

ปัญหาและผลกระทบจากการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร*

Problems and Implications from the Creation of Non-Genuine Transactions in Taxation

สรพร สรรพัชญา

Sanporn Sanpatchaya

นิสิตในหลักสูตรนิติศาสตร์ดุษฎีบัณฑิต

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ถนนพญาไท แขวงวังใหม่ เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ 10330

J.S.D. Candidate

Faculty of Law, Chulalongkorn University, Phayathai Road, Pathumwan, Bangkok 10330

Corresponding author E-mail: sanpornsan@gmail.com

(Received: May 30, 2021; Revised: September 10, 2021; Accepted: November 9, 2021)

บทคัดย่อ

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรเป็นพฤติกรรมที่ถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและไม่ถูกยอมรับโดยประเทศต่าง ๆ ในปัจจุบัน เนื่องจากการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจและมุ่งแต่เพียงการรับเอาสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรนี้ไม่ได้จำกัดแต่เพียงธุรกรรมในประเทศเท่านั้น แต่รวมถึงธุรกรรมระหว่างประเทศด้วย สาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดการสร้างธุรกรรมทางภาษีอากรเกิดจากความสมัครใจของผู้เสียภาษีที่อยู่ในระดับต่ำ การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรมีต้นทุนที่สูง และความสามารถในการจัดเก็บภาษีและบังคับใช้กฎหมายภาษีไม่มีประสิทธิภาพ จากการศึกษาพบว่าการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรก่อให้เกิดปัญหาและผลกระทบหลายประการ กล่าวคือ ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

* บทความนี้เรียบเรียงจากวิทยานิพนธ์ เรื่อง “ปัญหาการนำหลักวัตถุประสงค์หลักมาใช้ในประเทศไทย” หลักสูตรนิติศาสตร์ดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปัญหาความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี ปัญหาการขัดต่อวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน
และปัญหาการเป็นอุปสรรคต่อการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ

คำสำคัญ: กฎหมายภาษีอากร, การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร, การหลีกเลี่ยงภาษีอากร

Abstract

Many countries now consider the fabrication of non-genuine transactions to be an undesirable form of tax avoidance. This is due to the fact that the establishment of non-genuine transactions has no business or economic purpose and is only aiming for obtaining tax benefits. Non-genuine transactions are not limited to domestic transactions but also international transactions. The main causes for this include low level of voluntary tax compliance, high compliance costs and weak enforcement of tax law. The author discovered that the creation of non-genuine transactions has a number of negative consequences, including a reduction in state revenue, a problem with tax fairness, a problem with being against the purpose of Double Taxation Agreement and a problem with being barrier to reciprocity between states.

Keywords: Taxation law, Non-genuine transactions in tax, Tax avoidance

1. บทนำ

แนวความคิดเกี่ยวกับพฤติกรรมทางภาษีซึ่งมักถูกหยิบยกขึ้นอธิบายตามตำราภาษีที่มีชื่อเสียงส่วนใหญ่สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 รูปแบบ อันได้แก่ การวางแผนภาษี (Tax planning) การหลีกเลี่ยงหรือการเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) และการหนีภาษี (Tax evasion)

การวางแผนภาษี (Tax planning) คือ การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด ซึ่งวิธีการที่ใช้ในการวางแผนภาษีจะต้องไม่ผิดกฎหมาย¹ โดยเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายโดยเคร่งครัด (Strict compliance) จะต้องไม่มีแม้แต่การอาศัยช่องว่าง (loopholes) หรือความคลุมเครือของกฎหมาย (ambiguity) เช่น การเลือกองค์การธุรกิจในการประกอบธุรกิจเพื่อประหยัดภาษี การซื้อประกันชีวิตเพื่อนำเบี้ยประกันมาลดหย่อนภาษี การใช้สิทธิหักจ่ายเพิ่มจากรายจ่ายบางประเภทที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงหรือการหลบเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) คือ การกระทำตามกฎหมายด้วยวิธีการใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีประสงค์ให้เกิดผลเพื่อทำให้ภาษีลดลง โดยปกติแล้วการหลีกเลี่ยงหรือการหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) จะมีลักษณะต่างจากการวางแผนภาษี เนื่องจากการใช้ช่องว่าง (loopholes) และความคลุมเครือ (ambiguity) ของกฎหมายภาษีในการทำให้ภาระภาษีลดลง² การหลีกเลี่ยงหรือการหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) จะเริ่มต้นจากการกำหนดผลทางภาษีเป็นหลักแล้วจึงใช้ช่องว่างหรือความคลุมเครือของกฎหมาย รวมถึงอาศัยกฎหมายอื่น ๆ เป็นตัวช่วยในการกำหนดธุรกรรมหรือโครงสร้างของการหลีกเลี่ยงหรือการหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) ดังกล่าว ซึ่งผลลัพธ์ของการหลีกเลี่ยงหรือการหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) นั้น คือ การมีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้น แต่ไม่มีโทษทางอาญา ในบางตำราบางเล่มอาจแบ่งรูปแบบของผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นออกเป็น การหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ (acceptable tax avoidance) และการหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance) ตัวอย่างของการหลีกเลี่ยงหรือการเลี่ยงภาษี เช่น การใช้แนวคำพิพากษาในการกำหนดเงื่อนไขในสัญญาเพื่อให้หลุดพ้นจากภาระภาษีบางประเภท หรือการแยกสัญญาออกเป็นสัญญาเช่าและสัญญาบริการ หรือการจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ (corporate reorganization) เพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศหนึ่ง เป็นต้น

¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *การวางแผนภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ T. Training Center, 2553), หน้า 2.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

การหลีกเลี่ยงภาษีหรือการหลบเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) นี้แม้จะไม่มีผลทางอาญา ซึ่งถือว่าไม่ผิดกฎหมายก็ตาม แต่ในเชิงภาพลักษณ์หรือภาพพจน์นั้น จะมีภาพลักษณ์หรือภาพพจน์ในทางลบ³ นอกจากนี้ การหลีกเลี่ยงภาษีหรือการหลบเลี่ยงภาษีนี้นั้นมีความหมายและรูปแบบใกล้เคียงกับคำว่า การวางแผนภาษีเชิงรุก (aggressive tax planning) ซึ่งในรายงานฉบับสมบูรณ์เกี่ยวกับตัวชี้วัดในการวางแผนภาษีเชิงรุก (aggressive tax planning indicators) ซึ่งจัดทำโดยคณะกรรมการสหภาพยุโรป (European Commission) ได้ให้นิยามว่า “เป็นการถือเอาประโยชน์จากเทคนิค (techniques) ต่าง ๆ ในระบบภาษี หรือความไม่สอดคล้องกันระหว่างระบบภาษีตั้งแต่สองระบบขึ้นไปเพื่อให้ภาระภาษีลดลง⁴” ซึ่งมีลักษณะของการกระทำที่กำหนดในรายงานฯ ดังกล่าว เหมือนกับการหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance)

การหนีภาษี (Tax evasion) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี เช่น การจัดทำบัญชีสองเล่ม การไม่รับรู้รายได้ หรือการสร้างรายจ่าย เป็นต้น⁵ สำหรับประเทศไทยการหนีภาษีตามเข้าใจของนักวิชาการและตำราเกี่ยวกับกฎหมายภาษีมียุติตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้

(1) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

ผู้เขียนมีความเห็นว่าคำว่าหลีกเลี่ยงภาษีที่ใช้ในบทบัญญัติดังกล่าวเป็นกรณีของการหนีภาษี (Tax Evasion) มิใช่การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) เนื่องจากเป็นเจตนาของผู้เสียภาษีที่แสดงออกเป็นการกระทำโดยความเท็จ กล่าวคือผู้เสียภาษีต้องแสดงไม่ตรงกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น เช่น การแจ้งเจ้าหน้าที่ว่าไม่มีรายได้ แต่จริง ๆ แล้วผู้เสียภาษียังมีรายได้เกิดขึ้น

³ พนิท ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2552), หน้า 74-75.

⁴ European Commission, **Aggressive tax planning indicators: Final Report**, (Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2018), p. 23.

⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ T. Training Center, 2553), หน้า 3.

หรือการที่ผู้เสียภาษีไม่มีรายจ่ายแต่แจ้งกับเจ้าหน้าที่ว่าผู้เสียภาษีมียรายจ่ายเกิดขึ้น เป็นต้น สิ่งที่ผู้เขียนยกตัวอย่างมานี้เป็นารแสดงเท็จทั้งสิ้น และจะต้องเป็นไปเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ซึ่งการแสดงความจริงเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีถือเป็นพฤติกรรมที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งมีความหมายแตกต่างจากคำว่าหลีกเลี่ยงภาษีหรือการหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) ซึ่งเป็นการอาศัยช่องว่างหรือความคลุมเครือหรือความไม่ชัดเจนของกฎหมายในการตีความเพื่อให้เกิดประโยชน์กับธุรกรรมที่ตนสร้างขึ้นโดยไม่มีความผิดทางอาญา ดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการแสดงความจริงตามมาตราดังกล่าว คือลักษณะของการหนีภาษี (tax evasion) ซึ่งมีความผิดทางอาญา⁶ นอกจากนี้การใช้คำว่าหลีกเลี่ยงภาษีในมาตราดังกล่าว อาจเพราะว่าคำแปลภาษาไทยของคำว่า evasion กับ avoidance สามารถแปลความหมายได้เหมือนกันนั่นก็คือ การหลีกเลี่ยง ส่วนฉบับภาษาอังกฤษซึ่งผู้เขียนค้นพบในเว็บไซต์กรมสรรพากรใช้คำว่า evade ซึ่งสื่อให้เห็นว่าการกระทำความผิดตามมาตราดังกล่าวคือการหนีภาษี

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร (non-genuine transactions) ในบริบทของบทความฉบับนี้ หมายถึง นิติกรรมหรือสัญญาใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในทางที่จะเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ ซึ่งความหมายดังกล่าว ผู้เขียนได้ทำการเทียบเคียงกับข้อบทที่ 6 (Article 6) ของ Council Directive (EU) 2016/1164 เนื่องจากคำดังกล่าวมิได้มีการกำหนดนิยามไว้ในภาควิชาการภาษีของประเทศไทย

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร (non-genuine transaction) ไม่ได้ถือว่าเป็นการกระทำรูปแบบใหม่ที่ยกออกจากกรวางแผนภาษี (tax planning) การหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) หรือการหนีภาษี (tax evasion) แต่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) กล่าวคือ การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร (non-genuine transactions) เป็นการกระทำที่ผู้เสียภาษีต้องการหลีกเลี่ยงภาษี จึงได้สร้างธุรกรรมอันจะก่อให้เกิดผลทางภาษีอากรดังที่ได้วางแผนไว้ โดยธุรกรรมดังกล่าวมิได้ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจหรือมีวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจแก่ผู้เสียภาษีนั่นเลย แต่ทั้งนี้ ธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้กระทำขึ้นต้องมีใช้ธุรกรรมเท็จ กล่าวคือเป็นธุรกรรมที่ไม่มีอยู่จริงแต่ผู้เสียภาษีอ้างว่ามีจริง หรือธุรกรรมที่มีจริงแต่ผู้เสียภาษีอ้างว่าไม่มีอยู่จริง ซึ่งจะกลายเป็นการแสดงความจริงอันมี

⁶ ในหลายประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักร หรือประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น ก็อาศัยความรับผิดทางอาญาเป็นจุดตัดระหว่างการหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) และการหนีภาษี (tax evasion) กล่าวคือ หากเป็นการหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) ผู้เสียภาษีจะไม่มีควมรับผิดทางอาญาแต่มีความรับผิดทางภาษี แต่หากเป็นการหนีภาษี (tax evasion) ผู้เสียภาษีจะมีความรับผิดทางอาญา โปรดดู K.B. Brown, A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Comparative Perspectives on Law and Justice 12, (Springer, 2012).

ความรับผิดทางอาญา เช่น มาตรา 37 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

สาเหตุที่ผู้เขียนเลือกใช้คำว่า การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรนั้น ซึ่งถือว่าแปลไม่ตรงตัว จากคำว่า non-genuine transactions เนื่องมาจากความไม่แท้จริงของธุรกรรม อันมีวัตถุประสงค์ ในทางภาษีเป็นหลักนั้น มักมีลักษณะ “ถูกสร้าง (create or fabricate)” ขึ้นจากผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้เขียนจึงใช้คำว่า การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร เพื่อสื่อให้เห็นว่า ธุรกรรมดังกล่าวถูกสร้างขึ้นเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากรเท่านั้น โดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร (non-genuine transactions) ไม่ได้รับการยอมรับ จากนานาประเทศในปัจจุบัน เนื่องจากการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรปราศจากวัตถุประสงค์ ทางเศรษฐกิจหรือการค้าอันถือว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักที่ก่อให้เกิดธุรกรรมในทางเศรษฐศาสตร์ ในทางเศรษฐศาสตร์นั้น การทำธุรกรรม คือการที่คู่สัญญาได้ประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ และในขณะ เดียวกันไม่มีผลทำให้คนอื่นเสียประโยชน์หรือเสียหายตามหลักประสิทธิภาพของพาเรโต (Pareto Efficiency)⁷ แต่การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร (non-genuine transactions) นั้น คู่สัญญา มิได้มีประโยชน์ทางเศรษฐกิจมากขึ้น เพราะธุรกรรมดังกล่าวปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ และรัฐย่อมเป็นบุคคลที่เสียประโยชน์ เพราะไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ ทั้งนี้ ประโยชน์ทางภาษีจาก ธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้ทำขึ้นอาจเป็นได้ทั้งประโยชน์โดยตรงและโดยอ้อม และรวมถึง การไม่ต้อง เสียภาษี หรือการชะลอการเสียภาษีด้วย

2. สาเหตุของการสร้างธุรกรรมขึ้นในระบบภาษีอากร

ในรายงานซึ่งจัดทำโดยกระทรวงการร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศเยอรมัน⁸ ได้กล่าวถึงสาเหตุของการหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) สำหรับประเทศที่กำลัง พัฒนา โดยได้จำแนกสาเหตุออกเป็น 3 สาเหตุ โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1 ความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำ (Low tax morale)

ในรายงานฉบับดังกล่าวได้ระบุสาเหตุประการแรกของการสร้างธุรกรรมในระบบภาษี อากร คือ ความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำ โดยทั่วไปแล้ว กฎหมายของ

⁷ ธรรมนิติ สมันตกุล, กฎหมายกับเศรษฐศาสตร์ : กฎหมายทรัพย์สิน สัญญา ละเมิด และสิ่งแวดล้อม, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559), หน้า 74.

⁸ GIZ Sector Programme Public Finance, Administrative Reform, Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, (Federal Ministry for Economic Cooperation and Development: 2011), p. 13-18.

แต่ละประเทศมักกำหนดหน้าที่ให้พลเมืองของประเทศต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ๆ ดังนั้นการเสียภาษีจึงเป็นถือเป็นหน้าที่ประการหนึ่งของพลเมือง อย่างไรก็ตาม ความสมัครใจของผู้เสียภาษีเป็นสิ่งที่ยาก เนื่องจากมีลักษณะเป็นนามธรรม เป็นสิ่งที่อยู่ในใจของบุคคล ในการวัดความเต็มใจของผู้เสียภาษีนี้นั้นจะต้องอาศัยปัจจัยแวดล้อมอื่นเป็นตัวชี้วัดแนวโน้มของความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งในรายงานฉบับดังกล่าวได้กล่าวถึง ปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อความสมัครใจของผู้เสียภาษีอื่นได้แก่ 1. ปัจจัยเรื่องความด้อยคุณภาพของบริการเมื่อเทียบกับภาษีที่จ่ายไป 2. ปัจจัยเรื่องระบบภาษีและความเป็นธรรม 3. ปัจจัยด้านความโปร่งใสและความรับผิดชอบของสถาบันของรัฐอยู่ในระดับต่ำ 4. ปัจจัยด้านการเพิ่มขึ้นของการทุจริต และ 5. ปัจจัยเรื่องการขาดหลักนิติธรรมและอำนาจของศาลที่อ่อนแอ

2.2 การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมีต้นทุนที่สูง (High compliance cost)

สาเหตุประการที่สอง คือ การที่ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอยู่ในอัตราที่สูงและต้นทุนนั้นประชาชนผู้เสียภาษีต้องเป็นผู้รับภาระ เช่น การที่กฎหมายภาษีมีความซับซ้อนและยากต่อการเข้าใจทำให้ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องปรึกษาที่ปรึกษาอันทำให้เกิดค่าใช้จ่ายที่สูง การใช้ต้นทุนทางด้านเวลาที่สูง เป็นต้น ในดัชนีการพัฒนาโลกประจำปี 2019 ของธนาคารโลกสำหรับ “เวลาในการเตรียมและจ่ายภาษี”⁹ แสดงให้เห็นความแตกต่างอย่างมากของแต่ละประเทศในขณะที่มีการเตรียมและการจ่ายภาษี โดยประเทศในกลุ่ม OECD¹⁰ ที่มีรายได้สูงต้องใช้เวลาโดยเฉลี่ยไม่เกิน 150 ชั่วโมง ในขณะที่ประเทศที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่ม OECD ซึ่งเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาอย่างโบลิเวียต้องใช้เวลาถึง 1,025 ชั่วโมง ในประเทศอย่างบราซิลต้องใช้เวลาโดยเฉลี่ย 1,501 ชั่วโมง และในประเทศพม่าและประเทศไทย ใช้เวลาราว 200 ชั่วโมง ซึ่งเป็นต้นทุนทางเวลาที่สูงมาก

สถานการณ์เช่นนี้ทำให้ผู้ประกอบการหรือองค์กรธุรกิจกังวลเกี่ยวกับภาระการบริหารภาษีมากกว่าภาระภาษี ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้สามารถสันนิษฐานได้ว่าค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎระเบียบนั้นสูงมากและความเป็นไปได้ที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามกฎหมายในการเสียภาษีจะยิ่งต่ำลง โดยเฉพาะกลุ่มผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็ก (Small and Medium Enterprises - SMEs) ที่ต้องแบกรับต้นทุนราคาสูงในการปฏิบัติตามกฎระเบียบทางภาษี

⁹ The World Bank, “Time to prepare and pay taxes (hours)”, Doing Business Project, [Online] Available from: https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?end=2019&most_recent_value_desc=true&start=2005&view=chart [2021, May 21]

¹⁰ ประเทศที่เป็นสมาชิกองค์การเพื่อพัฒนาความร่วมมือทางเศรษฐกิจและสังคม (The Organization for Economic Co-operation and Development - OECD) ประกอบไปด้วย 37 ประเทศสมาชิก ซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเบลเยียม ประเทศแคนาดา ประเทศญี่ปุ่น ประเทศเกาหลี เป็นต้น

2.3 ความสามารถที่ไม่เพียงพอในการจัดเก็บภาษีและการบังคับใช้กฎหมายภาษี

สาเหตุประการสุดท้าย คือ การที่รัฐไม่มีความสามารถเพียงพอที่จะจัดเก็บภาษี ปัญหานี้ส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในกลุ่มประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนา เนื่องจากเศรษฐกิจของประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนาส่วนใหญ่เน้นขับเคลื่อนโดยเศรษฐกิจนอกระบบ (Informal Economy)¹¹ ซึ่งบุคคลหรือหน่วยธุรกิจที่ทำงานนอกระบบมักไม่จ่ายภาษีเงินได้หรือจ่ายน้อยกว่าความเป็นจริง ในกรณีดังกล่าวการที่รัฐหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐไม่สามารถที่จะนำบุคคลหรือธุรกิจนอกระบบเข้ามาอยู่ในระบบและจัดเก็บภาษีได้นั้น ส่งผลให้บุคคลหรือธุรกิจที่อยู่ในระบบรู้สึกว่าจะไม่เป็นธรรมและเกิดการหลีกเลี่ยงที่จะจ่ายภาษีแก่รัฐ นอกจากนี้การบังคับใช้กฎหมายภาษีอย่างไม่ประสิทธิภาพยิ่งถือรวมเป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร เนื่องจากหากรัฐตีความโดยเคร่งครัดและปราศจากการคำนึงถึงเจตนารมณ์ของตัวกฎหมาย ย่อมทำให้เกิดการสร้างธุรกรรมที่สอดคล้องกับผลในทางภาษีที่เกิดจากการที่รัฐตีความโดยเคร่งครัดด้วย

ในรายงานดังกล่าวได้สรุปว่าสาเหตุทั้งสามประการที่ระบุไว้ข้างต้น ไม่ได้เป็นสาเหตุที่เกิดขึ้นโดยแยกออกจากกัน บ่อยครั้งการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดจากหลายสาเหตุรวมกัน

เมื่อพิจารณาสาเหตุในการหลีกเลี่ยงภาษีตามที่รายงานฉบับดังกล่าวได้หยิบยกขึ้นกล่าวถึง ผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามกับสาเหตุทั้งสามประการว่าเป็นสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) และการหนีภาษี (tax evasion) ได้ เช่น ในสาเหตุประการแรกเรื่องความสมัครใจในการเสียภาษี เมื่อพิจารณาปัจจัยที่รายงานดังกล่าวได้กล่าวถึงแสดงให้เห็นว่าความโปร่งใสของภาครัฐ และความมีประสิทธิภาพของภาครัฐ เป็นปัจจัยที่สำคัญต่อความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี กล่าวคือ หากรัฐไม่มีความโปร่งใสและมีการทุจริตที่เพิ่มมากขึ้น รวมถึงการให้บริการสาธารณะขาดประสิทธิภาพ ย่อมลดทอนความสมัครใจของผู้เสียภาษีในการจ่ายภาษี สำหรับสาเหตุประการที่สอง ได้แก่ ต้นทุนที่สูงในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เมื่อพิจารณาแล้วผู้เขียนพบว่า หากภาคเอกชนหรือผู้เสียภาษีต้องใช้ต้นทุนที่สูงในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีย่อมส่งผลให้เกิดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแทน เนื่องจากภาคเอกชนย่อมต้องคำนึงถึงผลกำไรเป็นอันดับแรก หากภาคเอกชนต้องรับภาระจากต้นทุนที่สูงอาจทำให้ภาคเอกชนกระทำการสร้างธุรกรรมขึ้นในระบบภาษีอากรเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี

¹¹ OECD ได้ให้ความหมายว่า เศรษฐกิจที่อยู่นอกระบบ (Informal Economy) หมายถึง กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่อยู่ภายใต้ระบบตลาด (Market) และไม่อยู่ในระบบบัญชีประชาชาติ (GDP) มีลักษณะคือเป็นกิจกรรมขนาดเล็กและไม่ผิดกฎหมาย เช่น ธุรกิจการผลิตขนาดเล็กที่ใช้บริโภคภายในชุมชน เป็นต้น

(tax avoidance) หรือหนีภาษี (tax evasion) ได้ และสาเหตุประการสุดท้ายคือการที่รัฐไม่มีความสามารถเพียงพอในการจัดเก็บภาษีและการบังคับใช้กฎหมายภาษี สิ่งที่คุณเขียนเห็นได้ชัดที่สุดคือการที่ประเทศไทยมีเม็ดเงินที่หมุนเวียนในเศรษฐกิจนอกระบบเป็นจำนวนมาก ซึ่งรัฐไม่อาจใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมได้ ซึ่งทำให้ภาคเอกชนที่เป็นเศรษฐกิจในระบบเกิดความรู้สึกที่ไม่เป็นธรรมซึ่งอาจนำไปสู่การหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) หรือหนีภาษี (tax evasion) ได้ นอกจากนี้ผู้เขียนยังมีความเห็นว่าสาเหตุทั้งสามมีความเชื่อมโยงกัน เช่น การที่ไม่สามารถนำเศรษฐกิจนอกระบบเข้ามาอยู่ในระบบได้เนื่องจากผู้ที่อยู่ในเศรษฐกิจนอกระบบขาดความสนใจในการเสียภาษี ซึ่งอาจเกิดจากความไม่เป็นธรรมหรือต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง

3. วิธีการสร้างธุรกรรมในระบบภาษี

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอาจเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมิได้จำกัดเพียงธุรกรรมในประเทศเท่านั้น แต่ยังรวมถึงธุรกรรมระหว่างประเทศด้วย ซึ่งผู้เขียนสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 วิธี ได้แก่ การสร้างรายจ่ายและรายได้ การสร้างธุรกรรมผ่านการกำหนดราคาโอน การเปลี่ยนประเภทของเงินได้ และการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ในการอธิบายถึงลักษณะของวิธีการนั้น ผู้เขียนจะยกตัวอย่างบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร และกรณีศึกษาที่มาจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่คุณเขียนเห็นว่าเป็นกรณีตามวิธีการนั้น ๆ

3.1 การสร้างรายจ่ายและรายได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปแล้วมักจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิของกิจการ กล่าวคือ เป็นการนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการมาหักออกจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการ¹² วัตถุประสงค์หลักของการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอาจการสร้างรายจ่ายนั้นก็เพื่อนำเอามาคหักออกจากรายได้ ยังมีรายจ่ายเยอะกำไรสุทธิก็จะเหลือน้อยลง ส่วนการสร้างรายได้นั้น โดยทั่วไปมักจะกระทำเมื่อมีผลขาดทุนสะสม เมื่อมีผลขาดทุนสะสม

โดยทั่วไปแล้ว รายจ่ายที่เกิดขึ้นในการประกอบกิจการอาจไม่ใช่รายจ่ายทางภาษีอากรทั้งหมด เนื่องจากรายจ่ายที่ประมวลรัษฎากรอนุญาตให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้อง 1) รายจ่ายจากการประกอบกิจการ เช่น รายจ่ายที่เป็นต้นทุนค่าสินค้า รายจ่าย

¹² ยกตัวอย่างเช่นมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีโดยนำเอารายจ่ายที่เกิดจากการประกอบกิจการมาหักออกจากรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการ

ค่าทำบัญชีกิจการ เป็นต้น และ 2) ไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด¹³ เช่น ค่าปรับในทางภาษีอากร หรือ เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร เป็นต้น สาเหตุที่กฎหมายต้องกำหนดลักษณะของรายจ่ายก็เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการมาถือเป็นรายจ่ายของกิจการเพื่อให้กำไรสุทธิน้อยลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น ซึ่งมีผลทำให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย¹⁴

ในส่วนของรายได้นั้น นอกเหนือจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการดังที่กำหนดในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีการกระทำที่กฎหมายกำหนดว่าลักษณะดังกล่าวถือว่าเป็นรายได้เกิดขึ้นอันได้แก่ 1) การที่บริษัทได้รับการปลดหนี้จากเจ้าหนี้ 2) การใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินของผู้อื่นโดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทน 3) มีภาษีที่ผู้อื่นออกแทนให้ และ 4) ได้รับเงินช่วยเหลือหรือสนับสนุนหรือจากการให้โดยเสนหา

ดังนั้น วิธีการสร้างรายได้และรายจ่ายคือการสร้างธุรกรรมที่มีผลลัพธ์เป็นการเพิ่มรายได้เพื่อใช้หักลบกับผลขาดทุนสุทธิ หรือการสร้างรายจ่ายเพื่อนำมาหักออกจากรายได้ ทั้งนี้เพื่อให้ผลลัพธ์สุดท้ายนำมาซึ่งการลดภาระภาษีหรือการไม่มีภาระภาษีเลย ผู้เขียนขอยกตัวอย่างการสร้างธุรกรรมในทางภาษีอากรที่มีผลเป็นการสร้างรายได้และรายจ่ายจากคำพิพากษากฎีกาดังต่อไปนี้

คำพิพากษากฎีกาที่ 123/2540

ในคดีนี้ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า บริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด (“โจทก์”) และบริษัท ไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ ไมนิ่ง จำกัด (“เพิ่มโค”) ต่างเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทย นอกจากนี้ ทั้งโจทก์และเพิ่มโคต่างก็เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน เนื่องจากมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่เป็นบริษัทเดียวกันซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์ โจทก์และเพิ่มโคได้ตกลงกันทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สินและหนี้สิน โดยโจทก์เป็นผู้ซื้อและเพิ่มโคเป็นผู้ขาย เนื่องจากสัญญาสัมปทานของเพิ่มโคในการขุดแร่ได้ถูกเพิกถอน ซึ่ง ณ เวลาที่ซื้อขายทรัพย์สินฯ นั้น เพิ่มโคมีผลขาดทุนจำนวน 120 ล้านบาท และมีทรัพย์สินได้แก่ เรือขุดเจาะอุปกรณ์ เครื่องจักรที่ประดิษฐ์ขึ้นจากแท่นเหล็กเพื่อใช้งาน ราคาตามบัญชีรวมจำนวน 100 ล้านบาท ทั้งโจทก์และเพิ่มโคตกลงมูลค่าของการซื้อขายกิจการนี้รวมมูลค่า 332,800,000 บาท เมื่อโจทก์ได้ซื้อกิจการของเพิ่มโคแล้ว โจทก์ก็นำเอามูลค่าการซื้อขายกิจการมารวมเป็นต้นทุนในการหักค่าเสื่อมราคาของโจทก์

¹³ มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนโสม และ สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 20-63.

กรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับราคาซื้อขายกิจการเนื่องจากการซื้อขายกิจการดังกล่าวมีมูลค่าเกินบัญชี ซึ่งทำให้เต็มโคไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการขายกิจการ เพราะมีผลขาดทุนสะสมที่ยกมา ในขณะที่โจทก์ที่นำเอามูลค่าการซื้อขายกิจการที่สูงเกินจริงมาบันทึกเป็นต้นทุนเพื่อหักค่าเสื่อมราคา กรมสรรพากรจึงปฏิเสธราคาที่โจทก์นำเอามูลค่าการซื้อขายกิจการมาบันทึกเป็นต้นทุนตามมาตรา 65 ตรี (15) แห่งประมวลรัษฎากร และประเมินภาษีโจทก์เพิ่ม

ศาลภาษีอากรกลางยกฟ้องโจทก์และศาลฎีกาพิพากษายืนตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยศาลฎีกามีความเห็นดังนี้

1. การที่โจทก์อ้างว่าเหตุที่ราคาสูงเป็นเพราะเต็มโคมีอำนาจต่อรองในการกำหนดราคาขายทรัพย์สินมากกว่าโจทก์ ศาลฎีกาเห็นว่าเรือชุดแรกของเต็มโคเป็นเรือที่ประกอบมาเพื่อใช้ชุดแร่โดยเฉพาะ เมื่อสัมปทานของเหมืองถูกเพิกถอน เรือชุดแร่อ้างว่าจึงไม่มีประโยชน์และไม่สามารถนำไปใช้ในการทำไปได้ เต็มโคจึงไม่สามารถอยู่ในฐานะที่จะต่อรองอะไรกับโจทก์ได้

2. โจทก์ได้มีรับใบแจ้งราคาเรือที่ต่อใหม่จากบริษัท ไมนิง แอนด์ ทรานสปอร์ต เอ็นจิเนียริง เอ็นทีอี ซึ่งมีมูลค่าประมาณ 450 ล้านบาท โจทก์อ้างว่าราคาเรือที่ต่อใหม่มีมูลค่าสูงกว่าการซื้อเรือจากเต็มโค ศาลฎีกาเห็นว่า หนังสือแจ้งราคาเรือที่ต่อใหม่ได้มาถึงโจทก์หลังจากที่โจทก์ได้ทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือก็เป็นการยืนยันย้อนหลังแสดงว่าในการทำหนังสือสอบถามราคาก็เพียงแค่เป็นการสร้างหลักฐานประกอบการซื้อทรัพย์สินเท่านั้น ไม่มีเจตนาที่จะให้มีการต่อเรือกันจริง หลักฐานข้างดังกล่าวศาลฎีกามองว่าไม่น่าเชื่อถือ

3. โจทก์อ้างว่าภายหลังจากที่โจทก์ได้ซื้อทรัพย์สินจากเต็มโคแล้ว โจทก์ได้นำไปประกันภัย ซึ่งผู้รับประกันก็รับประกันภัย เมื่อเกิดความเสียหายต่อทรัพย์สินที่เอาประกันภัยผู้รับประกันภัยได้ชำระค่าเสียหายให้เป็นจำนวนเงินสูงกว่าที่โจทก์ได้เอาประกันไว้ จึงสามารถกล่าวได้ว่ามูลค่าที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินนั้นใกล้เคียงกับมูลค่าตามความเป็นจริง เพราะไม่อย่างนั้นบริษัทผู้รับประกันภัยจะไม่รับประกันในมูลค่าดังกล่าว ศาลฎีกาเห็นว่าการที่โจทก์อ้างดังกล่าว โจทก์อ้างเพียงลอย ๆ โดยไม่สามารถแสดงหลักฐานใด ๆ นอกจากนี้การกำหนดราคาเอาประกันภัยไม่อาจถือเป็นราคาอันสมควรได้ เพราะคู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันเท่าใดก็ได้ เพียงแต่หากเกิดความเสียหายก็จะชดเชยให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ราคาดังกล่าวจึงไม่อาจจะนำมาถือเป็นราคาตลาดของทรัพย์สินที่เอาประกันภัยและไม่อาจเชื่อถือได้

4. ศาลเห็นว่ามูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินมีการหักค่าใช้จ่ายในอัตราต่ำอยู่แล้ว การที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินของเต็มโคมาในราคาดังกล่าว จึงเป็นราคาที่สูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ในกรณีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเพิ่มโคผู้ขายมีผลขาดทุนอยู่แล้ว ต้องการสร้างรายได้เพื่อมาหักลบกับผลขาดทุนสะสมที่ตนเองมีอยู่ รายได้ดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจากบริษัทไม่มีกำไร ในส่วนของผู้ซื้อนั้น ผู้ซื้อสามารถนำเอาค่าใช้จ่ายที่ซื้อทรัพย์สินไปหักค่าเสื่อมราคาเพื่อจะได้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่มีการเสียภาษีที่ต้องเสียเลยเช่นกัน

3.2 การสร้างธุรกรรมผ่านการกำหนดราคาโอน

การสร้างธุรกรรมในทางภาษีอากรผ่านการกำหนดราคาโอน คือ การที่บริษัทหรือนิติบุคคลจำนวนสองบริษัทหรือมากกว่านั้นที่มีความสัมพันธ์กันสร้างธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาเพื่อถ่ายโอนผลกำไร (Profit Shifting) หรือ ผลขาดทุน (Losses) ระหว่างกัน วิธีการดังกล่าวจะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการสร้างรายได้และรายจ่าย เพียงแต่วิธีนี้จะไม่มีความซับซ้อนและสมเหตุสมผลขึ้น และส่วนมากจะเป็นธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นโดยบริษัทหรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม และเป็นธุรกรรมระหว่างประเทศระหว่างประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำและประเทศที่มีอัตราภาษีสูง

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรผ่านการกำหนดราคาโอน โดยทั่วไปแล้วจะก่อให้เกิดผล 2 ประการคือ 1) เป็นการโอนกำไรจากประเทศที่มีภาระภาษีสูงไปยังประเทศที่มีภาระภาษีต่ำหรือไม่มีเลย (low tax jurisdiction or tax haven) และ 2) เป็นการทำให้รายจ่ายของบริษัทหรือนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ประเทศที่มีอัตราภาษีสูงสูงขึ้น เพื่อจะได้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย เช่น บริษัท เอ ในประเทศสิงคโปร์ ขายสินค้าในราคาสูงกว่าราคาตลาดให้แก่บริษัท ก. ที่อยู่ในประเทศไทย เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสิงคโปร์ต่ำกว่าประเทศไทย¹⁵ ซึ่งมิใช่เป็นการกักเก็บภาษีในบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า หรืออาจจะอยู่ในทางกลับกัน หากบริษัท ก. ที่อยู่ในประเทศไทย มีผลขาดทุนสะสม ขายสินค้าในราคาสูงกว่าราคาตลาดให้แก่บริษัท บี ในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งการกระทำในทางกลับกันนี้ มีผลทำให้บริษัท ก. ไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจากมีผลขาดทุนสะสมในการมาหักกับรายได้

เมื่อปี พ.ศ. 2545 ประเทศไทยได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำหรับการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน แต่คำสั่งกรมสรรพากรฯ ฉบับดังกล่าว มิได้มีสถานะเป็นกฎหมายจึงใช้บังคับไม่ได้ ใช้เป็นเพียงแนวทางให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตรวจสอบเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน

¹⁵ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์อยู่ที่ร้อยละ 17 ส่วนอัตราภาษีเงินได้ของประเทศไทยอยู่ที่ร้อยละ 20

ประเทศไทยได้มีการออกกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน¹⁶ เพื่อกำหนดแนวทางในการป้องกันการสร้างธุรกรรมในทางภาษีอากรโดยวิธีการกำหนดราคาโอน ซึ่งยังไม่มีกรณีศึกษาเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวมากนักเนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกมาใหม่ การสร้างธุรกรรมผ่านการกำหนดราคาโอนมิได้มีโครงสร้างธุรกรรมที่ซับซ้อนเช่นวิธีอื่น ๆ หากแต่ความซับซ้อนอยู่ที่ราคาที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา ซึ่งหากเป็นการซื้อขายสินค้า เช่น เครื่องจักร หรือ ผลิตภัณฑ์ที่มีตัวเปรียบเทียบ ย่อมไม่ก่อให้เกิดปัญหามากนัก แต่หากเป็นสิ่งที่เปรียบเทียบยาก ก็จะเปิดโอกาสให้มีการตีความได้ เช่น กรณีของทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) เป็นต้น การที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งจ่ายค่าทรัพย์สินทางปัญญา เช่น ค่าลิขสิทธิ์ หรือ ค่าวิทยาการ (Know-how) ไปยังบริษัทในเครือที่ต่างประเทศ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาแก่หน่วยงานทางภาษีว่าราคาใดจะถือว่าเป็นราคาระหว่างคู่สัญญาที่อิสระต่อกัน (Arm's Length) อีกทั้งการตรวจสอบมิได้มีวิธีการตายตัว โดยแนวทางการกำหนดราคาโอนที่จัดทำโดย OECD นั้น กำหนดให้การพิสูจน์ว่าราคามูลค่าของธุรกรรมระหว่างกันเป็นราคา Arm's length หรือไม่ ต้องพิจารณาจากวิธีในการคำนวณ¹⁷ ซึ่งกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของประเทศไทยก็ยึดถือแนวทางการกำหนดราคาโอนตามแนวทางของ OECD

3.3 การเปลี่ยนประเภทของเงินได้

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรโดยการเปลี่ยนประเภทของเงินได้ คือ การเปลี่ยนแปลงสภาพของธุรกรรมซึ่งมีผลทางภาษีอย่างหนึ่ง ไปสู่ธุรกรรมที่มีผลทางภาษีอีกอย่างหนึ่ง เช่น กรณีของประเทศไทย การหักภาษี ณ ที่จ่ายจะขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้ซึ่งมีทั้งหมด 8 ประเภท¹⁸ หากเป็นการซื้อขายจะไม่มีภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย¹⁹ แต่หากเป็นการให้บริการจะมีภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 3²⁰ ซึ่งผู้เสียภาษีได้ใช้การเปลี่ยนประเภทเงินได้ในการชะลอการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย กล่าวคือ ในกรณีที่เป็นการซื้อขายพร้อมการให้บริการ ผู้เสียภาษีจะแยกสัญญาหรือแยกใบเสร็จรับเงิน เพื่อแสดงให้เห็นว่ามีธุรกรรมการซื้อขายและธุรกรรมการให้บริการ ธุรกรรมการซื้อขายจะไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ธุรกรรมการให้บริการจะถูกหัก ณ ที่จ่ายที่อัตราร้อยละ 3 เป็นต้น ผู้เขียนขอยกตัวอย่าง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5812/2557 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2050/2559

¹⁶ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561

¹⁷ วิธีในการคำนวณราคา Arm's Length Price มีทั้งหมด 5 วิธีได้แก่ วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price - CUP), วิธีราคาขายต่อ (Resale Price), วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus), วิธีหาราคากำไรขั้นต้นสุทธิของธุรกรรม (Transactional Net Margin - TNMM) และวิธีแยกกำไร (Profit Split)

¹⁸ มาตรา 40 (1) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁹ เว้นแต่กรณีการซื้อขายสินค้าบางประเภทตามข้อ 3 แห่ง คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

²⁰ ข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

คำพิพากษาที่ 5812/2557

คดีนี้เป็นคดีระหว่าง บริษัท สยาม อิเล็คโทรเคมีคอล จำกัด (“โจทก์”) และกรมสรรพากร (“จำเลย”) โดยข้อเท็จจริงในคดีนี้มีว่า โจทก์มีทุนจดทะเบียน 722,000,000 บาท แบ่งเป็นหุ้น 7,220,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท โจทก์มีผลประกอบการขาดทุนติดต่อกันหลายปี โจทก์มีผลขาดทุนสะสมเกินทุนมากกว่า 1,567,000,000 บาท โจทก์มีหนี้สินจำนวนมากและเป็นหนี้ธนาคารต่างประเทศรายหนึ่ง 30,219,000 ดอลลาร์สหรัฐ โจทก์ ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์ และบริษัท อ็อกซิเดนทอล เคมีคอล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (“บริษัท อ.”) ร่วมกันทำสัญญาปลดปล่อยและชดใช้หนี้ (Release and Settlement Agreement) เพื่อประนอมหนี้ ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์ตกลงที่จะปลดหนี้เดิมที่มีอยู่ 30,219,000 ดอลลาร์สหรัฐ โดยมีเงื่อนไขว่า บริษัท อ. ซึ่งถือหุ้นร้อยละ 48.987 ของทุนจดทะเบียนของโจทก์จะต้องนำเงิน 20,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ เข้ามาเป็นทุนในบริษัทโจทก์มาให้แก่โจทก์เพื่อชำระหนี้ให้แก่ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์ อย่างไรก็ตาม ที่ปรึกษากฎหมายของโจทก์ให้คำแนะนำว่า โจทก์ไม่สามารถเพิ่มทุนโดยการออกเป็นหุ้นสามัญทั้งหมดเป็นมูลค่าหุ้น 20,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ เพื่อจำหน่ายให้แก่บริษัท อ. ซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ และเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของโจทก์โดยไม่มีส่วนล้ามูลค่าหุ้น เพราะการดำเนินการดังกล่าวจะมีผลทำให้โจทก์มีสถานะกลายเป็นคนต่างด้าว ส่งผลให้บริษัท อ.ถือหุ้นในบริษัทโจทก์เกินกว่าจำนวนที่ประมวลกฎหมายที่ดินและพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวกำหนดไว้ มีผลให้โจทก์ต้องรับผิดทางอาญาหรือไม่อาจประกอบธุรกิจโดยชอบด้วยกฎหมายได้

โจทก์จึงทำตามคำแนะนำของที่ปรึกษากฎหมายของโจทก์ โจทก์จึงดำเนินการเพิ่มทุนโดยบริษัท อ. ที่เป็นผู้ถือหุ้นเดิมของโจทก์เข้าซื้อหุ้นเพิ่มทุนทั้งหมดในราคาสูงกว่ามูลค่าหุ้นที่ตราไว้ โดยบริษัท อ.จะต้องชำระค่าหุ้นให้แก่โจทก์ 20,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ สูงกว่าราคาหุ้นตามมูลค่าที่ตราไว้ 100,000 บาท มีผลทำให้เกิดส่วนล้ามูลค่าหุ้น 906,296,000 บาท โจทก์จดทะเบียนการเพิ่มทุนกับกระทรวงพาณิชย์ วันเดียวกันบริษัท อ. ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาชำระค่าหุ้นพร้อมส่วนที่โจทก์อ้างว่าเป็นส่วนล้ามูลค่าหุ้นจำนวนดังกล่าวให้แก่โจทก์ และโจทก์ชำระหนี้เงินกู้ 20,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ ให้แก่ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์ผ่านตัวแทนรับอนุญาตสำนักงานสาขากรุงเทพมหานคร และโจทก์ได้จดทะเบียนเลิกบริษัทและเลิกกิจการต่อเจ้าพนักงานของจำเลย

จำเลยไม่เห็นด้วยและประเมินว่าส่วนล้ามูลค่าหุ้นนั้นเป็นเงินให้เปล่าหรือเงินช่วยเหลือ ซึ่งถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อันเป็นผลทำให้โจทก์ต้องนำเอาส่วนล้ามูลค่าหุ้นนั้นมาบวกกลับเป็นรายได้ของโจทก์ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเหตุผลที่ว่าสัญญาปลดปล่อยและชดใช้หนี้ระหว่างโจทก์ ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์และบริษัท อ. เป็นข้อตกลง

ที่ถูกทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ให้บริษัท อ. ชำระหนี้บางส่วนให้แก่ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์ เพื่อให้ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์ปลดหนี้ให้แก่โจทก์ แต่การที่บริษัท อ. ชำระหนี้ให้แก่ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์โดยตรง จะถือได้ว่าเป็นเงินให้เปล่าหรือเป็นการให้เงินช่วยเหลือแก่โจทก์อันเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่โจทก์ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามความหมายของเงินได้พึงประเมินที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 ประมวลรัษฎากร และเป็นรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการตามมาตรา 65 วรรค 1 ประมวลรัษฎากรที่โจทก์จะต้องนำเงินจำนวนดังกล่าวมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาท

ในประเด็นดังกล่าว ศาลฎีกาเห็นด้วยกับกรมสรรพากรและพิพากษายกฟ้องโจทก์ โดยให้เหตุผลว่า การเพิ่มทุนของโจทก์เป็นการกระทำเพื่อชำระหนี้แก่ธนาคารเพื่อเลิกบริษัท โดยอ้างการเพิ่มทุนเพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษีจากจำนวนเงินที่โจทก์ได้รับโดยอ้างว่าเป็นทุน ทั้งที่ตามความจริงถือเป็นรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการที่ต้องนำไปรวมคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย การกระทำของโจทก์ที่กล่าวมาทั้งหมดจึงเป็นการสร้างขั้นตอนที่ซับซ้อนขึ้นมาก่อนที่จะมีการทำสัญญาปลดปล่อยและชดใช้หนี้หรือเป็นการบิดเบือนข้อเท็จจริงเพื่อให้เงินส่วนล้ามูลค่าหุ้น 906,296,000 บาท ที่โจทก์จะได้รับจากบริษัท อ. หลุดพ้นจากนิยามคำว่าเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เป็นผลให้ไม่เกิดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้จำนวนดังกล่าวแก่โจทก์ พฤติการณ์ของโจทก์ย่อมแสดงให้เห็นว่า สัญญาปลดปล่อยและชดใช้หนี้ถูกทำขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่เจ้าเลย การเพิ่มทุนยังหมายถึงการที่บริษัท อ. ไม่ต้องการให้โจทก์รับภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินกินเปล่าซึ่งจะถือเป็นรายได้ของโจทก์จากการจ่ายชำระหนี้ให้แก่ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์โดยตรง โจทก์จึงแปลงรายได้จากบริษัท อ. ให้กลายเป็นทุนของโจทก์เสียก่อน ที่จะนำไปชำระหนี้ให้แก่ธนาคารเจ้าหนี้ของโจทก์ นอกจากนี้ ที่ประชุมไม่ได้มีมติเพียงแค่ว่าให้เพิ่มทุนแต่ยังมีมติให้เลิกกิจการ แสดงให้เห็นว่า แม้โจทก์จะมีการเพิ่มทุนแล้วแต่โจทก์จะไม่ประกอบกิจการต่อไป เหตุผลจึงไม่สัมพันธ์กับความจำเป็นที่จะต้องเพิ่มทุนโดยมีส่วนล้ามูลค่าหุ้นเพื่อไม่ให้เป็นการฝายฝืนบทบัญญัติของการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวและประมวลกฎหมายที่ดิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2050/2559²¹

ข้อเท็จจริงในคดีนี้มีว่า บริษัท เอ็นอีซี (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ประสบภาวะขาดทุนอย่างหนัก จึงประสบปัญหาขาดสภาพคล่องเนื่องจากขาดเงินทุนหมุนเวียนในการประกอบธุรกิจ โดยโจทก์มีอัตราหนี้สินต่อทุนในอัตราส่วนร้อยละ 40.36 ต่อ 1 โจทก์จึงจำเป็นต้องหาแหล่งเงินทุน

²¹ คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ยังมีประเด็นข้อพิพาทอื่นอีก แต่ผู้เขียนจะขอนำเฉพาะประเด็นเรื่องส่วนเกินมูลค่าหุ้นมาวิเคราะห์

เพิ่มเติม ดังนั้น โจทก์จึงเพิ่มทุนโดยการออกหุ้นบริมสิทธิ 1 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท และมีส่วนเกินมูลค่าหุ้น 409,999,000 บาท โดยเสนอขายให้แก่ บริษัท เอ็นอีซี คอร์ปอเรชั่น ซึ่งเป็นบริษัทในเครือจดทะเบียน ณ ประเทศญี่ปุ่น เมื่อเพิ่มทุนแล้วจึงนำเอาทั้งมูลค่าหุ้นและส่วนเกินมูลค่าหุ้นมาบันทึกเป็นส่วนของเจ้าของในบัญชีของโจทก์ โจทก์ได้ดำเนินการเอาเงินที่เพิ่มทุนและส่วนเกินมูลค่าหุ้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ และนำเงินส่วนที่เหลือจากการชำระหนี้ไปฝากและซื้อตั๋วเงินจากสถาบันการเงินและได้รับดอกเบี้ย

กรมสรรพากรซึ่งเป็นจำเลยในคดีนี้ไม่เห็นด้วยโดยให้เหตุผลว่า โจทก์ประกอบธุรกิจขาดทุนเป็นจำนวนมากเป็นเหตุให้มูลค่าหุ้นที่แท้จริงติดลบ การที่โจทก์เพิ่มทุนจำนวน 1 หุ้น โดยมีส่วนเกินมูลค่าหุ้นย่อมผิดวิสัยของวิญญูชน แต่เหตุที่บริษัท เอ็นอีซี คอร์ปอเรชั่น เข้าซื้อหุ้นพร้อมชำระส่วนเกินมูลค่าหุ้นดังกล่าว เนื่องจากเป็นบริษัทแม่ของโจทก์ที่ต้องการจะช่วยเหลือโจทก์โดยนำเงินที่อ้างว่านำมาลงทุนไปให้โจทก์ชำระหนี้และลดผลขาดทุนสะสมที่มีจำนวนมาก อีกทั้งโจทก์มิได้นำเงินไปลงทุนในโครงการใหม่แต่กลับเอาไปฝากและซื้อตั๋วเงินจากสถาบันการเงิน ดังนั้น จำเลยจึงเห็นว่าส่วนเกินมูลค่าหุ้นดังกล่าวเป็นเงินอุดหนุนหรือเงินกินเปล่าที่บริษัท เอ็นอีซี คอร์ปอเรชั่น ให้แก่โจทก์ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 39 โจทก์จึงต้องถือเป็นรายได้ของบริษัทฯ และนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ศาลภาษีอากรกลางตัดสินให้จำเลยชนะ โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาตัดสินให้ยกอุทธรณ์โจทก์ โดยให้เหตุผลว่า การออกหุ้นโดยมีราคาสูงกว่ามูลค่าหุ้นที่ตั้งไว้นั้น มูลค่าหุ้นและส่วนล้ำมูลค่าหุ้นจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าทรัพย์สินและหนี้สินของกิจการหรือสะท้อนถึงมูลค่าทรัพย์สินและหนี้สินของกิจการที่แท้จริง รวมทั้งแนวโน้มของกิจการที่จะเจริญเติบโตก้าวหน้าต่อไปในภายภาคหน้า ซึ่งเป็นมูลค่าของหุ้นที่ควรจะเป็นด้วยเพื่อให้กิจการนำเงินที่ได้จากการเพิ่มทุนไปลงทุนในการประกอบกิจการ โดยมุ่งหวังแบ่งปันกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการนั้นในรูปของเงินปันผลและได้รับเงินที่ลงทุนคืนกลับมาเมื่อมีการเลิกกิจการในรูปของนิติบุคคล อย่างไรก็ตามโจทก์ไม่ได้นำเสนอให้เห็นว่า มูลค่าหุ้นที่ควรจะเป็นสำหรับหุ้นของโจทก์ในขณะที่มีการเพิ่มทุนมีปัจจัยอื่นนอกเหนือจากผลประกอบการหรือตัวเลขทางบัญชี เช่น ค่าความนิยม ชื่อทางการค้า เครื่องหมายทางการค้าหรือบริการ ประสบการณ์หรือโนว์ฮาว (Know-how) เทคโนโลยี บุคลากรที่มีคุณภาพ ตลาดและลูกค้า พื้นฐานการรองรับความเจริญเติบโต และความก้าวหน้าในอนาคต จึงไม่มีเหตุให้เชื่อว่าหุ้นเพิ่มทุนพร้อมส่วนเกินมูลค่าหุ้นคือมูลค่าของหุ้นที่ควรจะเป็นตามสถานะของโจทก์ในขณะเพิ่มทุน นอกจากนี้ การเข้าซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัท เอ็นอีซี คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น เป็นการกระทำผิดวิสัยของนักลงทุนทั่วไป จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์เพิ่มทุนเพื่อแสวงหาผลกำไร

จากการประกอบกิจการ และการที่ผู้ถือหุ้นเดิมของโจทก์ถือหุ้นมีเจตนาเพื่อหวังผลกำไรจากโจทก์

ในคำพิพากษาฎีกาที่ 5812/2557 และคำพิพากษาฎีกาที่ 2050/2559 เป็นตัวอย่างคดีที่ศาลเห็นว่าผู้เสียภาษีพยายามจะเปลี่ยนประเภทเงินได้จากการให้เงินกินเปล่าที่จะถือเป็นรายได้ของบริษัทในทางภาษี เป็นการเพิ่มทุนซึ่งไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษี

3.4 การแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ

การแสวงประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) เป็นกรณีการสร้างธุรกรรมโดยผู้เสียภาษี ซึ่งธุรกรรมนี้เป็นธุรกรรมระหว่างประเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อน²² ผู้เสียภาษีซึ่งอาศัยอยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศเป้าหมาย จะสร้างธุรกรรมผ่านนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ในประเทศที่เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศเป้าหมายเพื่อทำธุรกรรมกับนิติบุคคลในประเทศเป้าหมาย โดยมีวัตถุประสงค์ในการเข้ารับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

วิธีการของการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบมีหลายวิธี ผู้เขียนสามารถสรุปวิธีการที่พบเห็นได้บ่อยได้ 3 วิธี โดยสองวิธีแรกผู้เขียนนำมาจากรายงานเกี่ยวกับการใช้บริษัทตัวกลาง (Conduit Company) ของ OECD²³ และวิธีที่สามนำมาจากรายงานคณะกรรมการ OECD เรื่องการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่โครงการจัดการลงทุน (Collective Investment Vehicle)²⁴

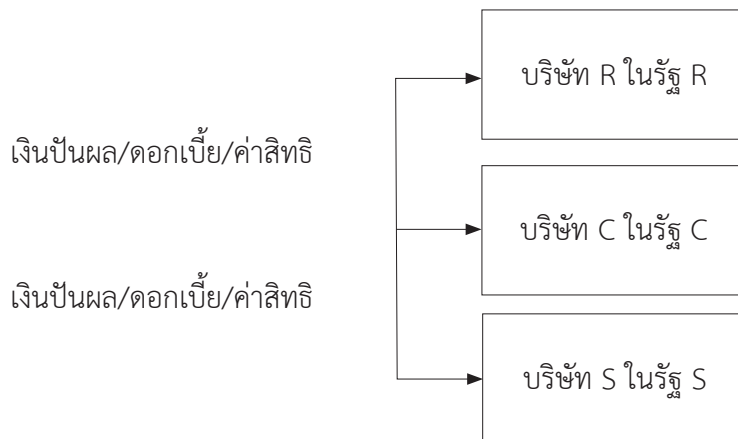
3.4.1 การจัดตั้งบริษัทตัวกลาง (Conduit Company)

การจัดตั้งบริษัทตัวกลางเป็นวิธีที่ไม่ซับซ้อนและง่ายต่อการอธิบายที่สุด กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะจัดตั้งบริษัทตัวกลางในรัฐคู่สัญญาหนึ่งเพื่อให้บริษัทตัวกลางนั้นมีสิทธิใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน การประกอบกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะกระทำผ่านบริษัทตัวกลางทั้งสิ้น เนื่องจากวิธีดังกล่าวเป็นวิธีที่ไม่ซับซ้อนที่สามารถพบได้บ่อยที่สุด ซึ่งสามารถอธิบายได้ตามภาพประกอบด้านล่าง

²² อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นเครื่องมือในการจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจอธิปไตยหลายฝ่าย ซึ่งประเทศคู่สัญญาจะเข้าเจรจาเพื่อกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีให้แก่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง คู่สัญญาอีกฝ่ายจะไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษีเว้นแต่ในการเจรจาจะอนุญาตให้ประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีได้ ทั้งนี้เฉพาะเงินได้บางประเภท เช่น ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล เป็นต้น

²³ OECD (2017), “R(6). Double taxation conventions and the use of conduit companies”, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), (OECD Publishing: Paris), p. 3-4.

²⁴ OECD, *The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles*, adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 April 2010, p. 13-20.

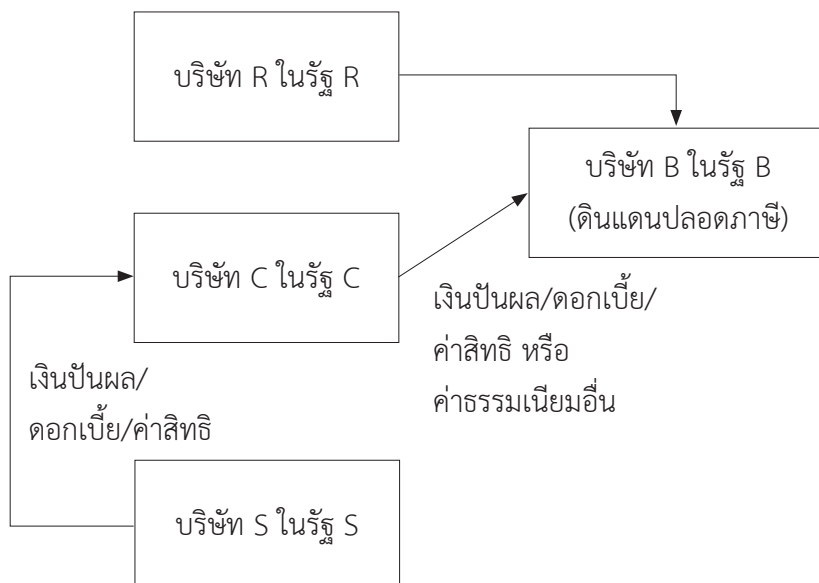


ภาพประกอบ 1 ตัวอย่างการใช้บริษัทตัวกลาง

จากภาพประกอบข้างต้นบริษัท R ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ประสงค์จะเข้าไปลงทุนในรัฐ S ซึ่งรัฐ R และรัฐ S มีได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกันทำให้เกิดภาษีซ้อนขึ้น ส่งผลให้บริษัท R ไม่มีสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว อย่างไรก็ตามรัฐ S และรัฐ C มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน ซึ่งโดยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S และรัฐ C อาจเกิดสิทธิประโยชน์ในการลดหรือยกเว้นภาษี ซึ่งโดยส่วนมากธุรกรรมจะเกี่ยวข้องกับเงินปันผล ค่าสิทธิ และดอกเบี้ย ดังนั้นบริษัท R จึงจัดตั้งบริษัท C ขึ้นในรัฐ C ในฐานะบริษัทตัวกลาง (Conduit Company) เพื่อเข้ารับเอาสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S และรัฐ C ซึ่งในกรณีทั่วไป กำไรจะถูกส่งผ่านจากบริษัท C ในรัฐ C มายังบริษัท R ในรัฐ R ในรูปแบบของเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ สิ่งที่ต้องพิจารณาในการส่งกำไรกลับมายังบริษัทแม่คือ รัฐ R และรัฐ C ต้องมีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน ในทางปฏิบัติผู้เขียนพบว่า บริษัท C ในรัฐ C อาจจะเป็นบริษัทที่ไม่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจใด ๆ ไม่มีพนักงาน ไม่มีสินค้า ไม่มีที่เก็บสินค้า โดยการประกอบกิจการทุกอย่างทำผ่านเอกสารและผ่านบุคคลผู้ที่ถูกตั้งไว้เป็นกรรมการแต่ไม่ได้เข้ามาอาศัยอยู่ในรัฐ C

3.4.2 Stepping-Stone Conduit Company

วิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการที่คล้ายกับวิธีการแรกคือการจัดตั้งบริษัทตัวกลาง หากแต่มีการส่งผ่านเงินได้จากบริษัทตัวกลางไปยังบริษัทในเครือในต่างประเทศอีกชั้นหนึ่งเพื่อนำเงินได้ไปกักเก็บโดยบริษัทที่จัดตั้งขึ้นยังต่างประเทศบริษัทหนึ่งจะตั้งอยู่ในดินแดนปลอดภาษี (Base Company) ซึ่งถูกใช้กำกับบริษัทแม่ที่แท้จริงที่อยู่ต่างประเทศอีกทอดหนึ่ง ซึ่งเห็นได้วิธีการ Stepping Stone Conduit Company จะมีความซับซ้อนมากกว่าวิธีการแรก



ภาพประกอบ 2 ตัวอย่างการใช้ Stepping Stone Conduit Company

จากภาพประกอบดังกล่าว บริษัท R ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ต้องการการลงทุนในรัฐ S แต่รัฐ R และรัฐ S ไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน บริษัท R จึงเลือกที่จะจัดตั้งบริษัทตัวกลางซึ่ง (Conduit Company) ซึ่งก็คือบริษัท C ซึ่งอยู่ในรัฐ C เนื่องจากรัฐ S และรัฐ C มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน นอกจากนี้บริษัท R ยังจัดตั้งบริษัท B ที่รัฐ B ซึ่งถือได้ว่าเป็นดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) ขึ้นเพื่อรับเอาการโยกย้ายกำไรจากบริษัทตัวกลางในรัฐ C ไปเก็บไว้ยังบริษัท B อีกด้วย สมมติว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ S และรัฐ C กำหนดให้รัฐ C เป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ ซึ่งแปลว่ารัฐ S ไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษีในเงินได้ค่าสิทธินี้ ในขณะที่ระหว่างรัฐ C และรัฐ B จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกันหรือไม่ก็ได้ โดยบริษัท C ในรัฐ C จะทำการกู้ยืมเงินบริษัท B ในรัฐ B พร้อมทั้งดอกเบี้ย เพื่อที่จะโยกย้ายเงินได้ที่ได้รับออกในรูปแบบของดอกเบี้ยที่จ่ายจากรัฐ C ไปรัฐ B ซึ่งเป็นดินแดนปลอดภาษี ผลของวิธีการดังกล่าวคือเมื่อบริษัท C จ่ายเงินได้ที่ได้รับมาในรูปแบบของดอกเบี้ย บริษัท C จะนำมาบันทึกเป็นรายจ่ายเนื่องจากการประกอบกิจการและนำไปหักออกจากรายได้ ทำให้ไม่มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนบริษัท B อาจยอมโดนหักภาษี ณ ที่จ่ายของดอกเบี้ยก็ได้ หรือเลือกรัฐที่ไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายของดอกเบี้ยก็ได้ อย่างไรก็ตามวิธีการดังกล่าวบริษัทในรัฐ R จะต้องพิจารณาการเลือกสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน และกฎหมายภายในให้มีสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบที่ตนต้องการ และต้องมีกฎหมายในที่อนุญาตให้บริษัท C นำเอาดอกเบี้ยที่จ่ายไปมาหักเป็นรายจ่ายของบริษัทได้

3.4.3 การใช้โครงการจัดการลงทุน (Collective Investment Vehicle)

โครงการจัดการลงทุน (Collective Investment Vehicle) คือ เครื่องมืออย่างหนึ่งซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยสถาบันทางการเงิน (รวมไปถึงบริษัทหลักทรัพย์ ธนาคาร และบริษัทประกันภัย) บริษัทที่ก่อตั้งส่วนมากจะถูกมอบหมายให้เป็นผู้จัดการกองทุนหรือโครงการจัดการลงทุน²⁵ เช่น กองทุนรวม (Mutual Funds) กองทุนป้องกันความเสี่ยง (Hedge Funds) ธุรกิจเงินร่วมลงทุน (Venture Capital Funds) หน่วยลงทุนส่วนบุคคล (Private Equity) เป็นต้น วิธีการดังกล่าวมีขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงข้อจำกัดด้านผู้รับผลประโยชน์ (Beneficial Owner) และเป็นที่ใช้กันอย่างแพร่หลายซึ่งแตกต่างจากสองวิธีการแรกซึ่งหลีกเลี่ยงข้อจำกัดด้านบุคคล

วิธีการดังกล่าวเริ่มจากสถาบันการเงินจะจัดตั้งโครงการจัดการลงทุนขึ้นในประเทศของตนหรือของประเทศอื่นก็ได้ แต่จะต้องแน่ใจว่าโครงการจัดการลงทุนนี้มีสถานะเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในประเทศนั้น ๆ โครงการจัดการลงทุนนี้จะเข้าลงทุนในตลาดหลักทรัพย์หรือตราสารอนุพันธ์ในประเทศต่าง ๆ ซึ่งประเทศที่จะเข้าไปลงทุนนั้นจะต้องเป็นประเทศที่มีการตีความว่าโครงการจัดการลงทุนนี้เป็นผู้รับผลประโยชน์อย่างแท้จริง (Beneficial Owner) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น ๆ ซึ่งหลังจากนั้นโครงการจัดการลงทุนจะเสนอขายหน่วยลงทุนต่อบุคคลหรือนิติบุคคลภายนอก ซึ่งเงินได้จากการลงทุนที่โครงการจัดการลงทุนได้รับนั้นจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจากการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศนั้น ๆ ถ้าวินิจฉัยโครงการจัดการลงทุนเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง และเมื่อโครงการจัดการลงทุนนำเงินได้ที่ได้รับไปจำหน่ายออกแก่ผู้ถือหน่วยลงทุนในรูปแบบของส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผล อาจได้รับการยกเว้นภาษีไม่ต้องนำไปคำนวณรวมกับเงินได้แล้วแต่รูปแบบการจัดตั้ง

หากมองโดยผิวเผินอาจพิจารณาว่าการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของโครงการจัดการลงทุนถือว่าเหมาะสมแล้วเนื่องจากเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาแล้วต้องถือว่าผู้ถือหน่วยลงทุนต่างหากที่เป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง การกระทำดังกล่าวจึงอาจถือว่าเป็นการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ

จากรูปแบบการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรที่ผู้เขียนได้กล่าวมา จะเห็นได้ว่าการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ในทางภาษีเป็นหลัก โดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ เช่น ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5812/2557 เป็นต้น คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการเข้าทำสัญญาสามฝ่ายโดยมีเงื่อนไขให้บริษัทแม่เพิ่มทุนแก่ผู้เสียภาษีก่อน แล้ว

²⁵ Ibid., p. 5.

ผู้เสียภาษีจึงนำเงินที่ได้จากการเพิ่มทุนมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ มิได้ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางธุรกิจใดแก่บริษัทแม่ โดยผู้เขียนเห็นว่าการเข้าทำสัญญาสามฝ่ายเป็นไปเพียงเพื่อเป็นการสร้างหลักฐานในกรณีเจ้าหนี้ที่สรรพากรตรวจสอบว่าเป็นการกระทำตามสัญญา ส่วนการเพิ่มทุนโดยมีส่วนล้ามูลค่าหุ้นตามสัญญาเพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ เห็นว่าเป็นไปเพื่อหลีกเลี่ยงการถือเอาส่วนล้ามูลค่าหุ้นมาเป็นรายได้ของผู้เสียภาษี ผู้เขียนจึงเห็นด้วยกับผลของคำพิพากษาในคดีดังกล่าว แม้ศาลฎีกาจะมีได้ยกหลักกฎหมายขึ้นกล่าวอ้าง ผู้เขียนเห็นว่าศาลมีการนำหลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ซึ่งเป็นหลักกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ในคดีนี้ด้วย ซึ่งหลักการดังกล่าวจะพิจารณาธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีสร้างขึ้นจากฐานเนื้อหาทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือศาลจะตั้งคำถามว่าธุรกรรมดังกล่าวมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีหรือไม่ หากไม่มีผลดังกล่าว จะถือว่าธุรกรรมดังกล่าวขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจ หน่วยงานจัดเก็บภาษีและศาล สามารถที่จะปฏิเสธผลทางภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับ และประเมินภาระภาษีตามธุรกรรมที่ควรจะเป็นได้ นอกจากนี้ การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ตั้งแต่บทนำของบทความฉบับนี้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) เนื่องจากการกระทำดังกล่าวมิได้มีการสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จ เป็นธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริง เพียงแต่ธุรกรรมที่สร้างขึ้นไม่ถูกยอมรับจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและศาล เนื่องจากปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและเจตนาของผู้เสียภาษีมีเพียงความต้องการที่จะหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี (tax avoidance) เท่านั้น ผู้เสียภาษีจึงมีเพียงความรับผิดในทางภาษีซึ่งเป็นตัวเงินจากการถูกประเมินเท่านั้น มิได้มีความรับผิดทางอาญา สุดท้ายนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการสร้างธุรกรรมขึ้นในระบบภาษีอากรมิใช่เรื่องที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมภายในประเทศเท่านั้น แต่รวมถึงธุรกรรมระหว่างประเทศดังที่ผู้เขียนได้ใช้คำว่า การแสวงประโยชน์ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบด้วย ซึ่งการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบนี้ ก็มีรูปแบบของการจัดวางธุรกรรมของผู้เสียภาษีที่มีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นหลักเช่นกัน ซึ่งการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรนี้เป็นเรื่องที่สำคัญที่นำไปสู่ความร่วมมือในระดับสากลภายใต้กรอบของ OECD และ G20 รวมถึงการแก้ไขกฎหมายของสหภาพยุโรป (EU) เพื่อกำหนดมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบของการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร

4. ปัญหาและผลกระทบของการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรมีผลกระทบทั้งในบริบทในประเทศและระหว่างประเทศ ในบริบทกฎหมายภายในนั้นประเทศต่าง ๆ มักจะไม่ยอมให้เกิดการสร้างธุรกรรมในระบบ

ภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี แต่ในบริบทระหว่างประเทศนั้น แต่ละประเทศมีความเห็นแตกต่างกันออกไป ในบริบทในประเทศ ฝ่ายที่มองว่าการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรเพื่อให้สอดคล้องกับผลทางภาษีเป็นสิทธิที่ผู้เสียภาษีพึงจะได้เพื่อกำหนดผลลัพธ์ของภาระภาษีของผู้เสียภาษีเอง อันเป็นสอดคล้องกับหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาตามกฎหมายแพ่ง ซึ่งส่วนใหญ่จะแก่นักวิชาการด้านกฎหมายแพ่ง²⁶ ส่วนฝ่ายที่ไม่เห็นด้วยมองว่าการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรมีผลเสียต่อรัฐในภาพรวม ซึ่งส่วนใหญ่จะแก่นักวิชาการด้านภาษีและกฎหมายมหาชน ส่วนในบริบทระหว่างประเทศนั้น ในปัจจุบัน ประเทศส่วนใหญ่มองว่าการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรซึ่งรวมถึงการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางลบ เนื่องจากถือว่าเป็นการเจตนาบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมาย (spirit of law) ส่วนผู้เขียนมีความเห็นว่าการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรจะก่อให้เกิดปัญหาและผลกระทบดังต่อไปนี้

4.1 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรส่งผลให้รัฐที่ควรจะได้เก็บภาษีได้อย่างชอบธรรมเก็บภาษีไม่ได้ การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีและการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) ในระดับระหว่างประเทศ เมื่อรัฐเก็บภาษีไม่ได้ส่งผลให้รัฐขาดรายได้ที่จะนำไปใช้ในการบริการสาธารณะ อีกทั้งเป็นการกัดกร่อนฐานภาษี (Base Erosion) อีกด้วย เช่น ในปี ค.ศ. 1993 ประเทศแคนาดาสูญเสียรายได้จากการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบโดยผู้เสียภาษีสูงถึง 425 ล้านดอลลาร์แคนาดา²⁷ ซึ่งคิดเป็นเงินไทยประมาณ 10,625 ล้านบาท หรือในรายงานการลงทุนจากต่างประเทศที่ส่งผลกับอนุสัญญาภาษีซ้อน²⁸ ได้กล่าวถึงงานวิจัยชิ้นหนึ่งซึ่งระบุว่า การแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบด้วยกฎหมายส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ โดยในงานวิจัยระบุว่าประเทศเนเธอร์แลนด์ ลักเซมเบิร์ก ฮังการี และสวิตเซอร์แลนด์ เป็นกลุ่มประเทศที่มีการเข้าไปลงทุนในประเทศอื่นเยอะที่สุดโดยวัดจากผลรวมของหุ้นทั้งหมดที่มีในโลก (Share in World GDP)²⁹ หรือ

²⁶ เช่น ผู้พิพากษา Lord Atkin ในคดี Duke of Westminster ซึ่งคดีดังกล่าวมีการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี แต่ผู้พิพากษา Lord Atkin ได้กล่าวว่า “บุคคลทุกคนมีสิทธิที่จะกระทำการเพื่อให้ภาษีที่เกิดขึ้นภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้องน้อยกว่าที่ควรจะเป็น” ซึ่งในคดีดังกล่าวผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายชนะคดี ผู้สนใจโปรดศึกษา *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* [1936]

²⁷ United Nations, *Case Study: GAAR and Treaty Abuse*, UN on 9 November 2017, p. 4.

²⁸ Arjan Lejour, *The Foreign Investment Effects of Tax Treaties* (February 2014), p. 18.

²⁹ ในรายงานดังกล่าวระบุว่าได้รวมถึงประเทศที่จัดอยู่ในกลุ่มประเทศปลอดภาษี (Tax Havens) เนื่องจากประเทศในกลุ่มประเทศปลอดภาษียังกล่าวมิได้ยื่นข้อมูลต่อ IMF อย่างไรก็ตามกลุ่มประเทศปลอดภาษีที่ส่งออกการลงทุนเยอะที่สุด 3 อันดับแรกได้แก่ หมู่เกาะบริติช เวอร์จิน (British Virgin Island) ประเทศเบอร์มิวด้า (Bermuda) และหมู่เกาะเคย์แมน (Cayman Islands)

ในเอกสาร Measuring Tax Gap ซึ่งจัดทำโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักรเมื่อปี ค.ศ. 2019 ได้ระบุว่าประเทศสหราชอาณาจักรสูญเสียการจัดเก็บรายได้จากการหลีกเลี่ยงภาษีในรอบปีภาษี ค.ศ. 2017-2018 เป็นเงินจำนวน 1,800 ล้านปอนด์ หรือประมาณ 8.1 หมื่นล้านบาท เป็นต้น

จากสถิติดังกล่าวจะเห็นได้ว่ารัฐสูญเสียรายได้ที่ควรจะได้เก็บได้โดยชอบธรรมไปเป็นจำนวนมากซึ่งส่งผลต่อการนำรายได้เหล่านี้มาพัฒนาประเทศ อันจะส่งผลกระทบต่อประเทศนั้น ๆ ในระยะยาว

4.2 ปัญหาความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี

หลักความเป็นธรรมในทางภาษีอากรในบริบททั่วไปนั้นมีสาระสำคัญคือ การจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ คนในบังคับของรัฐ (The Subjects of the State) ทุกคนพึงจ่ายเงินค่าจุนจุนรัฐบาลตามส่วนกับความสามารถของตน นั่นคือ ตามส่วนกับประโยชน์ที่ตนได้รับภายใต้การคุ้มครองของรัฐ ซึ่งหมายถึงหากบุคคลมีรายได้มากก็ควรเสียภาษีเป็นจำนวนมากกว่าบุคคลที่มีรายได้น้อย³⁰ ความเป็นธรรมในทางภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้เป็นหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ซึ่งหมายถึงคนทุกคนต้องเสียภาษีในอัตราส่วนที่เท่ากัน และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ซึ่งหมายถึงคนทุกคนจะเสียภาษีตามความสามารถในการชำระภาษีของตน (Ability to pay) ส่วนในบริบทของภาษีระหว่างประเทศนั้น หลักความเป็นธรรมอาจแบ่งการพิจารณาได้เป็นความเป็นธรรมระหว่างบุคคล และความเป็นธรรมระหว่างประเทศ ความเป็นธรรมระหว่างบุคคลพิจารณาจากหลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal) กล่าวคือการที่บุคคล 2 คนทำธุรกรรมอย่างเดียวกัน แต่คนหนึ่งทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ส่วนอีกคนทำธุรกรรมภายในประเทศ เงินได้ที่เท่ากันจากการทำธุรกรรมเดียวกันของทั้งสองคนควรถูกจัดเก็บภาษีโดยรวมแล้วเป็นจำนวนภาษีที่เท่ากัน เพราะผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจเท่ากันควรจะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอน ส่วนความเป็นธรรมระหว่างประเทศ คือ การที่รัฐต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างประเทศนั้นจะต้องแบ่งอำนาจการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมระหว่างประเทศตามความเหมาะสมและเป็นธรรมต่อประเทศอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยพิจารณาหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical) คือ เกี่ยวข้องน้อยก็ควรจัดเก็บน้อยตามความเหมาะสม เป็นต้น

³⁰ Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, the Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith, vol. II, edited by R.H. Campbell and A.S. Skinner. (Oxford University Press, 1976), p. 639-640.

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีที่มีรายได้เท่ากันควรจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากัน³¹ หรือแม้แต่ในบริบทระหว่างประเทศ การมีเงินได้ประเภทใด หากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนยอมเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการจัดปัญหาภาษีซ้อน หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนยอมต้องเสียภาษีซ้อน หากบุคคลผู้อยู่ในประเทศที่สามซึ่งมิได้อนุสัญญาภาษีซ้อนสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรเพื่อเข้ารับและได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ย่อมเกิดความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้น

4.3 ปัญหาการขัดต่อวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอ้างอิงจากร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD และ UN พบว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนมีวัตถุประสงค์ 4 ประการ คือ การจัดภาษีซ้อน การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เพื่อความร่วมมือทางภาษีระหว่างประเทศ และเพื่อการไม่เลือกปฏิบัติทางภาษี³² ซึ่งหากปล่อยให้มีการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร (รวมถึงการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ) จะขัดต่อวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อที่เกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และความร่วมมือระหว่างประเทศ อาจกล่าวได้ว่า หากปราศจากมาตรการที่ใช้ในการพิสูจน์ความแท้จริงของธุรกรรมในระบบภาษีอากร ย่อมเป็นการส่งเสริมให้มีการกระทำเช่นนั้น เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี และอีกประการหนึ่ง เมื่อเกิดการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบแล้ว แรงจูงใจในการเข้าอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศต่าง ๆ ย่อมลดลง ซึ่งส่งผลกระทบต่อความร่วมมือทางภาษีระหว่างประเทศไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ด้วย

4.4 เป็นอุปสรรคในการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ

หลักการพื้นฐานภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนประการหนึ่งคือหลักการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ (The Principle of Reciprocity) ซึ่งหลักการดังกล่าวจะถูกละเมิดเมื่อบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีของอนุสัญญาภาษีซ้อนเข้ารับสิทธิประโยชน์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน³³

³¹ Ibid., p. 817-820.

³² วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ว่าจะเป็นฉบับที่จัดทำโดย OECD หรือ UN หรือ US จะถูกกำหนดไว้ในอารัมภบท (Preamble) ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของอนุสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ อันมีข้อความดังนี้

“มีความประสงค์จะจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อการจัดภาษีซ้อนเกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้และทุน โดยไม่ประสงค์จะก่อให้เกิดการไม่เสียภาษีหรือการลดภาระภาษีผ่านทางภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษี (รวมถึงผ่านทาง การแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบซึ่งมุ่งประสงค์จะรับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับสิทธิประโยชน์โดยทางอ้อมจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สาม”

³³ โกสินทร์ เจริญสวัสดิ์กิจ. แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Anti-Treaty Shopping Measure) มาใช้ในประเทศไทย, (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), น. 89-92.

ซึ่งเจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐคู่สัญญาย่อมประสงค์จะให้บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศภาคีอย่างแท้จริงเป็นผู้ใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าว ในกรณีทั่วไป หากรัฐใดประสงค์จะทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับอีกรัฐหนึ่งย่อมต้องมีการเจรจากัน ซึ่งพื้นฐานในการเจรจาย่อมมีผลประโยชน์ของรัฐเป็นตัวรองรับ เช่น รัฐ ก. และรัฐ ข. ประสงค์จะทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน เนื่องจากมีรัฐ ก. มีการให้สิทธิในลิขสิทธิ์แก่รัฐ ข. เป็นจำนวนมาก และรัฐ ข. มีการให้กู้ในรัฐ ก. เป็นจำนวนมาก พื้นฐานของการเจรจาก็คือ การที่รัฐ ก. เจรจาให้รัฐ ข. ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีค่าสิทธิลง และรัฐ ข. เจรจาให้รัฐ ก. ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีดอกเบี้ยลง เพื่อแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ และมุ่งจูงนั้ลงทุนมากขึ้น เมื่อมีการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ จากบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ค. ซึ่งเป็นรัฐที่สาม ใช้วิธีการตั้งบริษัทตัวกลางเพื่อเข้ารับประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ ก. และรัฐ ข. เช่นนี้ หากต้องการป้องกันการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบดังกล่าว รัฐ ก. และ/หรือรัฐ ข. ย่อมต้องตัดแรงจูงใจของบุคคลผู้แสวงประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบออกไป ซึ่งจะเห็นได้หากปรับเปลี่ยนอัตราภาษีในเรื่องค่าสิทธิหรือดอกเบี้ย อาจไม่ก่อให้เกิดแรงจูงใจต่อนักลงทุนที่จะลงทุนในเงินได้ประเภทดังกล่าวต่อไป อันถือได้ว่าเป็นอุปสรรคในการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรเป็นปัญหาหลักในปัจจุบัน ผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร ส่งผลให้รัฐขาดรายได้ที่พึงจะได้จัดเก็บได้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ขัดต่อวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นอุปสรรคต่อการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างรัฐ และลดแรงจูงใจในการเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อน

ดังนั้น ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวรัฐควรมีมาตรการที่สามารถพิสูจน์ถึงความแท้จริงของธุรกรรมนั้น ๆ ว่าเป็นธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อเข้ารับเอาประโยชน์ทางภาษีเป็นหลักหรือไม่ โดยมาตรการดังกล่าวควรมีผลเป็นการปฏิเสธสิทธิประโยชน์ในทางภาษีจากการสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากรหาก และในการออกมาตรการใด ๆ รัฐควรคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียภาษี กล่าวคือ รัฐไม่ควรออกมาตรการที่มีลักษณะเป็นการกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีมากเกินไปจนเกินควร เช่น การให้อำนาจเจ้าหน้าที่รัฐโดยไม่มีข้อจำกัดเพื่อปฏิเสธสิทธิประโยชน์ของผู้เสียภาษีหากพบว่ามีธุรกรรมในระบบภาษีอากรขึ้น เพราะว่าจะเกิดความไม่แน่นอนซึ่งขัดกับสิทธิของผู้เสียภาษี เป็นต้น