

บทที่ 2

หลักการและความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการออกหนังสือข้อหาหรือทางภาษีอากร

“ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎรและนำมาใช้ เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร”¹ ซึ่งประโยชน์ส่วนรวมดังกล่าว เช่น เพื่อใช้จ่ายในกิจการของรัฐ เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ หรือเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ² เป็นต้น จากคำนิยามดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า องค์ประกอบหลักของภาษีอากรก็คือ “การบังคับจัดเก็บโดยใช้อำนาจรัฐ” ซึ่งในรัฐที่ปกครองในระบอบเสรีประชาธิปไตยนั้น การกระทำใด ๆ ของรัฐจะต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐ กล่าวคือ บรรดาการกระทำทั้งหลายของรัฐที่กระทบสิทธิเสรีภาพหรือก่อให้เกิดหน้าที่แก่ประชาชนนั้น จะต้องมิขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจนให้กระทำได้ อีกทั้งกฎหมายดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ และต้องเป็นไปตามหลักการแบ่งแยกอำนาจด้วย³ คือ กฎหมายดังกล่าวต้องถูกตราขึ้นโดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ

นอกจากจะต้องมีการบัญญัติภาษีอากรที่รัฐต้องการจัดเก็บไว้ในกฎหมายแล้ว เพื่อที่จะบังคับจัดเก็บให้เป็นไปตามที่กฎหมายภาษีอากรดังกล่าวกำหนด รัฐยังต้องมีเครื่องมือที่ทำให้ตนสามารถกระทำการตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดได้ ซึ่งเครื่องมือนี้ก็คือ การใช้อำนาจปกครองของรัฐนั่นเอง ซึ่งการใช้อำนาจปกครองในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือตัดสินใจ หรือในบางกรณีอาจจำเป็นต้องเข้าทำสัญญากับผู้เสียภาษีอากร เช่น ข้อตกลงกำหนดราคาโอนล่วงหน้า เป็นต้น ก็ต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐเช่นเดียวกัน

ในระบบภาษีอากรที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรทำหน้าที่ประเมินตนเอง ความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรเป็นสิ่งที่สำคัญ เนื่องจากการที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถประเมินตนเองได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายภาษีอากร กฎเกณฑ์ ระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ

¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2), กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร, 2541, น. 12.

² เพิ่งอ้าง, น. 9-11.

³ โปรดดู กิตติวัฒน์ รัตนดิลก ณ ภูเก็ต, คู่มือศึกษาพื้นฐานวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญ, กรุงเทพฯ: เสมาธรรม, 2552, น. 99-100.

ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามได้ แต่เนื่องจากการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรไม่สามารถบัญญัติให้ละเอียดครอบคลุมกิจกรรมต่าง ๆ ทั้งหมดที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วได้⁴ กฎหมายภาษีอากรจึงจำเป็นต้องถูกบัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความขัดแย้งในการตีความกฎหมายภาษีอากรระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากร และทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหานี้ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีเครื่องมือหลายชนิดที่ใช้สร้างความชัดเจนแน่นอนให้แก่กฎหมายภาษีอากรได้ เช่น ประกาศ คำสั่ง แนวปฏิบัติ ภายในสำหรับเจ้าหน้าที่ หรือแม้กระทั่งการให้ข้อมูลตามเว็บไซต์เป็นต้น แต่นอกเหนือจากเครื่องมือต่าง ๆ ดังที่กล่าวมาแล้ว เครื่องมือหนึ่งที่มีความสำคัญและสามารถสร้างความชัดเจนแน่นอนให้แก่กฎหมายภาษีอากรอย่างเฉพาะเจาะจงยิ่งขึ้น ได้แก่มาตรการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ซึ่งนอกจากมาตรการนี้จะเป็นสิ่งที่ช่วยทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังเป็นมาตรการที่ช่วยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างดีอีกด้วย ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ผู้เขียนได้พิจารณาตามทฤษฎีความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้ทำการสำรวจไว้⁵

1. สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

แม้ว่าหน้าที่หลักสำคัญของรัฐประการหนึ่ง คือ การบริการสาธารณะ ซึ่งแหล่งรายได้หลักที่รัฐนำมาใช้ในการบริการสาธารณะดังกล่าวก็คือ ภาษีอากรที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บมาจากประชาชน อันเป็นการก่อหน้าที่ให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีอากร แต่การจัดเก็บภาษีอากรนั้นรัฐจะต้องคำนึงถึงสิทธิของประชาชนด้วย ซึ่งจากการสำรวจขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา สิทธิที่ประเทศสมาชิกต่าง ๆ ยอมรับและให้การคุ้มครองนั้น ได้แก่สิทธิดังต่อไปนี้

⁴ Simon James., Ian Wallschutzky, The Design of an Appropriate System of Tax Rulings, pp. 180-181. Retrieved December 12, 2009 from <http://www.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJl/1995/8.pdf>.

⁵ OECD, "Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," Retrieved December 23, 2009 from <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>.

1.1 สิทธิที่จะได้รับการช่วยเหลือ ได้รับข้อมูลจากรัฐ และได้รับการรับฟัง

ผู้เสียหายอากรควรมีสิทธิที่จะได้รับข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้องเกี่ยวกับกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งได้รับแจ้งถึงสิทธิที่ตนมีอยู่ในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งต่าง ๆ ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียหายอากรสามารถทราบได้อย่างชัดเจนถึงสิทธิและหน้าที่ของตนในทางภาษีอากร โดยการให้ข้อมูลข่าวสารและการแจ้งสิทธิของผู้เสียหายอากรดังกล่าว นั้น ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องใช้วิธีการที่หลากหลาย เพื่อให้สิทธิของผู้เสียหายอากรในข้อนี้ได้รับการคุ้มครองสูงสุด ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นการออกคู่มือผู้เสียหายอากร การตราปฏิญญาสิทธิของผู้เสียหายอากร การบอกกล่าวโดยทางโทรศัพท์ ส่วนตัว หรือการออกเป็นถ้อยแถลง เป็นต้น

1.2 สิทธิในการอุทธรณ์ คัดค้าน ขอให้ทบทวน

ผู้เสียหายอากรต้องมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ คัดค้าน หรือขอให้ทบทวนใหม่ซึ่งคำสั่งหรือคำตัดสินใด ๆ ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่กระทำต่อผู้เสียหายอากรทั้งหมด ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นการปรับใช้กฎหมาย หรือการปรับใช้กฎหมายปกครองต่าง ๆ

1.3 สิทธิที่จะเสียภาษีอากรไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด

ระบบภาษีอากรควรปฏิบัติกรบนพื้นฐานที่ว่า ผู้เสียหายอากรต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่กำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น ผู้เสียหายอากรที่เสียภาษีอากรเกินควรได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ย อีกทั้งควรมีกฎเกณฑ์กำหนดให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องแจ้งให้ผู้เสียหายอากรทราบว่าผู้เสียหายอากรไม่ทราบว่าได้รับการบรรเทาการเสียภาษีอากรหรือได้รับคืนภาษีอากร⁶

⁶สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในศตวรรษที่ 21, รายงานวิจัยเสนอต่อ ศาลภาษีอากรกลาง, กรุงเทพฯ: เรือนแก้ว, 2552, น. 38.

1.4 สิทธิได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอน

ผู้เสียหายอากรต้องมีสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอน กล่าวคือ กฎหมายอากรและกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอน เพื่อให้ผู้เสียหายอากรจะสามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด และสามารถคาดการณ์ได้ถึงผลทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นกับธุรกรรมของตน ทั้งนี้รวมถึงความคาดหวังที่ผู้เสียหายอากรจะได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และตามการตีความกฎหมายจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วย

1.5 สิทธิส่วนบุคคล

ผู้เสียหายอากรต้องมีสิทธิที่จะคาดหวังได้ว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะไม่ล่วงล้ำเข้ามาสู่ความเป็นส่วนตัวของตนโดยไม่จำเป็น โดยในทางปฏิบัติสิทธิจะถูกปรับใช้ในการดำเนินการตรวจสอบการเสียภาษีอากร กล่าวคือ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องหลีกเลี่ยงการเข้าค้นเคหสถานหรือสถานประกอบการของผู้เสียหายอากร หรือการร้องขอข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภาษีอากรดังกล่าวโดยไม่จำเป็น ซึ่งในหลาย ๆ ประเทศมีกฎหมายที่เข้มงวดมากสำหรับเรื่องการเข้าตรวจค้นดังกล่าวและการขอข้อมูลได้บุคคลที่สาม นอกจากนั้นในบางประเทศการเข้าพบผู้เสียหายอากรในเคหสถานหรือสถานประกอบการอาจจำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียหายอากร หรือแม้กระทั่งต้องมีหมายค้นในกรณีที่ผู้เสียหายอากรไม่ยินยอมดังกล่าวด้วย

1.6 สิทธิได้รับการปกปิดความลับ

สิทธิขั้นพื้นฐานอีกอย่างหนึ่งของผู้เสียหายอากรคือ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของผู้เสียหายอากรเป็นความลับ และต้องใช้ข้อมูลดังกล่าวเพียงเท่าที่กฎหมายอากรกำหนดไว้เท่านั้น และโดยส่วนใหญ่กฎหมายอากรจะวางบทลงโทษไว้อย่างรุนแรงต่อเจ้าหน้าที่ภาษีอากรที่ใช้ข้อมูลที่เป็นความลับอย่างไม่ถูกต้อง ซึ่งโทษดังกล่าวมักจะรุนแรงกว่าโทษที่ลงต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐหน่วยงานอื่นมาก

สิทธิทั้ง 6 ประการข้างต้น เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้เสียหายอากรควรต้องได้รับการคุ้มครองจากรัฐ แต่ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเฉพาะสิทธิในข้อ 1.1 – 1.4 ซึ่งเป็น

สิทธิที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร โดยจะขอยกไปอธิบายไว้ในข้อ 4.7 เรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอันเป็นพื้นฐานของการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

2. หลักการพื้นฐานทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องของการบังคับเอาทรัพย์สินมาจากประชาชน เป็นกรณี ที่ประชาชนต้องจ่ายอมสละทรัพย์สินให้แก่รัฐจึงเป็นการกระทบสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน โดยตรง และในการปกครองระบอบประชาธิปไตยได้นำหลักนิติรัฐมาใช้ ดังนั้นในการจัดเก็บ ภาษีอากรจากประชาชนจึงต้องมีกฎหมายเข้ามาเกี่ยวข้อง เพื่อให้ประชาชนให้ความยินยอม ยอมรับ สมควรใจในการเสียภาษีอากรให้แก่รัฐและเกิดความชอบธรรมแก่รัฐในการใช้อำนาจและ เป็นธรรมแก่ประชาชนต่อการดำเนินการที่กระทบต่อสิทธิของประชาชน

การตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจของรัฐ ในการจัดเก็บภาษีอากร ในที่นี้จึงขอลำถึงหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรบางประการ

2.1 หลักความยินยอม⁷

ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน จึงเป็นการจำเป็นที่ ประชาชนของรัฐจะต้องให้ความยินยอม ซึ่งประชาชนอาจให้ความยินยอมโดยตรงหรือโดยอ้อม โดยหลักความยินยอมเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญของการใช้ของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี อากรด้วยการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมาใช้บังคับ

ความหมายของหลักความยินยอม หลักการนี้มีพัฒนาการที่สัมพันธ์กับแนวคิด ทางการเมืองของลัทธิเสรีนิยมประชาธิปไตย สามารถจำแนกความหมายได้ 2 นัย คือ

นัยแรก กฎหมายภาษีต้องผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ ซึ่งเป็นความยินยอมพร้อมใจ ร่วมกันของประชาชนในรัฐ จะตรากฎหมายภาษีตามอำเภอใจของผู้ปกครองไม่ได้ ในการปกครอง แบบประชาธิปไตยประชาชนแสดงออกถึงการให้ความยินยอมผ่านทางผู้แทนของตนที่ทำหน้าที่ใน การบัญญัติกฎหมายภาษีในรัฐสภา ทำให้กฎหมายภาษีอากรต้องตราเป็นพระราชบัญญัติ ซึ่งม ีความเห็นของนักกฎหมายแบ่งเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

⁷ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่องหลักกฎหมายทั่วไป ทางภาษีอากร : หลักความยินยอม, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2550, น. 1-42.

(ก) ความเห็นของนักกฎหมายในกลุ่มประเทศแองโกล - แซกซอน เห็นว่า ไม่ว่าจะเป็นการบัญญัติกฎหมายภายในเรื่องใดจะต้องกระทำเป็นพระราชบัญญัติทั้งสิ้นไม่มีข้อยกเว้น

(ข) ความเห็นของนักกฎหมายในประเทศฝรั่งเศส เห็นว่า การบัญญัติกฎหมายภายในเฉพาะในเรื่อง ฐานในการประเมินจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีเท่านั้นที่ต้องกระทำในรูปพระราชบัญญัติ ด้วยเห็นว่าเรื่องเหล่านี้เป็นเรื่องสำคัญที่กระทบสิทธิของประชาชนโดยตรง ส่วนเรื่องอื่น ๆ สามารถกระทำในรูปของกฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายของฝ่ายบริหาร

(ค) ความเห็นของนักกฎหมายที่เป็นนักปฏิบัติ เห็นว่า สามารถตรากฎหมายภายในตามข้อยกเว้นของรัฐธรรมนูญที่ให้ตราเป็นกฎหมายในลำดับเดียวกันกับพระราชบัญญัติได้ในการจำเป็นเร่งด่วนหรือเพื่อป้องกันภัยพิบัติสาธารณะอันมีอาจก่อล่วงละเมิดต่อมารัฐสภาได้ให้สัตยาบันต่อกฎหมายภายในนั้น กฎหมายภายในดังกล่าวย่อมชอบด้วยหลักความยินยอม

นัยที่สอง ระบบภาษีอากรของรัฐจะต้องได้รับการออกแบบหรือใช้วิธีการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจนถึงระดับที่ประชาชนเกิดความรู้สึกยินยอมที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐโดยสมัครใจ และต้องมีหลักการตรวจสอบได้ของภาษีคือ การบริหารจัดการและการนำภาษีอากรไปใช้จ่ายต้องมีความโปร่งใสเป็นระบบตรวจสอบได้

2.2 หลักความชอบด้วยกฎหมาย^๑

การปกครองโดยนิติรัฐ รัฐจำเป็นต้องใช้อำนาจในการดำเนินการต่าง ๆ ผ่านบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ การที่เจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจมหาชนนั้นจำเป็นต้องมีหลักประกันเพื่อคุ้มครองประชาชนทั่วไป จึงเกิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยหลักความชอบด้วยกฎหมายหมายถึงการกระทำทางปกครองของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย องค์การของรัฐจะกระทำการใด ๆ ที่อาจมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพหรือประโยชน์อันชอบธรรมของประชาชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจ และจะต้องกระทำภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ดังนั้นการกระทำทางปกครองจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจและกำหนดหน้าที่ขอบเขตควบคุมและตรวจสอบการกระทำนั้น ในทางภาษีอากรได้นำหลักการนี้มาปรับใช้เช่นกัน หลักความชอบด้วยกฎหมายในทางภาษีอากรเป็นหลักการที่ขยายจากหลักความยินยอมโดยมี

^๑สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำบรรยายวิชา ทฤษฎีภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

ที่มาเดียวกันและหลักความชอบด้วยกฎหมายนี้ต้องนำไปปรับใช้ให้สอดคล้องกับหลักการอื่น ๆ ในหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากร หลักการนี้สามารถแยกพิจารณาได้ 2 ประการ กล่าวคือ

(1) การกระทำทางภาษีอากรต้องถูกต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ข้อบังคับทางกฎหมาย กล่าวคือ การกระทำทางภาษีอากรที่กระทำขึ้นต้องสอดคล้องและถูกต้องตามกฎหมายเกณฑ์ในทางกฎหมายโดยเฉพาะในเรื่องการอนุมัติให้จัดเก็บภาษี การบริหารและการจัดเก็บภาษีเนื่องจากการกระทำทางภาษีอากรเหล่านี้เป็นการกระทำทางปกครองจึงต้องกระทำการต่าง ๆ ตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ และกระทำการไปภายในขอบอำนาจตามที่กฎหมายได้บัญญัติ ความชอบด้วยกฎหมายในการกระทำทางภาษีอากรต้องมีขึ้นตั้งแต่การคิดตัดสินใจไปตลอดจนกว่าจะกระทำการนั้นเสร็จสิ้น

(2) กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติโดยกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติขึ้นโดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นอำนาจที่กว้างขวางของฝ่ายนิติบัญญัติ และการบัญญัติกฎหมายภาษีนี้ต้องมีลักษณะทั่วไปตลอดจนเป็นไปตามเงื่อนไขหรือภายใต้ขอบอำนาจที่กฎหมายแม่บทกำหนด เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นเรื่องที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพโดยทั่วไปของประชาชน ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีความชอบด้วยกฎหมายทั้งในแง่กระบวนการบัญญัติกฎหมาย และเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นโดยมีเนื้อหาที่ไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมายแม่บทที่มีลำดับชั้นสูงกว่า เช่น กฎหมายภาษีอากรต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

2.3 หลักความเสมอภาค⁹

หลักความเสมอภาคถือได้ว่าเป็นหลักการพื้นฐานของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์โดยบุคคลทุกคนย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ด้วยการบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดแจ้งในรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตย ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 ได้บัญญัติรับรองหลักการนี้ไว้ใน มาตรา 5 ว่า ประชาชนชาวไทยไม่ว่าเหล่ากำเนิด เพศ หรือศาสนาใดย่อมอยู่ในความคุ้มครองแห่งรัฐธรรมนูญนี้เสมอกัน และมาตรา 30 วรรคหนึ่งว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทำให้รัฐต้อง

⁹ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, รายงานการวิจัย เรื่อง หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย, (กรุงเทพมหานคร : คณะกรรมการวิจัยและสัมมนา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2550. น. 3-8.

ปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญแตกต่างกันหรือการปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค แต่ในทางปฏิบัติจะมีการแบ่งบุคคลออกเป็นประเภทต่าง ๆ แล้วปฏิบัติต่อบุคคลประเภทเดียวกันและปฏิบัติต่อบุคคลต่างประเภทกันแตกต่างออกไปตามมาตรา 30 วรคสามและวรรคสี่¹⁰ ดังนั้นรัฐต้องสามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใดจึงกระทำการที่เกิดผลกระทบหรือให้ประโยชน์แก่บุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งเป็นการเฉพาะ หากมีเหตุผลเพียงพอเป็น การกระทำที่ไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร เป็นผลจากหลักความเสมอภาคทางกฎหมาย และจากการต่อสู้ระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บภาษีด้วยการเลือกปฏิบัติ รัฐจึงต้องสร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรให้กับประชาชนทุกคน โดยการ จัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกัน การรับรองหลักการนี้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 30 บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายภาษีอากรและได้รับความคุ้มครองตาม กฎหมายภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน และตามมาตรา 73 ได้บัญญัติให้การเสียภาษีอากรเป็น หน้าที่ของประชาชนทุกคน โดยบัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ทั้งนี้ตามที่กฎหมาย กำหนด ทำให้ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีอากรหรือกล่าวได้ว่าต้องเฉลี่ยให้ทุกคนร่วมกันรับภาระ สาธารณะร่วมกัน สามารถพิจารณาหลักความเสมอภาคทางภาษีได้ 2 นัย ดังนี้

นัยแรก หลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ ประชาชนทุกคน จะต้องมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบภาระรายจ่ายของรัฐด้วยการเสียภาษีอากรโดยเท่าเทียมกัน แต่ไม่ได้หมายความว่าต้องรับผิดชอบในจำนวนที่เท่ากันตามวิธีทางคณิตศาสตร์ แต่หมายถึงบุคคล

¹⁰มาตรา 30 บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย เท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่น กำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคลฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอัน ไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและ เสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

แต่ละคนจะต้องรับภาระในอัตราส่วนที่เท่ากันเมื่อคำนึงถึงความสามารถในทางเศรษฐกิจหรือตามสัดส่วนแห่งทรัพยากรที่มีอยู่

นัยที่สอง กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม หมายถึงประชาชนทุกคนมีสิทธิได้รับการปฏิบัติจากกฎหมายภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น การยกเว้นภาษี การลดหย่อนอัตราภาษีหรือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีอากรบางกลุ่มหรือบางจำพวก โดยมีได้ยกเว้น ลดหย่อนหรือให้สิทธิประโยชน์เป็นการทั่วไปและเป็นการกระทำที่ปราศจากเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟังยอมเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษี ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่มีบทบัญญัติที่แบ่งแยกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของเพศ ชนชาติกำเนิด ศาสนา เชื้อชาติและฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องไม่จัดให้มีระบบภาษีอากรที่แตกต่างกันในระหว่างผู้เสียภาษีเว้นแต่จะมีสถานการณ์ที่แตกต่างกัน ตามสถานภาพเฉพาะของผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย เช่น อาชีพ ภาวะเศรษฐกิจ ฝ่ายนิติบัญญัติจึงมีอำนาจที่จะกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันทั้งในเรื่องของกฎเกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราภาษี มาตรการทางภาษีต่างหรือ โทษทางภาษี แต่การกระทำเหล่านี้ต้องมีเหตุผลอันควรรับฟังประกอบ ซึ่งหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรหาได้เป็นอุปสรรคในการใช้มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาการของกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อรัฐส่วนรวม หากมาตรการทางภาษีตั้งอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องและเหมาะสม และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่กำหนดมาตรการนั้น ๆ

2.4 หลักความได้สัดส่วน¹¹

หลักการพื้นฐานของหลักความได้สัดส่วนมีต้นกำเนิดมาจากระบบกฎหมายซีวิลลอว์ และมีประวัติสั้นกว่าระบบคอมมอนลอว์มาก ในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ฝ่ายบริหารจะใช้อำนาจรัฐภายใต้กฎหมายปกครอง เพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของรัฐ แต่การใช้อำนาจบริหารย่อมมีขอบเขตจำกัด คุณค่าและหลักการของกฎหมายพยายามจะควบคุมและชี้แนะแนวทางดำเนินการของรัฐ รวมไปถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐและบุคคลทั่วไป ดังนั้นความมีประสิทธิภาพของรัฐจึงมีหลักประกัน แต่ย่อมต้องไม่ใช่เป็นสิ่งแปลกกับผลประโยชน์ของภาคเอกชน

¹¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 6,

หลักความได้สัดส่วนนี้ เสนอว่ารัฐสมควรที่จะใช้มาตรฐานที่เหมาะสมเพื่อที่จะไปให้ถึงเป้าหมายของนโยบายที่ตั้งไว้ ซึ่งย่อมเกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ทางภาษีอากร และการปฏิบัติของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการบริหารระบบภาษีอากร

3. การกระทำของฝ่ายปกครอง¹²

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรนั้น ถือเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่ง ดังนั้นเพื่อที่จะพิจารณาระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรจึงต้องมีการพิจารณาลักษณะของการกระทำทางปกครองด้วย โดยการกระทำของฝ่ายปกครองนั้น อาจแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ การกระทำทางปกครอง และการกระทำทั่วไป ซึ่งการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการกระทำทางปกครองหรือการกระทำทั่วไปนั้น จะต้องพิจารณาเป็นการกระทำที่ฝ่ายปกครองกระทำโดยอาศัยเอกสิทธิ์ในฐานะที่ตนเป็นฝ่ายปกครองหรือไม่

3.1 การกระทำทางปกครอง

การกระทำทางปกครองคือ การกระทำที่องค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจตามกฎหมายในการดำเนินการจัดทำกิจกรรมต่าง ๆ ของฝ่ายปกครอง โดยสามารถแยกออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ ในลักษณะนิติกรรมทางปกครอง และในลักษณะปฏิบัติการทางปกครอง

3.1.1 นิติกรรมทางปกครอง

นิติกรรมทางปกครอง คือ การแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มุ่งจะผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลหรือนัยหนึ่งเป็นการกระทำที่องค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองมุ่งที่จะก่อตั้งความสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองกับเอกชน ดังนั้นจึงสามารถแยกองค์ประกอบของนิติกรรมทางปกครองได้เป็น 4 ประการ คือ

1) เป็นการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง ที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับดังเช่น พระราชบัญญัติ แทนและในนามขององค์กรดังกล่าวเพื่อแสดงเจตนาให้ปรากฏต่อบุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลคณะหนึ่ง

¹² รายละเอียด โปรดดู ชาญชัย แสวงศักดิ์, มานิตย์ วงศ์เสรี, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครอง, กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2541, น. 47-61.

2) เจตนาที่องค์กรดังกล่าวแสดงให้เห็นปรากฏต่อบุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลหนึ่ง ต้องเป็นเจตนาที่จะก่อให้เกิดผลทางกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้น ดังนั้นจึงไม่รวมถึงการที่องค์กรดังกล่าวประกาศความตั้งใจว่าจะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดหรือเพียงแต่ขอความร่วมมือหรือเตือนให้บุคคลหรือคณะบุคคลกระทำการหรือให้งดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด

3) ผลทางกฎหมายที่องค์กรดังกล่าวประสงค์จะให้เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของตนนั้นคือการสร้างความสัมพันธ์ทางกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลสองฝ่าย โดยฝ่ายหนึ่งมีอำนาจหรือมีสิทธิเรียกร้อง ให้อีกฝ่ายหนึ่งกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลจึงย่อมมีผลเป็นการก่อการเปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้น

4) นิติสัมพันธ์ดังกล่าวข้างต้น ต้องเป็นนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นโดยเจตนาที่องค์กรของรัฐ ฝ่ายปกครอง องค์กรอื่นของรัฐหรือองค์กรเอกชนแสดงออกมาแต่เพียงฝ่ายเดียว โดยที่บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งเป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ดังกล่าวไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอมแต่อย่างใด

นิติกรรมทางปกครองอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ

1) นิติกรรมฝ่ายเดียว คือ นิติกรรมทางปกครองที่องค์กรของรัฐสามารถแสดงเจตนาฝ่ายเดียว กำหนดหน้าที่ให้เอกชนกระทำการหรืองดเว้นกระทำการใด ๆ โดยเอกชนไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอม ซึ่งในกรณีที่เป็นการกำหนดหน้าที่ให้กับบุคคลคนเดียว หรือกลุ่มบุคคล คือ การสั่งการหรือออกคำสั่ง ในกรณีที่เป็นการกำหนดหน้าที่โดยทั่วไป เรียกว่าการออกกฎ

2) นิติกรรมหลายฝ่าย หรือสัญญาทางปกครอง คือ นิติกรรมทางปกครองที่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของบุคคลสองฝ่ายหรือหลายฝ่าย ซึ่งมีลักษณะสำคัญคือ มีฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเป็นฝ่ายปกครอง มีวัตถุประสงค์เป็นบริการสาธารณะ หรือมีข้อสัญญาที่มีลักษณะพิเศษที่ไม่ค่อยพบได้ในสัญญาตามกฎหมายเอกชน

3.1.2 ปฏิบัติการทางปกครอง

การกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง องค์กรอื่นของรัฐ หรือองค์กรเอกชนที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย แทนและในนามขององค์กรดังกล่าว ซึ่งการกระทำนั้นมิได้มีเจตนาเพื่อก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างองค์กรฝ่ายปกครองกับบุคคลอื่น โดยอาจเป็นการกระทำในกระบวนการพิจารณาเพื่อออกนิติกรรมทางปกครองขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่ง เช่น การแจ้งข้อกล่าวหาต่อผู้ถูกกล่าวหาโดยตำรวจ หรือเป็นการกระทำที่เป็นมาตรการบังคับ เพื่อให้เป็นไปตามสิทธิและหน้าที่ เช่น การเข้ารื้อถอนอาคารที่ก่อสร้างโดยฝ่าฝืนกฎหมาย เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการปฏิบัติการทางปกครองจะมีได้มีเจตนาเพื่อก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างองค์กรฝ่ายปกครองกับบุคคลอื่น แต่ในกรณีที่ฝ่ายปกครองปฏิบัติการทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นเหตุให้บุคคลใดเสียหายย่อมเป็นการกระทำละเมิด ซึ่งองค์กรฝ่ายปกครองที่กระทำการนั้นจำต้องรับผิดชอบใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้เสียหาย

3.2 การกระทำทั่วไปของฝ่ายปกครอง

นอกจากการกระทำทางปกครองดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในบางครั้งฝ่ายปกครองอาจยอมที่จะไม่ใช้เอกสิทธิ์ในฐานะที่ตนเป็นฝ่ายปกครอง เข้ากระทำการใด ๆ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามที่กฎหมายกำหนดก็ได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การทำสัญญาตามกฎหมายเอกชนนั่นเอง ซึ่งจะต้องนำระบบกฎหมายเอกชน โดยเฉพาะบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งมาใช้บังคับ และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากสัญญาดังกล่าว จะอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลยุติธรรม

การตัดสินใจเลือกใช้ระหว่างการทำสัญญาทางปกครองกับการทำสัญญาตามกฎหมายเอกชนนั้น อาจมีกฎหมายกำหนดไว้เลยว่าสัญญาบางประเภทให้ฝ่ายปกครองทำเป็นสัญญาตามกฎหมายเอกชน หรือกำหนดไว้โดยอ้อมว่า คดีเกี่ยวกับสัญญานั้น ๆ ให้ขึ้นศาลยุติธรรม หรืออาจมีกฎหมายเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจเลือกได้ว่าจะทำสัญญาในลักษณะใด หรือโดยสภาพของกิจกรรมจะต้องทำสัญญาตามกฎหมายเอกชน

ข้อแตกต่างระหว่างสัญญาทางปกครองกับสัญญาตามกฎหมายเอกชนนั้น มีเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาอยู่ 2 ประการใหญ่คือ พิจารณาข้อความในสัญญา และพิจารณาลักษณะกิจการที่ฝ่ายปกครองดำเนินอยู่

(1) การพิจารณาข้อความในสัญญา คือ การพิจารณาว่าสัญญามีข้อความที่ไม่ค่อยพบในทางแพ่งและไม่ใช่การให้เอกชนดำเนินบริการสาธารณะโดยตรง กล่าวคือ หากในการเข้าทำสัญญาดังกล่าว ฝ่ายปกครองไม่ได้ใช้เอกสิทธิ์ที่ตนเป็นฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจเหนือกว่าเอกชน กำหนดข้อความในสัญญาให้มีลักษณะที่ไม่อาจพบได้ในสัญญาทางกฎหมายเอกชน และสัญญานั้นไม่ได้มีวัตถุประสงค์แห่งสัญญาเป็นการให้เอกชนดำเนินบริการสาธารณะเองโดยตรง

(2) การพิจารณาลักษณะของกิจการที่ฝ่ายปกครองดำเนินอยู่ กล่าวคือ ในการจัดการบริการสาธารณะนั้น ฝ่ายปกครองอาจดำเนินการโดยมีลักษณะต่างกันหลัก ๆ 2 ประเภท คือ บริการสาธารณะทางปกครองโดยแท้ กับบริการสาธารณะทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม ซึ่งการบริการสาธารณะประเภทแรกนั้น มีสภาพบังคับเป็นหน้าที่โดยตรงและสำคัญของรัฐ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อย การต่างประเทศ การศึกษา เป็นต้น ส่วนบริการสาธารณะประเภทที่ 2

นั้น แม้วัตถุประสงค์ในการจัดทำจะเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ แต่ลักษณะการดำเนินกิจกรรมเป็นการดำเนินกิจกรรมในทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม ซึ่งเอกชนก็อาจทำได้และลักษณะการดำเนินการก็คล้ายกับกิจกรรมของเอกชน คือ มุ่งเก็บค่าบริการเชิงการค้า เช่น การขนส่งมวลชน เป็นต้น

4. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น International Fiscal Association ได้ให้คำนิยามไว้ว่า “ถ้อยแถลงที่มีผลผูกพันของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่ให้ต่อผู้ขอหารือ เกี่ยวกับผลทางภาษีอากรอันเกิดจากกิจกรรมหรือธุรกรรมที่ยังไม่เกิดขึ้น”¹³ นอกจากนี้ตาม The International Guide to Advance Rulings ก็ได้ให้คำนิยามไว้ว่า “ถ้อยแถลงที่มีต่อผู้เสียภาษีอากรผู้ขอหารือ เพื่อชี้แจงถึงจุดยืนของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่มีต่อข้อเท็จจริงหรือกิจกรรมใด ๆ ซึ่งยังไม่เสร็จสิ้นหรือเสร็จสิ้นแล้วแต่ยังไม่ได้ประเมินภาษีอากร”¹⁴ ดังนั้นจึงพอที่จะสรุปได้ว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรคือ คำแนะนำ การให้ข้อมูล หรือถ้อยแถลงที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจัดทำขึ้น เพื่อให้

¹³ M. Ellis, General Report, in *Advance Rulings*, IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXXIVb, 1999, at 22. Cited in Carlo Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Doctoral Series 4. Netherlands: IBFD, 2002. Retrieved October 5, 2009, p. 119. from <http://online2.ibfd.org/atr/>.

¹⁴ D. Sandler, in General Introduction, *The International Guide to Advance Rulings*, at ix, original release, May 1997. Cited in Carlo Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Doctoral Series 4. Netherlands: IBFD, 2002. Retrieved October 5, 2009, p. 119. from <http://online2.ibfd.org/atr/>

ผู้เสียภาษีอากรคนใดหรือกลุ่มใดทราบถึงผลทางภาษีอากรจากทำธุรกรรมได้ทำขึ้นหรือจะขึ้นในอนาคต และผู้เสียภาษีอากรนั้นสามารถยึดถือเป็นหลักในการเสียภาษีอากรได้นั้นเอง¹⁵

จากคำนิยามของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการออกหนังสือตอบข้อหารือนั้น ผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการความแน่นอนในผลของกฎหมายภาษีอากรต่อธุรกรรมที่ตนทำหรือกำลังจะทำ จะต้องขอหารือต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าว โดยฐานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีฐานะไม่ตายตัว อาจจะมีสถานะเป็นการกระทำฝ่ายเดียวของฝ่ายปกครองที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร หรือเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร หรือเป็นสัญญาที่มีผลผูกพันทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรก็ได้ ขึ้นอยู่กับการกำหนดและความเหมาะสมในการปรับใช้ ซึ่งจากการศึกษาข้อเขียนของศาสตราจารย์ Carlo Romano เรื่อง Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?¹⁶ ทำให้พอสรุปเกี่ยวกับระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรได้ดังนี้

4.1 ที่มาของอำนาจในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

อำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีแรกมีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจและและกรณีหลังไม่มีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจ ในกรณีที่มิมีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น กฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติอาจจะบัญญัติไว้ในลักษณะเป็นการวางกรอบการใช้ อำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไว้อย่างกว้าง ๆ และมอบอำนาจในการออกกฎหมายฝ่ายปกครองเพื่อกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรให้แก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร หรืออาจจะบัญญัติไว้โดยละเอียดถึงอำนาจหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และรายละเอียดในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ในกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติทั้งหมดเลยก็ได้ แต่โดยทั่วไปแล้ว นิยมที่จะบัญญัติกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติไว้เป็นกรอบการใช้อำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอย่างกว้าง ๆ มากกว่าที่จะบัญญัติไว้โดยละเอียด เช่นในประเทศออสเตรเลีย เนื่องจาก

¹⁵ Carlo Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Doctoral Series 4. Netherlands: IBFD, 2002, p. 119. Retrieved October 5, 2009, from <http://online2.ibfd.org/atr/>.

¹⁶ *Ibid*, p. 470.

กระบวนการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องการความคล่องตัวในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร เพราะการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจ ซึ่งในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็ว และในบางครั้งอาจจะซับซ้อนเกินกว่าที่จะกำหนดไว้ในกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติ

ในอีกกรณีหนึ่งคือ กรณีไม่มีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดให้อำนาจแก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ในบางประเทศ เช่น ประเทศแคนาดา อำนาจในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเกิดจากการกระทำทางปกครองซึ่งไม่มีกฎหมายนิติบัญญัติมอบอำนาจและวงกรอบของระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ แต่จะมีกฎหมายฝ่ายปกครองกำหนดชนิดของภาษีอากรหรือประเภทของกฎหมายภาษีอากรที่สามารถตอบข้อหารือได้ หรือในกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์ ไม่มีการกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดเรื่องเกี่ยวกับระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้เลย แต่จะกำหนดระเบียบกระบวนการในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ในคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

4.2 หน่วยงานที่มีอำนาจในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร¹⁷

การกำหนดหน่วยงานที่มีอำนาจในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ การกำหนดให้หน่วยงานของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบข้อหารือทางภาษีอากร หรือการกำหนดให้หน่วยงานอิสระเป็นผู้มีอำนาจตอบข้อหารือ ซึ่งเหตุผลในการกำหนดหน่วยงานที่มีอำนาจตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น ขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายและระบบการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศด้วย ซึ่งการกำหนดหน่วยงานในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรแต่ละประเภทต่างก็มีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกัน กล่าวคือ ในกรณีที่กำหนดให้หน่วยงานของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบข้อหารือทางภาษีอากรเองนั้น อาจมีข้อดีคือ ทำให้การตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากร แต่ก็มีข้อเสียคือ เมื่อหน่วยงานที่มีอำนาจตอบข้อหารือทางภาษีอากรกับหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นหน่วยงานเดียวกัน การตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจไม่ความเป็นกลางได้ เนื่องจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีอากร

ส่วนกรณีการกำหนดให้หน่วยงานอิสระเป็นผู้มีอำนาจตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น อาจมีข้อดีคือ ทำให้การตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีความเป็นกลาง เนื่องจากหน่วยงานที่

¹⁷ Carlo Romano, *Ibid.* p. 470.

ตอบข้อหรือทางภาษีอากร เป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระแยกต่างหากจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร การตีความกฎหมายจึงน่าจะมีความเป็นกลางมากกว่าการกำหนดให้หน่วยงานที่อยู่ในสังกัดฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบข้อหรือทางภาษีอากร แต่ก็อาจมีข้อเสียคือ เมื่อกำหนดให้หน่วยงานอิสระซึ่งอาจไม่ได้เป็นผู้ที่ทำหน้าที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง ความชำนาญในการตีความและการปรับใช้กฎหมายของหน่วยงานอิสระ ย่อมมีน้อยกว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งอาจทำให้เกิดความล่าช้าในการตอบข้อหรือทางภาษีอากรด้วย เช่น กรณีของประเทศสวีเดน

4.3 การแบ่งประเภทของระบบการตอบข้อหรือทางภาษีอากร

ประเภทของระบบการตอบข้อหรือทางภาษีอากรสามารถแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบ คือ แบ่งตาม ที่มาของอำนาจในการตอบข้อหรือทางภาษีอากรแบบหนึ่ง ประเภทของผู้ขอหรือภาษีอากรแบบหนึ่ง และเนื้อหาของการตอบข้อหรือทางภาษีอากรอีกแบบหนึ่ง และกระบวนการในการตอบข้อหรือทางภาษีอากรอีกแบบหนึ่ง

4.3.1 การแบ่งตามที่มาของอำนาจในการตอบข้อหรือทางภาษีอากร

นักวิชาการบางฝ่ายได้แบ่งระบบการตอบข้อหรือทางภาษีอากรโดยพิจารณาถึงที่มาของอำนาจที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรใช้ในการตอบข้อหรือ โดยแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบคือ แบบเป็นทางการ และแบบไม่เป็นทางการ กล่าวคือ ในกรณีที่มิมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการตอบข้อหรือทางภาษีอากรไว้ จะถือว่าการตอบข้อหรือทางภาษีอากรนั้นเป็นการตอบอย่างเป็นทางการ และในทางกลับกันหากไม่มีกฎหมายให้อำนาจฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการตอบข้อหรือทางภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะ ก็จะถือว่าการตอบข้อหรือทางภาษีอากรนั้นเป็นการตอบอย่างไม่เป็นทางการ

อย่างไรก็ตาม การแบ่งประเภทระบบการตอบข้อหรือทางภาษีอากรโดยพิจารณาถึงที่มาของอำนาจในการตอบ ไม่อาจแบ่งการตอบข้อหรือทางภาษีอากรได้อย่างชัดเจน เนื่องจากต้องพิจารณาถึงระบบกฎหมายของแต่ละประเทศด้วย กล่าวคือ ในบางประเทศ แม้จะไม่มีกฎหมายให้อำนาจการตอบข้อหรือทางภาษีอากรแก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะ แต่ประเทศนั้นก็อาจถือว่าการตอบข้อหรือทางภาษีอากรของตนเป็นการตอบอย่างเป็นทางการก็ได้

เช่นกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์ กระบวนการตอบข้อหาหรือถูกกำหนดไว้เป็นเพียงคำสั่งของ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเท่านั้น ซึ่งมีได้มีสถานะเป็นกฎหมายแต่อย่างใด¹⁸

4.3.2 การแบ่งตามประเภทของผู้ขอหรือและประเด็นของการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

การแบ่งประเภทของระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในรูปแบบนี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 รูปแบบคือ ระบบทั่วไป และระบบเฉพาะ ในกรณีของระบบทั่วไปนั้น จะไม่มีการกำหนดว่าประเด็นใดบ้างที่ผู้เสียภาษีอากรจะสามารถขอหรือได้ แต่อาจจะมีการกำหนดไว้ว่า ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่ที่จะต้องตอบข้อหาหรือในประเด็นใดบ้างแทน หรืออาจจะมีการกำหนดเป็นข้อยกเว้นไว้ว่าประเด็นใดที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไม่จำเป็นต้องตอบข้อหาหรือก็ได้ ในทางกลับกัน ระบบเฉพาะคือระบบที่มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ประเด็นใดที่ผู้เสียภาษีอากร มีสิทธิที่จะขอหรือได้ นอกจากนั้นคุณสมบัติของผู้ขอหรือก็อาจนำมาใช้ในการพิจารณาว่าระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรใดเป็นระบบทั่วไป หรือระบบเฉพาะได้อีกด้วย¹⁹

4.3.3 การแบ่งตามกระบวนการในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

การแบ่งการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในรูปแบบนี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 รูปแบบคือ กระบวนการตอบแบบมาตรฐาน และกระบวนการตอบแบบเฉพาะราย ในกรณีของ กระบวนการตอบแบบมาตรฐานนั้น เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเห็นว่าประเด็นใดที่ผู้เสียภาษีอากร ได้ขอหรือเข้ามามาก ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็จะกำหนดคำตอบมาตรฐานขึ้นมาเพื่อใช้ตอบกับ กรณีที่มีข้อเท็จจริงเหมือนกัน ซึ่งประโยชน์ของการกำหนดเป็นคำตอบมาตรฐานเช่นนี้ คือ ทำให้ ผู้เสียภาษีอากรพอจะทราบได้ถึงผลทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นกับการธุรกรรมของตน และทำให้ การตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเป็นไปได้อย่างรวดเร็ว เนื่องจากมีคำตอบที่เป็นมาตรฐานอยู่แล้ว แต่ข้อเสียที่อาจเกิดจากกระบวนการตอบข้อหาหรือรูปแบบนี้ก็คือ ในกรณีที่มีข้อเท็จจริง เปลี่ยนแปลงไปจากข้อเท็จจริงที่เคยตอบข้อหาหรือไว้เดิม อาจทำให้เสียความคล่องตัวในการตอบ ข้อหาหรือของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและความคล่องตัวในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรได้ หากไม่มีการกำหนดกระบวนการตอบข้อหาหรือรูปแบบอื่นไว้เป็นทางเลือก

ในส่วนกระบวนการตอบแบบเฉพาะราย ก็คือ การตอบข้อหาหรือตามข้อเท็จจริงเป็น รายกรณี ซึ่งการตอบข้อหาหรือรูปแบบนี้ โดยส่วนใหญ่แล้วก็จะเริ่มต้นพิจารณาจากคำตอบที่เป็น มาตรฐานอยู่ แล้วจึงปรับเปลี่ยนคำตอบให้ไปตามข้อเท็จจริงที่แตกต่างกัน ซึ่งการตอบข้อหาหรือ

¹⁸ Carlo Romano, *Ibid.* pp. 140-141.

¹⁹ Carlo Romano, *Ibid.* p. 142.

รูปแบบนี้สามารถให้ความชัดเจนในการตอบได้ดีกว่าการตอบข้อหาหรือตามแบบมาตรฐาน แต่อาจต้องใช้เวลาในการพิจารณาตัดสินที่ช้ากว่า อีกทั้งในการพิจารณาตัดสิน ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยังต้องระมัดระวังมิให้การตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของตนขัดต่อหลักการไม่เลือกปฏิบัติอีกด้วย²⁰

4.4 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรยังไม่มีสถานะที่แน่นอนเป็นที่ยอมรับการทั่วไป หากแต่ขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายของแต่ละประเทศจะกำหนดไว้ กล่าวคือ ในบางประเทศถือว่ามีสถานะเป็นการกระทำทางปกครองที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียว เช่น ประเทศสวีเดน ในบางประเทศถือว่ามีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพันผู้ขอหาหรือด้วย เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และในบางประเทศถือว่ามีสถานะเป็นสัญญาระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกับผู้ขอหาหรือ เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์

4.4.1 สถานะเป็นการกระทำทางปกครองที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียว

ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ถือว่าหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรมีสถานะเป็นการกระทำทางปกครองที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียว มองว่า การออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจในทางปกครองของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยผลของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรดังกล่าว จะมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเพียงฝ่ายเดียวเท่านั้น ในขณะที่ผู้ขอหาหรือจะยอมเสียภาษีอากรตามที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้ตอบข้อหาหรือนั้นหรือไม่ก็ได้ โดยไม่มีการกำหนดโทษสำหรับการไม่เสียภาษีอากรตามหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรนั้นแต่อย่างใด²¹

4.4.2 สถานะเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพันผู้ขอหาหรือ

ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ถือว่าหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรมีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพันผู้ขอหาหรือ มองว่าหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรจะมีผลบังคับให้ผู้ขอหาหรือต้องปฏิบัติตาม โดยอาจบัญญัติโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติตามหนังสือตอบ

²⁰ Carlo Romano, *Ibid.* p. 144.

²¹ Carlo Romano, *Ibid.* p. 103.

ข้อหารือทางภาษีอากร²²โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรไว้ด้วย ซึ่งในกรณีเช่นนี้ ส่งผลให้เมื่อมีการตอบข้อหารือทางภาษีอากร และผู้ขอหารือไม่เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าว สิทธิในการอุทธรณ์ของผู้ขอหารือเกิดขึ้นทันที โดยผู้ขอหารืออาจอุทธรณ์หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวต่อหน่วยงานที่มีอำนาจรับอุทธรณ์ได้ ซึ่งสถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเช่นนี้ มีใช้อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา²³

4.4.3 สถานะเป็นสัญญาระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกับผู้ขอหารือ

สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรรูปแบบนี้ มีการใช้ในประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยเป็นผลจากการประกาศใช้คำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังลงวันที่ 11 สิงหาคม 2004 เลขที่ IFZ2004/125M ซึ่งกำหนดระเบียบและกระบวนการในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร และยังได้กำหนดให้ทำเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและผู้ขอหารืออีกด้วย โดยผลของการที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีลักษณะเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า คือ ทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องถูกผูกพันตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาดังกล่าว²⁴ อย่างไรก็ตาม นักวิชาการบางฝ่ายเห็นว่า หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่ควรมีสถานะเป็นสัญญา ซึ่งผู้เขียนจะขอนำไปกล่าวในหัวข้อ 4 ของบทที่ 5 เรื่องข้อสนับสนุนและข้อโต้แย้งของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า

²² Simons James., Ian Wallschutzky, The Design of an Appropriate System of Tax Rulings. p. 192. Retrieved 19 October 2009, from <http://www.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLJ/1995/8.pdf>.

²³ IBFD: The Netherlands in IGAR 2003, p.5. cited in Bode Oyetunde, "The Availability of Tax Clearances & Rulings in Overseas Jurisdictions," A Report commissioned by The Chartered Institute of Taxation's Technical Committee, London: University of London, 2007. p. 58.

²⁴ Rijkele Betten, ED., The New Netherlands Transfer Pricing Regime: Amended Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Procedures, IBFD: 2002, p. 120.

4.5 กำหนดระยะเวลาในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

กำหนดระยะเวลาในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นประเด็นสำคัญอย่างหนึ่งของการตอบข้อหารือทางภาษีอากร โดยเฉพาะสำหรับธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ซึ่งหากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีความล่าช้า ก็อาจเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการประกอบธุรกิจดังกล่าว และไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการตอบข้อหารือทางภาษีอากร เนื่องจากโดยส่วนใหญ่แล้วข้อหารือทางภาษีอากรมักจะเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการเตรียมการทางธุรกิจ หากหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตอบข้อหารือทางภาษีอากรใช้เวลาในการตอบข้อหารือดังกล่าวนานจนเกินไป ปัจจัยต่าง ๆ ในการตัดสินใจประกอบธุรกิจดังกล่าวอาจเปลี่ยนแปลงไป หรือฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจเปลี่ยนมุมมองต่อธุรกรรมดังกล่าว หรือกฎหมายที่บังคับใช้อยู่ในขณะที่ยื่นข้อหารืออยู่อาจถูกแก้ไข หรือผู้พิพากษาอาจเปลี่ยนแปลงความเห็นเกี่ยวกับธุรกรรมดังกล่าวก็ได้

4.6 ผลทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

ผลกระทบทางกฎหมายเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร กล่าวคือ ลักษณะที่มีผลผูกพันต่อฝ่ายปกครอง ทำให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรแตกต่างจากเครื่องมือในการให้คำแนะนำทางภาษีอากรอื่น ๆ ของฝ่ายปกครอง โดยผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจเกิดขึ้นได้ในลักษณะที่มีกฎหมายกำหนดไว้ หรือในลักษณะของสัญญาซึ่งมีผลผูกพันทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและฝ่ายผู้เสียภาษีอากร หรือในลักษณะที่เป็นการกระทำทางปกครองซึ่งไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ หากแต่เป็นการกระทำที่อาศัยหลักการกระทำทางปกครองที่ดี (Sound Administrative)²⁵ เช่น หลักความคาดหมายได้ของกฎหมาย หลักความเชื่อใจ หลักกฎหมายปิดปาก และหลักสุจริต เป็นต้น

4.6.1 ผลต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร²⁶

ในระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรสมัยใหม่ ผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่สำคัญมาก ซึ่งหากไม่มีผลผูกพันดังกล่าว หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรก็จะไม่มีความแตกต่างจากเครื่องมือให้คำแนะนำทางภาษีอากรทั่วไป เช่น การให้ข้อมูลในเว็บไซต์ เป็นต้น เนื่องจากวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

²⁵ *Ibid*, p. 134.

²⁶ Carlo Romano, *supra* note 15, pp. 257-263.

ก็คือ การทำให้เกิดความแน่นอนในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร หากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรสามารถเปลี่ยนแปลงความคิดเห็นของตน หรือถอน แก้ไข หรือยกเลิกความคิดเห็นของตนในภายหลัง จะส่งผลให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

4.6.1.1 การแก้ไข ยกเลิก และเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

แม้ได้กล่าวไว้ในตอนต้นว่า การแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร จะส่งผลให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร แต่มีได้ถือว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรห้ามกระทำการดังกล่าวแต่อย่างใด หากหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรใด ที่มีข้อความขัดหรือแย้งต่อกฎหมาย ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรย่อมมีอำนาจแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนได้ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรย่อมมีอำนาจแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวได้

อย่างไรก็ตาม อำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรก็ยังมีข้อจำกัดอยู่ ตัวอย่างเช่นกรณีของประเทศอิตาลี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยังไม่ได้เริ่มดำเนินธุรกิจตามที่ได้ขอหารือไป ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอิตาลีจะยังสามารถแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรได้ โดยที่ผู้เสียภาษีอากรยังต้องดอกเบี้ยสำหรับการเสียภาษีอากรล่าช้า แต่ไม่ต้องรับโทษทางภาษีอากร เช่น เสียค่าปรับ เป็นต้น แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้เริ่มดำเนินธุรกิจตามที่ได้ขอหารือไปแล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะไม่สามารถแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนผลของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวได้

ตัวอย่างต่อมาเป็นกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งค่อนข้างซับซ้อนกว่าประเทศอิตาลี กล่าวคือ โดยทั่วไปหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในระบบกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถถูกแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนได้ หากมีเนื้อหาที่ไม่ถูกต้อง หรือขัดกับความเห็นของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในขณะนั้น โดยการแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรนอกจากจะเกิดจากการแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนโดยตรงแล้ว ยังสามารถเกิดขึ้นได้ในอีกหลาย ๆ กรณี ได้แก่ โดยผลของกฎหมายหรือสนธิสัญญา โดยผลของคำพิพากษาของศาลสูง หรือโดยผลของกฎกระทรวง หรือหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร แนวปฏิบัติทั่วไป (Revenue Procedure) หรือคำแนะนำต่าง ๆ ที่ตีพิมพ์เผยแพร่ไว้ Internal Revenue Bulletin ซึ่งหากเป็นกรณีที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อกฎหมาย หรือขัดต่อคำพิพากษาของศาลสูงที่เป็นการตีความกฎหมายภาษีอากร จะถือว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวมีไม่มีผลทางกฎหมายมาตั้งแต่ต้น โดยไม่จำเป็นต้องแจ้งต่อผู้เสียภาษีอากรแต่อย่าง

ใด ส่วนในกรณีที่หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรขัดต่อกฎกระทรวง สนธิสัญญา หนังสือตอบข้อหาหรือ แนวทางปฏิบัติทั่วไป หรือคำแนะนำต่าง ๆ ที่มีผลในภายหลังนั้น หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรจะสิ้นผลโดยอัตโนมัติ โดยฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะแจ้งต่อผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ขอหาหรือก็ได้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตหรือเหตุการณ์ต่อเนื่อง หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรจะมีผลผูกพันจนถึงวันที่ตีพิมพ์เผยแพร่กฎกระทรวงหรือหนังสือตอบข้อหาหรือที่เกิดขึ้นภายหลัง

ในกรณีที่หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเกี่ยวกับเหตุการณ์ต่อเนื่องหรือเกี่ยวกับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกันถูกแก้ไขหรือเพิกถอน ผลของการแก้ไขหรือเพิกถอนนั้นอาจมีผลย้อนหลังได้จนถึงวันที่แก้ไขหรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรนั้น อย่างไรก็ตาม ย่อมเห็นได้ว่า ผลย้อนหลังเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดปัญหาต่อผู้เสียภาษีอากรได้ เนื่องจากได้เริ่มดำเนินการทำธุรกรรมตามที่ได้ขอหาหรือนั้นไปแล้ว ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรจึงมีสิทธิยื่นคำร้องต่อ Associate Chief Counsel เพื่อขอให้จำกัดผลย้อนหลังของการแก้ไขหรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหาหรือดังกล่าวได้ กล่าวคือ เพื่อให้หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ถูกแก้ไขหรือเพิกถอนยังคงมีผลอยู่เท่าที่จะไม่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเดือดร้อนนั่นเอง

ส่วนในกรณีของประเทศไทยนั้น ได้มีการกำหนดกรณีการแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรไว้เช่นเดียวกัน ทั้งที่เป็นข้อหาหรือทางภาษีอากรที่วินิจฉัยโดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร และที่วินิจฉัยโดยหน่วยงานภายในของกรมสรรพากร ซึ่งผู้เขียนจะนำไปกล่าวต่อไปในบทที่ 4

4.6.1.2 การละเลย การบิดเบือน หรือการเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริง

หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรจะมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเฉพาะธุรกรรมที่ขอหาหรือเท่านั้น แม้จะมีธุรกรรมที่มีลักษณะเดียวกัน ซึ่งมีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันก็ตาม ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็จะต้องปฏิบัติตามข้อหาหรือที่ไม่ได้ขอหาหรือ เช่นเดียวกับธุรกรรมที่ขอหาหรือมาแต่อย่างใด นอกจากนั้น ในกรณีที่ข้อเท็จจริงแตกต่างจากข้อเท็จจริงที่ใช้ขอหาหรือ หรือมีการบิดเบือนหรือละเว้นไม่ให้ข้อเท็จจริงบางอย่างในคำร้องขอหาหรือ หนังสือตอบข้อหาหรือจะสิ้นผลผูกพันโดยอัตโนมัติ หรือหากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรทำธุรกรรมที่แตกต่างจากที่ได้เคยขอหาหรือไว้ หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรนั้น ก็จะไม่ผูกพันกับธุรกรรมนั้น

4.6.1.3 การเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

เมื่อบทบัญญัติของกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ตีความบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวย่อมสิ้นผลผูกพัน เนื่องจากการออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีการตีความบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรโดยฝ่าย

จัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นทางการ แต่เมื่อกฎหมายที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมุ่งหมายที่จะตีความเปลี่ยนแปลงไป หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวก็ควรจะต้องสิ้นผลผูกพันไปด้วย โดยผลที่เกิดขึ้นก็คือ ต้องบังคับให้เป็นไปตามที่บทบัญญัติของกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงไปกำหนด แต่จะไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด

4.6.2 ผลต่อผู้ขอหารือ²⁷

โดยทั่วไปแล้ว หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรจะมีสถานะเป็นกระทำทางปกครองที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียว เนื่องจากเกิดขึ้นจากการกระทำฝ่ายเดียวของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นในกรณีเช่นนี้ หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรจะไม่มีผลผูกพันต่อผู้ขอหารือ ผู้ขอหารือควรมีสิทธิที่จะเสียภาษีอากรตามที่ตนเห็นว่าถูกต้องได้ หรืออาจจะเลือกทำธุรกรรมให้แตกต่างจากธุรกรรมที่ขอหารือไปก็ได้

อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาถึงผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น ยังต้องพิจารณาว่า หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวเป็นคุณหรือโทษต่อผู้ขอหารือ กล่าวคือ ในกรณีที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลเป็นโทษต่อผู้ขอหารือ และผู้ขอหารือไม่เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าว ผู้ขอหารืออาจเลือกที่จะไม่ทำธุรกรรมนั้นเลยก็ได้ หรืออาจเลือกที่จะทำธุรกรรมที่มีข้อเท็จจริงต่างไปก็ได้ หรืออาจเลือกที่จะทำธุรกรรมนั้นและเสียภาษีอากรตามที่ตนเห็นว่าถูกต้องสมควร แต่ในกรณีหลังนี้ ในประเทศออสเตรเลีย ผู้ขอหารือมีสิทธิที่จะอุทธรณ์หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรได้ในทันที²⁸

นอกจากหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรจะมีสถานะเป็นการกระทำทางปกครองที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียวแล้ว ในกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์ ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรได้กำหนดให้ทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้า อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่ง มีผลผูกพันต่อทั้งผู้เสียภาษีอากรและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีอากรย่อมถูกผูกพันให้ต้องกระทำตามสัญญากำหนดความรับผิด หากผู้เสียภาษีอากรทำธุรกรรมตามที่ได้ขอหารือไว้นั้น

²⁷ Carlo Romano, *supra* note 15, pp. 264-267.

²⁸ Woellner Barkoczy., Murphy Evans, Australian Taxation Law. Sydney: CCH Australian Limited, 2008, pp. 1801-1802.

4.6.3 ผลต่อผู้เสียหายอากรอื่น²⁹

โดยทั่วไปแล้ว หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรจะสามารถใช้อ้างอิงหรือมีผลผูกพันเฉพาะต่อผู้เสียหายอากรที่ขอหารือไปเท่านั้น ทั้งนี้อาจใช้อ้างอิงเป็นบรรทัดฐานได้อีกด้วย เนื่องจากการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงต่าง ๆ ของผู้ขอหารือเป็นการเฉพาะตัว เช่น ลักษณะการจัดองค์กรของผู้ขอหารือ หรือธุรกรรมที่จะทำ เป็นต้น ดังนั้นจึงไม่ควรให้ผู้เสียหายอากรอื่นสามารถอ้างอิงหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวได้

อย่างไรก็ตาม หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรบางประเภทก็อาจมีผลเป็นการทั่วไปได้ ตัวอย่างเช่น Product Ruling ซึ่งสิ่งที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรประเภทนี้มุ่งเน้นที่จะวินิจฉัย มิใช่ภาระภาษีของผู้เสียหายอากรคนใดคนหนึ่ง (ในกรณีนี้คือผู้ขอหารือ) หากแต่เป็นผลทางภาษีอากรที่เกิดจากตัว Product ชนิดใดชนิดหนึ่ง (โดยส่วนใหญ่จะเป็นเครื่องมือทางการเงิน) จะก่อให้เกิดขึ้น โดยข้อหารือทางภาษีอากรประเภทนี้สถาบันการเงินอาจจะเป็นผู้ขอหารือเองก็ได้ แต่ผู้เสียหายอากรซึ่งเป็นนักลงทุนในเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวก็สามารถอ้างอิงหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรนี้ได้

ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา³⁰ ผู้เสียหายอากรอื่นอาจอ้างอิงหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ตนไม่ได้เป็นผู้ขอหารือไว้ได้ในสองกรณีคือ กรณีที่ภาระภาษีของตนเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร และกรณีที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติได้ ซึ่งกรณีภาระภาษีเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น ได้แก่ ภาระภาษีของพนักงานในกรณีที่หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวข้องกับเงินบำนาญของพนักงาน หรือภาระภาษีของผู้ถือหุ้นในกรณีที่หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างบริษัท เป็นต้น

4.6.4 ผลต่อศาล³⁰

โดยผลของหลักการแบ่งแยกอำนาจแล้ว หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่ควรจะมีผลผูกพันต่อศาลให้ต้องตัดสินเป็นไปตามหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร เนื่องจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในรูปแบบหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร เป็นเพียงการแสดงจุดยืนของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นทางการว่า ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะตีความกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของผู้เสียหายอากรอย่างไร แต่ในกระบวนการพิจารณาของศาลนั้น

²⁹ Carlo Romano, *supra* note 15, pp. 268-269.

³⁰ Carlo Romano, *supra* note 15, p. 270.

ผู้เสียภาษีอากรและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ควรอยู่ในสถานะที่เท่าเทียมกัน และศาลต้องมีอิสระและเป็นกลาง

4.7 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอันเป็นพื้นฐานของการขอหรือทางภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นพื้นฐานของการขอหรือทางภาษีอากร มีลักษณะเป็นสิทธิที่เกิดจากการตีความขยายสิทธิขั้นพื้นฐานตามที่องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้ทำการสำรวจไว้ โดยมีดังต่อไปนี้

4.7.1 สิทธิในการขอหรือ

สิทธิในข้อนี้เป็นส่วนหนึ่งของสิทธิได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอน อันเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการเรื่องตรากฎหมายภาษีอากรและการตีความกฎหมายของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร โดยเนื้อหาของสิทธินี้ก็คือ กฎหมายภาษีอากรและการตีความกฎหมายของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอนเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องและมั่นใจในการตัดสินใจของตน รวมทั้งกฎหมายภาษีอากรและการตีความที่เกิดขึ้นในภายหลังก็ต้องไม่มีผลย้อนหลังมาบังคับกับผู้เสียภาษีอากรกระทำการโดยสุจริตด้วย³¹

อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีอากรและการตีความกฎหมายของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไม่อาจจะมีความแน่นอนได้อย่างสมบูรณ์ เนื่องจากสภาพของธุรกรรมในปัจจุบันมีความซับซ้อนยากต่อการเข้าใจและการจัดการ³² การตรากฎหมายจึงจำเป็นต้องตราให้ครอบคลุมเพียงพอที่จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งในบางกรณีอาจจำเป็นต้องกำหนดให้กฎหมายภาษีอากรที่ตราออกมาใหม่มีผลย้อนหลังเพื่อเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรด้วย ดังนั้น จึงถือได้ว่าสิทธิในการขอหรือเป็นสิทธิส่วนหนึ่งของสิทธิได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอน เนื่องจากเป็นสิทธิที่เป็นเครื่องมือที่จะทำให้บังคับใช้สิทธิได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนั้น สิทธิในการขอหรือเพียงอย่างเดียวคงไม่เพียงพอที่จะเป็นเครื่องมือในการบังคับใช้สิทธิได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอนได้อย่างมีประสิทธิภาพได้ หากฝ่ายจัดเก็บ

³¹ Carlo Romano, *supra* note 15, pp. 216-218.

³² สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่

ภาษีอากรไม่มีหน้าที่ในการตอบข้อหารือด้วย ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรจึงต้องมีสิทธิในการขอหารือ จึงต้องมีควบคู่ไปกับสิทธิในการได้รับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรด้วย อย่างไรก็ตาม การที่จะได้รับสิทธิในการได้รับการตอบข้อหารือหรือไม่ ขึ้นอยู่กับระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ในแต่ละระบบกฎหมายอีกด้วยว่ามีข้อกำหนดเกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอย่างไร

4.7.2 สิทธิที่จะได้รับฟัง การส่งเอกสารและการเข้าร่วมประชุม³³

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในข้อนี้เป็นส่วนหนึ่งของสิทธิที่จะได้รับฟัง การช่วยเหลือ และได้รับข้อมูลจากรัฐ โดยเนื้อหาของสิทธิในข้อนี้ คือ ในกระบวนการพิจารณาหรือตัดสินใด ซึ่งกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องรับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของผู้เสียภาษีอากรด้วย³⁴ หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ผู้เสียภาษีอากร จะต้องมีความรู้เข้าไปมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาหรือตัดสินดังกล่าวด้วย ซึ่งโดยทั่วไป การขอหารือทางภาษีอากรนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสนอเอกสารข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ ธุรกรรมของตนให้กับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะตอบข้อหารือโดยอาศัย ข้อเท็จจริงดังกล่าว ในกรณีที่ข้อเท็จจริงไม่เพียงพอ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็สามารถเรียกให้ ผู้เสียภาษีอากรส่งเอกสารเพิ่มเติมได้

นอกเหนือจากการส่งเอกสารข้อเท็จจริงแล้ว การพิจารณาออกหนังสือตอบข้อหารือ ทางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในบางกรณี ผู้เสียภาษีอากรอาจขอเข้าให้ถ้อยคำแก่ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วยก็ได้ โดยสามารถให้ถ้อยคำด้วยตนเอง หรือทางโทรศัพท์ก็ได้ หรือใน กรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์ กฎหมายปกครองได้บัญญัติไว้ว่าในกระบวนการพิจารณาหรือ ตัดสินบางประเภท ประชาชนผู้ร้องขอมีสิทธิที่จะได้รับฟังและเสนอข้อเท็จจริงก่อนที่จะมีการตัดสิน และหากเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองจะเพิกถอนคำสั่งที่มีผลดีต่อผู้ร้องขอ ผู้ร้องขอมีสิทธิเต็มที่จะ ได้รับฟังและอาจรวมถึงการให้ถ้อยคำในการพิจารณาตัดสินนั้นด้วย

4.7.3 สิทธิในการร้องเรียนต่อองค์กรอิสระ³⁵

สิทธิในข้อนี้เป็นส่วนหนึ่งของสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านและขอให้ทบทวน ซึ่งมีเนื้อหาของสิทธิคือ ผู้เสียภาษีอากรต้องสามารถอุทธรณ์คัดค้านการตัดสินใด ๆ ของ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่ได้ใช้อำนาจดำเนินการต่อผู้เสียภาษีอากร ทั้งในด้านการใช้กฎหมายทาง

³³ Carlo Romano, *supra* note 15, pp. 219-223.

³⁴ ผจก.กร อุดมธรรมภักดี, “การปฏิรูประบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.22.

³⁵ Carlo Romano, *supra* note 15, pp. 223-224.

ปกครอง หรือตุลาการ แต่ในกรณีการตอบข้อหาหรือนั้น นอกเหนือจากสิทธิในการอุทธรณ์ต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงแล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังควรมีสิทธิที่จะร้องเรียนต่อองค์กรอิสระซึ่งไม่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอีกด้วย ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้ว องค์กรอิสระนี้ก็คือผู้ตรวจการแผ่นดินนั่นเอง

ในกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์นั้น ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการร้องเรียนฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้ตรวจการแผ่นดินได้ โดยได้บัญญัติเป็นสิทธิในการร้องเรียนต่อองค์กรอิสระไว้ในรัฐธรรมนูญ ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับการปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมก็สามารถร้องเรียนต่อองค์กรอิสระ หรือในกรณีนี้ก็คือผู้ตรวจการแผ่นดินได้ ซึ่งตัวอย่างที่เห็นได้ชัดก็คือกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการตอบข้อหาหรือล่าช้าจนเกินไป เป็นต้น

4.8 วัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร³⁶

4.8.1 เพิ่มความแน่นอนให้กับกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

บ่อยครั้งกฎหมายภาษีอากรมักมีความคลุมเครือและซับซ้อน ทำให้ยากต่อการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีอากร โดยอาจมีสาเหตุมาจากหลายปัจจัย เช่น การที่กฎหมายภาษีอากรกระจายอยู่ตามกฎหมายต่าง ๆ รวมไปถึงกฎหมายที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับภาษีอากรก็ตาม การวางหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรที่กำหนดอย่างกว้าง ๆ เพื่อให้ครอบคลุมแก้อะไรก็จริงในทุกกรณี การที่กฎหมายภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องตามนโยบายภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละรัฐบาล การที่กฎหมายภาษีอากรเป็นที่รวบรวมของศาสตร์หลาย ๆ แขนง จึงอาจก่อให้เกิดข้อถกเถียงเรื่องความดีความและการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ไม่มีความแน่นอนอันเกิดขึ้น และการที่กฎหมายภาษีอากรเกี่ยวข้องกับกระบวนการประมาณที่บีบบังคับให้ต้องใช้หลักเกณฑ์เพื่อวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะ ซึ่งไม่มีเหตุผลและการวางแผนที่ดีเสมอไป ดังนั้น หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรจึงมีส่วนช่วยแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ เหล่านี้และส่งผลให้กฎหมายภาษีอากรมีความแน่นอนขึ้นได้ ทั้งนี้รวมถึงการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ดีขึ้นด้วย

4.8.2 กระชับความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากร

ด้วยลักษณะของภาษีอากรที่เป็นการบังคับจัดเก็บเงินจากผู้เสียภาษีอากร ซึ่งส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษีอากร หลาย ๆ ประเทศจึงหาวิธีปรับปรุงคุณภาพและมาตรการจัดเก็บภาษีอากร โดยริเริ่มใช้มาตรการกระชับความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษี

³⁶ Carlo Romano, *supra* note 15, pp. 421-431.

อากรและผู้เสียภาษีอากรในรูปแบบที่ต่างออกไป เช่น การปฏิบัติประดุจเป็นลูกค้า (Client-Oriented) รวมทั้งการเพิ่มช่องทางการให้บริการของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เช่น การจัดทำเว็บไซต์ การให้ E-mail Address, Call Center, การให้คำปรึกษาทางโทรศัพท์หรือการให้บริการด้านโทรสารโดยไม่คิดค่าบริการ และความเป็นไปได้ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีผ่านทางคอมพิวเตอร์ เป็นต้น ซึ่งการตอบข้อหารือทางภาษีอากรก็ถือเป็นมาตรการสำคัญอย่างหนึ่งที่จะช่วยเปลี่ยนทัศนคติทางลบต่อการเสียภาษีอากรได้ เนื่องจากทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีความรู้สึกที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นองค์กรที่สามารถเข้าถึงได้ ไม่ใช่องค์กรฝ่ายปกครองที่ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรเพียงอย่างเดียวเท่านั้น

นอกจากนี้ การตอบข้อหารือทางภาษีอากรยังเป็นการแสดงถึงความโปร่งใสในการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอีกด้วย ซึ่งในมุมมองของผู้เสียภาษีอากร ความรู้สึกเกี่ยวกับความยุติธรรมของกระบวนการตัดสินใจของฝ่ายจัดเก็บภาษีเป็นการแสดงออกถึงปัจจัยสำคัญประการหนึ่งของการปฏิบัติที่ดี ในขณะที่ข้อหารือทางภาษีอากรก่อนหน้านี้มีผลต่อผู้เสียภาษีอากร และถ้าเพียงแต่ข้อหารือทางภาษีอากรเหล่านั้นมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรก็จะรู้สึกว่าการตัดสินใจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีความยุติธรรมมากขึ้น

4.8.3 สนับสนุนระบบการเสียภาษีอากรแบบประเมินตนเอง

ในระบบการเสียภาษีอากรแบบประเมินตนเอง ซึ่งผู้เสียภาษีอากรต้องรู้ถึงหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของตน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีความรับผิดชอบและความเสี่ยงที่สูงต่อการกระทำผิดกฎหมายภาษีอากรได้ จึงแทบจะไม่ใช่สิ่งที่สงสัยเลยว่าระบบตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ดีจะช่วยส่งเสริมการทำงานของระบบการประเมินภาษีเหล่านั้น โดยหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องมิได้ถูกจำกัดแต่เพียงกิจกรรมการประเมินภาษีอากรและการควบคุมการเสียภาษีอากรให้ถูกต้องเท่านั้น แต่ยังควรรวมถึงการให้ความช่วยเหลือและให้คำปรึกษาให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

4.8.4 เพิ่มประสิทธิภาพในการพิจารณาตัดสินของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร

ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ดีเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการพิจารณาตัดสินของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ขอหารือภาษีอากรมายังฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจะต้องรวบรวมข้อมูลและข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมของตนและส่งมายังฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นข้อมูลประกอบในการตัดสินใจ ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้เป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ สามารถทำให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรทราบถึงการเปลี่ยนแปลงของรูปแบบการทำธุรกรรมอย่างเป็นปัจจุบัน นอกจากนี้เมื่อมีการตีความกฎหมายและตอบข้อหารือทางภาษีอากร ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยังสามารถอ้างอิงหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ออกมานั้นในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรในโอกาสต่อไปได้ อันเป็นปัจจัยสำคัญ

ในการเพิ่มให้มีการปรับใช้นโยบายภาษีอากรอย่างเดียวกัน และการตีความกฎหมายภาษีอากรที่ตรงกัน

4.8.5 ลดจำนวนข้อพิพาททางภาษีอากร

วัตถุประสงค์อีกประการหนึ่งการตอบข้อหารือทางภาษีอากร คือ การลดข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งมีส่วนสำคัญที่จะช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง และความจำเป็นในการใช้ทรัพยากรของทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ของศาล และของผู้เสียภาษีอากรเอง ทั้งนี้ผลลัพธ์เช่นนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีผูกพันตนเองกับข้อหารือทางภาษีอากรที่ตนเองออก และไม่กระทำการอันเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรซึ่งปฏิบัติตามข้อหารือทางภาษีอากรหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เพื่อให้ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรสามารถดำเนินการในฐานะที่เป็นกลไกในการระงับข้อพิพาท จึงมีความจำเป็นที่จะต้องให้ความสำคัญกับการมีผลผูกพันของข้อหารือซึ่งอย่างน้อยก็ในฝั่งของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร