

### บทที่ 3

## ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์

### 1. ความรู้ทั่วไปและภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์

ก่อนที่จะกล่าวถึงระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ ผู้เขียนขอกล่าวถึงความรู้ทั่วไปและภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ซึ่งมีความเกี่ยวเนื่องกับระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร เพื่อให้เข้าใจถึงแนวคิดเกี่ยวกับระบบศาล ระบบการจัดเก็บภาษีอากร และวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยสังเขปดังนี้

#### 1.1 ระบบศาลของประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>1</sup>

ประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นประเทศที่ใช้ระบบศาลคู่ แต่ไม่มีการแยกระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครองอย่างชัดเจนนัก หากแต่เป็นเพียงการแบ่งแผนกที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยคดีปกครองในศาลชั้นต้น และดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง

ในกรณีการพิจารณาคดีแพ่งและคดีอาญานั้น ระบบศาลของประเทศเนเธอร์แลนด์มีแบ่งการพิจารณาคดีออกเป็น 3 ลำดับชั้นศาล ได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา แต่ในส่วนคดีปกครอง จะแบ่งการพิจารณาคดีออกเป็น 2 ลำดับชั้นศาลเท่านั้น

##### 1.1.1 ศาลชั้นต้น (Rechtbank)

ประเทศเนเธอร์แลนด์แบ่งการปกครองออกเป็น 19 เขตการปกครอง (District) ซึ่งศาลชั้นต้นก็จะกระจายไปอยู่ในแต่ละเขตการปกครอง รวมทั้งหมด 19 ศาล โดยแต่ละศาลก็จะมีศาลแขวงเป็นศาลที่รับพิจารณาคดีเล็กน้อยอีก รวมทั้งหมด 61 ศาล ภายในศาลชั้นต้นแต่ละ

---

<sup>1</sup> De Rechtspraak, Judicial System, Retrieved November 10, 2009, from <http://www.rechtspraak.nl/Information+in+English/Judicial+system>.

ศาล จะแยกแผนกที่มีอำนาจวินิจฉัยคดีออกเป็น 4 ประเภทคือ ได้แก่ แผนกศาลแขวง แผนกคดีแพ่ง แผนกคดีอาญา และแผนกคดีปกครอง<sup>2</sup>

#### (1) แผนกศาลแขวง

ศาลแขวงเป็นศาลที่ตั้งกระจายไปตามเขตการปกครอง เป็นการศาลที่มีอำนาจวินิจฉัยได้ทั้งคดีแพ่งและคดีอาญา แต่คดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลแขวงจะเป็นคดีเล็ก ๆ น้อย ๆ ที่ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยโดยศาลชั้นต้น ซึ่งในกรณีคดีแพ่ง เช่น คดีเกี่ยวกับสัญญาเช่า เช่าซื้อ จำหน่ายแรงงาน และคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 5,000 ยูโร ส่วนในกรณีคดีอาญา คดีที่อยู่ในอำนาจวินิจฉัยของศาลแขวงจะมีลักษณะเป็นคดีอาญาที่ไม่ร้ายแรง ตำรวจหรือเจ้าพนักงานมีอำนาจในการเปรียบเทียบปรับได้ แต่ประชาชนปฏิเสธการถูกเปรียบเทียบปรับดังกล่าว ตำรวจหรือเจ้าพนักงานจึงจำเป็นต้องส่งฟ้อง ซึ่งในกรณีเช่นนี้ ศาลแขวงมักจะวินิจฉัยและมีคำพิพากษาโดยวาจาโดยทันที

#### (2) แผนกคดีแพ่ง

ศาลชั้นต้นแผนกคดีแพ่งจะรับพิจารณาคดีที่ไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลแขวง ซึ่งการพิจารณาวินิจฉัยคดีแพ่งที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลชั้นต้นแผนกคดีแพ่ง อาจพิจารณาโดยองค์คณะผู้พิพากษา 1 คน หรือ 3 คน ก็ได้ ขึ้นอยู่กับความยุ่งยากของคดีดังกล่าว นอกจากนั้น ในกรณีที่เขตปกครองใด มีการพิจารณาวินิจฉัยคดีครบครันมาก ภายในศาลชั้นต้นนั้น ก็อาจจะแยกแผนกคดีเยาวชนและครอบครัว ออกมาเป็นแผนกต่างหากก็ได้ ซึ่งการตัดสินใจดังกล่าว ขึ้นอยู่กับคณะกรรมการตุลาการ

#### (3) แผนกคดีอาญา

คดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลชั้นต้นแผนกคดีอาญาก็คือ คดีอาญาที่ไม่ได้อยู่ในเขตอำนาจของศาลแขวง และเช่นเดียวกับศาลชั้นต้นแผนกคดีแพ่ง การพิจารณาวินิจฉัยคดีอาญาที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลชั้นต้นแผนกคดีอาญา อาจพิจารณาโดยองค์คณะผู้พิพากษา 1 คน หรือเต็มองค์คณะ คือ 3 คน ก็ได้ ซึ่งจะมีการพิจารณาคดีเต็มองค์คณะ ก็ต่อเมื่อเป็นคดีที่มีความยุ่งยาก และเป็นคดีที่มีโทษจำคุกเกินกว่า 1 ปี

#### (4) แผนกคดีปกครอง

นอกเหนือจากข้อยกเว้นบางประการแล้ว คดีปกครองจะอยู่ในเขตอำนาจของศาลชั้นต้นแผนกคดีปกครอง ซึ่งคดีปกครองโดยส่วนใหญ่จะเป็นคดีอุทธรณ์คำชี้ขาดคำร้องคัดค้านของฝ่ายปกครอง รวมถึงคดีภาษีอากรด้วย และเช่นเดียวกับแผนกอื่น ๆ การพิจารณาวินิจฉัยคดี

<sup>2</sup> De Rechtspraak, District Courts. Retrieved November 10, 2009, from <http://www.rechtspraak.nl/Information+in+English/Judicial+system/District+Courts.htm>.

ปกครองพิจารณาโดยองค์คณะผู้พิพากษา 1 คน หรือเต็มองค์คณะ คือ 3 คน ในคดีที่มีความซับซ้อนหรือเกี่ยวข้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน

### 1.1.2 ศาลอุทธรณ์ (Gerechtshof)

ศาลอุทธรณ์ของประเทศเนเธอร์แลนด์มีทั้งหมด 5 ศาล ตั้งอยู่ในกรุงอัมสเตอร์ดัม, เมืองเฮก, เมืองอาร์นเฮม, เมืองเดนบอช และเมืองลีอูวาเดิน โดยแต่ละศาลจะมีเขตอำนาจแตกต่างกันไปครอบคลุมเขตการปกครองทั้ง 19 เขต มีอำนาจพิจารณาคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลชั้นต้น ทั้งคดีแพ่งคดีอาญา รวมทั้งคดีภาษีอากรด้วย โดยมีอำนาจพิจารณาได้ทั้งปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริง<sup>3</sup>

### 1.1.3 ศาลฎีกา (Hoge Raad)

ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ตั้งอยู่ในกรุงเฮก มีอำนาจพิจารณาคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลอุทธรณ์ ทั้งคดีแพ่ง คดีอาญา และคดีภาษีอากร โดยจะพิจารณาเฉพาะในปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น และคำพิพากษาของศาลฎีกาจะถือเป็นบรรทัดฐานที่สำคัญในการปรับใช้กฎหมาย<sup>4</sup>

### 1.1.4 องค์คณะพิเศษ

ในการอุทธรณ์คดีปกครองนั้น เมื่อคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น คู่ความมีสิทธิอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวต่อองค์คณะพิเศษได้อีกชั้นหนึ่ง ซึ่งคำพิพากษาขององค์คณะพิเศษถือเป็นที่สุด และแบ่งออกเป็น 3 องค์คณะพิเศษ ได้แก่

#### (1) ศาลพิจารณาคดีปกครองกลาง (Centrale Raad van Beroep)

ศาลพิจารณาคดีปกครองกลางตั้งอยู่ในเมืองยูเทร็คท์ มีอำนาจพิจารณาข้อพิพาททางปกครองและคดีปกครองที่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติว่าด้วยกฎหมายปกครองทั่วไป (General Administrative Law Act ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า GALA) โดยเฉพาะคดีปกครองที่เกี่ยวกับการประกันสังคมและการกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง<sup>5</sup>

<sup>3</sup> De Rechtspraak, Courts of Appeal. Retrieved November 10, 2009, from <http://www.rechtspraak.nl/Information+in+English/Judicial+system/Courts+of+Appeal.htm>.

<sup>4</sup> De Rechtspraak, Supreme Court. Retrieved November 10, 2009, from <http://www.rechtspraak.nl/Information+in+English/Judicial+system/Supreme+Court.htm>.

<sup>5</sup> De Rechtspraak, The Administrative High Court. Retrieved November 10, 2009, from <http://www.rechtspraak.nl/Gerechten/CRvB/Over+deRaad/English+summary.htm>.

(2) ศาลพิจารณาอุทธรณ์คดีเศรษฐกิจ (College van Beroep voor het bedrijfsleven)

ศาลพิจารณาอุทธรณ์คดีการค้าและอุตสาหกรรมตั้งอยู่ในเมืองเฮก มีอำนาจพิจารณาคดีปกครองตามกฎหมายเศรษฐกิจ และคดีตามพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า และพระราชบัญญัติโทรคมนาคม<sup>6</sup>

(3) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (Raad van State)

นอกเหนือจากหน้าที่ในการให้คำปรึกษาทางกฎหมายแก่รัฐบาลแล้ว ภายในสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกายังมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่เป็นศาลปกครอง พิจารณาคดีปกครองอีกด้วย ซึ่งคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของหน่วยงานดังกล่าวคือ คดีที่เกี่ยวกับการวางผังเมืองและสิ่งแวดล้อม<sup>7</sup>

## 1.2 ระบบการจัดเก็บภาษีอากร<sup>8</sup>

อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยทั่วไปแล้วจะมีที่มาจากกฎหมายลายลักษณ์อักษร ซึ่งเป็นกฎหมายที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้บัญญัติขึ้นมา โดยประเทศเนเธอร์แลนด์ได้แบ่งโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่ กฎหมายภาษีอากรทั่วไป และกฎหมายภาษีอากรเฉพาะ โดยบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรโดยส่วนใหญ่แล้วจะถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับเป็นการเฉพาะ เช่น พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ หรือ พระราชบัญญัติภาษีนิติบุคคล เป็นต้น ส่วนบทบัญญัติภาษีอากรทั่วไป ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีอากรทั่วไป จะเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับคำนิยามต่าง ๆ และวิธีการทั่วไปที่ปรับใช้กับภาษีอากรทุกชนิด อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากกฎหมายลายลักษณ์อักษรแล้ว ในส่วนแนวคิด การตีความในระบบภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ เช่น คำว่า “ผู้ประกอบการ” “การประกอบธุรกิจที่ดี” หรือ “Arm’s Length” จะไม่ได้ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมาย

<sup>6</sup> De Rechtspraak, College van Beroep voor het bedrijfsleven. Retrieved February 13, 2010 from <http://www.rechtspraak.nl/Gerechten/CBb/>.

<sup>7</sup> Raad van State, Council of State: advisory body and administrative court. Retrieved February 13, 2010 from [http://www.raadvanstate.nl/english\\_summary/](http://www.raadvanstate.nl/english_summary/).

<sup>8</sup> J.M.J. Chorus., P.H.M. Gerver., E.H. Hondius. and A.K. Koekkoek (ED.), Introduction to Dutch Law, The Netherlands : 2006. pp. 445 – 447.

ลายลักษณ์อักษร แต่จะถูกต้องความไว้โดยคำพิพากษาของศาล กฎต่าง ๆ และการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรทั้งที่เป็นข้อหาหรือทางภาษีอากรทั่วไปและเฉพาะราย จึงอาจกล่าวได้ว่าเป็นที่มาของอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์นอกเหนือจากกฎหมายลายลักษณ์อักษรก็ได้

ภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์แบ่งการจัดเก็บออกเป็น 2 ระดับ คือ ส่วนกลางและส่วนท้องถิ่น โดยภาษีอากรส่วนกลางนอกเหนือจากภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิตแล้ว จะถูกกำหนดวิธีการจัดเก็บโดยพระราชบัญญัติภาษีอากรทั่วไป (General Tax Act: GTA) โดยพระราชบัญญัติฉบับนี้จะปรับใช้เป็นการทั่วไปทั้งประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลนอกจากนั้น หากกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นได้บัญญัติให้นำพระราชบัญญัติฉบับนี้ไปปรับใช้ พระราชบัญญัติฉบับนี้ยังปรับใช้กับภาษีอากรอื่นที่ไม่ได้จัดเก็บโดยส่วนกลางอีกด้วย

พระราชบัญญัติภาษีอากรทั่วไปได้แบ่งแยกภาษีอากรออกเป็น 2 ลักษณะ อันได้แก่ ภาษีอากรประเมิน (เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น) และภาษีอากรประเมินตนเอง (เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีการจ้างงาน เป็นต้น) ในกรณีภาษีอากรประเมินนั้น ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรของตนภายในวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี หากผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ภายหลังจากผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรแล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะทำการประเมินภาษีอากรโดยอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากแบบแสดงรายการภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นเข้ามา เพื่อให้ทราบถึงจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องชำระหรือจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับคืน และแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบในเบื้องต้นก่อน ซึ่งในขั้นตอนการประเมินภาษีอากรเบื้องต้นนี้ ยังไม่ถือว่าการประเมินภาษีอากรได้สิ้นสุดลงแล้วแต่อย่างใด จนกว่าจะมีการประเมินภาษีอากรครั้งสุดท้ายเสียก่อน ในการประเมินภาษีอากรครั้งสุดท้ายนี้ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องทำภายใน 3 ปีนับแต่ปีที่เกี่ยวข้อง และโดยส่วนใหญ่แล้วจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องชำระ หรือที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องคืนให้แก่ผู้เสียภาษีอากรมักจะไม่แตกต่างจากจำนวนที่ได้แจ้งไปในขั้นตอนการประเมินภาษีอากรเบื้องต้น

ภายหลังจากการประเมินครั้งสุดท้าย ภายใน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายของปีภาษีที่เกี่ยวข้อง ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจจะประเมินภาษีเพิ่มเติมได้ หากตรวจพบว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ผิดพลาด แต่เฉพาะในกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้รับข้อเท็จจริงใหม่หรือไม่อาจรับรู้ได้ในขณะที่ทำการประเมินภาษีอากรครั้งสุดท้าย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ข้อเท็จจริงว่าผู้เสียภาษี

อากรกระทำการโดยไม่สุจริต ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรสามารถทำการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้ แม้ว่าจะไม่มีข้อเท็จจริงใหม่ก็ตาม เมื่อทำการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมแล้ว ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียค่าปรับเท่ากับจำนวนภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติม แต่โดยส่วนใหญ่แล้วค่าปรับจะถูกลดลงเหลือเพียงร้อยละ 25 – 50 ของจำนวนภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมเท่านั้น ขึ้นอยู่กับความร้ายแรงของการกระทำของผู้เสียภาษีอากรในการปกปิดข้อเท็จจริง

ส่วนในกรณีของภาษีอากรประเมินตนเอง เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้นนั้น ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรพร้อมทั้งชำระภาษีภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาภาษี เช่น 1 เดือน หรือ 3 เดือน และหากผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษี หรือชำระไม่เต็มจำนวน ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจทำการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม โดยไม่จำเป็นต้องมีข้อเท็จจริงใหม่แต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างกับกรณีการประเมินภาษีอากรประเมินดังที่ได้กล่าวมาแล้วในวรรคก่อนนี้

นอกเหนือจากเรื่องวิธีการจัดเก็บภาษีอากรตามที่ได้กล่าวข้างต้นแล้ว พระราชบัญญัติภาษีอากรทั่วไปยังได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้อีกด้วย ดังที่จะได้กล่าวในส่วนต่อไป

### 1.2.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>9</sup>

ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้บังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ค.ศ. 2001 ในวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2001 โดยก่อนหน้านี้ จะไม่มีการแยกประเภทของเงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษี แต่ภายหลังจากบังคับใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้มีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 3 ประเภทหลัก ๆ ได้แก่ เงินได้จากการทำงานและที่อยู่อาศัย เงินได้จากผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญ และเงินได้จากการลงทุนและการออม

#### (1) เงินได้ประเภทที่หนึ่ง เงินได้จากการทำงานและที่อยู่อาศัย

เงินได้พึงประเมินประเภทแรกนี้ สามารถแยกออกได้เป็น 2 ส่วน คือ เงินได้ที่ได้รับจากการทำงาน และเงินได้ที่ได้รับจากการเป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยหลัก โดยเงินได้ที่ได้รับจากการทำงาน ได้แก่ เงินได้ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากการประกอบธุรกิจ การจ้างแรงงาน การจ้างทำของ บำนาญ ผลประโยชน์ที่ได้จากประกันสังคม และเงินชดเชย ส่วนเงินได้ที่ได้รับจากการเป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยหลัก เป็นเงินได้ที่ถือว่าเจ้าของที่อยู่อาศัยได้รับจากการเป็นเจ้าของที่อยู่อาศัย

<sup>9</sup> "Taxation in the Netherlands: Information for companies operating internationally." Retrieved November 10, 2009, from <http://www.minfin.nl/>.

โดยจำนวนเงินได้ดังกล่าวจะคำนวณจากจำนวนค่าเช่าที่อาจได้รับจากการให้เช่าที่อยู่อาศัย ภายหลังจากหักดอกเบี้ยจำนวนสำหรับซื้อหรือปรับปรุงที่อยู่อาศัยดังกล่าวแล้ว

เงินได้พึงประเมินประเภทแรกนี้ จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า อันเป็น อัตราที่รวมอัตราเงินประกันสังคมไว้ด้วยแล้ว โดยในปีภาษี 2009 ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้จัดเก็บ ภาษีในอัตราดังต่อไปนี้<sup>10</sup>

| จำนวนเงินได้เกินกว่า | แต่ไม่เกิน | อัตราภาษี | อัตราเงินค่า<br>ประกันสังคม | อัตรารวม |
|----------------------|------------|-----------|-----------------------------|----------|
| -                    | € 17,878   | 2.35%     | 31.15%*                     | 33.50%   |
| € 17,878             | € 32,127   | 10.85%    | 31.15%*                     | 42.00%   |
| € 32,127             | € 54,776   | 42.00%    |                             | 42.00%   |
| € 54,776             | -          | 52.00%    |                             | 52.00%   |

\*ผู้เสียภาษีอากรที่มีอายุเกินกว่า 65 ปี ได้รับสิทธิลดหย่อนอัตราเงินค่าประกันสังคมเหลือเพียง 13.25%

## (2) เงินได้ประเภทที่สอง ผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญ

โดยทั่วไปแล้ว เงินได้ที่ได้รับการเข้าถือหุ้นจะถือเป็นเงินได้ประเภทที่สาม อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีเงินได้จากเงินปันผล หรือมีผลได้จากทุนอย่างมีนัยสำคัญ ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 ซึ่งกรณีที่จะถือว่ามีผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญนั้น ผู้เสียภาษีอากร จะต้องมีการถือหุ้นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม และไม่ว่าจะถือโดยผู้เดียวหรือร่วมกับผู้อื่น ไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดของบริษัท

## (3) เงินได้ประเภทที่สาม เงินได้จากการออมและการลงทุน

เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากการออมและการลงทุน ซึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 30 ของเงินได้ อย่างไรก็ตาม เงินได้ประเภทนี้มีได้เป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับมาจริง ๆ หากแต่เป็นการถือว่าผู้เสียภาษีอากรมีเงินได้จากการถือหุ้น (ที่มีใช้หุ้นที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทที่สอง) พันธบัตร บัญชีเงินได้ฝาก และอสังหาริมทรัพย์ (ที่มีใช้ที่อยู่อาศัยหลักที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทที่หนึ่ง) โดยถือว่าผู้เสียภาษีอากรมีเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าว เป็นร้อยละ 4 ของผลเฉลี่ยของผลตอบแทนต่อปีของทรัพย์สินที่คำนวณตอนต้นปีและปลายปี

<sup>10</sup> TCI, "Dutch Tax Rates 2009: Individual," Retrieved March 15, 2010 from [http://www.tax-consultants-international.com/read/dutch\\_tax\\_rates\\_2009--individuals](http://www.tax-consultants-international.com/read/dutch_tax_rates_2009--individuals).

### 1.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>11</sup>

ประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นประเทศหนึ่งที่เหมาะสมแก่การจัดตั้งบริษัท ไม่ว่าจะเป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจปกติหรือบริษัทประเภท Holding Company ก็ตาม เนื่องจากเป็นประเทศที่ให้ผลประโยชน์ทางภาษีอากรค่อนข้างมาก ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีจากเงินปันผล มาตรการที่ใช้กับกลุ่มบริษัท อนุสัญญาทางภาษีอากรที่มีจำนวนมาก รวมทั้งระบบกฎหมายและระบบภาษีอากรที่มีได้รับการพัฒนามาเป็นอย่างดี

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 1969 รวมทั้งกฎต่าง ๆ ของกระทรวงการคลัง โดยผู้เสียภาษีอากรที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์จะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ จะถูกจัดเก็บจากเงินได้ทั้งหมดที่นิติบุคคลได้รับ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้รับจากที่ใดก็ตาม ส่วนผู้เสียภาษีอากรที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์จะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ โดยจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า คือ ร้อยละ 20 ของเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 200,000 ยูโร และร้อยละ 25.5 ของเงินได้ส่วนที่เกิน 200,000 ยูโรขึ้นไป

นอกจากนี้ ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศเนเธอร์แลนด์ยังมีลักษณะเด่นดังต่อไปนี้

#### (1) การยกเว้นภาษีเงินปันผล

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 1969 ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินปันผลและผลได้จากทุนที่ได้รับการเข้าถือหุ้นในบริษัทลูกที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ซึ่งเงื่อนไขที่กำหนดดังกล่าวได้แก่

- บริษัทถือหุ้นในบริษัทลูกไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดที่ชำระค่าหุ้นแล้ว
- การเข้าถือหุ้นในบริษัทลูกดังกล่าวต้องไม่เป็นการเข้าถือหุ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายหุ้นต่อไป

ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ บริษัทดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินปันผลก็ต่อเมื่อผ่านหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ด้วย

- หุ้นของบริษัทลูกต้องไม่ถูกถือเป็นการลงทุนแบบ Passive Portfolio กล่าวคือ มูลค่าหุ้นต้องไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามดัชนีตลาดหลักทรัพย์

---

<sup>11</sup> J.M.J. Chorus., P.H.M. Gerver., E.H. Hondius. and A.K. Koekkoek (ED.), *supra* note 8, pp. 446 – 447.

- บริษัทผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศที่บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ โดยไม่คำนึงถึงอัตราภาษีและไม่ว่าในความเป็นจริงบริษัทดังกล่าวได้เสียภาษีหรือไม่ก็ตาม

ค่าใช้จ่ายของบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์อันเกิดขึ้นจากการเข้าถือหุ้น<sup>12</sup>ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินปันผลจะไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีอากรได้ ซึ่งกฎข้อนี้นำไปปรับใช้กับการเข้าถือหุ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งรับรู้กำไรเฉพาะจากสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศด้วย หากกำไรดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือมาตรการบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียว

ในส่วนผลได้จากทุน เงินได้ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีต้องเป็นเงินได้ที่ได้รับการขายหุ้นของบริษัทลูกที่เป็นไปตามที่เงื่อนไขกำหนดเช่นเดียวกัน โดยผลขาดทุนจากการลงทุนจะไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ เว้นแต่เป็นเป็นผลขาดทุนจากการขายกิจการ ซึ่งมีข้อกำหนดที่ค่อนข้างเคร่งครัด

## (2) การหักค่าใช้จ่ายของกลุ่มบริษัทในเครือ

นับแต่วันที่ 1 มกราคม 2003 ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้นำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากกลุ่มบริษัทมาบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมาตรการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากกลุ่มบริษัทเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกลุ่มบริษัทที่มีบริษัทแม่เดียวกัน โดยถือว่าบริษัทแม่เป็นผู้เสียภาษีอากรเพียงผู้เดียว ส่วนผลกำไรและขาดทุนของบริษัทในกลุ่มบริษัทจะถูกนำมาคำนวณเป็นผลกำไรขาดทุนของบริษัทแม่เพียงบริษัทเดียว แต่ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรระหว่างประเทศ บริษัทต่าง ๆ ในกลุ่มบริษัทยังคงถือว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรแยกต่างหากจากบริษัทแม่ ซึ่งข้อดีของการใช้มาตรการจัดเก็บภาษีจากกลุ่มบริษัทเช่นนี้ คือ ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากบริษัทในกลุ่มเดียวกันสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับบริษัทอื่นในกลุ่มเดียวกันได้ นอกจากนี้ยังเป็นการขจัดปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรโดยการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มเดียวกันอีกด้วย เช่น การให้กู้ ขาย หรือโอนสินทรัพย์ให้แก่กัน เป็นต้น ส่วนข้อเสียของมาตรการนี้ก็คือ หนี้ภาษีของกลุ่มบริษัทจะถือเป็นหนี้ร่วมของทุกบริษัทที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกัน

<sup>12</sup> ค่าใช้จ่ายอันเกิดขึ้นจากการเข้าถือหุ้นที่สำคัญ ได้แก่ ดอกเบี้ยอันเกิดจากเงินที่กู้มาเพื่อซื้อหุ้น และผลขาดทุนอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับเงินที่กู้มาเพื่อซื้อหุ้น เป็นต้น

การที่จะได้รับสิทธิให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรการนี้ บริษัทในกลุ่มทุกบริษัท จะต้องยื่นคำร้องขอต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยแต่ละบริษัทจะต้องมีบริษัทแม่เดียวกัน ซึ่งถือหุ้นในแต่ละบริษัทไม่น้อยกว่าร้อยละ 95 ของหุ้นทุนของแต่ละบริษัท ทุกบริษัทจะต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่<sup>13</sup> ทุกบริษัทจะต้องใช้ปีภาษีเดียวกันและต้องเป็นบริษัทที่เสียภาษีในอัตราเดียวกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ไม่สามารถร่วมในกลุ่มบริษัทที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 34.5 ได้ เป็นต้น อีกทั้งการเข้าถือหุ้นในบริษัทลูกดังกล่าวต้องไม่เป็นการเข้าถือหุ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายหุ้นต่อไป ซึ่งเป็นเงื่อนไขเดียวกับการยกเว้นภาษีเงินปันผล โดยสิทธิตามมาตรการนี้จะสิ้นสุดลงได้ในสองกรณี ได้แก่ จำนวนหุ้นที่บริษัทแม่ถืออยู่ในบริษัทลูกในกลุ่มบริษัทลดลงต่ำกว่าร้อยละ 95 ของจำนวนหุ้นทุนทั้งหมด หรือบริษัทในกลุ่มบริษัทเป็นผู้ร้องขอยกเลิกการใช้สิทธิ

### (3) การหักค่าใช้จ่าย

ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลขาดทุนสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผลกำไรที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ผ่านมาได้เป็นระยะเวลา 3 ปีภาษี หรือจะนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผลกำไรที่เกิดขึ้นในอนาคตโดยไม่มีกำหนดระยะเวลาก็ได้ ในอดีต บริษัทที่จะถูกซื้อขายในตลาดซื้อขายหุ้นจะมีเฉพาะบริษัทที่มีความน่าสนใจที่จะเข้าไปซื้อกิจการเท่านั้น เนื่องจากการอนุญาตให้สามารถนำผลขาดทุนไปหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผลกำไรในอนาคตได้อย่างไม่จำกัด เพราะฉะนั้นบริษัทที่มีผลขาดทุนมากจึงถูกซื้อกิจการไปเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากร อย่างไรก็ตาม นับแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2001 ได้มีการกำหนดห้ามมิให้นำผลขาดทุนไปหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผลกำไรที่เกิดขึ้นในอนาคต หากมีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ (ร้อยละ 30 หรือมากกว่า) โดยมีข้อยกเว้นดังต่อไปนี้

- การเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้นดังกล่าว เป็นการเพิ่มสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นของบริษัทไม่น้อยกว่าร้อยละ 33.33 ของหุ้นทั้งหมดไว้อยู่แล้ว หรือ
- การเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้นดังกล่าว บริษัทไม่รับรู้หรือไม่อาจรับรู้ได้ และไม่เป็นการเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติ (โดยเฉพาะสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์) หรือ

---

<sup>13</sup> ไม่ว่าจะเป็นไปตามกฎหมายภายในหรืออนุสัญญาทางภาษีอากรต่าง ๆ ดังนั้นบริษัทซึ่งไม่มีสัญชาติเนเธอร์แลนด์แต่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ และสถานประกอบการถาวรย่อมมีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอใช้สิทธิตามมาตรการนี้ได้ด้วย

- ในระยะเวลาไม่น้อยกว่า 9 เดือนของทั้งปีภาษีที่มีผลขาดทุนและปีภาษีที่จะนำผลขาดทุนมาหักเป็นค่าใช้จ่าย สิ้นทรัพย์ของบริษัทต้องไม่มีส่วนที่เป็นลงทุนในลักษณะ Passive Investment เกินกว่าร้อยละ 50 ของทรัพย์สินของทั้งหมดของบริษัท และ ก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงของสัดส่วนผู้ถือหุ้นขนาดของกิจการของบริษัทจะต้องไม่ลดลงเกินกว่าร้อยละ 70 เมื่อเปรียบเทียบกับปีภาษีแรกที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น และ ต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะลดขนาดของกิจการของบริษัทลงเกินกว่าร้อยละ 70 ภายใน 3 ปี เมื่อเปรียบเทียบกับปีภาษีดังกล่าว

ในกรณีที่มิใช่ข้อสงสัยเกี่ยวกับวิธีการนำผลขาดทุนมาหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผลกำไรในอนาคต ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอคำยืนยันล่วงหน้าจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้

#### (4) การยกเว้นภาษีกรณีการควบรวมบริษัท

การควบรวมกิจการสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 รูปแบบ คือ Share – for – Share Merger, Business Merger และ Legal Merger ในกรณี Share – for – Share Merger ซึ่งเป็นการที่ควบรวมกิจการโดยบริษัทหนึ่งรับซื้อหุ้นทุนจากผู้ถือหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งนั้น กรณีเช่นนี้จะได้รับการยกเว้นภาษีโดยหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินปันผลอยู่แล้ว ส่วนการควบรวมกิจการในรูปแบบ Business Merger และ Legal Merger ซึ่งเป็นการควบรวมกิจการในลักษณะที่บริษัทหนึ่งรับซื้อสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดหรือบางส่วนของอีกบริษัทหนึ่งนั้น กรณีเช่นนี้ก็จะได้รับการยกเว้นภาษีเช่นเดียวกัน เว้นแต่จะเป็นกรณีที่มิใช่ข้อยกเว้น

### 1.3 ระบบการระบับข้อพิพาทภาษีอากร

กระบวนการระบับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ถูกบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีอากรทั่วไป (General Tax Act : GTA) ซึ่งเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรโดยทั่วไป รวมทั้งขั้นตอนกระบวนการในการระบับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้ด้วย อย่างไรก็ตามประเทศเนเธอร์แลนด์ถือว่าข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นข้อพิพาททางปกครอง เนื่องจากเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการที่ผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือคำสั่งต่าง ๆ ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และต้องการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินหรือคำสั่งดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและกระบวนการต่าง ๆ ตามที่พระราชบัญญัติว่าด้วย

หลักกฎหมายปกครองทั่วไป (General Administrative Law Act: GALA) ซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ด้วย ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า ขั้นตอนกระบวนการรับข้อพิพาททางภาษีอากรจะต้องเป็นไปตามที่ GALA บัญญัติไว้ เว้นแต่เป็นเรื่องที่ GTA บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะแล้ว

### 1.3.1 การรับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง

เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำสั่งประเมินของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นคำร้องคัดค้านคำสั่งประเมินดังกล่าวต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรภายใน 6 สัปดาห์นับแต่ได้รับคำสั่งดังกล่าว โดยในคำร้องคัดค้านนั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องลงลายมือชื่อ และต้องระบุชื่อ วันที่ยื่นคำร้องคัดค้าน คำสั่งประเมินที่ต้องการคัดค้าน รวมทั้งเหตุผลในการคัดค้านด้วย พร้อมทั้งแนบสำเนาคำสั่งประเมินที่ได้รับมากับคำร้องดังกล่าวด้วย

เมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรได้รับคำร้องคัดค้านแล้ว จะต้องมีหนังสือแจ้งต่อผู้คัดค้านถึงการได้รับคำร้องคัดค้านดังกล่าว รวมทั้งต้องแจ้งต่อเจ้าพนักงานภาษีอากรผู้ทำการประเมินที่ถูกคัดค้านในทันที เพื่อทำการทบทวนคำสั่งที่ถูกคัดค้านนั้นอีกครั้งหนึ่ง

### 1.3.2 การรับข้อพิพาททางภาษีอากรภายนอกฝ่ายปกครอง

เมื่อได้รับคำสั่งพิจารณาคำร้องคัดค้านแล้ว หากผู้คัดค้านยังคงไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคำร้องคัดค้านดังกล่าว ผู้คัดค้านสามารถยื่นฟ้องต่อศาลได้ โดยต้องยื่นคำฟ้องภายใน 6 สัปดาห์นับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัยคำร้องคัดค้านคำสั่งประเมินภาษีอากร ซึ่งศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรคือ ศาลยุติธรรมชั้นต้น แผนกคดีปกครอง เนื่องจากภายหลังจากประกาศใช้ GALA แล้ว ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้ปรับโครงสร้างของระบบศาลใหม่ โดยรวบรวมศาลปกครองให้เป็นส่วนหนึ่งของศาลยุติธรรม และตั้งเป็นแผนกคดีปกครองในศาลชั้นต้น และยังคงใช้วิธีพิจารณาคดีปกครองตามที่ GALA บัญญัติ

เมื่อศาลได้รับคำฟ้องแล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่ถูกฟ้องจะต้องส่งคำให้การต่อศาลภายใน 4 สัปดาห์นับแต่วันที่ได้รับสำเนาคำฟ้อง เว้นแต่ศาลจะอนุญาตให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวออกไปได้ และเมื่อศาลได้ทำการพิจารณาคดีเสร็จสิ้นแล้ว เว้นแต่ศาลจะมีคำพิพากษาโดยวาจา ศาลจะต้องมีคำพิพากษาเป็นลายลักษณ์อักษรภายใน 6 สัปดาห์นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการพิจารณา โดยศาลอาจขยายระยะเวลาดังกล่าวออกไปได้อีกไม่เกิน 6 สัปดาห์ ซึ่งต้องแจ้งต่อคู่ความถึงการขยายระยะเวลาดังกล่าวด้วย

แม้ว่าคดีภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์จะถือเป็นคดีปกครอง แต่มิได้มีการกระบวนการพิจารณาเช่นเดียวกับคดีปกครองทั่วไปเสียทีเดียว กล่าวคือ ในกรณีของคดีปกครองทั่วไปนั้น เมื่อคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นแผนกคดีปกครอง คู่ความมีสิทธิ

อุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยังองค์คณะพิเศษ ซึ่งจะต้องอุทธรณ์ต่อองค์คณะใดนั้น ขึ้นอยู่กับประเภทของคดีปกครอง โดยคำพิพากษาขององค์คณะพิเศษถือเป็นที่สุด ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในส่วนระบบศาลของประเทศเนเธอร์แลนด์ แต่ในกรณีของคดีภาษีอากรนั้น เมื่อศาลชั้นต้นได้พิพากษาคดีแล้ว คู่ความฝ่ายที่ไม่พอใจคำพิพากษาดังกล่าวอาจยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาต่อไปก็ได้ ตามลำดับ

## 2. นิติกรรมของฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์

กฎหมายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์มีพื้นฐานมาจากรัฐธรรมนูญ ซึ่งได้บัญญัติหลักกฎหมายทั่วไปที่สำคัญ เช่น หลักนิติรัฐ (หลักความชอบด้วยกฎหมาย) หลักการแบ่งแยกอำนาจ และการคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน ซึ่งเป็นหลักกฎหมายที่ทั้งฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการจะต้องยึดถือปฏิบัติตาม อย่างไรก็ตาม รัฐธรรมนูญของประเทศเนเธอร์แลนด์มีบทบัญญัติที่ค่อนข้างแตกต่างจากประเทศในภาคพื้นยุโรปด้วยกัน กล่าวคือ บทบัญญัติส่วนใหญ่ภายในรัฐธรรมนูญเป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน ดังนั้นในกรณีที่มาของหลักกฎหมายปกครอง ส่วนใหญ่จึงมีที่มาจากหลักกฎหมายทั่วไป ซึ่งค่อนข้างมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับสิทธิขั้นพื้นฐานที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ

### 2.1 ที่มาของกฎหมายปกครอง<sup>14</sup>

#### 2.1.1 กฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติ

กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้แก่ พระราชบัญญัติว่าด้วยหลักกฎหมายปกครองทั่วไป ที่มีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1994 (General Administrative Law Act: GALA) เป็นกฎหมายที่นำคำพิพากษาศาลสูงที่เคยวางหลักไว้ในอดีตมาบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร และมีเนื้อหาที่บัญญัติขึ้นมาเพื่อทำให้กฎหมายปกครองมีความชัดเจนและแน่นอน โดยกฎหมายฉบับนี้มีเนื้อหาแบ่งออกเป็น 2 ส่วนได้แก่ ส่วนที่เกี่ยวกับกระบวนการและอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครอง และส่วนที่เกี่ยวกับการโต้แย้งและอุทธรณ์ กฎหรือคำสั่งทางปกครองต่าง ๆ

<sup>14</sup> J.M.J. Chorus., P.H.M. Gerver., E.H. Hondius. and A.K. Koekkoek (ED.), *supra* note 8, pp. 343-345.

### 2.1.2 คำพิพากษาของศาล

ที่มาสำคัญอีกแหล่งหนึ่งของกฎหมายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ คือ คำพิพากษาของศาล แม้ว่าประเทศเนเธอร์แลนด์จะใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) แต่ในช่วงหลายปีที่ผ่านมา คำพิพากษาของศาลก็ถูกถือเป็นที่มาสำคัญอีกแหล่งหนึ่งของกฎหมายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ด้วย กล่าวคือ คำพิพากษาของศาลเป็นบรรทัดฐานสำคัญในการพัฒนาหลักกฎหมายปกครองทั่วไป ซึ่งมีได้บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร เช่น หลักการใช้อำนาจปกครองที่เหมาะสม (Principles of Proper Administration) และหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ หลักสุจริต และหลักการไม่เลือกปฏิบัติ เป็นต้น โดยในช่วงก่อนหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 คำพิพากษาของศาลที่ถือเป็นบรรทัดฐานคือ คำพิพากษาของศาลสูง ซึ่งเป็นศาลยุติธรรม แต่ภายหลังจากมีการจัดตั้งศาลปกครองในปี ค.ศ. 1994 แล้ว คำพิพากษาของศาลที่ถือเป็นบรรทัดฐาน คือ คำพิพากษาของศาลปกครอง

### 2.1.3 ปฏิญญายุโรปว่าด้วยสิทธิมนุษยชน

ประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นหนึ่งในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงต้องอยู่ภายใต้ปฏิญญานี้ด้วย ซึ่งบทบัญญัติที่สำคัญที่เป็นที่มาที่สำคัญที่สุดของกฎหมายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์คือ บทบัญญัติมาตรา 6 ว่าด้วยการคุ้มครองสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาคดีอย่างเป็นธรรม คำพิพากษาของศาลสิทธิมนุษยชนยุโรปถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลให้มีการปฏิรูประบบการอุทธรณ์คดีปกครองต่อศาล

### 2.1.4 กฎหมายประชาคมยุโรป

ที่มาของกฎหมายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ที่สำคัญอีกแหล่งหนึ่งก็คือ กฎหมายประชาคมยุโรป ซึ่งคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งประชาคมยุโรปถูกนำมาเป็นบรรทัดฐานของการกระทำของฝ่ายปกครองและศาลของประเทศเนเธอร์แลนด์ อีกทั้งในแต่ละปีประเทศเนเธอร์แลนด์ยังต้องตรากฎหมายออกมาเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามที่ประชาคมยุโรปกำหนดอีกด้วย

## 2.2 การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

ฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ถูกควบคุมการใช้อำนาจในการใช้ดุลพินิจโดย หลักการใช้อำนาจปกครองที่เหมาะสม (Principle of Proper Administration) ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่เป็นบรรทัดฐานในการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง เช่น การกำหนดให้ต้องชั่งน้ำหนักผลได้และผลเสีย การกำหนดให้ต้องให้เหตุผลที่เพียงพอที่ใช้ในการออกคำสั่งหรือคำตัดสิน เป็นต้น ซึ่งหลักกฎหมายเหล่านี้เป็นหลักที่เกิดขึ้นจากคำพิพากษาของศาล และได้ถูกนำมาบัญญัติ

ไว้ใน GALA แต่ยังคงมีบางส่วนที่ยังมิได้ถูกนำมาบัญญัติไว้ อีกทั้งยังมีคำพิพากษาของศาลสูง<sup>15</sup> วางหลักไว้ดีกว่าหลักการใช้อำนาจปกครองที่ดีสามารถนำมาปรับใช้เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนได้ แม้ว่าจะไม่เป็นไปตามกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติก็ตาม โดยหลักกฎหมายสองหลักสำคัญที่ยังมิได้มีการบัญญัติไว้ใน GALA คือ หลักความแน่นอนของกฎหมาย และหลักความคาดหมายได้ของกฎหมาย ซึ่งเป็นหลักที่กำหนดว่ากฎหมายจะต้องมีความแน่นอนที่ทำให้ประชาชนสามารถปฏิบัติตามได้ และฝ่ายปกครองจะละเลยความคาดหมายของประชาชนที่เกิดขึ้นจากการกระทำของตนไม่ได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือเมื่อฝ่ายปกครองได้ทำถ้อยแถลงออกไป และประชาชนได้ถือปฏิบัติตามถ้อยแถลงดังกล่าว ฝ่ายปกครองจะปฏิเสธไม่ยอมรับการกระทำนั้นของประชาชนไม่ได้ เนื่องจากประชาชนได้คาดหมายไว้แล้วว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยการที่ประชาชนจะได้รับการคุ้มครองจากหลักกฎหมายนี้ จะต้องเป็นกรณีที่ความคาดหมายเกิดขึ้นโดยฝ่ายปกครองกระทำโดยมีอำนาจหรือเชื่อได้ว่าฝ่ายปกครองกระทำไปโดยมีอำนาจ และความคาดหมายนั้นได้ส่งผลต่อการปฏิบัติของประชาชน

หลักกฎหมายทั้งสองนี้ถือเป็นรากฐานที่สำคัญของระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ กล่าวคือ เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้ตอบข้อหารือทางภาษีอากรไปอย่างใดแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจที่จะตอบข้อหารือทางภาษีอากรเช่นนั้นได้และถือปฏิบัติตามข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องยอมรับการกระทำของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว แม้ว่าในความเป็นจริงแล้วการปฏิบัติของผู้เสียภาษีอากรจะไม่เป็นไปตามที่กฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดก็ตาม อย่างไรก็ตาม แม้ว่าผู้เสียภาษีอากรสามารถอ้างความคุ้มครองจากหลักความแน่นอนของกฎหมาย และหลักความคาดหมายได้ของกฎหมาย แต่ต้องยอมรับว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ได้ปฏิบัติตามถูกต้องตามกฎหมาย ดังนั้นจึงต้องแยกพิจารณาออกเป็นสองกรณีคือ กรณีที่ข้อหารือทางภาษีอากรนั้นขัดต่อกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติอย่างชัดเจน กรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีอากรไม่อาจอ้างความคุ้มครองจากหลักกฎหมายทั้งสองนี้ได้ แต่ในกรณีที่ข้อหารือทางภาษีอากรมิได้ขัดต่อกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติอย่างชัดเจน เพียงแต่เป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอากรเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด กรณีเช่นนี้ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องยอมรับการปฏิบัติของผู้เสียภาษีอากร แต่เพื่อเป็นการแก้ไขความผิดพลาดของการตอบข้อหารือทางภาษีอากรและเยียวยาความเสียหายของรัฐ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะกำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอากรปรับตัวเพื่อปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม กรณีจะเปลี่ยนไปโดยสิ้นเชิงหากการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

<sup>15</sup> HR 22 June 1977, BNB 1977/284, and of 4 March 1987, BNB 1987/135.

ที่ผิดพลาดเกิดจากความทุจริตของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรได้ให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จแก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรสามารถเพิกถอนข้อหาหรือทางภาษีอากรดังกล่าวและเรียกคืนผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับไปได้ทั้งหมด<sup>16</sup>

## 2.3 นิติกรรมของฝ่ายปกครองตามกฎหมายมหาชน

นิติกรรมของฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ตามกฎหมายมหาชนสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทหลัก ๆ คือ มาตรการที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป และมาตรการที่มีผลบังคับเฉพาะบุคคล<sup>17</sup>

### 2.3.1 นิติกรรมที่มีผลเป็นการทั่วไป

นิติกรรมที่มีผลเป็นการทั่วไปโดยส่วนใหญ่ก็คือการออกกฎ ที่มีผลบังคับตามกฎหมายต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนทุกคน ซึ่งอำนาจในการออกกฎนั้น เป็นอำนาจในการตรากฎหมายที่ฝ่ายปกครองได้รับมอบมาจากฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งจะต้องมีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดมอบอำนาจไว้ โดยผู้ที่หน้าที่ออกกฎก็คือ รัฐบาล รัฐมนตรี หรือรัฐบาลท้องถิ่น เป็นต้น

นอกจากนั้นยังมีนิติกรรมที่มีผลเป็นการทั่วไป แต่ไม่ถือว่าเป็นการออกกฎด้วย กล่าวคือ โดยธรรมชาติของการกระทำแล้ว ถือว่ามีผลเป็นการทั่วไป แต่ไม่เป็นการบังคับต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชน ตัวอย่างเช่น การกำหนดวันที่กฎหมายมีผลบังคับ ซึ่งเป็นการกระทำตามกฎหมายมหาชนอย่างแน่แท้ แต่การกระทำดังกล่าวไม่กระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนแต่อย่างใด

### 2.3.2 นิติกรรมที่มีผลเป็นการเฉพาะ

นิติกรรมที่มีผลเป็นการเฉพาะ เป็นนิติกรรมตามกฎหมายมหาชนที่มีผลบังคับเฉพาะต่อตัวบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ การออกคำสั่งหรือคำตัดสินต่าง ๆ ซึ่งการที่จะฝ่ายปกครองจะออกคำสั่งหรือคำตัดสินใด ๆ นั้น ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามกระบวนการในการออกคำสั่งหรือคำตัดสิน ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 4:1 – 4:15 แห่ง

<sup>16</sup> Carlo Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Doctoral Series 4. The Netherlands: IBFD, 2002. pp. 329-334 Retrieved October 5, 2009 from <http://online2.ibfd.org/atrl/>.

<sup>17</sup> J.M.J. Chorus., P.H.M. Gerver., E.H. Hondius. and A.K. Koekkoek (ED.), *supra* note 8, p. 345.

GALA อันเป็นบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการในการพิจารณาออกคำสั่งของฝ่ายปกครอง ตั้งแต่การยื่นคำร้อง การพิจารณาคำร้อง การปฏิเสธคำร้อง ผลของคำสั่งที่มีผลกระทบต่อบุคคลภายนอก และระยะเวลาในการพิจารณาคำร้อง เป็นต้น

## 2.4 นิติกรรมของฝ่ายปกครองตามกฎหมายเอกชน

ในการกระทำเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในทางมหาชนนั้น ฝ่ายปกครองประเทศเนเธอร์แลนด์ค่อนข้างมีความยืดหยุ่นในการเลือกใช้มาตรการต่าง ๆ ได้หลากหลาย ซึ่งมาตรการที่ฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์เลือกใช้ใช้นั้น ส่วนใหญ่ก็จะอยู่ในรูปแบบของนิติกรรมทางปกครอง ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือคำตัดสินต่าง ๆ อย่างไรก็ตามในบางกรณีฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์ก็ยังสามารถเลือกใช้มาตรการตามกฎหมายเอกชนได้อีกด้วย เนื่องจากฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน จึงสามารถเข้าเป็นคู่สัญญาตามกฎหมายกับประชาชนได้ และข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับสัญญาดังกล่าวก็จะอยู่อำนาจพิจารณาวินิจฉัยของศาลแพ่งด้วย เนื่องจากกฎหมายของประเทศเนเธอร์แลนด์ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับสัญญาทางปกครองที่ต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายมหาชน และให้ศาลปกครองเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวแต่อย่างใด

ในช่วงแรก การที่ถือว่าองค์กรฝ่ายปกครองมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน ทำให้ศาลสูงของประเทศเนเธอร์แลนด์มองว่า ฝ่ายปกครองมีสถานะเท่าเทียมกับประชาชน ในการกระทำเพื่อบรรลุเป้าหมายทางมหาชน องค์กรฝ่ายปกครองสามารถเลือกใช้การกระทำที่อยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนหรือกฎหมายเอกชนก็ได้ (Two-Tracks Doctrine) อีกทั้งการเข้าทำสัญญากับเอกชน ฝ่ายปกครองไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงอำนาจหน้าที่ในทางปกครองของตน เช่น ต้องกระทำตามหลักความเสมอภาค เป็นต้น แต่ต่อมาในปี ค.ศ. 1987 ศาลสูงของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีคำพิพากษาวางหลักออกมาว่า ถึงแม้ว่าจะเป็นการเข้าเป็นคู่สัญญากับเอกชน ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายเอกชน องค์กรฝ่ายปกครองก็ยังคงต้องทำการโดยคำนึงถึงหลักการใช้อำนาจปกครองที่เหมาะสมด้วย<sup>18</sup> เช่น หลักความเสมอภาค เป็นต้น นอกจากนี้ในการเลือกใช้เครื่องมือในทางกฎหมายเอกชนหรือเครื่องมือตามกฎหมายปกครองเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางมหาชนนั้น ในช่วงแรก ศาลสูงของประเทศเนเธอร์แลนด์มองว่า องค์กรฝ่ายปกครอง

<sup>18</sup> HR 27 March 1987, AB 1987/273, Amsterdam vs. Ikon.

สามารถเลือกใช้เครื่องมือตามกฎหมายใดก็ได้เพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว จนกระทั่งปี ค.ศ. 1990 ศาลสูงของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีคำพิพากษาวางหลักห้ามมิให้องค์กรฝ่ายปกครองใช้เครื่องมือทางกฎหมายเอกชน อันได้แก่การเข้าเป็นคู่สัญญา ในกรณีที่สามารถบรรลุเป้าหมายทางมหาชนดังกล่าวได้ โดยใช้เครื่องมือทางกฎหมายมหาชน

ภายหลังจากปี ค.ศ. 1990 เป็นต้นมา ศาลสูงได้มีคำพิพากษาเกี่ยวข้องกับ การใช้ดุลพินิจเลือกมาตรการทางกฎหมายเอกชนของฝ่ายปกครองออกมาเป็นจำนวนมาก ซึ่งยังไม่ค่อยเป็นไปในทางเดียวกันนัก ตัวอย่างเช่น ในกรณีการวางผังเมือง ฝ่ายปกครองสามารถเลือกใช้มาตรการทางกฎหมายเอกชนหรือมาตรการทางกฎหมายมหาชนก็ได้ แต่ในกรณีที่เป็นเรื่องเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมาย เช่น การปรับ ศาลมองว่าฝ่ายปกครองไม่สามารถใช้ดุลพินิจเลือกมาตรการทางกฎหมายเอกชนได้ (One-Track Doctrine) เช่น การฟ้องคดีละเมิด เป็นต้น<sup>19</sup>

### 3. การออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์

สิทธิในการขอหารือทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรในประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นสิทธิที่ได้รับมาจากทั้งกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติและกฎของฝ่ายบริหาร ซึ่งสิทธิในการขอหารือทางภาษีอากรที่ได้รับมาจากกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัตินั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีกฎหมายภาษีอากรระบุไว้อย่างชัดเจนว่าให้สามารถขอหารือภาษีอากรได้ ซึ่งมีเป็นเพียงส่วนน้อยเท่านั้น ตัวอย่างเช่น กรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับวิธีการนำผลขาดทุนมาหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผลกำไรในอนาคต ตามมาตรา 20A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล 1969 ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอคำยืนยันล่วงหน้าจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่โดยส่วนใหญ่แล้ว สิทธิในการขอหารือทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรเป็นสิทธิที่ได้รับมาจากกฎของฝ่ายบริหารเสียมากกว่า ซึ่งการที่ประเทศเนเธอร์แลนด์เลือกที่จะกำหนดสิทธิในการขอหารือทางภาษีอากรไว้ในกฎของฝ่ายบริหาร เนื่องจากสิทธิดังกล่าวเป็นสิทธิที่ผู้เสียภาษีอากรมีอยู่ตามหลักกฎหมายปกครอง อันได้แก่ สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติที่ชัดเจนแน่นอน (Legal Certainty) และหลักความน่าเชื่อถือของฝ่ายปกครอง (Principle of Trust) ดังนั้นเพื่อที่จะบังคับใช้สิทธิตามหลักกฎหมายปกครองดังกล่าว ประกอบกับกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์มีที่มาจากหลักกฎหมาย

---

<sup>19</sup> René Seerden. (ED.), Administrative law of the European Union, its member states and the United States : a comparative analysis, pp. 162-165. Retrieved March 10, 2010, from <http://books.google.co.th/>.

ปกครองอันเกิดจากคำพิพากษาของศาลสูง แม้จะได้มีการนำหลักกฎหมายปกครองมาบัญญัติไว้ใน GALA แล้วก็ตาม แต่ก็ยังคงถือว่าคำพิพากษาของศาลสูงเป็นที่มาสำคัญของกฎหมายปกครอง ดังนั้นในการที่จะกำหนดสิทธิดังกล่าวอย่างเป็นทางการเป็นรูปธรรม ประเทศเนเธอร์แลนด์จึงเลือกที่จะบัญญัติไว้เป็นกฎของฝ่ายบริหาร

### 3.1 พัฒนาการของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>20</sup>

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์เกิดขึ้นครั้งแรกในสมัยช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ซึ่งในขณะนั้นกระทรวงการคลังเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรมีความไม่แน่นอนอยู่มาก ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการเข้ามาลงทุนของนักลงทุนต่างประเทศ นอกจากนี้นักลงทุนต่างประเทศเอง โดยเฉพาะนักลงทุนจากประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>21</sup> ได้เข้ามาขอคำแนะนำเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรจากทั้งจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และจากกระทรวงการคลังเอง ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงได้เริ่มออกหนังสือตอบข้อหารือ ซึ่งในช่วงแรกนั้นหนังสือตอบข้อหารือจะมีผลผูกพันเฉพาะกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยผลผูกพันดังกล่าวจะมีการจำกัดระยะเวลาผูกพัน แต่ผู้ขอหารือสามารถที่จะขอขยายระยะเวลาได้ และส่วนใหญ่แล้วจะเป็นการตอบในเรื่องที่เกี่ยวกับการกำหนดกำไรสุทธิ ซึ่งภายหลังจากนั้น หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ก็ได้มีพัฒนาการมาอย่างต่อเนื่อง ซึ่งสามารถแบ่งพิจารณาได้เป็นสองประเด็นหลัก ๆ คือ พัฒนาการทางด้านมาตรฐานในการตอบข้อหารือ และพัฒนาการทางด้านผลทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือ

#### 3.1.1 พัฒนาการทางด้านประสิทธิภาพในการตอบข้อหารือ

ในช่วงแรกนั้น สำนักงานภาษีอากรภาคซึ่งมีทั้งหมด 11 ภาค เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบตอบข้อหารือทางภาษีอากร โดยผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้สำนักงานภาษีอากรภาคใดตอบข้อหารือของตนก็ได้ จึงส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรถือโอกาสใช้ประโยชน์โดยไม่ถูกต้อง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรสามารถส่งข้อหารือไปยังสำนักงานภาษีอากรทุกภาค เพื่อให้รู้ได้

<sup>20</sup> Carlo Romano, *supra* note 16. pp. 22-49.

<sup>21</sup> 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.18.

ว่าคำตอบของสำนักงานภาษีอากรภาคใดที่จะเป็นประโยชน์ต่อตนมากที่สุด และเลือกปฏิบัติตามข้อหาดังกล่าวได้ จนกระทั่งในปี ค.ศ.1976 ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการวางรูปแบบการตอบข้อหารือ (Steering Committee on Rulings) ซึ่งประกอบด้วยตัวแทนสำนักงานภาษีเงินได้นิติบุคคล กรุงอัมสเตอร์ดัม เมืองเฮค เมืองไอโฮเฟน และเมืองรอตเตอร์ดัม โดยมีวัตถุประสงค์ในการสร้างฐานข้อมูลการตอบข้อหารือทางภาษีอากรร่วมกัน เพื่อให้แต่ละสำนักงานภาษีอากรสามารถตรวจสอบได้ว่าควรตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะใด รวมทั้งกำหนดให้มีการประชุมเกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรขึ้นเป็นครั้งคราว เพื่อให้การตอบข้อหารือเป็นไปในทางเดียวกัน จนในที่สุดได้มีการกำหนดให้รวมศูนย์การตอบข้อหารือทางภาษีอากรขึ้นในปี ค.ศ.1991 โดยกำหนดให้สำนักงานบริหารภาษีสำหรับผู้เสียภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่มีหน้าที่รับผิดชอบตอบข้อหารือทางภาษีอากรแต่เพียงหน่วยงานเดียว

ในวันที่ 24 ธันวาคม ค.ศ. 1986 ได้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญอีกครั้งหนึ่ง อันเป็นผลที่เนื่องมาจากความพยายามที่จะทำให้การตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีมาตรฐานมากขึ้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้กำหนดมาตรการตอบข้อหารือมาตรฐานขึ้นมาสำหรับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรบางเรื่อง ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินปันผล และเรื่องกำหนดราคาโอน เช่น การตอบข้อหารือเกี่ยวกับ Holding Company หรือการตอบข้อหารือเกี่ยวกับการจำหน่ายกำไรของสถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นการตอบข้อหารือเกี่ยวกับการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินปันผล หรือการตอบข้อหารือเกี่ยวกับการให้กู้ยืม หรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิระหว่างบริษัทในเครือ ซึ่งเป็นการตอบข้อหารือเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน เป็นต้น โดยหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบตอบข้อหารือเหล่านี้ก็คือ สำนักงานบริหารภาษีสำหรับผู้เสียภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่นั่นเอง

อย่างไรก็ตามการที่ประเทศเนเธอร์แลนด์กำหนดให้รวมศูนย์การตอบข้อหารือทางภาษีอากร และกำหนดมาตรการตอบข้อหารือมาตรฐาน กลับส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรได้ยาก เนื่องจากสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่จะตอบข้อหารือทางภาษีอากรเฉพาะข้อหารือมาตรฐานเท่านั้น จะไม่ตอบในประเด็นอื่นนอกเหนือจากข้อหารือมาตรฐานเลย ดังนั้นในวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 1995 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงได้มีประกาศกำหนดให้สำนักงานบริหารภาษีสำหรับผู้เสียภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่มีหน้าที่รับผิดชอบตอบข้อหารือทางภาษีอากรในประเด็นอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากข้อหารือมาตรฐาน ในลักษณะเป็นการตอบข้อหารือทางภาษีอากรแบบเฉพาะเจาะจงได้ด้วย

ภายหลังจากที่ได้นำระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรมาตรฐานมาใช้ระยะหนึ่ง ระบบดังกล่าวได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก โดยตามรายงานของ OECD ในปี ค.ศ.1998 เรื่อง “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” อันเป็นรายงานที่มุ่งศึกษาและพัฒนา มาตรการในการต่อต้านผลกระทบที่บิดเบือนอันเกิดจากการแข่งขันทางด้านภาษีอากร โดยได้ รายงานว่าประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นประเทศ Tax Haven<sup>22</sup> ซึ่งปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งก็คือ ระบบ การออกหนังสือตอบข้อหารือ กล่าวคือการออกหนังสือตอบข้อหารือของประเทศเนเธอร์แลนด์ไม่มี มาตรฐาน อันเกิดจากการวินิจฉัยข้อหารือที่ใช้ข้อมูล (Arrangements) ที่ไม่เป็นความจริงและ ไม่ได้มาตรฐาน ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ในปี ค.ศ.2001 ประเทศเนเธอร์แลนด์จึงได้ มีการปรับปรุงระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากร โดยยกเลิกระบบการตอบข้อหารือทางภาษี อากรมาตรฐานที่ใช้อยู่ และประกาศใช้ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรระบบใหม่ โดยประกาศใช้บังคับทั้งหมด 8 ฉบับ ดังต่อไปนี้

- (1) คำสั่งว่าด้วยข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APAs) กำหนดเงื่อนไขและ วิธีการร้องขอทำข้อตกลง กระบวนการภายในฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการออก APA และกำหนดให้ข้อตกลงฯ อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่ง
- (2) คำสั่งว่าด้วยการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบเป็นการล่วงหน้า (ATRs) กำหนดประเด็นทางภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากร สามารถข้อหารือ เงื่อนไขต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตาม เนื้อหาของคำ ร้อง กระบวนการภายในฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และกำหนดให้ข้อตกลงอยู่ภายใต้ บังคับของกฎหมายแพ่ง
- (3) คำสั่งว่าด้วยการให้บริการทางการเงินระหว่างบริษัทในเครือ กำหนดเงื่อนไขบาง ประการที่ทำให้บริษัทที่ให้บริการทางการเงินระหว่างบริษัทในเครือไม่สามารถขอ หารือภาษีอากรเป็นการล่วงหน้าได้ เช่น กรณีไม่มีความเสี่ยงที่แท้จริงเกิดขึ้น
- (4) คำสั่งว่าด้วยการตั้งราคาโอน เป็นการตีความเนื้อหาของประการของ OECD Transfer Pricing Guidelines

---

<sup>22</sup> 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>.

- (5) คำสั่งว่าด้วยหลักสุจริต กำหนดข้อยกเว้นที่จะไม่สามารถออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรให้ได้ ด้วยเงื่อนไขที่อาจเป็นการปฏิบัติที่ขัดกับหลักสุจริตต่อประเทศคู่สนธิสัญญา หรือการทำธุรกิจระหว่างประเทศโดยทั่วไป
- (6) คำสั่งว่าด้วยการจัดองค์กรที่ทำหน้าที่ตอบข้อหารือทางภาษีอากร กำหนดรายละเอียดของหน่วยงานภายในฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่ทำหน้าที่รับผิดชอบตอบข้อหารือทางภาษีอากร ซึ่งได้แก่ APA/ATR team
- (7) คำสั่งว่าด้วยการจัดตั้งกลุ่มความร่วมมือกำหนดราคาโอน
- (8) คำสั่งว่าด้วย Hybrid Financing and Entities กำหนดข้อยกเว้นสิทธิที่จะขอหารือภาษีอากร เมื่อมีกรณี Hybrid Financing and Entities เกี่ยวข้อง

### 3.1.2 พัฒนาการทางด้านผลทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

ในช่วงแรกนั้นหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรยังไม่มีกำหนดสถานะทางกฎหมายไว้อย่างชัดเจน จนเป็นที่ถกเถียงกันอย่างมากในหมู่นักวิชาการ ศาล และฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยในปี ค.ศ. 1986 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้มีหนังสือส่งไปยังสภาผู้แทนราษฎร เพื่อชี้แจงถึงสถานะของหนังสือตอบข้อหารือว่า “เป็นข้อผูกพันตน อันอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายภาษีอากร คำพิพากษา และนโยบาย และได้ทำไว้ล่วงหน้าโดยฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรของบริษัทที่ประกอบธุรกิจภายในประเทศเนเธอร์แลนด์” ซึ่งการกำหนดสถานะของหนังสือตอบข้อหารือในลักษณะนี้ได้รับการยอมรับจากนักวิชาการบางกลุ่มของประเทศเนเธอร์แลนด์ เนื่องจากเป็นสถานะที่เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือสถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะนี้มิได้เป็นการขยายความบทบัญญัติของกฎหมาย หากแต่เป็นเพียงการยืนยันถึงผลทางภาษีอากรอันเกิดจากการประกอบธุรกิจตามกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม แม้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้มีหนังสือชี้แจงเกี่ยวกับสถานะของหนังสือตอบข้อหารือไว้ดังกล่าวแล้ว ศาลสูงกลับมองว่าหนังสือตอบข้อหารือมีสถานะเป็นสัญญาระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกับฝ่ายผู้เสียภาษีอากร ซึ่งมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องปฏิบัติตาม เว้นแต่ในกรณีเนื้อหาของสัญญาดังกล่าวไม่อาจใช้บังคับได้อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งการวินิจฉัยสถานะของหนังสือตอบข้อหารือในลักษณะนี้ ก็มีนักวิชาการบางกลุ่มให้การสนับสนุนเช่นเดียวกัน

เมื่อมีการวินิจฉัยสถานะของหนังสือตอบข้อหารือของศาลสูงเช่นนี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้โต้แย้งคำวินิจฉัยดังกล่าว โดยออกประกาศมาฉบับหนึ่งที่มีความสำคัญว่า

“หนังสือตอบข้อหาหรือไม่อาจอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่งได้ อีกทั้งการออกหรือปฏิเสธการออกหนังสือตอบข้อหาหรือไม่ใช่คำวินิจฉัยทางปกครอง (Administrative Decisions) หากแต่เป็นเพียงการกระทำเบื้องต้นเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีอากรในภายหลังเท่านั้น”<sup>23</sup> ซึ่งการตีความสถานะของหนังสือตอบข้อหาหรือเช่นนี้ เป็นไปพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง กล่าวคือ กฎหมายฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้หนังสือตอบข้อหาหรือมีสถานะเป็นคำตัดสินทางปกครองที่สามารถอุทธรณ์คัดค้านได้ อันแตกต่างจากคำสั่งประเมินภาษีอากร รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงกำหนดว่าหนังสือตอบข้อหาหรือไม่อาจอุทธรณ์คัดค้านได้ จนกว่าจะมีการประเมินภาษีอากรแล้วเท่านั้น

ภายหลังจากการใช้หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่มีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายเดียวได้ไประยะหนึ่งแล้ว รูปแบบการออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในวันที่ 1 เมษายน 2001 ซึ่งเป็นวันที่มีการนำระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรระบบใหม่มาใช้บังคับ ดังที่ได้บัญญัติไว้ในคำสั่งทั้ง 8 ฉบับตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น โดยเฉพาะคำสั่งลงวันที่ 30 มีนาคม ค.ศ. 2001 เลขที่ IFZ2001/293M ที่กำหนดกระบวนการในการออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะที่เป็นสัญญา กำหนดความรับผิด และมีผลผูกพันกับทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและฝ่ายผู้เสียภาษีอากรที่ขอหรือส่งผลให้ปัญหาเรื่องสถานะของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ที่ถกเถียงกันมา 50 ปีหมดไป กล่าวคือ สถานะของหนังสือตอบข้อหาหรือตามระบบใหม่ถูกถือเป็นสัญญา ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่ง

ภายหลังจากที่ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้ประกาศใช้คำสั่งทั้ง 8 ฉบับในปี ค.ศ. 2001 แล้ว ก็ได้มีการแก้ไขปรับปรุงคำสั่งเหล่านี้ในปี ค.ศ. 2004 โดยได้ประกาศใช้คำสั่งจำนวน 5 ฉบับ ซึ่งฉบับที่ใช้เป็นหลักในการศึกษาคือคำสั่งลงวันที่ 11 สิงหาคม ค.ศ. 2004 เลขที่ IFZ2004/125M ซึ่งกำหนดกระบวนการในการออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะที่เป็นสัญญา กำหนดความรับผิด เพื่อใช้บังคับแทนคำสั่งลงวันที่ 30 มีนาคม ค.ศ. 2001 เลขที่ IFZ2001/293M

---

<sup>23</sup> Carlo Romano, *supra* note 16, p. 101.

## 3.2 ประเภทและลักษณะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

สิทธิในการขอหารือภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์เป็นสิทธิที่ได้รับจากกฎของฝ่ายบริหาร ซึ่งกฎของฝ่ายบริหารในที่นี้ก็คือคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2004 เลขที่ DGB2003/6662M<sup>24</sup> ซึ่งคำสั่งฉบับนี้บัญญัติขึ้นมาเพื่อรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอหารือภาษีอากรเพื่อให้เป็นไปตามหลักความแน่นอนของกฎหมาย หลักความเสมอภาค และหลักความชอบด้วยกฎหมายในทางภาษีอากร โดยคำสั่งฉบับนี้กำหนดวิธีการในการให้ความแน่นอนในทางกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรในสองรูปแบบด้วยกันคือ การตอบข้อหารือทางภาษีอากร และการออกนโยบายการคลัง ซึ่งเป็นการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในประเด็นทางกฎหมายภาษีอากรทั่วไป นอกจากนี้แล้ว ประเทศเนเธอร์แลนด์ยังมีการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะเจาะจงอีกด้วย

### 3.2.1 การตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป

ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น การตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปของประเทศเนเธอร์แลนด์สามารถแบ่งออกได้เป็นสองรูปแบบด้วยกัน คือ การออกนโยบายการคลัง และการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

#### 3.2.1.1 นโยบายการคลัง

นโยบายการคลังมีลักษณะเป็นคำสั่งเชิงนโยบาย (Policy Rule) ซึ่งมาตรา 1:3 แห่ง GALA ได้ให้นิยามคำว่า “คำสั่งเชิงนโยบาย” ไว้ว่า “คำสั่งที่ไม่มีผลผูกพันเป็นการทั่วไป ซึ่งออกมาเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาผลได้ผลเสีย การกำหนดข้อเท็จจริง และการตีความกฎหมายต่าง ๆ ในการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง” อย่างไรก็ตาม แม้ว่าคำสั่งเชิงนโยบายจะมีลักษณะเป็นคำสั่งภายใน แต่ในความเป็นจริงแล้วกลับมีผลกระทบต่อประชาชนด้วย ดังนั้น GALA มาตรา 4:84 จึงได้กำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องผูกพันตามคำสั่งเชิงนโยบายที่ตนออกมามีด้วย

การออกนโยบายการคลังเป็นไปเพื่อให้มีการตีความกฎหมาย ให้บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรได้กับผู้เสียภาษีอากรที่มีข้อเท็จจริงเหมือนกันได้อย่างเท่าเทียมกัน โดยในการออกนโยบายการคลังนั้น เริ่มต้นผู้เสียภาษีอากรได้ขอหารือภาษีอากรมาที่สำนักงานภาษีอากร ซึ่งเมื่อสำนักงานภาษีอากรพิจารณาแล้วเห็นว่าข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวเป็นการถามในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งเป็นเรื่องที่จะต้องมีการตีความให้เป็นบรรทัดฐาน เพื่อให้สามารถปรับใช้ได้

<sup>24</sup> Besluit van 25 februari 2004, nr. DGB2003/ 6662. Retrieved February 12, 2010, from <http://www.loonheffing.nl/besluiten/DGB2003-6662M.htm>. โปรดดูภาคผนวก ก.

อย่างถูกต้องเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันทั้งประเทศ สำนักงานภาษีอากรจะส่งข้อหาหรือทางภาษีอากรมาให้แก่กลุ่มผู้เชี่ยวชาญ เพื่อตีความกฎหมายภาษีอากร รวมถึงร่างนโยบายการคลังในกรณีที่เห็นว่าการตีความกฎหมายดังกล่าวอาจเป็นการสร้างบรรทัดฐานให้แก่กรณีอื่น ๆ ได้

เมื่อกลุ่มผู้เชี่ยวชาญได้รับข้อหาหรือทางภาษีอากรมาจากสำนักงานภาษีอากรแล้ว จะทำการพิจารณาว่าปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวมีความจำเป็นต้องทำเป็นนโยบายการคลังหรือไม่ ซึ่งหากมีความเห็นว่าการตีความปัญหาข้อกฎหมายนั้นควรต้องทำเป็นนโยบายการคลัง กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะต้องร่างนโยบายการคลังให้แล้วเสร็จภายใน 6 สัปดาห์นับแต่วันที่ได้ส่งความเห็นเกี่ยวกับข้อหาหรือทางภาษีอากรกลับไปให้แก่สำนักงานภาษีอากรแล้ว เว้นแต่เป็นกรณีที่ประเด็นคำถามดังกล่าวเป็นประเด็นที่มีความซับซ้อน ไม่สามารถกระทำให้แล้วเสร็จภายในกำหนดได้ หรือปฏิเสธที่จะกำหนดเป็นนโยบาย กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะต้องแจ้งความเห็นดังกล่าวให้แก่ทั้งสำนักงานภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าวด้วย และเมื่อทำการร่างนโยบายการคลังเสร็จแล้ว กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะต้องส่งร่างนโยบายการคลังดังกล่าวให้แก่อธิบดีกรมสรรพากรและตุลาการและอธิบดีกรมนโยบายภาษีอากรและตุลาการ เพื่ออนุมัติและประกาศบังคับใช้เป็นนโยบายการคลังต่อไป

นโยบายการคลังจะมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต่อเมื่อมีการประกาศใช้แล้วเท่านั้น ซึ่งมาตรา 3:42 แห่ง GALA ได้กำหนดวิธีการในการประกาศไว้ว่า ต้องทำการประกาศในราชกิจจานุเบกษา หรือหนังสือพิมพ์ หนังสือพิมพ์ท้องถิ่น หรือทางหนึ่งทางใดที่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม หากนโยบายการคลังที่ประกาศใช้ในภายหลังขัดและมีผลเป็นโทษต่อผู้เสียภาษีอากรกว่านโยบายการคลังเดิมที่เคยประกาศใช้แล้ว และผู้เสียภาษีอากรที่ได้ปฏิบัติตามนโยบายการคลังเดิมก่อนที่จะมีการประกาศใช้นโยบายการคลังใหม่ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยังคงต้องผูกพันและปฏิบัติตามนโยบายการคลังเดิมนั้นอยู่ นอกจากนี้ ในกรณีที่นโยบายการคลังขัดกับข้อหาหรือทางภาษีอากรเดิมซึ่งได้ทำเป็นข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากร ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ยังคงผูกพันกับข้อหาหรือทางภาษีอากรนั้นต่อผู้เสียภาษีอากรรายนั้นอีกด้วย อันเป็นไปตามคำสั่งลงวันที่ 1 ธันวาคม ค.ศ. 1997 เลขที่ 97/2412U<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Besluit van 1 december 1997 van de staatssecretaris van Financiën

### 3.2.1.2 หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปอีกรูปแบบหนึ่งของประเทศเนเธอร์แลนด์คือ การออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร ซึ่งกระบวนการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเริ่มต้นจากการที่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งมีข้อสงสัยที่เกี่ยวข้องกับการตีความกฎหมายการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรกับธุรกรรมที่ตนจะกระทำหรือได้กระทำขึ้น หรือเกี่ยวข้องกับการตีความข้อเท็จจริง ได้ส่งข้อหารือทางภาษีอากร พร้อมทั้งความเห็นของตน ไปยังสำนักงานภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรอยู่ในเขตรับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้สำนักงานภาษีอากรตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวนั้น ซึ่งสำนักงานภาษีอากรสามารถตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้นได้เองไม่ว่าข้อหารือทางภาษีอากรนั้นเป็นปัญหาข้อกฎหมายหรือไม่ก็ตาม ซึ่งในกรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าข้อหารือทางภาษีอากรนั้นไม่ใช่การหารือในปัญหาข้อกฎหมาย สำนักงานภาษีอากรสามารถตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้นได้เองทันที

คำสั่งฉบับนี้ได้กำหนดนิยามของปัญหาข้อกฎหมายไว้ว่า เป็นคำถามที่เกี่ยวกับกฎหมายซึ่งนโยบายการคลังและคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับข้อกฎหมายดังกล่าวไม่มีความชัดเจนทำให้ไม่อาจเข้าใจข้อกฎหมายนั้นได้ และหากตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้นไปอาจเป็นการสร้างบรรทัดฐานขึ้นได้ซึ่งควรจัดทำเป็นนโยบายการคลังเพื่อให้มีการปรับใช้เป็นการทั่วไป ซึ่งจากคำนิยามจะเห็นได้ว่าคำสั่งฉบับนี้ได้กำหนดปัญหาข้อกฎหมายไว้เป็น 2 ลักษณะคือ ปัญหาข้อกฎหมายที่ได้เคยมีการพิพากษาหรือมีนโยบายตีความกฎหมายนั้นไว้อยู่แล้ว แต่การตีความยังไม่มีความชัดเจนเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจได้ ในกรณีนี้สำนักงานภาษีอากรสามารถตอบข้อหารือทางภาษีอากรได้เองทันที และอีกลักษณะหนึ่งคือ ปัญหาข้อกฎหมายที่ยังไม่เคยมีการกำหนดนโยบายการคลังไว้เลย ซึ่งการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจส่งผลให้เป็นการสร้างบรรทัดฐานในการปรับใช้กฎหมายนั้นได้ ซึ่งในกรณีนี้สำนักงานภาษีอากรจะต้องส่งข้อหารือทางภาษีอากรนั้นให้แก่กลุ่มผู้เชี่ยวชาญเพื่อพิจารณาว่าควรต้องกำหนดนโยบายออกมารับใช้เป็นการทั่วไปหรือไม่ ซึ่งหากกลุ่มผู้เชี่ยวชาญเห็นว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวจะเป็นการสร้างบรรทัดฐานขึ้นและควรจัดทำเป็นนโยบาย ข้อหารือทางภาษีอากรนั้นก็จะเข้าสู่กระบวนการจัดทำนโยบายการคลังต่อไป แต่หากกลุ่มผู้เชี่ยวชาญไม่เห็นความจำเป็นที่จะต้องจัดทำเป็นนโยบายการคลัง กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อหารือทางภาษีอากรและแจ้งต่อสำนักงานภาษีอากร เพื่อทำตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร

ก่อนที่สำนักงานภาษีอากรที่ได้รับข้อหารือทางภาษีอากรจะส่งข้อหารือทางภาษีอากรไปยังกลุ่มผู้เชี่ยวชาญนั้น สำนักงานภาษีอากรจะต้องทำการตรวจสอบข้อมูล ข้อเท็จจริง

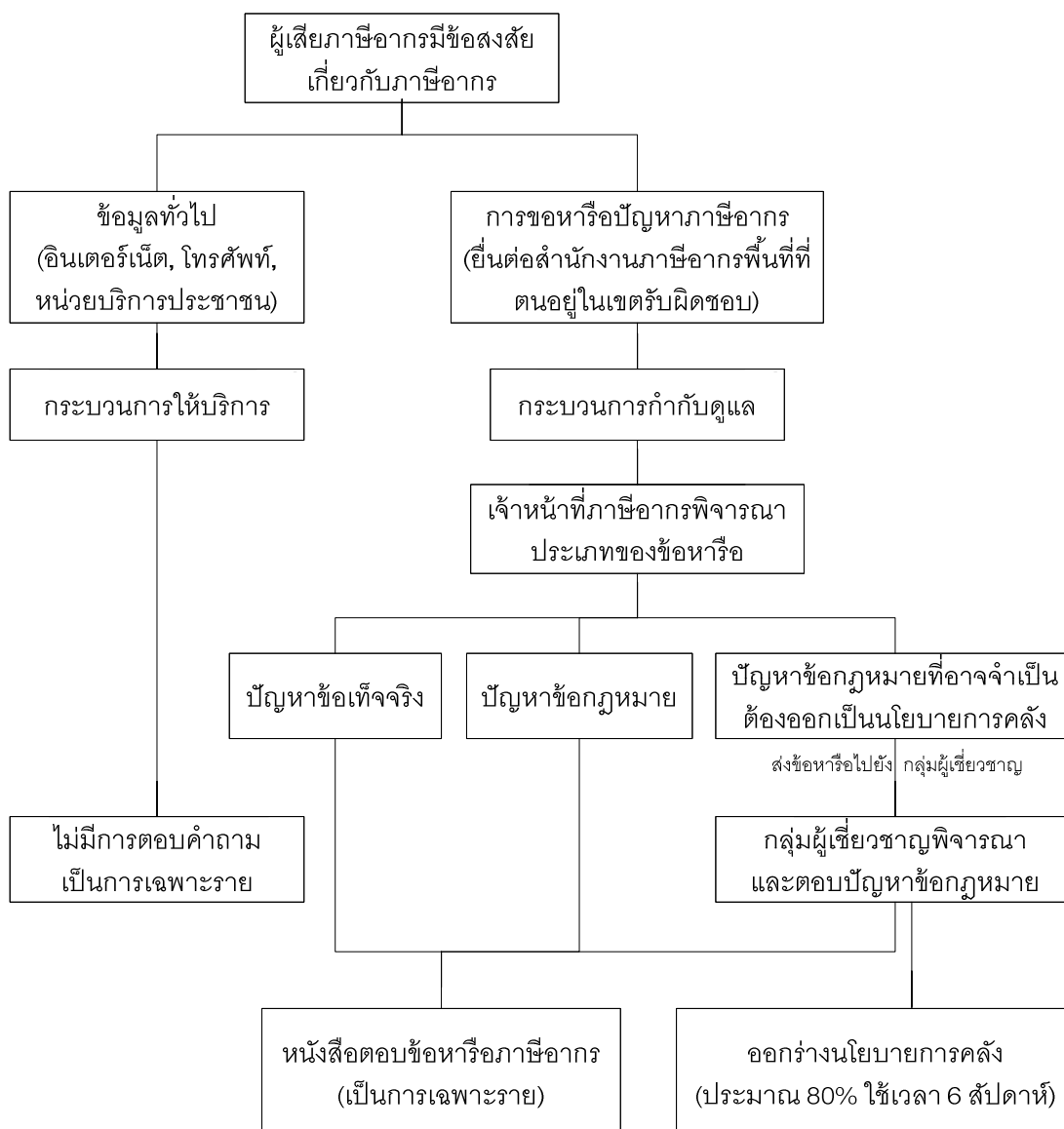
อันเกี่ยวกับข้อหาภาษีอากรนั้นเสียก่อน ซึ่งอาจรวมถึงการเรียกผู้เสียภาษีอากรรายดังกล่าวมาให้ ถ้อยคำด้วย นอกจากนี้ คำสั่งฉบับนี้ได้กำหนดว่าหน้าที่รับผิดชอบในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเป็นความรับผิดชอบโดยตรงของสำนักงานภาษีอากร ดังนั้นสำนักงานภาษีอากรสามารถพิจารณาว่าจะตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรหรือไม่ก็ได้ โดยได้กำหนดข้อยกเว้นที่สำนักงานภาษีอากรไม่จำเป็นต้องตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรไว้ดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อเห็นว่าธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีอากรจะกระทำนั้น เป็นไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษีเป็นหลักหรือเพียงอย่างเดียว
- (2) ธุรกรรมที่ข้อหาหรือข้อหาอื่น แม้จะไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษี แต่ไม่อาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ
- (3) การกระทำตามข้อเสนอของผู้เสียภาษีอากรจะเป็นการขัดต่อหลักการและวัตถุประสงค์ของกฎหมาย
- (4) การขอหรือภาษีอากรกระทำไปโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อทราบขอบเขตของกฎหมายหรือกฎหมายต่าง ๆ เท่านั้น

ข้อยกเว้นตามที่กล่าวมาข้างต้นนี้ เป็นข้อยกเว้นซึ่งถูกกำหนดเป็นกรอบทั่วไปสำหรับการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรทั้งระบบ ซึ่งนอกจากข้อยกเว้นทั้ง 4 ประการตามที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ยังมีข้อยกเว้นที่มีลักษณะเฉพาะอีกด้วย กล่าวคือ เป็นข้อยกเว้นสำหรับผู้เสียภาษีอากรบางประเภท หรือธุรกรรมบางประเภท อันจะได้กล่าวต่อไปในส่วนการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ

เนื่องจากการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรถูกถือเป็นการกระทำทางปกครอง อย่างหนึ่งของฝ่ายปกครอง ดังนั้นสำนักงานภาษีอากรจึงต้องปฏิบัติตามกรอบเวลาตาม GALA บัญญัติไว้ด้วย กล่าวคือ จะต้องตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรดังกล่าวภายใน 8 สัปดาห์นับแต่วันที่ ได้รับข้อหาหรือทางภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากร เว้นแต่เป็นกรณีที่สำนักงานภาษีอากรจะต้องขอเอกสารหลักฐานหรือข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีอากร ระยะเวลาดังกล่าวจะถูกขยายไปเท่ากับ ระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรใช้ในการส่งเอกสารหลักฐานหรือข้อมูลตามที่ได้ขอไป โดยการขยาย ระยะเวลา นั้น จะต้องมีการแจ้งไปยังผู้เสียภาษีอากรด้วย มาตรา 4:13 – 4:15 แห่ง GALA โดยวิธีการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะนี้ สำนักงานภาษีอากรอาจพิจารณาตอบได้ในหลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการทำเป็นสัญญากำหนดความรับผิด ข้อผูกพันตน หรือเป็นหนังสือแสดง ถ้อยแถลงในรูปแบบอื่น ๆ แต่ไม่ว่าจะทำการตอบในรูปแบบใด สำนักงานภาษีอากรจะต้องผูกพัน ถือปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ตนได้ออกไป

### แผนภาพการแบ่งประเภทการตอบข้อหารือทางภาษีอากรทั่วไป<sup>26</sup>



#### 3.2.2 การตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ

นอกเหนือจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปแล้ว ประเทศเนเธอร์แลนด์ยังได้มีระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะอีกด้วย อันได้แก่ หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า (Determination Agreement) ซึ่งเป็นการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเฉพาะในประเด็นที่กำหนดไว้

<sup>26</sup> Besluit van 25 februari 2004, nr. DGB2003/ 6662. Retrieved February 12, 2010 from <http://www.loonheffing.nl/besluiten/DGB2003-6662M.htm>. โปรดดูภาคผนวก ก.

เท่านั้น โดยจะมีรูปแบบ วิธีการและในผลทางกฎหมายที่แตกต่างไปจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป โดยกระบวนการในการออกหนังสือตอบข้อหารือในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า ได้ถูกกำหนดไว้ในคำสั่งลงวันที่ 11 สิงหาคม ค.ศ. 2004 เลขที่ IFZ2004/125M<sup>27</sup> ซึ่งเป็นคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของประเทศเนเธอร์แลนด์ เพื่อบังคับใช้เฉพาะกับข้อหารือทางภาษีอากรล่วงหน้าที่กำหนดในคำสั่งดังกล่าวเท่านั้น

กระบวนการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าจะเริ่มต้นขึ้นโดยผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการขอหารือภาษีอากรจะยื่นคำร้องไปยังสำนักงานภาษีอากรท้องถิ่นที่ตนอยู่ในเขตรับผิดชอบ เพื่อให้สำนักภาษีอากรดังกล่าวตอบข้อหารือทางภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว สำนักภาษีอากรท้องถิ่นที่สามารถตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในเขตรับผิดชอบของตนได้ แต่ในกรณีที่กรณีข้อหารือทางภาษีอากรที่จะต้องทำเป็นหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าแล้ว เมื่อสำนักงานภาษีอากรท้องถิ่นได้รับคำร้องขอหารือภาษีอากรมาแล้ว จะต้องส่งให้หน่วยงานที่คำสั่งฉบับนี้กำหนดเป็นผู้พิจารณาตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าว และจัดทำเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าต่อไป

### 3.2.2.1 หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบ

ผู้ที่ต้องการร้องขอให้ออกข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าจะต้องยื่นคำร้องต่อสำนักงานภาษีที่ตนอยู่ในท้องถิ่นที่รับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากร โดยเมื่อสำนักงานภาษีอากรท้องถิ่นได้รับคำร้องขอหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบแล้ว หากพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นเรื่องที่สามารถตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าได้ สำนักงานภาษีท้องถิ่นที่จะส่งคำร้องขอหารือภาษีอากรพร้อมกับความเห็นทางภาษีอากรของตนไปยัง APA/ATR Team ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของสำนักงานบริหารภาษีสำหรับผู้เสียภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่แห่งเมืองรอตเตอร์ดัม ทำหน้าที่ในการออกข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าตามที่คำสั่งลงวันที่ 11 สิงหาคม ค.ศ. 2004 เลขที่ DGB2004/1338M กำหนดไว้

---

<sup>27</sup> Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125M. Retrieved January 20, 2010, from [http://www.minfin.nl/Onderwerpen/Internationaal/APA\\_ATR\\_beleid/Meer\\_informatie/Procedure\\_voor\\_behandeling\\_van\\_advance\\_tax\\_ruling\\_verzoeken](http://www.minfin.nl/Onderwerpen/Internationaal/APA_ATR_beleid/Meer_informatie/Procedure_voor_behandeling_van_advance_tax_ruling_verzoeken).  
โปรดดูภาคผนวก ค.

นอกจากนี้ สำนักงานบริหารภาษีสำหรับผู้เสียภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่ยังสามารถรับคำร้องขอหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้าได้โดยตรงจากผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบริษัทที่ให้บริการทางการเงินภายในเครือบริษัทเดียวกัน และบริษัทที่มีส่วนของการทำธุรกิจเกี่ยวข้องกับเข้าถือหุ้นในบริษัทในเครือเดียวกัน การให้บริการทางการเงินและอนุญาตให้ใช้สิทธิกับบริษัทในเครือเดียวกัน เนื่องจากสำนักงานบริหารภาษีสำหรับผู้เสียภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่เป็นผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากรจากบริษัทเหล่านี้โดยตรง อีกทั้งยังสามารถรับคำร้องขอหารือทางภาษีอากรจากนักลงทุนต่างชาติที่มีแผนการจะเข้ามาลงทุนไม่น้อยกว่า 4.5 ล้านดอลลาร์ ซึ่งจะก่อให้เกิดการจ้างแรงงานอย่างยั่งยืนในประเทศเนเธอร์แลนด์อีกด้วย

### 3.2.2.2 ประเด็นที่สามารถขอหารือได้

เรื่องที่สามารถร้องขอให้ออกข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้าได้ จะต้องเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้

- 1) เรื่องการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีจากเงินปันผลของ Conduit Company และของ Holding Company ที่ไม่มีบริษัทลูกประกอบกิจการภายในประเทศเนเธอร์แลนด์ (กรณีมีการตั้งบริษัทลูก และ กรณีไม่มีการตั้งบริษัทลูก)
- 2) เรื่องโครงสร้างในทางระหว่างประเทศเกี่ยวกับรูปแบบของตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน และ Hybrid Entity
- 3) เรื่องเกี่ยวกับการตีความสถานประกอบการถาวร

### 3.2.2.3 เอกสารที่ต้องยื่นประกอบกับข้อหารือ

ผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นหลักฐานและข้อมูลต่างๆ เหล่านี้เป็นอย่างน้อย

- 1) รายละเอียดเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและธุรกรรมที่ร้องขอให้ออกข้อหารือทางภาษีอากรล่วงหน้า
- 2) ชื่อบริษัทและสถานประกอบการถาวรที่เกี่ยวข้อง
- 3) ชื่อประเทศที่เกี่ยวข้องกับคำร้องขอ
- 4) ข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กรทั้งหมดในระหว่างประเทศของบริษัท รวมทั้งประวัติการถือหุ้นของบริษัทด้วย (รวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท)
- 5) ปีภาษีที่เกี่ยวข้องกับคำร้องขอหารือภาษีอากร

### 3.2.2.4 การวินิจฉัยข้อหาหรือ

เมื่อ APA/ATR Team ได้รับคำร้องขอหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญา กำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าแล้ว APA/ATR Team จะแจ้งการได้รับไปยังผู้ขอหาหรือภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง และต้องวินิจฉัยคำร้องขอดังกล่าวภายใน 8 สัปดาห์นับแต่วันที่รับคำร้อง (GALA 4:13) โดยหากไม่ตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ถือว่าเป็นการปฏิเสธไม่ตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวได้ทันที อย่างไรก็ตาม หากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีข้อสงสัยเกี่ยวกับคำร้องขอหาหรือ และมีคำถามไปยังผู้ขอหาหรือ ระยะเวลา 8 สัปดาห์ จะถูกขยายออกไปตามระยะเวลาที่ผู้ขอหาหรือได้ใช้ในการตอบคำถามดังกล่าว (GALA 4:15) ดังกล่าว โดยในการวินิจฉัยข้อหาหรือ APA/ATR Team จะพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ร้องขอให้ออกข้อหาหรือทางภาษีอากรล่วงหน้า โดยอาจจะขอคำปรึกษากลุ่มผู้เชี่ยวชาญจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าว เพื่อให้การตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรล่วงหน้าเป็นไปตามหลักเกณฑ์และนโยบายกำหนด

นอกจากนั้น เนื่องจากการวินิจฉัยข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญา กำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าเป็นการวินิจฉัยและพิสูจน์ความถูกต้องของข้อเท็จจริงตามที่ผู้เสียภาษีอากรได้ขอหาหรือโดยละเอียด ดังนั้นเพื่อให้การตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรล่วงหน้ามีความถูกต้องตามข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกรรมของผู้เสียภาษีอากรมากที่สุด APA/ATR Team ยังสามารถเชิญผู้เสียภาษีอากรมาให้ถ้อยคำเป็นระยะ ๆ ก็ได้ หรือผู้เสียภาษีอากรจะขอเข้าพบเพื่อให้ถ้อยคำเองก็ได้ ทั้งนี้ผู้เสียภาษีอากรจะตั้งทนายความเป็นตัวแทนหรือเข้าพบด้วยตัวเอง ซึ่งการให้ถ้อยคำของผู้เสียภาษีอากรแต่ละครั้งจะถูกบันทึกไว้เป็นรายงานภายในของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร

เมื่อผ่านขั้นตอนการวินิจฉัยและตรวจสอบความถูกต้องของข้อเท็จจริงตามข้อหาหรือทางภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว APA/ATR Team จะจัดทำความเห็นตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะที่เป็นข้อแนะนำอันมีผลบังคับ (Binding Advice) แล้วจึงส่งกลับไปให้กับสำนักงานภาษีอากรที่รับคำร้องขอหาหรือทางภาษีอากรดังกล่าว เพื่อจัดทำเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบกับผู้เสียภาษีอากรต่อไป

### 3.2.2.5 สัญญากำหนดความรับผิดชอบ (Determination Agreement)

คำแนะนำที่มีผลผูกพันนั้นจะยังไม่มีสถานะทางกฎหมายใด ๆ และไม่มีผลผูกพันและผลบังคับใด ๆ ต่อทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากร หากยังเป็นเพียงความเห็นฝ่ายเดียวของ APA/ATR Team ดังนั้นเพื่อให้คำแนะนำที่มีผลบังคับดังกล่าวมีสถานะทางกฎหมาย และมีผลผูกพันและผลบังคับต่อทั้งสองฝ่าย ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะเข้าทำสัญญา

กำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้ากับผู้เสียหายอากรที่ขอหารือ โดยการจัดทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า นั้น จะต้องกระทำภายในกรอบที่คำสั่งลงวันที่ 11 ธันวาคม ค.ศ. 1997 เลขที่ AFZ97/2412 อันเป็นคำสั่งที่กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการในการทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบของรัฐกำหนดไว้ กล่าวคือ คำแนะนำที่มีผลผูกพันที่ออกมา นั้น จะต้องเป็นการวินิจฉัยตามกรอบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรล่วงหน้าตามที่มีการกำหนดเป็นนโยบายไว้ หากเป็นกรณีที่ยังไม่เคยมีนโยบายใด ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ผู้เสียหายอากรได้ขอหารือมา และการทำเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบอาจเป็นการสร้างบรรทัดฐานให้กับประเด็นดังกล่าว ในกรณีเช่นนี้ จะออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบไม่ได้ แต่ต้องจัดทำเป็นนโยบายโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเสียก่อน<sup>28</sup>

ในกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะปฏิเสธไม่เข้าทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบกับผู้เสียหายอากร จะต้องทำการแจ้งต่อผู้เสียหายอากรเป็นลายลักษณ์อักษรด้วย อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วย และไม่ยอมรับผลการตอบข้อหารือดังกล่าว ผู้เสียหายอากรก็ไม่จำเป็นต้องเข้าทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ได้

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าต้องมีเนื้อหาดังต่อไปนี้

- 1) ชื่อและที่อยู่ของผู้ที่สัญญากำหนดความรับผิดชอบนี้มีผลผูกพัน
- 2) ข้อเท็จจริง, ธุรกรรม และภาษีที่จะให้สัญญามีผลผูกพัน
- 3) รายละเอียดเกี่ยวกับผลทางภาษีอากร
- 4) รายละเอียดเกี่ยวกับเหตุผลในการวินิจฉัย
- 5) ข้อความที่ตกลงในการเปลี่ยนแปลงสัญญาในกรณีที่ข้อเท็จจริงเปลี่ยนแปลงไป
- 6) รายละเอียดเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรของธุรกรรมเกี่ยวข้องกับข้อหารือ
- 7) รายละเอียดเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้เสียหายอากร เพื่อคงไว้ซึ่งผลผูกพันของสัญญา และกระบวนการที่ผู้เสียหายอากรต้องกระทำตามให้เป็นไปตามหน้าที่ดังกล่าว
- 8) เงื่อนไขเกี่ยวกับความสิ้นสุดผลผูกพันของสัญญา อันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายที่เกี่ยวข้องในภายหลัง แต่ในกรณีที่ในสัญญา มีระยะเวลาผ่อนผันระบุให้สัญญายังคงมีผลผูกพันต่อไปทั้งหมดหรือบางส่วน สัญญา

<sup>28</sup> Carlo Romano, *supra* note 16, pp. 99-103.

นั้นก็สิ้นผลตามระยะเวลาผ่อนผันที่ระบุไว้ใน หรือตามกำหนดระยะเวลาของสัญญา แล้วแต่ที่กำหนดระยะเวลาใดครบก่อน

- 9) ข้อความที่ผู้ยื่นคำร้องยอมรับว่าข้อมูลที่อยู่ในสัญญาไม่เป็นข้อมูลที่เป็นความลับในการทางค้า การผลิต และทางวิชาชีพ และ
- 10) ในกรณีที่ผู้ยื่นคำร้องให้ออกข้อหาหรือเกี่ยวกับสิทธิได้รับยกเว้นภาษีจากเงินปันผล จะต้องมิเงื่อนไขกำหนดให้ผู้ขอหาหรือจะเข้าถือหุ้นในบริษัทที่จะจ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่า 15% ของทุนจดทะเบียน

### 3.2.2.6 ข้อสันนิษฐานสำคัญ (Critical Assumption)

นอกจากข้อสัญญาตามที่ระบุไว้ในข้อ 3.2.2.5 แล้ว เนื่องจากการทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบเป็นการตกลงกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับธุรกรรมที่ยังไม่ได้กระทำขึ้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดข้อสันนิษฐานที่เกี่ยวกับเงื่อนไขในการดำเนินงานและสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อธุรกรรมที่จะกระทำไว้ด้วย<sup>29</sup> ดังนั้นสัญญากำหนดความรับผิดชอบจึงต้องมีข้อสัญญาที่เรียกว่า ข้อสันนิษฐานสำคัญ (Critical Assumption) ซึ่งเป็นข้อสันนิษฐานที่เป็นเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ที่อาจทำให้สัญญากำหนดความรับผิดชอบเป็นข้อตกลงที่อยู่ในอำนาจดุลพินิจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น และผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด หากผู้เสียภาษีอากรไม่ได้กระทำให้เป็นไปตามข้อสันนิษฐานดังกล่าวตามสัญญา ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีสิทธิเลิกสัญญากำหนดความรับผิดชอบเว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรและ APA/ATR Team ได้มีการตกลงแก้ไข ATR ร่วมกัน<sup>30</sup>

หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าส่วนใหญ่จะมีข้อสันนิษฐานสำคัญดังต่อไปนี้ด้วย

- 1) ข้อเท็จจริงและเหตุการณ์แวดล้อมต่าง ๆ ซึ่งผู้เสียภาษีอากรใช้ขอหาหรือภาษีอากรจะไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ และ

<sup>29</sup> OECD, “Guidelines for Conducting Advance Pricing Agreements under Mutual Agreement Procedure (“MAP APAs.”),” 1999, p. AN-35. Retrieved June 2, 2010 from <http://www.oecd.org/dataoecd/10/10/38008392.pdf>.

<sup>30</sup> Rijkele Betten, (ED.), The New Netherlands Transfer Pricing Regime: Amended Advance Pricing Agreement and Advance Tax Rulings Procedures, Netherlands: IBFD, 2002, p.124.

- 2) ผู้เสียภาษีอากรได้ให้และจะให้ข้อมูลที่ถูกต้องและครบถ้วนเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของตนต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรได้ให้หรือจะให้แก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในต่างประเทศ รวมทั้งผลทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นในประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>31</sup>

### 3.2.2.7 การแลกเปลี่ยนข้อมูล

ในการทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า ผู้ยื่นคำร้องจะต้องยอมรับว่าข้อมูลที่อยู่ในใช้ในการขอหารือและในสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า ไม่เป็นความลับในทางการค้า การผลิต และวิชาชีพ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 13 แห่ง International Assistance with Levying Act (Wet op de international bijstandsverlening bij de heffing van belastingen: WIB) เพื่อหลีกเลี่ยงข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์หนึ่งในการเปลี่ยนนโยบายการออกข้อหารือทางภาษีอากรใหม่นั้น ก็เพื่อให้เห็นถึงความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>32</sup> เนื่องจากในการจัดทำข้อหารือทางภาษีอากรล่วงหน้าลักษณะนี้ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจำเป็นต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของต่างประเทศอยู่อย่างสม่ำเสมอ กล่าวคือ ในสัญญากำหนดความรับผิดชอบจะมีสัญญาซึ่งผู้ขอหารือต้องแสดงว่าข้อมูลซึ่งอยู่ในสัญญาไม่มีความลับทางการค้า ทางการผลิต และทางวิชาชีพ อันส่งผลให้สิทธิของผู้ขอหารือในการอุทธรณ์การแลกเปลี่ยนข้อมูลในส่วนนี้หมดไป

### 3.2.2.8 ข้อยกเว้น

เนื่องจากคำสั่งลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2004 เลขที่ DGB2003/6662M เป็นคำสั่งที่กำหนดกรอบทั่วไปในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ดังนั้นข้อยกเว้นการปฏิเสธไม่ตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่บัญญัติไว้ในคำสั่งดังกล่าว จึงต้องถูกนำมาปรับใช้กับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าด้วย ซึ่งได้กล่าวถึงข้อยกเว้นดังกล่าวไว้ในส่วนการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปแล้ว จึงไม่ขอกล่าวซ้ำในที่นี้

นอกเหนือจากต้องพิจารณาข้อยกเว้นตามกรอบทั่วไปในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรแล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยังต้องพิจารณาข้อยกเว้นตามคำสั่งลงวันที่ 11 สิงหาคม ค.ศ. 2004 เลขที่ DGB2004/1337M และคำสั่งลงวันที่ 11 สิงหาคม ค.ศ. 2004 เลขที่ IFZ2004/126M อีกด้วย ซึ่งคำสั่งฉบับแรกเป็นการกำหนดข้อยกเว้นในกรณีที่มีการตอบข้อหารือทาง

<sup>31</sup> Ibid. p. 124. และ ดู ภาคผนวก จ.

<sup>32</sup> Rijkele Betten, (ED.). Ibid. p.121.

ภาษีอากรจะขัดกับหลักสุจริตต่อประเทศคู่สนธิสัญญา ส่วนคำสั่งฉบับหลัง เป็นการกำหนด  
ข้อยกเว้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบริษัทให้บริการทางการเงินภายในกลุ่มบริษัทเดียวกัน

ตามคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังลงวันที่ 11 สิงหาคม ค.ศ. 2004  
เลขที่ DGB2004/1337M ได้กำหนดไว้ว่า ห้ามมิให้ออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร  
ในกรณีที่จะเป็นการขัดกับหลักสุจริตต่อประเทศคู่สนธิสัญญาหรือในทางระหว่างประเทศ ซึ่งคำสั่ง  
ฉบับนี้ถูกกำหนดขึ้นมาบนพื้นฐานที่ว่า ประเทศเนเธอร์แลนด์มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหลักสุจริตต่อ  
ประเทศคู่สนธิสัญญา อย่างไรก็ตาม ในการกำหนดว่าการกระทำใดเป็นการกระทำที่ขัดกับหลัก  
สุจริตบ้างนั้น เป็นสิ่งที่ค่อนข้างยาก ดังนั้นคำสั่งฉบับนี้จึงได้กำหนดไว้เป็นเพียงกรอบกว้าง ๆ  
พร้อมทั้งยกตัวอย่างการกระทำที่ขัดต่อหลักสุจริตในบางกรณีเท่านั้น ดังนั้นจึงถือได้ว่าการ  
กำหนดว่าการกระทำใดขัดกับหลักสุจริตหรือไม่ เป็นเรื่องที่อยู่ในดุลพินิจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร  
โดยเฉพาะ

ส่วนข้อยกเว้นตามคำสั่งลงวันที่ 11 สิงหาคม ค.ศ. 2004 เลขที่ IFZ2004/126M  
เป็นข้อยกเว้นที่จำกัดสิทธิที่จะได้รับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรที่เป็น  
บริษัทให้บริการทางการเงินภายในกลุ่มบริษัทเดียวกัน โดยได้แบ่งข้อยกเว้นออกเป็น 2 กรณีดังนี้

- 1) บริษัทที่ไม่มีตัวตนที่แท้จริงในประเทศเนเธอร์แลนด์ คือ บริษัทที่ขาด  
องค์ประกอบข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
  - กรรมการบริหารบริษัทจำนวนอย่างน้อยหนึ่งจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่  
หรืออาศัยอยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์
  - กรรมการบริหารดังกล่าวต้องมีความสามารถเพียงพอที่จะบริหารงานของ  
บริษัทได้ โดยอย่างน้อยต้องมีความรับผิดชอบในการตัดสินใจทำธุรกรรม  
และดำเนินการตามธุรกรรมใด ๆ ของบริษัทโดยไม่อยู่ในการบังคับของ  
บริษัทในเครืออื่น รวมถึงบริษัทจะต้องมีพนักงานเพียงพอที่จะกระทำการ  
ต่าง ๆ ตามธุรกรรมดังกล่าว
  - การตัดสินใจทางการบริหารที่สำคัญจะต้องกระทำในประเทศ  
เนเธอร์แลนด์
  - บัญชีเงินฝากธนาคารหลักจะต้องอยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์
  - สมุดบัญชีบริษัทจะต้องเก็บในประเทศเนเธอร์แลนด์
  - บริษัทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอย่างถูกต้องและสม่ำเสมอ

- บริษัทจะต้องจดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์ และต้องไม่ถูกถือเป็นบริษัทที่ถูกใช้เป็นแหล่งเลี่ยงภาษีอากรในประเทศอื่น
- บริษัทจะต้องมีเงินทุนเพียงพอที่จะดำเนินธุรกิจของตนได้

หากบริษัทที่ให้บริการทางการเงินแก่บริษัทในเครือขาดองค์ประกอบข้อใดข้อหนึ่งดังที่กล่าวข้างต้น บริษัทก็จะไม่สามารถขอหารือภาษีอากรได้เลยไม่ว่าในกรณีใด ๆ แม้บริษัทจะทำธุรกรรมที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่แท้จริงก็ตาม

## 2) บริษัทที่ไม่มีความเสี่ยงที่แท้จริง

บริษัทที่ให้บริการทางการเงินแก่กลุ่มบริษัทในเครือนั้น หากไม่มีความเสี่ยงที่แท้จริงจากการให้บริการทางการเงิน ก็จะไม่สามารถขอหารือภาษีอากรได้ ซึ่งความเสี่ยงดังกล่าวคือ ความเสี่ยงจากความน่าเชื่อถือของบริษัท (Credit Risk) ความเสี่ยงจากสถานการณ์ของตลาด (Market Risk) และความเสี่ยงที่อาจเกิดจากความผิดพลาดในการทำงาน (Operational Risk) แต่ลำพังเพียงมีความเสี่ยงที่อาจเกิดจากความผิดพลาดในการทำงานเพียงอย่างเดียว ยังถือไม่ได้ว่าบริษัทมีความเสี่ยงที่แท้จริงแล้ว ซึ่งกรณีที่จะถือว่าบริษัทมีความเสี่ยงที่แท้จริงได้นั้น ต้องพิจารณาว่าหากความเสี่ยงดังกล่าวเกิดขึ้นจริง จะส่งผลกระทบต่อทุนของบริษัท และบริษัทมีทุนเพียงพอที่จะรับความเสี่ยงดังกล่าวได้หรือไม่

ส่วนในกรณีของบริษัทที่ให้กู้ยืมเงินนั้น การพิจารณาว่าบริษัทมีความเสี่ยงที่แท้จริงเกิดขึ้นจากการให้กู้ยืมเงินหรือไม่ ให้พิจารณาว่าบริษัทจะต้องมีทุนที่รับความเสี่ยงอย่างน้อยร้อยละ 1 ของจำนวนเงินได้ที่ให้กู้ยืม หรือไม่น้อยกว่า 2 ล้านยูโร แล้วแต่จำนวนใดต่ำกว่า ตัวอย่างเช่น บริษัท DVL ให้บริษัท X ซึ่งเป็นบริษัทภายในเครือเดียวกันกู้ยืมเงินจำนวน 100 ล้านยูโร โดยบริษัท DVL มีทุนจำนวน 1.5 ล้านยูโร ดังนั้นบริษัท DVL จึงกู้ยืมเงินจากบริษัท Y ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันจำนวน 98.5 ล้านยูโร โดยในการกู้ยืมเงินจากบริษัท Y บริษัท M ซึ่งเป็นบริษัทแม่ได้ทำการค้าประกันว่าหากบริษัท DVL ผิดสัญญา บริษัท M จะเป็นผู้ชำระหนี้ดังกล่าวแทนบริษัท DVL ในกรณีเช่นนี้ จะเห็นได้ว่าบริษัท DVL จะต้องรับความเสี่ยงที่แท้จริงจากการที่บริษัท X ผิดสัญญาไม่ชำระหนี้แก่บริษัท DVL เกินกว่าร้อยละ 1 ของจำนวนเงินที่ให้กู้ยืม จึงถือได้ว่าบริษัท DVL มีความเสี่ยงที่แท้จริงจากการให้กู้ยืมดังกล่าว เนื่องจากบริษัท M จะชำระหนี้แทนบริษัท DVL ก็ต่อเมื่อทุนของบริษัท DVL มีไม่เพียงพอที่จะชำระหนี้ให้แก่บริษัท Y เท่านั้น

ตัวอย่างที่สอง บริษัท DVL ให้บริษัท X ซึ่งเป็นบริษัทภายในเครือเดียวกันกู้ยืมเงินจำนวน 400 ล้านยูโร โดยบริษัท DVL มีทุนจำนวน 3 ล้านยูโร ดังนั้นบริษัท DVL จึงกู้ยืมเงินจากบริษัท Y ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันจำนวน 397 ล้านยูโร โดยในการกู้ยืมเงินจากบริษัท

DVL บริษัท M ซึ่งเป็นบริษัทแม่ได้ทำการค้าประกันว่าหากบริษัท X ผิดสัญญา บริษัท M จะเป็นผู้ชำระหนี้ดังกล่าวแทนบริษัท X ในกรณีเช่นนี้ จะเห็นได้ว่าบริษัท DVL ไม่ต้องรับความเสี่ยงที่แท้จริงจากการที่บริษัท X ผิดสัญญาไม่ชำระหนี้แก่บริษัท DVL เลย แม้จำนวนทุนของบริษัท DVL เกินกว่า 2 ล้านยูโรก็ตาม

ในกรณีข้อยกเว้นการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรอันเกิดจากบริษัทไม่มีความเสี่ยงที่แท้จริงนี้ จะเป็นการยกเว้นเป็นรายธุรกรรม กล่าวคือ ธุรกรรมใดที่ถูกพิจารณาว่าไม่มีความเสี่ยงที่แท้จริง บริษัทที่ให้บริการทางการเงินแก่บริษัทในเครือก็ไม่สามารถขอหาหรือทางภาษีอากรจากธุรกรรมดังกล่าวได้ เว้นแต่บริษัทแสดงความยินยอมไว้ในสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าให้แลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศแหล่งเงินได้

### 3.2.2.9 ระยะเวลาผูกพัน

นอกจากหลักฐานและข้อมูลต่าง ๆ ที่กล่าวถึงข้างต้นแล้ว ผู้ยื่นคำร้องยังต้องกำหนดระยะเวลาที่เหมาะสมที่จะให้ข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้านั้นมีผลผูกพันด้วย ซึ่งโดยหลักการแล้ว ระยะเวลาที่เหมาะสมจะมีระยะเวลา 4 ปี และเมื่อระยะเวลาที่ตกลงกันไว้สิ้นสุดลงแล้ว เมื่อผู้เสียภาษีอากรยื่นคำร้อง เจ้าพนักงานภาษีอากรจะอนุญาตให้ขยายระยะเวลาหรือไม่ก็ได้

### 3.2.2.10 การเผยแพร่ข้อหาหรือทางภาษีอากรล่วงหน้า

คำสั่งลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2004 เลขที่ DGB2003/6662M ได้กำหนดให้ต้องตีพิมพ์เผยแพร่นโยบายที่ใช้เป็นกรอบในการวินิจฉัยข้อหาหรือทางภาษีอากรและส่งผลให้มีการตอบหรือปฏิเสธการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบนั้น เว้นแต่ได้เคยมีการตีพิมพ์เผยแพร่เหตุผลที่คล้ายกันไว้แล้ว

ส่วนข้อหาหรือทางภาษีอากรล่วงหน้าที่ออกไปนั้นจะถูกตีพิมพ์เผยแพร่ได้โดยต้องมีการปกปิดตัวตนของผู้ขอหา หรือในกรณีที่แม้ว่าการปกปิดตัวตนของผู้ขอหาอย่างไม่เพียงพอที่จะปกปิดตัวตนของผู้ขอหาได้ และอาจเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายว่าด้วยการปกปิดความลับซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติภาษีอากรทั่วไป (General Taxes Act) ก็อาจตีพิมพ์เผยแพร่ในลักษณะเป็นการสรุปความก็ได้ แต่ต้องมีเนื้อหาและเหตุผลที่เกี่ยวข้องครบถ้วน

#### 4. สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญอย่างหนึ่งที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรใช้เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมายและนโยบายภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง อีกทั้งหากมองในมุมมองของผู้เสียภาษีอากรแล้ว หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรก็เป็นเครื่องมือที่สำคัญจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีความมั่นใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร กรณีที่กฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อนและต้องอาศัยการตีความด้วยวิธีการขอหารือทางภาษีอากร ซึ่งในกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์ การตอบข้อหารือทางภาษีอากรถือว่าเป็นการกระทำทางปกครองที่ต้องกระทำภายใต้หลักกฎหมายปกครอง โดยหลักกฎหมายปกครองที่สำคัญที่เกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรคือ หลักความแน่นอนของกฎหมาย (Principle of Legal Certainty) และหลักความคาดหมายได้ของกฎหมาย (Principle of Legitimate Expectation) ซึ่งกำหนดให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องผูกพันกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ตนได้ตอบให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

##### 4.1 สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป

กรณีการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะนั้น จะต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีการออกนโยบายการคลัง และกรณีการออกหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

##### 4.1.1 สถานะของนโยบายการคลัง

การออกนโยบายการคลังของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ถือเป็นการออกคำสั่งเชิงนโยบายของฝ่ายปกครอง ซึ่งในช่วงแรกนั้น คำสั่งเชิงนโยบายของฝ่ายปกครองถูกมองว่ามีสถานะเป็นเพียงระเบียบภายในให้เจ้าพนักงานของรัฐปฏิบัติตามให้เป็นไปในทางเดียวกันเท่านั้น<sup>33</sup> เนื่องการออกคำสั่งนโยบายเป็นเพียงการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาผลได้ผลเสีย การกำหนดข้อเท็จจริง และการตีความกฎหมายต่าง ๆ ในการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง เป็นการใช้อดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดยไม่มีพื้นฐานจากกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติโดยเฉพาะเจาะจง ดังนั้นการกำหนดคำสั่งนโยบาย

---

<sup>33</sup> J.M.J. Chorus., P.H.M. Gerver., E.H. Hondius. and A.K. Koekkoek (ED.), *supra* note 8, p. 346.

จึงไม่มีกระทบถึงสิทธิหรือหน้าที่ของประชาชนแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามเมื่อมีการกำหนดคำสั่งนโยบายเป็นระเบียบภายในให้เจ้าพนักงานของรัฐปฏิบัติตามแล้ว การกระทำและการออกคำสั่งต่าง ๆ ของเจ้าพนักงานของรัฐย่อมต้องเป็นไปตามคำสั่งนโยบายที่ได้กำหนดไว้ จึงถือได้ว่าคำสั่งนโยบายของฝ่ายปกครองย่อมมีผลกระทบประชาชนด้วย ดังนั้นในภายหลังจึงมีการกำหนดสถานะของคำสั่งนโยบายของฝ่ายปกครองไว้ภายใน มาตรา 4:81 – 4:84 แห่ง GALA และได้กำหนดผลทางกฎหมายของคำสั่งนโยบายของฝ่ายปกครองไว้ในมาตรา 4:84 กล่าวคือ ฝ่ายปกครองต้องกระทำการตามที่กำหนดไว้ในคำสั่งนโยบายของฝ่ายปกครอง เว้นแต่มีกรณีพิเศษที่ไม่อาจปฏิบัติตามคำสั่งนโยบายของฝ่ายปกครองดังกล่าวได้ โดยการที่จะไม่ปฏิบัติตามคำสั่งนโยบายของฝ่ายปกครองนั้น ต้องเป็นกรณีที่เป็นอย่างอื่นต่อประชาชนเท่านั้น

ฉะนั้นหากผู้เสียหายอากรได้กระทำการตามที่นโยบายการคลังกำหนด ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรย่อมต้องยอมรับการกระทำดังกล่าวของผู้เสียหายอากรว่าเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย เนื่องจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องผูกพันตามนโยบายการคลังตามที่มาตรา 4:84 แห่ง GALA ได้บัญญัติไว้ แต่ในทางกลับกัน เนื่องจากการออกนโยบายการคลังมิได้เป็นการออกโดยมีพื้นฐานมาจากกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตรง นโยบายการคลังจึงไม่มีผลบังคับทางกฎหมายต่อผู้เสียหายอากรแต่อย่างใด หากผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยกับนโยบายการคลังดังกล่าว ก็ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามนโยบายการคลังนั้นก็ได้ อย่างไรก็ตาม เนื่องกนโยบายการคลังมิได้ถือเป็นการออกกฎหมายหรือคำสั่งที่มีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียหายอากร แม้ผู้เสียหายอากรจะไม่เห็นด้วยกับนโยบายการคลัง ผู้เสียหายอากรก็ไม่สามารถที่จะฟ้องศาลขอให้ยกเลิกนโยบายการคลังนั้นได้

กรณีการห้ามฟ้องศาลขอให้ยกเลิกนโยบายการคลังตามที่กล่าวมาข้างต้นนั้น เป็นกรณีที่ห้ามผู้เสียหายอากรฟ้องขอให้ยกเลิกนโยบายการคลังโดยตรงเท่านั้น หากเป็นกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรออกคำสั่งเป็นลายลักษณ์อักษรปฏิเสธการปฏิบัติตาม แก้ไข หรือยกเลิกนโยบายการคลัง ผู้เสียหายอากรย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8:1 แห่ง GALA

#### 4.1.2 สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

คำสั่งลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2004 เลขที่ DGB2003/6662M ได้กำหนดไว้ว่าในการแสดงความเห็นของสำนักงานภาษีอากรเกี่ยวกับข้อหารือทางภาษีอากรของผู้เสียหายอากร สำนักงานภาษีอากรอาจทำเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบ ข้อผูกพันตน หรือเป็นหนังสือแสดงถ้อยแถลงในรูปแบบอื่น ๆ ซึ่งมีผลผูกพันให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องปฏิบัติตามต่อผู้เสียหายอากร

ผู้ขอหารือตามที่ได้ตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ ซึ่งในกรณีที่เป็นหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิด สถานะของหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวจะมีความพิเศษแตกต่างจากหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในส่วน สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ อย่างไรก็ตามคุณสมบัติที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรทั้งในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดและข้อผูกพันตนต้องมีส่วนร่วมคือ การมีผลผูกพันให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องปฏิบัติตาม

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ทำขึ้นในลักษณะข้อผูกพันตน หรือหนังสือแสดง ถ้อยแถลงในรูปแบบอื่น ๆ นั้น ไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะที่ชัดเจนไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึง เครื่องมือในการกระทำทางปกครองของประเทศเนเธอร์แลนด์แล้ว อันได้แก่ การออกกฎ คำสั่ง คำตัดสิน และนโยบาย จะเห็นได้ว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีคุณสมบัติเป็นเครื่องมือทั้ง 4 ดังกล่าวเลย กล่าวคือ ในกรณีของการออกกฎนั้น กฎเป็นนิติกรรมทางปกครองที่มีผลในการ เปลี่ยนแปลงสิทธิและหน้าที่ของประชาชน ต้องมีผลบังคับต่อประชาชนเป็นการทั่วไป แต่ข้อผูกพัน ตนไม่ได้มีผลบังคับต่อประชาชนเป็นการทั่วไป หรือในกรณีการออกคำสั่งและคำตัดสินนั้น คำสั่ง และคำตัดสินต้องมีผลบังคับเฉพาะต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ซึ่งแม้ข้อผูกพันตน จะมีผลเฉพาะต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งก็ตาม แต่ก็มีได้มีผลบังคับให้บุคคล เหล่านั้นต้องปฏิบัติตาม หรือในกรณีการออกนโยบายซึ่งมีผลผูกพันฝ่ายปกครองเพียงฝ่ายเดียว แต่ผลผูกพันฝ่ายเดียวนั้นเป็นการผูกพันต่อประชาชนทั่วไป แต่ข้อผูกพันตนนั้น เป็นกรณีที่ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยอมผูกพันตนต่อผู้เสียภาษีอากรเฉพาะรายเท่านั้น

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาถึงพัฒนาการของสถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของ ประเทศเนเธอร์แลนด์แล้วจะเห็นได้ว่า ในช่วงก่อนที่จะมีการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดนั้น ข้อผูกพันตนถูกมองว่าเป็นเพียงการแสดงเจตนาของ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่กระทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการประเมินจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น ไม่มีสถานะ เป็นคำสั่งประเมินภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรจะสามารถอุทธรณ์คัดค้านได้ แม้ว่าในช่วงเดียวกัน นั้นได้เคยมีคำพิพากษาของศาลฎีกาตีความข้อผูกพันตนว่าเป็นสัญญาก็ตาม แต่คำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวทำขึ้นก่อนที่จะมีการกำหนดหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญา กำหนดความรับผิดเพิ่มขึ้นมาอีกลักษณะหนึ่ง นอกเหนือจากข้อผูกพันตน จึงไม่ควรถือเอา คำพิพากษาศาลฎีกานี้มาเป็นบรรทัดฐานในการกำหนดสถานะของข้อผูกพันตนอีกต่อไป

จากข้อพิจารณาดังกล่าวข้างต้น คงพอทำให้เห็นได้ว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะข้อผูกพันตน แม้จะเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่ง แต่มิได้มีลักษณะเป็น

การออกกฎ คำสั่ง คำตัดสิน หรือนโยบายของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรแต่อย่างใด หากแต่มีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครองฝ่ายเดียวของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่มีผลผูกพันให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องปฏิบัติตาม ไม่มีผลบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรผู้ขอหรือต้องปฏิบัติตาม หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับข้อผูกพันดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามก็ได้ แต่ในทางกลับกัน ผู้เสียภาษีอากรก็ไม่สามารถอุทธรณ์คัดค้านข้อผูกพันนั้นได้ เพราะมิได้เป็นคำสั่งประเมินภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านได้แต่อย่างใด

#### 4.2 สถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้านั้น ถูกกำหนดให้ทำเป็นสัญญาระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเป็นลักษณะสัญญาที่ผูกพันไว้ใ้ในประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>34</sup> มาตรา 900-906 หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะนี้ จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของประมวลกฎหมายแพ่ง

ตามประมวลกฎหมายแพ่งมาตรา 900 สัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้าอาจตกลงทำขึ้นได้ทั้งในกรณีที่มีข้อพิพาทกันอยู่แล้ว หรือกรณีที่มีความไม่แน่นอนอันจะส่งผลให้เกิดข้อพิพาทกันในอนาคตก็ได้ และนอกจากนั้นตามมาตรา 902 ในการทำสัญญาประเภทนี้ คู่สัญญาไม่จำเป็นต้องยินยอมร่วมกันทั้งหมดก็ได้ และสัญญาดังกล่าวอาจจะไม่เป็นไปตามกฎหมายก็ได้ เว้นแต่เป็นสัญญาที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน อย่างไรก็ตาม ในกรณีการทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้านั้น มีลักษณะเป็นเพียงการตีความกฎหมายเท่านั้น APA/ATR Team จะต้องตอบข้อหารือทางภาษีอากรในกรอบตามที่นโยบายกำหนด และมีได้เป็นการให้ผลประโยชน์ทางภาษีอากรเกินกว่าที่กฎหมายบัญญัติแก่ผู้เสียภาษีอากรแต่ประการใด<sup>35</sup>

ภายใต้นโยบายเกี่ยวกับการออกข้อหารือทางภาษีอากร ข้อหารือทางภาษีอากรจะมีลักษณะเป็นหนังสือตอบข้อหารือและมีผลผูกพันเฉพาะฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น ซึ่งเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงมาทำเป็นสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้านั้น เกิดจากกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษี

<sup>34</sup> Burgerlijk Wetboek Boek 7. Retrieved November 2, 2009 from <http://www.wetboek-online.nl/wet/BW7.html#2314>.

<sup>35</sup> Merlyn Tax Ruling and Fiduciary Services, "Advance Tax Ruling." Retrieved November 2, 2009 from <http://www.taxrulings.nl/merlyntax.asp?p=35>.

อากรได้เคยทำสัญญากำหนดความรับผิดในกรณีการตรวจสอบการลงบัญชีของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งในกรณีนั้น ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรได้ตกลงย้อนหลังกันในสองประการ คือ ประการที่หนึ่ง การตีความข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในอดีต และประการที่สอง ผลในทางภาษีอากร อันเกิดจากการตกลงในการตีความเช่นนั้น อย่างไรก็ตาม การทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดล่วงหน้า มิได้เป็นการตกลงกันในเรื่องที่เกิดขึ้นมาแล้ว หากแต่เป็นการตกลงเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรอันเกิดจากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่ยังไม่เป็นข้อพิพาท ซึ่งการนำสัญญากำหนดความรับผิดมาใช้ในการออกข้อหารือทางภาษีอากรล่วงหน้าจะเป็นวิธีการที่ดีที่สุดหรือไม่ยังคงเป็นที่ถกเถียงกันอยู่<sup>36</sup>

#### 4.2.1 ผลผูกพันของสัญญากำหนดความรับผิดล่วงหน้า

ตามที่กล่าวไว้ในตอนต้นนั้น หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรล่วงหน้าเป็นสัญญากำหนดความรับผิดที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายเอกชน ดังนั้นจึงต้องถือว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรมีสถานะเท่าเทียมกันตามกฎหมายเอกชน สัญญากำหนดความรับผิดดังกล่าวจึงมีผลผูกพันทั้งสองฝ่ายให้ต้องกระทำการตามที่กำหนดไว้ในข้อสัญญา กล่าวคือ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องประเมินภาษีของผู้ขอหารือตามที่ตนตกลงไว้ในสัญญา ส่วนในกรณีของผู้เสียภาษีอากรนั้น ผู้เสียภาษีอากรมีทางเลือกสองทางคือ

(1) เลือกที่จะทำธุรกรรมที่แตกต่างออกไปจากธุรกรรมที่ตนได้ขอหารือไว้ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีอากรก็จะไม่ถูกผูกพันตามข้อสัญญาดังกล่าวแต่อย่างใด หรือ

(2) ทำธุรกรรมตามที่ขอหารือไว้ ซึ่งในกรณีนี้ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียภาษีอากรตามข้อสัญญาดังกล่าว

นอกจากนั้นในส่วนผลผูกพันต่อผู้เสียภาษีอากรรายอื่นซึ่งมิได้เป็นผู้ขอหารือ เนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดถูกกำหนดให้ต้องมีการประกาศเผยแพร่ด้วย ดังนั้นโดยหลักความเสมอภาคแล้ว ผู้เสียภาษีอากรรายอื่นจึงมีสิทธิอ้างหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ได้ประกาศนั้นยันต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วยเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรใช้ในการวินิจฉัยตอบข้อหารือทางภาษีอากรและทำสัญญากำหนดความรับผิดนั้น เป็นข้อเท็จจริงเฉพาะตามแต่ธุรกรรมที่

<sup>36</sup> Rijkele Betten, (ED.), *supra* note 30, p.121.

ได้ขอหารือ ดังนั้นในทางปฏิบัติการกล่าวอ้างหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวโดยผู้เสียภาษีอากรรายอื่น จึงเป็นไปได้ค่อนข้างยาก<sup>37</sup>

#### 4.2.2 การสิ้นสุดและการเลิกสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า

ภายในสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าจะมีข้อสัญญาที่เกี่ยวกับสิทธิบอกเลิกสัญญาของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและการสิ้นสุดของสัญญาอยู่ด้วย ซึ่งโดยทั่วไปจะกำหนดไว้ 3 กรณีดังต่อไปนี้

(1) การเปลี่ยนแปลงของบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องในภายหลัง ซึ่งในกรณีเช่นนี้สัญญากำหนดความรับผิดชอบจะสิ้นสุดลงในทันที นับแต่วันที่บทบัญญัติมีผลใช้บังคับ เว้นแต่จะมีระยะเวลาผ่อนผันกำหนดให้สัญญามีผลต่อไป สัญญากำหนดความรับผิดชอบก็จะสิ้นสุดระยะเวลาตามระยะเวลาผ่อนผันดังกล่าว หรือนับแต่วันที่ครบกำหนดสัญญา แล้วแต่ระยะเวลาใดครบก่อน

(2) ผู้ขอหารือไม่ปฏิบัติตามข้อสันนิษฐานสำคัญซึ่งเงื่อนไขเกี่ยวกับความสิ้นสุดผูกพันของสัญญา ซึ่งเป็นข้อสัญญาที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกำหนดขึ้นมาเพื่อให้ผู้ขอหารือต้องปฏิบัติตาม เช่น ข้อสัญญาว่า “ผู้ขอหารือได้แจ้งและจะแจ้งข้อมูลที่ต้องสมบูรณ์อันเกี่ยวกับธุรกรรมของผู้ขอหารือต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และผู้ขอหารือได้แจ้งและจะแจ้งข้อมูลดังกล่าวรวมทั้งผลทางภาษีอากรของธุรกรรมดังกล่าวต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของต่างประเทศด้วย”

(3) ผู้ขอหารือไม่เริ่มกระทำธุรกรรมตามที่ได้ขอหารือไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

หากผู้ขอหารือไม่ปฏิบัติตามข้อสัญญา ตามที่กล่าวไว้ในข้อ (1) และ (2) นั้นฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีสิทธิที่จะทำการได้ 3 ลักษณะดังต่อไปนี้

(1) เรียกให้ผู้ขอหารือปฏิบัติตามสัญญาและทำการประเมินภาษีอากรของผู้ขอหารือสำหรับปีภาษีที่ผู้ขอหารือไม่ปฏิบัติตามสัญญาดังกล่าว

(2) แก้ไขข้อสัญญาภายหลังจากได้ปรึกษาร่วมกันผู้ขอหารือแล้ว

(3) เลิกสัญญา

---

<sup>37</sup> 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. pp. 21-22.

#### 4.2.3 ผลของการสิ้นผลและการเลิกสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้า

เมื่อสัญญากำหนดความรับผิดชอบหรือฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรใช้สิทธิเลิกสัญญาอันเกิดจากผู้ขอหรือไม่ปฏิบัติตามสัญญา ผลของการสิ้นผลของสัญญากับการเลิกสัญญาจะแตกต่างกัน กล่าวคือ ในกรณีที่สัญญาสิ้นผลลงโดยการเปลี่ยนแปลงของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องในภายหลัง สัญญาจะสิ้นผลลงนับแต่วันที่บทบัญญัติกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงมีผลบังคับใช้ จะไม่มีผลย้อนหลัง คู่สัญญาไม่จำเป็นต้องคืนทรัพย์สินใด ๆ ให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง แต่คู่สัญญาจะไม่สามารถบังคับให้คู่สัญญาอีกฝ่ายต้องปฏิบัติตามสัญญาได้อีก เว้นแต่จะมีระยะเวลาผ่อนผันกำหนดให้สัญญามีผลต่อไป สัญญากำหนดความรับผิดชอบก็จะสิ้นสุดระยะเวลาตามระยะเวลาผ่อนผันดังกล่าว หรือนับแต่วันที่ครบกำหนดสัญญา แล้วแต่ระยะเวลาใดครบก่อน

ในกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรใช้สิทธิบอกเลิกสัญญาอันเนื่องมาจากผู้ขอหรือไม่ปฏิบัติตามสัญญา ผลของการเลิกสัญญาจะต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่ง มาตรา 6:271 กล่าวคือ คู่สัญญามีหน้าที่ต้องยอมให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งกลับคืนสู่ฐานะเดิม โดยต่างฝ่ายต่างคืนสิ่งที่ตนเองได้รับไปแล้วทั้งหมดให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่าย ซึ่งหากมองในด้านของผู้ขอหรือแล้วสิ่งที่ผู้ขอหรือได้รับนั้น อาจเป็นผลประโยชน์ทางภาษีอากร เช่น จำนวนภาษีอากรจากเงินปันผลที่ได้รับยกเว้น เป็นต้น ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรจึงอาจต้องเสียภาษีอากรเพิ่มตามจำนวนภาษีที่ตนได้รับยกเว้นไว้

#### 4.2.4 การระงับข้อพิพาทอันเกิดจากสัญญากำหนดความรับผิดชอบ

ข้อแนะนำที่มีผลบังคับเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทนอกศาลรูปแบบหนึ่งที่พัฒนาขึ้นมาในทางปฏิบัติในประเทศเนเธอร์แลนด์มาเป็นเวลานานแล้ว จนกระทั่งในปี ค.ศ.1993 วิธีการระงับข้อพิพาทรูปแบบนี้จึงถูกบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยมีความคล้ายคลึงกับการอนุญาโตตุลาการ กล่าวคือ เป็นการระงับข้อพิพาทโดยมีการตั้งบุคคลที่สามคนหนึ่งหรือหลายคนขึ้นมาเป็นคนกลาง ทำหน้าที่เป็นผู้ตัดสินข้อพิพาท แต่สิ่งที่คำแนะนำที่มีผลบังคับแตกต่างจากอนุญาโตตุลาการก็คือ เรื่องที่สามารถขอคำแนะนำที่มีผลบังคับได้นั้น อาจเป็นเรื่องที่เกิดเป็นข้อพิพาทขึ้นแล้ว หรือเรื่องที่ยังไม่เกิดขึ้นก็ได้ อีกทั้งคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการมีผลบังคับทางกฎหมายทันที แต่คำแนะนำที่มีผลบังคับนั้น จะอยู่ในลักษณะข้อสัญญากำหนดความรับผิดชอบ จึงยังไม่มีผลบังคับทางกฎหมายทันที หากคู่สัญญาฝ่ายใดกระทำผิดสัญญา คู่สัญญาอีกฝ่ายจะต้องฟ้องต่อศาลให้บังคับการให้เป็นไปตามที่สัญญากำหนดความรับผิดชอบกำหนดเท่านั้น<sup>38</sup>

<sup>38</sup> J.M.J. Chorus., P.H.M. Gerver., E.H. Hondius. and A.K. Koekkoek (ED.), *supra* note 8, p. 268.

คดีฟ้องบังคับให้เป็นไปตามสัญญากำหนดความรับผิดดังกล่าวเป็นคำฟ้องคดีแพ่ง ซึ่งต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในกระบวนการพิจารณาคดี เนื่องจากสัญญากำหนดความรับผิดถูกกำหนดเป็นสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่ง มาตรา 900 - 906 แม้ข้อสัญญาในสัญญากำหนดความรับผิดจะเป็นการตกลงในเรื่องภาษีอากรก็ตาม เนื่องจากระบบการระงับข้อพิพาทคดีภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ไม่ได้เปิดโอกาสให้มีการฟ้องบังคับตามสัญญากำหนดความรับผิดในลักษณะคดีภาษีอากร กล่าวคือ คดีภาษีอากรที่จะอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาของศาลแผนกคดีปกครองและดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีโดยใช้วิธีพิจารณาคดีปกครองนั้น ต้องเป็นคดีซึ่งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรและการคัดค้านการประเมินภาษีอากร แต่คดีฟ้องบังคับให้เป็นไปตามสัญญากำหนดความรับผิดมิได้เป็นคดีที่ผู้เสียภาษีอากรคัดค้านการประเมินภาษีอากร หรือเป็นคดีที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร อีกทั้งเมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยอมเข้าทำสัญญากำหนดความรับผิด ย่อมถือได้ว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรยอมสละสถานะของฝ่ายปกครองซึ่งมีอำนาจเหนือผู้เสียภาษีอากร และกระทำการในสถานะบุคคลตามกฎหมายเอกชน ซึ่งมีสถานะเท่าเทียมกับผู้เสียภาษีอากร ซึ่งแตกต่างจากคดีปกครองที่เป็นการฟ้องให้เพิกถอนคำสั่งต่าง ๆ ของฝ่ายปกครอง

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นฝ่ายที่ไม่กระทำตามสัญญากำหนดความรับผิด กระบวนการบังคับให้เป็นไปตามสัญญาจะมีความแตกต่างจากกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไม่กระทำตามสัญญา กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรได้ทำธุรกรรมตรงตามที่ได้ทำสัญญากำหนดความรับผิดไว้ แต่เสียภาษีอากรไม่ตรงตามที่ได้ตกลงกันไว้ในสัญญากำหนดความรับผิด ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรสามารถประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในสัญญาได้เลย เนื่องจากในสัญญากำหนดความรับผิดมีข้อสัญญากำหนดให้อำนาจฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรสามารถประเมินภาษีได้ทันทีหากผู้เสียภาษีอากรไม่ทำตามสัญญากำหนดความรับผิด อีกทั้งสัญญากำหนดความรับผิดยังมีข้อสัญญาเรื่องการสละสิทธิการอุทธรณ์คัดค้านของผู้เสียภาษีอากรไว้ด้วย นั้นหมายความว่า หากผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินภาษีในกรณีนี้ ผู้เสียภาษีอากรจะไม่มีสิทธิคัดค้านคำสั่งประเมินภาษีอากรดังกล่าวได้<sup>39</sup>

ในทางกลับกันหากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นฝ่ายที่ไม่กระทำตามสัญญากำหนดความรับผิด กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรได้ทำธุรกรรมตามที่ได้ตกลงไว้และยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรตรงตามสัญญาที่ได้ตกลงไว้ แต่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไม่ประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรตามสัญญากำหนดความรับผิด ในกรณีเช่นนี้ นอกเหนือจากผู้เสียภาษีอากรจะสามารถฟ้องต่อ

<sup>39</sup> Rijkele Betten, (ED.), *supra* note 30, p. 130.

ศาลเพื่อบังคับตามสัญญากำหนดความรับผิดแล้ว ผู้เสียภาษีอากรน่าจะสามารรถคัดค้านการ  
ประเมินภาษีดังกล่าวได้อีกด้วย เนื่องจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกระทำผิดสัญญา แม้ว่าจะมี  
ข้อสัญญาสละสิทธิการอุทธรณ์คดีค้านอยู่ ข้อสัญญาดังกล่าวไม่น่านำมาปรับใช้ในกรณีนี้