

บทที่ 4

ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของประเทศไทย

1. เครื่องมือในการให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีอากร

ในการให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญที่มีส่วนช่วยให้การทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น เนื่องจากการสร้างความชัดเจนให้กับกฎหมายภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจกฎหมายภาษีอากรได้อย่างชัดเจน และสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง ทั้งยังเป็นการช่วยประหยัดเวลา และทรัพยากรของทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย ซึ่งกรมสรรพากรสามารถเลือกใช้เครื่องมือต่าง ๆ ตามความเหมาะสมแก่กรณี ได้ ดังต่อไปนี้

1.1 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

การวินิจฉัยภาษีอากรโดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นการตอบคำถามและให้คำแนะนำเกี่ยวกับปัญหาภาษีอากร โดยตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คณะกรรมการฯ ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการ โดยมีข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังที่คณะกรรมการแต่งตั้งเป็นเลขานุการ และผู้ช่วยเลขานุการของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 13 สัตต ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ได้กำหนดให้การวินิจฉัยภาษีอากรเป็นเรื่องเกี่ยวกับ (1) กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน และพนักงานเจ้าหน้าที่ (2) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร (3) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น (4) ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งในกรณีที่เป็นกรณีการวินิจฉัยตาม (1) และ (2) เมื่อคำวินิจฉัยได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว

ให้เจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม ส่วนในกรณีที่เป็นการวินิจฉัยในเรื่องที่กรมสรรพากรได้ขอความเห็น ตามมาตรา 13 สัตต วรรคท้าย เมื่อคณะกรรมการได้วินิจฉัยเป็นอย่างใดแล้ว ให้ถือว่าคำวินิจฉัยนั้นเป็นที่สุด โดยในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมีให้ผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

จะเห็นได้ว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตาม ซึ่งผู้เสียภาษีอากรสามารถยกขึ้นอ้างต่อกรมสรรพากรได้ โดยผลของมาตรา 13 สัตต แต่เนื่องจากเฉพาะกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีสิทธิขอความเห็นจากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ตามมาตรา 13 สัตต (3) ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิดังกล่าว ทั้งคำวินิจฉัยที่ออกมานั้น มิได้วินิจฉัยจากข้อเท็จจริงของธุรกรรมของผู้เสียภาษีอากรเองโดยเฉพาะเจาะจง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงอาจยังใช้เป็นเครื่องมือที่จะให้ความแน่นอนในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเต็มที่นัก

1.2 คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร

คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร เป็นถ้อยแถลงที่กรมสรรพากรตีพิมพ์เผยแพร่ออกมาเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากร และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร รวมทั้งบุคคลอื่น ๆ ได้ทราบถึงแนวทางการตีความหรือการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร ไม่ว่าจะเป็นการออกในรูปแบบของ คำสั่งอธิบดี ประกาศอธิบดี ฯลฯ ซึ่งผลในทางกฎหมายของคำสั่งหรือประกาศเหล่านี้เป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติตามเท่านั้น ไม่มีสภาพบังคับต่อประชาชนหรือบุคคลทั่วไป เว้นแต่เป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการวางแนวทางปฏิบัติเป็นการทั่วไป และบังคับใช้กับประชาชนได้เป็นการทั่วไปโดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายมอบให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ¹

¹ นาริมาน รักธรรม, “การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร : ศึกษาเฉพาะกรณีการตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 61.

1.3 หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปในที่นี้ ได้แก่ หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรออกมาเพื่อตอบข้อหารือตามข้อเท็จจริงที่ส่งมาโดยผู้เสียภาษีอากรหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย นิติกรรมทางปกครอง หรือคำสั่งทางปกครอง ซึ่งการตอบข้อหารือทางภาษีอากรส่วนใหญ่จะเป็นการตอบเกี่ยวกับการตีความกฎหมายหรือชี้แจงแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีอากร จึงอาจจัดได้ว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นหนังสือเวียนและแนวปฏิบัติภายในฝ่ายปกครองประเภทหนึ่ง

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดอำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนแน่นอน จึงเกิดปัญหาในการตีความว่า หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีสถานะทางกฎหมายอย่างไร โดยในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงรายละเอียดของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรในส่วนต่อไป

1.4 หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ

ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะซึ่งกำหนดประเด็นข้อกฎหมายที่จะตอบเป็นการเฉพาะเช่นเดียวกับประเทศเนเธอร์แลนด์แต่อย่างใด แต่ประเทศไทยมีการจัดทำข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ที่อาจจะพอพิจารณาได้ว่าเป็นการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะได้ ทั้งมีผู้ให้ความเห็นว่าข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเป็นหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรอีกด้วย² โดยข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า คือ การทำความตกลงในเรื่องวิธีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน³ มีลักษณะเป็นการทำข้อตกลง

² โสภณ บำเพ็ญเวช, “ปัญหาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร,” (สารนิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น. 53.

³ จิตรา ณีศะนันท์, “ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า,” สรรพากรสารสิน, ปีที่ 56 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์ 2552), น. 37-44.

ระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545⁴ เพื่อขจัดความไม่แน่นอนในการยอมรับราคาโอน ป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร ลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากร และทำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงภาระภาษีอย่างชัดเจน อันเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนภาษีและเพิ่มความโปร่งใสในการทำหน้าที่ของกรมสรรพากร

ในปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภททวิภาคี (ระหว่างรัฐกับรัฐ) กับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นแล้ว แต่ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์เฉพาะสถานะของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภทฝ่ายเดียว (ผู้เสียภาษีอากรกับรัฐ) นอกจากนั้น เนื่องจากข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเป็นข้อตกลงที่เกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอน ซึ่งเป็นการวินิจฉัยในปัญหาข้อเท็จจริงเท่านั้น มิใช่การตีความปัญหาข้อกฎหมายเช่นเดียวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ในลักษณะเฉพาะของประเทศเนเธอร์แลนด์ ผู้เขียนจึงพิจารณาเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเท่านั้น

2. กระบวนการในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร

อำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่มีกฎหมายบัญญัติกำหนดไว้อย่างชัดเจนแน่นอน แต่หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของแต่ละส่วนราชการภายในกรมสรรพากร อันได้แก่ มาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร⁵ ประกอบกับกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551⁶ ซึ่งออกตาม

⁴ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545. โปรดดูภาคผนวก ง.

⁵ มาตรา 5 ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร

⁶ ข้อ 2 ให้กรมสรรพากร มีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะและการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมาย อย่างทั่วถึง และเป็นธรรม เป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม และเกิดความสนใจในการเสียภาษี โดยให้มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (1) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (2) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง

ความในมาตรา 8๓ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2543⁷ แล้ว จะเห็นได้ว่า อำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรได้ถูกกำหนดไว้อย่างค่อนข้างกว้าง เพื่อให้ครอบคลุมการกระทำต่าง ๆ เพื่อความมีประสิทธิภาพสูงสุดในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ซึ่งรวมทั้งการปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรหรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมายด้วย ดังนั้นจึงพอสรุปได้ว่า อำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรมีที่มาจากกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว

ปัจจุบันการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนั้น กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือเพื่อให้การปฏิบัติของส่วนราชการต่าง ๆ ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นไปในทางเดียวกันไว้ ได้แก่ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ประกาศ ณ วันที่ 7 มีนาคม พ.ศ. 2550⁸ (แก้ไขเพิ่มเติมโดย แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 2/2550 ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ. 2550) ซึ่งแนวทางปฏิบัติดังกล่าวทำขึ้นโดยคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรมีรายละเอียดเกี่ยวกับลำดับขั้นตอนและอำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของหน่วยงานภายในกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

(3) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมหรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย

⁷ มาตรา 8๓ การแบ่งส่วนราชการภายในสำนักงานเลขาธิการรัฐมนตรี กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นและมีฐานะเป็นกรม ให้ออกเป็นกฎกระทรวงและระบุอำนาจหน้าที่แต่ละส่วนราชการไว้ในกฎกระทรวงด้วย

ในรัฐมนตรีเจ้าสังกัดของส่วนราชการตามวรรคหนึ่งเป็นผู้ออกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการดังกล่าว กฎกระทรวงนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

⁸ รายละเอียดโปรดดูภาคผนวก จ.

2.1 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องและเขตอำนาจในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 เรื่องการตอบข้อหารือปัญหากฎหมาย ภาษีอากรได้กำหนดหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไว้ดังต่อไปนี้⁹

2.1.1 สำนักงานเลขานุการกรม

สำนักงานเลขานุการกรมเป็นหน่วยงานที่มีได้ทำหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร แต่ทำหน้าที่รับหนังสือหารือของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร หน่วยงานของรัฐแห่งอื่น หรือหน่วยงานเอกชน และทำหน้าที่เสนอหนังสือหารือดังกล่าวต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย เพื่อสั่งการให้ส่งหนังสือหารือที่ได้รับนั้น แก่สำนักกฎหมาย สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค

2.1.2 สำนักงานสรรพากรพื้นที่

เมื่อได้รับหนังสือหารือภาษีอากรมาแล้ว สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาจะส่งหนังสือหารือดังกล่าวให้แก่สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้น เว้นแต่กรณีที่ผู้ขอหารือเป็นรายที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ จะต้องส่งหนังสือหารือดังกล่าวให้แก่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

2.1.3 สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

หน่วยงานทั้งสองทำหน้าที่รับและพิจารณาตอบปัญหาภาษีอากรทั้งที่ได้รับจากสำนักงานเลขานุการกรม สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่อยู่ในเขตท้องที่รับผิดชอบ รวมทั้งหนังสือหารือของเอกชน หรือหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นที่อยู่ในเขตท้องที่รับผิดชอบที่หารือสำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่โดยตรง

2.1.4 สำนักกฎหมาย

สำนักกฎหมายทำหน้าที่พิจารณาตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรสำหรับหนังสือหารือที่ได้รับจากสำนักงานเลขานุการกรม และหนังสือหารือของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรที่หารือสำนักกฎหมายโดยตรง โดยเจ้าหน้าที่มีหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ได้รับจากผู้ขอหารือ เพื่อย่างานเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายพิจารณาสั่งการ

⁹ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550, ตูภาคผนวก จ.

2.1.5 คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง

ทำหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับปัญหากฎหมายภาษีอากรตามที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายขอความเห็น สำหรับการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (คณะกรรมการ กพอ.) ให้เป็นไปตามคำสั่ง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง

2.2 แนวปฏิบัติในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรได้กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น กระบวนการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร และกระบวนการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของคณะกรรมการ กพอ.

2.2.1 แนวปฏิบัติในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร

แนวปฏิบัติในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในกรณีนี้สามารถแยกพิจารณาออกได้เป็น 2 กรณี คือ แนวปฏิบัติในกรณีข้อเท็จจริงตามหนังสือหรือเพียงพอที่จะพิจารณาได้ และแนวปฏิบัติในกรณีหนังสือหรือมีเหตุขัดข้อง

2.2.1.1 แนวปฏิบัติในกรณีข้อเท็จจริงตามหนังสือหรือเพียงพอที่จะพิจารณาได้

ในกรณีนี้ เจ้าหน้าที่สามารถพิจารณาให้ความเห็นตอบข้อหารือได้เลย โดยต้องกระทำการดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่ประเด็นที่หารือเป็นเรื่องที่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดไว้แล้วหรือเป็นกรณีที่กรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หรือศาลฎีกา เคยมีคำวินิจฉัยไว้แล้ว ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาตอบข้อหารือ โดยการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมายหรือเทียบเคียงตามแนววินิจฉัยดังกล่าวแล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น

(2) กรณีที่ประเด็นที่หารือไม่มีแนววินิจฉัยหรือเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับแนววินิจฉัยเดิมและประสงค์ให้กรมสรรพากรพิจารณาทบทวนแนววินิจฉัยดังกล่าว

ในกรณีที่เป็นการตอบข้อหารือโดยสำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ทำหนังสือหารือต่อสำนักกฎหมาย โดยให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นประกอบด้วย และเมื่อสำนักกฎหมายได้รับหนังสือหารือดังกล่าว หรือได้รับหนังสือหารือจากสำนักงานเลขานุการกรมแล้ว ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาข้อเท็จจริงตามที่ปรากฏในหนังสือหารือ

โดยการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมายแล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อเสนอต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายพิจารณาสั่งการ นอกจากนี้หากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเห็นสมควร จะส่งเรื่องให้คณะกรรมการ กพอ. พิจารณาเพื่อความรอบคอบก็ได้

แนวปฏิบัติในกรณีนี้ให้ใช้สำหรับการพิจารณายกเลิกหนังสือตอบข้อหารือกรณีผู้หารือมีหนังสือแจ้งกรมสรรพากรเพื่อขอให้ทบทวนหนังสือตอบข้อหารือ หรือกรณีเจ้าหน้าที่เห็นควรยกเลิกหนังสือตอบข้อหารือด้วย

2.2.1.2 แนวปฏิบัติในกรณีหนังสือหารือมีเหตุขัดข้อง

แนวปฏิบัติในกรณีนี้เป็นการกำหนดเกี่ยวกับการตอบข้อหารือที่ไม่ต้องดำเนินการพิจารณาตอบทันที หรือระงับการพิจารณาตอบ หรือให้ส่งเรื่องคืนหน่วยงานที่ขอหารือ

(1) กรณีที่ไม่ต้องดำเนินการพิจารณาตอบทันที

การหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ต้องดำเนินการพิจารณาตอบทันที โดยให้เจ้าหน้าที่เสนอผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสรรพากรภาค แล้วแต่กรณี เพื่อพิจารณาสั่งการให้ยุติเรื่อง

- ในกรณีที่เป็นการหารือโดยแจ้งข้อเท็จจริงเบี่ยงกลับปกลับมาก เพื่อให้ได้คำวินิจฉัยไปเลือกปฏิบัติเป็นประโยชน์แก่ตน
- กรณีหารือโดยไม่มีหรือไม่นำเอกสารหรือสัญญาประกอบการพิจารณาตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่
- กรณีหารือแทนลูกค้าหรือลูกความ แต่ไม่ยอมเปิดเผยชื่อและสถานที่อยู่ของลูกค้าหรือของลูกความตามประสงค์ของเจ้าหน้าที่
- กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาได้รับแจ้งเป็นหนังสือจากหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร เฉพาะเรื่องที่อยู่ในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินหรือระหว่างการอุทธรณ์หรืออยู่ในการดำเนินคดีในศาล
- กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ผู้หารือสมมติขึ้น
- กรณีผู้หารือมีหนังสือแจ้งเพื่อขอยุติเรื่อง
- กรณีอื่น ๆ ที่สำนักกฎหมาย สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค เห็นว่าไม่สมควรตอบและได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายแล้ว

(2) กรณีให้ระงับการพิจารณาตอบ

ในกรณีที่ข้อเท็จจริงที่ได้ขอหารือไม่เพียงพอ เจ้าหน้าที่จะสอบถามข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเป็นหนังสือไปยังผู้หารือ ซึ่งในระหว่างนี้ เจ้าหน้าที่ต้องระงับการพิจารณาตอบข้อหารือดังกล่าวไว้ก่อน จนกว่าจะได้รับแจ้งข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเป็นหนังสือจากผู้หารือ

(3) กรณีให้ส่งเรื่องคืนหน่วยงานที่ขอหารือ

ในกรณีที่ เป็นหนังสือหารือของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร หากหน่วยงานที่เป็นผู้หารือไม่ได้พิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้น ให้ส่งเรื่องคืนหน่วยงานนั้นเพื่อให้ความเห็นทางกฎหมายเสียก่อน

2.2.2 แนวปฏิบัติในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของคณะกรรมการ กพอ.

แนวปฏิบัติของคณะกรรมการ กพอ. ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรสามารถพิจารณาออกเป็นได้ 2 ลักษณะคือ กรณีที่คณะกรรมการ กพอ. สามารถมีมติได้เอง และกรณีที่คณะกรรมการ กพอ. ไม่สามารถมีมติได้เอง

2.2.2.1 กรณีที่สามารถมีมติได้เอง

ในกรณีที่คณะกรรมการ กพอ. ได้พิจารณาและมีมติในเรื่องใดแล้วให้เลขานุการ กพอ. จัดบันทึกรายงานการประชุมของแต่ละเรื่องติดสำนวนไว้เป็นหลักฐาน แล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อเสนออธิบดีสั่งการให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามมติ กพอ. ที่อธิบดีสั่งการแล้ว

2.2.2.2 กรณีที่ไม่สามารถมีมติได้เอง

ในกรณีที่คณะกรรมการ กพอ. พิจารณาและมีมติให้ส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเพื่อพิจารณาวินิจฉัย ให้เจ้าหน้าที่รายงานความเห็นของคณะกรรมการ กพอ. ตามมติดังกล่าวเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อให้อธิบดีสั่งการต่อไป เมื่ออธิบดีสั่งการแล้วให้เลขานุการคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดำเนินการนัดประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรต่อไป และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีคำวินิจฉัยปัญหากฎหมายภาษีอากรในเรื่องใดแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามคำวินิจฉัยดังกล่าว

2.3 ข้อสงวนในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

แนวปฏิบัติฉบับนี้ได้มีการกำหนดเกี่ยวกับสถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ด้วยว่า การตอบหนังสือหารือตามแนวปฏิบัตินี้เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเพื่อให้ผู้ขอหารือใช้ประกอบในการพิจารณาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร ซึ่งผู้ขอหารือยังคงมีหน้าที่

ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ทั้งนี้ ไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากร ดังนั้นจึงทำให้เห็นได้ว่าในมุมมองของกรมสรรพากรแล้ว หนังสือตอบข้อหารือไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามแต่อย่างใด

3. สถานะของการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศไทย

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของประเทศไทยมีลักษณะเป็นหนังสือตอบข้อหารือเฉพาะราย ที่ตอบปัญหากฎหมายภาษีอากรอันเกิดจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้ว หรือที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยมีกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการตอบ อย่างไรก็ตาม ยังเป็นเรื่องที่มีการถกเถียงกันมานานแล้วว่า หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร มีสถานะทางกฎหมายปกครองหรือไม่ และหากมีแล้ว มีสถานะเป็นอะไร ซึ่งในการพิจารณาดังกล่าว จะพิจารณาแยกออกเป็น 2 ส่วนคือ สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป และสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ

3.1 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป

ในการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปนั้น จะต้องพิจารณาร่วมกับเครื่องมือของฝ่ายปกครองในการกระทำทางปกครอง อันได้แก่ ปฏิบัติการทางปกครอง และนิติกรรมทางปกครอง ซึ่งตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 เรื่อง การกระทำของฝ่ายปกครอง การกระทำใดที่จะถือว่าเป็นนิติกรรมทางปกครองนั้น จะต้องเป็นการแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง โดยมุ่งที่จะก่อนิติสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองกับเอกชน และเนื่องจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปเป็นการกระทำโดยฝ่ายเดียวของกรมสรรพากรเท่านั้น ดังนั้นในที่นี้จะกล่าวเฉพาะในส่วนที่เป็นการกระทำฝ่ายเดียวของกรมสรรพากรเท่านั้น

3.1.1 กฎ

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ให้คำนิยามไว้ว่า "กฎหมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบข้อบังคับ หรือ บทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ซึ่งตามหลักการแบ่งแยกอำนาจแล้ว อำนาจในการออกกฎหมายของ

ฝ่ายปกครองเป็นอำนาจที่ได้รับมอบมาจากฝ่ายนิติบัญญัติ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือจะต้องมีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองสามารถออกกฎได้ ดังนั้นเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับ การตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรแล้ว จะเห็นได้ว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่อาจมีสถานะเป็นกฎได้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดมอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองออกกฎและไม่มีผลบังคับต่อประชาชนโดยทั่วไป

3.1.2 คำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ให้คำนิยามไว้ว่า "คำสั่งทางปกครอง" หมายความว่า (1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะ ก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวร หรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ (2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งตามหลักความชอบด้วยกฎหมายแล้ว การใช้อำนาจในการออกคำสั่งก็ต้องมีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่ง เพื่อมิให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจตามอำเภอใจ ดังนั้นเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับ การออกข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรแล้ว จะเห็นว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการออกคำสั่งทางปกครองหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของการกระทำนั้นเป็นสำคัญว่าเป็นการกระทำที่กระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของประชาชนหรือไม่ แต่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีลักษณะเป็นการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือคำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรเบื้องต้นเท่านั้น ไม่กระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรให้ต้องกระทำตามแต่อย่างใด

3.1.3 ปฏิบัติการทางปกครอง

ส่วนปฏิบัติการทางปกครองนั้น ไม่ถือว่าเป็นนิติกรรมทางปกครอง เนื่องจากในการการกระทำนั้นมิได้มีลักษณะเป็นการกระทำในทางข้อเท็จจริง มิได้มีเจตนาเพื่อก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างองค์กรฝ่ายปกครองกับบุคคลอื่น โดยอาจเป็นการกระทำในกระบวนการพิจารณาเพื่อออกนิติกรรมทางปกครองขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่ง หรือเป็นการกระทำที่เป็นมาตรการบังคับ เพื่อให้เป็นไปตามสิทธิและหน้าที่ อย่างไรก็ตาม การกระทำทางปกครองในลักษณะปฏิบัติการทางปกครองก็อาจก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ในรูปแบบของนิติเหตุได้ กล่าวคือ หากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชน จากปฏิบัติการทางปกครองดังกล่าว กรณีอาจถือว่าเป็นการกระทำละเมิดต่อประชาชนก็ได้ ในกรณีนี้ ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตว่า หนังสือตอบข้อหารืออาจมีสถานะเป็นปฏิบัติการทางปกครองได้ เนื่องจากเป็นการกระทำที่ไม่มีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่

ของผู้เสียหายอากร อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียหายอากรได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร อาจถือเป็นการกระทำโดยละเมิดของเจ้าหน้าที่ได้

ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปของกรมสรรพากรมีสถานะเป็นแค่เพียงคำแนะนำเพื่อชี้แจงบทบัญญัติกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับการภาษีอากรที่ออกไปแล้วต่อประชาชนเท่านั้น อันส่งผลให้กรมสรรพากรไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อหาหรือที่ตนได้ตอบแก่ผู้เสียหายอากรก็ได้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลเสียหายต่าง ๆ แก่ผู้เสียหายอากรซึ่งเป็นผู้ขอหรือได้ เช่น จำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียเพิ่มขึ้น เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม หรือแม้กระทั่งความเสียหายที่อาจเกิดจากการเตรียมการทางธุรกิจ เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงรายละเอียดของปัญหาและความเสียหายอันเกิดจากการที่หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่มีผลผูกพันต่อไปในบทที่ 5

3.2 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ

หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะหรือในที่นี้คือ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ที่ผู้เสียหายอากรได้ทำกับกรมสรรพากร ซึ่งหากมองโดยผิวเผินแล้ว อาจเห็นว่าความสัมพันธ์ระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียหายอากรในข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า น่าจะเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญา แต่หากพิจารณากฎหมายปกครองและกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ายังไม่มีสถานะที่แน่นอนทางกฎหมาย ในที่นี้จะพิจารณาเปรียบเทียบกับสัญญาสองลักษณะคือ สัญญาทางปกครองและสัญญาทางแพ่ง

3.2.1 สัญญาทางปกครอง

สัญญาทางปกครองไม่มีกฎหมายกำหนดคำนิยามไว้ชัดเจนว่ามีลักษณะอย่างไร หากแต่มีเพียงการกำหนดให้ความหมายโดยการยกตัวอย่างเท่านั้น ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ระบุว่า “สัญญาอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเป็นบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐ และมีลักษณะเป็นสัญญาสัมปทาน สัญญาที่จัดทำให้บริการสาธารณะ หรือจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคหรือแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ ดังนั้นเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแล้ว จะเห็นว่าแม้ว่าข้อตกลงดังกล่าวจะมีคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองก็ตาม แต่ไม่ได้มีลักษณะเป็นสัญญาทั้งสามประการตามที่พระราชบัญญัติฉบับนี้กำหนดเป็นตัวอย่างไว้ ในเบื้องต้นจึงพิจารณาได้ว่าข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าไม่มีสถานะเป็น

สัญญาทางปกครอง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการให้ความหมายของสัญญาทางปกครองดังกล่าว เป็นเพียงการยกตัวอย่าง ทั้งยังไม่เคยมีคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลปกครองที่เกี่ยวกับข้อตกลง ในลักษณะนี้ว่าเป็นสัญญาทางปกครอง จึงยังไม่อาจสรุปได้อย่างแน่ชัดว่า ข้อตกลงการกำหนด ราคาเป็นการล่วงหน้าจะถูกถือเป็นสัญญาทางปกครองหรือไม่

3.2.2 สัญญาทางแพ่ง

สัญญาทางแพ่งนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้มีการให้คำนิยามไว้ แต่เมื่อพิจารณาว่าสัญญาคือนิติกรรมอย่างหนึ่ง ซึ่งหมายความว่า การใด ๆ อันทำลงโดยชอบด้วย กฎหมายและด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล เพื่อจะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิ” ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า สัญญาคือ นิติกรรมหลายฝ่าย ซึ่งเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป โดยที่มุ่งจะก่อให้เกิดเปลี่ยนแปลง หรือระงับซึ่งสิทธิ ซึ่งหากพิจารณาเปรียบเทียบกับการทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการ ล่วงหน้าแล้วจะเห็นว่า ข้อตกลงมิได้มีลักษณะเป็นสัญญาทางแพ่ง เนื่องจากมิได้ก่อให้เกิด เปลี่ยนแปลง หรือระงับซึ่งสิทธิแต่อย่างใด กล่าวคือ สิทธิและหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของ ผู้เสียภาษีอากรก็ยังคงต้องเป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ กรมสรรพากรก็เช่นเดียวกัน ยังคงต้องประเมินภาษีของผู้เสียภาษีอากรตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้เช่นกัน ไม่ว่าข้อตกลง จะกำหนดไว้เช่นใดก็ตาม เนื่องจากกรมสรรพากรในฐานะที่เป็นองค์กรฝ่ายปกครอง จะกระทำการ ใด ๆ อันเป็นการกระทบซึ่งสิทธิของประชาชนนั้นจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน แต่ในกรณีการทำข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า นั้น ยังไม่มีกฎหมายใดกำหนดให้อำนาจ กรมสรรพากรสามารถทำได้ หากแต่มีเพียงแต่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 กำหนดให้ทำ เป็นข้อตกลงเท่านั้น ซึ่งส่งผลต่อความชัดเจนในเรื่องผลผูกพันตามกฎหมายและการบังคับใช้

จากการวิเคราะห์ข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ามิได้มี สถานะเป็นสัญญาระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ตามข้อ 2 (3) แห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551 ซึ่งได้กำหนดให้ กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่ “ปฏิบัติหน้าที่อื่นใดตามที่มีกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของ กรม...” ซึ่งตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁰ ได้กำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจควบคุมดูแล การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นการบัญญัติให้อำนาจกรมสรรพากรไว้ค่อนข้าง กว้าง จึงพอที่จะตีความได้ว่ากรมสรรพากรมีอำนาจในการเข้าทำสัญญากับผู้เสียภาษีอากร

¹⁰ มาตรา 5 ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการ ควบคุมของกรมสรรพากร

ดังนั้นการกระทำที่เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการควบคุมจัดเก็บภาษีอากร กรมสรรพากรจึงมีอำนาจกระทำได้ ซึ่งรวมถึงการเข้าทำสัญญาเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากรด้วย ผู้เขียนจึงเห็นว่า แม้การกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรจะถูกกำหนดไว้เป็นเพียงคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 113/1545 เท่านั้น แต่ข้อตกลงดังกล่าวน่าจะมีผลผูกพันกรมสรรพากร ทั้งในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรก็ยอมผูกพันตนกับข้อตกลงดังกล่าวต่อผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย เพียงแต่การกำหนดให้เป็นเพียงคำสั่ง กรมสรรพากรนั้นอาจทำให้เกิดข้อโต้แย้งถึงความชัดเจนในเรื่องผลผูกพันตามกฎหมายและการบังคับใช้เท่านั้น¹¹

3.3 ผลผูกพันและผลบังคับของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร

เมื่อหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่มีสถานะทางกฎหมายที่ชัดเจน จึงอาจส่งผลกระทบต่อผลของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในทางปฏิบัติด้วย

3.3.1 ผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อกรมสรรพากร

ในด้านของกรมสรรพากรนั้น หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามที่ได้ตอบข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีอากร อีกทั้งในแนวปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ประกาศ ณ วันที่ 7 มีนาคม พ.ศ. 2550 (แก้ไขเพิ่มเติมโดย แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 2/2550 ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ. 2550) ยังได้กำหนดข้อสงวนไว้ด้วยว่า การตอบหนังสือหารือตามแนวปฏิบัตินี้เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเพื่อให้ผู้ขอหารือใช้ประกอบในการพิจารณาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร ซึ่งผู้ขอหารือยังคงมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร และไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากร อันเป็นการแสดงจุดยืนของกรมสรรพากรว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรมิได้มีผลผูกพันกรมสรรพากร ซึ่งผู้เสียภาษีอากรย่อมต้องรับรู้ก่อนที่จะขอหารือไปยังกรมสรรพากร แม้แนวปฏิบัติดังกล่าวจะไม่มีสถานะเป็นกฎหมายก็ตาม

3.3.2 ผลบังคับของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร

ตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย ฝ่ายปกครองจะกระทำการอย่างใด ๆ ที่มีผลกระทบต่อสิทธิหรือเสรีภาพอันชอบธรรมของเอกชนได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้ และกระทำการดังกล่าวภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 หลักย่อยคือ หลักความ

¹¹ โสภณ บำเพ็ญเวช, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น. 62.

มาก่อนของกฎหมาย ซึ่งเรียกร้องในทางปฏิเสธว่าการกระทำของฝ่ายปกครองหรือมาตรการใดของฝ่ายปกครองจะขัดหรือแย้งกับกฎหมายทั้งหลายที่มีอยู่ไม่ได้ หากการกระทำของฝ่ายปกครองหรือมาตรการดังกล่าวขัดหรือแย้งกับกฎหมาย การกระทำหรือมาตรการนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย และอีกหลักหนึ่งคือหลักเจื่อนใจของกฎหมาย ซึ่งเรียกร้องว่าฝ่ายปกครองจะมีอำนาจกระทำการอันใดอันหนึ่งได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ ดังนั้น หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการดังกล่าว การกระทำของฝ่ายปกครองนั้นย่อมไม่ชอบด้วยหลักเจื่อนใจของกฎหมาย¹²

จากการวิเคราะห์ข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่มีทั้งผลผูกพันกรมสรรพากรและผลบังคับผู้เสียภาษีอากรให้ต้องปฏิบัติตามแต่อย่างใด ทั้งไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะทางกฎหมายไว้อย่างชัดเจน หากแต่มีเพียงแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรกำหนดขั้นตอนและวิธีการในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเท่านั้น อีกทั้งกรมสรรพากรยังได้ตั้งข้อสงวนเกี่ยวกับสถานะของการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของตนไว้ว่าเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเท่านั้นอีกด้วย อย่างไรก็ตามหากพิจารณามาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ ข้อ 2 แห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551¹³ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 ณ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2543¹⁴ แล้ว จะเห็นได้ว่ากฎกระทรวงฉบับดังกล่าวได้กำหนดภารกิจของ

¹² Harmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8 Aufl., Muenchen 1992, S.91. อ้างใน บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักพื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพ และศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์, กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2552, น. 25.

¹³ ข้อ 2 ให้กรมสรรพากร มีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะและการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมาย อย่างทั่วถึง และเป็นธรรม เป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม และเกิดความสมัครใจในการเสียภาษี โดยให้อำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (1) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (2) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง
- (3) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมหรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย

¹⁴ มาตรา 8ณ การแบ่งส่วนราชการภายในสำนักงานเลขาธิการรัฐมนตรี กรม หรือ ส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นและมีฐานะเป็นกรม ให้ออกเป็นกฎกระทรวงและระบุอำนาจหน้าที่แต่ละส่วนราชการไว้ในกฎกระทรวงด้วย

กรมสรรพากรในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรไว้ค่อนข้างกว้าง จึงทำให้เห็นได้ว่า อำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรมีที่มาจากกฎหมายทั้งสองฉบับนี้ แม้การตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรจะไม่มีสถานะทางกฎหมายที่ชัดเจน จึงทำให้เกิดคำถามว่า หากกรมสรรพากรมิได้ตั้งข้อสงวนในการตอบข้อหารือไว้ในแนวทางปฏิบัติที่ กม.1/2550 แล้ว การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรจะมีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามได้หรือไม่

3.4 มุมมองของศาลต่อหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

ในเรื่องเกี่ยวกับสถานะ ผลผูกพันและผลบังคับของหนังสือตอบข้อหารือ ศาลฎีกาและศาลปกครองสูงสุดยังได้เคยวินิจฉัยเอาไว้ด้วย ดังนี้

(1) คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 5201/2542

ศาลฎีกาได้วินิจฉัยในประเด็นหนึ่งว่า “ความเห็นของบุคคลและหนังสือตอบข้อหารือตามที่โจทก์อ้างเป็นเพียงความเห็นที่ไม่อาจลบล้างความมุ่งหมายของบทบัญญัติกฎหมายได้”¹⁵

(2) คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 12466/2547

เมื่อข้อเท็จจริงได้ความว่าสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทฮิโนมอเตอร์ จำกัด ได้ทำเป็นหนังสือ โปรแกรมที่ผลิตตามสัญญาโจทก์ทำการผลิตในประเทศไทย โดยบริษัทดังกล่าวเป็นผู้กำหนดรูปแบบและรายละเอียดต่างๆ และโจทก์ส่งมอบโปรแกรมที่ผลิตให้แก่บริษัทดังกล่าว ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามกฎหมายของต่างประเทศ มีสำนักงานอยู่ที่ กรุงโตเกียว ประเทศญี่ปุ่น กับไม่ปรากฏว่าได้มีการนำโปรแกรมห้างกล่าวมาใช้ในประเทศไทย กรณีจึงต้องด้วยบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(2) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 จึงต้องใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณ

ให้รัฐมนตรีเจ้าสังกัดของส่วนราชการตามวรรคหนึ่งเป็นผู้ออกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการดังกล่าว กฎกระทรวงนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

¹⁵อ้างใน ผจก. อุดมธรรมภักดี, “การปฏิรูประบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร,” (สารนิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.99.

ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดขายหรือรายรับของโจทก์ที่ได้รับตามสัญญาดังกล่าว สำหรับบันทึกข้อความตอบข้อหารือที่ กค 0811/พ.1501 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2542 เป็น เพียงความเห็นของเจ้าหน้าที่ของจำเลย และ ไม่ปรากฏเหตุผลประกอบความเห็นดังกล่าว แต่อย่างไร จึงรับฟังไม่ได้¹⁶

จากคำพิพากษาของศาลฎีกาทั้งสองฉบับข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่า ในมุมมองของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร การเสียภาษีอากรจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรตอบมานั้น มีสถานะเป็นเพียงความเห็น ไม่สามารถบดบังบทบัญญัติกฎหมายได้ ไม่มีสถานะทางกฎหมายที่จะผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีอากรก็ไม่สามารถอ้างหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อกรมสรรพากรได้ และในทางกลับกันกรมสรรพากรก็ไม่สามารถอ้างหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวให้ผู้เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรได้เช่นเดียวกัน

(3) คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 33/2546

การมีหนังสือตอบข้อหารือของผู้ฟ้องคดีโดยแจ้งให้ผู้ฟ้องคดีสั่งการตามความเห็นของกระทรวงการคลังตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยหลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ฯ หรือปฏิบัติตามหนังสือเวียนของกระทรวงมหาดไทย เป็นเพียงการตอบข้อหารือให้ผู้ฟ้องคดีปฏิบัติตามระเบียบที่มีอยู่แล้ว ไม่ใช่คำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด ประกอบกับการกระทำของ ผู้ถูกฟ้องคดีในฐานะผู้มีอำนาจกำกับดูแลผู้ฟ้องคดีที่จะมีผลบังคับตามกฎหมาย ต้องเป็นการสั่งการตาม พ.ร.บ. เทศบาล พ.ศ. 2496 หรือเป็นการวินิจฉัยสั่งการกรณี queผู้ฟ้องคดีมีความเห็นแย้งความเห็นของกระทรวงการคลังตามระเบียบปฏิบัติของกระทรวงมหาดไทยเท่านั้น เมื่อคดีนี้ผู้ถูกฟ้องคดียังไม่มีคำสั่งการที่มีลักษณะเป็นคำสั่ง กฎหรือการกระทำอื่นใด จึงยังไม่มีลักษณะเป็นคดีพิพาทตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลปกครองฯ¹⁷

¹⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “คำจ้างจากการรับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หรือไม่,” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 56 ฉบับที่ 1 (มกราคม 2552), น. 75-81.

¹⁷ ระบบสืบค้นคำพิพากษา/คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่น่าสนใจ, สืบค้นข้อมูลเมื่อ 16 กุมภาพันธ์ 2553 จาก <http://court.admincourt.go.th/ordered/>.

(4) คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 359/2550

การที่กรมศุลกากรผู้ถูกฟ้องคดี ได้มีหนังสือตอบข้อหาหรือผู้ประกอบการค้ารายอื่นที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับผู้ฟ้องคดีว่าได้รับการยกเว้นอากร ผู้ฟ้องคดีได้ดำเนินพิธีการนำเข้าตามหนังสือตอบข้อหาหรือดังกล่าว ต่อมาผู้ถูกฟ้องคดีได้มีหนังสือแจ้งให้ผู้ฟ้องคดีชี้แจงข้อเท็จจริงที่สำแดงรายการนำเข้าผิดอัตรา หนังสือตอบข้อหาหรือ และหนังสือแจ้งให้ชี้แจง มิได้กำหนดให้ผู้ฟ้องคดีต้องดำเนินการปฏิบัติตามที่ผู้ถูกฟ้องคดีสั่งการ ถือไม่ได้ว่าหนังสือทั้งสองฉบับเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้ฟ้องคดี ผู้ฟ้องคดีจึงไม่อาจฟ้องคดีพิพาทที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542¹⁸

แม้ว่าคำสั่งของศาลปกครองสูงสุดทั้งสองฉบับข้างต้นนี้ จะไม่เกี่ยวกับกับการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรโดยตรง แต่ก็พอทำให้เห็นมุมมองของศาลปกครองสูงสุดว่าการตอบข้อหาหรือที่มีได้มีกฎหมายให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการตอบ หรือมิได้มีกฎหมายบัญญัติรับรองสถานะทางกฎหมายไว้ ไม่ถือเป็นการออกคำสั่งทางปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชน หากประชาชนไม่เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหาหรือ ก็ไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองหรือศาลได้ และในทางกลับกันก็ทำให้เห็นได้ว่าหนังสือตอบข้อหาหรือจึงไม่มีผลบังคับให้ประชาชนต้องปฏิบัติตาม

3.5 ตัวอย่างประเด็นปัญหาที่กรมสรรพากรเคยเปลี่ยนแนวการวินิจฉัย

ในหัวข้อนี้ผู้เขียนได้ทำการรวบรวมตัวอย่างหนังสือตอบข้อหาหรือที่กรมสรรพากรได้เคยตอบประเด็นปัญหาที่มีข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกัน แต่แนวการวินิจฉัยที่แตกต่างกัน ดังนี้

(1) การซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดจะถือว่ามีเงินได้พึงประเมินหรือไม่

ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4934 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546 ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทขายหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดให้กับพนักงานของบริษัทเอง กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่าให้ถือปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538¹⁹ ซึ่งคำวินิจฉัยดังกล่าวให้ถือว่า “กรณียอมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงิน

¹⁸ อ้างใน ผจก.ร อุดมธรรมภักดี, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 15, น.99.

¹⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4934 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546. สืบค้นเมื่อวันที่ 3 พฤษภาคม 2553 จาก <http://www.rd.go.th/publish/24742.0.html>.

ได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา...”²⁰ อย่างไรก็ตาม ต่อมากรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือในประเด็นปัญหาที่คล้ายคลึงกันตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 ซึ่งกรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า “กรณีที่ผู้ซื้อได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการซื้อทรัพย์สินในราคาถูกซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่ว ๆ ไปของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดจึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร”²¹

(2) การพิจารณาว่ามีสถานประกอบการถาวรหรือไม่

ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 เป็นกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศส่งพนักงานเข้ามาทำงานให้ความช่วยเหลือและแนะนำในประเทศไทยรวมเวลาทั้งสิ้นประมาณ 1 ปี จะถือว่ามีนิติบุคคลดังกล่าวให้บริการผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้หรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า “ค่าจ้างในการให้บริการค่าปรึกษาดังกล่าวเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะกำไรธุรกิจ และการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยตามสัญญาดังกล่าวเป็นเวลา 1 ปี ถือได้ว่า บริษัทฯ ให้บริการผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย”²² อย่างไรก็ตามต่อมา กรมสรรพากรได้เปลี่ยนแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0706/011414 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2547 ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศให้พนักงานเข้ามาให้บริการพัฒนาโปรแกรม ดูแลบำรุงรักษา และฝึกอบรมพนักงานเป็นระยะเวลาตามสัญญาเกินกว่า 6 เดือน ว่าถือเป็นการมีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า “เงินได้พึงประเมินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ แต่การส่ง

²⁰ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ. สืบค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2553 จาก <http://www.rd.go.th/publish/2511.0.html>

²¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548. สืบค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2553 จาก <http://www.naewna.com/news.asp?ID=34670#news>

²² ประภาศรี ศรีสุมะ, “ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551) น. 80.

พนักงานเข้ามาปฏิบัติตามสัญญาซึ่งมีระยะเวลารวมเกินกว่า 6 เดือนนั้น ไม่อาจถือว่าบริษัทฯ มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย...”²³

²³ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/011414 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2547. สืบค้นเมื่อ วันที่ 9 มิถุนายน 2553 จาก <http://www.rd.go.th/publish/28710.0.html>.