

รัฐบาลไทยควรใช้มาตรการใดเพื่อต่อต้าน การหลบหลีกภาษีที่ขาดคุณธรรม

Which Anti-Avoidance Measure Should Thai
Government Apply to Counteract Abusive Tax
Avoidance?

จิรศักดิ์ รอดจันทร*
Jirasak Rodjun*

* ผู้อำนวยการหลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ ปรีดีพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต
* Director of LL.D. Program, Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University
* Email: kajjirasak_rod@hotmail.com

บทคัดย่อ

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรม คือ การกระทำที่ถูกต้องตามตัวบทกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือการปลดปล่อยภาระภาษี แต่เป็นการกระทำที่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอันก่อให้เกิดความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษี ส่งผลกระทบต่อความเสมอภาคในการกระจายรายได้ และควมมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จึงเป็นสิ่งจำเป็น วิธีการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดสนับสนุนความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี แต่นำไปสู่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ในขณะที่วิธีการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ช่วยให้ศาลสามารถต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ นำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี แต่ลดคุณค่าของความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี ดังนั้น กฎเกณฑ์ที่บัญญัติขึ้นโดยผู้ที่มีอำนาจในการออกกฎหมายจึงเป็นอีกวิธีการหนึ่งในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

บทความนี้ศึกษาเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ดังกล่าวและพบว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ : กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะและกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป ประเทศอังกฤษได้รับเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะมาใช้ กฎเกณฑ์ดังกล่าวจะกำหนดประเภทของแผนการหรือการกระทำที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ไว้โดยเฉพาะ รวมทั้งกำหนดผลทางภาษีของแผนการหรือการกระทำการเช่นนั้นไว้ด้วย กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะจึงเหลือช่องโหว่ให้มีการหลบหลีกภาษีได้อีก จึงได้มีการเสนอให้นำเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไปมาใช้ในประเทศอังกฤษ กฎเกณฑ์ดังกล่าวจะกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะนำไปใช้ต่อต้านแผนการหรือการกระทำเพื่อการหลบหลีกภาษีไว้อย่างกว้าง ๆ โดยไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้สำหรับกรณีใดกรณีหนึ่งเป็นการเฉพาะ

บทความนี้เสนอแนะว่า ในส่วนของศาลไทย ศาลควรพิจารณานำการตีความกฎหมายตามเจตนารมณ์มาใช้ต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (โดยศาลต้องพิจารณาเกินไปกว่าถ้อยคำของบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีเพื่อค้นหาความมุ่งหมายที่อยู่เบื้องหลังถ้อยคำนั้นๆ และพิจารณาเกินไปกว่ารูปแบบของธุรกรรมของผู้เสียภาษีเพื่อค้นหาสาระสำคัญของเศรษฐกิจที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมนั้น) ประกอบกับการนำหลักการในคดี Ramsay มาปรับใช้ หากศาลพิจารณาแล้วเห็นว่าธุรกรรม/แผนการของผู้เสียภาษีถูกออกแบบมาเพื่อการหลบหลีกภาษีในวิถีทางที่ขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย ในส่วนของรัฐบาลไทย กระทรวงการคลังและกรมสรรพากรควรนำกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไปมาใช้สนับสนุนกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน โดยออกเป็นกฎหมายภาษิลำดับรอง ทั้งนี้ กฎหมายภาษิลำดับรองดังกล่าวควรมีลักษณะดังต่อไปนี้ : (ก) กำหนดความแตกต่างระหว่างธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้กับธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (ข) กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไปนำไปใช้กับธุรกรรม/แผนการซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อการหลบหลีกภาษีในลักษณะที่ตรงกันข้ามกับเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมาย (ค) กำหนดให้มีข้อยกเว้นให้แก่การวางแผนภาษีที่ยอมรับได้ (ง) กำหนดให้มีกระบวนการขอรับความชัดเจนจากกรมสรรพากรได้ภายในระยะเวลาอันสมควร

หรือกำหนดให้มีระบบการตอบข้อหรือให้แก่ผู้เสียหาย ก่อนการเริ่มทำธุรกรรมภายในระยะเวลาอันรวดเร็ว โดยกรมสรรพากรต้องไม่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมใด ๆ จากผู้เสียหายที่ขอรับความชัดเจนหรือขอหรือจากกรมสรรพากร และผู้เสียหายมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อไปยังศาล หากคำขอของพวกเขาถูกปฏิเสธจากกรมสรรพากร และ (จ) กำหนดให้เฉพาะสำนักงานใหญ่ของกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีสิทธิใช้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป

คำสำคัญ: การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรม การวางแผนภาษี ความเสมอภาคในการกระจายรายได้ ความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษี มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษี การตีความกฎหมายตามเจตนารมณ์ กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ กรมสรรพากร กระบวนการขอรับความชัดเจน

Abstract

Unacceptable or abusive tax avoidance is any lawful action that reduces or discharges tax liability, but it is against the spirit of tax law. Such tax avoidance makes the loss of tax revenue and adversely affects the equity of income redistribution and the economic efficiency of taxation. Therefore, anti-avoidance measures are necessary to counteract abusive tax avoidance. A strict interpretation approach ensures legal certainty but it leads to unacceptable tax avoidance. Meanwhile, a purposive interpretation approach helps the court to counteract unacceptable tax avoidance schemes. This brings about the equity of taxation but devalues legal certainty. Accordingly, statutory anti-avoidance rules are another measure to counteract abusive tax avoidance.

This article has studied the statutory anti-avoidance rules. And it has found that such rules are divided into 2 categories: Specific Anti-Avoidance Rules and General Anti-Avoidance Rules. The UK has adopted Specific Anti-Avoidance Rules to deal with particular tax avoidance schemes. Specific Anti-Avoidance Rules identify with precision the type of transaction to be dealt with and prescribe with precision the tax consequences of such a transaction. Therefore, Specific Anti-Avoidance Rules that deal with specified transactions will inevitably leave tax loopholes. General Anti-Avoidance Rules are suggested to be adopted in the UK. General Anti-Avoidance Rules set out broad criteria to be applied to any tax avoidance schemes without being tied to specific cases.

This article suggests that as for Thai courts, they should consider and apply the purposive interpretation to strike down unacceptable tax avoidance schemes (by looking beyond the words of tax provisions to seek the underlying purpose and looking beyond the form of the taxpayer's transaction to seek its economic substance) together with the application of Ramsay principle, if they consider that the taxpayer's transaction/scheme is designed to avoid paying tax in the way which is contrary to the spirit of law. As for the Thai government, Ministry of Finance and Revenue Department should make secondary legislation to adopt and apply General Anti-Avoidance Rules to support present Specific Anti-Avoidance Rules. Such legislation should have the following characteristics: (a) drawing a distinction between acceptable and unacceptable tax avoidance transactions/schemes; (b) applying General Anti-Avoidance Rules to transactions/schemes which are designed to avoid tax in a manner contrary to the spirit of law; (c) allowing an exception for acceptable tax planning; (d) incorporating a reasonable clearance procedure/a short-time pre-transaction rulings system under which there is no charge

for applications, and the taxpayer has the right to appeal to the court against the refusal of Revenue Department for his/her application; and (e) specifying that only the Head Office of Revenue Department can invoke General Anti-Avoidance Rules.

Keywords: Unacceptable or Abusive Tax Avoidance, Tax Planning, Equity of Income Redistribution, Economic Efficiency of Taxation, Anti-Avoidance Measures, Purposive Interpretation, General Anti-Avoidance Rules, Specific Anti-Avoidance Rules, Revenue Department, Clearance Procedure

บทนำ

ตามที่ทราบกันโดยทั่วไป วัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล คือ การหาเงินเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะและดำเนินการตามหน้าที่ของรัฐบาลที่ได้รับประชาคมติให้ทำการดูแลทำนุบำรุงสุขให้แก่มวลประชาราษฎร์ของประเทศ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลยังเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อื่นๆ อีกหลายประการ เช่น เพื่อสร้างความเสมอภาคทางด้านรายได้หรือลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของคนในสังคม และเพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุวัตถุประสงค์หลักและวัตถุประสงค์อื่นๆตามที่กล่าวข้างต้น รัฐบาลจำเป็นต้องกำหนดนโยบายภาษีและออกกฎหมายภาษี รวมทั้งดำเนินการบริหารจัดการเก็บภาษีให้สอดคล้องหรือเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principles of Taxation) นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุวัตถุประสงค์หลักและวัตถุประสงค์อื่นๆตามที่กล่าวข้างต้น รัฐบาลจำเป็นต้องมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Anti-Avoidance Measures) เพราะการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ไม่มีคุณธรรมนอกจากจะทำให้รัฐไม่สามารถจัดหาเงินทุนเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลได้อย่างพอเพียงแล้ว การกระทำดังกล่าวยังมีผลกระทบต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีและการบังคับใช้กฎหมายภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ในบทความนี้ ผู้เขียนจะอภิปรายถึงความคล้ายคลึงและความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษี การวางแผนภาษีและการหนีภาษี ผลกระทบของการหลบหลีกภาษี มาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี และข้อเสนอแนะว่ารัฐบาลไทยควรใช้มาตรการใดเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ขาดคุณธรรมตามลำดับ

ความคล้ายคลึงและความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษี การวางแผนภาษีและการหนีภาษี

จากการศึกษาค้นคว้าวิจัย ผู้เขียนพบว่าการหลบหลีกภาษี การวางแผนภาษีและการหนีภาษีมีความคล้ายคลึงและความแตกต่างกัน ดังนี้

ผู้เขียนพบว่าการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) คือ การกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี โดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษี หรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี ความหมายดังกล่าวสอดคล้องกับที่ Dictionary of Taxation ได้กล่าวไว้ว่า “การหลบหลีกภาษีอธิบายถึงการจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่งของบุคคลภายใต้กฎหมายเพื่อลดภาระภาษีของบุคคลดังกล่าว” (James, 2012, p. 23)

การหลบหลีกภาษีแบ่งออกเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้และการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ ทั้งนี้ ผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีดังกล่าวจะมีการกระทำธุรกรรมหรือกระทำการใดๆที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษีที่เปิดให้มีช่องโหว่หรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษีหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆเช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, น. 18)

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ เพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือเปลี่ยนแปลงภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นนั้นในกฎหมายภาษี เพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายหลัก คือ การหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญ และเป็นการกระทำที่ไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริงๆ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นการกระทำที่ขาดคุณธรรม (จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, น. 18)

ในส่วนการวางแผนภาษี ผู้วิจัยพบว่า การวางแผนภาษี (Tax Planning) คือ การทำธุรกรรมหรือการจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่งของบุคคลเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษี (ที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นหรือลดภาระภาษีหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ) ความหมายดังกล่าวสอดคล้องกับที่ James and Nobes (2000, p. 16) กล่าวว่า “การวางแผนภาษี คือ การจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่งของบุคคลเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากผลของกฎเกณฑ์ทางด้านภาษีที่ถูกกำหนดไว้อย่างตั้งใจและเห็นเป็นที่ประจักษ์ เพื่อจะทำให้ผลตอบแทนภายหลังการเสียภาษีมีมากที่สุด” ในขณะที่ Tiley (2005, p. 94) กล่าวว่า “การวางแผนภาษี คือ สิ่งซึ่งผู้คนที่เป็นคนมีเหตุผลทั้งหลายได้กระทำเพื่อลดภาระภาษีของพวกเขา”

สำหรับการหนีภาษี ผู้เขียนพบว่า การหนีภาษี (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษี ปลดปล่อยภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต ความหมายดังกล่าวสอดคล้องกับที่ Dictionary of Taxation ได้กล่าวไว้ว่า “การหนีภาษี คือ การจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่งของบุคคลที่ผิดกฎหมายที่มีความมุ่งหมายในการหลบหนีการจ่ายภาษี” (James, 2012, p. 98)

Freedman (2004, pp. 347-348) ให้ข้อคิดเห็นว่า “ไม่ใช่การหนีภาษีทุกกรณีมีความผิดทางอาญา” และได้กล่าวด้วยว่า “การหนีภาษีจะนำไปสู่การประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษี แต่เฉพาะกรณีการมีเจตนาที่ไม่สุจริตเท่านั้นที่จะส่งผลให้มีการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาได้” จากข้อคิดเห็นนี้ ผู้เขียนจึงค้นหาเพิ่มเติมและได้รับการยืนยันจาก Kessler (2004) และ Salter (2002) ว่าการหนีภาษีจะเป็นความผิดอาญาเมื่อมีเจตนาไม่สุจริต

(4) ผู้กระทำตระหนักหรือรู้ดีว่า การหนีภาษีได้ถูกกระทำขึ้นโดยตัวเขาเองหรือบุคคลอื่น และเขาได้เข้าไปมีส่วนร่วมรับรู้หรือเกี่ยวข้องในการกระทำนั้น (Salter, 2002, pp. 497-498)

เมื่อผู้เขียนนำความหมายของการหลบหลีกภาษีการวางแผนภาษีและ การหนีภาษีมาวิเคราะห์แบบไม่แยกส่วน ผู้เขียนพบความคล้ายคลึงและความแตกต่างของการกระทำทั้งสาม ดังนี้

ประการที่ 1 การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ถือเป็นการวางแผนภาษีอย่างมีคุณธรรม เพราะการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้เป็นการกระทำที่ยอมรับได้ในสายตาของผู้ออกกฎหมาย เนื่องจากการกระทำเพื่อลดภาระภาษีหรือการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมาย (หรือฝ่ายนิติบัญญัติ) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายภาษีแม่บทหรือเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ขององค์กรฝ่ายบริหารที่เป็น

ผู้ออกกฎหมายภาษีสำดับรอง ในทำนองเดียวกัน การวางแผนภาษีอย่างมีคุณธรรมหรือการวางแผนภาษีที่คนมีเหตุมีผลได้กระทำเพื่อลดภาระภาษี คือ การทำธุรกรรมของบุคคลที่ถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ประการที่ 2 การหลบหลีกภาษีและการหนีภาษีคล้ายคลึงกัน เนื่องจากทั้งสองเป็นการกระทำเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี แต่ที่แตกต่างกัน คือ การหนีภาษีเป็นการใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อที่จะไม่จ่ายภาษีที่ต้องชำระแก่รัฐบาล ในขณะที่ การหลบหลีกภาษีเป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี

ประการที่ 3 การวางแผนภาษีคล้ายคลึงกับการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรม เนื่องจากทั้งสองเป็นการกระทำเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี แต่ที่แตกต่างกัน คือ ในการวางแผนภาษี ผู้วางแผนต้องพิจารณาเป็นเบื้องต้นว่า ธุรกรรมที่จะกระทำนั้นมียกกฎหมายรองรับให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือไม่ หลังจากนั้น พิจารณาต่อไปว่า ธุรกรรมที่จะกระทำนั้นจะได้ทำถูกต้องทั้งตามรูปแบบของกฎหมายและตามเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ ในขณะที่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรมบุคคล ผู้กระทำธุรกรรมจะคำนึงถึงความถูกต้องของธุรกรรมตามรูปแบบที่กฎหมายไว้เป็นสำคัญเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี แต่ไม่คำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมนั้น

ประการที่ 4 การวางแผนภาษีคล้ายคลึงกับการหนีภาษีเนื่องจากทั้งสองเป็นการกระทำเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี แต่ที่แตกต่างกัน คือ ในการวางแผนภาษี นอกจากที่ผู้วางแผนต้องพิจารณาว่าธุรกรรมที่จะกระทำนั้นมียกกฎหมายรองรับให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือไม่ และธุรกรรมที่จะกระทำนั้นจะได้ทำถูกต้องทั้งตามรูปแบบของกฎหมายและตามเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ แล้ว ผู้วางแผนต้องพิจารณาว่าธุรกรรมที่จะกระทำนั้นจะได้ทำขัดต่อกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (เข้าข่ายการหนีภาษีหรือไม่) อีกด้วย หากกระทำธุรกรรมใดที่รัฐไม่ได้ออกกฎหมายกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้หรือกระทำการใดโดยใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีการกระทำนั้นย่อมไม่เข้าข่ายการวางแผนภาษีและการกระทำในส่วนหลังนั้นจะถือเป็นการหนีภาษีด้วย

ผลกระทบของการหลบหลีกภาษีที่ขาดคุณธรรม

นอกจากการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรมก่อให้เกิดความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลแล้ว การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ยังส่งผลกระทบต่อความเสมอภาคในการกระจายรายได้และความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลอีกด้วย

1. ผลกระทบต่อความเสมอภาคในการกระจายรายได้

ความเสมอภาคในการกระจายรายได้ (Equity of Income Redistribution) หรือการกระจายรายได้อีกครั้ง¹ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม คือ ความประสงค์ของรัฐบาลที่ต้องการโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจหรือดึงเงินออกจากกระเป๋าของคนที่ร่ำรวยไปสู่คนที่ยากจนผ่านทางการจัดเก็บภาษี แต่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรมทำให้ความประสงค์ของรัฐบาลดังกล่าวไม่สามารถเกิดขึ้นได้ เนื่องจากผู้ที่ร่ำรวยมีโอกาสในการหลบหลีก

¹การกระจายรายได้ครั้งแรกเกิดขึ้นเมื่อบุคคลไม่ว่าคนที่ย่ำรวยหรือคนที่ยากจนเข้าไปสู่ระบบเศรษฐกิจการตลาด

ภาษีที่ยอมรับไม่ได้ได้ง่ายกว่าผู้มีรายได้น้อย หรือคนรวยอยู่ในสถานะที่ได้เปรียบกว่าคนจนในการใช้โอกาสในการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะพวกเขามีเงินที่จะขอคำแนะนำเพื่อการหลบหลีกภาษีและพวกเขามีทรัพยากรทางเศรษฐกิจ (เงินและทรัพย์สิน) ที่จะโยกย้ายเปลี่ยนแปลงเพื่อลดหรือปลดเปลื้องภาระภาษี

เมื่อผู้ที่ร่ำรวยสามารถและมีโอกาสทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ด้วยเหตุผลและปัจจัยที่กล่าวมาข้างต้น ในขณะที่ผู้มีรายได้น้อยไม่สามารถและไม่มีโอกาสทำการหลบหลีกภาษีได้ เพราะไม่มีปัจจัยที่ใช้ในการหลบหลีกภาษีเหมือนดังเช่นที่ผู้ที่ร่ำรวย ผลกระทบที่ตามมาคือ (ก) การโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากคนที่ร่ำรวยไปสู่คนที่ยากจนผ่านทางการจัดเก็บภาษีไม่เกิดขึ้น และ (ข) เกิดการกระจายรายได้จากผู้ที่ย้ายภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วนหรือจากผู้ที่ไม่สามารถหลบหลีกภาษี (ซึ่งน่าจะได้แก่ ผู้ที่มีรายได้ปานกลางหรือรายได้น้อย เช่น ผู้ที่มีรายได้จากเงินเดือนประจำ หรือ พนักงานลูกจ้างหรือข้าราชการระดับปฏิบัติการ) ไปยังผู้ที่มีโอกาสหรือมีความสามารถที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษีได้ (ซึ่งน่าจะได้แก่ ผู้ที่มีรายได้สูงหรือสูงมาก)

2. ผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษี

ความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษี (Economic Efficiency of Taxation) คือ ความประสงค์ของรัฐบาลที่ต้องการให้เกิด (ก) ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ต่ำ และ (ข) ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำ ทั้งนี้ เพื่อก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่มากที่สุด แต่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรมขัดกับความประสงค์ของรัฐบาลดังกล่าว เพราะการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง

(1) ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สูง

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีควรต่ำที่สุดเท่าที่เป็นไปได้เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ เพื่อหารายได้เข้ารัฐอย่างพอเพียง ระบบภาษีจะทำงานได้โดยใช้ต้นทุนในการบริหารจัดการที่ต่ำ ต่อเมื่อปัจจัยที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บที่สูงถูกกำจัดออกไป (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, น. 35)

ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโดยผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีครอบคลุมไม่เพียงเฉพาะค่าใช้จ่ายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี แต่ยังครอบคลุมถึงอุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องมือ และการบริการที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่ที่จำเป็นต้องใช้บริการนั้นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, น. 35)

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ส่งผลกระทบต่อเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี เนื่องจากการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้นำไปสู่ความซับซ้อนในระบบกฎหมายภาษี เพราะรัฐสภาและรัฐบาลจำเป็นต้องออกกฎหมายภาษีและกฎระเบียบด้านการบริหารภาษีที่ซับซ้อนเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ หรือเพื่อปิดช่องโหว่ในกฎหมายภาษีเพื่อให้รัฐได้กลับคืนมาซึ่งรายได้ที่สูญเสียไปจากการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ การออกกฎหมายและแนวปฏิบัติดังกล่าวต้องใช้เวลาและการทำงานที่เพิ่มมากขึ้นของผู้บัญญัติกฎหมายและผู้กำหนดนโยบายภาษี ตลอดจนต้องใช้ทรัพยากรของรัฐบาลบางอย่างที่เพิ่มมากขึ้นอีกด้วย

นอกจากนี้ รัฐบาลต้องมีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น อันเป็นผลมาจากการบริหารกฎเกณฑ์ที่ซับซ้อนมากขึ้นเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ หรือเพื่อปิดช่องโหว่ในกฎหมายภาษีและความยากในการตรวจสอบการกระทำที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (จිරคักดี รอดจันทร, 2555, น.36)

(2) ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง

ค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีควรที่จะต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่เต็มใจในการจ่ายภาษี และเพื่อไม่ให้รายได้ของผู้เสียภาษีจะนำไปใช้จ่ายใช้สอยลดลงมากจนเกินไป ระบบภาษีสามารถที่จะทำงานได้โดยใช้ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำ ต่อเมื่อปัจจัยที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูงถูกกำจัดออกไปจากกระบวนการจัดเก็บภาษี (จिरคักดี รอดจันทร, 2555, น.37)

ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดของผู้เสียภาษีที่เกิดขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกี่ยวข้องกับเวลาและเงินที่ใช้จ่ายโดยผู้เสียภาษี

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ส่งผลกระทบต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแก่ผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษี ทั้งนี้ เพราะพวกเขาอาจต้องใช้เวลาและเงินที่เพิ่มมากขึ้นในการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่ซับซ้อน นอกจากนี้ การหลบหลีกภาษีก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ผู้หลบหลีกภาษี หรือที่เรียกว่า “ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี” (Non-Compliance Costs) ทรัพยากรทางเศรษฐกิจจำนวนมากได้ถูกใช้ไปโดยผู้ที่หลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ในบางประเทศ ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีก่อให้เกิดขึ้นโดยผู้หลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ นำที่จะรวมถึงเวลาและเงินที่ได้ใช้จ่ายไปในกิจกรรมดังต่อไปนี้ : การขอคำแนะนำจากผู้รู้ด้านภาษีในการค้นหาช่องโหว่ในกฎหมายภาษี การดำเนินการโยกย้ายกิจกรรมทางธุรกิจเพื่อให้เป็นไปตามคำแนะนำของผู้รู้ด้านภาษี การลอบบี้ผู้ออกกฎหมายและผู้กำหนดนโยบายภาษีให้ทำการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง หรือการลอบบี้นักวิเคราะห์หรือคอลัมน์นิสต์เพื่อให้เขียนบทความสนับสนุนหรือคัดค้านกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการบริหารเพื่อจูงใจให้ผู้ออกกฎหมายและผู้กำหนดนโยบายภาษีเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง (จिरคักดี รอดจันทร, 2555, น. 38-39)

มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ขาดคุณธรรม

ตามที่เราได้เห็นในหัวข้อที่ 3 การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรมก่อให้เกิดความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษี และยังส่งผลกระทบต่อความเสมอภาคในการกระจายรายได้ รวมทั้งความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น รัฐบาลจึงจำเป็นต้องใช้มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่สำคัญที่ใช้กันอยู่ในประเทศแถบยุโรป คือ

(1) การนำหลักการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย (Purposive Interpretation) (โดยเฉพาะการตีความกฎหมายภาษีของศาล (Judicial Interpretation) ในประเทศอังกฤษ) และ

(2) การออกกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Statutory Anti-Avoidance Rules) (โดยเฉพาะในประเทศที่อยู่ในทวีปยุโรป) รัฐบาลไทยอาจพิจารณานำมาตรการที่ผู้เขียนนำมาอภิปรายในบทความนี้ไปประยุกต์ใช้ หากพิจารณาเห็นว่ามาตรการใดเป็นสิ่งที่มิประโยชน์และยังมิได้มีการนำมาตรการดังกล่าวมาใช้ในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

1. การนำหลักการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์มาใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษี

มาตรการนี้ได้รับมาจากแนวทางการตีความกฎหมายภาษีของศาลในประเทศอังกฤษ Morse and Williams (2004, p. 39) กล่าวว่า เป็นเวลายาวนานแล้ว ที่แนวความคิดในการพิพากษาพิพากษาคติภาษีของผู้พิพากษาในประเทศอังกฤษ คือ กฎหมายภาษีควรตีความอย่างเคร่งครัด ยกตัวอย่าง Lord Cairns LC กล่าวในคดี *Peyce v. Monmouthshire Canal and Railway Company* ว่า พระราชบัญญัติภาษีต้องตีความอย่างเคร่งครัด จะต้องไม่มีการเก็บเงินจากประชาชน ถ้าไม่มีความชัดเจนและมีความคลุมเครือในพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา สิทธิของผู้เสียภาษีขึ้นอยู่กับ การตีความตามตัวอักษร

Lord Wilberforce กล่าวสนับสนุนการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดไว้ในคดี *Vestey v. IRC* ว่า ประชาชนจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี เว้นแต่บุคคลนั้นได้ถูกกำหนดไว้ในบทบัญญัติที่ชัดเจนว่าให้เป็นผู้เสียภาษี และจำนวนเงินแห่งความรับผิดในการเสียภาษีได้ถูกกำหนดไว้โดยชัดเจนในพระราชบัญญัติภาษีด้วยเช่นกัน

Lord Halsbury LC กล่าวในคดี *Tennant v. Smith* ว่า เมื่อข้าพเจ้าได้กล่าวถึงสิ่งที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี ข้าพเจ้าหมายถึงสิ่งที่เป็นความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติตามที่ได้แสดง (เขียน) ออกมาในบทบัญญัติ เพราะว่าในพระราชบัญญัติภาษี ข้าพเจ้ามีความเห็นว่า เป็นไปไม่ได้ที่จะสันนิษฐานถึงเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ในการออกพระราชบัญญัตินั้น

นอกจากนี้ Lord Halsbury LC ยังได้อ้างถึงคำกล่าวของ Lord Wensleydale ที่กล่าวในคดี *In re Micklethwait* ว่า มีกฎเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้อย่างดีแล้วว่า บุคคลจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี เว้นแต่ปรากฏว่ามีถ้อยคำที่ชัดเจนในบทบัญญัติ และการอ่านบทบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาจะต้องอ่านตามความหมายอย่างธรรมดาของถ้อยคำตามบทบัญญัตินั้น

จากแนวทางการตีความกฎหมายภาษีของผู้พิพากษาในประเทศอังกฤษที่ยกมาข้างต้น อาจสรุปได้ว่าการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัด หมายถึง การแปลความหมายของถ้อยคำที่ใช้ในบทบัญญัติตามภาษาหรือตามตัวหนังสือที่ปรากฏในบทบัญญัตินั้นโดยไม่คำนึงถึงความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมาย การตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดต้องการให้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีถูกบัญญัติไว้ด้วยถ้อยคำที่ชัดเจน เมื่อกฎหมายถูกบัญญัติไว้ด้วยถ้อยคำที่ชัดเจน ประชาชนสามารถที่จะพยากรณ์ได้ว่าพวกเขาต้องรับผิดชอบเสียภาษีหรือไม่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีวิธีการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดจึงสนับสนุนความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี (Legal Certainty)

อย่างไรก็ตาม การตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดที่ต้องการให้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีถูกบัญญัติไว้ด้วยถ้อยคำที่ชัดเจนสามารถกระตุ้นและนำไปสู่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยผู้เสียภาษีวางแผนการ (Scheme) และจัดกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Arrangement of Transaction) (หรือกระทำธุรกรรมหรือโยกย้ายทรัพย์สินทางเศรษฐกิจ) ของตน ไม่ให้ตกหรือให้ตกอยู่ภายใต้

ถ้อยคำที่เป็นลายลักษณ์อักษรของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ (ก) ผู้เสียภาษีวางแผนการและจัดกิจกรรมทางเศรษฐกิจไม่ให้เกิดกอยู่ภายใต้ถ้อยคำที่เป็นลายลักษณ์อักษรของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษี หรือ (ข) ผู้เสียภาษีวางแผนการและจัดกิจกรรมทางเศรษฐกิจของตนให้เกิดกอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษี (บทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นของการเสียภาษี หรือบทบัญญัติที่กำหนดให้การลดหย่อนผ่อนปรนแก่ผู้เสียภาษีจากความรับผิดในการเสียภาษี)

ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีไม่คำนึงว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนวางแผนและกระทำขึ้นข้างต้นนั้นสอดคล้องกับความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นๆ หรือไม่ ยกตัวอย่าง นาย ง. ต้องการลดเงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นาย ง. จึงจดทะเบียนรับเด็กชาย ช. เป็นบุตรบุญธรรม ทั้งนี้ เพราะมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ได้คนละ 15,000 บาท

ในกรณีดังกล่าว หากนาย ง. กระทำการให้เป็นไปตามตัวหนังสือที่ปรากฏในมาตรา 47 กล่าวคือ นาย ง. ได้ไปดำเนินการจดทะเบียนรับเด็กชาย ช. เป็นบุตรบุญธรรมแต่เพียงในนามโดยไม่คำนึงถึงความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของมาตรา 47 กล่าวคือ นาย ง. ไม่ได้อุปการะเลี้ยงดูเด็กชาย ช. อย่างแท้จริง ตามความเห็นของผู้เขียน การกระทำของนาย ง. ถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะการกระทำของนาย ง. ไม่สอดคล้องกับความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของมาตรา 47 ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับบุตรบุญธรรมได้ก็เพราะผู้มีเงินได้ได้รับผลกระทบทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ นาย ง. ต้องมีค่าใช้จ่ายในการอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากค่าใช้จ่ายของตนเอง ซึ่งทำให้เงินออมและอำนาจในทางเศรษฐกิจของนาย ง. ลดลง

เมื่อผู้เสียภาษีวางแผนการและจัดกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (หรือกระทำธุรกรรมหรือโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจ) ของตน ไม่ให้เกิดหรือให้เกิดกอยู่ภายใต้ถ้อยคำที่เป็นลายลักษณ์อักษรของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องดังที่กล่าวข้างต้นแล้ว และหากศาลหรือผู้จัดเก็บภาษีพิจารณาเฉพาะแต่เพียงรูปแบบในทางกฎหมายของธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้กระทำขึ้น (Legal Form of Transaction) โดยไม่คำนึงถึงสาระสำคัญทางเศรษฐกิจที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมนั้น (Regardless of Economic Substance) ประกอบกับการที่ศาลหรือผู้จัดเก็บภาษีพิจารณาเฉพาะแต่เพียงตัวหนังสือหรือสิ่งที่กล่าวไว้อย่างชัดแจ้งในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงถึงความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นๆ ผู้เสียภาษีย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการกระทำธุรกรรมดังกล่าว แม้ธุรกรรมที่ได้กระทำขึ้นดังกล่าวเกิดจากการวางแผนการหรือกลอุบาย (Artificial Transaction) ซึ่งถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ก็ตาม

ในคดี Duke of Westminster ศาลอังกฤษได้กล่าวว่า ศาลไม่ควรที่จะพิจารณาไปถึงสิ่งที่อยู่เบื้องหลังรูปแบบของธุรกรรมที่เป็นไปตามกฎหมายเพื่อตรวจสอบหาเนื้อหาสาระที่เป็นแก่นแท้ของธุรกรรมนั้น ถ้ารูปแบบของธุรกรรมดังกล่าวเป็นไปตามกฎหมายแล้ว ธุรกรรมนั้นควรที่จะยอมรับได้ แม้ว่าธุรกรรมนั้นเป็นกรณีที่ทำขึ้นโดยใช้กลอุบายทั้งหมดเพื่อเป้าหมายในการหลบหลีกภาษีก็ตาม (James, 2012, p. 14)

ในกรณีของนาย ง. ตามตัวอย่างที่ยกมาก่อนหน้านี้ แม้นาย ง. ไม่ได้อุปการะเลี้ยงดูเด็กชาย ข. อย่างแท้จริง แต่นาย ง. ได้ไปดำเนินการจดทะเบียนรับเด็กชาย ข. เป็นบุตรบุญธรรมให้ถูกต้องตามรูปแบบในทางกฎหมาย และหากศาลหรือผู้จัดเก็บภาษีพิจารณาเฉพาะแต่เพียงรูปแบบของการจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมว่าเป็นไปตามสิ่งที่มาตรา 47 บัญญัติไว้อย่างชัดเจนแล้วโดยไม่คำนึงว่านาย ง. ได้อุปการะเลี้ยงดูเด็กชาย ข. อย่างแท้จริงตามความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของมาตรา 47 หรือไม่ นาย ง. ย่อมมีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับบุตรบุญธรรมได้ 15,000 บาท ตามความเห็นของผู้เขียน นาย ง. จะต้องไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการกระทำดังกล่าว กล่าวคือ นาย ง. ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับบุตรบุญธรรม 15,000 บาท เพราะการกระทำของนาย ง. ถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เสียภาษีสามารถทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้โดยการวางแผนการหรือโครงสร้างของธุรกรรมในวิธีทางที่ทำให้เขาสามารถจ่ายภาษีได้น้อยลงหรือไม่จ่ายภาษีเลย ด้วยการนำหลักการตีความกฎหมายภาษีตามลายลักษณ์อักษรประกอบเข้ากันกับหลักการพิจารณาเฉพาะแต่เพียงรูปแบบในทางกฎหมายของธุรกรรม (Combination of Literalism and Formalism) มาใช้ประโยชน์ ซึ่งการกระทำดังกล่าวของผู้เสียภาษีทำให้เกิดการกีดกันรายได้ออกจากการจัดเก็บภาษีของรัฐและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Inequity of Taxation) เพราะผู้เสียภาษีส่วนหนึ่ง (โดยเฉพาะผู้ที่ร่ำรวย) สามารถหลบหลีกการจ่ายภาษีได้ในขณะที่ผู้เสียภาษีอีกส่วนหนึ่ง (โดยเฉพาะผู้ที่มีรายได้น้อย) ไม่สามารถหลบหลีกการจ่ายภาษีได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อความเสมอภาคในการกระจายรายได้จากผู้ร่ำรวยไปสู่ผู้ที่ยากจน

เพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ การพิจารณาตัดสินคดีของศาลอังกฤษในภายหลังต่อมา ได้นำเนื้อหาสาระที่เป็นแก่นแท้ของธุรกรรมเข้ามาพิจารณาเพิ่มมากขึ้น กล่าวอีกอย่างหนึ่ง ศาลในประเทศอังกฤษได้ย้ายเบนออกไปจากวิธีการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัด (Strict Approach) และรับเอาวิธีการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายมาใช้ (Purposive Approach) วิธีการตีความแบบหลังนี้ในบางครั้งเรียกกันว่า “กฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยศาล” (A Judge-Made Rule) โดยศาลในประเทศอังกฤษส่วนหนึ่งได้พิจารณาเกินไปกว่าถ้อยคำของบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีเพื่อค้นหาความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ที่อยู่เบื้องหลังถ้อยคำนั้นๆ หรือมองข้ามถ้อยคำไปยังวัตถุประสงค์ที่อยู่เบื้องหลังถ้อยคำนั้นๆ และพิจารณาเกินไปกว่ารูปแบบของธุรกรรมของผู้เสียภาษีเพื่อค้นหาสาระสำคัญของเศรษฐกิจที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมนั้นๆ หรือมองข้ามรูปแบบของธุรกรรมไปยังสาระสำคัญของเศรษฐกิจที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมนั้นๆ ประกอบกันไปด้วย (Chamberlain; et al. 2005, p. 9)

การต่อต้านขัดขวางการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ของผู้เสียภาษิดังเช่นในกรณีของนาย ง. ตามตัวอย่างที่ยกมาข้างต้น ต้องอาศัยวิธีการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อค้นหาความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ที่อยู่เบื้องหลังตัวหนังสือหรือถ้อยคำของบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีนั่นๆ เพื่อนำสิ่งที่ค้นพบไปปรับกับธุรกรรมหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ผู้เสียภาษีได้กระทำขึ้น เพื่อที่จะวินิจฉัยได้ว่าธุรกรรมหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นได้กระทำขึ้นสอดคล้องกับความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีนั่นๆหรือไม่ หากปรากฏว่า เมื่อนำสิ่งที่ได้จากการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายไปปรับกับธุรกรรมหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ผู้เสียภาษีได้กระทำขึ้นแล้ว (โดยพิจารณาทั้งรูปแบบของธุรกรรมและสาระสำคัญของ

เศรษฐกิจที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมนั้น) พบว่าธุรกรรมหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นได้กระทำแต่เพียงในนาม(ให้ถูกต้องตามรูปแบบหรือตัวหนังสือของบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีนั้นๆ) โดยไม่เป็นไปตามความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีนั้นๆ การกระทำธุรกรรมหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นย่อมถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ และผลที่ตามมาคือ ผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการกระทำธุรกรรมหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าว

การตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือการตีความตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายจึงหมายถึง การแปลความหมายของถ้อยคำที่ใช้ในบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีโดยคำนึงถึงความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมายหรือจิตวิญญาณของกฎหมาย (Spirit of Law) หรือการตีความกฎหมายที่นำเจตนารมณ์ในการออกกฎหมายมาพิจารณา ซึ่งวิธีการตีความนี้ตรงข้ามกับวิธีการตีความกฎหมายอย่างเคร่งครัดในศาลสูง Lord Cooke (James, 2012, p. 214) แสดงความเห็นเกี่ยวกับการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายไว้ดังนี้:

“อาจยอมรับได้ว่าการใช้พระราชบัญญัติภาษีเกี่ยวกับวิธีการโดยทั่วๆ ไปในการตีความกฎหมาย ในการกำหนดความหมายตามธรรมชาติของถ้อยคำใดถ้อยคำหนึ่งโดยเฉพาะในพระราชบัญญัติภาษี นำหนักของความหมายให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎหมาย” และต่อมาในคำพิพากษาของเขา:

“ถ้าข้อสงสัยสุดท้ายเป็นการแบกรับความจริงเกี่ยวกับบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีใดโดยเฉพาะในเรื่องของกลุ่มของข้อเท็จจริงใดโดยเฉพาะ กฎเกณฑ์ในการตีความไม่สามารถเป็นสิ่งที่หลายทั้งมวลได้ ผู้ตีความต้องกลับไปหาเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีที่มองเห็นได้ทุกครั้ง” คดีสำคัญที่ศาลอังกฤษนำวิธีการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายมาปรับใช้ คือคดี Ramsey Ltd v. IRC ในคดีนี้ ศาลสูงได้ต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้บนพื้นฐานที่ว่า “ศาลมีสิทธิที่จะพิจารณาผลรวมทั้งหมดของธุรกรรมหลายอย่างที่มีความสัมพันธ์กันและประกอบเข้ากันและไม่จำเป็นต้องอนุมัติให้ผลทางภาษีต่อทุกธุรกรรมเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่ประกอบรวมเข้ากันนั้น” (Vanistendael, 1997, p. 139) คดีนี้ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ว่าศาลได้ปฏิเสธการตีความกฎหมายภาษีตามลายลักษณ์อักษร และคดีนี้นำมาซึ่งหลักการที่เรียกว่า “หลักการแรมเซย์” (Ramsey Principle) ที่มีสาระว่า แผนการหลบหลีกภาษีที่สร้างขึ้นจากกลอุบายที่ซับซ้อนสามารถที่จะถูกมองข้ามเพื่อเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีและนอกเหนือจากธุรกรรมเรื่องหนึ่งเรื่องใดที่ผู้เสียภาษีได้ทำขึ้น ศาลสามารถพิจารณาไปถึงการจัดการทั้งหลายที่เกี่ยวข้องของผู้เสียภาษีทั้งหมด (James, 2012, p. 214) ในคดีนี้ Lord Wilberforce อ้างถึงคดี Duke of Westminster และกล่าวว่า

“ขณะที่บังคับให้ศาลต้องยอมรับเอกสารหรือธุรกรรมทั้งหลาย (ที่ถูกพบว่าเป็นของจริง) เช่นว่านั้น มันไม่ได้บังคับให้ศาลต้องพิจารณาเอกสารชิ้นหนึ่งหรือธุรกรรมเรื่องหนึ่งเรื่องใดชั่วกะพริบตาแยกออกจากบริบทที่เอกสารหรือธุรกรรมเป็นส่วนหนึ่งของบริบทนั้นอย่างเหมาะสม ถ้ามันสามารถมองเห็นได้ว่า เอกสารชิ้นหนึ่งหรือธุรกรรมเรื่องหนึ่งเรื่องใดถูกตั้งใจให้มีผลในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของหัวใจสำคัญหรือสิ่งที่ต่อเนื่องกันของธุรกรรมต่างๆ หรือในฐานะเป็นส่วนประกอบของธุรกรรมที่กว้างขวางขึ้นตามที่ถูกตั้งใจไว้ทั้งหมด ไม่มีสิ่งใดในหลักการที่จะขัดขวางในการพิจารณาเอกสารหรือธุรกรรมนั้น เพื่อที่จะทำเช่นนั้น ไม่ใช่เป็นการชอบรูปแบบมากกว่าเนื้อหาสาระ หรือชอบเนื้อหาสาระมากกว่ารูปแบบ มันเป็นหน้าที่ของศาลที่จะต้องค้นหาให้แน่ใจถึงลักษณะทางกฎหมายของธุรกรรมใดๆ ที่ธุรกรรมนั้นได้แสวงหาความผูกพันกับภาษีหรือผลทางภาษี และถ้าภาษีหรือผลทางภาษีสอดคล้องกัน

มาจากสิ่งที่ต่อเนื่องกันหรือการรวมกันของธุรกรรมต่างๆ ตามที่ถูกตั้งใจให้เกิดผลเช่นนั้น นั่นคือ สิ่งทีต่อเนื่องกันหรือการรวมกันของธุรกรรมต่างๆ ที่อาจต้องนำมาพิจารณา” (James, 2012, p. 214)

ศาลในประเทศอังกฤษได้นำเอาการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายมาปรับใช้เพิ่มมากขึ้นเนื่องจากวิธีการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดนำไปสู่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นอย่างไรก็ตาม วิธีการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดสนับสนุนความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี ในขณะที่วิธีการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายไม่สามารถรับประกันความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี กล่าวอีกอย่างหนึ่ง วิธีการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ช่วยให้ศาลสามารถต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ นำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแต่ลดความสำคัญของความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี

ความไม่แน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี (Legal Uncertainty) เกิดจากสาเหตุ 2 ประการ กล่าวคือ

(1) วัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของกฎหมายสามารถถูกค้นพบได้อย่างไร เพื่อที่จะให้ความหมายแก่ถ้อยคำในบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง และ

(2) ในขอบเขตขนาดไหนที่ศาลจะตรวจสอบวัตถุประสงค์ที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมของผู้เสียภาษี (Purpose behind the Taxpayer's Transaction) เพื่อให้แน่ใจถึงลักษณะทางกฎหมายของธุรกรรม (Legal Nature of Transaction) นั้น เพื่อนำบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้

Orow (2004, p. 412) สนับสนุนความไม่แน่นอนชัดเจนตาม (ก) ว่า “การค้นหาความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมายสามารถสร้างความไม่แน่นอนชัดเจนในตัวของมันเอง” ในขณะที่ Jones (1996, p. 79) กล่าวว่า “สำหรับคำถามที่ว่า ‘ศาลทราบถึงว่า สิ่งใดคือวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย ได้อย่างไร’ สันนิษฐานว่าคำตอบคือศาลได้พิจารณาทั้งหลักการที่แสดงอยู่ในตัวกฎหมายและวัตถุประสงค์ภายนอก เช่น รายงานการประชุมของรัฐสภา”

เกี่ยวกับความไม่แน่นอนชัดเจนตาม (ข) กฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยศาลในคดี Ramsay หรือ กฎเกณฑ์ที่อนุญาตให้ศาลออกแบบวิธีการที่จะกำหนดผลในทางกฎหมายที่แท้จริงของธุรกรรม (True Legal Effect of Transaction) เพื่อให้มีความเกี่ยวข้องกับภาษี ได้รับการขยายความหรือได้ถูกจำกัดขอบเขตในคดีต่อๆ มา² การขยายความหรือการจำกัดขอบเขตของกฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยศาลดังกล่าว ทำให้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีโดยการตีความกฎหมายภาษีของศาลเกิดความไม่แน่นอนชัดเจน Tax Law Review Committee (TLRC) (1997, p. xii) สนับสนุนความเห็นในเรื่องนี้ว่า กฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยศาลไม่ได้เสนอขอบข่ายที่ชัดเจนที่ซึ่งกฎเกณฑ์จะทำงานอยู่ภายในขอบข่ายดังกล่าว

²เช่นคดี Furniss v. Dawson [1984] STC 153 คดีนี้เป็นคดีที่แสวงหาความชัดเจนเกี่ยวกับเงื่อนไขในการใช้หลักการในคดี Ramsay และในกระบวนการแสวงหา ดูเหมือนที่คดีนี้ได้ขยายหลักการดังกล่าวออกไป กล่าวคือ ถ้าธุรกิจการค้าเกิดขึ้นจากธุรกรรมหลายเรื่องทีต่อเนื่องกันเป็นลำดับ แม้ในภาพรวมทั้งหมดเป็นสิ่งที่ยอมรับได้ว่ามีวัตถุประสงค์ในทางการค้าอย่างแท้จริง ธุรกรรมเฉพาะอย่างใดอย่างหนึ่งในธุรกิจการค้าที่ต่อเนื่องนั้น อาจยังคงไม่ได้รับการยอมรับว่ามีผลทางกฎหมาย ถ้าได้ถูกดำเนินการโดยเฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษี (James, 2012, p. 119)

ไม่ใช่เรื่องง่ายที่จะทำให้กฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยศาลมีความแน่นอนชัดเจน เนื่องจากกฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยศาลขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและธุรกรรมในแต่ละคดีและขึ้นอยู่กับทัศนะในการพิจารณาคดีที่แตกต่างกัน Tax Law Review Committee (1997, p. 31) ให้ข้อเสนอแนะว่า “ผู้พิพากษาต้องพัฒนากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีโดยการตีความกฎหมายภาษีของศาล (A Judicial Anti-Avoidance Doctrine) ภายใต้ข้อจำกัดที่ได้ถูกกำหนดโดยบทบาทหน้าที่ของผู้พิพากษาในฐานะผู้ตีความกฎหมาย (Interpreters of the Law) มากกว่าที่จะอยู่ในฐานะผู้บัญญัติกฎหมาย (Lawmakers)” ข้อเสนอแนะนี้อาจจะช่วยลดความไม่แน่นอนชัดเจนให้แก่กฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยศาล

2. การออกกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษี

ตามที่อภิปรายในหัวข้อก่อน กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดขึ้นโดยศาลหรือโดยการตีความกฎหมายภาษีของศาล (Judicial Anti-Avoidance Rules) อาจส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนขึ้นในกฎหมายภาษี ดังนั้น กฎเกณฑ์ที่กำหนดหรือบัญญัติขึ้นโดยผู้ที่มีอำนาจในการออกกฎหมายจึงเป็นอีกวิธีการหนึ่งในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ กฎเกณฑ์ดังกล่าวแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ : กฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่กำหนดไว้สำหรับกรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง (Specific Anti-Avoidance Rules or SAARs) และกฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไปไม่จำกัดเฉพาะกรณีใดกรณีหนึ่ง (General Anti-Avoidance Rules or GAARs)

2.1 ลักษณะที่ควรจะเป็นของกฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

ในความเห็นของผู้เขียน ถ้าเราต้องการที่จะพึงพิงกฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งสองประเภทข้างต้นเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ กฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) และกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ควรมีลักษณะดังนี้ : ปกป้องไม่ให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเกิดการรั่วไหล นำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสร้างความง่ายให้แก่กฎหมายภาษี นำมาซึ่งความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี ไม่เป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ที่ดำเนินการตามปกติของบุคคลโดยทั่วไป และไม่ให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจแก่ผู้จัดเก็บภาษีมากเกินไป

ในหัวข้อ 2.2 และ 2.3 ผู้เขียนจะวิเคราะห์และอภิปรายว่ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) และกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) มีลักษณะที่พึงประสงค์ดังกล่าวข้างต้นหรือไม่

2.2 กฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่กำหนดไว้สำหรับกรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง³

ประเทศอังกฤษได้รับเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) มาใช้ (Cooper: 1997, p. 40) กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs)

³ต่อไปในบทความนี้จะเรียกว่า “กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ” (SAARs)

จะกำหนดประเภทของแผนการ (Type of Transaction) หรือการกระทำที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ไว้โดยเฉพาะ รวมทั้งกำหนดผลทางภาษีของแผนการหรือการกระทำเช่นนั้นไว้ด้วย (Collision & Tiley, 2004, p. 180)

รัฐสภาของประเทศอังกฤษจะบัญญัติกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) โดยทันที เมื่อแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ถูกพบ (Tax Law Review Committee, 1997, p. 8) ดังนั้น กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) จึงเป็นมาตรการที่ดีกว่ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดขึ้นโดยศาล เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดจากการจัดเก็บภาษีเกิดการรั่วไหลเนื่องจากการหลบหลีกภาษี

Tiley (2005, p. 100) กล่าวว่า “ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีต้องการไม่ให้แผนการหลบหลีกภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้มีผลใช้บังคับได้” อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ไม่สามารถทำงานสอดคล้องกับความต้องการนี้ได้อย่างสมบูรณ์ กล่าวคือ ถึงแม้ว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวจะสามารถต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีสำหรับกรณีหนึ่งกรณีใด แต่กฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่มีผลอย่างเด็ดขาดสมบูรณ์ในการต่อต้านยับยั้งแผนการหลบหลีกภาษีได้ทั้งหมดทุกกรณี (Thuronyi, 2003, p. 152) ทั้งนี้ เพราะผู้เสียภาษีอาจจะค้นหาแผนการหรือกระทำการอย่างอื่นที่กฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่ได้บัญญัติครอบคลุมถึง (Thuronyi, 2003, p. 97)

กล่าวในทำนองเดียวกัน การนำเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) มาใช้ ได้สร้างโอกาสในการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในรูปแบบใหม่ๆ ขึ้นมาอีกเรื่อยๆ เพราะกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ได้ทำงานเหมือนเป็นแผนที่ถนนสำหรับนักวางแผนภาษี (Tax Law Review Committee, 1997, p. 4) ให้หาหนทางหรือแผนการหลบหลีกภาษีในรูปแบบใหม่ๆ ที่กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ไม่ได้บัญญัติครอบคลุมถึง ผลที่ตามมาก็คือ พัฒนาการของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ที่สร้างขึ้นเพื่อต่อต้าน ยับยั้งหรือปิดช่องโหว่ใดช่องโหว่หนึ่งจะติดตามมาด้วยการกำหนดกฎเกณฑ์ใหม่ๆ ตามมาอีกเรื่อยๆ เพื่อปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีในรูปแบบใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นโดยไม่หยุด (Tax Law Review Committee, 1997, pp. 4-5) สิ่งนี้ได้ก่อให้เกิดความซับซ้อนในกฎหมายภาษี ซึ่งมีผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายของผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดการเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ดังนั้น กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) จึงไม่สนับสนุนต่อหลักความง่ายของกฎหมายภาษี (Legal Simplicity) และขัดขวางต่อความมีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐกิจในการการจัดเก็บภาษี (Economic Efficiency of Taxation) ประเทศอังกฤษมีกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) อยู่เป็นจำนวนมาก ซึ่งส่วนใหญ่พบอยู่ใน TA1988, Part XVII (Tookey, 2003, p. 364) นอกจากนี้ พระราชบัญญัติทางการเงินที่ออกมาทุกปี (Annual Finance Act) ก็ได้กำหนดรายการเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ไว้ค่อนข้างยาว (Tax Law Review Committee, 1997, p. 6) กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ภายใต้กฎหมายของประเทศอังกฤษเป็นบทบัญญัติที่มีรายละเอียดมาก (Thuronyi, 2003, p. 152) บทบัญญัติที่มีรายละเอียดมากเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี (Legal Certainty) นอกจากนี้ กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) จะมีผลบังคับใช้ถัดจากวันที่กำหนดไว้แน่นอน

(Tiley, 2005, p. 100) สิ่งดังกล่าวเหล่านี้ทำให้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) สนับสนุนหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี

อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ที่มีจำนวนมากและมีรายละเอียดมากมาย่อมหมายถึงบทบัญญัติที่มีเนื้อหาที่กว้างขวางและซับซ้อน ผลที่ตามมาก็คือ ผู้เสียภาษีและผู้ให้คำปรึกษาทางด้านภาษีแก่ผู้เสียภาษีกระตุ้นให้รัฐบาลอังกฤษใช้บทบัญญัติที่กำหนดขึ้นมาเพื่อเป้าหมายใดโดยตรง โดยบทบัญญัตินั้นควรต้องถูกร่างขึ้นมาอย่างกระชับและไม่ให้มีเนื้อหาที่กว้างขวางจนเกินไป ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนแก่ผู้เสียภาษี (Tax Law Review Committee, 1997, p. 5) Tax Law Review Committee (1997, p. 5) ได้ให้ข้อสังเกตว่า ยิ่งขอบเขตของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) มีความชัดเจนมากขึ้นเพียงไร ยิ่งจะเกิดความง่ายที่มากขึ้นเพียงนั้นแก่ผู้เสียภาษีในการจัดการทำธุรกรรมของพวกเขาก็ตกอยู่นอกขอบเขตของกฎเกณฑ์เช่นนั้น ผลที่มาก็คือ เกิดแรงจูงใจให้รัฐบาลอังกฤษต้องร่างกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) สำหรับกรณีใดกรณีหนึ่งให้มีขอบเขตที่กว้างขวางมากขึ้น แม้ว่าอาจมีความเสี่ยงต่อการที่จะตะครุบเอาธุรกรรมที่บริสุทธิ์เข้ามาอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ดังกล่าวด้วย (Tax Law Review Committee, 1997, p. 5)

ดังนั้น กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) จึงอาจมีผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ที่ดำเนินการตามปกติของบุคคลโดยทั่วไป ข้อเสนอของ Troup (1992, p. 138) ต่อไปข้างล่างนี้น่าจะช่วยแก้ปัญหาผลกระทบดังกล่าวได้

“ในกรณีที่ช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีถูกค้นพบ รัฐบาลจะต้องประกาศเจตจำนงที่จะออกกฎหมายมาปิดช่องโหว่ดังกล่าว โดยเจตจำนงนั้นต้องประกาศอย่างชัดเจน แม้กระนั้นก็ตาม รัฐบาลควรขอคำปรึกษาจากองค์กรที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ และควรมีความมุ่งมั่นอย่างแท้จริงที่จะกำหนดเป้าหมายเพื่อปิดช่องโหว่ในบทบัญญัติใด ๆ เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีด้วยความแน่นอนและความชัดเจน”

Thuronyi (2003, p. 201) กล่าวว่า ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบ Common Law กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) โดยปกติจะถูกนำไปใช้บังคับเฉพาะในกรณีที่การบริหารจัดเก็บภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่าผู้เสียภาษีกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีโดยเฉพาะ เจื่อนโซนี่ทำให้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ไม่ได้ให้อำนาจในการใช้ดุลยพินิจแก่ผู้จัดเก็บภาษีมากจนเกินไป อย่างไรก็ตาม มีตัวอย่างการให้อำนาจในการใช้ดุลยพินิจแก่กรมสรรพากรของประเทศอังกฤษถูกพบอยู่เป็นจำนวนมากใน TA1988, Part XVII (ss703-787) คำแนะนำของ Troup (1992, p. 138) ต่อไปข้างล่างนี้ น่าที่จะช่วยปกป้องประชาชนผู้บริสุทธิ์จากการใช้ดุลยพินิจของผู้จัดเก็บภาษีที่สังคมไม่อาจยอมรับได้ “ในกรณีที่มีความจำเป็น กรมสรรพากรสามารถมีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการใช้บทบัญญัติเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีได้ แต่ดุลยพินิจดังกล่าวต้องถูกเติมพ้น (เพื่อป้องกันการสูญเสีย) ด้วยการจัดให้มีกระบวนการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสมเพียงพอ”

2.3 กฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไปไม่จำกัดเฉพาะกรณีใดกรณีหนึ่ง⁴

หลายประเทศในยุโรปภาคพื้นทวีป (Tiley, 2005, p. 101) (เช่น ฝรั่งเศส เยอรมนี เนเธอร์แลนด์ และสเปน) ได้รับเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) มาใช้บังคับ ในขณะที่ระบบกฎหมายของประเทศอังกฤษไม่มีกฎเกณฑ์ดังกล่าว (Vanistendael, 1997, p. 144)

เนื่องจากผู้บัญญัติกฎหมายไม่สามารถวางกฎเกณฑ์ไว้ล่วงหน้าเพื่อต่อต้านยับยั้งแผนการหรือการกระทำเพื่อหลบหลีกภาษีได้ในทุกกรณี ดังนั้น จึงเป็นไปได้ว่ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) จะเหลือช่องโหว่ให้มีการหลบหลีกภาษีได้อีก (Tax Law Review Committee, 1997, p. 6) กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) มีจุดมุ่งหมายที่จะครอบคลุมขอบเขตของแผนการที่มีเป้าหมายหลักเพื่อการหลบหลีกภาษี (Brooks & Head, 1997, p. 72)

ดังนั้น กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) จึงช่วยให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้ทำให้แผนการหลบหลีกภาษีที่ไม่ได้ถูกระบุไว้โดยเฉพาะเจาะจงไร้ผล กล่าวอีกอย่างหนึ่ง กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) สามารถต่อต้านขัดขวางไม่ให้ประชาชนสามารถทำการหลบหลีกภาษีโดยใช้แผนการหลบหลีกภาษีที่กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ไม่สามารถต่อต้านขัดขวางได้ และถ้าประชาชนที่ไม่สามารถได้รับประโยชน์จากแผนการหลบหลีกภาษีดังกล่าวเป็นคนร่ำรวย กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) จะช่วยสนับสนุนให้เกิดการกระจายรายได้จากคนที่ร่ำรวยไปสู่คนที่ยากจน นอกจากนี้ กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ได้ช่วยป้องกันไม่ให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเกิดการรั่วไหล เนื่องจากการหลบหลีกภาษีที่กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) ไม่สามารถต่อต้านขัดขวางได้

กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) สนับสนุนต่อความง่ายของกฎหมายภาษีและความมีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษี เพราะกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษี ด้วยเหตุผล 2 ประการ

ประการที่ 1 กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไม่ต้องการบทบัญญัติซึ่งมีรายละเอียดมาก ทั้งนี้ เพราะกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่จะนำไปใช้ต่อต้านแผนการหรือการกระทำเพื่อการหลบหลีกภาษีไว้อย่างกว้างๆ (Broad Criteria) โดยไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้สำหรับกรณีใดกรณีหนึ่งเป็นการเฉพาะ (without being tied to specific cases) (Tax Law Review Committee, 1997, p. 33)

⁴ต่อไปในบทความนี้จะเรียกว่า “กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป” (GAARs)

ประการที่ 2 กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) สามารถยับยั้งพัฒนาการของกฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นเพื่อปิดช่องโหว่ใดช่องโหว่หนึ่งที่ติดตามมาด้วยการกำหนดกฎเกณฑ์ใหม่ ๆ ตามมาอีกเรื่อยๆ เพื่อปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีในรูปแบบใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา (Tax Law Review Committee, 1997, p. 34) ตามที่กล่าวก่อนหน้านี้ กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) นำไปสู่พัฒนาการของกฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นเพื่อปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีโดยไม่มีการหยุด (Tax Law Review Committee, 1997, p. 34)

อย่างไรก็ตาม ขอบเขตและการใช้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี (Legal Uncertainty) เนื่องจากขอบเขตและการใช้ที่กว้างขวางของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) หมายถึง กฎเกณฑ์นั้นไม่ได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าในสถานการณ์เช่นใดที่ภาษีจะถูกบังคับจัดเก็บ (Tax Law Review Committee, 1997, p. 32) นอกจากนี้ ขอบเขตและผลลัพธ์อย่างกว้างขวางของกฎเกณฑ์ดังกล่าวในท้ายที่สุดจะขึ้นอยู่กับความตีความกฎหมายภาษีของศาล (Tax Law Review Committee, 1997, p. 33)

เพื่อที่จะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ต้องบัญญัติแยกแยะความแตกต่างระหว่างธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้กับธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ Arnold (1997, p. 228) กล่าวว่า การแยกแยะความแตกต่างดังกล่าวถือเป็นหัวใจสำคัญของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ซึ่งจะไม่นำเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไปใช้บังคับ คือ การวางแผนภาษีหรือการลดภาระภาษีที่วิญญูชนทั่วไปปฏิบัติ (Tax Law Review Committee, 1997, p. xv)

ในขณะที่ ธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ซึ่งจะนำเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไปใช้บังคับคือธุรกรรม/แผนการที่ไม่มีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ตามที่วิญญูชนปฏิบัติ แต่ธุรกรรม/แผนการดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายหลักเพื่อการหลบหลีกภาษีเป็นสำคัญ (Brooks & Head, 1997, p. 72)

Salter (2002, p. 501) กล่าวว่า “การหลบหลีกภาษีและการหนีภาษีมีความแตกต่างกัน” การหนีภาษีโดยการแสดงรายงาน/เอกสารอันเป็นเท็จ (False Records) การไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงโดยจงใจ (Willful Non-Disclosure) และการกระทำในลักษณะทำนองเดียวกันจะไม่ตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs)

นอกเหนือจากที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2 (ความคล้ายคลึงและความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษี การวางแผนภาษีและการหนีภาษี) คำจำกัดความเกี่ยวกับ “การลดภาระภาษี” (Tax Minimization) “การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้” (Tax Avoidance) และ “การหนีภาษี” (Tax Evasion) ต่อไปข้างล่างนี้ น่าที่จะเป็นการทบทวนและทำให้ผู้อ่านมองเห็นถึงความแตกต่างระหว่างสิ่งเหล่านี้ได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

Thuronyi (2003, p. 156) กล่าวว่า “การลดภาระภาษี (Tax Minimization) (การวางแผนภาษีและทำให้ภาระภาษีเบาบางลง (Tax Planning and Tax Mitigation)) เป็นพฤติกรรมที่มีผลในการลดภาระภาษีที่ชอบด้วยกฎหมาย”

Tiley (2005, p. 94) กล่าวว่า “การทำให้ภาระภาษีเบาบางลงเกิดขึ้นได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้ประโยชน์จากทางเลือกที่ดึงดูดใจทางการเงิน ซึ่งทางเลือกดังกล่าวถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษี และผู้เสียภาษีได้รับผลทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริงในการใช้ทางเลือกดังกล่าว ซึ่งรัฐสภาผู้บัญญัติทางเลือกดังกล่าวได้ตั้งใจที่จะให้ผู้เสียภาษีที่ได้ใช้ประโยชน์จากทางเลือกดังกล่าวได้รับผลทางเศรษฐกิจเช่นว่านั้นจริงๆ”

Tax Law Review Committee (1997, p. 3) ได้กล่าวว่า “การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ คือ การกระทำเพื่อลดภาระภาษีหรือยืดเวลาในการจ่ายภาษีในวิถีทางที่รัฐสภาไม่ได้ตั้งใจให้เป็นเช่นนั้น”

Lord Nolan กล่าวในคดี IRC v Willoughby ว่า “การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ คือ การกระทำที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของรัฐสภาผู้บัญญัติกฎหมายหรือการกระทำที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้เจตนารมณ์ของรัฐสภาผู้บัญญัติกฎหมายเสียไป”

Kessler (2004, p. 376) กล่าวว่า “การหนีภาษี คือ การกระทำที่เป็นความผิดอาญา (การฉ้อฉลหรือการหลอกลวงกรมสรรพากรหรือการทำความผิดที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน) การหนีภาษีเกี่ยวข้องโดยตรงกับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโดยไม่ถูกต้องโดยมีเจตนาทุจริต” เจตนาทุจริตเป็นองค์ประกอบสำคัญของความผิดฐานหนีภาษี

Vanistendael (1997, p. 132) กล่าวว่า การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้เป็นการกระทำที่ไม่เป็นความผิดทางอาญา Salter (2002, p. 501) สนับสนุนความเห็นนี้ ด้วยเหตุผล 2 ประการ กล่าวคือ (ก) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้และการหนีภาษีมีความแตกต่างกัน และ (ข) ลักษณะของแผนการหลบหลีกภาษีที่ซับซ้อนที่สร้างขึ้นอย่างแยบยลไม่ควรที่จะถูกมองว่าเป็นการกระทำที่มีเจตนาทุจริตในส่วนของผู้ซึ่งได้ออกแบบและใช้แผนการเช่นนั้น Tiley (2005, p. 97) ได้กล่าวสนับสนุนด้วยว่า การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้เป็นสิ่งที่ไม่ขัดต่อกฎหมาย ไม่ว่าการหลบหลีกภาษีนั้นจะสำเร็จหรือไม่ ซึ่งหมายถึงว่า ถ้าแผนการหลบหลีกภาษีนั้นได้ถูกพยายามทำขึ้น แต่หลบหลีกภาษีไม่สำเร็จ ผู้เสียภาษียังต้องจ่ายภาษีพร้อมด้วยดอกเบี้ยหรือเงินเพิ่ม

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า การลดภาระภาษี (การวางแผนภาษี และการทำให้ภาระภาษีเบาบางลง) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ และการหนีภาษีมีความแตกต่างกัน ถ้ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) สามารถบัญญัติถึงความแตกต่างระหว่างสิ่งเหล่านี้ และกำหนดว่าเฉพาะธุรกรรม/แผนการซึ่งมีการหลบหลีกภาษีเป็นเป้าหมายหลักเท่านั้นจึงจะตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) สิ่งนี้จะนำมาซึ่งความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี

ในปี ค.ศ.1997 Tax Law Review Committee (1999, p. 11) ได้เสนอให้มีการนำเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) มาใช้ในประเทศอังกฤษในเดือนตุลาคม ปี ค.ศ.1998 กรมสรรพากรของประเทศอังกฤษได้ตีพิมพ์เอกสารเพื่อขอความคิดเห็นจากองค์กรต่างๆ ในการนำเอากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) มาใช้ในการจัดเก็บภาษีทางตรง รายงานของ Tax Law Review Committee และเอกสารเพื่อขอความคิดเห็นจากองค์กรต่างๆ ได้มีความเห็นพ้องกันว่ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) จะนำไปใช้กับธุรกรรม/แผนการที่จงใจออกแบบมาเพื่อการหลบหลีกภาษีในวิถีทางที่ขัดกับเจตนารมณ์ของรัฐสภาผู้บัญญัติกฎหมาย

ตามที่กล่าวข้างต้น การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้กับการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้มีความแตกต่างกัน หากกฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) กำหนดว่า กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) จะไม่นำไปใช้กับธุรกรรม/แผนการที่ได้รับการคุ้มครองหรือการวางแผนภาษีที่ยอมรับได้ที่กำหนดไว้ในลักษณะเช่นนี้จะช่วยก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี ตามรายงานของ Tax Law Review Committee (1999, p. 13) ธุรกรรม/แผนการจะเป็นธุรกรรม/แผนการที่ได้รับการคุ้มครองหรือการวางแผนภาษีที่ยอมรับได้ ถ้าธุรกรรม/แผนการนั้นมีลักษณะดังนี้ : สามารถถูกพิจารณาได้ว่าได้รับการสนับสนุนจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายตกอยู่ภายใต้ข้อยกเว้นของกฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) หรือมิฉะนั้น ต้องไม่ขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีหรือไม่ทำให้เกิดอุปสรรคของกฎหมายภาษีเสียไป

ตามเอกสารเพื่อขอความคิดเห็นจากองค์กรต่างๆ ข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้จะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นว่าธุรกรรม/แผนการใดเป็นการวางแผนภาษีที่ยอมรับได้ : วัตถุประสงค์ของธุรกรรม/แผนการคือ การใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษี หรือการใช้ประโยชน์จากค่าลดหย่อนที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษี หรือธุรกรรม/แผนการนั้นได้รับการยกเว้นจากกฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) (Tax Law Review Committee, 1999, p. 14)

มีข้อโต้แย้งว่า ถ้ากฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ได้ถูกสร้างขึ้นไว้ให้มีขอบเขตเนื้อหากว้างขวางมากจนเกินไป กฎเกณฑ์ดังกล่าวจะเป็นอุปสรรคต่อการทำธุรกรรมและการพาณิชย์ตามปกติของบุคคลโดยทั่วไป (TLRC, 1997, p. xvi) Orow (2004, p. 410) กล่าวในทำนองเดียวกันว่า กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ได้ก่อให้เกิดขอบเขตแห่งความไม่แน่นอนชัดเจนต่อการประกอบธุรกิจการพาณิชย์เป็นอย่างมาก

กฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ที่บัญญัติให้มีข้อยกเว้นสำหรับธุรกรรมหรือแผนการบางอย่าง (เช่น ธุรกรรมหรือแผนการที่ได้รับการคุ้มครองหรือการวางแผนภาษีที่ยอมรับได้) นอกจากข้อยกเว้นดังกล่าวจะก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนขึ้นในกฎหมายภาษีแล้ว ยังเป็นสิ่งที่ช่วยปกป้องการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ที่ดำเนินการตามปกติของบุคคลโดยทั่วไปอีกด้วย

ยิ่งไปกว่านั้น กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ที่กำหนดให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการขอรับความชัดเจนจากผู้จัดเก็บภาษี (Clearance Procedure) จะสร้างความแน่นอนชัดเจนในกฎหมายภาษีให้เพิ่มมากยิ่งขึ้นและคุ้มครองรักษาผลประโยชน์ของผู้เสียภาษี สิ่งนี้เป็นข้อดีอีกประการหนึ่งของกฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs)

Tax Law Review Committee (1999, p. 8) ได้แสดงทัศนะไว้ว่ายิ่งกฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) มีขอบเขตเนื้อหากว้างขวางมากเพียงใด ความจำเป็นของผู้เสียภาษีและผู้ที่ทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาด้านภาษีของผู้เสียภาษีในการขอรับความชัดเจนล่วงหน้าจากผู้จัดเก็บภาษียิ่งมีมากขึ้นเพียงนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนว่ากรมสรรพากรจะพิจารณาว่าแผนการหรือธุรกรรมของพวกเขานั้นจะตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) หรือไม่

กระบวนการขอรับความชัดเจนจากผู้จัดเก็บภาษีสามารถทำให้เป็นผลสำเร็จได้ ถ้ากรมสรรพากรมีทรัพยากรที่จะใช้ในกระบวนการดังกล่าวอย่างพอเพียง รวมทั้งมีเจ้าหน้าที่มีประสบการณ์และได้รับการฝึกฝนมาอย่างดีที่จะมาดำเนินการกับคำขอรับความชัดเจนให้แล้วเสร็จได้ภายในเวลาอันรวดเร็ว เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ที่ดำเนินการตามปกติของบุคคลโดยทั่วไป (Tax Law Review Committee, 1999, p. 8) นอกจากนี้ ถ้าคำขอรับความชัดเจนถูกปฏิเสธจากกรมสรรพากร ผู้เสียภาษีควรที่จะอุทธรณ์ต่อไปยังศาลที่เป็นกลางและเป็นอิสระได้ (Tax Law Review Committee, 1997, p. xvi)

ประเด็นสุดท้ายที่จะกล่าวถึง คือ กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) จะให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจแก่กรมสรรพากรมากเกินไปหรือไม่ถ้ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ถูกนำมาปฏิบัติ ในการใช้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) เป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องให้กรมสรรพากรให้ความเห็นในเบื้องต้นว่า ธุรกรรม/แผนการของผู้เสียภาษีเป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐบาลผู้ออกกฎหมายภาษีหรือไม่ (Tax Law Review Committee, 1997, p. 35) ดังนั้นจึงเป็นไปได้ว่ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) อาจจะขยายขอบเขตอำนาจของกรมสรรพากร ซึ่งอาจจะเข้าไปแทรกแซงต่อการประกอบธุรกิจที่ดำเนินการตามปกติของบุคคลโดยทั่วไป ดังนั้น ควรที่จะมีการจำกัดขอบเขตอำนาจของกรมสรรพากรในการใช้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs)

Tax Law Review Committee (1997, p. xv-xvi) ได้เสนอว่าเฉพาะแต่สำนักงานใหญ่ของกรมสรรพากรเท่านั้นที่ควรจะมีสิทธินำกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไปใช้ปฏิบัติ เมื่อนำกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไปใช้ปฏิบัติ กรมสรรพากรต้องแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ทำไมธุรกรรมหรือแผนการของผู้เสียภาษีมักจะมีลักษณะที่ควรจะนำกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไปใช้บังคับ (Tax Law Review Committee, 1997, p. xiv) กล่าวคือ ธุรกรรมหรือแผนการของผู้เสียภาษีขัดต่อเจตนารมณ์ของรัฐบาลผู้ออกกฎหมายภาษีหรือไม่ และธุรกรรมหรือแผนการของผู้เสียภาษีไม่เข้าข่ายยกเว้นที่จะตกอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ใช่หรือไม่

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ตามที่เราได้เห็น หากผู้เสียภาษีทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรม การกระทำดังกล่าวจะขัดขวางต่อความประสงค์ของรัฐบาลที่ต้องการให้เกิดการกระจายรายได้ที่มีความเป็นธรรมผ่านทางระบบภาษีนอกจากนี้ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ยังเป็นอุปสรรคต่อความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เพราะการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เมื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ขัดขวางต่อความประสงค์ของรัฐบาลดังกล่าว รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีของผู้เสียภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือที่ขาดคุณธรรม และตามที่เราได้เห็นในหัวข้อที่ 4 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่สำคัญที่ใช้กันอยู่ในประเทศแถบยุโรป คือ การนำหลักการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย และการออกกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้มาใช้

ตามความเห็นของผู้เขียน ในส่วนของศาลไทย ศาลควรพิจารณานำหลักการตีความกฎหมายภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายมาใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (โดยศาลต้องพิจารณาเกินไปกว่าถ้อยคำของบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีเพื่อค้นหาความมุ่งหมายที่อยู่เบื้องหลังถ้อยคำนั้นๆ และพิจารณาเกินไปกว่ารูปแบบของธุรกรรมของผู้เสียภาษีเพื่อค้นหาสาระสำคัญทางเศรษฐกิจที่อยู่เบื้องหลังธุรกรรมนั้น) ประกอบกับการนำหลักการในคดี Ramsay และคดี Furniss v. Dawson มาปรับใช้ หากศาลพิจารณาแล้วเห็นว่าธุรกรรมหรือแผนการของผู้เสียภาษีถูกออกแบบมาเพื่อการหลบหลีกภาษีในวิถีทางที่ขัดกับเจตนารมณ์ของรัฐบาลหรือรัฐบาลผู้ออกกฎหมาย

ในส่วนของรัฐบาลไทยผ่านทางกระทรวงการคลังและกรมสรรพากรผู้เขียนเห็นว่ากระทรวงการคลังและกรมสรรพากรควรนำกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) มาใช้เป็นมาตรการเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะกระทรวงการคลังและกรมสรรพากรยังไม่มีมาตรการดังกล่าวมาใช้ ผู้เขียนพบว่าเมื่อช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีถูกพบ จะมีการออกกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) สำหรับกรณีใดกรณีหนึ่งมาเพื่อปิดช่องโหว่ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) แม้มีข้อดีหลายประการ แต่มาตรการดังกล่าวทำให้กฎหมายภาษีมืดมนซับซ้อน (ซึ่งขัดขวางต่อหลักความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษี) ในขณะที่กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ทำงานในทิศทางที่ตรงกันข้ามกัน

อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ที่มีขอบเขตเนื้อหากว้างขวางจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนของกฎหมาย ขัดขวางต่อการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ที่ดำเนินการตามปกติของบุคคลโดยทั่วไป และให้อำนาจในการใช้ดุลยพินิจแก่ผู้จัดเก็บภาษีมามากเกินไป ดังนั้น ถ้ากฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ถูกนำมาใช้ปฏิบัติในประเทศไทยควรมีข้อสนับสนุนการทำงานของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) เพื่อแก้ไขปัญหาค่าความไม่เพียงพอของกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ (SAARs) รัฐบาลต้องออกกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ในรูปแบบของกฎหมายภาษील้าดบรอง (พระราชกฤษฎีกา) โดยกฎหมายภาษील้าดบรอง (พระราชกฤษฎีกา) ดังกล่าวควรจะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้ : (ก) กำหนดความแตกต่างระหว่างธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้กับธุรกรรม/แผนการเพื่อการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (ข) กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ให้นำไปใช้กับธุรกรรม/แผนการซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อการหลบหลีกภาษีในลักษณะที่ตรงกันข้ามกับเจตนารมณ์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีหรือขัดกับเจตนารมณ์ของรัฐบาลผู้บัญญัติกฎหมายภาษี (ค) กำหนดให้มีข้อยกเว้นให้แก่การวางแผนภาษีที่ยอมรับได้/การวางแผนภาษีที่วิญญูชนปฏิบัติ (ง) กำหนดให้มีกระบวนการขอรับความชัดเจนจากกรมสรรพากรได้ภายในระยะเวลาอันสมควร (เช่น ผู้เสียภาษีสามารถได้รับหนังสือตอบจากกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับจากวันที่ยื่นคำขอรับความชัดเจนจากกรมสรรพากร) หรือกำหนดให้มีระบบการตอบข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนการเริ่มทำธุรกรรมภายในระยะเวลาอันรวดเร็ว (เช่น ผู้เสียภาษีสามารถได้รับหนังสือตอบข้อหารือจากกรมสรรพากรภายใน 15 วันนับจากวันที่กรมสรรพากรได้รับหนังสือหรือจากผู้เสียภาษี) โดยกรมสรรพากรต้องไม่มีการ

เรียกเก็บค่าธรรมเนียมใดๆ จากผู้เสียภาษีที่ขอรับความชัดเจนหรือขอหาหรือจากกรมสรรพากร และกรมสรรพากรต้องกำหนดแบบฟอร์มคำขอรับความชัดเจนหรือคำขอหาหรือจากกรมสรรพากรไว้ในเว็บไซต์ (Website) ของกรมสรรพากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถถ่ายโอนข้อมูล (Download) และนำแบบฟอร์มดังกล่าวออกมาใช้ในทางปฏิบัติได้ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีที่จะอุทธรณ์ต่อไปยังศาลหากคำขอของพวกเขาถูกปฏิเสธจากกรมสรรพากร และ (จ) กำหนดให้เฉพาะสำนักงานใหญ่ของกรมสรรพากรโดยอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีสิทธิใช้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs)

นอกจากนี้ กระทรวงการคลังและกรมสรรพากรควรที่จะต้องมีทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เพียงพอรวมทั้งมีเจ้าหน้าที่ผู้ที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างดี เพื่อที่จะมาจัดการกับคำขอรับความชัดเจนของผู้เสียภาษีและตอบข้อหาหรือให้แก่ผู้เสียภาษี และประการสุดท้าย สำนักงานใหญ่ของกรมสรรพากรต้องมีเจ้าหน้าที่ผู้ที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างดีและมีประสบการณ์เพื่อทำความเข้าใจและเสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากรให้ตัดสินได้ว่า ทำไมธุรกรรม/แผนการของผู้เสียภาษีมียุทธวิธีที่จะนำกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ไปใช้บังคับ กล่าวคือสามารถตัดสินได้ว่าธุรกรรม/แผนการมีจุดมุ่งหมายเพื่อการหลบหลีกภาษีเป็นสำคัญหรือไม่ ธุรกรรมหรือแผนการของผู้เสียภาษีขัดต่อเจตนารมณ์ของรัฐบาลหรือรัฐบาลผู้ออกกฎหมายภาษีหรือไม่ และธุรกรรมหรือแผนการของผู้เสียภาษีไม่เข้าข่ายยกเว้นที่จะตกอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่กำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (GAARs) ใช่หรือไม่⁵

⁵ประเทศเนเธอร์แลนด์อนุญาตให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจปฏิเสธธุรกรรมที่แสดงออกว่าได้ตั้งใจถูกออกแบบมาตั้งแต่เริ่มแรกเพื่อหลบหลีกภาษีและธุรกรรมนั้นอยู่นอกเจตนารมณ์ของกฎหมายหลักการนี้เรียกว่า “หลักการบิดเบือนกฎหมาย” (fraus legis doctrine) (James, 2012, p. 118)

เอกสารอ้างอิง

- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*.
กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- Arnold, Brian J. (1997). The Canadian General Anti-Avoidance Rule.
Tax Avoidance and the Rule of Law.
Graeme S. Cooper, ed. Amsterdam: IBFD Publications BV.
- Brooks, M., & Head, J. (1997). Chapter 2: Tax Avoidance: In Economics,
Law and Public Choice. *Tax Avoidance and The Rule of Law*. Graeme S.
Cooper, ed. Amsterdam: IBFD Publications BV.
- Chamberlain, E. et al. (2005). *Revenue Law – Principles and Practice* (23rded).
West Sussex: Tottel Publishing.
- Collision, D., & Tiley, J. (2004). *Simon's Tiley and Collision UK Tax Guide 2004-05*
(22nded). London: LexisNexis UK.
- Cooper, G. (1997). Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and
Anti-Avoidance Rules. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Graeme S.
Cooper, ed. Amsterdam: IBFD Publications BV.
- Freedman, J. (2004). Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General
Anti-Avoidance Principle. *British Tax Review 2004*.
London: Sweet & Maxwell.
- James, S. (2012). *A Dictionary of Taxation* (2nded).
Glos: Edward Elgar Publishing Limited.
- James, S., & Nobes, C. (2000). *The Economics of Taxation* (7thed).
Essex: Pearson Education.
- Jones, J.A. (1996). Tax Law: Rules or Principles?. *Fiscal Studies*. 17 (3), 79.
- Kessler, J. (2004). Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the Taxes Act 1988.
British Tax Review 2004. London: Sweet & Maxwell.
- Morse, G., & Williams, D. (2004). *Davies: Principles of Tax Law* (5thed).
London: Sweet & Maxwell.
- Orow, N. (2004). Structured Finance and the Operation of General Anti-Avoidance
Rules. *British Tax Review 2004*. London: Sweet & Maxwell.
- Salter, D. (2002). Some Thoughts on Fraudulent Evasion of Income Tax.
British Tax Review 2002. London: Sweet & Maxwell.
- Tax Law Review Committee. (1997). *Tax Avoidance*.
London: The Institute for Fiscal Studies.
- Tax Law Review Committee. (1999). *A General Anti-Avoidance Rule For Direct
Taxes: A Response to the Inland Revenue's Consultative Document*.
London: IFS.

- Thuronyi, V. (2003). *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International.
- Tiley, J. (2005). *Revenue Law* (5thed). Oxford: Hart Publishing.
- Tookey, M. (2003). *Revenue Law* (4thed). London: Old Bailey Press.
- Troup, E. (1992). Unacceptable Discretion: Countering Tax Avoidance and Preserving the Rights of the Individual. *Fiscal Studies*. 13(4), 138.
- Vanistendael, F. (1997). Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Graeme S. Cooper, ed. Amsterdam: IBFD Publications BV.