

บทที่ 5

บทสรุปและเสนอแนะ

คำกล่าวของ อัดัม สมิธ ที่ว่า ภาษีสืบความตายนั้นเป็นสิ่งที่เลี่ยงไม่ได้นั้นอาจไม่เป็นความจริง เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นในหลายประเทศโดยเฉพาะประเทศที่ชาวยุโรปไปตั้งถิ่นฐานมาตั้งแต่สมัยหลังสงครามโลกครั้งที่สอง จนเป็นเหตุให้มีการศึกษาและนำมาตรกรต่าง ๆ มาใช้ในการจัดการเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งรวมถึงมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรด้วย สาเหตุสำคัญของการเลี่ยงภาษีนั้นเกิดขึ้นจากความบกพร่องในระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ ที่มีวิธีการจัดเก็บจากรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรม โดยไม่คำนึงถึงเปลี่ยนแปลงในทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการเข้าทำธุรกรรมนั้นอย่างแท้จริง และเป็นสาเหตุที่แก้ไขไม่ได้เว้นแต่จะเปลี่ยนวิธีจัดเก็บภาษีเสียใหม่ ซึ่งผลที่ตามมาอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บภาษีและอาจไม่สามารถแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่พบอยู่ในประมวลรัษฎากรนั้น ก็มีลักษณะเป็นการควบคุมที่รูปแบบหรือมูลค่าของการเข้าทำธุรกรรมในลักษณะหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งหมายความว่า การกระทำที่ไม่อยู่ในขอบเขตที่ควบคุมย่อมเป็นช่องทางที่ใช้ในการเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งจากประสบการณ์ในหลายประเทศพบว่ามาตรการในลักษณะดังกล่าวยังไม่เพียงพอที่จะจัดการเลี่ยงภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ จนเป็นเหตุให้มีการนำมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปมาใช้ มาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรนั้น แท้ที่จริงแล้วไม่ใช่แนวความคิดใหม่ หากแต่เป็นสิ่งที่มียู่แล้วในระบบกฎหมายของประเทศต่างๆ กล่าวคือกฎหมายนั้นย่อมต้องบังคับตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย หากแต่เมื่อกฎหมายมีการพัฒนาไปในระดับหนึ่งซึ่งให้ความคุ้มครองแก่ปัจเจกชนมากยิ่งขึ้น การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงถูกจำกัดให้มีความหมายแต่เพียงที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษร ทำให้การบังคับใช้กฎหมายนั้นอยู่ห่างจากเจตนารมณ์ของกฎหมายไปทุกที ในขณะที่ผู้เสียภาษีบางรายอาศัยประโยชน์จากแนวทางดังกล่าวเพื่อเลี่ยงภาษีอากร

สำหรับในประเทศไทยนั้น ยังไม่มีการศึกษากันอย่างลึกซึ้งซึ่งเกี่ยวกับถึงปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรและแนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีอากรกันอย่างจริงจัง ในขณะที่นักกฎหมายหลายท่านมีความเห็นว่าการเลี่ยงภาษีเป็นสิ่งที่ทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย แม้ว่าคำพิพากษาของศาลฎีกาบางฉบับจะได้ยอมรับแนวความคิดเกี่ยวกับความไม่ชอบด้วยธรรมของการเลี่ยงภาษีอากรก็ตามแต่แนว

ความคิดดังกล่าวยังอยู่ในวงจำกัด และน่าจะมีผลบังคับเฉพาะกับข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง มากกว่าที่จะสามารถนำมาวิเคราะห์ปัญหาการเลียงภาษีอากรได้อย่างแท้จริงและเป็นรูปธรรม โดยเฉพาะบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรดังที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่า ยังขาดประสิทธิภาพในการควบคุมการเลียงภาษีอากร เนื่องจาก

- (1) เป็นมาตรการที่ควบคุมที่ประเภทของการเข้าทำธุรกรรมในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง
- (2) เป็นมาตรการที่อ้างอิงอยู่กับมูลค่าของการเข้าทำธุรกรรม เช่น ราคาตลาด ราคาประเมินของกรมที่ดินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียม
- (3) ขาดความเชื่อมโยงกันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นช่องว่างที่ก่อให้เกิดการเลียงภาษีโดยอาศัยรูปแบบของหน่วยภาษี

ในความเห็นของผู้วิจัยมาตรการป้องกันการเลียงภาษีที่เหมาะสมน่าจะเป็นมาตรการที่เป็นลายลักษณ์อักษรมากกว่ามาตรการที่พัฒนามาจากคำพิพากษาของศาล เหตุผลสำคัญก็คือ แนวทางคำพิพากษาของศาลนั้นยังไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะพัฒนาเป็นมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลียงภาษีอากรได้ ซึ่งมาตรการดังกล่าวควรที่จะอยู่บนพื้นฐานของการวิเคราะห์ดังนี้

- (1) การเลียงภาษีอากรนั้นจะต้องมีการกระทำและการกระทำนั้นก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงซึ่งภาระภาษีของผู้เสียภาษี
- (2) เป็นการดำเนินการที่นิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้นไม่สอดคล้องกับรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ และซึ่งได้กระทำโดยไม่สุจริต
- (3) มีการกำหนดวิธีการวิเคราะห์และกำหนดรูปแบบภาระภาษีสำหรับการกระทำที่เป็น การเลียงภาษีนั้น โดยพิจารณาจากความสอดคล้องระหว่างภาระภาษีที่เกิดขึ้นกับนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้น เพื่อที่จะหารูปแบบซึ่งสามารถอธิบายนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์ที่จะก่อได้ใกล้เคียงความเป็นจริงที่สุด โดยอาจใช้หลักเช่นเดียวกับ Part IV A ของออสเตรเลีย กล่าวคือภาระภาษีจะกำหนดจากธุรกรรมซึ่งถ้าปราศจากปัจจัยอันได้แก่

ภาวะภาษีแล้วผู้เสียภาษีคงจะเลือกทำธุรกรรมในรูปแบบนั้น อย่างไรก็ตามก็ดี แม้โดยอาศัยกระบวนการดังกล่าวปัญหาที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากมีรูปแบบหลายอันที่อาจอธิบายนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้น ซึ่งปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขโดยการให้ข้อสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีประสงค์ที่เลือกใช้ธุรกรรมที่เป็นประโยชน์กับตนเองมากที่สุด และด้วยเหตุดังกล่าวรูปแบบที่จะนำมาใช้ในการกำหนดภาวะภาษีจะต้องเป็นรูปแบบที่สร้างภาวะภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด

(4) ควรมีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการใช้บังคับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรควบคู่กันไปด้วย เช่น การกำหนดให้เป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรในการจัดให้มีหลักเกณฑ์ คำอธิบาย หรือข้ออภิปรายเกี่ยวกับการใช้บังคับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร โดยการจัดทำนี้ให้มีการรับฟังความคิดเห็นขององค์กรทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง การให้มีการตรวจสอบความเห็นของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตีความดังกล่าวโดยองค์กรทางวิชาชีพ โดยให้องค์กรดังกล่าวสามารถขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตรวจสอบความเห็นของกรมสรรพากรในเอกสารที่จัดทำดังกล่าว การจัดให้มีการตอบข้อหรือเกี่ยวกับการบังคับใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรกับข้อเท็จจริงหนึ่งๆ และการทบทวนและกำหนดภาวะภาษีใหม่นั้นจะต้องคำนึงถึงเงินภาษีที่รัฐต้องเสียไปอย่างแท้จริงเท่านั้น กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจได้รับการลดหย่อนเงินค่าภาษีที่ถูกประเมินถ้าธุรกรรมการเลี่ยงภาษีนั้นก่อให้เกิดผลเป็นการผลักภาระภาษีไปให้กับผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินต้องรับภาระเฉพาะผลต่างระหว่างมูลค่าภาษีที่ถูกประเมินกับภาระภาษีที่ผลักออกไปให้กับผู้เสียภาษีอื่นเท่านั้น นอกจากนี้ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีควรมีระยะเวลาในการบังคับใช้ในระยะเวลาอันสั้น เพื่อให้มีผลกระทบกระเทือนต่อการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจน้อยที่สุด ในการกำหนดระยะเวลาในการใช้อำนาจประเมินนั้น อาจพิจารณากำหนดระยะเวลาอื่นที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากรด้วย