

บทที่ 3

ระบบคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (Tax Ruling) ของประเทศออสเตรเลีย

1. การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

1.1 บทนำ

ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ไม่ว่าจะเป็น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ จะเป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) โดยมีอธิบดี (Commissioner) เป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด ในการบังคับบัญชาเจ้าหน้าที่ทั้งหลายให้ดำเนินการในการจัดเก็บภาษีอากรตามปรัชญาในการจัดเก็บภาษีเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ นอกจากนี้ เมื่อเดือนพฤศจิกายน ค.ศ.2003 ได้มีการทบทวนกฎบัตรของผู้เสียภาษี¹ (The Taxpayers' Charter) ขึ้นมาใหม่เพื่อเป็นการกำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ตัวแทนภาษี และกรมสรรพากรออสเตรเลีย โดยในกฎบัตรฉบับนี้จะครอบคลุมถึงปรัชญาและเป้าหมายของกรมสรรพากรออสเตรเลียในการทำให้การจัดเก็บภาษีนั้นมีความชอบธรรมและอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐภายใต้กฎหมาย และยังระบุถึงการจัดการกองทุนและการให้บริการสาธารณะต่างๆของรัฐอีกด้วย โดยมีกรมสรรพากรออสเตรเลียรับผิดชอบในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรภายใต้ระบบภาษีอากรซึ่งเป็นของปวงชน ซึ่งระบบภาษีนี้นั้นก็เกิดจากการมีส่วนร่วมของประชาชนและภาระหน้าที่ตามกฎหมายด้วยนั่นเอง โดยมีกรมสรรพากรออสเตรเลียต้องช่วยผู้เสียภาษีให้เข้าใจอย่างเต็มที่ซึ่งสิทธิและหน้าที่ของตน กฎบัตรดังกล่าวนี้ไม่ได้ทำให้เกิดสิทธิทางกฎหมายเพิ่มขึ้นใหม่แต่อย่างใด ดังนั้นกฎบัตรเช่นนี้จึงเป็นแต่เพียงการนำสิทธิตามกฎหมายที่ผู้เสียภาษีคาดหวังว่าจะได้รับจากกรมสรรพากรออสเตรเลียซึ่งมีอยู่แล้วมารวบรวมขึ้น

ซึ่งประการหนึ่งในกฎบัตรของผู้เสียภาษีดังกล่าวมานี้ได้บัญญัติรับรองสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีในเรื่องที่ว่า ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะคาดหวังว่ากรมสรรพากรออสเตรเลียจะต้อง

¹ กรมสรรพากรออสเตรเลีย ATO, Retrived March 13, 2009, from

<http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/25824.htm&mnu=47593&mf p=001>

ช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยการอนุญาตให้ผู้เสียภาษีได้รับการกระทำแทนหรือการให้คำแนะนำจากบุคคลที่จัดหาให้ และต้องทำให้ผู้เสียภาษีและที่ปรึกษาของผู้เสียภาษีเชื่อมั่นได้ในคำวินิจฉัยและคำแนะนำของกรมสรรพากรออสเตรเลีย²

ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีบุคคลใดไม่พอใจในคำวินิจฉัยหรือการพิจารณาของกรมสรรพากรออสเตรเลีย กฎบัตรนี้รับรองให้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะดำเนินการ

1) ขอให้กรมสรรพากรออสเตรเลียทบทวนคำตัดสินหรือการกระทำนั้นใหม่

2) ยื่นคำร้องขอให้มีการทบทวนคำตัดสินเช่นนั้น หรือหากว่ายังไม่ได้มีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอีก ก็มีสิทธิยื่นเรื่องขอให้ทบทวนการพิจารณาไปยัง Small Taxation Claims Tribunal , AAT หรือ ศาลสหพันธรัฐ (Federal Court) หรือ

3) ร้องทุกข์เป็นการเฉพาะโดยตรงไปยังอธิบดีกรมสรรพากรออสเตรเลีย (Commissioner) หรือ ผู้ตรวจการแผ่นดินแห่งเครือจักรภพ (Commonwealth Ombudsman)

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าระบบการให้คำแนะนำและคำวินิจฉัยทางภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลียนั้นเป็นพันธกิจที่กรมสรรพากรจะต้องพยายามทำให้มีประสิทธิภาพและเกิดความเป็นธรรมสูงสุดแก่ผู้เสียภาษี³

1.2 การเสียภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลีย

การเสียภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลียในระบบประเมินตนเอง⁴ นั้น ขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีจะเริ่มจากการยื่นแบบประเมินตน (self-assessment) ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอัน

² ข้อ 8 แห่งกฎบัตรของผู้เสียภาษี (The Taxpayers' Charter) ประเทศออสเตรเลีย “

“You can expect us to:

8. give you advice and information you can rely on

.....”

³ Woellner Barkoczy, Murphy Evans, Australian Taxation Law. (Sydney:CCH Australia limited,2008), pp.1726-1729.

⁴ *Ibid*, pp.1777-1780.

เป็นการแสดงถึงมูลเหตุในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อให้กรมสรรพากรออสเตรเลียสามารถคำนวณตรวจสอบภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องมีในปีภาษีนั้นๆได้

1. การยื่นแบบและระบบการประเมิน (Lodgment and assessment system)

ขั้นตอนแรกของการประเมินก็คือการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ต่อจากนั้น กรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO)⁵ จึงจะมีอำนาจในการตรวจสอบความถูกต้องและดำเนินการประเมินภาษีในรูปแบบต่างๆสำหรับการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบหรือยื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ไม่ถูกต้อง

ขั้นตอนต่อมาในกระบวนการนี้ก็คือ ATO มีหน้าที่พิจารณาตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นเข้ามาว่ารายการใดถูกต้องหรือไม่ถูกต้องอย่างไร แล้วจึงทำการประเมินภาษีไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีภาษีนั้นๆ แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้ระบบภาษีประเมินตนเองนั้น โดยปกติแล้ว ATO จะยอมรับข้อมูลซึ่งผู้เสียภาษีได้แสดงเข้ามา และถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นหน่วยภาษีประเภทอื่นไม่ว่าจะเป็นบริษัท ฯลฯ ก็อยู่ในหลักเกณฑ์เช่นเดียวกันนี้ด้วย เมื่อ ATO เชื่อว่ามีการยื่นแบบแสดงรายการในการประเมินตนเองมาไม่ถูกต้อง ATO ก็จะมีอำนาจประเมินภาษีอย่างจำกัดเท่านั้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงมีความเสี่ยงสูงในการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองเช่นว่านี้ เนื่องจากอาจได้รับโทษทางภาษี หากว่าอธิบดีกรมสรรพากร (commissioner) ไม่ยอมรับถึงความถูกต้องในการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุคคลนั้น ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมจึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความมั่นใจในการยื่นแบบแสดงรายการและได้รับความช่วยเหลือตามสมควรจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ทั้งโดยจาก Public Rulings และ Private Rulings ของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) ซึ่งคำวินิจฉัยทางภาษี (Rulings) เหล่านี้จะเป็นการแสดงออกถึงความเห็นเกี่ยวกับการตีความกฎหมายที่ถูกต้อง และในกรณีของ Private Rulings ยังเป็นการแสดงออกถึงแนวทางการปรับใช้ต่อพฤติกรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย ซึ่งในหลายๆคราวที่คำวินิจฉัย (rulings) ยังอาจจะผูกพันต่อการยอมรับของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) ต่อธุรกรรมเช่นนั้นถึงแม้ว่าอาจจะไม่ถูกต้องก็ตาม

⁵ กรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) เป็นหน่วยงานที่หน้าที่จัดเก็บภาษีและมีอำนาจในการบังคับตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

ดังนั้น การยื่นแบบแสดงรายการเองของผู้เสียภาษี จึงเป็นประเภทของการยื่นแบบแสดงรายการที่เป็นที่ต้องการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีนั่นทำให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษีได้โดยไม่ต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบและหมายเรียกเพื่อประเมินภาษี

2. การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

ภายใต้มาตรา 161(1) ITAA36 นั้น ในแต่ละปีอธิบดีฯจะได้ประกาศเผยแพร่คำเตือน (notice) ในราชกิจจานุเบกษา (Government Gazette) เพื่อแจ้งว่าบุคคลใดมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการในช่วงเวลาดังกล่าวอย่างไรบ้าง ซึ่งโดยปกติจะเป็นวันที่ 31 ตุลาคมของทุกปี โดยในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นั้น ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องแสดงรายละเอียดของเงินได้ทั้งหมด ผลประโยชน์ที่ได้รับทั้งหมด ในปีภาษีที่มีเงินได้ดังกล่าว และยังคงแจกแจงถึงค่าลดหย่อน รายจ่าย และยังรวมถึงรายละเอียดอื่นๆอีกด้วย

ซึ่งผู้เสียภาษีบางกลุ่มก็ต้องการที่จะได้รับการเตือนจากกรมสรรพากรเช่นว่านี้ โดยเฉพาะบุคคลที่มีเงินได้จากหลายฐานะ ทั้งเป็นบุคคลธรรมดาที่ต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีประเมินตนเองอย่างเต็มที่ หรือเป็นผู้จัดการกองทุนบำเหน็จบำนาญ หรือเป็นประธานกลุ่มบริษัท (MEC groups) และกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือกองทุนสำรองเงินฝากที่ได้รับอนุญาต

บุคคลซึ่งถูกจัดว่าอยู่ในประเภทพิเศษตามคำเตือนที่รัฐบาลประกาศนั้นจะต้องพยายามกระตือรือร้นในหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการโดยทันทีที่ได้รับทราบถึงการประกาศ เช่นว่านั้น ประเด็นเกี่ยวกับการที่ผู้เสียภาษีจะต้องมามีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากร ออัสเตรเลียในการยื่นแบบนี้เองที่ทำให้ผู้เสียภาษีไม่อาจจะหลุดพ้นไปจากภาระหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

1) ระยะเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ

อธิบดีกรมสรรพากร (commissioner) มีอำนาจที่จะกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการ (ตามมาตรา 388-55(1) Sch 1 TAA)

ด้วยอำนาจเช่นว่านี้ อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้ตัวแทนภาษี (Tax Agents) ที่มีการลงทะเบียนไว้สามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแทนการที่ตัวผู้เสียภาษีจะทำเองสำหรับปีภาษีนั้น ไม่ว่าจะเป็นการยื่นแบบตามปกติหรือตามรายการพิเศษก็ได้ ซึ่งเมื่อได้อนุญาตให้ตัวแทนภาษียื่นแบบแสดงรายการแทนได้แล้ว อธิบดีกรมสรรพากรก็อาจจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการด้วยตนเองหลังจากช่วงเวลาปกติโดยไม่มีโทษทางภาษีก็ได้เช่นกัน แต่ถึงอย่างไรอธิบดีกรมสรรพากรก็ไม่มีอำนาจขยายเวลาได้อีก หากว่าได้พ้นกำหนดเวลาไปแล้ว

2) อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรในการกำหนดให้บุคคลใดมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 162 และ 163 ITAA36 ได้ให้อำนาจเพิ่มเติมแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการกำหนดการยื่นแบบล่วงหน้าหรือการยื่นแบบกรณีพิเศษอีกด้วย

การยื่นแบบแสดงรายการภายหลัง ตามมาตรา 162

ภายใต้มาตรา 162 บุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในช่วงเวลาที่กำหนดด้วยแบบแสดงรายการที่กำหนดไว้ อำนาจตามมาตรา 162 นี้ กว้างมาก และไม่ได้จำกัดไว้เพียงบุคคลที่ได้รับเงินได้มาและกฎหมายกำหนดให้เงินได้ดังกล่าว ต้องเสียภาษี และประกาศเตือนตามมาตรา 162 ยังอาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการมากกว่าหนึ่งครั้งก็ได้

อำนาจในการกำหนดให้ยื่นแบบภายหลัง ตามมาตรา 162 นั้นจะถูกนำมาใช้ บังคับกับ

(1) ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้กระทำโดยไม่ ถูกต้อง

(2) อธิบดีกรมสรรพากรไม่พอใจในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ ตามปกติ

(3) บุคคลที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ (ไม่ว่าบุคคลนั้นจะได้รับเงินได้ใดๆ มาหรือไม่)

อธิบดีกรมสรรพากรจะได้อนุญาตโดยกำหนดระยะเวลาให้ยื่นแบบที่เหมาะสม ตามมาตรา 162 โดยระยะเวลาดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและปัจจัยอื่นๆที่เกี่ยวข้องในแต่ละกรณี

3) การยื่นแบบแสดงรายการเป็นกรณีพิเศษ ตามมาตรา 163

มาตรา 163 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถกำหนดให้บุคคลที่ไม่ว่าจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ ต้องยื่นแบบแสดงรายการโดยใช้แบบที่กำหนด และภายใน ระยะเวลาที่กำหนดไว้เป็นพิเศษด้วย

มาตรา 163 ไม่ได้จำกัดอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรในการกำหนดเกี่ยวกับการ ยื่นแบบแสดงรายการในเงินได้ของบุคคลใด และอธิบดีกรมสรรพากรยังอาจกำหนดเกี่ยวกับแบบ แสดงรายการโดยอาศัยหลักเกณฑ์อื่นๆก็ได้ ซึ่งอธิบดีจะใช้อำนาจเหล่านี้ก็ต่อเมื่อวิธีการยื่นแบบ

แสดงรายการแบบเดิมไม่อาจมีประสิทธิภาพได้เพียงพอ ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่บุคคลหนึ่งต้องการเดินทางออกจากประเทศออสเตรเลียก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการตามปกติ

4) การขึ้นแบบแสดงรายการภาษีของนิติบุคคล

การขึ้นแบบแสดงรายการภาษีของนิติบุคคลจะอยู่ภายใต้ระบบ PAYG⁶ Instalment System

3. กระบวนการประเมินภาษี

เมื่อพ้นจากขั้นตอนของการขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อประเมินตนเองแล้ว ขั้นตอนต่อมาก็คือกระบวนการทางภาษีที่เรียกว่า “การประเมินภาษี”

กระบวนการประเมินภาษี ก็คือกระบวนการที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะเข้ามาตรวจสอบความถูกต้องในการขึ้นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีว่าได้มีการขึ้นแบบแสดงรายการและชำระภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ถูกต้อง หากการขึ้นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีได้กระทำโดยถูกต้องแล้ว เจ้าหน้าที่ก็ไม่มีอำนาจประเมินภาษีแต่อย่างใด แต่ถ้าได้มีการขึ้นแบบแสดงรายการและมีการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่ประเมินก็จะใช้อำนาจประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษีให้ต้องรับผิดชอบทางภาษี โดยอาจต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้น รวมทั้งอาจได้รับโทษทางภาษีได้แก่เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มอีกด้วย

ดังนั้นสิ่งสำคัญในระบบภาษีประเมินตนเองก็คือ ระบบของการให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษี หรือ Ruling System นั่นเอง เพราะจะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ทราบถึงแนวทางการตีความหรือแปลความกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรให้ภาครัฐอย่างกรมสรรพากรนั่นเอง

เนื่องจากเมื่อผู้เสียภาษีได้มั่นใจถึงแนวทางการแปลความหมายในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรแล้วก็จะได้เกิดความมั่นใจที่จะขึ้นแบบแสดงรายการในการประเมินภาษีตนเอง ได้อย่างถูกต้อง และไม่ต้องกังวลถึงความเสี่ยงที่จะถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมหรือได้รับโทษทางภาษี นั่นเอง ระบบการให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีของประเทศ

⁶ PAYG คือ Pay As You Go ซึ่งเป็นแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล รูปแบบใหม่ที่ประเทศออสเตรเลียเริ่มนำมาใช้เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ.2000 จากการปฏิรูประบบภาษีพร้อมๆกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่ม (GST) มาใช้ โดยมาแทนที่แนวคิดเดิมที่จะเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก Pay As You Earn

ออสเตรเลียเป็นระบบ Ruling ที่มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีมาก เห็นควรที่ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาต่อไปดังนี้

2. คำแนะนำและคำวินิจฉัยทางภาษีของกรมสรรพากรออสเตรเลีย

(Australian Taxation Office (ATO) advice and rulings)

2.1 คำแนะนำทางภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (Australian Taxation Office (ATO) advice)

กรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) นั้นได้ให้คำแนะนำแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบรรดาที่ปรึกษาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีทั้งหลายในหลายรูปแบบทั้ง ประกาศหรือคำสั่งกรมสรรพากร (Formal Public rulings) , หนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือภาษี (Private rulings) และการตอบข้อหารือโดยวาจา (Oral rulings) ซึ่งได้ทำเป็นหลากหลายประเภท ทั้งกรณีที่เป็นการให้คำแนะนำโดยวาจาซึ่งเป็นรูปแบบที่เป็นทางการน้อยที่สุดไปจนถึงกรณีการให้คำแนะนำแบบที่ทำเป็นหนังสือ และยังรวมไปถึงการให้คำแนะนำทางโทรศัพท์⁷ , การให้คำแนะนำเป็นการส่วนตัว , และการให้คำแนะนำที่ทำเป็นเอกสารทั่วไป จำนวนมากพอๆกับกรณีคำแนะนำทางภาษีซึ่งได้ทำเป็นเอกสารและได้มีการประกาศเผยแพร่ไปยังสาธารณชน ทั้งที่เป็นสิ่งพิมพ์และที่ไปปรากฏบนเว็บไซต์ของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ซึ่งในปี ค.ศ.2003 ถึง ค.ศ.2004 นั้นปรากฏว่ามีคำแนะนำทางภาษีอากรจำนวนมากถึง 8,800 คำแนะนำที่ได้ตีพิมพ์เผยแพร่และอีก 6,700 คำแนะนำที่อยู่ในรูปแบบของเอกสารอิเล็กทรอนิกส์) นอกจากนี้ยังรวมถึง หนังสือ (Booklets) , คู่มือ (manuals) , เอกสารข้อเท็จจริง (fact sheets) , กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง (press releases) , คำเตือนสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษี (taxpayer alerts) , คำวินิจฉัยอันเป็นการแปลความหมาย (Interpretative

⁷ The Inspector-General of Taxation หรือผู้ตรวจสอบทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอากรได้ให้ความเห็นไว้ว่า เนื่องจากความซับซ้อนที่มากขึ้นของกฎหมายและกระบวนการทางภาษีอากร ผู้เสียภาษีและตัวแทนภาษีจึงเชื่อถือตามการให้คำแนะนำเกี่ยวกับภาษีอากรทางโทรศัพท์ของ ATO ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับภาระหน้าที่ทางภาษีอากรของตนมากยิ่งขึ้น (The Inspector-General of Taxation Issues Paper No.5 ATO/Client Interface System (2003) , p.16.

Decisions) , ข้อกำหนดที่พึงปฏิบัติ (Practice Statements)⁸ , TaxPack⁹ และคำเตือนแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxpayer Alerts)

ซึ่งความมีประสิทธิภาพของระบบการให้คำแนะนำทางภาษีอากร (advice system) นี้ได้ถูกกล่าวถึงว่าเป็นกลไกสำคัญในการดำเนินการภายใต้ระบบภาษีประเมินตนเอง (self-assessment system)

คำกล่าวนี้อ้างถึงใน มาตรา 357-5 Sch 1 แห่งพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act 1953 (TAA 1953)) ซึ่งได้กำหนดว่าวัตถุประสงค์ของการจัดให้มีคำวินิจฉัยทางภาษี (rulings) ก็คือเพื่อเป็นการให้แนวทางแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและบุคคลอื่น ๆ นั้นสามารถทราบถึงความเห็นของ ATO ในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับกรณีดังกล่าว นั้น ดังนั้นความเสี่ยงในการที่จะกระทำผิดกฎหมายในการยื่นแบบภาษีประเมินตนเองในระบบภาษีประเมินตนเองหรือการกระทำนอกเหนือหน้าที่ความรับผิดชอบทางภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั่นจะลดลง

บทบัญญัติแห่งกฎหมายซึ่งได้ถูกค้นโดยตรงตามคำแนะนำทางภาษีของ ATO ภายหลังจากปี ค.ศ.2005 เป็นต้นมา ทำให้เกิดการคุ้มครองมากยิ่งขึ้นต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เชื่อโดยมีเหตุผล หรือเชื่อโดยสุจริต ตามคำแนะนำทางภาษี หรือคำแนะนำทางภาษีที่ได้มีการตีพิมพ์เผยแพร่ หรือเชื่อตามทางปฏิบัติทั่วไปในการดำเนินงานของ ATO

ในปัจจุบันนี้จะมี ruling อยู่สองประเภทที่เกี่ยวข้องซึ่งตกอยู่ในบังคับของ TAA 1953 ได้แก่

(1) Public Rulings¹⁰ (หมายความรวมถึง Product Rulings และ Class Rulings ด้วย) และ

⁸ แม้ว่า Practice Statements จะไม่ได้เป็นประกาศหรือคำสั่งกรมสรรพากร (public rulings) แต่ผู้เสียภาษีที่ได้เชื่อถือตาม Practice Statements โดยสุจริตก็就会被ถือว่าอยู่ในฐานะที่มีเหตุผลอันสมควรที่จะได้แย้งคัดค้านและยังถูกถือว่ามีความเสี่ยงที่จะได้รับการคุ้มครองจากรัฐ ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียจึงให้ลดเบี้ยปรับแก่กรณีดังกล่าวนี้

⁹ TaxPack เป็นชุดกระดาษเอกสารแบบดั้งเดิมที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถนำไปกรอก และยื่นภาษีทางไปรษณีย์ได้

(2) Private Rulings¹¹ (ประกอบด้วย rulings ซึ่งมีผลผูกพันไม่ว่าจะได้ทำขึ้นเป็นวาจา (oral binding rulings) หรือเป็นเอกสาร (written binding rulings))

และดังจะได้กล่าวถึงต่อไปนี้จะได้มุ่งเน้นไปที่คำวินิจฉัยทางภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับ ภาษีเงินได้ (income tax) หรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับกรณีของภาษีเกี่ยวกับสิ่งที่ลูกจ้างได้รับนอกจากค่าจ้าง (fringe benefits tax (FBT))¹²

2.2 คำวินิจฉัยทางภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO rulings)

คำวินิจฉัยทางภาษี (Rulings) นั้นเป็นรูปแบบที่ธรรมดาที่สุดของคำแนะนำทางภาษีอากรของ ATO ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและที่ปรึกษาทางภาษีอากรมีแนวโน้มที่จะเชื่อถือตาม Rulings จึงอยู่ในฐานะที่เป็นกลไกสำคัญในระบบภาษีประเมินตนเอง เพราะว่าความเป็นธรรมเป็นที่ต้องการในระบบนี้ ซึ่งถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการที่จะคิดประเมินภาษีตนเองแล้ว อย่าง

¹⁰ Section 358-1 TAA 1953 ให้นิยามของ public ruling ว่าเป็นการแสดงออกซึ่งความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางในการปรับใช้กับบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง หรือ ที่อาจจะปรับใช้ได้ ในการให้สิทธิโดยทั่วไปหรือกลุ่มที่มีสิทธิ โดยอธิบดีกรมสรรพากรจะต้องเผยแพร่คำวินิจฉัยทางภาษีอากรนั้น แต่ public ruling ก็อาจถูกยกเลิกเพิกถอนก็ได้

¹¹ Section 359-1 TAA 1953 ให้นิยามของ private ruling ว่า private ruling เป็นการแสดงออกซึ่งความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางในการปรับใช้กับบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง หรือ ที่อาจจะปรับใช้ได้ แก่ผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับมาตรการพิเศษ โดย private ruling มักจะทำขึ้นโดยคำขอของผู้เสียภาษี ตัวแทนของผู้เสียภาษี หรือผู้ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมายจากผู้เสียภาษี อธิบดีกรมสรรพากรจะทำคำวินิจฉัยตามคำขอ หรือกรณีเฉพาะในแต่ละเรื่อง ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงในการทำคำวินิจฉัย แล้วอธิบดีกรมสรรพากรได้ใช้เวลามากเกินไปในการทำคำวินิจฉัย ผู้เสียภาษีก็อาจจะโต้แย้งก็ได้ อธิบดีกรมสรรพากรจะต้องบันทึกคำวินิจฉัยและให้สำเนาฉบับหนึ่งแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งคำวินิจฉัยจะต้องครอบคลุมถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง หากว่าผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัย ผู้เสียภาษีก็อาจจะใช้สิทธิโต้แย้งคำวินิจฉัยนั้นก็ได้

¹² Woellner Barkoczy, Murphy Evans, *supra* note 3, pp.1790-1791.

น้อยที่สุดผู้เสียภาษีก็ควรที่จะสามารถสืบค้นเกี่ยวกับสถานภาพทางภาษีอากรของตนเองได้โดยตรงอย่างมีเหตุผล ซึ่งหนทางแรกในการได้รับคำยืนยันจาก ATO สำหรับความเห็นทั้งที่เป็นประเด็นสำคัญและประเด็นโต้แย้งซึ่งอาจจะมีผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีจำนวนมาก และยังเป็นปัจจัยโดยตรงที่เกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนเป็นการส่วนตัวอีกด้วย นอกจากนี้ ATO Rulings ยังอาจช่วยผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ทราบถึงทางปฏิบัติของฝ่ายปกครองในการจัดเก็บภาษีอากรจากพฤติการณ์นั้น และยังเป็นการเพิ่มความมั่นใจให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งต้องการปฏิบัติตามที่ ATO formal rulings ได้วางแนวทางไว้อีกด้วย ดังนั้นเพื่อให้ได้บรรลุวัตถุประสงค์เช่นนี้ ระบบในปัจจุบันจึงได้กำหนดให้ ATO rulings นั้นผูกพันต่อ ATO ตามพฤติการณ์ที่ระบุไว้¹³

3. การคุ้มครองไม่ให้เกิดผลร้ายต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เชื่อถือตามคำวินิจฉัย (rulings) และ คำแนะนำ (advice) ทางภาษีของ ATO ที่เกี่ยวข้อง

ตารางดังต่อไปนี้ ได้แสดงถึงการคุ้มครองผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิให้ต้องรับผิดชอบจากการเชื่อถือโดยสุจริตตามคำวินิจฉัยทางภาษีและคำแนะนำทางภาษีของ ATO โดยแยกเป็นประเภทดังนี้¹⁴

ระดับของการคุ้มครองภายหลังจากปี ค.ศ.2005 เป็นต้นมา	คุ้มครองจาก		
บุคคลที่เชื่อโดยมีเหตุผลตามคำแนะนำทางภาษีของ ATO จะได้รับความคุ้มครอง ถ้าหากว่ากรณีของผู้เสียภาษีเช่นว่านั้นอยู่ในขอบข่ายตามที่คำแนะนำทางภาษีได้ให้ไว้	ภาษีที่ต้องจ่ายเพิ่มขึ้น	เบี้ยปรับ	เงินเพิ่ม

¹³ *ibid*, p.1791.

¹⁴ *ibid*, pp.1791-1792.

1.ประกาศหรือคำสั่งกรมสรรพากร คำวินิจฉัยทางภาษี หรือหนังสือตอบ ข้อหาหรือภาษี (Public หรือ Private Ruling) ที่มีผลในทางกฎหมาย ทั้งที่ ทำเป็น เอกสารหรือเป็นการตอบด้วย วาจา (Written Ruling และ Oral Ruling)	ใช่	ใช่	ใช่
2.คำแนะนำทางภาษี (ATO advice) อื่นๆทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นเอกสารหรือ ปากเปล่า (Written หรือ Oral)	-	ใช่	ใช่
3.ทางปฏิบัติทั่วไปในการบริหาร จัดเก็บภาษีอากร (general administrative practice) ของ ATO	-	ใช่	ใช่
4.คำแนะนำทางภาษีอากร (ATO advice) เฉพาะจำพวกที่ถูกถือว่าไม่มี ผลผูกพัน	-	-	-

4. โครงสร้างในการทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (rulings)

คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (rulings) ของ ATO นั้นได้ถูกทำขึ้นโดยมีโครงสร้าง
ดังต่อไปนี้¹⁵

(1) หลักเกณฑ์ทั่วไปซึ่งใช้บังคับกับคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (rulings) ทุกประเภท
(Subdiv 357-B Sch 1 TAA)

(2) หลักเกณฑ์ซึ่งใช้บังคับเฉพาะกับ Public Rulings หรือประกาศและคำสั่ง
กรมสรรพากร (Div 358)

¹⁵ *ibid*, p.1792.

(3) หลักเกณฑ์ซึ่งใช้บังคับเฉพาะกับ Private Rulings หรือหนังสือตอบข้อหารือและการตอบข้อหารือภาษี (Div 358)

(4) หลักเกณฑ์ซึ่งใช้บังคับเฉพาะกับ Oral Rulings หรือการตอบข้อหารือภาษีโดยวาจา (Div 360)

(5) หลักเกณฑ์ซึ่งใช้บังคับกับคำแนะนำทางภาษีที่ไม่ได้เป็นคำวินิจฉัยทางภาษี (rulings) และทางปฏิบัติทั่วไป (general administrative practice) ในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Div 361)

ดังนั้น เพื่อเป็นการยกตัวอย่าง ในการเลือกใช้หลักเกณฑ์เพื่อปรับใช้กับ Public Rulings เราจำเป็นต้องดูจากทั้ง Div 358 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เฉพาะแล้วยังต้องดู Div 357-b ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ทั่วไปที่เกี่ยวข้องกันประกอบด้วย

4.1 หลักเกณฑ์ทั่วไปซึ่งใช้บังคับกับคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (rulings) ทุกประเภท : Subdiv 357- B

มาตรา (Section) 357-55(a)-(h) Sch 1 TAA อนุญาตให้ ATO วางหลักเกณฑ์เป็นพระราชบัญญัติ (Act) หรือกฎหมายลำดับรอง (Regulation) ต่างๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องเพื่อดำเนินการกับ

1. ภาษี (ซึ่งรวมถึงภาษีเกี่ยวกับสิ่งที่ถูกจ้างได้รับนอกจากค่าจ้าง “Fringe benefits tax” ด้วย) , การบรรเทาภาระภาษี , ภาษีทางตรง , ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรือ
2. การบริหารการจัดเก็บภาษีเหล่านั้น หรือ
3. สิ่งที่ได้รับหรือผลประโยชน์เป็นกรณีพิเศษ , การบังคับใช้หรือค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียของเหล่าผู้เสียภาษีทั้งหลาย

กรณีทั้งหมดที่กล่าวมานี้เป็นการแสดงว่าคำวินิจฉัยทางภาษีของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO rulings) นั้นอาจจะกำหนดในประเด็นที่นอกเหนือไปจากเรื่องภาระภาษีก็ได้ (ได้เริ่มมีการใช้ระบบนี้มาตั้งแต่ก่อนปี ค.ศ.2005 แล้ว) โดยยอมให้ ATO มีอำนาจที่จะวาง rulings ที่เกี่ยวกับการเก็บภาษี การคืนภาษี และการบริหารภาษีได้

คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (Rulings) จะผูกพันต่ออธิบดีกรมสรรพากร (commissioner) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีทั้งที่เป็นบุคคลคนเดียวหรือหลายคน ไม่ว่าผู้เสียภาษีเหล่านั้นจะรู้หรือไม่รู้ถึงคำวินิจฉัย (rulings) ก็ตาม ก็ยังคงต้องใช้บังคับต่อผู้เสียภาษีเหล่านั้นด้วยเช่นกัน ซึ่งถ้าหากว่าข้อเท็จจริงในเรื่องของผู้เสียภาษีเหล่านั้นอยู่ในขอบข่ายของ

คำวินิจฉัย (rulings) แล้ว และผู้เสียภาษีได้ถือเอาตามคำวินิจฉัย (rulings) โดยกระทำตามที่คำวินิจฉัย (rulings) ได้กำหนดไว้ (ปรากฏตาม s 357 ถึง 360)

คำวินิจฉัยทางภาษีของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO rulings) จะผูกพันเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวข้องกันซึ่งถูกจัดไว้เป็นหมวดหมู่เมื่อตกอยู่ในเงื่อนไขซึ่งกำหนดไว้แล้วเท่านั้น ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงจำเป็นต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าข้อเท็จจริงของตัวผู้เสียภาษีเหล่านั้นอยู่ในขอบบังคับของคำวินิจฉัย (ruling) ที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะให้ผูกพันตามคำวินิจฉัย (rulings) นั้นด้วย ตัวอย่างเช่น คำตัดสินในคดี “Bellinz Pty Ltd v FC of T” ซึ่งคดีดังกล่าวได้ตัดสินว่า การขายและให้เช่าของผู้เสียภาษีนั้นมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างไปจากการขายและให้เช่าที่ซับซ้อนตาม Public Rulings ที่อ้างถึงอธิบดีกรมสรรพากรจึงไม่อาจยอมรับให้นำ Public Rulings มาใช้บังคับกับกรณีที่ไม่อยู่ในขอบบังคับเช่นนั้นได้

ศาลชั้นต้น (Federal Court) ได้เห็นพ้องกับคำตัดสินของ Merkel J ในคดี “Bellinz Pty Ltd v FC of T” นี้ด้วยเช่นกัน โดยให้เหตุผลว่า Public Rulings นั้นจะผูกพันใช้บังคับได้เพียงกับกรณีที่มีข้อเท็จจริงในเรื่องภาษีที่มีนัยสำคัญในการเตรียมการอย่างเดียวกันเท่านั้น แต่เหตุผลหรือแนวคิดซึ่งอยู่เบื้องหลังคำวินิจฉัย (rulings) นั้นไม่ผูกพันด้วย

บุคคลผู้เสียภาษีนั้นสามารถที่จะเข้ามาอยู่หรือออกไปจากระบบของคำวินิจฉัย (rulings) ก็ได้ โดยที่หากผู้เสียภาษีบุคคลใดแสดงให้เห็นว่าจะถือเอาตามคำวินิจฉัย (rulings) แล้ว คำวินิจฉัย (rulings) จึงจะถูกใช้บังคับกับพวกผู้เสียภาษีเหล่านั้น ซึ่งการแสดงออกดังกล่าวอาจจะเป็นการแสดงออกว่าจะถือเอา แม้แต่ในภายหลังว่าเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับ คำวินิจฉัย (rulings) ก็ได้ (ปรากฏตามมาตรา 357-65(1)-(3)) บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้กำหนดแบบขั้นตอนเอาไว้ ดังนั้นหากในตอนแรกผู้เสียภาษีไม่รู้ถึง คำวินิจฉัย (rulings) ดังกล่าว แต่มารู้ในภายหลังก็ยังสามารถถือเอาตาม คำวินิจฉัย (rulings) ดังกล่าวนั้นได้เช่นกัน

แต่ว่าอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) อาจจะไม่บังคับใช้กฎหมายเสมือนกับว่า ผู้เสียภาษีไม่ได้ยอมถือเอาตามคำวินิจฉัย (rulings) ก็ได้ถ้าหากว่าจะเป็นผลที่ติดผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

เมื่อข้อเท็จจริงถูกต้องตรงกันแล้ว คำวินิจฉัย (rulings) จะถูกนำมาปรับใช้กับการแสดงออกว่ายอมรับหรือไม่ยอมรับของผู้เสียภาษี ซึ่งไม่ว่าจะเป็น Public Ruling หรือ Private Ruling ก็ตาม กฎหมายกำหนดให้นำ หลักการที่เรียกว่า “tie-breaker” rules ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 357-75(1),(2) มาปรับใช้ ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้กำหนดถึง

1. กรณีที่ Public Ruling ขัดหรือแย้งกับคำวินิจฉัย (ruling) ใดๆ ที่ออกมาภายหลัง ผู้เสียภาษีสามารถถือเอาตามคำวินิจฉัย (ruling) อันไหนก็ได้
2. กรณีที่ Private Ruling หรือ Oral Ruling ที่ออกมาก่อน ขัดหรือแย้งกับ Private Ruling หรือ Oral Ruling ที่ออกมาภายหลัง ผู้เสียภาษีจะต้องถือเอาตาม ruling ที่ออกมาก่อน ยกเว้นแต่ถ้าผู้เสียภาษีได้ร้องขอต่อ ATO ว่าขอถือเอาตาม ruling ที่เพิ่งออกมาในภายหลัง
3. กรณีที่ Private Ruling หรือ Oral Ruling ขัดหรือแย้งกับ Public Ruling ที่ออกมาภายหลัง ผู้เสียภาษีอาจจะถือเอาตาม ruling อันไหนก็ได้ ยกเว้นเสียแต่ว่า ruling ที่ออกมาในภายหลังมีการกำหนดถึง (i) โครงการ หรือ (ii) ช่วงเวลา ซึ่งจะใช้ ruling นี้บังคับใช้ซึ่งยังไม่ได้เริ่มต้นขึ้น
4. กรณีที่อธิบดีกรมสรรพากร (commissioner) ได้ทำคำวินิจฉัย (ruling) ในเรื่องที่เกี่ยวข้อง แต่ในภายหลังได้มีการแก้ไขหรือทำขึ้นใหม่ คำวินิจฉัย (rulings) ที่ทำขึ้นใหม่นี้ก็ต้องถูกใช้บังคับเสมือนว่าเป็นเรื่องเดียวกันกับเรื่องเดิม (แนวการตีความจะยังไม่เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะมีการแก้ไขข้อความอย่างไรก็ตาม) (มาตรา 357-85)
5. คำวินิจฉัย (ruling) มีผลใช้บังคับ แม้จะถูกทำขึ้นโดยไม่ถูกต้องเนื่องมาจากการไม่ได้ปฏิบัติตามรูปแบบหรือกระบวนการที่กฎหมายกำหนดไว้ (มาตรา 357-90)¹⁶

4.2 กฎระเบียบซึ่งต้องใช้บังคับกับทั้ง Public Rulings และ Private Rulings แต่ไม่รวมถึง Oral Rulings

สิ่งที่อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ใช้ในการพิจารณาต่อข้อเท็จจริงเพื่อการทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) อาจจะทำขึ้นจากวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ (มาตรา 357-95) เอกสารที่ทำสัญลักษณ์หรือเอกสารที่สื่อความหมายถึงสำเนาของคำวินิจฉัย (ruling) หรือแสดงถึงการไม่อยู่ในของข่ายตาม Public Ruling มา จะเป็นหลักฐานที่สำคัญที่จะแสดงถึงการทำหรือเพิกถอนคำวินิจฉัย¹⁷

¹⁶ *ibid*, pp.1792-1793.

¹⁷ *ibid*, p.1794.

4.3 กฎระเบียบซึ่งต้องใช้บังคับกับทั้ง Private Rulings และ Oral Rulings แต่ไม่รวมถึง Public Rulings

ขณะที่อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) พิจารณาทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) นั้น ข้อมูลข่าวสารย่อมเป็นที่ต้องการ อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) จึงมีภาระหน้าที่ที่จะต้องเรียกหาคำขอเพื่อที่ได้ข้อมูลที่เป็น และยังคงอาจจะปฏิเสธไม่พิจารณาคำขอให้มีความวินิจฉัย (ruling) ก็ได้หากไม่ได้รับคำขอที่มีข้อมูลที่จำเป็นดังกล่าวภายในกำหนดเวลาที่เหมาะสม (มาตรา 357-105 (1),(2))

ในการพิจารณาคำขอ ruling นั้นอธิบดีกรมสรรพากร (commissioner) อาจเรียกให้ผู้ยื่นคำขอจัดหาข้อมูลทางบัญชีมาให้เพิ่มมากขึ้นภายหลังจากที่ได้ยื่นคำขอให้ทำ ruling มาแล้วอีกก็ได้ (มาตรา 357-115)

ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่า ความถูกต้องของ ruling ขึ้นอยู่กับสมมุติฐานที่ต้องกำหนดขึ้นเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตหรือเรื่องอื่นใด ตามมาตรา 357-110 อธิบดีกรมสรรพากร (commissioner) อาจจะ

(1) ปฏิเสธไม่ทำคำวินิจฉัย ruling

(2) ตั้งสมมุติฐานตามที่เห็นเหมาะสมถ้าได้แจ้งสมมุติฐานดังกล่าวให้ผู้ร้องทราบแล้ว และให้คำตอบที่สมควรกลับไปอย่างมีเหตุผล

นอกจากนี้ระเบียบยังเปิดช่องให้อธิบดีกรมสรรพากร Commissioner สามารถที่จะขอข้อมูลจากบุคคลที่สามได้อีกด้วยตามความจำเป็น (มาตรา 357-120)

การถือตามคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) จะไม่มีผลกระทบในทางร้ายต่อภาระหน้าที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษี หรือการกระทำทางภาษีที่เกี่ยวข้องอื่นๆ และไม่ตัดอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ในการประเมินภาษีหรือในการกระทำอื่นๆ (มาตรา 357-125)¹⁸

5. ประเภทของคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (Ruling) ของประเทศออสเตรเลีย

คำวินิจฉัยทางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย อาจจำแนกออกได้เป็นประเภทดังนี้

¹⁸ Woellner Barkoczy, Murphy Evans, *supra* note 3, p.1794.

5.1 ประกาศหรือคำสั่งกรมสรรพากร (Public Rulings)

Public Rulings หรือประกาศและคำสั่งกรมสรรพากร¹⁹ เป็นสิ่งที่กรมสรรพากร ออัสเตรเลีย หรือ ATO ได้ทำขึ้นตามคำแนะนำของ “คณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญเรื่อง public rulings” (ATO Public Rulings Expert Panel) ในประเด็นที่ว่า เรื่องอะไรที่จะเป็นผลประโยชน์ต่อ ผู้เสียภาษีจำนวนมากบ้าง หรือว่าเรื่องใดบ้างที่ประชาชนส่วนใหญ่ให้ความสนใจ

ในการพิจารณาลำดับก่อนหลังเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการทำ Public Rulings นั้น ในเบื้องต้น ATO จะดูจากความยากง่าย ซึ่งอาจพิจารณาได้จาก (1) อัตราความเสี่ยงของความ ยากง่ายในการพิจารณาประเด็นดังกล่าว และ (2) ความสำคัญของคำวินิจฉัย (ruling) ที่เป็นส่วน หนึ่งในการช่วยให้วางแผนเกี่ยวกับภาษีได้ง่าย ด้วยความสำคัญของ Public Rulings ซึ่งถูกพูดถึง ว่าเป็นปัจจัยที่ช่วยให้ผู้เสียภาษีจำนวนมากสามารถวางแผนเกี่ยวกับภาษีได้ ATO จะดูจากบรรทัด ฐานดังต่อไปนี้

1. ความต้องการที่จะอธิบายขอบเขตของกฎหมาย
2. ระดับของความไม่แน่นอนของประเด็นดังกล่าวในปัจจุบัน
3. ผลกระทบด้านความเชื่อมั่นของมวลชนต่อระบบภาษีโดยรวม ถ้าความไม่แน่นอน นี้ยังมีอยู่ต่อไปเรื่อยๆ
4. จำนวนเม็ดเงินภาษีที่มีความเสี่ยง
5. ลักษณะและขนาดของผลกระทบในทางร้ายต่อกลุ่มผู้เสียภาษี
6. ความจำเป็นในการที่จะลดต้นทุนในการสร้างความสับสนในการเสียภาษี
7. ประเด็นความอ่อนไหว หรือ ความต้องการของสังคมสำหรับมุมมองในเรื่องภาษี ดังกล่าวของ ATO และ
8. ความเป็นอิสระของปัจจัยอื่นๆที่ไม่ขัดขวางการวางแผนเกี่ยวกับภาษี ที่ถูกสร้างขึ้น โดย ATO ในการตีความกฎหมาย

Public Ruling นั้นจะถูกยอมรับให้ใช้กับผู้เสียภาษีบุคคลใดก็ได้ที่ตกอยู่ในบริบท เดียวกันนั้น

¹⁹ *ibid*, pp.1794-1796.

5.1.1 นิยามและขอบข่ายของ Public Rulings

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เพื่อที่จะกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับ Public Rulings จึงมีความจำเป็นที่จะต้องผ่านการพิจารณาจากทั้งในเรื่องหลักเกณฑ์ทั่วไป และหลักเกณฑ์เฉพาะสำหรับการทำ Public Rulings โดยพิจารณาจากดังต่อไปนี้

คำวินิจฉัย (Ruling) นั้นจะเป็น Public Ruling ก็ต่อเมื่อ

1. Ruling นั้นได้ถูกทำขึ้นโดยความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ที่ว่า เพื่อให้เป็นแนวทางที่อาจปรับใช้หรือใช้บังคับได้โดยทั่วไปกับกรณีที่มีอยู่จริงของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หรือกลุ่มของกรณีทั่วไปที่มีอยู่จริง ซึ่งหมายความรวมถึง (a) กรณีทั่วไปที่มีอยู่จริงดังกล่าวไปแล้ว (b) ในกรณีซึ่งเกี่ยวข้องกับกลุ่มของมาตรการดังกล่าว หรือ (c) ในกรณีซึ่งเกี่ยวข้องกับมาตราที่มีขึ้นเป็นพิเศษ (มาตรา 358-5(1)(a)-(c))

2. Ruling นั้นได้ถูกระบุว่าเป็น Public Ruling (มาตรา 358-5(3) และ

3. อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ได้ตีพิมพ์ข้อกำหนดตามคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (rulings) นั้นในราชกิจจานุเบกษา (Government Gazette) (มาตรา 358-5(4))²⁰

Public Ruling อาจครอบคลุมถึงประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย (มาตรา 358 -5(2)) และใช้บังคับได้ตั้งแต่เวลาที่ Public Ruling ได้ถูกตีพิมพ์ หรือก่อน หรือหลังจากนั้น สำหรับกรณีที่ Public Ruling เหล่านั้นได้มีการกำหนดไว้เป็นพิเศษ (มาตรา 358-10(1)) ซึ่ง ruling ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ได้ทำไปแล้วก่อน ruling มีผลบังคับ จะไม่มีผลบังคับแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดเว้นแต่ ruling นั้นเปลี่ยนแนวทางปฏิบัติในการบริหารจัดการเก็บภาษีของ ATO ในแนวทางที่เป็นผลร้ายต่อประชาชนผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (มาตรา 358-10(2))

ถ้าคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) ใดมีการกำหนดช่วงเวลาไว้เป็นพิเศษ คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) ดังกล่าวก็จะสิ้นผลการใช้บังคับเมื่อสิ้นสุดเวลาดังกล่าว แต่ถ้าไม่มีการ

²⁰ ถ้ายังไม่มีการตีพิมพ์เผยแพร่ในเอกสารของทางราชการแล้ว ร่างคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นก็จะยังไม่มีสถานะเป็นประกาศหรือคำสั่งกรมสรรพากร (public ruling) ที่จะใช้บังคับได้แต่อย่างใด เช่น คดีระหว่าง Barkworth Olives Management Ltd กับ FC of T 2003 ATC 4485,4489.

กำหนดเวลาไว้แล้ว คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) นั้นก็จะใช้บังคับได้ต่อไปจนกว่าจะถูกยกเลิกเพิกถอน (มาตรา 358-15 (1) และ (2))

อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) สามารถยกเลิกเพิกถอน ruling ทั้งหมดเสียก็ได้ หรือจะยกเลิกเพิกถอนเพียงบางส่วนก็ได้ โดยการตีพิมพ์ข้อความหรือเอกสารที่เป็นการเพิกถอนในราชกิจจานุเบกษา (Gazette) และการยกเลิกเพิกถอนนั้นก็จะมีผลตั้งแต่วันที่ระบุเจาะจงไว้ในประกาศนั้น แต่ต้องไม่ใช่ก่อนที่ประกาศนั้นยังไม่ได้ถูกตีพิมพ์เผยแพร่ (มาตรา 358-20(1),(2),(4)) ทั้งนี้เมื่อส่วนทั้งหมดหรือบางส่วนของ คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) ได้ถูกยกเลิกเพิกถอนแล้ว บางส่วนของคำวินิจฉัยที่ยังใช้บังคับได้ก็จะยังใช้บังคับได้ต่อไปเพื่อใช้บังคับกับมาตรการเหล่านั้น ซึ่งได้มีการใช้บังคับอยู่ก่อนที่จะมีการเพิกถอนนั่นเอง (มาตรา 358-20(3))²¹

5.1.2 การคัดค้าน Ruling

บุคคลใดไม่มีสิทธิที่จะคัดค้าน Public Ruling แต่อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีคนใดที่ต้องการที่จะคัดค้านความเห็นของ ATO อาจทำได้โดยการยื่นเป็นคำร้องขอ Private ruling สำหรับในประเด็นเดียวกันกับ Public Ruling ที่มีผลร้ายต่อตัวผู้เสียภาษีนั่น แล้วคัดค้าน private ruling ต่อไป²²

5.1.3 ประเภทของ Public Rulings

การที่ ATO ได้กำหนดขอบเขตของ Public Rulings และคำวินิจฉัยที่ขึ้นนั้น คำวินิจฉัยทางภาษีอากรที่ออกมา ก็จะรวมถึง การวางนโยบายเกี่ยวกับภาษีอากร (Taxation Determinations) , คำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากร (Taxation Rulings) , คำวินิจฉัยและนโยบายเกี่ยวกับหลักประกันเมื่อเกษียณอายุ (Superannuation Guarantee Determinations and Rulings) , คำวินิจฉัยเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ (Product Rulings) , คำวินิจฉัยแบบกลุ่ม (Class Rulings) และคำวินิจฉัยต่างๆเกี่ยวกับภาษีอากร (Miscellaneous Taxation Rulings) (ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของข้อมูลต่างๆ , ภาษีจากการถูกหนีทางบัญชีของธนาคาร และในเรื่องทำนองเดียวกัน)

ATO ยังได้ออกคำแนะนำที่เป็นแบบอย่างเพิ่มเติมเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบ , คำแนะนำเกี่ยวกับการโต้แย้ง , สิทธิพิเศษทางกฎหมาย และเรื่องอื่นๆทำนองเดียวกัน ประเภทของ Public Ruling อาจจัดเป็นหมวดได้ดังนี้

²¹ Woellner Barkoczy, Murphy Evans, *supra note* 3, pp.1795-1796.

²² *ibid*, p.1796.

5.1.3.1 Product Rulings

Product Rulings²³ เป็นการให้คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (ruling) ซึ่งมีผลผูกพันกรมสรรพากรในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเรียกเก็บภาษีจากผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการลงทุนในผลิตภัณฑ์ (product) ทางการเงิน ซึ่งการลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินนั้นจะมีขอบเขตซึ่งเกี่ยวข้องกับจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหลาย ซึ่งแต่ละคนมีธุรกรรมทำนองเดียวกัน ในข้อเท็จจริงทำนองเดียวกัน หรืออยู่ในกลุ่มของข้อเท็จจริงทำนองเดียวกัน ตัวอย่างเช่น บุคคลทั้งหลายที่ลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินโครงการเดียวกันและมีผู้จัดการโครงการคนเดียวกัน เป็นต้น

โดยปกติ Product Rulings จะใช้บังคับได้เพียงสามปีเท่านั้น เว้นแต่จะเป็นกรณีที่ยกเว้นไว้โดยเฉพาะ

การร้องขอให้มีการ Product Rulings นั้นจะต้องมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเต็มที่มากที่สุดและจะต้องเข้าเงื่อนไขของข้อ 21-33 แห่ง Product Rulings PR 1999/95 ซึ่งเงื่อนไขที่สำคัญมากซึ่งจะต้องเกิดขึ้นเสียก่อนการที่จะทำคำวินิจฉัยก็คือ จะต้องมีความเห็นที่ได้แจ้งเอาไว้ในการขอให้กรมสรรพากรมี Product Rulings และ จะต้องเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในเว็บไซต์ของ ATO ซึ่ง ATO ได้วางกฎไว้ว่า ถ้าหากข้อเท็จจริงที่ปรากฏแตกต่างไปจากข้อเท็จจริงที่บรรยายไว้ในคำร้องขอแล้วคำวินิจฉัย (ruling) ที่ให้ไปก็จะเป็นการไม่ผูกพันต่อ ATO แต่อย่างไรก็ตาม Product Ruling จะไม่ได้รับการพิจารณาหากการร้องขอนั้นเป็นการทำเล่นๆ ไม่จริงจัง และเป็นการก่อกวนให้รำคาญหรือเมื่ออธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) มีความเห็นว่าข้อมูลที่ให้มาในคำร้องขอนั้นมีไม่เพียงพอ หรือไม่สมเหตุสมผลที่จะอนุมานเข้ากับข้อเท็จจริงที่ให้มาหรือเงื่อนไขอื่นๆที่คล้ายกันได้เลย (Product Ruling PR 1999/95, para38)

Product Rulings จะถูกกำหนดขึ้นให้มีผลเมื่อพ้นจากวันที่คำวินิจฉัย (ruling) ได้ทำขึ้นแล้ว และผู้ที่ลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินก่อนหน้าวันนั้นก็ไม่ว่าจะถือเอาตามคำวินิจฉัย (ruling) นี้ได้ (Product Ruling PR 1999/95, para4)

5.1.3.2 Class Ruling

Class Ruling นั้นอาจจะเป็นที่ยอมรับโดยกลุ่ม ซึ่งเป็น ภาครัฐบาล , นายจ้าง , ลูกจ้าง , ผู้ถือหุ้นและการเข้าร่วมในบริษัทของธุรกิจใดธุรกิจเดียวกัน ซึ่งกลุ่มทั้งหลายเหล่านั้นอาจจะร้องขอให้มีการ Class Ruling ซึ่งมีผลผูกพันต่อกรมสรรพากร โดยวิธีการร้องขอตามกฎหมาย

²³ Product Ruling ได้ถูกอธิบายไว้ใน Product Ruling PR 1999/95

ภาษีเพื่อที่จะเข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดเข้าเป็นกลุ่ม เช่น ลูกจ้างเข้ามาร่วมในการขอสงวนสิทธิในมาตรการเกี่ยวกับเงินโบนัส , การปรับปรุงโครงสร้างบริษัท , มาตรการในการซื้อหุ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งกิจการ (แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์ทางการเงินซึ่งตกอยู่ภายใต้ระบบของ Product Rulings อยู่แล้ว เช่น มาตรการทางการเงิน) แต่ถ้าหากว่าบุคคลใดไม่พอใจในผลประโยชน์ซึ่งได้รับจากที่ Class Ruling ได้กำหนดให้ไว้แล้ว ATO ก็จะพิจารณาในประเด็นตามคำขอให้ให้มี Private Ruling ในประเด็นซึ่งเกี่ยวข้องกันนั้นก็ได้ (ดูได้จาก Class Ruling CR 2001/1)²⁴

5.2 หนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือภาษี (Private Ruling)

หนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือทางภาษี (Private Ruling) นั้น²⁵ จะต้องมีการเลือกหลักเกณฑ์เพื่อนำไปใช้กับการทำหนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือทางภาษี (Private Rulings) จึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำให้เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปและหลักเกณฑ์เฉพาะในการทำ Private Rulings ดังที่กล่าวไว้แล้วด้วยเช่นกัน

5.2.1 การร้องขอให้ตอบข้อหารือและขอบเขตของ Private Ruling

Private Ruling นั้นจะมีประเด็นสำคัญตามคำร้องขอของผู้เสียภาษีซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้อง (มาตรา 359-10(1),(2) Sch 1 TAA และได้แสดงข้อมูลหลักฐานเกี่ยวกับความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ในแนวทางซึ่งเกี่ยวข้องกับคำร้องขอในเรื่องที่เกี่ยวข้องกันนั้น (มาตรา 359-5(2)) การร้องขอหรืออาจจะร้องขอนั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับเงื่อนไขพิเศษที่แสดงอยู่ในแบบคำร้องขอด้วย ซึ่งตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่แก้ไขเมื่อปี 2005 นั้น ผู้ร้องขอสามารถที่จะยอมรับเอาคำวินิจฉัย (ruling) ในข้อเท็จจริงอันเป็นปัญหา ตัวอย่างเช่น บุคคลใดที่จะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ หรือจะถูกถือว่ามีถิ่นพำนัก นอกจากนี้นี้ยังอาจรวมถึงประเด็นในเรื่องการบริหารจัดเก็บภาษี เช่น การแสดงออกซึ่งอำนาจในการสืบสวน และการเก็บภาษีหรือการขอคืนภาษีอีกด้วย

5.2.2 การทำ Private Ruling

อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) อาจจะทำ Private Ruling โดยการบันทึกคำวินิจฉัยลงเป็นเอกสารและมอบสำเนาเอกสารนั้นให้แก่ผู้ร้องขอ โดยอาจจะเป็นเอกสารซึ่งอยู่ในรูปแบบของกระดาษหรือในรูปแบบของเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ (มาตรา 395-15)

²⁴ Woellner Barkoczy, Murphy Evans, *supra* note 3, p.1796-1797.

²⁵ *Ibid*, pp. 1797-1801.

เมื่อคำวินิจฉัย (ruling) ได้ระบุให้บุคคลที่ได้รับสิทธิตามคำวินิจฉัย (ruling) ผิดตัว ซึ่งก็คือบุคคลที่ไม่ใช่ผู้ที่ได้รับผลร้ายทางภาษี ก็จะเป็นกรณีที่ไม้อาจนำเอาคำวินิจฉัย (ruling) มาใช้บังคับกับกรณีของบุคคลนั้นได้ เช่น คดีระหว่าง Coporate Business Centres International Pty Ltd กับ FC of T 2004 ATC 4430,4438

โดย Private Ruling มักจะกำหนดไว้ว่า คำวินิจฉัย (ruling) นี้เป็น Private Ruling และ ระบุถึงข้อเท็จจริงที่คำวินิจฉัยนั้นจะใช้บังคับด้วย และ ระบุถึงแผนการหรือแบบธุรกรรมที่คำวินิจฉัยนั้นเกี่ยวข้องและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องอีกด้วย (มาตรา 359-20)

คำวินิจฉัยอาจจะระบุช่วงเวลา ที่ คำวินิจฉัย (ruling) จะเริ่มมีผลและกรณีที่ จะใช้บังคับ และเวลาเหล่านี้อาจจะเกิดขึ้นก่อนหรือหลังจากที่คำวินิจฉัย (ruling) ได้ถูกทำขึ้นก็ได้ และยังอาจจะระบุเจาะจงเพื่อใช้บังคับกับกรณีเฉพาะใดๆก็ได้ (มาตรา 359-25(1)) ซึ่งคำวินิจฉัย (ruling) ใดๆที่ไม่ได้กำหนดเวลาเริ่มต้นไว้ คำวินิจฉัย (ruling) นั้นก็จะใช้บังคับได้ตั้งแต่วันที่ คำวินิจฉัย (ruling) นั้นได้ถูกทำขึ้น (มาตรา 359-25(3)) และในกรณีใดที่ไม่ได้ระบุเวลาสิ้นสุดของ คำวินิจฉัย (ruling) ไว้ก็ให้ใช้บังคับได้จนถึงสิ้นปีภาษีเงินได้ หรือช่วงเวลาทางบัญชีตามที่ คำวินิจฉัย (ruling) ได้กำหนดไว้ (มาตรา 359-25(4))

อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) อาจพิจารณาแก้ไขใหม่สำหรับคำวินิจฉัย (ruling) ที่มีขึ้นอยู่ก่อนแล้วนั้นสำหรับกรณีที่ได้มีการใช้บังคับ ดังนี้เมื่อใดที่คำวินิจฉัย (ruling) ได้มีการทบทวนแก้ไขใหม่ มาตรการซึ่งเกี่ยวข้องกับคำวินิจฉัย (ruling) นั้นก็จะถือว่ายังไม่เริ่มมีผลใช้บังคับขึ้นแต่อย่างใด และปีภาษีเงินได้ใดๆ หรือช่วงระยะเวลาทางบัญชี ซึ่งเกี่ยวข้องกับคำวินิจฉัย (ruling) ก็ถือว่ายังไม่ได้เริ่มต้นใช้บังคับขึ้น (มาตรา 359-55(1),(3)) และเมื่อมีการทบทวนแก้ไขคำวินิจฉัย (ruling) แล้ว คำวินิจฉัย (ruling) ใหม่ก็จะถูกนำมาใช้บังคับแทนคำวินิจฉัย (ruling) เก่า (มาตรา 359-55(4)) ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) จะส่งสำเนาคำวินิจฉัย (ruling) ที่แก้ไขใหม่แล้วไปให้ยังผู้ร้องขอโดยอาจจะใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือวิธีการอื่นๆก็ได้ (มาตรา 359-55(2))

ในการทำ Private Ruling นั้น อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ยังอาจจะวางกฎระเบียบเป็นแนวทางสำหรับข้อเท็จจริงอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับกรณีตามคำขอด้วยก็ได้ หรืออาจจะทำ Private Ruling เพิ่มเติมว่าจะให้ใช้บังคับกับกรณีใดอย่างไรหรือเกี่ยวข้องกับแผนการใดอย่างใดบ้าง (มาตรา 359-45)

ซึ่งในการทำ Private Ruling นั้นจำเป็นจะต้องพิจารณาถึงมูลค่าของสิ่งต่างๆด้วย โดยอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) อาจจะพิจารณาถึงประเด็นต่างๆ หรือมูลค่าตาม

ข้อเท็จจริงต่างๆที่ผู้ร้องขอ ที่อาจจะอ้างถึงมูลค่าของสิ่งซึ่งปัญหาที่ถามมาด้วยก็ได้ (มาตรา 359-40) อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) อาจจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับคำร้องขอโดยการแจ้งให้ผู้ร้องขอทราบโดยค่าธรรมเนียมจะขึ้นอยู่กับมูลค่าตามปัญหาที่หารือ (มาตรา 359-40(1)-(3))

5.2.3 มีเพียงผู้ถูกบังคับจัดเก็บภาษีเท่านั้นที่สามารถถือเอาตาม Private Ruling ได้

โดยทั่วไปแล้ว เฉพาะผู้ถูกบังคับจัดเก็บภาษีหรือผู้ขอหารือ (rulee) เท่านั้นที่จะสามารถถือเอาตาม Private Ruling ได้ (บุคคลที่สามจึงไม่ถือเอาตาม Private Ruling ได้แม้ว่าจะเป็นกรณีที่มีข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกันก็ตาม) โดยข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นกรณีทำนองเดียวกับข้อเท็จจริงตามที่ขอหารือไว้ด้วย เช่น คดีระหว่าง Norris กับ FC of T 2002 ATC 2091, 2094

อย่างไรก็ตาม มาตรา 359-30 ได้กำหนดไว้เป็นพิเศษว่า สำหรับ Private Ruling ที่ออกมาเพื่อใช้กับทรัสต์ดี (trustee) ที่ได้รับผลร้ายจากกฎหมายภาษีอาจมีผลและใช้อ้างอิงได้โดยผู้รับประโยชน์หรือทรัสต์ดีคนอื่นๆยังอาจขอเข้ามาแทนที่ทรัสต์ดีคนเดิมนั้นก็ได้ แต่ประเด็นดังกล่าวยังไม่เป็นที่แน่นอน

และโดยการนำ “Priority Private Binding Ruling System (PPBR)” มาใช้เพื่อช่วยให้คณะกรรมการบริหารนิติบุคคลสามารถจัดการเกี่ยวกับประเด็นทางด้านภาษีอันเป็นปัญหาสำคัญได้ ซึ่งในการร้องขอตาม PPBR นี้ ธุรกรรมดังกล่าวจะต้องมีการแสดงออกว่ามีนัยสำคัญจริงๆ โดยการได้รับฉันทามติจากบอร์ดผู้บริหารเสียก่อน

5.2.4 กรณีที่ ATO ไม่ต้องการที่จะทำ Private Ruling

อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) จะต้องดำเนินการตามคำร้องขอให้ Private Ruling ถ้าหากว่าคำขอเช่นนั้นไม่มีข้อเท็จจริงซึ่งเป็นกรณีต้องห้ามดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้น หรือตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขข้อห้ามตามตารางข้างทำนี้ ซึ่งในแต่ละกรณีดังกล่าว อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) จะพิจารณาในการทำคำวินิจฉัย (ruling) ดังนี้ (มาตรา 359-35(2),(3))

ข้อห้ามโดยเฉพาะที่อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) จะถือว่าไม่มีภาระหน้าที่ในการทำคำวินิจฉัย (ruling) ก็คือ

- อธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) พิจารณาแล้วเห็นว่า ในการทำคำวินิจฉัย (ruling) นั้นจะทำให้เกิดความเสียหายหรือเกิดข้อจำกัดในการบริหารการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายขึ้น (มาตรา 359-35(2)(a)) ซึ่งตามหมายเหตุท้ายการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายครั้งที่ 2 ที่เป็นการปรับปรุงระบบการประเมินตนเอง เมื่อปี ค.ศ.2005 นั้นได้ให้ข้อสันนิษฐานไว้ว่า ข้อยกเว้นเช่นว่านี้

ให้หมายความรวมถึงกรณีที่เป็นคำขอซึ่งเป็นเท็จ มีการสมมติขึ้น หรือไม่ได้เกี่ยวข้องโดยสิ้นเชิง หรือในการตอบข้อหาดังกล่าวจะทำให้ขัดหรือแย้งกับคำสั่งหรือประกาศกรมสรรพากรที่ ATO ได้ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีอยู่

- กรณีที่ตามมาและต้องการให้มีคำวินิจฉัย (ruling) ตอบนั้นมืออยู่แล้ว หรือว่าได้เคยมีการตอบคำขอนั้นไปแล้ว (มาตรา 359-35(2)(b))

- กรณีที่ตามมาและต้องการให้มีคำวินิจฉัย (ruling) ตอบนั้นเป็นกรณีของการใช้อำนาจภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ได้วินิจฉัยแล้วว่าจะได้ใช้หรือไม่ใช้อำนาจดังกล่าวอย่างไร (มาตรา 359-35(3))

เมื่ออธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) วินิจฉัยถึงความถูกต้องของ Private ruling แล้ว คำวินิจฉัย (ruling) นั้นก็จะมีผลใช้บังคับกับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นต่อไปในอนาคตหรือกรณีอื่นๆ ซึ่งตามมาตรา 357-110 ได้กำหนดไว้ ซึ่งไม่ใช่กรณีดังต่อไปนี้

(a) ปฏิเสธไม่ยอมทำคำวินิจฉัย (ruling) (ในกรณีที่ Administrative appeals tribunal (AAT)²⁶ พิจารณาแล้วเห็นว่ากรณีดังกล่าวควรจะได้รับพิจารณาเป็นพิเศษ และอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ก็ได้พิจารณาประเด็นดังกล่าวโดยตรงเป็น private rulings ในประเด็นนั้นไปแล้ว)

(b) ทำคำวินิจฉัย (ruling) ในประเด็นดังกล่าวตามที่ความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) ว่าเกี่ยวข้อง (ในกรณีนี้ ก่อนการทำคำวินิจฉัย (ruling) นี้ อธิบดี (Commissioner) จะแจ้งไปยังผู้ร้องขอว่า อธิบดี (Commissioner) ต้องการอะไรบ้าง และให้ผู้ร้องขอแสดงเหตุผลตอบกลับไปด้วย (มาตรา 357-110(2))

เมื่ออธิบดี (Commissioner) พิจารณาแล้วเห็นว่าต้องการข้อมูลซึ่งจำเป็นในการทำ Private Ruling นั้นก็จะแจ้งไปยังผู้ร้องขอให้แสดงข้อมูลดังกล่าว และอาจจะปฏิเสธไม่ทำคำวินิจฉัย (ruling) ก็ได้ถ้าหากว่าผู้ร้องขอไม่แสดงข้อมูลดังกล่าวต่ออธิบดี (Commissioner) ภายในเวลาที่เหมาะสม (มาตรา 357-105)

²⁶ AAT หรือ Administrative appeals tribunal ตั้งขึ้นโดย Administrative Appeals Tribunal Act 1975 เป็นคณะกรรมการที่ทำหน้าที่พิจารณาทบทวนคำสั่งทางปกครองที่ทำขึ้นโดยองค์กรทางปกครองของประเทศออสเตรเลีย

เมื่ออธิบดี (Commissioner) ปฏิเสธที่จะให้ Private Ruling ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้นนั้นแล้ว อธิบดี (Commissioner) ก็แสดงเหตุผลในการปฏิเสธคำขอไปด้วย (มาตรา 359-35(4))

5.2.5 ATO มองว่าคำวินิจฉัย (ruling) ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่มีผลผูกพัน

ในช่วงก่อนปีค.ศ.2000 มีการอ้างว่ามี Private written Ruling เกี่ยวกับมาตรการในเรื่องค่าตอบแทนจากการจ้างแรงงาน ได้ทำขึ้นโดยความเท็จของเจ้าหน้าที่ ATO ซึ่ง ATO ก็จะได้ถือว่าคำวินิจฉัย (rulings) ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเหล่านั้นไม่มีผลผูกพันต่อ ATO แต่อย่างใด

5.2.6 Ruling ที่ไม่เป็นแบบพิธี (Embargos)

ATO มีกระบวนการว่าจะไม่ตอบคำวินิจฉัย (rulings) ในเรื่องที่ต้องห้าม เช่น ในเรื่องดอกเบี้ยที่ถูกหักไว้ตามภาษีเงินได้ส่วนบุคคล ATO จะปฏิเสธไม่ตอบข้อหารือเหล่านั้นจนกว่าประเด็นดังกล่าวจะถูกทำให้ถูกต้องสมบูรณ์เสียก่อน

ซึ่งผู้เสียภาษีเองก็ไม่ได้โต้แย้งการไม่ทำ Private Ruling นี้ได้ แต่ตามมาตรา 14ZAO ผู้เสียภาษีสามารถถามหาเหตุผลในการปฏิเสธหรือการตอบข้อหารือดังกล่าวล่าช้าได้ หรืออาจจะเป็นกรณีตามมาตรา 7(1) ADJRA

5.2.7 การลดความล่าช้าในการทำคำวินิจฉัย Private Rulings ของ ATO

ความล่าช้าในการทำคำวินิจฉัย Private Rulings ของ ATO ถูกวิจารณ์ไว้ในรายงานเกี่ยวกับระบบภาษีประเมินตนเอง เมื่อปี 2004 ว่าเป็นปัญหาสำคัญสำหรับการค้าขายและกรณีอื่นๆของผู้เสียภาษี ต่อจากนั้น ได้มีความพยายามที่จะลดสาเหตุของความล่าช้าดังกล่าว โดยมาตรา 359-50 Sch 1 TAA จึงได้ถูกบัญญัติขึ้นในปี 2005 ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 359-50 นี้ ผู้เสียภาษีสามารถมีคำเตือนเป็นหนังสือเพื่อให้อธิบดี (Commissioner) ต้องมีคำสั่งตามคำร้องขอให้มีการวินิจฉัย (rulings) เมื่อ

(a) กำหนดเวลา 60 วันนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องขอ และ

(b) อธิบดี (Commissioner) จะต้องทำคำวินิจฉัย (rulings) หรือไม่ก็ต้องแจ้งผู้เสียภาษีถึงการปฏิเสธไม่ทำ คำวินิจฉัย (rulings) ให้ตามคำร้องขอดังกล่าว

ถ้า ATO ยังคงไม่ทำคำวินิจฉัย (rulings) หรือไม่ได้แจ้งว่าไม่รับทำคำวินิจฉัย (rulings) ตามคำร้องขออีกภายในเวลา 30 วันนับแต่วันที่คำร้องขอให้มีการคำสั่งแล้ว (ซึ่งจะรวมทั้งสิ้นเป็นเวลา 90 วัน) อธิบดี (Commissioner) จะถูกถือว่า ไม่อนุญาตตามกรณีดังกล่าว ซึ่งผู้ร้องขอสามารถที่จะโต้แย้งการไม่ทำคำวินิจฉัยของ อธิบดี (Commissioner) ได้ภายใต้บทบัญญัติ Pt IVC TAA (มาตรา 359-50(3)) ซึ่งผู้ร้องขอจะต้องยื่นร่างคำวินิจฉัย Private Ruling และความต้องการของผู้ร้องขอด้วย (มาตรา 359-50(4))

ระยะเวลา 60 วันนี้อาจจะขยายต่อไปได้ ถ้าหากว่า อธิบดี (Commissioner) ได้มีการ

- (a) สั่งให้แสดงข้อมูลเพิ่มเติมตามมาตรา 357-105 (มาตรา 359-50(2))
- (b) แจ้งให้ผู้ร้องขอให้แสดงวัตถุประสงค์ที่ต้องการให้อธิบดี (Commissioner) ตอบเป็นคำวินิจฉัย (rulings) ตามมาตรา 357-110 (มาตรา 359-50(2))
- (c) แจ้งให้ผู้ร้องขอทราบถึงข้อมูลจากบุคคลที่สามซึ่งอธิบดี (Commissioner) ต้องการนำมาใช้ในการพิจารณา ตามมาตรา 357-120 ในการทำคำวินิจฉัย (rulings) (มาตรา 359-50(2))
- (d) พิจารณาถึงความคุ้มค่าในการตีราคาหรือการทบทวนใหม่ด้วย ตามมาตรา 359-40 (มาตรา 350-50(2))²⁷

5.2.8 การเพิกถอนคำร้องขอผูกพันตนกับ Private Ruling

ผู้ร้องขออาจขอให้เพิกถอนคำร้องขอให้ทำ Private Ruling ในเวลาใดก็ได้ก่อนที่คำวินิจฉัย (rulings) เช่นว่านั้นจะได้ถูกทำขึ้น (มาตรา 295-10 Sch 1 TAA)²⁸

5.2.9 การโต้แย้งคัดค้าน Private Ruling

ภายใต้มาตรา 359-60(1),(2) Sch 1 TAA นั้น Private Ruling จะถูกถือเสมือนว่าเป็นคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งผู้ถูกบังคับใช้ที่ไม่พอใจต่อคำวินิจฉัย (rulings) ดังกล่าวก็อาจอาศัยตามบทบัญญัติ Pt IVC TAA เพื่อโต้แย้ง Private Ruling นั้นก็ได้ในทำนองเดียวกับการโต้แย้งการประเมินภาษี ซึ่งกรณีดังกล่าวจะมีข้อยกเว้นอยู่สองประการคือ (1) ผู้เสียภาษีไม่อาจจะโต้แย้ง Private Ruling นั้นได้ ถ้าหากว่าการประเมินภาษีได้ทำขึ้นโดยสัมพันธ์กับช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องกับ ruling นั้นแล้ว หรือ (2) ถ้า ruling นั้นเกี่ยวพันไปถึงการหัก ณ ที่จ่ายหรือการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งได้เริ่มมีการดำเนินการไปแล้ว (มาตรา 359-60(3))

เมื่อคำวินิจฉัย (rulings) ไม่อาจใช้บังคับตามกฎหมายได้โดยตรงกับธุรกรรมใดของผู้เสียภาษี เช่น ระบุชื่อบุคคลในคำวินิจฉัย (rulings) ผิดไป ผู้เสียภาษีย่อมที่จะถือว่าไม่ยอมรับในคำวินิจฉัย (rulings) และไม่อาจใช้บังคับโดยคำวินิจฉัย (rulings) นั้นได้สำหรับธุรกรรมเช่นว่านั้น

เมื่อได้มีการกระทำตามมาตรา 359-50(3) เพื่อโต้แย้งกรณีอธิบดี (Commissioner) ไม่ทำ Private Ruling ตามคำร้องขอของผู้เสียภาษีแล้ว อธิบดี (Commissioner) จะต้องร่างคำวินิจฉัย (rulings) ให้สอดคล้องกับธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีร้องขอ (ตามมาตรา 359-50(3)) หรือไม่ก็ต้องทำคำวินิจฉัย ATO ruling แยกออกโดยมีเงื่อนไขต่างหาก (มาตรา 14ZY(1A)TAA)

²⁷ Woellner Barkoczy, Murphy Evans, *supra note* 3, pp.1800-1801.

²⁸ *ibid*, p.1801.

ในการพิจารณาประเด็นที่ว่า หากอธิบดี (Commissioner) จะนำข้อมูลอื่นนอกเหนือจากที่ได้พิจารณาในขณะทำคำวินิจฉัย (rulings) มาประกอบในการทำคำวินิจฉัย (rulings) ให้แก่ผู้เสียภาษีได้นั้น จะต้องมีการแจ้งไปยังผู้เสียภาษีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นดังกล่าวนั้นด้วย และต้องให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะจะอนุญาตหรือไม่อนุญาตให้ใช้ข้อมูลดังกล่าวก่อน (มาตรา 359-65(1),(2))

เมื่ออธิบดี (Commissioner) วินิจฉัยว่าข้อมูลที่มีเพิ่มเติมดังกล่าวทำให้แบบแผนธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างกันในสาระสำคัญกับแบบแผนธุรกรรมที่ขอคำวินิจฉัย (rulings) เช่นนี้ อธิบดีจะให้ผู้ทำคำขอทำคำขอให้มี Private Ruling ใหม่ และในกรณีนี้หากมีคำคัดค้านคำวินิจฉัย ถือว่าคำคัดค้านดังกล่าวไม่มี (มาตรา 359-5(3))

ระยะเวลาในการโต้แย้ง Private Ruling เกี่ยวกับภาษีเงินได้นั้นถูกจำกัดไว้เพียงไม่เกิน

- 1) 60 วันหลังจากที่การแจ้งคำวินิจฉัยได้ทำขึ้น
 - 2) เมื่อผู้ขอให้มีคำวินิจฉัยเป็นผู้เสียภาษีประเภทบุคคลธรรมดาหรือเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ก็คือ 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายที่อนุญาตให้ผู้ขอยื่นแบบแสดงรายการในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ของปีภาษีนั้น (มาตรา 14ZW(1A)(b)(i)TAA; มาตรา 170(1) ตารางหมายเลข 1-3 ITAA36)
 - 3) สำหรับผู้เสียภาษีประเภทอื่น (ได้แก่พวกที่มีความสัมพันธ์ซับซ้อนมากขึ้น) ก็คือ 4 ปี นับแต่วันสุดท้ายที่อนุญาตให้ผู้ขอยื่นแบบแสดงรายการในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ของปีภาษีซึ่งถูกครอบคลุมตามคำวินิจฉัยนั้น (มาตรา 14ZW(1A)(b)(ii)TAA)
 - 4) เมื่อได้มีการทำคำโต้แย้งตามมาตรา 359-50(3) โดยโต้แย้งเกี่ยวกับความผิดของอธิบดีกรมสรรพากรในการทำ Private Ruling เมื่อมีการร้องขอ ก็คือ 60 วันนับแต่สิ้นสุดระยะเวลา 30 วันสำหรับอธิบดีที่จะทำคำวินิจฉัยหรือการปฏิเสธไม่ทำการเช่นนั้น (มาตรา 14ZW(1)(ba))
- เพื่อเป็นการสร้างความมั่นใจว่าคำขอจะไม่ถูกทอดทิ้งทับซ้อนลงไปอีกเป็นครั้งที่สอง มาตรา 14ZVA TAA กำหนดให้ผู้ขอที่ได้มีการโต้แย้งคำวินิจฉัย Private Ruling ไว้นั้นสามารถที่จะโต้แย้งการประเมินได้เฉพาะในประเด็นปลีกย่อยที่ไม่ได้โต้แย้งคำวินิจฉัยไว้ (มาตรา 14(ZVA)) เช่นนี้หมายความว่า ผู้เสียภาษีและบรรดาที่ปรึกษาของผู้เสียภาษีจำเป็นต้องวางแผนอย่างรอบคอบเสียก่อนในปัญหาที่จะโต้แย้งคำวินิจฉัยหรือไม่

เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติตามทั้งหมดหรือบางส่วนตามคำโต้แย้งคำวินิจฉัย Private Ruling และไม่มีการยื่นคำขอให้ทบทวน หรือไม่มีการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยเช่นนั้น

ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว คำวินิจฉัยดังกล่าวก็จะต้องถือว่าเปลี่ยนแปลงไปตามคำตัดสินในเรื่องดังกล่าว (มาตรา 359-70 Sch 1 TAA)

5.2.10 การอุทธรณ์คำวินิจฉัยตอบข้อหารือ Private Ruling

การอุทธรณ์ Private Ruling ผู้ที่ไม่พอใจในวัตถุประสงค์ตามคำวินิจฉัยของอธิบดี (Commissioner) สำหรับประเด็นตาม Private Ruling สามารถร้องขอให้มีการทบทวนคำวินิจฉัยดังกล่าวโดย AAT²⁹ หรือโดยศาลชั้นต้น (Federal Court) ได้ (มาตรา 14ZZ TAA)

ประเด็นที่ขอให้มีการทบทวนข้อกำหนดของอธิบดี (Commissioner) ใน Private Ruling ซึ่ง AAT หรือ Federal Court นั้นไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยข้อเท็จจริงอื่นๆนอกเหนือไปจากที่อธิบดี (Commissioner) ได้กำหนดไว้ใน คำวินิจฉัย (rulings) และจะต้องไม่เป็นการกำหนดแบบแผนธุรกรรมตามที่หารือขึ้นมาใหม่

5.2.11 ปัญหาของระบบการอุทธรณ์หรือการขอให้ทบทวน Private Ruling

คำวินิจฉัยในคดี CTC Resources NL v FC of T ซึ่งถูกทำขึ้นในช่วงก่อนปี 2005 นั้นได้แสดงให้เห็นว่าปัญหาสำคัญบางอย่างอาจจะมีเพิ่มมากขึ้นเมื่อ Federal Court ได้มีการทบทวนคำวินิจฉัยของ ATO ขึ้นใหม่

ในคดีนี้ เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้นเป็นหนี้ค่า GAS ซึ่งตามรายงานทางการเงินนั้นได้เป็นลูกหนี้ของ Westpac Bank เป็นเงิน 1.9 ล้านเหรียญ ซึ่ง CTC ได้อ้างถึง Private Ruling สองฉบับในการดำเนินการ ฉบับแรกเกิดขึ้นในเดือนมกราคม 1993 ซึ่งเกี่ยวข้องกับปีภาษี 1992 ถึง 1993 และฉบับที่สองเกิดขึ้นในเดือนพฤษภาคม 1993 ซึ่งเกี่ยวข้องกับปีภาษี 1993 ถึง 1994 ซึ่ง CTC รู้สึกไม่พอใจในหลักเกณฑ์ของ ATO rulings จึงได้อุทธรณ์ไปยัง Federal Court แต่ศาลได้ยกอุทธรณ์ คำพิพากษาของ Federal Court ได้สร้างประเด็นที่สำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการทบทวนคำวินิจฉัยของ ATO เกี่ยวกับ Private Rulings

คำวินิจฉัยแรก (ปี 1992/1993)

มีเพียงผู้ยื่นคำขอให้มีความวินิจฉัยหรือผู้อยู่ภายใต้บังคับของคำวินิจฉัย (rulee) เท่านั้นที่สามารถคัดค้านคำวินิจฉัย Private Ruling ได้ (มาตรา 14(ZAZA) บุคคลใดเพียงบุคคลหนึ่งที่เท่านั้นที่จะเป็นผู้ถูกวินิจฉัยได้ถ้าบุคคลคนนั้นมีวัตถุประสงค์ที่ต้องการขอให้มีความวินิจฉัยเป็นคำขอตามกฎหมายภาษี (มาตรา 14ZAA) ซึ่งตามหลักการเกี่ยวกับคำวินิจฉัยทางภาษีเช่นว่านี้ ทำให้คำ

²⁹ The Administrative Appeals Tribunal (AAT) เป็นคณะกรรมการอิสระที่ทำหน้าที่ในการทบทวนคำวินิจฉัยหรือคำสั่งซึ่งทำขึ้นโดยรัฐบาลออสเตรเลียหรือองค์กรของรัฐอื่นๆ

วินิจฉัยนี้จะมีผลต่อภาระภาษีของ CTC เพียงบุคคลเดียวเท่านั้นที่เป็นผู้ถูกบังคับตามคำวินิจฉัย ดังนั้น Westpac จึงไม่ได้เป็นผู้ที่จะถูกบังคับตามคำวินิจฉัยแต่อย่างใด

ซึ่งจะมีเพียงบุคคลผู้ที่ไม่พอใจในการวินิจฉัยเช่นนั้นเท่านั้นที่จะสามารถร้องคัดค้านโดยการขอให้มีการทบทวนใหม่หรือมีการอุทธรณ์ (ตามมาตรา 14 ZAZA; 14ZZP) โดยต้องเป็นบุคคลที่ไม่พอใจในคำวินิจฉัยและได้รับผลร้ายในทางกฎหมายอยู่ในขณะอุทธรณ์ด้วยความผิดพลาดหรือเงินเพิ่ม (interest) ที่เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยจึงยังอาจเรียกว่า ไม่พอใจ ได้ เช่นนี้ศาลจึงได้สั่งยกคำอุทธรณ์ของ CTC ในคำวินิจฉัยแรก เนื่องจากช่วงระหว่างปีภาษีเงินได้ 1992 และ 1993 นั้นได้สิ้นสุดลงก่อนที่ CTC จะได้เข้ามาเตรียมการตามที่คำวินิจฉัยได้กำหนดให้ และคำวินิจฉัยเช่นนั้นก็ได้ส่งผลร้ายต่อกิจการในปีนั้นแต่อย่างใด ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า CTC ไม่ได้เป็นบุคคลที่สามารถจะคัดค้านได้แย้งคำวินิจฉัยได้

คำวินิจฉัยที่สอง (ปี 1993/1994)

ศาลชั้นต้น (Federal Court) ถือว่า CTC ล้มเหลวในการหาข้อมูลเพียงพอมาสนับสนุนในการเตรียมการดำเนินการ ตัวอย่างเช่น มีขั้นตอนใดบ้างที่เป็นอุปสรรคหรือเป็นข้อขัดข้อง และอธิบดีกรมสรรพากรไม่ควรมีคำวินิจฉัยก่อนที่จะทำให้ประเด็นต่างๆ ชัดเจนขึ้นเสียก่อน (ซึ่งอาจจะโดยการทำตามวิธีการในมาตรา 14ZAM)

อธิบดีกรมสรรพากรควรจะยังไม่ทำคำวินิจฉัยจนกว่าจะเป็นที่พอใจว่าธุรกรรมที่หารือมานั้นได้มีการพิจารณาอย่างจริงจังตามที่มาตรา 14ZAN(h) กำหนดไว้แล้ว³⁰

5.3 Binding Oral Rulings หรือการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรที่มีผลผูกพัน

5.3.1 ความหมายของ Oral Ruling

Oral Ruling เป็นการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร ออสเตรเลีย (ATO) อย่างหนึ่ง เป็นการตอบด้วยวาจาโดยไม่มีการตอบข้อหารือเป็นหนังสือตอบข้อหารือ และไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือ

Oral Ruling หรือ การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร เป็นรูปแบบหนึ่งของการตอบข้อหารือ Private Ruling

³⁰ *ibid*, pp.1803-1804.

วัตถุประสงค์ของระบบ Oral Rulings คือ เพื่อจัดให้มีระบบที่รวดเร็วและสะดวกสบายแก่ผู้เสียภาษีในการได้รับคำวินิจฉัยอันเป็นที่ยุติแล้วในประเด็นปัญหาต่างๆ โดยที่ Oral Ruling ถูกจัดว่าเป็น Private Ruling ประเภทหนึ่ง ดังนั้นโดยธรรมชาติของ Oral Rulings แล้ว จึงมีกระบวนการที่เป็นเอกลักษณ์ อย่างไรก็ตาม การแปรญัติแก้ไขกฎหมายภาษี ในการปรับปรุงระบบการประเมินตนเอง (ครั้งที่ 2) เมื่อปี ค.ศ.2005 นั้นผู้ร่างฯต้องการให้ Oral Ruling มีความง่ายในการทำ

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ในการที่จะวินิจฉัยปัญหาโดยการทำคำวินิจฉัยเป็น Oral Ruling นั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องเข้าทั้งเงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ทั่วไปและหลักเกณฑ์เฉพาะในการทำ Oral Ruling ดังนี้

หลักเกณฑ์พื้นฐานที่เกี่ยวข้องในการทำ Oral Ruling ที่มีผลผูกพันมีดังต่อไปนี้ (Div 360 Sch 1 TAA)

(1) เฉพาะบุคคลธรรมดา (หรือตัวแทนผู้รับมอบอำนาจตามกฎหมาย) เท่านั้นที่จะสามารถขอให้มี Oral Ruling ต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการพิจารณาความเห็นที่เกี่ยวข้องเพื่อปรับใช้หรืออาจจะปรับใช้ได้แก่บุคคลใดๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับมาตรการพิเศษเรื่องหนึ่ง (มาตรา 360-5(1)) ดังนั้น บริษัท ห้างหุ้นส่วน และทรัสต์ จึงไม่อาจได้รับ Oral Ruling ได้

(2) คำขอหรือจะต้องทำโดยวาจา และในการวินิจฉัยโดยอธิบดีกรมสรรพากร (มาตรา 360-5(2) , 360-15) จึงอาจกล่าวได้ว่า Oral Ruling นั้นอาจจะทำขึ้นโดยบุคคลสองฝ่าย หรือโดยเป็นการสื่อสารระหว่างบุคคลสองคนโต้ตอบกันด้วยวิธีการที่ได้รับการรับรองโดยอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว (เช่น โทรศัพท์ , วิดีโอคอนเฟอเรนซ์ , และวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นๆ ที่ท่านองเดียวกันที่ยอมรับได้) ดังนั้นที่ ATO จะยังคงยอมรับกรณีของรูปแบบพิเศษเช่นว่านี้

(3) คำขอจะต้องระบุตัวตนผู้ขอเพื่อให้ ATO ยอมรับ และถ้ามีการทำคำขอโดยเป็นการกระทำของบุคคลอื่น ก็จะต้องระบุตัวตนและแสดงข้อมูลของบุคคลเช่นว่านั้นตามแบบฟอร์มที่อธิบดีต้องการได้ (ดู มาตรา 360-15)

(4) ในระหว่างที่ผู้แทนตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอาจจะยื่นเข้ามาหรือขอถอนคำขอให้ให้มี Oral Ruling ในการกระทำของผู้เสียภาษีที่อยู่เหนือกว่า กรณีดังกล่าวจึงอาจจะดูเหมือนกับว่า แม้จะมีบทบัญญัติปี 2005 ก็ตาม แต่ก็เป็นที่ตรงกันข้ามกับกรณีของ Private Rulings ซึ่งบุคคลที่สามยกตัวอย่างเช่น ตัวแทนทางภาษี (Tax agent) จะไม่มีอำนาจในการยื่นคำขอให้มีความวินิจฉัยเกี่ยวกับการกระทำของลูกความได้ กรณีนี้จึงเป็นข้อจำกัดที่ยังดูล้ำหลังอยู่

(5) Oral Ruling จะผูกพันต่ออธิบดี (Commissioner) เฉพาะกับผู้เสียภาษีหรือผู้ร้องขอที่อาจถือเอาตามคำวินิจฉัยได้เท่านั้น³¹

5.3.2 กรณีที่ ATO สามารถปฏิเสธที่จะทำ Oral Ruling

จะมีอยู่ 2 กรณีเท่านั้นที่ ATO จะต้องปฏิเสธที่จะให้คำวินิจฉัย Oral Ruling (มาตรา 360-5(3)(a),(b)) :

- (1) อธิบดีพิจารณาแล้วเห็นว่าคำแนะนำที่ขอมานั้นนั้นอาจจะเกี่ยวข้องกับการเป็นประเด็นทางธุรกิจหรือเป็นประเด็นที่ซับซ้อน
- (2) เมื่อประเด็นที่เป็นปัญหานั้นได้มีการดำเนินการ หรือกำลังดำเนินการโดย ATO มาแล้วไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ได้เคยขอให้มีการ Oral Ruling หรือ Private Ruling มาแล้ว หรือได้มีการดำเนินการประเมินภาษีโดย ATO อยู่ (มาตรา 360-5(3))

5.3.3 การยกเลิกเพิกถอนคำขอให้มีการ Oral Ruling

ผู้ร้องขอหรือผู้รับมอบอำนาจตามกฎหมายสามารถที่จะขอเพิกถอนคำขอได้ไม่ว่าในเวลาใดๆ ก่อนที่คำวินิจฉัยจะได้ทำขึ้น แต่จะต้องทำในรูปแบบทำนองเดียวกับที่ได้ร้องขอเป็นวาจานั้นเอง (มาตรา 360-10 , 360-15)³²

5.3.4 การทำ Oral Ruling

อธิบดี (Commissioner) จะต้องให้คำแนะนำเป็น Oral Ruling ในเรื่องที่ได้วินิจฉัยภายใต้มาตรา 360-15 (b) และจะต้องรวบรวมถึงข้อกฎหมายที่ใช้วินิจฉัยด้วย (มาตรา 360-5(4)) ผู้ขอคำวินิจฉัยจะไม่ได้รับสิทธิที่จะบันทึกคำวินิจฉัยเช่นนั้นเป็นเอกสาร (มาตรา 360-5(5))

จึงอาจสันนิษฐานได้ว่า การสื่อสารทางวาจาในการทำคำวินิจฉัยโดย ATO นั้นจะต้อง

- a) กำหนดประเด็นที่จะต้องวินิจฉัย
 - b) ระบุดังบุคคลที่เกี่ยวข้อง , กฎหมาย , ปีและช่วงระยะเวลา ซึ่งเกี่ยวข้องกับการวินิจฉัย
 - c) แสดงออกว่า คำวินิจฉัย (Ruling) นั้นเป็น Oral Ruling
 - d) กำหนดโดยสันนิษฐานไว้ก่อนว่าคำวินิจฉัยที่เชื่อถือได้นี้ได้ทำขึ้นโดยถูกต้อง
- ผู้ร้องขอไม่มีสิทธิที่จะจดบันทึก Oral Ruling เช่นว่า (มาตรา 360-5(5))

³¹ *ibid*, pp.1804-1805.

³² Woellner Barkoczy, Murphy Evans, *supra* note 3, p.1805.

ไม่มีใครมีสิทธิโต้แย้งคำวินิจฉัย Oral Ruling ซึ่งหากบุคคลใดไม่พอใจคำวินิจฉัย Oral Ruling ก็อาจจะค้นหา Private Ruling ที่มีการทำเป็นเอกสารและขอถือเอาตามคำวินิจฉัย เช่นว่านั้น

6. สถานะของคำวินิจฉัย (rulings) ตามคำแนะนำในพระราชบัญญัติ การบริหารการจัดเก็บภาษี ค.ศ.1997 (ITAA 97)

ในเรื่องนี้เกิดขึ้นหลังจาก เดือนกรกฎาคม 1997 ผู้เสียภาษีอาจเชื่อถือตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องตาม Public and Private Rulings ซึ่งสัมพันธ์กับพระราชบัญญัติปี 1936 ซึ่งเมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติปี 1997 พระราชบัญญัติฉบับนี้ก็ยังคงมีแนวคิดเดียวกันกับกฎหมายเดิม (มาตรา 14ZAAM , 14ZAXA TAA; Taxation Ruling TR 97/16) ในการพิจารณาว่ากฎหมายใหม่นี้จะมีแนวคิดเดียวกับกฎหมายเดิมหรือไม่ ผู้เสียภาษีอาจถือว่ากฎหมายใหม่มีแนวคิดไม่ต่างจากกฎหมายเดิมถ้าหากว่าไม่มีกรณีดังต่อไปนี้คือ มีการเปลี่ยนแปลงโดย AAT หรือคำพิพากษาของศาล หรือมีคำแถลงของ ATO³³

7. การวิเคราะห์ถึงควมมีประสิทธิภาพโดยทั่วไปของระบบคำวินิจฉัย เกี่ยวกับภาษีอากร (rulings) ที่มีอยู่และทางเลือกที่เป็นไปได้

ระบบคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากร (rulings) ของประเทศออสเตรเลียนั้นได้ถูกกล่าวถึงข้อเสียมานานแล้ว ในหลายๆแบบ มีทั้ง

- 1) ความล่าช้าของประเด็นตามคำวินิจฉัย (ruling)
- 2) คุณภาพของคำวินิจฉัย (ruling) ต่ำ
- 3) ความไม่เต็มใจของ ATO ในการวางหลักเกณฑ์ในประเด็นบางอย่าง เช่น เรื่องที่อ่อนไหว
- 4) ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการยกเลิกเพิกถอนคำวินิจฉัย (ruling)
- 5) การจำกัดควมมีประสิทธิภาพในกระบวนการทบทวนหรือกระบวนการอุทธรณ์คำวินิจฉัย (Ruling)

³³ *ibid*, p.1806.

6) ความมีอคติในตัวของคำวินิจฉัย (Ruling) เอง เนื่องจากใจความของคำวินิจฉัย (ruling) ที่ ATO ให้ไว้นั้นมีผลประโยชน์ที่คิดคำนวณเป็นเงินได้ แสดงว่ามีความไม่เป็นธรรมและไม่แน่นอนในการดำเนินการ

7) การโต้แย้งว่า Private Rulings สำหรับมาตรการเกี่ยวกับเงินได้จากการจ้างแรงงานที่สร้างขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ของ ATO นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย

บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเมื่อปี 2005 ได้เปลี่ยนทางปฏิบัติของ ATO ไปในการแก้ไขปัญหาบางประการ ตัวอย่างเช่น ความล่าช้า ความไม่แน่นอน ในการเพิกถอน ruling และบางปัญหาก็จะมีกระบวนการทบทวนและกระบวนการอุทธรณ์ อย่างไรก็ตาม ปัญหาบางอย่างก็ยังคงมีอยู่ นอกจากนั้นยังคงมีความหวังต่อไปว่าการปฏิรูประบบ ruling จึงเป็นสิ่งสำคัญต่อไป³⁴

8. ข้อเสนอแนะที่เป็นไปได้ในการปฏิรูประบบ ruling ของประเทศออสเตรเลีย

Woellner Barkoczy และ Murphy Evans ได้กล่าวไว้ว่า มีแนวความคิดมานานแล้ว ว่าประเทศออสเตรเลียควรจะได้รับเอาแนวคิดของระบบคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากร (ruling) ของประเทศอื่นๆมาใช้ในการพิจารณาปรับปรุงระบบ ruling ของกรมสรรพากรประเทศออสเตรเลีย ด้วย³⁵ ซึ่งประเทศที่มีระบบที่ดีที่ควรนำมาเป็นแบบอย่าง ได้แก่

1. ประเทศสวีเดน

Bentley แนะนำว่า ออสเตรเลียควรปรับปรุงระบบ ruling โดยรับเอารูปแบบของ สวีเดน ซึ่งมีลักษณะเป็นองค์กรอิสระ (The National Council for Advance Tax Rulings) ที่ประกอบไปด้วยตัวแทนทั้งจากภาคเอกชน ภาครัฐ และ ATO ในสัดส่วนเท่าๆกัน ซึ่งระบบของ สวีเดนนั้นทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีก็สามารถอุทธรณ์คัดค้าน ruling ได้

และในระบบของสวีเดนก็ยังครอบคลุมถึงกรณีที่มีความล่าช้าและข้อเท็จจริงของ ruling ซึ่งเหมาะสมกับเฉพาะบางกรณีเท่านั้น โดย Bentley ยังได้แนะนำอีกว่าปัญหาเหล่านี้ อาจเกิดขึ้นในระบบของออสเตรเลียได้ ซึ่งระบบของสวีเดนนั้นมีความก้าวหน้ามากกว่าโดยมี

³⁴ *ibid*, p.1806.

³⁵ *ibid*, p.1807.

การ ระบุถึงความเป็นอิสระ , การไม่มีอคติ และให้โอกาสแก่ทุกภาคส่วนในการเสนอกรณีปัญหาของแต่ละภาคส่วนเหล่านั้น ซึ่งกรณีปัญหาทั้งหลายเหล่านี้จะช่วยพัฒนาระบบของออสเตรเลียได้

2. ประเทศนิวซีแลนด์

ในทำนองเดียวกัน Sawyer ได้ให้ความเห็นว่าระบบของประเทศนิวซีแลนด์มีความทันสมัยซึ่งสามารถนำมาปรับใช้ให้เป็นประโยชน์กับออสเตรเลียได้ ความทันสมัยดังกล่าวนี้หมายความว่ามีความรวมถึง การมีผลร้ายน้อยที่สุด , กระบวนการร้องขอที่ดีกว่า , การร่าง ruling ให้มีความชัดเจนแน่นอนและเป็นแนวทางให้แก่ผู้เสียภาษีได้มากกว่า , ต้องการให้ ruling ที่ถูกเพิกถอนโดยอธิบดี (Commissioner) นั้นจะถูกถือว่าถูกเพิกถอนไปทั้งหมด และการเพิกถอนนั้นจะต้องมีการเผยแพร่หรือแจ้งไปยังผู้ร้องขอด้วย

ซึ่งอย่างน้อยที่สุด ลักษณะสำคัญของทั้งระบบของสวีเดนและระบบของนิวซีแลนด์ก็มีความเหมาะสมเป็นอันมากที่ควรจะต้องค้นคว้าต่อไปเพื่อนำไปพิจารณาปรับปรุงระบบ ruling ของออสเตรเลีย

9. กรณีที่มีคำแนะนำแบบไม่เป็น ruling ของ ATO และทางปฏิบัติ ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไป (Div 361)

1. ในระบบภาษีเงินได้ ภายใต้ Div 361 Sch 1 TAA ผู้เสียภาษีอาจปกป้องความรับผิดชอบในการเสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้ หรือการเรียกเก็บดอกเบี้ยนั้นมีขอบเขตว่า จำนวนดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับภาระอันเกิดโดยสุจริตในประการดังต่อไปนี้

1) กรณีที่มีคำแนะนำที่ไม่ใช่คำวินิจฉัย (ruling) ของ ATO ได้ให้ไว้แก่บุคคลใดหรือตัวแทนของบุคคลเหล่านั้น

2) ประกาศที่เผยแพร่แก่ประชาชนนั้นได้รับการรับรองว่าทำขึ้นโดยอธิบดี (Commissioner)

เว้นแต่ คำแนะนำหรือประกาศจะระบุว่า ไม่ผูกพัน (มาตรา 361-5(1)(a))

อย่างไรก็ตาม กรณีนี้จะไม่คุ้มครองการเสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้³⁶ เกินกว่า 21 วันนับแต่อธิบดี (Commissioner) ได้ประกาศแจ้งไปยังประชาชนผู้เสียภาษีถึงทางปฏิบัติที่ถูกต้องแล้วนั้น (มาตรา 361-5(2))³⁷

³⁶ เงินเพิ่มภาษีเงินได้ (The General Interest Charge : GIC) เป็นโทษทางภาษี ซึ่ง

2. ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Goods and Service Tax : GST) นั้น Private Rulings หรือหนังสือตอบข้อหารือ จะผูกพันเฉพาะตัวผู้เสียภาษีกับอธิบดีกรมสรรพากรในเรื่องนั้นๆ ซึ่งหากผู้เสียภาษีได้เสียภาษีไปโดยผูกพันและได้ปฏิบัติตามแนวทางตามที่คำวินิจฉัยได้ให้ไว้แล้วจริง แม้ว่าจะเป็นคำวินิจฉัยที่กรมสรรพากรได้ตอบไปโดยผิดพลาด ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นอีกแต่ประการใด และถ้าได้รับชำระภาษีคืนจากกรมสรรพากรไปแล้ว ก็ไม่ต้องนำเงินดังกล่าวมาคืนให้กับกรมสรรพากรอีกแต่ประการใด (ตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษี Taxation Administration Act : TAA มาตรา 37 GST Ruling GSTR 1999/1)

กรมสรรพากรขอสงวนสิทธิ์เก็บจากผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง

³⁷ Woellner Barkoczy, Murphy Evans, *supra* note 3, pp.1807-1808.