

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาของการศึกษา

ในรัฐที่ปกครองในระบอบเสรีประชาธิปไตย การกระทำใด ๆ ของรัฐจะต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐ กล่าวคือ การกระทำของรัฐที่กระทบสิทธิเสรีภาพหรือก่อให้เกิดหน้าที่แก่ประชาชนจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้ให้กระทำได้อีกทั้งกฎหมายดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ และต้องเป็นไปตามหลักการแบ่งแยกอำนาจด้วย คือ กฎหมายดังกล่าวต้องถูกตราขึ้นโดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ ดังนั้นเมื่อการจับกุมภาชีอากรเป็นการบังคับจับกุมโดยใช้อำนาจรัฐจึงต้องมีการบัญญัติกฎหมายภาชีอากรขึ้น และเพื่อที่จะบังคับจับกุมภาชีอากรให้เป็นไปตามกฎหมายภาชีอากร รัฐจำต้องมีเครื่องมือที่ทำให้ตนสามารถทำการจับกุมภาชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งเครื่องมือนี้คือ การใช้อำนาจปกครองของรัฐ ในการใช้อำนาจปกครองของรัฐในการบังคับจับกุมภาชีอากร ไม่ว่าจะเป็นอำนาจออกกฎ คำสั่งหรือการวินิจฉัยข้อพิพาทหรือในบางกรณีอาจจำเป็นต้องเข้าทำสัญญากับผู้เสียหายภาชีอากร จะต้องไม่เกินขอบเขตที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้

ยิ่งไปกว่านั้นในระบบภาชีอากรแบบประเมินตนเอง ความเข้าใจในกฎหมายภาชีอากรเป็นสิ่งที่สำคัญ เพื่อให้ผู้เสียหายภาชีอากรสามารถเสียหายภาชีอากรได้อย่างถูกต้อง กฎหมายภาชีอากร กฎเกณฑ์ ตลอดจนระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ จะต้องมีความชัดเจนแน่นอน แต่การประกอบธุรกิจในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ลักษณะของกิจกรรมในทางเศรษฐกิจมีความซับซ้อนยากต่อการเข้าใจและจัดการ การบัญญัติกฎหมายภาชีอากรจึงไม่สามารถบัญญัติให้ละเอียดครอบคลุมกิจกรรมต่าง ๆ ได้ทั้งหมด กฎหมายภาชีอากรจึงถูกบัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ ส่งผลให้เกิดความขัดแย้งในการตีความกฎหมายภาชีอากรระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาชีอากรและผู้เสียหายภาชีอากร และทำให้ผู้เสียหายภาชีอากรไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาชีอากรได้อย่างถูกต้อง

การตอบข้อหารือทางภาชีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาชีอากรเป็นเป็นการให้คำแนะนำการให้ข้อมูล หรือถ้อยแถลงที่ฝ่ายจัดเก็บภาชีอากรจัดทำขึ้น เพื่อให้ผู้เสียหายภาชีอากรคนใดหรือกลุ่มใดทราบถึงผลทางภาชีอากรที่จะเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรม และผู้เสียหายภาชีอากรนั้นสามารถยึดถือเป็นหลักในการเสียหายภาชีอากรได้ ดังนั้นมาตรการตอบข้อหารือทางภาชีอากรจึงเป็นส่วนสำคัญที่

ช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับนโยบายการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันที่มุ่งเน้นการกำกับดูแล ให้คำปรึกษา แนะนำผู้เสียภาษีอากรและยังเป็นมาตรการที่ช่วยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ดี ซึ่งสิทธิในการขอหารือนี้เป็นไปตามหลักการที่กฎหมายภาษีอากรและการตีความกฎหมายของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอนเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องและมั่นใจในการตัดสินใจของตน รวมทั้งกฎหมายภาษีอากรและการตีความที่เกิดขึ้นในภายหลังก็ต้องไม่มีผลย้อนหลังมาบังคับกับผู้เสียภาษีอากรซึ่งกระทำการโดยสุจริต ตลอดจนส่งเสริมระบบการเสียภาษีแบบประเมินตนเองเนื่องจากทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถได้รับความกระจ่างต่อปัญหาในการเสียภาษีอากร ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้องแน่นอน และยังส่งผลต่อการลดจำนวนข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้น

ในประเทศไทยไม่มีการกำหนดสถานะทางกฎหมายที่แน่นอนของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ โดยในมุมมองของกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีสถานะเป็นเพียงความเห็นทางกฎหมาย¹ เท่านั้น ไม่มีผลบังคับต่อผู้เสียภาษีอากรและไม่ผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่ตอบข้อหารือ แต่ในมุมมองของต่างประเทศนั้น หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรอย่างน้อยจะต้องมีผลผูกพันกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและเป็นการกระทำทางปกครอง² จากการที่ไม่มีผลผูกพันบังคับใช้ได้จึงส่งผลต่อผู้เสียภาษีอากรที่ทำตามหนังสือตอบข้อหารือไปโดยสุจริตหลายประการ เช่น ความเสียหายในการเตรียมการธุรกิจ ความเสียหายอันเกิดจากการต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ความเสียหายในค่าใช้จ่ายในการจ้างทนายความเพื่อส่งหนังสือขอหารือ เป็นต้น ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการเสียภาษีอากร ส่งผลต่อความถูกต้องของวิธีการ คำนวณภาษี ซึ่งกระทบต่อหลักความแน่นอนในทางภาษีอากร อันจะกระทบต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ โดยเฉพาะการประกอบธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ซึ่งหากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีความล่าช้า ก็อาจเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการประกอบธุรกิจดังกล่าว ยิ่งไปกว่านั้นในแง่มุมมองของการลงทุนระหว่างประเทศ ความแน่นอนของผลทางภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งที่นักลงทุนต่างประเทศให้ความสำคัญในการตัดสินใจลงทุน หากการออกหนังสือ

¹ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 เรื่องการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร ข้อ 5

² Carlo Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Doctoral Series 4. Netherlands: IBFD, 2002, p. 430. Retrieved October 5, 2009, from <http://online2.ibfd.org/atr/>.

ตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรไม่มีความแน่นอน กล่าวคือ ไม่มีผลผูกพันต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร หรือสามารถถูกยกเลิกได้โดยง่าย ก็จะส่งผลกระทบต่อบรรยากาศการลงทุน และยังเป็นการเพิ่มความเสี่ยงให้กับธุรกิจของนักลงทุนต่างประเทศ อันอาจทำให้นักลงทุนต่างประเทศตัดสินใจไม่ลงทุนในประเทศไทยก็ได้ จึงพิจารณาได้ว่า มาตรการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในประเทศไทยส่งผลให้เกิดการไม่มีประสิทธิภาพในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างแท้จริง จึงเป็นปัญหาที่สมควรได้รับการพิจารณาและดำเนินการแก้ไข โดยอย่างน้อยที่สุด กรมสรรพากรจะต้องผูกพันปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือที่ตนเป็นผู้ตอบ และการเปลี่ยนแปลงหรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ได้ตอบไปนั้น จะต้องมีความสมควรรับเพียงพอ ซึ่งอาจพิจารณานำระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ซึ่งมีการพัฒนาการมาอย่างยาวนานมาปรับใช้

ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์เกิดขึ้นครั้งแรกในสมัยช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่สอง ซึ่งในขณะนั้นกฎหมายภาษีอากรมีความไม่แน่นอนอยู่มาก เป็นอุปสรรคต่อการเข้ามาลงทุนของนักลงทุนต่างประเทศ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงได้เริ่มออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร โดยมีผลผูกพันเฉพาะกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียว ภายหลังจากที่ใช้หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียวไประยะหนึ่งแล้ว รูปแบบการออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในปี ค.ศ. 2000 เนื่องจากมีรายงานว่าประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นประเทศ Tax Haven ซึ่งปัจจัยสำคัญก็คือ ระบบการออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ไม่มีมาตรฐาน อันเกิดจากการวินิจฉัยข้อหาหรือที่ใช้ข้อมูลที่ไม่เป็นความจริงและไม่ได้มาตรฐาน³ รัฐจึงได้กำหนดรูปแบบใหม่ในการออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรขึ้นโดยเป็นการออกหนังสือตอบข้อหาหรือในลักษณะที่เป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าและมีผลผูกพันกับทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและฝ่ายผู้เสียภาษีอากรที่ขอหาหรือ⁴ ทำให้ปัญหาเรื่อง

³ ดู OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue," (Paris: OECD Publications, 1998), Retrieved October 22, 2009, from <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>.

⁴ Rijkele Betten, (ED.). The New Netherlands Transfer Pricing Regime: Amended Advance Pricing Agreement and Advance Tax Rulings Procedures. Netherlands: IBFD, 2002, pp.120-121.

สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ถกเถียงกันมากกว่า 50 ปี ได้หมดไป⁵ กล่าวคือสถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรตามระบบใหม่ถูกถือเป็นสัญญา ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่ง ข้อดีของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีส่องหน้าในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าก็คือ การทำให้ผู้เสียภาษีอากรได้เข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการตอบข้อหารือมีข้อกำหนดเกี่ยวกับผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ออกมา และทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีความมั่นใจว่าจะได้รับการตอบข้อหารืออย่างถูกต้อง อันเป็นการคุ้มครองสิทธิที่สำคัญอย่างหนึ่งในการผู้เสียภาษีอากร มาตรการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์มีพัฒนาการมาอย่างยาวนาน มีความก้าวหน้าในการปรับเปลี่ยน แก้ไขให้เหมาะสมต่อการทำธุรกิจ ทั้งยังเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างแท้จริง ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงสนใจและทำการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการ ระบบ ลักษณะการดำเนินการ เงื่อนไข สถานะของหนังสือตอบข้อหารือ ผลผูกพันหรือผลกระทบที่เกิดขึ้นในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรและการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์ ตลอดจนศึกษาสภาพปัญหา อุปสรรคที่เกิดขึ้น รวมถึงประเด็นต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาของการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษาในวิทยานิพนธ์ มีดังนี้

2.1 เพื่อศึกษาถึงมาตรการตอบข้อหารือทางภาษีอากรและข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะที่เป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์

2.2 เพื่อศึกษาถึงการดำเนินการ เงื่อนไขในการใช้สิทธิ ผลผูกพัน สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรและหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะที่เป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์

2.3 เพื่อศึกษาถึงมาตรการตอบข้อหารือทางภาษีอากรและสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในประเทศไทย

2.4 เพื่อศึกษาถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหา การปรับปรุงกฎหมาย การเสนอให้มีมาตรการตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและการออกหนังสือตอบข้อหารือ

⁵ Carlo Romano, *supra* note 2, pp. 99-100.

ในลักษณะที่เป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้าเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในประเทศไทย

3. สมมติฐานของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนมีสมมติฐานเบื้องต้นว่า มาตรการตอบข้อหือหรือทางภาษีอากรและการออกหนังสือตอบข้อหือหรือในลักษณะที่เป็นข้อตกลงกำหนดความรับผิดชอบของประเทศเนเธอร์แลนด์บางประการจะสามารถนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขระบบการตอบข้อหือหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรประเทศไทยได้ ทั้งในส่วนที่เกี่ยวกับผลผูกพัน ผลบังคับ และขอบเขตครอบคลุม

4. วิธีการศึกษา

ลักษณะของการศึกษาจะเป็นการวิจัยจากเอกสาร ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ ทั้งที่เป็นความเห็นของนักนิติศาสตร์ นักวิชาการในสาขาที่เกี่ยวข้อง ตัวบทกฎหมาย รวมถึงความเห็นของบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อรวบรวมข้อมูลให้เป็นระบบในอันที่จะนำมาวิเคราะห์หาข้อสรุปและข้อเสนอแนะต่อไป

5. ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษาถึงมาตรการตอบข้อหือหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร และมาตรการตอบข้อหือหรือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยจะเน้นศึกษาถึงการออกหนังสือตอบข้อหือหรือทางภาษีอากรในลักษณะที่เป็นข้อตกลงกำหนดความรับผิดชอบหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งถูกนำมาใช้สำหรับการตอบข้อหือหรือทางภาษีอากรในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาในบางประเด็นปัญหาสำคัญทางภาษีอากร จนสามารถแก้ไขปัญหาคความไม่แน่นอนของหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเหล่านั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ช่วยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรได้อย่างแท้จริง ทำให้อาจจะสามารถนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญห การปรับปรุงกฎหมาย มาตรการตอบข้อหือหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรในบางประการได้

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ผู้เขียนคาดว่า การจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะทำให้ทราบถึงวิธีการ ขั้นตอน รายละเอียดต่าง ๆ ของมาตรการตอบข้อหรีอทางภาษีอากรและการออกหนังสือตอบข้อหรีอ ในลักษณะที่เป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์จะสามารถนำมา ปรับใช้เป็นแนวทางประการหนึ่งในการดำเนินการมาตรการตอบข้อหรีอทางภาษีอากร เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพในประเทศไทย