

บทที่ 6

สรุปและข้อเสนอแนะ

1. สรุป

ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเนเธอร์แลนด์มีการกำหนดหน้าที่ในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรทั้งที่กำหนดโดยกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติและที่เป็นไปตามหลักกฎหมายปกครองทั่วไป นั่นคือหลักการกระทำทางปกครองที่ดี ซึ่งหน้าที่ที่กำหนดโดยกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัตินั้น มีเพียงส่วนน้อยและเป็นการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในบางประเด็นเท่านั้น ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 แต่โดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นหน้าที่ตามหลักกฎหมายปกครองซึ่งไม่มีกฎหมายลายลักษณ์อักษรกำหนดไว้อย่างชัดเจน แต่ประเทศเนเธอร์แลนด์ก็ยังถือว่าระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของตนเป็นระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เป็นทางการ มีผลผูกพันต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็นสองลักษณะคือ การตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไป และการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ เมื่อผู้เสียภาษีอากรมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรกับธุรกรรมที่ตนได้ทำขึ้นหรือกำลังจะทำ ทั้งที่เป็นปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอหารือพร้อมทั้งแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกรรมและความเห็นเบื้องต้นไปยังสำนักงานภาษีอากรที่ตนอยู่ในเขตการจัดเก็บภาษีอากร และเมื่อสำนักงานภาษีอากรได้รับข้อหาหรือทางภาษีอากรดังกล่าวแล้ว จะพิจารณาว่าเป็นข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปหรือลักษณะเฉพาะเพื่อเข้าสู่กระบวนการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรต่อไป

ในกรณีที่เป็นข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะทั่วไปนั้น แบ่งออกได้เป็นสองลักษณะคือ การออกนโยบาย และการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะข้อผูกพันตน ซึ่งโดยปกติแล้วสำนักงานภาษีอากรสามารถพิจารณาตอบข้อหาภาษีอากรในลักษณะข้อผูกพันตนได้ทันที โดยถือเป็นความรับผิดชอบเด็ดขาดของสำนักงานภาษีอากรนั้น และสามารถตอบได้ทั้งประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงและประเด็นข้อกฎหมาย อย่างไรก็ตามในกรณีที่เป็นปัญหาข้อกฎหมายที่ยังไม่เคยมีการออกนโยบายการเงินมาก่อน ซึ่งคำตอบอาจมีผลเป็นบรรทัดฐานให้แก่กรณีอื่น ๆ ได้ สำนักงานภาษีอากรจะต้องส่งข้อหาหรือทางภาษีอากรดังกล่าวไปยังกลุ่มผู้เชี่ยวชาญซึ่งมีหน้าที่ในการตีความกฎหมายภาษีอากรและออกร่างนโยบายการเงิน เพื่อขอความเห็นในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรนั้น หากกลุ่มผู้เชี่ยวชาญพิจารณาแล้วว่าข้อหาหรือทางภาษีอากรดังกล่าวไม่

จำเป็นต้องออกเป็นนโยบายการเงิน กลุ่มผู้เชี่ยวชาญก็จะให้ความเห็นกลับไปยังสำนักงานภาษีอากร เพื่อให้ทำการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะข้อผูกพันต่อไป และถือว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวผูกพันฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเฉพาะต่อผู้เสียภาษีอากรที่ขอหารือมานั้น ส่วนในกรณีที่กลุ่มผู้เชี่ยวชาญพิจารณาแล้วเห็นว่าปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวมีความจำเป็นต้องออกเป็นนโยบายการเงิน กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะแจ้งความเห็นดังกล่าวแก่สำนักงานภาษีอากรเพื่อแจ้งต่อผู้เสียภาษีอากรทราบต่อไป แต่ข้อกำหนดนี้มิได้ตัดอำนาจของสำนักงานภาษีอากรในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าว สำนักงานภาษีอากรยังสามารถตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้นได้ ส่วนการออกนโยบายการเงินนั้น เมื่อกลุ่มผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่าควรออกนโยบายการเงิน กลุ่มผู้เชี่ยวชาญก็จะทำการร่างนโยบายการเงินขึ้นมาให้แล้วเสร็จภายใน 6 สัปดาห์ เว้นแต่เป็นปัญหาข้อกฎหมายที่มีความซับซ้อน และส่งให้แก่อธิบดีกรมสรรพากรและบุคลากรและอธิบดีกรมนโยบายภาษีอากรและบุคลากร เพื่ออนุมัติและประกาศบังคับใช้เป็นนโยบายการเงินต่อไป และเมื่อประกาศใช้แล้ว นโยบายการเงินดังกล่าวฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรผูกพันต่อผู้เสียภาษีอากรเป็นการทั่วไป

ในกรณีที่เป็นการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะนั้น เป็นการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้า โดยเมื่อสำนักงานภาษีอากรได้รับข้อหารือทางภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากร และพิจารณาเห็นว่าข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะเฉพาะ อันได้แก่ประเด็นเกี่ยวกับ สิทธิการได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผล โครงสร้างในทางระหว่างประเทศเกี่ยวกับรูปแบบของตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน และ Hybrid Entity และการตีความสถานประกอบการถาวร สำนักงานภาษีอากรจะส่งข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าวไปยัง APA/ATR Team ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของสำนักงานบริหารภาษีสำหรับผู้เสียภาษีธุรกิจและบริษัทขนาดใหญ่แห่งเมืองรอตเตอร์ดัม โดยการวินิจฉัยข้อหารือนั้น นอกเหนือจาก APA/ATR Team จะพิจารณาข้อเท็จจริงตามผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นมาพร้อมกับข้อหารือแล้ว ยังมีการประชุมปรึกษาหารือกับผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย และเมื่อวินิจฉัยเสร็จแล้ว APA/ATR Team จะส่งคำแนะนำของตนกลับไปยังสำนักงานภาษีอากรเพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรเข้ามาทำสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้า ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะยอมทำสัญญาดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ โดยสัญญากำหนดความรับผิดชอบกำหนดให้เป็นสัญญาที่อยู่ภายใต้กฎหมายแพ่ง ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องอยู่ภายใต้กฎหมายแพ่ง อันส่งผลให้ทั้งสองฝ่ายต้องปฏิบัติตามสัญญา หากฝ่ายใดกระทำผิดสัญญา คู่สัญญาอีกฝ่ายย่อมมีสิทธิที่จะฟ้องต่อศาลแผนกคดีแพ่งเพื่อให้บังคับการให้เป็นไปตามสัญญาได้ แต่ผลบังคับที่มีต่อผู้เสียภาษีอากรนั้น

มิได้เป็นผลบังคับให้ผู้เสียหายอากรต้องปฏิบัติตามสัญญาโดยเด็ดขาด หากแต่เป็นเพียงผลบังคับในลักษณะการห้ามอุทธรณ์เท่านั้น นอกจากนั้นในสัญญากำหนดความรับผิดชอบจะมีข้อตกลงที่ให้ผู้เสียหายสิ้นผลเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายในภายหลังอีกด้วย อย่างไรก็ตามหากกฎหมายที่ออกมาภายหลังนั้นให้ประโยชน์แก่ผู้เสียหายอากรน้อยกว่าสิทธิที่ได้รับตามสัญญา ผู้เสียหายอากรก็ยังคงได้รับประโยชน์ตามสัญญากำหนดความรับผิดชอบอยู่ตามระยะเวลาผ่อนผันที่ได้ตกลงไว้ หรือจนกว่าจะครบกำหนดของสัญญา ขึ้นอยู่กับระยะเวลาใดสั้นกว่า

แม้ระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรของประเทศไทยไม่มีกฎหมายกำหนดหน้าที่ในการตอบไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกับประเทศเนเธอร์แลนด์ แต่แตกต่างจากระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของเนเธอร์แลนด์ หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรแต่อย่างใด โดยตามแนวทางปฏิบัติที่ กม. 1/2550 เรื่องถือว่าเป็นเพียงความเห็นทางกฎหมายเท่านั้น ซึ่งไม่มีผลเปลี่ยนแปลงกฎหมาย ผู้เสียหายอากรยังคงต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด และกรมสรรพากรยังมีอำนาจประเมินภาษี เพื่อให้การเสียภาษีอากรเป็นไปตามกฎหมายได้ อีกทั้งความเห็นของศาลก็ยังคงเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับความเห็นของกรมสรรพากรว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นเพียงคำแนะนำเท่านั้น และยังไม่ปรับใช้หลักสุจริตมาเพื่อคุ้มครองผู้เสียหายอากรที่สุจริตอย่างเต็มที่เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงความเห็นของกรมสรรพากรในภายหลังในทางที่เป็นผลร้ายต่อผู้เสียหายอากร ย่อมส่งผลให้ผู้เสียหายอากรต้องเสียหายทั้งที่เป็นจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียเพิ่ม เบี้ยปรับเงินเพิ่ม ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการทางธุรกิจ เป็นต้น แม้จะมีมาตรการเยียวยาความเสียหายของผู้เสียหายอากร กล่าวคือหากผู้เสียหายอากรที่สุจริตได้เสียภาษีอากรตามคำแนะนำในหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร ผู้เสียหายอากรก็จะได้อดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่ความเสียหายของผู้เสียหายอากรที่เกี่ยวกับการเตรียมการทางธุรกิจก็ยังคงมีอยู่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบธุรกิจซึ่งต้องการความแน่นอนชัดเจนในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากร เช่น ในส่วนที่เกี่ยวกับการพิจารณาความมีอยู่และประเภทของสถานประกอบการถาวร ซึ่งมีผลต่อการได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งหลักเกณฑ์ในการพิจารณายังไม่มี ความชัดเจน หากมีการเปลี่ยนแปลงความเห็นของกรมสรรพากรในภายหลังในเรื่องนี้ ย่อมส่งผลเสียหายต่อโครงสร้างการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งวิธีการแก้ไขปัญหาคาราคาซังของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรดังกล่าว อาจทำได้โดยการบัญญัติกฎหมายรับรองไว้ก็ได้ แต่การทำเช่นนั้นอาจส่งผลเสียหลายประการ

ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนขอเสนอแนะให้แก้ไขปรับปรุงระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

2. ข้อเสนอแนะ

2.1 นำระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์มาปรับใช้

ด้วยระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรในปัจจุบันเห็นว่าหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรมีสถานะที่ไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามที่ตนได้วินิจฉัยตอบข้อหาหรือไว้ จนส่งผลให้เกิดความเสียหายแก่ทั้งผู้เสียภาษีอากรและกรมสรรพากรในหลายประการ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรกำหนดให้หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรมีผลผูกพันกรมสรรพากร แต่การบัญญัติกฎหมายให้กรมสรรพากรต้องผูกพันคำวินิจฉัยของตนในหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรอาจยังไม่ใช่วิธีการแก้ไขปัญหาคำวินิจฉัยที่ดีที่สุด เนื่องจากการที่กรมสรรพากรต้องผูกพันโดยผลของกฎหมายดังกล่าว แม้จะทำให้หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรสถานะทางกฎหมายมีความชัดเจนและผู้เสียภาษีอากรสามารถใช้กล่าวอ้างต่อกรมสรรพากรได้ แต่ก็อาจส่งผลเสียในหลายกรณีด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการทำให้กรมสรรพากรขาดความยืดหยุ่นในการตอบข้อหาหรือ อาจเป็นการเพิ่มข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากร อาจเป็นการสนับสนุนผู้เสียภาษีอากรที่ทุจริต และมียุ่งยากในการกำหนดหลักเกณฑ์ ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าการนำระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญาล่วงหน้าของประเทศเนเธอร์แลนด์มาปรับใช้ จะไม่ก่อให้เกิดข้อเสียดังกล่าว อย่างไรก็ตามด้วยความที่หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะนี้ เป็นการทำสัญญาระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากร จึงควรมีการกำหนดประเด็นที่กรมสรรพากรสามารถตอบได้ไว้เป็นการเฉพาะด้วย เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาการกรมสรรพากรใช้อำนาจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ในการนำระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้ามาปรับใช้กับประเทศไทยนั้น อาจนำมาปรับใช้ได้ 2 วิธีด้วยกันได้แก่

(1) ออกคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบได้ เช่นเดียวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 โดยกำหนดหลักเกณฑ์ประเด็นที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอหาหรือไว้อย่างชัดเจน โดยในเบื้องต้นอาจกำหนดไว้เป็น 3 ประเด็น เช่นเดียวกับกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้แก่ สิทธิในการได้รับ

ยกเว้นภาษีเงินปันผล การพิจารณาภาระภาษีอันเกิดจากตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน และการพิจารณาความมีอยู่และประเภทของสถานประกอบการถาวร ซึ่งข้อเสนอเช่นนี้ แม้ไม่ได้ทำให้สถานะทางกฎหมายของสัญญาดังกล่าวมีความชัดเจน แต่ทำให้สามารถนำระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรลักษณะนี้มาปรับใช้ได้ง่ายและโดยทันที

(2) แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติอำนาจหน้าที่กรมสรรพากรให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น พร้อมทั้งบัญญัติให้กรมสรรพากรมีอำนาจเข้าทำสัญญากับผู้เสียภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรได้ด้วย เพื่อให้สถานะทางกฎหมายของสัญญากำหนดความรับผิดมีความชัดเจน แล้วจึงตราเป็นคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดเช่นเดียวกับข้อเสนอในข้อ (1) ต่อไป อย่างไรก็ตาม การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวต้องใช้เวลาในการพิจารณาค่อนข้างนาน เนื่องจากต้องศึกษาถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นในเรื่องอื่น ๆ ด้วย

ส่วนกระบวนการจัดทำสัญญากำหนดความรับผิดนั้น ผู้เขียนขอเสนอให้ตั้งหน่วยงานพิเศษขึ้นมาหรือกำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งทำหน้าที่วินิจฉัย โดยเฉพาะ เพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพในการตีความกฎหมายและการปรับใช้นโยบาย ส่วนการยื่นขอหารือนั้น ให้ผู้เสียภาษีอากรขอหารือโดยตรงกับหน่วยงานดังกล่าว หรือจะยื่นผ่านสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาก็ได้ โดยต้องยื่นพร้อมกับข้อเท็จจริงโดยละเอียดของธุรกรรมที่จะทำ สัญญาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง โครงสร้างในทางระหว่างประเทศของบริษัท รายชื่อผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท พร้อมทั้งความเห็นเบื้องต้นของผู้เสียภาษีอากรด้วย เพื่อเป็นข้อมูลแก่กรมสรรพากรในการวินิจฉัยได้อย่างถูกต้อง และเพื่อเป็นข้อมูลสารสนเทศที่จะนำมาแลกเปลี่ยนกับประเทศคู่อนุสัญญาอีกด้วย นอกจากนั้นในการวินิจฉัยขอหารือภาษีอากร ให้เปิดโอกาสแก่ผู้เสียภาษีอากรในการเข้าปรึกษาหารือให้ความเห็นกับหน่วยงานที่วินิจฉัยด้วย และเมื่อวินิจฉัยเสร็จแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจะเข้าทำสัญญากำหนดความรับผิดดังกล่าวหรือไม่ก็ได้

ส่วนเนื้อหาของสัญญา ผู้เขียนขอเสนอให้นำสัญญากำหนดความรับผิดของประเทศเนเธอร์แลนด์¹ มาปรับใช้ โดยอย่างน้อยต้องกำหนดให้มีข้อตกลงหลักดังต่อไปนี้

- (1) ข้อตกลงห้ามอุทธรณ์คดีค้าน เพื่อเป็นการบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามสัญญา เพื่อมิให้เป็นการเสียเวลาของกรมสรรพากรโดยเปล่าประโยชน์ อีกทั้งผู้เสียภาษีอากรได้มีส่วนร่วมกับการทำสัญญาเป็นอย่างมาก หากผู้เสียภาษีอากร

¹ ดู ภาคผนวก จ.

ไม่เห็นด้วยย่อมสามารถโต้แย้งได้อยู่แล้วในขณะที่ทำสัญญา และการทำสัญญา ผู้เสียภาษีอากรมิได้ถูกบังคับให้ต้องเข้าทำสัญญาแต่อย่างใด

- (2) ข้อตกลงที่เป็นเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ที่อาจทำให้ สัญญากำหนดความรับผิดชอบผลไว้ด้วย (Critical Assumption) กล่าวคือ ข้อเท็จจริงและเหตุการณ์แวดล้อมต่าง ๆ ซึ่งผู้เสียภาษีอากรใช้ขอหาหรือภาษีอากรจะไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ และผู้เสียภาษีอากรได้ให้และจะให้ข้อมูลที่ถูกต้องและครบถ้วนเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของตนต่อกรมสรรพากร และข้อมูลดังกล่าวจะเป็นข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรได้ให้หรือจะให้แก่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในต่างประเทศ เพื่อให้กรมสรรพากรมีสิทธิเลิกสัญญาได้ทันทีที่มีการปฏิบัติผิดสัญญาโดยผู้เสียภาษีอากร
- (3) ข้อตกลงให้สัญญากำหนดความรับผิดชอบกรมสรรพากรมีสิทธิเลิกสัญญากำหนดความรับผิดชอบและทำการประเมินภาษีย้อนหลังได้ทันที เมื่อมีการตรวจพบว่าข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรให้ไม่ตรงกับความเป็นจริง
- (4) ข้อตกลงให้สัญญากำหนดความรับผิดชอบผลเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายในภายหลัง โดยต้องกำหนดช้อยกเว้นในลักษณะเป็นกำหนดระยะเวลาผ่อนผันให้สัญญากำหนดความรับผิดชอบยังคงมีผลผูกพันกรมสรรพากรอยู่ เพื่อให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีอากรได้ปรับปรุงโครงสร้างการดำเนินธุรกิจของตน
- (5) ข้อตกลงให้กรมสรรพากรสามารถทำการประเมินภาษีผู้เสียภาษีอากรได้ทันทีหากผู้เสียภาษีอากรได้ทำธุรกรรมตามที่ได้อ้างหรือไว้ แต่ไม่ยอมปฏิบัติตามที่ได้ตกลงไว้ในสัญญากำหนดความรับผิดชอบ

ส่วนการระงับข้อพิพาทอันเกิดจากสัญญากำหนดความรับผิดชอบนั้น ผู้เขียนขอเสนอว่าเมื่อมีข้อพิพาทอันเกิดจากสัญญาขึ้น ให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อบังคับให้กรมสรรพากรปฏิบัติตามสัญญากำหนดความรับผิดชอบ เนื่องจากถือเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้น เพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ตามมาตรา 7 (4) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อย่างไรก็ตาม ต้องไม่เป็นการตัดสิทธิอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

2.2 บัญญัติกฎหมายให้หนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรมีผลผูกพันกรมสรรพากร

แม้การกำหนดให้กรมสรรพากรผูกพันต่อหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรโดยผลของกฎหมายจะมีข้อเสียและความยุ่งยากดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ 4 ของบทที่ 5 แต่ผู้เขียนยังเห็นว่าผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรโดยผลของกฎหมายยังคงมีความจำเป็นต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ดังนั้นจึงควรมีการบัญญัติกฎหมายให้กรมสรรพากรต้องผูกพันกับหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ตนได้วินิจฉัยไว้ด้วย แต่ไม่ควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอหาหรือในลักษณะนี้ได้ทุกประเด็น เนื่องจากหากให้กรมสรรพากรต้องผูกพันกับหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในทุกเรื่อง อาจทำให้กรมสรรพากรขาดความยืดหยุ่นในการปฏิบัติหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร หากแต่ควรบัญญัติกฎหมายให้กรมสรรพากรต้องผูกพันกับหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเฉพาะบางประเด็นเท่านั้น โดยกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจกำหนด

นอกจากนั้น ไม่ควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์โต้แย้งหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรได้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรอย่างหนึ่งคือการลดจำนวนข้อพิพาททางภาษีอากร หากอนุญาตให้สามารถอุทธรณ์โต้แย้งได้ ก็เท่ากับเป็นการเพิ่มจำนวนข้อพิพาททางภาษีอากร แม้การห้ามอุทธรณ์คัดค้านจะไม่เป็นการลดจำนวนข้อพิพาททางภาษีอากร เพราะสุดท้ายแล้วหากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีก็ต้องอุทธรณ์การประเมิน แต่อย่างน้อยก็เป็นการขยายระยะเวลาในการเกิดข้อพิพาทขึ้น ทั้งยังเป็นการให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีอากรได้ปรึกษาหารือกับกรมสรรพากร และมีผลเป็นการสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย