

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยกรมสรรพากร

กฎหมายภาษีอากรมีหลักเกณฑ์ รายละเอียดที่ซับซ้อนและแก้ไขบ่อย และผู้เสียภาษีก็ไม่อาจอ้างได้ว่าไม่รู้กฎหมาย ดังนั้นประชาชนผู้เสียภาษีจึงมักต้องการคำแนะนำและคำยืนยันในทางปฏิบัติเพื่อความมั่นใจเมื่อถูกตรวจสอบประเมินภาษีอากร ด้วยเหตุผลดังกล่าวนี้ กรมสรรพากรจึงจำเป็นต้องให้บริการในการให้คำวินิจฉัยหรือคำแนะนำทางภาษีอากรซึ่งมักนิยมเรียกว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากร หนังสือที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีหลายประเภทและอาจมีสถานะหรือผลทางกฎหมายแตกต่างกันไปได้ นอกจากนี้ในบางครั้งยังอาจมีการเปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกการตอบข้อหารือทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หารือซึ่งเชื่อถือและปฏิบัติตาม

3.1 ความหมายของการตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยกรมสรรพากร

ลักษณะทั่วไปของการตอบข้อหารือมีความใกล้เคียงกับการวินิจฉัยและให้คำแนะนำ กล่าวคือ เป็นการวินิจฉัยในปัญหาข้อกฎหมายตามข้อเท็จจริงซึ่งยุติแล้วตามข้อหารือที่ถามมา โดยเป็นการชี้ชัดลงไปว่า เมื่อมีข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้ว จะมีผลทางกฎหมายอย่างไรสำหรับในกรณีนั้น ๆ วัตถุประสงค์ในการตอบข้อหารือเห็นได้ชัดเจนว่าเป็นการให้คำแนะนำแก่ผู้หารือเพื่อจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย

พจนานุกรมศัพท์กฎหมายได้มีการให้ความหมายของคำแนะนำทางภาษีอากร (Revenue Ruling) ไว้หลายประการ ดังนี้

ก. หมายถึงการตีความอย่างเป็นทางการโดยสรรพากรในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรต่อการปฏิบัติโดยเฉพาะเจาะจง คำวินิจฉัยทางภาษีอากรมีน้ำหนักทางราชการและอาจได้รับการเชื่อถือโดยผู้เสียภาษีซึ่งร้องขอคำวินิจฉัยนั้น<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Bryan A. Garner, Black's Law Dictionary. (St. Paul Minn: West Publishing, 2004).

ข. หมายถึงความเห็นของกรมสรรพากรที่ตีพิมพ์ซึ่งระบุว่า จะกำหนดหลักเกณฑ์อย่างไร ในปัญหาทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยอยู่บนพื้นฐานของสถานการณ์แบบเดียวกัน คำวินิจฉัยทางภาษีอากรเหล่านี้โดยทั่วไปจะใช้โดยผู้เสียภาษี ผู้วางแผนภาษี นักบัญชี และ ทนายความในการคาดหมายวิธีปฏิบัติทางภาษีอากรของสรรพากร คำวินิจฉัยทางภาษีนี้อาจมีสภาพ บังคับทางกฎหมายจนกว่าศาลภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยฉบับใหม่จะวินิจฉัยเป็นอย่างอื่น<sup>2</sup>

ค. หมายถึงคำแนะนำที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งจัดให้แก่ผู้เสียภาษีโดยกรมสรรพากร ถึงแม้ว่าคำวินิจฉัยทางภาษีอากรจะใช้กับสถานการณ์แต่ละเรื่องเป็นกรณี ๆ ไป คำวินิจฉัยจะเป็น เรื่องที่น่าสนใจโดยทั่วไป เนื่องจากท่าทีซึ่งสรรพากรใช้ตีความปัญหาภาษีอากรเฉพาะเรื่อง ใน บางครั้งอาจเรียกว่า คำวินิจฉัยที่เป็นจดหมาย (letter ruling) หรือคำวินิจฉัย (ruling)<sup>3</sup>

ง. หมายถึงการตีความอย่างเป็นทางการของกฎหมายภาษีอากร โดยสรรพากรซึ่งตีพิมพ์ เพื่อให้เป็นแนวทางโดยเฉพาะต่อผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากร<sup>4</sup>

การตอบข้อหารือเริ่มขึ้นจากการมีผู้ที่ต้องได้รับผลทางกฎหมายจากกฎหมายฉบับต่าง ๆ ได้สอบถามหรือหารือปัญหาของตนต่อทางราชการผู้รักษาอำนาจตามกฎหมายนั้น ๆ ส่วนราชการ จึงมีการพิจารณาและตอบข้อหารือ การตอบข้อหารือทางภาษีอากรเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ มี ตัวอย่างเช่น กรณีที่มีผู้เสียภาษีถามกรมสรรพากรว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมานั้นอยู่ในบังคับที่ ต้องเสียภาษีหรือไม่ กรมสรรพากรอาจมีหนังสือตอบผู้เสียภาษี ซึ่งอาจตอบได้ 2 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ เงินได้ที่ผู้หรือได้รับไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีลักษณะหนึ่ง หรือเงินได้ที่ผู้หรือได้รับอยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีอีกลักษณะหนึ่ง เป็นต้น โดยคำตอบในหนังสือตอบข้อหารือ เป็นเพียงการตอบ ในเรื่องปัญหาข้อกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีระบุเท่านั้น<sup>5</sup>

รูปแบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจอยู่ในรูปของการแนะนำด้วยวาจาหรือ อาจอยู่ในรูปของลายลักษณ์อักษรก็ได้ รูปแบบอย่างหลังมีลักษณะเป็นทางการและนิยมใช้กัน

<sup>2</sup> <http://dictionary.law.com/default2.asp?selected=1846&bold=|||>

<sup>3</sup> David L. Scott. Wall Street Words: An A to Z Guide to Investment Terms for Today's Investor. (New York: Houghton Mifflin Company, 2003).

<sup>4</sup> Merriam-Webster's Dictionary of Law Merriam-Webster, Inc, 1996.

<sup>5</sup> โสภณ บำเทิงเวชช์, "ปัญหาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตาม ประมวลรัษฎากร," (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.47.

โดยทั่วไป อย่างไรก็ดี นำหนักความน่าเชื่อถือหรือระดับความรอบคอบถูกต้องของหนังสือตอบข้อหารืออาจขึ้นอยู่กับองค์กรและกระบวนการตอบข้อหารือนั้น ๆ เช่น ตอบโดยผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรหรือฝ่ายปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากร ตอบข้อหารือถึงผู้เสียภาษีอากรโดยตรง ส่วนตัวหรือเป็นการตอบข้อหารือที่ได้รับการพิจารณากลับกรองแล้วลงตีพิมพ์ในสิ่งพิมพ์ของทางราชการ หรือจัดทำในลักษณะเป็นหนังสือเวียน คำสั่ง หรือประกาศให้เจ้าหน้าที่ถือเป็นแนวทางปฏิบัติ เป็นต้น

ในต่างประเทศเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา มีการแบ่งการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็น 2 ลักษณะตามระดับความยากง่ายในการพิจารณาคือแบ่งเป็นคำวินิจฉัยทางภาษีอากรและคำแนะนำทางภาษีอากร กล่าวคือ คำวินิจฉัยทางภาษีอากร หมายถึง ข้อความที่เขียนถึงผู้เสียภาษีอากรโดยสำนักงานกลาง (National Office) การตีความและปรับบทกฎหมายและแนวทางปฏิบัติให้เข้ากับข้อเท็จจริงเฉพาะเจาะจง และบอกข้อสรุปเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรของกิจการนั้น ๆ โดยเฉพาะ ส่วนคำแนะนำทางภาษีอากร หมายถึง ข้อความที่เขียนถึงผู้เสียภาษีอากรโดยผู้อำนวยการสำนักงานท้องถิ่น (District Director of Internal Revenue) ซึ่งทำการปรับบทกฎหมายและแนวทางปฏิบัติ รวมทั้งคำวินิจฉัยที่ตีพิมพ์เผยแพร่ให้เข้ากับข้อเท็จจริงที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง

คำแนะนำมีผลเหมือนกับคำวินิจฉัย ต่างกันเพียงว่าคำแนะนำใช้ในกรณีตอบข้อหารือของผู้เสียภาษีอากรโดยพื้นฐานของกฎหมายต่าง ๆ ที่ชัดเจนแล้ว หรืออาศัยคำวินิจฉัยความเห็นหรือคำพิพากษาของศาล ซึ่งพิมพ์เผยแพร่ในวารสารของราชการแล้วเท่านั้น หนังสือข้อหารือปัญหาใหม่ ๆ หรือปัญหาที่ลบลบซ้ำซ้อนเป็นพิเศษต้องโอนให้สำนักงานกลาง นอกจากนี้เรื่องบางเรื่องก็ไม่อยู่ในอำนาจของผู้อำนวยการสำนักงานด้วย

จดหมายตอบเฉพาะราย (Private Ruling Letter) เป็นกรณีที่มีคำวินิจฉัยส่งให้ผู้เสียภาษีอากรที่ขอมาโดยตรง และมักทำให้รวดเร็วเท่าที่จะทำได้ คำวินิจฉัยเหล่านี้ปรับบทกฎหมายเข้ากับข้อเท็จจริงที่เฉพาะเจาะจงซึ่งผู้เสียภาษีอากรหรือมาแล้วส่งให้กับผู้เสียภาษีอากรซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบทางภาษีอากรและเกี่ยวข้องโดยตรงกับคำวินิจฉัยนั้น เช่น ผู้ถือหุ้น ในกรณีเป็นคำวินิจฉัยเกี่ยวกับการควบบริษัท เป็นต้น

หากคำวินิจฉัยที่เป็นจดหมายได้ถูกนำไปใช้อย่างแพร่หลายหรือมีคุณค่าเป็นแบบอย่างแล้ว และภายหลังจากที่ข้าราชการระดับสูงของทางราชการทบทวนแล้วเห็นว่าคำวินิจฉัยดังกล่าวมีคุณค่าเป็นแบบอย่างอย่างแท้จริง หรือคำวินิจฉัยนั้นถูกใช้อย่างแพร่หลายเหมือนหลักทั่วไป คำ

วินิจฉัยนั้นก็จะได้รับการตีพิมพ์เผยแพร่ในวารสารของกรมสรรพากร นอกจากนี้อาจได้รับการตีพิมพ์ในหนังสืออื่น ๆ อีก เช่น หนังสือรวบรวมคำตอบข้อหารือ เป็นต้น<sup>6</sup>

ปัญหาว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรมีความหมายหรือความสำคัญทางกฎหมายอย่างไรบ้างนั้น จำเป็นต้องพิจารณาอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเสียก่อน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 5 บัญญัติให้กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่และควบคุมการประเมินการจัดเก็บภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ ซึ่งมีนัยให้หมายความรวมถึงหน้าที่ในการวินิจฉัยให้คำแนะนำทางภาษีอากร หรือการตอบข้อหารือทางภาษีอากรด้วย แต่ก็ได้มิได้มีบทบัญญัติอื่นใดในประมวลรัษฎากรอีกที่กล่าวถึงโดยตรงเกี่ยวกับหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร นอกจากนี้ในมาตรา 13 สัตต (3) ได้บัญญัติให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น ซึ่งปกติคำวินิจฉัยเหล่านี้จะกลายเป็นฐานอ้างอิงในหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรต่อไปได้

หน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น แม้จะไม่มีกฎหมายบัญญัติชัดเจนให้กรมสรรพากรมีหน้าที่ดังกล่าว แต่ในกฎหมายลำดับรองนั้น เดิมที่มีการกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร กล่าวคือตามพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2540 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ.2540 ซึ่งแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร เป็น ราชการบริหารส่วนกลาง และราชการบริหารส่วนภูมิภาค และได้กำหนดให้สำนักกฎหมายมีอำนาจหน้าที่ในการสนับสนุนและตอบข้อหารือทางภาษีอากร<sup>7</sup> แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขปรับปรุงใหม่ โดยมีการออกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2545 ลงวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ.2545 ตามกฎหมายลำดับรองฉบับนี้ได้ระบุถึงภารกิจและอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร รวมทั้งแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรและอำนาจหน้าที่ของแต่ละส่วนราชการไว้ด้วย โดยส่วนราชการที่มีอำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร คือ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรภาค และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่<sup>8</sup>

<sup>6</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, "งานวินิจฉัยและให้คำแนะนำทางภาษีอากรของสรรพากรสหรัฐอเมริกา," สรรพากรศาสตร์, เล่ม 9, ปีที่ 37, น.202 (กันยายน 2533).

<sup>7</sup> มาตรา 5 (6) (จ) พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2540.

<sup>8</sup> ข้อ 4 (7) (ค) , ข้อ (9) –(20) (ง) และข้อ 24 (ค) กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2545.

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาแนวทางปฏิบัติโดยทั่วไปในปัจจุบันแล้ว มีข้อน่าสังเกตว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีนั้น ถ้าเป็นปัญหาใหม่หรือเป็นปัญหาซับซ้อนมักจะกระทำเป็นหนังสือออกในนามกรมสรรพากร และลงนามโดยอธิบดีหรือผู้มีอำนาจกระทำการแทน ไม่ใช่โดยหน่วยงานภายในกรมสรรพากรตามที่กฎกระทรวงได้กำหนดไว้แต่อย่างใด

ในเรื่องแนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น กองนิติการได้วางแนวทางไว้ว่า หากผู้หารือภาษีอากรได้หารือปัญหาข้อกฎหมายในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่สมควรที่จะพิจารณาตอบให้คือ

1. กรณีหารือความหมายของบทบัญญัติของกฎหมายโดยตรง
2. กรณีหารือโดยแจ้งข้อเท็จจริงเปลี่ยนกลับไปกลับมา เพื่อให้ได้คำวินิจฉัยไปเลือกปฏิบัติเป็นประโยชน์แก่ตน
3. กรณีหารือโดยไม่มีหรือไม่นำเอกสารหรือสัญญามาประกอบการพิจารณาตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่
4. กรณีหารือแทนลูกค้าหรือลูกความแต่ไม่ยอมเปิดเผยชื่อและสถานที่อยู่เอง ลูกค้าหรือของลูกความตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่
5. กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาทราบ ว่า ผู้หารือกำลังถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบอยู่ หรือกำลังอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่ หรือกำลังฟ้องคดีกันอยู่ที่ศาล
6. กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายตามข้อเท็จจริงที่สมมุติขึ้น
7. กรณีอื่น ๆ ที่กองนิติการเห็นว่าไม่สมควรตอบและได้รับอนุมัติพิจารณาจากอธิบดีแล้ว<sup>9</sup> กรณีนี้เป็นลักษณะเช่นเดียวกันกับในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งได้กำหนดว่าสำนักงานกลางจะไม่ให้คำวินิจฉัย และผู้อำนวยการสำนักงานท้องถิ่นก็จะไม่ให้คำแนะนำสำหรับคำหารือ ซึ่งมีลักษณะประการใดประการหนึ่งดังนี้
  1. คำขอ คำวินิจฉัยหรือคำแนะนำเป็นเรื่องของข้อเท็จจริงโดยแท้ เช่น ราคาตลาดของทรัพย์สิน ค่าตอบแทนมีจำนวนตามสมควรหรือไม่ การโอนเป็นเรื่องเกี่ยวกับความตาย เงินสำรองหรือเงินกำไรของบริษัทมีจุดหมายหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรของผู้ถือหุ้นหรือไม่ เป็นต้น
  2. เมื่อคำขอเป็นเรื่องแผนการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่เห็นได้ชัดแจ้ง

<sup>9</sup> หนังสือกองนิติการเรื่องการตอบข้อหารือปัญหาภาษีอากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2519.

นอกจากนี้ ยังมีข้อจำกัดอันเป็นเรื่องในระเบียบของสำนักงานที่ต้องห้ามไว้ด้วยข้อจำกัดเหล่านี้ส่วนใหญ่เป็นเรื่องของการบริหารจัดการเก็บ สิ่งนี้ไม่ได้บิดเบือนนโยบายของฝ่ายบริหารในการตอบปัญหาของเอกชน หรือองค์กร เกี่ยวกับสถานะทางภาษีอากรและผลกระทบทางภาษีอากรในการกระทำ หรือจำหน่ายจ่ายโอนแต่อย่างใด<sup>10</sup>

### 3.2 หนังสือที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

หนังสือที่เกี่ยวข้องกับการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ 1.หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร 2. คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร และ 3.คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร อย่างไรก็ตาม วิจัยนิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาเฉพาะกรณีหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นหลัก เพราะเป็นกรณีที่มีปัญหาในทางปฏิบัติค่อนข้างมากและเป็นปัญหาพื้นฐาน

#### 3.2.1 หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

การบริหารราชการแผ่นดินในปัจจุบัน รัฐบาลมีภารกิจที่ยุ่งยากซับซ้อน ฝ่ายปกครองจึงจำเป็นต้องออกหนังสือเวียนและแนวปฏิบัติภายในเป็นจำนวนมาก ซึ่งการตอบข้อหารือของฝ่ายปกครองต่อผู้เกี่ยวข้องกับกฎหมายหรือนิติกรรมทางปกครอง (คำสั่งทางปกครอง) จัดเป็นประเภทหนึ่งของหนังสือเวียนและแนวปฏิบัติภายในฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นอำนาจทั่วไปของฝ่ายปกครองในการปฏิบัติงานด้านปกครองและมีการปฏิบัติมาก่อนที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มีผลบังคับใช้<sup>11</sup>

<sup>10</sup> สุธเมธ ศิริคุณโชติ, อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 6, น.204.

<sup>11</sup> ไสภณ บำเทิงเวช, อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 5, น.47.

หนังสือตอบข้อหารือ เป็นลักษณะของแนวปฏิบัติประเภทหนึ่งที่เป็นการอธิบายหรือชี้แจงบทบัญญัติของกฎหมายหรือนิติกรรมทางปกครอง (คำสั่งทางปกครอง) ที่ได้ออกมาแล้วให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบ หรือเป็นการตอบข้อหารือของผู้มีส่วนได้เสียในนิติกรรมทางปกครองที่ออกมาแล้ว<sup>12</sup>

ตัวอย่างหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรโดยกรมสรรพากร เช่น

- หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/6312 ลง 15 กรกฎาคม 2545

มีการหารือว่า กรณีการซื้อขายหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดต้องเสียภาษีส่วนต่างหรือไม่ กรมสรรพากรตอบข้อหารือว่า การซื้อขายหุ้นดังกล่าวถือไม่ได้ว่าผู้ซื้อได้รับประโยชน์จากการโอนหุ้นซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนซึ่งไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (ข) ตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากยังไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้ซื้อแต่ประการใดจนกว่าผู้ซื้อจะได้ขายหุ้นดังกล่าวไปโดยได้รับผลประโยชน์ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ลงทุน

- หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลง 21 กันยายน 2548 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการซื้อหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ

มีการหารือจาก นางสาวปราณี เวชพฤษ์พิทักษ์ โดยหารือว่า บริษัท Ample Rich Investment Limited เป็นบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลใน British Virgin Islands ไม่มีสำนักงานประกอบการในประเทศไทยมีนายพานทองแท้ ชินวัตร และนางสาวพิณทองทา ชินวัตร เป็นกรรมการบริษัทฯ ประกอบกิจการซื้อขายหลักทรัพย์เมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2542 บริษัทฯ ได้ซื้อหุ้นบริษัท ชินคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทยจำนวน 32,920,000 หุ้น ในราคาพาร์ 10 บาท ในระหว่างที่ถือหุ้นอยู่ บริษัทชินคอร์ฯ ได้ลดราคาพาร์ลงเหลือ 1 บาท ทำให้จำนวนหุ้นเพิ่มเป็น 329,200,000 หุ้น ต่อมาบริษัทฯ ได้ตกลงขายหุ้นบริษัทชินคอร์ฯ ที่บริษัทฯ ถือไว้ทั้งหมดให้กับนายพานทองแท้ และนางสาวพิณทองทาฯ ในราคาพาร์ 1 บาท โดยไม่ผ่านตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงขอทราบว่าการนี้นายพานทองแท้ และนางสาวพิณทองทาฯ ได้ซื้อหุ้นบริษัทชินคอร์ฯ จากบริษัทฯ มีภาระต้องชำระภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

<sup>12</sup> ยงยุทธ อนุกุล, "สถานะและผลทางกฎหมายของหนังสือเวียน แนวปฏิบัติ และมาตรการภายในฝ่ายปกครอง," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), น.181.

กรมสรรพากรตอบข้อหารือว่า ตามข้อเท็จจริงการขายหุ้นบริษัทชินคอร์ช ในราคาหุ้นละ 1 บาท ให้กับนายพานทองแท้ และนางสาวพิณทองทาฯ กรณีเรื่องของการซื้อขายทรัพย์สินระหว่างบริษัท ซึ่งเป็นผู้ขายกับนายพานทองแท้ และนางสาวพิณทองทาฯ ซึ่งเป็นผู้ซื้ออันเป็นเรื่องปกติในทางการค้า ส่วนราคาที่ตกลงซื้อขายกันต่ำกว่าราคาตลาด ผู้ขายและผู้ซื้อมีสิทธิตกลงกันได้ โดยผู้ซื้อต้องใช้ราคาทรัพย์สินตามที่ตกลงนั้น ตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

และกรณีบริษัทฯ ได้ขายหุ้นบริษัทชินคอร์ช ที่บริษัทได้ถือไว้ให้กับนายพานทองแท้ และนางสาวพิณทองทาฯ ซึ่งเป็นกรรมการของบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว หุ้นที่ขายไปเป็นหุ้นที่บริษัทฯ ได้ซื้อไว้เป็นทรัพย์สินหรือสินค้าของบริษัทฯ มิใช่เป็นหุ้นที่บริษัทฯ ออกเอง กรณีจึงไม่เข้าลักษณะตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีอากรที่ 28/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2538

- หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0709.31/18325 ลง 29 ธ.ค.2548

ตอบข้อหารือว่า กรณีการซื้อขายทรัพย์สิน (หุ้น) ราคาต่ำกว่าตลาด "ส่วนต่าง" ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 ของประมวลรัษฎากร โดยระบุว่า การซื้อขายทรัพย์สินในลักษณะดังกล่าวจะเป็นเรื่องของทุนซึ่งกระทบต่อจำนวนเงินของผู้ซื้อที่มีอยู่ ทั้งจำนวนเงินที่เหลืออยู่และที่ได้จ่ายไป ดังนั้น ไม่ว่าจะการซื้อทรัพย์สินผู้ซื้อจะซื้อตามราคาตลาดหรือซื้อในราคาต่ำกว่าตลาด ผู้ซื้อต้องเสียเงินสำหรับการซื้อตามจำนวนเล็กน้อยตามราคาที่ตกลงกัน การที่ซื้อทรัพย์สินราคาถูกจะทำให้เหลือเงินมากกว่าซื้อทรัพย์สินในราคาปกติ เงินที่เหลือดังกล่าวไม่ว่าจะเหลือเล็กน้อยเท่าใดก็เป็นเงินของผู้ซื้อเอง เป็นเรื่องของทุนมิใช่เงินที่ได้รับจากผู้อื่นแต่อย่างใด ด้วยเหตุผลข้างต้น การซื้อทรัพย์สินในราคาถูกไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ เช่นเดียวกับส่วนลดปกติและส่วนลดพิเศษที่จะลดให้ทันทีเมื่อลูกค้าซื้อสินค้าตามเกณฑ์ที่กำหนด

หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในประเทศไทยไม่ได้มีการจัดประเภทหรือแบ่งแยกเป็นรูปแบบอย่างชัดเจน ซึ่งต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการจัดรูปแบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอย่างเป็นระบบแบ่งเป็น คำวินิจฉัยทางภาษีอากร คำแนะนำทางภาษีอากร จดหมายตอบเฉพาะราย และหนังสือตอบข้อหารือที่เวียนเผยแพร่ทั่วไป อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาแล้วในทางปฏิบัติแล้วอาจแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบ คือ หนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรด้วยวาจา

หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร เช่น จดหมาย และ หนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่ตีพิมพ์เผยแพร่ทั่วไปในรูปอื่น เช่น หนังสือเวียน คำสั่ง หรือประกาศที่เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการตีความ หรือการจัดเก็บภาษีอากร

คำว่าหนังสือตอบข้อหาหรือที่ใช้ในวิทยานิพนธ์นี้โดยทั่วไปแล้วจะไม่หมายความรวมถึง คำวินิจฉัยอุทธรณ์ คำวินิจฉัยให้เปลี่ยนแปลงเกณฑ์การรับรู้รายได้ เปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชี คำวินิจฉัยคณะกรรมการภาษีอากร หรือคำวินิจฉัยอื่น ๆ ที่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะอยู่แล้ว

### 3.2.2 คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรอาจวินิจฉัยปัญหาทางภาษีอากรต่าง ๆ แล้วรวบรวมเผยแพร่ในรูปของคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศของกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าหน้าที่รวมถึงประชาชนบุคคลทั่วไปได้ทราบถึงคำวินิจฉัยนั้นได้ อย่างไรก็ตามคำสั่งหรือประกาศเหล่านี้เป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือประกาศเท่านั้น ไม่มีสภาพบังคับต่อประชาชนหรือบุคคลทั่วไป เว้นแต่คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศของกรมสรรพากรบางกรณีที่วางแนวทางปฏิบัติเป็นการทั่วไปและบังคับใช้กับประชาชนได้ด้วยเพราะอาศัยอำนาจแห่งตัวบทกฎหมายที่บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะเช่นคำสั่งเกี่ยวกับเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 คำสั่งเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส เป็นต้น

ตัวอย่างของคำสั่งหรือประกาศกรมสรรพากร เช่น

- ประกาศกรมสรรพากร ณ วันที่ 11 พฤศจิกายน 2529 เรื่อง หลักฐานการหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ตามมาตรา 47 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 24) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ การหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ตามมาตรา 47 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มิถุนายน พ.ศ.2529 กำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานจากผู้ให้กู้ยืมที่พิสูจน์ได้ว่าได้มีการจ่ายดอกเบี้ยสำหรับการกู้ยืมเงินนั้น กรมสรรพากรจึงขอชี้แจงเกี่ยวกับหลักฐานที่จะใช้ในการหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังต่อไปนี้

ข้อ 1 หลักฐานที่ผู้มีเงินได้จะใช้ในการหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังกล่าวได้แก่ หนังสือรับรองที่ผู้ให้กู้ยืมจัดทำขึ้น โดยมีข้อความอย่างน้อยตามตัวอย่างแบบหนังสือรับรองท้ายประกาศนี้

ข้อ 2 หนังสือรับรองตามข้อ 1 ต้องทำเป็นภาษาไทย หรือถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ ต้องมีคำแปลภาษาไทยกำกับ ส่วนเลขให้ใช้เลขไทยหรือเลขอารบิก

ข้อ 3 ผู้ให้กู้ยืมที่ประสงค์จะทำหนังสือรับรองเป็นอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวไว้ในข้อ 1 และข้อ 2 ต้องยื่นคำขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว จึงปฏิบัติตามนั้นได้

- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537 ลง 31 สิงหาคม 2537 เรื่อง แนวทางการพิจารณา "เหตุอันสมควร" กรณีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ตามที่บทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ได้แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แม้ต่อมาจะได้มีหนังสือที่ กค 0810/6379 ลงวันที่ 27 เมษายน 2533 เรื่อง แนวทางการพิจารณา "เหตุอันสมควร" ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือปฏิบัติแล้วก็ตาม แต่ในระยะเวลาต่อมา การพิจารณา "เหตุอันสมควร" ก็ยังเป็นเรื่องยุ่งยากสับสนและไม่สามารถแสดงได้ว่าความ "สมควร" เกิดขึ้นจริง และโดยที่การเสียภาษีตามมาตรา 67 ทวิเป็นเพียงการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการประจำปี

ฉะนั้น เพื่ออำนวยความสะดวกในการพิจารณา "เหตุอันสมควร" ดังกล่าว กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร

ข้อ 2 คำสั่งนี้ให้ถือว่าปฏิบัติตั้งแต่วันที่ที่ลงในคำสั่งนี้เป็นต้นไป

- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.59/2538 ลง 26 ธันวาคม 2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเบี่ยเลี้ยงค่าเดินทางที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติรวมทั้งแนะนำผู้จ่ายเงินได้และผู้มีเงินได้ สำหรับค่าเบี่ยเลี้ยงเดินทางในกรณีที่ปฏิบัติงานตามหน้าที่นอกสำนักงานหรือนอกสถานที่เป็นครั้งคราว ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ค่าเบี่ยเลี้ยงเดินทางที่ลูกจ้างหรือผู้มีหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ได้รับเนื่องจากการเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ในประเทศหรือต่างประเทศเป็นครั้งคราว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเข้าลักษณะดังนี้

(1) ต้องเป็นค่าเบี่ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในกรณีนั้น

(2) ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี่ยเลี้ยงในอัตราไม่เกินค่าเบี่ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ ในประเทศหรือต่างประเทศ แล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะเหมาจ่าย ให้ถือว่าค่าเบี่ยเลี้ยงดังกล่าว เป็นค่าเบี่ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในกรณีนั้น โดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์

(3) ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี่ยเลี้ยงในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี่ยเลี้ยงตาม (2) และบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในกรณีนั้นให้ถือว่าค่าเบี่ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี่ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเพียงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตราตาม (2)

ข้อ 2 การเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ ตามข้อ 1 ต้องมีหลักฐานการได้รับอนุมัติให้เดินทางไปปฏิบัติงานนอกสำนักงานหรือนอกสถานที่จากนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินได้โดยต้องระบุลักษณะงานที่ทำและระยะเวลาในการปฏิบัติงานตามหน้าที่แล้วแต่กรณีด้วย

ข้อ 3 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

ข้อ 4 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2539 เป็นต้นไป

### 3.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ประกอบด้วยบุคคลต่าง ๆ และมาตรา 13 ลัดต (3) กำหนดให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร มีอำนาจในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น

เมื่อกรมสรรพากรขอความเห็นหรือขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยปัญหาใด ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรก็จะประชุมกันเพื่อวินิจฉัยปัญหานั้น ๆ และมีคำวินิจฉัยออกมาเพื่อแจ้งให้กรมสรรพากรทราบ และกรมสรรพากรก็จะได้เผยแพร่คำวินิจฉัยนั้นต่อไป

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร เช่น

- คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 ลง 19 ส.ค.2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ความว่า

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย โดยบุคคลในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายสินค้าในต่างประเทศโดยทั่วไป ทั้งนี้โดยบุคคลในประเทศไทยมิได้กระทำการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายสินค้าในต่างประเทศบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดหรือกลุ่มใดโดยเฉพาะ ดังนั้นบุคคลในประเทศไทยจะอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแล้วในการประชุมครั้งที่ 7/2526 วันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ.2526 มีคำวินิจฉัยดังต่อไปนี้

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยโดยบุคคลในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ ถ้าบุคคลในประเทศไทยได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศดังกล่าว โดยปรากฏว่า

(1) ในทางปฏิบัติบุคคลในประเทศไทยได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไป โดยมีได้กระทำ

ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง โดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่ และ

(2) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศ และในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น และ

(3) ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้น และ

(4) ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

กรณีเช่นนี้ พึงเข้าใจได้ว่าบุคคลในประเทศมิใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

- คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 10/2528 ลง 17 มิถุนายน 2528 เรื่อง เบี้ยปรับและเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ความว่า

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า กรณีที่บทบัญญัติมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 บัญญัติว่า “มาตรา 65 ตี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” นั้น คำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะหมายความรวมถึงเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่นนอกจากประมวลรัษฎากร ด้วยหรือไม่ คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแล้วในการประชุมครั้งที่ 14/2528 วันที่ 11 มิถุนายน 2528 มีคำวินิจฉัยดังต่อไปนี้

โดยที่การห้ามนำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษี ค่าปรับทางอาญามาถือเป็นรายจ่ายใน

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีอากร ฉะนั้นจึงต้องวินิจฉัยคำว่า “เบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามความหมายอย่างแคบ กล่าวคือ หมายถึงเบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

- คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 28/2538 ลง 7 ก.พ.2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ความว่า

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจก หรือขายในราคาต่ำกว่าตลาดให้กับพนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน ถือว่า บุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ จำนวนใด

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแล้วในการประชุมครั้งที่ 33/2538 วันที่ 10 มกราคม 2538 ว่ากรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจกให้พนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน หรือนำหุ้นไปขายให้กับบุคคลดังกล่าวตามข้อตกลงพิเศษในราคาต่ำกว่าราคาตลาด กรณียอมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น ไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะมีเงื่อนไขหรือไม่ เกี่ยวกับการจำหน่ายจ่ายโอนและไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะเป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

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) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะเสนอหุ้นให้พนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน โดยมีเงื่อนไขเกี่ยวกับหุ้นดังกล่าว และประสงค์ที่จะทำความตกลงเกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าหุ้นเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีของบุคคลดังกล่าว ให้ยื่นคำขอต่อกรมสรรพากรเพื่อเสนอกระทรวงการคลังพิจารณาต่อไป

### 3.3 สถานะทางกฎหมายและผลการเปลี่ยนแปลงการตอบข้อหารือทางภาษีอากร

#### 3.3.1 สถานะในทางกฎหมายปกครอง

ปัญหาว่าการตอบข้อหารือทางภาษีอากรประเภทต่าง ๆ มีสถานะทางกฎหมายอย่างไร ถือเป็นทางปกครองหรือไม่ ประเภทใด อาจพิจารณาถึงลักษณะของการกระทำปกครองดังนี้

การกระทำทางปกครอง สามารถแยกออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ ในลักษณะที่เป็นนิติกรรม (Juristic act) และในลักษณะที่เป็นปฏิบัติการ (Real act)

การกระทำทางปกครอง ที่เป็นนิติกรรมนั้นเป็นการแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มุ่งจะผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลหรือนัยหนึ่งเป็นการกระทำที่องค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองมุ่งที่จะก่อตั้งความสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองกับเอกชน

การกระทำทางปกครอง ที่เป็นปฏิบัติการนั้นเป็นการกระทำที่ใช้กำลังกายภาพเข้าดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามสิทธิและหน้าที่ เช่น เจ้าพนักงานตำรวจใช้รถยนต์ที่จอดในที่ห้ามจอด การรื้อสิ่งปลูกสร้างในคูคลองสาธารณะที่ปลูกสร้างผิดกฎหมาย หรือการใช้กำลังเข้าจับกุมผู้กระทำผิดกฎหมาย เป็นต้น ถือเป็นการกระทำที่เป็นปฏิบัติการทางปกครอง มิใช่การกระทำที่เป็นนิติกรรม<sup>13</sup>

<sup>13</sup> สมยศ เชื้อไทย, "การกระทำทางปกครอง," วารสารนิติศาสตร์, เล่ม 3, ปีที่ 17, น. 61-62 (กันยายน 2530).

นิติกรรมทางปกครอง หมายถึง การแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่จะผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล หรือนัยหนึ่งเป็นการกระทำที่องค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองมุ่งที่จะก่อตั้งความสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองกับเอกชน<sup>14</sup>

นิติกรรมทางปกครองมีลักษณะสำคัญ 4 ประการดังนี้

1) เป็นการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับดังเช่นพระราชบัญญัติแทน และในนามขององค์กรดังกล่าวเพื่อแสดงเจตนาให้ปรากฏต่อบุคคลคนหนึ่งหรือคณะบุคคลคณะหนึ่ง

2) เจตนาที่องค์กรดังกล่าวแสดงให้ปรากฏต่อบุคคลหรือคณะบุคคลนั้น ต้องเป็นเจตนาที่จะก่อให้เกิดผลทางกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้น จึงไม่รวมถึงการที่องค์กรดังกล่าวประกาศความตั้งใจว่าจะกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือเพียงแต่ขอความร่วมมือหรือเตือนให้บุคคลหรือคณะบุคคลกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด เช่น ขอให้งดจำหน่ายสุราในวันธรรมสวนะหรือเตือนให้ยื่นคำขอต่อใบอนุญาต เป็นต้น

3) ผลทางกฎหมายที่องค์กรดังกล่าวประสงค์จะให้เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของตนนั้นคือการสร้างความสัมพันธ์ทางกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลสองฝ่ายโดยฝ่ายหนึ่งมีอำนาจหรือมีสิทธิเรียกร้องให้อีกฝ่ายหนึ่งกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลจึงย่อมมีผลเป็นการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้น เช่น การที่ผู้บังคับบัญชาหรือการที่เจ้าพนักงานท้องถิ่นตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคารออกใบอนุญาตให้บุคคลก่อสร้างอาคาร ย่อมมีผลเป็นการสร้างสิทธิหรือหน้าที่ให้แก่ผู้ได้รับคำสั่งดังกล่าว

4) นิติสัมพันธ์ดังกล่าวต้องเป็นนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นโดยเจตนาที่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองแสดงออกมาเพียงฝ่ายเดียว โดยที่บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งเป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ดังกล่าวไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอมแต่อย่างใด

<sup>14</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. "การกระทำทางปกครอง." เอกสารประกอบการสัมมนาหลักสูตรพนักงานคดีปกครองระดับต้น รุ่นที่ 1 พ.ศ.2543 (อัดสำเนา).

นิติกรรมทางปกครองแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ กฎและคำสั่งทางปกครอง

### ก. กฎ

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ให้คำนิยามคำว่า “กฎ” ไว้ว่า “พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ”

ลักษณะของกฎ คือ บทบัญญัติหรือข้อความ เป็นข้อ ๆ ในเอกสารที่เรียกว่าพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับหรือในเอกสารที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีผลเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ กฎจึงมีลักษณะสำคัญ 2 ประการ คือ

- 1) บุคคลที่ถูกบังคับให้กระทำการ ถูกห้ามมิให้กระทำการ หรือได้รับอนุญาตให้กระทำการ ต้องเป็นบุคคลที่ถูกนิยามไว้เป็นประเภท เช่น ผู้เยาว์ คนต่างด้าว ข้าราชการพลเรือนสามัญ ฯลฯ
- 2) บุคคลที่ถูกนิยามไว้เป็นประเภทจะถูกบังคับให้กระทำการ ถูกห้ามมิให้กระทำการ หรือได้รับอนุญาตให้กระทำการต้องเป็นกรณีที่ถูกกำหนดไว้อย่างเป็นทางการเป็นนามธรรม เช่น บังคับให้กระทำการทุกครั้งที่มีกรณีตามที่กำหนดไว้เกิดขึ้น หรือได้รับอนุญาตให้กระทำการทุกวันที่กำหนดไว้ เป็นต้น

### ข. คำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ให้คำนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” ไว้ว่า

- 1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับหรือมีผลกระทบต่องานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

### 2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

จะเห็นได้ว่า กฎหรือคำสั่งทางปกครองต่างก็เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่องานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลทั้งสิ้น แต่ข้อแตกต่างอยู่ที่ว่ากฎ

มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ส่วน คำสั่งทางปกครองนั้นมีผลบังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

จากหลักกฎหมายดังกล่าวมาแล้วจึงเห็นได้ว่าหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มี สถานะทางกฎหมายเป็นกฎหรือคำสั่งทางปกครอง หากแต่เป็นเพียงการกระทำทางปกครอง ประเภทหนึ่งเท่านั้น เนื่องจากไม่มีสภาพบังคับต่อผู้เสียภาษี และคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็น กฎเกณฑ์ที่มีผลเป็นการก่อตั้ง เปลี่ยนแปลงหรือยกเลิกสิทธิหน้าที่ของผู้เสียภาษี ซึ่งต่างจากคำ วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรซึ่งกฎหมายบัญญัติให้เป็น ที่สุดและไม่มีผลบังคับย้อนหลังเว้นแต่กรณีที่จะระบุไว้โดยเฉพาะ ดังนี้ คำวินิจฉัยทางภาษีอากรของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงถือเป็นคำสั่งทางปกครองเพราะมีผลผูกพันคู่กรณีในระดับหนึ่ง

### 3.3.2 ผลของการเปลี่ยนแปลงหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร

กรณีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร มีกฎหมาย บัญญัติไว้ชัดเจนถึงผลการเปลี่ยนแปลง ตามมาตรา 13 สัตต วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการ เปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมิให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นใน กรณีที่มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือ พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคล ซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น”

จากบทบัญญัติดังกล่าว กำหนดให้การเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยไม่มีผลย้อนหลัง ยกเว้น กรณีที่ศาลมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย เจ้าพนักงานหรือพนักงาน เจ้าหน้าที่จึงจะมีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้ และจะ ย้อนหลังไปบังคับได้เฉพาะบุคคลที่เป็นคู่ความในคดีเท่านั้น

ตามที่ มาตรา 13 สัตต วรรคท้ายแห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นที่สุด หมายความว่า ไม่สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวได้ ในเรื่องนี้มีผู้ให้ความเห็นไว้ว่า แม้กฎหมายจะกำหนดให้คำวินิจฉัยเป็นที่สุดก็ตาม คู่ความยังมี โอกาสนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ หากสามารถพิสูจน์ได้ว่าคำวินิจฉัยที่ออกมาั้นไม่ชอบด้วย กฎหมาย คำวินิจฉัยนี้จึงไม่ใช่ถึงที่สุดโดยเด็ดขาด

แม้กฎหมายจะได้บัญญัติให้คำสั่งของอธิบดีถึงที่สุดก็ตาม หากคำสั่งดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะมีการกลั่นแกล้งหรือออกคำสั่งโดยไม่สุจริต ผู้ซึ่งได้รับผลจากคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมนำคดีมาสู่ศาลได้ ซึ่งต้องถือว่ามีอำนาจฟ้องในทางแพ่ง<sup>15</sup>

ความเห็นดังกล่าวนี้เป็นกรณีซึ่งมีผู้แสดงความเห็นไว้ทำคำพิพากษาฎีกาที่ 776/2538 ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 4776/2538

เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรได้วินิจฉัยถึงที่สุดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 17 แล้ว จึงไม่อาจจะนำคดีมาฟ้องต่อศาลอีกได้ ถือว่าไม่มีอำนาจฟ้อง

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้วมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองในข้อแรกว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรในการที่ได้วินิจฉัยตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 17 หรือไม่ ในปัญหาข้อนี้มีมาตรา 17 วรรคสุดท้ายแห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติว่า "ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติและในการวินิจฉัยตามมาตรานี้อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัยและคำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือเป็นที่สุด" ข้อเท็จจริงตามฟ้องได้ความว่าโจทก์ยื่นแบบคำขอเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าทุนตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 17 แต่สรรพากรเขตพื้นที่ 4 ปฏิเสธไม่ยอมให้โจทก์ได้รับเครดิตภาษีสำหรับสินค้าทุนประเภทเครื่องจักรใช้งานระบบห้องฟั่นสี่ซึ่งบริษัท ไทยเคนไซเทรตตั้ง จำกัด เป็นผู้นำเข้ามาจากต่างประเทศแล้วขายให้โจทก์ในมูลค่า 7,358,200 บาท โจทก์ยื่นคำคัดค้านต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ร้องอธิบดีกรมสรรพากรวินิจฉัยยืนยันว่า สินค้าที่โจทก์ซื้อจากผู้นำเข้าเป็นสินค้าทุนที่ผู้ขายไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้ำตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 โจทก์ไม่ได้รับเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าทุนดังกล่าว

ดังนี้ คำวินิจฉัยดังกล่าวย่อมถือได้ว่าเป็นคำวินิจฉัยในปัญหาที่เกิดขึ้นตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 เมื่อไม่ปรากฏว่าได้กลั่นแกล้งหรือไม่สุจริตแต่อย่างใด ผลในการวินิจฉัยซึ่งชี้ขาดว่าโจทก์ไม่ได้รับเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าทุนดังกล่าวจึงเป็นคำวินิจฉัยที่ชอบด้วยกฎหมายต้องถือเป็นที่สุด

<sup>15</sup> จิตติ เจริญจำ, "คำสั่งของฝ่ายบริหารฟ้องได้เพียงใด," เอกสารส่งเสริมวิชาการ ตำรวจ, 36 (กรกฎาคม-กันยายน 2543) น. 91-95.

ตามที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบัญญัติไว้ โจทก์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2538 มาตรา 7 (1) อีกหาได้ไม่ เพราะการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรดังที่มาตรา7(1) บัญญัติไว้นั้นหมายถึงกรณีที่ไม่มีความหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรให้ถือเป็นที่สุดแล้วก็ต้องบังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติเป็นพิเศษเฉพาะกรณีนั้น ๆ ดังนั้นโจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า คำวินิจฉัยดังกล่าวมีผลเป็นเพียงให้ถือเป็นที่สุดตามวิธีการของฝ่ายปกครองเท่านั้น หากใช่เป็นการตัดอำนาจศาลที่จะวินิจฉัยแต่อย่างใดไม่ เมื่อการกระทำหรือคำวินิจฉัยของจำเลยทั้งสองเป็นการโต้แย้งสิทธิต่อโจทก์ โจทก์ย่อมมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลอันเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2538 มาตรา 7 (1) ได้ โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องนั้น ไม่ต้องด้วยความเห็นศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองฟังขึ้น ไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองในข้ออื่นอีก

ส่วนกรณีการเปลี่ยนแปลงคำตอบข้อหารือทางภาษีอากรไม่มีความหมายบัญญัติไว้ชัดเจน แต่มีกรณีที่กรมสรรพากรเปลี่ยนแปลงการตอบข้อหารือ ตามคำวินิจฉัยที่ กค 0811/พ3592 28 ธันวาคม พ.ศ.2539 ดังนี้

บริษัทขายผลิตภัณฑ์น้ำมัน โดยส่งทางท่อไปยังคลังน้ำมันของผู้ซื้อคิดราคาน้ำมันและค่าขนส่งแยกออกจากกัน ซึ่งกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือไปโดยหนังสือที่ กค 0802/พ.5967-30 มีนาคม 2536 ว่า การออกไปกำกับภาษีโดยแยกค่าขนส่งออกจากราคาขาย ค่าขนส่งนั้นยกเว้นภาษี มูลค่าเพิ่ม ต่อมาหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวได้ยกเลิกโดยหนังสือที่ กค 0802/พ.12203-9 กรกฎาคม 36 และให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคารวมค่าขนส่งด้วย ไม่ว่าจะแยกราคาออกจากกันหรือไม่ตามมติ กพอ. ครั้งที่ 1/2536 -12 มกราคม 2536 ดังนี้ เมื่อบริษัทปฏิบัติตามแนวตอบข้อหารือครั้งแรก (แยกราคา) ติดพันมาโดยไม่ทราบแนวทางปฏิบัติตามมติ กพอ. ย่อมถือว่าบริษัทปฏิบัติถูกต้องแล้ว จนถึงวันที่ทราบการเปลี่ยนแปลงเมื่อถูกหมายเรียกตรวจสอบจึงให้ปฏิบัติตามแนวคำตอบข้อหารือฉบับใหม่<sup>16</sup>

<sup>16</sup> อากรณี นารถดีลก, คำวินิจฉัยภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2541), น.91.

ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา ตามนโยบายปัจจุบัน การกลับคำวินิจฉัยเกิดขึ้นได้ยาก อย่างไรก็ตามคดีคำวินิจฉัยไม่ผูกมัดอธิบดีผู้ให้คำวินิจฉัย และอาจมีการเพิกถอนคำวินิจฉัยได้ ถ้าพบในภายหลังว่าคำวินิจฉัยเดิมผิดพลาด

การกลับคำวินิจฉัยหรือขยายความคำวินิจฉัยมีผลย้อนหลัง นอกเสียจากว่าอธิบดีจะใช้อำนาจตามดุลพินิจดำเนินการจำกัด มิให้คำวินิจฉัยใหม่มีผลย้อนหลัง

อธิบดีมักใช้อำนาจนี้และจะไม่ให้มีการกลับคำวินิจฉัยหรือขยายความคำวินิจฉัยย้อนหลังถ้าปรากฏว่า

(ก) คำวินิจฉัยเดิมไม่มีข้อผิดพลาดหรือตกหล่นในข้อเท็จจริงที่สำคัญ

(ข) ข้อเท็จจริงที่แสดงโดยผู้เสียหายอากรไม่ต่างกับข้อเท็จจริงที่ได้รับการพัฒนาเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญ

(ค) กฎหมายที่นำมาปรับบทไม่มีการเปลี่ยนแปลง

(ง) คำวินิจฉัยเดิมเกี่ยวข้องกับการจำหน่ายโอนที่วางแผนว่าจะกระทำ

(จ) ผู้เสียหายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับคำวินิจฉัยนั้นเชื่อถือในคำวินิจฉัยโดยสุจริตและการกลับคำวินิจฉัยใหม่ให้มีผลย้อนหลังจะทำให้เขาเสียหาย<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> สุมธ ศิริคุณโชติ, อ้างแล้ว เชนจรรรทที่ 6, น.207-208.