจากเป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น รัฐจึงสามารถบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้เท่าที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น

กฎหมายภาษีอากรกำหนดภาระภาษีตามรูปแบบธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ซึ่งรัฐก็ยอมรับการวางแผนภาษีโดยผู้เสียภาษีใช้เสรีภาพในการเลือกใช้ธุรกรรมหรือการกระทำใด ๆ ที่มีผลเป็นการบรรเทาภาระภาษีหรือการบริหารภาระภาษี เนื่องจากเป็นสิ่งที่รัฐสามารถคาดเดาได้ล่วงหน้าถึงเหตุการณ์ดังกล่าว และ เต็มใจให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิของตนเลือกเข้าทำธุรกรรมในรูปแบบที่เห็นว่าเหมาะสม กล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิเลือกที่จะเข้าทำธุรกรรมที่ตนเห็นว่ามีการเสียภาษีต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้โดยชอบด้วยกฎหมาย และไม่มีพันธะหน้าที่ใด ๆ ตามกฎหมายที่จะต้องเลือกใช้รูปแบบธุรกรรมที่มีผลให้ความรับผิดทางภาษีของตนสูงที่สุด เพื่อให้รัฐพึงพอใจ เช่น คดี IRC v Duke of Westminster ของสหราชอาณาจักร และ US Court of Appeals ได้ให้เหตุผลในคดี Helvering V. Gregory 69F. 2d 809. และคดี CIR v. Challenge Corporate Ltd (1986) 8 NZTC5, 219 ว่า “ศาลได้กล่าวไว้ครั้งแล้วครั้งเล่าว่า การจัดทำธุรกรรมให้มีต้นทุนทางภาษีที่ต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ไม่ใช่สิ่งที่ชั่วร้ายแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธิที่จะกระทำไม่ว่าคนรวยหรือคนจน และเป็นสิ่งที่ถูกต้องที่จะพึงกระทำเช่นนั้น เนื่องจากไม่มีใครมีพันธะหน้าที่ที่จะต้องจ่ายภาษีมากกว่าสิ่งที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสีย”¹

อย่างไรก็ตาม ในเวลาต่อมา ผู้เสียภาษีได้ใช้เสรีภาพของตนในการวางแผนภาษีโดยการสร้างธุรกรรมหรือการกระทำใด ๆ อันมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจ

¹ “International Fiscal Services, The Principles of International Tax Planning,” ใน การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping), พิภพ วีระพงษ์, มิถุนายน 2551, หน้า 17.

(Commercial substance) หรือ ธุรกิจหรือการกระทำนั้นอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษีอย่างเดียวกันนั้นโดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ แม้ธุรกิจหรือการกระทำนั้นสามารถบังคับได้ในทางแพ่งแต่ทำให้การภาษีที่ใช้รูปแบบธุรกรรมเปลี่ยนไป การใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในลักษณะนี้ถูกโต้แย้งถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่ถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า Sham Transaction* โดยศาลภายใต้ระบบคอมมอนลอว์ได้สร้างมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป หรือ General Anti-Avoidance Tax Rules ว่าด้วย Sham Transaction Doctrine เพื่อให้สรรพากรและศาลใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตัดสินว่าธุรกรรมที่พิพาทถือเป็น Sham Transaction หรือไม่ และให้อำนาจในการปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมดังกล่าว ซึ่งในเวลาต่อมาภายใต้ Sham Transaction Doctrine ศาลได้สร้าง Doctrine อื่นๆ เช่น หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form doctrine), หลักการว่าด้วย Step transaction doctrine, หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business purpose doctrine) รวมถึง หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) เพื่อพิจารณา Sham Transaction อีกนัยหนึ่ง มาตรการดังกล่าวเป็นการสร้างความชัดเจนในการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี ซึ่งหากธุรกรรมหรือการกระทำอันเป็นบ่อเกิดของผลลัพธ์ทางภาษีนั้น ไม่ต้องด้วยมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป หรือไม่ถูกวินิจฉัยว่าเป็น Sham Transaction ผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้นย่อมได้รับการยอมรับจากรัฐ

ขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยนั้น ขาดความแน่นอนชัดเจนซึ่งขัดต่อสิทธิของผู้เสียภาษี จากการศึกษา สาเหตุของปัญหานี้เกิดขึ้นจากกรณีในประเทศไทยไม่มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปอันจะสามารถนำมาใช้เป็นขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย ดังนั้นเมื่อมีข้อโต้แย้งขึ้นสู่ศาล ศาลจะใช้หลักการตีความกฎหมายภาษี ประกอบดุลพินิจส่วนตนซึ่งมีข้อสันนิษฐานว่าเป็นไปด้วยความสุจริตเพื่อทำคำวินิจฉัยซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอน กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย จะได้รับการยอมรับหรือปฏิเสธขึ้นอยู่กับดุลพินิจส่วนตนของผู้มีที่อำนาจเกี่ยวข้องในการวินิจฉัยว่าจะยอมรับหรือ

* Sham Transaction หรือ ธุรกิจว่าด้วยการไม่บังคับตามเจตนาลวง เป็นธุรกรรมที่มีผลบังคับในทางแพ่ง แต่เนื่องจากถูกสร้างขึ้นเพื่อความวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษียิ่งกว่าวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ดังนั้นรัฐจึงปฏิเสธธุรกรรมดังกล่าวมิให้มีผลบังคับในทางภาษีอากร เนื่องจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีได้กล่าวถึงธุรกรรมที่ต้องด้วยหลักเจตนาลวงและนิติกรรมอำพรางตามมาตรา 155 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันไม่มีผลบังคับในทางแพ่ง ดังนั้นเพื่อป้องกันความสับสน ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยจะใช้คำว่า “ Sham Transaction” แทน “ธุรกรรมว่าด้วยการไม่บังคับตามเจตนาลวง”

ปฏิเสศผลลัพท์ทางภาษีที่เกิดขึ้น จนกระทั่งปรากฏว่าศาลได้สร้างหลักการบางอย่างเช่นเดียวกับ Doctrine ในระบบคอมมอนลอว์ในการทำคำวินิจฉัยซึ่งขัดกับระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ซึ่งเป็นระบบกฎหมายของประเทศไทย

จากปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ หรือ Economic Substance Doctrine ซึ่งถูกสร้างโดยศาลอุทธรณ์ในประเทศสหรัฐอเมริกา และได้ถูกนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรในเวลาต่อมา เพื่อนำเสนอแนวทางที่จะสร้างความชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดของผู้เสียภาษีในประเทศไทย และเพื่อประโยชน์ในด้านนิติศาสตร์สาขาภาษีอากร

1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิทยานิพนธ์

- 1.2.1 เพื่อสามารถอธิบายอำนาจโดยชอบธรรมของรัฐในการจัดเก็บภาษี
- 1.2.2 เพื่อสามารถอธิบาย เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินตามกฎหมายทางแพ่งและสิทธิของผู้เสียภาษี
- 1.2.3 เพื่อสามารถอธิบายปัญหาความไม่ชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร
- 1.2.4 เพื่อสามารถอธิบายหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) เพื่อสร้างความชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร
- 1.2.5 เพื่อสร้างองค์ความรู้ เกี่ยวกับ หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) ให้แก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีและศาลตลอดจนบุคคลทั่วไปผู้สนใจ

1.3 ขอบเขตของการทำวิทยานิพนธ์

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาขอบเขตการใช้เสรีภาพทางแพ่งของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในลักษณะการสร้างธุรกรรมหรือการกระทำ ที่ผู้เสียภาษีกระทำลงโดยชอบด้วยกฎหมายและด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลเพื่อก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิ โดยมุ่งผลประโยชน์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจ (Commercial substance) หรือ ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพท์ทางภาษีอย่างเดียวนั้น โดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มิได้กล่าวถึงการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำสุดโดยการเข้าทำธุรกรรมหรือการกระทำโดยเจตนาหลงหรือต้องด้วยหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) ของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อสร้างความแน่นอนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำสุด

1.4 สมมติฐาน

สิทธิของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดควรได้รับการรับรองจากรัฐตามหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine)

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

เป็นแบบการวิจัยเอกสารในเชิงคุณภาพ โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมตัวบทกฎหมาย คำพิพากษา ข้อมูลจากตำรา บทความ วารสาร จุลสารที่เผยแพร่จากหน่วยงานรัฐบาลและเอกชน ตลอดจนรายงานสัมมนา รายงานวิจัย ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ อาทิ ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยนำข้อมูลจากเอกสารมาวิเคราะห์และสรุป นอกจากนี้ จะมีการสัมภาษณ์เชิงสนทนากับผู้ทรงคุณวุฒิ และผู้ที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้

1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1.6.1 เพื่อนำเสนออำนาจโดยชอบธรรมของรัฐในการจัดเก็บภาษี

1.6.2 นำเสนอเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินตามกฎหมายแพ่งและสิทธิของผู้เสียภาษี

1.6.3 เพื่อนำเสนอปัญหาความไม่ชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

1.6.4 เพื่อนำเสนอหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) เพื่อสร้างความชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

1.6.5 เพื่อสร้างองค์ความรู้ให้แก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีและศาล ตลอดจนบุคคลทั่วไปผู้สนใจ

บทที่ 2

อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีและเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สินและสิทธิของผู้เสียภาษี

ในบทนี้ส่วนต้นได้ศึกษาถึงแนวคิด หลักการว่าด้วยอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี ซึ่งอำนาจนี้ถูกจำกัดขอบเขตเท่าที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น ดังนั้นในส่วนถัดมาผู้วิจัยจึงได้นำเสนอวิธีการตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ทราบถึงการใช้อำนาจของรัฐในการบริหารจัดการเก็บภาษีภายใต้กฎหมายเพื่อการรักษา และในส่วนหลังผู้วิจัยได้กล่าวถึงเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินของตน และสิทธิของผู้เสียภาษีอันเป็นสิทธิที่รัฐพึงเคารพ โดยในส่วนท้าย ผู้วิจัยนำเสนอมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป (General Anti-Avoidance Tax Rules หรือ GAAR) และ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Tax Rules หรือ SAAR) อย่างกว้าง ๆ เพื่อแสดงถึงความแตกต่างระหว่างสองมาตรการ

2.1 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการกระทำที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนผู้เสียภาษี ดังนั้น รัฐจึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้เท่าที่กฎหมายภาษีอากรให้อำนาจไว้เท่านั้นและรัฐไม่สามารถบัญญัติกฎหมายเพื่อการรักษาตามอำเภอใจ ด้วยเหตุผลที่ว่า การออกกฎหมายดังกล่าวต้องประกอบไปด้วยหลักการต่างๆ ปรากฏในรัฐธรรมนูญนานาประเทศ¹ ดังต่อไปนี้

2.1.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

ด้วยการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐต้องอาศัย อำนาจที่เกิดจากกฎหมายในการดำเนินการ ดังนั้น กฎหมายที่ออกมาจึงต้องตั้งอยู่บนหลักความชอบด้วยกฎหมาย ระบบภาษีในปัจจุบันจึงประกอบขึ้นภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี

"ความชอบด้วยกฎหมาย" มี 2 ความหมาย ได้แก่

ความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ลักษณะสอดคล้องตามกฎหมาย กล่าวคือ การอนุมัติภาษี การบริหารภาษีและ การจัดเก็บภาษีต้องกระทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น

ความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงอนุมัติจัดเก็บภาษีและระบบภาษีอยู่ภายใต้ขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมาย

¹ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (โรงพิมพ์เดือนตุลาฯ, สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547). หน้า 71.

ศาสตราจารย์กิตติคุณที่มหาวิทยาลัยปารีส 2 Panthéon-Assas เชี่ยวชาญกฎหมายมหาชนฝรั่งเศส Rene Chapus ได้ตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายว่า “ความชอบด้วยกฎหมายประกอบไปด้วยที่รวมของกฎเกณฑ์แห่งรัฐธรรมนูญ กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น กฎเกณฑ์ที่มาจากบรรทัดฐานคำพิพากษา กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหาร รวมทั้งกฎเกณฑ์ซึ่งมีที่มาจากสนธิสัญญาระหว่างประเทศ กฎเกณฑ์ที่มีศักดิ์ลบล้างกันและซับซ้อนเหล่านี้ รวมกันทั้งหมดเป็นที่มาของความชอบด้วยกฎหมาย²

2.1.1.1 หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

การตกลงยินยอมทางภาษีตามนัยทางกฎหมาย หมายถึง การจัดเก็บภาษีซึ่งได้รับการอนุมัติโดยฝ่ายนิติบัญญัติในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตย ตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับการยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้

ในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจการจัดตั้งระบบภาษีกระทำได้อันเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านผู้แทนของประชาชน ดังนั้น อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากกรอนุมัติของประชาชนทั้งปวงนั่นเอง ในส่วนของประเทศไทยนั้น เป็นการตกลงยินยอมผ่านทางรัฐสภา ที่ประกอบด้วยผู้แทนของประชาชน ดังนั้น อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีสามารถที่จะอ้างได้ว่ามาจากความยินยอมของประชาชน ประชาชนจะไม่สามารถปฏิเสธการเสียภาษีที่ตนให้ความยินยอมได้

ข้อสังเกต หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีมามีที่มาจากแนวความคิดเรื่องหลักการตกลงยินยอมทางภาษี ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่ปรากฏในประวัติศาสตร์การปกครองระบอบประชาธิปไตยในยุโรป เริ่มต้นจากการที่ "ภาษี" เป็นสิ่งแสดงอำนาจอธิปไตยของรัฐและภาษีมี่ลักษณะตรงข้ามกับรายได้ประเภทอื่น ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวกับการใช้อำนาจอธิปไตยและการจัดตั้งหรือการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว ซึ่งในปัจจุบันหมายถึงการที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี ทำให้ภาษีมี่ลักษณะเป็นการบังคับ โดยฝ่ายปกครองกำหนดมาตรการบังคับและมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระภาษี

การกำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรต้องตราเป็นกฎหมาย (พระราชบัญญัติ) หลักการนี้ปรากฏในรัฐธรรมนูญของหลาย ๆ ประเทศ หลักการตกลงยินยอมทางภาษีได้รับการยอมรับในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทยเช่นกัน ดังเห็นได้จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 90 ซึ่งยึดหลักการตกลงยินยอมทางภาษีโดยผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ

มาตรา ๙๐ บัญญัติว่า “.....ร่างพระราชบัญญัติจะตราขึ้นเป็นกฎหมายได้ก็แต่โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา.....”

² CHAPUS (R.), “Droit administratif general T.1,” ใน กฎหมายมหาชน เล่ม 3: ที่มาและนิติวิธี, บวรศักดิ์ อูวรรณโณ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 274.

จากมาตรา 90 จึงสามารถตีความได้ว่ามุ่งประสงค์ให้การจัดตั้ง ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบ การบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากร เกี่ยวกับการกำหนด ฐานภาษี อัตราภาษี และการจัดเก็บภาษี ต้องเสนอในลักษณะของร่างพระราชบัญญัติต้องผ่าน กระบวนการอนุมัติของสภานิติบัญญัติ ดังนั้นฝ่ายบริหารพึงกระทำได้เพียงการกำหนดวิธีการสำหรับภาษี แต่ละประเภทแต่ไม่สามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมาย เว้นแต่กรณีรัฐธรรมนูญกำหนดให้อำนาจกระทำ ได้โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะ เช่น กรณีการตราพระราชกำหนดกระทำได้เฉพาะ เมื่อคณะรัฐมนตรีเห็นว่าเป็นการฉุกเฉินที่มีความจำเป็นรีบด่วนมีอรรถประโยชน์หลีกเลี่ยงได้ และกรณีการ ตราพระราชกฤษฎีกา

2.1.1.2 การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร

ภายใต้หลักความยินยอม กฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับใน ส่วนของผู้เสียภาษีนอกจากนี้ยังบังคับเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากรโดย ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ กล่าวอีกนัยหนึ่งบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่บังคับใช้ต่อผู้เสียภาษีและ เจ้าพนักงานภาษีพร้อมกัน ด้วยเหตุที่กฎหมายเป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจของฝ่าย ปกครองในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการภายใต้กรอบ แห่งกฎหมาย (หลักความชอบด้วยกฎหมาย ของฝ่ายปกครอง)

เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายไทยพบว่า รัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550 ได้วางหลักการเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคล (หน้าที่ของชน ชาวไทย) ไว้ในมาตรา 67 และมาตรา 70

มาตรา ๗๓ บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่ รัับราชการทหาร ช่วยเหลือในการ ป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ หากบทบัญญัติใด ของกฎหมายอื่น ๆ ตลอดจน กฎหรือข้อบังคับมีความขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญ บทบัญญัติเหล่านั้นเป็นอัน ใช้บังคับไม่ได้ ฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถตรากฎหมายที่มีข้อความขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ ดังนั้นเมื่อ พิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากร จึงต้องพิจารณาตามประเภทของภาษีที่มีการกำหนดการจัดเก็บภาษีอากร ประเมินซึ่งเป็นบทบัญญัติส่วนใหญ่ที่มีลักษณะบังคับโดยให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีในการบังคับแก่ผู้เสีย ภาษี (มาตรา 3 ทวิ, 3 ทศ, 3 ทวาทศ, มาตรา 18 เป็นต้น) ในขณะที่มีบทบัญญัติเพียงส่วนน้อยที่ลงโทษ เจ้าพนักงานในกรณีที่ไม่รักษาความลับทางภาษี (มาตรา 10 และมาตรา 13)

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาบทบัญญัติเหล่านี้แล้ว มิได้หมายความว่า ใน ระบบกฎหมายภาษีอากร ของประเทศไทย เจ้าพนักงานภาษีจะเป็นผู้มีสิทธิเหนือกว่าผู้เสียภาษี แต่ โดยทั่วไปแล้ว บทบัญญัติที่กำหนดโทษแก่เจ้าพนักงานภาษี จะปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายอาญา ได้แก่ มาตรา 154 และมาตรา 155 และ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็น การแสดงให้เห็นว่าแม้รัฐจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีแต่ก็ไม่ได้เป็นอำนาจตามอำเภอใจ ยังมีการควบคุม โดยบทบัญญัติกฎหมายของรัฐเองอีกทางด้วย

2.1.1.3 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ

แม้ว่ารัฐจะสามารถใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับประชาชนให้เสียภาษีได้ตาม แต่การบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ตราขึ้นดังกล่าวต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย นอกเหนือจากการควบคุมในการใช้อำนาจดังกล่าวด้วยบทบัญญัติกฎหมายแล้ว ยังมีหลักประกันการควบคุมการตรวจสอบการใช้อำนาจโดยองค์กรตุลาการ องค์กรตุลาการจึงเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่าง หน่วยงานจัดเก็บ ภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไข เปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี (เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง) เกี่ยวกับการประเมินภาษี

2.1.1.4 ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร³

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวความคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่ละประเภท (ฐานภาษี) มีความหมายหรือลักษณะแตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง เช่น การให้ความหมายของ “ถิ่นที่อยู่” “หน่วยภาษี” “ขาย” แตกต่างจากที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่ง เป็นต้น

ตัวอย่างนี้เห็นได้จากในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนที่ 3 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ของภูมิลำเนาไว้ในมาตรา 37-47

มาตรา 37 บัญญัติว่า “ภูมิลำเนาของบุคคลธรรมดา ได้แก่ถิ่นอันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นแหล่งสำคัญ”

ในขณะที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ได้บัญญัติเรื่องถิ่นที่อยู่ “บุคคล” ไว้ในลักษณะที่แตกต่างกันดังนี้

มาตรา 41 บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

หลักถิ่นที่อยู่ตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ จึงหมายถึงถึงบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยรวมเวลาทั้งหมดหนึ่งร้อยแปดสิบวันของปีภาษีนั้น แต่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยึดหลักการมีภูมิลำเนา อันหมายถึง ถิ่นอันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นสำคัญ

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 84.

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนในอำนาจรัฐที่บังคับแก่ทรัพย์สินของประชาชน แต่ด้วยภาษีมีความสำคัญต่อรายได้ของประเทศในการงบประมาณ ดังนั้นกฎหมายภาษีจึงมีลักษณะเป็นเอกเทศแตกต่างจากกฎหมายอื่นได้เพื่อประโยชน์ในทางราชการ ไม่ทำให้กฎหมายภาษีไม่ชอบแต่อย่างใด

2.1.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการพื้นฐานของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ โดยบุคคลทุกคนย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน (ความเสมอภาคทางกฎหมาย) ซึ่งหลักการดังกล่าวได้มีการบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดเจนในรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตย ในทุกระดับ ตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน

นักกฎหมายมหาชนหลายท่าน อาทิ รองศาสตราจารย์ ดร. วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ได้แสดงความเห็นว่า “หลักความเสมอภาคเป็นหลักการทั่วไปที่ปรากฏในกฎหมายรัฐธรรมนูญของนานาประเทศ ซึ่งองค์กรต่าง ๆ ของรัฐ (ซึ่งรวมถึงฝ่ายปกครองด้วย) ต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน” แต่หลักความเสมอภาคดังกล่าวต้องสอดคล้องควบคู่กันกับหลักความเป็นสัดส่วน*

เมื่อนำหลักดังกล่าวมาพิจารณาถึงขอบเขตของหลักความเสมอภาคในทางภาษีอากร ทำให้สามารถกำหนดความหมายของหลักความเสมอภาคทางภาษีว่าหมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไป มิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมโดยการยกเหตุผลจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ ดังนั้น ฝ่ายนิติบัญญัติจึงสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร (ระบบภาษี) ที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็สถานภาพทางครอบครัว , สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะที่เปลี่ยนแปลง หรืออาจกล่าวได้ว่าสิ่งที่เหมือนกันย่อมได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน แต่สิ่งที่แตกต่างกันย่อมต้องได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกันจึงเรียกว่า เสมอภาค

จึงสรุปได้ว่า การตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ตาม ต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคม และอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย ดังนั้น หากมีการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติ ไม่เป็นธรรม ย่อมต้องตามความหมายแห่งหลักความเสมอภาคทางภาษี หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายภาษีอากร (ตามนัยกฎหมาย) ประกอบด้วยหลักการที่กำหนดขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ และกำหนดเงื่อนไขการชำระภาษีของผู้เสียภาษีควบคู่กัน กล่าวคือ

(1) ไม่สามารถกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกัน เพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน

* ในเอกสารนี้ให้ความหมายของ “Principle de Proportionalite” ว่าการใช้อำนาจตามส่วน อ่าน วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “หลักการพื้นฐานกฎหมายมหาชน,” โครงการตำรามหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2538 หน้า 34

(2) ผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันและมีสาระสำคัญหรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน ต้องอยู่ในระบบภาษีอย่างเดียวกัน อีกทั้ง ต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

2.1.3 หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

ในการใช้สิทธิและเสรีภาพของแต่ละคนย่อมได้รับการจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อประกันให้มีการยอมรับและเคารพสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น และเพื่อตอบสนองการเรียกร้องความต้องการอันชอบธรรมเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย ศีลธรรมอันดี และความผาสุกของทุกคนในสังคมประชาธิปไตย (ประกาศสิทธิมนุษยชน ค.ศ. 1789 ข้อ 29.2) หลักการดังกล่าวเป็นการกำหนดให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเพื่อที่จะมุ่งคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้อื่นและ / หรือประโยชน์มหาชน ผลของการให้อำนาจดังกล่าวก่อให้เกิดหลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีใน 2 ลักษณะ ได้แก่ การบังคับใช้กฎหมายภายใต้เขตแดนภาษี หรืออาจเรียกว่า หลักการใช้อำนาจตามส่วน กับการบังคับใช้กฎหมายภายใต้กรอบแห่งระยะเวลา หรืออาจเรียกว่า หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง⁴

2.1.3.1 หลักการใช้อำนาจตามส่วน⁵

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป รวมทั้งต้องเป็นกรณีที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของนักการคลังค่ายเสรีนิยมที่เห็นว่า กฎหมายเป็นสิ่งที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการอันมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในขอบเขต อันมีลักษณะเป็นหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการจำกัดการใช้อำนาจตามส่วน ดังนั้น กฎหมายต้องมีผลบังคับใช้เป็นการทั่วไปไม่จำกัดเฉพาะกรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ในเขตแดนภาษี

หลักการบังคับใช้กฎหมายภาษีภายในเขตแดนเป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลโดยทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงมีผลบังคับใช้กับบุคคลทุกคนที่อาศัยบนผืนแผ่นดินและทรัพย์สินทุกประเภทบนผืนแผ่นดินนั้น แต่อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นหลักการบังคับใช้กฎหมายภาษีภายในเขตแดนเป็นกรณีที่รัฐกำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อขจัดอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรเป็นกรณีพิเศษ เช่นการขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนกับคนชาติและคนต่างชาติโดยการทำอนุสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน

2.1.3.2 หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง⁶

ปกติแล้วกฎหมายกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพสามารถกระทำได้ในเวลาที่มีการกระทำดังกล่าว เป็นความผิดและมีบทกำหนดโทษเท่านั้น กฎหมายจะไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลังให้การกระทำในอดีตเป็นความผิดและถูกลงโทษได้ กฎหมายเหล่านี้อาจปรากฏทั้งในระดับรัฐธรรมนูญและระดับพระราชบัญญัติ

อย่างไรก็ดี ในกฎหมายภาษีอากรไม่ปรากฏบทบัญญัติชัดเจนในเรื่องดังกล่าว ยังผลให้เกิดการตีความตามนัยที่ว่า หลักกฎหมายไม่มีผลบังคับย้อนหลังไม่ได้ใช้กับกฎหมาย

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 112.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 113.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 117.

ภาษีในทุกกรณี กล่าวคือ กฎหมายภาษีย้อนหลังใช้ได้ในการที่เป็นภาษีทางตรง เนื่องจากกฎหมายงบประมาณกำหนดอัตราภาษีที่ใช้กับเงินได้ที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษี และจากเหตุผลทางเทคนิควิธีทางภาษีดังกล่าว (หลักรอบปีภาษี การเกิดหนี้ภาษี อัตราภาษี) ทำให้เกิดการย้อนหลังของการบังคับใช้กฎหมายเกิดขึ้นได้ นอกจากนี้ การย้อนหลังของกฎหมายภาษีอาจเกิดขึ้นได้จากเจตนาของกฎหมายที่กำหนดให้ย้อนหลังใช้บังคับแก่กรณีที่เกิดขึ้นแล้วซึ่งการดังกล่าวผู้เสียภาษีจะไม่รู้ถึงผลเสียที่เกิดขึ้นกับตนเอง (การย้อนหลังของกฎหมายนั้นเป็น “คุณ” ตามความรู้สึกของผู้เสียภาษี)

2.1.4 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

การที่รัฐใช้กฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน แต่โดยสภาพการบัญญัติกฎหมายขึ้นมา ย่อมไม่อาจที่จะบัญญัติกฎหมายให้มีความครอบคลุมในทุกกรณีที่เกิดขึ้นได้ แม้จะบัญญัติให้มีความชัดเจนเพียงใดก็ตาม ย่อมเกิดปัญหาในการบังคับใช้โดยสภาพ จึงต้องมีหลักการตีความกฎหมายเกิดขึ้น เพื่อประโยชน์ในการบังคับใช้กฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2.1.4.1 การตีความอย่างเคร่งครัดหรือตีความตามตัวอักษร (Strict Construction or Literal Interpretation)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการกระทำที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้นการใช้กฎหมายภาษีจึงต้องถูกตีความอย่างเคร่งครัดหรือการตีความตามตัวอักษรคือการพิจารณาที่เพ่งเล็งโดยตรงที่สิ่งที่กล่าวไว้อย่างชัดเจน หรือเพ่งเล็งถึงภาษาหรือถ้อยคำที่เขียนไว้ในตัวบทบัญญัติเป็นสำคัญ ไม่มีการใช้ข้อสันนิษฐานเกี่ยวกับภาษี หากไม่พบสิ่งที่ชัดเจนในกฎหมายภาษี ก็ไม่สามารถบอกความหมายใด ๆ ได้ จึงต้องพิจารณาเฉพาะสิ่งที่เขียนไว้และเขียนไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น และสิ่งที่ชัดเจนนั้นจึงจะถือว่าเป็นภาษี⁷ ในทางกลับกัน จะไม่มีการเก็บภาษีจากประชาชนถ้าไม่มีความชัดเจนและมีความคลุมเครือในพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา และจำนวนเงินแห่งความรับผิดในการเสียภาษีได้ถูกกำหนดไว้โดยชัดเจนในพระราชบัญญัติภาษี⁸ ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมีข้อยกเว้นทางภาษี หรือให้หักรายจ่ายทางภาษี ต้องตีความอย่างกว้างหรือขยายความเพื่อเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี⁹

ผู้พิพากษา Lord Simond กล่าวในคดี Customs and Excise v. Thorn Electrical Industries Ltd ว่า รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีเมื่อมีความคลุมเครือในตัวบทกฎหมาย ผู้พิพากษา Lord Donovan ได้กล่าวในคดี Commissioners of Customs & Excise v. Top Ten Promotions Ltd. ว่า เมื่อมีความไม่ชัดเจนในตัวบทกฎหมายหรือภาษีที่ใช้กำหนด และการตีความอย่างชอบด้วยเหตุผลไม่อาจเกิดขึ้นได้ เช่นนี้ ผู้เสียภาษีจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี และผู้พิพากษา Lord Wiberforce กล่าวในคดี Inland Revenue Comrs v. Joiner ว่า กฎเกณฑ์ที่ยอมรับกับโดยทั่วไปมีว่า เฉพาะถ้อยคำในตัวบทกฎหมายที่ชัดเจนเท่านั้นจึงจะนำไปใช้ในการจัดเก็บภาษีได้ ผู้เสียภาษีจะได้รับ

⁷ ผู้พิพากษา Rowlatt J. กล่าวในคดี Cape Brandy Syndicate V. IRC

⁸ ผู้พิพากษา Lord Wiberforce กล่าวสนับสนุนการตีความอย่างเคร่งครัดในคดี Vestey v. IRC

⁹ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” *อุลพาท* 52,3 (กันยายน-ธันวาคม 2548): 52, คดี IRC v Duke of Westminster (1936) A.C.1(H.L.), และ Stubar investment v The Queen (1984) C.T.C. 294

ประโยชน์หากมีข้อสงสัยหรือความคลุมเครือในตัวบทกฎหมาย นอกจากนี้ผู้พิพากษา Nourse J กล่าวสนับสนุนในคดี Pilikington Bros Lid v. IRC ว่า ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ในกรณีที่มีข้อสงสัยหรือมีความคลุมเครือในกรณีพิจารณาตัดสินว่าจะมีการจัดเก็บภาษีกับบุคคลนั้นหรือไม่ จึงจะเห็นได้ว่าแนวทางการตีความของศาลเหล่านี้เป็นไปตามหลักการตีความกฎหมายโดยเคร่งครัด ซึ่งสอดคล้องสิทธิของผู้เสียภาษีว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax) และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)

ผู้พิพากษา Lord Halsbury L.C. กล่าวในคดี Tennant v. Smith ว่า เมื่อข้าพเจ้าได้กล่าวถึงสิ่งที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี ข้าพเจ้าหมายถึงสิ่งที่เป็นความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติตามที่ได้แสดง (เขียน) ออกมาในบทบัญญัติ เพราะว่าในพระราชบัญญัติภาษี ข้าพเจ้ามีความเห็นว่า เป็นไปไม่ได้ที่จะสันนิษฐานถึงเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ในการออกพระราชบัญญัตินั้น นอกจากนี้ผู้พิพากษา Lord Halsbury L.C. ยังได้อ้างถึงคำกล่าวของ Lord Wensleydale ที่กล่าวไว้ในคดี In re Micklethwait ว่ามีกฎเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้อย่างดีแล้วว่า บุคคลจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี เว้นแต่ปรากฏว่ามีถ้อยคำที่ชัดเจนในบทบัญญัติ และการอ่านบทบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาจะต้องอ่านตามความหมายอย่างธรรมดาของถ้อยคำตามตัวบทบัญญัตินั้น

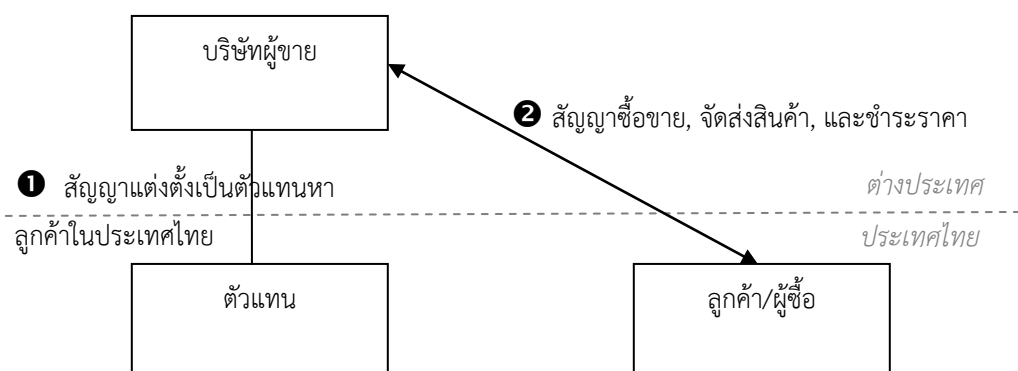
ในประเทศไทยศาลฎีกาได้นำหลักการตีความอย่างเคร่งครัดหรือตีความตามตัวอักษรมาใช้หลายกรณี เช่น กรณีการจำหน่ายกำไรออกไปยังต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร¹⁰ ประเด็นธุรกรรมมีลักษณะดังนี้

¹⁰ มาตรา 70 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตรากำไรเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอดังที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)



บริษัทผู้ขายได้ทำสัญญาแต่งตั้งบริษัทผู้แทนในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่เป็นนายหน้าหาลูกค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ โดยลูกค้า / ผู้ซื้อที่ตัวแทนหาได้นั้นจะทำสัญญาซื้อขาย, จัดส่งสินค้า, และชำระราคา ให้แก่บริษัทผู้ขายโดยตรง โดยตัวแทนอาจได้ค่าตอบแทนเป็นจำนวนร้อยละจากยอดขายเป็นต้น

ประเด็นที่ศาลต้องวินิจฉัยคือ การชำระราคาจากลูกค้า / ผู้ซื้อ ไปยังบริษัทผู้ขายโดยตรงนั้น ซึ่งมีใช้โดยตัวแทน ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

ศาลได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานว่า ผู้ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร (ตัวแทน) และเงินที่จำหน่ายนั้นต้องเป็นกำไรที่แท้จริงหรือที่ถือได้ว่าเป็นกำไร แม้ค่าสินค้าจะมีกำไรรวมอยู่ด้วย แต่เนื่องจากตัวแทนไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า ถือไม่ได้ว่าตัวแทนเป็นผู้จำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹¹ คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการใช้การตีความอย่างเคร่งครัดตามตัวอักษรกฎหมายภาษีอากรมาตรา 70 ทวิ แต่ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า การตีความของศาลแม้เป็นการตีความโดยเคร่งครัด แต่มีความเคร่งครัดมากเกินไป จนเป็นเหตุให้รัฐสูญเสียรายได้จากภาษีอากรเนื่องจากหากพิจารณามาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่าบริษัท ผู้ขาย ประกอบกิจการในประเทศไทยและให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นตัวแทนเป็นตัวแทนของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้คือ ส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในส่วน 3 ด้วย ดังนั้น ผู้เป็นตัวแทนในการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539

อย่างไรก็ตาม ศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่ได้กลับคำพิพากษา ได้วินิจฉัยให้ตัวแทนเป็นผู้จำหน่าย กำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹² ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้นและยังให้เหตุผลเพิ่มเติมถึง ความเสมอภาคในการเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทย เช่นเดียวกับกรณีของบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะของสำนักงานสาขา ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้นตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้จัดเก็บจากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็นการตีความอย่างเหมาะสม และก่อให้เกิดความชัดเจนในการะภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถรับรู้ได้ และสามารถคาดหมายได้ก่อนหรือขณะเข้าทำธุรกรรม และรัฐจะไม่เสียประโยชน์จากรายได้ประเภทภาษีอากร

ส่วนการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น เดิมศาลมีความเห็นว่าการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องไม่คำนึงถึงความมุ่งหมาย (Intention) ในการออกกฎหมายฉบับนั้น และไม่มีที่ว่างเพื่อให้มีการใช้เจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษี ไม่มีการใช้หลักแห่งความเป็นธรรม (No equity) เกี่ยวกับภาษี¹³ ดังนั้น สิทธิของผู้เสียภาษีจึงขึ้นอยู่กับ การตีความตามตัวอักษรที่บัญญัติไว้¹⁴ ดังนั้น ภายใต้หลักการตีความตามตัวอักษร จะต้องมียกยอคำที่ชัดเจนบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษี ก่อนที่ประชาชนจะถูกจัดเก็บภาษี

ต่อมาหลักเกณฑ์การตีความตามตัวอักษร ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก ทั้งที่เป็นผู้พิพากษาระดับสูงและนักกฎหมายทั่วไปด้วยตนเอง โดยส่วนใหญ่จะเห็นว่าการที่ยึดมั่นในถ้อยคำนั้นน่าจะอยู่บนสมมติฐานที่ผิด¹⁵ แต่เมื่อไม่นานมานี้มีผู้พิพากษาบางท่านได้ค้นหาและนำเสนอความเห็นว่าการตีความพระราชบัญญัติภาษีนั้นไม่แตกต่างจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายอื่น ๆ เว้นแต่ ถ้อยคำหรือตัวบทกฎหมายภาษีได้เขียนไว้อย่างชัดเจนแล้วก่อนที่ภาษีจะถูกจัดเก็บ

2.1.4.2 การตีความในกรณีกฎหมายคลุมเครือ (an ambiguity in the statue)

เมื่อกฎหมายภาษีมีความคลุมเครือ ศาลจะใช้วิธีการค้นหาตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย แต่ศาลในระบบคอมมอนลอว์ และในระบบซีวิลลอว์ มีความแตกต่างกันดังนี้

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 (ประชุมใหญ่)

¹³ ผู้พิพากษา Lord Wiberorce แสดงความเห็นไว้ในคดี W T Ramsay Ltd v. IRC

¹⁴ ผู้พิพากษา Lord Caim L.C. ได้กล่าวเกี่ยวกับการตีความอย่างเคร่งครัดหรือหลักการตีความตามตัวอักษรไว้ในคดี Pryce V. Monmouthshire Canel and Railway Company

¹⁵ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law* 4th edn., (London: Sweet & Maxwell, 2000): 39.

ศาลในระบบคอมมอนลอว์¹⁶

ศาลในระบบคอมมอนลอว์ให้ความสำคัญกับข้อเท็จจริงในคดีและการตีความหรือการใช้เหตุผลในทางกฎหมายค่อนข้างยืดหยุ่นโดยตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยการค้นหาเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ของรัฐสภา เพื่อพิเคราะห์เหตุผลการใช้ถ้อยคำที่คลุมเครือในการค้นหาวัตถุประสงค์ของรัฐสภาในการใช้ถ้อยคำที่คลุมเครือ ศาลอาจพิจารณาได้จากเอกสารที่บันทึกกระบวนการทางรัฐสภาในการออกกฎหมายฉบับนั้น เช่น คำแถลงการณ์ของรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องต่อรัฐสภาหรือการอภิปรายในรัฐสภา ซึ่งเอกสารที่บันทึกกระบวนการทางรัฐสภานี้จะนำมาใช้เป็นเครื่องช่วยในการตีความได้ภายใต้ข้อจำกัด ซึ่งเกิดจากคำวินิจฉัยของศาลในคดี *Pepper v. Hart*¹⁷

ในคดี *Pepper v. Hart* ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำแถลงว่า ในกรณีนี้ถ้อยคำในพระราชบัญญัติภาษีมีความคลุมเครือหรือไม่ชัดเจน หรือสามารถนำไปสู่ผลสรุปที่ไร้สาระ (Absurd Conclusion) จะถือว่าเป็นการชอบด้วยกฎหมาย ถ้าศาลได้นำบันทึกเหตุการณ์ทางรัฐสภาตลอดจนคำอภิปรายในรัฐสภา มาใช้เป็นเครื่องช่วยในการตีความ ซึ่งศาลได้วินิจฉัยว่า

พระราชบัญญัติจะประกอบไปด้วยถ้อยคำที่รัฐสภาบัญญัติขึ้น เป็นหน้าที่ของศาลที่จะต้องตีความถ้อยคำเหล่านั้น และเป็นหน้าที่ของศาลในการที่จะทำให้ความประสงค์ของรัฐสภาในการใช้ถ้อยคำดังกล่าวเกิดผล อย่างไรก็ตาม ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ว่า ตัวบทบัญญัติบางมาตราเมื่อนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงภายใต้การพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องจะถูกพบว่ามี ความคลุมเครือ ในหลายเรื่อง เอกสารบันทึกกระบวนการทางรัฐสภา ไม่สามารถนำมาใช้ช่วยในคดีได้ แต่ก็มีคดีบางเรื่องที่ปรากฏว่า ประเด็นปัญหาสามารถถูกพิจารณาได้โดยเอกสารทางรัฐสภา ในคดีดังกล่าวนี้ ศาลไม่ควรที่จะยึดติดกับหลักเกณฑ์ที่เคร่งครัดที่จะไม่นำเอกสารซึ่งบันทึกกระบวนการทางรัฐสภา มาเป็นเครื่องช่วยในการตีความถ้อยคำที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษี ดังนั้น ภายใต้ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์พิเศษของเอกสารทางรัฐสภา หลักเกณฑ์ที่จะนำเอาเอกสารทางรัฐสภา มาใช้เป็นเครื่องช่วยในการตีความควรที่จะถูกผ่อนคลายนลง โดยให้มีการนำเอาเอกสารบันทึกกระบวนการทางรัฐสภามาใช้อ้างอิงในการตีความได้ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ตัวบทบัญญัติที่มีความคลุมเครือหรือไม่ชัดเจน หรือนำไปสู่ข้อสรุปที่ไร้สาระ
- (2) เอกสารที่นำมาใช้อ้างอิงต้องประกอบไปด้วย คำแถลงการณ์ของรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง หรือคำแถลงการณ์ผู้เสนอร่างพระราชบัญญัติ ถ้าจำเป็นอาจประกอบกับเอกสารทางรัฐสภาอื่น ๆ ที่จะช่วยให้เข้าใจคำแถลงการณ์นั้น ๆ
- (3) คำแถลงการณ์ที่จะนำมาใช้อ้างอิงในคดีจะต้องมีความชัดเจน

¹⁶ อัครราชทูต จุฬารัตน, *การตีความกฎหมาย* (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์กฎหมายไทย, 2542). หน้า 12

¹⁷ *Pepper (Inspector of Taxes) v Hart* [1992] UKHL 3

นอกเหนือจากข้อจำกัดในการใช้เอกสารบันทึกกระบวนการทางรัฐสภา ในการตีความถ้อยคำที่คลุมเครือในพระราชบัญญัติภาษี ศาลในประเทศอังกฤษจะตีความเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี ผู้เสียภาษีไม่อาจได้รับประโยชน์ในการตีความในกรณีความคลุมเครือนั้นเกิดขึ้นกับบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นของการเสียภาษี เพราะบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นของการเสียภาษี จะต้องถูกตีความโดยเคร่งครัด ในกรณีนี้ ผู้พิพากษา Cohen LJ กล่าวในคดี Littman v. Barron ว่า หลักการที่กำหนดว่าในกรณีที่มีความคลุมเครือ พระราชบัญญัติภาษีควรถูกตีความเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี ไม่ให้นำมาใช้กับการบทบัญญัติหรือมาตราที่กำหนดให้ลดหย่อนแก่ผู้เสียภาษีจากความรับผิดในทางภาษี

ก) ศาลในระบบซีวิลลอว์¹⁸

ศาลของประเทศในระบบซีวิลลอว์ ยึดถือถ้อยคำตามตัวบทกฎหมาย และมีแนวโน้มในการตีความตามตัวอักษร เช่น ศาลฝรั่งเศสแต่ก็มีแนวโน้มในการตีความกฎหมายภาษีอากรตามเจตนารมณ์มากขึ้น เช่น ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรเสนอพยานหลักฐานเกี่ยวกับเกี่ยวกับลักษณะที่แท้จริงแห่งธุรกรรมที่เป็นปัญหาเพื่อนำมาประกอบในการปรับบทกฎหมายและตีความกฎหมายภาษีอากร¹⁹

หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในกลุ่มซีวิลลอว์ยอมรับในวิธีการดังต่อไปนี้

(1) การพิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายที่มีส่วนเชื่อมโยงกันทั้งหมด โดยเริ่มจากโครงสร้างของกฎหมายนั้นเป็นอันดับแรก และจากบทบัญญัติทั้งหลายตามโครงสร้างของกฎหมายที่มีความเชื่อมโยงเกี่ยวข้องกันนั่นเอง

(2) พิจารณาจากประวัติความเป็นมาของการจัดทำกฎหมายนั้น (Historical Interpretation) ซึ่งเป็นการเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายดั้งเดิมของกฎหมายนั้น โดยค้นหาจากตัวร่างกฎหมายเดิมที่เสนอต่อสภา บันทึกหลักการเหตุผล บันทึกชี้แจงในการเสนอร่างกฎหมาย (expose) รายงานของคณะกรรมการการของรัฐสภา หรือแม้กระทั่งรายงานการประชุมของสภาเพื่อใช้ทำความเข้าใจถ้อยคำที่อยู่ในตัวบทกฎหมายเท่านั้น มิใช่ นำข้อความของเอกสารมาใช้แทนถ้อยคำของตัวบทกฎหมายนั่นเอง

(3) พิจารณาเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายโดยการขยายความ หรือ Teleological Interpretation โดยแยกต่างหากจากประวัติความเป็นมาของการจัดทำกฎหมายนั้น (Historical Interpretation) วิธีการนี้สำหรับปัญหาการตีความสืบเนื่องจาก

¹⁸ อัครราชทูต จุฬารัตน, การตีความกฎหมาย, หน้า 15

¹⁹ Frans Vanistendael, "Legal Framework of Taxation," in Victor Thuronyi (Ed.), Tax Law Design and Drafting Volume 1, IMF, 1996 p.34

*ในประเทศเยอรมันเรียกว่า "Subjective Interpretation" คือการค้นหาเจตนารมณ์ดั้งเดิมของกฎหมายโดยการค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย โดยที่อาจทราบได้หรือค้นได้จากกระบวนการจัดทำกฎหมายซึ่งตรงกับวิธีการ Historical Interpretation

เหตุการณ์ที่บทบัญญัติมีอาจคาดถึงในขณะที่ตรากฎหมายจึงมิได้กล่าวถึงในกฎหมายอย่างแจ่มชัด วิธีการนี้จึงสามารถทำให้นำกฎหมายที่มีอยู่แล้วมาใช้บังคับกับเหตุการณ์ที่มีอาจคาดเห็นได้

ในการตีความบทกฎหมายภาษาอากร ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคุณเกรียงเดช มาจำเนียร²⁰ ว่าควรยึดหลักความเคร่งครัดหรือการตีความตามตัวอักษร (เว้นแต่กรณีถ้อยคำของกฎหมายมีความคลุมเครือ) สาเหตุที่สรุปเช่นนี้ เนื่องด้วยเพราะเหตุผล 3 ประการ คือ

(1) กฎหมายภาษาอากรมีความซับซ้อน และการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้เกิดจากการเป็นผู้ที่กระทำผิด แต่เป็นหน้าที่ที่ถูกบังคับตามกฎหมายที่ต้องเสียภาษีเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม จึงจำเป็นที่จะต้องมีความชัดเจนแน่นอนในตัวบทบัญญัติ เพื่อป้องกันการโต้แย้งจากผู้เสียภาษี

(2) “ความแน่นอน” ควรมีความสำคัญเหนือ “ความเป็นธรรม” ในกรณีของการตีความกฎหมายอากร

(3) การตีความอย่างเคร่งครัดสามารถทำให้เกิดความแน่นอนในบทบัญญัติที่จะนำไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดีได้

จากเหตุผล 3 ประการดังกล่าว การตีความของศาลภายใต้หลักการตีความอย่างเคร่งครัด ไม่เพียงจะยุติข้อพิพาทระหว่างผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีได้เท่านั้น แต่ยังคงช่วยให้การทำงานของระบบภาษีเกิดความแน่นอน ซึ่งถือเป็นหลักการสำคัญของระบบภาษีที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีสัมฤทธิ์ผล

2.2 แนวความคิด หลักการว่าด้วยเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สิน

ทฤษฎีทางกฎหมายเริ่มต้นจากการคิดค้นของนักนิติศาสตร์ และมีการโต้เถียง วิพากษ์วิจารณ์มาเป็นระยะเวลายาวนานจนเป็นที่ยอมรับในวงการกฎหมายจึงกลายเป็นทฤษฎีทางกฎหมาย ซึ่งมีเป้าหมายเพื่อให้สังคมเป็นระเบียบเรียบร้อย และประชาชนมีชีวิตที่ดีและมีความสุข ทฤษฎีทางกฎหมายขึ้นอยู่กับผู้คิดค้น ลัทธิทางการเมือง ระบบเศรษฐกิจและสังคม อีกทั้งเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย แต่จะเป็นตัวจักรสำคัญอันหนึ่งในการผลักดันแนวทางการปฏิรูปการเมือง เศรษฐกิจและสังคม

ทฤษฎีทางกฎหมายมีความสำคัญมากในระบบซีวิลลอว์ ซึ่งกฎหมายสำคัญๆ เช่น ประมวลกฎหมายโรมันหรือประมวลกฎหมายนโปเลียนล้วนคำนึงถึงทฤษฎีทางกฎหมายเป็นสำคัญในการร่างประมวล แต่ในระบบคอมมอนลอว์ซึ่งกฎหมายเกิดจากคำวินิจฉัยของศาล (case law) เนื่องจากในระบบนี้ ผู้พิพากษาเป็นผู้สร้างกฎหมาย (Judge-made law) ทฤษฎีทางกฎหมายจึงมีความสำคัญในระบบกฎหมายนี้น้อยมาก

แม้ว่ารัฐจะมีอำนาจตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอันเป็นการล่วงละเมิดสิทธิของทรัพย์สินเอกชน แต่เอกชนย่อมมีอิสระในการตัดสินใจเพื่อจัดการทรัพย์สินของตนเอง เพื่อไม่ให้เข้าเงื่อนไขบาง

²⁰ เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 47.

ประการในอำนาจรัฐที่จะล่วงในสิทธิดังกล่าวของเอกชนได้ โดยทฤษฎีทางกฎหมายที่รองรับได้แก่ ทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่ง

2.2.1 ทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่ง (Private Autonomy)

หลักอิสระทางแพ่งเป็นหลักพื้นฐานของการทำนิติกรรมทุกชนิด การศึกษาเรื่องนิติกรรมจึงมีความจำเป็นต้องเริ่มต้นจากหลักอิสระทางแพ่งก่อน หลักอิสระทางแพ่งเป็นความสัมพันธ์เอกชนต่อเอกชนด้วยกัน²¹ เป็นการหลักการที่ว่าด้วยปัจเจกชนมีเสรีภาพที่จะกำหนดขอบเขตทางกฎหมายทั้งในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สิน ซึ่งเป็นผลประโยชน์ของปัจเจกชนในลักษณะที่ถือว่าสะดวกที่สุดสำหรับเขาและเสรีภาพที่จะผูกพันตนเองของปัจเจกชนคนหนึ่งหรือหลายคนในการจัดการผลประโยชน์ของตน และกฎหมายโดยรัฐจะเข้ามาคุ้มครองโดยวางทั้งสิทธิและหน้าที่ เช่นนี้ เนื่องจากการกระทำที่ตั้งใจจะก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายนั้น มีมากมายหลากหลายจนนับไม่ถ้วนทีเดียว หากจะกำหนดกฎหมายเป็นอย่างไร คงเป็นไปได้

รองศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์กรณ์ โสติพิพันธ์ ได้ให้ความหมายว่า “อำนาจของเอกชนในการตัดสินใจเกี่ยวกับขอบเขตของกฎหมายของตนเองด้วยตนเองในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สินในทางส่วนตัวอาจเป็นเรื่องการสมรส การหย่า ในทางทรัพย์สินอาจเป็นเรื่องการซื้อขาย การให้ การแลกเปลี่ยน ซึ่งสามารถจัดการได้โดยใช้นิติกรรมสัญญา”²²

การกำหนดขอบเขตทางกฎหมายทั้งในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สินของปัจเจกชนตามทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งเป็นหลักการที่มีความเกี่ยวข้องกับทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will) และทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญาและแม้ว่าทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งจะมีความกว้างขวางแต่ถูกจำกัดโดยทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน

2.2.1.1 ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will)

ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาเป็นทฤษฎีนักปรัชญากฎหมายในศตวรรษที่ 18 ให้การสนับสนุนและกล่าวถึงในหลักปรัชญาทางกฎหมายเรื่องปัจเจกนิยม (Individualism) และทฤษฎีนี้ได้พัฒนาไปพร้อมกับหลักเศรษฐศาสตร์เสรีนิยม (economic liberalism) ในเรื่องเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) ที่เริ่มมีมากขึ้นในศตวรรษที่ 19 หลักปรัชญาทางกฎหมายเรื่องปัจเจกนิยม (Individualism) ซึ่งเป็นผลจากความคิดทางการเมืองที่ปัจเจกชนนิยมต่อสู้กับรัฐ เพื่อยืนยันหลักการที่ว่ารัฐจะต้องรับรู้สิทธิส่วนบุคคลให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้และรับรองเสรีภาพส่วนบุคคลซึ่งมนุษย์ทุกคนมีอยู่ตามธรรมชาติและไม่ทำลายสิทธิพื้นฐานของบุคคล เว้นแต่ในบางกรณี que เห็นสมควรเป็นพิเศษ ต่อมาในทวีปยุโรป ทฤษฎีนี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงไป โดยเน้นความคิดเรื่อง

²¹ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527) หน้า 43

²² ศนันท์กรณ์ โสติพิพันธ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 14, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2552). หน้า 261

ความเป็นระเบียบเรียบร้อยของสังคมมากกว่าเจตนาของบุคคลซึ่งเป็นบ่อเกิดแห่งสิทธิของสัญญา แต่ในประเทศทางทวีปเอเชียที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ ยังคงยึดมั่นในหลักเรื่องความศักดิ์แห่งการแสดงเจตนา

เจตนาที่แสดงของปัจเจกชนมีความศักดิ์สิทธิ บุคคลมีเสรีภาพผูกมัดตัวเองด้วยนิติกรรม-สัญญาที่ตนทำขึ้นเท่านั้น โดยใช้เจตนาเป็นตัวแทนให้เกิดนิติกรรมสัญญา รวมถึงเนื้อหาผลบังคับตลอดจนปัญหาการตีความสัญญา เป็นเรื่องที่คุณคนทำการอย่างใดลงไปเอง²³ มิได้เกิดจากอำนาจภายนอก (อำนาจทางสังคม)²⁴ เสรีภาพจะไม่มีอยู่ถ้าบุคคลไม่มีอำนาจเหนือตัวเองที่จะจำกัดตัวของตัวเองได้ เจตนาของบุคคลมีอำนาจที่จะก่อให้เกิดความผูกพันทางหนี้โดยเฉพาะเจาะจงในการเป็นลูกหนี้เจ้าหนี้ขึ้นมาได้²⁵ โดยรัฐมีหน้าที่ต้องรับรองความผูกพันดังกล่าว และจะไม่ถูกรบกวนด้วยการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายใหม่ สัญญานั้นยังมีผลผูกพันตามเจตนาของคุณสัญญาที่ก่อให้เกิดขึ้นโดยอาศัยหลักความศักดิ์สิทธิของเจตนา²⁶ แต่ไม่ไร้ขอบเขต ซึ่งขอบเขตนี้หมายถึงทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน

การแสดงเจตนาคือเจตนาต้องถูกแสดงออกมาให้ปรากฏโดยที่มุ่งสร้างผลลัพธ์ที่กฎหมายรับรองหรือการแสดงเจตนามุ่งต่อการผูกพันนิติสัมพันธ์จึงเป็นการกระทำทางกฎหมาย และต้องเป็นเจตนาที่เกิดจากใจสมัคร หมายถึงเจตนาที่แสดงออกมานั้นจะตรงกับเจตนาภายในที่เป็นอิสระ (เพราะเกิดขึ้นจากกระบวนการคิด ตัดสินใจ และกระทำ) การแสดงเจตนาที่ไม่ตรงกันในใจเป็นเสมือนร่างกายที่ไร้วิญญาณ²⁷ เช่น การถูกหลอกลวง ช่มชู้ให้แสดงเจตนา และเจตนาที่แสดงออกมาต้องมีสติ รู้ตัว มิฉะนั้นจะถือว่าเจตนาไม่บริสุทธิ์จึงทำให้นิติกรรมนั้นเสียไป

โดยธรรมชาติ ก่อนเจตนาภายในจะเกิดขึ้น ต้องมีสาเหตุหรือมูลเหตุจูงใจ สาเหตุนั้นเป็นจุดเริ่มต้นของการแสดงเจตนา เป็นต้น เหตุแห่งความต้องการของมนุษย์เป็นเหตุการณ์ ความเป็นอยู่ในชีวิตประจำวันของคุณคน เมื่อคุณคนมีสาเหตุแล้ว สาเหตุนั้นจะผลักดันหรือชักจูงใจให้ผู้นั้นเกิดเจตนา เจตนาที่เกิดขึ้นในใจนี้เป็นเจตนาที่แท้จริงของคุณคนนั้น เมื่อคุณคนนั้นมีเจตนาที่แท้จริงมุ่งประสงค์จะได้สิ่งหนึ่งสิ่งใด บุคคลนั้นจะต้องแสดงเจตนาที่แท้จริงของเขาที่มีอยู่ในใจออกมาเพื่อให้บรรลุผลตามที่เขามุ่งประสงค์

ศาสตราจารย์ ม.ร.ว. เสนีย์ ปราโมช เห็นว่า วัตถุประสงค์ คือ ประโยชน์สุดท้ายที่ผู้แสดงเจตนาทำนิติกรรมปรารถนามุ่งประสงค์ไว้จะให้เกิดให้เกิดขึ้นเป็นไปอย่างไร โดยอาศัยนิติกรรมนั้นเป็นประโยชน์ ผลสุดท้ายที่นิติกรรมนั้นจะพึงอำนวยให้

อาจารย์ปันโน สุขทรศนีย์ เห็นว่า วัตถุประสงค์นี้พอจะให้ความหมายได้ว่าเป็นประโยชน์อันเป็นผลสุดท้ายที่ผู้แสดงเจตนาแสดงเจตนาออกเพื่อได้สิ่งที่เขาพึงประสงค์ ประโยชน์

²³ เสนีย์ ปราโมช, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ (พระนคร: โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2505). หน้า 9-13.

²⁴ สุธาบัติ สัตตบุศย์, คำบรรยายวิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เปรียบเทียบ 1 (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ม.ป.ป.). หน้า 1-2.

²⁵ ดาราทรร ธีระวัฒน์, กฎหมายสัญญา: สถานะใหม่ของสัญญาปัจจุบันและปัญหาข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542). หน้า 13.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10-12.

²⁷ ศนันท์ภรณ์ โสทธิพันธ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา. หน้า 98

อันเป็นผลสุดท้ายนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นทรัพย์สินเงินทองเสมอไป อาจจะเป็นความรู้สึก ความภูมิใจ หรือ ศีลธรรมอันดี²⁸

จากแนวความเห็นดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่าวัตถุประสงค์คือ วัตถุประสงค์สุดท้ายของคู่สัญญาหรือความมุ่งหมายสุดท้ายของคู่สัญญา แต่มูลเหตุจูงใจมิใช่วัตถุประสงค์ เนื่องจากมิใช่จุดประสงค์หรือความมุ่งหมายในการทำนิติกรรม และไม่ถือเป็นสาระแห่งนิติกรรม โดยปกติกฎหมายไม่ได้คำนึงถึงมูลเหตุจูงใจ เพราะไม่เป็นเหตุกระทบกระทั่งถึงความสมบูรณ์แห่งนิติกรรมซึ่งไม่ถือเป็นสาระสำคัญแห่งนิติกรรมนั้น เว้นแต่กรณีที่ทำนิติกรรมคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง ได้รู้ถึงมูลเหตุจูงใจของอีกฝ่ายหนึ่งโดยรู้ว่าเหตุใดฝ่ายนั้นได้ทำนิติกรรมนั้นขึ้น หากไม่แล้วมูลเหตุจูงใจก็จะเป็นวัตถุประสงค์

อาจารย์เสริม วินิจฉัยกุลซึ่งเป็นนักกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ ได้กล่าวถึงผลในเรื่องเสรีภาพและความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนาที่อย่างกระชับและเห็นภาพชัดไว้ดังนี้²⁹

(1) บุคคลจะแสดงเจตนาทำนิติกรรมใด ๆ ได้ทุกอย่าง หรือจะคิดทำนิติกรรมแปลกไปจากที่กฎหมายบัญญัติไว้ก็ได้ มีข้อจำกัดแต่เพียงว่าไม่ให้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

(2) ผลแห่งนิติกรรมก็คือ ผลซึ่งผู้เป็นฝ่ายในนิติกรรมนั้นมุ่งหมาย เว้นแต่ไม่ให้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

(3) หน้าที่ของศาลคือ ต้องค้นหาเจตนาของคู่กรณี ศาลจะพิจารณาพิพากษาคดีโดยไม่คำนึงถึงเจตนาของคู่กรณีไม่ได้

(4) เมื่อคู่กรณีได้แสดงเจตนาอย่างใดไปแล้ว นิติกรรมที่เกิดขึ้นนั้นจะเปลี่ยนแปลงไปได้ก็โดยเจตนาของคู่กรณีเดิม หรือว่านิติกรรมจะระงับไปได้ก็โดยเจตนาของคู่กรณีประสงค์ให้เป็นเช่นนั้น

(5) เจตนาอันสำคัญแท้จริงก็คือ เจตนาภายในซึ่งในการตีความศาลจะต้องคำนึง

อย่างไรก็ตามมีความแตกต่างในมุมมองในการใช้ทฤษฎีในซีวิลลอว์ และคอมมอนลอว์

ก) ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในระบบคอมมอนลอว์

ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาเป็นเพียงนโยบายจะไม่แทรกแซงในกิจการระหว่างเอกชน แต่จะให้ความสำคัญกับหลักเรื่องการต่อรองมากกว่า และถือว่าการต่อรองเกิดขึ้นจากการกระทำโดยการแสดงออกของคู่สัญญาไม่ใช่จากเจตนาภายใน ดังนั้น เมื่อเกิดกรณีพิพาทกัน ศาลจึงมักตีความสัญญาตามที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรเป็นสำคัญ แม้จะไม่ถูกต้อง

²⁸ ปันโน สุขทรศนีย์, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514). หน้า 53

²⁹ เสริม วินิจฉัยกุล, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ (พระนคร: โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2515). หน้า 24

สอดคล้องกับเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีแต่ละฝ่ายก็ตาม และในการพิสูจน์จะยอมรับวิธีการพิสูจน์เรื่องการต่อรองและปฏิเสธไม่ยอมรับฟังพยานหลักฐานที่แสดงถึงเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี

ข) ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในระบบซีวิลลอว์

หลักนี้ไม่เพียงแต่แสดงถึงนโยบายของรัฐที่จะไม่แทรกแซงในกิจการระหว่างเอกชน แต่ยังถูกนำมาเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานทางกฎหมาย จึงถือได้ว่า ทฤษฎีว่าด้วยความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาเป็นเรื่องของกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ ดังจะเห็นได้จากข้อกำหนดที่ว่า มูลหนี้ตามกฎหมายที่มีบ่อเกิดจากนิติกรรมนั้นจะต้องค้นหาว่าบุคคลมีเจตนาที่จะเข้าทำสัญญานั้นหรือไม่ และซีวิลลอว์ ยังถือว่าเจตนาภายในและเจตนาที่แสดงออกมามีความสำคัญ สิ่งไหนสำคัญกว่า หากเจตนาทั้ง 2 แตกต่างกัน ซึ่งการให้ความสำคัญก็แตกต่างกันไปแต่ละยุคสมัย และในทางพิสูจน์นักกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ ยอมรับฟังความสำคัญของหลักเรื่องการแสดงออกซึ่งเจตนา เฉพาะในกรณีที่ไม่สามารถที่จะพิสูจน์ถึงเจตนาที่แท้จริงได้เท่านั้น

2.2.1.2 ทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract)

ในศตวรรษที่ 18 เกิดความคิดของลัทธิเสรีนิยม (Liberalism) โดยเฉพาะอย่างยิ่งลัทธิเสรีนิยมในทางเศรษฐกิจที่เน้นเสรีภาพของมนุษย์ โดย Adam Smith ได้เขียนไว้ในผลงานที่มีชื่อเสียงของเขาชื่อ The Wealth of Nations ว่า “บุคคลทุกคนควรมีอิสระในการจัดผลประโยชน์ของตนเองด้วยวิถีทางของตนเอง (Every man should be free to put his own interest in his own way)” ดังนั้นเพื่อส่งเสริมความเจริญในทางเศรษฐกิจ ภายใต้ความคิดของลัทธิเสรีนิยมที่มองว่าบุคคลทุกคนมีเสรีภาพที่จะเข้าทำสัญญาเช่นเดียวกัน จึงเป็นหน้าที่ของกฎหมายที่จะให้ความเป็นผลต่อเจตนาของคู่สัญญาและมีการจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญาให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้หรือเฉพาะกรณีที่เกี่ยวกับประโยชน์ส่วนรวมเท่านั้น ปล่อยให้เอกชนสามารถวางกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับแก่คู่สัญญาของตนได้³⁰

หลักเรื่องความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาเป็นหลักของกฎหมาย ในขณะที่หลักเกณฑ์เรื่อง “เสรีภาพในการทำสัญญา” ถือเป็นนโยบายทางกฎหมาย (Legal Policy)³¹ เสรีภาพจะมีอยู่ตราบเท่าที่คู่สัญญามีความเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจ คู่สัญญาจึงมีเสรีภาพอิสระที่จะทำสัญญานั้นหรือไม่ก็ได้ ถ้าเห็นว่า อีกฝ่ายหนึ่งเอาเปรียบ หนึ่งทางฝ่ายตนมากกว่าหนึ่งของอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นการไม่ยุติธรรม ก็ไม่จำเป็นต้องยอมรับหนี้นั้นโดยไม่ทำสัญญาด้วย กฎเกณฑ์ที่ตกลงกันได้นั้นจึงใช้เป็นกฎเกณฑ์อันหนึ่งที่เกิดจากเจตนาที่ผู้ใช้บังคับแก่กรณีของตนโดยเฉพาะ ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่ก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่เอกชนด้วยกันเองหรือหรือเสรีภาพของเอกชนในการทำสัญญาจึงเป็นบ่อเกิดแห่งความยุติธรรม³² และลูกหนี้จะอ้างความไม่ยุติธรรมหลังจากสัญญาเกิดขึ้นแล้วมิได้ ดังที่ Fouillee ได้กล่าวว่า “ความยุติธรรมทั้งหลายคือสัญญา” ใครกล่าวถึงสัญญาก็เท่ากับกล่าวถึงความยุติธรรม” ตรงกันข้ามถ้าตัวที่ก่อให้เกิดหนี้มิใช่สัญญาแต่เป็นอำนาจภายนอก ก็เป็นเรื่องของความไม่ยุติธรรมและความไม่เหมาะสม เพราะเป็นเรื่องของการจำกัดเสรีภาพของบุคคล

³⁰ ดาราพร ธีระวัฒน์, กฎหมายสัญญา: สถานะใหม่ของสัญญาปัจจุบันและปัญหาข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม, หน้า 14.

³¹ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1, หน้า 48

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 41

เสรีภาพในการทำสัญญาจึงมี 2 ความหมาย

(ก) เสรีภาพที่จะเข้ามาตกลงทำสัญญา

หมายถึง เสรีภาพในการเริ่มต้น ดำเนินต่อไป หรือระงับกระบวนการในการก่อให้เกิดสัญญา ซึ่งในความหมายนี้อาจพิจารณาได้ 2 ด้าน คือ ด้านการกระทำ (positive sense) อันหมายถึง การเริ่มต้น ดำเนินต่อไป การตกลงเข้าทำสัญญา และด้านไม่กระทำ (negative sense) อันหมายถึง การไม่เข้าทำสัญญาหรือการระงับกระบวนการในการเจรจา ด้วยการถอนคำเสนอหรือการยกเลิกการเจรจา เป็นต้น

(ข) เสรีภาพที่จะไม่ถูกแทรกแซงเมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว

หมายถึง เสรีภาพที่จะไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐเพราะรัฐได้รับรองเสรีภาพที่ปัจเจกชนมีตั้งแต่ขั้นต้นก่อนเกิดสัญญาแล้ว ดังนั้น เมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว รัฐจะเข้าไปแทรกแซงเพื่อให้สิ่งที่คู่สัญญาได้กำหนดไว้โดยหลักเสรีภาพในการเปลี่ยนแปลงไปเป็นประการอื่นไม่ได้ เพราะหากปล่อยให้ทำเช่นนั้นได้ เสรีภาพของปัจเจกชนก็จะถูกทำลายไป

มีผู้มีความเห็นแย้งในเกี่ยวกับเสรีภาพนี้ว่า หลังจากหนี้ตามสัญญาเกิดขึ้น เสรีภาพของปัจเจกชนถูกจำกัดด้วยผลทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และเป็นหนี้ที่มีใช้เกิดจากความสมัครใจ แต่หากพิจารณาให้ดีแล้ว จะเห็นว่าบุคคลทุกคนมีเสรีภาพที่จะทำสัญญาผูกพันตนหรือจะก่อให้เกิดหนี้หรือไม่ก็แล้วแต่ความสมัครใจ ด้วยเหตุนี้ หนี้ในเรื่องสัญญาจึงเกิดขึ้นโดยอำนาจของการกระทำโดยความสมัครใจของบุคคลนั้น มิใช่เกิดโดยอำนาจภายนอกอื่นใด (อำนาจกฎหมาย) สัญญา มิได้มีสภาพบังคับโดยอำนาจแห่งกฎหมาย แต่เกิดขึ้นโดยอำนาจแห่งความสมัครใจที่คู่สัญญายินยอมผูกพันกัน กฎหมายเป็นเพียงผู้กำหนดบทลงโทษในเมื่อมีการไม่ปฏิบัติตามหนี้ที่ตนทำนั้น

เมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว ก็ต้องการเคารพปฏิบัติตามเจตนาทำสัญญา ดังประมวลกฎหมายฝรั่งเศสมาตรา 1134 ซึ่งบัญญัติว่า “ความตกลงที่สร้างขึ้นโดยชอบด้วยกฎหมายย่อมมีผลเป็นกฎบังคับแก่ผู้ที่ทำความตกลงนั้น” จากมาตรานี้หมายความว่า สัญญาเมื่อได้ทำขึ้นแล้วก็ต้องมีการปฏิบัติตาม จะเปลี่ยนแปลงแก้ไขยกเลิกหยุดยั้งการปฏิบัติตามสัญญาไม่ได้ เว้นแต่ คู่สัญญาตกลงกันให้ทำเช่นนั้นได้ ศาลหรือกฎหมายไม่สามารถยื่นมือเข้าไปเกี่ยวข้องกับสัญญานั้น ๆ

ขอบเขตของเสรีภาพในการทำสัญญานี้มีที่แยกพิจารณาเป็น 4 ประการ คือ

- (1) เสรีภาพในการทำขึ้นซึ่งสัญญา หมายถึง เสรีภาพในการทำคำเสนอและในการทำคำสนอง แต่เนื้อหาในสัญญาต้องไม่ขัดต่อทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน
- (2) เสรีภาพในการเลือกคู่สัญญา
- (3) เสรีภาพในการกำหนดเงื่อนไขในสัญญา

(4) เสรีภาพที่จะไม่ต้องทำตามแบบ หมายถึง เฉพาะกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดแบบไว้เป็นการเฉพาะ คู่สัญญาย่อมไม่สามารถกำหนดแบบไว้แตกต่างจากที่กฎหมายกำหนดได้

ต่อมาหลักเสรีภาพในการทำสัญญาก็เริ่มเสื่อมลงโดยรัฐหรือสังคมได้พยายามมาบีบคั้นในการควบคุมจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญาของบุคคลมากขึ้นทุกที โดยผลแห่งสัญญามิได้ขึ้นกับเจตนาของคู่สัญญาแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น สัญญาบางอย่างกฎหมายกำหนดขยายผลแห่งสัญญาให้นอกเหนือหรือผิดแผกไปจากที่คู่สัญญาได้ตกลงกันไว้ อาทิ การขยายผลไปถึงบุคคลภายนอก เช่น เรื่องจำนอง การจำยอม เป็นต้น หรือผลแห่งสัญญามีอายุยาวนานกว่าหรือสั้นกว่าที่คู่สัญญาได้กำหนดไว้

ปัจจุบันมีปัญหาถกเถียงกันว่า บุคคลจะสามารถเข้าทำสัญญากันได้ตามอำเภอใจหรือไม่ และการจำกัดเสรีภาพบางประการในการเข้าทำสัญญา จะเป็นการถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ ทฤษฎีว่าด้วยเสรีภาพในการทำสัญญากล่าวถึงในส่วนการจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญาว่า การจำกัดเสรีภาพของเอกชนจากอำนาจภายนอกนั้น นอกจากจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมแล้ว ยังเป็นการบีบบังคับให้บุคคลกระทำการโดยไม่สมัครใจอีกด้วย แต่อย่างไรก็ตามเรื่องจากเอกชนมีหน้าที่ต่อสังคมเพื่อการอยู่ร่วมกันอย่างสงบสุข ดังนั้น เสรีภาพในการทำสัญญาของเอกชนต้องระงับหรือเป็นโมฆะ หากขัดต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชน ซึ่งเป็นทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชนหรือทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน

2.2.1.3 ทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน (Public Order)

ทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน มาจากแนวความคิดอันเป็นวัตถุประสงค์ของทฤษฎีนี้ที่ว่าเอกชนที่รวมกันอยู่ในสังคมย่อมต้องมีหน้าที่ต่อสังคมเพื่อประโยชน์สุขของสังคมโดยรวมด้วย รัฐในฐานะเป็นผู้อำนวยประโยชน์สุขให้แก่พลเมืองทุกคน การปล่อยให้เอกชนยกข้ออ้างระหว่างเอกชนเพื่อขอให้รัฐบังคับให้ยอมไม่สมควร เช่น วัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามตามกฎหมายโดยชัดแจ้ง หรือเป็นการพันวิสัย หรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือมิได้ทำให้ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายบังคับไว้ ลักษณะเช่นนี้อิสระหรือเสรีภาพของเอกชนย่อมต้องระงับไปและต้องยินยอมการเข้าแทรกแซงเพื่อควบคุม ข้อตกลงหรือเจตนาระหว่างเอกชนที่ได้แสดงไว้ยอมตกเป็นโมฆะ ฉะนั้นกฎเกณฑ์เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนจึงอยู่เหนือผลประโยชน์ของเอกชน

ทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชนว่าด้วยหลักเรื่องความสงบเรียบร้อยของประชาชน มีความยืดหยุ่น การใช้คำดังกล่าวในขอบเขตกว้างแคบเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับทัศนคติของแต่ละประเทศ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าถึงเฉพาะกรณีที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายบัญญัติไว้โดยตรงเท่านั้น แต่หมายความว่าถึงกรณีที่ไม่มีการบัญญัติไว้ด้วย ซึ่งกรณีหลังนี้ย่อมเป็นหน้าที่ของศาลที่ต้องวินิจฉัยว่ากรณีใดจึงจะนำเรื่องความสงบเรียบร้อยของประชาชนมาบังคับใช้โดยศาลจะใช้ดุลพินิจตามที่เห็นสมควรเป็นกรณีๆ ไป

พระมณูภาณวิมลศาสตร์ กล่าวไว้ในบทความเกี่ยวกับแนวคิดเรื่องความสงบเรียบร้อยของประชาชนว่า “เป็นการพันวิสัยที่จะกล่าวว่าคุณสามัญหรือผู้พิพากษาจะเห็นว่า อะไรเป็น public policy และจะให้อธิบายว่า public policy คืออะไรย่อมทำไม่ได้ และยากที่จะอธิบาย เพราะเป็นสิ่งที่อยู่คงที่ย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามอัธยาศัย ความสามารถและโอกาสของประชาชน”

มีความเห็นว่า การให้ศาลใช้ดุลพินิจในเรื่องนี้ เสมือนให้ผู้พิพากษาเป็นผู้บัญญัติกฎหมายด้วย แต่มีความเห็นแย้งในเรื่องนี้ว่า บทบัญญัติของกฎหมายมีความแข็งกระด้าง ขาดความยืดหยุ่น และไม่สามารถสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของสังคมได้ทันทั่วทั้งที่ ในกรณีเช่นนี้ตัวบทที่มีลักษณะยืดหยุ่นจึงมีความจำเป็น เพราะอาจนำมาปรับใช้กับทัศนคติที่ก้าวหน้าของยุคสมัยและแสวงหาความถูกต้องเหมาะสมเป็นเรื่อง ๆ แล้วแต่กรณี ดังนั้น การมีลักษณะเป็นนามธรรมของหลักกฎหมายด้วยความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนจึงน่าจะกล่าวได้ว่า เป็นหัวใจของการใช้กฎหมายและบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งเป็นผลดีมากกว่าเป็นผลเสีย

อย่างไรก็ดี การวินิจฉัยนั้น อาจารย์ไชยยศกล่าวไว้ว่า ศาลควรศึกษาจากแนวคำพิพากษาศาลสูงในอดีตประกอบกับการรับฟังความคิดเห็นของนักวิชาการและบุคคลทั่วไปและบุคคลทั่วไป ตลอดจนทั้งให้ความสนใจศึกษาและสังเกตการณ์ในเรื่องระบบสังคมและวิถีทางสังคมที่กำลังเปลี่ยนแปลงด้วย ทั้งนี้ก็เพื่อจักได้อำนวยความยุติธรรมให้แก่ประชาชนอย่างสอดคล้องกับสถานการณ์และทัศนคติอันเป็นสำนึกร่วมของชนในชาติโดยแท้จริง

(ก) การกระทำที่มีลักษณะที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

โดยสรุปแล้วอาจจะวางหลักสำหรับใช้ในการวินิจฉัยว่า การกระทำใดมีลักษณะที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนได้ ดังนี้

- (1) การกระทำที่กระทบกระเทือนผลได้เสียของประเทศชาติ
- (2) การกระทำที่กระทบกระเทือนความสงบภายในประเทศ ไม่ว่าจะกระทบกระเทือนต่อความมั่นคงของรัฐ ความสงบสุขของสังคม ความเจริญผาสุกของพลเมือง เศรษฐกิจของชาติ ตลอดจนความมั่นคงในสถาบันครอบครัว
- (3) การจำกัดเสรีภาพ อิสระภาพของเอกชน พลเมืองจนเกินสมควร ปรากฏจากเหตุผลการผูกขาด การห้ามแข่งขันโดยเสรี
- (4) กาลสมัยและพฤติการณ์แห่งคดี ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดี ขึ้นอยู่กับกาลสมัยและพฤติการณ์แห่งคดีเป็นเรื่อง ๆ ไป ข้อเท็จจริงหนึ่งอาจขัดต่อความสงบเรียบร้อยในสมัยหนึ่ง แต่อาจไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยในอีกสมัยก็ได้
- (5) การตีความเคร่งครัดตามศัพท์คำว่า “ศีลธรรม” ไม่ได้ ศีลธรรมอันดีนั้นหมายถึงศีลธรรมของบุคคลทั่วไป ไม่ใช่ความนึกคิดของปรัชญาเมธี หรือผู้มีการศึกษาสูงส่ง ทั้งนี้จะชี้ชัดลงไปก็ไม่ได้ จะเอาหลักในศาสนาใดศาสนาหนึ่งมายึดถือเป็นหลักก็ไม่ได้เช่นกัน

(ข) ข้อจำกัดหรือกรอบบางประการต่อทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งนี้ และทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา

รองศาสตราจารย์ ดร. ศนันทกรณ์ โสทธิพันธ์ ได้อธิบายไว้ว่า “ทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งนี้และทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา ไม่อาจจะแสดงออกมาในรูปของอำเภอใจได้ ข้อจำกัดหรือกรอบบางประการได้ ได้แก่

(1) การเคารพขอปในทางกฎหมายของบุคคลอื่น กล่าวคือ การใช้อิสระในทางแพ่งของเราเป็นการแสดงออกซึ่งพลังทางร่างกายและสติปัญญาเพื่อสนองตอบต่อความจำเป็นและผลประโยชน์เฉพาะของชีวิตเราเอง โดยปราศจากการที่จะเข้าไปก้าวก่ายหรือรุกรานทางขอบเขตทางกฎหมายของบุคคลอื่น ไม่ว่าต่อสถานะหรือต่อเสรีภาพในการจำหน่ายจ่ายโอนของบุคคลอื่นก็ตาม

(2) การเคารพกฎเกณฑ์ที่มาจากเหตุผลในสำนึกของเรา อันหมายถึงว่า หลักอิสระทางแพ่งจะต้องอยู่ในกรอบของศีลธรรม หรือกฎหมายธรรมชาติ

(3) การเคารพบทบัญญัติของกฎหมาย เพราะแม้การใช้อิสระในทางแพ่งจะก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายได้ หรือเรียกว่าเป็นบ่อเกิดแห่งผลของกฎหมาย เพราะกฎหมายมารับรองให้เช่นนั้น แต่ผลที่เกิดจากอิสระในทางแพ่งก็อาจถูกจำกัดหรือเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมจากบทบัญญัติของกฎหมายได้ ดังเช่น ในกรณีที่มีได้มีการกำหนดราคาในการซื้อขายไว้ ราคาที่อาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย หรือกำหนดราคาไว้แล้วแต่แตกต่างจากที่กฎหมายกำหนด ราคาตามกฎหมายก็อาจเข้ามาแทนที่ราคาที่เกิดจากการใช้หลักอิสระทางแพ่งได้

จากการศึกษา สามารถสรุปได้ว่า ภายใต้กฎหมายเอกชน ผู้เสียหายได้รับการคุ้มครองเสรีภาพทางแพ่งในการกำหนดขอบเขตทั้งทางส่วนตัวและทางทรัพย์สิน โดยการแสดงเจตนาที่สมบูรณ์จากหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา โดยผู้เสียหายมีเสรีภาพในการทำนิติกรรมสัญญาใด ๆ ก็ได้ตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญา แม้ว่าเป็นรูปแบบสัญญาแตกต่างจากที่กฎหมายกำหนด เสรีภาพดังกล่าวต้องไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐ โดยรัฐจะเข้ามาคุ้มครองขอบเขตดังที่ผู้เสียหายได้แสดงเจตนาไว้ แต่ในทางแพ่งนั้น เสรีภาพดังกล่าวถูกจำกัดขอบเขตด้วยหลักความสงบและศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งหากการใด ๆ ที่ผู้เสียหายได้กระทำการเป็นการขัดต่อหลักการดังกล่าว ย่อมตกเป็นโมฆะ

ในส่วนอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรนั้น รัฐมีอำนาจตามกฎหมายภาษีซึ่งให้อำนาจรัฐจัดเก็บภาษีจากเงินได้ตามรูปแบบธุรกรรมที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ ดังนั้น หากธุรกรรมสร้างเงินได้ตามประเภทที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้แล้วนั้น รัฐย่อมมีอำนาจในการบังคับจัดเก็บได้ แม่วานิติกรรมสัญญานั้นต้องด้วยหลักความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนก็ตาม ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าหลักความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนมิใช่ข้อจำกัดขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียหายอากร

ดังนั้น ภาระภาษีของผู้เสียหาย จึงต้องพิจารณาเนื้อหาของกฎหมายภาษีอากรเป็นสำคัญ ซึ่งเงินได้พึงประเมินอันเป็นผลลัพธ์ที่เกิดจากนิติกรรมสัญญาจะเป็นเท่าใดนั้น ย่อมต้องอาศัยการตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัดหรือการตีความตามตัวอักษร (เว้นแต่กรณีถ้อยคำของกฎหมายมีความคลุมเครือ) เพื่อ “ความชัดเจนแน่นอน” ในภาระภาษีของผู้เสียหายและตามสิทธิของผู้เสียหายในการชำระภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนดซึ่งผู้วิจัยจักกล่าวไว้ในหัวข้อ 2.3

2.2.1.4 การยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาและหลักเสรีภาพในการทำสัญญาในคดีภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่า ความศักดิ์แห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีได้รับการยอมรับในศาลภาษีอากร

คำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางที่ 63/2555

โจทก์: บริษัทการบินกรุงเทพ จำกัด

จำเลย: เทศบาลเมืองเกาะสมุย

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ประกอบธุรกิจการบินขนส่งทางอากาศ และกิจการสนามบินพาณิชย์ โจทก์นำทรัพย์สินทั้งหมดของสนามบินสมุยไประดมเงินทุนผ่านกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ เพื่อนำหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและกองทุนรวมดังกล่าว สามารถจำหน่ายหน่วยลงทุนทั้งหมดเป็นเงิน 9,500,000,000 บาท

ทรัพย์สินของโจทก์มีดังนี้ (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ทรัพย์สิน”)

- (1) ที่ดินประมาณ 449 ไร่ 3 งาน 83.8 ตารางวา ตั้งอยู่ที่เกาะสมุย ซึ่งประกอบไปด้วยโฉนดที่ดินจำนวน 29 แปลง และที่ดิน น.ส. 3ก จำนวน 19 แปลง
- (2) ทางวิ่งสำหรับเครื่องบินของสนามบินสมุย รวมถึงส่วนควบของทางวิ่ง
- (3) ลานจอดเครื่องบินในสนามบินสมุย เพื่อการจอดเครื่องบินเพื่อการขนถ่ายผู้โดยสารและสัมภาระ รวมถึงส่วนควบที่ติดตั้งตั้งตรงอยู่บนลานจอดเครื่องบิน
- (4) สิ่งปลูกสร้างทั้งหมดที่ติดตั้งกับ (1) และอาคารผู้โดยสารใหม่
- (5) เครื่องมือและอุปกรณ์สำหรับใช้ในการดำเนินกิจการสนามบินสมุย
- (6) ระบบสาธารณูปโภคในสนามบินสมุยและในอาคารผู้โดยสารเดิมและอาคารผู้โดยสารใหม่สำหรับการดำเนินกิจการสนามบินสมุย

โจทก์ทำสัญญาดังต่อไปนี้กับกองทุนรวม

สัญญาฉบับที่ 1 สัญญาเช่าระยะยาว มีกำหนดระยะเวลา 30 ปี เนื้อหาสำคัญคือ โจทก์ตกลงให้กองทุนรวมได้สิทธิในทรัพย์สิน (1) - (6) ของโจทก์ เพื่อให้กองทุนรวม นำไปใช้ในการจัดหาผลประโยชน์

กองทุนรวมต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่โจทก์เป็นเงิน 9,300,000,000 บาท

สัญญาฉบับที่ 2 สัญญาให้เช่าช่วงที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทรัพย์สิน (1) – (4) มีกำหนดระยะเวลา 3 ปี และกองทุนรวมให้ค้ำประกันโจทก์ในการต่ออายุสัญญาเช่าช่วงและสิ่งปลูกสร้าง ออกไปไม่เกิน 9 ครั้ง ครั้งละ 3 ปี เนื้อหาสำคัญคือกองทุนรวมตกลงให้โจทก์ได้สิทธิในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทรัพย์สิน (1) – (4) เพื่อให้โจทก์นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในการดำเนินกิจการสนามบิน

โจทก์ต้องจ่ายค่าตอบแทนรายเดือนให้แก่กองทุนรวม 26,125,000 บาท

สัญญาฉบับที่ 3 สัญญาให้บริการระบบโดยทรัพย์สิน (5)-(6) เนื้อหาสำคัญคือกองทุนรวมให้บริการเครื่องมือและอุปกรณ์โดยทรัพย์สิน (5)-(6) ซึ่งจำเป็นและสมควรสำหรับใช้ในการดำเนินกิจการสนามบินสมัย

โจทก์ต้องจ่ายเงินประกันการใช้บริการให้แก่กองทุนรวม 21,375,000 บาท ในวันทำสัญญา และ 21,375,000 บาทต่อเดือน และ ค่าตอบแทนเพิ่มเติมโดยสูตรการคำนวณจาก จำนวนผู้โดยสารที่เดินทางออกจากสนามบินสมัย และจำนวนเที่ยวบินขึ้นลงแต่ละเดือน

สัญญาฉบับที่ 4 สัญญาตกลงกระทำการ เนื้อหาสำคัญคือ ภายในระยะเวลา 17 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนการเช่าตามสัญญาเช่าระยะยาว (สัญญาฉบับที่ 1) หากโจทก์ประสงค์ จำหน่ายจ่ายโอนหรือให้เช่าสนามบินสมัย โจทก์ต้องแจ้งให้กองทุนรวมทราบก่อน เพื่อให้กองทุนรวม พิจารณาก่อนว่า กองทุนรวมจะซื้อหรือรับโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสนามบินสมัยหรือไม่ และตลอดระยะเวลา 20 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนการเช่าตามสัญญาเช่าระยะยาว (สัญญาฉบับที่ 1) โจทก์ต้องดำรงสัดส่วนการถือหุ้นลงทุนในกองทุนรวม เป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของจำนวน หน่วยลงทุนที่ออกและเสนอขายทั้งหมดในวันที่ทำสัญญาเช่าระยะยาว

สัญญาฉบับที่ 5 หนังสือต่อท้ายสัญญาจำนอง เนื้อหาสำคัญคือ โจทก์ตกลง จำนองทรัพย์สิน (1) – (5) ในวงเงิน 20,900,000,000 บาท เพื่อเป็นหลักประกันที่โจทก์ต้องชำระสัญญา ฉบับที่ 1 – สัญญาฉบับที่ 4

เทศบาลแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน เมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2553 สำหรับปี 2550 (เพิ่มเติม), 2551 (เพิ่มเติม), 2552, และ 2553 โดยนำสัญญาเช่าระยะยาวหรือ สัญญาฉบับที่ 1 มาใช้เป็นฐานในการคำนวณค่ารายปีแก่โจทก์

ในคดีนี้ โจทก์นำสืบ และโต้แย้งในหลายประเด็น สำหรับในวิทยานิพนธ์ ฉบับนี้จะยกเฉพาะส่วนการโต้แย้งและการวินิจฉัยที่เกี่ยวกับการนำหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา และหลักเสรีภาพในการแสดงทำสัญญามาใช้เท่านั้น และศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้โจทก์ชนะคดี แลพบเพิกถอนการประเมิน

ในคดีนี้ โจทก์นำสืบว่า

(1) สัญญาเช่าระยะยาว หรือสัญญาฉบับที่ 1 เป็นเพียงกลไกส่วนหนึ่งของการระดมเงินทุนของโจทก์ผ่านกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น มิใช่การให้เช่าทรัพย์สินตามปกติ ทั่วไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 4 เช่าทรัพย์สิน แต่เป็นการทำ สัญญาเพื่อจัดหาเงินทุนโดยใช้สิทธิในทรัพย์สินตามสัญญาเช่าระยะยาวดังกล่าวเป็นหลักประกันการชำระหนี้ของโจทก์เท่านั้น

(2) โจทก์และกองทุนรวม ต่างมิได้มีเจตนาจะผูกนิติสัมพันธ์กันในลักษณะของสัญญาเช่าตามปกติธรรมดาทั่วไปแต่อย่างใด และเมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาของสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 และสัญญาฉบับอื่น ๆ รวม 4 ฉบับ ระหว่างโจทก์และกองทุนรวม ต่างทำขึ้นในวันเดียวกัน และเนื้อหาของสัญญาไม่เหมือนกับลักษณะของสัญญาเช่าทั่วไป กองทุนรวมชำระค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวทั้งจำนวนให้แก่โจทก์ และในวันเดียวกันนั่นเอง กองทุนรวมก็ทำสัญญาอีกฉบับเพื่อให้โจทก์มีสิทธิได้ใช้ทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อประกอบกิจการสนามบินในลักษณะเดิม โดยโจทก์ต้องจ่ายค่าตอบแทนคืนให้แก่กองทุนรวมเป็นรายเดือน ดังนั้นธุรกรรมระหว่างโจทก์และกองทุนรวมตามสัญญาเช่าระยะยาวที่แท้จริงแล้วจึงมิใช่สัญญาเช่าตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 4 ในเรื่องเช่าทรัพย์สิน แต่เป็นสัญญาต่างตอบแทนประเภทหนึ่งซึ่งคู่สัญญาสามารถบังคับใช้ระหว่างกันได้ตามกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ทางการเงินประเภทหนึ่งทำนองเดียวกับสัญญาเช่าทางการเงิน (Financial lease) ดังนั้นจำเลยจึงไม่สามารถนำค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวมากำหนดเป็นค่ารายปีเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินได้

(3) ค่าตอบแทนสัญญาเช่าระยะยาวระหว่างโจทก์และกองทุนรวม ไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้ เพราะเมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 8 บรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วจะเห็นว่า ค่ารายปี คือ จำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้น “สมควร” ให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งคำว่า “สมควร” นี้ เป็นการสะท้อนถึงหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยวิธีการประเมินมูลค่ารายปี กล่าวคือ (1) จำนวนเงินดังกล่าวต้องเป็นจำนวนเงินที่ไม่สูงหรือต่ำเกินไป สำหรับการให้เช่าทรัพย์สินนั้น และ (2) การเช่านั้น จะต้องพิจารณาบนฐานการเช่าทั่วไปซึ่งคู่สัญญามิได้มีสิทธิหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ในการทำสัญญาเป็นพิเศษ มิเช่นนั้นแล้ว ค่ารายปีที่คำนวณได้ก็จะไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินขึ้นทันที ซึ่งถ้าเช่าที่โจทก์คำนวณให้แก่กองทุนรวมนั้น มิได้คำนวณจากพื้นฐานการเช่าปกติ หากแต่คำนวณบนพื้นฐานมูลค่าปัจจุบันของรายได้สุทธิจากการประกอบธุรกิจให้บริการสนามบินสมุย และระบบสนับสนุนในช่วงระยะเวลา 30 ปี

ในคดีนี้ จำเลยนำสืบว่า

หลังจากจำเลยทราบว่าโจทก์นำทรัพย์สินให้กองทุนรวมเช่าเป็นระยะเวลา 30 ปี เจ้าพนักงานได้รวบรวมเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ในการกำหนดค่ารายปีและประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน เสนอคณะกรรมการกลั่นกรองการประเมินค่ารายปี และหารือไปยังผู้ว่าราชการจังหวัดสุราษฎร์ธานี และกองส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ต่างเห็นชอบให้จำเลยนำค่าเช่าตามสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 มาเป็นค่ารายปีในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากเห็นว่าสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าตามมาตรา 537 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ศาลภาษีอากรกลางให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า

เมื่อพิจารณาทุกสัญญาแล้ว ศาลเห็นว่า มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดหาเงินทุนหรือระดมเงิน (Financing) ของโจทก์ผ่านกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ โดยมีขั้นตอนและการดำเนินการจัดหาเงินทุนโดยกองทุนรวม ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 จัดตั้งกองทุนรวม ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องและดำเนินการระดมทุนจากผู้ถือหน่วยลงทุน

ขั้นตอนที่ 2 กองทุนรวม นำเงินได้จากการระดมทุนมามอบให้แก่โจทก์ในรูปแบบของค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาว 30 ปี เป็นจำนวนเงิน 9,300,00,000 บาท เพื่อนำไปใช้เป็นเงินทุนในการประกอบกิจการของโจทก์

ขั้นตอนที่ 3 โจทก์ชำระคืนเงิน 9,300,00,000 บาท พร้อมผลประโยชน์โดยทยอยชำระเป็นรายเดือน ในรูปค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าช่วงที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และสัญญาให้บริการระบบ

ขั้นตอนที่ 4 ในการดำเนินการทางการเงินดังกล่าว โจทก์ได้ให้หลักประกันแก่กองทุนรวม เป็นสิทธิการเช่าและการจำนองทรัพย์สิน หากโจทก์ไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่กองทุนรวมได้ กองทุนรวมมีสิทธิบังคับจำนองในทรัพย์สินดังกล่าวได้ทันที

ขั้นตอนที่ 5 เมื่อกองทุนรวม ได้รับคืนเงินและผลประโยชน์ตอบแทนตามขั้นตอนที่ 3 แล้ว ก็จะนำรายได้ดังกล่าวมาจ่ายเป็นผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหน่วยลงทุนต่อไป

เมื่อการทำสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 เป็นเพียงกลไกส่วนหนึ่งในการจัดหาเงินทุนของโจทก์ โดยใช้ทรัพย์สินตามสัญญาเช่าระยะยาวเป็นประกันหนี้ของโจทก์เท่านั้น โจทก์และกองทุนรวมต่างมิได้มีเจตนาจะผูกนิติสัมพันธ์กันในลักษณะของสัญญาเช่าระยะตามปกติธรรมดาทั่วไปแต่อย่างใดตามบรรพ 3 ลักษณะ 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แท้จริงแล้วเป็นสัญญาต่างตอบแทนประเภทหนึ่งหรือสัญญาไม่มีชื่อ เนื่องจาก

(1) ชื่อของสัญญา แม้จะมีชื่อว่า “สัญญาเช่าระยะยาว” แต่การพิจารณาว่า สัญญาใดจะเป็นสัญญาเช่าต้องพิจารณาที่แบบและเนื้อหาของสัญญาประกอบกับเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเป็นสำคัญว่ามีเจตนาผูกนิติสัมพันธ์ตามนิติกรรมที่แสดงออกมา

(2) ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ในวันเดียวกับที่ทำสัญญาเช่าระยะยาว ทั้งโจทก์และกองทุนรวมกลับทำสัญญาอีก 4 ฉบับเพื่อประกอบสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 ทั้งสัญญาทั้งหมดมีความเชื่อมโยงอย่างเป็นระบบ ซึ่งมีลักษณะเป็นการระดมเงินอย่างหนึ่ง โดยโจทก์ได้นำทรัพย์สินของตนไปจดทะเบียนให้ผู้อื่นได้ใช้สิทธิแล้วรับเงินจำนวนหนึ่งมาเป็นค่าตอบแทนครั้งเดียว โดยคิดคำนวณล่วงหน้ามาเป็นระยะเวลา 30 ปี อันมีลักษณะคล้ายเป็นการกู้ยืมเงินมากกว่าสัญญาเช่า

(3) สัญญาที่โจทก์ทำนั้น เป็นไปตามรูปแบบและตามหลักเกณฑ์ที่ได้รับ การอนุมัติจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กล่าวคือ ในสัญญากำหนดให้โจทก์นำทรัพย์สินของสนามบินสมุยที่ใช้ใน การประกอบกิจการสนามบินของโจทก์มาให้กองทุนรวมที่มีการจัดตั้งขึ้นมาทำการบริหารออกหน่วย ลงทุน จำนวน 950,000,000 หน่วย เพื่อเป็นการระดมทุนในราคาหน่วยละ 10 บาท โดยโจทก์สามารถ ถือหน่วยลงทุนได้ไม่เกิน 1 ใน 3 ของหน่วยลงทุนทั้งหมด หลังจากที่มีการประชาสัมพันธ์และออกหนังสือ ชี้ชวนให้แก่ประชาชนทั่วไปแล้ว เมื่อจำหน่ายหน่วยลงทุนทั้งหมดแล้วได้เงินจำนวน 9,500,000,000 บาท และหลังจากโจทก์และกองทุนรวมทำสัญญาเช่าระยะยาวในทรัพย์สินแล้ว กองทุนรวมจึงจะจ่าย ค่าตอบแทนให้แก่โจทก์ จำนวน 9,300,000,000 บาท จากนั้น โจทก์และกองทุนรวมทำสัญญาให้เช่าช่วง หรือสัญญาฉบับที่ 2 ซึ่งศาลเห็นว่าไม่ใช่สัญญาเช่าช่วงตามมาตรา 544 และ 545 แห่งประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากมิใช่การเอาทรัพย์สินที่เช่าออกให้เช่าแก่บุคคลภายนอก เนื่องจากในกรณีนี้ โจทก์มิใช่บุคคลภายนอก แต่โจทก์เป็นผู้ให้เช่าแก่กองทุนรวมอยู่เดิมแล้ว อีกทั้งค่าเช่าตามสัญญาเช่าช่วง หรือสัญญาฉบับที่ 2 มีจำนวนใกล้เคียงกับค่าเช่าที่โจทก์ได้รับจากกองทุนรวมตามสัญญาเช่าระยะยาว หรือสัญญาฉบับที่ 1 ศาลจึงเห็นว่าค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าช่วงหรือสัญญาฉบับที่ 2 มีลักษณะเป็นการ ผ่อนชำระเงินคืนสัญญาเช่าระยะยาว ประกอบกับโจทก์และกองทุนรวมทำสัญญาให้บริการระบบโดย ทรัพย์สิน (5) - (6) หรือสัญญาฉบับที่ 3

สัญญาให้บริการระบบโดยทรัพย์สิน (5) - (6) หรือสัญญาฉบับ ที่ 3 โจทก์ต้องจ่ายค่าบริการให้แก่กองทุนรวม ทั้งที่ทรัพย์สินที่โจทก์รับบริการนั้นเป็นของโจทก์ ศาล เห็นว่าสัญญาดังกล่าวน่าจะเป็นนิติกรรมที่ทำไว้เพื่อให้โจทก์จ่ายคืนค่าตอบแทนหรือผลประโยชน์คืนแก่ กองทุนรวมหลังจากที่ได้เงินจำนวน 9,300,000,000 บาท และเพื่อให้กองทุนรวมได้นำผลประโยชน์ตอบแทน จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนต่อไป

ส่วนสัญญาตกลงกระทำการหรือฉบับที่ 4 ซึ่งกำหนดว่า ภายในกำหนดระยะเวลา 17 ปี หากโจทก์จะโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือให้เช่าสนามบินสมุย โจทก์ ต้องแจ้งให้กองทุนรวมทราบและพิจารณาก่อนว่าจะรับโอนสิทธิกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองหรือไม่ และภายในระยะเวลา 20 ปี โจทก์ต้องดำรงสัดส่วนการถือหน่วยลงทุนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของจำนวน หน่วยลงทุนที่ออกเสนอขายทั้งหมด ศาลเห็นว่า สัญญานี้ทำขึ้นเพื่อเป็นหลักประกันความมั่นคงให้แก่ผู้ ถือหน่วยลงทุนว่าโจทก์จะยังคงดำเนินกิจการสนามบินต่อไปเพื่อให้การดำเนินธุรกิจต่อเนื่องไปตลอดอายุ สัญญา 30 ปี

หนังสือต่อท้ายสัญญาจำนองหรือสัญญาฉบับที่ 5 ศาลเห็นว่า ตามปกติวิสัยของสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าไม่จำเป็นต้องนำทรัพย์สินของตนทั้งหมดไปจดทะเบียนจำนองเป็น หลักประกันให้แก่ผู้เช่า อีกทั้งวงเงินที่กำหนดไว้สูงกว่าค่าตอบแทนเป็นจำนวนมากถึง 20,900,000,000

บาท หนังสือดังกล่าวศาลเห็นว่าทำไว้เพื่อเป็นหลักประกันตามสัญญาที่โจทก์รับเงินจากกองทุนรวมแล้ว และเพื่อประกันการชำระคืนพร้อมผลประโยชน์

(4) ค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 คำนวณจากการทำธุรกิจสนามบินที่เกิดจากฐานรายได้เป็นหลักและคำนวณจากรายได้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตตลอดสัญญา 30 ปีตามหลักวิชาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากการประกอบธุรกิจที่เรียกว่า “การประเมินโดยคำนึงถึงกระแสรายได้” โดยมีปัจจัยตามความสามารถของผู้ประกอบธุรกิจที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะ และมีปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น จำนวนคนหรือปริมาณการใช้สนามบิน การขึ้นลงของเครื่องบิน ตลอดจนนักท่องเที่ยวตามฤดูกาล นอกจากนี้ยังมีเรื่องการโฆษณาประชาสัมพันธ์และการตลาดเข้ามาเกี่ยวข้องในการส่งเสริมการขาย

(5) “ค่ารายปี” ในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ตามมูลค่าทรัพย์สิน มิใช่จากฐานรายได้หรือการประกอบธุรกิจในทรัพย์สิน

วินิจฉัยว่า สัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 มิใช่สัญญาเช่าปกติที่จำเลยสามารถนำมาคิดเป็นค่ารายปี เพื่อคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่เป็นสัญญาไม่มีชื่อเพื่อการระดมทุนของโจทก์ ซึ่งค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 ก็ได้คำนวณบนฐานของมูลค่าทรัพย์สินจึงไม่สามารถนำมาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปีของสนามบินสมุยได้

จากเนื้อหา ข้อเท็จจริงที่ปรากฏนั้น แม้ว่าสัญญาที่ผู้เสียภาษีทำขึ้นนั้นมีชื่อว่าสัญญาเช่า และเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้ความพยายามในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งใช้ค่ารายปี หรือค่าเช่าภายใต้สัญญาเช่าเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี แต่เมื่อขึ้นศาลภาษีอากร ยังปรากฏว่า ศาลยึดหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา แม้ชื่อของสัญญาคือ สัญญาเช่า แม้เมื่อเจตนาของผู้เสียภาษีมิใช่ แต่เป็นเพียงเอกสารหรือขั้นตอนหนึ่งในการตั้งกองทุนเพื่อระดมทุน

ในอีกกรณีตัวอย่างที่ศาลยอมรับความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในกรณีการแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้างติดตั้ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2540

โจทก์: บริษัท วจจักรอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

โจทก์ในฐานะผู้จำหน่ายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนซึ่งนำเข้ามาจากต่างประเทศทั้งหมด โดยโจทก์ได้เสียอากรขาเข้าและเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร โจทก์ได้ทำสัญญากับผู้ซื้อโดยในสัญญาซื้อขายได้แยกราคาค่าสินค้าและค่าแรงในการติดตั้งสินค้าที่ซื้อขาย โจทก์ถูกสรรพากรประเมินอากรแสตมป์เนื่องโจทก์ทำหนังสือสัญญารับจ้างทำของกับผู้ว่าจ้างซึ่งเข้าลักษณะ

ตราสารที่ต้องปิดอากรแสตมป์บริบูรณ์ตามลักษณะแห่งตราสาร 4 แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ โดยถือรวมทั้งมูลค่าสินค้าและสัญญาจ้างทำของ

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(1) โจทก์มีฐานะผู้จำหน่ายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนซึ่งนำเข้าจากต่างประเทศทั้งหมด โดยโจทก์ได้เสียอากรขาเข้าและเสียภาษีการค้า ประเภทการค้า 4 ชนิด 1 (ฉ) ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรครบถ้วนแล้ว

โจทก์จึงไม่ใช่ผู้ผลิตหรือทำวัสดุสิ่งของอย่างหนึ่งขึ้นมา แต่วัสดุสิ่งของคือลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศนั้นมีสำเร็จรูปแล้ว เพียงแต่โจทก์นำมาติดตั้งเท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อตกลงในสัญญายังระบุอีกว่า หากผู้ซื้อชำระราคาไม่ครบถ้วน ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนยังเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์จนกว่าผู้ซื้อจะชำระราคาค่าสินค้าครบถ้วน จึงเป็นการแสดงเจตนาของคู่สัญญาที่มุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์เพื่อตอบแทนการชำระราคาอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ใช่มุ่งถึงผลสำเร็จของงานที่จ้างแต่อย่างใด สัญญาดังกล่าวจึงเป็นสัญญาซื้อขาย ไม่ใช่สัญญาจ้างทำของ

อีกทั้งยังมีแนวคำพิพากษาที่ 258/2530 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 1269-1270/2534 และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรตามมติ กพอ. ครั้งที่ 5 พุทธศักราช 2519 (ระเบียบวาระที่ 5) วินิจฉัยว่า “ในกรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญาซื้อขายลิฟท์โดยมีข้อกำหนดในสัญญาว่าคิดราคาค่าลิฟท์เป็นเงินทั้งสิ้น 660,000 บาท และค่าติดตั้งเป็นเงินอีก 100,000 บาท ซึ่งเป็นการแยกราคาค่าลิฟท์และบริการติดตั้งไว้ต่างหากจากกันอย่างชัดเจนเช่นนี้ หากบริษัทฯ มิได้เป็นผู้ผลิตลิฟท์ บริษัทฯ ไม่ต้องนำรายรับเฉพาะที่เป็นค่าลิฟท์จำนวน 660,000 บาท มาเสียภาษีการค้า 4 การรับจ้างทำของ ” และตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรตอบข้อหารือที่ กค. 0802/พ.10725 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2537 วินิจฉัยว่า “บริษัทฯ ประกอบกิจการนำเข้าชิ้นส่วนและอุปกรณ์ลิฟท์และบันไดเลื่อนพร้อมทั้งให้บริการติดตั้งโดยได้แยกราคาสินค้าเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ ” ด้วยเหตุผลดังกล่าว โจทก์จึงไม่ต้องนำรายรับจากการขายลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศและค่ารับจ้างติดตั้งมารวมคำนวณภาษีการค้า และสัญญาดังกล่าวไม่ใช่สัญญาจ้างทำของ โจทก์จึงไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ในสัญญาตามลักษณะแห่งตราสาร แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์และเสียค่าอากรเพิ่ม

(2) สัญญาที่โจทก์ทำกับลูกค้าไม่ใช่สัญญาจ้างทำของ แต่เป็นสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้างติดตั้ง โดยส่วนหนึ่งเป็นสัญญาซื้อขายลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศ และอีกส่วนหนึ่งเป็นสัญญาจ้างติดตั้งลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศ แม้จะอยู่ในฉบับเดียวกันก็ตาม แต่สาระสำคัญหรือข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญาได้แยกข้อตกลงในเรื่องการซื้อลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศ และการว่าจ้างติดตั้งลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศออกจากกันอย่างชัดเจนว่าราคาสินค้าเป็นจำนวนหนึ่งและจ้างติดตั้งเป็นเงินอีกจำนวนหนึ่ง โจทก์และลูกค้าของโจทก์มีเจตนาที่จะผูกพันกันตาม

สัญญาซื้อขายและการว่าจ้างติดตั้งแยกจากกันอย่างชัดเจน หาได้เป็นการตกลงกันในลักษณะของสัญญาว่าจ้างทำของแต่อย่างใดไม่

(3) มูลค่าสินค้า ลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศที่ซื้อขายตามสัญญานั้นมีมูลค่าสูง ส่วนค่าว่าจ้างติดตั้งเป็นค่าแรงเพียงเล็กน้อย หากคิดถัวเฉลี่ยแล้วค่าแรงติดตั้งของแต่ละสัญญาก็ไม่เกินอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าสินค้าที่ซื้อขายตามสัญญา

(4) ผู้ซื้อสามารถว่าจ้างผู้อื่นให้ทำการติดตั้งเองได้ แต่เพื่อความสะดวก ผู้ซื้อถือว่าจ้างให้โจทก์ทำการติดตั้งไปในคราวเดียวกัน

ศาลได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งโจทก์ในฐานะผู้ขายและสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

(1) การรับจ้างทำของนั้น จะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องราวไป

(2) การวินิจฉัยว่าสัญญาซื้อขาย ศาลให้เห็นผลดังนี้

(2.1) ข้อเท็จจริงปรากฏแก่ศาลว่าคู่สัญญามุ่งประสงค์ทำสัญญาขายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อน ซึ่งรวมภาษีขาเข้า ภาษีการค้าและการขนส่งถึงสถานที่ติดตั้งแยกต่างหากค่าแรงงานติดตั้งพร้อมทั้งวัสดุอุปกรณ์

(2.2) ศาลเห็นว่า ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนตามสัญญาซื้อขายนั้น ผู้ซื้อสามารถจ้างให้อื่นทำการติดตั้งก็ได้ แต่เนื่องจากเพื่อความสะดวก ผู้ซื้อถือว่าจ้างให้โจทก์ทำการติดตั้งไปในคราวเดียวกัน

(2.3) โจทก์ไม่ได้ทำการผลิตหรือทำวัสดุสิ่งใดขึ้นมา แต่ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนนั้น มีอยู่อย่างสำเร็จรูปแล้ว เพียงแต่โจทก์นำมาติดตั้งเท่านั้น

(2.4) ข้อตกลงในสัญญาได้ระบุอีกว่า หากผู้ซื้อชำระราคาค่าไม่ครบถ้วนลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนยังเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์จนกว่าผู้ซื้อจะชำระราคาค่าสินค้าครบถ้วน แสดงว่าคู่สัญญามุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์ของสินค้าเพื่อตอบแทนการชำระราคาอันเป็นลักษณะสำคัญของการซื้อขาย สัญญาดังกล่าวจึงไม่ใช่สัญญาจ้างทำของเพียงประการเดียว แต่เป็นสัญญาซื้อขายส่วนหนึ่งและเป็นสัญญาจ้างทำของส่วนหนึ่งรวมอยู่ในสัญญาฉบับเดียวกัน

จากเหตุผลดังกล่าว ศาลเห็นว่า ข้อตกลงในรูปแบบการแยกสัญญาในกรณีนี้สามารถทำได้เพราะไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน พิพากษาเพิกถอนการประเมิน พิพากษายืนตามศาลภาษีอากรกลาง

จากเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยจะพบว่า ศาลพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่โจทก์นำสืบต่อศาล ทั้งลักษณะลิฟท์ที่ผู้ซื้อสามารถจ้างผู้อื่นติดตั้งได้ เจอนไขสัญญาซื้อขายเกี่ยวกับการโอนกรรมสิทธิ์ อันเป็นที่มาของคำวินิจฉัยยอมรับเจตนาของคู่สัญญาในการสัญญาแยกระหว่างสัญญาติดตั้งและสัญญาซื้อขายลิฟท์

2.2.2 แนวความคิด หลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี

อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น เป็นอำนาจที่กระทำต่อสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน กล่าวคือ เมื่อประชาชนกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน รัฐย่อมสามารถใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีทันที ดังนั้นรัฐควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์คุ้มครองสิทธิของประชาชนในฐานะผู้เสียภาษีจากการใช้อำนาจดังกล่าว

2.2.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีโดยองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD)³³

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Cooperation and Development หรือ “OECD”) ได้ตระหนักถึงสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีจึงกำหนดกรอบสิทธิผู้เสียภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ให้ประเทศต่าง ๆ นำไปเป็นแนวทางในการกำหนดและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีทั้งในเชิงกฎหมายและในเชิงบริหาร

(ก) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard)

ผู้เสียภาษีมียุทธสิทธิในการรับข้อมูลที่ทันสมัยในระบบภาษีและการประเมินภาษี และสิทธิในการได้รับข้อมูลสิทธิเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีรวมถึงสิทธิในการอุทธรณ์ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าวเพื่อคัดค้านหน้าที่และภาระภาษีของตน เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจต้องบรรลุนหน้าที่นี้ไม่ว่าจะโดยทางแผ่นพับ การพูดคุยทางโทรศัพท์ ทางวิดีโอ

สิทธินี้เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี เช่น กรณีในประเทศไทย กรมสรรพากรเผยแพร่กฎหมาย หลักเกณฑ์ภาษีอากรทางอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงข้อมูลได้โดยง่าย ไม่เพียงเท่านั้น สรรพากรประเทศไทยยังเผยแพร่หนังสือตอบข้อหารือประเด็นภาษี เพื่อให้ข้อมูลในการใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีเข้าใจภาระภาษีของตนมากยิ่งขึ้น

(ข) สิทธิในการอุทธรณ์ (The right of appeal)

ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธิอุทธรณ์การวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางภาษีอากร ไม่ว่าจะการวินิจฉัยนั้นเกี่ยวกับการปรับข้อกฎหมายหรือการตอบข้อหารือต่อผู้เสียภาษีโดยตรง

(ค) สิทธิในการชำระภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)

ผู้เสียภาษีไม่ควรชำระภาษีเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี สิ่งที่ยอมรับกันได้คือ การที่ผู้เสียภาษีลดภาระภาษีของตนโดยมีการใช้การวางแผนภาษีที่ถูกต้องตาม

³³ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf

กฎหมาย โดยรัฐต้องแยกความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีและรูปแบบที่แย้งหรือไม่ถูกต้องกับเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย และผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับมาตรการช่วยเหลืออย่างสมเหตุสมผลเพื่อลดภาระภาษีเท่าที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิ

(ง) สิทธิในความชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)

ผู้เสียภาษีมีสิทธิสูงสุดเพื่อได้รับความชัดเจนแน่นอนในภาระภาษีที่เกิดจากการกระทำของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ความชัดเจนแน่นอนไม่อาจเกิดขึ้นได้ในทุกกรณี เช่น กรณีผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถทราบล่วงหน้าเกี่ยวกับผลกระทบของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นกรณีพิเศษ ซึ่งในกรณีเช่นนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรก็ไม่มีหน้าที่ให้ความชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับการใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีซึ่งผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงเจตนารมณ์ของกฎหมาย อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีสามารถคาดการณ์ผลจากการประกอบกิจการซึ่งเป็นกรณีปกติทางการค้า เป้าหมายจากสิทธิของผู้เสียภาษีในข้อนี้เป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติที่จะประสบผลสำเร็จอันเป็นผลมาจากระบบภาษีสมัยใหม่มีความซับซ้อน

(จ) สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)

ผู้เสียภาษีมีสิทธิคาดหวังไม่ถูกรบกวนความเป็นส่วนตัวโดยไม่จำเป็นจากเจ้าหน้าที่สรรพากร ในทางปฏิบัติ สิทธิข้อนี้ถูกตีความไม่ให้ทางที่เจ้าหน้าที่สรรพากรต้องเลี่ยงการหาแหล่งที่อยู่ของผู้เสียภาษีโดยไม่มีเหตุผลและขอข้อมูลซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการวินิจฉัยภาระภาษีที่ถูกต้อง ในทุกประเทศสิทธิข้อนี้ถูกใช้อย่างเข้มงวดเกี่ยวกับที่อยู่หรือสสารประกอบการของผู้เสียภาษีในบริบทการสอบสวนคดีภาษีและในการได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สาม ในบางประเทศก่อนการเข้าพบผู้เสียภาษี (visits to a taxpayer) ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียภาษีก่อน และในประเทศส่วนใหญ่กรณีที่ผู้เสียภาษีคัดค้านการเข้าพบโดยเจ้าหน้าที่สรรพากร หากผู้มีหน้าที่ยืนยันการเข้าพบ เจ้าหน้าที่ต้องมีหนังสือประกันให้แก่ผู้เสียภาษี

(ฉ) สิทธิได้รับการปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy)

สิทธิได้รับการปกปิดความลับนี้ เป็นสิทธิเกี่ยวกับข้อมูลของผู้เสียภาษีที่สรรพากรได้มา ต้องถูกรักษาไว้เป็นความลับและต้องถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์เกี่ยวกับกฎหมายเท่านั้น กฎหมายภาษีต้องมีบทลงโทษที่รุนแรงสำหรับกรณีเจ้าหน้าที่สรรพากรใช้ข้อมูลอันเป็นความลับในทางอื่นหรือทางที่ผิดจากนี้ ยิ่งไปกว่านั้นกฎเกณฑ์ว่าด้วยการรักษาความลับต้องมีผลบังคับกับเจ้าหน้าที่สรรพากรโดยเคร่งครัดกว่าหน่วยงานของรัฐหน่วยงานอื่น

2.2.2.2 ประเภทสิทธิของผู้เสียภาษี

สิทธิของผู้เสียภาษีอาจแบ่งประเภทเพื่อจัดหมวดหมู่ได้หลายแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของแบ่งประเภท แต่มีประเภทที่สำคัญดังนี้

(ก) สิทธิเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Right)

สิทธิกลุ่มนี้มีจุดเน้นอยู่ที่กระบวนการร่างกฎหมายต้องมีความชอบด้วยกฎหมาย ทั้งในด้านรูปแบบและเนื้อหา มีความชัดเจน และไม่ย้อนหลัง

(ข) สิทธิเชิงกฎหมายชั้นทุติยภูมิ (Secondary Legal Right)

สิทธิกลุ่มนี้เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้ผ่าน

ปฏิบัติการเฉพาะที่กฎหมายบัญญัติโดยแยกได้ดังนี้

(1) กระบวนการทั่วไปในกฎหมาย ได้แก่ การกำหนด

มาตรฐานในกระบวนการใช้อำนาจประเมินจัดเก็บ และกระบวนการบังคับจัดเก็บภาษีอากรตามที่กำหนด เช่น อาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะได้รับการปกปิดข้อมูลที่ให้ระหว่างการตรวจสอบ หรือสิทธิได้รับการพิจารณาข้อขัดแย้งอย่างเป็นธรรม และไม่เลือกปฏิบัติ เป็นต้น

(2) กระบวนการเฉพาะ เช่น การให้ระบุนเหตุผลในคำสั่ง

ของเจ้าพนักงานเป็นเรื่อง ๆ ไป หรือกำหนดหลักเกณฑ์พิเศษในการดำเนินการ เช่น แนวทางพิจารณาคำขอ หรือวิธีการกำหนดแนวทางปฏิบัติล่วงหน้า (Advanced Ruling)

(ค) สิทธิเชิงบริหารชั้นปฐมภูมิ (Primary Administrative Right)

สิทธิกลุ่มนี้เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้ โดยอาศัยการ

บริหารของเจ้าพนักงานภาษี

(ง) สิทธิเชิงบริหารชั้นทุติยภูมิ (Secondary Administrative

Right)

สิทธิกลุ่มนี้ไม่สามารถจะบัญญัติเป็นกฎหมายคุ้มครองอย่างมี

ประสิทธิภาพได้ เพราะเป็นกระบวนการที่มีรายละเอียดมากขึ้นอยู่กับว่าเจ้าพนักงานปฏิบัติอย่างไรในการให้บริการผู้เสียภาษีอากร การบังคับหรือคุ้มครองสิทธิกลุ่มนี้จึงเหมาะที่จะใช้วิธีการในเชิงบริหารมากกว่า การบัญญัติเป็นกฎหมาย เช่น การเรียกร้องให้เจ้าพนักงานบริการอย่างสุภาพ หรือมีมารยาทอันดี มาตรการเหล่านี้ว่า หลักธรรมาภิบาล (Principles of Good Practice)

2.3 มาตรการของรัฐในปฏิเสศการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด

2.3.1 นิยาม

การหนีภาษี การเลี่ยงภาษี การวางแผนภาษี ล้วนเป็นการกระทำของผู้เสียภาษีที่มีวัตถุประสงค์ในผลลัพธ์เดียวกันคือ การไม่ต้องเสียภาษีเลย หรือ การลดภาระทางภาษี แต่ความแตกต่างคือ ผลทางกฎหมายที่แตกต่างกัน บางครั้งเป็นการยากที่จะหาเส้นแบ่งว่าการกระทำใดเป็นการเลี่ยงภาษีหรือเป็นเพียงการวางแผนภาษี

2.3.1.1 การหนีภาษี หรือ “Tax Evasion” หรือ “Tax Dogging”

การหนีภาษีตามความหมายของ OECD³⁴ นิยามไว้ว่า

“เป็นคำที่ให้นิยามได้ยากแต่เป็นเหตุการณ์ที่ผู้เสียภาษีมีการกระทำที่เป็น การฉ้อฉล (illegal arrangements) โดยหลีกเลี่ยงหรือละเลยการเสียภาษีของตน อาทิ ผู้เสียภาษีชำระ ภาษีอากรของตนต่ำกว่าที่ควรจะเป็นโดยวิธียื่นสำแดงรายได้ต่ำหรือปิดบังข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเสีย ภาษีที่ถูกต้องของตน”

การหนีภาษี คือ การกระทำหรือการละเว้นการกระทำอันเป็นการฝ่าฝืนต่อ บทบัญญัติแห่งกฎหมาย โดยวิธีการหลอกลวง หรือ ใช้กลอุบายอันเป็นการฉ้อโกงเพื่อไม่ต้องเสียหรือเสีย ภาษีอากรให้น้อยลง ซึ่งถือเป็นความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เช่น การแจ้งเท็จแก่พนักงาน สรรพากรว่าตนมีรายได้ต่ำกว่ารายได้จริงเพื่อจะได้เสียภาษีเงินได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น หรือการลักลอบนำ สินค้าเข้าและสินค้าออกนอกประเทศอันเป็นการหนีภาษีวิธีหนึ่ง เพราะเป็นการกระทำเพื่อจะได้ไม่ต้อง เสียภาษีสินค้าเข้าและภาษีสินค้าออก หรือการซื้อขายสินค้าและบริการในตลาดมืดก็เป็นการหนีภาษีอีก วิธีหนึ่งเช่นกัน เพราะจะได้ไม่ต้องเสียภาษีการขาย ภาษีสินค้าหรือภาษีอื่น ๆ

ตัวอย่างของการหนีภาษี เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี 10 ล้านบาท แต่ยื่นรายการและเสียภาษีโดยแสดงว่ามีเงินได้เพียง 1 ล้านบาท นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องถูกจำ กัดพนักงานประเมินภาษีเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นโทษทางแพ่งแล้ว ผู้เสีย ภาษียังมีความรับผิดทางอาญาด้านหนีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 37 ซึ่งมีโทษจำคุก ตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาทถึง 200,000 บาทอีกด้วย²¹ หรือกรณีนำเข้าสินค้าเข้า มาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร นอกจากจะต้องเสียภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 27 แล้วยังมีโทษปรับเป็นเงิน 4 เท่าของราคาซึ่งได้รวมอากรเข้าด้วยแล้ว หรือ จำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือ ทั้งจำทั้งปรับด้วย

นอกจากนี้ ยังมีตัวอย่างของคำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นถึงการ กระทำที่มีลักษณะเป็นการหนีภาษี เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8456/2544 โจทก์อ้างว่าเงินที่โจทก์รับมา จำนวน 60,000,000 บาท เป็นเงินที่ผู้ภู้นำมาชำระคืนแก่โจทก์ แต่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนข้อ กล่าวอ้างดังกล่าว จึงต้องถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) และเมื่อโจทก์ไม่นำมา ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ย่อมแสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาเลี่ยงการเสีย ภาษีให้แก่รัฐ พฤติการณ์ของโจทก์ดังกล่าวย่อมไม่มีเหตุอันควรให้งดหรือลดเบี้ยปรับ

³⁴ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Glossary of Tax Terms [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> “A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.”

จากข้างต้น จะเห็นได้ว่าเป็นการกระทำที่มีลักษณะฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติโดยตรง และกฎหมายกำหนดบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาอย่างชัดเจน ดังนั้นในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะไม่กล่าวถึงการกระทำที่มีลักษณะนี้

2.3.1.2 การเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)

การเลี่ยงภาษี(Tax Avoidance) ตามความหมายของOECD³⁵ นิยามไว้ว่า

“เป็นคำที่ให้นิยามได้ยากเช่นกัน แต่ในภาพรวมคือ การหาวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายในการลดภาระภาษีของตนเองลงมา ซึ่งอาจจะมีความหมิ่นเหม่หรือไม่ตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเสียทีเดียว”

การเลี่ยงภาษี คือ การตกแต่งหรือการทำเทียมซึ่งธุรกรรมในทางกฎหมายเอกชนที่ต่างไปจากปกติทั่วไปทำให้องค์ประกอบเกี่ยวกับความรับผิดทางภาษีที่ใช้รูปแบบธุรกรรมปกติขาดหายไป โดยอาศัยช่องว่างหรือภาษีกฎหมายที่ไม่รัดกุมเพื่อให้ได้ประโยชน์ทางภาษี กล่าวอีกนัยหนึ่งการเลี่ยงภาษีมีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นอันดับแรก ส่วนความถูกต้องเป็นอันดับรอง เป็นการกระทำหรือธุรกรรมที่สร้างขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์หลักในเชิงพาณิชย์หรือธุรกิจ แต่ยังคงสามารถทำให้เกิดผลในทางเศรษฐกิจเช่นเดียวกับธุรกรรมปกติทั่วไปได้ ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรเป็นจำนวนมาก การเลี่ยงภาษีจึงมักก่อให้เกิดปัญหาในการตีความกฎหมายซึ่งถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิของธุรกรรมหรือการกระทำที่เป็นผลให้เกิดผลลัพธ์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องการ แต่ด้วยการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายโดยศาลก็เป็นวิธีการหนึ่งในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี

ตัวอย่างของการเลี่ยงภาษีอากร เช่น การที่ผู้อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจในประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่น ทำให้ไม่ต้องเสียภาษี (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค . 08021/69 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530) หรือการที่ผู้เสียภาษีในอัตราสูงอยู่แล้วร่วมกับผู้อื่นประกอบธุรกิจในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลแทนการประกอบธุรกิจในนามของตนเองโดยลำพัง ทั้ง ๆ ที่มีทุนพอที่จะประกอบธุรกิจในนามของตนเองอยู่แล้ว ก็ถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน เพราะเป็นการกระทำเพื่อที่จะได้เสียภาษีในอัตราต่ำ เนื่องจากห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้นถือเป็น

³⁵ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Glossary of Tax Terms [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> “A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. evasion”

หน่วยภาษี (Tax Entity) หน่วยใหม่แยกต่างหากจากหน่วยภาษีเดิม ทำให้ไม่ต้องเริ่มคำนวณภาษีในอัตราเดิมที่สูงอยู่แล้ว แต่เริ่มคำนวณภาษีในอัตราใหม่ที่ต่ำกว่า

2.3.1.3 การวางแผนภาษีอากร หรือ “Tax Planning”

การวางแผนภาษีอากร ตามความหมายของ OECD³⁶ นิยามไว้ว่า

“การจัดการธุรกิจและ/หรือ กิจการค่าเพื่อให้มีภาระภาษีของตนต่ำที่สุด”

หนังสือ “Australian Master Tax Guide (41st Edition) จัดพิมพ์โดย CCH Australian Limited ปี 2549 หน้า 1,515 ให้ความหมายอย่างกว้างไว้ว่า หมายถึง กระบวนการจัดการงานธุรกิจหรือกิจการของผู้เสียภาษีรายใดรายหนึ่งหรือหลายราย เพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยที่สุดโดยชอบด้วยกฎหมายและสอดคล้องกับการประกอบธุรกิจ

สุภาพร พิศาลบุตร³⁷ ให้ความหมายว่า “การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าเพื่อก่อให้เกิดผลสำเร็จของงานตามความต้องการ”

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม³⁸ หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีด้วย

การวางแผนภาษีอากรเป็นงานส่วนหนึ่งในการประกอบธุรกิจ เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการทางภาษีอากร (Tax Management) ทั้งนี้การวางแผนภาษีอากร จะต้องกระทำการการก่อนเริ่มต้นประกอบธุรกิจ ในระหว่างประกอบธุรกิจ และแม้จะเลิกประกอบธุรกิจก็ต้องมีการวางแผนภาษีอากรด้วย

นอกจากนี้ในการทำนิติกรรมสัญญาหรือธุรกรรมหรือการงานใดก็ควรที่จะวางแผนภาษีอากรเช่นเดียวกัน การวางแผนภาษีอากรจึงไม่จำกัดเฉพาะกรณีที่มีการประกอบธุรกิจ

³⁶ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Glossary of Tax Terms [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> “Arrangement of a person's business and /or private affairs in order to minimize tax liability.”

³⁷ สุภาพร พิศาลบุตร, หลักการวางแผน (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์เอกสารและตำรา สถาบันราชภัฏสวนดุสิต, 2543) หน้า 2

³⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, เอกสารวิชาการส่วนบุคคลนี้เป็นส่วนหนึ่งของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.)” รุ่น 13 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม พ.ศ. 2552, หน้า 3

เท่านั้น แม้จะไม่ใช้การประกอบธุรกิจก็ต้องวางแผนภาษีอากร การวางแผนภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องกับ การดำเนินชีวิต

Barry Larking³⁹ หมายถึง การจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยที่สุด

ดังนั้น การวางแผนภาษีอากรจึงมีลักษณะว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง การวางแผนภาษีจึงมีนัยในการบริหารจัดการทางภาษี (Tax management) ซึ่งแนะแนวทางปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ หรือปฏิบัติตาม ตัวอย่างประกอบกฎหมาย ตลอดจนการใช้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ อันพึงมีตามกฎหมาย เช่น การหัก รายจ่ายเป็น 2 เท่าในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การวางแผนภาษีอากรจึงมี ภาพพจน์ทางบวกมากกว่าการเลี่ยงภาษีที่มีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นอันดับแรก ส่วนความถูกต้องเป็น อันดับรอง

การวางแผนภาษีจึงเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย และไม่ถูกจัดการหรือ รั้งมือโดยเจ้าพนักงานสรรพากรหรือศาล เช่น การเลือกรูปแบบองค์กรในการประกอบธุรกิจเพื่อให้เสีย ภาษีน้อยลง การก่อให้เกิดค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นตามกฎหมายเพื่อนำไปใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา เป็นต้น

2.3.2 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป (General Anti-Avoidance Tax Rules หรือ GAAR)

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป เป็นมาตรการที่ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อป้องกันการ เลี่ยงภาษี โดยให้สรรพากรมีอำนาจปฏิเสธการใช้สิทธิประโยชน์ของผู้เสียภาษีในการสร้างผลลัพธ์หรือ ผลประโยชน์ทางภาษีโดยการสร้างธุรกรรมหรือการกระทำอันมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่า ประโยชน์ทางด้านธุรกิจ (Commercial substance) หรือ ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นอาจมี วัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษีอย่างเดียวเท่านั้นโดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ หรือ Sham Transaction ดังนั้น เมื่อใดก็ตามที่ความขัดแย้งระหว่างสรรพากรและผู้เสียภาษีเกิดขึ้นจากกรณีที่ สรรพากรตั้งข้อสงสัยในธุรกรรมหรือการกระทำว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ ทางด้านธุรกิจหรือปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ⁴⁰ ศาลในประเทศระบบคอมมอนลอว์จึงสร้างหลักการว่า ด้วย Sham Transaction Doctrine เพื่อเป็นแนวทางให้สรรพากรใช้วินิจฉัยธุรกรรมหรือการกระทำ ดังกล่าว หรืออีกนัยหนึ่งสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมหรือการกระทำใดๆ เพื่อ ต้นทุนทางภาษีต่ำสุดจะมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศแรกที่มีการนำหลักการนี้มาใช้ในปี 1981 หลังจากนั้น ประเทศต่าง ๆ ได้มีการนำหลักการนี้ไปใช้ในประเทศ เช่น ประเทศเยอรมนี ฝรั่งเศส แคนาดา

³⁹ Barry Larking, *International Tax Gassary* 4th edition, (Amsterdam: IBFD Publication BV, 2001): 351

⁴⁰ Rajesh Goyal, GAAR - What is GAAR, [Online] Available from: <http://www.allbankingsolutions.com/Banking-Tutor/GAAR-What-is.htm> 18 April 2013

นิวซีแลนด์ แอฟริกาใต้ เป็นต้น อย่างไรก็ตามในประเทศสหรัฐอเมริกาและอังกฤษ ได้มีการใช้มาตรการดังกล่าวอย่างระมัดระวัง และไม่ก้าวร้าว (have not been aggressive)⁴¹

ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปของประเทศออสเตรเลีย เนื่องจากเป็นประเทศแรกที่น่ามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร ซึ่งในอดีตออสเตรเลียเคยยอมรับว่า การเลี่ยงภาษีเป็นภาวะที่ยอมรับได้ จากแนวความคิดที่ว่าผู้เสียภาษีมีเสรีภาพอันชอบธรรมในการจัดการทรัพย์สินของตน และจากแนวความคิดนี้ทำให้การใช้กฎหมายหรือการตีความกฎหมายภาษีอากรของออสเตรเลียเป็นแนวทางเดียวกับคดี IRC v Duke of Westminster ของสหราชอาณาจักร กล่าวคือ เมื่อการจัดเก็บภาษีของรัฐถือเป็นกรณีของรัฐเข้าไปแทรกแซงวิถีชีวิตหรือเสรีภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของประชาชน ดังนั้น การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด ผู้เสียภาษีจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุด แต่สามารถเข้าทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ เพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยที่สุดตราบเท่าที่ไม่แย้งหรือไม่ต้องห้ามด้วยกฎหมายภาษีอากรโดยการตีความโดยเคร่งครัด

อย่างไรก็ตาม ในเวลาต่อมา เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรถึงขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเลี่ยงภาษีในลักษณะการสร้างธุรกรรมหรือการกระทำอันมีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจ (Commercial substance) หรือธุรกรรมหรือการกระทำนั้นอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษีอย่างเดียวเท่านั้นโดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ แต่ยังคงคล้องกับกฎหมายภาษีอากรในลักษณะตามตัวอักษร และการตีความโดยทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมหรือการกระทำดังกล่าว การโต้แย้งอ้างถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีที่ถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิ และอ้างว่าธุรกรรมหรือการกระทำในลักษณะนี้ทำให้ทำให้ออสเตรเลียสูญเสียรายได้ทางภาษีมหาศาล

ประเทศออสเตรเลียจึงออกบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไปใน Part IVA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 เพื่อยุติความขัดแย้งดังกล่าว และเพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนในเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมหรือการกระทำในลักษณะดังกล่าว ดังต่อไปนี้

- 1) ต้องมีแผนการ (Scheme) หมายถึง ข้อตกลง การจัดการ ความตกลงใจกัน คำมั่น การดำเนินการใด ๆ ไม่ว่าจะแสดงออกโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย ไม่ว่าจะสามารถบังคับได้ตามกฎหมายได้หรือไม่ ไม่ว่าจะกระทำโดยลำพังหรือร่วมกับบุคคลอื่น
- 2) ผู้เสียภาษีต้องได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากร (Tax benefits) เกี่ยวข้องกับแผนการดังกล่าว ประโยชน์ทางภาษีอากร เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากกรณีที่ไม่ต้องนำเงินจำนวนหนึ่งจำนวนใดไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมิน หรือสามารถหักไปเป็นรายจ่ายได้หรือมีส่วนขาดจากมูลค่าทรัพย์สิน (Capital losses) เพิ่มขึ้น หรือได้รับการเครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ (Foreign tax credit) หรือไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือประโยชน์จากการได้รับรู้รายจ่ายล่วงหน้าหรือเลื่อนการรับรู้

⁴¹ เรื่องเดียวกัน

รายได้ออกไป ซึ่งหากไม่มีแผนการดังกล่าวผู้เสียหายจะไม่ได้รับหรือคาดหวังโดยมีเหตุผลตามสมควรว่าไม่ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าว

3) แผนการดังกล่าวทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งการพิจารณาว่าวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ได้ประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่นั้น มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาคือ

- 3.1) ลักษณะที่แผนการดังกล่าวได้ทำขึ้น
- 3.2) รูปแบบและเนื้อหาของสาระของแผนการ
- 3.3) ระยะเวลาและช่วงเวลาที่แผนการได้จัดทำขึ้น
- 3.4) ผลเปลี่ยนแปลงทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นหากไม่มีการบังคับใช้

บทบัญญัติเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไป

3.5) การเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของผู้เสียหายที่เป็นผลมาจาก หรือที่เกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นจากแผนการ การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียหาย

- 3.6) ลักษณะของความเกี่ยวพันระหว่างผู้เสียหายกับผู้มีความเกี่ยวพัน
- 3.7) ผลด้านอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้น

เนื่องจากแผนการ

เมื่อธุรกรรมหรือการกระทำหรือแผนการใดเข้าเงื่อนไขดังที่ระบุไว้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการยกเลิกประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นเนื่องจากแผนการดังกล่าว และปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้เสียหายใหม่ ทั้งผู้เสียหายยังต้องเสียเบี้ยปรับอีกด้วยและในการพิจารณาวินิจฉัยออสเตรเลียมีคณะกรรมการพิจารณามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป (“GAAR Panel”) ซึ่งคณะกรรมการมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป ทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาการใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป ในประเทศออสเตรเลีย

ในประเทศที่ใช้ ระบบกฎหมายประมวล ก็มีหลักการที่คล้ายกับหลักการดังกล่าวแต่เรียกว่า หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of legal form Doctrine) ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะเลี่ยงภาษี ดังนั้น ธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจดังกล่าว แม้ไม่กระทำผิดกฎหมาย ศาลและเจ้าพนักงานประเมินก็ย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้นและประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้ ซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษีอากรแห่งประเทศฝรั่งเศสก็ได้บัญญัติรับรองหลักการนี้ไว้ในมาตรา L.64 ว่า ถ้านิติกรรมใดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีอากรเพียงอย่างเดียว ซึ่งหากไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีอากรแล้วนิติกรรมนั้นจะไม่เกิดขึ้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาอันนั้นได้

2.3.3 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Tax Rules หรือ SAAR)

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะนั้น แตกต่างจากมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปดังที่กล่าวในข้อ 2.3.2 เนื่องจากมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการใช้ประกอบการตีความกฎหมายและประกอบการวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยว่าเลี่ยงภาษี แต่มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะเป็นมาตรการถูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในลักษณะใดลักษณะหนึ่งเป็นการเฉพาะ ซึ่งมีตัวอย่างดังต่อไปนี้

2.3.3.1 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการชลดเงินได้เพื่อเลื่อนเวลาการเสียภาษี (Tax deferral schemes)

ในประเทศออสเตรเลีย มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการชลดเงินได้เพื่อเลื่อนเวลาการเสียภาษี (tax deferral schemes) ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการปฏิเสธการหักรายจ่ายบางรายการของผู้เสียภาษี หากรายจ่ายดังกล่าวจ่ายให้แก่ผู้มีความเกี่ยวพันและผู้มีความเกี่ยวพันดังกล่าวไม่ต้องนำรายจ่ายดังกล่าวไปรับรู้เป็นรายได้ในปีภาษีเดียวกัน เช่น ผู้กู้เสียภาษีตามเกณฑ์สิทธิ และผู้ให้กู้ซึ่งเป็นผู้มีความเกี่ยวพันกันเสียภาษีตามเกณฑ์เงินสด ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในแต่ละปีภาษีแม้ยังไม่ได้ชำระถือเป็นรายจ่ายของผู้กู้ตามเกณฑ์สิทธิ ในขณะที่ผู้ให้กู้ซึ่งเป็นผู้มีความเกี่ยวพันกันยังไม่ต้องนำดอกเบี้ยไปรับรู้ตามเกณฑ์เงินสดเนื่องจากยังไม่มีชำระจริง หากปีภาษีที่ดอกเบี้ยเกิดกับปีภาษีที่จ่ายดอกเบี้ยจริงเป็นคนละปีกัน สรรพากรจะปฏิเสธรายจ่ายประเภทดอกเบี้ย หากสรรพากรพบด้วยว่าธุรกรรมนี้ทำขึ้นจากวัตถุประสงค์เพื่อเลื่อนเวลาการชำระภาษี

2.3.3.2 มาตรการ Controlled Foreign Companies หรือ CFC

มาตรการ Controlled Foreign Companies หรือ CFC เป็นกฎที่ให้อำนาจรัฐเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนสำหรับเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจากบริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลนั้น แม้บริษัทดังกล่าวจะยังไม่ได้นำกำไรนั้นมาจ่ายเป็นเงินปันผลก็ตาม กฎเรื่องนี้จึงเป็นการป้องกันการวางแผนเสียภาษีเพื่อเสียภาษิล่าช้าโดยการไม่ให้บริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ถือหุ้นในประเทศของตนนำกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผล ทั้ง ๆ ที่สามารถจ่ายได้ ประเทศแคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี สหราชอาณาจักรและสหรัฐอเมริกาต่างได้บัญญัติกฎดังกล่าวไว้ในกฎหมายของตน แต่มีหลักเกณฑ์แตกต่างกันบ้าง

2.3.3.3 มาตรการป้องกันการตั้ง บริษัททุนจดทะเบียน ทุนต่ำ (Thin Capitalization Rule)

มาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) เป็นกฎที่ไม่ยอมให้บริษัทผู้กู้นำดอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่ผู้ให้กู้ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทของตนมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี หากการกู้ยืมนั้นมีอัตราส่วนเกินกว่าเงินทุนของบริษัทผู้กู้ เช่น ประเทศแคนาดา กำหนดดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเกินกว่า 2 เท่าของเงินทุน หรือประเทศฝรั่งเศส กำหนดดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเกินกว่า 1.5 เท่าของเงินทุน

2.3.3.4 มาตรการป้องกันการใช้สิทธิประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Anti tax haven Rule)

มาตรการป้องกันการใช้สิทธิประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Anti tax haven) เป็นมาตรการที่ป้องกันมิให้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) โดยการไม่ให้บริษัทนำต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในดินแดนดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เว้นแต่บริษัทพิสูจน์ได้ว่า บริษัทกับบริษัทในดินแดนปลอดภาษีได้มีการทำธุรกิจจริง ประเทศที่มีกฎหมายเรื่องนี้ เช่น ประเทศอิตาลี และสเปน

จากการศึกษามาตรการของรัฐเพื่อปฏิเสธการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปถือว่าเป็นมาตรการที่ถูกใช้เพื่ออุดข้อโต้แย้งระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีว่าธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น ควรได้รับการยอมรับหรือปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้นจากรัฐ

ในบทที่ 3 นั้น ผู้วิจัยได้ศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีนั้นมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ใด ๆ ไว้ ซึ่งเมื่อเกิดข้อพิพาทในลักษณะดังกล่าว ผลของคำวินิจฉัยจะแปรเปลี่ยนไปตามผู้มีอำนาจในการวินิจฉัย เช่น ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือเจ้าพนักงานพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งก่อให้เกิดผลร้ายต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากเหตุการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าระบบภาษีอากรไทยขาดความชัดเจนแน่นอน ซึ่งขัดต่อหลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี

บทที่ 3

เสรีภาพของผู้เสียหายในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย

ในบทนี้ ผู้วิจัยได้นำเสนอคดีพิพาทที่เกิดขึ้นอันมีข้อโต้แย้งมาจากกรณีของผู้เสียหายใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด แต่เนื่องด้วยประเทศไทยไม่มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปอันจะสามารถนำมาใช้เป็นขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียหายในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย ดังนั้นเมื่อมีคดีพิพาทขึ้นสู่ศาล ศาลจะใช้หลักการตีความกฎหมายภาษี ประกอบดุลพินิจส่วนตนซึ่งมีข้อสันนิษฐานว่าเป็นไปด้วยความสุจริตเพื่อทำคำวินิจฉัยซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอน เป็นเหตุให้แม้ในคดีพิพาทที่มีลักษณะข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงหรือเหมือนกันกลับมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างกัน อีกทั้งในบางกรณีศาลได้สร้างหลักการบางอย่างเช่นเดียวกับ Doctrine ในระบบคอมมอนลอว์ในการทำคำวินิจฉัยซึ่งขัดกับระบบกฎหมายซีวิลลอว์ซึ่งเป็นระบบกฎหมายของประเทศไทยซึ่งถือเป็นการบั่นทอนระบบภาษีอากรประเทศไทย

3.1. ธุรกรรมที่มีผลทางแพ่งและทางภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ผู้เสียหายมีเสรีภาพในการทำนิติกรรมสัญญาโดยรัฐจะให้การรับรองคุ้มครองเมื่อการแสดงเจตนาของผู้เสียหายนั้นสมบูรณ์ซึ่งเป็นธุรกรรมที่มีผลทางแพ่ง ส่วนกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดภาระภาษีอากรสำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทที่เกิดขึ้นจากนิติกรรมสัญญา ซึ่งหากธุรกรรมที่มีผลทางแพ่งนั้นไม่ถูกวินิจฉัยว่าเป็นธุรกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อการเลี่ยงภาษีแล้ว หรือ Sham Transaction แล้ว ธุรกรรมดังกล่าวย่อมได้รับการยอมรับทางภาษีอากรด้วย อย่างไรก็ตามแม้ว่าธุรกรรมจะได้รับการยอมรับทางภาษีแล้วก็ตาม แต่เนื้อหาบางกรณีอาจถูกเปลี่ยนแปลงเพื่อประโยชน์ในการรัษฎากร

3.1.1 รายจ่ายต้องห้ามนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

เนื่องจากภาษีเงินได้ของนิติบุคคลจัดเก็บจากฐานเงินได้สุทธิ โดยปรากฏวิธีการในการคำนวณตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายได้กำหนดประเภทรายได้และรายจ่ายที่ต้องนำมารวมคำนวณเงินได้สุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรีตามลำดับ

ในส่วนรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณนั้น โดยหลักการแล้วเงินได้ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องเนื่องด้วยกิจการต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ทั้งหมด ผู้เสียหายจึงพยายามสร้างรายจ่ายทางภาษีเพื่อลดรายได้สุทธิที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษี รายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้นำมาใช้ในการคำนวณภาษีนั้น โดยหลักการแล้วรัฐอนุญาตให้ใช้รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการมาคำนวณ ดังนั้น ในการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายจ่าย จึงเป็นการออกกฎหมายในแง่ของ “รายจ่ายต้องห้าม” ในการคำนวณภาษีอากร ในมาตรา 65 ตรี ได้กำหนดรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไว้ 20 รายการ ซึ่งรายจ่ายต้องห้ามนี้แบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ 1) รายการที่ถือเป็นรายจ่ายโดยแท้ และ 2) รายการที่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามกฎหมาย การที่กฎหมายต้องกำหนดขอบเขตจำกัดรายจ่ายไว้ก็เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการแสดงรายจ่ายของกิจการผิดไปจากความเป็นจริงหรือเกินสมควร

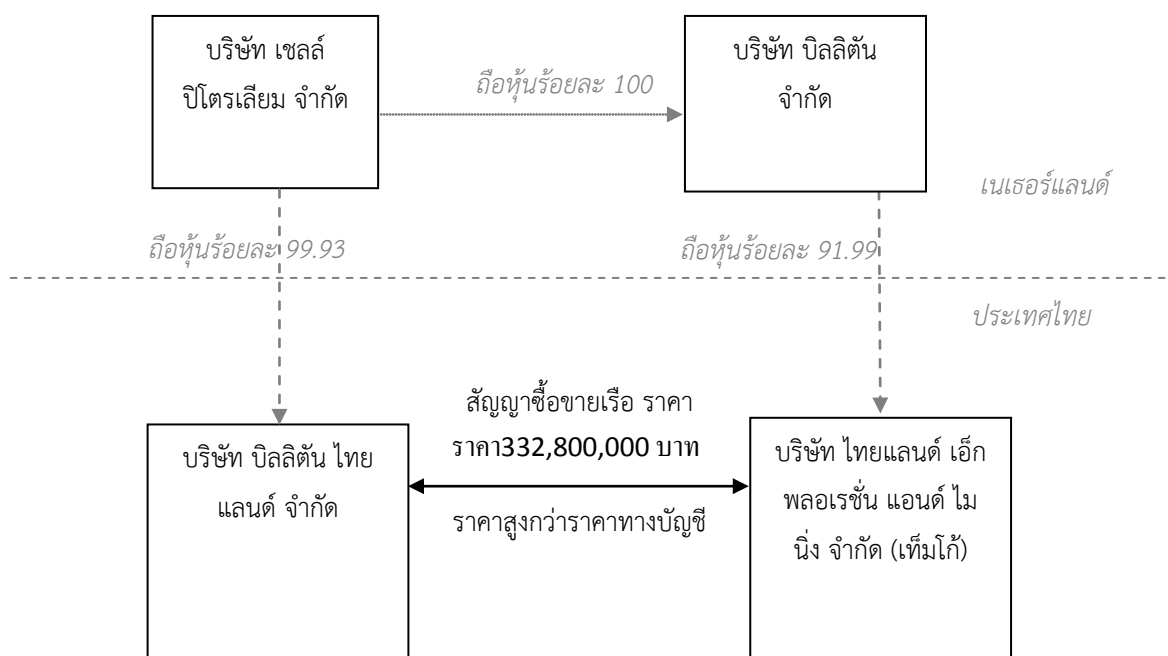
หรือนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการเข้ามาแอบแฝงถือเป็นรายจ่ายของกิจการเพื่อให้กำไรสุทธิต่ำหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น ซึ่งเป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษี¹

คำพิพากษาฎีกาที่ 123/2540 เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีทำสัญญาซื้อขายเรือระหว่างบริษัทในเครือ สัญญาซื้อขายเรือมีผลทั้งทางแพ่งและในทางภาษีอากร แต่ราคาที่คุณสัญญาใช้ในการซื้อขายถูกแก้ไขโดยผลคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแผนกภาษีอากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 123/2540

โจทก์: บริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร



คดีนี้ บริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ผู้เป็นโจทก์ถูกเจ้าพนักงานสรรพากร ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มเป็นเงิน 56,201,892.49 บาท จากข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด และบริษัท ไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ ไมนิ่ง จำกัด (ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “เพิ่มเติม”) ต่างเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน โดยมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ทั้งทางตรงและทางอ้อมคือ บริษัท เชลล์ปีโตรเลียม จำกัด ซึ่งจดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์ เพิ่มเติมหมดสัมปทานการขุดเจาะ และมีผลประกอบการขาดทุน 120 ล้านบาท และในบัญชีทรัพย์สินมีเรือขุดเจาะ อุปกรณ์ เครื่องจักรที่ประดิษฐ์ขึ้นจากแท่นเหล็กเพื่อใช้งานในทะเล ราคาตามบัญชี 100 ล้านบาท เพื่อใช้ผลขาดทุนทั้งหมดและไม่ต้องเสียภาษีจากการขายเรือ จึงตกลงทำสัญญาซื้อขายกิจการและทรัพย์สินของ เพิ่มเติม มูลค่า 332,800,00 บาท กับบริษัทโจทก์

¹ ไพจิตร โรจนวานิช และ ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2542 หน้า 20-63

กรมสรรพากรจึงปฏิเสธการนำราคาที่สูงเกินปกตินั้นมารวมเป็นต้นทุนในการหักค่าเสื่อมราคาพร้อมประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทโจทก์ เนื่องจากสรรพากรเห็นว่า เติมโก้ซึ่งเป็นบริษัทผู้ขายไม่เพียงแต่ได้ใช้ผลขาดทุนที่ยกมา ยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการขายทรัพย์สิน ในขณะที่บริษัทโจทก์ผู้ซื้อยังสามารถนำราคาเรือที่แพงกว่าราคาบัญชีซึ่งเป็นราคาตลาดไปใช้ในการหักค่าเสื่อมได้ ทำให้บริษัทผู้ซื้อเสียภาษีน้อยลง ผลประโยชน์สุดท้ายจึงจะตกแก่ บริษัท เซลล์ปิโตรเลียม จำกัด จากข้อเท็จจริงดังกล่าว สรรพากรเห็นว่าบริษัทผู้ซื้อทรัพย์สินในราคาสูงกว่าปกติ 120 ล้านบาทโดยไม่มีเหตุอันสมควร ราคาที่สูงกว่าปกติดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ตรี (15) แห่งประมวลรัษฎากร ศาลภาษีอากรกลางยกฟ้องและศาลฎีกาพิพากษายืนตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ศาลฎีกาแผนกภาษีอากรให้เหตุผลว่า ศาลไม่เชื่อว่า ราคาที่ตกลงซื้อขายกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายนั้นเป็นราคาที่ตกลงกันจริงๆ

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(1) โจทก์ อ้างว่าเติมโก้เป็นผู้มีอำนาจต่อรองในการกำหนดราคามากกว่าผู้ซื้อโดยให้เหตุผลว่า โจทก์ซึ่งเป็นผู้ซื้อทรัพย์สินมาปฏิบัติงานในลักษณะเฉพาะได้พิจารณาแล้ว เห็นว่าราคาที่โจทก์ตกลงซื้อเป็นราคาอันแสดงถึงมูลค่าที่เห็นว่าเหมาะสมแก่อรรถประโยชน์อันมีแบบเพื่อใช้ในการงานลักษณะจำเพาะที่จะเกิดจากทรัพย์สินนั้น ประสิทธิภาพของเรือลำนี้มีลำเดียวในโลก และเหมาะสมกับจะมีประโยชน์ที่เพียงพอในการที่จะนำมาใช้หารายได้ในการประกอบกิจการของโจทก์

ตามที่โจทก์อ้างนี้ ศาลแย้งว่า เรือชุดแรกที่ซื้อขายกันนี้ถูกออกแบบเป็นพิเศษเพื่อใช้งานสำหรับชุดแร่ในบริเวณที่เติมโก้ได้รับสัมปทานโดยเฉพาะ ไม่เป็นที่ต้องการของตลาดทั่วไป เมื่อเติมโก้ได้ถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้ว อีกทั้งเจ้าของสัมปทานก็ไม่สนใจที่จะซื้อเพราะเรือมีสมรรถนะทางวิศวกรรมต่ำกว่าที่ประเมินไว้จากการออกแบบ ทำให้ค่าใช้จ่ายสูงและทำการชุดแร่ได้เฉพาะบางพื้นที่เท่านั้น เติมโก้จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะต่อรองกับบริษัทโจทก์ได้

(2) หนังสือแจ้งราคาต่อเรือที่ต่อใหม่ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2518 ที่บริษัท ไมนิ่ง แอนด์ ทรานสปอร์ต เอ็นจิเนียริง เอ็นทีวี ซึ่งเป็นบริษัทต่อเรือได้ประมาณราคาเรือชุดเจาะไว้ในราคา 450 ล้านบาท มาให้แก่บริษัทโจทก์ หลักฐานนี้ไม่อาจทำให้ศาลเชื่อได้ เนื่องจากเป็นหนังสือที่มาถึงบริษัทผู้ซื้อภายหลังจากที่บริษัทผู้ซื้อทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือจึงเป็นการยืนยันย้อนหลัง อีกทั้งแสดงว่าในการทำหนังสือสอบถามราคาเป็นหลักฐานที่ไม่น่าเชื่อถือ เป็นเพียงแต่การสร้างหลักฐานขึ้นมาประกอบการซื้อทรัพย์สินเท่านั้น บริษัทผู้ซื้อไม่มีเจตนาจะให้มีการต่อเรือกันจริงๆ

(3) มูลค่าที่โจทก์นำไปลงบัญชี โจทก์นำราคาตามสัญญาไปเปรียบเทียบกับราคาทางบัญชีของเติมโก้ซึ่งปรากฏว่าตรงกัน

(4) ราคาประกันภัยที่โจทก์นำไปประกันในราคาใกล้เคียงกับราคาที่โจทก์ซื้อมาและผู้รับประกันภัยรับประกัน หลักฐานนี้ไม่อาจทำให้ศาลเชื่อได้ โดยศาลให้เหตุผลว่าการกำหนดราคาเอาประกันนั้น คู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันเท่าใดก็ได้แต่เพียงแต่เกิดความเสียหายก็จะ

คดีให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ดังนั้น ราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัยจึงมิใช่ราคาตลาดของทรัพย์สินที่เอาประกัน

ศาลได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งผู้ซื้อในฐานะโจทก์และสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

เรือชุดแรกที่บริษัทผู้ซื้อซื้อมาผ่านการใช้งานมาแล้ว 5 ปี โดยประมาณ ราคาต้นทุนทรัพย์สินตามบัญชียังมีราคาอยู่ที่ 221,934,959.44 บาท ซึ่งเป็นราคาที่บริษัทผู้ขายใช้วิธีการหักค่าเสื่อมเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีโดยวิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ซึ่งเป็นวิธีหักค่าเสื่อมในอัตราต่ำอยู่แล้ว การที่บริษัทผู้ซื้อทรัพย์สินเรือชุดแรกในราคา 332,800,00 บาท จึงเป็นราคาสูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของศาล เนื่องจากบริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ไม่สามารถนำสืบให้ศาลเชื่อได้ว่าราคาตามสัญญาซื้อขายเป็นราคาตลาด หรือนำสืบที่มาของราคาซื้อขายเรือที่สูงกว่าราคาทางบัญชี การพิสูจน์กลับแสดงไปในทางที่ผู้เสียหายใช้ความเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ตกลงราคาซื้อขายในราคาสูง ซึ่งหากปล่อยให้เป็นอย่างนี้ไปตามประสงค์สัญญาซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันแล้วนั้น ประเทศไทยย่อมสูญเสียรายได้จากธุรกรรมครั้งนี้ เนื่องจากบริษัทผู้ซื้อสามารถนำราคาซื้อที่สูงกว่าราคาตลาดไปตัดค่าเสื่อมในการคำนวณกำไรสุทธิได้ อันเป็นเหตุให้ผู้เสียหายน้อยลง ในขณะที่บริษัทผู้ขาย ไม่ต้องเสียหายจากการขายทรัพย์สิน และยังได้ใช้ผลขาดทุนที่กำลังจะครบ 5 รอบระยะเวลาบัญชี (ซึ่งจะกล่าวต่อไปในข้อ 3.1.2) อีกด้วย

3.1.2 ธุรกรรมที่โยกย้ายรายได้เพื่อนำมาตัดผลขาดทุน

เนื่องจากในการทำธุรกิจนั้น ผู้เสียหายอาจเกิดผลขาดทุนหลายรอบระยะเวลาบัญชีติดต่อกัน ซึ่งรัฐยอมให้นำผลขาดทุนนั้นมาใช้ได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีที่บัญชีตัวไว้ในมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

.....

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

.....”

ดังที่เห็นได้จากคดีตามคำพิพากษาฎีกาที่ 123/2540 เหตุผลอย่างหนึ่งที่เพิ่มกำไรยอมขายเรือและทรัพย์สินให้แก่บริษัทผู้ซื้อซึ่งเป็นบริษัทในเครือถูก เนื่องจากเพิ่มกำไรผลขาดทุนใกล้เคียง 5 รอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เพิ่มกำไรจึงตั้งราคาขายไว้สูงมาก เพื่อให้กำไรจากการขายเรือสามารถนำมาใช้หักผลขาดทุนได้ทั้งหมด อันเป็นผลให้เพิ่มกำไรไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก

3.1.3 ธุรกิจที่สร้างราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาด

การเลี่ยงภาษีลักษณะนี้ มีความมุ่งหมายในลักษณะเดียวกันวิธีการทำธุรกรรมเพื่อสร้างรายจ่ายในข้อ 3.1.1 เนื่องจากเป้าหมายสุดท้ายเพื่อลดปริมาณเงินได้สุทธิที่นำมาใช้ในการเสียภาษีเงินได้ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการเกี่ยวกับกรณีนี้ใน มาตรา 65 ทวิ (4)

“มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ....

.....
 (4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน.....

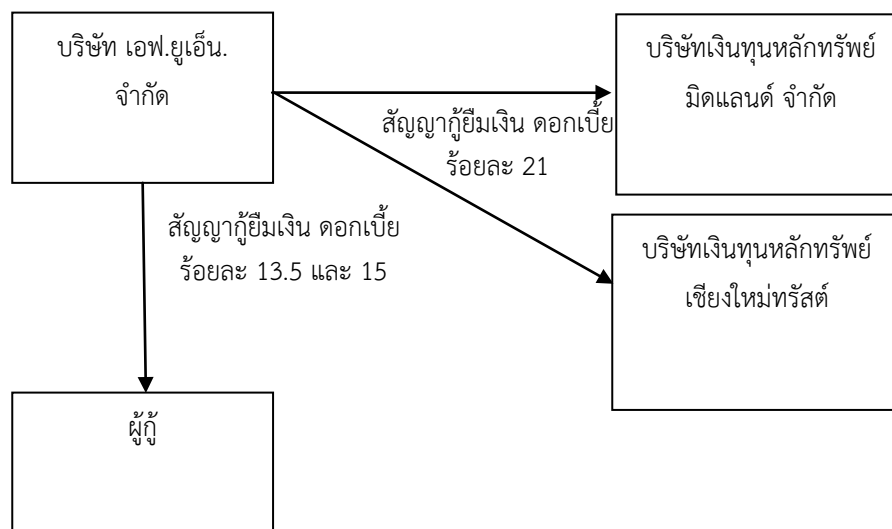
.....”
 การที่มาตรา 65 ทวิ (4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้เท่ากับราคาตลาดในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินได้กระทำขึ้นโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดนั้น เนื่องจากกฎหมายสันนิษฐานว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจัดตั้งขึ้นโดยมีความมุ่งหมายในการแสวงหาผลกำไร ดังนั้น การโอนทรัพย์สินจะต้องมีมูลค่าไม่ต่ำกว่าราคาตลาด ด้วยเหตุผลดังกล่าว การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินจึงต้องทำในราคาที่มีกำไรและต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่อ้างเกี่ยวกับการสร้างราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาด
 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1259/2520 โจทก์ให้เช่าซื้อรถยนต์ในราคา 47,500-50,000 บาท แต่ทำหลักฐานอำพรางว่าขายไปในราคา 17,500 บาท จำนวนหนึ่งคัน และราคา 17,000 บาทอีก 222 คัน ดังนี้เป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินราคาใหม่ได้ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ทวิ (4)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 222/2530 โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานอื่นใดมาแสดงให้เห็นถึงราคาขายที่แท้จริงเป็นเงินเท่าใด การที่เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรทำการประเมินรายได้จากการขายที่ดินของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามราคาประเมินของเจ้าพนักงานที่ดินจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8312/2540 โจทก์ขายห้องชุดต่ำกว่าราคาประเมินของเจ้าพนักงานที่ดิน จึงถือเป็นการต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์ตามราคาที่พักพิงที่ได้รับจากการขายตามปกติตามราคาในวันที่โอน แต่ต้องไม่เกินจำนวนทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนหรือจำนวนทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่อย่างไรก็ตามจะมากกว่า ตามมาตรา 49 ทวิ ประกอบมาตรา 65 ทวิ (4) มาถือเป็นราคาขายตามมาตรา 39 ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 8155/2540
 โจทก์: บริษัท เอฟ.ยู.เอ็น. จำกัด
 จำเลย: กรมสรรพากร



คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประเมินภาษีเงินได้โจทก์ ประเภทรายรับดอกเบี้ย โดยประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาด ณ วันที่ให้กู้เท่ากับร้อยละ 15 ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร มีใช้ร้อยละ 21 ซึ่งเป็นอัตราเดียวกับดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ผู้ให้กู้ เนื่องจากโจทก์มีใช้บริษัทที่บริษัทที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการเงินทุนหลักทรัพย์จึงไม่มีสิทธิคิดอัตราดอกเบี้ยจากการให้บุคคลอื่นกู้ยืมเงินได้เกินกว่าร้อยละ 15 ต่อปี สรรพากรเห็นว่า กรณีที่โจทก์กู้ยืมมาในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 21 แต่นำมาให้กู้ในอัตราร้อยละ 13.5 และ 15 นั้น เป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักในการดำเนินธุรกิจ และเป็นกรณีที่โจทก์ให้บุคคลอื่นกู้ยืมโดยคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

การประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาด ณ วันที่ให้กู้เท่ากับร้อยละ 15 โดยเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง เนื่องจากดอกเบี้ยตามราคาตลาดนั้นจะเท่ากับอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำหนึ่งปีของธนาคารพาณิชย์ หากใช้ดอกเบี้ยสูงสุดที่ธนาคารพาณิชย์ปล่อยให้ลูกค้ากู้ยืมไม่ อัตราดอกเบี้ยที่ธนาคารพาณิชย์จ่ายให้แก่ผู้ฝากประจำซึ่งไม่เกินร้อยละ 12 ต่อปี การที่โจทก์ให้กู้ยืมเงินโดยคิดอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 13.5 และ 15 จึงสูงกว่าดอกเบี้ยตามราคาตลาดแล้ว การอ้างนี้ไม่อาจทำให้ศาลเชื่อได้ โดยศาลให้เหตุผลว่าอัตราดังกล่าวเป็นอัตราที่ธนาคารซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้ฝากประจำ ไม่ใช่อัตราที่ธนาคารเรียกจากผู้กู้ อัตราดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นอัตราดอกเบี้ยตามราคาตลาดสำหรับการให้กู้ยืมเงิน

ศาลได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมจากการพิเคราะห์ยานหลักฐานของทั้งโจทก์ในฐานะผู้ให้
กู้และสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

การที่โจทก์ในฐานะผู้ให้กู้ ได้กู้เงินจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์โดยเสียดอกเบี้ยใน
อัตราสูงถึงร้อยละ 21 ต่อปี จึงไม่มีเหตุผลที่โจทก์จะยอมให้บุคคลอื่นกู้ในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 13.5 ต่อปี
โดยยอมขาดทุนดอกเบี้ยเป็นจำนวนมากเช่นนี้

ศาลเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาดใน
วันให้กู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยประเมินในอัตราเดียวกันกับดอกเบี้ยที่
โจทก์ต้องจ่ายให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ดังกล่าว แต่เมื่อปรากฏว่าในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการ
พิจารณาอุทธรณ์ได้ลดอัตราดอกเบี้ยให้โจทก์คงเหลือร้อยละ 15 ต่อปี จึงเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว

ในคดีนี้ผู้วิจัยเห็นด้วยการเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยของศาลที่ได้ยกหลักการ
ดำเนินธุรกิจ ซึ่งผู้ประกอบการย่อมกระทำการใด ๆ เพื่อกำไรทางธุรกิจ การกู้ยืมเงินของโจทก์ซึ่งมี
ต้นทุนสูงถึงร้อยละ 21 เพื่อมาปล่อยกู้ในอัตราต่ำกว่า อันเป็นเหตุให้โจทก์ต้องขาดทุนถึงร้อยละ 7.5
และ ร้อยละ 6 ตามลำดับนั้น ย่อมขัดต่อหลักการดำเนินธุรกิจโดยทั่วไป อีกทั้งในคำพิพากษาก็ไม่พบว่า
โจทก์ได้ประโยชน์อย่างอื่นเพิ่มเติมจากการปล่อยกู้ในอัตราต่ำตามข้อเท็จจริง

นอกจาก 3 กรณีที่ได้ยกตัวอย่างข้างต้นแล้ว ประมวลรัษฎากรยังมีมาตรการอื่น ๆ
อีกมากมาย เช่น การประเมินราคาทุนสินค้านำเข้าตามมาตรา 65 ทวิ (7) หรือ มาตรการป้องกันการ
เลี่ยงภาษีในลักษณะอิงกับรูปแบบ กรณีถือเป็นการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้ถือเป็นการขาย
มาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

3.2 การทำธุรกรรมโดยใช้รูปแบบของสัญญาเพื่อการเสียภาษีต่ำที่สุด

ในส่วนนี้ข้อที่ศาลวินิจฉัยนั้นแตกต่างจากประเด็นในข้อ 3.1 เนื่องจากการวินิจฉัยในข้อ
3.1 นั้น เป็นกรณีที่ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นเป็นผลทั้งทางแพ่งและได้รับการยอมรับในทางภาษีอากร
แต่ถูกศาลภาษีวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงเนื้อหาบางประการเพื่อประโยชน์แห่งการรัษฎากร แต่ในข้อนี้ 3.2 นี้
เป็นกรณีที่ธุรกรรมหรือการกระทำเป็นผลในทางแพ่งแต่ถูกปฏิเสธในทางภาษีอากร กล่าวคือถูกวินิจฉัย
ว่าเป็นธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษี หรือ Sham Transaction

3.2.1 กฎหมายที่ศาลนำมาใช้ในการพิจารณาคดี

เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมิได้กำหนดการ
พิจารณาขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดไว้ และไม่อาจ
หาหลักเกณฑ์โดยเทียบเคียงตามบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งมาปรับใช้ได้ ทั้งไม่สามารถหาหลัก
กฎหมายทั่วไปในเรื่องนั้น ๆ มาปรับใช้ได้ ดังนั้น เมื่อเกิดข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรซึ่งเป็น
หน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ศาลจึงจำต้องใช้หลักสุจริตตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร มา
เพื่อประกอบการวินิจฉัยคดี

3.2.1.1 หลักสุจริต

(ก) แนวความคิดการใช้หลักสุจริตในกฎหมายมหาชน

หลักทฤษฎีเรื่องการใช้สิทธิโดยสุจริตมีที่มาจากเรื่องความสุจริต (la bonne foi หรือภาษาลาตินคือ bona fides) และยังได้รับอิทธิพลจากทฤษฎีทางสังคมที่ว่าสิทธิทั้งหลายจะต้องมีภาระหน้าที่ต่อสังคมก่อนเป็นอันดับแรก หลักเรื่องการใช้สิทธิโดยสุจริต จึงเป็นเรื่องว่าด้วยการควบคุมให้การใช้สิทธิเป็นไปโดยสอดคล้องกับภาระหน้าที่หรือบทบาทของสิทธินั้น ๆ อันเป็นการลดความเคร่งครัดหลักเรื่องเสรีภาพทางแพ่ง, หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา และหลักเสรีภาพในการแสดงเจตนา

หลักสุจริตจึงเป็นหลักที่พัฒนามาจากสาขากฎหมายเอกชน² เป็นหลักทั่วไปที่ครอบคลุมกฎหมายแพ่งทั้งระบบ ว่าด้วยความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ บุคคลภายใต้ระบบกฎหมายจะต้องประพฤติตนอย่างซื่อสัตย์และไว้วางใจต่อกัน ความประพฤติใดที่เป็นปฏิปักษ์ต่อความเป็นคนซื่อสัตย์และความไว้วางใจกันย่อมนับว่าเป็นการกระทำที่ไม่สุจริต ดังนั้นจะเห็นได้ว่า แม้เสรีภาพของปัจเจกชนเป็นเรื่องที่สำคัญ แต่ไม่เด็ดขาด และไม่ขึ้นกับความพอใจโดยอิสระหรือความต้องการส่วนตัวแต่เพียงฝ่ายเดียวของเจ้าของสิทธิเท่านั้น แต่ย่อมถูกจำกัดด้วยสิทธิและหน้าที่อันสุจริตด้วย และเนื่องจากเป็นแนวคิดที่มีความสมเหตุสมผลและมีความเป็นสากล³ ต่อมาหลักนี้ได้ถูกนำมาใช้ในคดีทางกฎหมายมหาชนด้วย ปัจจุบันนี้มีความเห็นพ้องต้องกันในวงการนิติศาสตร์ในตระกูลกฎหมายเยอรมันรวมทั้งสวิสและออสเตรียว่าหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจหรือหลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายที่สามารถใช้ได้กับกฎหมายทุกแขนง ทั้งกฎหมายมหาชนและเอกชน⁴ และเป็นบ่อเกิดของหลักเกณฑ์ความประพฤติทั้งปวงในระบบกฎหมาย เมื่อใดก็ตามที่ไม่มีกฎหมายจะปรับให้ต้องด้วยกรณี และไม่อาจหาหลักเกณฑ์โดยเทียบเคียงตามบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งมาปรับใช้ได้ ทั้งไม่สามารถหาหลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องนั้น ๆ มาปรับใช้ได้ ดังนั้น หลักสุจริตย่อมเป็นที่พึ่งสุดท้ายในการปรับใช้กฎหมาย และเราย่อมจะอ้างหลักสุจริตมาปรับใช้แก่กรณีในฐานะเป็นหลักอันเป็นที่พึ่งสุดท้ายได้เสมอ

หลักเรื่องการใช้สิทธิไม่สุจริตปรากฏขึ้นครั้งแรกเมื่อกลางศตวรรษที่ 19 โดยคำพิพากษาของศาลฝรั่งเศส โดยผู้พิพากษา Josserand ซึ่งเป็นผู้มีทรงอิทธิพลเป็นอย่างมากต่อแนวความคิดนี้ได้กล่าวในคำพิพากษาว่า “การใช้สิทธิโดยไม่สุจริตเป็นการบิดเบือนการใช้สิทธิที่มีการกระทำโดยไม่สุจริต เป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการตรงกันข้ามจุดประสงค์หรือเจตนารมณ์ของการรับรองสิทธินั้น”

นานาประเทศได้มีชื่อเรียกแตกต่างกันไป ดังเช่น

² สุเมธ ศิริคุณโชติ “ภาษีเงินได้จากการซื้อทรัพย์สิน” คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ รวบรวมบทความงานวิชาการประจำปีพ.ศ. 2549 ครั้งที่ 2 2550 โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ หน้า 273

³ เรื่องเดียวกัน

⁴ ปรีดี เกษมทรัพย์, “หลักสุจริตคือหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ,” ใน หนังสือรวบรวมบทความอนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ รศ.ดร.สมศักดิ์ สิงห์พันธุ์ ป.ม.ท.ช., 21 มิถุนายน 2526

- (1) การใช้สิทธิไม่สุจริต หรือ l'abus de droit หรือ abuse of right ในประเทศฝรั่งเศส, สวิตเซอร์แลนด์ , ตุรกี และสเปน
- (2) การกระทำที่เป็นการแข่งขันชิงดีชิงเด่นทางไหวพริบ หรือ Acte d'emulation ในประเทศอิตาลี
- (3) การกระทำที่ขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือ Acte contraire aux bonnes moeurs ในประเทศออสเตรีย
- (4) การกระทำที่ขัดต่อหลักสุจริต หรือ Violation du principe de la bonne foi ในประเทศเยอรมัน

ในระบบซีวิลลอว์ (“civil law”) ได้นำหลักนี้ไปบัญญัติเป็นกฎหมาย เช่น มาตรา 2 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งสวิตเซอร์แลนด์ บัญญัติว่า “บุคคลทุกคนต้องสิทธิและปฏิบัติหน้าที่โดยสุจริต ” และ วรรค 2 บัญญัติว่า “การใช้สิทธิโดยไม่สุจริตย่อมไม่ได้รับความคุ้มครองโดยกฎหมาย ” , มาตรา 1295 วรรค 2 แห่งประมวลกฎหมายออสเตรีย บัญญัติว่า “บุคคลใดใช้สิทธิโดยเจตนาขัดแย้งที่จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่น จะต้องรับผิดชอบความเสียหายที่เกิดขึ้น ” , มาตรา 833 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งอิตาลี บัญญัติว่า “ห้ามมิให้เจ้าของทรัพย์สินใช้ทรัพย์สินโดยมีเจตนาเพียงเพื่อก่อกวนแกล้งหรือก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่น ” , มาตรา 7 วรรค 2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งสเปน บัญญัติว่า “กำหนดให้ศาลมีอำนาจที่จะกำหนดค่าเสียหายและสั่งให้ยุติความเสียหายที่เกิดจากการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต ” , มาตรา 6 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งรักร์กซ์ แซมเวิร์ก บัญญัติว่า “กำหนดให้ศาลมีอำนาจที่จะกำหนดค่าเสียหายและสั่งให้ยุติความเสียหายที่เกิดจากการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต ” , มาตรา 1134 วรรค 3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส บัญญัติว่า “การกระทำตามสัญญาต้องกระทำโดยสุจริต ” และ มาตรา 242 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน บัญญัติว่า “ลูกหนี้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามการชำระหนี้โดยสุจริต ทั้งนี้ โดยพิเคราะห์ถึงปกติประเพณีด้วย”

การที่กฎหมายวางหลักสุจริตไว้ในฐานะเป็นหลักทั่วไปของประมวลกฎหมาย ก็ด้วยมุ่งหมายให้เป็นหลักพื้นฐานของระบบกฎหมาย โดยกำหนดหน้าที่แก่บุคคลทุกคนที่จะใช้สิทธิหรือปฏิบัติหน้าที่ของตนให้ต้องกระทำไปภายใต้มาตรฐานทางคุณค่าเดียวกัน คือ ด้วยความสุจริต อันเป็นมาตรฐานทางคุณค่าทางสังคมตามเกณฑ์ที่ยอมรับว่าสอดคล้องกับความคาดหมายโดยชอบของบุคคลที่รู้ผิดชอบชั่วดี และรู้จักเอาใจเขามาใส่ใจเราหรือตามมาตรฐานของวิญญูชนที่เกี่ยวข้องนั่นเอง ลักษณะการใช้สิทธิไม่สุจริตที่ประเทศได้บัญญัติเป็นกฎหมายไว้นั้น สามารถสรุปเป็น 6 ประการได้ดังต่อไปนี้

- (1) ความจงใจแกล้งทำให้เกิดความเสียหาย
- (2) หลักขาดประโยชน์ที่เหมาะสม
- (3) หลักทางเลือกที่จะไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย
- (4) หลักความไม่ได้สัดส่วนอย่างแจ้งชัดระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับความเสียหายที่เกิดขึ้น
- (5) หลักความไม่สนใจต่อความมุ่งหมายแห่งสิทธิ
- (6) หลักความรับผิดชอบโดยละเมิดทั่วไป

บทลงโทษสำหรับการใช้สิทธิไม่สุจริตนั้น ประเทศส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดเอาไว้ แต่ศาลของแต่ละประเทศก็เลือกบทลงโทษและการชดเชยค่าเสียหายที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการใช้สิทธิไม่สุจริต ซึ่งโดยส่วนใหญ่ศาลจะกำหนดค่าเสียหายทางแพ่ง แต่บางกรณีก็อาจกำหนดโทษทางอาญาหรือการใช้เรื่องความเป็นโมฆะแก่นิติกรรมสัญญาแล้วแต่กรณี

(ข) หลักสุจริตตามมาตรา 5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“มาตรา ๕ ในการใช้สิทธิแห่งตนก็ดี ในการชำระหนี้ก็ดี บุคคลทุกคนต้องกระทำโดยสุจริต”

“หลักสุจริต” ในฐานะที่เป็นหลักทั่วไปแห่งระบบกฎหมายในประเทศไทย มีความสัมพันธ์กับบทกฎหมายอื่น ๆ รวมถึงกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

(1) หลักสุจริตเป็นบทบังคับ (is cogens) หลักสุจริตในฐานะเป็นบทกฎหมายบังคับ ที่เป็นแกนสำคัญของระบบกฎหมายเป็นแกนของหลักจริยธรรมของกฎหมาย

(2) หลักสุจริตเป็นบทยุติธรรม (ius aequum) หลักสุจริตยังมีฐานะเป็นหลักสำคัญของบทกฎหมายยุติธรรมซึ่งแทรกซึมอยู่ในบทกฎหมายและนิติสัมพันธ์ทั้งปวง ทั้งนี้เนื่องจากถ้อยคำที่ใช้ในมาตรา 5 ว่าด้วยหลักสุจริตนั้นเป็นถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง ยืดหยุ่น และเป็นนามธรรม มีความหมายเชิงคุณค่าที่ตั้งอยู่บนความคาดหมายทางสังคมและอาจมีหลักเกณฑ์แตกต่างกันได้ตามกาลเทศะ และบุคคลที่เกี่ยวข้อง เปิดช่องให้มีการให้เหตุผล ชั่งน้ำหนักประโยชน์ได้เสียประกอบการพิจารณาได้เสมอ จึงเป็นบทกฎหมายที่เปิดช่องให้ผู้พิพากษาสามารถนำมาปรับใช้แก่กรณีทั้งหลายโดยวางหลักเกณฑ์เสริมให้ต้องด้วยกรณีได้อย่างกว้างขวาง ทั้งในแง่ที่เป็นการกำหนดภาวะหรือให้คุณหรือความคุ้มครองแก่คู่กรณีตามเหตุผลของเรื่องแต่ละเรื่อง

นอกจากนี้หลักสุจริตยังมีบทบาทสำคัญในการเสริมบทกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์ที่ไม่บริบูรณ์หรือขาดตกบกพร่องหรือไม่เหมาะแก่กรณีเฉพาะบางกรณีให้มีเนื้อหาสมบูรณ์หรือเหมาะแก่กรณีอย่างยิ่ง หรือช่วยให้การจัดลำดับความสำคัญ หรือแบ่งภาระความเสี่ยงให้สอดคล้องกับความคาดหมายตามเหตุผลของเรื่องได้ด้วย ในทางกลับกันกับหลักสุจริตในฐานะที่เป็นบทยุติธรรมย่อมอาจใช้ไปในทางจำกัดขอบเขต หรือเนื้อหาของบทกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์เฉพาะเรื่องให้มีได้หรือเป็นผลได้เพียงเท่าที่ไม่ขัดต่อหลักสุจริต หรือจะช่วยในการปรับปรุงเนื้อหาแห่งสิทธิหน้าที่หรือนิติสัมพันธ์ให้เหมาะแก่กรณีโดยสอดคล้องกับหลักสุจริตก็ได้ด้วย

จะเห็นได้ว่าผลทางกฎหมายของหลักสุจริตอาจมีได้หลายทางโดยไม่ตายตัว และย่อมขึ้นอยู่กับกรณีซึ่งน้ำหนักประโยชน์ได้เสียในกรณีเฉพาะเรื่องแต่ละเรื่อง และโดยที่หลักสุจริตเป็นบทกฎหมายยุติธรรม และขณะเดียวกันก็เป็นบทบังคับ ดังนั้นจึงเป็นหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งแม้คู่กรณีมิได้ยกขึ้นต่อสู้หรือกล่าวอ้างในคดี ศาลย่อมยกขึ้นพิจารณาได้เอง (มาตรา 142 (5) แห่งประมวลวิธีพิจารณาคriminal)

(3) หลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายทั่วไป (ius generale)

โดยที่หลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายทั่วไป ดังนั้น ในกรณีที่มีบทกฎหมายพิเศษที่ต้องด้วยกรณีนั้น ๆ ก็ต้องปรับใช้บทพิเศษแก่กรณีก่อนตามหลักกฎหมายพิเศษ ย่อมมาก่อนกฎหมายทั่วไป ต่อเมื่อไม่มีบทเฉพาะหรือบทพิเศษจะปรับใช้ให้ต้องด้วยกรณีแล้วจึงหันมาปรับใช้หลักสุจริต แต่อย่างไรก็ดี การใช้สิทธิต่าง ๆ ต้องชอบด้วยหลักสุจริตด้วย

(ค) หลักสุจริตกับการตีความเจตนาและการตีความสัญญา

การตีความเจตนา (มาตรา 171 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) และการตีความสัญญา (มาตรา 368 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) มุ่งค้นหาเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี หรืออุดช่องว่างแห่งเจตนา ส่วนหลักสุจริตเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดมาตรฐานนิติสัมพันธ์กำหนดมาตรฐานการใช้สิทธิซึ่งไม่ขึ้นกับเจตนาของคู่กรณีและย่อมมีผลใช้แก่กรณีที่ไม่ขึ้นนิติกรรมด้วย ตามปกติการจะพิเคราะห์ว่านิติสัมพันธ์ระหว่างคู่กรณีสอดคล้องหรือขัดต่อหลักสุจริตหรือไม่ จำเป็นต้องอาศัยการตีความเจตนาเพื่อให้รู้ถึงเจตนาที่แท้จริงของผู้เกี่ยวข้องเสียก่อน ในกรณีที่ไม่อาจรู้แน่ได้ว่าคู่กรณีมีเจตนาแท้จริงอย่างไร เช่น ตีความแล้วได้ความไม่แน่ชัดว่าในระหว่างความเป็นไปได้หลายทางนั้น คู่กรณีจะมีเจตนาไปในทางใด ในกรณีเช่นนี้ก็จำเป็นต้องอาศัยหลักการตีความตามวัตถุประสงค์ในทางสุจริตมาเป็นเครื่องช่วย โดยคำนึงถึงลักษณะปกติประเพณีทางการค้า ซึ่งในขั้นนี้หลักสุจริตย่อมจะเข้ามามีบทบาทในการตีความเจตนาหรือตีความสัญญานั้น ๆ ได้ แต่ก็อาจกล่าวได้ว่า การตีความสัญญาเป็นเรื่องที่มุ่งจะค้นคว้าหาเนื้อหาแห่งเจตนาของคู่กรณีเป็นหลัก ในขณะที่การปรับใช้หลักสุจริตนั้นมุ่งเล็งต่อการแสวงหาเกณฑ์มาตรฐานความประพฤติในกรณีนั้น ๆ เป็นสำคัญ

การใช้หลักสุจริตเพื่อวินิจฉัย Sham Transaction ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า กรณีดังกล่าวยิ่งสร้างปัญหาความไม่สอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียหายในประเด็นความไม่ชัดเจนแน่นอนในภาระภาษี เนื่องจากหลักสุจริตเป็นหลักการที่อิงกับดุลพินิจของผู้มีอำนาจวินิจฉัย ดังนั้นผลการวินิจฉัยย่อมแปรเปลี่ยนไปตามผู้ทำการวินิจฉัย ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

(1) แม้ว่าหลักสุจริตจะมีฐานะเป็นบทกฎหมายบังคับ แต่ก็มี ความหมายที่กว้างและเป็นนามธรรม อันมีความหมายเชิงคุณค่าที่ตั้งอยู่บนความคาดหมายทางสังคมและ อาจมีหลักเกณฑ์แตกต่างกันได้ตามกาลเทศะ และบุคคลที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งยังเปิดช่องให้มี การให้เหตุผล ชั่งน้ำหนักประโยชน์ได้เสียประกอบการพิจารณาได้เสมอ ลักษณะดังกล่าวนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนแน่นอนในผลการวินิจฉัยธุรกรรมอันส่งผลกระทบต่อภาระภาษีอากร ซึ่งขัดต่อสิทธิของผู้เสียหาย

(2) การวินิจฉัยภาระภาษี ศาลจำเป็นต้องรู้ถึงเจตนาที่แท้จริงของ คู่สัญญาเพื่อวินิจฉัยประเภทของธุรกรรมเสียก่อน ซึ่งในกรณีนี้เจตนาที่เจตนาที่แท้จริงนั้นสามารถตีความไปได้หลายทาง ศาลจะนำหลักการตีความตามวัตถุประสงค์ในทางสุจริตมาเป็นเครื่องช่วยในการตีความ โดยคำนึงถึง ลักษณะปกติประเพณีทางการค้า ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่าเนื่องจากลักษณะปกติประเพณีทางการค้า สามารถเป็นไปได้หลายทางตามดุลพินิจของผู้มีอำนาจวินิจฉัยธุรกรรม ดังนั้นการกระทำในลักษณะนี้ย่อม ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในผลการวินิจฉัยธุรกรรมอันส่งผลกระทบต่อภาระภาษีอากร ซึ่งขัดต่อสิทธิของ ผู้เสียหาย เช่นเดียวกับ (1)

(3) หลักสุจริตไม่มีบทลงโทษที่แน่นอน และไม่มีบทกำหนดว่าหลักสุจริตต้องนำมาใช้เมื่อใด

3.2.1.2 การแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง

สำหรับแนวความคิดของการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางเพื่อป้องกันมิให้มีการแสดงเจตนาหลงเพื่อทำนิติกรรมจึงบัญญัติให้นิติกรรมดังกล่าวตกเป็นโมฆะ โดยประสงค์จะรับรองความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนาอันแท้จริง และเพื่อคุ้มครองบุคคลภายนอก ผู้ทำการโดยสุจริตมิให้ต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาเช่นว่านั้น

(ก) การแสดงเจตนาหลง

บทบัญญัติ มาตรา 155 วรรคแรกแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติไว้ว่า

“การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้”

(1) ความหมายของเจตนาหลง

การแสดงเจตนาหลง ได้แก่ การที่ผู้แสดงเจตนาได้สมรู้หรือสมคบกับคู่กรณีอีกฝ่ายที่เป็นผู้รับการแสดงเจตนา ไม่ว่าจะแต่ละฝ่ายจะมีจำนวนเท่าใดก็ตามโดยการสร้างแสดงเจตนาออกมาโดยเจตนาที่ปรากฏไม่ตรงกับเจตนาแท้จริงเพื่อให้เกิดนิติกรรม โดยที่ไม่มีวัตถุประสงค์จะให้เกิดเป็นนิติกรรมนั้นแต่อย่างใด เพียงแต่จุดประสงค์ที่แท้จริงนั้นก็คือ เป็นการทำนิติกรรมหลอกขึ้นเพื่อลวงบุคคลภายนอกให้เข้าใจ ผิดว่ามีนิติกรรมนั้นซึ่งโดยแท้จริงแล้วนิติกรรมที่คู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายทำขึ้นนั้นไม่มีอยู่เลย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 42 4/2526) แต่ถ้ามีการแสดงเจตนาทำนิติกรรมกันอย่างแท้จริงโดยไม่มี การทำให้ผู้ใดหลงผิดก็ถือว่าไม่มีการแสดงเจตนาหลง ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1354/2530 การที่จำเลยที่ 1 ไปขอกู้ยืมเงินจากบุคคลภายนอกแต่บุคคลภายนอกไม่เชื่อถือฐานะของจำเลยที่ 1 โดยจะให้กู้เฉพาะบริษัทเงินทุนหรือบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เท่านั้น จำเลยที่ 1 จึงขอร้องให้โจทก์ไปทำการกู้เงินจากบุคคลภายนอกมาให้จำเลยที่ 1 กู้อีกทอดหนึ่ง โดยจำเลยที่ 1 ได้ออกตัวสัญญาใช้เงินให้โจทก์ยึดถือไว้แล้ว ตัวสัญญาใช้เงินที่จำเลยที่ 1 ออกให้โจทก์ดังกล่าวหาใช่การออกด้วยการแสดงเจตนาหลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 118 (มาตรา 155 ใหม่) วรรคหนึ่งแต่อย่างใดไม่ แต่เป็นการออกตัวสัญญาใช้เงินเพื่อชำระหนี้เงินกู้ที่จำเลยที่ 1 กู้ไปจากโจทก์ จำเลยที่ 1 จึงต้องรับผิดชอบชำระหนี้ตามตัวสัญญาใช้เงินแก่โจทก์ จำเลยที่ 1 หาได้มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับ บุคคลภายนอกในหนี้ยังกล่าวไม่

(2) ผลของการแสดงเจตนาลวง

ผลของการแสดงเจตนาลวงมาตรา 155 วรรคแรก

บัญญัติให้ การแสดงเจตนาลวงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะเสียเปล่ามาแต่เริ่มแรก คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1486/2518 บริษัทโจทก์ต้องการเพียงให้ได้รับใบฝากเงินประจำในนามบริษัทโจทก์ไปแสดงต่อกระทรวงเศรษฐกิจ แต่บริษัทโจทก์ไม่มีเงิน ผู้จัดการธนาคารจำเลยจึงแนะนำให้บริษัทโจทก์ทำสัญญากู้ยืมเงินเบิกเกินบัญชีเสียก่อน เสร็จแล้วให้ส่งจ่ายเงินจำนวนนี้แก่บริษัทโจทก์ แล้วธนาคารจำเลยได้ออกใบรับฝากเงินประจำให้แก่บริษัทโจทก์ เช่นนี้ เห็นได้ว่า บริษัทโจทก์และธนาคารจำเลยมีได้ตั้งใจให้ผูกพันกันตามเอกสารสัญญากู้เบิกเงินเกินบัญชี และตามสัญญารับฝากเงินประจำแต่อย่างใด แต่เป็นการที่บริษัทโจทก์และธนาคารจำเลยแสดงเจตนาอันไม่แท้จริงทำสัญญาฝากและถอนเงินต่อกันเพื่อหลอกลวงผู้อื่น การแสดงเจตนาในกรณีเช่นนี้ย่อมตกเป็นโมฆะ ไม่มีผลทางกฎหมาย บริษัทโจทก์จึงฟ้องเรียกเงินฝากนั้นจากธนาคารจำเลยไม่ได้

(ข) นิติกรรมอำพราง

บทบัญญัติ มาตรา 155 วรรคสองแห่งประมวลกฎหมายแพ่ง

และพาณิชย์ บัญญัติว่า

“ถ้าการแสดงเจตนาลวงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพราง

นิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมอำพรางมาใช้บังคับ”

จากความในบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่าการแสดงเจตนาทำนิติกรรมอำพรางมีส่วนเกี่ยวกับการแสดงเจตนาลวงด้วย แต่จะแตกต่างกันในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้น ประกอบด้วยนิติกรรมสองฉบับเข้ามาเกี่ยวข้อง

กรณีที่จะถือว่าเป็นเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้นจะต้อง

ประกอบด้วยกรกระทำในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) คู่กรณีทำนิติกรรมขึ้นสองฉบับ ซึ่งมีเนื้อหาข้อความ

แตกต่างกัน

(2) นิติกรรมอันหนึ่งทำขึ้นโดยเปิดเผยต่อบุคคลภายนอก แต่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาลวง โดยสมรู้กันระหว่างคู่กรณีเพื่อปิดบังนิติกรรมอีกอันหนึ่ง

(3) นิติกรรมอีกอันหนึ่งหรือนิติกรรมที่ถูกปกปิดเป็นนิติกรรมที่ทำขึ้นตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี แต่สงวนไว้เป็นความลับ รู้กันเฉพาะระหว่างคู่กรณีเท่านั้น

กรณีที่มีใช่เป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง

(1) กรณีที่ในขั้นแรกคู่กรณีตกลงกันอย่างหนึ่ง แต่ในที่สุด

เวลาเข้าทำนิติกรรมลับตกลงกันอีกอย่างหนึ่ง โดยต้องการให้ข้อตกลงอย่างหลังนี้มีผลบังคับกันจริง ๆ

กรณีเช่นนี้ไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง

มีคดีจำนวนมากที่คู่ความอ้างว่าเป็นการแสดงเจตนาหลงหรือเป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง แต่ศาลยังฟังข้อเท็จจริงว่าไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง แต่เป็นเรื่องที่คู่กรณีมีเจตนาแท้จริงที่จะผูกพันกันตามที่แสดงเจตนาออกนั้นจริง ๆ ก็ต้องบังคับตามที่ตกลงกันนั้น เพราะคู่กรณีทำนิติกรรมขึ้นโดยมิได้มีเจตนาจะปกปิดนิติกรรมอันใดอันหนึ่งเลย แต่เมื่อถึงเวลาทำนิติกรรมเกิดขึ้นเห็นว่าหลักฐานจะไม่มั่นคงหรือเกิดความไม่ไว้วางใจกันขึ้น จึงได้ตกลงทำนิติกรรมเป็นรูปใหม่ เพื่อผูกมัดคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งให้มั่นคง ทั้งนี้เพื่อความสะดวก หากจะต้องมีการฟ้องร้องบังคับคดีกันในภายหลัง เช่นนี้เป็นเรื่องที่คู่กรณีเปลี่ยนเจตนาเดิมเสียแล้ว กล่าวคือ คู่กรณีมีเจตนาผูกพันกันตามนิติกรรมที่สร้างขึ้นใหม่อย่างแท้จริงเพียงอันเดียวมิได้มีการปกปิดหรืออำพรางนิติกรรมอันใด จึงไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง

กรณีดังกล่าวมีปัญหาสู่ศาลมาก และศาลฎีกาก็ได้พิพากษาไว้เป็นบรรทัดฐาน ดังหลักการข้างต้น คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 348/2479, 267/2480, 1255/2491, 606/2500, 339/2502, 288/2503, 384/2504, 956/2519, 2802/2522, 1128/2523, 102/2525, 1576/2525, 3147/2527, 1523-1524/2528, 3959/2528, และ 69/2533

(2) กรณีที่ทำนิติกรรมอันหลังขึ้นเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลง

ข้อความนิติกรรมอันแรก

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า กรณีที่จะเป็นเรื่องนิติกรรมอำพรางได้นั้นจะต้องพิจารณาจากเจตนาของคู่กรณีในขณะทำนิติกรรมทั้งสองเป็นสำคัญ ถ้าปรากฏว่าในขณะที่ทำนิติกรรม คู่กรณีมิได้มีเจตนาทำนิติกรรมที่เปิดเผยอันหนึ่งขึ้นเพื่อปิดบังอำพรางนิติกรรมลับอีกอันหนึ่งซึ่งต้องการบังคับกันจริงย่อมไม่ถือว่าเป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง ดังนั้น การที่คู่กรณีได้ทำนิติกรรมอันหนึ่งโดยเปิดเผย แล้วต่อมาคู่กรณีนั้นได้ตกลงทำนิติกรรมอีกอันหนึ่งเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขหรือข้อความในนิติกรรมอันแรก จึงไม่ถือว่าเป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง นิติกรรมที่สร้างขึ้นภายหลังหาใช่นิติกรรมที่ถูกอำพราง ซึ่งคู่กรณีประสงค์จะสงวนเป็นความลับไม่ หากแต่เป็นนิติกรรมอันใหม่ที่คู่กรณีประสงค์จะผูกพันกันอย่างแท้จริง และโดยเปิดเผยเช่นกัน

จากหลักข้างต้นอาจตั้งข้อสังเกตได้ว่า แม้คู่กรณีจะทำนิติกรรมขึ้นสองอัน แต่ถ้าในขณะที่ทำนิติกรรมทั้งสองนั้น คู่กรณีทำขึ้นด้วยความสมัครใจ ประสงค์จะผูกพันสัมพันธ์กันตามนิติกรรมนั้น ๆ โดยมิได้มีเจตนาหลงเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยแล้ว กรณีดังกล่าวจึงไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง

สรุปได้ว่า แม้คู่กรณีจะได้ทำนิติกรรมขึ้นสองอัน หากปราศจากเสียซึ่งเจตนาหลงนิติกรรมใดนิติกรรมหนึ่งแล้ว กรณีดังกล่าวหาใช่เรื่องนิติกรรมอำพรางไม่ เพราะคู่กรณีทำนิติกรรมขึ้น 2 ครั้ง โดยมิได้มีเจตนาให้นิติกรรมอันหนึ่งอำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่ง

ผลของการทำนิติกรรมอำพราง

จากบทบัญญัติมาตรา 155 วรรคสอง อันเกี่ยวกับนิติกรรมอำพรางโดยตรงนั้น จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติมาตรา 155 วรรคแรก อันเกี่ยวกับนิติกรรมอันเกิดจากการแสดงเจตนาหลงด้วย เพราะการทำนิติกรรมอำพรางนั้นเกิดจากการแสดงเจตนาหลงอย่างหนึ่ง ด้วยเหตุนี้จึงก่อให้เกิดผลต่าง ๆ ดังนี้

(1) ผลต่อนิติกรรม

เมื่อนิติกรรมอันหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่ง นิติกรรมอันแรกย่อมเป็นการแสดงเจตนาหลงด้วยสมรู้กันระหว่างคู่กรณีที่จะไม่ผูกพันตามเจตนาที่แสดงออกมานั้น นิติกรรมอันแรกที่ปรากฏออกมานั้นย่อมตกเป็นโมฆะ ส่วนนิติกรรมอันหลังที่ถูกอำพรางไว้โดยนิติกรรมอันแรก ต้องบังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมที่ถูกอำพรางไว้ซึ่งจะสมบูรณ์หรือไม่เพียงใดก็แล้วแต่บทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมอันหลังนี้

เจตนาหลงที่แสดงออกมาโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งย่อมตกเป็นโมฆะ ไม่ว่านิติกรรมอีกอันหนึ่งถูกปกปิดไว้หรือไม่ก็ตาม เหตุนี้การนำสืบพยานตามข้ออ้างของโจทก์จึงเป็นการนำสืบทำลายข้อความในเอกสารว่าสัญญาที่ระบุไว้ในเอกสารนั้นไม่สมบูรณ์ ตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 94 วรรค 2 ซึ่งไม่ห้ามในการที่โจทก์จะนำสืบพยานบุคคลตามฟ้องโจทก์นั้น (เทียบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 295/2508)

(2) ผลต่อบุคคลภายนอก

การที่นิติกรรมลวงตกเป็นโมฆะใช้ไม่ได้ในระหว่างคู่กรณีนั้น อาจทำให้บุคคลภายนอกผู้ไม่รู้เห็นด้วย หลงเชื่อตามนิติกรรมลวงที่ปรากฏทำให้เกิดความเสียหายขึ้นได้ จึงเป็นการสมควรที่กฎหมายจะต้องเข้าช่วยป้องกันบุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต ไม่ให้เกิดการเสียหายเนื่องจากนิติกรรมลวง หลักคุ้มครองสำหรับบุคคลภายนอกในกฎหมายของประเทศต่าง ๆ ได้แก่การที่คู่กรณีไม่อาจยกเอาความเป็นโมฆะของนิติกรรมลวงขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้ทำการโดยสุจริต (และต้องเสียหายแต่นิติกรรมลวงนั้น) หมายความว่า แม้นิติกรรมอำพรางจะไม่สมบูรณ์ก็ตาม แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลภายนอกผู้ทำการโดยสุจริต คู่กรณีจะยกความไม่สมบูรณ์นั้นเป็นข้อต่อสู้ไม่ได้ ดังเช่นที่บัญญัติไว้ในมาตรา 155 วรรคแรก

หลักกฎหมายว่าด้วยเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางนี้ เนื่องจากเป็นกรณีที่ผู้แสดงเจตนาไม่มีความประสงค์จะให้เกิดเป็นนิติกรรม แสร้งแสดงเจตนาออกมาโดยเจตนาที่ปรากฏไม่ตรงกับเจตนาแท้จริงเพื่อให้เกิดนิติกรรมเพื่อลวงบุคคลภายนอกให้เข้าใจ ดังนั้น ศาลจึงใช้หลักกฎหมายนี้วินิจฉัยในเบื้องต้นก่อนว่าธุรกรรมต้องสงสัยนี้เป็นธุรกรรมแท้จริงที่ผู้เสียหายสร้างขึ้นเพื่อผูกนิติสัมพันธ์หรือไม่ ซึ่งหากวินิจฉัยว่า ธุรกรรมต้องสงสัยเกิดขึ้นโดยเจตนาหลงหรือเป็นนิติกรรมอำพรางแล้ว ศาลมีหน้าที่ต้องค้นหาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา และภาระภาษีย่อมเป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงที่คู่สัญญามุ่งหวัง

เนื่องจากขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียหายในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษานั้น เป็นกรณีที่ผู้เสียหายมีเจตนาที่แสดงออกมาตรงกับเจตนาภายในเพื่อมุ่งผูกนิติสัมพันธ์ดังที่ตนได้แสดงออกมา แต่ประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ ธุรกรรมที่ผู้เสียหายสร้างขึ้นนั้น เป็นธุรกรรมที่มุ่งผลทางภาษีเป็นหลักมากกว่าวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ รัฐจะยอมรับหรือปฏิเสธนั้น มีขอบเขตเพียงใด อย่างไร ดังนั้น หลักกฎหมายว่าด้วยเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง จึงไม่สามารถนำมาพิจารณาในขั้นนี้ได้

3.2.2 บทบาทการใช้อำนาจไต่สวนของผู้พิพากษาในคดีภาษี

3.2.2.1 ความเบื้องต้น

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบกับมาตรา 17 กำหนดให้ในกรณีที่ไม่มีทนายผู้ทนายและข้อกำหนดให้นำทนายผู้ทนายแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมได้ จะเห็นได้ว่าศาลใช้วิธีการของระบบกล่าวหา เพื่อการค้นหาความจริงโดยผู้พิพากษาจะวางตัวเป็นกลางและทำหน้าที่คล้ายกรรมการกำกับให้คู่ความดำเนินกระบวนการตามกฎกติกา และคู่ความมีหน้าที่กล่าวอ้างและพิสูจน์โดยศาลจะไม่ค่อยแทรกแซงในการสืบหาความจริง การรับฟังพยานหลักฐานค่อนข้างยืดหยุ่นกว่าวิธีพิจารณาความแพ่งทั่วไป แต่ก็ยังอยู่บนพื้นฐานของวิธีพิจารณาความแพ่ง ศาลยังมีอำนาจสั่งสืบพยานหลักฐานเพิ่มเติมนอกจากที่คู่ความยกขึ้นอ้างได้อย่างเข้มข้น แม้ในทางปฏิบัติ ศาลมักมีบทบาทในลักษณะนี้ค่อนข้างน้อยซึ่งส่วนใหญ่คงเป็นเพราะมีความเสี่ยงที่ศาลอาจถูกกล่าวหาว่าไม่เป็นกลางได้

ในส่วนการทำคำพิพากษานั้น เป็นหัวใจหรือเป็นข้อที่จะแสดงความสามารถ ความรู้ และความรับผิดชอบของผู้พิพากษาซึ่งคำพิพากษาจะแสดงถึง⁵

- (1) ความรอบคอบในการพิจารณาพิพากษาคดีของท่านผู้นั้น
- (2) ความรู้ความสามารถในข้อกฎหมาย
- (3) ความเอาใจใส่ในคดีที่ได้รับมอบหมาย
- (4) มีความกว้างขวางในการใช้กฎหมายทั้งส่วนสารบัญญัติและวิธี

บัญญัติอย่างไร

คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต้องอยู่ภายในกรอบมาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งบัญญัติไว้ว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลให้เป็นหนังสือและต้องกล่าวหรือแสดง.....”

(4) เหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง

(5) คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีตลอดทั้งคำอุทธรณ์

นิยม

.....”

ความสำคัญของคำพิพากษานั้นจะอยู่ที่ (4) และ (5) คือเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยและคำวินิจฉัยในประเด็นแห่งคดี ซึ่งเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยนั้นถ้าเป็นเหตุผลในการฟังข้อเท็จจริงก็ต้องเป็นข้อเท็จจริงที่เข้ามาสู่สำนวนตามวิธีพิจารณาซึ่งต้องไปพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติในมาตรา 142 ในเรื่องคำพิพากษาต้องไม่ออกนอกพ้องนอกประเด็น ส่วนเหตุผลในข้อกฎหมายนั้นก็ต้องเป็นเหตุผลตามหลักกฎหมายและในสองประการนี้ต้องอยู่ในประเด็นแห่งคดีและชัดเจนพอที่จะให้ผู้ปฏิบัติเข้าใจได้ เพราะฉะนั้นเหตุผลต้องมีให้ปรากฏชัดเจน

⁵ อุดม เพ็ญพุ่ม, คำอธิบาย ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาค 1 ตอน 2, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550) น. 129

3.2.2.2 การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา

ระบบของศาลนั้น ถูกสร้างขึ้นภายใต้แนวความคิดที่ว่าผู้พิพากษาเป็นอิสระในการใช้ดุลพินิจเพื่อตัดสินคดีโดยไม่ต้องคำนึงว่าคำตัดสินนั้นจะกระทบกับความมั่นคงหรืออำนาจของตนหรือไม่ ซึ่งการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษานั้น กฎหมายมิได้กำหนดขอบเขตหรือเงื่อนไขไว้ เพียงแต่ผู้พิพากษาต้องใช้ดุลพินิจอย่างสุจริต ซึ่งหลักความสุจริตก็กว้างขวางเป็นอย่างมาก อาจารย์ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล ได้ให้ข้อสังเกตที่ควรคำนึงถึงในการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาไว้ดังต่อไปนี้⁶

- (1) การใช้หลักสุจริตจะต้องมีขอบเขตที่เหมาะสม ถูกต้อง ชอบธรรม เพื่อให้เกิดความยุติธรรมที่สูงสุดและแท้จริง แต่ไม่ใช่เป็นการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจ
- (2) ผู้พิพากษาจะต้องไม่ใช่หลักสุจริตในการตัดสินคดีจนพรั้าเพรื่อจนไม่สามารถควบคุมการใช้ดุลพินิจของตนได้
- (3) ผู้พิพากษาจะใช้หลักสุจริตในลักษณะที่มีความจำเป็นเพื่อผ่อนคลายความเคร่งครัดแข็งกระด้าง และความไม่เป็นธรรมของสัญญา
- (4) การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาจำต้องใช้ด้วยความระมัดระวัง และรอบคอบด้วยจิตใจที่เป็นธรรมโดยใช้เหตุผลให้ชัดเจนและเหมาะสม
- (5) ผู้พิพากษาผู้ใช้อดุลพินิจจะต้องมีความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ วิจารณ์ญาณ ความรอบรู้ ในการศึกษาวิเคราะห์ประเด็นปัญหาเพื่อที่จะชี้ให้เห็นประเด็นต่าง ๆ แล้วอธิบายให้เห็นประเด็นปัญหาได้

จากการศึกษาการวินิจฉัยของศาลนั้น อิงจากข้อเท็จจริงที่คู่ความนำขึ้นสู่ศาล และตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยศาลใช้ดุลพินิจของตนได้อย่างอิสระภายใต้ขอบเขตของหลักสุจริตซึ่งดูเหมือนจะไร้ขอบเขต จาก 3 องค์ประกอบนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการที่ศาลต้องวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยซึ่งมีลักษณะถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรและสอดคล้องกับการตีความโดยทั่วไปของกฎหมายที่ธุรกรรมนั้นใช้อ้างเป็นฐานแห่งสิทธิ แต่เป็นที่สงสัยว่าธุรกรรมนั้นจะไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งเป็นการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีที่ยังไม่มีกฎหมายออกมาจำกัดขอบเขตของผู้เสียภาษีดังกล่าวอย่างชัดเจน เช่นเดียวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปของนานาประเทศ ศาลย่อมจะตัดสินโดยใช้ดุลพินิจส่วนตนไปในทางที่เห็นว่าถูกต้อง ยิ่งกว่าตัดสินไปในทางที่เห็นว่าผิดพลาด ผลที่ตามมาคือ ศาลจะตัดสินตามโมโนสำนึกที่ดีและถูกต้อง ซึ่งมีโมโนสำนึกที่ดีและถูกต้องของศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากรเกี่ยวกับธุรกรรมต้องสงสัย จึงขึ้นกับผู้พิพากษาแต่ละท่านว่าจะใช้ดุลพินิจไปในทางของผู้เสียภาษีหรือใช้หลักเรื่องความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา หรือท่านใดจะไป ในทางหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อประกันความมั่นคงทางการคลังของรัฐ ซึ่งเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยมักเป็นเรื่องการตีความกฎหมายและการตีความสัญญาเพื่อค้นหาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาหรือผู้เสียภาษี

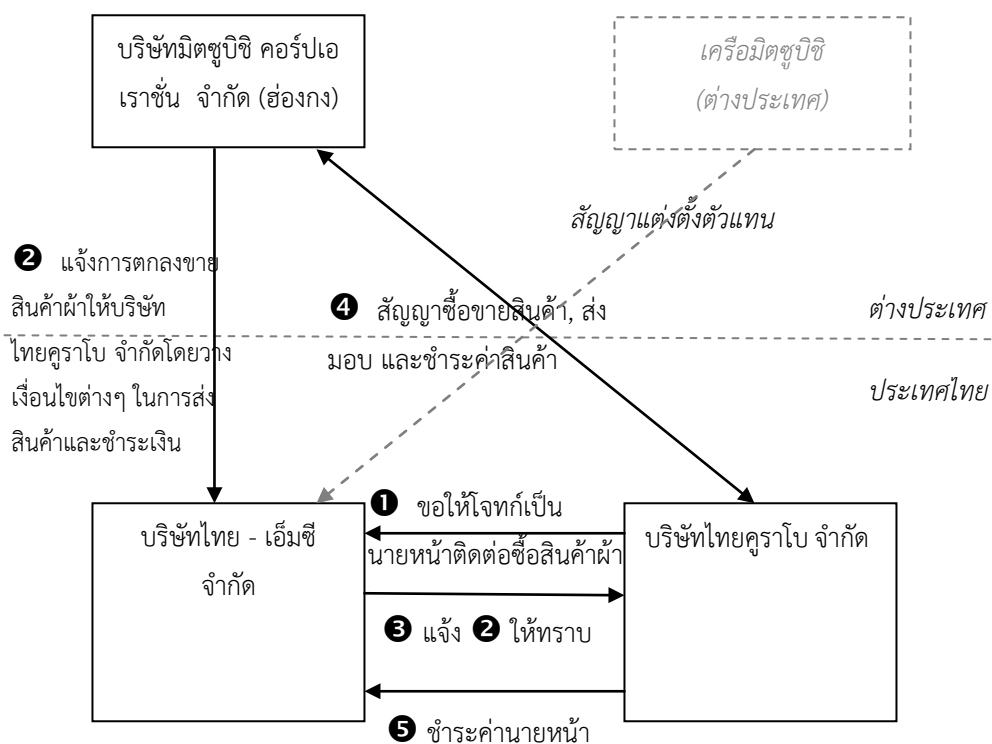
⁶ ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล, กฎหมายแพ่งหลักทั่วไป: คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4-14, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2545)

ซึ่งทั้งสองกรณีต้องถูกตีความอย่างอิสระและเป็นกลาง⁷ ประกอบกับข้อเท็จจริงที่ทนายของคู่ความ นำเสนอ ซึ่งหากฝ่ายใดสามารถจัดหาทนายความที่มีความชำนาญกว่าทนายความอีกฝ่าย ย่อมสามารถ โน้มน้าวให้ศาลพิพากษาไปในทางของฝ่ายตน อีกทั้งโดยธรรมชาติทนายความมีแนวโน้มจะขยันค้นหา พยานหลักฐานอย่างลำเอียงเพื่อค่าจ้างอันมีราคาสูง จึงไม่ค่อยสร้างทางเลือกให้ศาลตัดสินคดีเป็นอื่น⁸

อย่างไรก็ตามในปัจจุบันปรากฏว่าศาลได้ใช้ดุลพินิจในการวินิจฉัยคดีภาษีอากรเกี่ยวกับธุรกรรมต้องสงสัย โดยการนำหลักการที่ถูกสร้างโดยศาลของประเทศกลุ่มคอมมอนลอว์คือ หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ซึ่งมีได้ถูกบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรมาใช้ในการ วินิจฉัยคดี ในขณะที่ประเทศไทยใช้ระบบซีวิลลอว์ ซึ่งผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า การใช้ดุลพินิจของศาลใน กรณีนี้ ขัดต่อ สิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่ กฎหมายกำหนด และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน ดังเช่นกรณีตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 1015/2539

โจทก์: บริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร



โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้หลายประการ รวมทั้งการสั่งซื้อ ส่งไปจำหน่าย ซื้อขายซึ่งสินค้าจากต่างประเทศและใน

⁷ บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 หน้า 351

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 352

ประเทศ และรับเป็นตัวแทนนายหน้า ตัวแทนค้าต่างของกิจการค้าและธุรกิจทุกประเภท บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ได้ขอให้โจทก์เป็นนายหน้าติดต่อซื้อสินค้าผ้า โจทก์ได้ส่งโทรพิมพ์แจ้งไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัดในประเทศญี่ปุ่น เพื่อให้บริษัทดังกล่าวแจ้งต่อไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด เมื่อได้รับแจ้งแล้วบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ได้ติดต่อมายังโจทก์เพื่อตกลงขายสินค้าผ้าโดยวางเงื่อนไขต่างๆ ในการส่งสินค้าและชำระเงิน โจทก์ได้แจ้งให้บริษัทไทยคูราโบ จำกัดทราบ บริษัทไทยคูราโบ จำกัดตกลงซื้อสินค้าผ้าจากบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด และการชำระเงิน ทั้ง 2 บริษัท ตกลงซื้อโดยทำสัญญาซื้อขายและชำระราคาตรงไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด และชำระค่านายหน้าให้แก่โจทก์

เจ้าพนักงานประเมิน ได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่โจทก์ โดยอ้างว่า จากการตรวจสอบเอกสารทางบัญชีของโจทก์และพยานบุคคลที่เกี่ยวข้องได้รับการยืนยันว่า โจทก์เคยได้รับการแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัดประเทศญี่ปุ่นและบริษัทในเครือमितซูบิชิมาก่อนในรอบระยะเวลาบัญชีของโจทก์ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2525 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2526 โจทก์จึงเป็นผู้ทำการแทนและเป็นผู้ติดต่อของ บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ผู้ขาย เพื่อขายสินค้าให้แก่บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ผู้ซื้อในประเทศไทย แม้จะไม่มีหนังสือแต่งตั้งโจทก์ให้เป็นตัวแทนของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด แต่การกระทำของโจทก์ถือได้ว่าเป็นตัวแทนโดยปริยายเมื่อโจทก์เป็นผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากประเทศไทย โจทก์ซึ่งเป็นตัวแทนมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องยื่นแบบรายการและเสียภาษีเงินได้จำนวนดังกล่าวภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง แต่ศาลฎีกาแก้ ให้ศาลโจทก์ถูกประเมินภายใต้มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น และเพิกถอนการประเมินภายใต้มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(1) บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ผู้ขาย จะเป็นผู้ติดต่อขายสินค้าให้แก่บริษัทผู้ซื้อในประเทศไทยโดยตรง โดยมีได้กระทำการผ่านลูกจ้าง ผู้กระทำการแทนหรือผู้กระทำการติดต่อในประเทศไทยแต่อย่างใด ทั้งโจทก์ก็ได้เป็นผู้กระทำการแทนบริษัทผู้ขายดังกล่าว แต่ได้กระทำการแทนบริษัทไทยคูราโบ จำกัด ผู้ซื้อ โจทก์มิได้มีฐานะเป็นลูกจ้าง หรือผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้ของบริษัทผู้ขาย

(2) เมื่อบริษัทผู้ขายขายสินค้าโดยตรงให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย โดยผู้ขายมิได้มีลูกจ้าง ผู้แทนหรือผู้กระทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายจึงไม่มี

หน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเหตุนี้ โจทก์จึงมิได้กระทำการแทนบริษัทผู้ขาย จึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

ในคดีนี้ จำเลยให้การว่า

เจ้าพนักงานของจำเลยได้พบเอกสารว่าโจทก์ได้รับค่านายหน้าจากการเป็นตัวแทนซื้อสินค้าจากบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด

เอกสารฉบับที่ 1 การแจ้งยอดหนี้ภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด เป็นเงินได้จากการขายสินค้า และระบุว่าโจทก์เป็นผู้กระทำการแทนบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด

เอกสารฉบับที่ 2 เป็นภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศไทย

เอกสารฉบับที่ 3 การลงลายมือโดยผู้รับมอบอำนาจโดยโจทก์เพื่อให้การรับทราบและยินยอมที่จะเสียภาษีตามการประเมินภาษีปี 2526 เนื่องจากเป็นตัวแทน ผู้กระทำการแทนบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด

เหตุที่ บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ได้ติดต่อให้โจทก์เป็นนายหน้าในการซื้อขายสินค้าผ่านนั้น เพราะเหตุว่า บริษัทไทยคูราโบ จำกัด เป็นเพียงผู้ผลิตสินค้าเท่านั้น ไม่มีความชำนาญเกี่ยวกับการตลาด จึงให้โจทก์เป็นนายหน้าในการติดต่อซื้อสินค้าคือผ้าจากประเทศอื่น

ศาลให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า

(1) จากข้อเท็จจริงที่ศาลฟังได้ โจทก์ได้ค่านายหน้าจากทั้ง บริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด และ บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ศาลเห็นว่า การที่โจทก์แนะนำบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศให้แก่บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทย ได้มีการติดต่อผ่านโจทก์ จนทำการซื้อขายสินค้ากัน แม้ผู้ซื้อเป็นลูกค้าของโจทก์จะทำสัญญาซื้อขาย และชำระราคาสินค้าให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศโดยตรง โดยโจทก์มิได้มีส่วนรับผิดชอบเกี่ยวกับการซื้อขายหรือการชำระค่าสินค้าก็ตาม แต่การที่บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย ก็เนื่องมาจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน จึงถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เมื่อบริษัทต่างประเทศได้รับชำระค่าสินค้าย่อมมีเงินได้หรือผลกำไรรวมอยู่ด้วย โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่นั้น ศาลเห็นว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไร โจทก์เป็นเพียงผู้แทนทำการติดต่อกับลูกค้าในประเทศไทยในการขายสินค้าแทนบริษัทต่างประเทศ ไม่ปรากฏว่าโจทก์เป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศและเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรแต่อย่างใด เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ผู้ซื้อและผู้ขายทำสัญญาซื้อขายกันโดยตรง และผู้ซื้อชำระราคาให้แก่ผู้ขายโดยตรง แม้ค่าสินค้าจะมีเงินกำไรรวมอยู่ด้วย แต่โจทก์มิได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า จึงถือไม่ได้ว่า โจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 484/2540

โจทก์: บริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนประกอบกิจการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเพื่อจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศ และส่งสินค้าพืชไร่ออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ รวมทั้งรับเป็นตัวแทนนายหน้า ตัวแทนค้าต่างของกิจการค้าและธุรกิจทุกประเภท และเป็นบริษัทในเครือของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีบริษัทในเครืออยู่หลายประเทศ รวมทั้งประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น

บริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ติดต่อกับโจทก์สั่งซื้อสินค้า โดยตกลงจ่ายค่านายหน้าให้โจทก์ร้อยละ 1.5 ของราคาสินค้า โจทก์จึงติดต่อไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) เมื่อทราบราคาสินค้าแล้ว โจทก์จะแจ้งไปยังบริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด และบริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ได้ทำใบสั่งซื้อไปยัง บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) จากนั้น บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) จะส่งสัญญามาให้ บริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ลงชื่อโดยตรง โดยไม่ผ่านโจทก์ ขั้นตอนการชำระราคาเป็นเรื่องระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายสินค้าโดยตรง หลังจากนั้นโจทก์ได้รับค่านายหน้าจากบริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด

เจ้าพนักงานประเมิน ได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่โจทก์ โดยอ้างว่า โจทก์เป็นผู้กระทำการแทนในประเทศไทยของ บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) ให้โจทก์เป็นผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในฐานะเป็นผู้กระทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และให้โจทก์เสียภาษีเงินกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศ

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง แต่ศาลฎีกาแก้ให้โจทก์ถูกประเมินภายใต้มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น และเพิกถอนการประเมินภายใต้มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ศาลให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า

(1) มาตรา 76 ทวิ วรรคแรก บัญญัติว่า"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งแต่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว" ศาลเห็นว่า ตามข้อเท็จจริง การที่โจทก์แนะนำบริษัท มิตรชุบิชิ อินเตอร์เนชั่นแนล คอร์ปอเรชั่น นิวยอร์ก ให้แก่บริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ซึ่งเป็นลูกค้ำของโจทก์ในประเทศไทยโดยมีการติดต่อผ่านโจทก์จนทำให้เกิดการซื้อขายสินค้ากัน แม้ผู้ซื้อซึ่งเป็นลูกค้ำของโจทก์จะทำสัญญาซื้อขาย และชำระราคาค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นบริษัทในต่างประเทศโดยตรง โดยโจทก์มิได้มีส่วนรับผิดชอบเกี่ยวกับการซื้อขายหรือการชำระราคาค่าสินค้าก็ตาม แต่การที่บริษัทในต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้ำในประเทศไทยได้ ก็เนื่องมาจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน จึงถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เมื่อบริษัทในต่างประเทศได้รับชำระค่าสินค้าย่อมมีเงินได้หรือผลกำไรรวมอยู่ด้วยโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบรายการและเสียภาษีเงินได้ตาม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ศาลเห็นว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณียุทธจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไร โจทก์เป็นเพียงผู้แทนทำการติดต่อกับลูกค้ำในประเทศไทยในการขายสินค้าแทนบริษัทต่างประเทศ ไม่ปรากฏว่าโจทก์เป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศและเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรแต่อย่างใด เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ผู้ซื้อและผู้ขายทำสัญญาซื้อขายกันโดยตรง และผู้ซื้อชำระราคาให้แก่ผู้ขายโดยตรง แม้ค่าสินค้าจะมีเงินกำไรรวมอยู่ด้วย แต่โจทก์มิได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า จึงถือไม่ได้ว่า โจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

จากเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยคำพิพากษาศาลฎีกาทั้ง 2 คดี ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศต้องนำเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่ออันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีบริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด ปรากฏตามข้อเท็จจริงทั้ง 2 คดีว่า บริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด ได้รับการแต่งตั้งเป็นตัวแทนของผู้ซื้อเพื่อจัดหาผู้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ โดยผู้ซื้อและผู้ขายจะทำสัญญาซื้อขายและผู้ซื้อจะชำระราคาค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายโดยตรง ดังนั้น บริษัทผู้ขายซึ่งเป็นนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ จึงมิได้มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับ บริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด

และมีได้มีเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย อันเนื่องมาจากการมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามทั้ง 2 คดี ศาลฎีกากลับมีคำวินิจฉัยว่าบริษัทผู้ขาย ซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศได้ ก็เนื่องจากบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด เป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน จึงวินิจฉัยว่า บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด เป็นผู้กระทำการแทนหรือเป็นผู้ทำการติดต่อให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เมื่อบริษัทผู้ขายได้รับชำระค่าสินค้าย่อมมีเงินได้หรือผลกำไรรวมอยู่ด้วย บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้วิจัยเห็นว่าการวินิจฉัยดังกล่าว เป็นการแสดงให้เห็นว่า ศาลได้พิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยโดยการพิจารณาจากเนื้อหาของธุรกรรมอันเป็นความมุ่งหมายที่แท้จริงของธุรกรรมเหนือกว่ารูปแบบ ทั้งนี้ เนื่องจากปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด เคยได้รับการแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนของบริษัทผู้ขายในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2525 - ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2526 บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด จึงเป็นผู้กระทำการแทนและเป็นผู้กระทำการติดต่อของบริษัทผู้ขาย เพื่อขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย ดังนั้น ใน 2 คดีนี้ แม้บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดและบริษัทผู้ขายไม่มีหนังสือแต่งตั้งตัวแทน แต่การกระทำของบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดก็ถือว่าเป็นตัวแทนโดยปริยาย

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า เนื่องด้วยประเทศไทยใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ดังนั้นศาลจึงไม่มีอำนาจในการสร้างหลักกฎหมายใด ๆ ดังเช่นศาลในระบบคอมมอนลอว์ อีกทั้ง ภายใต้หลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีนั้น ผู้เสียภาษีมมีหน้าที่เสียภาษีเท่าที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน ดังนั้น กรณีที่มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องนำ เงินได้หรือผลกำไรมาเสียภาษีในประเทศไทย เฉพาะเมื่อนิติบุคคลดังกล่าวมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้กระทำการติดต่อในประเทศไทย แต่ศาลกลับตีความและวินิจฉัยโดยพิจารณาจากเนื้อหาซึ่งกว้างกว่ารูปแบบนั้น ย่อมเป็นการกระทำที่ขัดกับกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ และเป็นการกระทำให้ระบบภาษีอากรในประเทศไทยขาดความชัดเจนแน่นอนและมีได้เป็นไปตามหลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี

3.2.2.3 ผลของคำพิพากษา

ผลของคำพิพากษาในคดีภาษีอากรเป็นเช่นเดียวกับคดีแพ่งคือมีผลผูกพันเฉพาะคู่ความในคดี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คำพิพากษานี้มิได้ผูกพันหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้ต้องดำเนินการตามแนวคำวินิจฉัย แม้จะปรากฏข้อเท็จจริงของธุรกรรมในลักษณะเช่นเดียวกับคดีที่ศาลได้มีคำพิพากษาแล้วก็ตาม ดังนั้นจึงปรากฏอยู่บ่อยครั้งที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีดำเนินการใด ๆ ที่เป็นการขัดกับแนวคำพิพากษาและกระทบสิทธิหรือก่อความเดือดร้อนเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีอากร⁹

จากการศึกษาการที่คำพิพากษาของศาลไทยมีผลผูกพันเฉพาะคู่ความเท่านั้น ยิ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษี และกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี “สิทธิของผู้เสีย

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 348

ภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด ” เนื่องจากประเด็นขอบเขตเสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น กฎหมายมิได้วางขอบเขตไว้อย่างชัดเจน ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำแนวทางหรือเหตุผลในการวินิจฉัยคดีมาเป็นฐานในการตีความกฎหมายเพื่อรับรู้ภาระทางภาษีในการทำธุรกรรมได้ ยิ่งไปกว่านั้น ในหัวต่อไปจะแสดงให้เห็นว่า สรรพากรสามารถประเมินภาษีจากธุรกรรมที่มีคำพิพากษาเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีในรอบปีบัญชีก็ได้ ซึ่งเป็นการทำลายระบบภาษีอากรและเป็นการก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรเกินจำเป็น คุณพินิจของผู้พิพากษาแต่ละคดีทำให้ผลแห่งคดีเปลี่ยนไป แม้ในคดีพิพาทที่มีลักษณะข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงหรือเหมือนกัน กลับมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างกัน ย่อมเป็นอีกหนึ่งตัวอย่างที่การบั่นทอนระบบภาษีอากรในประเทศไทย

3.2.3 การแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาบริการ

การแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาบริการนั้น เป็นตัวอย่างหนึ่งในการใช้เสรีภาพในการทำสัญญาของผู้เสียภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด เนื่องจากภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แตกต่างกัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540

โจทก์: บริษัท เบลส์ เทเลโฟน มานูแฟกเจอร์ริง จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

บริษัทเบลเทเลโฟน แมนิวแฟกเจอร์ริง จำกัด (“โจทก์ ”) ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเทศเบลเยียมและไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 จึงไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลสัญชาติไทย ได้รับอนุญาตให้จำหน่ายเครื่องมือเครื่องใช้ในการสื่อสารทางโทรคมนาคมและเครื่องมือเครื่องใช้ในชุมสายโทรศัพท์และธุรกิจบริการให้คำปรึกษาแนะนำทางด้านเทคนิควิศวกรรม ออกแบบ ติดตั้งควบคุมดูแลและตรวจสอบเครื่องจักรเครื่องใช้ในการสื่อสารทางโทรคมนาคม และชุมสายโทรศัพท์

องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เปิดโอกาสให้บุคคลทั่วไปเสนอราคาเพื่อดำเนินการจัดหาวัสดุอุปกรณ์การก่อสร้างและติดตั้งชุมสายโทรศัพท์ตามแผน TOT Jo -3 ซึ่งโจทก์เป็นผู้ชนะการประมูล โจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2525 ได้ทำสัญญาชื่อว่า “สัญญาเพื่อเครือข่ายชุมสายโทรศัพท์หลักซึ่งระบบซีพีเอ็ม และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องสัญญาเลขที่ ทีโอที. เจ โอ-๓/เอกสารบี” มีระยะเวลา 1 ปี มูลค่ากว่า 41 ล้านบาท กำหนดขอบเขตงาน 2 ประการคือ 1. ขายวัสดุและอุปกรณ์ และ 2. ให้บริการ, ให้คำปรึกษา, ควบคุมงานและติดตั้ง ซึ่งในสัญญานับดังกล่าวแยกออกได้เป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์ ต่างหากจากสัญญาจ้างทำของให้บริการ , ให้คำปรึกษา, ควบคุมงานและติดตั้ง โดยทำเป็นสัญญานับเดียว และจำนวนเงินที่เสนอในการประมูลได้แสดงยอดของสินค้าค่าตอบแทนจากการรับก่อสร้าง และติดตั้งสายโทรศัพท์ไว้เพียงจำนวนเดียว การแยกรายละเอียดตามเอกสารแนบท้ายสัญญาโดยกำหนดราคาสินค้าวัสดุอุปกรณ์เครื่องมือสื่อสาร มูลค่า 32 ล้านบาทเศษ แยกจากค่าตอบแทนการก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์ชุมสายโทรศัพท์ มูลค่า 8 ล้านบาทเศษ

กรมสรรพากรแจ้งการประเมินเงินได้ 32 ล้านบาทเศษ โดยให้เห็นว่าสัญญาตามข้อเท็จจริงนี้มีเพียงสัญญาเดียวเท่านั้น คือ สัญญารับเหมาก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์นครหลวงเป็นสัญญาที่เหมาทั้งค่าแรงและค่าของ เงินได้ 32 ล้านบาท จึงไม่ได้รับยกเว้นตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-เบลเยียม

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(3) โจทก์มีถิ่นติบุคคลไทย เนื่องจากเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 ขณะที่โจทก์ลงนามในสัญญาซื้อขายกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2525 โจทก์ยังมีได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กล่าวคือ โจทก์ได้จัดตั้งหรือถือได้ว่าได้จัดตั้งสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เมื่อวันที่ 27 พฤศจิกายน 2525 อันเป็นเวลาภายหลังจากการทำสัญญาซื้อขายดังกล่าวจนถึง 8 เดือน

(4) คำเสนอของโจทก์แสดงถึงเจตนาขอแยกสัญญาจัดจำหน่ายวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาติดตั้งสายโทรศัพท์ ซึ่งได้ทำเป็นสัญญาฉบับเดียวกัน

(5) วัสดุอุปกรณ์การซื้อขายตามสัญญาดังกล่าว ได้มีการส่งมอบกันในต่างประเทศ ณ ท่าเรือที่ที่คู่สัญญากำหนดกันไว้ตามลักษณะการซื้อขาย C.I.F คือ มีการส่งมอบกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินให้ผู้ซื้อในขณะที่ขนส่งของลงเรือเพื่อเดินทางมายังประเทศไทย โดยผู้ขายสินค้าคือ โจทก์เป็นผู้ชำระค่าระวางเรือกับค่าประกันภัยทางทะเลให้ผู้ซื้อและองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ผู้ซื้อก็ได้ชำระค่าสินค้าให้แก่โจทก์ ณ ต่างประเทศ กรณีนี้ ศาลเห็นว่าไม่ใช่เป็นการซื้อขายในประเทศไทย

(6) จำเลยไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ตามสัญญาซื้อขายรายโจทก์ได้ เนื่องจากความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ข้อ 7.1 ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า “ถ้าไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นเสียแต่ว่า วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว ถ้าไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น ” โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศ อีกทั้ง การที่เจ้าพนักงานประเมินอ้างว่าโจทก์จำหน่ายกำไรออกนอกประเทศโจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามมาตรา 70 ทวิ เพราะโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องนำเอารายรับจากการขายวัสดุอุปกรณ์มารวมคำนวณภาษีเงินได้ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้นำเอาตัวเลขรายรับทั้งหมด รวมทั้งค่าขายวัสดุอุปกรณ์มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลส่งกำไรออกตามมาตรา 70 ทวิ จึงเป็นการไม่ชอบ เพราะกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวินี้ ควรจะได้คำนวณจากกำไรของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น และในกรณีของโจทก์ รายรับจากการขายวัสดุอุปกรณ์ไม่ใช่รายได้ในขณะที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ดังนั้น จำเลยจึงนำมารวมคำนวณไม่ได้

ศาลฎีกาฎีกาและศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิพากษายอมรับการแสดงเจตนา
แยกสัญญาของโจทก์

ศาลได้ให้เหตุผลจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งโจทก์และสรรพากรในฐานะ
จำเลยดังต่อไปนี้

(1) เจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาในการทำสัญญา

(1.1) ศาลเห็นว่า นิติกรรมทั้งสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดได้จากการกระทำ
ด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนอ อีก
ฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญา
สองลักษณะต่างกัน แม้จะกลายเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ ไม่มี
กฎหมายห้ามแต่อย่างใด

(1.2) ศาลเห็นว่า เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้งและก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้กับองค์กร
โทรศัพท์แห่งประเทศไทยระบุว่า การจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์และการบริการก่อสร้างและติดตั้ง
เป็นสัญญาที่แยกจากกันและยังได้แบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาแยกออกจากกัน จึงต้องตีความตามเจตนา
อันแท้จริงของคู่สัญญาว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือ
และวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของแยกต่างหากจากกันเป็น 2 ลักษณะเอกเทศสัญญาและแยกราคา
ทรัพย์สินที่ซื้อขายแยกต่างหากออกจากสินจ้าง หาใช่คู่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้
โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่

(2) ศาลให้ความเห็นเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรของบริษัทโจทก์ว่า ขณะที่
โจทก์ทำสัญญากับองค์กรโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น โจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรซึ่งโจทก์ใช้
ในการประกอบกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ในประเทศไทย ศาลจึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์มีสถาน
ประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะที่ทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและอุปกรณ์ซึ่งใช้ในการก่อสร้างและ
ติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์ มูลค่า 32 ล้านบาทเศษ

แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจะเป็น
โครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการเกินกว่า 6 เดือน อันถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรใน
ประเทศไทยตามข้อ 5.2 (ข) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนเบลเยียม -ไทย ก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถาน
ประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น หากได้มีความหมายว่าเป็นสถาน
ประกอบการสำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขายเครื่องมือและอุปกรณ์ด้วยไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2131/2537

โจทก์: บริษัท คามาณี เอ็นจิเนียริง คอร์ปอเรชั่น จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

โจทก์เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนตามกฎหมายประเทศไทย การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้เรียกประมูลและประกวดราคากระหว่างประเทศ (International Bidding) โดยการประมูลซื้ออุปกรณ์และวัสดุต่าง ๆ ที่จะนำไปใช้ในการก่อสร้างและติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงจากโรงผลิตไฟฟ้าเขื่อนสิริกิติ์ไปยังสถานีจ่ายไฟฟ้าย่อยในจังหวัดนครสวรรค์ กับประกวดราคาจ้างเหมาออกแบบ ก่อสร้าง ติดตั้ง และตรวจสอบการติดตั้งเสาไฟฟ้าดังกล่าว การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยกำหนดเงื่อนไขให้ผู้เข้าประมูลและประกวดราคาเสนอราคาวัสดุอุปกรณ์ที่จะนำเข้าไปใช้สร้างเสาไฟฟ้าแรงสูง กับค่าจ้างติดตั้ง และตรวจสอบแยกจากกันคนละส่วน เพราะธนาคารโลกให้การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยกู้เงินเฉพาะค่าซื้อวัสดุ อุปกรณ์เท่านั้น ส่วนค่าติดตั้งจ่ายจากงบประมาณของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โจทก์เป็นผู้ชนะการประมูล จึงได้เข้าทำสัญญากับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

โจทก์เข้าทำสัญญากับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2514 ต่อมาการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้สั่งซื้อวัสดุอุปกรณ์จากโจทก์ที่ประเทศอินเดีย โดยตรง เมื่อการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้รับของแล้วก็จะแจ้งให้ธนาคารโลกชำระเงิน ซึ่งธนาคารโลกจะชำระให้แก่โจทก์ที่ประเทศอินเดียโดยตรง

การดำเนินการติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงตามสัญญานั้น โจทก์ได้จดทะเบียนสาขาโจทก์ในประเทศไทยเพื่อดำเนินการนี้ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้จ่ายค่าจ้างให้โจทก์เป็นระยะ ๆ ตามผลงานที่ทำแล้วเสร็จซึ่งโจทก์ได้เสียภาษีการค้าประเภท 4 ชนิด 1(ค)

กรมสรรพากรโดยกองภาษีเงินได้นิติบุคคลตรวจสอบการเสียภาษีของโจทก์สาขาประเทศไทยและแจ้งว่า เงินค่าซื้อวัสดุอุปกรณ์ที่ธนาคารโลกจ่ายให้โจทก์ที่ประเทศอินเดียเป็นส่วนหนึ่งของค่าจ้างติดตั้งของโจทก์สาขาประเทศไทย จึงนำมารวมเป็นรายรับของโจทก์สาขาประเทศไทยแล้ว ประเมินภาษีการค้า ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

ในคดีนี้ โจทก์นำสืบว่า

(1) การประเมินของจำเลยมิชอบ เนื่องจากสัญญาระหว่างโจทก์กับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์และสัญญาจ้างทำของ แยกเป็นสัดส่วนต่างหากจากกันจึงไม่ใช่สัญญาจ้างทำของเพียงอย่างเดียว

ถ้าจะถือว่าเป็นสัญญาจ้างทำของก็เป็นสัญญาจ้างทำของที่ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระเองกรณีสิทธิในสัมภาระเป็นของผู้ว่าจ้างก่อนที่โจทก์ตั้งสาขาประเทศไทยและก่อนสาขาประเทศไทยจะเริ่มดำเนินการติดตั้ง

การชำระราคาวัสดุอุปกรณ์ก็กระทำโดยธนาคารโลกจ่ายให้โจทก์ในประเทศอินเดียโดยตรง เป็นการจ่ายจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งไม่ใช่จ่ายจากประเทศไทยไปต่างประเทศ โจทก์สาขาประเทศไทยไม่ได้เกี่ยวข้องด้วยและมีค่าใช้จ่ายทำของราคาของดังกล่าวจึงไม่ใช่รายรับของโจทก์สาขาประเทศไทย

(2) โจทก์ตั้งสาขาประเทศไทยหลังจากทำสัญญาเพื่อติดตั้งเสาไฟฟ้าไม่เกี่ยวกับการซื้อขายวัสดุอุปกรณ์

กรมสรรพากรประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นำราคาค่าวัสดุอุปกรณ์มาถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาขาในประเทศไทย และภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย โดยถือว่า การที่ธนาคารโลกส่งเงินไปชำระค่าวัสดุอุปกรณ์แก่โจทก์ที่ประเทศอินเดียนั้น เป็นการที่โจทก์สาขาประเทศไทยจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ศาลวินิจฉัยว่าสัญญาทั้งฉบับเป็นสัญญาจ้างทำของ

ศาลได้ให้เหตุผลจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งโจทก์และสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

(1) ข้อพิจารณาว่า สัญญาพิพาท เป็นสัญญาซื้อขายเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์กับสัญญารับเหมาติดตั้งรวมกันซึ่งทำให้โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์และการประเมินไม่ชอบ หรือเป็นสัญญาจ้างทำของซึ่งทำให้โจทก์ต้องเสียภาษีสำหรับค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์และการประเมินชอบแล้ว ศาลเห็นว่า สัญญาดังกล่าว ข้อ 3.2 ระบุหน้าที่ของโจทก์ว่าโจทก์มีหน้าที่จัดหาแรงงาน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ทั้งหมดและปฏิบัติงานทั้งสิ้น กับข้อ 3.3 ระบุว่าเสาไฟฟ้ามีหน้าที่จ่ายค่าจ้างแรงงาน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้

นอกจากนี้งานที่โจทก์ทำไปและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 บัญญัติว่า "อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น"

ข้อสัญญาดังกล่าวข้างต้นจึงเป็นสัญญาจ้างทำของตามบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวทุกประการ ส่วนการที่ปรากฏว่านางศรีสอาดวงษ์ทิพย์ พยานจำเลยเบิกความว่า โจทก์ที่ประเทศอินเดียมีโรงงานผลิตเสาไฟฟ้าแรงสูงจำหน่ายทั่วโลกนั้น ก็มีได้หมายความว่าผู้ผลิตสินค้าจำหน่ายจะรับจ้างทำของด้วยไม่ได้

ส่วนข้อที่ปรากฏว่าการส่งเสาไฟฟ้าแรงสูงมายังประเทศไทย การไฟฟ้าจะเป็นผู้ขอเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิต และดำเนินการต่าง ๆ เช่นเดียวกับผู้ซื้อนั้นก็ปรากฏว่าค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ในการก่อสร้างครั้งนี้การไฟฟ้าจะจ่ายจากเงินที่กู้จากธนาคารโลก โดยให้ธนาคารโลกส่งเงินไปให้โจทก์โดยตรงที่ประเทศอินเดีย ฉะนั้น วิธีการปฏิบัติดังกล่าวน่าจะเพื่อให้สามารถแยกราคาค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ออกไปได้ และเพื่อความสะดวกเท่านั้น หากทำให้สัญญาพิพาทเป็นสัญญาซื้อขายรวมอยู่กับสัญญาจ้างทำของไม่ การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีการค้าโดยนำเงินค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์มารวมเป็นค่าจ้างหรือรายรับจากการค้าประเภท 4 ชนิด 1(ค) การปลูกสร้างหรือการก่อสร้างทุกชนิด ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าในประมวลรัษฎากร จึงชอบแล้ว

(2) สำหรับในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการดำเนินกิจการนั้น ศาลเห็นว่า เมื่อโจทก์จัดตั้งสาขาขึ้นในประเทศไทยเพื่อดำเนินการตามสัญญาพิพาท ซึ่งเข้าลักษณะสัญญาจ้างทำของดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้ว ก็เท่ากับว่าโจทก์เป็นผู้ดำเนินการรับจ้างทำของในประเทศไทย วัสดุที่โจทก์ส่งเข้ามาใน

ประเทศไทยจึงเป็นสัมภาระที่โจทก์จัดหาเพื่อการรับจ้างทำของของโจทก์ ค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าวจึงเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในประเทศไทยของโจทก์ ตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ส่วนที่การนำเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ เข้ามาได้กระทำโดยการไฟฟ้าสั่งซื้อ และการจ่ายเงินก็ได้ให้ธนาคารโลกจ่ายเงินให้แก่โจทก์ที่ประเทศอินเดียโดยตรง ก็เป็นเพราะการไฟฟ้าได้กู้เงินจากธนาคารโลกมาจ่ายเป็นค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ วิธีการได้วัสดุมาดังกล่าวจึงเป็นการกำหนดขึ้นเพื่อลดขั้นตอนและเพื่อความสะดวกบางอย่างเท่านั้น ค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์จึงมิใช่เงินที่การไฟฟ้าซื้อจากโจทก์ดังได้วินิจฉัยมาแล้วค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าวก็ย่อมรวมอยู่ในค่าจ้างทำของของโจทก์อันได้ดำเนินการในประเทศไทยนั่นเอง เงินจำนวนนี้จึงเป็นรายได้ของโจทก์ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีด้วย มิใช่นำมาคำนวณเฉพาะค่าติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงดังที่โจทก์อ้าง เมื่อโจทก์มิได้นำเงินจำนวนนี้มาคำนวณในการเสียภาษีด้วยย่อมเป็นการไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจตรวจสอบภาษี

(3) ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย นั้น ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติมาแล้วว่าโจทก์มีกำไรจากราคาค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ที่โจทก์ได้รับนั้นมีกำไรรวมอยู่ด้วย และได้วินิจฉัยมาแล้วว่าเงินค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์รายนี้เป็นเงินรายได้ของโจทก์จากการประกอบกิจการในประเทศไทย คงมีปัญหาว่า เงินกำไรที่รวมอยู่ในค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุและอุปกรณ์ที่ได้ส่งจากธนาคารโลกซึ่งอยู่ต่างประเทศไปยังประเทศอินเดียให้โจทก์โดยตรงเป็นการที่โจทก์จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยหรือไม่ ศาลเห็นว่า การที่เงินจำนวนนี้ได้ส่งจากต่างประเทศไปให้โจทก์ในประเทศอินเดีย ก็เนื่องจากการไฟฟ้าได้กู้ยืมเงินจำนวนนี้จากธนาคารโลก การกระทำดังกล่าวเป็นไปเพื่อความสะดวกเท่านั้น กรณีเท่ากับว่าธนาคารโลกได้ส่งเงินค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์มาให้การไฟฟ้าในประเทศไทย แล้วการไฟฟ้าผู้ว่าจ้างได้มอบเงินจำนวนดังกล่าวให้สาขาโจทก์ในประเทศไทยและสาขาโจทก์ในประเทศไทยส่งเงินไปยังโจทก์ในประเทศอินเดียนั่นเอง สาขาโจทก์ในประเทศไทยก็คือตัวโจทก์ จึงเท่ากับว่าโจทก์เป็นผู้ส่งหรือจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย กรณีต้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ทุกประการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์เสียภาษีโดยคำนวณหากำไรจึงชอบแล้ว

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบว่าทั้งสองคดีมีข้อเท็จจริงเหมือนกันดังนี้

(1) ทั้งสองคดีเป็นบริษัทต่างชาติซึ่งได้รับงานจากการประมูล โดยความต้องการจากภาครัฐจากคดีคำพิพากษาที่ 124/2540 คือ “สัญญาเพื่อเครือข่ายชุมทางโทรศัพท์หลักซึ่งเป็นระบบซีพีเอ็ม และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง.....” และจากคดีคำพิพากษาที่ 2131/2537 คือ “การประกวดราคาจ้างเหมาออกแบบ ก่อสร้าง ติดตั้ง และตรวจสอบการติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง”

(2) ทั้ง 2 คดี มีขอบเขตงาน 2 ประการเช่นเดียวกัน คือ 1) ขยายวัสดุและอุปกรณ์ และ 2) ให้บริการ, ให้คำปรึกษา, ควบคุมงานและติดตั้ง

(3) ทั้งคดีคำพิพากษาที่ 124/2540 ทำสัญญาเป็นฉบับเดียวแต่แยกรายละเอียดตามเอกสารแนบท้ายสัญญาโดยกำหนดราคาสินค้าแยกต่างหากจากค่าตอบแทนการก่อสร้าง ส่วนคดีคำพิพากษาที่ 2131/2537 แยกสัดส่วนราคาจากกันในสัญญานฉบับเดียวกัน

- (4) การส่งมอบวัสดุและอุปกรณ์ เป็นการส่งมอบในต่างประเทศ
- (5) ขณะทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และกับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โจทก์ทั้ง 2 ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งโจทก์จะสามารถใช้ในการซื้อขายอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขาย

แต่เมื่อคดีถูกนำขึ้นสู่ศาล ผลแห่งคดีกลับมีความแตกต่างกัน เนื่องจากคดีคำพิพากษาที่ 124/2540 ศาลพิพากษาโดยใช้หลักเสรีภาพในการแสดงเจตนาและเสรีภาพในการทำสัญญา โดยพิจารณาจากคู่สัญญาแสดงเจตนาแยกสัญญาและแยกค่าตอบแทน อีกทั้งศาลยังให้ข้อสังเกตว่า ตอนทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรซึ่งใช้ในกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ในประเทศไทย ในขณะที่ศาลในคดีคำพิพากษาที่ 2131/2537 กลับวินิจฉัยว่าธุรกรรมทั้งหมดเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งโจทก์ในฐานะผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในฐานะผู้ว่าจ้าง และ ผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำงานนั้น กรณีนี้ยังเป็นเป็นการก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษี

ยิ่งไปกว่านั้น หากพิจารณาคำพิพากษากฎีกาที่ 2091/2553 ซึ่งเป็นกรณีที่ซึ่งเป็นกรณีที่ในสัญญาระบุว่าผู้รับจ้างรับจ้างก่อสร้างระบบไฟฟ้า ระบบการสื่อสาร ระบบปรับอากาศ และระบบสุขาภิบาล โดยระบุในสัญญาว่าผู้รับจ้างเป็นทั้งผู้จัดการแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนจนวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ เพื่อใช้ในสัญญาจ้าง แต่ศาลมีคำพิพากษาสัญญาซื้อขายสินค้า อุปกรณ์ที่ต้องใช้ตามสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาบริการ โดยศาลใช้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า การแยกสัญญานั้นเป็นไปตามเจตนารมณ์ของคู่สัญญาที่ต้องการแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาบริการ

คำพิพากษากฎีกาที่ 2091/2553

โจทก์: สหกรณ์สุราษฎร์ธานี

จำเลย: บริษัท อติสา (1993) จำกัด

สหกรณ์สุราษฎร์ธานีในฐานะโจทก์ตกลงว่าจ้างบริษัท อติสา (1993) จำกัดในฐานะจำเลยในการดำเนินการก่อสร้างระบบไฟฟ้า ระบบสื่อสาร ระบบปรับอากาศ และระบบสุขาภิบาล โดยจำเลยเป็นผู้จัดหาแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนจนอุปกรณ์ต่างๆ เพื่อใช้ในงานจ้างตามสัญญาในวงเงิน 44,369,836.01 บาท รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

โจทก์และจำเลยได้ตกลงทำนิติกรรมสัญญาเป็น 2 ฉบับดังนี้

- (ก) สัญญาว่าจ้าง กำหนดให้จำเลยเป็นผู้ทำงานก่อสร้างระบบไฟฟ้า ระบบสื่อสาร ไฟฟ้า ระบบปรับอากาศ และระบบสุขาภิบาล โดยจำเลยเป็นผู้จัดหาแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนจนอุปกรณ์ต่างๆ ชนิดดีเพื่อใช้ในการจ้างงานตามสัญญา

(ข) สัญญาจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ กำหนดให้จำเลยเป็นผู้ขายเพื่อจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ตามจำนวน แบบรูป และรายการประกอบแนบท้ายสัญญา
ในการจ่ายค่าจ้างตามสัญญาทั้ง 2 ฉบับ โจทก์ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 เฉพาะจากสัญญาว่าจ้าง

ต่อมากรมสรรพากรแจ้งโจทก์ว่า โจทก์มิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งกรมสรรพากรจากมูลค่าตามสัญญาจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ จึงเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่อนุมัติคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่โจทก์ได้ขอคืนไว้ นอกเสียจากโจทก์จะชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่โจทก์ได้นำส่งขาดพร้อมเงินเพิ่มไปในส่วนสัญญาจัดซื้อเสียก่อน ดังนั้น โจทก์จึงต้องนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายพร้อมเงินเพิ่ม

โจทก์จึงฟ้องจำเลยในคดี เพื่อให้จำเลยชำระเงินภาษีที่โจทก์ได้ชำระให้กรมสรรพากรแทนโจทก์ไป ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิพากษายืนตามศาลภาษีอากรกลางยกฟ้องโจทก์

ศาลให้เหตุผลว่า

สัญญาทั้งสองฉบับต่างมีการระบุงเงิน เงื่อนไขการปฏิบัติงานและการชำระเงินตามสัญญาแตกต่างกันและแยกจากกันอย่างเห็นได้ชัดเจน ศาลจึงมีความเห็นว่า โจทก์และจำเลยมีเจตนาทำสัญญาจ้างและสัญญาจัดซื้อด้วยต่างวัตถุประสงค์กันโดยแยกเป็นแต่ละเอกเทศสัญญา

ดังนั้น เงินค่าสินค้าตามสัญญาจัดซื้อ จึงไม่อาจถือเป็นค่าจ้างทำของ โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย การที่โจทก์ชำระค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามสัญญาจัดซื้อดังกล่าวไปโดยที่โจทก์ไม่มีหน้าที่ จึงมิใช่กรณีที่โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับจำเลยซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษี ที่มีได้หักและนำส่งตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด โจทก์จึงไม่มีสิทธิฟ้องเรียกภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายและเงินเพิ่มที่ชำระให้แก่กรมสรรพากรพร้อมดอกเบี้ยคืนจากจำเลยแต่อย่างใด

บทที่ 4

มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine)

หลายทศวรรษที่ผ่านมา สหรัฐอเมริกาอ้างว่าได้สูญเสียรายได้จากภาษีเงินได้หลายพันล้านเหรียญดอลลาร์อันเนื่องมาจากกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด โดยการสร้างธุรกรรมอันมุ่งผลลัพธ์ทางภาษีให้มีลักษณะครบถ้วนตามเงื่อนไขโดยเทคนิคและสอดคล้องกับการตีความทั่วไปของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิในการดำเนินธุรกรรมของผู้เสียภาษี ธุรกรรมนั้นๆ อาจถูกสร้างขึ้นตั้งแต่หนึ่งธุรกรรมจนกระทั่งหลายธุรกรรมและมีความซับซ้อนมากขึ้นหรือดังที่ได้กล่าวในบทก่อนว่าเป็นธุรกรรมที่ได้รับการยอมรับทางแพ่งแต่ปฏิเสธโดยศาลภาษีว่าเป็นธุรกรรมเพื่อเลี่ยงภาษี หรือ Sham Transaction ทั้งนี้เพื่อบังคับให้ศาลและสรรพากรยอมรับในผลลัพธ์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องการ ซึ่งธุรกรรมดังกล่าวอาจตกเป็นธุรกรรมต้องสงสัยถึงความสอดคล้องกับนโยบายรัฐหรือเจตนารมณ์ของกองเกรซในการบัญญัติกฎหมายภาษีนั้นๆ ศาลสหรัฐภายใต้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีจึงใช้หลักการตีความแบบไม่เคร่งครัดตามตัวอักษรเพื่อพัฒนาหลักการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีในลักษณะนี้ หรือที่รู้จักกันในนาม “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไป” หรือ General Anti-Avoidance Rule (“GAAR”) ว่าด้วย Sham Transaction Doctrine เพื่อให้สรรพากรและศาลใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตัดสินว่าธุรกรรมที่พิพาทถือเป็น Sham Transaction หรือไม่ และให้อำนาจในการปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมดังกล่าว ซึ่งในเวลาต่อมาภายใต้ Sham Transaction Doctrine ศาลได้สร้าง Doctrine อื่นๆ เช่น หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form doctrine) , หลักการว่าด้วย Step transaction doctrine , หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business purpose doctrine) รวมถึง หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) เพื่อพิจารณา Sham Transaction หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) ถือเป็นหลักการที่มีประสิทธิภาพและสำคัญที่สุด¹ จนกระทั่งถูกนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายในปี 2010 เพื่อพิจารณาและวินิจฉัยว่าผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมต้องสงสัยควรได้รับการยอมรับจากรัฐหรือปฏิเสธ

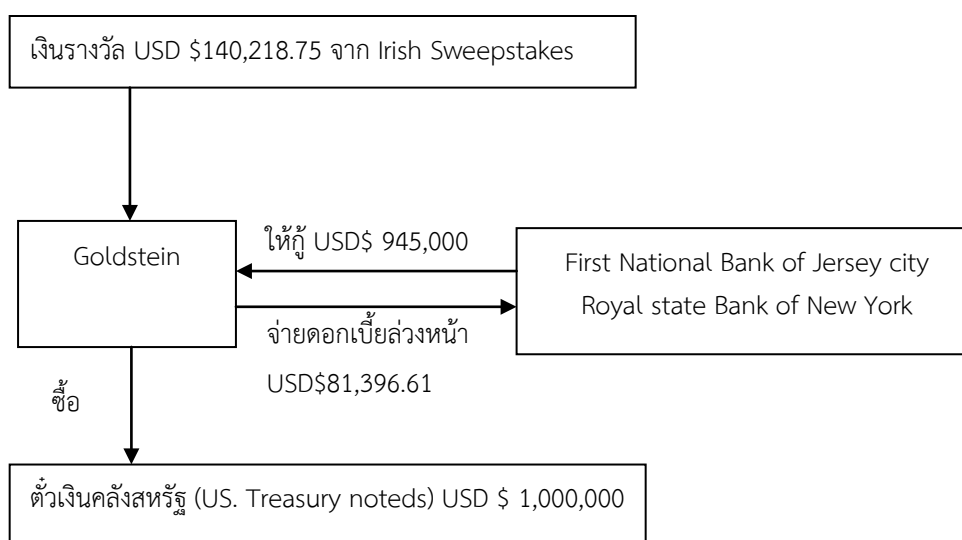
¹ Hariton, David P., “Sorting Out the Tangle of Economic Substance,” *Tax Lawyer* 52, 2 (1999): 1

ในบทนี้จะกล่าวถึงมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยในส่วนแรกจะกล่าวถึงหลักการว่าด้วยการป้องกันการเลี่ยงภาษีเงินได้ (Federal income tax) ของสหรัฐอเมริกา ว่าด้วย Sham Transaction Doctrine และ หลักการอื่น ๆ ภายใต Sham Transaction Doctrine และส่วนที่สองจะกล่าวถึงหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

4.1 Sham Transaction Doctrine

Sham Transaction Doctrine เป็นหลักการที่เกิดขึ้นเมื่อช่วงปี 1930 เพื่อหาข้อเท็จจริงของธุรกรรมต้องสงสัย เป็นกรณีที่สงสัยว่าผู้เสียภาษีสร้างผลลัพธ์ทางภาษีโดยอ้างการกระทำหนึ่ง แต่ในความจริงไม่มีการกระทำนั้นเกิดขึ้น หรือผู้เสียภาษีพยายามหลอกให้ผู้อื่นเชื่อในศาลว่ากิจการที่ตนเองทำเป็น กิจการ X แทนที่จะเป็นกิจการ Y ตามความเป็นจริง **Sham Transaction Doctrine** จึงใช้เพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริงว่าการกระทำหรือธุรกรรมใดเกิดขึ้นจริงและมีได้เกิดขึ้นจริง

ตัวอย่างคดีที่ได้ถูกใช้อ้างอิงในการตัดสินคดีมากที่สุดคดีหนึ่งคือ คดี Goldstein v. Commissioner²



ข้อเท็จจริง

(1) Goldstein ได้รับรางวัล 140,218.75 ดอลลาร์สหรัฐจาก Irish Sweepstakes ซึ่งหากนำมาเสียภาษีทั้งหมดจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง ดังนั้น Goldstein จึงวางแผนลดภาระภาษีโดยสร้างค่าใช้จ่ายประเภทดอกเบี้ย

² Goldstein v. Commissioner 364 F.2d 734 (1966)

(2) Goldstein ซื้อตั๋วเงินคลังสหรัฐ (US Treasury notes) 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยใช้เงินกู้จากธนาคารเป็นจำนวนเงิน 945,000 ดอลลาร์สหรัฐ และจ่ายดอกเบี้ยล่วงหน้าเป็นจำนวนเงิน 81,396.61 ดอลลาร์สหรัฐ

(3) Goldstein ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โดยใช้รายจ่ายดอกเบี้ยล่วงหน้าจำนวนเงิน 81,396.61 ดอลลาร์สหรัฐ เป็นรายจ่ายตาม 26 U.S.C. §163 (a) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐปี 1954³

(4) สรรพากรสหรัฐปฏิเสธรายจ่ายดังกล่าว โดยอ้าง คดี Knetsch v. United States⁴ ว่าดอกเบี้ยจ่ายที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เลี่ยงภาษีไม่สามารถเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ทั้งนี้เป็นไปตาม Sham Transaction Doctrine ตามหลักการนี้ทำให้เห็นข้อเท็จจริงที่ว่า ธุรกรรมนี้เพียงเพื่อต้องการสร้างค่าใช้จ่ายประเภทดอกเบี้ยเพื่อใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเท่านั้น

(5) ในขั้นนี้ Goldstein อ้างว่า ธุรกรรมของตนแตกต่างจาก คดี Knetsch v. United States เนื่องจาก หาก Knetsch ผิดนัดชำระหนี้เงินกู้ ธนาคารไม่สามารถยึดทรัพย์สินใด ๆ ของ Knetsch ได้เลย ดังนั้น Knetsch จึงไม่มีความเสี่ยง แต่ในคดีนี้หากรัฐผิดนัดชำระหนี้ในตั๋วเงินคลัง ธนาคารสามารถยึดทรัพย์สินอื่น ๆ ของตนเช่น บ้าน เพื่อนำมาชำระหนี้เงินกู้ ดังนั้น การกู้เงินของตนจึงเป็น recourse loan และเป็นภาระกระทำของตนมีความเสี่ยง

คำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์สหรัฐอเมริกา เขต 2

ศาลปฏิเสธรายจ่ายดอกเบี้ยของ Goldstein โดยให้เหตุผลว่าศาลพบการกู้ยืมเงินถูกสร้างขึ้นเพื่อสร้างรายจ่ายประเภทดอกเบี้ย เพื่อนำมาใช้เพื่อการเลี่ยงภาษีเท่านั้น อีกทั้งทรัพย์สินของ Goldstein มิได้มีความเสี่ยงจากสัญญาเงินกู้แต่อย่างใด เนื่องจากตั๋วเงินคลังซึ่งมีรัฐบาลเป็นลูกหนี้ไม่มีความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ และหากมีโอกาสอยู่บ้าง ความเสี่ยงดังกล่าวก็ไม่มีผลต่อทรัพย์สินของ Goldstein ดังนั้นในคดีนี้ จึงมีข้อเท็จจริงไม่แตกต่างจากคดี Knetsch v. United States

อย่างไรก็ตามในเวลาต่อมา การค้นหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจาก Sham Transaction เป็นเรื่องที่ยากมากขึ้น ดังนั้น ศาลจึงได้สร้างหลักการว่าด้วยเนื้อหา สำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form Doctrine) เพื่อให้ศาลวินิจฉัยผลลัพธ์ทางภาษีโดยพิจารณาจากเนื้อหาซึ่งกว่ารูปแบบที่ผู้เสียภาษีสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี

³ 26 U.S.C. §163 (a) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐปี 1954 บัญญัติว่า “ดอกเบี้ยจ่ายเนื่องจากการกู้ยืมสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายในปีที่จ่าย”

⁴ Knetsch v. United States, 364 U.S. 361 (1960)

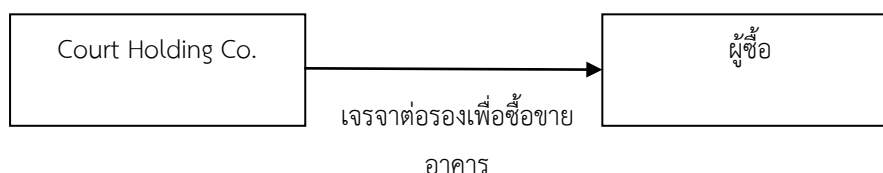
4.1.1 หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form doctrine)

หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form doctrine) เป็นอีกหนึ่งมาตรการเพื่อหาข้อเท็จจริงของธุรกรรมต้องสงสัย โดยหาข้อเท็จจริงจากเนื้อหาที่แท้จริงของธุรกรรม เนื่องจากภาระภาษีต้องพิจารณาจากเนื้อหา (Substance) ของธุรกรรม มิใช่รูปแบบ (Form) ของธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีสร้างขึ้นเพื่อให้ศาลและสรรพากรเชื่อเพื่อผลลัพธ์ทางภาษีที่ต้องการ การกำหนดภาระภาษีจากหลักการนี้โดยปกติศาลจะพิจารณาเนื้อหาตามลักษณะหรือสาระทางการค้า (commercial substance)

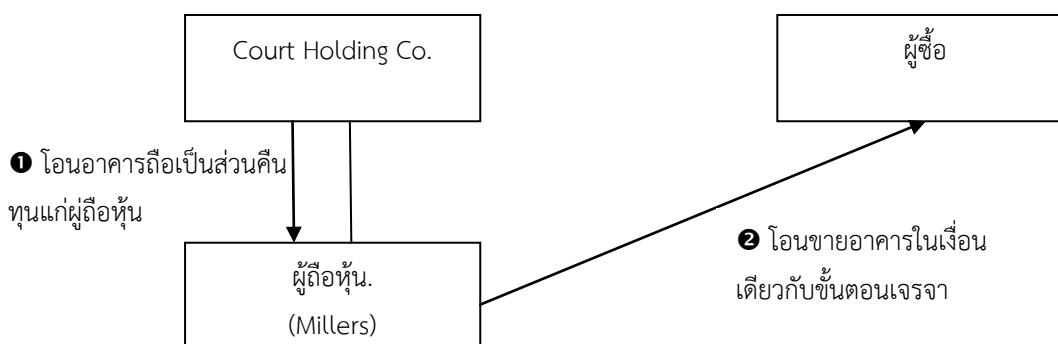
เนื่องจากความสำคัญของหลักการนี้อยู่ที่การพิจารณาภาระภาษีจากเนื้อหาของธุรกรรม ศาลและสรรพากรอาจอ้างอิงจากลักษณะ/สาระทางการค้าหรือธรรมเนียมทางการค้าของธุรกรรม (commercial sense) เพื่อทราบเนื้อหาที่แท้จริงของธุรกรรม ยกตัวอย่างเช่น การขายทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าราคาตลาด (ซึ่งไม่สอดคล้องกับธรรมเนียมปฏิบัติทางการค้า) ศาลและสรรพากรอาจใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบมาพิจารณาเนื้อหาที่แท้จริง และหารูปแบบของธุรกรรม (การขายทรัพย์สิน) แตกต่างจากเนื้อหาที่แท้จริงของธุรกรรม สรรพากรย่อมปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากการขายทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าราคาตลาดและกำหนดภาระภาษีตามเนื้อหาที่แท้จริง หรือปรับราคาขายที่ต่ำกว่าราคาขายเท่ากับราคาตลาดเพื่อเป็นฐานภาษีที่ถูกต้อง

ตัวอย่างคดี ที่ได้ถูกใช้อ้างอิงในการตัดสินคดีมากที่สุดคดีหนึ่งคือ Commissioner v. Court Holding Co.⁵

โครงสร้างเริ่มต้น/ขั้นตอนการเจรจา



รูปแบบสัญญาที่สร้างขึ้นเพื่อวางแผนภาษี



⁵ Commissioner v. Court Holding Co. - 324 U.S. 331 (1945)

ข้อเท็จจริง

(1) Court Holding Co. เจรจาและบรรลุข้อตกลงเบื้องต้นในการขายอาคารซึ่งเป็นทรัพย์สินของบริษัทให้แก่ผู้ซื้อ

(2) Court Holding Co. ขายอาคารโดยตรงให้แก่ผู้ซื้อ Court Holding Co. ต้องเสียภาษีจากผลได้จากทุนในอัตราที่สูง ดังนั้นก่อนการลงนามในสัญญา Court Holding Co. จึงยกเลิกการลงนามในสัญญา และโอนอาคารให้แก่ Millers ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นโดยใช้รูปแบบการคืนทุนในวันถัดจากวันที่ยกเลิกการลงนาม และ Millers ได้ทำสัญญาโอนขายอาคารให้แก่ผู้ซื้อคนเดียวกันและเงื่อนไขเดียวกันกับขั้นตอนการเจรจา

คำวินิจฉัยของศาลสูงสหรัฐอเมริกา

(1) ศาลสูงวินิจฉัยว่า Court Holding Co ต้องเสียภาษีผลได้จากทุนเสมือนเป็นผู้ขายอาคารให้แก่ผู้ซื้อ ด้วยเหตุผลที่ว่า “ภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายทรัพย์สินโดยบุคคลหนึ่งไม่อาจเปลี่ยนแปลงไปโดยอาศัยบุคคลอื่นเป็นตัวกลางในการโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินนั้น และหากยอมให้มีการบิดเบือนเนื้อหาที่แท้จริงของธุรกรรมโดยอาศัยรูปแบบภายนอกซึ่งได้ดำเนินการเพียงเพื่อเลี่ยงภาษี ก็ย่อมเท่ากับยอมให้เกิดผลเป็นการทำลายประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีภายใต้นโยบายของรัฐสภา”⁶

(2) ศาลสูงจึงวินิจฉัยให้ Court Holding Co ต้องเสียภาษีจากผลได้จากทุนจากการขายอาคารให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งเป็นเนื้อหาที่แท้จริงของธุรกรรม

คดี *Boulware v. United States* (2008)⁷

ในคดี *Boulware v. United States* (2008) นาย Boulware ซึ่งเป็นประธานบริษัท และเป็นผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุมบริษัทถูกสรรพากรสหรัฐประเมินเนื่องจากการเลี่ยงภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทประเภทเงินปันผลมายื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

นาย Boulware อ้างว่าบริษัทไม่มีกำไร (no earning and no profit) ในปีภาษีที่พิพาท ดังนั้น เงินที่ได้กลับมาจึงเป็นทุนมิใช่กำไร ตามมาตรา 316 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา บัญญัติว่า ส่วนที่เป็นเงินปันผลต้องถูกรวมในรายได้ แต่หากมิใช่เงินปันผลย่อมไม่ต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี (เงินปันผล หมายถึง เงินที่ได้รับตามสัดส่วนการถือหุ้น) อย่างไรก็ตาม Boulware ไม่มีหลักฐานพิสูจน์เพียงพอว่า จำนวนเงินที่ได้รับนั้นมีลักษณะเป็นการคืนทุน ณ ขณะที่จ่าย

⁶ เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอาคาร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 66

⁷ *Boulware v. United States*, 552 U.S. 421 (2008)

ศาลสูงสุดกล่าวว่า การแยกประเภทระหว่างเงินปันผลและการคืนทุนเป็นเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นผลสะท้อนจากเศรษฐกิจของบริษัท มิใช่รูปแบบที่คู่สัญญาทำขึ้น ผู้ถือหุ้นอาจได้รับทรัพย์สิน (corporate property) ที่เป็นเงินปันผล หรือการคืนทุน เนื้อหาทางเศรษฐกิจคงไว้ซึ่งมาตรฐานในการทดสอบ ลักษณะของเงินซึ่งผู้ถือหุ้นได้รับก่อนที่จะถูกบันทึกในบัญชีบริษัท

หลักการนี้ให้อำนาจศาลและสรรพากรพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยโดยมองข้ามรูปแบบธุรกรรมและวินิจฉัยจากเนื้อหาสาระของธุรกรรมซึ่งเป็นงานที่ยาก แม้ว่าเนื้อหาของหลักการดังกล่าวใช้ได้ทั้งเพื่อช่วย หรือ ขัดขวางผลลัพธ์ทางภาษีของผู้เสียภาษี แต่ในทางปฏิบัติ หลักการนี้ถูกใช้ไปในทางขัดขวางผลประโยชน์ของผู้เสียภาษี⁸ ดังนั้นฝ่ายผู้เสียภาษีต้องพิสูจน์ให้ได้ว่ารูปแบบของธุรกรรมสอดคล้องกับเนื้อหา

จากการศึกษาพบว่าหลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบมีข้อจำกัดในด้านการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีในการดำเนินธุรกรรมของผู้เสียภาษี ดังนี้⁹

(1) ในการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีของธุรกรรมใหม่โดยศาลหรือสรรพากร ไม่ใช่เรื่องง่าย ที่จะกำหนดรูปแบบใหม่ให้สอดคล้องกับเนื้อหา /สาระสำคัญของธุรกรรมที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีได้อย่างถูกต้องเสียทีเดียว

(2) แม้ในกรณีที่รูปแบบธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากกระบวนการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษี สอดคล้องกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง รูปแบบดังกล่าวอาจไม่สอดคล้องกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมโดยผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้

(3) ในกรณีที่รูปแบบธุรกรรมที่กำหนดขึ้นใหม่นั้นมีหลายรูปแบบที่สอดคล้องกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมโดยผู้เสียภาษี แต่ในบรรดาแบบดังกล่าวนั้นมีภาวะภาษีที่แตกต่างกัน ไม่มีหลักเกณฑ์ใดที่จะนำมาใช้ในการเลือกรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งมาใช้ในการกำหนดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการโดยผู้เสียภาษี

⁸ Ray A. Knight & Lee G. Knight, “Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal?,” 8 *Akron Tax Journal* (1991): 91-92. (หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบเป็นอาวุธที่สามารถทำให้ตายได้ในคลังแสงสรรพากรของสรรพากรสหรัฐ และเห็นได้ชัดว่าสรรพากรมักเป็นผู้ยกประเด็นเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ มิใช่ผู้เสียภาษี)

⁹ Joshua D. Rosenberg, “Michigan law review, 87:418. อ้างถึงใน เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 67

4.1.2 หลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine

ในช่วงแรก หลักการนี้ถูกสร้างมาเพื่อจัดการธุรกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อการเลี่ยงภาษี โดยใช้วิธีการปรับโครงสร้างธุรกิจ (corporation reorganization) แต่ในเวลาต่อมาได้ถูกนำไปใช้ในบริบทอื่น ๆ เช่นเดียวกับหลักการว่าด้วยการป้องกันการเลี่ยงภาษีหลักการอื่น

หลักการว่าด้วย Step Transaction เป็นอีกหนึ่งมาตรการเพื่อหาข้อเท็จจริงของธุรกรรมต้องสงสัย โดยหาข้อเท็จจริงจากเนื้อหาของธุรกรรมเช่นเดียวกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ แต่ ถูกพัฒนาเพื่อใช้ในธุรกรรมที่ต้องสงสัยที่ผู้เสียภาษีดัดแปลงรูปแบบการดำเนินธุรกรรมใหม่ให้มีหลายธุรกรรมและมีความซับซ้อนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี แต่ยังคงผลสุดท้ายในการดำเนินธุรกรรมหลายชั้นเช่นเดิม โดยรูปแบบในการดัดแปลงนั้น จะประกอบไปด้วยธุรกรรมย่อยหลายธุรกรรม โดยแต่ละธุรกรรมแม้จะสมบูรณ์ในตัวเองตามกฎหมาย แต่ในขณะเดียวกันก็มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันในอันจะก่อให้เกิดผลสุดท้าย กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ หลักนี้ป้องกันการความเป็นไปได้ที่ 2 ธุรกรรมจะมีผลลัพธ์ทางการเงินเดียวกัน แต่ภาระภาษีแตกต่างกัน เนื่องจากรูปแบบทางกฎหมายที่ต่างกัน และยังเป็นเครื่องมือที่ใช้วิเคราะห์และกำหนดภาระภาษีที่แท้จริงของธุรกรรม

สรรพากรสหรัฐและศาลวางหลักการพิจารณาว่าควรนำการกระทำใดมาพิจารณา ร่วมกันและถือว่าเป็นขั้นตอนในการดำเนินธุรกรรมนั้น ๆ อาจพิจารณาโดยอาศัยหลักเกณฑ์ใด หลักเกณฑ์หนึ่งดังต่อไปนี้

(1) หลักความสัมพันธ์กันของการกระทำ (Interdependent Steps)

หลักความสัมพันธ์กันของการกระทำ อธิบายว่า การกระทำที่จะถือว่าเป็นการกระทำที่เกี่ยวข้องนั้น ต้องพิจารณาว่าแต่ละการกระทำต้องมีความสัมพันธ์ถึงขนาดที่แต่ละการกระทำต้องพึ่งพากันซึ่งกันและกัน การกระทำหนึ่งถือว่าเป็นประโยชน์หากปราศจากอีกการกระทำหนึ่งหรือการกระทำที่เหลือ

(2) หลักความผูกพันที่ต้องกระทำ (Binding Commitment)

หลักความผูกพันที่ต้องกระทำ อธิบายว่า การกระทำใด ๆ ของผู้เสียภาษีจะไม่ถือว่าเป็นขั้นตอนในธุรกรรมหนึ่ง ๆ เว้นแต่เมื่อได้มีการกระทำหนึ่งแล้ว ผู้เสียภาษีมีความผูกพันที่ต้องดำเนินการกระทำอื่นต่อไป¹⁰

หลักการนี้ถือเป็นหลักการพิจารณาที่สำคัญที่สุดและมีการโต้เถียงกันระหว่างศาลถึงความเหมาะสมในการใช้มากที่สุด ในปี 1967 ศาลฎีกาวางหลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine หากการกระทำต่าง ๆ ไม่มีความผูกพันที่ต้องกระทำ ย่อมไม่อาจบังคับจากหลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine¹¹ อย่างไรก็ตามความเห็นนี้ถูกศาลอื่น ๆ โต้แย้งว่า เป็นความเห็นที่เข้มงวดเกินไป และอาจทำให้หลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine ไม่มีที่สามารถใช้ได้

¹⁰ เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 59

¹¹ Gordon, 391 U.S. 83 (1967)

(dead letter)¹²

(3) หลักระยะเวลาที่ผ่านไป (Elapsed Time)

ศาลและสรรพากรสหรัฐพิจารณาช่วงระยะเวลาระหว่างการกระทำต่าง ๆ ในฐานะที่มีความผูกพันกัน ยิ่งระยะเวลาห่างกันมากเท่าใด การนำแต่ละการกระทำมารวมเข้าด้วยกันก็ยิ่งเป็นไปได้ยากขึ้นเท่านั้น ในทางตรงกันข้าม ยิ่งแต่ละการกระทำเกิดขึ้นใกล้กันมากเท่าใด การนำแต่ละการกระทำมารวมเข้ากันก็ยิ่งง่ายขึ้นเท่านั้น

อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้ศาลได้ลดความสำคัญของหลักการนี้ลง¹³ โดยให้ความสำคัญกับหลักความสัมพันธ์กันของการกระทำสำหรับการกระทำที่เกิดขึ้นเพียงในช่วงระยะเวลาไม่กี่ชั่วโมงเท่านั้น (only hours apart) หรือในคดี May Broadcasting Co. v. U.S.¹⁴ ศาลปรับใช้หลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine กับการกระทำที่แต่ละการกระทำมีช่วงระยะเวลาห่างกันเป็นระยะเวลาหลายปี

จึงกล่าวได้ว่าในปัจจุบันศาลให้ความสำคัญกับเจตนามากกว่าการพิจารณาเรื่องระยะเวลา

(4) หลักผลสุดท้ายหรือหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายของคู่สัญญา (End Result/Intention of the Parties)

เจตนาของคู่สัญญาในการเข้าทำธุรกรรมนั้นไม่ควรถูกนำมาพิจารณา การพิจารณาจะพิจารณาจากเอกสาร หรือสิ่งใด ๆ ที่แสดงให้เห็นถึงเจตนาของคู่สัญญาว่า ผลสุดท้ายหรือหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายของคู่สัญญาจะเกิดขึ้น หากได้มีการกระทำต่าง ๆ เกิดขึ้น

ภายใต้หลักการนี้ ธุรกรรมจะถูกตรวจสอบว่ายังจะถูกกระทำในทุกกรณีหรือไม่ การไต่สวนจะเกิดขึ้นเพื่อพิจารณาว่าผลลัพธ์สุดท้ายที่ผู้เสียภาษีต้องการนั้น จะบรรลุผลภายหลังจากทุกการกระทำเกิดขึ้นและสำเร็จ ในคดี Weikel v. Commissioner, T.C. Memo 1986-58 (1986). ศาลกล่าวว่าหลักผลสุดท้ายหรือหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายของคู่สัญญาจะถูกใช้ในกรณีที่ไม่ปรากฏ ความผูกพันระหว่างการกระทำต่าง ๆ

เช่นเดียวกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญว่ารูปแบบและหลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine จะพิจารณาธุรกรรมเพื่อหาเนื้อหาของธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริง เพื่อกำหนดภาวะภาษีให้สอดคล้องกัน อีกทั้งศาลสามารถใช้หลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine แม้ว่าธุรกรรมนั้นมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือไม่¹⁵ ซึ่งเคยเป็นข้อจำกัดของหลักการว่าด้วย Step Transaction

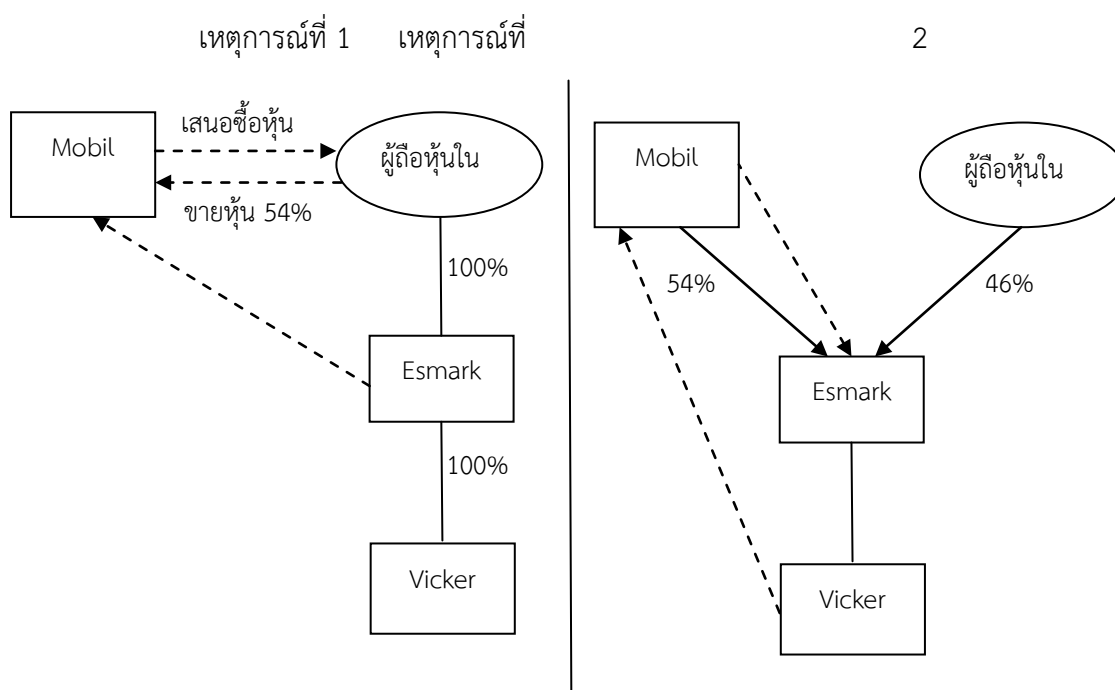
¹² Penrod v. Commissioner, 88 T.C. 1415 (1987), และ King Enterprises, Inc. v. U.S., 418 F.2d 511 (Ct. Cl. 1969)

¹³ Bruce v. Helvering, 76 F.2d 442 (DC Cir. 1935) และ Henricksen v. Braicks, 137 F.2d 637 (9th Cir. 1943)

¹⁴ May Broadcasting Co. v. U.S., 200 F.2d 852 (8th Cir. 1953)

¹⁵ Aeroquip-Vickers, Inc. v. Commissioner, 347 F.3d 173, 183 (6th Cir. 2003) (“ถึงแม้ว่าธุรกรรมที่มีหลายขั้นนั้นจะมีเหตุผลทางธุรกิจอยู่ แต่ธุรกรรมดังกล่าวสามารถถูกพิจารณาถือเป็นธุรกรรมเดียวโดยใช้หลักผลลัพธ์สุดท้าย”)

Doctrine ซึ่งศาลได้วางหลักการไว้ในคดี Esmark v. Commissioner¹⁶



ข้อเท็จจริง

(1) Esmark เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ณ ขณะนั้น หุ้นของบริษัทเป็นที่น่าสนใจของนักลงทุนมาก เนื่องจากราคาหุ้นของ Esmark มีราคาต่ำกว่าสินทรัพย์ของบริษัท เพื่อป้องกันการถูกครอบงำกิจการ Esmark จึงตั้งใจปรับโครงสร้างกิจการ โดยการขาย Vicker ซึ่งมีมูลค่าสินทรัพย์สูง ซึ่งจะส่งผลให้ราคาหุ้นของ Esmark สอดคล้องกับทรัพย์สินของบริษัท และ Esmark ตั้งใจนำเงินที่ได้จากการขาย Vicker ไปซื้อหุ้นร้อยละ 54 ของหุ้นทั้งหมดที่กำหนดแล้ว เพื่อ Esmark จะมีโครงสร้างเล็กลงโดยไม่ต้องถือเงินสดมหาศาลจากการขายกิจการดังกล่าว และยังลดความสนใจของนักลงทุนอันอาจทำให้ Esmark ถูกครอบงำกิจการ

(2) Esmark ได้เปลี่ยนแปลงวิธีการดำเนินการจากการขายหุ้น Vicker และซื้อคืนหุ้นของตน โดยตกลงกับ Mobil ซึ่งเป็นผู้ต้องการซื้อ Vicker โดยทำสัญญาแลกเปลี่ยนหุ้นทั้งหมดใน Vicker กับหุ้นร้อยละ 54 ของหุ้นทั้งหมดที่กำหนดแล้ว ใน Esmark ดังนั้น Mobil จะเป็นผู้ทำคำเสนอซื้อหุ้นของ Esmark ในตลาดแทน Esmark (Tender Offer)

(3) วิธีการดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีผลได้จากทุนจากการขาย Vicker และไม่เกิดความเสียหายจากถูกครอบงำกิจการทันทีที่ Esmark ขาย Vicker ได้ เนื่องจาก Esmark จะมีเงินสดอยู่ในมือเป็นจำนวนมาก

(4) สรรพากรรัฐปฏิเสธการยกเว้นทางภาษีผลได้จากทุนที่ Esmark ได้ เนื่องจากธุรกรรมทั้งหมดต้องด้วยหลักการว่าด้วย Step transaction doctrine อันได้แก่ การแลกหุ้น การทำคำ

¹⁶ Esmark v. Commissioner, 90 T.C. 171 (1988), aff'd, 886 F.2d 1318 (7th Cir. 1989)

เสนอซื้อเป็นต้น เนื่องจากขั้นตอนทั้งหมดถูกสร้างขึ้นเพื่อการเลี่ยงภาษีเท่านั้น และ Esmark ต้องเสียภาษีผลได้จากทุนจากการขายหุ้นใน Vicker ให้แก่ Mobil

คำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ เขต 7

(1) ศาลเห็นว่า คำวินิจฉัยของสรรพากร เป็นการปฏิเสธความเป็นจริงทางธุรกิจ ทั้งนี้เนื่องจากในแต่ละขั้นตอนที่ได้ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีนั้น ล้วนแต่เป็นผลทางเศรษฐกิจเป็นการถาวร (permanent) และถ้าในการที่ Esmark จะบรรลุความมุ่งหมายทางเศรษฐกิจนั้น จะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการดำเนินการสองขั้นตอนดังกล่าว การดำเนินการดังกล่าวจะมีผลทำให้ภาระภาษีลดน้อยลงเพียงเท่านั้นไม่เป็นเหตุที่จะนำหลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine มาใช้บังคับ

(2) ศาลได้มองธุรกรรมหรือการกระทำที่สามารถเพิกเฉยหรือเป็นการกระทำที่มีนัยยะสำคัญ โดยใช้ทั้ง หลักความสัมพันธ์กันของการกระทำ, หลักความผูกพันที่ต้องกระทำ, และหลักระยะเวลาที่ผ่านไป และศาลมีความเห็นว่า ไม่สามารถทำธุรกรรมไปในรูปแบบอื่นได้นอกจากที่ปรากฏในข้อเท็จจริง

(3) ข้อสังเกต คดีนี้ ได้ถูกอ้างในคดีอื่น แต่ผลคำตัดสินไม่เป็นผลดีต่อผู้เสียภาษี แม้ว่าชั้นศาลเดียวกันกับที่พิพากษาในคดีนี้ก็ตาม¹⁷

4.1.3 หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business purpose doctrine)

หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business purpose doctrine) แม้ว่ากฎหมายจะมีได้ให้นิยามหลักการนี้ไว้ แต่หลักการนี้ถูกใช้เพื่อการแยกแยะธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นเพียงเพื่อการเลี่ยงภาษี กล่าวอีกนัยหนึ่ง ศาลยอมรับแต่ธุรกรรมที่สร้างขึ้นจากเจตนาเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ มิใช่ธุรกรรมที่สร้างขึ้นจากเจตนาที่มุ่งเฉพาะผลลัพธ์ทางภาษีเท่านั้น ผลในทางวินิจัยหากธุรกรรมขาดวัตถุประสงค์ทางด้านธุรกิจศาลจะไม่กำหนดภาระภาษีให้ใหม่ดังเช่นกรณีที่กำลังกล่าวมาใน 3 หลักการแรก กล่าวคือ Sham Transaction Doctrine หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ และหลักการว่าด้วย Step Transaction Doctrine แต่ศาลจะเพียงปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมที่ปราศจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

นักกฎหมายจึงให้คำนิยามหลักเกณฑ์นี้ว่าเป็นองค์ประกอบที่ไม่ได้มีการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร แต่ได้มีการนำมาใช้ประกอบเป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมบางประเภทที่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร¹⁸

การพิจารณาว่าธุรกรรมเกิดจากเจตนาเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือไม่นั้น ศาลจะพิจารณาว่าธุรกรรมมีศักยภาพในการสร้างกำไรนอกเหนือไปจากผลลัพธ์ทางภาษีหรือไม่ เช่นกรณี ACM

¹⁷ Schneider Estate, 855 F.2d 435 (7th Cir. 1988)

¹⁸ เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 64

Partnership v. Commissioner¹⁹ บริษัท Colgate สร้างบริษัทในต่างประเทศเพื่อสร้างผลขาดทุนและโอนผลขาดทุนให้แก่บริษัท Colgate เพื่อบริษัท Colgate จะนำผลขาดทุนไปหักกับผลได้จากทุน ศาลวินิจฉัยว่า ธุรกิจการสร้างบริษัทในต่างประเทศ เป็นธุรกิจที่สร้างขึ้นเพื่อสร้างผลขาดทุนซึ่งมิได้เกิดขึ้นจริง และเป็นไปไม่ได้เลยที่จะมีศักยภาพในการสร้างกำไรทางธุรกิจ ดังนั้นศาลจึงปฏิเสธผลขาดทุนที่บริษัท Colgate จะมาใช้ทางภาษี เนื่องจากธุรกิจนี้ขาดวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

หลักการที่มีความทับซ้อนกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาก และถูกกำหนดให้เป็นหนึ่งในเงื่อนไขการพิจารณาว่าธุรกิจต้องสงสัยผ่านหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือไม่ อันจะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 4.2 เนื่องจากเป็นหลักการที่ใช้พิจารณาร่วมกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาเศรษฐกิจซึ่งเกี่ยวข้องกับแรงจูงใจเฉพาะตัวของผู้เสียภาษีว่าผู้เสียภาษีมักจะเข้าทำธุรกรรมยิ่งไปกว่าวัตถุประสงค์เพื่อหาผลประโยชน์ทางภาษีหรือไม่ จึงเป็นการยากในการกล่าวถึงหลักการนี้เพียงหลักการเดียว

ในอดีตก่อนการนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาบัญญัติเป็นกฎหมาย ในทางหนึ่ง ศาลปฏิเสธการพิจารณาถึงเจตนาหรือมูลเหตุจูงใจของผู้เสียภาษีที่สร้างธุรกรรมขึ้นมาเพื่อการเลี่ยงภาษี และศาลยอมรับผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมดังกล่าว กล่าวคือศาลกล่าวว่ามีผลลัพธ์ทางภาษีเป็นผลที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมมิใช่เจตนาของผู้เสียภาษีในการทำธุรกรรม²⁰ ที่ผู้เสียภาษีสร้างขึ้นศาลมักจะวินิจฉัยว่าผลลัพธ์ในเชิงภาษีอากรของธุรกรรมๆ หนึ่งไม่ได้ขึ้นอยู่กับเจตนาของเสียภาษีในเข้าธุรกรรมนั้นๆ ในอีกทางหนึ่ง ศาลก็มักใช้หลักการนี้เป็นส่วนหนึ่งในหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจเพื่อปฏิเสธประโยชน์ในทางภาษีอากร หากธุรกรรมนั้นๆ ปราศจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ แต่ในอีกทางหนึ่ง ศาลใช้หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมที่เกิดจากเจตนาเพื่อการเลี่ยงภาษีหรือมุ่งเน้นถึงผลลัพธ์ทางภาษีโดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางธุรกิจซึ่งเป็นแนวทางที่ใช้ในปัจจุบัน

จากการศึกษาหลักการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่ศาลสร้างและพัฒนาเพื่อการป้องกันการเลี่ยงภาษีในกลุ่มประเทศกฎหมายจารีตประเพณีนั้นมีความทับซ้อนมาก และเป็นเรื่องปกติที่ศาลที่อ้างมากกว่า 1 หลักการในการวินิจฉัยยอมรับหรือปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษีที่ได้เกิดจากธุรกรรมต้องสงสัย เช่น หลังจากการพิจารณาเนื้อหาของธุรกรรม หากเนื้อหาที่ศาลพบไม่เป็นที่น่าพอใจ ศาลจะอ้าง Sham transaction doctrine หรือ หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic substance doctrine) โดยจะกล่าวในหัวข้อ 4.2 เพื่อปฏิเสธการประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตามในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะกล่าวถึง หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ใน

¹⁹ ACM Partnership v. Commissioner, 157 F.3d 231 (3d. Cir. 1998) เป็นคดีที่มีการนำหลักการที่ศาลพัฒนาเพื่อการป้องกันการเลี่ยงภาษี (doctrine) มาใช้มากที่สุดคดีหนึ่งคือ หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญว่ารูปแบบและหลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ คดีนี้เป็นคดีที่มีการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างซับซ้อน

²⁰ Rice's Toyota World v. Commissioner, 752 F. 2d 89,91-92 (4th Cir. 1985) ผู้เสียภาษีมียุติธรรมในการสร้างธุรกรรมในการทำธุรกิจของตนเองแม้ว่ามีแรงจูงใจเพื่อการเลี่ยงภาษีก็ตาม, Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935) (เห็นได้ชัดว่าผู้เสียภาษีไม่ได้สิ้นสิทธิประโยชน์เพียงเพราะธุรกรรมถูกสร้างขึ้นจากแรงจูงใจเพื่อการเลี่ยงภาษี)

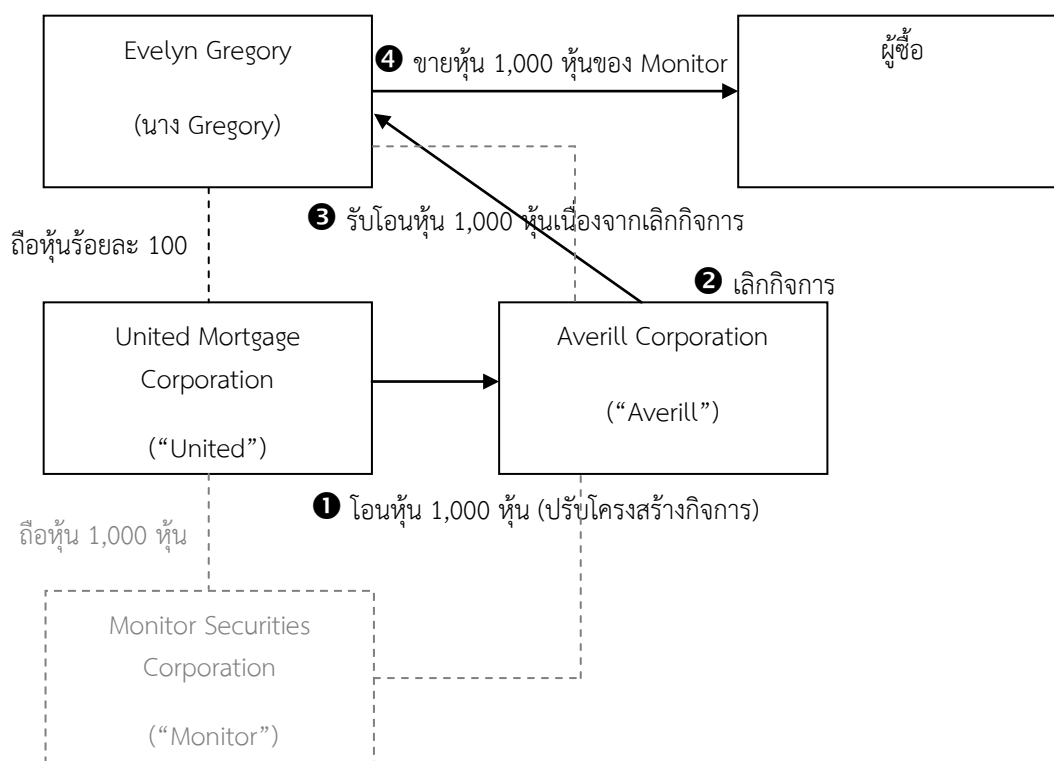
ลักษณะที่เป็นส่วนหนึ่งของหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เนื่องจาก ณ ปัจจุบันนี้ หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางธุรกิจถูกบัญญัติเป็นส่วนหนึ่งของหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้ว อันจะกล่าวในหัวข้อ 4.2

4.2 หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine)

4.2.1 ความเบื้องต้นและความเป็นมาของหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

ศาลพัฒนาหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจตั้งแต่ปี 1935 จากคดี Gregory v. Helvering²¹ เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีในรูปแบบที่ผู้เสียภาษีสร้างธุรกรรมให้เป็นไปตามตัวอักษรและการตีความโดยทั่วไปของกฎหมายที่ใช้อ้างเป็นฐานแห่งสิทธิด้วยความมุ่งหมายเฉพาะผลลัพธ์ทางภาษีที่ต้องการ และผลของธุรกรรมดังกล่าวก็ได้สร้างเนื้อหาทางเศรษฐกิจตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

คดี Gregory v. Helvering เป็นคดีที่ขึ้นสู่ศาลสูงสหรัฐและเป็นคดีแรกที่ศาลวางหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ



ข้อเท็จจริง

(1) นาง Gregory ถือหุ้นทั้งหมดในบริษัท United Mortgage Corporation ("United") และ United ถือหุ้นจำนวน 1,000 หุ้นในบริษัท Monitor Securities Corporation

²¹ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)

(“Monitor”)

(2) นาง Gregory ต้องการที่จะขายหุ้นใน Monitor ให้แก่ผู้ซื้อ แต่ไม่ต้องการเสียภาษีสองทอด โดยทอดที่หนึ่งคือภาษีเงินได้นิติบุคคลของ United จากผลได้จากทุน (Capital Gain) และทอดที่สองคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนาง Gregory เมื่อได้รับเงินปันผลจาก United

(3) เพื่อเลี่ยงภาษี ในวันที่ 18 กันยายน 1928 นาง Gregory ใช้ประโยชน์ทางภาษีจากการปรับโครงสร้างกิจการ (reorganization) ภายใต้มาตรา 112 (g) แห่งประมวลรัษฎากรปี 1928²² โดยนาง Gregory จัดตั้งและเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดใน Averill Corporation (“Averill”) และโอนหุ้น 1,000 หุ้นใน Monitor ที่แต่เดิมถือโดย United ให้แก่ Averill โดยการโอนหุ้นดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีเนื่องจากการปรับโครงสร้างกิจการ

(4) ในวันที่ 24 กันยายน 1928 นาง Gregory เลิกกิจการ Averill เป็นผลให้หุ้นจำนวน 1,000 หุ้นใน Monitor โอนไปยังนาง Gregory ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นเดียวของ Averill ทันที และในวันเดียวกันนั้นเอง นาง Gregory โอนขายหุ้นดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อเป็นจำนวนเงิน 133,333.33 ดอลลาร์สหรัฐ หักต้นทุนในการได้มาซึ่งหุ้นดังกล่าวเป็นจำนวนเงิน 57,325.45 ดอลลาร์สหรัฐ ดังนั้นจึงยื่นเสียภาษีผลได้จากทุนเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 76,007.88 ดอลลาร์สหรัฐ

(5) นาย Guy Helvering หัวหน้าสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Commissioner of Internal Revenue) กล่าวว่า การปรับโครงสร้างกิจการของนาง Gregory ไม่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เนื่องจากนาง Gregory เป็นผู้ควบคุมทั้ง 3 บริษัท การกระทำของนาง Gregory เป็นเพียงเลือกและสร้างรูปแบบตามเจตนาของกฎหมายว่าด้วยการปรับปรุงโครงสร้างกิจการ เพื่อนาง Gregory ได้หุ้นของ Monitor โดยได้รับการยกเว้นภาษีผลได้จากทุน ดังนั้นสรรพากรประเมินภาษีเงินได้แก่ นาง Gregory ว่าจ่ายภาษีขาดเป็นจำนวนเงิน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ

(6) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Board of Tax Appeals) กล่าวว่า สรรพากรสหรัฐประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย และเพิกถอนการประเมิน โดยให้เหตุผลไว้ดังนี้

(6.1) สรรพากรไม่สามารถเพิกเฉยต่อ Averill การประเมินดังกล่าวจึงเป็นการละเมิดขอบเขตของกฎหมาย

(6.2) เจตนาผู้เสียภาษีไม่มีผลต่อภาระภาษีของธุรกรรมดังกล่าวเลย

(6.3) การกระทำของนาง Gregory เป็นไปตามกฎหมาย กล่าวคือ เป็นการจัดรูปแบบใหม่ของกิจการในลักษณะที่กฎหมายระบุไว้

คำวินิจฉัยของศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกา

(1) ผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ เขต 2 “Learned Hand” กล่าวว่า เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

แต่ผู้พิพากษา Hand แสดงความไม่พอใจว่า“การกระทำดังกล่าวไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของสภาองค์กรที่มีต่อบทบัญญัติว่าด้วยการปรับโครงสร้างกิจการ..... ความหมายโดยรวมของประโยคเป็นมากกว่าคำแต่ละคำ เช่นเดียวกับทำนองเพลงที่ประกอบไปด้วยโน้ต

²² มาตรา 112 (g) แห่งประมวลรัษฎากรปี 1928 บัญญัติไว้ว่า “การโอนทรัพย์สินในวิสาหกิจหนึ่งให้อีกวิสาหกิจหนึ่ง ซึ่งผู้โอนและ/หรือผู้ถือหุ้น เป็นผู้มียานาจควบคุมวิสาหกิจที่รับโอน”

ต่างๆ และก็จะไม่มีอะไรที่จะมาเปลี่ยนแปลงทำนองที่ถูกเรียงร้อยด้วยโน้ตเหล่านี้ได้”

ผู้พิพากษา Hand ยังกล่าวต่อว่า สถานิติบัญญัติ สร้างผลประโยชน์ที่นาง Gregory แสวงหา เพื่อให้ผู้มีส่วนร่วมในบริษัทสามารถโยกย้ายและจัดสรรความร่ำรวยได้โดยปราศจากการรับรู้กำไร

ผู้พิพากษา Hand ปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามที่นาง Gregory เรียกร้อง เนื่องจากผู้พิพากษา Hand ไม่เชื่อว่าสถานิติบัญญัติจะคาดหมายธุรกรรมดังกล่าวขณะที่บัญญัติสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งผู้พิพากษา Hand กล่าวต่อไปว่า “นาง Gregory แพ้คดี เพราะว่า การปรับโครงสร้างกิจการ มิได้เป็นส่วนหนึ่งของการประกอบกิจการของ United และ Averill เป็นเพียงแค่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในระยะสั้นๆ (Ephemeral Incident)” ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อการเลี่ยงภาษี

(2) หลังจากที่ได้มีการยืนยันความคิดที่ว่า “เจตนาของเสียภาษี” ไม่ต้องนำมาประกอบการพิจารณาภาวะภาษี ศาลสูงกล่าวว่า คำถามที่ว่า “สิ่งที่ทำขึ้นนั้น เป็นไปตามเจตนาของกฎหมายหรือไม่” คำตอบที่ให้โดยศาลคือ “ความเป็นจริงก็คือความเป็นจริง และสามารถตีความได้ แต่เป็นการตีความที่เป็นไปได้ในแค่ลักษณะเดียวเท่านั้น” * และศาลเห็นด้วยกับเหตุผลของ Hand โดยไม่ได้พูดตามทั้งหมด แต่เปลี่ยนแปลงการวิเคราะห์ของ Hand เล็กน้อย โดยเน้นเงื่อนไขที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ว่า การจัดสรรหุ้นซึ่งเกิดขึ้นตามแผนการปรับโครงสร้างกิจการโดยวินิจฉัยสอดคล้องกับคำวินิจฉัยของ ผู้พิพากษา Hand ว่า แผนการปรับปรุงโครงสร้างกิจการเป็นมากกว่าการปรับโครงสร้างกิจการดังที่นิยามในกฎหมาย ศาลสรุปในสองย่อหน้าว่า Averill เป็นการปลอมตัว และเป็นฉากบังหน้าที่ใช้เพื่อปกปิดแผนการอื่นที่ได้วางไว้ก่อนหน้านั้นแล้ว แต่แผนการดังกล่าวได้ถูกเปิดโปงออกมาและถูกยุติลง

4.2.2 การใช้หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจกับธุรกรรมต้องสงสัย

4.2.2.1 ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

จากการศึกษาพบว่า ศาลจะยกหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจขึ้นพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัย เมื่อหลักการดังกล่าวถูกยกขึ้นในศาลโดยสรรพากร²³ แต่จากการศึกษาก็ไม่พบว่าสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ว่าด้วยเงื่อนไขหรือลักษณะธุรกรรมที่ต้องยกหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจขึ้นพิจารณา แต่พบคำวิจารณ์ของ Donald L. Korb อดีตหัวหน้าฝ่ายที่ปรึกษาสรรพากรสหรัฐ ให้ความเห็นเกี่ยวกับการใช้หลักการป้องกันการเลี่ยงภาษีภายใต้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีว่า “คดีส่วนใหญ่ นั้น สรรพากรสามารถพิจารณาโดยพิจารณาจากทางเทคนิคได้เลย มากกว่าการใช้หลักทางจารีตประเพณี (common law doctrine)” อย่างไรก็ตามในกรณีที่ต้องใช้ การพิจารณาธุรกรรมว่า หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจไม่ควรถูกยกขึ้นเหมือนหลักการว่าด้วยการป้องกันเลี่ยงภาษีดังเช่น หลักการอื่น ๆ ไม่ควรถ้อยยกขึ้นเพียงเพราะสรรพากรไม่ชอบหรือไม่เห็นด้วยกับธุรกรรมต้องสงสัยเท่านั้น

* "the facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation,"

²³ Jasper L. Cummings, Jr., "The Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence," ABA-SCTTAX CH I.B (2010): 155.

แต่ควรถูกยกขึ้นพิจารณาธุรกรรมให้น้อยครั้งที่สุด กล่าวคือ ควรถูกยกขึ้นเฉพาะกรณีที่ธุรกรรมต้องสงสัย
สร้างผลลัพธ์ทางภาษีขัดกับเจตนารมณ์ของกองเกรซ และสามัญสำนึก²⁴

ในส่วนศาลภาษีอากรได้อธิบายมาตรการนี้ไว้ว่า

“กฎหมายภาษีอากรต้องการให้ธุรกรรมมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจแยก
ต่างหากอย่างชัดเจนจากผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการลดภาระทางภาษี หลักการว่าด้วย
เนื้อหาทางเศรษฐกิจจึงถูกนำมาใช้เพื่อพิจารณาการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีซึ่งไม่เป็นไปตาม
เจตนารมณ์ของกองเกรซ”²⁵

ดังนั้นหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจเมื่อถูกยกขึ้นจากสรรพากร
เพื่อให้ศาลวินิจฉัย ศาลก็ได้วางกรอบโดยที่ศาลเริ่มต้นจากการตีความบทบัญญัติที่ผู้เสียภาษีอ้างเป็นฐาน
ในการกระทำเพื่อผลลัพธ์ทางภาษีว่าเจตนารมณ์ของกองเกรซต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ
ของผู้เสียภาษีหรือไม่ ดังนั้น ในเบื้องต้นในการพิจารณาว่าหลักการจะสามารถนำมาวินิจฉัยประกอบ
ธุรกรรมต้องสงสัยได้หรือไม่ ศาลจึงต้องวินิจฉัยเบื้องต้นถึงเจตนารมณ์ของกองเกรซเสียก่อน²⁶

หากศาลตีความว่าบทบัญญัติตามผู้เสียภาษีอ้างนั้น กองเกรซต้องการ
ให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ศาลต้องใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ
วิเคราะห์ธุรกรรมต้องสงสัยให้เสร็จสิ้นเสียก่อนโดยจะ พิจารณาธุรกรรมโดยการแยกประโยชน์ทางภาษีที่
ผู้เสียภาษีได้รับจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่เกิดจากธุรกรรมหรือประโยชน์ด้านอื่นที่บริษัทได้รับ จากนั้น
ศาลจึงจะทำการวิเคราะห์ว่าธุรกรรมต้องสงสัยเป็นไปตามเงื่อนไขของบทบัญญัติที่ผู้เสียภาษีอ้างว่าเป็น
ฐานแห่งผลลัพธ์ทางภาษีที่กล่าวอ้าง

จากการศึกษา ศาลมิได้วางแนวทางในการค้นหาเจตนารมณ์ของกอง
เกรซว่าบทบัญญัติใดต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี แต่จากการศึกษาคดีที่
ศาลใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจในการวินิจฉัยคดี ศาลจะพิจารณาบทบัญญัติที่ผู้เสียภาษีอ้าง
เป็นฐานแห่งธุรกรรมอันเป็นที่มาของผลลัพธ์ทางภาษีโดยรวม และวินิจฉัยว่าบทบัญญัติดังกล่าวของเกรซ
ต้องสร้างการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจแก่ผู้เข้าทำธุรกรรมหรือไม่ ดังเช่นคดี Gregory v. Helvering ที่
ศาลอุทธรณ์และศาลสูงปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีจากการปรับโครงสร้างองค์กรของนาง Gregory โดยกล่าว
ว่าเมื่อพิจารณาบทบัญญัติว่าด้วยการปรับโครงสร้างองค์กรทั้งหมด กองเกรซมีเจตนาให้บริษัทสามารถ
โยกย้ายและจัดสรรความร่ำรวย (การเปลี่ยนแปลงทางด้านเศรษฐกิจ) ดังนั้นจึงออกบทบัญญัติให้ยกเว้น
การรับรู้รายได้จากการกระทำดังกล่าวซึ่งศาลมิได้ระบุหรือบอกแหล่งข้อมูลหรือวิธีการค้นหาเจตนารมณ์
ของกองเกรซแต่อย่างใด

²⁴ Donald L. Korb, “The Economic Substance Doctrine in the Current Tax Shelter Environment,” The 2005 University of Southern California Tax Institute (January 2005): 12.

²⁵ ACM Partnership v. Commissioner, 73 T.C.M. at 2215

²⁶ Jinyan Li, The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective [Online], 18 November 2005. แหล่งที่มา http://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf

แต่จากการศึกษาแนวทางของศาลและสรรพากรพบว่าศาลและสรรพากรได้วางแนวทางธุรกรรมดังต่อไปนี้จะไม่นำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาพิจารณาแม้จะปรากฏว่าผู้เสียภาษีสร้างธุรกรรมเหล่านี้เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีเท่านั้น

ธุรกรรมที่ได้รับการยกเว้นหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

(1) ผลประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นกับธุรกรรมนั้น เกิดขึ้นตามวัตถุประสงค์ของกองเกษ เช่น การเครดิตภาษี (tax credit provision) เพื่อเป็นการกระตุ้นกิจกรรมบางอย่างตามนโยบายรัฐ

เช่น การเครดิตภาษีกรณีที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้น้อย (low-income housing credit) ตามมาตรา 42, การเครดิตภาษีกรณีการผลิตไฟฟ้าจากพลังงานทดแทน ตามมาตรา 45, การเครดิตภาษีกรณีการลงทุนในตลาดใหม่ (new markets tax credit) ตามมาตรา 45D, การเครดิตภาษีกรณีการฟื้นฟูอาคาร (rehabilitation credit) ตามมาตรา 47, การเครดิตภาษีกรณีการใช้พลังงานทางเลือก ตามมาตรา 48 เป็นต้น

(2) ธุรกรรมที่เป็นปกติทางการค้าบางธุรกรรม (certain basic business transaction) ซึ่งมีคำพิพากษาและการปฏิบัติที่ยาวนานมารองรับ (longstanding judicial and administrative practice) เช่น

(2.1) การลงทุนโดยเลือกระหว่าง การลงทุนโดยเงินตนเองหรือการกู้ยืมเพื่อมาลงทุน (equity or debt)

ในระบบภาษียอมรับการลดรายได้ทางภาษีโดยการใช้ดอกเบี้ยโดยไม่ถือเป็นการเลี่ยงภาษี หากอัตราหนี้สินต่อทุน ยังอยู่ในอัตรากำหนดที่เกี่ยวของ เช่นมาตรา 163 (J) ว่าด้วยเรื่องการจัดดอกเบี้ยจากการกู้ยืมมาเป็นรายจ่ายทางภาษี

(2.2) การเลือกระหว่างการใช้บริษัทต่างประเทศหรือบริษัทในประเทศเพื่อการลงทุนในต่างประเทศ

ระบบภาษีสหรัฐ ภายใต้ Subchapter N and subpart F มีเกณฑ์มากมาย ยอมรับวิธีการชะลอการเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ โดยการทำผ่านการมีอำนาจควบคุมบริษัทต่างประเทศ

(2.3) การเลือกทำธุรกรรมเดียวหรือธุรกรรมเป็นชุด (series of transaction) เพื่อจัดตั้งองค์กรธุรกิจหรือการปรับปรุงโครงสร้างองค์กรธุรกิจภายใต้ subchapter C การกระทำนี้ เป็นการกระทำที่ได้รับการยอมรับเป็นเวลานานแล้ว และกรณีส่วนใหญ่เป็นการสร้างหลักการโดยศาล และหลักการดังกล่าวถูกนำมาบัญญัติเป็นกฎหมาย

(2.4) การเลือกใช้คู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน โดยธุรกรรมนั้นต้องมีลักษณะเช่นเดียวกับที่เกิดจากการกระทำของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน (arm's length standard) ตามมาตรา 482

จากการศึกษาจึงสรุปได้ว่าไม่ใช่ทุกธุรกรรมต้องสงสัยจะถูกพิจารณาด้วยหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ แต่ต้องเป็นธุรกรรมที่ฐานแห่งสิทธิเป็นบทบัญญัติที่

กองเกรซต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งศาลก็มีได้วางหลักการในการหาเจตนารมณ์ของกองเกรซหรือของกฎหมายอย่างแน่นอน เพียงแต่พิพากษาให้บางธุรกรรมเป็นธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ซึ่งแม้ว่าหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่ถูกนำไปบัญญัติเป็นกฎหมายในเวลาต่อมา (โดยจะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 4.2.3) ประเด็นนี้ก็ยังไม่ถูกแก้ปัญหาให้เกิดความชัดเจน อย่างไรก็ตามมาตรการดังกล่าวมักใช้กับธุรกรรมที่เพิ่มผลขาดทุนเป็น 2 เท่า หรือสร้างผลขาดทุนที่ไม่ได้เกิดผลทางเศรษฐกิจ (generate non-economic losses)

4.2.2.2 บรรทัดฐานที่ใช้ในการพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยโดยหลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจพัฒนาโดยศาลอุทธรณ์* ซึ่งแต่ละศาลได้กำหนดบรรทัดฐานไว้แตกต่างกัน ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษีเงินได้ ดังที่ศาลได้กล่าวในคดี Collins v. Commissioner²⁷ ว่า “หนังสือรวบรวมคดีได้เพิ่มเติมบรรทัดฐานเกินความจำเป็น และเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว บรรทัดฐานดังกล่าวมักคลุมเครือมากกว่าการทำให้เกิดความชัดเจน”

บรรทัดฐานที่ศาลใช้ในการพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยมี 2 เงื่อนไข

1) เนื้อหาทางเศรษฐกิจ หรือ objective requirement

ศาลพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยว่าก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีนอกจากการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่เกิดจากผลลัพธ์ทางภาษีหรือไม่ ซึ่งวิธีการตรวจสอบที่ศาลมักยกขึ้นพิจารณาเสมอคือ “กำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้”²⁸ (pre-tax profit potential)

การพิจารณา “กำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้” จะพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างกำไรธุรกิจที่ถูกคาดการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผลและประโยชน์ทางภาษีที่ถูกคาดการณ์ไว้ของธุรกรรมต้องสงสัย²⁹ ซึ่งวิธีการนี้เป็นวิธีการที่ถูกนำไปบัญญัติในมาตรา 7701 (o) (2) (a)

(1.1) “กำไรก่อนภาษี” หมายถึง รายได้ทั้งหมดหักด้วย

ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรม

รายได้ หมายถึงรวมถึง ประโยชน์จากการเครดิตภาษีเงินได้ภาษีระดับรัฐ และภาษีท้องถิ่น ซึ่งรัฐมอบให้เพื่อเป็นการกระตุ้นกิจกรรมหรือการลงทุนบางอย่าง³⁰

* มีทั้งสิ้น 12 สาขาและสาขาที่ 13 เป็นศาลที่ให้บริการทั่วประเทศโดยไม่แบ่งเขต (12 Regional Circuit Court of Appeals and US. Court of Appeals for the Federal Circuit)

²⁷ Collins v. Commissioner, 857 F.2d 1383, 1386 (9th Cir. 1988)

²⁸ Michael S. Knoll, “Compaq Redux: Implicit Taxes and The Question of Pre-Tax Profit,” *Virginia Tax Review* 26 (2007): 821. (“กำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้ เป็นวิธีการที่สำคัญของลักษณะทางภาษีวิสัย”)

²⁹ Ibid.

³⁰ Sacks v. Commissioner, 69 F.3d 982, 992 (9th Cir. 1995) (อนุญาตการเครดิตภาษีจากการลงทุนในพลังงานแม้ว่าเป็นธุรกรรมที่ขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจเนื่องจากเป็นธุรกรรมที่ไม่มีกำไรก่อนภาษี เนื่องจากการเครดิตภาษีตามกฎหมายดังกล่าวเป็นประโยชน์ที่ Congress มุ่งหมายให้แก่ผู้เสียภาษี)

ค่าธรรมเนียม หมายถึงค่าธรรมเนียมเกี่ยวข้องกับธุรกรรม
ต้องสงสัยโดยตรง ค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาภาษี

รายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ไม่รวมถึง ดอกเบี้ยจากหนี้
ซึ่งมิได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับธุรกรรมต้องสงสัย และต้นทุนภายในของผู้เสียภาษี เช่น เวลาที่ลูกจ้างของ
ผู้เสียภาษีใช้ในการดำเนินธุรกรรมต้องสงสัย ยกเว้นค่าใช้จ่ายโดยตรงเพื่อการทำให้ธุรกรรมต้องสงสัย
สำเร็จลุล่วง

(1.2) “คดีการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผล” มีความหมาย 2 นัยยะ คือ

(ก) ผลลัพธ์ที่เกิดจากการกระทำ ซึ่งการกระทำนี้เกิดขึ้น
ตามความมุ่งหมาย และมีความเป็นไปได้ว่าจะได้กระทำมากกว่าไม่ได้กระทำ

(ข) ผลลัพธ์ที่เกิดจากการคาดการณ์ตามหลักความน่าจะเป็นว่าด้วยมูลค่าที่คาดการณ์แม้ว่าจะมีเหตุการณ์ที่มีได้คาดหมายเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ล็อกตาลี 20
ฉบับ ราคา 1 ดอลลาร์ ผู้ชนะซึ่งเป็นดำเนินการสุ่มเลือกล็อกล็อกตาลี จะได้ราคา 20 ดอลลาร์ นักสถิติกล่าว
ว่ามูลค่าที่คาดการณ์จากการซื้อล็อกล็อกตาลีเท่ากับ 1 ดอลลาร์ ซึ่งทำให้โอกาสชนะล็อกล็อกตาลี เท่ากับ 1 ใน
20 หรือ ร้อยละ 5 โดยผู้เล่นไม่มีหลักการใดที่ใช้ในการคาดการณ์ว่าล็อกล็อกตาลีที่ตนเลือกถูกหยิบนอกจาก
19 ใบ

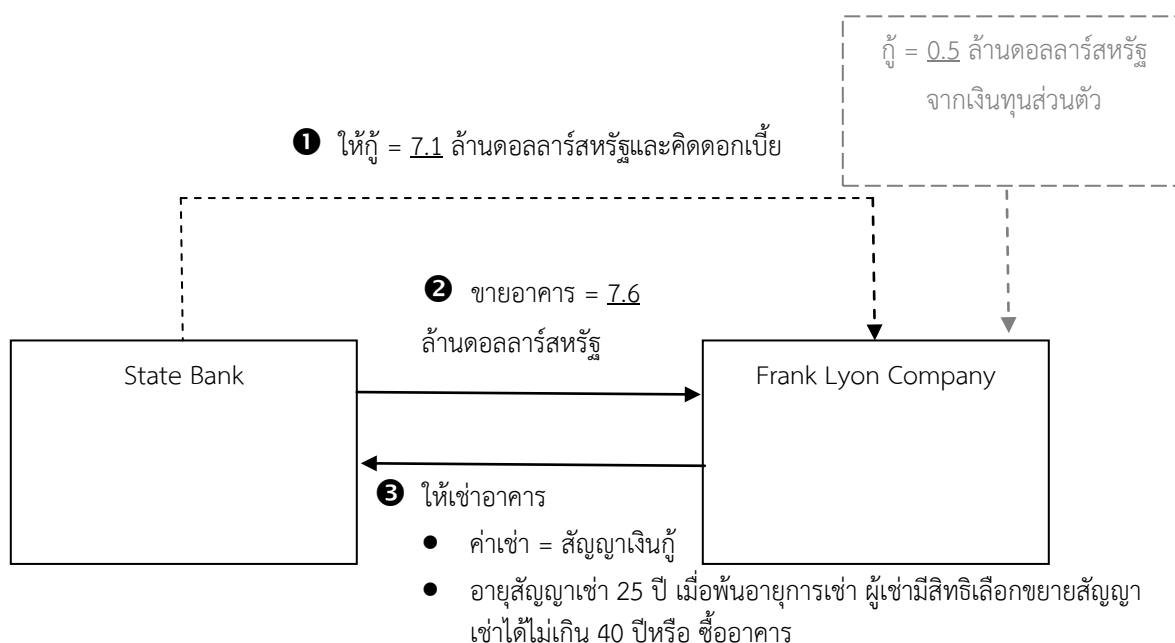
ตามตัวอย่างนี้ ถ้าไรก่อนภาษีที่ถูกคาดการณ์ไว้อย่าง
สมเหตุสมผลเท่ากับ 1 ดอลลาร์ ซึ่งศาลจะนำไปพิจารณาต่อว่าสมเหตุสมผลพอที่จะถือได้ว่าธุรกรรมนี้มี
เนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือไม่ ซึ่งในบางธุรกรรมก็มีการคาดการณ์ความเป็นไปได้ทางกำไรไว้ต่ำมาก แต่
หากสำเร็จกำไรก็มีมูลค่ามหาศาล เช่น สัญญาออพชั่นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งในกรณีนี้ศาลจะพิจารณา
ต่อว่าผู้เสียภาษีมีความเชี่ยวชาญหรือมีที่ปรึกษาที่เป็นมืออาชีพหรือไม่ หากมี ศาลอาจเชื่อว่าสัญญา
ออพชั่นมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ มิเช่นนั้นศาลอาจพิจารณาว่าเป็นธุรกรรมที่มีการคาดการณ์กำไรไว้อย่างไม่
สมเหตุสมผล ศาลจึงอาจวินิจฉัยว่าธุรกรรมขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

การพิจารณาเงื่อนไข “เนื้อหาทางเศรษฐกิจ” โดยพิจารณา “กำไรก่อน
ภาษีที่เป็นไปได้” จะช่วยผู้เสียภาษีพิสูจน์ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอาจเข้าทำธุรกรรมที่ไม่เนื้อหาหรือสาระทาง
เศรษฐกิจแต่มีความผิดพลาดบางอย่างหรือมีความบังเอิญที่ธุรกรรมนั้นไม่สามารถสร้างกำไรก่อนภาษีได้
ซึ่งหากปราศจากวิธีการกำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้ธุรกรรมนั้นทางเทคนิคอาจถูกปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษี
เนื่องจากไม่ผ่านเงื่อนไขว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

นอกจากวิธีการกำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้แล้ว ยังมีวิธีการอื่นที่ศาลนำมาใช้
ในการพิจารณา เช่น หลักความมีเหตุผลทางกฎหมาย (legitimate reasons) ในการวางโครงสร้างทาง
กำไรหรือไม่ ดังที่ปรากฏใน คดี Frank Lyon Company v. United States (1978)³¹

³¹ Frank Lyon Company v. United States, 435 U.S. 561 (1978)

ข้อเท็จจริง



(1) Frank Lyon Company เข้าทำสัญญาขายและเช่ากลับในอาคารซึ่ง State Bank เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ ในการซื้ออาคารมูลค่า 7.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐนั้น Frank Lyon Company ทำสัญญากู้ยืมเงินจาก State Bank เป็นจำนวนเงิน 7.1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และให้ State Bank เช่าอาคารดังกล่าวกลับ

(2) สัญญาเช่าระหว่าง Frank Lyon Company และ State Bank กำหนดค่าเช่า เท่ากับเงินต้นพร้อมดอกเบี้ยของเงินต้น 7.1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ตามสัญญากู้ยืมระหว่าง Frank Lyon Company และ State Bank กำหนดอายุสัญญาเช่า 25 ปี เมื่อพ้นอายุการเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายสัญญาเช่าได้ไม่เกิน 40 ปีหรือ ซื้ออาคารดังกล่าว

(3) Frank Lyon Company ในฐานะผู้เสียภาษีและเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอาคาร ในการคำนวณภาษีเงินได้ ใช้ค่าเสื่อมในอาคารดังกล่าวและดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี และแจ้งค่าเช่าในอาคารเป็นเงินได้ของบริษัท

ศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกาตัดสินให้ Frank Lyon Company ใช้ค่าเสื่อมในอาคารดังกล่าวและดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ และ เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า

(1) การกระทำระหว่าง Frank Lyon Company และ State Bank มีกฎหมายเฉพาะที่รองรับธุรกรรมที่เกิดขึ้น กล่าวคือ รูปแบบของธุรกรรมเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายเฉพาะธุรกรรมนั้น ๆ และ

(2) เป็นธุรกรรมที่มีภาระภาษีให้ต้องพิจารณาโดยเฉพาะตาม
กฎหมาย (2.1) และ

(3) เป็นธุรกรรมที่มีไข่มุ่งหมายเพื่อการเลี่ยงภาษีแต่เพียงอย่างเดียว
และ

ดังนั้น รัฐควรเคารพการจัดสรรสิทธิและหน้าที่ที่เกิดจากคู่สัญญา

นอกจากนี้ยังวิธีอื่น ๆ ที่ศาลอาจยกประกอบการพิจารณาร่วมกับวิธี
“กำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้” เช่น

(1) การพิจารณาจุดเริ่มต้นกำไรขั้นต่ำก่อนภาษี ณ จุดปราศจาก
ความเสี่ยง (a minimum threshold of pre-tax profit tried to the risk-free rate of return)³²

(2) การพิจารณาโอกาสทำกำไรของธุรกรรมทางเศรษฐกิจอย่าง
สมเหตุสมผล โดยการพิจารณาดำเนินเปรียบเทียบกำไร³³

(3) การพิจารณาความเสี่ยงทั้งหมดที่เกิดจากธุรกรรมทั้งที่มีอยู่และไม่
มีอยู่³⁴ (overall risk of the transaction, including the presence or absence of
contingencies)

(4) การพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยประกอบด้วยสถานะปกติของ
ในทางธุรกิจของผู้เสียภาษี³⁵ หรือความสัมพันธ์ระหว่างธุรกรรมต้องสงสัยกับกิจกรรมทางธุรกิจปกติของผู้
เสียภาษี และมีการปฏิบัติต่อธุรกรรมในลักษณะเป็นธุรกรรมปลอมหรือไม่ หากธุรกรรมถูกเชื่อมโยงกับ
การทำงานทุกวัน (day-to-day operation) หรือ เกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอกที่เป็นกลาง

2) หลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ หรือ an subjective requirement

หลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ เป็นวิธีการที่ศาลตรวจสอบธุรกรรมต้องสงสัย
โดยพิจารณาความคาดหมายและเหตุจูงใจของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมต้องสงสัยว่า ผู้เสียภาษีม
วัตถุประสงค์สำคัญ (Substantial purpose) ในการเข้าธุรกรรม ยิ่งกว่าวัตถุประสงค์ทางภาษีหรือไม่ ซึ่ง
ผู้เสียภาษีต้องแสดงให้เห็นวัตถุประสงค์ที่ไม่ใช่ทางภาษีอากร

³² Charlene D. Luke, “Risk, Return, and Objective Economic Substance,” *Virginia Tax Review* 27 (2008): 795.

³³ Long Term Capital Holdings v. United States, No. 3:01CV1290 (2d Cir.)

³⁴ David P. Hariton, “When and How Should the Economic Substance Doctrine Be Applied?,” *Tax Law Review* 60 (2007): 53-54., Charlene D. Luke, “Risk, Return, and Objective Economic Substance,” *Virginia Tax Review* 27 (2008): 804., Michael S. Knoll, “Compaq Redux: Implicit Taxes and The Question of Pre-Tax Profit,” *Virginia Tax Review* 26 (2007): 854-55.

³⁵ Joseph Bankman, “The Economic Substance Doctrine,” *Southern California Law Review* 5 (2000): 17.

การค้นหาเจตนาของผู้เสียภาษีหรือการหาวัตถุประสงค์ทางธุรกิจจากรูกรวมต้องสงสัยนั้น เนื่องจากการพิสูจน์เจตนาเป็นเรื่องนามธรรมธรรม ดังนั้นดังที่กล่าวในหัวข้อ 4.1.4 หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ คือ การพิจารณาจากศักยภาพในการสร้างกำไรทางธุรกิจของรูกรวมต้องสงสัย ซึ่งในส่วนนี้จะมีความทับซ้อนกับการพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจ แต่เป็นการพิจารณาเพื่อวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีเข้าทำรูกรวมต้องสงสัยโดยมีวัตถุประสงค์อื่นที่มิใช่ผลประสงค์ทางภาษีอากรอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่³⁶ และต้องมีการพิจารณาหลักฐานอื่นเพิ่มเติม เช่น การประชุมภายใน บันทึกการประชุม email รวมถึงบันทึกคำให้การ เพื่อประกอบการพิจารณาเจตนาของผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตามประเด็นต้องพิจารณาคือ วัตถุประสงค์ที่มีใช้ทางภาษีสำคัญขนาดไหน ศาลก็ไม่ให้ความชัดเจน แต่ศาลได้กล่าวว่า วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ มิได้หมายถึงการเข้าทำรูกรวมต้องปราศจากการพิจารณาหรือการคำนึงด้านภาษีเลย แต่มีความสุจริตในการแสวงหากำไรทางธุรกิจ³⁷

ดังที่กล่าวข้างต้น ศาลอุทธรณ์ต่างสร้างเงื่อนไขในการรูกรวมต้องสงสัย ซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษีเงินได้ กล่าวคือในการพิจารณาว่ารูกรวมต้องสงสัยมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือไม่นั้น บางศาลกำหนดให้รูกรวมต้องสงสัยต้องผ่านทั้ง 2 เงื่อนไข คือ เนื้อหาทางเศรษฐกิจ และ หลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ แต่บางศาลกำหนดให้รูกรวมต้องสงสัย ผ่านเงื่อนไขข้อใดเงื่อนไขหนึ่ง คือ เนื้อหาทางเศรษฐกิจ หรือ หลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ก็ถือว่ารูกรวมต้องสงสัยมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้ว

ก) กรณีศาลกำหนดว่าต้องผ่านทั้ง 2 เงื่อนไขหรือ Conjunctive test

เป็นหลักการใช้ในศาลอุทธรณ์ที่ 1, 7, 11 และศาลอุทธรณ์รัฐบาลกลาง (Federal Circuits) และเป็นกรอบที่ถูกนำมาบัญญัติเป็นกฎหมาย ซึ่งเป็นมาตรฐานที่เข้มงวดที่สุดที่ใช้ในศาลอุทธรณ์³⁸

ตัวอย่างคดีที่ศาลใช้ทั้ง 2 เงื่อนไขในการพิจารณารูกรวมต้องสงสัย

คดี Stobie Creek Investments, LLC v. United States (2008)³⁹ ในคดีนี้ผู้เสียภาษีพยายามเลี่ยงภาษีจากผลได้จากทุนที่ได้จากการขายกิจการ โดยการสร้างผลขาดทุนปลอมเพื่อลดกำไรจากการกำไรจากการขายกิจการ

³⁶ Compaq Computer Corp. v. Commissioner, 113 T.C. 214 (1999).

³⁷ UPS v. Commissioner 254 F.3d 1014 (11th Cir. 2001)

³⁸ Congress blows whistle on economic substance [Online], 31 กรกฎาคม 2555 แหล่งที่มา [http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=\(CATEGORYIDS%3a10329\)&tabSelected=True&Brand=ITR](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=(CATEGORYIDS%3a10329)&tabSelected=True&Brand=ITR)

³⁹ Stobie Creek Investments, LLC v. United States, 82 Fed. Cl. 636 (2008) ใน Patricia Lampreave, An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union [Online], 16 พฤศจิกายน 2555. แหล่งที่มา <http://ssrn.com/abstract=2026120>

ศาลวินิจฉัยว่ารัฐธรรมนูญนี้ปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจโดยสิ้นเชิง และพิพากษาให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีที่ขาดพร้อมเบี้ยปรับ ศาลวางหลักว่า “ในการใช้หลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจนั้น ถ้าศาลพบว่ารัฐธรรมนูญนั้นปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจโดยสิ้นเชิงตามความเป็นจริงทางเศรษฐกิจ ก็ย่อมไม่มีผลประโยชน์ด้านการเงินที่เกิดขึ้นจริงนอกเหนือไปจากผลประโยชน์ทางภาษี หรือก็ย่อมไม่มีความเป็นไปได้ทางกำไรเกิดขึ้น ศาลจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ อีก ในทางกลับกัน หากรัฐธรรมนูญถูกสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทางด้านภาษีเท่านั้น วัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจก็น่าสืบยอมเป็นของปลอม

ข) กรณีศาลกำหนดให้ผ่านเงื่อนไขเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (an objective requirement) หรือ เงื่อนไขวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Conjunctive test) หรือ Disjunctive test

เป็นหลักการใช้ในศาลอุทธรณ์เขต 2 , 4 , 8 , D.C Circuits
รัฐธรรมนูญว่ามีเนื้อหาทางเศรษฐกิจหากรัฐธรรมนูญ “เนื้อหาทางเศรษฐกิจ” หรือ “วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ”

Patricia Lampreav ให้ความเห็นว่า “กรณีนี้เป็นกรณีที่มีความยืดหยุ่นมากกว่ากรณีที่ศาลกำหนดให้ต้องผ่านทั้ง 2 เงื่อนไข เนื่องจากอนุญาติให้ผู้เสียภาษีพิสูจน์ “เนื้อหาทางเศรษฐกิจ” หรือ “วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ” เพียงเงื่อนไขเดียว”

4.2.3 การบัญญัติหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร

มาตรา 1409 ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสุขภาพและการศึกษา ค.ศ. 2010 (Health Care and Education Reconciliation Act of 2010) ได้บัญญัติเพิ่มมาตรา 7701 (o) ว่าด้วยมาตรการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic substance doctrine) และบทลงโทษในกรณีรัฐธรรมนูญขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจ โดยให้เริ่มมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2553

นาย Eric Toder ผู้อำนวยการสำนักนโยบายภาษีอากร Urban-Brooking กล่าวว่า “มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีหลักในการเพิกถอนสิทธิในกฎหมายภาษีอากร” และยังคงกล่าวเพิ่มเติมอีกว่า “หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการกับสถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีกระทำบางอย่างตามกฎหมายแต่ขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของกฎหมาย (Spirit of the Law)”⁴⁰

การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นการนำแนวทางที่ศาลได้วางไว้มากมายมากำหนดให้เกิดความแน่นอนและชัดเจนในการใช้พิจารณาธุรกรรมต้องสงสัย โดยเฉพาะอย่างยิ่งความไม่แน่นอนที่เกิดจากกรณีที่บางศาลกำหนดว่าต้องผ่านทั้ง 2 เงื่อนไขหรือ Conjunctive test แต่บางศาลให้ผ่านเพียงเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งหรือ disjunctive test

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน.

4.2.3.1 บทบัญญัติว่าด้วยหลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

มาตรา 7701 (o) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal revenue code) ว่าด้วยหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ⁴¹

⁴¹ 7701 (o) CLARIFICATION OF ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. --

(1) APPLICATION OF DOCTRINE. -- In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if -- (A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and (B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.

(2) SPECIAL RULE WHERE TAXPAYER RELIES ON PROFIT POTENTIAL. --

(A) IN GENERAL. -- The potential for profit of a transaction shall be taken into account in determining whether the requirements of subparagraphs (A) and (B) of paragraph (1) are met with respect to the transaction only if the present value of the reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits that would be allowed if the transaction were respected.

(B) TREATMENT OF FEES AND FOREIGN TAXES. -- Fees and other transaction expenses shall be taken into account as expenses in determining pre-tax profit under subparagraph (A). The Secretary shall issue regulations requiring foreign taxes to be treated as expenses in determining pre-tax profit in appropriate cases.

(3) STATE AND LOCAL TAX BENEFITS. -- For purposes of paragraph (1), any State or local income tax effect which is related to a Federal income tax effect shall be treated in the same manner as a Federal income tax effect.

(4) FINANCIAL ACCOUNTING BENEFITS. -- For purposes of paragraph (1)(B), achieving a financial accounting benefit shall not be taken into account as a purpose for entering into a transaction if the origin of such financial accounting benefit is a reduction of Federal income tax.

(5) DEFINITIONS AND SPECIAL RULES. -- For purposes of this subsection --

(A) ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. -- The term "economic substance doctrine" means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

(B) EXCEPTION FOR PERSONAL TRANSACTIONS OF INDIVIDUALS. -- In the case of an individual, paragraph (1) shall apply only to transactions entered into in connection with a trade or business or an activity engaged in for the production of income.

(C) DETERMINATION OF APPLICATION OF DOCTRINE NOT AFFECTED. -- The determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction shall be made in the same manner as if this subsection had never been enacted.

(D) TRANSACTION. -- The term "transaction" includes a series of transactions.

“มาตรา 7701 (o) หลักการว่าด้วยสาระสำคัญทางเศรษฐศาสตร์

- (1) ว่าด้วยการใช้มาตรการ
หากธุรกรรมนั้นเกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ
ธุรกรรมนั้นจะถือว่ามีเนื้อหาทางเศรษฐศาสตร์ หาก
- (a) หากธุรกรรมได้เปลี่ยนแปลงตำแหน่งทางเศรษฐกิจของผู้เสีย
ภาษีอย่างมีนัยสำคัญ (meaning way) นอกจากผลทางด้านภาษี และ
- (b) หากผู้เสียภาษีมีวัตถุประสงค์สำคัญ (substantial purpose)
ในการเข้าธุรกรรม ยิ่งกว่าวัตถุประสงค์ทางภาษี
- (2) บทเฉพาะ กรณีผู้เสียภาษีอาศัยความเป็นไปได้ทางกำไร (profit
potential)
- (a) บททั่วไป
ความเป็นไปได้ทางกำไรของธุรกรรมจะถูกนำมาพิจารณาว่า
ธุรกรรมผ่านเงื่อนไขตามข้อ (1) (ก) และ (ข) หากค่าปัจจุบันของกำไรก่อนหักภาษีที่พึงคาดหมายอย่างมี
สมเหตุสมผลจากธุรกรรมมีนัยสำคัญกว่าค่าปัจจุบันของผลประโยชน์ทางภาษีที่พึงคาดหมายได้ ได้รับการ
อนุญาตให้ใช้ หากธุรกรรมนั้นได้รับการยอมรับ
- (b) การปฏิบัติต่อค่าธรรมเนียมและภาษีต่างประเทศ
ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายเนื่องจากธุรกรรมอื่น ๆ ต้อง
นำมารวมเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรก่อนหักภาษีตาม (a) ทั้งนี้เลขาธิการผู้มีหน้าที่ (the
secretary) ต้องออกกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการนำภาษีต่างประเทศมาเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรก่อน
หักภาษีในกรณีที่เหมาะสม
- (3) ผลประโยชน์ด้านภาษีรัฐและภาษีท้องถิ่น
เพื่อวัตถุประสงค์ตาม (1) ผลจากภาษีเงินได้ระดับรัฐหรือระดับ
ท้องถิ่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับผลจากภาษีรัฐบาลกลางให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับผลจากภาษีเงินได้
- (4) ผลประโยชน์จากบัญชีการเงิน (Financial accounting benefits)
เพื่อวัตถุประสงค์ข้อ (1) (b) ผลประโยชน์จากการลงบัญชีการเงิน
ต้องไม่นำมาใช้พิจารณาเป็นวัตถุประสงค์ในการเข้าธุรกรรม ถ้าผลประโยชน์จากการลงบัญชีการเงินลด
ภาษีเงินได้
- (5) คำนิยามและบทเฉพาะ
- (a) หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ
“หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ” หมายถึงหลักการ
ตามกฎหมายจารีตประเพณีซึ่งภายใต้หลักกฎหมายดังกล่าวนั้น ผลประโยชน์ทางภาษีจากธุรกรรมจะ
ไม่ได้รับการยอมรับ หากธุรกรรมนั้นปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ
- (b) ข้อยกเว้นสำหรับธุรกรรมส่วนบุคคลโดยบุคคลธรรมดา

ในกรณีบุคคลธรรมดา (1) จะนำมาพิจารณาเฉพาะการเข้าทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการค้าขายหรือธุรกิจหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้

(c) การตัดสินการใช้หลักการไม่กระทบถึง

การตัดสินว่าหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจเกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือไม่ ให้ตัดสินราวกับหลักการนี้ได้ถูกบัญญัติเป็นกฎหมาย

(d) ธุรกรรม

“ธุรกรรม” หมายรวมถึง ชุดของธุรกรรม (series of transaction)

4.2.3.2 บทลงโทษเกี่ยวกับหลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

วัตถุประสงค์ในการกำหนดบทลงโทษ เพื่อให้ผู้เสียภาษีตระหนักถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจมากกว่าประโยชน์ทางภาษี ก่อนการทำธุรกรรม มีผู้กล่าวว่าบทลงโทษนี้ “เพื่อเปลี่ยนผลประโยชน์และขีดขวางพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่รุนแรง (aggressive taxpayer behavior)”⁴² เนื่องจากกำหนดให้เป็นบทลงโทษเด็ดขาด

ก) เบี้ยปรับร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด

“มาตรา 6662 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา บัญญัติเกี่ยวกับ เบี้ยปรับจากการการจ่ายภาษีต่ำกว่าที่ต้องจ่าย⁴³

(A) เบี้ยปรับ

กรณีต้องด้วยมาตรานี้ การแสดงภาษีขาดในแบบแสดงรายการภาษี ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ขาด

(B) ภาษีที่ชำระขาดที่ต้องด้วยมาตรานี้

⁴² Janice Eiseman, New Code Provision on the Economic Substance Doctrine [Online], 11 พฤศจิกายน 2553. แหล่งที่มา: <http://www.aicpa.org/publications/newsletters/aicpacpainsider/2010/jun21/pages/newcodeprovisionontheeconomicsubstancedoctrine.aspx>

⁴³ 26 USC § 6662 - Imposition of accuracy-related penalty on underpayments

(a) Imposition of penalty

If this section applies to any portion of an underpayment of tax required to be shown on a return, there shall be added to the tax an amount equal to 20 percent of the portion of the underpayment to which this section applies.

(b) Portion of underpayment to which section applies

.....

(6) Any disallowance of claimed tax benefits by reason of a transaction lacking economic substance (within the meaning of section 7701 (o)) or failing to meet the requirements of any similar rule of law.

.....

.....
 (e) การปฏิเสธการกระทำใด ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่ง
 ผลประโยชน์ทางภาษี เนื่องจากธุรกรรมนั้นขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (ตามมาตรา 7701 (o))

.....”
 มาตรา 6662 (B) (e) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ได้
 กำหนดเบี้ยปรับร้อยละ 20 ของการชำระภาษีขาดเนื่องจากธุรกรรมขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจตามมาตรา
 7701 (o) กล่าวอีกนัยหนึ่ง หากการชำระภาษีขาดเกิดขึ้นเนื่องจากรายจ่ายใดๆ ซึ่งผู้เสียภาษีนำมาใช้ใน
 การคำนวณภาษี แต่ต่อมาถูกปฏิเสธโดยสรรพากรสหรัฐเนื่องจากเชื่อว่าเป็นรายจ่ายจากธุรกรรมที่
 ปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 20 ของเงินภาษีส่วนที่ชำระขาด
 ดังกล่าว

ข) ปราศจากเหตุผลในการโต้แย้ง
 “มาตรา 6664 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา บัญญัติ
 เกี่ยวกับ นิยามและหลักเฉพาะ⁴⁴

.....
 (c) เหตุซึ่งเป็นข้อยกเว้นการชำระภาษีขาด
 (1) กรณีทั่วไป
 หากส่วนที่ขาดนั้น ผู้เสียภาษีแสดงได้ว่าได้กระทำ
 โดยสุจริต ส่วนภาษีที่ขาดนั้น ไม่ต้องด้วยเบี้ยปรับตามมาตรา 6662 หรือ มาตรา 6663
 (2) ข้อยกเว้น
 กรณีตาม (1) ไม่สามารถใช้กับกรณีส่วนที่ชำระภาษี
 ขาดที่เกิดจากธุรกรรมภายใต้มาตรา 6662 (b) (6)”

.....”
 ได้มีการบัญญัติเพิ่มเติมในมาตรา 6664 (c) (2) ว่า “เหตุผลและ
 หลักสุจริต” ไม่สามารถยกขึ้นเพื่อโต้แย้งเบี้ยปรับตามมาตรา 6664 (c) (1) หากเป็นกรณีภาษีส่วนที่ขาด

⁴⁴ 26 USC § 6664 - Definitions and special rules

.....
 (c) Reasonable cause exception for underpayments

(1) In general

No penalty shall be imposed under section 6662 or 6663 with respect to any portion of
 an underpayment if it is shown that there was a reasonable cause for such portion and that the
 taxpayer acted in good faith with respect to such portion.

(2) Exception

Paragraph (1) shall not apply to any portion of an underpayment which is attributable
 to one or more transactions described in section 6662 (b)(6).

.....

เกี่ยวข้องตั้งแต่ 1 ธุรกรรมขึ้นไปภายใต้มาตรา 6662 (B) (6) ซึ่งเป็นธุรกรรมที่ปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

บทลงโทษนี้ เป็นความรับผิดชอบเด็ดขาด (Strict liability penalty) ตามมาตรา 6664 (c) (2) และ (d) (2) เนื่องจากไม่สามารถเหตุผลขึ้นโต้แย้งได้ (no reasonable cause exception to the application of the penalty)⁴⁵

4.2.4 ข้อวิจารณ์การใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจในฐานะกฎหมายลายลักษณ์อักษร

4.2.4.1 ข้อติการนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจในฐานะกฎหมายลายลักษณ์อักษร

(1) การบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรทำให้ทุกศาลใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจเป็นแนวทางเดียวกัน⁴⁶

เนื่องจากหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจเป็นหลักการที่พัฒนาโดยศาลอุทธรณ์ซึ่งมีทั้งหมด 13 ศาลซึ่งแต่ละศาลได้กำหนดเงื่อนไขและวิธีการตรวจสอบธุรกรรมต้องสงสัยจะเกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษีเงินได้ เช่น กรณีบางศาลกำหนดว่าต้องผ่านทั้ง 2 เงื่อนไข หรือ Conjunctive test ซึ่งเป็นหลักที่มีความเข้มงวดมากกว่ากรณีศาลกำหนดให้ผ่านหลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือเนื้อหาทางเศรษฐกิจ หรือ Disjunctive test ดังนั้นย่อมเกิดความไม่ยุติธรรมแต่ระหว่างผู้เสียภาษีที่ต้องถูกพิจารณาจาก Conjunctive test และผู้เสียภาษีถูกพิจารณาจากหลักเกณฑ์ Disjunctive test ซึ่งเป็นหลักที่มีความยืดหยุ่นมากกว่า

(2) กำหนดความชัดเจนและขยายขอบเขตของหลักการว่าเนื้อหาทางเศรษฐกิจให้ครอบคลุมถึงภาษีระดับรัฐ หมายถึง ครอบคลุมถึงธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ทางภาษีระดับรัฐและภาษีท้องถิ่น

(3) การนำมาตรการดังกล่าวมาบัญญัติเป็นกฎหมายนอกจากทำให้กฎหมายมีความชัดเจนยิ่งขึ้น ยังทำให้ได้เปลี่ยนแนวทางการพิจารณาของศาล

ดังที่อดีตเจ้าหน้าที่สรรพากรสหรัฐ (tax practitioner) และปัจจุบันเป็นอาจารย์สอนกฎหมายภาษีอากรที่ university of southern California Law School นาย ED Kleinbard ให้ความเห็นว่าหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่นำมาบัญญัติเป็นกฎหมายที่

⁴⁵ Janice Eiseman, New Code Provision on the Economic Substance Doctrine [Online], 11 พฤศจิกายน 2553. แหล่งที่มา: <http://www.aicpa.org/publications/newsletters/aicpacpainsider/2010/jun21/pages/newcodeprovisionontheeconomicsubstancedoctrine.aspx>

⁴⁶ Edwards Angell Palmer & Dodge LLP, Economic Substance Doctrine Codified in the Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 - Business Transactions Subject to New Standards to Obtain Tax Benefits and Avoid Penalties [Online], 8 พฤศจิกายน 2555. แหล่งที่มา <http://www.edwardswildman.com/files/News/d4dcfbf3-432f-4757-9e94-08cac1bd2a51/Presentation/NewsAttachment/fd1d4571-4ad5-45ab-aec8-0a960a86da32/2010-CA-EconomicSubstanceDoctrine.pdf>

สร้างหลักการตีความกฎหมายของศาล โดยกล่าวว่าภาษาที่ปรากฏในกฎหมายมาจากการกลั่นกรองจากกรณีข้อพิพาท (case law) อย่างยุติธรรมตรงตามเป้าหมาย (fair distillation) และเป็นความเห็นของศาลอุทธรณ์โดยส่วนใหญ่”⁴⁷

นอกจากเงื่อนไขที่กฎหมายได้กำหนดไว้แล้ว ศาลสามารถนำแนวทางวิธีการที่ศาลเคยใช้มาร่วมประกอบการพิจารณาได้ เนื่องจากกฎหมายมิได้ห้าม ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 7701 (0) (5) (c) ดังนั้น การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาบัญญัติเป็นกฎหมายย่อมไม่เปลี่ยนผลลัพธ์ของหลักการนี้

(4) บทกำหนดโทษเด็ดขาด เป็นผลให้ผู้เสียภาษีต้องพิจารณาไตร่ตรองมากยิ่งขึ้นก่อนการสร้างธุรกรรมเพื่อมุ่งผลลัพธ์ทางภาษี และต้องตระหนักความมีอยู่ของเนื้อหาทางเศรษฐกิจของธุรกรรมที่จะสร้างด้วย⁴⁸

(5) The joint committee on Taxation (“JCT”) คาดว่า หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจจะสร้างรายได้ให้กับรัฐ 4.5 พันล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐมากกว่า 10 ปี⁴⁹

(6) หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ไม่ส่งผลกระทบต่อผลประโยชน์ทางภาษีที่ไปเป็นตามเจตนารมณ์ของคองเกรส และผลประโยชน์ดังกล่าวไม่สามารถถูกปฏิเสธโดยหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจภายใต้มาตรา 7701 (o)⁵⁰

4.2.4.2 ความคลุมเครือไม่ชัดเจนของมาตรา 7701 (0)

(1) ความไม่ชัดเจนว่าธุรกรรมใดเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (มาตรา 7701 (o))

⁴⁷ Congress blows whistle on economic substance [Online], 31 กรกฎาคม 2555 แหล่งที่มา [http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=\(CATEGORYIDS%3a10329\)&tabSelected=True&Brand=ITR](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=(CATEGORYIDS%3a10329)&tabSelected=True&Brand=ITR)

⁴⁸ Janice Eiseman, New Code Provision on the Economic Substance Doctrine [Online], 11 พฤศจิกายน 2553. แหล่งที่มา: <http://www.aicpa.org/publications/newsletters/aicpacpainsider/2010/jun21/pages/newcodeprovisionontheeconomicsubstancedoctrine.aspx>

⁴⁹ Congress blows whistle on economic substance [Online], 31 กรกฎาคม 2555 แหล่งที่มา [http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=\(CATEGORYIDS%3a10329\)&tabSelected=True&Brand=ITR](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=(CATEGORYIDS%3a10329)&tabSelected=True&Brand=ITR)

⁵⁰ Edwards Angell Palmer & Dodge LLP, Economic Substance Doctrine Codified in the Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 - Business Transactions Subject to New Standards to Obtain Tax Benefits and Avoid Penalties [Online], 8 พฤศจิกายน 2555. แหล่งที่มา <http://www.edwardswildman.com/files/News/d4d4cfb3-432f-4757-9e94-08cac1bd2a51/Presentation/NewsAttachment/fd1d4571-4ad5-45ab-aec8-0a960a86da32/2010-CA-EconomicSubstanceDoctrine.pdf>

เนื่องจากศาลมิได้วางหลักการเพื่อค้นหาเจตนาของกองเกรซ ว่าบทบัญญัติใดต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนต่อผู้เสียภาษีมาตลอดว่าธุรกรรมของตนตกอยู่ภายใต้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือไม่ และแม้หลักการนี้ถูกนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายแล้วก็ตาม แต่สรรพากรสหรัฐฯก็แสดงเจตนาชัดเจนว่าจะไม่ออก guidance เพื่อกำหนดธุรกรรมที่เกี่ยวข้องหลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ อีกทั้งสรรพากรมีคำสั่งภายในไม่อนุญาตให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหารือในประเด็นกล่าวอีกด้วย⁵¹ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าการพิจารณานั้น ต้องพิจารณาเป็นรายธุรกรรมประกอบกับธุรกรรมที่ศาลเคยวินิจฉัยว่าไม่อยู่ภายใต้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจดังที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.2.2.1

อย่างไรก็ตามสภาพนายความและสมาคมักบัญชีได้เสนอวิธีการพิจารณาธุรกรรมว่าตกอยู่ภายใต้หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจเป็นลำดับขั้นตอนดังนี้⁵²

(1.1) พิจารณาว่าธุรกรรมเกิดขึ้นจริงหรือเป็นเพียงการจัดทำเอกสารเท่านั้น โดยการใช้วิธีการตามกฎหมายจารีตประเพณีเกี่ยวกับการค้นหาข้อเท็จจริง กล่าวคือ ใช้หลักการอื่น ๆ ภายใต้ Sham Transaction Doctrine ก่อน หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ คือ หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ และ หลักการว่าด้วย Step transaction doctrine

ขั้นตอนที่ 1 เป็นขั้นตอนที่ทุกธุรกรรมต้องสงสัยหรือทุกการกระทำควรได้รับการตรวจสอบว่าเกิดขึ้นจริงหรือไม่ หากไม่แล้วย่อมไม่จำเป็นต้องตรวจสอบด้วยหลักการหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจอีก⁵³ ซึ่งศาลได้กล่าวว่าเมื่อไม่ปรากฏธุรกรรมหรือการกระทำที่เกิดขึ้นจริง จึงไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาว่าการเข้าทำธุรกรรมเป็นไปเพื่อทำไรทางธุรกิจหรือไม่อีกต่อไป⁵⁴ เช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีสร้างผลขาดทุนขึ้นจากการซื้อขายสินค้าประเภทผลิตผลทางการเกษตรและทองในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน แต่เมื่อศาลพบข้อเท็จจริงว่า ในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีอ้างไม่ปรากฏการซื้อขายผลิตผลทางการเกษตรหรือทอง รวมถึงไม่ปรากฏราคาในสัญญาซื้อขายล่วงหน้าบนสินค้าตามอ้าง อีกทั้งศาลพบว่าบันทึกการซื้อขายของผู้เสียภาษีถูกจัดทำขึ้น รวมถึงผู้เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อยืนยันธุรกรรมได้ ศาลจึงวินิจฉัยว่า ธุรกรรมเป็นธุรกรรมปลอม⁵⁵

หรือคดี Knetsch v. United States⁵⁶ ศาลปฏิเสธรายจ่ายจากดอกเบี้ย เนื่องจากศาลพบข้อเท็จจริงว่าไม่มีหนี้เกิดขึ้นจริง และตัดสินว่าส่วนต่างที่ผู้เสียภาษี

⁵¹ Inland Revenue Service, Interim guidance in Notice 2010-62 [Online], 1 มกราคม 2556. แหล่งที่มา http://www.irs.gov/irb/2010-40_IRB/ar09.html

⁵² American Institute of CPAs., Request for Guidance on Implementation of Economic Substance Legislation [Online], 1 มกราคม 2556. แหล่งที่มา <http://www.aicpa.org/interestareas/tax/resources/standardsethics/downloadabledocuments/economic%20substance%20comments.pdf>

⁵³ Mahoney v. Commissioner, 808 F.2d 1219, 1220 (6th Cir. 1987)

⁵⁴ Enrici v. Commissioner 813 F.2d 293, 295 (9th Cir. 1987)

⁵⁵ Forseth v. Commissioner, 85 T.C. 127, 157 (1985).

⁵⁶ Knetsch v. United States 364 U.S.

จ่ายและได้รับเป็นค่าธรรมเนียมที่ผู้เสียภาษีจ่ายเพื่อหนี้ที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง (หนี้อปลอม) จึงไม่มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าธุรกรรมนี้เป็นมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือไม่

Professor McMahon⁵⁷ สนับสนุนว่า ควรนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ และ หลักการว่าด้วย step transaction doctrine ค้นหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นก่อนการพิจารณาว่าธุรกรรมต้องสงสัยเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่ ในขณะที่หลักการวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและหลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เป็นหลักการป้องกันการเลี่ยงภาษีซึ่งควรนำมาพิจารณาหลังจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นและหลังจากพิจารณาตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว

เช่นเดียวกัน หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบและ Step Transaction Doctrine จะพิจารณาเนื้อหาธุรกรรมเพื่อหาเนื้อหาของธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริง เพื่อกำหนดภาระภาษีให้สอดคล้องกัน ดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.1.2 และ 4.1.3 ตามลำดับ เนื่องจากผู้เสียภาษีพยายามสร้างนิติสัมพันธ์โดยใช้รูปแบบของธุรกรรมเพื่อประโยชน์ทางภาษีซึ่งรูปแบบดังกล่าวไม่สอดคล้องกับภาระภาษีที่ควรจะเป็นเพื่อบังคับให้ศาลและสรรพากรเชื่อและยอมรับภาระภาษีที่เกิดจากธุรกรรมดังกล่าว ซึ่งในการสร้างรูปแบบธุรกรรมนั้น ผู้เสียภาษีอาจสร้างให้ธุรกรรมมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีไว้ จะเห็นได้ว่าการใช้หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจย่อมไม่สามารถจัดการกับธุรกรรมในลักษณะนี้ได้ ดังนั้นเมื่อศาลใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบแล้ว ศาลจะไม่พิจารณาแรงจูงใจหรือการเปลี่ยนแปลงทางด้านเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีที่เกิดจากธุรกรรมต้องสงสัยอีก เนื่องจากในธุรกรรมต้องสงสัยอาจมีผลการทางเศรษฐกิจได้ ดังนั้นหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจอาจไม่เพียงพอในธุรกรรมต้องสงสัยดังกล่าว⁵⁸

อีกทั้งใน Technical Explanation, supra note 18, at 142 ก็สนับสนุนความคิดของขั้นตอนที่หนึ่ง โดยกล่าวว่า ศาลต้องปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษีหากธุรกรรมซึ่งเป็นต้นเหตุ ปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจ แม้ว่าธุรกรรมนั้นได้เกิดขึ้นจริง

ดังนั้น หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจจึงควรถูกหยิบยกขึ้นในการพิจารณาต่อเมื่อธุรกรรมหรือการกระทำนั้น ได้รับการพิจารณาแล้วว่าเกิดขึ้นจริง

(1.2) พิจารณาว่าการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นไปตามกฎหมายซึ่งเป็นฐานแห่งสิทธิดังที่ผู้เสียภาษีกล่าวอ้าง โดยวิธีการตีความกฎหมายที่มีอยู่

ในขั้นตอนนี้ ศาลได้กล่าวไว้ในคดี Gregory v. Helvering คำถามในการพิจารณาว่า ไม่ว่าสิ่งใดเกิดขึ้น เป็นสิ่งที่กฎหมายมีเจตนารมณ์เช่นนั้นหรือไม่

อีกทั้งใน Technical Explanation กล่าวว่า กรณีธุรกรรมเป็นไปตามเงื่อนไขการได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ ก็มีได้หมายความว่าธุรกรรมหรือการกระทำนั้น ๆ จะมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

(1.3) พิจารณาว่าการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นไปตามเจตนารมณ์ของ Congress ของแต่ละกฎหมายหรือไม่

⁵⁷ Karen B. Brown, *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (Dordrecht ; New York, 2012). หน้า 347-348

⁵⁸ ROGERS v. UNITED STATES 281 F.3d 1108,1118 (10th Cir.2002)

หากเป็นกรณีก็ตามเจตนาของกรมของกองเกรซที่ ต้องการให้ประโยชน์ทางภาษีอยู่แล้ว ศาลได้เคยตัดสินว่า ศาลยอมรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว แม้ว่าธุรกรรมดังกล่าวไม่ปรากฏวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (ดังที่กล่าวในหัวข้อ “ธุรกรรมที่ได้รับการยกเว้นหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ”) ดังเช่นกรณี Cottage Savings Association v. Commissioner ผู้เสียภาษีได้เข้าทำธุรกรรมซึ่งรัฐได้ออกมาตรการทางภาษีเพื่อเป็นการ กระตุ้น (การแลกเปลี่ยนบัญชีลูกหนี้จำนอง หรือ an exchange of economically similar mortgage portfolios) เพื่อให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราเร่งของความเสียหายทางเศรษฐกิจที่ไม่สามารถรับรู้ได้ แม้ว่า การเปลี่ยนแปลงนั้น ไม่ปรากฏวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ และไม่ส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีการเปลี่ยนแปลง ตำแหน่งทางเศรษฐศาสตร์ ศาลสูงพิจารณายอมรับค่าใช้จ่ายภาษีที่เกิดขึ้นภายใต้หลักเนื้อหาทาง เศรษฐกิจ⁵⁹

ทั้งนี้ เนื่องจากเป็นเจตนาของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่ง ต้องการใช้มาตรการค่าใช้จ่ายทางภาษี (Tax expenditure) เพื่อให้ประโยชน์ทางด้านเศรษฐกิจแก่กลุ่มผู้ เสียภาษีที่เป็นเป้าหมาย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าผู้เสียภาษีควรได้ใช้มาตรการดังกล่าวอย่างเหมาะสม โดยมีต้องพิจารณาถึงหลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจและแม้กระทั่งเบี้ยปรับที่อัตราร้อยละ 40 ซึ่งเป็น บทลงโทษเสร็จเด็ดขาด

ในขั้นตอนนี้ สรรพากรมีความเห็นสรรพากรควร ออก Guidance ว่าด้วย หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจจะไม่ใช้ในการพิจารณาผลประโยชน์ทางภาษี เป็นไปตามเจตนาของกรมของกองเกรซในลักษณะใดบ้าง

หากธุรกรรมผ่านมาถึง 3 ขั้นตอนแรกได้แล้ว ก็จะ กรองได้ว่า เมื่อใดที่หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจควรนำมาใช้ ซึ่งในขั้นที่ 4 นี้ จะเป็นขั้นตอนการนำ หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาใช้ ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวว่าการปรับใช้หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจนี้ มี การใช้อย่างไร

(1.4) พิจารณาว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏนั้นแสดงถึงเนื้อหา ทางเศรษฐกิจในธุรกรรมหรือไม่

สาเหตุที่หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ควรถูก พิจารณาเป็นข้อสุดท้ายนั้น เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

ก) ผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมต้อง สงสัยดังกล่าวจะถูกปฏิเสธจากรัฐโดยศาลและสรรพากร ก็ต่อเมื่อธุรกรรมนั้นถูกวินิจฉัยว่าเกี่ยวข้องกับ เนื้อหาทางเศรษฐกิจแต่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขในการพิสูจน์ว่าธุรกรรมนั้นมีเนื้อหาทางด้านเศรษฐกิจตาม มาตรา 7701 (o) (1)

⁵⁹ Horn v. Commissioner, 968 F.2d 1229 (D.C. Cir. 1992) (holding that commodities dealer need not show that it expected to earn a pre-tax profit in connection with a straddle transaction to claim a loss incurred from closing out a leg of the straddle because Congress enacted section 108 of the Deficit Reduction Act of 1984, Pub. L. No. 98-369 (1984) in order to specifically allow commodities dealers to claim such losses)

ข) เนื่องจากการใช้หลักการเนื้อหาทางเศรษฐกิจยังไม่มีความชัดเจนแน่นอน

ค) เนื่องจากเบี้ยปรับเกิดอันเกิดจากการถูกวินิจฉัยว่าธุรกรรมต้องสงสัยมีโทษเด็ดขาด

ง) ข้อเท็จจริงจากธุรกรรมต้องสงสัยและการตีความบทบัญญัติที่ถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิควรถูกแต่ความอย่างเหมาะสมและเป็นธรรมว่ารัฐควรปฏิเสธหรือยอมรับผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้นหรือไม่ ควรกล่าวถึงประเด็นที่หลักการที่เกี่ยวข้องอื่นๆ เพื่อความรอบคอบและเป็นธรรมยิ่งขึ้น ก่อนให้นำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาพิจารณา ทั้งนี้ เช่นเดียวกับวิธีการวินิจฉัยคดีของศาลก่อนการนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาบัญญัติเป็นกฎหมาย

ความกำกวมในส่วนนี้มีผู้วิจารณ์ในนานาทัศนะ กล่าวคือ เจ้าหน้าที่สรรพากรมีความกังวลว่าศาลจะตีความเจตนารมณ์ของ คองเกรส หรือไม่ และเป็นกังวลเรื่องความบอขของศาลในการหยิบยกมาตรการดังกล่าวขึ้นมาเพื่อปฏิเสธธุรกรรม หรือสั่งให้ธุรกรรมเป็นโมฆะ ในขณะที่ความกำกวมของกฎหมายทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นกังวลว่า เจ้าหน้าที่บางคนอาจใช้มาตรการดังกล่าวอย่างไม่แยกแยะ (indiscriminately)

ผู้วิจารณ์บางท่านให้ข้อสังเกตว่า ผู้ร่างกฎหมายตั้งใจให้ข้อกฎหมายดังกล่าวมีความกำกวมเพื่อขัดขวาง (discourage) แต่กำหนดโทษให้มีลักษณะเบ็ดเสร็จเด็ดขาดเพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีเข้าทำธุรกรรมซึ่งไม่ถูกต้อง (potentially abusive)

Kleinbard อดีตหัวหน้า JCT ไม่เห็นด้วยกับการกล่าวว่าการตรวจการคลังเป็นหน้แนวทาง (guidance) ต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากความกำกวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการทางกฎหมายอยู่แล้ว ดังนั้นประชาชนต้องตัดสินใจ (exercise judgment)

(2) มาตรา 7701 (o) (1) มิได้ให้คำนิยาม “อย่างมีนัยสำคัญ” (“meaningful way”) และ “ตำแหน่งทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี” (“economic position”) และมาตรา 7701 (o) (2) (A) มิได้ให้คำนิยาม “วัตถุประสงค์สำคัญ” (“substantial purpose”)

การจากศึกษาคำพิพากษาเก่าก็ยังไม่พบการให้นิยามอย่างแน่นอนสำหรับคำนิยามในข้อ 1. และ 2. และย่อมเกิดความไม่แน่นอนต่อผู้เสียภาษีและต้องเพิ่มดุลพินิจของศาลและสรรพากร

(3) ความกำกวมเนื่องจากยังมีกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการนำภาษีต่างประเทศมาเป็นค่าใช้จ่ายตามมาตรา 7701 (o) (2) (B) ขณะนี้ยังไม่มีกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการนำภาษีต่างประเทศมาเป็นค่าใช้จ่ายนั้น ศาลสามารถพิจารณาการนำภาษีต่างประเทศมาเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามความเหมาะสมในคดีที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยการเนื้อหาทางเศรษฐกิจ⁶⁰

⁶⁰ Inland Revenue Service, Interim guidance in Notice 2010-62 [Online], 1 มกราคม 2556. แหล่งที่มา http://www.irs.gov/irb/2010-40_IRB/ar09.html

(4) ความคลุมเครือทำให้เป็นหลักการที่ยากต่อการปรับใช้

Janice Eiseman กล่าวว่า มาตรา 7701 (c) ยากในการปรับใช้ เนื่องจากมีความคลุมเครือ ว่าควรนำมาปรับใช้เมื่อใด และปราศจากความชัดเจนในการใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีต้องพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (economic substance) เนื่องจากมีบทกำหนดโทษซึ่งเป็นบทเด็ดขาด หากธุรกรรมนั้นปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ดังนั้น กฎหมายควรระบุเหตุผลเพื่อให้ได้รับข้อยกเว้น หรือการยกเหตุผลขึ้นเป็นข้อโต้แย้ง

(5) เนื่องจากภาษีเป็นต้นทุนทางธุรกิจ ดังนั้นการวางแผนภาษีย่อมเป็นส่วนหนึ่งในการบริหารต้นทุน ดังนั้นการตีความ “เนื้อหาทางเศรษฐกิจ” โดยศาลและสรรพากรควรคำนึงถึงผลกระทบต่อหรืออิทธิพลต่อการวางแผนภาษีในอนาคต มากกว่าคำนึงถึงการเพิ่มโทษเพียงอย่างเดียว มิเช่นนั้น อาจเป็นการหยุดการวางแผนภาษี และเกิดการหนีภาษีแทน

Julie Divola หัวหน้าบริษัทและผู้ชำนาญด้านภาษีอากร บริษัทที่ปรึกษา Pillsbury Winthrop Shaw Pittman กล่าวว่าความน่ากลัวที่สุด ณ ขณะนี้ คือ ความไม่เข้าใจในการปรับโทษเบี้ยปรับ โดยความกังวลนี้อาจลดลงหากสรรพากร (IRS) ใช้การห่วงเหนี่ยวก่อน และมีกระบวนการรวมอำนาจเข้าสู่ศูนย์กลางซึ่งต้องได้รับการอนุมัติก่อนการลงโทษเบี้ยปรับ แต่ในกรณีที่เลวร้ายที่สุด เจ้าหน้าที่มีอิสระในการใช้ดุลพินิจในการลงโทษเบี้ยปรับ

(6) ความกำกวมที่มีโทษเป็นความรับผิดชอบเด็ดขาดเป็นอันตรายต่อระบบภาษี

การใช้ถ้อยคำกำกวมกับความรับผิดชอบเด็ดขาด อาจก่อให้เกิดอันตรายอย่างมีนัยสำคัญต่อระบบภาษี

(7) การบังคับของรัฐบาลมากเกินไป อาจก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายสูงขึ้นหรือมากกว่าความจำเป็น

(8) หากการนำมาตรการดังกล่าวมาบัญญัติเป็นกฎหมาย ทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้มาตรการนี้มากเกินไป ธุรกรรมที่เคยได้รับการยอมรับอาจต้องถูกตรวจสอบทั้งหมด

บทที่ 5

การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้เพื่อสร้างความชัดเจนให้แก่เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย

5.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

5.1.1 การตีความกฎหมายภาษีอากรโดยศาลในการวินิจฉัยคดี

รัฐโดยหน่วยงานผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมีย่ออำนาจโดยชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ซึ่งในประเทศไทยมีกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีคือ ประมวลรัษฎากร รัฐไม่สามารถใช้อำนาจตามอำเภอใจ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจที่มาจากอารมณ์ดีของประชาชนทั้งปวง

ดังนั้น จึงเกิดหลักการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ ถือเป็นหลักประกันการควบคุมการตรวจสอบการใช้อำนาจโดยตุลาการ องค์กรตุลาการจึงเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ดังนั้น การวินิจฉัยย่อมเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี (เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง) เกี่ยวกับการประเมินภาษี ซึ่งการการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษี ในกรณีการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ศาลต้องตีความกฎหมายภาษีอากรโดยเคร่งครัดเพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนในภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถรับรู้ได้ และสามารถคาดหมายได้ก่อนหรือขณะเข้าทำธุรกรรม ซึ่งศาลไทยก็ยอมรับหลักการการตีความนี้ ดังเช่น คำพิพากษาฎีกาที่ผู้วินิจฉัยได้ยกขึ้นเป็นตัวอย่างการตีความของศาลซึ่งศาลใช้หลักการตีความโดยเคร่งครัด คือ คำพิพากษาฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539 อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า การตีความของศาลในคดีดังกล่าว แม้เป็นการตีความโดยเคร่งครัด แต่ก็เป็นการตีความที่แคบเกินไป จนเป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากเงินได้ประเภทภาษีอากรและก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคระหว่างบริษัทที่เข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้อันเนื่องจากการมีตัวแทนในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเป็นผู้ชำระเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการอันมีกำไรไปยังนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งศาลพิพากษาให้กรณีหลังนั้น ตัวแทนไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร ในขณะที่มาตรา 76 ทวิได้กำหนดให้ตัวแทนมี หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้คือ

ส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใด ที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในส่วน 3 ด้วย

ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า แม้ศาลจะใช้หลักการในการตีความกฎหมายโดยเคร่งครัด แต่การตีความที่แคบเกินไปก็ยอมทำให้รัฐสูญเสียรายได้ อย่างไรก็ตามแม้ว่าในเวลาต่อมามีคำพิพากษาศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่กลับแนวคำพิพากษาและให้ตัวแทนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรก็ตาม คำพิพากษาดังกล่าว แม้ผู้วิจัยจะเห็นด้วย แต่ก็ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษีอากร และเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีจะสามารถคาดการณ์ภาระภาษีได้ ในประเด็นปัญหานี้ ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า เนื่องจากประเทศไทย ไม่มีหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างชัดเจน ดังนั้นเพื่อการแก้ปัญหา ควรมีการศึกษาแนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อเป็นบรรทัดฐานในการตีความกฎหมายภาษีอากรต่อไป

5.1.2 การยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินหรือทำธุรกรรมเพื่อเสียภาษีต่ำสุด

หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา นั้น เป็นหลักที่เกิดขึ้นภายใต้หลักเสรีภาพทางแพ่งว่าด้วยประชาชนมีเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สินและเรื่องส่วนตัว โดยรัฐต้องไม่เข้าแทรกแซง ประชาชนจะใช้เจตนาของตน และต้องเป็นเจตนาที่สมบูรณ์ตามแต่เงื่อนไขหรือลักษณะที่กฎหมายรัฐนั้น ๆ ยอมรับ ซึ่งประเทศไทย จะยอมรับหลักการแสดงเจตนาในลักษณะที่เจตนาทั้งภายในและเจตนาที่แสดงออกมานั้นต้องตรงกันเท่านั้น หลังจากที่ประชาชนได้แสดงเจตนาที่สมบูรณ์ออกมาแล้ว รัฐจะใช้กฎหมายเข้ามารับตามเจตนาของประชาชนที่แสดงออกมาก

จากการศึกษา จะเห็นได้ว่าในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดลักษณะเอกเทศสัญญาไว้ 22 ลักษณะ นอกจากนั้นแล้ว ประชาชนสามารถแสดงเจตนามุ่งตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ได้ภายใต้หลักการว่าด้วยหลักเสรีภาพในการทำสัญญา トラบเท่าที่ไม่ขัดต่อหลักการว่าด้วยความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน แม่วินิกรรมสัญญาที่แสดงออกมานั้นจะมีได้เป็นหนึ่งในเอกเทศสัญญา 22 ลักษณะแล้ว รัฐก็จะเข้ามาคุ้มครองให้ภายใต้ลักษณะที่เรียกว่าสัญญาไม่มีชื่อ หลักการนี้เป็นหลักการภายใต้กฎหมายเอกชน ซึ่งเป็นเรื่องว่าด้วย เอกชนมีความเท่าเทียมกัน

ในส่วนของกฎหมายภาษีอากร เนื่องด้วยเป็นกฎหมายมหาชน รัฐใช้อำนาจบังคับในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนเท่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้ หรือเป็นไปโดยหลักความชอบด้วยกฎหมาย เมื่อผู้เสียภาษีมี “เงินได้พึงประเมิน ” ตามลักษณะต่าง ๆ ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ซึ่งในประเทศไทยมีทั้งหมด 8 ประเภทตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร รัฐย่อมมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดตามแต่ละรูปแบบธุรกรรมใน 8 ประเภท ณ จุดนี้เองที่หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาและหลักเสรีภาพในการทำสัญญายกเว้นภายใต้หลักเสรีภาพทางแพ่งซึ่งเป็นหลักการหลักของกฎหมายเอกชนมีความ

เชื่อมโยงกับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน รัฐต้องเคารพการแสดงเจตนาของประชาชน ตราบเท่าที่เจตนาของประชาชนนั้นสมบูรณ์ รัฐโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีโดยตรงหรือศาลต้องค้นหาเจตนาที่แท้จริงของผู้เสียภาษีว่ามุ่งตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ในลักษณะใด แม้ว่าธุรกรรมที่ประชาชนสร้างขึ้นนั้นทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีต่ำหรือได้รับการยกเว้นภาษี รัฐไม่สามารถบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดได้ ซึ่งหลักการนี้เป็นหลักการที่ยอมรับในนานาประเทศในปัจจุบัน

จากการศึกษาพบว่า ความศักดิ์ สิทธิแห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีได้รับการยอมรับในศาลภาษีอากร ดังเช่นคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางที่ 63/2555 และคำพิพากษาฎีกาที่ 3049/2540 ดังที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.1.4 อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในประเด็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ประเด็นที่ต้องพิจารณานั้น ผู้วิจัยเห็นว่าเจ้าหน้าที่หน่วยงานของรัฐผู้ซึ่งมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีในคดีคำพิพากษาฎีกาที่ 3049/2540 นี้มีความพยายามปฏิเสธหลักความศักดิ์สิทธิแห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีโดยมีความพยายามตีความเจตนาของผู้เสียภาษีในทางที่สามารถจัดเก็บภาษีได้มากที่สุด อันเป็นการกระทำที่ขัดต่อสิทธิของผู้เสียภาษีในการชำระภาษีอากรเท่าที่กฎหมายกำหนด และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน เนื่องจากในคำฟ้องของโจทก์และในทางนำสืบจะพบว่า ปรากฏทั้งแนวคำพิพากษาที่ 258/2530 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 1269-1270/2534 และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรตามมติ กพอ. ครั้งที่ 5 พutschิกายน 2519 (ระเบียบวาระที่ 5) และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรตอบข้อหารือที่ กค. 0802/พ.10725 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2537 อันเป็นแนวทางในลักษณะเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแต่เจ้าหน้าที่กลับเพิกเฉยและพยายามประเมินภาษีจากผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีแสดงเจตนาในการใช้เสรีภาพในการทำสัญญาเพื่อวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น จากการศึกษา ศาลอาจใช้ดุลพินิจไปในทางวินิจฉัยในทางเป็นคุณแก่รัฐ และเพิกเฉยต่อเจตนาของผู้เสียภาษี ดังที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงคำพิพากษาที่ 124/2540 , 2131/2537 และ 2091/2553 ในหัวข้อ 3.2.3 กล่าวคือ วัตถุประสงค์ของทั้ง 3 กรณี คล้ายกัน คือ การติดตั้งระบบ ซึ่งแสดงเจตนาแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้าง ซึ่งมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน แต่ในคำพิพากษาฎีกาที่ 2131/2537 ศาลกลับมีคำพิพากษาให้นำสัญญาทั้ง 2 ฉบับรวมเป็นสัญญาบริการอันเป็นคุณแก่กรมสรรพากร จึงสะท้อนให้เห็นว่า หลักความศักดิ์ในการแสดงเจตนาของ ผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น ยังไม่มีความชัดเจนแน่นอน

5.1.3 การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาในคดีภาษีอากรในคดีเกี่ยวกับธุรกรรมต้องสงสัย

เนื่องจากประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัย หรือ มาตรการว่าด้วยการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปเพื่อกำหนดขอบเขตของผู้เสียภาษีในการใช้เสรีภาพในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด ดังนั้น ศาลจึงต้องใช้หลักสุจริตประกอบดุลพินิจส่วนตัวเพื่อพิจารณาวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัย ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า แม้ว่าหลักความสุจริตจะเป็นมาตรการแห่งการใช้สิทธิ แต่เป็นการยากในการนำมาใช้กำหนดขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี

เพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดหรือธุรกรรมต้องสงสัย เนื่องจากอิงกับดุลพินิจส่วนตัวของผู้มีอำนาจวินิจฉัย ทั้งเจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมาธิการวินิจฉัยอุทธรณ์ รวมทั้งศาล เพราะความสุจริตนั้นมีความหมาย กว้างขวางและเปลี่ยนแปลงได้ตามกาลเวลา อีกทั้งยังเปิดช่องให้มีการให้เหตุผล ชี้แจงน้ำหนักประโยชน์ได้ เสียประกอบการพิจารณาค้นหาเจตนาที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้เสมอ ซึ่งในกรณีที่เจตนาที่เจตนาสามารถ ตีความไปได้หลายทาง ผู้มีอำนาจวินิจฉัยสามารถนำหลักการตีความตามวัตถุประสงค์ในทางสุจริตมาเป็น เครื่องช่วยในการตีความ โดยคำนึงถึงลักษณะปกติประเพณีทางการค้า แต่ลักษณะปกติประเพณีทาง การค้าก็สามารถเป็นไปได้อย่างหลายทางตามดุลพินิจของผู้มีอำนาจวินิจฉัยธุรกรรม รวมถึงหลักสุจริตไม่มี บทลงโทษที่แน่นอน และไม่มีบทกำหนดว่าหลักสุจริตต้องนำมาใช้เมื่อใด ลักษณะดังกล่าวนี้ย่อม ก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนแน่นอนในผลการวินิจฉัยธุรกรรมอันส่งผลกระทบต่อภาระภาษีอากร ซึ่งขัดต่อ สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

จากการศึกษาการวินิจฉัยของศาลนั้น ศาลได้ใช้ดุลพินิจในการวินิจฉัยคดีภาษีอากร เกี่ยวกับธุรกรรมต้องสงสัย โดยการนำหลักการที่ถูกสร้างโดยศาลของประเทศกลุ่มคอมมอนลอว์คือ หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ซึ่งมีได้ถูกบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรมาใช้ในการ วินิจฉัยคดี ในขณะที่ประเทศไทยใช้ระบบซีวิลลอว์ ในคำพิพากษาฎีกาที่ 1015/2539 และคำพิพากษา ฎีกาที่ 484/2540 และพิพากษาให้บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดมีความสัมพันธ์กับนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศในลักษณะเป็นตัวแทนหรือผู้กระทำการแทน อันเป็นเหตุให้นิติบุคคลดังกล่าว ต้องนำเงินได้จากการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ในขณะที่ตามข้อเท็จจริงคือบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดได้รับการแต่งตั้งจาก บริษัทผู้ซื้อให้ประเทศไทยให้จัดหาผู้ขายสินค้า จึงเป็นการใช้ดุลพินิจประกอบการตีความเกินกว่าที่ กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นการขัดต่อสิทธิของผู้เสียภาษีว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากรใน การชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดและสิทธิในความชัดเจนแน่นอน

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า รัฐควรพิจารณานำหลักการเกี่ยวกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาใช้ใน ประเทศไทย เพื่อเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของ กฎหมาย ซึ่งมีลักษณะถูกต้องตามกฎหมายลายลักษณ์อักษรและแนวทางการตีความทุกประการแต่ และเพื่อป้องกันความไม่แน่นอนในระบบภาษีอากรที่เกิดจากการใช้ดุลพินิจของศาลอย่างกว้างขวาง

5.2 การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาใช้ในประเทศไทย

หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เป็นหลักการที่ผู้วิจัยศึกษาและเสนอเพื่อนำมาใช้ ในการกำหนดขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่รัฐควร ให้การรับรอง เพื่อให้เกิดความชัดเจนซึ่งสอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียภาษีโดยองค์ความร่วมมือทาง เศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) ว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to

pay no more than the correct amount of tax) และ สิทธิในความชัดเจนแน่นอน (The right to certainty) เนื่องจากการลดการใช้ดุลพินิจส่วนตัวของเจ้าพนักงานประเมินและศาลในการวินิจฉัย ธุรกรรมต้องสงสัยซึ่งความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายซึ่งถูกนำมาใช้อ้างเพื่อเป็นฐานแห่งสิทธิ

เนื่องจากหลักการดังกล่าว เป็นหลักการที่จัดตั้ง ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบ การบังคับอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงต้องเสนอในลักษณะของร่าง พระราชบัญญัติต้องผ่านกระบวนการอนุมัติของสภานิติบัญญัติตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย และ ควรนำมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยควรตราเพิ่มต่อจากส่วนบทกำหนดโทษอันเป็นบทที่อยู่ใน หมวด 2 ซึ่งว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ทั้งนี้ธุรกรรมที่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจชัดเจน รัฐ ต้องยอมรับและจัดเก็บภาษีตามลักษณะธุรกรรมดังกล่าว

5.2.1 ธุรกรรมต้องสงสัยเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า วัตถุประสงค์ในการใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจนั้น เป็นหลักการที่สร้างขึ้นเพื่อปฏิเสธผลลัพธ์ในทางภาษีอากร ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมต้องสงสัยที่มีผลบังคับ ในทางกฎหมายแม้แต่ถูกวินิจฉัยว่าปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ซึ่งถือเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีผู้ใช้ ผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้น เนื่องจากการปฏิเสธผลลัพธ์ดังกล่าว ผู้เสียภาษีย่อมถือว่าการคำนวณภาษี อากรผิดพลาด ย่อมต้องมีโทษเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรใช้เฉพาะธุรกรรมเท่านั้น ซึ่ง การนำไปใช้นี้ควรใช้พิจารณาเฉพาะธุรกรรมที่อ้างบทบัญญัติภาษีอากรที่เกี่ยวข้องหรือฝ่ายนิติบัญญัติมี เจตนารมณ์หรือคาคหาผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจจากธุรกรรมเท่านั้น ทั้งนี้ เนื่องจากในบางบทมาตรการ ทางภาษี รัฐให้ไว้เพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้บริโภคบางอย่างเท่านั้น เช่น กำหนดให้การโอนขายหุ้น ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้รับการยกเว้นภาษีอากร เนื่องจากรัฐต้องการสนับสนุนให้มีการซื้อ ขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ หรือกำหนดให้บุคคลธรรมดาหักค่าใช้จ่ายประเภทดอกเบี้ยเงินกู้บ้าน หลังแรก รวมถึงการคืนเงินภาษี 100,000 บาทแรกจากนโยบายรถคันแรก หรือเพื่อการกระตุ้น เศรษฐกิจ หรือเป็นธุรกรรมที่ได้รับการยอมรับจากสรรพากรและศาลมาเป็นเวลาช้านานแล้ว

อย่างไรก็ตาม หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจนี้มีปัญหาเป็นอย่างมากกว่าธุรกรรม ใดบ้างที่เป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ซึ่งสรรพากรหรือ กระทรวงการคลังสหรัฐมีความชัดเจนว่าจะไม่ออก Guideline เกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างแน่นอน ในส่วนนี้ ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กระทบกับสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของ ประชาชนโดยตรง อีกทั้งภายใต้หลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีจะเสียภาษีเฉพาะที่กฎหมายกำหนดไว้ เท่านั้น และหลักการว่าด้วยความแน่นอนในการเสียภาษี ที่ผู้เสียภาษีต้องสามารถคาดการณ์ได้ล่วงหน้า ถึงภาระทางภาษีที่ตนเองต้องเสีย หากมีการนำหลักการนี้มาใช้ในประเทศไทย ควรมีการบัญญัติ “ธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจ” และให้อำนาจอธิบดีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมี

อำนาจกำหนดกฎกระทรวงหรือประกาศกระทรวงการคลังเพื่อกำหนด “ ธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ”

5.2.2 ธุรกรรมต้องสงสัยถือว่ามีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

เงื่อนไขของธุรกรรมต้องสงสัยที่จะถือว่าผ่านหลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจนั้น ต้องมีลักษณะหรือผ่านเงื่อนไขทั้ง 2 เงื่อนไขดังต่อไปนี้

5.2.2.1 หากธุรกรรมได้เปลี่ยนแปลงสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอย่างมีนัยสำคัญ (meaning way) นอกจากผลทางด้านภาษี

การพิจารณา “เปลี่ยนแปลง สถานะทางเศรษฐกิจ” นั้น โดยพิจารณาจาก “กำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้” ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบระหว่าง กำไรธุรกิจที่ถูกคาดการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผลและประโยชน์ทางภาษีที่ถูกคาดการณ์ไว้ของธุรกรรมต้องสงสัย โดยการกำหนดให้ “กำไรก่อนภาษี” หมายถึง รายได้ทั้งหมดหักด้วยค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรม โดยรายได้ หมายถึง ประโยชน์จากการเครดิตภาษีเงินได้ ภาษีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรัฐมอบให้เพื่อเป็นการกระตุ้นกิจกรรมหรือการลงทุนบางอย่าง และ ค่าธรรมเนียม หมายถึงค่าธรรมเนียมเกี่ยวข้องกับธุรกรรมต้องสงสัยโดยตรง ค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาภาษี และ รายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ไม่รวมถึง ดอกเบี้ยจากหนี้ ซึ่งมีได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับธุรกรรมต้องสงสัย และต้นทุนภายในของผู้เสียภาษี เช่น เวลาที่ลูกจ้างของผู้เสียภาษีใช้ในการดำเนินธุรกรรมต้องสงสัย ยกเว้นค่าใช้จ่ายโดยตรงเพื่อการทำให้ธุรกรรมต้องสงสัยสำเร็จลุล่วง เป็นต้น

ส่วนกำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้ ให้นำหลักการ “การคาดการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผล” ซึ่งมีความหมาย 2 ลักษณะ คือ ผลลัพธ์จากการกระทำหนึ่งซึ่งเกิดขึ้นตามความมุ่งหมายว่าจะมีความเป็นไปได้ว่าจะเกิดขึ้นมากกว่าไม่ได้กระทำ หรือ ผลลัพธ์จากการคาดการณ์ตามหลักความน่าจะเป็น ซึ่งเป็นสาระสำคัญแม้ว่าเหตุการณ์ที่ไม่ได้คาดหมายเกิดขึ้น ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า เป็นหน้าที่ของรัฐที่ต้องนำสืบให้เห็นว่ากำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้จากการคาดการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผลของผู้เสียภาษีจากธุรกรรมต้องสงสัยจากลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน 2 ลักษณะ

5.2.2.2 หากผู้เสียภาษีมักวัตถุประสงค์สำคัญ (substantial purpose) ในการเข้าธุรกรรม ยิ่งกว่าวัตถุประสงค์ทางภาษี

เป็นหลักการเพื่อให้ศาลพิจารณาว่าผู้เสียภาษีเข้าทำธุรกรรมต้องสงสัยโดยความคาดหมายและเหตุจูงใจทางธุรกิจหรือความเหตุอื่นยิ่งกว่าวัตถุประสงค์หรือผลได้ทางภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐในการพิสูจน์ให้ศาลประจักษ์ แม้เงื่อนไขนี้จะดูเหมือนเป็นนามธรรม แต่ศาลอาจพิจารณาได้จากศักยภาพในการทำกำไรทางธุรกิจของธุรกรรมต้องสงสัย ซึ่งในส่วนนี้อาจมีความ

ทับซ้อนกับข้อ 5.2.2.1 และ ต้องมีการพิจารณาหลักฐานอื่นเพิ่มเติม เช่น การประชุมภายใน บันทึกการประชุม จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงบันทึกคำให้การ เพื่อประกอบการพิจารณาของผู้เสียภาษี

5.2.3 ธุรกิจที่ควรได้รับการยกเว้นจากหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

ธุรกิจที่ควรได้รับการยกเว้นหรือถือเป็นธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องหรือถูกตรวจสอบจากหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ มีดังต่อไปนี้

(1) ผลประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นกับธุรกิจนั้นๆ เกิดขึ้นตามวัตถุประสงค์ฝ่ายนิติบัญญัติ เช่น การเครดิตภาษี (tax credit provision) เพื่อเป็นการกระตุ้นกิจกรรมบางอย่างตามนโยบายรัฐ เช่น มาตรการกระตุ้นการออม เช่น LTF หรือ RMF หรือ ประกัน เป็นต้น

(2) ธุรกิจที่เป็นปกติทางการค้าบางธุรกรรม (certain basic business transaction) ซึ่งมีคำพิพากษาและการปฏิบัติที่ยาวนานมารองรับ (longstanding judicial and administrative practice) เช่น การลงทุนโดยเลือกระหว่าง การลงทุนโดยเงินตนเองหรือการกู้ยืมเพื่อมาลงทุน (equity or debt) ในระบบภาษียอมรับการลดรายได้ทางภาษีโดยการใช้ดอกเบี้ยโดยไม่ถือเป็น การเลี่ยงภาษี หากอัตราหนี้สินต่อทุน ยังอยู่ในอัตราภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ในประเทศไทย เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และพระราชบัญญัติว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว

(3) การเลือกใช้คู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน โดยธุรกิจนั้นๆ ต้องมีลักษณะ เช่นเดียวกับที่เกิดจากการกระทำของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน (arm's length standard) ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทธุรกิจที่ไม่ต้องด้วยหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ อาจต้องมีการศึกษาต่อไปเพื่อให้มีการบัญญัติในกฎหมายไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากต้องเป็นธุรกรรมที่ฐานแห่งสิทธิเป็น บทบัญญัติที่ฝ่ายนิติบัญญัติต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการปรับใช้มาตรานี้มากยิ่งขึ้นและเพื่อมิให้เป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป และมีให้เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีและศาลให้ใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางในการกำหนดว่าธุรกรรมใดเป็น ธุรกรรมที่ต้องมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

5.2.4 การปรับใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจโดยกรมสรรพากร

การตีความ “เนื้อหาทางเศรษฐกิจ” โดยศาลและสรรพากรจะมีผลกระทบหรือมีอิทธิพลอย่างมากต่อการวางแผนภาษีในอนาคต มากกว่าการเพิ่มโทษเพียงอย่างเดียว ผู้เขียนจึงเห็นว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องมีความชำนาญเป็นการเฉพาะ ดังนั้น ควรกำหนดให้มีคณะกรรมการเพื่อพิจารณาธุรกรรม

ต้องสงสัยที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เพื่อพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยภายใต้หลักการนี้เป็นการเฉพาะ โดยใช้การทวนทวนก่อน และมีกระบวนการรวมอำนาจเข้าสู่ศูนย์กลางซึ่งต้องได้รับการอนุมัติก่อนการลงโทษเบี้ยปรับ

หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจเป็นเรื่องเกี่ยวข้องกับนโยบายทางภาษีของรัฐ ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อความยืดหยุ่นของเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี (Taxable income) และส่งผลโดยตรงต่อระบบภาษี (Tax system) มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะแข็งกร้าวย่อมลดความยืดหยุ่นของเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี แต่หากมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีมี่ลักษณะอ่อนเกินไปย่อมลดประสิทธิภาพระบบภาษีจนกระทั่งอาจส่งผลให้ระบบภาษีดังกล่าวล้มเหลวไปเลยก็ได้ ดังนั้น รัฐต้องพิจารณาเรื่องนี้ให้ดี

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐอยู่ภายใต้ความชอบด้วยกฎหมาย รัฐจึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น อย่างไรก็ตามในการใช้กฎหมายว่าด้วยการรัษฎากร เป็นการเลี่ยงไม่ได้ที่ต้องมีการตีความกฎหมาย ซึ่งหลักการในการตีความกฎหมายภาษีนั้น ต้องเป็นการตีความโดยเคร่งครัด ทั้งนี้ เพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนในภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถรับรู้และคาดการณ์ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากประเทศไทยมิได้มีกฎเกณฑ์ในการตีความกฎหมายอย่างชัดเจน ดังนั้นจากการศึกษาจึงพบว่าศาลอาจตีความกฎหมายโดยเคร่งครัดในลักษณะแคบเกินไปจนทำให้รัฐสูญเสียรายได้หรือทำให้ระบบภาษีอากรขาดความเสมอภาพ ดังเช่นที่ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539

ในประเด็นการยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา หลักเสรีภาพในการทำสัญญา ภายใต้หลักเสรีภาพทางแพ่งของผู้เสียภาษีนั้น จากการศึกษาพบว่าศาลให้การยอมรับหลักการดังกล่าว แต่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้พิพากษาแต่ละท่าน ทั้งนี้เห็นได้ชัดในกรณีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540, 2131/2537 และ 2091/2553 ในหัวข้อ 3.2.3 กล่าวคือ วัตถุประสงค์ของทั้ง 3 กรณี คล้ายกัน คือ การติดตั้งระบบ ซึ่งแสดงเจตนาแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้าง ซึ่งมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน แต่ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2131/2537 ศาลกลับมีคำพิพากษาให้นำสัญญาทั้ง 2 ฉบับรวมเป็นสัญญาบริการอันเป็นคุณแก่กรมสรรพากร ซึ่งในกรณีนี้ ย่อมเป็นการยากอย่างยิ่งที่ผู้เสียภาษีจะทราบขอบเขตการใช้เสรีภาพของตนในการเข้าทำธุรกรรม อีกทั้งผู้เสียภาษีไม่สามารถทราบหรือคาดการณ์ภาระภาษีของตนล่วงหน้าได้เลย ทั้งนี้ ประเด็นปัญหานี้เกิดขึ้นเนื่องมาจากประเทศไทยขาดหลักเกณฑ์ที่เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรว่าด้วยขอบเขตของผู้เสียภาษีในการใช้เสรีภาพของตนในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด

จากการศึกษาในประเด็นการใช้ดุลพินิจของศาลในการวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายอากรที่ถูกใช้เป็นฐานแห่งสิทธินั้น ผู้วิจัยพบว่าเนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา ประกอบกับในประเทศไทยไม่มีกฎหมายในลักษณะมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป ดังนั้น ศาลได้นำหลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ซึ่งเป็นหลักการที่ถูกพัฒนาโดยศาลในระบบคอมมอนลอว์ อีกทั้งยังได้มีการนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายใน

ประเทศไทย มาใช้ในการวินิจฉัยคดี ส่งผลให้เป็นการตีความกฎหมายอย่างกว้างขวางเกินกว่าที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้ ซึ่งลักษณะดังกล่าวเป็นการบั่นทอนระบบภาษีในประเทศ

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังนี้

6.2.1 ควรมีการศึกษาหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายภาษีอากร เพื่อนำให้บัญญัติเป็นกฎหมายเพื่อเป็นบรรทัดฐานให้ศาลใช้ในการตีความกฎหมายภาษีอากร

6.2.2 ควรมีการนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาบัญญัติเป็นกฎหมายในประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อสร้างบรรทัดฐานขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการทำธุรกรรมเพื่อการเสียภาษีต่ำที่สุด โดยหากธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ รัฐควรยอมรับผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมดังกล่าว อันเป็นผลทำให้เกิดความแน่นอนในระบบภาษีและสอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียภาษี และสามารถแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นในข้อ 6.1 ได้

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- เกรียงเดช มาจำเนียร. มาตรการป้องกันการเล็งภาษีอากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542.
- ไกรยุทธ ชีระยาคีนันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. เอกสารวิชาการส่วนบุคคลนี้เป็นส่วนหนึ่งของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.)” รุ่น 13 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม พ.ศ. 2552.
- ไชยยศ เหมะรัชตะ. กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527.
- ดารารพร ธีระวัฒน์. กฎหมายสัญญา: สถานะใหม่ของสัญญาปัจจุบันและปัญหาข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชน เล่ม 3: ที่มาและนิติวิธี. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538.
- ประสิทธิ์ โฉววิไลกุล. กฎหมายแพ่งหลักทั่วไป: คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4-14. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2545.
- ปรีดี เกษมทรัพย์. หลักสุจริตคือหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ ในหนังสือรวบรวมบทความอนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ รศ.ดร.สมศักดิ์ สิงห์พันธุ์ ป.ม.ท., 2526.
- ปิ่นโน สุขทรศนีย์. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514.
- พิภพ วีระพงษ์. การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping). กรุงเทพมหานคร: สรรพการสาส์น, 2551.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไฮ และ สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพาณิชย์, 2542.
- เมธากุล เกียรติกระจ่าย. ทฤษฎีการบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: อักษรสยามการพิมพ์, 2538.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. หลักการพื้นฐานกฎหมายปกครอง. โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.
- วรสิขัฐดรุณเวทย์, ชุน. รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร สมัยที่ 2 (วิสามัญ) พ.ศ. 2477 ครั้งที่ 12/2477.
- ศันท์กรณ์ โสทธิพันธุ์. คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 14. กรุงเทพมหานครสำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.

- ศุภลักษณ์ พิณจิตฺต. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (TURAC). บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้ว การพิมพ์, 2552
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. คำอธิบายกฎหมายการคลัง: พร้อมภาคผนวกประมวลกฎหมายการคลังและการงบประมาณ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2541.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. ข้อสังเกตบางประการในทางกฎหมายเกี่ยวกับคำว่า "ภาษี". วารสารนิติศาสตร์ (มีนาคม 2532).
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร. ตุลพาท 52,3 (กันยายน-ธันวาคม 2548).
- สุธาบดี สัตตบุศย์. คำบรรยายวิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เปรียบเทียบ 1. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ม.ป.ป.
- สุภาพร พิศาลบุตร. หลักการวางแผน. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์เอกสารและตำรา สถาบันราชภัฏสวนดุสิต, 2543.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีเงินได้จากการซื้อขายทรัพย์สิน ใน รวบรวมบทความงานวิชาการประจำปี พ.ศ. 2549 ครั้งที่ 2. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.
- เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาสน์, 2505.
- เสริม วินิจฉัยกุล. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2515.
- อนุวัฒน์ นามประเสริฐ. มาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายหลักทรัพย์: ปัญหาทางกฎหมายและแนวทางแก้ไข. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551.
- อเนก เขียรถาวร, ปรีดา นาคเนาวิทิม และสมคิด แสงเพชร. เศรษฐศาสตร์มหภาค 1. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2521.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. รายงานการวิจัยเรื่อง หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรไทย เสนอ คณะกรรมการวิจัยและสัมมนาคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ สิงหาคม 2550.
- อักษรพร จุฬารัตน. การตีความกฎหมาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายไทย, 2542.

อุดม เพ็องฟู้ง. คำอธิบาย ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาค 1 ตอน 2. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.

ภาษาอังกฤษ

Charlene D. Luke. Risk, Return, and Objective Economic Substance. Virginia Tax Review 27 (2008): 128

Charlene, D. Luke. Risk, Return, and Objective Economic Substance. Virginia Tax Review 27 (2008): 795.

Congress blows whistle on economic substance. [Online]. 2012 Available from: [http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=\(CATEGORYIDS%3a10329\)&tabSelected=True&Brand=ITR](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641853/Search/Congress-blows-whistle-on-economic-substance.html?Keywords=congress+blow+whistle+on+economic+substance&OrderType=1&PartialFields=(CATEGORYIDS%3a10329)&tabSelected=True&Brand=ITR)

Cummings, Jasper L. Jr. The New Normal: Economic Substance First. TAX NOTES (Jan. 2010): 126.

Edwards Angell Palmer & Dodge LLP. Economic Substance Doctrine Codified in the Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 - Business Transactions Subject to New Standards to Obtain Tax Benefits and Avoid Penalties [Online]. 2012. Available from: <http://www.edwardswildman.com/files/News/d4dcfbf3-432f-4757-9e94-08cac1bd2a51/Presentation/NewsAttachment/fd1d4571-4ad5-45ab-aec8-0a960a86da32/2010-CA-EconomicSubstanceDoctrine.pdf>

Hariton, D. P. Sorting Out the Tangle of Economic Substance. Tax Lawyer 52, 2 (1999).

Inland Revenue Service. Interim guidance in Notice 2010-62 [Online]. 2013. Available from: http://www.irs.gov/irb/2010-40_IRB/ar09.html

Janice Eiseman. New Code Provision on the Economic Substance Doctrine [Online]. 2011. Available from: <http://www.aicpa.org/publications/newsletters/aicpacpainsider/2010/jun21/pages/newcodeprovisionontheeconomicsubstancedoctrine.aspx>

Jasper L. Cummings, Jr. The Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence. ABA-SCTTAX CH I.B (2010): 155.

Jinyan Li. The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective [Online]. 2005. Available from: http://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf

- Karen B. Brown, A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (Dordrecht ; New York, 2012). หน้า 347-348
- Knight, R. A. and Lee G. Knight Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal?. *Akron Tax J.* 8 (1991).
- Knoll, M. S. Compaq Redux: Implicit Taxes and The Question of Pre-Tax Profit. *VA. TAX REV.* 26 (2007).
- Korb, D. L. Remarks at the 2005 University of Southern California Tax Institute: The Economic Substance Doctrine in the Current Tax Shelter Environment (January 25, 2005).
- Larking, B. International Tax Gassary. 4th Ed. Amsterdam: IBFD Publication BV, 2001
- Michael S. Knoll. Compaq Redux: Implicit Taxes and The Question of Pre-Tax Profit. *Virginia Tax Review* 26 (2007): 821
- Morse, G. and David Williams. Davies: Principles of Tax Law. 4th Ed. London: Sweet & Maxwell, 2000.
- Oliver, P. D. Tax policy Readings and Materials. 2nd Ed. New York Foundation Press New York, 2004.
- Patricia Lampreave. An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union. [Online]. 2012. Available from: <http://ssrn.com/abstract=2026120>
- The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations [Online]. 2013. Available from : http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf
- W. Chris. Revenue Law-Principles and Practice. 17th Ed. London: Butterworths, 1999.

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวอภิรดี ชัยกิจจอรุาใจ เกิดเมื่อวันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2524 ณ จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี พ.ศ. 2547

เข้าทำงาน เป็นที่ปรึกษา บริษัท PricewaterhouseCoopers จำกัด ระหว่าง พ.ศ. 2548-2550 เข้าทำงาน เป็นที่ปรึกษาอาวุโส บริษัท KPMG Phoomchai Tax จำกัด ระหว่าง พ.ศ. 2550-2552 เข้าทำงาน เป็นที่ปรึกษาอาวุโส บริษัท HNP Counsellors จำกัด ระหว่าง พ.ศ. 2552-2554 ปัจจุบัน ทำงานเป็นที่ปรึกษาอิสระ