

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรโดยใช้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร ซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญอย่างหนึ่งที่จะทำให้การปรับใช้กฎหมายภาษีอากรและการปฏิบัติหน้าที่ของกรมสรรพากรมีความชัดเจนและแน่นอน อันเป็นการทำให้ผู้เสียหายอากรได้รับทราบแนวทางในการตีความกฎหมาย รวมทั้งผลในทางกฎหมายล่วงหน้า เพื่อจะสามารถเสียภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายบัญญัติไว้อย่างถูกต้องและแน่นอน ซึ่งนับว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิที่สำคัญของผู้เสียหายอากรพึงมีตามที่องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้ทำการศึกษาและแนะนำไว้ แต่ทว่า ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรในปัจจุบันยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ เพราะระบบปัจจุบันเห็นกันว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีสถานะที่ไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามที่ตนได้วินิจฉัยตอบข้อหารือไว้ จนส่งผลให้เกิดความเสียหายแก่ทั้งผู้เสียหายอากรและกรมสรรพากรในหลายประการ ดังนั้นผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อกรมสรรพากรจึงมีความจำเป็นในการแก้ไข้ปัญหาที่เกิดขึ้น

การแก้ไข้ปัญหาการขาดผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจทำได้โดยเพียงบัญญัติกฎหมายรับรองสถานะทางกฎหมายและบัญญัติให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันกรมสรรพากรก็ได้ แต่การบัญญัติกฎหมายให้กรมสรรพากรต้องผูกพันคำวินิจฉัยของตนในหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจยังไม่ใช่วิธีการแก้ไข้ปัญหาที่ดีที่สุด เนื่องจากการที่กรมสรรพากรต้องผูกพันโดยผลของกฎหมายดังกล่าว แม้จะทำให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรสถานะทางกฎหมายมีความชัดเจนและผู้เสียหายอากรสามารถใช้กล่าวอ้างต่อกรมสรรพากรได้ แต่อาจส่งผลเสียในหลายกรณีด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการทำให้กรมสรรพากรขาดความยืดหยุ่นในการตอบข้อหารือ อาจเป็นการเพิ่มข้อพิพาทระหว่างผู้เสียหายอากรกับกรมสรรพากร อาจเป็นการสนับสนุนผู้เสียหายอากรที่ทุจริต และความเกียติงยากในการกำหนดหลักเกณฑ์

จากการศึกษาระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ พบว่าระบบนี้ให้ความสำคัญกับผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรค่อนข้างมาก อันเป็นผลมาจากการให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยเฉพาะสิทธิได้รับความแน่นอน กล่าวคือ หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้วินิจฉัยตอบไปนั้น แม้ว่าจะไม่มีกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติรับรองผลผูกพันต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไว้เลย แต่ฝ่ายจัดเก็บภาษี

อากรก็ยังยอมผูกพันตนต่อหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวเอง ยิ่งไปกว่านั้นระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรยังได้พัฒนาไปจนถึงระดับที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยอมที่จะสละเอกสิทธิ์ในฐานะที่ตนเป็นฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจเหนือผู้เสียภาษีอากร และยอมทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบกับผู้เสียภาษีอากร ซึ่งส่งผลดีหลายประการด้วยกัน อันได้แก่ การมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นรูปธรรม โดยที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยังมีความยืดหยุ่นในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร อีกทั้งยังไม่ทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในภายหลังด้วย อันเนื่องมาจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรประเภทนี้มีพื้นฐานมาจากการเจรจาข้อตกลงระหว่างกัน

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงได้แนะนำให้ระบบการทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้ามาปรับใช้กับระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร เพื่อให้กรมสรรพากรผูกพันกับคำวินิจฉัยในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยผลของสัญญา เพื่อแก้ไขปัญหาการขาดผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร แทนการผูกพันโดยผลของกฎหมายซึ่งมีข้อเสียหลายประการ โดยอาศัยหลักการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นแนวทาง โดยเสนอให้กรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าดังกล่าว รวมถึงประเด็นปัญหาที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอหารือได้ โดยไม่จำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายแต่อย่างใด อันจะส่งผลดีต่อประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทยต่อไป