

บทที่ 1

บทนำ



1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การที่มนุษย์รวมตัวกันเป็นสังคมรัฐ ก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดหาค่าใช้จ่ายส่วนกลาง เพื่อประโยชน์ร่วมกันของบุคคลในสังคม ค่าใช้จ่ายส่วนกลางหรือที่เรียกว่างบประมาณแผ่นดินนั้นจะถูกจัดสรรเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในด้านต่างๆ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อยภายในสังคม การป้องกันประเทศจากการคุกคามภายนอกประเทศ การพัฒนาเศรษฐกิจเป็นอาทิ ซึ่งเป็นสาเหตุให้รัฐส่วนใหญ่เรียกเก็บภาษีจากประชาชนเพื่อนำมาใช้จ่ายตามความจำเป็นดังกล่าว ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีกับสังคมรัฐนั้นเป็นสิ่งคู่กันอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้และมีประวัติศาสตร์ร่วมกัน¹ เป็นเวลานานนับตั้งแต่ มนุษย์มีการจัดตั้งสังคมรัฐขึ้น การกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีก็เป็นสิ่งหนึ่งที่เกิดขึ้นมาช้านานแล้วเช่นกัน ซึ่งจะเห็นได้จากกษัตริย์แห่งอาณาจักรเมโสโปเตเมียเมื่อประมาณ 6,000 ปี ก่อนได้ลงโทษปรับแก่พลเมืองที่หลีกเลี่ยงการเสียค่าธรรมเนียมการขึ้นเรือข้ามฟากโดยการว่ายน้ำข้ามฝั่งแทนการขึ้นเรือข้ามฟาก²

ในการจัดเก็บภาษีนั้น รัฐมีอำนาจตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษีและประชาชนมีหน้าที่ตามกฎหมายในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีจึงเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวของรัฐโดยไม่ผูกพันที่จะต้องกระทำการใดตอบแทน แม้กระนั้นก็ตามประชาชนก็ชอบที่จะกระทำการใดๆ เพื่อที่จะลดหรือปลดเปลื้องภาระหน้าที่นี้ได้ตราบใดที่การกระทำนั้นไม่เป็นขัดต่อกฎหมาย แนวความคิดดังกล่าวก่อให้เกิดความพยายามในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายหรือแม้กระทั่งอาศัยกลไกของกฎหมายเป็นเครื่องมือ การดำเนินการในลักษณะดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาว่าการกระทำในลักษณะดัง

¹ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษียังมีบทบาทอย่างมากในการพัฒนาระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยในอังกฤษซึ่งเป็นประเทศแม่แบบการปกครองระบอบประชาธิปไตย

² Vern Krishna, The fundamentals of Canadian income tax, 3rd ed. (Toronto: Carswell, 1989), p. 838.

กล่าวนั้นแท้ที่จริงแล้วชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ อันเป็นที่มาของการศึกษาเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของการเลี่ยงภาษี

การศึกษาเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีนั้นเพิ่งปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรครั้งแรกในปี พ.ศ. 2449 ในรายงานของคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อศึกษาปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรในประเทศอังกฤษ โดยในรายงานนั้นได้มีการอ้างอิงถึงสิ่งซึ่งเป็น "การหลีกเลี่ยงโดยชอบด้วยกฎหมาย" (Legal Avoidance)³ และในปัจจุบันพบว่าในหลายประเทศทั้งที่เป็นประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย เช่น ฝรั่งเศส เยอรมัน และเนเธอร์แลนด์ และประเทศกลุ่มคอมมอนลอว์ เช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ ออสเตรเลีย แคนาดา และนิวซีแลนด์ มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการทั่วไป

สำหรับประเทศไทยนั้นยังไม่มี ความชัดเจนเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของการเลี่ยงภาษี แม้ว่าประมวลรัษฎากรนั้นจะได้มีการใช้ถ้อยคำ เช่น การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็ตาม แต่ก็ไม่ได้ให้ความหมายของการเลี่ยงภาษีอากรไว้ นอกจากนี้บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีนั้นก็ไม่ได้ให้ความหมายหรือกำหนดขอบเขตของการเลี่ยงภาษีแต่อย่างใดหากแต่บัญญัติอ้างอิงถึงการกระทำรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเป็นการกระทำที่อาจถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการที่อ้างอิงอยู่กับรูปแบบของการทำนิติกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งโดยเฉพาะหรือไม่เช่นนั้นก็เป็นมาตรการที่อ้างอิงอยู่กับมูลค่าในการตกลงเข้าทำนิติกรรม

³ David Goldberg, The Approach of the Court to Tax Planning Scheme, Gray's Inn Tax Chambers' website, available at www.taxbar.com.

⁴ เช่น ในมาตรา 3 เบญจ ซึ่งให้อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสรรพากรเขตมีอำนาจตรวจค้น ปิดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่จะต้องเสียในท้องที่ที่ตนมีเขตอำนาจ ได้มีการใช้ถ้อยคำว่า "เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร" หรือในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 11/2529 เรื่อง ระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้และภาษีการค้า ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี และมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2539 ซึ่งนำมาใช้ในการพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม มีการใช้ถ้อยคำว่า "เจตนาหลีกเลี่ยงภาษี"

นอกจากนี้ นักกฎหมายบางท่านยังมีความเห็นว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาจศึกษาได้จากการให้ความหมายของการเลี่ยงภาษีโดยเปรียบเทียบกับกรณีหนีภาษี ซึ่งโดยทั่วไปจะอธิบายว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นการกระทำที่อาศัยช่องว่างของกฎหมายเพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสีย ในขณะที่การหนีภาษีนั้นเป็นการกระทำผิดกฎหมายเพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสีย ด้วยเหตุดังกล่าวการเลี่ยงภาษีจึงเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายในขณะที่การหนีภาษีนั้นเป็นสิ่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁵

การให้ความหมายในลักษณะดังกล่าวเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำความเข้าใจในเบื้องต้นเกี่ยวกับความหมายของการเลี่ยงภาษีแต่ไม่อาจถือได้ว่า เป็นคำนิยามที่ยุติ ทั้งนี้เนื่องด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้ ประการแรก จากการวิจัยพบว่าการกระทำที่อาจถือได้ว่าเป็นการเลี่ยงภาษีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้น ศาลมิได้ยอมรับผลในทางกฎหมายของการกระทำดังกล่าวในทุกกรณี⁶ อย่างไรก็ดี คำพิพากษาดังกล่าวก็ไม่ได้วางหลักเกณฑ์ทั่วไปในการวินิจฉัยว่าการกระทำในลักษณะใดเป็นการเลี่ยงภาษี ดังนั้นผลของคำพิพากษาดังกล่าวจึงอาจใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาได้เฉพาะในคดีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเท่านั้น แม้กระนั้นก็ตามก็อาจสรุปได้ในเบื้องต้นว่าการเลี่ยงภาษีนั้นไม่อาจถือได้ว่าเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายในทุกกรณี ประการที่สอง จากการวิจัยวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีอากรในต่างประเทศ (ซึ่งได้แก่ สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและออสเตรเลีย) พบว่ามีการควบคุมการกระทำที่เรียกว่าเป็นการเลี่ยงภาษี แม้ว่านิยามความหมายของการเลี่ยงภาษีนั้นยังมีข้อแตกต่างกันอยู่บ้าง ทั้งนี้ เนื่องมาจากความแตกต่างเกี่ยวกับแนวความคิดในทางกฎหมายเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษี

ในการวิจัยนี้แม้ว่าผู้วิจัยจะไม่มีข้อมูลด้านสถิติเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีว่ามีอยู่มากน้อยประการใดก็ตาม ก็ไม่ใช่สิ่งที่อาจนำมาหักล้างว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบภาษีและเป็นสิ่งที่กีดกักร่อนการจัดเก็บภาษีของประเทศ นอกจากนี้ยังอาจพิจารณาได้ว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นสิ่งที่ไม่

⁵ เช่น วิโรจน์ เลานะพันธ์, "การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย" (เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2523), หน้า 9-10. และ ปรีดี บุญยัง, "ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ", (เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2533-34), หน้า 47.

⁶ ได้แก่ คำพิพากษาฎีกาที่ 5766-5767/2534 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4059/2532

เป็นธรรมชาติระหว่างผู้เสียด้วยกันอีกด้วย เนื่องจากการเลี่ยงภาษีนั้นไม่ใช่สิ่งที่ผู้เสียภาษีทุกคนสามารถทำได้ ผู้เสียภาษีที่มีความยืดหยุ่นในการหารายได้สูง เช่น มีแหล่งเงินได้หลายประเภท ย่อมมีโอกาสที่จะหลีกเลี่ยงภาษีได้มากกว่าผู้เสียภาษีที่มีรายได้ประจำแน่นอน เช่น ลูกจ้างที่รับเงินเดือนประจำ เป็นต้น และเนื่องจากการเลี่ยงภาษีมักเกิดจากการดำเนินการโดยผู้เสียภาษีที่มีความยืดหยุ่นในการหารายได้สูงอันเป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากด้วย

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันยังไม่สามารถตอบรับกับปัญหาการเลี่ยงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจาก ประการแรก แนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษียังไม่มีแนวคิดชัดเจนที่ได้กล่าวมาในเบื้องต้น ประการที่สอง มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันยังไม่เพียงพอในการจัดการเลี่ยงภาษีเพราะเป็นมาตรการที่อ้างอิงอยู่กับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งโดยเฉพาะหรือไม่เช่นนั้นก็เป็นมาตรการที่อ้างอิงอยู่กับมูลค่าในการตกลงเข้าทำนิติกรรมเท่านั้น ข้อควรพิจารณาต่อไปได้แก่ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพนั้นควรมีลักษณะหรือรูปแบบอย่างใดนั้น จากการศึกษามาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันในประเทศต่างๆพบว่ามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Tax Rules) น่าจะเป็นมาตรการที่มีความเหมาะสม เนื่องจากมาตรการดังกล่าวจะวางหลักเกณฑ์ว่าการกระทำในลักษณะใดเป็นการเลี่ยงภาษีอากร โดยไม่จำเป็นต้องอ้างอิงอยู่กับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งโดยเฉพาะหรืออ้างอิงอยู่กับมูลค่าในการตกลงเข้าทำธุรกรรมเท่านั้น โดยมาตรการดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปในการควบคุมการการเลี่ยงภาษีบนสมมติฐานเบื้องต้นว่าลักษณะของการกระทำดังกล่าวขาดความชอบธรรม จึงไม่จำเป็นต้องได้รับความยอมรับในทางกฎหมายภาษีอากร และเนื่องจากมาตราดังกล่าวมีลักษณะเป็นการทั่วไป มาตรการดังกล่าวจึงสามารถนำมาใช้กับรูปแบบการเลี่ยงภาษีรูปแบบใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นโดยไม่มี ความจำเป็นที่รัฐบาลจะต้องตามแก้กฎหมายเพื่อให้ทันกับรูปแบบของการเลี่ยงภาษีที่มักจะพัฒนาเร็วไปกว่าการออกกฎหมายเสมอตราบเท่าที่รูปแบบการเลี่ยงภาษีนั้นๆ ตกอยู่ภายในขอบเขตของมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีนี้

1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิทยานิพนธ์

เนื่องจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรยังขาดประสิทธิภาพในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร และคำพิพากษาของศาลก็ยังไม่ปรากฏแนวทางที่ชัดเจนในเรื่องดังกล่าว กับทั้งมาตรการในป้อง

กั้นการเลี่ยงภาษีนี้นี้เป็นเรื่องที่ละเอียดอ่อนเนื่องจากเป็นมาตรการที่กระทบต่อเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ มาตรการดังกล่าวจึงควรที่จะเป็นมาตรการที่เป็นลายลักษณ์อักษรแทนที่จะให้มาตรการดังกล่าวพัฒนาจากคำพิพากษาของศาล ดังนั้น การวิจัยจึงมีวัตถุประสงค์ศึกษาแนวความคิด และมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่ใช้บังคับในต่างประเทศ และนำความรู้ที่ได้จากการวิเคราะห์มาใช้เป็นแนวทางในการกำหนดมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่เป็นลายลักษณ์อักษรโดยไม่ขัดแย้งกับนิติวิธีในกฎหมายไทย

1.3 ขอบเขตการทำวิทยานิพนธ์

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้จะมุ่งศึกษาเฉพาะในรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี (General Anti-avoidance Tax Provisions) ที่เป็นลายลักษณ์อักษรของประเทศออสเตรเลีย และคำพิพากษาของศาลในประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา (ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในลักษณะข้างต้น) ที่ได้วินิจฉัยในขอบเขตเดียวกันกับที่มาตรการดังกล่าวใช้บังคับ โดยในการวิจัยนี้จะศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้เท่านั้น

1.4 สมมติฐาน

ในการวิจัยครั้งนี้มีสมมติฐานว่า "บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรขาดประสิทธิภาพในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร"

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยอาศัยข้อมูลจากตำรา บทความ เอกสารสัมมนา ดัชนีบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ทั้งของไทยและต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย และสหราชอาณาจักร ซึ่งเอกสารดังกล่าวได้จากแหล่งข้อมูลทั้งในประเทศและต่างประเทศ และทางเครือข่ายข้อมูลทางคอมพิวเตอร์

1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้คาดว่าจะสามารถนำเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดขอบเขตของการกระทำที่เป็นการเสี่ยงภาษีที่ประสงค์จะควบคุมได้ในเบื้องต้น และนำเสนอมาตรการควบคุมการเสี่ยงภาษีที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปที่ใช้ควบคุมการเสี่ยงภาษีได้อย่างเหมาะสม



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย