

## บทที่ 5

### วิเคราะห์ปัญหาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

#### 1. สภาพปัญหาสำคัญเกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยกรมสรรพากร

สิทธิในความแน่นอนและคาดหมายได้ของกฎหมายและการปฏิบัติของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เป็นสิทธิที่ผู้เสียภาษีอากรพึงมี เนื่องจากในระบบภาษีอากรประเมินตนเองนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะต้องสามารถตีความกฎหมาย รวมทั้งทราบแนวทางปฏิบัติ และมุมมองของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่ชัดเจนแน่นอน จึงจะสามารถเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจึงมีส่วนช่วยสำคัญที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้องได้ ในปัจจุบันสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรยังไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะไว้อย่างชัดเจนแน่นอน จึงก่อให้เกิดปัญหาขึ้นในลักษณะดังต่อไปนี้

##### 1.1 ปัญหาการขาดผลผูกพันต่อกรมสรรพากรของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

ในมุมมองของผู้เสียภาษีอากร (โดยเฉพาะผู้ขอหารือ) การที่ผู้เสียภาษีอากรขอหารือไปยังกรมสรรพากร เป็นเพราะว่าผู้เสียภาษีอากรต้องการทราบถึงผลที่แน่นอนทางภาษีอากรที่จะเกิดจากธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีอากรกระทำหรือจะกระทำในอนาคต รวมทั้งมุมมองของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าว อันจะเป็นประโยชน์ในการเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง และเพื่อเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีอากรจึงมองว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรควรจะต้องมีผลผูกพันกรมสรรพากร และคาดหวังให้กรมสรรพากรประเมินภาษีตามที่ได้ตอบไว้ในหนังสือตอบข้อหารือนั้น

ในทางกลับกันกรมสรรพากรมีมุมมองว่า หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีสถานะเป็นเพียงการตอบปัญหาและคำแนะนำทางภาษีอากร ที่ไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามข้อหารือที่ตนได้ตอบไป ซึ่งเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นวัตถุประสงค์เพื่อกระชับความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากร ลดข้อพิพาททางภาษีอากร สนับสนุนระบบการเสียภาษีอากรแบบประเมินตนเอง

และที่สำคัญที่สุดก็คือ เพื่อเพิ่มความแน่นอนให้กับบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรและการบังคับใช้ เนื่องจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีขึ้นมาเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่ยังไม่ค่อยมีความแน่นอนชัดเจน อันเกิดจากความจำเป็นที่ต้องบัญญัติไว้กว้าง ๆ เพื่อให้ครอบคลุมการประกอบธุรกิจต่าง ๆ ในปัจจุบัน ที่เปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างรวดเร็ว

ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 5201/2542 และคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 359/2550 ซึ่งวินิจฉัยในทำนองเดียวกันว่า การตอบข้อหารือเป็นเพียงความเห็นเท่านั้น ทำให้เห็นมุมมองของศาลของประเทศไทยว่า ในปัจจุบันศาลยังไม่ยอมรับสถานะในความผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร ซึ่งมุมมองต่อผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเช่นนี้แตกต่างจากมุมมองต่อผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยทั่วไปในต่างประเทศค่อนข้างมาก กล่าวคือ การตอบข้อหารือทางภาษีอากรถูกมองว่าอย่างน้อยจะต้องมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในฐานะที่เป็นผู้ออกข้อหารือดังกล่าว ทั้งนี้ไม่ว่าอำนาจในการตอบข้อหารือนั้นฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะได้มาจากกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ กฎหมายของฝ่ายปกครอง หรือหลักกฎหมายทั่วไปก็ตาม เนื่องจากว่าตามหลักความแน่นอนและคาดหมายได้ของกฎหมาย ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ใช้ควบคุมการใช้อำนาจทุกอย่างของรัฐ ทั้งนิติบัญญัติ บริหาร และตุลาการ จะต้องมีความแน่นอน เพื่อให้ประชาชนสามารถคาดหมายได้ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นกับตนจากการกระทำของรัฐ

เหตุที่ทำให้ทั้งกรมสรรพากรและศาลต่างมีมุมมองต่อหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรว่าไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรนั้น ส่วนหนึ่งอาจเกิดขึ้นมาจากการไม่มีกฎหมายบัญญัติอำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยกรมสรรพากรไว้อย่างชัดเจน หากแต่มีเพียงแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.1/2550 แก้ไขเพิ่มเติมโดยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.2/2550 ซึ่งมีสถานะเป็นเพียงหนังสือเวียนภายในของกรมสรรพากรเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้กรมสรรพากรต้องผูกพันกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยผลของกฎหมายอาจไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสมนัก แม้ว่าอาจจะเป็นวิธีการที่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับความชัดเจนแน่นอนในกฎหมายภาษีอากรและการปฏิบัติหน้าที่ของกรมสรรพากรที่ดีก็ตาม แต่ก็มีข้อเสียหลายประการด้วยกัน ซึ่งผู้เขียนจะขอยกไปกล่าวไปในข้อ 3 ของบทนี้ เรื่องข้อเสียของการทำให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรโดยผลของกฎหมาย

## 1.2 ปัญหาการขาดผลบังคับต่อผู้เสียหายอากรของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

การที่หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรโดยกรมสรรพากรไม่มีสถานะเป็นคำสั่งหรือ คำวินิจฉัยตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งผู้ที่ได้รับผลกระทบ จากคำสั่งสามารถอุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ เนื่องจากมิได้ก่อให้เกิดการ ได้แย้งในสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียหายอากร อันจะก่อให้เกิดเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษี อากรที่ต้องเสียอันควรได้รับการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด ซึ่งการไม่มีผลบังคับของหนังสือตอบ ข้อหาหรือทางภาษีอากรก็ถือเป็นข้อดีอย่างหนึ่งคือ ผู้เสียหายอากรสามารถมีอิสระที่จะตัดสินใจ กระทำหรือไม่กระทำตามความเห็นของกรมสรรพากรในการเสียภาษีอากร โดยถือว่า การเสียภาษี อากรต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น แต่ก็มีข้อเสียคือ การตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร นั้น กรมสรรพากรจะต้องจัดสรรทรัพยากรส่วนหนึ่งเพื่อทำหน้าที่ตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร อีกทั้งหากข้อหาหรือทางภาษีอากรเป็นประเด็นการตีความกฎหมายภาษีอากรที่ยังไม่เคยมีการตอบ มาก่อน หรือมีความซับซ้อนมาก กรมสรรพากรย่อมต้องใช้เวลาในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร นานขึ้น หากการตีความกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวถูกต้องแล้ว แต่ผู้เสียหายอากรกลับไม่เห็น ด้วย และไม่ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ก็จะเป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรและ เป็นการเสียเวลาของกรมสรรพากรไปโดยเปล่าประโยชน์ อีกทั้งวัตถุประสงค์หนึ่งของการตอบข้อ หาหรือทางภาษีอากรก็คือ เพื่อลดจำนวนข้อพิพาทภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต แต่หาก ผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรได้ตอบถูกต้อง และทำการเสียภาษีอากรตามที่ผู้เสียหายอากรต่างไปจากที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหาหรือไป มีความเป็นไปได้สูงว่ากรมสรรพากรก็จะทำการประเมินภาษีผู้เสียหายอากรตามที่ได้ตอบข้อหาหรือ จนอาจส่งผลให้เกิดข้อพิพาทภาษีอากรขึ้นในที่สุด

อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร เป็นคำสั่งทางปกครอง เพื่อให้ผู้เสียหายอากรมีสิทธิอุทธรณ์หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยนั้น ก็ยังเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสมนัก โดยเฉพาะในกรณีที่หนังสือ ตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรล่วงหน้า เนื่องจากในขณะที่ออกหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ล่วงหน้านั้น อุตสาหกรรมที่ผู้เสียหายอากรได้ขอหาหรือไปยังมิได้กระทำขึ้นเลย หน้าที่ในการเสียภาษี อากรก็ยังไม่ได้เกิดขึ้นในขณะที่ผู้เสียหายอากรได้รับหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรล่วงหน้า และสิทธิของผู้เสียหายอากรก็ยังมิได้ถูกระงับแต่อย่างใด จึงกล่าวได้ว่ายังไม่มีข้อพิพาททางภาษี อากรเกิดขึ้น เพราะยังมิได้มีการกระทำที่เป็นการโต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ แต่การกำหนดให้หนังสือ

ตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรมีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครองนั้น เท่ากับเป็นการกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรกำหนด โดยที่ยังไม่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น หรือยิ่งไปกว่านั้น หากจะพิจารณากำหนดโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร เพื่อให้มีการโต้แย้งสิทธิเป็นข้ออ้างของการอุทธรณ์ก็ยังเป็นสิ่งที่ไม่สมควร เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรคือ การลดจำนวนและโอกาสในการเกิดข้อพิพาทขึ้น แต่การกำหนดโทษเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรได้ กลับกลายเป็นว่าจะทำให้มีข้อพิพาทเพิ่มขึ้นมากขึ้นเสียอีก

### 1.3 ปัญหาการบังคับใช้หลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากโดยศาลภาษีอากร

แม้หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรจะไม่มีสถานะทางกฎหมายที่แน่นอน และไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรให้ต้องปฏิบัติตาม แต่คงปฏิเสธไม่ได้ว่าการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรก็มีส่วนในการตัดสินใจของผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรเชื่อโดยสุจริตว่าการความเห็นการตีความกฎหมายตามที่ระบุไว้ในหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเป็นความเห็นที่ถูกต้องตามกฎหมาย และได้ปฏิบัติตามความเห็นดังกล่าว แต่ต่อมากรมสรรพากรมีความเห็นที่ต่างออกไปจากที่ได้เคยตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรไว้ และทำการประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรรายดังกล่าว ในกรณีเช่นนี้เมื่อผู้เสียภาษีอากรนำคดีฟ้องต่อศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นองค์กรหลักที่ทำหน้าที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ก็น่าจะสามารถปรับใช้หลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากและวินิจฉัยได้ว่ากรมสรรพากรจะต้องปฏิบัติตามที่ได้ตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเอาไว้ เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรผู้สุจริตได้ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ อาจจะต้องด้วยความที่หลักสุจริตเป็นหลักที่มีขอบเขตกว้างขวางจนยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนได้ หรือด้วยการที่หลักสุจริตยังไม่ค่อยเป็นที่ยอมรับในการนำมาปรับใช้ในทางมหาชน<sup>1</sup> ด้วยตัวของหลักสุจริตเองไม่อาจเป็นฐานทางกฎหมายของสิทธิเรียกร้องโดยตัวของมันเองได้ หากแต่เป็นกรอบของกฎหมายเท่านั้น ด้วยกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ การปรับใช้กฎหมายจะต้องเป็นไปโดยเคร่งครัด หรือด้วยระบบวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไม่ค่อยเปิดโอกาสให้ศาลใช้ดุลพินิจได้อย่างเป็นอิสระเท่าที่ควร จึงส่งผลให้ศาลภาษี

<sup>1</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, รายงานวิจัยเสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง, กรุงเทพฯ: เรือนแก้ว, 2552. น.2.

อากรมิได้ปรับใช้หลักนี้ในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเท่าที่ควร โดยเฉพาะในเรื่องที่ผู้เสียภาษีอากรอ้างว่าตนได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

#### 1.4 ปัญหาการพิจารณาความมีอยู่และสถานะของสถานประกอบการถาวร

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับกำไรจากธุรกิจต่อเนื่องนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีหรือดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ดังนั้นความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรจึงเป็นสิ่งสำคัญที่กำหนดว่านิติบุคคลต่างประเทศใดจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยหรือไม่ แต่ทว่าในทางปฏิบัติ การกำหนดความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรเป็นเรื่องที่ค่อนข้างมีปัญหา เนื่องจากในปัจจุบันการดำเนินธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วและมีความซับซ้อนมาก อีกทั้งหลักเกณฑ์ในการพิจารณา ยังไม่มีความชัดเจนแน่นอน นอกจากนี้ การพิจารณาประเภทของสถานประกอบการถาวรก็มีปัญหาเช่นเดียวกัน เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าทำกับประเทศต่าง ๆ ส่วนมากจะมีการกำหนดการนับระยะเวลาในการดำเนินธุรกรรมไว้ต่างกัน เช่น ข้อ 5 วรรค 3 และวรรค 4 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น ได้กำหนดระยะเวลาในการดำเนินธุรกรรมประเภทการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง หรือกิจกรรมการควบคุม กำกับดูแลตรวจตราที่เกี่ยวข้องด้วยกิจกรรม จะต้องดำเนินอยู่ต่อเนื่องกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 3 เดือน แต่หากเป็นการดำเนินธุรกรรมการให้บริการคำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านลูกจ้างหรือบุคคลอื่นใด จะต้องมียุทธะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือน ภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ จะเห็นได้ว่าหากพิจารณาประเภทของสถานประกอบการถาวรผิดประเภทก็จะส่งผลให้การนับระยะเวลาดังกล่าวคลาดเคลื่อนไปด้วย<sup>2</sup> ดังนั้นการพิจารณาความมีอยู่และการแบ่งประเภทของสถานประกอบการถาวรเป็นเรื่องที่สำคัญมาก หากมีการพิจารณาผิดไปก็จะส่งผลให้บริษัทต่างประเทศเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียจริง หรืออาจทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้

ด้วยปัญหาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การพิจารณาความมีอยู่และประเภทของสถานประกอบการถาวรดังกล่าว จึงส่งผลให้เมื่อบริษัทต่างประเทศจะเข้ามาลงทุนทำธุรกิจในประเทศไทย และต้องการวางแผนกำหนดโครงสร้างองค์กรเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร บริษัทเหล่านั้น

---

<sup>2</sup> ประภาศรี ศรีสุมะ, “ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 89-90.

ก็อาจจะขอหารือไปยังกรมสรรพากร เพื่อความชัดเจนแน่นอน ในกรณีเช่นนี้หากกรมสรรพากรให้ความเห็นในตอนแรกว่าการดำเนินธุรกิจของบริษัทไม่ถือว่าเป็นการดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรและไม่ต้องเสียภาษีอากร แต่ ในภายหลังกลับเปลี่ยนความเห็นนั้น เนื่องจากกรมสรรพากรไม่ต้องผูกพันกับข้อหารือทางภาษีอากรที่ตนได้ตอบไป บริษัทต่างประเทศซึ่งได้จัดโครงสร้างองค์กรสำหรับการดำเนินธุรกิจดังกล่าวไปแล้วก็จะได้รับความเสียหาย ซึ่งปัญหาเช่นนี้จะส่งผลให้บริษัทต่างประเทศมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการลงทุนในประเทศไทย และส่งผลเสียให้กับบรรยากาศการลงทุนจากต่างประเทศ

## 2. ข้อเสียและข้อดีของการที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพัน

จากการพิจารณาสภาพปัญหาสำคัญเกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยกรมสรรพากรในหัวข้อที่ 1 ทำให้เห็นได้ว่าการที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรจะก่อให้เกิดข้อเสียต่าง ๆ หลายประการ ดังที่จะกล่าวต่อไปในข้อ 2.1 อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนจะขอพิจารณาถึงข้อดีที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรเพื่อเป็นการเปรียบเทียบไว้ด้วยในข้อ 2.2

### 2.1 ข้อเสียของการที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพัน

จากการที่กฎหมายกำหนดซึ่งหน้าที่ให้กรมสรรพากรมีหน้าที่ตอบข้อหารือทางภาษีอากรยังไม่มี ความชัดเจน ไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้ และมุมมองของทั้งกรมสรรพากรและศาลดังกล่าว หากกรมสรรพากรได้เพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงแนวการตีความ หรือแนวปฏิบัติตามที่ระบุในหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในภายหลังโดยไม่ มีเหตุอันสมควร อาจก่อให้เกิดผลเสียดังต่อไปนี้

#### 2.1.1 จำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มขึ้น

เมื่อกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือทางภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากรแล้ว ผู้เสียภาษีอากรย่อมคาดหวังว่าความเห็นของกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นความเห็นที่ถูกต้อง และจึงปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร แต่ต่อมากกรมสรรพากรกลับมีความเห็นที่ต่างออกไป และไม่ถือปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรผู้สุจริตรายดังกล่าวก็จะตกเป็นผู้ที่เสียภาษีอากรโดยไม่ถูกต้องตามกฎหมายไปโดยปริยาย และต้องถูกประเมินภาษีในที่สุด ซึ่งผลจากการประเมินภาษีคือ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียภาษีอากรเพิ่มจาก

ที่ตนได้คาดไว้ ย่อมกระทบต่อการดำเนินธุรกิจของผู้เสียภาษีอากรไม่มากนักน้อย แม้อาจจะโต้แย้งได้ว่ากรมสรรพากรได้แสดงจุดยืนเกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรไว้อยู่แล้วว่าเป็นเพียงความเห็น ไม่มีผลทางกฎหมาย และไม่ตัดสิทธิกรมสรรพากรที่จะทำการประเมินภาษี การเสียภาษีอากรก็ต้องเป็นไปตามกฎหมายกำหนด แต่คงปฏิเสธไม่ได้ว่า หากกฎหมายภาษีอากรมีความชัดเจนแน่นอน ผู้เสียภาษีอากรคงไม่จำเป็นต้องขอหารือไปยังกรมสรรพากร และการที่ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามความเห็นดังกล่าว ก็เนื่องจากความเชื่อใจและคาดหวังว่ากรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรจะให้ความเห็นที่ถูกต้องตามกฎหมาย

### 2.1.2 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

นอกเหนือจากผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียหายจากการที่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มดังที่กล่าวมาแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียหายจากการที่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย การกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นมาตรการหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ เป็นบทลงโทษผู้เสียภาษีอากรผู้กระทำผิดทางภาษีอากร โดยถือว่าเป็นการทำให้รัฐเสียประโยชน์จากภาษีอากรตามที่ได้ควรจะได้ตามกฎหมายและภายในกำหนดเวลา อันเนื่องมาจากการที่ผู้เสียภาษีอากรเสียภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งกรณีนี้ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเบี้ยปรับคือ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรได้ประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรอันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีก ส่วนเงินเพิ่มนั้นเปรียบเสมือนดอกเบี้ย ซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบในระหว่างผิดนัด ซึ่งตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่งไม่เสียภาษีอากรหรือไม่นำส่งเงินภาษีอากรภายในกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องเสียนั้น แม้เบี้ยปรับเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้เสียภาษีอากรเชื่อโดยสุจริตตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรจะสามารถงดหรือลดลงได้ก็ตาม ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542 เรื่องหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ก็มีได้เป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นได้อย่างสมบูรณ์ เพราะผู้เสียภาษีอากรอาจยังมีความเสียหายอันเกิดจากการเตรียมการทางธุรกิจอีกด้วย ดังที่จะกล่าวในข้อต่อไป

### 2.1.3 ความเสียหายอันเกิดจากการเตรียมการทางธุรกิจ

โดยปกติก่อนที่จะมีการลงทุนประกอบธุรกิจ จะต้องมีการวางแผนธุรกิจเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการประกอบธุรกิจ ลดความเสี่ยง ทำให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการใช้ทรัพยากร และให้สามารถคาดได้ถึงงบประมาณและทรัพยากรต่าง ๆ ที่ต้องใช้จ่ายเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งเรื่องภาษีอากรก็เป็นปัจจัยสำคัญที่จำเป็นต้องพิจารณา เพื่อให้ทราบถึงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจดังกล่าว และเพื่อลดความเสี่ยงในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรไม่ชัดเจน ผู้เสียภาษีอากรก็จะขอหารือต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งในที่นี้คือ กรมสรรพากร เพื่อให้ทราบถึงผลทางภาษีอากรที่ชัดเจนแน่นอนที่สุด แต่เมื่อกรมสรรพากรเปลี่ยนแปลงความเห็นในภายหลัง ในกรณีที่ธุรกิจที่ผู้เสียภาษีอากรได้ทำเป็นธุรกิจที่มีขนาดเล็ก ผู้เสียภาษีอากรอาจพิจารณาเลือกที่จะหยุดดำเนินธุรกิจนั้น หากเห็นว่าการดำเนินธุรกิจต่อไปไม่คุ้มกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย ซึ่งผู้เสียภาษีอากรต้องเสียค่าใช้จ่ายที่ได้เสียไปแล้ว ไม่ว่าจะเป็นเพื่อเตรียมการด้านกฎหมาย การตลาด หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของธุรกิจ โดยไม่ได้รับผลตอบแทนจากการที่ได้ลงทุนไปดังกล่าว

นอกจากนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับบริษัทขนาดใหญ่หรือบริษัทข้ามชาติที่จะลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก บริษัทเหล่านี้จำเป็นต้องมีการวางแผนภาษีเป็นอย่างดี เพื่อจัดโครงสร้างของบริษัทให้เหมาะสมต่อการลงทุนและประหยัดภาษีมากที่สุด เมื่อกรมสรรพากรเปลี่ยนแปลงความเห็นของตนโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรในภายหลัง ความเสียหายที่เกิดขึ้นมิได้จำกัดอยู่แค่เพียงจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม หรือเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่ต้องเสียเท่านั้น หากแต่ยังส่งผลกระทบต่อโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทเหล่านั้นอีกด้วย และด้วยธุรกิจที่ลงทุนมีขนาดใหญ่ บริษัทเหล่านี้คงไม่พิจารณาที่จะเลิกดำเนินการธุรกิจไปได้ง่าย ๆ

### 2.1.4 เสียเวลา

แม้การตอบข้อหารือทางภาษีอากรจะเป็นการให้บริการอย่างหนึ่งที่กรมสรรพากรเสนอให้แก่ผู้เสียภาษีอากร แต่ก็มีวัตถุประสงค์ในการให้บริการนี้ก็คือ ต้องการให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เข้าใจในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรที่สุจริตสามารถทำหน้าที่เสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากที่สุด แต่การที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลบังคับใด ๆ เลยต่อผู้เสียภาษีอากร จึงส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรบางรายใช้กรมสรรพากรในลักษณะเป็นที่ปรึกษากฎหมาย โดยการขอหารือมาเพื่อหาขอบเขตการบังคับใช้กฎหมายเป็นแนวทางในการเสียภาษีอากรเท่านั้น ไม่ได้มีเจตนาที่จะขอหารือเพื่อการเสียภาษีอากรที่ถูกต้องแต่อย่างใด ในกรณีเช่นนี้หากกรมสรรพากรตรวจสอบไม่พบเจตนาดังกล่าวของผู้เสียภาษีอากร และตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวไป ก็จะเป็นการเสียเวลาของกรมสรรพากรโดยเปล่า



ประโยชน์ อีกทั้งยังเป็นการใช้ทรัพยากรของกรมสรรพากร ทั้งในส่วนทรัพยากรบุคคลและค่าใช้จ่ายอีกด้วย

### 2.1.5 เสียความน่าเชื่อถือในการทำหน้าที่ของกรมสรรพากร

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นมาตรการที่มีวัตถุประสงค์ในการเพิ่มความแน่นอนและชัดเจนให้แก่การปรับใช้กฎหมายภาษีอากร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรและสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากร ให้ผู้เสียภาษีอากรมีทัศนคติที่ดีและยินดีที่จะเสียภาษีอากร ซึ่งเงื่อนไขที่จะทำให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์นี้ได้ก็คือ กรมสรรพากรจะต้องไม่เปลี่ยนความเห็นในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร (เนื่องจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมาย การเปลี่ยนแปลงความเห็นในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรสามารถกระทำได้หากบริบทในทางเศรษฐกิจหรือข้อเท็จจริงต่าง ๆ ได้เปลี่ยนแปลงไป) และที่สำคัญที่สุด กรมสรรพากรควรต้องผูกพันกับคำตอบที่ได้ให้แก่ผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย การที่กรมสรรพากรไม่ปฏิบัติตามข้อหารือทางภาษีอากรที่ตนได้ตอบไปนั้น หรือเปลี่ยนแปลงความเห็นในภายหลังโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีความเชื่อถือในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร ซึ่งจะกระทบต่อทัศนคติที่ผู้เสียภาษีอากรมีต่อกรมสรรพากร จนอาจกลายเป็นเหตุหนึ่งของการเลี่ยงภาษีอากรในที่สุด

## 2.2 ข้อดีของการที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพัน

แม้การไม่มีผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรจะมีข้อเสียดังที่กล่าวมาในข้อ 2.1 แต่การที่กรมสรรพากรยังคงมีความเห็นว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเท่านั้น ทำให้เห็นได้ว่าการกำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพันต่อกรมสรรพากรย่อมมีข้อดี ซึ่งมีดังต่อไปนี้

### 2.2.1 มีความยืดหยุ่นในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากร

เมื่อกรมสรรพากรมีการเปลี่ยนแปลงความเห็นหรือนโยบายในการจัดเก็บภาษีอากรในภายหลัง ให้มีความแตกต่างจากที่กรมสรรพากรได้เคยให้ความเห็นไว้ในหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร กรมสรรพากรก็ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามความเห็นของตนแต่อย่างใด โดยสามารถใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรตามความเห็นหรือนโยบายใหม่ที่จะออกมาได้โดยทันที

## 2.2.2 ความง่ายในการเปลี่ยนความเห็นในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

นอกจากความยืดหยุ่นในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรแล้ว การที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากร ย่อมทำให้การเปลี่ยนแปลงแนวความเห็นในการตีความกฎหมายเป็นไปได้โดยง่าย กล่าวคือ กรมสรรพากรสามารถเปลี่ยนแปลงแนวความเห็นของตนโดยอาจไม่จำเป็นต้องถูกผูกพันให้ต้องตอบข้อหารือตามความเห็นเดิม ซึ่งหากหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันกรมสรรพากร การเปลี่ยนแปลงความเห็นในภายหลังกรมสรรพากรจะต้องทำการแก้ไขหรือเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรฉบับเดิมเสียก่อน แล้วจึงสามารถเปลี่ยนแปลงความเห็นในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรฉบับใหม่ได้

## 2.2.3 ไม่เป็นการสนับสนุนผู้เสียภาษีอากรที่ทุจริต

เมื่อมีกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่สุจริตขอหารือทางภาษีอากรเข้ามา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงขอบเขตการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อเป็นข้อมูลในการเลี่ยงภาษีอากร และกรมสรรพากรอาจตรวจสอบไม่พบถึงเจตนาดังกล่าว การที่กรมสรรพากรไม่ถูกผูกพันกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร กรมสรรพากรก็จะมีอิสระที่จะประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรรายนั้นใหม่ได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามที่ได้ตอบข้อหารือไป จึงถือเป็นข้อดีอีกประการหนึ่ง

## 3. ข้อเสียของการทำให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

### มีผลผูกพันกรมสรรพากรโดยผลของกฎหมาย

จากการพิจารณาปัญหาและความเสียหายอันเกิดจากการที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรดังที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 1 และ 2 ของบทนี้ ทำให้เห็นได้ว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรควรต้องมีผลผูกพันให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร อย่างไรก็ตามการกำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันโดยผลของกฎหมายอาจยังไม่ใช่วิธีการแก้ไขปัญหาคดีที่สุด เนื่องจากอาจทำให้เกิดผลเสียได้ในหลายประการด้วยกัน ดังต่อไปนี้

### 3.1 ทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากร

การบัญญัติกฎหมายให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันกรมสรรพากร อาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ความเห็นที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือได้ แม้อาจมองได้ว่าการที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านความเห็นดังกล่าวได้ ก็น่าจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรได้โต้แย้งความเห็นของกรมสรรพากรได้ทันที โดยไม่ต้องรอให้มีการประเมินภาษีก่อน แต่ในทาง

กลับกัน เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักอย่างหนึ่งของการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรก็คือ การลดจำนวนข้อพิพาททางภาษีอากร การที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์คัดค้านความเห็นของกรมสรรพากรได้ทันทีที่ไม่เห็นด้วยกับคำตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ย่อมเป็นการขัดกับวัตถุประสงค์ในข้อนี้โดยตรง และนอกจากไม่เป็นการช่วยลดข้อพิพาทให้น้อยลงแล้ว ยังอาจเป็นการเพิ่มจำนวนข้อพิพาทให้เพิ่มมากขึ้นอีกด้วย

นอกจากนั้น แม้ผู้เสียภาษีอากรจะไม่มีสิทธิอุทธรณ์ความเห็นของกรมสรรพากรได้ทันทีดังที่ได้กล่าวในวรรคก่อน เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับความเห็นที่กรมสรรพากรตอบข้อหาหรือ ย่อมมีความเป็นไปได้ว่าผู้เสียภาษีอากรก็จะไม่ปฏิบัติตามความเห็นของกรมสรรพากรดังกล่าว โดยยอมปฏิบัติตามที่ตนเห็นสมควร ซึ่งกรมสรรพากรก็จะทำการประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากร และในที่สุดผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากรก็ต้องมีข้อพิพาททางภาษีอากรกัน อันส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการจัดเก็บภาษีอากร และทำให้ทั้งสองฝ่ายเสียเวลาและทรัพยากรโดยไม่สมควร ทั้งยังส่งผลเสียต่อความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากรอีกด้วย

### 3.2 ทำให้กรมสรรพากรขาดความยืดหยุ่นในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

แม้การทำหน้าที่ของกรมสรรพากรจะต้องคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากร แต่ในขณะเดียวกันกรมสรรพากรก็เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐ เพื่อนำเงินมาใช้ในการกิจการของรัฐเช่นกัน ดังนั้นในการทำหน้าที่ของกรมสรรพากรย่อมต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของรัฐเป็นสำคัญด้วย การที่กรมสรรพากรจะต้องยอมผูกพันตนเพียงฝ่ายเดียวกับความเห็นในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของตนได้นั้น กรมสรรพากรต้องเล็งเห็นแล้วว่าจะไม่ทำให้รัฐเสียประโยชน์ หากมีกรณีที่มีการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่อาจทำให้รัฐเสียประโยชน์ กรมสรรพากรอาจปฏิเสธการตอบข้อหาหรือดังกล่าวก็ได้ อันส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรยังคงไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในความชัดเจนแน่นอนของกฎหมายภาษีอากรอยู่นั่นเอง และอาจส่งผลต่อเนื่องไปถึงการเกิดข้อพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากรได้ในที่สุด

### 3.3 อาจเป็นการสนับสนุนผู้เสียภาษีอากรที่ทุจริต

ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าในทางปฏิบัติย่อมมีผู้เสียภาษีอากรที่มีเจตนาไม่สุจริตในการขอหาหรือทางภาษีอากร กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรขอหาหรือทางภาษีอากรโดยไม่มีเจตนาที่จะปฏิบัติตาม แต่มีเจตนาไม่สุจริตในการขอหาหรือเพียงเพื่อให้ทราบถึงขอบเขตการบังคับใช้กฎหมาย

ภาษีอากร เพื่อเป็นข้อมูลในการเลี่ยงภาษีอากร หากกรมสรรพากรตรวจสอบไม่พบเจตนาดังกล่าว โดยตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรไปในลักษณะที่ให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอากรรายนั้น และต้องผูกพันตามกฎหมายต่อความเห็นที่ได้ดังกล่าวไป ก็อาจเป็นการสนับสนุนผู้เสียภาษีอากรที่ทุจริตได้

### 3.4 ความยุ่งยากในการกำหนดหลักเกณฑ์

การที่จะให้กรมสรรพากรผูกพันต่อหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรตามกฎหมายได้นั้น จะต้องมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายค่อนข้างมาก อีกทั้งต้องกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ มากมาย ไม่ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์ในการวินิจฉัย ผลผูกพันต่อผู้เสียภาษีอากรผู้ขอหารือรวมถึงการอ้างหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรโดยผู้เสียภาษีอากรรายอื่นด้วยว่าทำได้หรือไม่เพียงใด กำหนดระยะเวลาในการวินิจฉัย การปฏิเสธการตอบ ผลของการไม่วินิจฉัยภายในกำหนดระยะเวลาหรือปฏิเสธ การกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ได้หรือไม่เพียงใด และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัย ซึ่งกระบวนการแก้ไขกฎหมายเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์เหล่านี้มีความยุ่งยากและมีรายละเอียดค่อนข้างมากและต้องใช้เวลาในการศึกษาถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น

## 4. ข้อโต้แย้งและข้อสนับสนุนของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า

ด้วยเหตุที่หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าเป็นการที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นองค์กรฝ่ายปกครองยอมที่จะสละเอกสิทธิ์ในฐานะฝ่ายปกครองที่มีอำนาจเหนือกว่าเอกชน และเข้าทำสัญญาที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่งกับผู้เสียภาษีอากรในฐานะที่เป็นบุคคลตามกฎหมายเอกชน เป็นการที่ฝ่ายปกครองเลือกที่จะใช้เครื่องมือทางกฎหมายเอกชนในการบรรลุเป้าหมายทางมหาชน อันเป็นเรื่องที่มีการถกเถียงกันค่อนข้างมากกว่า ฝ่ายปกครองมีอำนาจกระทำได้เพียงใด โดยในหัวข้อนี้ ผู้เขียนขอวิเคราะห์ให้เห็นถึงข้อโต้แย้งและข้อสนับสนุนของการใช้ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า

#### 4.1 ข้อโต้แย้งและข้อสนับสนุนตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย

##### ข้อโต้แย้ง

นักวิชาการฝ่ายที่ไม่เห็นด้วยกับการกำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีลักษณะเป็นสัญญาที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่ง ได้ให้เหตุผลว่า แม้ว่าในทางกฎหมายมหาชน ฝ่ายปกครองสามารถเลือกที่จะกระทำการในฐานะเอกชนเพื่อบรรลุเป้าหมายในทางมหาชนได้ แต่ความแตกต่างระหว่างการเลือกใช้มาตรการทางกฎหมายเอกชนกับกฎหมายมหาชนเป็นเรื่องที่สำคัญมาก เนื่องจากตามหลักความชอบด้วยกฎหมายและหลักการสงวนอำนาจการตรากฎหมาย (Reservation to Statutes Rule: เป็นหลักที่กำหนดว่า ในการตราบทบัญญัติกฎหมายบางประเภท เฉพาะฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้นที่มีอำนาจดังกล่าว และห้ามมิให้มอบอำนาจนั้นให้แก่ฝ่ายบริหาร เว้นแต่ภายใต้เงื่อนไขที่จำกัด เช่น การกำหนดภาษี อัตราภาษี เป็นต้น)<sup>3</sup> จะนำมาปรับใช้ได้เฉพาะในกรณีที่เป็นการใช้อำนาจทางมหาชนเท่านั้น<sup>4</sup> กล่าวคือ หากฝ่ายปกครองกระทำการในฐานะเอกชน สิทธิประชาชนจะไม่ได้รับการคุ้มครองจากหลักการเหล่านี้

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีขึ้นมาเพื่อประโยชน์ในการหารายได้ของรัฐ ซึ่งเป็นประโยชน์ของส่วนรวมของประชาชนทุกคน จึงไม่ควรอนุญาตให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรสามารถละประโยชน์ในข้อนี้ได้เอง แม้ว่ารัฐจะสามารถกระทำการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการหาผลประโยชน์ส่วนรวมได้ โดยใช้กฎหมายมหาชนหรือกฎหมายเอกชนก็ได้ แต่เหตุผลในการเลือกใช้กฎหมายเอกชนก็ไม่ควรเป็นไปเพื่อที่รัฐไม่ต้องการถูกควบคุมการอำนาจภายใต้รัฐธรรมนูญ อีกทั้งการจัดเก็บภาษีอากรก็เป็นการใช้ที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน ดังนั้นในกรณีเช่นนี้ ประชาชนควรได้รับการคุ้มครองจากการกระทำที่ใช้อำนาจในทางมหาชนกับประชาชนด้วย ทั้งในเรื่องความชอบด้วยกฎหมาย ความเป็นธรรม และความโปร่งใสในการกระทำทางปกครอง มิใช่ได้รับการคุ้มครองที่ไม่ได้รับการรับรองจากรัฐธรรมนูญภายใต้กฎหมายเอกชนเท่านั้น<sup>5</sup> จากสิ่งที่กล่าวมาในเบื้องต้น จะเห็นได้ว่า โดยทั่วไปการกระทำทางปกครองจะสิ้นสุดไป

---

<sup>3</sup> Carlo Romano, Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?, Doctoral Series 4. Netherlands: IBFD, 2002. p. 294. Retrieved October 5, 2009 from <http://online2.ibfd.org/atr/>.

<sup>4</sup> *Ibid.* pp. 120-121.

<sup>5</sup> Carlo Romano. *Ibid.* p. 122.

หากเป็นไปได้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการกระทำไว้ ในขณะที่สัญญาตามกฎหมายเอกชนจะไม่สิ้นผลไป แม้จะไม่ได้เป็นไปเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ทางมหาชนก็ตาม

### ข้อสนับสนุน

รัฐธรรมนูญและหลักความชอบด้วยกฎหมายมิได้มีเนื้อหาครอบคลุมเฉพาะการกระทำทางปกครอง ซึ่งเป็นการกระทำที่ฝ่ายปกครองใช้เอกสิทธิ์ในฐานะที่เป็นฝ่ายปกครองที่มีอำนาจเหนือกว่าประชาชนเท่านั้น เช่น การออกคำสั่ง คำวินิจฉัย หรือกฎ เป็นต้น หากแต่ใช้เพื่อควบคุมการกระทำทุกอย่างของฝ่ายปกครอง ไม่ว่าจะเป็นการกระทำที่ถูกถือว่าเป็นการกระทำทางปกครองหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้รวมถึงการเข้าทำสัญญากับประชาชน ตามกฎหมายแพ่งด้วย กล่าวคือ ฝ่ายปกครองจะต้องตระหนักอยู่ตลอดเวลาที่ต้องกระทำการทุกอย่างโดยไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ และจะต้องเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยกรณีนี้ในปี ค.ศ. 1987 ศาลสูงของประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีคำพิพากษาวางหลักออกมาว่า “ถึงแม้ว่าจะเป็นการเข้าเป็นคู่สัญญากับเอกชน ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายเอกชน องค์การฝ่ายปกครองก็ยังคงต้องกระทำการโดยคำนึงถึงหลักการใช้อำนาจปกครองที่เหมาะสมด้วย เช่น หลักความเสมอภาค เป็นต้น” ดังนั้นในการเข้าทำสัญญาตามกฎหมายเอกชนของฝ่ายปกครองกับประชาชนนั้น การกำหนดรูปแบบและเนื้อหาของสัญญา จะต้องไม่เป็นการขัดรัฐธรรมนูญและหลักความชอบด้วยกฎหมาย ฝ่ายปกครองไม่สามารถเข้าทำสัญญาตามกฎหมายเอกชนเพียงเพราะไม่ต้องการถูกควบคุมภายใต้รัฐธรรมนูญได้

แม้ภาษีอากรจะเป็นเรื่องที่กำหนดขึ้นมาเพื่อประโยชน์ในการหารายได้ของรัฐ ซึ่งเป็นประโยชน์ของส่วนรวม และไม่ควรให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรใช้ดุลพินิจละประโยชน์ในข้อนี้ได้เอง อันเสมือนเป็นการตรากฎหมายภาษีอากรขึ้นเองก็ตาม แต่ต้องตระหนักด้วยว่า ความคล่องตัวในการใช้ดุลพินิจก็เป็นสิ่งสำคัญเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ในปัจจุบันธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว การจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกิจเหล่านี้ก็ควรจะต้องมีความคล่องตัวและยืดหยุ่น ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีเครื่องมือที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกิจเหล่านี้ ซึ่งเครื่องมือที่สำคัญอย่างหนึ่งก็คืออำนาจการใช้ดุลพินิจในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร โดยบัญญัติกฎหมายให้อำนาจและเป็นกรอบในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอย่างเหมาะสมไว้ด้วย

## 4.2 ข้อโต้แย้งและข้อสนับสนุนเรื่องเจตนาในการเข้าทำสัญญา

### ข้อโต้แย้ง

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรควรมีสถานะเป็นการกระทำฝ่ายเดียวและมีผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรโดยมีกฎหมายรับรอง เนื่องจากการตอบข้อหารือทางภาษีอากรถือว่าเป็นการกระทำทางปกครอง ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรซึ่งถือเป็นฝ่ายปกครองย่อมต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติด้วย เมื่อมีกฎหมายบัญญัติรับรองผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำตอบของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรย่อมมีสิทธิในการอุทธรณ์ได้ ซึ่งอย่างน้อยที่สุดในการประเด็นเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำ แต่การกำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นสัญญาจะก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์แต่อย่างใด อันอาจส่งผลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรใช้อำนาจเกินขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ก็ได้

นอกจากนั้นการเกิดขึ้นของสัญญาจะต้องเกิดจากความยินยอมในการเข้าทำสัญญาของคู่สัญญา โดยต้องเปิดโอกาสให้คู่สัญญาสามารถกำหนดข้อสัญญาตามที่ตนต้องการได้ เพื่อให้สมประโยชน์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย แต่ในการทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้า ผู้เสียภาษีอากรมิได้ให้ความยินยอมในการเข้าทำข้อสัญญานั้นแต่อย่างใด ในกระบวนการทำข้อสัญญาดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรเพียงแต่ยื่นคำร้องขอให้มีการทำสัญญา ซึ่งเป็นเพียงขั้นตอนแรกของการทำสัญญาเท่านั้น ส่วนในขั้นตอนกำหนดเนื้อหาของสัญญายังคงเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด มิได้เกิดขึ้นจากความยินยอมของคู่สัญญาแต่อย่างใด<sup>6</sup> จึงเห็นได้ว่าในกระบวนการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ยังคงเป็นการกระทำฝ่ายเดียวของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรจึงไม่ควรมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลงนั้น และสามารถเสียภาษีอากรได้ตามที่ตนเห็นว่าถูกต้องตามกฎหมายได้

### ข้อสนับสนุน

ความยินยอมของผู้เสียภาษีอากรในการเข้าทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้ากับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรนั้น เป็นความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายที่เห็นว่าสัญญาจำยอมเป็นนิติกรรมฝ่ายเดียว โดยมองว่าในกรณีที่ผู้ร่างสัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ร่างรายละเอียดของสัญญาแต่เพียงฝ่ายเดียวโดยที่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งทำได้แต่เพียงเข้าร่วมเป็นผู้ลงชื่อในสัญญานั้นเท่านั้น

<sup>6</sup> Carlo Romano. *Ibid.* p. 123.

ทำให้ไม่อาจถือได้ว่านิติกรรมนี้มีลักษณะเป็นสัญญาได้ นิติกรรมนี้จึงเป็นได้แต่เพียงนิติกรรมฝ่ายเดียวเท่านั้น<sup>7</sup> อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนักกฎหมายแพ่งโดยทั่วไปยอมรับแล้วว่าที่จริง สัญญาจำยอมก็คือเป็นสัญญา โดยให้ข้อสนับสนุนแนวความเห็นนี้ว่า ประการที่หนึ่ง นิติกรรมใดจะมีลักษณะเป็นสัญญาหรือไม่นั้น มิได้ขึ้นอยู่กับว่า คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายมีส่วนร่วมในการเจรจาและร่างรายละเอียดของสัญญาหรือไม่ และได้ขึ้นอยู่กับความเสมอภาคของคู่สัญญา แต่ขึ้นอยู่กับว่าคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งยังคงมีสิทธิที่จะตกลงใจว่าจะเข้าร่วมหรือไม่เข้าร่วมในนิติกรรมดังกล่าว<sup>8</sup> นอกจากนั้น กระบวนการทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบนั้น ผู้เสียภาษีอากรยังมีโอกาสที่จะเข้าปรึกษาหารือกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอีกด้วย จึงไม่น่ากล่าวได้ว่าผู้เสียภาษีอากรไม่มีส่วนในการกำหนดเนื้อหาของสัญญาเสียทีเดียว

#### 4.3 ข้อโต้แย้งและข้อสนับสนุนเรื่องข้อห้ามอุทธรณ์

##### ข้อโต้แย้ง

สิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่รัฐต้องจัดให้ผู้เสียภาษีอากร และต้องคุ้มครองสิทธิดังกล่าวของผู้เสียภาษีอากรด้วย อีกทั้งยังเป็นสิทธิที่กำหนดไว้ในกฎหมาย การที่ในสัญญากำหนดความรับผิดชอบให้มีข้อสัญญาห้ามมิให้ผู้เสียภาษีอากรคัดค้านหรืออุทธรณ์ในเรื่องที่ได้ตกลงกันไว้ในสัญญากำหนดความรับผิดชอบ เป็นสิ่งที่ไม่อาจทำได้ เนื่องจากจะเป็นการที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นฝ่ายปกครองใช้อำนาจเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนด อันเป็นการขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย

##### ข้อสนับสนุน

การที่ในสัญญากำหนดความรับผิดชอบให้มีข้อตกลงห้ามมิให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์นั้น ไม่น่าจะถือว่าเป็นการจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากการทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบผู้เสียภาษีอากรยอมเข้าทำสัญญากับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และยอมที่จะสละสิทธิดังกล่าวเอง อีกทั้งเมื่อพิจารณาแล้ว การห้ามอุทธรณ์นั้นมีได้เพียงในกรณีเดียวนั้นคือเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ทำธุรกรรมตามที่ได้ขอหารือไว้ แต่กลับไม่ยอมปฏิบัติตามที่ตกลงไว้ใน

<sup>7</sup> ชาญชัย แสงวงศ์ศักดิ์, มานิตย์ วงศ์เสรี, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครอง, กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2541, น. 42.

<sup>8</sup> เพิ่งอ้าง, น. 43.



สัญญา<sup>9</sup> ซึ่งการห้ามอุทธรณ์ในกรณีเช่นนี้เป็นสิ่งที่สมควรแล้ว เนื่องจากกระบวนการทำสัญญา กำหนดความรับผิดชอบนั้น จะมีการปรึกษาหารือร่วมกันระหว่างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากรด้วย ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรสามารถทราบผลของการขอหรือดังกล่าวแล้ว ก่อนที่จะมีการทำสัญญา กำหนดความรับผิดชอบ ทั้งผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสที่จะไม่ทำสัญญากับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ได้ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ได้บังคับให้ผู้เสียภาษีอากรยอมรับคำวินิจฉัยหรือบังคับให้ต้องเข้าทำสัญญาแต่อย่างใด ดังนั้นการห้ามอุทธรณ์จึงเปรียบเสมือนบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามสัญญา เพื่อไม่ให้เกิดการทำสัญญา กำหนดความรับผิดชอบเป็นการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและเวลาของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรโดยเปล่าประโยชน์

## 5. ผลของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร ในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า

ในหัวนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงผลที่เกิดขึ้นจากการใช้ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าที่เกิดขึ้นในประเทศเนเธอร์แลนด์ และผลที่อาจเกิดขึ้น หากนำระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรลักษณะนี้มาปรับใช้ในประเทศไทย

### 5.1 กรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์

#### 5.1.1 ผลผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นรูปธรรม

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์ถูกกำหนดให้เป็นสัญญาที่อยู่ในบังคับของกฎหมายแพ่งมาตรา 900-906 อันเป็นการส่งผลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์ต้องถูกผูกพันตามสัญญาที่ได้ตกลงไว้กับผู้เสียภาษีอากรภายใต้กฎหมายแพ่ง ซึ่งสัญญากำหนดความรับผิดชอบในลักษณะนี้ถือเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่ทำให้การบังคับใช้หลักความแน่นอนของกฎหมายและหลักความคาดหมายได้ของกฎหมายสามารถนำมาบังคับใช้ได้อย่างเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ ในประเทศเนเธอร์แลนด์ หลักกฎหมายทั้งสองนี้ยังมีได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรใน GALA

---

<sup>9</sup> Rijkele Betten, (ED.), The New Netherlands Transfer Pricing Regime: Amended Advance Pricing Agreement and Advance Tax Rulings Procedures, Netherlands: IBFD, 2002, p.130.

หากแต่เป็นเพียงหลักกฎหมายทั่วไปที่ศาลวางหลักเอาไว้ให้ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติตามเท่านั้น การปรับใช้จึงขึ้นอยู่กับพิจารณาของศาลเป็นรายกรณีไป<sup>10</sup> จึงส่งผลให้ประชาชนไม่อาจทราบได้ถึงขอบเขตการบังคับใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีบริษัทข้ามชาติที่จะมาลงทุนทำธุรกิจในประเทศเนเธอร์แลนด์ บริษัทเหล่านี้จำเป็นต้องคาดหมายภาระภาษีอากรของตนจากการทำธุรกรรมต่าง ๆ อย่างชัดเจนแน่นอน อันจำเป็นต่อการวางแผนทางธุรกิจขนาดใหญ่เป็นอย่างมาก หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรแบบทั่วไปที่ใช้การทำสัญญาอาจยังไม่เพียงพอที่จะให้ความเชื่อมั่นแก่บริษัทเหล่านี้ได้ อันเป็นผลจากความไม่ชัดเจนในการปรับใช้หลักกฎหมายทั้งสองดังกล่าว ดังนั้นการที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรตอบข้อหารือหรือทางภาษีอากรล่วงหน้าให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิด ให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องถือปฏิบัติตามที่ตกลงไว้ในสัญญา จึงถือเป็นการกำหนดขอบเขตการปรับใช้หลักกฎหมายทั้งสองได้อย่างเป็นรูปธรรมและชัดเจนมากขึ้น และเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้นด้วย

นอกจากนี้แม้ในสัญญากำหนดความรับผิดจะมีข้อตกลงซึ่งกำหนดให้สัญญาความรับผิดล่วงหน้าสิ้นสุดผลโดยการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง แต่ก็ได้กำหนดระยะเวลาผ่อนผันไว้ด้วย กล่าวคือ กำหนดให้สัญญากำหนดความรับผิดล่วงหน้ายังมีผลผูกพันอยู่ได้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ซึ่งโดยทั่วไปจะกำหนดระยะเวลาไว้ 2 ปี<sup>11</sup> หรือจนกว่าจะครบกำหนดระยะเวลาของสัญญากำหนดความรับผิด แล้วแต่กำหนดระยะเวลาใดสั้นกว่า เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีเวลาที่จะปรับตัวและปรับเปลี่ยนองค์กรของตนให้เหมาะสมกับกฎหมายที่ออกมาใหม่ เนื่องจากเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายในภายหลัง ซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรไม่อาจคาดหมายได้ ก็ต้องมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่สุจริตซึ่งกระทำการโดยคาดหมายถึงผลทางกฎหมายภาษีอากรด้วย แม้กฎหมายภาษีอากรจะต้องเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายก็ตาม

### 5.1.2 ผลบังคับตามกฎหมายต่อผู้เสียภาษีอากร

เมื่อหนังสือตอบข้อหารือหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดล่วงหน้าเป็นสัญญาที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแพ่ง ดังนั้นโดยหลักแล้ว ทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษี

<sup>10</sup> Gio ten Berge., Rob Widdershoven, "The Principle of Legitimate Expectation in Dutch Law," Retrieved 12 December 2009 from <http://www.library.uu.nl/publarchief/jb/congres/01809180/15/b22.pdf>.

<sup>11</sup> IBFD: The Netherlands in IGAR 2003, p.12a. 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," p. 20.

อากรและผู้เสียภาษีอากรจะต้องผูกพันในต้องปฏิบัติตามสัญญาดังกล่าว กล่าวคือ ในกรณีที่ข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงมิได้แตกต่างไปอย่างมีนัยสำคัญ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรให้แตกต่างไปจากตามที่ได้ตกลงไว้ได้ ในทางกลับกันผู้เสียภาษีอากรก็ต้องทำการเสียภาษีอากรให้เป็นไปตามที่ได้ตกลงไว้เช่นเดียวกัน แม้ว่าในสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าจะไม่มีข้อกำหนดค่าเสียหายในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งอาจมองได้ว่าสัญญานี้ไม่ได้มีผลบังคับต่อผู้เสียภาษีอากร แต่หากพิจารณาถึงกระบวนการในการจัดทำข้อหรือทางภาษีอากรในลักษณะนี้แล้ว จะพบว่าการวินิจฉัยข้อหรือทางภาษีอากรลักษณะนี้จะมีการปรึกษาหารือกับผู้เสียภาษีอากร เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับความเห็นใดของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรย่อมมีโอกาสที่จะอธิบายและเสนอความเห็นได้อย่างเป็นอิสระแล้วจึงทำความเห็นขึ้นมาเพื่อทำสัญญาระหว่างกันต่อไป ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรยังคงไม่เห็นด้วยกับความเห็นดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรก็ไม่จำเป็นต้องทำสัญญาก็ได้ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าความเห็นที่เกิดขึ้นจากกระบวนการเช่นนี้ น่าจะเป็นความเห็นที่ถูกต้องและพึงพอใจกันทั้งสองฝ่ายโดยอยู่ในกรอบนโยบายภาษีอากร สัญญากำหนดความรับผิดชอบที่สร้างขึ้นจึงมีลักษณะบังคับอยู่ในระดับหนึ่ง กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีอากรได้ทำธุรกรรมตามที่ขอหรือไว้ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียภาษีอากรตามที่ตกลงไว้ในสัญญา หากปฏิบัติตามสัญญา ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็จะประเมินภาษีตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

### 5.1.3 ผลอื่น ๆ

นอกเหนือจากผลทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหรือทางภาษีอากรหลัก ๆ ดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว การนำระบบการตอบข้อหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบยังมีผลส่งผลทางอื่น ซึ่งถือเป็นข้อดีของระบบการตอบข้อหรือทางภาษีอากรลักษณะนี้ ดังต่อไปนี้

#### 5.1.3.1 เพิ่มความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์หลักข้อหนึ่งของประเทศเนเธอร์แลนด์ในการนำระบบการตอบข้อหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบคือ เพื่อเพิ่มความโปร่งใสในระบบการจัดเก็บภาษีอากร โดยผ่านการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอื่น ๆ อย่างต่อเนื่อง ดังนั้นจึงมีการกำหนดข้อสัญญาที่ผู้เสียภาษีอากรต้องแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของตนให้แก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์อย่างต่อเนื่อง ซึ่งข้อมูลดังกล่าวก็จะถูกส่งให้แก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ผู้เสียภาษีอากรได้ทำขึ้นด้วย

### 5.1.3.2 เพิ่มช่องทางให้การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์โดยปกติแล้ว เริ่มต้นจากการที่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร จะต้องทำการคัดค้านการประเมินดังกล่าวไปยังเจ้าพนักงานภาษีอากรซึ่งทำการประเมินเพื่อทบทวนคำสั่งประเมินภาษี ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรยังไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทบทวนการประเมินนั้น จึงจะยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อศาล แต่ในกรณีการระงับข้อพิพาทอันเกิดจากหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า กล่าวคือ หากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามสัญญา ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องบังคับให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรปฏิบัติตามสัญญาต่อศาลได้ทันที ซึ่งเป็นการเพิ่มช่องทางการระงับข้อพิพาทอีกทางหนึ่ง

### 5.1.3.3 เพิ่มช่องทางในการเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

ระบบการทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้านั้น มีข้อกำหนดที่สำคัญข้อหนึ่งคือ ผู้เสียภาษีอากรต้องให้ข้อมูลประกอบเกี่ยวกับข้อเท็จจริงต่าง ๆ ธุรกิจที่ต้องการทำ โครงสร้างบริษัทในทางระหว่างประเทศของผู้เสียภาษีอากร ข้อมูลของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท รวมทั้งยังต้องยอมรับว่าข้อมูลที่ใช้ประกอบดังกล่าวไม่เป็นความทางการค้าอีกด้วย ซึ่งข้อมูลเหล่านี้มีประโยชน์มากต่อการเข้าใจลักษณะการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอากร อีกทั้งยังเป็นการทำให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีข้อมูลที่เป็นปัจจุบันเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วอีกด้วย อย่างไรก็ตามผลกระทบข้อนี้อาจเป็นข้อเสียที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องยอมรับ เนื่องจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจใช้ข้อมูลเหล่านั้นมาใช้ในการประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรได้ ดังนั้นก่อนที่ผู้เสียภาษีอากรจะตัดสินใจขอหารือไปนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะต้องมั่นใจว่าเสียก่อนว่า ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะมีความเห็นเช่นเดียวกันและเป็นไปตามที่ผู้เสียภาษีอากรได้คาดหมายไว้

### 5.1.3.4 ความง่ายต่อการจัดเก็บภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้ตกลงกันไว้ล่วงหน้าแล้วเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นหากผู้เสียภาษีอากรได้ทำธุรกรรมตามที่ขอหารือ จะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีความง่ายขึ้น กล่าวคือ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไม่จำเป็นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ ของธุรกรรมของผู้เสียภาษีอากรทุกครั้งที่มีการจัดเก็บภาษีอากร เพียงแค่พิจารณาว่าผู้เสียภาษีอากรได้ปฏิบัติถูกต้องตามที่ได้ตกลงทำสัญญากันไว้หรือไม่ หรือพิจารณาเพียงว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้ปฏิบัติผิดไปจาก “ข้อสันนิษฐานสำคัญ” ซึ่งเป็นข้อสัญญาที่ทำให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรสามารถใช้สิทธิเลิกสัญญาได้ทันทีหากตรวจพบว่าผู้เสียภาษี

อากรมิได้ปฏิบัติตามข้อสันนิษฐานดังกล่าว อันส่งผลให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีอากร อันเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรอีกทางหนึ่ง

#### 5.1.3.5 ส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ

ประเทศเนเธอร์แลนด์นำระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้ามาใช้สำหรับบริษัทข้ามชาติที่มีการลงทุนค่อนข้างสูงเป็นหลัก ไม่ว่าจะเป็นเรื่องความแน่นอนในการได้รับสิทธิการยกเว้นภาษีจากเงินปันผล ผลทางภาษีจากการจัดตั้งธุรกิจลักษณะ Hybrid Entity การลงทุนทางการเงินในลักษณะตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน หรือตีความเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรก็ตาม ซึ่งจะทำให้บริษัทข้ามชาติเหล่านั้นมีความมั่นใจในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากร และทราบถึงผลทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมได้อย่างชัดเจนแน่นอน ซึ่งในปี ค.ศ. 2005 มีบริษัทข้ามชาติที่เข้าทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรถึง 196 บริษัท<sup>12</sup> และแม้ว่าประเทศเนเธอร์แลนด์จะมีการปรับเปลี่ยนการขอหรือทางภาษีอากรในปี ค.ศ. 2001 ให้มีความเคร่งครัดขึ้น แต่ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวก็ยังคงเป็นสิ่งดึงดูดสำคัญของระบบภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>13</sup> ตามที่ระบุไว้ในรายงานการสัมมนาซึ่งจัดขึ้นโดย KPMG ในกรุงลอนดอน เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม ค.ศ. 2006 ตอนหนึ่งว่า “สิ่งที่ยืนยันได้ว่ระบบภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์น่าดึงดูดคือระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรซึ่งทำให้การปรับใช้กฎหมายภาษีอากรมีความชัดเจนแน่นอนและเข้าถึงง่ายกว่าในประเทศสหราชอาณาจักร”<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Beheersverslag Belastingdienst 2004 and 2005; Ministerie van Financiën, “Kengetallen APA/ATR-praktijk 2003,” <<http://www.minfin.nl/DGB04-593.doc>> (Sep 2006). cited in Michiel van Dijk, Francis Weyzig, and Richard Murphy, “The Netherlands: The Tax Haven,” 2006, p. 36. Retrieved November 10, 2009, from [http://somo.nl/html/paginas/pdf/netherlands\\_tax\\_haven\\_2006\\_NL.pdf](http://somo.nl/html/paginas/pdf/netherlands_tax_haven_2006_NL.pdf).

<sup>13</sup> Michiel van Dijk, Francis Weyzig, and Richard Murphy, “The Netherlands: The Tax Haven,” 2006, p. 37. Retrieved November 10, 2009, from [http://somo.nl/html/paginas/pdf/netherlands\\_tax\\_haven\\_2006\\_NL.pdf](http://somo.nl/html/paginas/pdf/netherlands_tax_haven_2006_NL.pdf).

<sup>14</sup> KPMG, “Compliance to Performance Seminar,” London, UK, 25 May 2006, Summary of proceedings, p. 18. Cited in Michiel van Dijk, Francis Weyzig, and Richard Murphy. *Ibid.* p. 37.

| ปี<br>(ค.ศ.) | ATRs   |        |       |     | APAs   |        |       |     | ATRs ช่วงเปลี่ยนผ่าน |        |       |     |
|--------------|--------|--------|-------|-----|--------|--------|-------|-----|----------------------|--------|-------|-----|
|              | ยอมรับ | ปฏิเสธ | อื่นๆ | รวม | ยอมรับ | ปฏิเสธ | อื่นๆ | รวม | ยอมรับ               | ปฏิเสธ | อื่นๆ | รวม |
| 2005         | 196    | 15     | 30    | 241 | 86     | 10     | 23    | 119 | 11                   | 1      | 2     | 14  |
| 2004         | 144    | 14     | 40    | 198 | 51     | 17     | 29    | 97  | 14                   | 7      | 4     | 25  |
| 2003         |        |        |       | 257 |        |        |       | 77  |                      |        |       | 83  |

อื่นๆ : เป็นกรณีที่มีการถอนคำร้องและกรณีอื่นๆ

## 5.2 กรณีของประเทศไทย

เมื่อการกำหนดให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องผูกพันต่อหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยผลของกฎหมายมีข้อเสียและความยุ่งยากในทางปฏิบัติค่อนข้างมาก ดังที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4 เรื่องข้อเสียของการทำให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันกรมสรรพากรโดยผลของกฎหมาย การนำระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์มาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาอันเกิดจากการไม่มีผลผูกพันและการขาดผลบังคับของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร จึงมีความเหมาะสมมากกว่า เนื่องจากไม่ก่อให้เกิดข้อเสียและความยุ่งยากเหมือนกรณีการกำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันกรมสรรพากรโดยผลของกฎหมาย ดังที่จะกล่าวต่อไป

### 5.2.1 ไม่ก่อให้เกิดข้อพิพาทอันเกิดจากการไม่เห็นด้วยกับความเห็น

กระบวนการทำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญา อาศัยความร่วมมือกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยเปิดโอกาสให้ทั้งสองฝ่ายได้ประชุมร่วมกันเพื่อเสนอความคิดเห็นของฝ่ายตนและเจรจากันได้ในระดับหนึ่ง ส่งผลให้ทั้งสองฝ่ายได้ทำความเข้าใจกันตั้งแต่ต้นเกี่ยวกับจุดยืนในความเห็นทางกฎหมายของแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีอากรจะทำการชัดเจน ปัญหาการเกิดข้อพิพาทในกรณีที่เห็นด้วยกับความเห็นในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรย่อมไม่เกิดขึ้น กรณีการไม่เห็นด้วยกับความเห็นในหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรซึ่งเป็นเหตุที่ทำให้เกิดข้อพิพาทในภายหลังจึงไม่เกิดขึ้น อันเป็นการประหยัดเวลาและทรัพยากรของทั้งสองฝ่าย และส่งเสริมความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้เป็นอย่างดี หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับความเห็นของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ไม่จำเป็นต้องเข้าทำสัญญากับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ไม่จำเป็นต้องผูกพันกับความเห็นที่ได้ให้กับผู้เสียภาษีอากร

### 5.2.2 ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีความสมัครใจในการตอบ

การที่หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะนี้มีพื้นฐานมาจากการเจรจาต่อรองกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร จึงส่งผลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรน่าจะยอมที่จะผูกพันตนตามสัญญามากกว่าการผูกพันตนโดยผลของกฎหมาย

### 5.2.3 ความง่ายในการตรวจสอบความสุจริตในการขอหารือของผู้เสียภาษีอากร

ในการขอหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรจะต้องส่งข้อมูลโดยละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีอากรจะทำการ รวมถึงรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับองค์กรของผู้เสียภาษีอากรด้วยให้แก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งแม้ในท้ายสุดทั้งสองฝ่ายจะมีได้ทำสัญญากัน ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ยังอาจใช้ข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้มาใช้ในการตรวจสอบผู้เสียภาษีอากรได้ ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรที่จะขอหารือทางภาษีอากรในลักษณะนี้จะต้องพิจารณามาอย่างถี่ถ้วนแล้วว่าการขอหารือดังกล่าว ผลของการวินิจฉัยจะเป็นไปตามความเห็นของตน

### 5.2.4 ความง่ายในการนำมาปรับใช้

ปัญหาสำคัญข้อหนึ่งของการกำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีผลผูกพันโดยผลของกฎหมายนั่นคือ ความจำเป็นต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจอย่างชัดเจนแก่กรมสรรพากรในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรและต้องมีกฎหมายบัญญัติรับรองผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรอีกด้วย ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาในการตรากฎหมายค่อนข้างนาน อีกทั้งยังต้องกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมากมาย แต่หากกรมสรรพากรตัดสินใจนำหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้ามาปรับใช้ ปัญหาเหล่านี้จะไม่เกิดขึ้น เนื่องจากกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะเข้าทำสัญญาผูกพันตนกับผู้เสียภาษีอากรได้อยู่แล้ว กล่าวคือ ตามข้อ 2 (3) แห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551 ซึ่งได้กำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่ “ปฏิบัติหน้าที่อื่นใดตามที่มีกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรม...” ซึ่งตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจควบคุมดูแลการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นการบัญญัติให้อำนาจกรมสรรพากรไว้ค่อนข้างกว้าง จึงพอที่จะตีความได้ว่ากรมสรรพากรย่อมมีอำนาจในการเข้าทำสัญญากับผู้เสียภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นหากเปรียบเทียบกับกรณีที่มีความคล้ายคลึงกัน นั่นคือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแล้ว จะเห็นได้ว่าการกำหนดให้กรมสรรพากรสามารถทำข้อตกลงดังกล่าวกับผู้เสียภาษีอากรได้นั้น ถูกกำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ซึ่งมีสถานะเป็นเพียง

คำสั่งที่มีผลบังคับภายในกรมสรรพากรเท่านั้น แต่กรมสรรพากรก็ยังสามารถเข้าทำสัญญากับผู้เสียภาษีอากรได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าหากกรมสรรพากรจะนำระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้ามาใช้ กรมสรรพากรย่อมสามารถออกคำสั่งมาเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการทำสัญญาดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน

#### 5.2.5 สอดคล้องกับนโยบายของกรมสรรพากรในปัจจุบัน

ในปัจจุบันกรมสรรพากรใช้นโยบายการกำกับดูแลในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเน้นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจในหน้าที่เสียภาษีอากรของตน และให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีอากรทำการเสียภาษีอากรอย่างถูกต้องแทนที่นโยบายการบังคับจัดเก็บ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีทัศนคติที่ดีต่อกรมสรรพากร ดังนั้นการนำระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบมาใช้ มีความสอดคล้องกับนโยบายการกำกับดูแลดังกล่าว เนื่องจากทั้งกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากรได้มีโอกาสเข้ามาประชุมร่วมกันและแสดงความเห็นเกี่ยวกับข้อกฎหมายต่าง ๆ ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีทัศนคติที่ดีต่อกรมสรรพากร

อย่างไรก็ตาม ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าการให้อำนาจแก่กรมสรรพากรเข้าทำสัญญากับผู้เสียภาษีอากรนั้น อาจส่งผลให้กรมสรรพากรใช้อำนาจเกินขอบเขตตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ ซึ่งขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นจึงควรกำหนดกรอบอำนาจและประเด็นที่กรมสรรพากรจะสามารถเข้าทำสัญญากับผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนด้วย โดยอาจกำหนดเช่นเดียวกับประเทศเนเธอร์แลนด์ก็ได้ ได้แก่ สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผล ภาระภาษีอันเกิดจากตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน และการพิจารณาความมีอยู่และประเภทของสถานประกอบการถาวร

แม้ว่าประเด็นที่สามารถตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าได้ถูกจำกัดอยู่เพียงสามประเด็นเท่านั้น แต่ทั้งสามประเด็นนี้มีความสำคัญซึ่งก่อให้เกิดปัญหาค่อนข้างมาก เนื่องจากเป็นประเด็นที่มีความซับซ้อน หลักเกณฑ์ในการพิจารณายังไม่มี ความแน่นอน และเกี่ยวเนื่องกับการลงทุนจากบริษัทที่ใช้เงินลงทุนสูงอีกด้วย อีกทั้งประเทศไทยเป็นประเทศที่รับการลงทุนจากต่างประเทศด้วย ดังนั้นเพียงแก้ไขปัญหทั้งสามประเด็นนี้ได้แล้ว ก็ถือได้ว่าเป็นการแก้ไขปัญหาเรื่องความไม่แน่นอนของกฎหมายภาษีอากรไปได้เป็นอย่างมาก และยังเป็นการส่งเสริมการลงทุนได้เป็นอย่างดีอีกด้วย