

การใช้กฎหมายทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีก ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้

อรรถชญา สุติน*

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

ด้วยเหตุที่รัฐมีอำนาจตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนและประชาชนก็มีหน้าที่ตามกฎหมายในการเสียภาษีให้แก่รัฐ โดยรัฐไม่มีความผูกพันที่จะต้องกระทำการใดตอบแทนแก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกว่าการเสียเปรียบจึงพยายามที่จะหาช่องทางในการลดหรือปลดเปลื้องภาระหน้าที่ที่ต้องเสียภาษี ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวก่อให้เกิดการหลบหลีกภาษีโดยอาศัยช่องว่างหรือกลไกของกฎหมายเป็นเครื่องมือ อันเข้าลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งในต่างประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร เครือรัฐออสเตรเลีย สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ล้วนมีความพยายามที่จะพัฒนามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้เพื่อให้มีสภาพบังคับได้อย่างจริงจังและเป็นรูปธรรม โดยนำเอาเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้มาบัญญัติไว้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร แต่สำหรับประเทศไทยนั้น พบว่ามีเพียงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้เป็นการเฉพาะเรื่อง ด้วยการนำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรบางมาตรามาใช้เป็นเครื่องมือในการต่อต้านการกระทำที่เข้าลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งเป็นการใช้บังคับกับข้อเท็จจริงหรือรูปแบบการทุจริตเฉพาะเรื่องเท่านั้น เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษียังคงอาศัยช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายภาษีที่เกิดขึ้นจากการที่ไม่มีกฎหมายทั่วไปที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีในการแสวงหาวิธีการหลบหลีกภาษีในลักษณะอื่นนอกเหนือจากที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้ ซึ่งในบทความนี้ ผู้เขียนจะอธิบายถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ พร้อมเสนอแนวทางแก้ไขเพื่อให้เป็นแนวทางในการปรับปรุงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยต่อไป

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

1. บทนำ

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้เป็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นในทุกประเทศ อันทำให้รัฐบาลต้องกลับมาทบทวนถึงระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศว่า มีความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้วหรือไม่ ดังนั้น เพื่อให้ระบบการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สิ่งหนึ่งที่สำคัญก็คือ ต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดี การนี้ นักวิชาการทั้งในประเทศและต่างประเทศได้อธิบายถึงลักษณะของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและที่สำคัญก็คือนักทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ที่ชื่อ อาดัม สมิท ได้วางหลักเกณฑ์ไว้สี่ประการ ได้แก่ หลักความเสมอภาค (Equality) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment) และหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection) นอกจากนี้ รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไว้อีกหลายประการ ได้แก่ หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy) หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm) หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation) หลักความพอเพียง (Sufficiency) และหลักการส่งเสริมประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) ซึ่งหากระบบการจัดเก็บภาษีของรัฐไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ย่อมก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องการหลบหลีกและหนีภาษีตามมา ซึ่งปัญหานี้ นับเป็นสาเหตุประการสำคัญที่ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมากในแต่ละปี และยังทำให้รัฐต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายเพื่อการป้องกันและตรวจจับการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ในจำนวนที่เพิ่มมากขึ้นด้วย

2. การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

ความพยายามของผู้เสียภาษีที่ต้องการจะเสียภาษีให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยนั้น ปรากฏเป็นการกระทำหรือพฤติกรรมในหลายรูปแบบทั้งการวางแผนภาษี การหนีภาษี และการหลบหลีกภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่เกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ในภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เป็นการกระทำโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายหรือตัวบทกฎหมายตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด ซึ่งไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายภาษี ดังนั้น การทำธุรกรรมที่แม้จะมีรูปแบบเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด แต่หากผู้เสียภาษีมีเจตนาเพียงประการเดียวคือเพื่อหลบหลีกภาษี หรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยที่สุดแล้ว ย่อมนำไปสู่การไม่ยอมรับการกระทำที่เป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ของเจ้าพนักงานประเมินและศาล และเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องถูกประเมินเรียกเก็บภาษีและเบี้ยปรับกับเงินเพิ่มตามมาในท้ายที่สุด

จากการศึกษาพบว่า การกระทำอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ นั้น มีจำนวนที่เพิ่มมากขึ้นมาโดยตลอด ส่งผลให้ในหลายประเทศได้พัฒนามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีขึ้นมาจากคำพิพากษาของศาลปรากฏเป็นหลักการต่าง ๆ เช่น หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หลักวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจ เป็นต้น ต่อมาในบางประเทศก็ได้เห็นความสำคัญของมาตรการทางกฎหมายที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ จึงได้มีการนำมาบัญญัติไว้เป็นกฎหมายทั้งที่เป็นกฎเกณฑ์เฉพาะเรื่องและกฎเกณฑ์ทั่วไป โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

2.1 กฎเกณฑ์เฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี

กฎเกณฑ์เฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Specific Anti-tax Avoidance Rules: SAARs) คือ บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี จะมีผลใช้ได้กับเฉพาะบางกรณีเท่านั้น เช่น มาตรการป้องกันกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) มาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) มาตรการควบคุมบริษัทต่างชาติ (Controlled Foreign Corporation) และมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีกรณีแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศอื่น (Treaty Shopping) เหล่านี้เป็นต้น

2.2 กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี

กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี (General Anti-tax Avoidance Rules: GAARs) คือ กฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับเพื่อป้องกันหรือขัดขวางผู้เสียภาษีที่มีการเตรียมการเพื่อเสียภาษีที่ไม่เหมาะสมอันมีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยการทำธุรกรรมหรือดำเนินการใด ๆ ขึ้นโดยมิได้มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเป็นประการอื่นนอกจากเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงเพียงประการเดียว ซึ่งกรมสรรพากรก็จะมีอำนาจคัดค้านหรือตรวจสอบ และมีอำนาจประเมินภาษีให้สอดคล้องกับความเป็นจริงและเป็นธรรมต่อไป

3. มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ในประเทศไทย

ในประเทศไทย ไม่มีการนำมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้มาบัญญัติไว้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเพื่อบังคับในลักษณะทั่วไป แต่ได้มีการนำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรบางมาตราในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีอยู่ในปัจจุบันมาใช้ต่อต้านการกระทำที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ ดังนี้

3.1 มาตรา 65 ทวิ (4)

มาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่ใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยวิธีการตั้งราคาโอน โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้ของนิติบุคคลกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เนื่องจากกฎหมายสันนิษฐานว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาผลกำไร ดังนั้น การโอนทรัพย์สินก็ดี การให้บริการก็ดี หรือ

การให้กู้ยืมเงินก็ดี จะต้องมียุทธศาสตร์ไม่ต่ำกว่าราคาตลาด กฎหมายจึงกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินเงินได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อนำเงินได้นั้นมาคำนวณหากำไรสุทธิที่แท้จริง เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

3.2 มาตรา 65 ทวิ (7)

มาตรานี้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจาก ต่างประเทศโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ได้มีการส่งเข้าไปใน ประเทศอื่นได้ โดยไม่คำนึงว่าราคาทุนของสินค้าที่นำเข้ามาจะมีราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาสินค้าประเภท เดียวกันที่มีการส่งเข้าไปในประเทศอื่นหรือไม่ เพื่อเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีโดยการตั้งราคา สินค้าที่นำเข้ามาให้สูงเพื่อโอนกำไรออกไปนอกประเทศโดยอาศัยประโยชน์ของความแตกต่างใน อัตราภาษีในประเทศ หรือแจ้งราคาสินค้าให้ต่ำโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีเงินได้จาก การขายสินค้านั้นเอง

3.3 มาตรา 65 ตรี

มาตรานี้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร สุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การที่กฎหมายต้องกำหนดขอบเขตจำกัด รายจ่ายไว้ก็เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี ไม่ว่าจะโดยการแสดงรายจ่ายผิดไปจากความเป็นจริงหรือ เกินสมควร หรือนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการมาถือเป็นรายจ่ายของกิจการ เพื่อลดกำไรสุทธิให้ ต่ำลงหรือมีผลขาดทุนแทนกำไร เป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย

3.4 มาตรา 70 ตรี

มาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่ป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนสินค้าออกไป ต่างประเทศให้แก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันโดยปราศจากคำตอบแทนหรือไม่มีการคิดราคา ต่อกัน โดยกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ทำการส่ง สินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายหน้า หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย นิติบุคคลดังกล่าวจึง ต้องแสดงรายการขายสินค้าเป็นรายได้และคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใน ประเทศไทย เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 70 ตรี (1) - (4)

4. กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในต่างประเทศ

ในต่างประเทศ ได้มีการนำกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาบัญญัติ เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร เพื่อใช้พิจารณาการกระทำของผู้เสียภาษีที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีก ภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งบทความนี้ได้ศึกษาถึงหลักเกณฑ์ทั้งจากประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีต ประเพณีและคำพิพากษาของศาล และประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย ได้แก่ สหราชอาณาจักร เครือรัฐออสเตรเลีย และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เพื่อเป็นแนวทางแก้ไขปัญหากลบหลีก ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยต่อไป

4.1 สหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักร มีระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล ได้นำกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 2013 (Finance Act 2013) ประกอบข้อแนะนำในการใช้กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ออกตามความในพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 2013 โดยกฎหมายฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นมาตรการต่อต้านการอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษี กรณีที่เจ้าพนักงานพบว่าผู้เสียภาษีได้กระทำข้อตกลงทางภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานย่อมมีอำนาจประเมินภาษีให้เป็นไปตามความเป็นจริงอย่างเหมาะสม ซึ่งมาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีดังกล่าวจะอยู่ในรูปแบบที่แตกต่างกันไปตามความเหมาะสมกับข้อเท็จจริงและพฤติการณ์แต่ละกรณี ในส่วนของกระบวนการตอบโต้ข้อตกลงทางภาษีที่ยอมรับไม่ได้นั้นจะดำเนินการโดยเจ้าพนักงานที่ได้รับการแต่งตั้งจากสำนักงานสรรพากรและศุลกากร และก่อนที่เจ้าพนักงานจะทำการตอบโต้ไปยังผู้เสียภาษี ประเด็นปัญหาและข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจะต้องเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของคณะที่ปรึกษาโดยคณะกรรมการซึ่งคณะที่ปรึกษาได้แต่งตั้งขึ้น เพื่อให้ความเห็นต่อกรณีดังกล่าวและเจ้าพนักงานของสำนักงานสรรพากรและศุลกากรก็จะนำความเห็นไปประกอบการตัดสินใจว่าสมควรที่จะนำกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาใช้บังคับกับข้อตกลงทางภาษีที่เป็นประเด็นปัญหาหรือไม่อย่างไรต่อไป

4.2 เครือรัฐออสเตรเลีย

เครือรัฐออสเตรเลีย มีระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล ได้นำกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร ปรากฏตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1936) โดยกฎหมายฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีซึ่งเป็นการดำเนินการที่มีข้อโต้แย้งอย่างโจ่งแจ้งผิดปกติหรือไม่แท้จริง กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานได้ตรวจสอบพบว่า ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์ในทางภาษีเท่านั้น เจ้าพนักงานก็จะมีอำนาจปฏิเสธผลประโยชน์ในทางภาษีเช่นว่านั้นและกำหนดภาระภาษีใหม่เพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระให้ถูกต้องเหมาะสมต่อไป นอกจากนี้ ยังได้กำหนดให้มีคณะกรรมการที่ปรึกษาในการบังคับใช้กฎเกณฑ์ทั่วไปเพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษี ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาแก่กรมสรรพากรเกี่ยวกับการใช้มาตรการทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี ซึ่งการดำเนินการของคณะกรรมการฯ นี้ ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีตามกฎหมายด้วยเช่นกัน

4.3 สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มีระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมายหรือระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร ได้บัญญัติกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีไว้ในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรเยอรมัน โดยมีลักษณะที่สำคัญก็คือ กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีจะนำมาปรับใช้แก่ข้อเท็จจริงต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้กระทำข้อตกลงหรือธุรกรรมใด ๆ ขึ้นโดยไม่มี

เหตุผลทางเศรษฐกิจที่แท้จริง หากแต่เป็นไปเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น และกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะที่ได้รับการบัญญัติขึ้นเพื่อตอบโต้การหลบหลีกภาษีในกรณีใดแล้ว เช่น มาตรการป้องกันกำหนดราคาอาโน กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษียังจะถูกแทนที่ด้วยกฎหมายเฉพาะเหล่านั้น ซึ่งในมาตราดังกล่าวได้บัญญัติเป็นหลักเกณฑ์ไว้อย่างกว้างเพื่อให้ศาลสามารถใช้ดุลพินิจในการตีความได้อย่างเหมาะสมกับข้อเท็จจริงแต่ละกรณี และเจ้าพนักงานยังสามารถนำมาตราดังกล่าวมาใช้เพื่อตอบโต้การกระทำของผู้เสียภาษีที่มีเจตนาหลบหลีกภาษีประเภทต่าง ๆ ได้อีกด้วย อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิที่จะโต้แย้งเพื่อหักล้างข้อสันนิษฐานของเจ้าพนักงานในกรณีที่เห็นว่าผู้เสียภาษียังมีเจตนาที่จะหลบหลีกภาษีได้ ด้วยการแสดงพยานหลักฐานเพื่อให้เจ้าพนักงานเชื่อได้ว่าธุรกรรมหรือการดำเนินการของผู้เสียภาษีนั้นมีเหตุผลทางเศรษฐกิจรองรับอย่างเพียงพอ

5. สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้

สำหรับประเทศไทย ยังไม่มีการนำกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษียามาบัญญัติไว้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร ซึ่งในส่วนนี้ ผู้เขียนจะอภิปรายถึงสภาพปัญหาที่สำคัญในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

5.1 ปัญหาการไม่มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี

จากการศึกษาพบว่า กฎหมายภาษีของประเทศไทยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีในปัจจุบันนั้น ยังคงมีความล้าหลังเมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศที่ได้มีการนำกฎเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าวมาบัญญัติไว้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร เพื่อให้มีผลใช้บังคับอย่างเป็นรูปธรรมชัดเจนและเพื่อให้สามารถแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่เป็นมาตรการป้องกันการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีและใช้บังคับอยู่นั้น มีเพียงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้เป็นการเฉพาะเรื่อง ด้วยการนำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรบางมาตรา ได้แก่ มาตรา 65 ทวิ (4) มาตรา 65 ทวิ (7) มาตรา 65 ตรี และมาตรา 70 ตรี มาใช้ต่อต้านการกระทำที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งเป็นการใช้บังคับกับรูปแบบการทำธุรกรรมเฉพาะเรื่องเท่านั้น จึงทำให้ผู้เสียภาษีอาจอาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษีที่เกิดขึ้นจากการที่ไม่มีมาตรการทั่วไปที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี เพื่อแสวงหาวิธีการหลบหลีกภาษีในลักษณะอื่นนอกเหนือจากที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้ โดยที่ไม่อาจนำกฎเกณฑ์เฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาใช้เป็นการทั่วไปเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ปัญหาดังกล่าวจึงเป็นอุปสรรคสำคัญที่ทำให้การป้องกันการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดขึ้นในประเทศไม่สามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง

5.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมาย

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรบางมาตราที่ได้ถูกนำมาใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลก็พบว่ายังขาดความชัดเจนในแง่ของการให้ความหมายหรือขอบเขตของถ้อยคำเหล่านั้นไว้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติตามมา เช่น คำว่า “ไม่มีเหตุอันสมควร” ตามความในมาตรา 65 ทวิ (4) ที่ได้มีการนำมาใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีที่มีการกำหนดราคาโอน ก็มีได้มีการให้คำนิยามของคำว่า “เหตุอันสมควร” ไว้ กำหนดแต่เพียงลักษณะของธุรกรรมที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้ไปไปตามราคาตลาดเท่านั้น กล่าวคือ การโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินนั่นเอง

5.3 ปัญหาด้านการบริหารจัดการภาษีอากรที่ขาดประสิทธิภาพ

ปัญหาหลักในด้านการบริหารจัดการภาษีอากรที่ขาดประสิทธิภาพนั้น จากการศึกษาพบว่าในปัจจุบันมีอยู่ด้วยกัน 2 ประการ ประการแรกคือ ปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากประเทศไทยยังขาดบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมายภาษีในชั้นเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีความรู้ความเข้าใจ ซึ่งการที่เจ้าพนักงานไม่มีความรู้ความเข้าใจในการบังคับใช้กฎหมายอย่างถ่องแท้แล้วย่อมกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี และเพื่อเตรียมความพร้อมหากได้มีการนำกฎหมายทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาบัญญัติเป็นกฎหมายในอนาคต จึงจำเป็นต้องให้ความรู้ในข้อกฎหมายและข้อปฏิบัติแก่เจ้าพนักงานอย่างเร่งด่วนเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องเหมาะสมสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล จะต้องไม่ให้เกิดความรู้สึกกังวลและไม่มั่นใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เพราะอาจเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจในการลงทุนหรือเข้าทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันจะเป็นอุปสรรคที่ขัดขวางการพัฒนาเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศต่อไป

ประการต่อมาคือ ปัญหาด้านการขาดหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระ เป็นกลาง และมีความเชี่ยวชาญในการพิจารณากร่างหรือทบทวนแก้ไขกฎหมายภาษีและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกฎหมายภาษี รวมถึงตลอดถึงการพิจารณาประเด็นปัญหาทางภาษีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต อันเนื่องมาจากการนำกฎหมายทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาใช้เป็นมาตรการป้องกันการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ในประเทศไทย ซึ่งกรณีต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนเป็นปัญหาด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีอากรที่ขาดประสิทธิภาพที่อาจส่งผลให้การต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ของประเทศไทยไม่ประสบผลสำเร็จอย่างที่ควรจะเป็น

6. บทสรุป

จากการศึกษาถึงลักษณะของการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ และหลักเกณฑ์ของกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งหลักการทางทฤษฎีและบทบัญญัติแห่งกฎหมายของต่างประเทศ ตลอดจนสภาพปัญหาของมาตรการตามกฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันที่พบว่ายังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวใน 3 ประการดังนี้

ประการแรก เห็นควรปรับปรุงประมวลรัษฎากรด้วยการนำกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีมาบัญญัติเพิ่มเติมในหมวดภาษีเงินได้ ซึ่งอาจประกอบด้วยบทบัญญัติที่ให้นิยามถ้อยคำที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติที่เป็นกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี เช่นคำว่า การหลบหลีกภาษี ไม่มีเหตุอันสมควร หรือข้อตกลงทางภาษีที่ยอมรับไม่ได้ หรือข้อพิจารณาเบื้องต้นถึงลักษณะของการดำเนินการหรือการทำธุรกรรมใด ๆ ของนิติบุคคลว่า กรณีใดบ้างที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้ ตลอดจนกำหนดมาตรการตอบโต้การดำเนินการหรือการทำธุรกรรมที่กฎหมายถือว่ายอมรับไม่ได้ โดยให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาตามความเหมาะสมแก่พฤติการณ์แห่งกรณี

ประการที่สอง เห็นควรให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ ในการบังคับใช้กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลในรูปแบบของกฎหมายลำดับรองที่อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิดความคล่องตัว และมีความยืดหยุ่นในการปรับปรุงแก้ไขรายละเอียดได้อย่างรวดเร็ว โดยกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและเพื่อให้เป็นแนวทางของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีในการใช้บังคับกฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

ประการสุดท้าย เห็นควรกำหนดให้มีคณะกรรมการที่มีความเป็นอิสระขึ้นเพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวกับการบังคับใช้กฎเกณฑ์ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยคณะกรรมการหรือคณะอนุกรรมการดังกล่าวจะต้องเป็นบุคคลภายนอกกรมสรรพากรซึ่งมีความเป็นกลางและเป็นผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษทั้งในด้านกฎหมายภาษี และมีความรู้ตลอดถึงการดำเนินการของนิติบุคคลผู้เสียภาษีด้วย เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจสอบและกลั่นกรองว่าการดำเนินการหรือการทำธุรกรรมใด ๆ ของนิติบุคคลนั้น ครอบคลุมประกอบของการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ และสมควรที่จะใช้มาตรการตอบโต้ตามกฎหมายอย่างไร อันจะนำไปสู่การถ่วงดุลการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ระดับสูงของกรมสรรพากร ตลอดจนลดแรงจูงใจในการทุจริตต่อการปฏิบัติหน้าที่ และผู้เสียภาษีก็จะได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องเหมาะสมสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริงต่อไป

บรรณานุกรม

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2556). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 8)*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2556, พฤษภาคม) “*คุณธรรมกับการวางแผนภาษี : การหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.*” สรรพากรสาส์น, 60, หน้า 93-114

เกรียงเดช มาจำเนียร. (2542). *มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร*. วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ ภาควิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ภูการ อัครสุวรรณกุล. (2557). *การนำมาตรการทั่วไปเพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (GAAR) มาใช้ในประเทศไทย ศึกษาปัญหา อุปสรรคและหลักเกณฑ์ของประเทศออสเตรเลีย*. รายงานเอกัตศึกษาหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

Thuronyi, Victor. Rule in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax.

Retrieved May 6 2016, from

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN017808.pdf>

HM Revenue & Customs. (2015) HM revenue and customs (HMRC) General Anti-Abuse Rule (GAAR) guidance. Retrieved March 5 2016, from

[https://www.gov.uk/government/](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf)

[uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf)