บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาของการศึกษา

ในระบบภาษีประเมินตนเองที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้ถูกต้อง ในการที่ผู้เสียภาษีจะทราบถึงจำนวนภาระภาษี ผู้เสียภาษีย่อมต้องการได้รับข้อมูลและการรับฟังจากรัฐ รวมทั้งยังต้องการได้รับความแน่นอนในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี เพื่อที่ว่าผู้เสียภาษีจะสามารถยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอย่างถูกต้อง และจะได้ไม่ต้องมีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นจากการประเมินภาษีในภายหลัง การการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรจึงเป็นภารกิจหนึ่งของกรมสรรพากร ที่ควรจะต้องให้การปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีในการตอบข้อหารือโดยถูกต้องและเป็นธรรม ในปัจจุบันหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไม่มีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครอง จึงไม่ผูกพันผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร ทำให้กรมสรรพากรและหน่วยงานทางปกครอง รวมทั้งศาล ไม่อาจให้ความคุ้มครองแก่ผู้เสียภาษีที่ได้รับความเสียหายจากการเชื่อถือตามการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เนื่องจากไม่อาจนำระบบการอุทธรณ์ภาษีมาใช้บังคับกับการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรได้ ความเป็นธรรมในทางภาษีของการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในปัจจุบันจึงยังมีข้อถกเถียงถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี จึงควรที่จะมีการปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในประการใดบ้าง ดังจะได้กล่าวต่อไป

การที่กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่บริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญที่สุดลำดับหนึ่ง เนื่องจากภาษีสรรพากรเป็นรายได้หลักของประเทศ โดยมีภาระหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ล้วนแล้วแต่เป็นภาษีอากรประเมินตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จุดเริ่มต้นของระบบภาษีอากรประเมินก็คือ การประเมินตนเอง (self assessment) ที่ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและชำระภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการสำหรับภาษีนั้นๆ และเมื่อพ้นกำหนดเวลาในการยื่นแบบประเมินตนเองแล้ว เจ้าหน้าที่ประเมินก็จะตรวจสอบการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีดังกล่าว

โดยหากผู้เสียภาษีรายใดไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องก็อาจถูกประเมินภาษีเพิ่มขึ้นรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

องค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีประเมินตนเองก็คือ การให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยทางภาษี หรือการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร เนื่องจากการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรจะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถทราบถึงภาระภาษีของตนได้ล่วงหน้า และเกิดความมั่นใจในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีให้ถูกต้อง อันจะเป็นการลดภาระในการตรวจสอบการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรยังช่วยให้ผู้เสียภาษีเกิดความมั่นใจในแนวทางปฏิบัติหรือการตีความปัญหากฎหมายภาษีอากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่แน่นอน

จากการศึกษาระบบการให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยทางภาษีอากรที่ดีนั้น ควรจะต้องสามารถให้ข้อมูลและกำหนดภาระภาษีของผู้เสียภาษีที่หารือมาได้อย่างถูกต้อง และหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับปัญหากฎหมายภาษีอากรควรจะต้องผูกพันและสามารถใช้ยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้

สำหรับการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรประเทศไทยนั้น การที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 5 บัญญัติให้กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่และควบคุมการประเมินการจัดเก็บภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ จึงมีนัยให้หมายรวมไปถึง มีหน้าที่ในการวินิจฉัยให้คำแนะนำทางภาษีอากร หรือการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรด้วย แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะไม่ได้บัญญัติถึงหน้าที่ในการตอบข้อหารือภาษีอากรไว้โดยตรงแต่ประการใด และหนังสือตอบข้อหารือ (Private Ruling) คือ หนังสือหรือเอกสารใดๆ ที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้แก่ผู้เสียภาษีที่ได้ยื่นคำร้องขอเพื่อขอคำแนะนำและคำวินิจฉัยมาในเรื่องปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากร ระบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในปัจจุบันได้ดำเนินการไปตามแนวปฏิบัติซึ่งออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น และไม่มีกฎหมายแม่บทที่บัญญัติครอบคลุมถึงการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร นอกจากนี้ตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาและศาลปกครองในปัจจุบัน ก็ยังถือว่าหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนั้นไม่มีผลผูกพันระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีที่ขอหารือ โดยถือว่าการตอบข้อหารือเป็นเพียงความเห็นของเจ้าหน้าที่เท่านั้น ในปัจจุบันนี้หนังสือตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรจึงไม่มีผลผูกพันระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษี และไม่อาจอุทธรณ์ไปยังศาลภาษีอากร ระบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรจึงยังไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามรูปแบบขององค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development) หรือ OECD

หากสามารถนำระบบการตอบข้อหาหรือภาษีอากรที่ดีอย่างเช่น ระบบของประเทศออสเตรเลีย ที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายรับรองสถานภาพและผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร มาใช้ในการปฏิรูประบบการตอบข้อหาหรือกรมสรรพากรก็น่าจะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในอนาคตต่อไป

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

การปฏิรูประบบการตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร มีวัตถุประสงค์ของการศึกษาในสารนิพนธ์โดยสรุป ดังนี้

- 2.1 เพื่อให้ทราบถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการให้ตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร
- 2.2 เพื่อให้ทราบถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการให้คำแนะนำและการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย
- 2.3 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ และวิธีการนำระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่มีผลผูกพันทางกฎหมายของประเทศออสเตรเลียมาปรับปรุงระบบการตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร

3. สมมติฐานของการศึกษา

ในการทำรายงานฉบับนี้ ผู้เขียนมีสมมติฐานเบื้องต้นว่า ระบบการตอบข้อหาหรือกรมสรรพากรในปัจจุบันควรจะต้องมีการดำเนินการปฏิรูปอย่างจริงจัง เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี โดยการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้เกิดการรับรองสถานภาพและผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร ระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร

4. วิธีการศึกษา

สารนิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ตลอดจนระเบียบ ประกาศ คำสั่ง ที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากร หนังสือคำอธิบาย บทความ คำพิพากษา

ของศาล ข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงความเห็นของบุคคลที่เกี่ยวข้อง มาใช้ในการพิจารณาวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรค แล้วนำเสนอข้อมูลโดยการพรรณนา เปรียบเทียบ และวิเคราะห์ประเด็นต่างๆ เพื่อหาข้อสรุปและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา สำหรับการปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากรประเทศไทย

5. ขอบเขตของการศึกษา

สารนิพนธ์ฉบับนี้มุ่งเน้นศึกษาหลักการ แนวคิด แนวปฏิบัติ ปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรประเทศไทย และระบบการให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยทางภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย จากนั้นจะได้ศึกษาวิเคราะห์ถึงแนวทางในการนำหลักการในการให้คำแนะนำหรือการให้คำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลียมาใช้ในการปฏิรูปเพื่อพัฒนาระบบการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรประเทศไทยต่อไป

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาเรื่อง การปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ในการจัดทำสารนิพนธ์ฉบับนี้มีดังนี้

- 6.1 ทำให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากร
- 6.2 ทำให้ทราบถึงแนวความคิด และหลักการในการให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยทางภาษีในกฎหมายต่างประเทศและกฎหมายของประเทศไทย
- 6.3 ทราบถึงวิธีการนำแนวความคิดที่เหมาะสมในการให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยทางภาษีในกฎหมายต่างประเทศมาใช้ในการเสนอปรับปรุงระบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร