

บทที่ 5

สภาพปัญหาและข้อเสนอแนะ

กรณีที่มีการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่มีผลผูกพันระหว่างผู้เสียภาษีที่เชื่อถือโดยสุจริตกับกรมสรรพากร ทำให้เมื่อกรมสรรพากรเปลี่ยนแปลงการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรอาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายหลายรูปแบบ ซึ่งควรจะต้องมีแนวทางการเยียวยาและแก้ไขปัญหานี้ให้ได้หลายประการดังต่อไปนี้

1. ปัญหาของระบบตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร

ระบบตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรในปัจจุบัน มีประเด็นปัญหาที่ควรจะต้องพิจารณามากมาย ดังนี้

1.1 หนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรไม่มีผลผูกพัน

ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 5201/2542 และคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 359/2550 เป็นตัวอย่างของคำพิพากษาที่ศาลไทยในปัจจุบันยังไม่ยอมรับสถานะในความผูกพันของหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร

จากคำพิพากษาศาลฎีกา และคำสั่งศาลปกครองสูงสุดดังกล่าว อาจทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามกฎหมายของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียภาษีที่องค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ยอมรับ ได้แก่ สิทธิที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐ (the right to be informed , assisted and heard) เนื่องจากตามคำพิพากษาและคำสั่งศาลปกครองสูงสุดดังกล่าวแสดงถึงการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีไม่ได้ให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการให้ข้อมูลความรู้เกี่ยวกับการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีในการดำเนินการเกี่ยวกับภาษีเท่าที่ควร และ สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติที่มีความชัดเจนในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในปัจจุบันมีความสลับซับซ้อน และ

มีการเปลี่ยนแปลงแนวทางปฏิบัติอยู่ตลอดเวลา แต่จากคำพิพากษาศาลฎีกา และคำสั่งศาลปกครองสูงสุดดังกล่าว ที่ศาลยังไม่ยอมรับผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร และ ไม่รับพิจารณาในประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรให้ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่อาจได้รับความชัดเจนในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร

และจากผลของคำพิพากษาศาลดังกล่าว ทำให้คำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่อาจอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่อาจนำไปฟ้องเป็นประเด็นข้อพิพาททางภาษีอากรไปยังศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากในปัจจุบัน เพียงแค่ผลของคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรที่ไม่มีผลผูกพันระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร ยังไม่ถือว่าเกิดมีข้อพิพาทเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย อันควรจะได้รับการพิจารณาอุทธรณ์ให้แต่ประการใด

ปัญหาดังกล่าวจึงควรได้รับการปรับปรุงแก้ไขโดยเร็ว เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามแนวทางของ OECD ซึ่งจะส่งผลให้ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมีความล้าหลังว่าประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายที่เป็นเครือข่ายของ OECD

นอกจากนี้ การให้คำแนะนำทางภาษีอากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เมื่อไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายรับรองสถานะให้มีผลผูกพันอย่าง ATO Advice ของประเทศออสเตรเลียไว้แล้ว คำแนะนำทางภาษีอากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เช่น การตอบปัญหาทางภาษีอากรของ RD Call Center ในปัจจุบัน หรือการให้คำแนะนำด้วยวาจาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรแต่ประการใด

1.2 ความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการยึดถือปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

เมื่อมีการแสดงออกของกรมสรรพากรโดยผิดพลาด เช่น ในการตอบข้อหารือ การให้คำแนะนำ หรือชี้แจง ซึ่งเป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าพนักงานในหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีซึ่งเชื่อในการแสดงออกนั้นอาจได้รับความเสียหาย เนื่องจากการแสดงออกของกรมสรรพากรในการตอบข้อหารือ การให้คำแนะนำ หรือชี้แจงนั้นยังไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองตามระบบกฎหมายไทย การแสดงออกของกรมสรรพากรเช่นนี้นั้นจึงอาจจะถูกเพิกถอนในภายหลังได้ ซึ่งความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีอาจประกอบไปด้วย ภาษีที่ต้องชำระเพิ่มขึ้น เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าใช้จ่ายใน

การเตรียมการธุรกิจล่วงหน้า (anticipation) ซึ่งในท้ายที่สุดทำให้ผู้เสียหายซึ่งเชื่อตามการ
แสดงออกของกรมสรรพากรโดยสุจริต อาจต้องมีภาระทางภาษีมากกว่าก่อนมีการแสดงออกของ
กรมสรรพากรในการตอบข้อหารือ การให้คำแนะนำ หรือชี้แจง เสียอีก ความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้
เสียหายที่เชื่อถือโดยสุจริตต่อหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรอาจมีได้ดังต่อไปนี้

1.2.1 จำนวนของภาษีที่ต้องชำระเพิ่มขึ้น

เนื่องจากภาษีตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่เป็นภาษีอากรประเมิน ดังนั้นการที่ผู้
เสียหายหลงเชื่อตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรแล้วภายหลังต่อมามีเหตุที่ทำให้ต้อง
เสียภาษีเพิ่มขึ้น แนวทางปฏิบัติในปัจจุบันก็ถือว่าเป็นเคราะห์กรรมของผู้เสียหายเอง ดังนั้นระบบ
การตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในปัจจุบันจึงไม่ได้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายที่สุจริตในระบบ
ภาษีประเมินตนเองเท่าที่ควร ทำให้ผู้เสียหายเมื่อได้รับคำแนะนำหรือการตอบข้อหารือของ
กรมสรรพากรแล้ว มักจะต้องรีบดำเนินการธุรกรรมตามที่หารือไว้ให้เรียบร้อยโดยเร็วที่สุดเพื่อลดความ
เสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงแนวทางในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของ
กรมสรรพากร

ซึ่งตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดวิธีการประเมินภาษีอากรไว้ดังนี้

- การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

การประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ
ประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาได้แต่เฉพาะในภาษีเงินได้เท่านั้น ตามที่กำหนดไว้ใน
ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ

- การประเมินภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ

กรณีภาษีเงินได้

ตามประมวลรัษฎากร เมื่อผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับ
การยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม
ได้อีกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าปรากฏว่ารายการที่ผู้เสียหายยื่นไว้ต่อเจ้าพนักงาน
ประเมินนั้นไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเรียกมาตรวจสอบ
ไต่สวนหรือประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ ดังนี้

1) การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ยื่น

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 18 การประเมินภาษีในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมิน
จะต้องประเมินตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียหายยื่นไว้เท่านั้น โดยไม่ต้องมีการออกหมายเรียกผู้
เสียหายมาทำการไต่สวนเสียก่อนแต่อย่างใด

2) การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

การประเมินภาษีโดยวิธีนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือไม่ได้ยื่นเสียภาษีเงินได้ ซึ่งอาจแยกออกได้เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว การประเมินภาษีจะเป็นไปตามมาตรา 19 และ 20 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ การประเมินภาษีจะเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 23 , 24 และ 25

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติหรือฝ่าฝืนที่จะปฏิบัติให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในส่วนต่างๆ ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และอำนาจอื่นๆ ที่จะปฏิบัติเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยถูกต้องเป็นธรรมและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 88 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/15 เมื่อปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด , ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป หรือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่

ดังนั้น แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้เชื่อถือตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้แล้วนั้น หากต่อมาภายหลัง มีการตรวจสอบและประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่ประเมินกรมสรรพากรขึ้นว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้ขอหารือไว้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีที่ขอหารือมาดังกล่าวก็ยังคงต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีที่ชำระไว้ขาดไป โดยมีอาจอ้างถึงผลของคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรให้ผู้พ้นต่อเจ้าหน้าที่ประเมินแต่ประการใด

1.2.2 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

โดยทั่วไปแล้ว บทบัญญัติของกฎหมายภาษีจะกำหนดให้มีสภาพบังคับ และอนุญาตให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจในการบริหารกฎหมายเพื่อจัดเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่อาจปฏิบัติตามกฎหมายได้ เบี้ยปรับเหล่านี้มีความมุ่งหมายในการส่งเสริมความร่วมมือในระบบการประเมินตนเอง และระบบการรายงานภาษี ซึ่งตามประมวลรัษฎากรนั้น

เบี้ยปรับ คือ ค่าปรับซึ่งหมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ได้เสียภาษีไว้เลย หรือ เสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด โดยทั่วไปเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรจะคิดไว้ 1 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบความผิดพลาดในเรื่องของการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีไว้ขาด และได้ยื่นนำส่งภาษีเพิ่มเติม เบี้ยปรับนี้มักจะได้รับการลดให้ด้วย¹ ซึ่งในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก

เงินเพิ่ม คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ ภาระเงินเพิ่มนี้เทียบได้กับ ดอกเบี้ย ซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบในระหว่างผิดนัด ฉะนั้นเมื่อผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มแล้วจึงไม่ต้องเสียดอกเบี้ยอีก²

โดยเงินเพิ่มนั้นจะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีล่าช้า แต่จำนวนเงินเพิ่มจะไม่เกินภาษีที่ต้องชำระ

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวดเร็ว ป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีมาตรการจัดเก็บภาษีอากรที่เรียกว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง โดยเบี้ยปรับกำหนดขึ้นเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่รัฐ ในกรณีที่มิใช่ผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ ส่วนเงินเพิ่มเป็นค่าขาดประโยชน์ของรัฐกรณีผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเทียบได้กับดอกเบี้ยในกฎหมายแพ่งซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างผิดนัด

กรณีที่ผู้เสียภาษีได้เชื่อถือตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและต่อมาได้มีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงการตอบข้อหารือดังกล่าว ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ขอหารือไว้ถูกถือว่าชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ซึ่งนอกจากผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ขอหารือดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีเพิ่มขึ้นแล้วยังอาจต้องรับผิดชอบในโทษทางภาษีอากรทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย โดยที่เบี้ยปรับนั้นเมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีหรือชำระภาษีไว้ขาดไปโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และ

¹ สาธิต รัชคศิริ, “เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร”, เอกสารภาษีอากร 12: น. 71-83. (กันยายน 2536)

² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยรักษ์ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม”, เอกสารภาษีอากร 23: น. 113-119. (กุมภาพันธ์ 2547)

ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไต่สวนด้วยดี ดังเช่นกรณีที่เป็นการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่ได้ชำระภาษีเนื่องจากได้เชื่อถือโดยสุจริตตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ก็อาจจะได้รับการพิจารณาให้ลดหรือลดเบี้ยปรับโดยเจ้าพนักงานประเมิน โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือโดยศาลภาษีอากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542 เรื่องหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร กรมสรรพากรก็ยึดถือแนวทางนี้มาโดยตลอด เช่น

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0706/พ./8513 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2548

กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องที่ บริษัทฯ ประกอบกิจการนำเข้าน้ำมันปลา Crude Salmon Fish Oil จากต่างประเทศ เพื่อจำหน่ายให้โรงงานอาหารสัตว์ใช้เป็นวัตถุดิบในการผสมอาหารสัตว์ ตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2546 ในการนำเข้าสินค้าดังกล่าวกรมศุลกากรไม่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยระบุไว้ในใบขนสินค้าว่ายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(2)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ บริษัทฯ ขยายสินค้าดังกล่าวจึงมิได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้า เนื่องจากเห็นว่ากรมศุลกากรยกเว้นภาษีให้ตามที่ระบุไว้ในใบขนสินค้าประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.12685 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2544 ซึ่งวินิจฉัยว่าสินค้านำเข้าดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(2)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาเดือนธันวาคม 2546 บริษัทฯ ได้นำเข้าสินค้าดังกล่าวอีก แต่ได้รับแจ้งจากกรมศุลกากรว่าบริษัทฯ จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสินค้าไม่ได้รับยกเว้นภาษี บริษัทฯ จึงหารือไปยังสำนักงานสรรพากรภาคและได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กรมศุลกากร และเมื่อ บริษัทฯ ขยายสินค้าได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้า ต่อมา บริษัทฯ ได้รับหนังสือตอบข้อหารือจากสำนักงานสรรพากรภาคว่า สินค้านำเข้าดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ ถูกสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครเรียกตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม และแจ้งว่า บริษัทฯ ปฏิบัติไม่ถูกต้องกล่าวคือสินค้าน้ำมันปลาที่บริษัทฯ นำเข้าทั้งหมดจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย้อนหลังทั้งปี 2546 หากไม่ชำระภาษีให้ถูกต้อง จะถูกประเมินภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม บริษัทฯ จึงได้ขอหารือว่า การที่บริษัทฯ ไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโรงงานอาหารสัตว์เพราะถือปฏิบัติตามกรมศุลกากรที่ไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าน้ำมันปลา และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรข้างต้นเป็นความผิดของบริษัทฯ หรือไม่ เพราะกรมสรรพากรตอบข้อหารือแตกต่างกัน ทั้งที่เป็นสินค้าชนิดเดียวกันมีทั้งได้รับยกเว้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และได้ปฏิบัติตามระเบียบ หลักเกณฑ์ที่หน่วยงานแต่ละแห่งกำหนดไว้โดยเคร่งครัด การที่บริษัทฯ จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มย้อนหลังสร้างความเดือดร้อนแก่บริษัทฯและเป็นการลงโทษที่ไม่เป็นธรรม

และกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยว่า การพิจารณาวินิจฉัยข้อหาหรือยอมขึ้นอยู่กับการขอเท็จจริงและข้อมูลจากผู้หรือแต่ละรายแจ้งให้ทราบ โดยนำมาพิจารณาประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กรณีที่บริษัทฯ นำเข้าน้ำมันปลา Crude Salmon Fish Oil นั้น ได้พิจารณาจากข้อเท็จจริงที่บริษัทฯ แจ้ง ประกอบกับพระราชบัญญัติควบคุมคุณภาพอาหารสัตว์ พ.ศ. 2525 และประกาศกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ฯ ที่เกี่ยวข้องเห็นว่า น้ำมันปลาเป็นสินค้าที่ผ่านกระบวนการหรือกรรมวิธีเพื่อแปรรูปเป็นสินค้าอื่นแล้ว และเป็นน้ำมันที่สกัดจากสัตว์ซึ่งบรรจุในภาชนะที่ผนึกในลักษณะมั่นคง ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้นยังเข้าลักษณะเป็นวัตถุที่เดิมในอาหารสัตว์และมีใช้อาหารเสริมสำหรับสัตว์ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นอาหารสัตว์ ตามมาตรา 81(1)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่เข้าลักษณะเป็นยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับสัตว์ เพื่อบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือ กำจัดศัตรูหรือโรคของสัตว์ ตามมาตรา 81(1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร การนำเข้าน้ำมันปลาดังกล่าวจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(2)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทฯ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ ก็มีสิทธิยื่นคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับต่อเจ้าพนักงานประเมิน ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตีรมาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

ถึงแม้ว่ากรณีดังกล่าวจะเป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเชื่อถือปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรได้เคยมีคำวินิจฉัยและได้มีการประกาศเผยแพร่ไว้โดยสุจริต โดยไม่มีได้มีการขอหารือเป็นหนังสือไปยังกรมสรรพากรให้ตอบข้อหารือแก่ตนเป็นการเฉพาะ ด้วยผลตามหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ กรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติว่าผู้เสียภาษีที่เชื่อถือปฏิบัติโดยสุจริตตามการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรสำหรับกรณีทำนองเดียวกันนั้นว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี มีสิทธิได้รับการงดหรือลดเบี้ยปรับได้

แต่สำหรับเงินเพิ่มนั้นไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดให้อำนาจในการพิจารณาลดหรืองดเงินเพิ่มไว้ จึงไม่มีองค์กรใดที่จะมีอำนาจพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มให้ได้

โทษทางภาษีอันได้แก่ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเหล่านี้จึงเป็นสิ่งที่ไม่ควรจะเกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีที่สุจริตและได้เชื่อถือตามการวินิจฉัยทางภาษีอากรของกรมสรรพากรในหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

จึงควรมีการบัญญัติให้ชัดเจนว่าเฉพาะคำวินิจฉัยที่เป็นหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไปยังผู้เสียภาษีที่ขอหารือมานั้นผูกพันกรมสรรพากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีหรือผู้ขอหารือที่เชื่อถือโดยสุจริตใจตามการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรจะไม่ต้องถูกให้รับผิดในโทษทางภาษีเหล่านี้ทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทำนองเดียวกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายของประเทศออสเตรเลียที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

1.2.3 ค่าใช้จ่ายสำหรับการเตรียมการทางธุรกิจ

ความเสียหายซึ่งเกิดขึ้นเมื่อได้เริ่มดำเนินการทางธุรกิจด้วยความไว้นื้อเชื่อใจในการแสดงออกที่ผิดพลาด เช่น กรณีที่กรมสรรพากรมีคำวินิจฉัยทางภาษีหรือคำแนะนำทางภาษีที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแล้ว แต่ต่อมาได้เพิกถอนผลของคำวินิจฉัยหรือคำแนะนำทางภาษีเช่นนั้น หากทำให้การดำเนินธุรกิจไม่บรรลุผลและเกิดความผิดพลาดในการทำธุรกรรมของผู้เสียภาษี ก่อนที่ธุรกรรมจะเสร็จสมบูรณ์ เช่นนี้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะหยุดการดำเนินการทางธุรกิจนั้นเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีที่ต้องชำระเพิ่มขึ้น หรือโทษทางภาษีอื่นๆทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ซึ่งผลที่เกิดขึ้นก็คือ เมื่อผู้เสียภาษีได้รับคำวินิจฉัยหรือคำแนะนำทางภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีก็มักจะต้องรีบดำเนินการธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคำวินิจฉัยหรือคำแนะนำดังกล่าวให้เสร็จสิ้นโดยเร็ว เนื่องจากผู้เสียภาษีกลัวว่ากรมสรรพากรจะตัดสินใจยกเลิกคำวินิจฉัยหรือคำแนะนำทางภาษีนั่นเสียก่อน

ซึ่งหากผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายจากการเตรียมการทำธุรกรรม โดยเชื่อถืออย่างสุจริตตามคำวินิจฉัยหรือคำแนะนำทางภาษีที่กรมสรรพากรได้เคยมีไว้แล้วนั้น ไม่ว่าจะเป็นการเตรียมการทางด้านกฎหมาย การตลาด ค่าใช้จ่าย และค่าธรรมเนียมอื่นๆ ซึ่งเมื่อการดำเนินธุรกิจต้องยกเลิก ผู้เสียภาษีก็ต้องรับภาระเหล่านี้ฝ่ายเดียวโดยไม่ได้รับการเยียวยาเลย

กรณีดังกล่าวในประเทศไทย เคยเกิดขึ้นจากการตอบหารือของกรมศุลกากร ในคดีตามคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 48/2538 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2548

คดีดังกล่าวเป็นคดีระหว่าง บริษัท ไทยเชก้าอีเล็คทริก จำกัด โยทก ยีนฟอง กรมศุลกากร เป็นจำเลย ต่อศาลแพ่งกรุงเทพใต้ เป็นคดีหมายเลขดำที่ 165/2548 ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 48/2548 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2548 ในคดีเขตอำนาจศาลขัดแย้งกันระหว่างศาลแพ่งกรุงเทพใต้ และศาล

ปกครองกลางโดยศาลแพ่งกรุงเทพใต้ได้อ่านคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลให้คู่ความ พึงแล้ว เมื่อวันที่ 3 มีนาคม 2549³

เรื่องที่ 48/2548 เขตอำนาจศาลเกี่ยวกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธี พิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3)

ข้อเท็จจริงตามคำฟ้องและคำให้การ สรุปได้ว่า บริษัทไทยเซ็กกา อิเล็คทริค จำกัด โจทก์ ประกอบกิจการผลิตอุปกรณ์สะสมประจุไฟฟ้าซึ่งเรียกว่า คาปาซิเตอร์ (CAPACITOR) หรือ คอนเดนเซอร์ (CONDENSER) โดยนำเข้าวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิต คือ พี พี ซิงค์ เมอร์โธลไลซ์ โพลีโพรพิลีน ฟิล์ม (P.P.ZINC METALLIZED POLYPROPYLENE FILM) ชนิดเคลือบโลหะ และ พี พี โพลีโพรพิลีน ฟิล์ม (P.P. POLYPROPYLENE FILM) ชนิดไม่เคลือบโลหะมาจากต่างประเทศ ก่อนนำเข้าโจทก์ส่งตัวอย่างวัตถุดิบดังกล่าวพร้อมทำหนังสือสอบถามการเสียภาษีอากรต่อกองพิธี การและประเมินอากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่อยู่ในสังกัดจำเลย โดยได้รับแจ้งเป็นหนังสือว่าต้องเสีย ภาษีอากร ในพิกัด 8532.90 อัตราร้อยละ 1 ตามประกาศกระทรวงการคลังที่ 4/2537 หลังจากนั้น โจทก์ทำการผลิตและขยายการผลิต โดยขยายโรงงาน ซื้อเครื่องจักรเพิ่มและนำเข้าวัตถุดิบโดยยื่น สำแดงสินค้า และชำระภาษีอากรในอัตราดังกล่าวตลอดมา แต่เมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2541 โจทก์ ส่งและนำเข้าวัตถุดิบดังกล่าวมาอีกและถูกเจ้าหน้าที่ของจำเลยเห็นว่าพิกัดที่สำแดงไม่ถูกต้องจึง ประเมินให้โจทก์เสียภาษี ในพิกัดใหม่ประเภท 39.20 อัตราร้อยละ 35 พร้อมทั้งทำการประเมิน ภาษีอากรและเงินเพิ่มย้อนหลังถึงวันแรกที่โจทก์นำเข้าวัตถุดิบดังกล่าว อันเป็นการพิจารณาพิกัด อัตราศุลกากรย้อนหลังขัดต่อพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 วรรคสอง และข้อกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรและประกาศกระทรวงการคลังแก้ไขถึงวันที่ 31 พฤศจิกายน 2535 หมวด 7 ตอน 39 หมายเหตุ 2 (น) โจทก์นำเงินภาษีอากรและเงินเพิ่มไปชำระแก่จำเลย แล้ว อุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อจำเลยแต่จนกระทั่งปัจจุบัน ก็ยังไม่มีคำวินิจฉัยแต่อย่างใด นอกจากนี้จำเลยยังกล่าวหาว่าโจทก์สำแดงเท็จและเข้าตรวจสอบโรงงานของโจทก์แล้วยึดเอกสาร ไปด้วย จึงขอให้ชำระค่าเสียหาย

³ คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 48/2538 ลง วันที่ 21 ธันวาคม 2548 อ้างใน นารีมาน รักธรรม, “การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษี อากร: ศึกษาเฉพาะกรณีการตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะ นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.78-80.

คณะกรรมการฯ เห็นว่า ตามคำฟ้องคดีนี้เป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องว่า เจ้าหน้าที่ของจำเลยซึ่งเป็นเจ้าพนักงาน ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรวินิจฉัยว่าโจทก์เสียภาษีในพิกัดที่ไม่ถูกต้อง แล้วทำการประเมินภาษีอากรที่โจทก์จะต้องเสียใหม่ซึ่งเป็นการฝ่าฝืนต่อพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 วรรคสอง และข้อกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรและประกาศกระทรวงการคลังแก้ไข ถึงวันที่ 31 พฤษภาคม 2535 หมวด 7 ตอน 39 หมายเหตุ 2 (น) จึงเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร และแม้คดีนี้โจทก์จะฟ้องเรียกค่าเสียหายอันเนื่องมาจากการกระทำของเจ้าหน้าที่จำเลยก็ตาม แต่ค่าเสียหายดังกล่าว ก็เป็นมูลค่าความที่เกี่ยวเนื่องกัน ทั้งคำขอของโจทก์บางข้อ ก็เป็นการขอคืนเงินภาษีอากรเพิ่มและเงินเพิ่มที่โจทก์ชำระแก่จำเลยไปแล้ว ข้อพิพาทในคดีนี้จึงเป็นคดีภาษีอากร ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อันอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม

คณะกรรมการจึงวินิจฉัยชี้ขาดว่า คดีระหว่าง บริษัทไทยเซ็กการีเล็คตริค จำกัด โจทก์ กรมศุลกากร จำเลย เป็นคดีภาษีอากร อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม

คดีดังกล่าวปัจจุบันศาลแพ่งกรุงเทพใต้ได้จำหน่ายคดีโดยให้โอนคดีไปยังศาลภาษีอากรกลางแล้วเมื่อปี พ.ศ.2549

ตามคำวินิจฉัยดังกล่าวแม้จะเป็นเพียงการวินิจฉัยเรื่องเขตอำนาจศาล แต่ก็เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีบางรายเริ่มมีการฟ้องเรียกค่าเสียหายสำหรับค่าใช้จ่ายที่ได้เสียไปในการเตรียมการทางธุรกิจ

2. ข้อเสนอแนะในการปฏิรูประบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

จากปัญหาดังกล่าวมาแล้วข้างต้น เห็นควรปรับปรุงระบบการตอบข้อหารือกรมสรรพากรด้วยวิธีการดังต่อไปนี้

2.1 ตราบทบัญญัติเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับการให้มีผลผูกพันในทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร

2.1.1 นำหลักการตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act) หรือ TAA 1953 ของประเทศออสเตรเลีย มาเป็นแนวทางในการตราบทบัญญัติเกี่ยวกับการตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร

ประเทศออสเตรเลียมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายเกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรบัญญัติไว้โดยตรง คือ พระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act) หรือ TAA 1953 Division 357 ได้บัญญัติครอบคลุมถึงผลผูกพัน การขอให้ทบทวน การอุทธรณ์คดีค้าง ระยะเวลาในการตอบข้อหาหรือภาษีให้แล้วเสร็จ ซึ่งเห็นว่าควรจะนำบทบัญญัติดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในหลักเกณฑ์ หรือระเบียบ ที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรต่อไป ได้แก่

มาตรา 357-1 ได้บัญญัติว่า หนังสือตอบข้อหาหรือการตอบข้อหาหรือภาษีนั้นจะผูกพันอธิบดีกรมสรรพากร ถ้ามันใช้บังคับต่อผู้เสียภาษีรายใดและผู้เสียภาษีนั้นได้ถือปฏิบัติตามการตอบข้อหาหรือเช่นนั้นแล้ว แม้ว่าภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามการตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรแล้วต่อมากฎหมายภาษีจะได้มีการกำหนดให้เสียมลสิทธิลงสำหรับกรณีดังกล่าว ยิ่งกว่าที่เคยได้ตามการตอบข้อหาหรือแล้ว ผู้เสียภาษียังคงกล่าวก็จะได้รับความคุ้มครองตามการตอบข้อหาหรือที่ผูกพันนั้น

นอกจากนี้ยังได้มีการระบุไว้เป็นหลักการของพระราชบัญญัติเลยว่า มาตรา 357-5 วัตถุประสงค์ของบทกฎหมายในหมวดนี้คือ

มาตรา 357-5(1) บัญญัติว่า วัตถุประสงค์ของหมวดนี้ก็คือเพื่อเป็นการให้แนวทางแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะได้ทราบถึงแนวความคิดของอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายโดยอธิบดีกรมสรรพากรต่อผู้เสียภาษี เพื่อที่ว่าความเสี่ยงในสิทธิหรือความรับผิดชอบอาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามหน้าที่ในการเสียภาษีหรือการประเมินตนเองจะได้ลดลง

มาตรา 357-5(2) บัญญัติว่า วัตถุประสงค์ดังกล่าวจะบรรลุได้ก็โดย

- (a) ทำคำแนะนำในรูปแบบของการตอบข้อหาหรือโดยอธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ครอบคลุมถึงเรื่องราวต่างๆและครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีจำนวนมาก
- (b) ทำให้มั่นใจว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะได้ตอบข้อหาหรือภายในระยะเวลาที่เหมาะสม
- (c) ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรที่จะยอมรับ และตอบข้อหาหรือ ตามข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ; และ

(d) คຸ້ມครอง ຜູ້ເສຍກາຊີຈາກກຕ້ອງເສຍກາຊີເພີ່ມຂຶ້ນ ແລະຈາກຄວາມຮັບຜິດໃນເບື້ຍປັບ ແລະເງິນເພີ່ມ ເມື່ອຜູ້ເສຍກາຊີໄດ້ເຂົ້າຄືອຕາມກຕອບຂໍ້ອາຮ້າຢືນນັ້ນແລ້ວ ; ແລະ

(e) คู่คุ้มครองผู้เสียหายจากการถูกลิดรอนสิทธิเมื่อผู้เสียหายได้เชื่อถือตามการตอบ
ข้อหาข้อแล้ว ; และ

(f) คัดกรองผู้เสียหายจากการตอบข้อหาหรือของอธิบดีกรมสรรพากรในประการที่
อาจทำให้ผู้เสียหายได้รับความเสียหาย

(g) ให้ความคุ้มครองแก่ผู้เสียหายจากการต้องถูกเรียกเก็บเงินเพิ่ม ในเมื่อผู้เสียหายได้เชื่อถือตามคำแนะนำทางภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือได้เชื่อถือตามทางปฏิบัติในการบริหารจัดการเก็บภาษีโดยทั่วไปของอธิบดีกรมสรรพากร

มาตรา 359-25 บัญญัติถึง กำหนดเวลาที่การตอบข้อหารือภาษีอากรจะกำหนดขึ้น
ได้แก่

(1) การตอบข้อหารืออาจจะกำหนดเวลาเริ่มต้นและเวลาสิ้นสุดสำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง

(2) การตอบข้อหารืออาจจะระบุเจาะจงถึงเวลาเริ่มต้นและเวลาสิ้นสุด ว่าจะเป็น ก่อน หรือในขณะที่ หรือหลังจากที่การตอบข้อหารือได้ทำขึ้น เพื่อใช้บังคับกับเหตุการณ์ใดเป็น พิเศษก็ได้

(3) หนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือใดที่ไม่ได้กำหนดเวลาเริ่มต้นไว้เป็นพิเศษก็ให้ใช้บังคับได้นับแต่เวลาที่หนังสือตอบข้อหารือหรือการตอบข้อหารือนั้นได้ทำขึ้น

(4) หนังสือตอบข้อหาหรือการตอบข้อหาข้อใดที่ไม่ได้กำหนดเวลาสิ้นสุดไว้เป็นพิเศษก็ให้ใช้บังคับได้จนกระทั่งสิ้นสุดปีภาษีเงินได้หรือสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีที่มีถูกบังคับตามหนังสือตอบข้อหาข้อนั้น

มาตรา 359-50 บัญญัติถึง หาก ATO ได้มีการตอบข้อหารืออย่างล่าช้าแล้ว

(1) ผู้ขอหารืออาจมีหนังสือเตือนไปยังอธิบดีกรมสรรพากรให้ต้องรีบทำการตอบข้อหารือก็ได้ เมื่อพ้นกำหนดเวลา 60 วันนับแต่ที่ได้มีการขอหารือแล้ว ถ้าหากว่าอธิบดีกรมสรรพากร (a) ไม่ได้ทำการตอบข้อหารือเรื่องนั้น หรือ (b) ไม่ได้แจ้งให้ผู้ขอหารือทราบถึงการปฏิเสธไม่ตอบข้อหารือ

(2) แต่ถ้ามีกรณีอื่น การนับระยะเวลา 60 วันตาม (1) นั้นจะเริ่มนับเพื่อพ้นกรณีดังกล่าว เช่น มีการแจ้งให้ผู้ขอหาหรือต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติม , มีการแจ้งให้ผู้ขอหาหรือทราบถึง

สมมติฐานของกรมสรรพากรแล้ว , มีการแจ้งให้ผู้ขอหารือทราบว่าการสรรพากรได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สามเกี่ยวกับกรณีหารือมานั้น , มีปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าของผู้ประเมินราคา

(3) ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์หรือโต้แย้งการตอบข้อหารือดังกล่าวได้ทันที เมื่อ (a) พ้นกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้มีการทวงถามให้ตอบข้อหารือเช่นนั้น หรือ (b) เมื่อมีการปฏิเสธที่จะตอบข้อหารือภาษี

(4) ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นคัดค้านร่างหนังสือตอบข้อหารือก็ได้

มาตรา 359-60 บัญญัติถึง การขอให้ทบทวนหรือการอุทธรณ์การตอบข้อหารือภาษีที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

(1) ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจในการตอบข้อหารือก็สามารถโต้แย้งได้

(2) การตอบข้อหารือนั้นถือว่าเป็นคำวินิจฉัยทางภาษีอากรแล้ว

(3) อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถโต้แย้งการตอบข้อหารือก็ได้ ถ้าหากว่า

(a) มีการประเมินภาษีสำหรับเงินได้ของปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องการตอบข้อหารือแล้ว

(b) การตอบข้อหารือภาษีนั้นเกี่ยวข้องกับ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ถึงกำหนดเวลาเริ่มใช้บังคับและได้มีการหัก ณ ที่จ่ายเช่นนั้นแล้ว

หลักการทั้งหลายดังกล่าว เห็นว่าจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งหากมีการนำมาบัญญัติไว้ในหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรประเทศไทย ดังจะได้กล่าวต่อไปในตอนท้าย

2.1.2 นำระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้าที่มีผลผูกพัน (Advance Tax Ruling : ATR) มาใช้ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากร

ระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า เป็นระบบที่มีหลายประเทศนิยมใช้ซึ่งหลักการดังกล่าวจะสอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิที่จะได้รับ ตามแนวทางของ OECD ที่ว่า สิทธิที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐ (the right to be informed , assisted and heard) และ สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) ซึ่งมีหลายประเทศที่นำระบบดังกล่าวมาใช้ เห็นว่าควรจะนำระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้ามาใช้ในการปฏิบัติการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรด้วย

ซึ่งระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้าของแต่ละประเทศมีเนื้อหาสาระต่างกันบ้าง ตัวอย่างเช่น

1. ประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา มีระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้า (Advance Income Tax Ruling)

เมื่อผู้เสียภาษีหรือที่ปรึกษาภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความไม่มั่นใจในนัยแห่งกฎหมายภาษี ผู้เสียภาษีก็น่าจะทำหนังสือขอรับคำวินิจฉัยล่วงหน้าจากทางราชการได้

การให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้า (Advance Income Tax Ruling) คือ การทำข้อความลายลักษณ์อักษรโดยกรมการตีความและวินิจฉัยภาษีเงินได้ (Income tax Ruling) ของกรมสรรพากรที่มีถึงผู้เสียภาษีว่ากรมสรรพากรตีความและใช้บังคับบทบัญญัติเฉพาะของกฎหมายภาษีเงินได้ที่มีอยู่กับธุรกรรมได้อย่างไร

ในประเทศสหรัฐอเมริกา กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้ให้ความร่วมมือแก่ธุรกิจต่างๆ โดยการให้คำวินิจฉัยทางภาษีอากรล่วงหน้า ซึ่งคำวินิจฉัยส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นจากการร้องขอของเอกชน คำวินิจฉัยเหล่านี้มีความสำคัญและจำเป็นอย่างมาก เพราะช่วยให้นักธุรกิจสามารถทราบภาระภาษีอากรอันเกิดจากแผนการทางธุรกิจหรือโครงการที่วางไว้ได้ ซึ่งคำวินิจฉัยส่วนใหญ่ใช้เวลาประมาณ 30 – 60 วันในการเตรียมการขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของปัญหา โดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาดูแลกว่าในภาวะที่ธุรกิจมีความสลับซับซ้อน และมีภาระทางภาษีอากรค่อนข้างสูง เช่นนี้ การให้คำวินิจฉัยล่วงหน้าเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง ธุรกิจอาจไม่สามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพเต็มที่ก็ได้ หากไม่มีหลักประกันว่า รัฐได้กำหนดภาระทางภาษีอากรของกิจการดังกล่าวอย่างไรบ้าง⁴

2. ประเทศสวีเดน

สวีเดน นั้นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากรล่วงหน้ามีลักษณะเป็นองค์กรอิสระชื่อว่า สภาแห่งชาติเกี่ยวกับการทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากรล่วงหน้า (The National Council for Advance Tax Rulings) ที่ประกอบไปด้วยตัวแทนทั้งจากภาคเอกชน ภาครัฐ และ ATO ในสัดส่วนเท่าๆกัน ซึ่งระบบของสวีเดนนั้น ทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีก็สามารถอุทธรณ์คัดค้าน ruling ได้

3. ประเทศแอฟริกาใต้

⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, “งานวินิจฉัยและให้คำแนะนำทางภาษีอากรของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา,” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 37 เล่ม 9, น. 201-208 (กันยายน 2533).

ผู้เสียภาษีสามารถขอให้กรมสรรพากรแอฟริกาใต้ (South African Revenue Service : SARS) มีคำวินิจฉัยทางภาษีที่มีผลผูกพันเพื่อประโยชน์ในการทำธุรกรรมต่อไปในอนาคตได้ เพื่อให้ทราบถึงภาระภาษีของธุรกรรมที่ซับซ้อน

ซึ่งเป็นธรรมดาที่สามารถจะเลือกขอให้มีความวินิจฉัยโดยเสียค่าธรรมเนียมได้ และจะมีผลทำให้คำวินิจฉัยเช่นว่านี้จะผูกพันแต่เฉพาะผู้ขอให้มีคำวินิจฉัยกับกรมสรรพากรแอฟริกาใต้เท่านั้น

ระบบข้อหาหรือภาษีอากรที่มีผลผูกพันส่วนตัว (Binding Private Ruling (BPR)) ได้ถูกเริ่มใช้บังคับในประเทศแอฟริกาใต้ตั้งแต่วันที่ 2 ตุลาคม ค.ศ.2006 และกรมสรรพากรแอฟริกาใต้เริ่มรับคำขอให้มีความวินิจฉัยเมื่อวันที่ 16 ตุลาคม 2006 โดยคำขอให้มีความวินิจฉัยจะต้องทำในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์โดยผ่านเว็บไซต์ของกรมสรรพากรแอฟริกาใต้เท่านั้น เจ้าหน้าที่จะปฏิเสธไม่รับคำขอที่เป็นการยื่นคำร้องในรูปแบบธรรมดา โดยผู้ขอจะต้องเสียค่าธรรมเนียมในการยื่นคำร้องและในการวินิจฉัยโดยมีอัตราดังนี้

(1) สำหรับธุรกิจขนาดย่อมในปัจจุบันจะต้องเสียค่าธรรมเนียมเป็นเงิน 2,500 แรนด์ (Rand)

(2) สำหรับผู้เสียภาษีประเภทอื่นๆ จะต้องเสียค่าธรรมเนียมเป็นเงิน 10,000 แรนด์ (Rand)

(สกุลเงินของประเทศแอฟริกาใต้ จะเรียกว่า ซาร์ หรือ แรนด์ (Zar or Rand) โดยซาร์ใช้ในการซื้ออัตราแลกเปลี่ยน แต่แรนด์ใช้เป็นหน่วยนับจำนวนเงิน โดย 1 แรนด์เท่ากับประมาณ 6.5 บาท)

ซึ่งจำนวนค่าธรรมเนียมจะขึ้นอยู่กับความยุ่งยากสลับซับซ้อนของธุรกรรมที่เป็นปัญหาซึ่งขอให้กรมสรรพากรวินิจฉัย

นอกจากนี้ กรมสรรพากรแอฟริกาใต้ยังมีการให้คำแนะนำเกี่ยวกับภาษีซึ่งไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรแก่ผู้เสียภาษีก็ได้ ซึ่งคำแนะนำเช่นนี้จะไม่มีค่าธรรมเนียมในการขอคำแนะนำ โดยให้ติดต่อที่สำนักงานสรรพากรสาขา

โดยที่คำวินิจฉัยทางภาษีอากรนั้นอธิบดีกรมสรรพากรจะได้ทำให้เป็นเอกสารโดยระบุเหตุผลข้อกฎหมายที่ปรับใช้ธุรกรรมนั้นๆ ซึ่งคำวินิจฉัยเช่นว่านี้จะผูกพันกรมสรรพากรในประเด็นที่กรมสรรพากรได้มีความวินิจฉัย⁵

⁵ The FORUM SA. Retrived March 16, 2009, from <http://www.theforumasa>

ซึ่งระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีล่วงหน้า (the Advance Tax Ruling System : ATR) ถูกแนะนำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิด ความโปร่งใส , ความถูกต้องตรงกัน , และความแน่นอนของการแปลความในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ข้อหาหรือภาษีอากรที่มีผลผูกพันส่วนตัว (Binding Private Ruling (BPR)) หรือข้อหาหรือภาษีอากรที่มีผลผูกพันต่อกลุ่ม (Binding Class Ruling (BCR)) ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าถึงการตีความและการปรับใช้กฎหมายภาษีกับธุรกรรมทางภาษีของอธิบดีกรมสรรพากรได้ ซึ่งผู้เสียภาษีที่มีข้อเท็จจริงในธุรกรรมทำนองเดียวกับคำวินิจฉัยก็จะผูกพันตามคำวินิจฉัยเช่นนั้นได้ ซึ่งขอบเขตและข้อจำกัดของความผูกพันจะต้องพิจารณาจากแนวทางที่ผู้เสียภาษีจะต้องกระทำในอนาคตตามคำวินิจฉัยนั้นด้วย

โดยปกติก่อนที่จะมีการนำระบบข้อหาหรือภาษีอากรที่มีผลผูกพันส่วนตัว (Binding Private Ruling (BPR)) มาใช้ อธิบดีกรมสรรพากรจะไม่มีอำนาจในการทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากรให้มีผลผูกพันในการตีความหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีได้ ซึ่งข้อจำกัดเพียงประการเดียวของหลักการนี้ก็คือ ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 41

ซึ่งคำวินิจฉัยทางภาษีอากรเหล่านี้จะถูกตีพิมพ์เผยแพร่ โดยจะเผยแพร่เฉพาะตัวร่างที่ตัดรายละเอียดส่วนบุคคลบางอย่างเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพส่วนบุคคลบางประการของผู้เสียภาษีไม่ให้ถูกละเมิด

และคำวินิจฉัยทางภาษีอากรเหล่านี้จะได้มีการเผยแพร่บนเว็บไซต์ของกรมสรรพากรด้วย โดยบุคคลที่สาม ฯลฯ ไม่อาจถือเอาคำวินิจฉัยเหล่านี้เพื่อประโยชน์ของตนได้ไม่ว่าในกรณีใดๆ และบุคคลที่สามเหล่านั้นไม่อาจอ้างคำวินิจฉัยเหล่านี้ก่อนที่อธิบดีหรือศาลจะได้พิจารณาให้เสียก่อนไม่ได้⁶

4. ประเทศนิวซีแลนด์

กรมสรรพากรนิวซีแลนด์ (Inland Revenue Department (IRD)) เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีของประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งระบบภาษีของประเทศนิวซีแลนด์นั้นเป็นระบบภาษีที่รายงานของ OECD ในปี 2001 บอกว่ามีความเป็นกลางและมีประสิทธิภาพมากที่สุดในโลก⁷

.co.za/forum/showthread.php?t=366

⁶ South Africa Revenue Service, Apply for an Advance Tax Ruling (ATR).
Retrieved March 16, 2009, from <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=4109>

⁷ Taxation in New Zealand. Retrieved March 16, 2009, http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_New_Zealand

การตอบข้อหารือทางภาษีอากร (private ruling) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีต้องการทราบแนวทางการตีความกฎหมายภาษีอากรของอธิบดีกรมสรรพากรนิวซีแลนด์จึงได้มีคำขอหารือมา ในการพิจารณาตอบข้อหารือทางภาษีอากร (private ruling) ได้มีการพิจารณาคำขอหารือและทำร่างข้อหารือโดยทีมงาน 3 คน คนแรกทำหน้าที่วิเคราะห์คำขอหารือ คนที่สองทำหน้าที่นำเสนอข้อหารือพร้อมทั้งรวบรวมความเห็นของทีมงาน คนที่สามเป็นหัวหน้ากลุ่มและมีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการทำร่างคำตอบข้อหารือ

หนังสือตอบข้อหารือจะไม่มีการตีพิมพ์เผยแพร่ เว้นแต่บางประเด็นที่กรมสรรพากรนิวซีแลนด์พิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นเรื่องสมควรประกาศให้บุคคลทั่วไปทราบ จึงจะตีพิมพ์เผยแพร่เฉพาะประเด็นตามการตอบข้อหารือเท่านั้น

ตั้งแต่วันที่ 26 สิงหาคม ค.ศ. 1999 กรมสรรพากรนิวซีแลนด์ได้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการขอหารือทางภาษีอากรดังนี้ ค่าธรรมเนียมคำขอหารือเป็นเงิน 310 เหรียญนิวซีแลนด์ (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) และค่าชั่วโมงในการพิจารณาอีก 155 เหรียญนิวซีแลนด์ (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)⁸

5. ประเทศเกาหลีใต้

เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2008 , กรมสรรพากรเกาหลีใต้ (the National Tax Service of Korea : NTS) ได้นำระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า (the Advance Tax Ruling System : ATR) มาใช้ ซึ่งระบบนี้อนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถขอคำวินิจฉัยทางภาษีที่มีผลผูกพันใช้บังคับได้ก่อนที่การดำเนินธุรกรรมตามที่หารือมานั้นจะได้สำเร็จลุล่วงลงไป โดยบอกว่า วัตถุประสงค์ของระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้านั้นก็เพื่อจะเป็นการลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากการดำเนินการทำธุรกรรมที่ผิดกฎหมายภาษีและระเบียบที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะเป็นการสนับสนุนการเติบโตทางธุรกิจในประเทศเกาหลี

ซึ่งระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้าหรือ ATR นั้นมีเงื่อนไขดังนี้

- 1) ผู้เสียภาษีจะต้องมีการขอให้คำวินิจฉัยทางภาษีอากร
- 2) ผู้เสียภาษีจะต้องระบุเจาะจงถึงปัญหาที่ต้องการสอบถาม

⁸ Adrian Sawyer, COMPARING NEW ZEALAND'S PRIVATE RULINGS SYSTEM AND ITS FEATURES WITH A SELECTION OF INTERNATIONAL PRIVATE RULINGS SYSTEMS – WHAT IS THERE IN COMMON?. Retrived March 16, 2009, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/JATax/2002/14.html>

3) ปัญหาที่ผู้เสียภาษีต้องการขอคำวินิจฉัยจะต้องเป็นเรื่องของธุรกรรมที่จะเกิดขึ้นจริง (โดยมีเอกสารหรือหลักฐานสนับสนุนคำขอเช่นนั้น) และ

4) คำวินิจฉัยทางภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีแห่งประเทศไทยจะต้องมีการเผยแพร่สู่สาธารณะชนภายหลังจากได้มีการลงรายละเอียดพิเศษบางอย่างออกแล้ว ตัวอย่างเช่น ชื่อ เลขประจำตัวผู้เสียภาษี และข้อมูลส่วนตัวอื่นๆ

ซึ่งถึงแม้ว่าระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่งหน้า หรือ ATR นั้นจะเป็นของใหม่ และยังไม่ได้มีการทดสอบ แต่มันก็เป็นระบบที่มีความก้าวหน้ามากกว่าระบบเดิม ซึ่งในระบบเดิมนั้น คำวินิจฉัยทางภาษีอากรจะไม่มีผลผูกพัน และคำร้องขอให้คำวินิจฉัยทางภาษีนั้นได้ทำโดยไม่มีหลักการที่แน่นอน และบ่อยครั้งในระหว่างการดำเนินการทำคำวินิจฉัยจะเกิดปัญหาว่าคำวินิจฉัยที่ออกมานั้นไม่ชัดเจนและไม่มีคำแนะนำที่ดีเพียงพอ

ซึ่งการประกอบธุรกิจใดๆที่มีการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ หรือนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศเกาหลี ก็อาจจะขอรับบริการการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่งหน้า เช่นว่านี่ก็ได้ทราบเท่าที่ยังดำเนินธุรกรรมซึ่งอาจจะต้องเกี่ยวข้องและมีภาระภาษีต่อประเทศเกาหลี

ซึ่งธุรกรรมที่มีสิทธิขอให้วินิจฉัยภายใต้ระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่งหน้า จะต้องไม่มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- 1) ธุรกรรมที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของกรมสรรพากรเกาหลีในการวินิจฉัย
- 2) ธุรกรรมที่สมมุติขึ้น
- 3) ธุรกรรมที่ฝ่าฝืนต่อกฎหมาย และ
- 4) ธุรกรรมที่ผู้ขอให้วินิจฉัยอยู่ภายใต้อำนาจอธิปไตยซึ่งกรมสรรพากรเกาหลีพิจารณาแล้วว่าไม่มีความร่วมมือระหว่างกัน (ได้แก่กรณีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างกัน จะทำได้ยากยิ่ง)

ซึ่งประเภทของธุรกรรมที่มีสิทธิควรจะได้รับบริการวินิจฉัย

- 1) ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการวินิจฉัยข้อเท็จจริงและบริบทที่เกี่ยวข้อง
- 2) ปัญหาเกี่ยวกับส่วนหนึ่งของธุรกรรมที่ซับซ้อน หรือธุรกรรมที่ยุ่งยาก และ
- 3) ปัญหาในกรณีที่ทำขึ้นเพื่อเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี

โดยผู้ขอจะต้องยื่นคำร้องขอให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่งหน้าโดยจะต้องแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องโดยยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากรเกาหลีได้ และจะต้องยื่นคำร้องก่อนที่จะถึงกำหนดต้อง

ยื่นแบบชำระภาษีตามปัญหาดังกล่าว เมื่อมีการยื่นคำขอเช่นนั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะต้องจัดทำคำวินิจฉัยตามปัญหาที่เสนอมามากำหนดระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะต้องทำคำวินิจฉัยให้เสร็จไว้กฎหมายยังไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะต้องทำคำวินิจฉัยให้เสร็จไว้

คำวินิจฉัยซึ่งมีเหตุผลเหมาะสมอันใดซึ่งเป็นที่สุดแล้วอาจจะถูกตีพิมพ์เผยแพร่ตามระบบข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับภาษีอากรแห่งชาติ (the National Tax Law Information System) แต่ถ้าจำเป็นผู้ขอให้คำวินิจฉัยก็มีสิทธิที่จะขอให้ชะลอการเผยแพร่คำวินิจฉัยดังกล่าวออกไปก่อนก็ได้⁹

6. ประเทศมาเลเซีย

ประเทศมาเลเซียได้นำระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า (the Advance Tax Ruling System : ATR) มาใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2007 โดยมีตัวอย่างเช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ อย่างเช่น สิงคโปร์ ฮองกง แคนาดา ออสเตรเลีย อินเดีย ฯลฯ ซึ่งได้มีการใช้ระบบนี้มานานแล้ว

โดยระบบนี้ของประเทศมาเลเซีย นั้น คำวินิจฉัยจะผูกพันกรมสรรพากรมาเลเซียตามคำวินิจฉัยในประเด็นที่ได้มีคำวินิจฉัยไว้เท่านั้น และผู้ขอให้คำวินิจฉัยที่ไม่พอใจในคำวินิจฉัยไม่อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยด้วยระบบอุทธรณ์ตามปกติได้ แต่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการในระบบประเมินตนเองตามปกติ แล้วจึงขอให้มีการประเมินภาษี หลังจากนั้นจึงจะใช้กระบวนการอุทธรณ์การประเมินตามปกติต่อไป

แต่ผู้เสียภาษีไม่อาจแสวงหาประโยชน์อันมิชอบจากระบบนี้เพื่อการเลี่ยงภาษี ซึ่งก่อนที่จะขอหารือ ผู้เสียภาษีควรจะลองหาข้อมูลเกี่ยวกับการตีความที่ใกล้เคียงกับธุรกรรมของตนมากที่สุดเสียก่อน หากไม่มีจึงจะขอหารือมายังกรมสรรพากรมาเลเซียต่อไป ดังนั้นระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า (the Advance Tax Ruling System : ATR) นี้จึงไม่ใช้กับการเลี่ยงภาษีและ การแสวงหาประโยชน์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่บริษัทข้ามชาตินิยมทำกัน โดยกรมสรรพากรจะไม่ทำคำวินิจฉัยล่วงหน้าให้¹⁰

⁹ Bae Kim & Lee, South Korea: Advance Tax Ruling System. Retrived March 15, 2009, <http://www.iflr.com/article/2046660/Advance-Tax-Ruling-System.html>

¹⁰ Malaysia gaining from advance tax ruling. Retrived March 15, 2009, <http://asiatax.wordpress.com/2008/02/02/malaysia-gaining-from-advance-tax-ruling/>

7. ประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์ มี The Inland Revenue Authority of Singapore หรือ IRAS เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการจัดการพิจารณาจัดเก็บภาษีของประเทศสิงคโปร์ และ IRAS ยังมีหน้าที่ในการให้คำปรึกษาในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีทั้งหมดของรัฐบาลสิงคโปร์อีกด้วย

IRAS ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า (Advance Ruling system) เมื่อวันที่ 8 มิถุนายน ค.ศ.2005 และเริ่มใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ.2006 หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีขึ้นเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการตอบข้อหารือภาษีจากกรมสรรพากรได้เร็วมากยิ่งขึ้น และข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษีจะต้องไม่ถูกเผยแพร่ แต่ในการตอบข้อหารือภาษีดังกล่าว กรมสรรพากรจะมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เสียภาษีที่ขอหารือมาด้วยดังต่อไปนี้

- ค่าธรรมเนียมคำขอ (Application fee) เป็นเงิน \$525 รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และจะไม่มีการคืนค่าธรรมเนียมแม้ว่าคำขอดังกล่าวจะถูกยกเลิกคำขอก็ตาม

- ค่าธรรมเนียมรายชั่วโมง (Hourly fee) เป็นเงิน \$131.25 รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับแต่ละชั่วโมงหรือเศษของชั่วโมงซึ่งจะเรียกเก็บก็ต่อเมื่อคำขอหารือได้รับการพิจารณา และยังครอบคลุมถึงการสี่ชั่วโมงแรกซึ่งค่าธรรมเนียมคำขอได้ครอบคลุมอยู่แล้ว

- ค่าธรรมเนียมการชำระเงินคืน (Reimbursement fee) ค่าธรรมเนียมนี้จะครอบคลุมถึงราคาและการชำระเงินที่เกิดขึ้นต่อ IRAS และยังรวมถึงค่าที่ปรึกษา professional fees ที่พวกเขาจ่ายไปด้วย

- ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บเพิ่มขึ้น (Additional fee) สำหรับการขอให้ดำเนินการตอบข้อหารือให้เร็วมากยิ่งขึ้น ซึ่งค่าธรรมเนียมเช่นนี้อาจจะมากถึงสองเท่าของค่าธรรมเนียมที่โดยปกติต้องเสีย

ซึ่งเมื่อมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีออกมาแล้ว ผู้เสียภาษียังไม่อาจที่จะอุทธรณ์ในทันที แต่มีสิทธิที่จะยื่นแบบแสดงรายการใหม่ได้ และหากมีการประเมินภาษีที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหารือเช่นนั้นแล้วจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ตามกระบวนการปกติ และกรมสรรพากรประเทศสิงคโปร์ หรือ IRAS จะตอบข้อหารือภายใน 8 สัปดาห์¹¹

8. ประเทศเนเธอร์แลนด์

¹¹PriceWaterhouseCoopers, Advance Ruling system. Retrived March 15, 2009, <http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf/docid/452B5BF0DD789011CA25703F002B075E>

เป็นที่ทราบกันว่าระบบภาษีของประเทศเนเธอร์แลนด์นั้นมีประสิทธิภาพ และน่าเชื่อถือ ได้สูงมากระดับต้นๆของโลก โดนในปัจจุบันประเทศเนเธอร์แลนด์ได้นำระบบ คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (Rulings) มาใช้ในหลายรูปแบบ ซึ่งในปัจจุบัน คำวินิจฉัยทางภาษีอากร (Rulings) ส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับเรื่องของการกำหนดราคาโอน¹² (Transfer Pricing) และการให้บริการทำคำวินิจฉัยทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรเนเธอร์แลนด์ ได้นำมาใช้ระบบหนึ่งก็คือ ระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า (the Advance Tax Ruling System) นั่นเอง

การให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า (the Advance Tax Ruling) เป็นข้อตกลงระหว่าง กรมสรรพากรเนเธอร์แลนด์กับผู้เสียภาษีตามที่ได้ขอให้คำวินิจฉัยในปัญหากฎหมายภาษี เกี่ยวกับธุรกรรมที่กำลังจะทำในอนาคต การลงทุน หรือ โครงสร้างของการรวมกลุ่มนิติบุคคล โดยเฉพาะในเรื่องเกี่ยวกับแนวทางในการดำเนินธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีซึ่งประกอบธุรกิจใน เนเธอร์แลนด์ควรจะปฏิบัติ เนื่องจากการจะประกอบธุรกิจในประเทศเนเธอร์แลนด์ ผู้ประกอบการ ก็ควรจะทราบถึงความเห็นและแนวทางในการปรับใช้กฎหมายภาษีของกรมสรรพากรด้วย

ในช่วงก่อนปี ค.ศ.2001 ซึ่งยังใช้บังคับตามระบบคำวินิจฉัยทางภาษีอากรแบบเก่าอยู่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะเป็นผู้กำหนดให้ออกคำวินิจฉัยในเรื่องธุรกรรมทางการเงินที่ มักจะมีปัญหาเกิดขึ้นบ่อยๆ เช่น การกำหนดราคาขายสิทธิในบริการทางการเงินหรือที่เกี่ยวกับค่า สิทธิ ฯลฯ ซึ่งกระบวนการตามระบบเก่านั้น กิจการที่มีปัญหาดังกล่าวมาแล้วมักจะมาจดทะเบียน ตั้งบริษัทหรือมีสาขาอยู่ในเนเธอร์แลนด์ จึงไม่เป็นการยากในการดำเนินการทำคำวินิจฉัยเพราะ รัฐตรวจสอบข้อเท็จจริงตามปัญหาได้ไม่ยาก

จนกระทั่งปี ค.ศ.2001 รัฐบาลเนเธอร์แลนด์จึงได้นำระบบใหม่มาใช้ ก็คือ ระบบการ ให้คำวินิจฉัยทางภาษีส่วงหน้า (the Advance Tax Ruling : ATR) และ ข้อกำหนดเกี่ยวกับราคา

¹² การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) คือการที่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน มีอำนาจจัดการ

บังคับ สั่งการ วางกลยุทธ์หรือกำหนดนโยบายต่อกัน ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม กำหนดราคาของค่าสินค้า

ค่าตอบแทน ค่าบริการ ดอกเบี้ย หรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ระหว่างกันให้แตกต่างไปจากราคาตลาดเพื่อเป็นการถ่ายโอนรายได้ให้แก่บริษัทในเครือ (Arm's Length Price) ทำให้บริษัทที่ถ่ายโอนรายได้ไปนั้นเสียภาษีน้อยลง ซึ่งวิธีการทั่วไปที่บรรดานักธุรกิจต่าง ๆ หรือบรรดาบริษัทข้ามชาติ (Multinational Company) ได้กระทำ

โอน (Advance Pricing Agreement : APA) ซึ่งระบบใหม่นี้อาจจะมีปัญหาเกิดขึ้นกับกิจการที่ปฏิบัติตามแนวคำวินิจฉัยเดิม รัฐบาลจึงกำหนดบทเฉพาะการไว้ว่าคำวินิจฉัยทางภาษีอากรเดิมที่ผู้เสียภาษีได้ยึดถือปฏิบัติอยู่ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปได้จนกระทั่งถึงปี ค.ศ.2005¹³

ดังนั้น กรมสรรพากรประเทศไทยควรที่จะนำรูปแบบการให้คำวินิจฉัยภาษีอากรล่วงหน้าที่มีผลผูกพัน (Advance Private Binding Ruling) เช่นว่านี้มาใช้ เพื่อให้คำวินิจฉัยทางภาษีอากรตามหนังสือตอบข้อหารือนั้นมีผลผูกพันกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษี และมีสถานะในทางกฎหมายเป็นคำสั่งทางปกครองซึ่งผูกพันเฉพาะผู้ขอหารือซึ่งมีข้อเท็จจริงในการทำธุรกรรมตามที่ได้หารือไว้แล้ว การให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากรของกรมสรรพากรจะได้บรรลุผล และไม่สิ้นเปลืองเปล่าไปในการวินิจฉัยภาษีอากรแต่ละครั้ง ซึ่งประเด็นตามคำวินิจฉัยข้อหารือใดที่กรมสรรพากรเห็นว่ามีมีความสำคัญและน่าจะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกก็ควรจะต้องตีพิมพ์ ประกาศ เผยแพร่ ประเด็นตามคำวินิจฉัยข้อหารือเช่นว่านั้นไปยังสาธารณชน อาจโดยประกาศเผยแพร่ทางอินเตอร์เนตบนเว็บไซต์กรมสรรพากร ฯลฯ และยอมรับการกระทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีอื่นที่ปฏิบัติตามประกาศเผยแพร่คำวินิจฉัยข้อหารือเช่นว่านั้นว่าได้ปฏิบัติโดยถูกต้องตามกฎหมายในระดับหนึ่ง และหากธุรกรรมที่ขอหารือมายังกรมสรรพากรธุรกรรมใดมีความยุ่งยากซับซ้อน และเกี่ยวข้องกับเรื่องจำนวนภาระภาษีมากเป็นพิเศษ กรมสรรพากรก็ควรจะมีการเก็บค่าธรรมเนียมโดยการกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมให้สอดคล้องกับความยุ่งยาก ซับซ้อน และจำนวนภาษีตามที่หารือมา โดยอาจกำหนดจำนวนค่าธรรมเนียมเป็นอัตราขั้นต่ำสำหรับคำขอหารือที่มีจำนวนเงินภาษีสำหรับธุรกรรมที่ขอหารือไม่สูงมากไว้ระดับหนึ่ง และเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราที่สูงขึ้นไปสำหรับคำขอหารือที่มีจำนวนเงินภาษีสำหรับธุรกรรมที่ขอหารือเป็นเงินจำนวนมากตามลำดับ โดยการกำหนดรายละเอียดค่าธรรมเนียมในการขอหารือทางปัญหาภาษีอากรให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการขอหารือเป็นหนังสือตอบข้อหารือที่มีผลผูกพันเพื่อเป็นการควบคุมไม่ให้เกิดการขอหารือที่ฟุ่มเฟือย และควบคุมปริมาณคำขอหารือให้มีจำนวนอยู่ในระดับที่เหมาะสมกับจำนวนของบุคลากรกรมสรรพากรที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบทำการตอบข้อหารือ ซึ่งการจะบรรลุแนวทางในการวินิจฉัยภาษีอากร

¹³ Tax Consultant Internation, Doing business in The Netherlands - The Dutch tax ruling practice. Retrived March 2, 2009, http://www.tax-consultants-international.com/read/dutch_tax_ruling_practise

ล่วงหน้าซึ่งมีผลผูกพันใช้บังคับได้ดังกล่าว กรมสรรพากรจะต้องมีการตราบทบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ซึ่งอาจอาศัยแบบอย่างของประเทศออสเตรเลียก็ได้

2.2 ปรับปรุงแนวทางในการคุ้มครองผู้เสียภาษีที่เชื่อถือโดยสุจริตตามคำแนะนำหรือคำวินิจฉัย

ระบบภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย ได้ให้ความคุ้มครองในความรับผิดชอบภาษีที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังของผู้เสียภาษีไว้ดังนี้

1) กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อถือโดยสุจริตในการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไม่ว่าจะเป็น Private Ruling ซึ่งเทียบได้กับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร หรือ Public Ruling ซึ่งอาจเทียบเคียงได้กับ ประกาศอธิบดี คำสั่งกรมสรรพากร ฯลฯ ซึ่งเป็นแนวทางในการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากรซึ่งกรมสรรพากรออสเตรเลียได้ทำขึ้นโดยคำแนะนำของคณะผู้เชี่ยวชาญทางภาษี หรือด้วยการเสนอของอธิบดี และได้มีการเผยแพร่ในวารสารของทางราชการและใช้บังคับเป็นการทั่วไป ดังนั้น เห็นว่า Public Ruling นั้นน่าจะหมายความรวมถึง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งไม่ว่าคำวินิจฉัยดังกล่าวนี้จะได้ทำเป็นเอกสารหรือไม่ก็ตาม หากมีฐานะเป็นการตอบวินิจฉัยข้อหารือปัญหาภาษีแล้ว เมื่อผู้เสียภาษีซึ่งมีธุรกรรมเกี่ยวข้องยึดถือปฏิบัติโดยสุจริต ก็จะได้รับ ความคุ้มครองคุ้มกันจากทั้ง การไม่ต้องชำระภาษีเพิ่มในภายหลัง ไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ และไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกด้วย

2) กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อถือโดยสุจริตในคำแนะนำทางภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย ATO advice ซึ่งคำแนะนำเกี่ยวกับภาษีดังกล่าวไม่จำกัดว่าจะเป็นที่อยู่ในรูปเอกสารหรือเป็นการแนะนำด้วยวาจากก็ตาม เมื่อผู้เสียภาษีซึ่งมีธุรกรรมเกี่ยวข้องยึดถือปฏิบัติโดยสุจริต ก็จะได้รับ ความคุ้มครองคุ้มกันจากทั้งจากการที่ ไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ และไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกด้วย แต่อาจต้องชำระภาษีเพิ่มในภายหลัง หากในการการประเมินตรวจสอบภาษีแล้วปรากฏว่ามีการชำระภาษีไว้ขาดไป

3) กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อถือโดยสุจริตในแนวปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย ไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ และไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกด้วย แต่อาจต้องชำระภาษีเพิ่มในภายหลัง หากในการการประเมินตรวจสอบภาษีแล้วปรากฏว่ามีการชำระภาษีไว้ขาดไป เช่นกัน

เว้นแต่กรณีที่เป็นการอ้างถึง คำแนะนำหรือการวินิจฉัยตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย โดยที่ผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้เกี่ยวข้องในธุรกรรมตามที่หารือและไม่อาจ

ถือเอาผลของคำแนะนำเกี่ยวกับภาษีนั่นได้แต่อย่างใด เช่นนี้ ผู้เสียภาษียาวยังกล่าวก็จะไม่ได้รับความคุ้มครองจากโทษทางภาษีใดๆเลย

เห็นว่า กรมสรรพากรของไทยควรนำแนวทางในการคุ้มครองผู้เสียภาษีที่เชื่อถือในการตอบข้อหารือ การวินิจฉัย หรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับภาษีอากรโดยสุจริต มาใช้ในการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรด้วย แม้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรจะเป็นการใช้อำนาจทางปกครอง และเป็นกฎหมายมหาชนไม่อาจนำหลักสุจริตซึ่งเป็นกฎหมายแพ่งมาใช้บังคับได้โดยตรง แต่เมื่อผู้เสียภาษีที่ขอหารือได้เชื่อถือและปฏิบัติตามผลของการตอบข้อหารือเป็นหนังสือตอบข้อหารือแล้ว กรมสรรพากรย่อมควรที่จะให้การปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีนั้นตามผลการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเช่นนั้นด้วย

2.3 ข้อเสนอแนะในประการอื่นๆ

ข้อเสนอแนะประการอื่นๆ ได้แก่

1. สำหรับกรณีอื่นๆที่เกี่ยวข้อง เช่น ข้อเสนอสิทธิที่กรมสรรพากรจะปฏิเสธไม่ตอบข้อหารือให้ นั้น แนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีของกรมสรรพากรประเทศไทยก็ได้บัญญัติไว้ในทำนองเดียวกับของประเทศออสเตรเลียอยู่แล้ว ได้แก่ กรมสรรพากรขอสงวนสิทธิในการตอบข้อหารือที่มีการสมมติขึ้น หรือมีเอกสารให้ข้อเท็จจริงไว้ไม่เพียงพอสำหรับการวินิจฉัยหารือ หรือต้องการแสวงหาประโยชน์อันมิชอบด้วยกฎหมายและโดยทุจริตด้วยการขอให้คำวินิจฉัยหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร หรือข้อหารือใดเป็นกรณีที่มีการประเมินภาษีไว้แล้ว หรืออยู่ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาล

2. โดยปกติ Public Ruling นั้นใช้บังคับเป็นการทั่วไป โดยใช้บังคับกับผู้เสียภาษีทุกราย ดังนั้นผู้เสียภาษียาวยใดที่ไม่ต้องการถูกบังคับตาม Public Ruling ก็จะต้องทำเป็นหนังสือหารือเป็นการเฉพาะตัวเพื่อขอให้กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าจะให้การยกเว้นแก่ตนตามที่ขอหารือไปหรือไม่

กรณีนี้สำหรับประเทศไทย คงต้องมีการตรากฎระเบียบที่เกี่ยวข้องขึ้นมาเสียก่อน หรือต้องทำให้หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรมีสถานะและมีผลบังคับในทางกฎหมายเสียก่อน เนื่องจากว่า ถ้าหนังสือตอบข้อหารือไม่มีผลผูกพันในทางกฎหมายดังเช่นที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน การตอบข้อหารือก็ไม่อาจไปปลงล้างการจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายของกรมสรรพากรได้แต่อย่างใด

3. ระบบการให้คำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรแบบพิเศษ ที่เรียกว่า Product Ruling และ Class Ruling ซึ่งเป็นคำวินิจฉัยทางภาษีอากรประเภท Public Ruling อย่างหนึ่ง แต่จะเป็นกรณีที่เป็นกรรวมกลุ่มจำนวนมากมาขอให้กรมสรรพากรออกสเตอเลียวินิจฉัยในปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายภาษี ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรประเทศไทยควรจะมีการนำระบบการให้คำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรแบบพิเศษ ที่เรียกว่า Product Ruling และ Class Ruling มาใช้ เนื่องจากสะดวกในแง่ที่ว่า ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นกลุ่มที่มีธุรกรรมคล้ายกันจะไม่ต้องมาหาหรือหลายครั้ง

4. สำหรับกรณีของการตอบข้อหารือภาษีอากร หรือ Private Ruling นั้น กรมสรรพากรออกสเตอเลียมีแนวทางในการปฏิบัติคล้ายกับกรมสรรพากรของไทย โดยเป็นการวินิจฉัยปัญหาภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าทำหรือจะทำธุรกรรมเกี่ยวข้องกับกรณีข้อหารือมาดังกล่าว แต่ว่าหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรประเทศไทยนั้นไม่มีผลผูกพันอย่างของประเทศออกสเตอเลีย ด้วยเหตุผลของการไม่มีกฎหมายรับรองสถานะให้ดังกล่าวไปแล้วข้างต้น

5. กรณีที่กรมสรรพากรทำการตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรล่าช้า พระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากร (TAA) ของประเทศออกสเตอเลียบัญญัติให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะติดตาม ทวงถามได้ แต่ในการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติที่เป็นข้อกำหนดจำกัดระยะเวลาในการต้องทำคำวินิจฉัยข้อหารือของกรมสรรพากรแต่ประการใด

เห็นว่า ควรจะนำหลักการทวงถามการตอบข้อหารือดังกล่าวมาใช้ในระบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไทยเช่นกัน เนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีที่ควรจะได้รับคำตอบที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมตามที่หารือ ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรให้บริการให้คำปรึกษาที่ถูกต้องแก่ผู้เสียภาษีในการกำหนดภาระภาษีเพื่อยื่นแบบประเมินตนเอง

นอกจากนี้ ยังเห็นว่า กรมสรรพากรประเทศไทยควรจะมีการตอบข้อหารือซึ่งผู้เสียภาษีได้ขอหารือมาโดยชอบและไม่ต้องห้ามตามกฎหมายให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน หากกรมสรรพากรไม่มีคำวินิจฉัยหรือตอบข้อหารือภาษีให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้ขอหารือมีสิทธิเตือนเป็นการทวงถามไปยังกรมสรรพากรได้อีก 1 ครั้ง และกรมสรรพากรควรจะต้องตอบข้อหารือให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีการทวงถาม หากไม่มีการตอบข้อหารือให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว ให้ถือว่ากรมสรรพากรปฏิเสธตามคำขอหารือดังกล่าว และผู้เสียภาษีที่ไม่ได้รับการตอบข้อหารือภายในกำหนดเวลาดังกล่าวนั้นมีสิทธินำไปฟ้องเป็นคดียังศาลภาษีอากรได้ทันที โดยไม่ต้องรอให้มีการประเมินภาษีสำหรับกรณีพิพาทนั้นก่อนแต่อย่างใด

6. สิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านหนังสือตอบข้อหารือ

ตามกฎหมายของออสเตรเลียให้สิทธิผู้เสียหายที่ไม่พอใจในผลของหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรออสเตรเลีย สามารถอุทธรณ์คัดค้านได้ โดยสามารถร้องขอให้มีการทบทวนไปยัง คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์(AAT) หรือ ศาลยุติธรรม (Federal Court) ได้อีกด้วย ตาม TAA 1953 มาตรา 14ZZ

โดยที่ มาตรา 14ZZ แห่ง TAA 1953 บัญญัติว่า

“ถ้าบุคคลใดไม่พอใจในคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากร (รวมถึง การตอบข้อหาหรือตาม paragraph 14ZY(1A)(b) ด้วย บุคคลนั้นอาจจะ

(a) ถ้าคำวินิจฉัยนั้นเป็นคำวินิจฉัยที่ทั้งอาจขอให้ทบทวนใหม่ได้และอาจอุทธรณ์ได้แล้ว

(i) ขอให้คณะกรรมการ (tribunal) ทบทวนคำวินิจฉัยนั้น หรือ

(ii) อุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยดังกล่าวไปยังศาลยุติธรรม หรือ

(b) แต่ถ้าคำวินิจฉัยนั้นเป็นคำวินิจฉัยที่อาจขอให้ทบทวนใหม่ได้ แต่ไม่อาจอุทธรณ์ได้ ก็สามารถขอให้คณะกรรมการ (tribunal) ทบทวนคำวินิจฉัยนั้น หรือ

(c) แต่ถ้าคำวินิจฉัยนั้นเป็นคำวินิจฉัยที่อาจอุทธรณ์ได้ แต่ไม่อาจขอให้ทบทวนใหม่ได้ ก็สามารถที่จะอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยดังกล่าวไปยังศาลยุติธรรม”

ซึ่งสิทธิในการอุทธรณ์ดังกล่าวนี้แตกต่างจากระบบของประเทศไทย ด้วยความที่หนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากรไม่มีสภาพบังคับและไม่มีผลในทางกฎหมาย โดยทั้งศาลฎีกาและศาลปกครองสูงสุดมองว่าหนังสือตอบข้อหาหรือเป็นเพียงการแสดงความเห็นของเจ้าหน้าที่และยังไม่ถือเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียหายแต่อย่างใด ผู้เสียหายจึงไม่อาจอุทธรณ์คัดค้านหนังสือตอบข้อหาหรือได้ โดยจะต้องรอจนกว่าจะมีการประเมินภาษีให้เป็นการโต้แย้งสิทธิกันขึ้นมาเสียก่อน

เห็นว่าควรให้มีการอุทธรณ์การตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรได้โดยให้อุทธรณ์ไปยังศาลภาษีอากร โดยอาจจะแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์การตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรได้อย่างการอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยไม่ต้องผ่านการอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างการอุทธรณ์การประเมินภาษีตามปกติแต่อย่างใด ซึ่งจะทำให้ผู้เสียหายได้รับคำตอบเกี่ยวกับการตีความกฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรและศาลภาษีอากรที่ถูกต้องโดยไม่ต้องมีการประเมินภาษีอากรให้เป็นข้อพิพาทขึ้นมา และเมื่อวัตถุประสงค์ของการตอบข้อหาหรือภาษีนั้นเป็นการแสดงออกซึ่งแนวทางในการตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียหายที่ขอหาหรือมาได้ทราบถึงภาระภาษีที่แน่นอน การอุทธรณ์การตอบข้อหาหรือภาษีของกรมสรรพากรจึงไม่ควรถูกต้องเสีย

ค่าธรรมเนียมศาลอย่างคดีมีทุนทรัพย์แต่อย่างใด เนื่องจากในขณะที่ขอหารือนั้นความรับผิดชอบทางภาษียังไม่เป็นที่แน่นอนจึงถือเป็นคดีไม่มีทุนทรัพย์ และศาลภาษีอากรควรพิจารณาอุทธรณ์ข้อหารือภาษีนั้นให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาอันสมควร โดยศาลภาษีอากรย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่พิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ในกรณีที่ปัญหาภาษีตามข้อหารือนั้นได้มีการประเมินภาษีขึ้นแล้วโดยกรมสรรพากร เช่นนี้ผู้เสียภาษีย่อมจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อไป การจะวินิจฉัยในปัญหาตามข้อหารือต่อไปย่อมไม่เกิดประโยชน์แต่ประการใด รวมทั้งศาลภาษีอากรมีสิทธิปฏิเสธไม่รับพิจารณาอุทธรณ์การตอบข้อหารือที่ไม่อาจบรรลุผลได้อีก เช่น ในกรณีที่ระยะเวลาทำธุรกรรมตามข้อหารือได้ล่วงเลยไปแล้วจนไม่อาจดำเนินธุรกรรมเช่นนั้นได้อีก เนื่องจากหากวินิจฉัยต่อไปก็ย่อมที่จะไม่เกิดประโยชน์แต่อย่างใด

ตามสภาพปัญหาและข้อเสนอนี้ดังที่ได้กล่าวมา เห็นว่ามีความจำเป็นที่กรมสรรพากรจะต้องปฏิรูประบบการตอบข้อหารือภาษีดังข้อเสนอนี้ที่ได้กล่าวมานี้

3. การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

จากข้อเสนอนี้ของผู้เขียนเกี่ยวกับแนวทางในการปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้ระบบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรมีผลผูกพัน และสอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามแนวทางของ OECD ในเรื่อง สิทธิที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐ (the right to be informed , assisted and heard) และสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) หากในอนาคตจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้สอดคล้องกับข้อเสนอของผู้เขียน ผู้เขียนเห็นควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และข้อกำหนดเกี่ยวกับการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร ดังนี้

มาตรา 5 “ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร” (มาตรา 5 ให้คงข้อความเดิมไว้)”

ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน โดยขอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมขึ้นเป็น ส่วน 1.1 การหารือเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน โดยมีข้อความดังนี้

ร่างมาตรา 27 เบญจ “การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามประมวล
 รัษฎากร ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่
 อธิบดีกำหนด”

ร่างมาตรา 27 จ “หนังสือตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรผูกพันอธิบดี
 กรมสรรพากร เท่าที่ผู้ขอหารือได้ถือปฏิบัติตามการตอบข้อหารือเช่นนั้นแล้ว”

ร่างมาตรา 27 สัตต “กรมสรรพากรต้องดำเนินการพิจารณาตอบข้อหารือปัญหา
 กฎหมายภาษีอากรให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือขอหารือ หากพ้นกำหนดเช่น
 วนั้นแล้ว ผู้ขอหารือมีสิทธิทวงถาม และกรมสรรพากรต้องพิจารณาตอบข้อหารือให้แล้วเสร็จ
 ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีการทวงถาม มิฉะนั้น ผู้ขอหารือมีสิทธิอุทธรณ์ ได้แย้ง คัดค้านการตอบ
 ข้อหารือได้ทันที เว้นแต่มีกรณีต้องห้ามหารือหรือมีหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้เป็น
 การเฉพาะ”

ร่างมาตรา 27 อัฐ “การอุทธรณ์คัดค้านการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร
 ตามวรรคก่อนให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามลักษณะ 2 หมวด 2
 ส่วน 2 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ร่างมาตรา 27 นว “กรมสรรพากรจะไม่พิจารณาตอบข้อหารือในเรื่องที่ผู้หารืออยู่ใน
 ระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน โดยการออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร หรือ
 อยู่ในระหว่างการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรืออยู่ในระหว่างดำเนินคดีในศาล
 และกรณีอื่นใดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด”

หากได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเช่นนั้นแล้ว
 จะส่งผลให้กรมสรรพากรสามารถประกาศคำสั่งหรือแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร เกี่ยวกับการ
 ตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร¹⁴ ให้มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปทำนองเดียวกับกฎหมาย
 ลำดับรองได้ เนื่องจากมีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่แก้ไขเพิ่มเติมนี้เป็นกฎหมายแม่บทที่ให้
 อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการตอบข้อหารือได้ต่อไป

¹⁴ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.1/2550 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2550 เรื่องการตอบ
 ข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร (แก้ไขเพิ่มเติมโดยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.2/2550
 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2550), ดุรายละเอียดในภาคผนวก