

บทที่ 4

บทวิเคราะห์

4.1 ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นกับป้องกันการเลียงภาษี

ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นกับการป้องกันการเลียงภาษีอากรนั้น แยกพิจารณาได้ดังนี้

4.1.1 การจัดเก็บภาษีโดยให้ความสำคัญกับรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรม

ปัญหาการเลียงภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้นเกิดขึ้นจากการความไม่แน่นอนในการกำหนดภาระภาษีเงินได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีโดยให้ความสำคัญกับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีโดยมิได้คำนึงว่าภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากรูปแบบการกระทำหนึ่งนั้นจะสะท้อนถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงหรือไม่ ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องนั้นก็ได้วางแนวทางว่า “รูปแบบ” เป็นสิ่งที่ใช้กำหนดภาระภาษี มิใช่ “เนื้อหาหรือสาระสำคัญ” ของการเข้าทำธุรกรรมแต่อย่างใด ดังนั้น ภาระภาษีจึงอาจเปลี่ยนแปลงขึ้นอยู่กับการรูปแบบการดำเนินการที่ผู้เสียภาษีกำหนดขึ้น และเนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทนั้นได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน ในแง่ของรายจ่ายที่ยอมให้หัก ค่าลดหย่อน ภาษีหัก ณ ที่จ่าย อัตราภาษีสุดท้าย หรือทั้งรูปแบบของหน่วยภาษี นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายจำนวนหนึ่งที่ทำให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับการดำเนินการที่เข้าองค์ประกอบหนึ่งๆ ซึ่งการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันดังกล่าวนี้ย่อมเป็นเหตุจูงใจให้ผู้เสียภาษีเลือกให้รูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้

ลักษณะของธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ในการดำเนินการเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ นั้น อาจแยกพิจารณาได้เป็นสองลักษณะด้วยกัน ได้แก่ การดัดแปลงรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเพื่อที่จะเปลี่ยนแปลงภาระภาษีหากแต่ยังคงไว้ซึ่งผลประโยชน์สุดท้ายเช่นเดิม และการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายหนึ่งนั้น

ตัวอย่างของการเสียภาษีโดยการดัดแปลงรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเพื่อที่จะเปลี่ยนแปลงภาระภาษีหากแต่ยังคงไว้ซึ่งผลประโยชน์สุดท้าย ได้แก่

ตัวอย่าง กรณีที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าในประเทศโดยมีสาขาในประเทศไทยนั้น เมื่อสาขาดำเนินการส่งเงินไปให้กับบริษัทในต่างประเทศ จะต้องมีการหักภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย แต่ในกรณีที่ผู้ทำการติดต่อภายในประเทศนั้นทำหน้าที่เพียงเป็นนายหน้าในการหาลูกค้าให้ และเงินค่าสินค้านั้น ลูกค้าได้ชำระโดยตรงให้กับบริษัทในต่างประเทศโดยนายหน้ามิได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการส่งเงินออกนอกประเทศด้วยแล้ว ศาลฎีกาได้ตัดสินว่านายหน้าไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีจากเงินค่าสินค้าที่ส่งออกตามมาตรา 70 ทวิดังกล่าว ซึ่งในกรณีตามตัวอย่างข้างต้น ผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทต่างประเทศอาจเลือกที่จะใช้รูปแบบการทำธุรกิจผ่านนายหน้า แทนการกระทำผ่านสาขาเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาระภาษีร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิดังกล่าว¹

ตัวอย่างของการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเพื่อให้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายหนึ่งนั้น ได้แก่

¹ ผู้วิจัยเข้าใจว่า แม้ว่าเจตนารมณ์ของมาตรา 70 ทวินั้น ประสงค์ที่จะขจัดความแตกต่างระหว่างรูปแบบการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศในประเทศไทยรูปแบบของการตั้งสาขา และการจัดตั้งบริษัทในเครือในประเทศไทย อย่างไรก็ตามก็ดี ถ้อยคำของมาตรา 70 ทวินั้น มิได้จำกัดว่าผู้จำหน่ายกำรานั้นจะต้องเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงได้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลในหลายคดีเพื่อเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าในประเทศไทยผ่านตัวแทนโดยมีข้อสัญญาให้ลูกค้าชำระเงินให้กับบริษัทต่างประเทศโดยตรงโดยไม่ผ่านนายหน้าประเทศไทย ซึ่งศาลได้ตัดสินเป็นบรรทัดฐานตลอดมาว่านายหน้าที่ได้ดำเนินการในลักษณะดังกล่าวนั้น ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามก็ดี ศาลได้ตัดสินไว้ว่าในกรณีที่การดำเนินในลักษณะเดียวกันนั้น บริษัทได้ดำเนินการผ่านตัวแทนหรือถือได้ว่าเป็นตัวแทนในประเทศไทย ตัวแทนดังกล่าวนั้นจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวินี้ด้วย แม้ว่าจะมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจำหน่ายเงินได้ออกนอกประเทศแต่อย่างใด

ตัวอย่าง กรณีที่การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะจัดเก็บจากราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ณ วันที่มีการโอนนั้นโดยไม่คำนึงว่าราคาซื้อขายที่แท้จริงนั้นจะเป็นเท่าใด² ในขณะที่มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นราคาซื้อขายที่ดินจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด³ ผู้เสียภาษีอาจเสียภาษีเงินได้โดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาซื้อที่ดินโดยในการซื้อที่ดินนั้นหากเป็นการซื้อจากบุคคลธรรมดาราคาซื้อขายที่ใช้ในการเสียภาษีนั้นก็ใช้ราคาประเมินเพื่อจัดเก็บค่าธรรมเนียมของกรมที่ดินแม้ว่าจะต่ำกว่าราคาตลาดก็ตามเนื่องจากการไม่มีการห้ามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าราคาตลาด⁴ เมื่อประสงค์ที่จะขายที่ดินนั้นให้กับอีกบุคคลหนึ่งก็ดำเนินการโอนหุ้นแทนการโอนขายที่ดินซึ่งอาจขายหุ้นที่ราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ซึ่งอาจต่ำกว่าราคาตลาดราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินก็ได้ แม้ว่าราคาที่ดินนั้นจะมีมูลค่าที่แท้จริงสูงกว่าราคาซื้อขายหุ้นเพียงใดก็ตาม

ตัวอย่าง บริษัท ก. และบริษัท ข. ถือหุ้นในบริษัท ค ร้อยละ 10 และร้อยละ 15 ตามลำดับ ประสงค์ที่จะได้รับผลประโยชน์ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (10) ที่ได้บัญญัติยกเว้นเงินได้ประเภทเงินปันผลที่บริษัทจำกัดได้รับจากบริษัทจำกัดไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวน หากว่าบริษัทจำกัดนั้นที่รับเงินปันผลนั้นเป็นบริษัทจดทะเบียน หรือเป็นบริษัทจำกัดที่ถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไป นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ เพื่อที่ให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว บริษัท ก. และ บริษัท ข. ได้ร่วมกันจัดตั้งบริษัท ง. โดยบริษัท ก. และ บริษัท ข. ถือหุ้นในบริษัท ง. ร้อยละ 40 และร้อยละ 60 ตามลำดับ และได้โอนหุ้นของตนในบริษัท ค. ให้กับ

² มาตรา 49 ทวิ

³ มาตรา 65 ทวิ(4) วางหลักว่า การขายทรัพย์สิน การให้กู้ยืมหรือการให้บริการที่มีค่าตอบแทนการเข้าทำนิติกรรมต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคาตลาดได้ ทั้งนี้ เว้นแต่การเข้าทำนิติกรรมที่มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดนั้นจะได้กระทำโดยมีเหตุอันสมควร

⁴ ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดว่าราคาซื้อทรัพย์สินจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาดเช่นเดียวกับกรณีการขายตามมาตรา 65 ทวิ(4) ข้างต้น แต่มีการกำหนดไว้ในมาตรา

บริษัท ง. ซึ่งผลของการดำเนินการทำให้บริษัท ก. และบริษัท ข. ถือหุ้นในบริษัท ง. ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 และในขณะเดียวกัน บริษัท ง. ก็ถือหุ้นในบริษัท ค. ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 เช่นกัน อันเป็นเหตุให้บริษัท ก. และบริษัท ข. ได้รับผลประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (10) ดังกล่าว

4.1.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษียังไม่มี ความชัดเจน

ในขณะที่การจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นมีข้อบกพร่องที่ก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีเงินได้ได้อย่างมากมาย ในทางตรงกันข้ามแนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีกลับยังไม่มี ความชัดเจนเพียงพอ

จากการศึกษาค้นคว้าวรรณกรรมทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีนั้น พบว่าของเขต และความหมายของการเลี่ยงภาษีนั้นไม่มีความชัดเจน ซึ่งโดยทั่วไปมักจะอธิบายว่าการเลี่ยงภาษีโดยเปรียบเทียบกับ การหนีภาษี โดยการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นการดำเนินการโดยผู้เสียภาษีที่เพื่อที่จะทำให้ภาษีนั้นลดลงหรือเป็นอันปลดเปลื้องไป ในลักษณะที่ไม่เป็นการกระทำที่ไม่ขัดแย้งกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยชัดแจ้ง⁵ หรือแม้กระทั่งว่าจะเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นก็ตาม ในขณะที่ การหนีภาษีนั้น จะต้องเป็นการกระทำที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การเลี่ยงภาษีจึงเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายในขณะที่การหนีภาษีนั้นเป็นสิ่งที่ผิดกฎหมาย สาเหตุสำคัญที่ทำให้ นักกฎหมายและผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับภาษีเข้าใจในลักษณะเช่นนั้น น่าจะเนื่องมาจากหลักการตีความกฎหมายภาษีที่จะต้องมีการตีความโดยเคร่งครัด⁶ และหลักการตีความกฎหมายภาษีโดย

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

⁶ โปรตตุ ธานินทร์ ทรัพย์วิเชียร, วิชา มหาคุณ. การตีความกฎหมาย. หน้า 438. ซึ่งน่าจะเป็นอิทธิพลของกฎหมายอังกฤษที่กฎหมายภาษีนั้นจะต้องตีความโดยเคร่งครัด ซึ่งผู้วิจัยเข้าใจว่าเหตุผลที่การตีความกฎหมายภาษีจะต้องตีความโดยเคร่งครัดนั้น น่าจะเกี่ยวเนื่องกับวิวัฒนาการระบบประชาธิปไตยในอังกฤษที่กษัตริย์จะเก็บภาษีมิได้ถ้าไม่มีคำอนุมัติจากผู้แทน ซึ่งหลักการตีความโดยเคร่งครัดดังกล่าว ยังมีอิทธิพลต่อการตีความกฎหมายภาษีใน

เคร่งครัดนี้ได้รับการยืนยันในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ซึ่งได้ตัดสินว่า "...ประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ อันมีผลกระทบกระเทือนต่อเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียเพิ่มขึ้น..."

ที่ผู้วิจัยเห็นว่าขอบเขตและความหมายของการเสียภาษียังไม่มีความชัดเจนนั้น เนื่องจากการให้นิยามดังกล่าว เป็นการให้คำนิยามที่ตั้งอยู่บนการสันนิษฐานจากหลักนิติวิธีการตีความกฎหมาย โดยมีได้ปรากฏถึงการวิเคราะห์ถึงแนวความคิดที่เกี่ยวข้องอย่างแท้จริง ดังนั้น จึงไม่อาจถือเป็นที่ยุติว่าการเสียภาษีนั้นเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายในทุกกรณี นอกจากนี้ จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาผู้วิจัยพบว่าคำพิพากษาของศาลฎีกาบางฉบับได้กำหนดแนวทางบางประการที่อาจพิจารณาได้ว่าการเสียภาษีมิใช่เป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายในทุกกรณี

คำพิพากษาศาลฎีกาแรกที่ผู้วิจัยจะนำมาวิเคราะห์ได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2527, 1462/2530 และ 4059/2532 ซึ่งในคำพิพากษาดังกล่าวศาลได้ตัดสินว่า ข้อตกลงที่ธนาคารจะจ่ายเงินให้ลูกจ้างเป็นบำเหน็จพิเศษรายเดือนโดยจ่ายเข้าบัญชีของลูกจ้างที่เปิดไว้กับธนาคาร โดยที่ลูกจ้างไม่มีสิทธิถอนเงินนั้นจนกว่าจะลาออกจากงาน ฯลฯ นั้น ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากมีลักษณะเป็นเงินสำรองลักษณะหนึ่งตามมาตรา 65 ตรี(1)

อีกตัวอย่างหนึ่งได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766-5767/2534 ซึ่งเป็นกรณีที่สาขาของบริษัทต่างประเทศเข้าทำสัญญาขายสินค้าให้กับลูกค้า โดยสาขาก็ทำสัญญาซื้อขายกับบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศ โดยให้ลูกค้าส่งเงินให้กับบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศโดยตรง เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีตามมาตรา 70 ทวิ และ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ศาลได้วินิจฉัยโดยพิจารณาจากสาระสำคัญของสัญญาแล้ววินิจฉัยว่า สาขาของบริษัทต่างประเทศเป็นตัวแทนของบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศนั้น จึงต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ และ 76 ทวิ โดยในการพิจารณาดังกล่าวศาลพิจารณาจากสาระ

ประเทศในเครือจักรภพอังกฤษที่ใช้คอมพิวเตอร์ด้วย แต่การตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัดนี้ไม่พบในประเทศสหรัฐอเมริกา (อย่างไรก็ดี ศาลสูงสุดรัฐเคตีความกฎหมายที่เรียกเก็บภาษีเงินได้จากประชาชนขัดต่อรัฐธรรมนูญ) มีข้อสังเกตว่าประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมายหลายประเทศก็ไม่ได้ตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัด เช่น ฝรั่งเศส เยอรมัน และ เนเธอร์แลนด์ ในขณะที่บางประเทศเช่น เบลเยียมถือหลักการตีความโดยเคร่งครัด

สำคัญของสัญญาที่สาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นทำขึ้นกับลูกค้า และบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศ และความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทเป็นสำคัญ โดยศาลได้พิจารณาจากข้อตกลงที่ลูกค้ามิได้มอบเงินให้กับสาขาของบริษัทต่างประเทศแล้ววินิจฉัยว่าไม่เป็นการขายเนื่องจากมิได้สิ่งตอบแทนจากการขายนั้น และวินิจฉัยข้อตกลงที่สาขาของบริษัทต่างประเทศได้รับเพียงส่วนต่างของราคาขาย โดยมีได้รับความเสี่ยงใดๆ ทั้งสิ้นนั้นว่ามีใช่การขาย' นอกจากนี้ ศาลยังได้วินิจฉัยว่าข้อตกลงที่ทำขึ้นนั้น "เป็นสัญญาที่มีข้อตกลงในลักษณะพิเศษ มิได้เป็นปกติธรรมดาของการซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป" ซึ่งได้ถูกกำหนดขึ้น "เพียงใช้สถานที่ในประเทศไทยเพื่อให้เกิดประโยชน์" แก่ตนเองและบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศ และ "โดยที่ประเทศไทยในฐานะเจ้าของพื้นที่ที่ประกอบการให้เกิดประโยชน์นั้น มิได้รับประโยชน์ในเงินส่วนนี้เลย ทั้งๆที่โดยความชอบธรรมแล้วเงินจำนวนนี้จะต้องตกอยู่ในประเทศไทย" ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ศาลจึงได้ตัดสินว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศนั้น เป็นผู้จำหน่ายเงินดังกล่าวออกจากประเทศไทย "เพราะโจทก์และบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้กำหนดวิธีการให้เกิดผลเช่นนั้น"

จากตัวอย่างคำพิพากษาดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่าการเลือกใช้รูปแบบในการดำเนินการของผู้เสียภาษีนั้นมิได้สามารถหลีกเลี่ยงภาระภาษีได้ในทุกกรณี

อย่างไรก็ดี จากการวิเคราะห์แนวคำพิพากษากฎีกาที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยมีความเห็นว่าแนวทางที่ศาลฎีกาตอบสนองต่อกรกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีนั้นมีขอบเขตที่จำกัด เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

⁷ มีข้อสังเกตว่าเหตุผลในการวินิจฉัยในตอนนี้นั้นเป็นการวินิจฉัยในประเด็นว่านิติกรรมระหว่างสาขาของบริษัทต่างประเทศกับลูกค้า และระหว่างสาขาของบริษัทต่างประเทศกับบริษัทในเครือในต่างประเทศเป็นการขายหรือไม่นั้น ศาลได้วินิจฉัยโดยอ้างอิงกับ ประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีการค้า ส่วน 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 77 ซึ่งนิยามคำว่า "ขาย" ให้หมายความรวมถึง "สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อหรือจำหน่ายจ่ายโอนโดยมีประโยชน์ตอบแทนด้วย" และได้วินิจฉัยว่าการขายนั้นจะต้องมีประโยชน์ตอบแทนด้วย และประโยชน์ตอบแทนในความหมายของมาตรานี้คือ ราคาอันผู้ประกอบการค้าพึงได้รับจากทรัพย์สินตามราคาตลาดของทรัพย์สินตามที่กำหนดไว้ในความหมายของคำว่า "มูลค่า" จึงเป็นการวินิจฉัยตามบทบัญญัติในเรื่องภาษีการค้า ซึ่งศาลฎีกาได้นำผลของการวินิจฉัยในส่วนนี้ไปเป็นส่วนหนึ่งในการวินิจฉัยว่า สาขาของบริษัทต่างประเทศเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือไม่ ซึ่งเป็นเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยโดยไม่ได้วินิจฉัยในประเด็นนี้ใหม่

- (1) ศาลฎีกาจำกัดขอบเขตของตนเป็นเพียงผู้ตีความกฎหมายและไม่พยายามที่จะวางหลักกฎหมายขึ้นใหม่ ดังจะเห็นได้จากศาลฎีกาไม่ได้วางหลักเกณฑ์ทั่วไปที่ชัดเจนที่อาจนำมาใช้เป็นแนวทางเทียบเคียงเพื่อปรับใช้กับคดีอื่นๆ ได้
- (2) เนื่องจากศาลมิได้วางหลักกฎหมายที่เป็นการทั่วไป ดังนั้น ผลของคำตัดสินดังกล่าวจึงนำมาใช้เทียบเคียงได้เฉพาะกับคดีที่มีข้อเท็จจริงเหมือนกันเท่านั้น ซึ่งย่อมไม่เป็นประโยชน์ทั้งในแง่ที่สามารถนำมาใช้พิจารณาขอบเขตของการเสียภาษี และไม่สามารนำมาใช้เป็นมาตรการป้องกันการเสียภาษีได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีที่มีโอกาสได้ศึกษาคำพิพากษานี้แล้ว ย่อมพยายามกำหนดข้อเท็จจริงใหม่ให้แตกต่างจากที่ปรากฏในคดีดังกล่าว
- (3) ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766-5767/2534 นั้น แม้ศาลจะได้พิจารณาถึงสาระสำคัญของสัญญา โดยมีได้ยึดติดอยู่กับรูปแบบที่ผู้เสียภาษีได้กำหนดขึ้นนั้น ก็มีได้หมายความว่า ศาลจะได้ยอมรับหลัก Substance over Form ดังที่พบในสหรัฐอเมริกาแต่อย่างใด เนื่องจากศาลมิได้พิจารณาถึงปัจจัยทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การวินิจฉัยของศาลดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นเพียงการตีความเนื้อหาในทางกฎหมายโดยมิได้ก้าวล่วงไปถึงเนื้อหาในทางเศรษฐกิจแต่อย่างใด กล่าวคือ ถ้านิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้สอดคล้องกับรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้แล้ว ศาลฎีกาย่อมยอมรับผลที่เกิดขึ้นนั้น ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528 ซึ่งเป็นเรื่องที่บริษัทผู้ผลิตสินค้า (บริษัท ก.) แต่งตั้งบริษัท ข. เป็นผู้จำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวในประเทศ โดยบริษัท ก. มีอำนาจกำหนดราคาสินค้าโดยบริษัท ข. จะได้รับประโยชน์เป็นส่วนลดร้อยละ 3 ในการขายสินค้าบริษัท ข. จะส่งใบสั่งซื้อไปยังบริษัท ก. โดยลูกค้าจะไปรับสินค้าจากบริษัท ก. โดยตรง บริษัท ข. ไม่มีโกดังเก็บสินค้า และในสัญญาระบุให้บริษัท ก. ขายสินค้าให้กับบริษัท ข. โดยให้สินเชื่อ โดยมีกำหนดเวลาชำระเงินเพียงพอกับระยะเวลาของสินเชื่อที่บริษัท ข. ให้แก่ลูกค้า ซึ่งศาลได้วินิจฉัยว่าการที่มีข้อตกลงในลักษณะเช่นนั้นไม่เป็นเหตุให้บริษัท ข. กลายเป็นตัวแทนของบริษัท ก. แต่อย่างไร ในขณะที่หากเปรียบเทียบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2520 ที่เป็นเรื่องที่ห้าง ก. ส่งสินค้าไปขายต่างประเทศ โดยเสนอราคาที่สอบถามจากโรงสี โรงสีเป็นผู้ขอโควต้าส่งออก นำเงินเข้า เสียภาษีศุลกากรและค่าพรีเมียม ภาษีการค้า โดยห้าง ก. ได้รับเพียงส่วนที่เหลือจากที่โรงสีรับไป การ

ดำเนินการดังกล่าวข้าง ก. มีแต่กำไรไม่มีขาดทุน (คดีนี้ห้าง ก. อ้างว่ามีสัญญาซื้อกับลูกค้า แต่ไม่ได้อ้างสัญญาเป็นพยานต่อศาล) ซึ่งศาลฎีกาในคดีนี้ได้วินิจฉัยว่าห้าง ก. ดำเนินธุรกิจประเภทการประกอบการค้ายานยนต์มิใช่เป็นผู้ส่งออกสินค้า ซึ่งการตีความในลักษณะนี้พบอยู่เป็นจำนวนมากในคดีที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าข้อเท็จจริงพิพาทนั้นเป็นเรื่องของสัญญาจ้างทำของหรือขายสินค้า นอกจากนี้ ยังมีข้อสังเกตว่าในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528 นั้น ศาลฎีกาได้ตัดสินไว้ความตอนหนึ่งว่า “โจทก์และบริษัท ข ย่อมทำสัญญากันมีข้อตกลงในลักษณะที่จะก่อให้เกิดความสะดวกในทางการค้าและได้รับผลประโยชน์มากที่สุดทั้งในรูปของผลกำไรและภาษี” ซึ่งผู้วิจัยเข้าใจว่าศาลฎีกายังคงยึดหลักดังกล่าวตรวบเท่าที่ดำเนินคดีสัมพันธ์กับผู้เสียภาษีเลือกใช้ลดคดคล้องกับรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้แล้ว

(4) การตีความของศาลข้างต้นนั้น เป็นเรื่องที่ว่าศาลวินิจฉัยถึงรูปแบบว่ารูปแบบใดที่จะนำมาใช้กำหนดภาระภาษี ซึ่งกลับมาสู่ข้อสรุปเดิมที่ว่าเป็นการวินิจฉัยที่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดที่ภาระภาษีเงินได้นั้นขึ้นอยู่กับการเข้าทำนิติกรรมโดยมิได้คำนึงถึงสาระสำคัญในทางเศรษฐกิจแต่อย่างใด

จากการวิเคราะห์ข้างต้นจะเห็นได้ว่า อย่างน้อยที่สุดขอบเขตของการเลี่ยงภาษีประการหนึ่งได้แก่ นิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ในการเลี่ยงภาษีนั้นหากมิได้มีความสอดคล้องกับรูปแบบที่ผู้เสียภาษีที่กำหนดขึ้นแล้ว การเลี่ยงภาษีนั้นก็เป็นสิ่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกับการหนีภาษี

4.1.3 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่มีอยู่ยังไม่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากการวิเคราะห์ข้างต้น พบว่าธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ในการดำเนินการเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ นั้น อาจแยกพิจารณาได้เป็นสองลักษณะด้วยกัน ได้แก่ การดัดแปลงรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเพื่อที่จะเปลี่ยนแปลงภาระภาษีหากแต่ยังคงไว้ซึ่งผลประโยชน์สุดท้ายเช่นเดิม และการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเพื่อให้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีภายใต้บัญญัติแห่งกฎหมายหนึ่งนั้น

ซึ่งเมื่อศึกษาถึงรูปแบบหรือแนวทางการเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นข้างต้นพบว่า มาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันเมื่อพิจารณาประกอบกับแนวคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นพบว่า ยังไม่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เนื่องจากมาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันมีลักษณะดังนี้

- (1) เป็นมาตรการที่ควบคุมที่ประเภทของการเข้าทำธุรกรรมในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง หรือที่เรียกว่า Specific Anti-Tax Avoidance ซึ่งจะนำมาใช้เฉพาะกับข้อเท็จจริงใดข้อเท็จจริงหนึ่งที่มีการกำหนดไว้ล่วงหน้าชัดเจนแล้วเท่านั้น ซึ่งข้อดีของมาตรการที่มีลักษณะเฉพาะนี้ได้แก่ มีความแน่นอนเนื่องจากธุรกรรมใดที่จะตกอยู่ภายใต้บังคับแห่งมาตรการดังกล่าวหรือไม่สามารถพิจารณาจากองค์ประกอบที่กำหนดไว้แล้วได้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม ความชัดเจนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายก็ก่อให้เกิดความพยายามเลี่ยงกฎหมายโดยการกำหนดรูปแบบการเลี่ยงภาษีใหม่ๆ ที่อยู่นอกขอบบังคับแห่งมาตรการดังกล่าว ซึ่งในบางครั้งกฎหมายไม่อาจตามได้ทัน
- (2) เป็นมาตรการที่อ้างอิงอยู่กับมูลค่าของการเข้าทำธุรกรรม เช่น ราคาตลาด ราคาประเมินของกรมที่ดินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียม ซึ่งการเลี่ยงภาษีนั้นไม่จำเป็นต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของราคาก็ได้
- (3) ขาดความเชื่อมโยงกันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นช่องว่างที่ก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยรูปแบบของหน่วยภาษี

4.2 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการเลี่ยงภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ

จากการศึกษาถึงสาเหตุของการเลี่ยงภาษีและมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในต่างประเทศ ในบทที่ 3 นั้น อาจสรุปหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการดำเนินการของผู้เสียภาษีเป็นการเลี่ยงภาษีหรือไม่นั้นได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ หลักเกณฑ์ในการเลี่ยงภาษี หลักความวิปริตแห่งรูปแบบของธุรกรรม และหลักสาระสำคัญของธุรกรรม ดังนี้

4.2.1 หลักเจตนาในการเลี่ยงภาษี

หลักเจตนาในการเลี่ยงภาษี เป็นหลักที่นำเจตนาของผู้เสียภาษีในการดำเนินการมาเป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการดำเนินการใดเป็นการเลี่ยงภาษีอากร

โดยปกติการเลี่ยงภาษีนั้น ผู้เสียภาษีจะดำเนินการโดยมีเจตนาเพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้น ตามหลักเจตนา การดำเนินการใดก็ตามที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีอากร การกระทำดังกล่าวย่อมถือได้ว่าเป็นการเลี่ยงภาษี อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวมีข้อโต้แย้งค่อนข้างมากเนื่องจากขัดต่อความเป็นจริงในทางธุรกิจ เพราะการดำเนินธุรกิจนั้นภาษีถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่ง ดังนั้นค่าภาษีจึงเป็นปัจจัยอย่างหนึ่งในการตัดสินใจประกอบธุรกิจ จึงแทบเป็นไปได้ที่การดำเนินธุรกิจนั้นจะไม่เกี่ยวข้องกับเจตนาในการเลี่ยงภาษี แม้กระนั้นก็ตามหลักเจตนายังเป็นที่ยอมรับในหลายๆ ประเทศ เช่น ออสเตรเลีย แคนาดา และหลายๆประเทศในภาคพื้นยุโรป^๑

^๑ เช่น ในประเทศฝรั่งเศสมีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีซึ่งเรียกว่าหลัก abuse de droit ซึ่งตราไว้ในมาตรา 64 ของ Livres des Procédurés โดยมีหลักว่า การเลี่ยงภาษีนั้นเกิดขึ้นจากการที่ผู้เสียภาษีแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายหากว่าธุรกรรมดังกล่าวผู้เสียภาษีได้ดำเนินโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อเลี่ยงภาษีเท่านั้น- โปรดดูใน Frans Vanistendael, "Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provision in Tax Law," *Tax avoidance and the Rule of Law*, ed. Graeme Cooper, p.147. ในประเทศเนเธอร์แลนด์หลักเจตนาในการดำเนินการได้รับยอมรับจากศาล โดยศาลได้สร้างหลัก Fraus Legis หลักนี้จะนำมาใช้เมื่อผู้เสียภาษีได้ใช้รูปแบบตามกฎหมายรูปแบบหนึ่งในการที่จะบรรลุวัตถุประสงค์หนึ่งๆ ซึ่งในการที่จะบรรลุวัตถุประสงค์หนึ่งนั้นมีรูปแบบตามกฎหมายอีกรูปแบบหนึ่งซึ่งมีภาระภาษีแตกต่างจากรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้อาจถูกปฏิเสธ ถ้าหากว่าเพื่อประโยชน์ในทางกฎหมายภาษีอากรแล้วการดำเนินการโดยผู้เสียภาษีนั้นสามารถกำหนดให้อยู่ภายใต้รูปแบบที่ก่อให้เกิดภาระภาษีที่สูงกว่าได้ ซึ่งโดยปกติรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้นั้นจะถูกปฏิเสธก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีมีวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีเป็นวัตถุประสงค์เดียวในการดำเนินการ อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์นี้ได้ขยายขอบเขตการใช้บังคับไม่เฉพาะแต่ธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีอากรเป็นวัตถุประสงค์เดียวในการดำเนินการเท่านั้น แต่รวมถึงธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์อื่นในการดำเนินการด้วยหากธุรกรรมนั้นมีวัตถุประสงค์หลัก

เนื่องจากหลักเจตนา นั้นมีขอบเขตในการบังคับใช้กว้างขวางมากดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น ในประเทศที่ยอมรับหลักเจตนาจึงเพิ่มระดับของเจตนาในการเลี่ยงภาษีที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี โดยธุรกรรมที่จะอยู่ภายใต้บังคับแห่งมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีนั้นจะเป็นธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยมีเจตนาเดียวเพื่อเลี่ยงภาษี เช่น ฝรั่งเศส หรือในบางประเทศ เช่น ออสเตรเลีย แคนาดา และเนเธอร์แลนด์ธุรกรรมนั้นต้องมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเลี่ยงภาษีอากร

ในประเทศออสเตรเลียมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร หรือ Part IV A นั้น มีหลักเกณฑ์ว่าธุรกรรมที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีจะอยู่ในบังคับของ Part IV A ก็ต่อเมื่อมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) จะต้องมีการดำเนินแผนการณ ("Scheme")
- (2) แผนการณนั้นได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลัก ("Sole or dominant purpose") เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี ("Tax benefit")
- (3) ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอันเนื่องมาจากการดำเนินแผนการณนั้น

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าประเทศออสเตรเลียยอมรับหลักเจตนาในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ โดยเจตนาในการเลี่ยงภาษีนั้นไม่จำเป็นต้องเป็น

เพื่อเลี่ยงภาษีอากร โดยในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเลี่ยงภาษีอากรในการดำเนินการธุรกรรมหรือไม่นั้น ศาลจะไม่พิจารณาจากเจตนาในทางอัตวิสัยของผู้เสียภาษี แต่จะพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏภายนอก และถ้าศาลพิจารณาแล้วเห็นว่าวัตถุประสงค์ในการดำเนินการเมื่อพิจารณาในทางภววิสัยแล้วไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อหลักเลี่ยงภาษีอากร การดำเนินการดังกล่าวย่อมไม่อยู่ภายใต้หลัก *Fraus Legis* นอกจากนี้ ศาลได้ยอมรับสิทธิของผู้เสียภาษีในการจัดการกิจการของตนแม้ว่าการดำเนินการดังกล่าวจะเป็นการลดภาระภาษีก็ตาม ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่ารูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้นั้นมีความเหมาะสมหรือไม่⁶ - Ibid., pp.138-139. หลัก *Fraus Legis* นั้นจะเห็นได้ว่าเป็นหลักเดียวกับหลัก *abuse de droit* ในประเทศฝรั่งเศสต่างกันแต่หลัก *abuse de droit* นั้นจะใช้บังคับก็ต่อเมื่อการดำเนินการโดยผู้เสียภาษีนั้นมีวัตถุประสงค์เดียวในการดำเนินการเพื่อเลี่ยงภาษี ในขณะที่ *Fraus Legis* นั้น เพียงแต่ผู้เสียภาษีมีเจตนาหลักในการดำเนินการเพื่อเลี่ยงภาษีก็อยู่ในบังคับของหลักนี้แล้ว นอกจากนี้มีข้อสังเกตว่าทั้งสองหลักเป็นการพัฒนามาจากหลักการใช้สิทธิเกินส่วน (*abuse of right*) ในประเทศระบบประมวลกฎหมาย

เจตนาเดียวในการดำเนินการ หากเป็นเจตนาหลักในการดำเนินการก็เพียงพอที่จะอยู่ในบังคับของ มาตราการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรแล้ว อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า เจตนาดังกล่าวไม่ได้พิจารณาจาก เจตนาภายในของผู้เสียภาษีเป็นหลัก หากแต่เป็นการพิจารณาจากพฤติการณ์ที่ปรากฏออกมาภายนอก ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการดำเนินการดังกล่าวมีเจตนาเพื่อเลี่ยงภาษีอากร

กล่าวโดยสรุปตามหลักเจตนา การดำเนินการโดยผู้เสียภาษีจะถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีก็ต่อ เมื่อการดำเนินการนั้นมีวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีอากรเป็นวัตถุประสงค์เดียวในการดำเนินการ หรือ ในบางประเทศเป็นวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินการ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเจตนาในการดำเนินการ นั้นเป็นเรื่องที่พิสูจน์ได้ยาก ดังนั้น หลักเจตนาจึงพิจารณาจากข้อเท็จจริงภายนอกประกอบการ พิจารณาว่าผู้เสียภาษีมักมีวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีอากร อันเป็นเจตนาในทางภววิสัยไม่ใช่เจตนา ภายในของผู้เสียภาษี นอกจากนี้มีข้อสังเกตบางประการจากประสบการณ์ของการใช้หลักเจตนา ในออสเตรเลีย ศาลสูงสุดของออสเตรเลียได้ตีความ Part IV A ว่ามีขอบเขตที่กว้างขวางและครอบคลุม ไปถึงการดำเนินธุรกิจโดยปกติวิสัยในทางการค้าด้วย โดยได้วินิจฉัยว่าในการที่ผู้เสียภาษีตัดสินใจเลือก ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยมีเหตุจูงใจทางภาษีอากรนั้น ในบางกรณีอาจมีลักษณะเป็นการตัดสินใจตามปกติวิสัยในการดำเนินธุรกิจด้วยก็ได้ และลำพังข้อเท็จจริงที่ว่าธุรกรรมหนึ่งๆ มีลักษณะเป็นการ ดำเนินธุรกิจโดยปกติวิสัยนั้น ไม่ใช่เหตุผลที่จะทำให้การดำเนินธุรกรรมดังกล่าวไม่เป็นการเลี่ยงภาษี

4.2.2 หลักความวิปริตแห่งธุรกรรม

เนื่องจากหลักความวิปริตแห่งธุรกรรมนั้นมักให้ความสำคัญกับรูปแบบแห่งการกระทำซึ่งโดย ปกติเป็นการกระทำซึ่งเห็นได้ชัดว่ามีลักษณะเป็นการผิดปกติดังเห็นได้ชัด เช่น การดำเนินธุรกรรมที่ ประกอบไปด้วยขั้นตอนหลายขั้นตอนประกอบกัน ซึ่งในการดำเนินธุรกรรมดังกล่าวผู้เสียภาษีสามารถที่จะ ดำเนินการโดยวิธีปกติธรรมดาโดยไม่ต้องอาศัยขั้นตอนต่างๆ เหล่านี้ก็ได้ซึ่งก็ให้ผลสุดท้ายเช่นเดียวกัน การกระทำดังกล่าวทำให้เห็นได้ชัดแจ้งว่าผู้เสียได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อเลี่ยงภาษี การดำเนินธุรกรรมในลักษณะดังกล่าว ในทางทฤษฎีเรียกว่า Circular Transaction หรือ Self-Canceling Transaction เนื่องจากขั้นตอนที่เป็นองค์ประกอบในธุรกรรมดังกล่าวเหล่านั้นจะมีผลเป็น การหักล้างระหว่างกันเอง และให้ผลสุดท้ายเสมือนหนึ่งไม่ได้มีขั้นตอนเหล่านั้นอยู่เลย

หลักความวิปริตแห่งธุรกิจนี้ให้ความสำคัญกับรูปแบบภายนอกของการกระทำโดยไม่คำนึงว่าผู้เสียหายจะได้ดำเนินการโดยมีเจตนาเลี้ยงภาษีหรือไม่ ตามหลัก The new approach ซึ่งพัฒนาโดยศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์ ซึ่งได้วางหลักว่าการดำเนินการโดยผู้เสียหายจะถือว่าเป็นการเลี้ยงภาษีก็ต่อเมื่อเป็นการดำเนินการที่ประกอบไปด้วยขั้นตอนผู้เสียหายได้วางแผนไว้ล่วงหน้าโดยตลอดแล้ว กล่าวคือ เมื่อมีการดำเนินการยอมก่อให้เกิดผลสุดท้ายอันเป็นการเลี้ยงภาษี นอกจากนี้จะต้องมีขั้นตอนหนึ่งในการดำเนินการนั้นซึ่งปราศจากวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจเป็นส่วนประกอบด้วย การดำเนินการโดยผู้เสียหายถ้าขาดข้อเท็จจริงหนึ่งข้อเท็จจริงใดข้างต้นย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลี้ยงภาษี ศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์ปฏิเสธที่จะใช้มาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษีอากรกับการดำเนินการที่ขาดองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งข้างต้น แม้ตามข้อเท็จจริงจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าผู้เสียหายได้ดำเนินการเช่นนั้นโดยมีเจตนาที่จะเลี้ยงภาษีก็ตาม และโดยมิได้คำนึงถึงสาระสำคัญของธุรกิจที่ได้มีการดำเนินการนั้น

ในการพิจารณาว่าการกระทำมีความวิปริตหรือไม่นั้น ศาลในประเทศอังกฤษได้นำหลักการเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจมาพิจารณา กล่าวคือขั้นตอนใดๆ ที่ประกอบเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจที่กำลังถูกพิจารณาว่าเป็นการเลี้ยงภาษีที่พบว่าเป็นขั้นตอนที่ปราศจากวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจแล้วย่อมถือว่าธุรกิจนั้นมีความวิปริตและอาจอยู่ภายใต้บังคับของ the New Approach

อย่างไรก็ดี ศาลในประเทศอังกฤษก็มิได้นิยามความหมายของวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (business purposs) ไว้โดยชัดเจน ซึ่งน่าจะมีส่วนสนับสนุนมาจากว่าในการดำเนินการของผู้เสียหายเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรนั้นจะต้องเป็นขั้นตอนที่มีความมุ่งหมายในทางใดทางหนึ่งในทางธุรกิจ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ อาจมีปัญหาในการพิจารณาว่าหากว่าธุรกิจที่ผู้เสียหายดำเนินการนั้นมีได้เกี่ยวข้องกับดำเนินการเพื่อแสวงหากำไรแล้ว หลักวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจยังจะนำมาใช้บังคับกับกรณีนี้หรือไม่ ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าหลักวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจนี้ไม่สามารถอธิบายการกระทำของผู้เสียหายได้ทุกการกระทำ เนื่องจากผู้เสียหายไม่จำเป็นต้องดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจในทุกกรณีหรือในทุกสถานการณ์ เช่น การที่สามีและภริยาแยกกันอยู่เพราะเหตุที่ไม่สามารถอยู่ร่วมกันได้โดยปกติในปภษาหนึ่งๆ ย่อมไม่ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี สามีและภริยาย่อมไม่มีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบรายการภาษีร่วมกัน⁹ และถ้าการแยกยื่นแบบรายการนั้นเป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยกว่ากรณียื่นแบบรายการร่วมกันก็จะถือว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการเลี้ยงภาษีไม่ได้ แม้ว่าจะไม่ได้ดำเนิน

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี

การโดยมีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจก็ตาม ข้อโต้แย้งนี้ก่อให้เกิดข้อควรพิจารณาว่า หลักวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจอาจไม่ใช่เหตุผลที่เหมาะสมในการพิจารณาถึงความวิปริตแห่งการกระทำ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าหลักวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจนั้นน่าจะเป็นการอธิบายแบบปฏิภาคของหลักเจตนาในการเลี่ยงภาษี กล่าวคือการดำเนินการโดยผู้เสียภาษีจะไม่ถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจ ซึ่งในความเป็นจริงการให้เหตุผลแบบปฏิภาคนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นเหตุผลในทางเศรษฐกิจก็ได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งความหมายหนึ่งของหลักวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจได้แก่ หลักวัตถุประสงค์อื่นนอกจากเพื่อเลี่ยงภาษี (Non-tax purpose test) นั่นเอง

หลัก Non-tax purpose test ได้รับการยอมรับในมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรของแคนาดา เนื่องจากหลักวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจนั้นจำกัดการตีความของศาลให้อยู่ในขอบเขตเหตุผลในทางเศรษฐกิจเท่านั้น ในขณะที่ยังมีเหตุผลอื่นที่ศาลควรที่จะต้องคำนึงในการพิจารณาว่าการกระทำความผิดเป็นการการเลี่ยงภาษีหรือไม่ เช่น เหตุผลในทางครอบครัว หรือการลงทุน¹⁰ ตามมาตรา 245 ของ The Income Tax Act ของประเทศแคนาดา การดำเนินการโดยผู้เสียภาษีจะไม่ถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีถ้าเจตนาแต่เริ่มแรกของผู้เสียภาษีนั้นเป็นเจตนาสุจริตนอกเหนือไปจากเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษี¹¹

¹⁰Brian J. Arnold, "The Canadian General Anti-Avoidance Rules," Tax avoidance and the Rule of Law, ed. Graeme Cooper, p. 231.

¹¹ มาตรา 245 (3) ของ The Income Tax Act ได้บัญญัติว่า

- (3) Avoidance Transaction. An avoidance transaction means any transaction:
- (a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit; or
- (b) that is part of series of transaction, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit.

นอกจากหลัก the New Approach ในประเทศอังกฤษแล้ว จากการศึกษาพบว่าศาลของประเทศฝรั่งเศสได้สร้างหลัก "Acte de gestion anormale" (The abnormal management act doctrine) ขึ้นมาใช้เป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งมีหลักว่า นักธุรกิจยอมไม่ดำเนินการใดซึ่งขัดหรือแย้งกับผลประโยชน์ในทางธุรกิจของตน เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจนั้นก็เพื่อแสวงหากำไร อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หลักเกณฑ์นี้ไม่ได้เป็นข้อสันนิษฐานเด็ดขาดว่าผู้เลี่ยงภาษีจะต้องมีหน้าที่ในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อสร้างผลกำไรให้กับตนเองในทุกสถานการณ์ เพียงแต่ให้อำนาจสรรพากรในการประเมินธุรกรรมที่ดำเนินการโดยผู้เลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเป็นปฏิปักษ์ต่อผลประโยชน์ของตนเองโดยมีความมุ่งหมายที่จะลดเงินได้ของตนโดยการโอนเงินได้ไปให้กับผู้เลี่ยงภาษีอีกรายหนึ่งซึ่งได้รับการยกเว้นการเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า¹² อันเป็นการนำหลักความวิปริตแห่งธุรกรรมมากำหนดลักษณะของการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีอากรในอีกแง่มุมหนึ่ง

4.2.3 หลักสาระสำคัญแห่งการกระทำ

หลักสาระสำคัญแห่งการกระทำนั้น พัฒมาจากคำพิพากษาของศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา¹³ ซึ่งเป็นหลักที่พิจารณาถึงความแท้จริงของการดำเนินการ โดยมีได้ยึดติดอยู่กับรูปแบบแห่ง

¹² Frans Vanistendael, "Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provision in Tax Law," *Tax avoidance and the Rule of Law*, ed. Graeme Cooper, p.148.

¹³ นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ประเทศเยอรมันเป็นประเทศหนึ่งซึ่งยอมรับการนำหลักเกณฑ์ทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ในระบบกฎหมายภาษี ในปี ค.ศ. 1919 ประมวลรัฐฎการของเยอรมัน (Reichsabgabenordnung) ได้วางหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรว่าจะต้องตีความไปในทางเศรษฐกิจ (economic interpretation)-ibid., p.136. และในปี ค.ศ. 1970 ได้มีการนำมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรมาใช้โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 42 ซึ่งวางหลักว่า "ภาระภาษีไม่อาจหลีกเลี่ยงได้โดยการแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบจากรูปแบบตามกฎหมาย" ("Tax law cannot be avoided by abuse of legal construction.")-ibid., p.149. โดยการแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบจากรูปแบบตามกฎหมายเกิดขึ้นเมื่อภาระภาษีของผู้เลี่ยงภาษีตามรูปแบบตามกฎหมายนั้น ไม่สอดคล้องกับฐานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของผู้เลี่ยงภาษี และในกรณีที่มิชอบจากรูปแบบตามกฎหมายหลายรูปแบบที่สามารถอธิบายได้ด้วยเหตุผลในทางเศรษฐกิจ การที่ผู้เลี่ยงภาษีเลือกรูปแบบที่มีภาระภาษีน้อยในการดำเนินการไม่อยู่ใน

การดำเนินการนั้น ในการพิจารณาถึงความแท้จริงของการดำเนินการนั้นมักพิจารณาโดยเปรียบเทียบระหว่างรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ และผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการนั้น โดยภาระภาษีที่เกิดขึ้นจะต้องสอดคล้องกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นมิใช่เพียงรูปแบบของการดำเนินการเท่านั้น

นอกเหนือไปจากหลักความแท้จริงของธุรกรรมที่คำนึงถึงผลลัพธ์ในทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการแล้ว ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกายังนำเจตนารมณ์ของกฎหมายมาเป็นปัจจัยในการพิจารณาด้วย ซึ่งจะพบในหลัก Business Purposse ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 ข้อ 3.1.2 กล่าวคือในการดำเนินธุรกรรมใดๆ ที่เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีได้ไปซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีนั้น ไม่เพียงที่จะต้องเป็นการกระทำที่เข้าองค์ประกอบภายนอกตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายเท่านั้น หากจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์แห่งบทบัญญัตินั้น ๆ ด้วย ด้วยเหตุดังกล่าวนักกฎหมายจึงให้คำนิยามหลักเกณฑ์นี้ว่าเป็นองค์ประกอบที่ไม่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ได้มีการนำมาใช้ประกอบเป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมบางบทที่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร¹⁴ เช่นเดียวกับหลักวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจที่พบใน the New Approach เหตุผลที่แท้จริงของการปรับใช้หลักเกณฑ์นี้แท้ที่จริงแล้วไม่น่าที่จะจำกัดอยู่การมืออยู่ขององค์ประกอบอันได้แก่ วัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ เท่านั้น หากว่าโดยเจตนารมณ์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้นมุ่งหมายถึงวัตถุประสงค์อื่นๆ นอกจากวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจแล้ว การกระทำซึ่งปราศจากวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ก็อาจถือได้ว่าเป็นการเสียภาษีได้เช่นกัน

4.3 วิเคราะห์ขอบเขตและความหมายของการเสียภาษี

ในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการเสียภาษีอากรหรือไม่นั้น ไม่ว่าจะพิจารณาจากหลักเจตนาที่ดี หรือหลักความวิปริตแห่งธุรกรรมก็ดี หรือหลักสาระสำคัญของกระทำที่ดี เป็นเพียงความพยายามในการอธิบายความหมายของการเสียภาษีด้วยวิธีการที่แตกต่างกัน หลักเจตนาในการเสีย

บังคับของมาตรา 42 ข้างต้น Ibid. อันแสดงให้เห็นว่าเจตนาในการเสียภาษีไม่เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการเสียภาษีหรือไม่

¹⁴ Joshua D. Rosenberg, "Tax avoidance and Income Measurement," Michigan Law Review, 87:387, 394.

ภาษีนั้นเป็นหลักเกณฑ์ที่ค่อนข้างกว้างและมีผลกระทบค่อนข้างกว้างต่อการดำเนินธุรกิจเนื่องจากในการดำเนินธุรกรรมใดๆ ในทางธุรกิจมักจะมีปัจจัยในทางภาษีเข้ามาเกี่ยวข้องอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ นอกจากนี้เจตนายังเป็นสิ่งที่วัดได้ยากเนื่องจากเป็นองค์ประกอบภายใน ส่วนหลักความวิปริตแห่งธุรกรรมนั้นน่าจะมีความชัดเจนที่สุด อย่างไรก็ตาม เนื่องจากประสบการณ์ของประเทศอังกฤษพบว่าหลักรูปแบบแห่งการกระทำนี้มีข้อจำกัดในการใช้บังคับกว่าที่ควรจะเป็น ส่วนหลักสาระสำคัญของการกระทำนั้นในความเห็นของผู้วิจัยน่าจะมีความเหมาะสมในการบังคับใช้ว่าสองหลักแรก แม้ว่าการนำหลักการนี้มาใช้บังคับจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการเลือกรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรม ว่าจะต้องใช้รูปแบบใดเป็นรูปแบบที่จะนำมาใช้ในการเสียภาษีเนื่องจากความที่มีความแตกต่างในทางภาษาระหว่างรูปแบบที่เลือกใช้ในการดำเนินการ และย่อมก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและสรรพากรได้เสมอก็ตาม แต่น่าที่จะเป็นแนวทางที่ดีที่สุด เนื่องจากสอดคล้องกับทางทฤษฎีภาษีเงินได้ ที่การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ดีที่สุดในนั้นควรที่จะจัดเก็บจากความเปลี่ยนแปลงในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี โดยไม่จำเป็นต้องยึดติดกับรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรมของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ในการวิเคราะห์ต่อไปนั้น จะนำปัจจัยอื่นๆ มาพิจารณาประกอบด้วย

จากการศึกษาที่ผ่านมาทั้งในบทที่ 2 และจากมาตรการในประเทศที่ทำการศึกษาในบทที่ 3 จะพบว่าในแต่ละประเทศต่างก็มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งอาจแยกเป็นหลักความวิปริตแห่งธุรกรรม หลักเจตนา และหลักสาระสำคัญแห่งการกระทำที่ได้อธิบายไว้ในบทที่ 4 และด้วยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาที่แตกต่างกันนั้นเองทำให้การกระทำที่อาจถือว่าเป็นการเสียภาษีอากรในประเทศหนึ่งอาจไม่ถือว่าเป็นการเสียภาษีอากรในอีกประเทศหนึ่งก็ได้ ในเบื้องต้นก่อนว่าขอบเขตและความหมายที่จะศึกษาต่อไปนั้นเป็นขอบเขตและความหมายทั่วไปที่จะนำมาตรากฎป้องกันความเสี่ยงภาษีอากรที่เป็นการทั่วไปมาใช้เท่านั้น โดยไม่ได้มุ่งไปถึงการกระทำในลักษณะใดลักษณะหนึ่งโดยเฉพาะเป็นประการที่หนึ่ง ประการที่สอง ในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการเสียภาษีหรือไม่นั้น อาจแยกเป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาได้เป็นสี่ส่วน ส่วนแรกได้แก่ข้อเท็จจริงที่ปรากฏจากการกระทำ กล่าวคือ การกระทำนั้นก่อให้เกิดผลเป็นการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษี เป็นต้นว่าการเลื่อนการเสียภาษีออกไป การเสียภาษีน้อยลง หรือไม่ต้องเสีย ไม่ว่าจะด้วยเหตุที่มีเงินได้น้อยลงหรือเพราะมีรายจ่ายเพิ่มขึ้นหรือด้วยสาเหตุอื่น ส่วนที่สองได้แก่สิ่งที่จะเป็นตัวบ่งชี้ว่าการกระทำที่ก่อให้เกิดผลเป็นการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีนั้น เป็นการกระทำที่ไม่อยู่ในระดับที่สมควรได้รับการยอมรับในทางกฎหมายภาษีอากร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง สิ่งซึ่งเป็นตัวบ่งชี้ว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการเสียภาษี ส่วนที่สามได้แก่ ผลที่เกิดขึ้นเมื่อการกระทำนั้นๆ อาจถือได้ว่าเป็นการเสียภาษี ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

4.3.1 การกระทำที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษี

การเสียภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นการกระทำ การไม่กระทำไม่ควรถือว่าเป็นการเสียภาษี แม้ว่าผลของการไม่กระทำนั้นจะก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในภาวะภาษีก็ตาม ผลของการไม่ถือว่าการไม่กระทำไม่เป็นการเสียภาษีอากรนั้น อาจก่อให้เกิดการงดเว้นการประกอบกิจการบางประเภท โดยผู้เสียภาษีเพื่อที่จะไม่ให้เงินได้ถึงระดับที่จะต้องเสียภาษีสูงขึ้นในกรณีที่อัตราภาษีเป็นอัตราก้าวหน้า แต่กฎหมายก็จำกัดเฉพาะในขอบเขตนี้ เนื่องจากภาษีเงินได้นั้นจัดเก็บบนเงินได้เมื่อไม่มีเงินได้ จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษี และการจะถือว่าการไม่กระทำเป็นการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น เท่ากับเป็นการก้าวล่วงเข้าไปในอาณาเขตแห่งเสรีภาพที่บุคคลพึงจะต้องได้รับการเคารพ การไม่กระทำนี้หมายถึง เฉพาะการไม่กระทำที่ไม่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นแต่ไม่รวมถึงการกระทำเพื่อไม่ให้เงินได้ อย่างไรก็ตาม การกระทำนี้ อาจเป็นการกระทำของผู้เสียภาษีหรืออาจเป็นการกระทำของบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีก็ได้ ดังนั้น แม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่มี การกระทำ แต่บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีเป็นผู้ก่อให้เกิดการกระทำ ซึ่งการกระทำดังกล่าวนั้นก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในภาวะภาษีของผู้เสียภาษี บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษี อาจหมายถึง คู่สมรส บุตรของผู้เสียภาษี หรือบุคคลใดๆก็ตามสัญญา หรือที่ปรากฏโดยข้อเท็จจริงอยู่ในความควบคุมหรือบังคับบัญชาของผู้เสียภาษี เป็นต้น

นอกจากนี้ การกระทำดังกล่าวย่อมต้องก่อให้เกิดข้อเท็จจริงได้แก่ การเปลี่ยนแปลงในภาวะภาษีของผู้เสียภาษีด้วย ข้อเท็จจริงนี้จะต้องเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจริงในรอบปีภาษีหนึ่ง ๆ ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิ่งที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเท่านั้น โดยภาวะภาษีที่เปลี่ยนแปลงนั้นอาจได้แก่ จำนวนภาษีที่ต้องจ่ายที่ลดลง ณ วันสิ้นปีภาษีหนึ่งๆ ซึ่งรวมถึงภาษีที่ถูกเลื่อนการชำระออกไปด้วย หรือในกรณีที่ไม่มีภาษีที่ต้องจ่าย แต่มีรายการจ่ายเพิ่มขึ้นซึ่งรายการจ่ายนี้อาจมีผลในการคำนวณภาษีเงินได้ในรอบปีภาษีถัดไป เช่น ผลขาดทุนที่อาจนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้ สำหรับประเด็นนี้ Part IV A ของออสเตรเลียได้มีการกำหนดไว้โดยชัดเจนว่า การกระทำที่เป็นการเสียภาษีอากรนั้นจะต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้เสียภาษีได้ไปซึ่งประโยชน์ในทางภาษีอันเกี่ยวเนื่องกับแผนการนั้น

นอกจากนี้ มีข้อสังเกตว่าถ้าภาวะภาษีนั้นพิจารณาเมื่อสิ้นรอบปีภาษีหนึ่งๆ การเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะเป็นการเสียภาษีด้วยหรือไม่ ถ้าปรากฏว่า ณ วันสิ้นปีนั้น การเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายไม่มีผลต่อภาษีในตอนสิ้นปี ถ้าพิจารณาในทางกฎหมายแล้ว การเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายก็เป็นหน้าที่อย่างหนึ่ง ดังนั้นการกระทำที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีจึงน่าจะรวมถึงการเสียภาษีหัก ณ ที่

จ่ายด้วย ผู้วิจัยเห็นว่าการเลี้ยงภาษีหัก ณ ที่จ่ายในลักษณะดังกล่าวนั้น หากพิจารณาตามทฤษฎีเงินได้ ซึ่งเป็นแนวคิดพื้นฐานของภาษีเงินได้ที่พิจารณาฐานะทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงของบุคคลในแต่ละปี แล้ว อาจกล่าวได้ว่าการเลี้ยงภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้น ไม่ได้เป็นการกระทำที่มีผลเป็นการขัดต่อแนวคิดพื้นฐานดังกล่าวแต่อย่างใด นอกจากนี้การควบคุมการเลี้ยงภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นภายในปีภาษีหนึ่งนั้นอาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ และอาจไม่มีประโยชน์ถ้าหากว่าเมื่อสิ้นปีภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกเลี้ยงนั้นก็นำมารวมคำนวณด้วยตอนปลายปี อย่างไรก็ตามก็ดี ปัญหาข้อนี้จะเป็นปัญหาในทางนโยบายภาษีและปัญหาในทางปฏิบัติยิ่งกว่าปัญหาในทางกฎหมาย

ดังนั้น หลักเกณฑ์ข้อแรกในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการเลี้ยงภาษีอากรหรือไม่นั้น ได้แก่ การเลี้ยงภาษีอากรนั้น จะต้องมีการกระทำและการกระทำนั้นก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงซึ่งภาระภาษีของผู้เสียภาษี

4.3.2 การกระทำที่ไม่อยู่ในระดับที่ควรได้รับการยอมรับในทางภาษีอากร

ในข้อนี้จะพิจารณาถึงมาตรฐานการยอมรับในทางภาษีอากรต่อธุรกรรมหนึ่งเพื่อประโยชน์ในการที่จะใช้อำนาจรัฐเข้าไปควบคุมการกระทำที่เป็นการเลี้ยงภาษีอากร ในทางทฤษฎีภาษีเงินได้มาตรฐานที่ควรนำมาใช้ในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการกระทำที่ไม่อยู่ในระดับที่ได้รับการยอมรับในทางภาษีอากรหรือเป็นการเลี้ยงภาษีนั้นควรจะพิจารณาจากผลลัพธ์ในทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในการเข้าทำธุรกรรมโดยผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามก็ดี จากการศึกษาข้างต้นเมื่อประมวลระบบการนั้นเป็นระบบที่จัดเก็บบนลักษณะของการกระทำธุรกรรมโดยมิได้คำนึงถึงความเปลี่ยนแปลงฐานะของผู้เสียภาษีที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่งอย่างแท้จริง ดังนั้น การนำหลักเศรษฐศาสตร์มาให้เป็นมาตรฐานในการวัดการกระทำใดเป็นการเลี้ยงภาษีจึงไม่น่าที่จะถูกต้องเหมาะสม ในขณะที่หลักวิปริตแห่งการกระทำก็ไม่น่าที่จะเป็นมาตรฐานที่เหมาะสมเช่นกัน เนื่องจากการที่กำหนดรูปแบบที่ถือว่าเป็นการเลี้ยงภาษีไว้ล่วงหน้า อาจเป็นทางให้ผู้เสียภาษีการวางรูปแบบของการกระทำที่ไม่อยู่ภายใต้บังคับแห่งมาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษีนั้นได้ ดังที่พบในข้อจำกัดของหลัก New Approach ข้างต้น ในขณะที่หลักเจตนานั้น ก็มีขอบเขตที่กว้างขวางและไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ทั้งในทางธุรกิจ และการใช้ชีวิตประจำวัน เมื่อค่าใช้จ่าย รวมทั้งภาษีที่ต้องเสียเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้บุคคลกระทำการหรือไม่กระทำการใดๆ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าหลักเกณฑ์ทั้งสามประการข้างต้นนั้นไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการเลี้ยงภาษีหรือไม่

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ขอบเขตของการเลี้ยงภาษีที่เหมาะสมกับประมวลรัษฎากรในปัจจุบันนั้น ควรที่จะกำหนดขอบเขตที่ความสอดคล้องระหว่างนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์ที่จะก่อให้เกิดขึ้นกับ รูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ กล่าวคือ สรรพากรไม่จำเป็นต้องถือตามรูปแบบที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกใช้หาก ว่านิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์ที่จะก่อให้เกิดขึ้นนั้น ไม่สอดคล้องกับรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ ซึ่ง ในกรณีนี้ ผู้เสียภาษีย่อมมีภาระภาษีตามรูปแบบที่สามารถอธิบายนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์ที่จะ ก่อขึ้นนั้น

นอกจากนี้ผู้วิจัยเห็นว่าเจตนาของผู้เสียภาษีที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาว่าธุรกรรมหนึ่งๆนั้น เป็นการเลี้ยงภาษีหรือไม่นั้น ควรที่จะพิจารณาถึงความสุจริตในการดำเนินการเป็นหลัก กล่าวคือ การ ดำเนินการใดๆที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยสุจริตแล้วการดำเนินการดังกล่าวย่อมมีผลสมบูรณ์ในทาง ภาษี (กล่าวคือไม่อาจถูกพิจารณาได้ว่าเป็นการเลี้ยงภาษีที่จะถูกประเมิน) แม้ว่าผลของการดำเนินการ ดังกล่าวจะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในทางภาระภาษี ได้แก่ จำนวนภาษีที่ลดน้อยลงหรือยกเว้นไปก็ ตาม ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการใดๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีที่รัฐส่งเสริม กับ การได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีโดยอาศัยรูปแบบธุรกรรมเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงภาระภาษี จึงมีความแตกต่างกัน แม้ว่าทั้งสองกรณีผู้เสียภาษีจะได้ดำเนินการโดยมีเจตนาเพื่อให้ได้มาเพื่อผล ประโยชน์ทางภาษีกก็ตาม ในทางตรงกันข้าม ธุรกรรมใดที่ได้ดำเนินการโดยเพื่อให้ได้มาเพื่อผล ประโยชน์ทางภาษี โดยอาศัยรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรมอันมีลักษณะเป็นการบิดเบือนการใช้ กฎหมาย เช่น ตามที่ปรากฏในตัวอย่างที่ 3 ถึง 6 ข้างต้นการกระทำดังกล่าวย่อมไม่สมควรที่จะได้รับ การยอมรับในทางภาษี

เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ต่อไป ผู้วิจัยขอกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาธุรกรรมที่อาจ ถือได้ว่าเป็นการเลี้ยงภาษีออกเป็นสองลักษณะ ได้แก่

- 4.3.2.1 หลักนิติสัมพันธ์
- 4.3.2.2 หลักความสุจริต

4.3.2.1 หลักนิติสัมพันธ์

หลักนิติสัมพันธ์นั้น เป็นการนำนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียหายประสงค์ที่จะก่อให้เกิดขึ้นมากำหนด ความรับผิดทางภาษีของผู้เสียหาย โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบที่ผู้เสียหายเลือกใช้ ซึ่งในการพิจารณาว่า นิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียหายประสงค์ที่จะก่อให้เกิดขึ้นสอดคล้องกับรูปแบบที่ผู้เสียหายเลือกใช้หรือไม่นั้น เป็นการพิจารณาที่เนื้อหาในทางกฎหมายเท่านั้น โดยมีได้ก้าวล่วงเข้าไปพิจารณาถึงเนื้อหาในทาง เศรษฐกิจของธุรกรรมนั้นแต่อย่างใด และโดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้เสียหายมีเจตนาเลี่ยงภาษีหรือไม่ ดังนั้น ตามหลักนิติสัมพันธ์ "การเลี่ยงภาษี" จึงอาจพิจารณาได้ว่า หมายถึง ธุรกรรมที่ก่อให้เกิดผลเป็นการ เปลี่ยนแปลงภาวะภาษีในลักษณะที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียหาย โดยรูปแบบแห่งธุรกรรมที่เกี่ยวข้องนั้น มิได้สอดคล้องกับนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียหายประสงค์ที่จะก่อให้เกิดขึ้น

ผู้วิจัยเข้าใจว่าในการพิจารณากำหนดความรับผิดทางภาษีนั้น ศาลฎีกาก็ได้พิจารณาที่นิติสัมพันธ์มาใช้ด้วย ดังที่ได้วิเคราะห์ไว้ในข้อ 4.1.2 (3) ข้างต้น โดยในการพิจารณาถึงนิติสัมพันธ์ของธุรกรรมที่พิพาทนั้น ศาลได้นำข้อเท็จจริงแวดล้อมที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาด้วย ดังเช่น ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2520 ซึ่งได้วินิจฉัยว่าผู้เสียหายที่ประกอบธุรกิจขายสินค้าส่งออกโดยเป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าโดยตรง แต่ไม่ได้เป็นผู้ดำเนินการส่งออกสินค้า หรือนำเงินเข้าด้วยตนเอง เนื่องจากไม่ได้เป็นผู้ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพาณิชย์นั้นเป็นนายหน้ามิใช่ขายสินค้าส่งออก ในขณะที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528 ซึ่งได้วินิจฉัยในข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงกัน ผิดแต่ว่าผู้ขายสินค้าในคดีหลังนี้ ไม่มีข้อเท็จจริงแวดล้อมที่จะนำมาหักล้างว่ารูปแบบที่ผู้เสียหายก่อขึ้นจะไม่สอดคล้องกับนิติสัมพันธ์แต่อย่างใด รายละเอียดตามที่วิเคราะห์ไว้ในข้อ 4.1.2 (3) ข้างต้น

4.3.2.2 หลักความสุจริต

หลักสุจริตในทางภาษีนั้น เกี่ยวข้องกับการดำเนินการใดๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ในทางภาษีนั้น จะต้องเป็นการดำเนินการที่ได้กระทำโดยสุจริต กล่าวคือ การดำเนินการดังกล่าวนั้นไม่เพียงแต่สอดคล้องกับองค์ประกอบในทางลายลักษณ์อักษรเท่านั้น หากแต่ต้องเป็นการกระทำที่ไม่ขัดกับเจตนารมณ์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วย

มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า หลักสุจริตตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 5 ซึ่งได้วางหลักความสุจริตในการใช้สิทธิ หรือในการปฏิบัติการชำระหนี้ นั้น เป็นหลักเดียวกันกับหลักความสุจริตในทางพาณิชย์หรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่า "หลักสุจริต" นั้น เป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่สามารถนำมาใช้ได้ ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นการใช้สิทธิหรือการปฏิบัติการชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น

4.3.3 การกำหนดภาวะพาณิชย์ใหม่สำหรับการดำเนินการที่เป็นเพียงพาณิชย์

เมื่อการกระทำของผู้เสียหายถือได้ว่าเป็นการเพียงพาณิชย์แล้ว ขั้นตอนที่สำคัญต่อไปคือการวิเคราะห์และกำหนดภาวะพาณิชย์ (Re-characterization) ที่เกิดขึ้นจากการกระทำที่เป็นเพียงพาณิชย์เสียใหม่ ตามรูปแบบที่ควรจะเป็น

การเพียงพาณิชย์นั้นเป็นรูปแบบหนึ่งของการเลี่ยงกฎหมาย ดังนั้น ในเบื้องต้นจึงจำต้องวิเคราะห์เสียก่อนว่าการเลี่ยงกฎหมายนั้นควรมีผลบังคับเป็นประการใด หากพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 150 ซึ่งวางหลักว่านิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามขัดแย้งตามกฎหมายหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนนิติกรรมนั้นเป็นโมฆะ ในขณะที่มาตรา 151 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์วางหลักว่า บุคคลย่อมทำนิติกรรมที่ผิดแผกไปจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ไม่ใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนได้ เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นอาจพิจารณาได้ว่าการเพียงพาณิชย์นั้นแม้ว่าผลของการดำเนินการจะเป็นลดภาวะพาณิชย์ที่ผู้เสียหายพึงต้องเสียแต่การกระทำดังกล่าวน่าจะไม่ใช่เป็นการต้องห้ามขัดแย้งตามกฎหมายหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนซึ่งอันจะทำให้การกระทำดังกล่าวเป็นโมฆะ ดังนั้น นิติกรรมดังกล่าวจึงน่าจะมีผลผูกพันระหว่างบุคคลที่เข้าผูกพันตนตามนิติกรรมที่ทำขึ้นนั้น ซึ่งจะต้องพิจารณาต่อไปว่าเจ้าพนักงานประเมินจำต้องถือตามรูปแบบการเข้าทำนิติกรรมที่ผู้เสียหายได้สร้างขึ้นหรือไม่ในการใช้อำนาจประเมินการเสียภาษีเงินได้ ตามที่ได้วิเคราะห์ข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินย่อมต้องถือตามรูปแบบการเข้าทำนิติกรรมที่ผู้เสียหายได้สร้างขึ้นหากว่าแม้ว่านิติกรรมนั้นได้กระทำโดยมีความมุ่งหมายเพื่อเพียงพาณิชย์ก็ตาม ทั้งนี้ เว้นแต่นิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียหายประสงค์ที่จะก่อขึ้นนั้นไม่สอดคล้องกับรูปแบบทางกฎหมายที่ผู้เสียหายเลือกใช้

อย่างไรก็ดี มาตรา 5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์วางหลักว่า การใช้สิทธิและการชำระหนี้จะต้องกระทำโดยสุจริต และตามที่ได้วิเคราะห์ข้างต้น การดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ในทางภาษี โดยบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมถือได้ว่าเป็นได้กระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริต ผลของการกระทำโดยไม่สุจริตนั้นย่อมไม่สามารถอ้างสิทธิที่เกิดจากเจตนาไม่สุจริตขึ้นต่อสู้กับบุคคลอื่นที่สุจริตไม่ได้ การดำเนินการโดยมีเจตนาเพื่อเลี่ยงภาษีอาจถือได้ว่าเป็นการกระทำโดยไม่สุจริตเนื่องจากขัดต่อเจตนารมณ์ทั่วไปของประมวลรัษฎากรที่ประสงค์ที่จะเก็บภาษีบนเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับในช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ ดังนั้นการกระทำที่มีเจตนาเลี่ยงภาษีจึงไม่จำเป็นต้องได้รับการยอมรับในทางภาษี

จากการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในต่างประเทศนั้น ผู้วิจัยเข้าใจว่าตามหลัก New Approach ของประเทศอังกฤษนั้นการกำหนดและวิเคราะห์ภาระภาษีนั้นน่าจะพิจารณาจากผลสุดท้ายที่เกิดขึ้นจากการกระทำของผู้เสียภาษีเพื่อนำไปสู่ธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้น โดยรูปแบบที่ถูกกำหนดขึ้นใหม่ตามกระบวนการวิเคราะห์และกำหนดภาระภาษีดังกล่าวจะเป็นธุรกรรมที่จะนำมากำหนดภาระภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษี ในขณะที่ประเทศสหรัฐอเมริกาการกำหนดและวิเคราะห์ภาระภาษีนั้นค่อนข้างที่จะเป็นระบบมากกว่าประเทศอังกฤษโดยขั้นแรกจะพิจารณาว่าการกระทำใดบ้างที่จะนำมาพิจารณาในกระบวนการวิเคราะห์และกำหนดภาระภาษีโดยอาศัยหลัก Step Transaction วิธีการใดวิธีการหนึ่งในสามหลักอันได้แก่ หลักความผูกพันที่จะต้องกระทำ หลักผลสุดท้าย หรือความสัมพันธ์แห่งการกระทำ จากนั้นจึงนำการกระทำดังกล่าวมาพิจารณาว่าในขั้นตอนต่างๆ ที่ประกอบกันเป็นธุรกรรมที่เป็นการเลี่ยงภาษีนั้นโดยสาระสำคัญของภาระกระทำแล้วควรที่จะเป็นธุรกรรมในรูปแบบใดโดยการพิจารณาถึงองค์ประกอบในทางเศรษฐกิจเป็นสำคัญ ในขณะที่ Part IV A ของออสเตรเลียนั้น ให้เป็นดุลพินิจของสรรพากรในการพิจารณา ซึ่งผู้วิจัยเข้าใจว่าในการพิจารณานั้นอาศัยข้อสันนิษฐานที่ว่าถ้าไม่มีภาระภาษีเป็นปัจจัยเกี่ยวข้องแล้วผู้เสียภาษีก็จะใช้รูปแบบใดในการดำเนินธุรกรรม รูปแบบดังกล่าวจะเป็นรูปแบบที่ใช้ในการกำหนดภาระภาษีของผู้เสียภาษีใหม่

ผู้วิจัยเห็นว่าการวิเคราะห์และกำหนดรูปแบบภาระภาษีสำหรับการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีนั้น น่าจะพิจารณาจากความสอดคล้องระหว่างภาระภาษีที่เกิดขึ้นกับนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้น เพื่อที่จะหารูปแบบซึ่งสามารถอธิบายนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดได้ใกล้เคียงความเป็นจริงที่สุด โดยอาจใช้หลักเช่นเดียวกับ Part IV A ของออสเตรเลีย กล่าวคือภาระภาษีจะกำหนดจากธุรกรรมซึ่งถ้าปราศจากปัจจัยอันได้แก่ภาระภาษีแล้วผู้เสียภาษีคงจะเลือกทำธุร

กรรมในรูปแบบนั้น อย่างไรก็ตาม แม้โดยอาศัยกระบวนการดังกล่าวปัญหาที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากมีรูปแบบหลายอันที่อาจอธิบายนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียหายประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้น ซึ่งปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไข โดยการให้ข้อสันนิษฐานว่าผู้เสียหายประสงค์ที่เลือกใช้ธุรกรรมที่เป็นประโยชน์กับตนเองมากที่สุด และด้วยเหตุดังกล่าวรูปแบบที่จะนำมาใช้ในการกำหนดภาวะภาษีจะต้องเป็นรูปแบบที่สร้างภาวะภาษีให้แก่ผู้เสียหายน้อยที่สุด

4.3.4 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย

เนื่องจากมาตรการป้องกันการเสียภาษีตามที่ได้นำเสนอข้างต้น อาจมีลักษณะเป็นการจำกัดเสรีภาพของผู้เสียหายในอันที่จะริเริ่มหรือดำเนินการธุรกรรมใด ๆ ไม่ว่าจะธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมในเชิงพาณิชย์หรือไม่ก็ตาม และมีบทบัญญัติให้อำนาจแก่กรมสรรพากรที่จะทบทวนและกำหนดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากเข้าทำธุรกรรมนั้นใหม่ ซึ่งผลที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้อำนาจตามมาตรานี้ ย่อมก่อให้เกิดผลคือความไม่แน่นอนในภาวะภาษีของผู้เสียหายที่อาจถูกประเมินใหม่ในอนาคต ซึ่งอาจส่งผลร้ายต่อธุรกรรมในทางพาณิชย์อื่นๆ

เพื่อจำกัดผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้มาตรการดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าควรที่จะมีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายดังต่อไปนี้ ควบคู่ไปกับมาตรการป้องกันการเสียภาษีนี้ด้วย

- (1) ให้กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดทำหลักเกณฑ์ หรือแนวทางในการใช้บังคับมาตรการป้องกันการเสียภาษี ข้ออภิปรายหรือคำอธิบายเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติแห่งกฎหมายต่างๆ การกำหนดรูปแบบหรือตัวอย่างของการเข้าทำธุรกรรมที่กรมสรรพากรเห็นว่าอยู่ภายใต้บังคับของมาตรการป้องกันการเสียภาษีอากร ในการจัดทำเอกสารดังกล่าวจะต้องจัดให้มีการรับฟังความเห็นจากตัวแทนจากองค์กรทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ให้องค์กรทางวิชาชีพสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรอันเกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ แนวทาง ข้ออภิปราย หรือคำอธิบายดังกล่าวได้ แม้ว่าจะมิได้มีการกระทบกระเทือนสิทธิของตน ถ้าเห็นว่าหลักเกณฑ์ แนวทาง ข้ออภิปราย หรือคำอธิบายดังกล่าวขัดกับบทบัญญัติแห่งกฎหมาย และให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นที่สุด และไม่อาจนำไปฟ้องร้องต่อศาลได้ แต่ไม่เป็นการตัดสิทธิผู้เสียหายที่ถูกประเมินตามหลักเกณฑ์ แนวทาง ข้ออภิปราย หรือคำอธิบายดังกล่าวที่จะอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

ผู้เสียหายสามารถถือประโยชน์จากหลักเกณฑ์ แนวทาง ข้ออภิปราย หรือคำอธิบายดังกล่าว ในขณะที่เดียวกันกรมสรรพากรพร้อมต้องผูกพันตามหลักเกณฑ์ แนวทาง ข้ออภิปราย หรือคำอธิบายดังกล่าวในการใช้บังคับกฎหมาย กรมสรรพากรไม่อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงเอกสารดังกล่าวไปในทางที่อาจทำให้ผู้เสียหายต้องเสียประโยชน์ยิ่งขึ้นได้ เว้นแต่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจะมีมติให้แก้ไข

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นที่สุดในพื้นที่สำนักงาน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรอาจทบทวนคำวินิจฉัยของตนได้เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาหนึ่ง ๆ โดยข้อเสนอจากองค์กรทางวิชาชีพ ผู้เสียหายที่ถูกประเมิน หรือกรมสรรพากร

(2) มีระบบที่ให้ผู้เสียหายสามารถขอความเห็นในเบื้องต้นเกี่ยวกับธุรกรรมที่ประสงค์จะดำเนินการว่าจะอยู่ภายใต้บังคับของมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ ผู้เสียหายผู้ขอความเห็นเบื้องต้นสามารถถือประโยชน์จากความเห็นในเบื้องต้นดังกล่าว ในขณะที่เดียวกันกรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร และศาลย่อมต้องผูกพันตามความเห็นในเบื้องต้นดังกล่าวในการใช้บังคับกฎหมาย อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ให้ความเห็นเบื้องต้นนี้มีผลใช้บังคับเฉพาะสำหรับข้อเท็จจริงในคดีนั้น ๆ เท่านั้น ผู้เสียหายหรือกรมสรรพากรไม่อาจอ้างไปใช้เพื่อเป็นประโยชน์แก่รูปคดีของตนในคดีอื่น ๆ

กรมสรรพากรจะต้องทำความเห็นเป็นหนังสือไปยังผู้เสียหายภายในกำหนดระยะเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งถ้ากรมสรรพากรมิได้ทำความเห็นเป็นหนังสือตอบผู้เสียหายในช่วงระยะเวลาหนึ่งนั้น ไม่เป็นการตัดสิทธิกรมสรรพากรจะประเมินผู้เสียหายโดยอาศัยอำนาจตามมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี แต่ผู้เสียหายไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มที่อาจเกิดขึ้นจากการประเมินนั้น ๆ กรมสรรพากรอาจกำหนดให้มาตรการข้อนี้ใช้บังคับเฉพาะกับธุรกรรมที่มีมูลค่าหนึ่ง ๆ ก็ได้

(3) การทบทวนและกำหนดภาวะภาษีนั้น จะต้องคำนึงถึงมูลค่าภาษีที่รัฐได้รับจริงจากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องทั้งหมดด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่การเข้าทำธุรกรรมหนึ่งนั้น มีผลทำให้ผู้เสียหายเสียภาษีน้อยลง เนื่องจากภาวะภาษีโอนไปยังผู้ที่เข้าทำนิติกรรมรายอื่น อันเป็นลักษณะหนึ่งของการผลัดภาวะภาษี ให้ผู้เสียหายต้องรับภาระเฉพาะผลต่างระหว่างมูลค่าภาษีที่ถูกประเมินกับภาวะภาษีที่ผลัดออกไปให้กับผู้เสียหายอื่น ภาษีที่นำมาคำนวณนี้ให้คำนวณจากเงินภาษีที่รัฐได้รับจริง ๆ เท่านั้น โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ที่รับภาวะภาษีนั้นจะได้รับสิทธิ

ประโยชน์ทางภาษีใดๆ หรือไม่ นอกจากนี้ การทบทวนและกำหนดภาระภาษีใหม่นั้น จะต้องไม่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของบุคคลภายนอก หรือความสมบูรณ์ของธุรกรรมนั้น

(4) มีระยะเวลาจำกัดในการใช้อำนาจในการประเมิน เพื่อจำกัดผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้อำนาจตามมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรดังกล่าว ควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาที่จะใช้อำนาจในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย