

บทที่ 4

ระบบคำวินิจฉัยทางภาษีอากร (Tax Ruling) ของกรมสรรพากรประเทศไทย

มาตรา 73 หมวด 4 หน้าที่ของชนชาวไทยในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มีบทบัญญัติความว่า “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร”

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 5 บัญญัติให้กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่และควบคุมการประเมินการจัดเก็บภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ และได้มีกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2551 (ที่มีผลเป็นการยกเลิกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2545) โดยกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวมีบทบัญญัติที่กำหนดให้ กรมสรรพากรมีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะ และการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมายอย่างทั่วถึง และเป็นธรรมเป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม และเกิดความสนใจในการเสียภาษี โดยให้อำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

(๒) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง

(๓) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรม หรือตามที่กระทรวง หรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย¹

และมีการแบ่งส่วนราชการภายในกรมสรรพากร โดยกำหนดให้ สำนักงานสรรพากรพื้นที่² สำนักงานสรรพากรภาค³ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่⁴ มีหน้าที่ดำเนินการตอบข้อหารือภาษีอากร และให้สำนักกฎหมาย⁵ มีอำนาจหน้าที่ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือที่ได้รับมอบหมาย ตามบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวจึงมีนัยว่า กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินการวินิจฉัย ให้คำแนะนำทางภาษีอากร และตอบข้อหารือทางภาษีอากรด้วย แม้ว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจะไม่ได้

¹ กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2551 ข้อ 2

² กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2551 ข้อ 9 (3)

³ กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2551 ข้อ 11 (6)

⁴ กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2551 ข้อ 17 (4)

⁵ กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2551 ข้อ 8 (6)

บัญญัติถึงหน้าที่ในการตอบข้อหารือภาษีอากรไว้โดยตรงแต่ประการใด และประมวลรัษฎากร มาตรา 13 สัตต (3) ยังได้บัญญัติให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยปัญหา เกี่ยวกับภาษีอากรตามที่กรมสรรพากรขอความเห็น ดังนั้นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัย ภาษีอากรจึงอาจเป็นฐานในการตอบข้อหารือภาษีอากรของหน่วยงานภายในกรมสรรพากร ดังกล่าวข้างต้นได้ ซึ่งคำวินิจฉัยภาษีอากรของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้น ในบางกรณี อาจเป็นสิ่งที่เคยมีการตอบข้อหารือไปแล้ว และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ มีขึ้นภายหลังอาจจะวินิจฉัยโดยยกเลิกความเห็นตามหนังสือตอบข้อหารือเรื่องก่อนก็ได้

1. การตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

หน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรจะไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายบัญญัติไว้ โดยตรงว่าเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรก็ตาม แต่เมื่อมีกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ที่เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดอำนาจหน้าที่ของแต่ละส่วนราชการ ภายในกรมสรรพากรว่าหน่วยงานใดมีอำนาจหน้าที่ประการใด รวมถึงอำนาจหน้าที่ในการตอบ ข้อหารือทางภาษีอากร อันได้แก่ พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2540 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ.2540 ซึ่งแก้ไขโดยกฎกระทรวงแบ่งส่วน ราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2545 ลงวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ.2545 และได้มีการ แก้ไขเพิ่มเติมในท้ายที่สุดโดย กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551 ลงวันที่ 23 มกราคม พ.ศ.2551 ดังนั้น ในปัจจุบัน อำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษี อากรของกรมสรรพากรจึงเป็นของ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรภาค และสำนัก บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

ปัจจุบันการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนั้น กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติ ในการตอบข้อหารือเพื่อให้การปฏิบัติของส่วนราชการต่างๆในสังกัดกรมสรรพากรเป็นไปใน แนวทางเดียวกันไว้ ได้แก่ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.1/2550 ประกาศ ณ วันที่ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 (แก้ไขเพิ่มเติมโดย แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.2/2550 ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ.2550) เรื่อง การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร⁶

⁶ ดูรายละเอียดในภาคผนวก

ซึ่งแนวทางปฏิบัติดังกล่าวได้ทำขึ้นโดยเป็นคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ที่มีขึ้น เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของหน่วยงานในสังกัด กรมสรรพากรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยแนวทางปฏิบัติดังกล่าวได้กำหนดลำดับขั้นตอนและ อำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีของหน่วยงานภายในกรมสรรพากร⁷ โดยแนวปฏิบัติ เหล่านี้ถือเป็นเพียงคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ทำนองเดียวกับระเบียบปฏิบัติภายในฝ่าย ปกครอง ที่ไม่เป็นกฎหมายลำดับรองหรือกฎ และไม่ใช่นำสั่งทางปกครอง แต่ประการใด

1.1 แนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร

แนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร⁸ ตามแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.1/2550 ประกาศ ณ วันที่ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 (แก้ไข เพิ่มเติมโดย แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.2/2550 ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ.2550) เรื่อง การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร มีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ดังต่อไปนี้

1.1.1 นิยามที่เกี่ยวข้อง

“การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร” หมายความว่า การให้ความเห็นข้อ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือ

“หนังสือหารือ” หมายความว่า หนังสือหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร

“หน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร” หมายความว่า สำนัก กลุ่มงาน กอง สำนักงาน เลขานุการกรม ศูนย์ สำนักงานสรรพากรภาค

“คณะกรรมการ กพอ.” หมายความว่า คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและ อุทธรณ์หรือคำร้อง

“คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร” หมายความว่า คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁷ กรมสรรพากร, สืบค้นเมื่อเดือนธันวาคม 2551 จาก

<http://rdsrv.rd.go.th/38925.0.html> และ <http://rdsrv.rd.go.th/38912.0.html>

⁸ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.1/2550 ประกาศ ณ วันที่ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 (แก้ไขเพิ่มเติมโดย แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.2/2550 ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ. 2550) เรื่อง การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร

1.1.2 ขั้นตอนและเขตอำนาจในการดำเนินการตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากร

ขั้นตอนและเขตอำนาจในการดำเนินการตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรของแต่ละหน่วยงานภายในกรมสรรพากรที่มีอำนาจหน้าที่ อาจจำแนกได้ดังนี้

1. โดยหน่วยงานภายในสังกัดกรมสรรพากร

หน่วยงานภายในกรมสรรพากรที่มีอำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร ตามแนวทางปฏิบัติดังกล่าวได้กำหนดขั้นตอนการดำเนินการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการในการตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากร ไว้ดังต่อไปนี้

1) เมื่อสำนักงานเลขาธิการกรมได้รับหนังสือหรือของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร หน่วยงานของรัฐแห่งอื่น หรือหน่วยงานเอกชน ให้เสนออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเพื่อสั่งการให้ส่งหนังสือหรือดังกล่าวแก่สำนักกฎหมาย สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค แล้วแต่กรณี

2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาเมื่อได้รับหนังสือหรือให้ส่งหนังสือหรือดังกล่าวให้แก่สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้น เว้นแต่กรณีที่ผู้หรือเป็นรายที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้ส่งหนังสือหรือดังกล่าวให้แก่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

3) สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้พิจารณาตอบข้อหาหรือปัญหาภาษีอากร สำหรับหนังสือหรือดังต่อไปนี้

(1) หนังสือหรือที่ได้รับจากสำนักงานเลขาธิการกรม

(2) หนังสือหรือที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่อยู่ในเขตท้องที่รับผิดชอบ

(3) หนังสือหรือของเอกชน หรือหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นที่อยู่ในเขตท้องที่รับผิดชอบที่หรือสำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่โดยตรง ในกรณีหนังสือหรือดังกล่าวมีประเด็นปัญหากฎหมายภาษีอากรที่กรมสรรพากรยังไม่เคยมีแนววินิจฉัยมาก่อน ให้ทำหนังสือหรือกรมสรรพากรโดยจะต้องพิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นด้วย

4) สำนักกฎหมาย ให้พิจารณาตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากร สำหรับหนังสือหรือที่ได้รับจากสำนักงานเลขาธิการกรม และหนังสือหรือของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรที่หรือสำนักกฎหมายโดยตรง โดยเจ้าหน้าที่มีหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นทาง

กฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ได้รับจากผู้หรือ เพื่อรายงานเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย
พิจารณาสั่งการ

5) คณะกรรมการ กพอ. พิจารณาให้ความเห็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับปัญหา
กฎหมายภาษีอากรตามที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายขอความเห็น สำหรับการพิจารณาของ
คณะกรรมการ กพอ. ให้เป็นไปตามคำสั่ง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและ
อุทธรณ์หรือคำร้อง

2. วิธีปฏิบัติและข้อสงวนในการตอบข้อหรือทางภาษีอากร

ในการพิจารณาตอบข้อหรือปัญหากฎหมายภาษีอากร แนวปฏิบัติดังกล่าวได้
บัญญัติให้ปฏิบัติดังนี้

1) การหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ต้องดำเนินการ
พิจารณาตอบทันที โดยให้เจ้าหน้าที่เสนอผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหาร
ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสรรพากรภาค แล้วแต่กรณี เพื่อพิจารณาสั่งการให้ยุติเรื่อง

(1) กรณีหรือโดยแจ้งข้อเท็จจริงเปลี่ยนกลับไปกลับมา เพื่อให้ได้คำวินิจฉัย
ไปเลือกปฏิบัติเป็นประโยชน์แก่ตน

(2) กรณีหรือโดยไม่มีหรือไม่นำเอกสารหรือสัญญาประกอบการพิจารณา
ตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่

(3) กรณีหรือแทนลูกค้าหรือลูกความ แต่ไม่ยอมเปิดเผยชื่อและสถานที่อยู่
ของลูกค้าหรือของลูกความตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่

(4) กรณีหรือปัญหาข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาได้รับแจ้งเป็นหนังสือ
จากหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา
เฉพาะเรื่องที่อยู่ในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินหรืออยู่ในระหว่างการอุทธรณ์
ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรืออยู่ในระหว่างการดำเนินคดีในศาล (แก้ไขเพิ่มเติมโดย
แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.2/2550 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2550 ให้บังคับตั้งแต่วันที่ 22
มิถุนายน 2550 เป็นต้นไป)

(5) กรณีหรือปัญหาข้อกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ผู้หรือสมมุติขึ้น

(6) กรณีผู้หรือมีหนังสือแจ้งเพื่อขอยุติเรื่อง

(7) กรณีอื่นๆที่สำนักกฎหมาย สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือ
สำนักงานสรรพากรภาค เห็นว่าไม่สมควรตอบและได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย
แล้ว

2) กรณีเจ้าหน้าที่ได้สอบถามข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเป็นหนังสือ ให้ระงับการพิจารณาตอบข้อหารือดังกล่าวไว้ก่อน จนกว่าจะได้รับแจ้งข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเป็นหนังสือจากผู้หารือ

3) กรณีหนังสือหารือของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร หากหน่วยงานที่เป็นผู้หารือนั้นไม่ได้พิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้น ให้ส่งเรื่องคืนหน่วยงานนั้นเพื่อให้ความเห็นทางกฎหมายก่อน

4) กรณีข้อเท็จจริงตามหนังสือหารือเพียงพอที่จะพิจารณาได้ ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาทำความเห็นดังต่อไปนี้

(1) กรณีประเด็นที่หารือเป็นเรื่องที่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดไว้แล้ว หรือเป็นกรณีที่กรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หรือศาลฎีกา แล้วแต่กรณี เคยมีคำวินิจฉัยไว้แล้ว ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาตอบข้อหารือ โดยการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมาย หรือเทียบเคียงตามแนววินิจฉัยดังกล่าวแล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น

(2) กรณีประเด็นที่หารือไม่มีแนววินิจฉัย

(2.1) สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้หน่วยงานดังกล่าวทำหนังสือหารือสำนักกฎหมาย โดยให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นประกอบด้วย

(2.2) สำนักกฎหมายให้เจ้าหน้าที่พิจารณาข้อเท็จจริงตามที่ปรากฏในหนังสือหารือโดยการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมายแล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายพิจารณาสั่งการ ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเห็นสมควรจะส่งเรื่องให้คณะกรรมการ กพอ. พิจารณาเพื่อความรอบคอบก็ได้

(3) กรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับแนววินิจฉัยเดิมและประสงค์ให้กรมสรรพากรพิจารณาทบทวนแนววินิจฉัยดังกล่าว

(3.1) สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้หน่วยงานดังกล่าวทำหนังสือหารือสำนักกฎหมาย โดยให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นประกอบด้วย

(3.2) สำนักกฎหมายให้เจ้าหน้าที่พิจารณาโดยรวบรวมข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และแนวคำวินิจฉัยต่างๆ โดยแสดงเหตุผลที่ไม่เห็นด้วย แล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อพิจารณาเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายพิจารณาสั่งการ ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเห็นสมควรจะส่งเรื่องให้คณะกรรมการ กพอ. พิจารณาเพื่อความรอบคอบก็ได้

5) การพิจารณาของคณะกรรมการ กพอ.

(1) เมื่อคณะกรรมการ กพอ. ได้พิจารณาและมีมติในเรื่องใดแล้วให้เลขานุการ กพอ. จัดบันทึกรายงานการประชุมของแต่ละเรื่องติดสำนวนไว้เป็นหลักฐาน แล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อเสนออธิบดีสั่งการให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามมติ กพอ. ที่อธิบดีสั่งการแล้ว

(2) ในกรณีที่คณะกรรมการ กพอ. มีมติให้ส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเพื่อพิจารณาวินิจฉัย ให้เจ้าหน้าที่รายงานความเห็นของคณะกรรมการ กพอ. ตามมติดังกล่าวเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อให้อธิบดีสั่งการต่อไป เมื่ออธิบดีสั่งการแล้วให้เลขานุการคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดำเนินการนัดประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรต่อไป

6) การพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีคำวินิจฉัยปัญหากฎหมายภาษีอากรในเรื่องใดแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามคำวินิจฉัยดังกล่าว

นอกจากนี้ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรดังกล่าวยังกำหนดว่า การพิจารณายกเลิกหนังสือตอบข้อหารือ กรณีผู้หารือมีหนังสือแจ้งกรมสรรพากรเพื่อขอให้ทบทวนหนังสือตอบข้อหารือ หรือกรณีเจ้าหน้าที่เห็นควรยกเลิกหนังสือตอบข้อหารือให้ปฏิบัติทำนองเดียวกับ กรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับแนววินิจฉัยเดิมและประสงค์ให้กรมสรรพากรพิจารณาทบทวนแนววินิจฉัยดังกล่าว

โดยที่ แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรนี้ยังมีข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า การตอบหนังสือหารือตามแนวทางปฏิบัตินี้เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเพื่อให้ผู้หารือใช้ประกอบในการพิจารณาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร ซึ่งผู้หารือยังคงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ทั้งนี้ไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรด้วย

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.58/2550 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2550 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง⁹

⁹ ดูรายละเอียดในภาคผนวก

ตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว¹⁰ คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง ทำหน้าที่พิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้องของกรมสรรพากร มีชื่อย่อว่า “กพอ.” ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวจะประกอบไปด้วยผู้ดำรงตำแหน่งดังต่อไปนี้คือ อธิบดีกรมสรรพากร เป็นประธานกรรมการ มีกรรมการประกอบไปด้วย ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดีกรมสรรพากร ผู้อำนวยการสำนักงานอธิบดีฯ ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจสอบภาษีกลาง ผู้อำนวยการสำนักงานแผนภาษี ผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการจัดเก็บภาษี ผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร ผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี หัวหน้ากลุ่มงานสืบสวนและคดี โดยมีผู้อำนวยการสำนักงานกฎหมาย ทำหน้าที่เป็นกรรมการและเลขานุการ และนิติกร สำนักงานกฎหมายอีก 2 ท่าน ทำหน้าที่เป็นกรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

ซึ่งระเบียบการประชุมตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวกำหนดไว้ว่า ในการประชุมครั้งหนึ่งๆ ต้องมีกรรมการมาประชุมเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงเป็นองค์ประชุม และกรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าลงคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

ซึ่งเลขานุการจะมีหน้าที่ในการ จัดระเบียบวาระการประชุมและนัดประชุม ประมวลหลักฐานและข้อเท็จจริงเพื่ออำนวยความสะดวกในการประชุมของคณะกรรมการ และถ้าเห็นเป็นการสมควรจะจัดส่งเรื่องให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่เข้าประชุม เพื่อทำหน้าที่ดังกล่าว หรือจะเชิญผู้แทนหน่วยงานเจ้าของเรื่องที่เข้าประชุมเพื่อชี้แจงหรือให้ความเห็นในที่ประชุมด้วยก็ได้ จดบันทึกรายการประชุมของแต่ละเรื่องติดสำนวนไว้เป็นหลักฐานแล้วนำเสนออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อสั่งการต่อไป จัดการอื่นๆ เพื่อการประชุม

มติกพอ. นั้น น่าจะมีสถานะทางกฎหมายเช่นเดียวกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเท่านั้น เพียงแต่รูปแบบของผู้ทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากรของ กพอ. อยู่ในรูปคณะกรรมการ ซึ่งคณะกรรมการกพอ. ประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรทั้งสิ้น ในการทำคำวินิจฉัยเป็นหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ทำขึ้นตามมติของคณะกรรมการกพอ. ดังกล่าว จึงเป็นการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรที่ถูกทำขึ้นทำนองเดียวกับที่เป็นการวินิจฉัยและมีหนังสือตอบข้อหารือโดยเจ้าหน้าที่หน่วยงานภายในกรมสรรพากรตามปกติ การวินิจฉัยตอบข้อ

¹⁰ กรมสรรพากร, สืบค้นเมื่อเดือนธันวาคม 2551 จาก

หรือปัญหากฎหมายภาษีอากรในรูปของคณะกรรมการเช่นนี้จึงมิได้ส่งผลให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นแต่ประการใด

2. โดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

สำหรับการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากรโดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 13 ทวิ บัญญัติให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการ และให้คณะกรรมการแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการ และผู้ช่วยเลขานุการ

และมาตรา 13 สัตต (3) บัญญัติให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีอำนาจในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น

ซึ่งผลของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในเรื่องปัญหาทางภาษีอากรเช่นว่านี้ให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมิให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นในกรณีที่คำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

แต่ว่า ผลของการเป็นที่สุดของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้น ไม่ใช่เป็นกรณีถึงที่สุดโดยเด็ดขาด แต่เป็นเพียงการถึงที่สุดในชั้นฝ่ายบริหารเท่านั้น ไม่ตัดสิทธิผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคู่ความที่จะนำมาฟ้องเป็นคดีต่อศาลแต่อย่างใด หากพิสูจนได้ว่าคำวินิจฉัยที่ออกมานั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น พิสูจนได้ว่ามีการออกคำสั่งโดยไม่สุจริต ผู้ซึ่งได้รับผลจากคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมนำคดีมาสู่ศาลได้ โดยอาศัยอำนาจฟ้องในทางแต่ง ได้แก่ คำพิพากษากฎีกาที่ 4776/2538¹¹

จึงเห็นได้ว่าเฉพาะคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเท่านั้นที่อาจจะ มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีได้ เนื่องจากเป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมาย

¹¹ นาริมาน รักธรรม, “การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร: ศึกษาเฉพาะกรณีการตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.64.

แม่บทให้อำนาจในการวินิจฉัย ต่างจากการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่เป็นเพียงการกระทำโดยอาศัยแนวทางปฏิบัติซึ่งออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น

แต่เดิมนั้น แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรในการตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากร¹² นั้นจะเป็นไปตามมติการประชุม กพอ.ครั้งที่ 31/2516 เมื่อวันที่ 26 ตุลาคม 2516 ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

1) กำหนดให้การตอบหนังสือหารือกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหากฎหมายให้ส่งไปให้กองนิติการเป็นผู้พิจารณาและตอบข้อหารือ แล้วจึงเสนอโดยตรงไปยังอธิบดีกรมสรรพากรโดยไปต้องส่งเรื่องไปให้กองเจ้าหน้าที่ร่วมพิจารณาอีก เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งให้ส่งเป็นรายๆไป

2) ถ้าเป็นกรณีที่ผู้หารือปัญหาข้อกฎหมายไปยังกองเจ้าหน้าที่โดยตรง กองเจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาให้ความเห็นก่อนส่งเรื่องไปให้กองนิติการพิจารณาและทำหนังสือตอบข้อหารือ

3) ในกรณีที่กองเจ้าหน้าที่มีปัญหาข้อกฎหมายที่จะต้องหารืออธิบดีกรมสรรพากร ให้กองเจ้าหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นก่อน แล้วจึงส่งเรื่องไปให้กองนิติการร่วมพิจารณาและนำเสนออธิบดีกรมสรรพากรต่อไป

นอกจากนี้ ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรแต่เดิมในขณะนั้น กองนิติการมีหน้าที่พิจารณาตอบข้อหารือ และได้มีหนังสือตอบข้อหารือปัญหาข้อกฎหมายโดยเฉพาะจากผู้เสียภาษีเข้ามาสู่การพิจารณาของกองนิติการเป็นจำนวนมากขึ้นในทุกๆปี และผู้ขอหารือบางรายได้หารือปัญหาข้อกฎหมายที่ส่งไปในทางไม่สุจริตหรือพยายามหารือเพื่อชักนำให้ได้มาซึ่งคำตอบเพื่อหาจุดบกพร่องหรือช่องโหว่ของกฎหมาย จึงได้เกิดมีหนังสือกองนิติการเรื่องการตอบข้อหารือปัญหาภาษีอากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2519 เพื่อขอให้อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติแนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือปัญหาภาษีอากรเพื่อมิให้ผู้หารือที่ไม่สุจริตใจได้ผลประโยชน์จากความสุจริตใจของกรมสรรพากร และเพื่อให้เจ้าหน้าที่ได้ปฏิบัติงานในด้านอื่นได้มากยิ่งขึ้น โดยได้มีการกำหนดถึงประเภทของข้อหารือทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรจะไม่พิจารณาตอบให้ มีดังต่อไปนี้

- 1) กรณีหารือความหมายของบทบัญญัติของกฎหมายโดยตรง
- 2) กรณีหารือโดยแจ้งข้อเท็จจริงเปลี่ยนกลับไปกลับมา เพื่อให้ได้คำวินิจฉัยไปเลือกปฏิบัติเป็นประโยชน์แก่ตน

¹² เพิ่งอ้าง, น.57. และ ดูรายละเอียดในภาคผนวก

3) กรณีหารือโดยไม่มีหรือไม่นำเอกสารหรือสัญญามาประกอบการพิจารณาตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่

4) กรณีหารือแทนลูกค้าหรือลูกความ แต่ไม่ยอมเปิดเผยชื่อและสถานที่อยู่ของลูกค้าหรือของลูกความตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่

5) กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาทราบว่า ผู้หารือกำลังถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบอยู่ หรือกำลังอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่ หรือกำลังฟ้องคดีกันอยู่ที่ศาล

6) กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ผู้หารือสมมุติขึ้น

7) กรณีอื่นๆ ที่กองนิติการเห็นว่าไม่สมควรตอบและได้รับอนุมัติพิจารณาจากอธิบดีแล้ว

การพิจารณาวินิจฉัยตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นหนังสือของกรมสรรพากรนั้น ถือเป็นการให้บริการแก่ผู้เสียภาษี อันเป็นภารกิจของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีอากร สร้างความเป็นธรรม และสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากร และเป็นการพิจารณาข้อกฎหมายเบื้องต้นเพื่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น หากมีกรณีใดที่ศาลภาษีอากรกลาง ศาลฎีกา คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ยังไม่ได้วินิจฉัยปัญหาทางภาษีอากรดังกล่าวให้เป็นไปในแนวทางอื่น กรมสรรพากรก็จะยึดถือปฏิบัติตามแนววินิจฉัยตามการตอบข้อหารือเดิมนั้น โดยในกระบวนการตอบข้อหารือ กรมสรรพากรจะพิจารณาวินิจฉัยปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากร โดยเทียบเคียงกับแนวตอบข้อหารือหรือแนววินิจฉัยเดิม รวมทั้งการเทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง และมีการกลั่นกรองเรื่องที่พิจารณาเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น ได้แก่ นิติกรเจ้าของเรื่องพิจารณาเสนอหัวหน้ากลุ่ม เสนอผู้เชี่ยวชาญพิเศษด้านกฎหมายภาษี เสนอผู้อำนวยการสำนักกฎหมายและเสนอผู้บังคับบัญชาระดับสูงเพื่อลงนามตามลำดับ การตอบข้อหารือจึงเป็นการบริหารราชการในส่วนที่เกี่ยวกับการประชาสัมพันธ์ เผยแพร่ข่าวสาร ความรู้ และความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากร กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานด้านกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น

ดังที่กล่าวมาแล้ว เห็นได้ว่าแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรในปัจจุบันยังไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย เนื่องจากเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติภายในฝ่ายปกครอง เพื่อสั่งการเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้มีแนวทางปฏิบัติเป็นเอกภาพอย่างเดียวกันเท่านั้น และแนวทางปฏิบัติเดิมกับแนวทางปฏิบัติในปัจจุบันมิได้มีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญ เพียงแต่เป็นการปรับปรุงแนวทางปฏิบัติเพื่อให้สอดคล้องกับโครงสร้างกรมสรรพากรตาม

กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง เท่านั้น โดยกฎกระทรวงดังกล่าวได้กำหนดให้หน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรภาค และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แต่ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน สำนักงานสรรพากรพื้นที่โดยลำพังไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยและตอบข้อหารือเป็นหนังสือตอบข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีโดยมิได้ผ่านการพิจารณาถ้อยแถลงจากสำนักงานสรรพากรภาคเสียก่อน โดยจะต้องเสนอคำขอหารือที่ได้รับไปยังสำนักงานสรรพากรภาค หรือ สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ที่อยู่ในเขตรับผิดชอบให้พิจารณาความเห็นในการตอบข้อหารือนั้นต่อไป สำนักงานสรรพากรพื้นที่จึงทำได้เพียงให้คำแนะนำทางภาษีหรือคำวินิจฉัยทางภาษีในเบื้องต้นเป็นวาทะแก่ผู้เสียภาษีที่หารือมาหรือตอบข้อหารือตามที่กรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรภาค หรือ สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ได้เคยวางแนวทางตามการตอบข้อหารือไว้เท่านั้น และสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ไม่มีอำนาจในการตอบข้อหารือที่กรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หรือศาลฎีกายังไม่มีเคยมีแนวทางวินิจฉัย สำหรับกรณีที่กรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หรือศาลฎีกาได้เคยมีแนวทางวินิจฉัยไว้แล้ว ก็จะต้องวินิจฉัยไปตามนั้น หากต้องการจะเปลี่ยนแนวทางวินิจฉัยก็ต้องเสนอเรื่องพร้อมทั้งความเห็นกฎหมายประกอบเรื่องมายังสำนักกฎหมายกรมสรรพากรเพื่อให้เสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อสั่งการ หรือเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากรนำข้อหารือดังกล่าวเข้าสู่การพิจารณาของ กพอ. หรือเพื่อขอให้ กพอ. มีมติ หรือขอให้อธิบดีกรมสรรพากรเสนอให้ กพอ. นำข้อหารือดังกล่าวเข้าสู่การพิจารณาโดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรต่อไป ซึ่งหาก กพอ. หรือคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีคำวินิจฉัยอย่างไรเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรก็ต้องตอบข้อหารือไปตามนั้นเท่านั้น สำหรับข้อสงวนของกรมสรรพากรที่ไม่พิจารณาวินิจฉัยข้อหารือเกี่ยวกับปัญหาภาษีอากรในประการยังคงเป็นไปตามแนวทางของกองนิติการ กรมสรรพากรแต่เดิม โดยเฉพาะกรณีที่กรมสรรพากรจะปฏิเสธไม่ตอบข้อหารือให้หากเป็นกรณีที่ข้อหารือซึ่งสมมุติขึ้น หรือเป็นข้อหารือที่ขอหารือมาเพื่อที่ต้องการแสวงประโยชน์จากการตอบข้อหารืออันไม่สุจริต โดยเพียงต้องการให้มีคำวินิจฉัยที่เป็นประโยชน์อันมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

และกรมสรรพากรจะยุติการตอบข้อหารือ หากปรากฏว่ากรณีตามที่ขอหารือนั้นอยู่ในระหว่างการตรวจสอบในการประเมินภาษี หรือมีการประเมินภาษีแล้วและอยู่ระหว่างการอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไปยังศาล แต่ในปัจจุบันหลักเกณฑ์ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรประเทศไทยยังคงไม่มีหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่จะทำให้

คำแนะนำหรือคำวินิจฉัยทางภาษีอากรได้รับการคุ้มครองในฐานะที่ผูกพันกรมสรรพากรแต่ประการใด ในปัจจุบันการที่เจ้าหน้าที่ประเมินยอมผูกพันตามการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรก็เป็นเพียงการผูกพันอย่างคำสั่งของผู้บังคับบัญชาเท่านั้น คำวินิจฉัยหรือคำแนะนำทางภาษีอากรของกรมสรรพากรจึงไม่ผูกพันหน่วยงานอื่นทั้ง ศาล และองค์การตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการจัดเก็บภาษีอากรแต่อย่างใด จะมีก็เพียงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายคือประมวลรัษฎากรรองรับอำนาจในการวินิจฉัยปัญหากฎหมายภาษีอากรไว้

แต่ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรหากเป็นกรณีที่เป็นการเปลี่ยนแปลงคำตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร สำหรับกรณีที่ไม่มีความหมายบัญญัติไว้ชัดเจนและผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ข้อหารือมายังกรมสรรพากร และกรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือกรณีนั้นไปแล้ว แต่ต่อมามีกรณีที่กรมสรรพากรเปลี่ยนแปลงการตอบข้อหารือดังกล่าว เช่นนี้ กรมสรรพากรจะถือว่าผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงอาจจะพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้ ตัวอย่างเช่น คำวินิจฉัยที่ กค 0811/พ3592 ลงวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ.2539 เป็นกรณีว่าแนวทางปฏิบัติในการคิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายผลิตภัณฑ์น้ำมันทางท่อและมีการแยกราคาน้ำมันกับค่าขนส่งออกจากกัน หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0802/พ.5967 ลงวันที่ 30 มีนาคม 2536 บอกว่าให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับค่าขนส่ง แต่ต่อมามีหนังสือที่ กค 0802/พ.12203 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2536 บอกว่าให้คิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคารวมทั้งหมดตามมติ กพอ. เช่นนี้ผู้เสียภาษีซึ่งปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือครั้งแรกมาตลอดโดยสุจริตจึงถือว่าปฏิบัติถูกต้องจนกระทั่งถึงวันที่ทราบถึงแนวทางปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือฉบับใหม่¹³

ซึ่งสถานะในทางกฎหมายของคำวินิจฉัยทางภาษีอากรของกรมสรรพากร ที่ไม่มีผลผูกพันระหว่างผู้เสียภาษีที่ข้อหารือกับกรมสรรพากร เหล่านี้ส่งผลให้เกิดปัญหาในระบบ Ruling ของกรมสรรพากรประเทศไทย ดังจะได้กล่าวต่อไป

¹³ คำวินิจฉัยที่ กค 0811/พ3592 ลงวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ.2539 อ้างใน นาริมาณ รักรธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น.72.

1.2 หนังสือที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

หนังสือที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากร แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ 1) หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร 2) คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร 3) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร¹⁴ ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

1.2.1 หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นหนังสือตอบข้อหารือที่มีต่อผู้เสียภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย นิติกรรมทางปกครอง หรือคำสั่งทางปกครอง ถือเป็นการกระทำโดยฝ่ายปกครอง และหนังสือตอบข้อหารือจึงจัดได้ว่าเป็นประเภทหนึ่งของหนังสือเวียนและแนวปฏิบัติภายในฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นอำนาจทั่วไปของฝ่ายปกครองในการปฏิบัติงานด้านปกครอง¹⁵

หนังสือตอบข้อหารือจึงเป็นลักษณะของแนวปฏิบัติประเภทหนึ่งซึ่งเป็นการอธิบายหรือชี้แจงบทบัญญัติของกฎหมายหรือนิติกรรมทางปกครอง อย่างคำสั่งทางปกครอง ที่ได้ออกมาแล้วให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบ หรือเป็นการตอบข้อหารือของผู้มีส่วนได้เสียในนิติกรรมทางปกครองที่ออกมาแล้ว¹⁶

ในทางปฏิบัติหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร อาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรด้วยวาจา หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร และหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่ตีพิมพ์เผยแพร่ทั่วไปในรูปแบบอื่นๆ¹⁷

ดังนั้น หนังสือตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรที่มีไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ขอหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรมานั้น จึงถือว่าเป็น Private Ruling แต่ด้วย

¹⁴ เพิ่งอ้าง, น.58-67.

¹⁵ ไสภณ บำเทิงเวช, “ปัญหาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.47.

¹⁶ ยงยุทธ อนุกุล, “สถานะและผลทางกฎหมายของหนังสือเวียน แนวปฏิบัติ และมาตรการภายในฝ่ายปกครอง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), น.181.

¹⁷ นารีมาน รักธรรม, เพิ่งอ้าง เชิงอรรถที่ 11, น.60-61.

ปัญหาเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายและผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ยังไม่มีผลผูกพันต่อกรมสรรพากร และเป็นแต่เพียงการแสดงความเห็นทางภาษีอากรของเจ้าหน้าที่เพียงเท่านั้น ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายและแนวคำพิพากษาของศาลในปัจจุบัน และไม่อาจโต้แย้งคัดค้าน หรืออุทธรณ์ได้แต่ประการใด หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรจึงไม่อาจจัดว่าเป็น Binding Private Ruling อย่างในระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลียได้ ดังจะได้กล่าวถึงรายละเอียดต่อไป

1.2.2 คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรได้มีอากรออกคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ตีพิมพ์เผยแพร่เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร รวมทั้งบุคคลอื่นๆ ได้ทราบถึงแนวทางการตีความหรือการปรับใช้กฎหมายภาษีของกรมสรรพากร ไม่ว่าจะเป็นการออกในรูปแบบของ คำสั่งอธิบดี ประกาศอธิบดี ฯลฯ ซึ่งผลในทางกฎหมายของคำสั่งหรือประกาศเหล่านี้เป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติตามคำสั่งหรือประกาศเท่านั้น ไม่มีสภาพบังคับต่อประชาชนหรือบุคคลทั่วไป เว้นแต่คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศของกรมสรรพากร ที่วางแนวทางปฏิบัติเป็นการทั่วไปและบังคับใช้กับประชาชนได้เป็นการทั่วไปโดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายมอบให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ¹⁸

คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร เหล่านี้จึงจัดได้ว่าเป็น Public Ruling เนื่องจากมีการประกาศเผยแพร่และใช้บังคับได้กับบุคคลทั่วไป แต่บทบัญญัติแห่งกฎหมายไทย ไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ต้องการผูกพันตามคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร สามารถที่จะทำหนังสือหารือมายังกรมสรรพากรเพื่อต้องการที่จะขอให้กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือเป็นการเฉพาะรายที่จะมีผลเป็นการไม่ต้องผูกพันตามคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในกรณีเดียวกัน จึงต่างจากระบบการโต้แย้ง Public Ruling ของประเทศออสเตรเลีย

1.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ตามมาตรา 13 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการ โดยให้คณะกรรมการแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการ และผู้ช่วยเลขานุการ

¹⁸ นาริมาน รักธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 61.

และมาตรา 13 สัตต (3) บัญญัติให้ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีอำนาจในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น

เมื่อกรมสรรพากรขอความเห็นหรือขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยปัญหาใดๆเกี่ยวกับภาษีอากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรก็จะประชุมกันเพื่อวินิจฉัยปัญหานั้นๆ และมีคำวินิจฉัยออกมาเพื่อแจ้งให้กรมสรรพากรทราบ และกรมสรรพากรก็จะได้เผยแพร่คำวินิจฉัยนั้นต่อไป¹⁹

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเช่นว่านี้ มีการประกาศเผยแพร่ทั่วไป และมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี จนกว่าจะถูกหักล้าง หรือถูกยกเลิกเพิกถอน ในภายหลังไม่ว่าจะโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรหรือคำพิพากษาของศาลที่ออกมาในภายหลังสำหรับกรณีเดียวกัน ดังนั้น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงอาจจัดได้ว่าเป็น Public Ruling ประเภทหนึ่ง

ดังนั้น บรรดาคำวินิจฉัยหรือการตอบข้อหารือเกี่ยวกับปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรประเทศไทย จึงไม่มีการแบ่งประเภทไว้อย่างชัดเจน ต่างจากประเทศออสเตรเลียที่มีการจำแนกประเภทของ Ruling ออกเป็น Public Ruling และ Private Ruling ที่รวมถึง Oral Ruling อีกด้วย

เนื่องด้วย ในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของไทยไม่มีบทบัญญัติสำหรับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเป็นการเฉพาะ จึงมีแต่เพียงประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายสารบัญญัติแม่บทที่กำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรไว้เพียงเท่านั้น ต่างจากประเทศออสเตรเลียที่มีพระราชบัญญัติว่าด้วยการบริหารจัดการเก็บภาษีหรือ Taxation Administration Act (TAA) ที่เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายวิธีสบัญญัติซึ่งได้กำหนดอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไว้โดยตรง รวมถึงอำนาจหน้าที่และผลผูกพันในการทำคำวินิจฉัยหรือการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรรวมทั้งสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้ง โดยตราขึ้นแยกออกจากกันการพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษีประเภทต่างๆที่เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายสารบัญญัติ ซึ่งหากการจัดเก็บภาษีอากรมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ โดยแยกออกจากประมวลรัษฎากรแล้ว น่าจะส่งผลให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของ

¹⁹ เฟื่องอ้าง, น. 64.

กรมสรรพากรประเทศไทยมีประสิทธิภาพและเกิดความเป็นธรรม รวมทั้งยังสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้มากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

2. สถานะทางกฎหมายของการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรนั้น จะมีสถานะทางกฎหมายอย่างไร ถือเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่ พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

การกระทำทางปกครอง สามารถแยกออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ 1) นิติกรรมทางปกครอง (Juristic Act) และ 2) ปฏิบัติการทางปกครอง (Real Act)²⁰

1. นิติกรรมทางปกครอง เป็นการแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มุ่งจะผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล หรือนัยหนึ่งเป็นการกระทำที่องค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมุ่งจะก่อความสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกับเอกชน

นิติกรรมทางปกครองมีลักษณะสำคัญอยู่ 4 ประการดังนี้

1) เป็นการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับเช่นพระราชบัญญัติ แทนและในนามขององค์กรดังกล่าวเพื่อแสดงเจตนาให้ปรากฏต่อบุคคลคนหนึ่งหรือคณะบุคคลคณะหนึ่ง

2) เจตนาที่องค์กรดังกล่าวแสดงให้ปรากฏต่อบุคคลหรือคณะบุคคลนั้นต้องเป็นเจตนาที่จะก่อให้เกิดผลทางกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้น จึงไม่รวมถึงการที่องค์กรดังกล่าวประกาศความตั้งใจว่าจะกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งอย่างไร หรือเพียงแต่ขอความร่วมมือหรือเตือนให้บุคคลหรือคณะบุคคลกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด

3) ผลทางกฎหมายที่องค์กรดังกล่าวประสงค์จะให้เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของตนนั้นคือการสร้างความสัมพันธ์ทางกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลสองฝ่ายโดยฝ่ายหนึ่งมีอำนาจหรือมีสิทธิเรียกร้องให้อีกฝ่ายหนึ่งกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลจึงย่อมมีผลเป็นการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน

²⁰ สมยศ เชื้อไทย, “การกระทำทางปกครอง,” วารสารนิติศาสตร์, ปีที่ 17 เล่มที่ 3 , น. 61-62. (กันยายน 2530)

ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้น

4) นิติสัมพันธ์ดังกล่าวต้องเป็นนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นโดยเจตนาที่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองแสดงออกมาเพียงฝ่ายเดียว โดยที่บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งเป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ดังกล่าวไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอมแต่อย่างใด

ซึ่งนิติกรรมทางปกครองนั้นอาจแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ

1) นิติกรรมฝ่ายเดียว หมายถึง นิติกรรมทางปกครองที่องค์กรของรัฐสามารถแสดงเจตนากำหนดหน้าที่ให้เอกชนได้ฝ่ายเดียว โดยเอกชนไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอม ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะของการสั่งการหรือคำสั่ง ให้กระทำหรือละเว้นการกระทำ

2) นิติกรรมหลายฝ่าย หมายถึง นิติกรรมทางปกครองที่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของบุคคลสองฝ่ายหรือหลายฝ่าย อันได้แก่ “สัญญาทางปกครองนั่นเอง” ซึ่งลักษณะสำคัญคือมีฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเป็นฝ่ายปกครอง และมีวัตถุประสงค์แห่งสัญญาเป็นบริการสาธารณะ ซึ่งแตกต่างจากสัญญาทางแพ่งเป็นอย่างมาก

นิติกรรมทางปกครองของตามกฎหมายไทยคือพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ กฎ และ คำสั่งทางปกครอง

1) นิติกรรมทางปกครองที่เป็น “กฎ” หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่น ที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายบังคับแก่กรณีใด หรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

กฎ มีลักษณะสำคัญ 2 ประการ คือ

(1) บุคคลที่ถูกบังคับให้กระทำการ ถูกห้ามมิให้กระทำการ หรือได้รับอนุญาตให้กระทำการ ต้องเป็นบุคคลที่ถูกนิยามไว้เป็นประเภท

(2) บุคคลที่ถูกนิยามไว้เป็นประเภทจะถูกบังคับให้กระทำการ ถูกห้ามมิให้กระทำการ หรือได้รับอนุญาตให้กระทำการ ต้องเป็นกรณีที่ถูกกำหนดไว้อย่างเป็นกลาง

2) นิติกรรมทางปกครองที่เป็น “คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัย การอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่ได้หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

2. ปฏิบัติการทางปกครอง เป็นการกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองซึ่งเป็นการกระทำที่ใช้กำลังทางกายภาพเข้าดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามสิทธิและหน้าที่ ดังนั้น ปฏิบัติการทางปกครองจึงเป็นการกระทำของฝ่ายปกครองที่มีใช้เป็นการออกกฎ ออก คำสั่ง

เมื่อนำการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรมาพิจารณาประกอบองค์ประกอบและหลักเกณฑ์ต่างๆ ของคำสั่งทางปกครอง ดังได้กล่าวแล้วข้างต้น จะพบว่า การตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เป็นการให้บริการแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยมีลักษณะเป็นการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเบื้องต้น มิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายใดๆ ในการสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการใดตามหนังสือตอบข้อหารือ หนังสือตอบข้อหารือมิใช่มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของกรมสรรพากรที่มุ่งสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างกรมสรรพากร กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีในอันที่จะก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสียภาษี เปลี่ยนแปลงหน้าที่ในการเสียภาษี โอนหน้าที่ในการเสียภาษี สงวนหน้าที่ในการเสียภาษี หรือระงับหน้าที่ในการเสียภาษีให้สิ้นไป กล่าวคือการตอบข้อหารือนั้นไม่ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลใดๆ ที่ต้องมีอยู่ตามประมวลรัษฎากรนั้นเปลี่ยนแปลงหรือระงับไปจากบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หรือในกรณีที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือเป็นหนังสือไปว่า ให้ผู้หารือต้องเสียภาษี หากผู้หารือไม่ปฏิบัติตาม กรมสรรพากรก็ไม่สามารถบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือตอบข้อหารือนั้นๆ ได้ ไม่สามารถดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินแล้วนำมาขายทอดตลาดเพื่อชำระภาษีอากร หรือจะนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลเพราะไม่ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือเลยทันทีไม่ได้ กรณีที่การบังคับจัดเก็บภาษีจะต้องได้กระทำตามบทบัญญัติที่กำหนด ในประมวลรัษฎากร กล่าวคือ จะต้องทำการประเมินเรียกเก็บภาษีก่อน แล้วจึงจะมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีได้ นอกจากนี้ ในมุมมองของผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือตอบข้อหารือไปนั้น หากตนเองไม่เห็นด้วยกับสิ่งที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือเป็นหนังสือก็ยังไม่มิตินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ เพราะการตอบข้อหารือนั้นมิใช่การเรียกเก็บหรือสั่งให้เสียภาษี หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรจึงไม่สถานะเป็นคำสั่งทางปกครอง²¹

และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรก็ไม่ใช้กฎด้วยเนื่องจากไม่ได้มีกฎหมายแม่บทให้อำนาจในการออก

²¹ มงคล ขนาดนิต, “สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร,” สรรพากรสาส์น, 54,4, น.41-46. (เมษายน 2550)

ดังนั้น หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรจึงไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย เป็นกฎ หรือเป็นคำสั่งทางปกครอง หากแต่เป็นเพียงการกระทำทางปกครองประเภทหนึ่งเท่านั้น และไม่มีสภาพบังคับต่อผู้เสียภาษี ต่างจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรซึ่งกฎหมายบัญญัติให้เป็นที่สุดและไม่มีผลบังคับย้อนหลัง เว้นแต่กรณีที่จะระบุไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น คำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงถือเป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะมีผลผูกพันผู้เสียภาษีในระดับหนึ่ง²²

3. คำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้องกับสถานะของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5201/2542

โดยศาลฎีกาได้วินิจฉัยในประเด็นหนึ่งว่า “ความเห็นของบุคคลและหนังสือตอบข้อหารือตามที่โจทก์อ้างเป็นเพียงความเห็นที่ไม่อาจลบล้างความมุ่งหมายของบทบัญญัติกฎหมายได้”²³

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 359/2550

การที่กรมศุลกากรผู้ถูกฟ้องคดี ได้มีหนังสือตอบข้อหารือผู้ประกอบการคำรายอื่นที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับผู้ฟ้องคดีว่าได้รับการยกเว้นอากร ผู้ฟ้องคดีได้ดำเนินพิธีการขาเข้าตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว ต่อมาผู้ถูกฟ้องคดีได้มีหนังสือแจ้งให้ผู้ฟ้องคดีชี้แจงข้อเท็จจริงที่สำแดงรายการนำเข้าผิดอัตรา หนังสือตอบข้อหารือ และหนังสือแจ้งให้ชี้แจง มิได้กำหนดให้ผู้ฟ้องคดีต้องดำเนินการปฏิบัติตามที่ผู้ถูกฟ้องคดีสั่งการ หนังสือทั้งสองฉบับ ถือไม่ได้ว่าเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้ฟ้องคดี ผู้ฟ้องคดีจึงไม่อาจฟ้องคดีพิพาทที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครอง

ข้อเท็จจริงตามคำฟ้องในคดีนี้ ผู้ฟ้องคดีเป็นผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ได้ฟ้องกรมศุลกากรต่อศาลปกครอง โดยกรมศุลกากรผู้จัดเก็บภาษีอากรจากการนำเข้าได้เคยตอบข้อหารือให้กับผู้เสียภาษีประเภทเดียวกัน สินค้าของผู้นำเข้าสินค้าอยู่ในอัตราพิกัดอัตราอากรที่ได้รับยกเว้นภาษีนำเข้า ซึ่งผู้ฟ้องคดีก็ถือปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือที่ระบุว่าสินค้าที่ผู้ฟ้องคดี

²² นาริมาน รักธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 70.

²³ ดูรายละเอียดในภาคผนวก

นำเข้าสินค้ามาจำหน่ายอยู่ในอัตราอากรที่ไม่ต้องเสียภาษี ต่อมากรมศุลกากรได้มีหนังสือแจ้งให้ผู้ฟ้องคดีซึ่งเป็นผู้นำเข้าสินค้าว่า สินค้าที่ผู้ฟ้องคดีนำเข้าต้องเสียอัตราอากร การเปลี่ยนแปลงการตอบหนังสือหรือดังกล่าวนั้น มีผลต่อผู้ประกอบการนำเข้า ผู้ประกอบการนำเข้าจึงนำมาฟ้องเป็นคดีต่อศาลปกครอง กรณีตามอุทธรณ์ เป็นเรื่องเกี่ยวกับการวินิจฉัยประเด็นเรื่องคำสั่งทางปกครอง หากการดำเนินการของหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่เป็นการดำเนินการตามขั้นตอนภายในหน่วยงาน ยังไม่ถือว่าดำเนินการแล้วเสร็จสิ้น การดำเนินการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการออกคำสั่งทางปกครอง เพราะยังไม่มีผลบังคับต่อบุคคลผู้ประกอบการใดโดยเฉพาะ จึงไม่กระทบสิทธิบุคคลใดโดยเฉพาะจะจริง ดังนั้นการตอบข้อหารือของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรจึงยังไม่มีผลบังคับต่อประชาชน ผู้ทำหนังสือหรือ จนกว่าเจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบตามสำแดงรายการผ่านพิธีการขาเข้า แล้วเห็นว่าการสำแดงรายการชำระอากรไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด จึงมีหนังสือแจ้งให้ผู้ประกอบการนำเข้าชำระเงินค่าอากรมาชำระเพิ่มเติม อันเป็นหนังสือแจ้งการประเมินที่มีผลในการก่อ เปลี่ยนแปลง กระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้ประกอบการนำเข้าในการสั่งกักกันสินค้าไว้ ซึ่งหนังสือแจ้งการประเมินนั้นจึงจะถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองที่อาจจะโต้แย้งมายังศาลได้ แต่เมื่อเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรก็จะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ศาลปกครองไม่อาจรับฟ้องไว้พิจารณาได้อีกต่อไป²⁴

คดีนี้แม้จะเป็นคดีระหว่างกรมศุลกากรกับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้นำเข้า แต่ก็สามารถนำมาใช้กับกรณีการตอบข้อหารือทางภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอย่างกรมสรรพากรได้เช่นเดียวกัน

ดังนั้น เมื่อหนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ไม่มีสถานะบังคับในทางกฎหมาย ดังเหตุผลที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ในปัจจุบันหนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรจึงไม่อาจอุทธรณ์ไปยังศาลใดๆ ได้แต่อย่างใด ระบบการตอบข้อหารือภาษีของกรมสรรพากรในปัจจุบันจึงยังไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเท่าที่ควร และยังเป็นอุปสรรคขัดขวางการดำเนินธุรกิจของผู้เสียภาษีอีกด้วย โดยผู้เสียภาษีไม่อาจมั่นใจต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจเนื่องจากไม่อาจทราบถึงความเห็นและการตีความกฎหมายภาษีของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมนั้นๆ ได้นั่นเองจนกว่าจะมีการประเมินภาษี

²⁴ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 359/2550 อ้างใน สมพงษ์ ตันตริจนาวงศ์, “หนังสือตอบข้อหารือของกรมศุลกากร มีผลบังคับอย่างไรต่อผู้นำเข้าที่ต้องเสียภาษีหรือไม่”, เอกสารภาษีอากร 27, 326, น.113-119. (พฤศจิกายน 2536)

นอกจากนี้ การที่ศาลฎีกาและศาลปกครองสูงสุดมีแนวคำพิพากษาดังกล่าว ประกอบกับคำชี้แจงของกรมสรรพากรที่อ้างว่า หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไม่ผูกพัน กรมสรรพากร ไม่เป็นกฎหมาย และเป็นเพียงแต่การให้บริการและเป็นความเห็นในการตีความ กฎหมายของผู้ที่ตอบหนังสือข้อหารือ นั้น ทั้งๆที่ หน่วยงานที่ตอบข้อหารือ เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจ เลขที่หนังสือและวันเดือนปีเป็นของกรมสรรพากรทั้งหมด เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรก็ได้ยึดถือเป็น แนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรโดยใช้อ้างหนังสือตอบข้อหารือ (Ruling) ได้แย้งกับผู้เสีย ภาษีอยู่เสมอ ด้วยเหตุนี้ ธรรมชาติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่วนใหญ่ในการปฏิบัติงานตาม หน้าที่จึงตอบว่าเสียภาษี และมีเพียงจำนวนน้อยที่ตอบว่าไม่ต้องเสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงถูกปฏิบัติ จากเจ้าหน้าที่ในการใช้หนังสือตอบข้อหารือต่างกัน เช่น ถ้าตอบว่าเสียภาษี ก็จะเป็นไปตาม บทบัญญัติของกฎหมาย แต่ถ้าตอบว่าไม่เสียภาษีก็เป็นเพียงความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้ตอบที่ ให้บริการ ย่อมไม่ผูกพันกรมสรรพากร²⁵ แม้ว่าในทางปฏิบัติหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร จะได้ลงนามโดยอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจ ได้แก่ รองอธิบดี สรรพากรภาค ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสรรพากรพื้นที่ เป็นต้น

ตัวอย่างของการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรที่เกิดขึ้น เป็น ปัญหา ได้แก่ กรณีการได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดจะถือว่ามีเงินได้พึงประเมินหรือไม่ กรณีดังกล่าวกรมสรรพากรมีการตอบข้อหารือหลายครั้ง แต่วินิจฉัยไปในแนวทางที่แตกต่างกัน อาทิเช่น

1. หนังสือกรมสรรพากร ที่กค 0706/4934 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546

เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีขายหุ้นให้แก่พนักงานในราคาพิเศษ ที่วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทซึ่งออกหุ้นเอง และกรณีที่บริษัทถือหุ้นบริษัทอื่นไว้และนำหุ้นที่บริษัทออกเองและหุ้น อื่น ที่บริษัทถือไว้ไปแจกหรือขายในราคาต่ำกว่าตลาดให้แก่พนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ และที่ บริक्षा ซึ่งส่วนต่างที่เกิดขึ้นย่อมถือได้ว่า บุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ไม่ว่าหุ้น ที่ได้รับดังกล่าวจะมีจะเงื่อนไขหรือไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการ จำหน่ายจ่ายโอนหรือไม่

2. หนังสือที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548

²⁵ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, แปลก!...สรรพากรตอบ “กลับไป-กลับมา”, วารสารข่าว กฎหมายใหม่ 4,79 : น.46-47. (มกราคม 2550).

โดยหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้เป็นกรณีที่กรมสรรพากรตอบว่า “การซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการซื้อทรัพย์สินในราคาถูก...ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร” จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในส่วนต่างนั้น

หนังสือตอบข้อหารือทั้งสองฉบับดังกล่าว เป็นการวินิจฉัยข้อหารือในประเด็นทำนองเดียวกันที่แตกต่างกัน

โดยก่อนหน้านี้ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2538 วางบรรทัดฐานไว้แล้ว โดยมี มาตรา 13 สัตต วรรคสาม ของประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่กรมสรรพากรหรือเป็นที่สุดจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยเปลี่ยนหรือมีคำพิพากษาของศาลอันที่สุด กรมสรรพากรจึงไม่มีอำนาจในการตอบข้อหารือให้ขัดหรือแย้งกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจก หรือขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ให้กับพนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ จำนวนใด

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ 33/2538 วันที่ 10 มกราคม 2538 ว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจกให้พนักงานลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน หรือนำหุ้นไปขายให้กับบุคคลดังกล่าวตามข้อตกลงพิเศษในราคาต่ำกว่าราคาตลาด กรณียอมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะมีเงื่อนไขหรือไม่ มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายจ่ายโอน และไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะเป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมิน ให้ถือตามมูลค่าหุ้น ดังนี้

1. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป

(2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

2. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป

(2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะเสนอหุ้นให้พนักงาน ลูกจ้างกรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน โดยมีเงื่อนไขเกี่ยวกับหุ้นดังกล่าว และประสงค์ที่จะทำความตกลงเกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าหุ้นเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีของบุคคลดังกล่าว ให้ยื่นคำขอต่อกรมสรรพากรเพื่อเสนอกระทรวงการคลังพิจารณาต่อไป

ดังนั้น การที่ผู้เสียภาษีต้องการคำตอบเกี่ยวกับการตีความกฎหมายภาษีอากรและแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร จากหนังสือตอบข้อหารือที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัยแล้วมีความเห็นตามข้อเท็จจริงที่ถามหารือ เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีที่ถูกต้อง การที่กรมสรรพากรซึ่งมีหน้าที่ควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามกฎหมาย ได้ตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรทำนองเดียวกันแตกต่างกันออกไปเช่นนี้ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถยึดถือแนวทางใดเป็นแนวทางในการปฏิบัติการเสียภาษีให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร และเป็นปัญหาขัดขวางการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ทั้งยังเป็นอุปสรรคขัดขวางการเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากร ผู้เขียนจึงได้เสนอแนะแนวทางการปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากรต่อไป