

ปัญหาการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บ
ภาษีฝ่ายสรรพากร

นาย อัมภาวุธ ไกรสิทธิ์

รายงานเอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

THE PROBLEMS OF CLASS RULINGS IS APPLIED TO THE REVENUE DEPARTMENT

Mr. Asadawut Kraisit

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of Requirements

For The Degree of Master of Law Program in Finance and Tax Law

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร
โดย	นาย อัมภานุช ไกรสิทธิ์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา	อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนวีราพงศ์

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษานี้จัดทำขึ้นเพื่อมุ่งศึกษาเกี่ยวกับการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ในกรณีที่มีกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกัน เช่น กลุ่มผู้ถือหุ้นของบริษัท กลุ่มนายจ้างหรือกลุ่มลูกจ้างในธุรกิจเครือเดียวกันที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกัน ซึ่งในปัจจุบันฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่มีการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถรวมตัวกันเพื่อขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไปในคราวเดียวกันได้ อีกทั้งปัจจุบันหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรมีสถานะเป็นเพียงการให้บริการแก่ประชาชนหรือการให้ความเห็นในทางกฎหมายเท่านั้นไม่มีผลบังคับผูกพันฝ่ายสรรพากรและผู้เสียภาษีส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้น

ดังนั้นผู้ศึกษาจึงได้ศึกษาแนวความคิดและหลักเกณฑ์หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลียเพื่อหารูปแบบและแนวทางที่เหมาะสมในการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร

ผู้เขียนมีความเห็นว่าฝ่ายสรรพากรไทยสมควรนำระบบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลียมาปรับใช้สำหรับการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรในกรณีที่มีกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกัน มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกันเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรและแก้ไขปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ไม่มีผลบังคับผูกพันฝ่ายสรรพากรและผู้เสียภาษีเพื่อให้เป็นประโยชน์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและเพื่อให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีต่อไป



..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนวีราพงศ์)

..... **อัมภานุช ไกรสิทธิ์** นิสิต
(นายอัมภานุช ไกรสิทธิ์)

Thesis	The Problems of Class Rulings is Applied to The Revenue Department
Researcher	Mr. Asadawut Kraisit
Field of Study	Law, Finance and Tax Laws Program
Advisor	Mr. Sontisat Jedwarapong


This individual study is intended to study the use of Class Rulings in the case of the group of taxpayers, such as company shareholders, employers, or employees in the same business who are involved in the same tax transaction, facts, and tax laws. At present, the Thai Revenue Department has not applied Class Rulings to provide legal advice by responding to the tax advice letter. Thus, taxpayers cannot gather to request the letter at the same time. In addition, the tax advice letter has the status of only providing services to the public or providing legal opinions only. There is no binding force for the Revenue Department and taxpayers. As a result, it affects the taxpayers who believe in good faith and have complied with the tax advice letter.

Therefore, I have studied the concepts and criteria for Class Rulings of the Australian Revenue Department to find a suitable model and approach for adapting to the Class Rulings of the Thai Revenue Department.

I believe that the Thai Revenue Department should adopt a Class Rulings of the Australian Revenue for providing legal advice by responding to the tax advice letter in the event of a group of taxpayers which they are related to the same tax transactions, facts and tax laws to help resolving the disputes of the advice letter, the legal status of the letter that are not binding between the Revenue Department and taxpayers. As a result of the benefit of tax administration and to comply with the protection of the further rights of taxpayers.


 Advisor's Signature

(Mr. Sontisat Jedwarapong)


 Student's Signature

(Mr. Asadawut Kraisit)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาระบบนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดีด้วยความเมตตาเป็นอย่างยิ่งจากท่านอาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนวราพงศ์ ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลฎีกาที่ได้สละเวลาอันมีค่ารับเป็นที่ปรึกษาแก่ผู้เขียนและได้ให้ความช่วยเหลือคำแนะนำ ให้กำลังใจ ให้ความรู้ที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการศึกษาค้นคว้าตลอดจนกรุณาตรวจทานและให้ข้อคิดเห็นแก่ผู้เขียนเป็นอย่างดีเพื่อให้เอกัตศึกษาระบบนี้มีความสมบูรณ์ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์เป็นอย่างสูง ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์และอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ที่กรุณาให้ความช่วยเหลือ ให้คำปรึกษาและให้คำแนะนำในการแก้ไขปรับปรุงเอกัตศึกษาระบบนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีและขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปาริณา ศรีวินิชย์ คณบดีคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยซึ่งผู้เขียนได้ทำงานเป็นผู้ช่วยงานวิจัยขณะศึกษาที่คอยให้คำปรึกษาและให้กำลังใจในการจัดทำเอกัตศึกษาระบบนี้และขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ช่วยประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียน

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาและครอบครัวที่ให้การสนับสนุน เป็นกำลังใจและให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เขียนในทุกๆด้านตลอดจนสำเร็จการศึกษา

ผู้เขียนขอขอบคุณนางสาวอัญชพร สวาคฆพวรรณ เป็นอย่างสูงสำหรับการจุดประกายความคิดและให้คำแนะนำแก่ผู้เขียนได้เข้าใจประเด็นสภาพปัญหาในการจัดทำเอกัตศึกษาระบบนี้และขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตร เพื่อนิสิตร่วมรุ่นหลักสูตรการเงินและภาษีอากร

ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนๆ Tax survivor™ พีมิ่ง พีเนม พีกันต์ พีมุก ที่ได้ให้คำแนะนำ ให้กำลังใจ ให้ความช่วยเหลือต่างๆและคอยรับฟังปัญหาของผู้เขียนทั้งในด้านการเรียน การสอบและการจัดทำเอกัตศึกษาระบบนี้ มาโดยตลอด และขอขอบคุณนายสุวิชา สิทธิเชนทร์ นางสาวปติดา พรหมพันธุ์ เพื่อนสนิทของผู้เขียนที่ได้สละเวลา ให้ความช่วยเหลือทั้งในด้านข้อมูล การตรวจสอบความถูกต้องและให้กำลังใจที่ติดกับผู้เขียนตลอดมา

สุดท้ายนี้ผู้เขียนหวังว่าเอกัตศึกษาระบบนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่มาศึกษาและหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับแต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญภาพ.....	ญ
สารบัญตาราง.....	ฉ
บทที่ 1.....	1
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	3
1.3 สมมุติฐานของการศึกษาวิจัย.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	3
1.5 วิธีการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2.....	5
หลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร.....	5
2.1 กระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร.....	6
2.1.1 วิธีการเสียภาษีอากร.....	6
2.1.2 บทกำหนดโทษของผู้เสียภาษีอากร.....	7
2.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร.....	9
2.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีโดยองค์กรเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ(OECD).....	9
2.3 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร.....	11
2.3.1 ความหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร.....	11
2.3.2 วัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร.....	12

2.3.3 ประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร.....	13
2.3.4 หน่วยงานที่มีอำนาจในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร	15
2.3.5 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร.....	16
2.4 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings).....	16
2.4.1 ความหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)	17
2.4.2 วัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings).....	19
บทที่ 3.....	21
หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย	21
3.1 ความเป็นมาและความหมายหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย	21
3.1.1 ความเป็นมาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย.....	21
3.1.2 ความหมายหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย	22
3.2 ประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย.....	22
3.2.1 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร.....	22
3.2.2 คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร	26
3.2.3 หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย	27
3.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องและขั้นตอนการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย.....	28
3.3.1 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร.....	28
3.3.2 ขั้นตอนการพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร	29
3.5 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย	32
3.5.1 พิจารณาจากเครื่องมือของฝ่ายปกครองในการกระทำทางปกครอง.....	32
3.5.2 พิจารณาจากแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากร	39
3.5.3 พิจารณาจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา	40
3.5.4 พิจารณาจากแนวคำสั่งศาลปกครองสูงสุด.....	42

3.6 กรณีศึกษาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรฝ่ายสรรพากรไทย.....	44
3.6.1 กรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร.....	44
3.6.2 กรณีคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร.....	52
3.6.3 กรณีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย.....	54
บทที่ 4.....	64
หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)ของฝ่ายสรรพากร	
ออสเตรเลีย.....	64
4.1 ประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลีย	65
4.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่าย	
สรรพากรออสเตรเลีย.....	69
4.3 หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)ของฝ่ายสรรพากร	
ออสเตรเลีย	71
4.3.1 การบังคับใช้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)	72
4.3.2 การร้องขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)	72
4.3.3 เงื่อนไขการร้องขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings).....	72
4.3.4 การพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)	73
4.3.5 กรณีที่ไม่สมควรจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)	74
4.3.6 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)	75
บทที่ 5.....	76
ปัญหาและแนวทางในการนำหลักเกณฑ์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)มาใช้	
กับฝ่ายสรรพากรไทย.....	76
5.1 ปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร	76
5.1.1 ประเด็นปัญหา.....	76
5.1.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศออสเตรเลีย	79

5.2 ปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร.....	80
5.2.1 ประเด็นปัญหา.....	80
5.2.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศออสเตรเลีย	83
5.3 แนวทางการนำหลักเกณฑ์หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรไทย	84
5.3.1 แนวทางการนำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรไทย	84
5.3.2 ผลกระทบของการนำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร	86
5.4 วิเคราะห์ข้อดีและข้อจำกัดของการนำหลักเกณฑ์หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรไทย	88
5.4.1 ข้อดีของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)	88
5.4.2 ข้อจำกัดของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)	90
บทที่ 6.....	91
บทสรุปและข้อเสนอแนะ	91
6.1 บทสรุป.....	91
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	92
6.2.1 ปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร	92
6.2.2 ปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร	93
รายการอ้างอิง.....	95
ภาคผนวก	98
ประวัติผู้เขียน	140

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 โครงสร้างระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร65

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร.....	70
---	----

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

รัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารและพัฒนาประเทศทั้งในทางเศรษฐกิจ การศึกษา สาธารณสุข การคมนาคม การป้องกันประเทศและรักษาความสงบเรียบร้อยซึ่งในการบริหารงานของรัฐบาลจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีรายได้เพื่อนำมาพัฒนาประเทศ รายได้ที่รัฐบาลได้รับมานั้นอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือรายได้ที่เป็นภาษีอากรและรายได้ที่มีใช้ภาษีอากร¹ ซึ่งรายได้ที่เป็นภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของรัฐบาล ดังนั้นประชาชนทุกคนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเพื่อให้รัฐบาลนำไปใช้บริหารและพัฒนาประเทศ

ในการจัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สำคัญเพราะรายได้จากภาษีฝ่ายสรรพากรเป็นรายได้หลักของรัฐบาล จากการศึกษาผลรวมรายได้จัดเก็บของรัฐบาล (Gross) ในปี 2563 พบว่า 64.04% เป็นรายได้จากการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร² โดยภาระหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรนั้นมีหลายประเภทเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ซึ่งการจัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรส่วนใหญ่เป็นการจัดเก็บโดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self Assessment) ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงมีความสำคัญที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องมีความรู้และความเข้าใจในตัวบทกฎหมายเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน เนื่องจากหากผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนจะมีบทลงโทษตามกฎหมายคือมีความรับผิดชอบต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จากการศึกษาที่กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีความซับซ้อน ยากต่อการทำความเข้าใจ ต้องอาศัยการตีความ หากผู้เสียภาษีต้องการทราบแนวทางการเสียภาษีอากรที่ถูกต้องหรือต้องการทราบคำแนะนำทางกฎหมายภาษีอากรจะทำหนังสือขอหารือภาษีอากรไปยังฝ่ายสรรพากรเพื่อให้ได้ทราบแนวทางการเสียภาษีอากรที่ถูกต้องจากการตอบหนังสือขอหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากร ดังนั้นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรจึงเป็นมาตรการหนึ่งที่รัฐบาลได้จัดให้มีขึ้นเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีทราบแนวทางการเสียภาษีและชำระภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยไม่ต้องถูกประเมินภาษีในภายหลังก่อให้เกิดการประหยัดภาษีตามหลักความประหยัด

¹ สุปรียา แก้วละเอียด, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย(กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), หน้า 15.

² สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล(องค์การมหาชน)(สพร.), ระบบข้อมูลการใช้จ่ายภาครัฐ Thailand Government Spending(ออนไลน์), 2 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา<https://govspending.data.go.th/dashboard/5>

ตามทีอด้ม สมิตได้กล่าวไว้ในหลักการภาษีที่ดี ซึ่งเป็นการประหยัดทั้งด้านของผู้เสียภาษีคือประหยัดค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจและในด้านของหน่วยงานจัดเก็บภาษีคือประหยัดค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบการประเมินภาษี นอกจากนี้ยังเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิได้รับข้อมูลข่าวสารของรัฐและเป็นส่วนสำคัญที่จะช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับนโยบายของการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันที่มุ่งเน้นในการให้คำปรึกษาหรือให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษี

ปัจจุบันไม่มีการกำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยไว้อย่างชัดเจนจากการศึกษาพบว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรมีลักษณะเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้คำแนะนำที่เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรเท่านั้นไม่มีผลผูกพันผู้เสียภาษีและฝ่ายสรรพากรและจากการที่หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไม่มีผลผูกพันทำให้เกิดผลกระทบแก่ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นจึงไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

นอกจากนี้ยังมีกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันเช่น กลุ่มผู้ถือหุ้นของบริษัท กลุ่มนายจ้างหรือกลุ่มลูกจ้าง ในธุรกิจเครือเดียวกันซึ่งอาจเป็นกลุ่มบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกัน สอบถามในประเด็นภาษีเดียวกัน เมื่อได้ทำหนังสือข้อหารือภาษีอากรไปยังฝ่ายสรรพากรเพื่อได้รับการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร ฝ่ายสรรพากรจะต้องดำเนินการแยกพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรในแบบเดียวกันหลายฉบับเพราะการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรจะมีผลเฉพาะเพียงผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหนังสือตอบข้อหารือเท่านั้นส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาและเพิ่มปริมาณในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากร เกิดการสิ้นเปลืองทรัพยากรและค่าใช้จ่ายในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรและทำให้เกิดปัญหาการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร เนื่องจากเมื่อผู้เสียภาษีที่เป็นกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันมีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรอย่างเดียวกัน สอบถามในประเด็นภาษีอากรเดียวกัน หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรอาจจะถูกทำขึ้นจากเจ้าพนักงานต่างคนกัน การใช้ดุลยพินิจที่ต่างกันทำให้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่มีประเด็นเดียวกันได้รับการพิจารณาที่แตกต่างกันย่อมไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีและเกิดความไม่แน่นอนกับผู้เสียภาษีส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของประชาชนผู้เสียภาษี

ดังนั้นจากกรณีทีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไม่มีผลบังคับผูกพันฝ่ายสรรพากรและผู้เสียภาษีทำให้เกิดผลกระทบแก่ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นและจากสภาพปัญหาในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรของกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันเนื่องจากฝ่ายสรรพากรไทยไม่มีระบบการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ผู้เขียนจึงมีความสนใจเห็น

ควรนำปัญหาดังกล่าวมาพิจารณา ศึกษาระบบ เงื่อนไข สถานะของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)ของประเทศออสเตรเลีย ตลอดจนศึกษาหาแนวทางแก้ไขปรับปรุงระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมาย โดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยให้มีประสิทธิภาพและการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาแนวความคิด หลักเกณฑ์ สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาษีสรรพากรไทย

1.2.2 เพื่อศึกษาเปรียบเทียบกับแนวความคิด หลักเกณฑ์ สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ของฝ่ายจัดเก็บภาษีสรรพากรออสเตรเลีย

1.2.3 เพื่อศึกษา วิเคราะห์ปัญหา เสนอแนวทางแก้ไขและจัดระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายจัดเก็บภาษีสรรพากรไทยให้มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

เพื่อให้เป็นประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรและเพื่อให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีสมควรนำระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขระบบการคำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การวิจัยนี้มุ่งเน้นศึกษาประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากร โดยศึกษาถึงสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยพร้อมศึกษาระบบ หลักเกณฑ์หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลียซึ่งถูกนำมาใช้สำหรับการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรได้

อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ช่วยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอาชกรได้อย่างแท้จริงจึงศึกษาเพื่อนำมาวิเคราะห์ หาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาชีอาชกรของฝ่ายสรรพากรไทยต่อไป

1.5 วิธีการศึกษา

เอกตศึกษาเล่มนี้ศึกษาโดยมุ่งศึกษาแบบ วิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้ารวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสาร บทบัญญัติของกฎหมาย ตลอดจน กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหาหรือภาชีอาชกรที่ออกโดยกรมสรรพากร ข้อหาหรือสรรพากร คำสั่งกรมสรรพากร คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอาชกร หนังสือคำอธิบาย บทความ คำพิพากษา ผลงานวิจัย วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร เอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้องของประเทศไทยและต่างประเทศ และสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อนำมาศึกษาข้อมูล วิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะ รวมทั้งหาแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงปัญหาให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาชีอาชกรของการจัดเก็บภาชีฝ่ายสรรพากรต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 เพื่อให้ทราบแนวความคิด ทฤษฎี หลักเกณฑ์ สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาชีอาชกรของฝ่ายสรรพากรไทย

1.6.2 เพื่อให้ทราบถึงระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาชีอาชกรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของประเทศออสเตรเลีย เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการนำมาเปรียบเทียบกับระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาชีอาชกรของฝ่ายสรรพากรไทยอันจะสามารถนำมาเป็นแนวทางปรับปรุงแก้ไขระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาชีอาชกรของฝ่ายสรรพากรไทยต่อไป

1.6.3 เพื่อให้ทราบปัญหา วิเคราะห์ เสนอแนวทางแก้ไขปรับปรุงและจัดระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาชีอาชกรของฝ่ายสรรพากรไทยต่อไป

บทที่ 2

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร

การจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บจากราษฎรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร³ กล่าวคือประชาชนต้องยอมสละทรัพย์สินของตนให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอันเป็นการกระทบสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติรับรองกำหนดกรอบอำนาจหน้าที่ให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความชอบธรรมในการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี การกำหนดนโยบายภาษีและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ระบบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรโดยส่วนใหญ่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมี่หน้าที่ต้องประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) ดังนั้นผู้เสียภาษีจะต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนแตกต่างจากการที่กฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อนและการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่สามารถบัญญัติหลักเกณฑ์ต่างๆให้ละเอียดครอบคลุมกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในปัจจุบันซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงถูกบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้อย่างกว้างอาจส่งผลให้เกิดความขัดแย้งในการตีความกฎหมาย ดังนั้นรัฐบาลจึงได้ออกมาตรการการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถนำความเห็นหรือคำแนะนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติตามกฎหมาย

ในบทนี้ผู้เขียนจึงขออธิบายถึงกระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร หลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เพื่อนำไปสู่การวิเคราะห์ถึงความสำคัญและความจำเป็นในการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรไทยต่อไป

³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายรายได้ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555). หน้า 107.

2.1 กระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

2.1.1 วิธีการเสียภาษีอากร

วิธีการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันจากการศึกษาพบว่ามียู่ 3 ประเภท คือ “วิธีการประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) และวิธีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

1. การประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment)

การประเมินภาษีด้วยตนเองคือกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการชี้แจงรายละเอียดเกี่ยวกับการเสียภาษีแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีว่าตนมีเงินได้และทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าไรโดยแบบแสดงรายการที่ยื่นนั้นผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในการคำนวณภาษีด้วยตนเองตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดทั้งนี้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจะต้องดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินภาษีด้วยตนเองของผู้เสียภาษี หนึ่งวิธีการประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) เป็นที่นิยมใช้แพร่หลายในหลายประเทศเช่น ออสเตรเลีย มาเลเซีย และสหราชอาณาจักรเนื่องจากวิธีการประเมินตนเอง (Self-Assessment) เป็นวิธีการที่เหมาะสมกับภาษีอากรที่มีฐานกว้างสามารถนำไปใช้กับผู้เสียภาษีได้ในจำนวนมากและยังเป็นวิธีการที่ช่วยลดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ⁴ แต่อย่างไรก็ตามวิธีการประเมินตนเอง (Self-Assessment) มีข้อจำกัดเนื่องจากผู้เสียภาษีจะต้องมีความรู้และความเข้าใจในตัวบทกฎหมายภาษีอากรเพราะผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบคำนวณภาษีด้วยตนเองจึงทำให้ผู้เสียภาษีที่ขาดความรู้ความเข้าใจอาจคำนวณภาษีผิดพลาดและถูกประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินในภายหลังเกิดความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

2. การหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเป็นวิธีเสียภาษีวิธีหนึ่งซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้บางกรณีคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วหักจากเงินซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจ่ายให้แก่ผู้รับเงินเพื่อนำส่งกรมสรรพากร เงินที่ได้หักและนำส่งดังกล่าวถือเป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษี ซึ่งวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) เป็นวิธีการเสียภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยบรรเทาภาระ

⁴ ซัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร.(กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา,2561).หน้า 20-27.

⁵ ผจกกร อุดมธรรมภักดี, “การปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากร,” (สารนิพนธ์หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552),หน้า 16-18.

ของผู้เสียหายเพราะเมื่อผู้เสียหายมีเงินได้เกิดขึ้น ณ ขณะนั้น กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ที่ยื่นฟ้องได้ตั้งกล่าวว่ามีหน้าที่หักภาษีไว้ส่วนหนึ่งตามอัตราที่กฎหมายกำหนดเนื่องจากรัฐได้เห็นว่าคุณ เวลานั้น ๆ ผู้มีเงินได้อยู่ในสภาพที่สามารถเสียภาษีได้โดยอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้แต่ละประเภทนั้นเป็นอัตราที่ไม่สูง และเมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ ผู้มีเงินได้สามารถนำมาเครดิตจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษีได้หากภาษีที่ได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นมีจำนวนมากกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียจริง ผู้เสียหายก็มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีในส่วนที่เกินนั้น

3. การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินเป็นการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรเมื่อมีเหตุแสดงว่าผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีหรือนำส่งภาษีประเภทต่าง ๆ ด้วยตนเองและชำระภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือในกรณีที่ผู้เสียหายมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีหรือนำส่งภาษีประเภทต่างๆ โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจะมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบใ้ส่วนและประเมินให้เสียภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

2.1.2 บทกำหนดโทษของผู้เสียหายอากร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรซึ่งกำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียหาย ตลอดจนมาตรการบังคับทางปกครองในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามกฎหมายไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ดังนั้นประชาชนผู้เสียหายจึงจำเป็นต้องศึกษากฎหมายและเสียภาษีให้ถูกต้องเพราะการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องนั้นจะต้องมีความรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญารายละเอียดดังต่อไปนี้

1. บทกำหนดโทษทางแพ่ง⁶

กรณีเบี้ยปรับ (Penalty) คือเงินที่กฎหมายกำหนดผู้เสียหายเสียเพิ่มเติมเพื่อลงโทษผู้เสียหายที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือผู้เสียหายมิได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเบี้ยปรับมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย เช่น ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย แต่อย่างไรก็ตามเบี้ยปรับอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรีเช่น กรณีที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่

⁶ เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 52.

บริบูรณ์ผู้เสียหายจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก⁷หรือกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ⁸

กรณีเงินเพิ่ม (Surcharge) คือเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดและเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีล่าช้าแต่จำนวนเงินเพิ่มจะไม่เกินภาษีที่ต้องชำระเช่น กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์หรือกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ แต่ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้เงินเพิ่มให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

2. บทกำหนดโทษทางอาญา

เป็นบทกำหนดโทษอันเนื่องมาจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดหน้าที่ให้ปฏิบัติโดยแบ่งออกเป็นโทษจำคุก (Imprison) และโทษปรับ (Fine) เช่น กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรต่าง ๆ เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัยผู้เสียภาษีมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁹ หรือกรณีผู้เสียภาษีเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁰

⁷ประมวลรัษฎากรมาตรา 22 ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก

⁸ ประมวลรัษฎากรมาตรา 26 เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

⁹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 35 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ มาตรา 51 หรือมาตรา 69 เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัยต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

¹⁰ ประมวลรัษฎากรมาตรา 37 ทวิ ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

2.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

การเสียภาษีอากรถูกกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนภายในรัฐแต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีอากรไม่อาจกระทำได้อำเภอใจจำเป็นต้องมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนซึ่งผู้เสียภาษีย่อมได้รับการคุ้มครองสิทธิดังต่อไปนี้

2.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ(OECD)¹¹

จากการศึกษารายงานการวิจัยขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD)ซึ่งได้มีการสำรวจประเทศสมาชิกต่างๆเพื่อที่จะได้ทราบว่าสิทธิและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในด้านต่างๆที่ได้รับการยอมรับว่ามีอะไรบ้างซึ่งได้มีการระบุถึงสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้เสียภาษีทุกคนควรได้รับการคุ้มครองรับรองสิทธิมีดังนี้ 6 ประการดังนี้¹²

1. สิทธิได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The Right to Be Informed, Assisted and Heard)

ในการจัดเก็บภาษีอากรหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องให้สิทธิผู้เสียภาษีในการได้รับข้อมูลที่ทันสมัยเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรหรือการประเมินภาษีที่ถูกต้อง หากผู้เสียภาษีอากรไม่เข้าใจกฎหมายหรือวิธีการต่างๆในการเสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีควรจะมีความสิทธิในการได้รับข้อมูลข่าวสารต่างๆ อาจจะเป็นการให้คำแนะนำหรือคำอธิบายทางกฎหมายจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องใช้วิธีการที่หลากหลายเพื่อให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครองสูงสุดเช่น การออกหนังสือคู่มือแนะนำหรือการแจ้งข่าวสารผ่านทางสื่อออนไลน์ หรือการออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้เป็นข้อมูลหรือแนวทางในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรอย่างถูกต้อง

2. สิทธิในการอุทธรณ์ (The Right to Appeal)

ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ได้มีคำสั่งเกี่ยวกับการเสียภาษีของผู้เสียภาษี การประเมินภาษีอากรเพื่อให้กระบวนการในการชำระภาษีได้ถูกตรวจสอบให้ถูกต้อง

¹¹ อภิรดี ชัยกิจอุราใจ, “การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ(Economic Substance Doctrine) มาใช้ในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,2555),หน้า 34.

¹² รายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) เรื่อง Taxpayers’ Rights and Obligations : A Survey of the Legal situation in OECD Countries ในปี ค.ศ. 1990

3. สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด(The Right to Pay no More than the Correct Amount of Tax)

ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะไม่ชำระภาษีมากกว่าจำนวนเงินภาษีที่พึงต้องเสียตามกฎหมาย หากผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเกินไปจากความเป็นจริงผู้เสียภาษีสมควรได้รับเงินภาษีที่จ่ายเกินคืน

4. สิทธิในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจนและแน่นอน (The Right to Certainty)

ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องกล่าวคือกฎหมายภาษีอากรและกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอนเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดและสามารถคาดการณ์ได้ถึงผลกระทบทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นกับธุรกรรมของตน

5. สิทธิส่วนบุคคล (The Right to Privacy)

ผู้เสียภาษีทุกคนย่อมมีสิทธิส่วนบุคคลโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะไม่ล่วงล้ำเข้ามาสู่ความเป็นส่วนตัวซึ่งทางปฏิบัติสิทธิส่วนบุคคลจะถูกนำมาปรับใช้ในกรณีการตรวจสอบการเสียภาษีอากรเช่น การเข้าไปค้นในเคหสถานหรือบริเวณสถานที่ประกอบกิจการของผู้เสียภาษีเพื่อตรวจสอบหาพยานหลักฐานโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หลายประเทศมีกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนและเข้มงวดสำหรับมาตรการเข้าไปในเคหสถานหรือสถานประกอบกิจการของผู้เสียภาษีของเจ้าพนักงานภาษีเช่น ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียภาษีอากรหรือการต้องมีหมายค้นจากศาล

6. สิทธิในการได้รักษาปกปิดความลับ (The Right to Confidentiality and Secrecy)

หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องถือว่าข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับมาจะต้องเก็บเป็นความลับ ไม่ถูกเปิดเผยออกสู่สาธารณะหรือหน่วยงานที่ไม่เกี่ยวข้องโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเด็ดขาด โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีสิทธิเพียงนำข้อมูลจากผู้เสียภาษีได้ให้ไว้ไปใช้ตามที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจเท่านั้น ไม่มีสิทธินำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดโดยเด็ดขาด อนึ่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมีการกำหนดกฎหมายไว้อย่างชัดเจนเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิในการได้รักษาปกปิดความลับของผู้เสียภาษีโดยกำหนดให้เจ้าพนักงานที่รับรู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้เจ้าพนักงานนำเรื่องที่ได้รู้เกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีหรือของผู้อื่นออกแจ้งแก่ผู้ใดเว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วย

กฎหมาย¹³ และหากเจ้าพนักงานฝ่าฝืนเจ้าพนักงานมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁴

2.3 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

2.3.1 ความหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร¹⁵

จากการศึกษาพบว่าความหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้น Black's Law Dictionary ให้คำนิยามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไว้ว่า

ก) หมายถึงการตีความอย่างเป็นทางการโดยกรมสรรพากรในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรต่อการปฏิบัติ โดยเฉพาะเจาะจง คำวินิจฉัยทางภาษีอากรมีน้ำหนักทางราชการและอาจได้รับการเชื่อถือโดยผู้เสียภาษีซึ่งร้องขอคำวินิจฉัยนั้น

ข) หมายถึงความเห็นของกรมสรรพากรที่ตีพิมพ์ซึ่งระบุว่าจะกำหนดหลักเกณฑ์อย่างไรในปัญหาทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยอยู่บนพื้นฐานของสถานการณ์แบบเดียวกัน คำวินิจฉัยทางภาษีอากรเหล่านี้โดยทั่วไปจะใช้โดยผู้เสียภาษี ผู้วางแผนภาษี นักบัญชีและทนายความในการคาดหมายวิธีปฏิบัติทางภาษีอากรของสรรพากร คำวินิจฉัยทางภาษีอากรนี้มีสภาพบังคับทางกฎหมายจนกว่าศาลภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยฉบับใหม่จะเป็นอย่างอื่น

ค) หมายถึงคำแนะนำที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งจัดให้แก่ผู้เสียภาษีโดยกรมสรรพากร ถึงแม้ว่าคำวินิจฉัยทางภาษีอากรจะใช้กับสถานการณ์แต่ละเรื่องเป็นกรณีไปคำวินิจฉัยจะเป็นเรื่องที่น่าสนใจโดยทั่วไป เนื่องจากท่าทีซึ่งกรมสรรพากรใช้ตีความปัญหากฎหมายภาษีอากรเฉพาะเรื่องในบางครั้งอาจเรียกว่าคำวินิจฉัยที่เป็นจดหมาย (Letter ruling) หรือคำวินิจฉัย (Ruling)

ง) หมายถึงการตีความอย่างเป็นทางการสำหรับกฎหมายภาษีอากรโดยกรมสรรพากรซึ่งตีพิมพ์เพื่อให้เป็นแนวทางโดยเฉพาะต่อผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากร

¹³ ประมวลรัษฎากรมาตรา 10 เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันโดยวิธีใดเว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

¹⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 13 เจ้าพนักงานผู้ใดฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 10 มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

¹⁵ นาริมาน รักธรรม, “การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร: ศึกษาเฉพาะกรณีการตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2549), หน้า 54.

กล่าวโดยสรุปหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรคือการให้ข้อมูล หรือคำอธิบาย คำแนะนำ หรือถ้อยแถลงที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจัดทำขึ้นเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรคนใดหรือกลุ่มใดทราบถึงผลทางภาษีอากรเกี่ยวกับธุรกรรมได้ทำขึ้นหรือจะขึ้นในอนาคตและผู้เสียภาษีอากรนั้นสามารถยึดถือเป็นหลักในการเสียภาษีอากรได้

2.3.2 วัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร¹⁶

1. วัตถุประสงค์เพื่อต้องการเพิ่มความแน่นอนในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายสรรพากรส่วนใหญ่เป็นการจัดเก็บโดยให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง(Self Assessment) อย่างไรก็ตามจากการที่กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีความซับซ้อน ยากต่อการทำความเข้าใจ ต้องอาศัยการตีความ หากผู้เสียภาษีต้องการทราบแนวทางคำแนะนำในการตีความหมายกฎหมายภาษีอากรก็จะทำหนังสือขอหาหรือภาษีอากรไปยังฝ่ายสรรพากรเพื่อให้ได้รับการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรจากฝ่ายสรรพากร ดังนั้นหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรจึงเป็นเครื่องมือที่ช่วยอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วนจึงมีส่วนช่วยเพิ่มความแน่นอนและความชัดเจนให้ผู้เสียภาษีในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

2. วัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากร

จากการที่ภาษีอากรมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บเงินได้และทรัพย์สินของผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีอาจมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษีอากร ซึ่งการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรเป็นมาตรการหนึ่งที่จะช่วยเพิ่มความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรเพราะการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีมีส่วนช่วยให้ผู้เสียภาษีมีความรู้สึกดีต่อหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรที่สามารถตรวจสอบได้และแสดงถึงความโปร่งใส

3. วัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนระบบวิธีการเสียภาษีอากรแบบประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment)

วิธีการประเมินภาษีในรูปแบบการประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) เป็นกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการชี้แจงรายละเอียดเกี่ยวกับการเสียภาษีแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีด้วยตนเอง อย่างไรก็ตามจากการที่วิธีการประเมินภาษีด้วยตนเอง(Self-Assessment)มีข้อจำกัดเนื่องจากผู้เสียภาษี

¹⁶ พิทยา ไชยมหาคุณ, "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2553), หน้า 33.

จะต้องมีความรู้และความเข้าใจในระบบภาษีอากรเพราะเป็นวิธีการเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบในการคำนวณภาษีอากรและยื่นแสดงรายการด้วยตนเองจึงทำให้ผู้เสียภาษีที่ขาดความรู้ความเข้าใจอาจคำนวณภาษีอากรผิดพลาดและถูกประเมินภาษีใหม่พร้อมต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนั้นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรจึงเป็นมาตรการที่ช่วยสนับสนุนวิธีการประเมินภาษีด้วยตนเอง(Self-Assessment) เพราะหากผู้เสียภาษีเกิดความสงสัยในวิธีการเสียภาษีก็สามารถขอหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรมายังฝ่ายสรรพากรเพื่อให้ฝ่ายสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรออกหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรกลับมายังผู้เสียภาษี

2.3.3 ประเภทของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร¹⁷

หลายๆประเทศมีการแบ่งประเภทการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรในหลายรูปแบบตามความเหมาะสมจากการศึกษาพบว่า อาจจัดประเภทของการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรได้เป็น 3 รูปแบบดังนี้ 1.การแบ่งตามที่มาของอำนาจในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร 2.การแบ่งตามประเภทของผู้ขอหรือและประเด็นของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร 3.การแบ่งตามกระบวนการในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร

1. การแบ่งตามที่มาของอำนาจในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร

การแบ่งตามที่มาของอำนาจในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรจะต้องพิจารณาถึงที่มาของอำนาจที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรใช้ในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรโดยแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบดังต่อไปนี้

1.1 รูปแบบที่เป็นทางการ เป็นกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรไว้

1.2 รูปแบบไม่เป็นทางการ เป็นกรณีที่ไม่มีการบัญญัติให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการตอบข้อหาหรือภาษีอากร

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 22

2. การแบ่งตามประเภทของผู้ซื้อหรือและประเด็นของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

การแบ่งตามประเภทของผู้ซื้อหรือและประเด็นของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบดังต่อไปนี้

2.1 การตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบทั่วไป

เป็นกรณีที่ไม่มีการกำหนดว่าประเด็นใดบ้างที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะขอหนังสือข้อหารือภาษีอากรได้แต่จะมีการกำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติให้หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่จะต้องตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรในประเด็นใดบ้างแทนหรืออาจจะมีการกำหนดเป็นข้อยกเว้นไว้ว่าประเด็นใดที่หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรไม่จำเป็นต้องตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรก็ได้

2.2 การตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะ

เป็นกรณีที่มีการกำหนดไว้ชัดเจนว่าประเด็นใดบ้างที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะขอหนังสือข้อหารือภาษีอากรได้หรือมีการกำหนดคุณสมบัติเฉพาะของผู้ซื้อหรือไว้เป็นการเฉพาะเช่น หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์(Product Rulings)ของประเทศออสเตรเลีย หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product Rulings) ของประเทศนิวซีแลนด์ หรือหนังสือตอบข้อหารือแบบกลุ่มที่มีผลผูกพัน(Binding Class Ruling)ของแอฟริกาใต้หรือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ของสหสาธารณรัฐแทนซาเนีย

3.การแบ่งตามกระบวนการในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร

การแบ่งตามกระบวนการในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบ่งออกได้เป็น 2 รูปแบบดังต่อไปนี้

3.1 การตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบมาตรฐาน

เป็นกรณีที่หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรเห็นว่าประเด็นใดที่ผู้เสียภาษีอากรได้ขอหรือเข้ามาเป็นจำนวนมาก หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรก็จะกำหนดให้คำแนะนำหรือแนวทางมาตรฐานขึ้นมาเพื่อใช้ตอบหรือให้คำแนะนำกับกรณีที่มีข้อเท็จจริงเหมือนกันทำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบได้ถึงผลทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นกับการธุรกรรมของตนและช่วยให้การตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรเป็นไปได้อย่างรวดเร็วเนื่องจากมีคำแนะนำที่เป็นแนวทางที่เป็นมาตรฐานอยู่แล้ว

3.2 การตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะราย

เป็นกรณีที่หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรจะตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นการเฉพาะรายบุคคลเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ทราบถึงผลทางภาษีอากรอันเกิดจากกิจกรรมหรือธุรกรรมที่ยังไม่เกิดขึ้นทราบถึงการตีความกฎหมาย แต่ข้อจำกัดของกระบวนการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายอาจจะต้องใช้เวลาที่ล่าช้า ต้องมีค่าใช้จ่ายจำนวนมาก เกิดการสิ้นเปลืองทรัพยากรในการจัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร

2.3.4 หน่วยงานที่มีอำนาจในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร¹⁸

ที่มาของอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรจากการศึกษาพบว่า อาจแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบคือ กรณีที่มีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรนั้น โดยกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติอาจจะบัญญัติไว้ในลักษณะเป็นการวางกรอบการใช้ อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไว้อย่างกว้างและอนุญาตให้ออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดรายละเอียด หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการต่างๆ ในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหรือ อาจจะบัญญัติไว้โดยละเอียดถึงอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ดังเช่นในประเทศออสเตรเลียมีการ กำหนดกรอบการใช้อำนาจในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรไว้พระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษี 1953 (Taxation Administration Act 1953) และกรณีที่ไม่มีกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดให้อำนาจแก่ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรในบางประเทศเช่นประเทศแคนาดาอำนาจในการ ตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรเกิดจากการกระทำทางปกครอง ซึ่งไม่มีกฎหมายนิติบัญญัติมอบอำนาจและวาง กรอบของระบบการตอบข้อหาหรือภาษีอากรไว้ แต่จะมีกฎหมายฝ่ายปกครองกำหนดชนิดของภาษีอากรหรือ ประเภทของกฎหมายภาษีอากรที่สามารถตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรได้ ดังนั้นเมื่อทราบถึงที่มาของอำนาจของ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแล้ว สรุปได้ว่าหน่วยงานที่มีอำนาจในการตอบ หนังสือข้อหาหรือภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 รูปแบบดังต่อไปนี้

1. การกำหนดให้หน่วยงานของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร

รูปแบบการกำหนดให้หน่วยงานของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบข้อหาหรือภาษีอากรนั้นต้อง พิจารณาจากระบบกฎหมายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศ ซึ่งการกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บ ภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร มีข้อดีคือช่วยทำให้การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการ

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 20-21

ตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตามการกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร มีข้อจำกัดคืออาจไม่มีความเป็นกลางเพราะหน่วยงานที่มีอำนาจตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรกับหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นหน่วยงานเดียวกัน

2. การกำหนดให้หน่วยงานอิสระเป็นผู้มีอำนาจตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร

การกำหนดให้หน่วยงานอิสระเป็นผู้มีอำนาจตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรนั้นมีข้อดีคือทำให้การตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรมีความเป็นกลาง เนื่องจากหน่วยงานที่ตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรเป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระแยกต่างหากจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร การตีความกฎหมาย การให้คำแนะนำจะมีความเป็นกลางมากกว่าการกำหนดให้หน่วยงานที่อยู่ในสังกัดฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร แต่มีข้อจำกัดคือเมื่อกำหนดให้หน่วยงานอิสระซึ่งอาจไม่ได้เป็นผู้ที่ทำหน้าที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง ความรู้ความเข้าใจในการตีความกฎหมายของหน่วยงานอิสระดังกล่าวย่อมมีน้อยกว่าหน่วยงานฝ่ายการบริการจัดเก็บภาษีอากร

2.3.5 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่าสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรยังไม่มีกำหนดสถานะที่แน่นอนเป็นการทั่วไปแต่จะต้องพิจารณากับระบบกฎหมาย หลักเกณฑ์ ระเบียบภายในของแต่ละประเทศว่าได้กำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรไว้อย่างไรบ้างกล่าวคือบางประเทศจะถือว่าหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรมีสถานะเป็นการกระทำทางปกครองที่มีผลผูกพันหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรหรือบางประเทศถือว่าหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้คำแนะนำที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเท่านั้นไม่มีสถานะเป็นผลผูกพันผู้มีหน้าที่เสียภาษีและหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากร

2.4 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)

จากที่ได้กล่าวไว้ในข้อ 2.3.3 ประเภทของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ในหลายประเทศมีการแบ่งประเภทของการให้คำแนะนำทางกฎหมายของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรโดยหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรในหลายรูปแบบโดยระบบหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นรูปแบบหนึ่งที่มีความสำคัญกล่าวคือ หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ตามที่เรียกกันในประเทศออสเตรเลียหรือหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของสหสาธารณรัฐแทนซาเนียหรืออาจจะเรียกชื่อแตกต่างกันบ้างในแต่ละประเทศเช่น หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่มที่มีผลผูกพัน (Binding Class Rulings) ของสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ โดยจะมีรูปแบบและหลักเกณฑ์ในการตอบหนังสือข้อหาหรือ

ภาษีอากรที่แตกต่างกันบ้างตามความเหมาะสม ซึ่งการให้คำแนะนำกฎหมายภาษีอากรโดยหนังสือตอบข้อหารือ ภาษีอากรแบบกลุ่ม เป็นการให้คำแนะนำหรือให้ข้อมูลเกี่ยวกับประเด็นในการตีความกฎหมายภาษีอากรหรือการ ปรับใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อให้กลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีประเด็น ข้อเท็จจริงทางภาษีแบบเดียวกัน สอบถามในประเด็นภาษีเดียวกัน สามารถนำความเห็นหรือคำแนะนำจาก หน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อนำมาปรับใช้เป็นแนวทางให้ชำระภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน จึงกล่าวได้ว่าการให้ คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings เป็นระบบการให้คำแนะนำ ทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่สำคัญรูปแบบหนึ่งที่มุ่งคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและ มีใช้แพร่หลายทั้งในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว(Developed Countries)เช่น ออสเตรเลีย และกลุ่มประเทศกำลัง พัฒนา(Developing Countries) เช่น สหสาธารณรัฐแทนซาเนียและสาธารณรัฐแอฟริกาใต้

อย่างไรก็ตามเอกัตศึกษาเล่มนี้มุ่งศึกษาระบบการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของประเทศออสเตรเลียเท่านั้น เพื่อนำมาเป็นศึกษา วิเคราะห์หาแนวทาง ในการแก้ไขปรับปรุงและ นำมาปรับใช้กับการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย ส่วนการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร แบบกลุ่มของประเทศสหสาธารณรัฐแทนซาเนียและสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ ผู้เขียนกล่าวให้เห็นเพียงว่าระบบการ ให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) นั้นมีใช้แพร่หลายทั้งในกลุ่ม ประเทศที่พัฒนาแล้ว(Developed Countries) และกลุ่มประเทศด้อยพัฒนา(Developing Countries)

2.4.1 ความหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)

การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม มิได้มีการกำหนดคำนิยามไว้ ชัดเจน แต่จากการศึกษาอาจสรุปสาระสำคัญของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ได้ว่า เป็นการดำเนินการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบประเด็นปัญหาหรือให้คำแนะนำเกี่ยวกับกฎหมายภาษี อากรที่อนุญาตให้กลุ่มผู้เสียภาษีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งที่มีประเด็นทางภาษีอากรเดียวกันเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือ ของผู้อื่นที่เป็นสมาชิกในกลุ่มที่ได้ร่วมกันขอหารือเพื่อสอบถามประเด็นปัญหากฎหมายภาษีเพื่อให้กรมสรรพากร ตอบและพิจารณาประเด็นปัญหาดังกล่าวไปในคราวเดียวกันซึ่งในท้ายที่สุดแล้วผลของหนังสือตอบข้อหารือภาษี อากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) จะมีผลผูกพันทั้งกรมสรรพากรและกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกคน

สำหรับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของประเทศออสเตรเลียเป็นหนังสือตอบ ข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) รูปแบบหนึ่งซึ่งเป็นการแสดงออกซึ่งความคิดเห็นของอธิบดี กรมสรรพากรเป็นการให้คำแนะนำตามกฎหมายโดยเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีหลายคนมีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรม ทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกัน ร่วมกันสอบถามข้อหารือมายัง

กรมสรรพากรเพื่อให้กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มายังกลุ่มผู้เสียภาษีนั้นในครั้งเดียว เช่น¹⁹ นายจ้างขอคำแนะนำเกี่ยวกับผลกระทบทางภาษีเกี่ยวกับ Retention Bonuses²⁰ ของกลุ่มลูกจ้างหรือนายจ้างขอคำแนะนำเกี่ยวกับผลกระทบทางภาษีเกี่ยวกับ Bona-fide Redundancy²¹ ของกลุ่มลูกจ้างหรือนายจ้างขอคำแนะนำเกี่ยวกับผลทางภาษีของการซื้อหุ้นของพนักงาน (Employee Share Acquisition) ของกลุ่มลูกจ้าง หรือบริษัทจำกัดขอคำแนะนำเกี่ยวกับผลกระทบทางภาษีสำหรับผู้ถือหุ้นในการปรับโครงสร้างบริษัท การแยกหรือการรวมหุ้น การลดทุน หรือกรณีที่บริษัทมหาชนจำกัดขอคำแนะนำเกี่ยวกับการใช้ข้อกำหนด Scrip-for-scrip rollover²² ให้กับผู้ถือหุ้น หรือรัฐบาลหรือหน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐบาลขอคำแนะนำเกี่ยวกับธุรกรรมหรือการปรับโครงสร้างอุตสาหกรรมที่มีผลกระทบทางภาษีสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องในอุตสาหกรรม โดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) เป็นการให้คำแนะนำที่มีผลผูกพันทางกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามหากเรื่องที่เกี่ยวข้องกันขอให้กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเกี่ยวกับผลประโยชน์ที่เกิดจากการลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินของกลุ่มผู้เสียภาษีที่ทำธุรกรรมเดียวกัน กลุ่มผู้เสียภาษีไม่สามารถขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ได้แต่กลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันจะต้องขอให้กรมสรรพากรออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์(Product Rulings)²³

¹⁹ should consider applying for a class ruling when you need advice on the tax consequences of a scheme for a specific class of people – for example, when:

an employer seeks advice on the tax consequences of retention bonuses for a particular class of employee

an employer seeks advice on the tax consequences of a bona-fide redundancy plan for a particular class of employee

an employer seeks advice on the tax consequences of an employee share acquisition plan for individual employees

a company seeks advice on the tax consequences for its shareholders of a restructure, a split or consolidation of its shares, a demerger or a share capital return

a public company seeks advice on the application of the scrip-for-scrip rollover provisions to its shareholders

a federal, state, or territory government or authority seeks advice on a proposed transaction, such as an industry restructure that has tax consequences for the industry participants.

²⁰ Retention Bonuses คือกรณีการจ่ายเงินตามเป้าหมายหรือรางวัลที่อยู่นอกเหนือจากเงินเดือนประจำของพนักงานหรือลูกจ้างที่นายจ้างมอบให้เพื่อเป็นแรงจูงใจในการรักษาพนักงานหรือลูกจ้างคนสำคัญให้อยู่กับงานในช่วงที่สำคัญซึ่งการจ่ายเงินนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันไม่ให้พนักงานออกจากตำแหน่งโดยทั่วไปจะเป็นการจ่ายครั้งเดียว

²¹ Bona-fide Redundancy คือกรณีนายจ้างต้องการเลิกจ้างลูกจ้างอย่างแท้จริงหรือนายจ้างต้องการปิดกิจการหรือล้มละลาย นายจ้างต้องจ่ายเงินหรือที่เรียกว่าค่าชดเชยให้แก่ลูกจ้าง เว้นแต่กรณีที่ลูกจ้างมีระยะเวลาทำงานต่อเนื่องกับนายจ้างน้อยกว่า 12 เดือนหรือเป็นลูกจ้างตามงานหรือโครงการที่ระบุที่เฉพาะเจาะจงหรือถูกเลิกจ้างเนื่องจากประพฤติน้อยอย่างร้ายแรงนายจ้างไม่ต้องจ่ายค่าชดเชย

²² Scrip-for-scrip Rollover คือสิทธิหรือข้อกำหนดพิเศษที่กำหนดให้กรณีที่มีการซื้อกิจการและการควบรวมกิจการเป็นกรณีของบริษัทถูกเทคโนโลยีหรือควบรวมกิจการกับบริษัทอื่นซึ่งอาจมีภาระภาษีกำไรจากการลงทุน (CGT) บริษัทอาจได้รับสิทธิ์ในการ Scrip-for-scrip rollover ที่จะช่วยให้บริษัทสามารถเลื่อนการจ่ายภาษีกำไรจากการลงทุน(CGT) ออกไปก่อนได้

²³ Robin Woellner, Stephen Barkoczy, Shirley Murphy, Chris Evans, Dale Pinto, *Australian Taxation Law*(Oxford: 2020),p.1782.

เห็นได้ว่า หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)เป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่เป็นการยอมรับในกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันเช่น กลุ่มนายจ้าง กลุ่มลูกจ้าง กลุ่มผู้ถือหุ้น ภาครัฐบาลหรือการเข้าร่วมกันของบริษัทในธุรกิจเครือเดียวกัน ซึ่งกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องเหล่านั้นอาจร่วมกันขอให้มีการออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) โดยวิธีการร้องขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) นั้นจะกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ใน (Class Ruling CR 2001)²⁴ อีกทั้งเมื่อหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings)รูปแบบหนึ่งหลักเกณฑ์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings)ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953) (TTA) ก็จะถูกนำมาปรับใช้กับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)ด้วย

2.4.2 วัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)เป็นมาตรการที่รัฐจัดให้มีขึ้นเพื่อให้คำแนะนำหรือให้ข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรแก่กลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกันเพื่อให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิตามแนวทางขององค์การความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) ซึ่งอาจแบ่งแยกวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ในด้านต่างๆได้ดังนี้

1. วัตถุประสงค์เพื่อให้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

การที่กรมสรรพากรต้องแยกพิจารณาการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่มีประเด็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายภาษีอากรอย่างเดียวกันเป็นหลายฉบับนั้นซึ่งในแต่ละฉบับอาจมีปัจจัยที่ส่งผลการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแตกต่างกันไปเช่น ปัจจัยในเรื่องพยานหลักฐาน ปัจจัยเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษีเองเกี่ยวกับข้อจำกัดเรื่องความรู้ความเข้าใจในเรื่องกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีแต่ละคนหรือการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานจึงอาจทำให้การพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่วินิจฉัยในประเด็นเดียวกันอาจแตกต่างหรือขัดแย้งกันได้ส่งผลให้กระบวนการตอบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้นการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถร่วมกันขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรฉบับเดียวกันจึงเป็น

²⁴ (Class Ruling CR 2001)

มาตรการที่ช่วยลดปัญหาการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อหารือภาษีสอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรและทำให้ผลของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

2. วัตถุประสงค์ในการลดภาระค่าใช้จ่ายในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรในแต่ละครั้งนั้นต้องมีค่าใช้จ่ายสูงเมื่อหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นการรวบรวมสมาชิกกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันที่มีประเด็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายภาษีอากรอย่างเดียวกันเพื่อดำเนินการวินิจฉัยให้เสร็จสิ้นไปในครั้งเดียว ดังนั้นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) จึงเป็นวิธีการบริหารจัดการทรัพยากรในส่วน of ค่าใช้จ่ายและระยะเวลาได้อย่างมีประสิทธิภาพเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายและทรัพยากรด้านต่างๆที่ต้องเสียไปทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีเองและของภาครัฐ

บทที่ 3

หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

3.1 ความเป็นมาและความหมายหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

3.1.1 ความเป็นมาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

อำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรนั้นหากพิจารณาประมวลรัษฎากรมาตรา 5 ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร จะเห็นได้ว่าจากบทบัญญัติดังกล่าว กฎหมายได้กำหนดให้กรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรและแม้ว่าหน้าที่ในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรนั้นจะมีได้มีกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจน แต่ในปัจจุบันภารกิจที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรก็มีเพิ่มมากขึ้น จึงได้มีการออกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2560 ซึ่งได้กำหนดให้กรมสรรพากรมีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะ และการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมายอย่างทั่วถึงและเป็นธรรมเป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมและเกิดความสมัครใจในการเสียภาษีโดยให้อำนาจหน้าที่ดังนี้²⁵ (1) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง (2) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง (3) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมหรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย เห็นได้ว่า อำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรได้ถูกกำหนดไว้กว้าง นอกจากนี้กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2560 ข้อ 3 ยังได้มีการแบ่งส่วนราชการภายในกรมสรรพากรโดยได้กำหนดให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่²⁶ สำนักงานสรรพากรภาค²⁷ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่²⁸ กองกฎหมาย²⁹ มีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยให้คำแนะนำและการตอบข้อหารือภาษีอากรและประมวลรัษฎากรมาตรา 13 สัตต (3) กำหนดให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่

²⁵ กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2560 ข้อ 2

²⁶ ข้อ 23 สำนักงานสรรพากรพื้นที่ มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่ที่รับผิดชอบดังต่อไปนี้

(3) ดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และดำเนินคดีแก่ผู้เสียภาษีอากร รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากร

²⁷ ข้อ 25 สำนักงานสรรพากรภาค 1 - 12 มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่ที่รับผิดชอบดังต่อไปนี้

(6) ตอบข้อหารือทางภาษีอากร

²⁸ ข้อ 15 กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(4) ให้บริการทางกฎหมาย รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากร และดำเนินคดีแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ชำระภาษีอากรไม่ถูกต้อง

²⁹ ข้อ 8 กองกฎหมาย มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(6) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

กรมสรรพากรขอความคิดเห็นจึงถือได้ว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรย่อมถือเป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรอย่างหนึ่งด้วย

3.1.2 ความหมายหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

กรมสรรพากรไทยได้วางแนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือภาษีอากรไว้เพื่อให้หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นสามารถปฏิบัติดำเนินการไปในทางเดียวกันกล่าวคือมีแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่กม.1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550³⁰และมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่กม.2 /2550 ประกาศ ณ 22 มิถุนายน พ.ศ.2550³¹ เรื่องการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรจากการศึกษาพบว่าแนวทางปฏิบัติในการตอบข้อหารือภาษีอากรได้กำหนดความหมายหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร ดังนี้

หนังสือตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร หมายความว่า การให้ความเห็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือ

หนังสือหารือ หมายความว่า หนังสือหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร

3.2 ประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยเป็นมาตรการที่ช่วยให้การจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถมีความรู้และความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรแลทราบแนวทางการปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง อนึ่งการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่ได้มีการแบ่งประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรอย่างชัดเจน แต่จากการศึกษาพบว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภทดังนี้คือ 1.คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร 2.คำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร 3.หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย

3.2.1 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

เนื่องจากความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบันกับให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรบางกรณีซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดินและเป็นกรณีฉุกเฉินที่มีความจำเป็นรีบด่วนในอันที่จะรักษาความมั่นคงในทางเศรษฐกิจจึงได้มีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11)พ.ศ. 2525 โดยให้เพิ่มหมวด 1

³⁰ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่กม.1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550

³¹ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่กม.2 /2550 ประกาศ ณ 22 มิถุนายน พ.ศ.2550

ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์และอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร รายละเอียดดังต่อไปนี้

องค์ประกอบของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

มาตรา 13 ทวิ บัญญัติว่า ให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการ

ให้คณะกรรมการแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

การอยู่ในตำแหน่งตามวาระของกรรมการ

มาตรา 13 ทรี บัญญัติว่า ให้กรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งตามมาตรา ๑๓ ทวิ มีวาระอยู่ในตำแหน่งคราวละสามปี กรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระอาจได้รับแต่งตั้งเป็นกรรมการอีกได้

การพ้นจากตำแหน่งตามวาระของกรรมการ

มาตรา 13 จัตวา บัญญัติว่า นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระตามมาตรา ๑๓ ทรี กรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งพ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

- (1) ตาย
- (2) ลาออก
- (3) รัฐมนตรีให้ออก
- (4) เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นบุคคลล้มละลาย
- (5) ได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

ในกรณีที่กรรมการพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ ให้รัฐมนตรีแต่งตั้งผู้อื่นเป็นกรรมการแทน

กรรมการซึ่งได้รับแต่งตั้งตามวรรคสอง อยู่ในตำแหน่งได้เพียงเท่ากำหนดเวลาของผู้ซึ่งตนแทน

องค์ประชุมของคณะกรรมการ

มาตรา 13 เบญจ บัญญัติว่า การประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงเป็นองค์ประชุม

ถ้าประธานกรรมการไม่อยู่ในที่ประชุม ให้กรรมการเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

มติของคณะกรรมการให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

กรรมการเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

มาตรา 13 บัญญัติว่า ให้กรรมการในคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

มาตรา 13 สัตตบัญญัติว่า คณะกรรมการตามมาตรา 13 ทวิ มีอำนาจ

- (1) กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่
- (2) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร
- (3) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น
- (4) ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษีอากร

การกำหนดตาม (1) และ (2) เมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตาม (3) ให้เป็นที่สุดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมีให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นในกรณีที่มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

กรณีที่กรรมการเข้าประชุมหรือลงมติไม่ได้

มาตรา 13 อัญฐ บัญญูที่ว่า กรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ซึ่งมีส่วนได้เสียในเรื่องใดที่ต้องวินิจฉัยตามมาตรา 13 สัตต (3) จะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมีได้

จากหลักกฎหมายข้างต้นเห็นได้ว่า คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาและผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็น กรรมการและให้คณะกรรมการแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ โดย คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีอำนาจหน้าที่ตามที่ กฎหมายกำหนดซึ่งหน้าที่สำคัญประการหนึ่งของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรคือ การวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นและให้ถือว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรกรณีที่วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น นั้นเป็นที่สุดกล่าวคือจะมีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมิให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ในกรณีที่มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงาน เจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงสามารถนำเอาผลของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมาปรับใช้เป็น แนวทางในการเสียภาษีได้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปกับผู้เสีย ภาษีจนกว่าจะถูกยกเลิกเพิกถอนไปในภายหลัง โดยอาจจะเป็นการถูกยกเลิกเพิกถอนโดยคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรหรือโดยคำพิพากษาของศาล อย่างไรก็ตามจากการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดย คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจะให้สิทธิเฉพาะกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีสิทธิขอความเห็นจาก คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถขอความเห็นจากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ อีกทั้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้นมิได้เกิดจากการวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษี เฉพาะรายบุคคล จึงเห็นว่าเป็นมาตรการการให้คำแนะนำทางกฎหมายที่จะยังไม่สามารถให้ความแน่นอนหรือให้ ความชัดเจนในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเต็มที่ แต่ถือได้ว่าคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือหรือภาษีอากรประเภท หนึ่งและจากการศึกษาพบว่ามิใช่ผู้ให้ความเห็นว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้นถือเป็นหนังสือ

ตอบข้อหาหรือภาษีอากรประเภทหนึ่งโดยเป็นการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรอันมีลักษณะเป็นคำวินิจฉัยภาษีอากรล่วงหน้า³²

3.2.2 คำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรอาจออกการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยออกเป็นคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร พิมพ์เผยแพร่ในรูปแบบต่างๆ อาจจะถูกออกในรูปแบบของคำสั่งอธิบดีหรือประกาศอธิบดี เช่น คำสั่งกรมสรรพากร (ป.) หรือคำสั่งกรมสรรพากร (ท.ป.) หรือประกาศกรมสรรพากรหรือประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ได้ทราบถึงแนวทางการตีความหรือการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากร ซึ่งผลในทางกฎหมายของคำสั่งหรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรดังกล่าวแยกพิจารณาได้ ดังต่อไปนี้

1.) กรณีคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร

เป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ออกมาเพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติตาม ไม่มีสภาพบังคับต่อผู้เสียภาษี และไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี เป็นการให้คำแนะนำภาษีอากรที่เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติเพื่อให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามเท่านั้น เช่น คำสั่งกรมสรรพากร (ป.) ซึ่งเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่มีได้ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากรจึงไม่ถือว่าเป็นอนุบัญญัติ เนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรไม่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะออกคำสั่งกรมสรรพากรในเรื่องดังกล่าวที่จะมีสภาพบังคับเป็นการทั่วไปแก่ผู้เสียภาษี แต่อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งให้ผู้ใต้บังคับบัญชาถือปฏิบัติตามเท่านั้น อย่างไรก็ตามคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรแม้จะเป็นเพียงแนวทางการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานภายในของกรมสรรพากรเช่น คำสั่งกรมสรรพากร (ป.) แต่ถือว่าเป็นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรประเภทหนึ่ง เนื่องจากแม้ว่าคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศจะเป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรแต่ผู้เสียภาษีย่อมต้องเข้าใจและศึกษาหลักเกณฑ์ เงื่อนไขต่างๆจากคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศภายในของกรมสรรพากรดังกล่าวด้วยเพื่อนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย

³² อัญพร สวาชมพรรณ, “ปัญหาการคุ้มครองสิทธิของผู้สุจริตที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหาหรือทางภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), หน้า 75.

2. กรณีเป็นคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เป็นการกำหนดแนวทางเป็นการทั่วไป

เป็นการออกคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศโดยอาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากรซึ่งให้อำนาจ โดยเฉพาะโดยประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการออกคำสั่งกรมสรรพากรและมีสภาพบังคับใช้กับผู้เสียภาษีแต่ไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีเช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. หรือประกาศกรมสรรพากร หรือประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ถือว่าคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เป็นการกำหนดแนวทางเป็นการทั่วไปเป็นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรประเภทหนึ่งด้วยเนื่องจากผู้เสียภาษีย่อมต้องเข้าใจและศึกษาหลักเกณฑ์ เงื่อนไขต่างๆจากคำสั่ง คำชี้แจงของกรมสรรพากรที่เป็นการกำหนดแนวทางเป็นการทั่วไปดังกล่าวด้วยเพื่อนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย

3.2.3 หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรออกมาเพื่อตอบข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีอากรขอเข้ามาปรึกษาหรือขอคำแนะนำโดยจะเป็นการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรเกี่ยวกับการตีความกฎหมายหรือชี้แจงแนวทางปฏิบัติของฝ่ายสรรพากรที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีอากรช่วยให้ผู้เสียภาษีนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน จากการศึกษาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายของฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่ได้มีการกำหนดประเภทอย่างชัดเจนแต่เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าอาจแบ่งประเภทหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรได้ 2 รูปแบบดังต่อไปนี้

1. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยลายลักษณ์อักษร

เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้มีหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรและต้องการให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ตอบกลับถึงประเด็นข้อเท็จจริงและกฎหมายเกี่ยวกับการตีความกฎหมายภาษีอากรหรือชี้แจงแนวทางปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมาเป็นลายลักษณ์อักษร โดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรด้วยลายลักษณ์อักษรจะมีผลเฉพาะเพียงผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเท่านั้น

2. การตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา

เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้เข้ามาสอบถามถึงประเด็นข้อเท็จจริงและกฎหมายเกี่ยวกับการตีความกฎหมายภาษีอากรหรือชี้แจงแนวทางปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีด้วยวาจาโดยอาจจะใช้วิธีการโทรศัพท์เข้ามาสอบถามหรือเดินทางเข้ามาสอบถามยังหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษี โดยการตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจาส่วนใหญ่

จะเป็นเพียงข้อกฎหมายทั่วไปที่ไม่มีความซับซ้อนไม่ลงลึกในรายละเอียดเหมือนการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรในรูปแบบอื่นๆข้างต้น

3.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องและขั้นตอนการจัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

ในการพิจารณาหน่วยงานที่มีอำนาจและขั้นตอนการพิจารณาการตอบข้อหาหรือภาษีอากรกรมสรรพากรต้องพิจารณาจากแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550³³ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับหน่วยงานที่มีอำนาจและขั้นตอนการตอบข้อหาหรือภาษีอากรของหน่วยงานภายในกรมสรรพากร ดังนี้

3.3.1 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร

สำนักงานเลขานุการกรม

เมื่อสำนักงานเลขานุการกรมได้รับหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรหรือหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นหรือหน่วยงานเอกชน ให้เสนอหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรดังกล่าวแก่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายเพื่อสั่งการให้ส่งหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรดังกล่าวแก่สำนักกฎหมาย สำนักบริหารการภาษีขนาดใหญ่หรือสำนักงานสรรพากรภาคแล้วแต่กรณี

สรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

เมื่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรให้ส่งหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรดังกล่าวให้แก่สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้นเว้นแต่กรณีที่ผู้หาหรือเป็นรายที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้ส่งหนังสือข้อหาหรือดังกล่าวให้แก่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

ให้พิจารณาตอบข้อหาหรือปัญหาภาษีอากรสำหรับหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรต่อไปนี้

- 1) หนังสือข้อหาหรือภาษีอากรที่ได้รับจากสำนักงานเลขานุการกรม
- 2) หนังสือข้อหาหรือภาษีอากรที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่อยู่ในเขตท้องที่รับผิดชอบ

³³ แนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550

3) หนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของเอกชนหรือหน่วยงานของรัฐอื่นที่อยู่ในเขตท้องที่รับผิดชอบที่หาหรือ สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารกิจการขนาดใหญ่โดยตรงและในกรณีหนังสือข้อหาหรือภาษีดังกล่าวมีประเด็นปัญหากฎหมายภาษีอากรที่กรมสรรพากร ยังไม่เคยมีแนววินิจฉัยมาก่อนให้ทำหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรกรมสรรพากร โดยจะต้องพิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นด้วย

สำนักกฎหมาย

ให้สำนักกฎหมายพิจารณาตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากร สำหรับหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรที่ได้รับจากสำนักงานเลขานุการกรมและหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรที่ขอหาหรือสำนักกฎหมายโดยตรง โดยเจ้าหน้าที่มีหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ได้รับจากผู้หาหรือเพื่อรายงานเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายพิจารณาสั่งการ

คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์คำร้อง

คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์คำร้องจะพิจารณาให้ความเห็นกฎหมายเกี่ยวกับปัญหาภาษีอากรตามที่อธิบดีสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีสรรพากรมอบหมายขอความเห็น สำหรับการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์คำร้องให้เป็นไปตามคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์คำร้อง

3.3.2 ขั้นตอนการพิจารณาหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร

เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรเป็นแนวทางเดียวกันกรมสรรพากรจึงกำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ดังต่อไปนี้

“หน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากร” หมายความว่า สำนัก กลุ่มงาน กอง สำนักงานเลขานุการกรม ศูนย์ สำนักงานสรรพากรภาค

“คณะกรรมการ กพอ. หมายความว่า คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง

“คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร” หมายความว่า คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

โดยการพิจารณาตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรให้กรมสรรพากรปฏิบัติดังนี้³⁴

1. การหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ต้องดำเนินการพิจารณาตอบทันทีโดยให้เจ้าหน้าที่เสนอผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสรรพากรภาค แล้วแต่กรณี เพื่อพิจารณาสั่งการให้ยุติเรื่อง

1.1 กรณีหาหรือโดยแจ้งข้อเท็จจริงเปลี่ยนแปลงกลับไปกลับมาเพื่อให้ได้คำวินิจฉัยไปเลือกปฏิบัติเป็นประโยชน์แก่ตน

1.2 กรณีหาหรือโดยไม่มีหรือไม่นำเอกสารหรือสัญญาประกอบการพิจารณาตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่

1.3 กรณีหาหรือแทนลูกค้าหรือลูกความแต่ไม่ยอมเปิดเผยชื่อและสถานที่อยู่ของลูกค้าหรือของลูกความตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่

1.4 กรณีหาหรือปัญหาข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาได้รับแจ้งเป็นหนังสือจากหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรตามข้อ 1 สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาเฉพาะเรื่องที่อยู่ในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินหรืออยู่ในระหว่างการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรืออยู่ในระหว่างการดำเนินคดีในศาล (แก้ไขเพิ่มเติมโดยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 2/2550 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2550 ให้บังคับตั้งแต่วันที่ 22 มิถุนายน 2550 เป็นต้นไป)

1.5 กรณีหาหรือปัญหาข้อกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ผู้หาหรือสมมติขึ้น

1.6 กรณีผู้หาหรือมีหนังสือแจ้งเพื่อขอยุติเรื่อง

1.7 กรณีอื่น ๆ ที่สำนักกฎหมาย สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือสำนักงานสรรพากรภาค เห็นว่าไม่สมควรตอบและได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายแล้ว

2. กรณีเจ้าหน้าที่ได้สอบถามข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเป็นหนังสือให้ระงับการพิจารณาตอบข้อหาหรือดังกล่าวไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับแจ้งข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเป็นหนังสือจากผู้หาหรือ

³⁴ เรื่องเดียวกัน

3. กรณีหนังสือหารือของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรหากหน่วยงานที่เป็นผู้หารือนั้นไม่ได้พิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นให้ส่งเรื่องคืนหน่วยงานนั้นเพื่อให้ความเห็นทางกฎหมายก่อน

4. กรณีข้อเท็จจริงตามหนังสือหารือเพียงพอที่จะพิจารณาได้ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาทำความเข้าใจดังต่อไปนี้

4.1 กรณีประเด็นที่หารือเป็นเรื่องที่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดไว้แล้วหรือเป็นกรณีที่กรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรหรือศาลฎีกา แล้วแต่กรณีเคยมีแนววินิจฉัยไว้แล้วให้เจ้าหน้าที่พิจารณาตอบข้อหารือ โดยการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมายหรือเทียบเคียงตามแนววินิจฉัยดังกล่าวแล้วเพื่อเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น

4.2 กรณีประเด็นที่หารือไม่มีแนววินิจฉัย

4.2.1 สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้หน่วยงานดังกล่าวทำหนังสือหารือสำนักกฎหมาย โดยให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นประกอบด้วย

4.2.2 สำนักกฎหมายให้เจ้าหน้าที่พิจารณาข้อเท็จจริงตามที่ปรากฏในหนังสือหารือโดยการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมายแล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายพิจารณาสั่งการ ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเห็นสมควรจะส่งเรื่องให้คณะกรรมการ กพอ.พิจารณาเพื่อความรอบคอบก็ได้

4.3 กรณีเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับแนววินิจฉัยเดิมและประสงค์ให้กรมสรรพากรพิจารณาทบทวนแนววินิจฉัยดังกล่าว

4.3.1 สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้หน่วยงานดังกล่าวทำหนังสือหารือสำนักกฎหมายโดยให้ความเห็นทางกฎหมายในเบื้องต้นประกอบด้วย

4.3.2 สำนักกฎหมายให้เจ้าหน้าที่พิจารณาโดยรวบรวมข้อเท็จจริงข้อกฎหมายและแนวคำวินิจฉัยต่าง ๆ โดยแสดงเหตุผลที่ไม่เห็นด้วยแล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตาม ลำดับชั้นเพื่อพิจารณาเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายพิจารณาสั่งการในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเห็นสมควรจะส่งเรื่องให้ คณะกรรมการ กพอ. พิจารณาเพื่อความรอบคอบก็ได้

5. การพิจารณาของคณะกรรมการ กพอ.

5.1 เมื่อคณะกรรมการ กพอ. ได้พิจารณาและมีมติในเรื่องใดแล้ว ให้เลขานุการ กพอ. จัดบันทึกรายงานการประชุมของแต่ละเรื่องติดสำนวนไว้เป็นหลักฐาน แล้วเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อเสนออธิบดีสั่งการ ให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามมติ กพอ. ที่อธิบดีสั่งการแล้ว

5.2 ในกรณีที่คณะกรรมการ กพอ. มีมติให้ส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเพื่อพิจารณาวินิจฉัย ให้เจ้าหน้าที่รายงานความเห็นของคณะกรรมการ กพอ. ตามมติดังกล่าว เสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อให้อธิบดีสั่งการต่อไป เมื่ออธิบดีสั่งการแล้ว ให้เลขานุการคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดำเนินการ นัดประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรต่อไป

6) การพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีคำวินิจฉัยปัญหา กฎหมายภาษีอากรในเรื่องใดแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหาหรือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามคำวินิจฉัยดังกล่าว

7) การพิจารณายกเลิกหนังสือตอบข้อหาหรือกรณีผู้หรือมีหนังสือแจ้งกรมสรรพากรเพื่อขอให้ทบทวนหนังสือตอบ ข้อหาหรือกรณีเจ้าหน้าที่เห็นควรยกเลิกหนังสือตอบข้อหาหรือให้ปฏิบัติตาม 4.3

3.5 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย

ปัจจุบันยังเป็นปัญหาว่าหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยมีสถานะทางกฎหมาย หรือไม่ เนื่องจากยังไม่มีกฎหมายฉบับใดกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรมีสถานะทาง กฎหมายเช่นใด ดังนั้น การพิจารณาว่าหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรมีสถานะทางกฎหมายอย่างไรจะต้อง พิจารณาจากเครื่องมือของฝ่ายปกครองในการกระทำทางปกครอง อีกทั้งพิจารณาจากแนวทางการปฏิบัติ กรมสรรพากรและจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำสั่งศาลปกครองสูงสุดซึ่งรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.5.1 พิจารณาจากเครื่องมือของฝ่ายปกครองในการกระทำทางปกครอง

การกระทำทางปกครอง หมายถึงการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง องค์กรอื่นของรัฐหรือองค์กร เอกชนที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับดังเช่นพระราชบัญญัติแทนและ ในนามขององค์กรดังกล่าวแต่เพียงฝ่ายเดียวเพื่อแสดงเจตนาให้ปรากฏต่อบุคคลหรือคณะบุคคลว่าตนประสงค์จะ ให้เกิดผลทางกฎหมายเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างองค์กรดังกล่าวกับบุคคลนั้นหรือคณะบุคคลนั้นโดยที่

บุคคลนั้นหรือคณะบุคคลนั้นไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอม³⁵ ทั้งนี้การใช้อำนาจดังกล่าวจะต้องเป็นการใช้อำนาจทางปกครองในการจัดทำบริการสาธารณะเพื่อสนองความต้องการของส่วนรวมที่มีความหลากหลายด้วย

จากการศึกษาพบว่ามีแนวความเห็นทางวิชาการที่จำแนกประเภทการกระทำทางปกครองออกเป็น 2 แนวทางคือ แนวทางแรกจำแนกการกระทำทางปกครองเป็น 2 ลักษณะได้แก่ การกระทำทางปกครองในลักษณะที่เป็นนิติกรรม (Juristic Act) และการกระทำทางปกครองในลักษณะที่เป็นปฏิบัติการ (Real Act)³⁶ โดยอาจเรียกการกระทำทางปกครองทั้งสองลักษณะดังกล่าวได้นิติกรรมทางปกครองและปฏิบัติการทางปกครอง³⁷ ส่วนแนวทางที่สองนั้นจะแบ่งการกระทำทางปกครองออกเป็น 2 ประเภทคือการกระทำในทางข้อเท็จจริงหรือปฏิบัติการทางปกครองและการกระทำที่มุ่งต่อผลในทางกฎหมาย³⁸ แต่อย่างไรก็ตามในเอกัตศึกษานี้ผู้เขียนจะพิจารณาการกระทำทางปกครองตามแนวทางแรกที่แบ่งการกระทำทางปกครองออกเป็นนิติกรรมทางปกครองและปฏิบัติการทางปกครองเท่านั้น

1. การกระทำทางปกครองในลักษณะที่เป็นนิติกรรม (Juristic Act)

นิติกรรมทางปกครองเป็นนิติกรรมที่องค์กรฝ่ายปกครองสามารถแสดงเจตนากำหนดหน้าที่ให้เอกชนได้ฝ่ายเดียว โดยที่เอกชนไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอมด้วยซึ่งต่างจากนิติกรรมในกฎหมายแพ่งหรือกฎหมายเอกชนที่ฝ่ายเอกชนไม่สามารถกำหนดหน้าที่ให้บุคคลอื่นโดยที่เขาไม่ยินยอมมิได้ โดยนิติกรรมทางปกครองส่วนใหญ่อยู่ในลักษณะที่เป็นการสั่งการหรือให้กระทำการหรือละเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งหรืออีกนัยหนึ่งก็คือ การกำหนดหน้าที่ให้กับบุคคลนั่นเอง การกระทำทางปกครองในลักษณะที่เป็นนิติกรรมมีลักษณะสำคัญอยู่ 4 ประการดังต่อไปนี้

1. เป็นการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นซึ่งมีค่าบังคับเช่นพระราชบัญญัติแทนและในนามขององค์กรดังกล่าวเพื่อแสดงเจตนาให้ปรากฏต่อบุคคลคนหนึ่งหรือคณะบุคคลคนหนึ่ง

³⁵ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “การกระทำทางปกครอง,” ในอาจารย์บุชาธรรมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปีศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ, สมคิด เลิศไพฑูริย์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพฯ: สมาคมกฎหมายมหาชน แห่งประเทศไทย, 2545), หน้า 281.

³⁶ สมยศ เชื้อไทย, “การกระทำทางปกครอง,” *วารสารนิติศาสตร์* หน้า 61-62.

³⁷ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “การกระทำทางปกครอง,” เอกสารประกอบการฝึกอบรมหลักสูตรพนักงานคดีปกครองระดับต้น รุ่นที่ 3, หน้า 13, อ้างถึงใน วสุวรรค์ ทองโคกสี, “เขตอำนาจศาลปกครองและเงื่อนไขการฟ้องคดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งของฝ่ายปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ สาขากฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 16.

³⁸ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง*, หน้า 72.

2. เจตนาที่องค์กรดังกล่าวแสดงให้ปรากฏต่อบุคคลคนหนึ่งหรือคณะบุคคลคณะหนึ่งต้องเป็นเจตนาที่จะก่อให้เกิดผลทางกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนั้น จึงไม่รวมถึงการที่องค์กรดังกล่าวประกาศความตั้งใจว่าจะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดหรือเพียงแต่ขอความร่วมมือหรือเตือนให้บุคคลหรือคณะบุคคลกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด

3. ผลทางกฎหมายที่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองประสงค์จะให้เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของตนนั้นคือการสร้างความสัมพันธ์ทางกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลสองฝ่ายโดยฝ่ายหนึ่งมีอำนาจหรือมีสิทธิเรียกร้องให้อีกฝ่ายหนึ่งกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลดังกล่าวนั้น ย่อมมีผลเป็นการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้งรับหรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้น

4. นิติสัมพันธ์ดังกล่าวข้างต้นต้องเป็นนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นโดยเจตนาที่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง องค์กรอื่นของรัฐ หรือองค์กรเอกชนแสดงออกมาแต่เพียงฝ่ายเดียวโดยที่บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งเป็นคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ดังกล่าวไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอม

ประเภทของนิติกรรมทางปกครองอาจจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ กฎและคำสั่งทางปกครอง

1.นิติกรรมทางปกครองที่เป็นกฎ³⁹

“กฎ” มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองพ.ศ. 2542 ได้ให้คำนิยามของคำว่า กฎ ไว้ว่า หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบข้อบังคับหรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

จากคำนิยามข้างต้นเห็นได้ว่า กฎ เป็นบทบัญญัติหรือข้อความ เป็นข้อ ๆ ในเอกสารที่เรียกว่าพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับหรือในเอกสารที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดย ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะกล่าวคือ เป็นข้อความที่กำหนดบังคับให้บุคคลโดยทั่วไป ไม่ใช่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ห้ามมิให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งหรืออนุญาตให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งในกรณีทั่วไป ไม่ใช่กรณีใดกรณีหนึ่งเป็น

³⁹ จีรพงษ์ เกียรติธำรงกุล, “การแสดงผลประกอบคำสั่งทางปกครอง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2543), หน้า 13-14.

การเฉพาะจึงสรุปได้ว่า กฎ คือบทบัญญัติที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

2.นิติกรรมทางปกครองที่เป็นคำสั่งทางปกครอง⁴⁰

“คำสั่งทางปกครอง” มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดคำนิยามของคำสั่งทางปกครองไว้ว่า เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราวเช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรองและการรับจดทะเบียนแต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

จากคำนิยามข้างต้นจะเห็นได้ว่า การที่จะวินิจฉัยว่ากรณีใดบ้างที่จะเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากเนื้อหาของคำสั่งเป็นสำคัญตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยสามารถแยกองค์ประกอบซึ่งเป็นสาระสำคัญของคำสั่งทางปกครองได้ 5 ประการดังต่อไปนี้

1. เป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่

มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดคำนิยามคำว่า เจ้าหน้าที่ หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคลซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจหรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น เมื่อได้พิจารณาจากคำจำกัดความของคำว่า เจ้าหน้าที่ เห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่อาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคลก็ได้ อย่างไรก็ตามแม้มาตรา 5 จะกำหนดเอาไว้ว่าคำสั่งทางปกครองต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ แต่ก็ไม่สามารถสรุปได้ว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่ทั้งหมดนั้นถือเป็นการออกคำสั่งทางปกครองทุกกรณี ในการจะพิจารณาว่าการกระทำใดของเจ้าหน้าที่นั้นเป็นคำสั่งทางปกครองยังต้องพิจารณาให้ครบองค์ประกอบตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 การที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ว่าคำสั่งทางปกครองต้องเป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่เท่านั้น แสดงให้เห็นว่า หากเป็นการกระทำของเอกชนโดยทั่วไปไม่สามารถถือได้ว่าการกระทำดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่ก็มีข้อยกเว้นในกรณีที่เอกชนได้รับมอบอำนาจให้ใช้อำนาจรัฐบางประการการใช้อำนาจของเอกชนนั้นก็อาจถือเป็นการคำสั่งทางปกครองได้

⁴⁰ จิรายุ อากฤทธิ, “การแก้ไขเยียวยาความบกพร่องของคำสั่งทางปกครอง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2551), หน้า 5-9.

2. เป็นการใช้อำนาจปกครอง

การกระทำของเจ้าหน้าที่จะถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองได้นั้นต้องเป็นการกระทำอันเกิดจากการใช้อำนาจรัฐอันเป็นอำนาจมหาชนประเภทที่เป็นอำนาจปกครองเนื่องจากอำนาจปกครองนั้นก็ถือว่าเป็นอำนาจรัฐชนิดหนึ่ง ดังนั้น การใช้อำนาจปกครองจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับการใช้อำนาจรัฐคือ เป็นไปในลักษณะอำนาจฝ่ายเดียวที่เหนือกว่าบังคับเอากับเอกชนโดยที่เอกชนไม่ต้องให้ความยินยอมแต่อย่างใดเป็นอำนาจมหาชนที่มีใช้อำนาจในการตรากฎหมายขององค์กรนิติบัญญัติ อำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีขององค์กรตุลาการ หรืออำนาจบริหารในลักษณะที่เป็นอำนาจรัฐบาลโดยเฉพาะ ดังนั้นหากเป็นการออกคำสั่งโดยอาศัยอำนาจอื่นที่มีใช้อำนาจปกครองคำสั่งนั้นจึงมิใช่คำสั่งทางปกครอง

3. เป็นการกำหนดสภาพทางกฎหมาย

คำสั่งทางปกครองจะต้องมีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ซึ่งมุ่งจะให้เกิดผลในทางกฎหมาย คือการที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจทางปกครองกระทำการใดๆจะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลต่อสถานภาพของสิทธิและหน้าที่ของบุคคล การกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมิได้เป็นการก่อกำเนิดนิติสัมพันธ์ขึ้นใหม่ เช่นการให้ข้อมูลข่าวสาร คำแนะนำหรือการอธิบายความเข้าใจไม่ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะไม่มีผลทางกฎหมายที่เกิดขึ้นใหม่เพียงแต่เป็นการกระทำที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งทางปกครองเดิมเท่านั้น

4. เกิดผลเฉพาะกรณี

เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 5 ได้ให้นิยามของ คำสั่งทางปกครองว่า คำสั่งทางปกครองต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่แต่ไม่รวมถึงการออกกฎ ดังนั้นองค์ประกอบอีกประการหนึ่งของคำสั่งทางปกครองก็คือ การเกิดผลเฉพาะกรณีเนื่องจากในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 5 ได้ให้นิยาม ของกฎเอาไว้ว่า กฎ หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ กระทรวง ข้อบัญญัติ ท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ เมื่อนิยามของคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาตรา 5 กำหนดว่าการใช้อำนาจขององค์กรเจ้าหน้าที่ที่ไม่รวมถึงการออกกฎ ดังนั้นคำสั่งทางปกครองจึงต้องเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นรูปธรรมให้มีผลกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งที่สามารถระบุตัวโดยเฉพาะเจาะจงลงไป

5. มีผลภายนอกโดยตรง

แม้องค์ประกอบในข้อนี้ของคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไม่ได้บัญญัติไว้ชัดเจน แต่ทางวิชาการเป็นที่ยอมรับกันว่าการจะเป็นคำสั่งทางปกครองได้นั้น จะมีลักษณะเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ออกไปภายนอกฝ่ายปกครอง องค์ประกอบของคำสั่งทางปกครองในข้อนี้ทำให้คำสั่งทางปกครองนั้นแตกต่างจากคำสั่งภายในฝ่ายปกครอง หากการทำคำสั่งทางปกครองนั้นอยู่ในขั้นตอนการเตรียมการหรือ

พิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองและเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาจะเปลี่ยนแปลงเช่นใดก็ได้กรณีดังกล่าวนี้ถือว่าอยู่
ขั้นตอนที่มีผลภายในทั้งนี้คำสั่งทางปกครองที่สมบูรณ์จะต้องมีการแสดงออกให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองทราบคำสั่ง
นั้น

2. การกระทำทางปกครองในลักษณะที่เป็นปฏิบัติการ (Real Act)

การปฏิบัติการทางปกครอง คือ การกระทำที่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง องค์กรอื่นของรัฐ หรือองค์กร
เอกชน ได้อำนาจอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับเสมอกับพระราชบัญญัติกระทำการแทน
หน่วยงานของรัฐฝ่ายบริหารหรือหน่วยงานอื่นของรัฐและใน นามของหน่วยงานดังกล่าว โดยที่การกระทำนั้นไม่ใช่
นิติกรรมทางปกครอง ดังนั้น ปฏิบัติการทางปกครองจึงเป็นการกระทำทางปกครองในทางกายภาพที่ใช้อำนาจตาม
กฎหมายหรือมีกฎหมายให้อำนาจกระทำการ โดยใช้กำลังร่างกายของบุคคลและยังหมายความรวมถึงการกระทำ
อื่นที่มีใช่เป็นการออกกฎหรือคำสั่งทางปกครองอีกด้วย

จากการศึกษาเมื่อได้พิจารณาการกระทำทางปกครองอันที่ได้กล่าวมาข้างต้นนำวิเคราะห์สถานะทาง
กฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรได้ดังนี้

1. คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรถือเป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรรูปหนึ่ง มิได้เป็น
คำสั่งทางปกครอง เพราะไม่เข้าค่านิยามของคำสั่งทางปกครอง แม้ว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษี
อากรจะถูกจัดทำขึ้นโดยฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าหน้าที่รัฐแต่มิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายอันมีลักษณะเป็นคำสั่งให้ผู้
เสียภาษีต้องปฏิบัติตามกฎหมายและมีได้มีลักษณะในการมุ่งสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร
ที่จะมุ่งก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือเปลี่ยนแปลงหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือโอนหน้าที่ในการเสีย
ภาษีอากรหรือสงวนหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือระงับซึ่งสิทธิในการเสียภาษีอากร และมีได้เกิดผลกับบุคคลผู้
เสียภาษีหรือกลุ่มผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ เนื่องจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นเพียงการ
วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับข้อกฎหมายภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นจึงถือเป็นเพียงการให้ความเห็นทาง
กฎหมาย การให้ข้อมูลข่าวสาร การอธิบายความเข้าใจเท่านั้น มิใช่การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัย
อุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียนจึงไม่ได้ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีตามประมวล
รัษฎากรเปลี่ยนแปลงไป อีกทั้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรก็ไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้
เสียภาษีแม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรกรมสรรพากรก็ไม่สามารถ
บังคับผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

2. คำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร

คำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรถือเป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรรูปหนึ่งมิได้เป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะไม่เข้าค่านิยามของคำสั่งทางปกครอง แม้ว่าคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรถูกจัดทำขึ้นโดยฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าหน้าที่รัฐแต่มิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายอันมีลักษณะเป็นคำสั่งให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามกฎหมายและมิได้มีลักษณะในการมุ่งสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรที่จะมุ่งก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือเปลี่ยนแปลงหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือโอนหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือสงวนหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือระงับซึ่งสิทธิในการเสียภาษีอากรและมิได้เกิดผลกับบุคคลผู้เสียภาษีหรือกลุ่มผู้เสียภาษีโดยเฉพาะเนื่องจาก คำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร เป็นเพียงคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศที่กรมสรรพากรออกมาเพื่อให้ชี้แจง อธิบายเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้ปฏิบัติตามจึงถือเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมาย การให้ข้อมูลข่าวสาร การอธิบายความเข้าใจเท่านั้น มิใช่การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียนจึงไม่ได้ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเปลี่ยนแปลงไป อีกทั้งคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรก็ไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีแม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ปฏิบัติตามคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร กรมสรรพากรก็ไม่สามารถบังคับผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรได้

3. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายของกรมสรรพากรมิได้เป็นกฎเพราะไม่เข้าค่านิยามของคำว่ากฎ เนื่องจากการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย มิได้มีบทกฎหมายแม่บทกำหนดให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะ เป็นพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป มีเพียงแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 เรื่อง การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรและฉบับแก้ไขเพิ่มเติมแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 2/2550 ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ.2550 ที่ได้กำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาการตอบข้อหารือภาษีอากรเท่านั้น

อีกทั้งหนังสือตอบข้อหารือแบบเฉพาะรายของกรมสรรพากรมิได้เป็นคำสั่งทางปกครองเพราะไม่เข้าค่านิยามของคำสั่งทางปกครอง แม้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายจะถูกจัดทำขึ้นโดยฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าหน้าที่รัฐแต่มิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายอันมีลักษณะเป็นคำสั่งให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามกฎหมายและมิได้มีลักษณะในการมุ่งสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรที่จะมุ่งก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสีย

ภาษีอากร หรือเปลี่ยนแปลงหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือโอนหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือสงวนหน้าที่ในการเสียภาษีอากร หรือระงับซึ่งสิทธิในการเสียภาษีอากร และมีได้เกิดผลกับบุคคลผู้เสียภาษีหรือกลุ่มผู้เสียภาษี โดยเฉพาะ เนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย ของกรมสรรพากรเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมาย การให้ข้อมูลข่าวสาร การให้บริการ การอธิบายความเข้าใจเท่านั้น มิใช่การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียนจึงไม่ได้ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเปลี่ยนแปลงไป อีกทั้งหนังสือตอบข้อหารือแบบเฉพาะรายของกรมสรรพากรก็ไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี แม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือแบบเฉพาะรายของกรมสรรพากร กรมสรรพากรก็ไม่สามารถบังคับผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือแบบเฉพาะของกรมสรรพากรได้

ดังนั้นจากการศึกษาเมื่อได้พิจารณาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรการกระทำทางปกครองเห็นว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยทั้ง 3 ประเภทคือ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร คำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรและหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายมิได้เป็นคำสั่งทางปกครองจึงถือได้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่มีสถานะทางกฎหมายไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีอากร

3.5.2 พิจารณาจากแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากร

จากการศึกษาเมื่อได้พิจารณาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรจากแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 พบว่าแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ข้อ 5 กำหนดไว้ว่า การตอบหนังสือหรือตามแนวทางปฏิบัตินี้เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมาย เพื่อให้ผู้หารือใช้ประกอบในการพิจารณาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร ซึ่งผู้หารือยังคงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ทั้งนี้ไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากร ดังนั้นพอจะอนุมานได้ว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นเพียงการให้ความเห็นไม่มีสถานะทางกฎหมาย ไม่มีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี

3.5.3 พิจารณาจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12466/2547

บริษัท ฮีโน่คอมพิวเตอร์ซิสเต็มส์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์

กรมสรรพากร จำเลย

เมื่อข้อเท็จจริงได้ความว่าสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทฮีโน่มอเตอร์ส จำกัด ได้ทำเป็นหนังสือ โปรแกรมที่ผลิตตามสัญญาโจทก์ทำการผลิตในประเทศไทย โดยบริษัทดังกล่าวเป็นผู้กำหนดรูปแบบและรายละเอียดต่าง ๆ และโจทก์ส่งมอบโปรแกรมที่ผลิตให้แก่บริษัทดังกล่าวซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามกฎหมายของต่างประเทศ มีสำนักงานอยู่ที่กรุงโตเกียว ประเทศญี่ปุ่น กับไม่ปรากฏว่าได้มีการนำโปรแกรมดังกล่าวมาใช้ในประเทศไทย กรณีจึงต้องด้วยบทบัญญัติตาม ป.รัษฎากร มาตรา 80/1 (2) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 แล้ว จึงต้องใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดขายหรือรายรับของโจทก์ที่ได้รับตามสัญญาดังกล่าว สำหรับบันทึกข้อความตอบข้อหารือที่ กค 0811/พ.1501 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2542 เป็นเพียงความเห็นของเจ้าหน้าที่ของจำเลย และไม่ปรากฏเหตุผลประกอบความเห็นดังกล่าวแต่อย่างใด จึงรับฟังไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10337/2559

ฟิลลิป มอร์ริส (ไทยแลนด์) ลิมิเต็ด โจทก์

กรมสรรพากร จำเลย

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.85/2542 ข้อ 2 (1) กำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยาสูบที่นำเข้าจากต่างประเทศกรณีเป็นบุหรี่ยิกาแรตที่กรมสรรพสามิตได้กำหนดราคาขายปลีกไว้ตามความในมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ให้คำนวณมูลค่าของบุหรี่ยิกาแรตโดยหักจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกบุหรี่ยิกาแรต พร้อมทั้งยกตัวอย่างวิธีการคำนวณ จึงเห็นได้ว่า คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวเพียงแต่นำความในมาตรา 79/5 (2) ซึ่งบัญญัติให้ใช้ราคาขายปลีกที่หักภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมาออกเป็นคำสั่งเท่านั้น แต่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดว่าจำนวนเต็มของราคาขายปลีกนั้นจะต้องคำนวณอ้างอิงจากราคาใด จึงมิได้เป็นการออกคำสั่งเกินขอบเขตแห่งบทบัญญัติมาตรา 79/5 (2) ส่วนประกาศกรมสรรพสามิตเรื่องกำหนดราคาขายปลีกที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ฉบับลงวันที่ 18 กันยายน 2549 และวันที่ 30 มีนาคม 2550 ก็เป็นการกำหนดราคา

ขายปลีกยาสูบชนิดบุหรี่ซิการ์เรตที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรของผู้ได้รับอนุญาตขายยาสูบประเภท 3 ซึ่งขายได้ครั้งละไม่เกิน 1,000 มวน จึงไม่มีผลบังคับแก่โจทก์ซึ่งเป็นผู้ได้รับอนุญาตขายยาสูบประเภท 1 ซึ่งขายโดยไม่จำกัดจำนวน เมื่อไม่มีข้อเท็จจริงอื่น ฐานภาษีสำหรับราคาขายปลีกบุหรี่ซิการ์เรตของโจทก์ย่อมขึ้นอยู่กับราคาตั้งขายปลีกแก่บุคคลทั่วไปตามความเป็นจริง ซึ่งโจทก์เป็นผู้แนะนำราคาขายปลีกแก่ผู้ค้าปลีกของโจทก์ โจทก์ย่อมต้องรู้ราคาขายปลีกแก่บุคคลทั่วไปสำหรับสินค้าของโจทก์เป็นอย่างดีและมีหน้าที่ต้องนำราคาขายปลีกนั้นมาคำนวณเป็นฐานภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่จำเลย เมื่อโจทก์ออกไปกำกับภาษีขายและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่จำเลยโดยใช้ฐานภาษีที่คำนวณจากราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศกรมสรรพสามิต ย่อมแสดงให้เห็นว่าโจทก์ยอมรับเอาราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศกรมสรรพสามิตมาเป็นราคาตั้งขายปลีกแก่บุคคลทั่วไปที่แท้จริงจึงเป็นการกระทำของโจทก์เองและปรากฏว่า ลูกค้าของโจทก์ได้นำไปกำกับภาษีขายของโจทก์ไปใช้เป็นภาษีซื้อแล้ว โจทก์จึงไม่อาจยกผลจากการกระทำดังกล่าวมาเป็นข้ออ้างเพื่อขอคืนภาษีจากจำเลยได้

การตอบข้อหารือของจำเลยเป็นการให้บริการแก่ประชาชนอันเป็นสิทธิของผู้เสียภาษี แต่การตอบข้อหารือของหน่วยงานรัฐย่อมขึ้นอยู่กับข้อจำกัดในเรื่องระดับชั้นของเจ้าพนักงานผู้ตอบข้อหารือเอง ข้อจำกัดในเรื่องอำนาจหน้าที่ขององค์กรที่ตอบข้อหารือ ข้อจำกัดในเรื่องข้อเท็จจริงที่จำเป็นและเพียงพอแก่การตอบข้อหารือแต่ละกรณี และข้อจำกัดในเรื่องคำถามของผู้ขอหารือเองด้วยว่ามีความชัดเจนหรือครบถ้วนมากน้อยเพียงใด ผลของการตอบข้อหารือเป็นแนวทางแก่ผู้เสียภาษีได้ภายใต้ข้อจำกัดดังกล่าว เมื่อจำเลยตอบข้อหารือไปภายใต้ข้อจำกัดของข้อเท็จจริงเท่าที่ปรากฏจากการสอบถามของโจทก์ในเวลานั้นและเป็นการตอบข้อหารือในปี 2542 ซึ่งไม่เป็นปัญหาต่อโจทก์ในเวลานั้น หากต่อมาโจทก์เห็นว่าราคาขายปลีกจริงต่ำกว่าราคาตามประกาศกรมสรรพสามิตอันทำให้การยื่นแบบรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ราคาตามประกาศกรมสรรพสามิตทำให้โจทก์เสียหาย โจทก์ก็ต้องสอบถามจำเลยเพื่อให้ตอบข้อหารือใหม่โดยระบุข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาขายปลีกตามความเป็นจริงหรือจะยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงราคาขายปลีกตามที่โจทก์อ้างก็ได้ จึงเป็นความบกพร่องของโจทก์เอง โจทก์จึงไม่อาจยกเอาหนังสือตอบข้อหารือของจำเลยมาอ้างเป็นเหตุจำเป็นที่ทำให้โจทก์ต้องยื่นแบบแสดงรายการโดยใช้ฐานภาษีที่คำนวณจากราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศกรมสรรพสามิตได้

ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับลงวันที่ 18 กันยายน 2549 และวันที่ 30 มีนาคม 2550 ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 23 แห่ง พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 เพื่อมิให้มีการขายบุหรี่ซิการ์เรตเกินราคาที่กำหนดโดยบัญญัติโทษปรับแก่ผู้ฝ่าฝืน จึงเป็นการประกาศกำหนดราคาสูงสุดเพื่อคุ้มครองผู้บริโภคเท่านั้น แต่เมื่อโจทก์เป็นผู้แนะนำราคาขายปลีกแก่ผู้ค้าของโจทก์เอง โจทก์จึงกำหนดราคาขายปลีกบุหรี่ซิการ์เรตต่ำกว่าประกาศกรมสรรพสามิตได้ จึงฟังไม่ได้ว่าจำเลยเป็นฝ่ายบังคับให้โจทก์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ราคาขายปลีกตามประกาศกรมสรรพสามิต ส่วนคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกที่โจทก์อ้างก็เป็นการวินิจฉัยถึงประกาศกรมสรรพสามิตซึ่งปัจจุบันได้ถูกยกเลิกไปแล้ว และมีได้วินิจฉัยไปถึงความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่ง

กรมสรรพากรที่ ป.85/2542 และที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกมีคำวินิจฉัยว่า กรมสรรพากรใช้วิธีการที่แตกต่างไปจากวิธีการปกติในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งเป็นผลให้ค่าการตลาดของ บุหรี่ซิการ์เรตนำเข้าสู่สูงกว่าที่ควรจะเป็นนั้น ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าจำเลยได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดค่า การตลาดนั้นด้วย การที่จำเลยเพียงออกคำสั่งเพื่อวางแนวทางปฏิบัติให้โจทก์ยื่นแบบแสดงราคาขายในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มเองได้ จึงหาเป็นการเลือกปฏิบัติต่อโจทก์โดยไม่เป็นธรรมไม่

ดังนั้นจากการศึกษาเมื่อได้พิจารณาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรจากแนวคำ พิพากษาศาลฎีกา เห็นว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นการให้บริการแก่ประชาชนอันเป็นสิทธิของผู้เสียภาษี เป็นการให้ความเห็นทางกฎหมาย ไม่มีสถานะทางกฎหมายที่จะผูกพันกรมสรรพากรให้ต้องปฏิบัติตาม อีกทั้งผู้เสีย ภาษีก็ไม่สามารถยกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรกล่าวอ้างต่อกรมสรรพากรได้

3.5.4 พิจารณาจากแนวคำสั่งศาลปกครองสูงสุด

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 33/2546

คดีนี้มีประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยคือ การที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือลับ ที่ นศ 0014/448 ลงวันที่ 15 มิถุนายน 2544 ตอบข้อหารือตามที่ผู้ฟ้องคดีมีหนังสือสอบถามมานั้นเป็นคำสั่งทางปกครองที่ทำให้ผู้ฟ้องคดีได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย โดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้อันมีลักษณะเป็นคดีพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง หรือไม่ พิจารณาแล้วเห็นว่า การกระทำอันเป็นเหตุแห่งการฟ้องคดีนี้คือการที่ ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือ ที่ นศ 0018/558 ลงวันที่ 15 มิถุนายน 2544 ไปถึงผู้ฟ้องคดี เพื่อตอบข้อหารือตามที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือสอบถามมายัง ผู้ฟ้องคดี ซึ่งผู้ฟ้องคดี ได้หารือปัญหาดังกล่าวไปยังกระทรวงมหาดไทยและได้ตอบข้อหารือไปยังผู้ฟ้องคดี ตามที่ได้รับแจ้งจากกระทรวงมหาดไทย โดยกระทรวงมหาดไทยแจ้งว่าผู้ฟ้องคดีควรดำเนินการต่อไป ตามข้อ 14 ของระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยหลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ประกอบกับข้อ 6.1 ของหนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ มท 0313.6/ว 2092 ลงวันที่ 1 กรกฎาคม 2550 โดยสั่งการตามความเห็นของกระทรวงการคลัง หรือปฏิบัติตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย ด่วนมาก ที่ มท 0313.6/ว 3143 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2542 โดยแย้งความเห็นของกระทรวงการคลังและส่งเรื่องให้ผู้ว่าราชการ จังหวัดวินิจฉัยสั่งการความเห็นแย้งดังกล่าว ดังนั้น การตอบข้อหารือดังกล่าวของผู้ฟ้องคดีจึงมิใช่การวินิจฉัยสั่ง การตามกฎหมาย เป็นเพียงการตอบข้อหารือให้ผู้ฟ้องคดี ปฏิบัติตามระเบียบที่มีอยู่แล้ว มิใช่คำสั่งที่สั่งให้ผู้ฟ้องคดี ดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด เมื่อผู้ฟ้องคดีได้รับแจ้งคำตอบข้อหารือดังกล่าวแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับคำตอบข้อ หารือ ในเรื่องที่จะต้องมีการคำสั่งตามความเห็นของกระทรวงการคลัง ผู้ฟ้องคดีก็ชอบที่จะแย้งความเห็น ของ กระทรวงการคลังไปยังผู้ว่าราชการจังหวัดเพื่อวินิจฉัยสั่งการความเห็นแย้งดังกล่าว แต่ผู้ฟ้องคดีก็ได้ดำเนินการ ตามนัยดังกล่าวแต่อย่างใด ประกอบกับการกระทำของผู้ฟ้องคดี ในฐานะผู้มีอำนาจกำกับดูแลเทศบาลซึ่งจะมี ผลบังคับตามกฎหมายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อเป็นการสั่งการตามพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 หรือการวินิจฉัยสั่ง

การกรณีพิเศษ มีความเห็นแย้งความเห็นของกระทรวงการคลังตามระเบียบปฏิบัติของกระทรวงมหาดไทย เท่านั้น ซึ่งในคดีนี้ผู้ถูกฟ้องคดียังไม่มีคำสั่งการที่มีลักษณะเป็นคำสั่งกฎ หรือกระทำการอื่นใด จึงยังไม่มีลักษณะเป็นคดีพิพาท ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 การที่ศาลปกครองชั้นต้นพิพากษา ยกฟ้องนั้น ศาลปกครองสูงสุดเห็นฟ้องด้วยในผล อุทธรณ์ของผู้ฟ้องคดีฟังไม่ขึ้น

ดังนั้นเมื่อได้พิจารณาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรจากแนวคำสั่งศาลปกครองสูงสุดเห็นว่า แม้คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 33/2546 มิได้เป็นเรื่องที่เกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรโดยตรง แต่อาจกล่าวได้ว่าในกรณีที่การตอบข้อหารือที่ได้มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจหน่วยงานฝ่ายปกครองไว้โดยเฉพาะไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไว้ นั้นไม่ถือเป็นการออกคำสั่งทางปกครองที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนเนื่องจากการตอบข้อหารือดังกล่าวของมิใช่การวินิจฉัยสั่งการตามกฎหมายเป็นเพียงการให้คำแนะนำหรือการให้บริการประชาชนเท่านั้น

กล่าวโดยสรุป ปัจจุบันหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของประเทศไทย 3 รูปแบบกล่าวคือ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร และคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรและหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย เมื่อได้พิจารณาจากเครื่องมือของฝ่ายปกครองในการกระทำทางปกครอง แนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวคำสั่งศาลปกครองสูงสุด พบว่าระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยถือเป็นเพียงการให้บริการแก่ประชาชนอันเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีและเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมาย ไม่มีสถานะทางกฎหมายที่จะผูกพันฝ่ายสรรพากรและผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ส่งผลให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากรส่วนใหญ่ในการปฏิบัติงานตามหน้าที่จึงตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรว่าต้องเสียภาษี เช่นถ้าเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรว่าต้องเสียภาษีก็น่าจะเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย แต่หากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรว่าไม่ต้องเสียภาษีก็น่าจะเป็นเพียงความเห็นของเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากรเท่านั้นย่อมไม่ผูกพันฝ่ายสรรพากร ดังนั้นระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยจึงยังเป็นการบั่นทอนสิทธิของผู้เสียภาษีไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรส่งผล

3.6 กรณีศึกษาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรฝ่ายสรรพากรไทย

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 3.2 ประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่ได้มีการแบ่งประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรอย่างชัดเจน แต่จากการศึกษาพบว่า หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยแบ่งได้เป็น 3 ประเภทคือ 1. คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร 2. คำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร 3. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย ในหัวข้อนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาวิเคราะห์ประเด็นปัญหาของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรฝ่ายสรรพากรไทยในปัจจุบันเพื่อชี้ให้เห็นว่าระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรฝ่ายสรรพากรไทยยังมีปัญหาและไม่ได้รับการแก้ไขปรับปรุงเท่าที่ควรโดยผู้เขียนจะวิเคราะห์ตามหลักวิชาการเพื่อเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าต่อไป

3.6.1 กรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

จากการศึกษาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพบว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ข้อเท็จจริง

กรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจกหรือขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ให้กับพนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกันถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538⁴¹ สั่ง ณ วันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจกให้พนักงานลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษาหรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกันหรือนำหุ้นไปขายให้กับบุคคลดังกล่าวตามข้อตกลงพิเศษในราคาต่ำกว่าราคาตลาด กรณีย่อมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

⁴¹ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้นหรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ

ประจำปีภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น แต่อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรกลับเคยมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายที่ขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในประเด็นเดียวกัน กล่าวคือกรมสรรพากรเคยมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0706/7896⁴² ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 เห็นว่า การได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการซื้อทรัพย์สินกันในราคาถูก ซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไป ของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดจึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

บทวิเคราะห์

ตามที่ได้กล่าวไว้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรหน้าที่สำคัญประการหนึ่งของคือ การวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น โดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ได้วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นนั้นให้ถือเป็นที่สุด กล่าวคือจะมีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด โดยกรมสรรพากรต้องถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นต้นแบบหรือแนวทางในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย ซึ่งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจะเป็นที่สุดจนกว่าจะได้มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมาเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยดังกล่าวและจากแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 ได้กำหนดไว้ว่า การพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีคำวินิจฉัยปัญหากฎหมายภาษีอากรในเรื่องใดแล้วให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรตามคำวินิจฉัยดังกล่าว ดังนั้นกรมสรรพากรจึงไม่มีอำนาจในตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายให้ขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตามจากการศึกษาพบว่าในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมิได้ถือตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรแต่อย่างใดกรมสรรพากรกลับมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายที่ขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร โดยเห็นว่า การได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเป็นการซื้อทรัพย์สินกันในราคาถูกซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไป ของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดจึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อกรมสรรพากรมีการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายในประเด็นเดียวกันแต่กลับมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างกันซึ่งไม่มีความแน่นอน ส่งผลผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารืออันไม่สามารถใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีอย่าง

⁴² หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ กค 0706/7896

ถูกต้องอาจทำให้ผู้เสียหายจะต้องมีความรับผิดชอบปรับและเงินเพิ่มด้วยไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

2.ปัญหาการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในภายหลัง

กรณีศึกษาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 33/2540⁴³เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุด

ข้อเท็จจริง

กรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า นิติบุคคลอาคารชุดซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด เป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 26/2537 ว่านิติบุคคลอาคารชุดซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด เป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรต้องนำเงินกองทุน ค่าใช้จ่ายส่วนกลาง และค่าสาธารณูปโภคที่เรียกเก็บจากเจ้าของห้องชุดมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่ปรากฏว่าต่อมาได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4674-4677/2539 วินิจฉัยให้นิติบุคคลอาคารชุดจำนวน 4 ราย ซึ่งเป็นโจทก์ซึ่งมิได้ดำเนินกิจการใดนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายว่าด้วยอาคารชุดกำหนดไว้ มิใช่ผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ต้องนำเงินกองทุน ค่าใช้จ่ายส่วนกลางและค่าสาธารณูปโภคที่เรียกเก็บจากเจ้าของห้องชุดเพื่อจัดการดูแลทรัพย์สินส่วนกลางและเพื่อประโยชน์ในการจัดการและบริหารอาคารชุดมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้คำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะมีผลบังคับเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้นแต่คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อถึงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุดอื่น ๆ ด้วย คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 33/2540 ว่า เพื่อให้การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุดเป็นไปในลักษณะเดียวกัน ไม่ว่าจะได้มีการฟ้องคดีต่อศาลหรือไม่ จึงให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 26/2537 และวินิจฉัยว่านิติบุคคลอาคารชุดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ซึ่งกระทำการกิจการเฉพาะตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ยังไม่เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับ

⁴³ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 33/2540 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุด

ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องนำเงินกองทุน ค่าใช้จ่ายส่วนกลาง และค่าสาธารณูปโภคที่เป็นค่าไฟฟ้า น้ำประปา โทรศัพท์ หรือค่าใช้จ่ายที่จำเป็นอย่างอื่นที่เรียกเก็บจากเจ้าของห้องชุดมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีศึกษาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560⁴⁴ เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อเท็จจริง

กรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรและค่าปรับอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้นหรือไม่

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528 ว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

แต่ปรากฏว่าต่อมาได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1109/2559 วินิจฉัยว่า ค่าปรับอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่ค่าปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเท่านั้นแต่รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย

แม้คำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะมีผลบังคับเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น แต่คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อถึงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ ด้วย คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 ว่า เนื่องจากเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญา เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด จึงไม่ควรให้นำมาลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอีกเพราะจะเป็นการสนับสนุนบุคคลผู้กระทำความผิดดังนั้น คำว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรและค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทและให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัย

⁴⁴ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรและค่าปรับอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ภาชีอากรที่ 10/2528 เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวล
 รัษฎากร

บทวิเคราะห์

ประมวลรัษฎากรมาตรา 13 สัตตวรรคท้าย กำหนดไว้ว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากร
 จากการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาชีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นให้เป็นที่สุดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลง
 คำวินิจฉัยในภายหลังคำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมีให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังไว้ในกรณีที่มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมี
 ผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำ
 พิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น หมายความว่า คำวินิจฉัยของ
 คณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากรจะเป็นที่สุดจนกว่าจะได้มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมาเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยดังกล่าว
 เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษา ในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้
 เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น ดังนั้นจากกรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากรที่ 33/2540
 และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากรที่ 40/2560 จึงเป็นกรณีศึกษาตัวอย่างอันดีที่แสดงให้เห็นว่า
 แม้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากรกฎหมายกำหนดให้ถือเป็นที่สุดแต่อย่างไรก็ตามคำวินิจฉัยของ
 คณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากรย่อมถูกยกเลิกเพิกถอนโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากรเองหรือ
 โดยคำพิพากษาของศาลได้

**3. ปัญหาเรื่องอำนาจฟ้อง กรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาชีอากรให้ถือเป็นที่สุดซึ่งเป็นคำวินิจฉัย
 ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะมีการกลั่นแกล้งหรือออกคำสั่งโดยไม่สุจริต**

กรณีศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4776/2538⁴⁵

วินิจฉัยไว้ว่ามีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองในข้อแรกว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องขอให้เพิก
 ถอนคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรในการที่ได้วินิจฉัยตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับ
 ที่ 30)พ.ศ. 2534 มาตรา 17 หรือไม่ ในปัญหาข้อนี้มาตรา 17 วรรคสุดท้ายแห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวว่า "ใน
 กรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติและการวินิจฉัยตามมาตรานี้ อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัยและคำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือ
 เป็นที่สุด"เมื่อไม่ปรากฏว่าได้กลั่นแกล้งหรือไม่สุจริตแต่อย่างใดผลในการวินิจฉัยซึ่งชี้ขาดว่า โจทก์ไม่ได้รับเครดิตใน
 การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าทุนดังกล่าวจึงเป็นคำวินิจฉัยที่ชอบด้วยกฎหมายต้องถือเป็นที่สุดตามที่

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4776/2538

บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบัญญัติไว้ โจทก์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรพ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) อีกหาได้ไม่ เพราะการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรดังที่มาตรา 7(1) บัญญัติไว้นั้นหมายถึงกรณีที่ไม่มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรให้ถือเป็นที่สุดเท่านั้น หากมีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรให้ถือเป็นที่สุดแล้วก็ต้องบังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติเป็นพิเศษเฉพาะกรณีนั้น ๆ ดังนั้น โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า คำวินิจฉัยดังกล่าวมีผลเป็นเพียงให้ถือเป็นที่สุดตามวิธีการของฝ่ายปกครองเท่านั้นหาใช่เป็นการตัดอำนาจศาลที่จะวินิจฉัยแต่อย่างใดไม่ เมื่อการกระทำหรือคำวินิจฉัยของจำเลยทั้งสองเป็นการโต้แย้งสิทธิต่อโจทก์โจทก์ย่อมมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลอันเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) ได้ โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องนั้น ไม่ต้องด้วยความเห็นศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองฟังขึ้น"

บทวิเคราะห์

แม้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4776/2538 จะเป็นการตัดสินตามกฎหมายเก่าแต่สามารถนำหลักเกณฑ์มาเทียบเคียงกับกฎหมายปัจจุบันได้กล่าวคือ ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรในการที่ได้วินิจฉัยตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นที่สุด มีประเด็นปัญหาว่าโจทก์มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรในการที่ได้วินิจฉัยที่ให้ถือเป็นที่สุดได้หรือไม่ ศาลฎีกาตัดสินว่า เมื่อข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าได้กลั่นแกล้งหรือไม่สุจริต ผลในการวินิจฉัยซึ่งชี้ขาดดังกล่าวจึงเป็นคำวินิจฉัยที่ชอบด้วยกฎหมายต้องถือเป็นที่สุดตามที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบัญญัติไว้ โจทก์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรพ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) อีกหาได้ไม่ เพราะการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรดังที่มาตรา 7(1) บัญญัติไว้นั้นหมายถึงกรณีที่ไม่มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรให้ถือเป็นที่สุดเท่านั้น หากมีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรให้ถือเป็นที่สุดแล้ว ก็ต้องบังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติเป็นพิเศษเฉพาะกรณีนั้น ๆ ดังนั้น โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

ซึ่งอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้หมายเหตุท้ายฎีกาที่ 4776/2538 ไว้ว่า คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้คงจะเดินตามแนวความคิดที่ว่าศาลยุติธรรมจะไม่เข้าไปก้าวล่วงการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครอง เว้นแต่จะเป็นการใช้อำนาจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือกลั่นแกล้งหรือไม่สุจริต ซึ่งแนวความคิดนี้ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับด้วยกัน แต่แนวความคิดดังกล่าวก็ถูกโต้แย้งว่าคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหาร

หรือฝ่ายปกครองนั้น ศาลย่อมมีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจสอบและวินิจฉัยอีกชั้นหนึ่ง แม้จะเป็นเรื่องการใช้ดุลพินิจ หรือตีความกฎหมายก็ตาม หากมีศาลปกครองก็เป็นอำนาจหน้าที่ของศาลปกครองที่จะตรวจสอบและวินิจฉัยถ้าไม่มีศาลปกครองก็เป็นอำนาจหน้าที่ของศาลยุติธรรม ผู้เขียนเห็นด้วยกับข้อโต้แย้งดังกล่าวเพราะคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองนั้น แม้จะไม่ได้กลั่นแกล้งหรือไม่สุจริตแต่ ก็อาจเป็นการใช้ดุลพินิจที่ผิดพลาดหรือตีความที่ไม่ถูกต้องก็ได้ หากศาลไม่รับตรวจสอบและวินิจฉัยให้ก็ไม่เป็นธรรม ทั้งนี้แม้จะมีกฎหมายบัญญัติว่าคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นให้ถือเป็นที่สุดก็ควรจะต้องถึงที่สุดเฉพาะฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองเท่านั้นจะได้ไม่เป็นการจำกัดการใช้สิทธิทางศาลของบุคคลอันเป็นการขัดต่อบทบัญญัติมาตรา 24 วรรคสามของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2534 ที่ว่า"การจำกัดสิทธิและเสรีภาพอันเป็นการฝ่าฝืนเจตนารมณ์ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้ ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกาผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา7(1) ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลฎีกาหรือเรียกสั้นๆว่า"อำนาจศาล"มิใช่บทบัญญัติเกี่ยวกับ"อำนาจฟ้อง"อำนาจฟ้องนั้นต้องพิจารณาตามมาตรา 55 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา8แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกาศ.ศ.2528 การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวจะต้องเป็นกรณีที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยนั้นเป็นที่สุด จึงเป็นการตีความขยายจากที่กฎหมายบัญญัติไว้เมื่อมีผลเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลในการนำคดีขึ้นสู่ศาลจึง เป็นการตีความที่ขัดต่อบทบัญญัติมาตรา24วรรค3ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช2534 สรุปแล้ว โจทก์ในคดีนี้น่าจะมีอำนาจฟ้อง

ดังนั้น จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นผู้ศึกษาเห็นด้วยกับหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4776/2538 โดยอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม เนื่องจากเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับประมวลรัษฎากรมาตรา 13 สัตตวรรคท้ายที่กำหนดให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรให้เป็นที่ที่สุด ซึ่งหากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรให้ถือเป็นที่สุดซึ่งเป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะมีการกลั่นแกล้งหรือออกคำสั่งโดยไม่สุจริตจึงเป็นประเด็นปัญหาว่าผู้เสียภาษีจะมีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้หรือไม่นั้น เห็นว่าหากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะมีการกลั่นแกล้งหรือออกคำสั่งโดยไม่สุจริต ผู้เสียภาษีที่ได้รับผลกระทบจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นย่อมมีสิทธินำคดีมาสู่ศาลได้ถือว่ามีอำนาจฟ้องในทางแพ่ง

4.กรณีศึกษาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 12/2529 เรื่องยอดเงินได้ตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 สำหรับบริษัทประกันภัย

ข้อเท็จจริง

กรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่ากรณีการคำนวณเพื่อหายอดเงินได้ ตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 สำหรับบริษัทประกันชีวิต กับบริษัทประกันวินาศภัยควรถือปฏิบัติอย่างไร

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแล้วและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ 17/2529 วันที่ 6 มิถุนายน 2529 ดังต่อไปนี้

1. กรณีบริษัทประกันภัยยอดเงินได้ตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ได้แก่ ดอกเบี้ยประกันรับโดยตรงและเบี้ยประกันรับต่อหลังจากหักเบี้ยประกันต่อออกแล้ว และเบี้ยประกันคืนหักด้วยเงินสำรองเบี้ยประกันชีวิตที่คำนวณตามมาตรา 65 ตรี (1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว บวกด้วยกำไรจากการรับประกันต่อรายได้อื่น ๆ

2. กรณีบริษัทประกันวินาศภัย ยอดเงินได้ตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ได้แก่ เบี้ยปรับรับโดยตรงและเบี้ยปรับรับต่อหลังจากหักเบี้ยประกันต่อออกแล้ว และเบี้ยประกันคืนบวกด้วยกำไรจากการรับประกันและรายได้อื่น ๆ

บทวิเคราะห์

กรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 12/2529 เรื่องยอดเงินได้ตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 สำหรับบริษัทประกันภัยกับบริษัทประกันวินาศภัยนั้น เห็นได้ว่าผู้เสียภาษีหรือกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีธุรกรรมทางภาษีเดียวกันและมีประเด็นข้อกฎหมายอย่างเดียวกันเช่นกลุ่มธุรกิจบริษัทประกันภัยและกลุ่มธุรกิจบริษัทประกันวินาศภัยสามารถนำเอาผลของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมาปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีได้จึงถือได้ว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรประเภทหนึ่ง แม้การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยจะไม่มีระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) แต่การให้คำแนะนำโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทยกรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในบางกรณี

เช่น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 12/2529 มีความคล้ายคลึงกับการให้คำแนะนำทางกฎหมาย โดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของประเทศออสเตรเลียที่ออกมาเพื่อให้คำแนะนำ หรือชี้แจง อธิบายกฎหมายภาษีอากรเฉพาะกลุ่มบุคคลหรือกลุ่มกิจการ แต่อย่างไรก็ตามการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรกรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร จะให้สิทธิเฉพาะกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีสิทธิขอความเห็นจากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ ผู้เสียภาษีอากร ไม่สามารถขอความเห็นจากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ อีกทั้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้นมิได้เกิดจากการวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีเฉพาะรายบุคคลจึงเห็นว่าเป็นมาตรการการให้คำแนะนำทางกฎหมายที่จะยังไม่สามารถให้ความแน่นอนหรือให้ความชัดเจนในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเต็มที่และยังไม่มีกำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขอย่างชัดเจนและไม่มีผลบังคับผูกพันทางกฎหมายเหมือนระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของประเทศออสเตรเลีย

3.6.2 กรณีคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร

กรณีศึกษาคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.329/2563 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ข้อเท็จจริง

ตามที่ได้กล่าวไว้ว่ากรณีคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรโดยอาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากร ซึ่งให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการออกคำสั่งกรมสรรพากรและมีสภาพบังคับใช้กับผู้เสียภาษีแต่ไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี เช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. อย่างไรก็ตามถือว่าคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเป็นการให้คำแนะนำกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรประเภทหนึ่งด้วย เนื่องจากผู้เสียภาษีย่อมต้องเข้าใจและศึกษาหลักเกณฑ์จากคำสั่ง คำชี้แจง ของกรมสรรพากรที่เป็นการกำหนดแนวทางเป็นการทั่วไปดังกล่าวด้วยเพื่อนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย เช่น

ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม บัญญัติว่า การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

จึงเห็นได้ว่าการณิประมวลรัษฎากรมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม เป็นกรณีที่ให้อำนาจอธิบดีออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยใช้เกณฑ์สิทธิภาษีเงินได้นิติบุคคล อธิบดีจึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528⁴⁶ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ฉบับอื่นภายหลัง โดยฉบับล่าสุดที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 คือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.329/2563⁴⁷ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีคำสั่งวางทางปฏิบัติดังต่อไปนี้ การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้ข้อความดังต่อไปนี้ คือ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยการคำนวณรายได้และรายจ่ายสำหรับดอกเบี้ยต้องคำนวณตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective Interest Method) ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

บทวิเคราะห์

กรณีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.329/2563 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดให้การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยการคำนวณรายได้และรายจ่ายสำหรับดอกเบี้ยต้องคำนวณตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective Interest Method) ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ถือว่าเป็นการให้คำแนะนำโดยการตอบหนังสือขอหารือ

⁴⁶ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

⁴⁷ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.329/2563 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ภาษีอากรของกรมสรรพากรไทยรูปแบบหนึ่ง ที่ออกมาเพื่อเป็นแนวทางการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้แก่กลุ่มธุรกิจบางประเภท ที่มีการประกอบธุรกิจในลักษณะเดียวกัน มีประเด็นข้อกฎหมายอย่างเดียวกัน เช่น ธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ จึงเห็นได้ว่าแม้การตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทยจะไม่มีระบบการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) แต่การให้คำแนะนำโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทย โดยการออกคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ในบางกรณี เช่น คำสั่งกรมสรรพากร ที่ท.ป. 329/2563 มีความคล้ายคลึงกับการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ของประเทศออสเตรเลียที่ออกมาเพื่อให้คำแนะนำ หรือชี้แจง อธิบายกฎหมายภาษีอากรเฉพาะกลุ่มบุคคลหรือกลุ่มกิจการแต่อย่างไรก็ตามคำสั่ง คำชี้แจง หรือประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรยังไม่มีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์อย่างชัดเจนและไม่มีผลบังคับผูกพันทางกฎหมายเหมือนระบบหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ของประเทศออสเตรเลีย

3.6.3 กรณีหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะราย

จากการศึกษาหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายพบว่า หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายมีประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายที่ขัดต่อวัตถุประสงค์หลักของกรมสรรพากรโดยชัดแจ้ง

กรณีศึกษาหนังสือกรมสรรพากรเลขที่หนังสือกค 0702/298 ลงวันที่ 15 มกราคม 2552 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการขายห้องชุดพร้อมตกแต่งห้องชุดในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่ง⁴⁸

ข้อเท็จจริง

บริษัท พ. จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะประเภทกิจการก่อสร้างคอนโดมิเนียมขาย ซึ่งบริษัทฯ จะกำหนดราคาขายห้องชุดพร้อมตกแต่งห้องชุดในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่ง โดยทำสัญญาจะซื้อจะขายระหว่างบริษัทฯ กับผู้ซื้อในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งแล้ว โดยมีรายละเอียด คือ ติดตั้ง

⁴⁸ หนังสือกรมสรรพากรเลขที่หนังสือกค 0702/298 ลงวันที่ 15 มกราคม 2552 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการขายห้องชุดพร้อมตกแต่งห้องชุดในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่ง

เฟอร์นิเจอร์ประเภท Build in ซึ่งติดตั้งกับห้องชุด เช่น เติงนอน ตู้เสื้อผ้า โต๊ะและเก้าอี้ชุดรับประทานอาหาร ห้องครัวซึ่งตกแต่งติดกับผนังห้องชุด เป็นต้น และ ติดตั้งแอร์ตามตำแหน่งที่กำหนดให้เมื่อก่อสร้างแล้วเสร็จ โดยบริษัทฯ ได้เดินท่อน้ำทิ้ง ท่อสายไฟฟ้า ท่อน้ำยาแอร์ ของทุกห้องชุดพร้อมกับการก่อสร้างอาคารไว้เพื่อรอการติดตั้งแอร์ และมีทีวี ตู้เย็น ที่นอน รวมอยู่ในราคาจะซื้อจะขายด้วย

บริษัทฯ จึงขอหารือมายังกรมสรรพากรเพื่อขอทราบว่าจะ 1. กรณีบริษัทฯ ขายห้องชุดพร้อมตกแต่งห้องชุด ในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่ง โดยทำสัญญาจะซื้อจะขายระหว่างบริษัทฯ กับผู้จะซื้อในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่ง การตกแต่งเฟอร์นิเจอร์ดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องนำมูลค่าที่ได้รับมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ และ หากปรากฏว่าราคาประเมินของกรมที่ดินเพื่อใช้ในการโอนห้องชุดมีราคาสูงกว่าราคาตามสัญญาจะซื้อจะขาย บริษัทฯ จะรับรู้รายได้เพื่อนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามราคาประเมินหรือตามราคาที่ได้รับจริงตามสัญญาจะซื้อจะขาย

กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยว่า

1. กรณีบริษัทฯ ขายห้องชุดดังกล่าว โดยทำสัญญาจะซื้อจะขายระหว่างบริษัทฯ กับผู้จะซื้อในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งแล้วเฉพาะราคาห้องชุดไม่รวมถึงเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 บริษัทฯ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากรบริษัทฯ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ถือมูลค่าจากการขายสินค้าเท่ากับต้นทุนสินค้าที่ซื้อ

2. กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องนำรายได้จากการขายห้องชุดพร้อมตกแต่งห้องชุดในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ ต้องนำรายได้ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร และหากการโอนห้องชุดที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งดังกล่าวมีราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

บทวิเคราะห์

การที่กรมสรรพากรได้ออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเลขที่หนังสือกค 0702/298 เกี่ยวกับการขายห้องชุดพร้อมตกแต่งห้องชุดในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งโดยทำสัญญาจะซื้อจะขายระหว่างบริษัทกับผู้ซื้อในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่ง การตกแต่งเฟอร์นิเจอร์ดังกล่าวว่า กรณีบริษัทฯ ขายห้องชุดดังกล่าว โดยทำสัญญาจะซื้อจะขายระหว่างบริษัทฯ กับผู้ซื้อในราคาเป็น Package ที่รวมเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งแล้ว เฉพาะราคาห้องชุดไม่รวมถึงเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร บริษัทฯ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ถือมูลค่าจากการขายสินค้าเท่ากับต้นทุนสินค้าที่ซื้อมา

ด้วยความเคารพแนวคำวินิจฉัยข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่หนังสือกค 0702/298 ข้างต้นผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับแนวคำวินิจฉัยดังกล่าวซึ่งมีข้อจำกัดดังต่อไปนี้

1. กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ในการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกันในลักษณะผู้ประกอบการสร้างห้องชุดขายนั้นไม่มีผู้ประกอบการคนใดประสงค์จะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะในส่วนของการขายเฟอร์นิเจอร์เนื่องจากต้องมีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเช่น ต้องยื่นแบบแสดงรายการทุกเดือนไม่ว่าจะมีรายได้จากการประกอบกิจการหรือไม่ อีกทั้งยังมีบทกำหนดโทษ ซึ่งหากนำมาเปรียบเทียบกับกรณีขายห้องชุดและถาวรยนต์จะแตกต่างกันไปจากการขายห้องชุดพร้อมเฟอร์นิเจอร์เพราะแม้จะเป็นสังหาริมทรัพย์เหมือนกันแต่กรณีของเฟอร์นิเจอร์อาจถือเฟอร์นิเจอร์เป็นส่วนควบหรือเป็นอุปกรณ์อำนวยความสะดวกที่จำเป็นในห้องชุดแต่รถยนต์มิได้มีลักษณะเช่นนั้นกรณีเห็นได้ว่ากรมสรรพากรไม่สมควรที่จะวินิจฉัยตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรโดยใช้หลักการเดียวกัน

2. การที่กรมสรรพากรตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรในลักษณะนี้เป็นการเพิ่มภาระต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost) ไม่อาจทำให้กรมสรรพากรได้ประโยชน์เพิ่มขึ้นเนื่องจากการกำหนดให้ถือมูลค่าจากการขายสินค้าเท่ากับราคาต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาจึงถือว่าภาษีขายมีจำนวนเท่ากับภาษีซื้อและหากมีรายจ่ายที่ไม่อาจคำนวณแยกจากกันได้ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ จึงเห็นได้ว่าเป็นกฎหมายที่ปฏิบัติได้ยากและอาจต้องคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากแต่เป็นการเพิ่มภาระต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมายเพราะผู้ซื้อห้องชุดต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นจำนวนเท่ากับภาษีซื้อ หากไม่ถือเป็นการขายกรมสรรพากรก็ได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนจึงไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์หลักของกรมสรรพากรที่ต้องการลดต้นทุนในการปฏิบัติทางภาษีและต้นทุนในการ

จัดเก็บภาษี (Reduce Compliance and Collection Cost)⁴⁹ กล่าวได้ว่าการที่กรมสรรพากรตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรในลักษณะนี้ย่อมขัดต่อวัตถุประสงค์หลักของกรมสรรพากรโดยชัดแจ้ง

3. การคำนวณราคาเพอร์นิเจอร์แยกต่างหากออกจากราคาห้องชุดนั้นส่งผลกระทบต่อผู้ซื้อห้องชุดที่ต้องกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินอาจทำให้การกู้ยืมเงินได้วงเงินกู้ยืมไม่เต็มจำนวนก่อให้เกิดความเดือดร้อนทำให้ผู้ซื้อห้องชุดต้องหาแหล่งเงินทุนเพิ่มขึ้น หากเปรียบเทียบกับกรณีคำนวณราคาเพอร์นิเจอร์รวมไว้ในราคาห้องชุด อาจทำให้ผู้ซื้อห้องชุดได้วงเงินกู้ยืมเต็มจำนวนถือได้ว่าเป็นการไม่ส่งเสริมภาคธุรกิจให้สามารถประกอบกิจการได้และเป็นการขัดขวางในการมีที่อยู่อาศัยของประชาชนไม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเศรษฐกิจขัดกับนโยบายของรัฐ

2. ปัญหาหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายขัดแย้งกัน ปัญหาความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรและปัญหาการใช้หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเลี่ยงภาษี

กรณีศึกษาหนังสือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการซื้อขายหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ⁵⁰

ข้อเท็จจริง

บริษัท Ample Rich Investment Limited เป็นบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลใน British Virgins Islends ไม่มีสำนักงานประกอบการในประเทศไทยมีนายพานทองแท้ ชินวัตร และนางสาวพิณทองทา ชินวัตรเป็นกรรมการบริษัทฯ ประกอบกิจการซื้อขายหลักทรัพย์ เมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2542 บริษัทฯ ได้ซื้อหุ้นบริษัทชินคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทยจำนวน 32,920,000 หุ้น ในราคาพาร์ 10 บาทในระหว่างที่ถือหุ้นอยู่บริษัทชินคอร์ปฯ ได้ลดราคาพาร์ลงเหลือ 1 บาททำให้จำนวนหุ้นเพิ่มเป็น 329,200,000 หุ้น ต่อมาบริษัทฯ ได้ตกลงขายหุ้นบริษัทชินคอร์ปฯ ที่บริษัทฯ ถือไว้ทั้งหมดให้กับนายพานทองแท้ฯ และนางสาวพิณทองทาฯ ในราคาพาร์ 1 บาทโดยไม่ผ่านตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย บริษัทฯ จึงได้ขอหนังสือ

⁴⁹กลุ่มวางแผนและประเมินผลสำนักวิชาการแผนภาษี, แผนปฏิบัติราชการกรมสรรพากรประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559-2563.(ออนไลน์). 20 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <http://download.rd.go.th/fileadmin/download/plan/RD2020.pdf>.

⁵⁰ หนังสือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการซื้อขายหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ

หรือภาษีอากรไปยังกรมสรรพากรเพื่อขอทราบว่าการณีนายพานทองแท้ฯ และนางสาวพิณทองทาฯ ได้ซื้อหุ้นบริษัทชินคอร์ฯ จากบริษัทฯ มีภาระต้องชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

กรมสรรพากรได้ตอบหนังสือข้อหาหรือตามหนังสือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 มีความว่า

1. การขายหุ้นบริษัทชินคอร์ฯ ในราคาหุ้นละ 1 บาท ให้กับนายพานทองแท้ฯ และนางสาวพิณทองทาฯ กรณีเรื่องของการซื้อขายทรัพย์สินระหว่างบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขายกับนายพานทองแท้ฯ และนางสาวพิณทองทาฯ เป็นผู้ซื้ออันเป็นเรื่องปกติในทางการค้า ส่วนราคาที่ตกลงซื้อขายกันต่ำกว่าราคาตลาด ผู้ขายและผู้ซื้อไม่มีสิทธิตกลงกันได้ โดยผู้ซื้อต้องใช้ราคาทรัพย์สินตามที่ตกลงนั้นตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สำหรับประเด็นภาระภาษีการซื้อขายหุ้นดังกล่าว

(1) กรณีบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขายผลประโยชน์นี้ได้จากการโอนหุ้น ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินลงทุน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (5) แห่งประมวลรัษฎากร หากการขายหุ้นดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอนหุ้นได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามข้อเท็จจริง บริษัทฯ เป็นบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลใน British Virgins Islands ไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทยและไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ดังนั้น หากบริษัทฯ มิได้เข้ามาในประเทศไทยเพื่อการขายหุ้นดังกล่าวหรือได้ขายหุ้นดังกล่าวผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยกรณียังถือไม่ได้ว่าบริษัทฯ กระทำกิจการในประเทศไทยที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 85 วรรคสอง และ มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อมีการจ่ายเงินค่าหุ้นดังกล่าวไปให้กับบริษัทฯ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับไม่เข้าลักษณะตามเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีจึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีนายพานทองแท้ฯ และนางสาวพิณทองทาฯ ซึ่งเป็นผู้ซื้อการได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเป็นการซื้อทรัพย์สินในราคาถูกซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไปของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาด จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทฯ ได้ขายหุ้นบริษัทชินคอร์ฯ ที่บริษัทฯ ได้ถือไว้ให้กับนายพานทองแท้ฯ และนางสาวพิณทองทาฯ ซึ่งเป็นกรรมการของบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวหุ้นที่บริษัทฯ ได้ซื้อไว้เป็นทรัพย์สินหรือสินค้าของบริษัทฯ

มิใช่เป็นหุ้นของบริษัทฯเป็นผู้ออกเอง กรณีจึงไม่เข้าลักษณะตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 28/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้นหรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ

บทวิเคราะห์

ปัญหาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายขัดแย้งกัน

จากการศึกษาเมื่อผู้เขียนได้ศึกษาพิจารณาแนวคำวินิจฉัยการตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรในประเด็นปัญหาเดียวกัน เช่น หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4006 วันที่ 29 เมษายน 2546 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีพนักงานซื้อหุ้นในราคาพิเศษ⁵¹หรือหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4934 วันที่ 28 พฤษภาคม 2546 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีขายหุ้นให้แก่พนักงานในราคาพิเศษ⁵² พบว่า กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยว่า กรณีการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดต้องนำประโยชน์เพิ่มที่ได้จากมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการคำนวณประโยชน์ต้องปฏิบัติตามข้อ 2(2) ของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ฯ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2538 แต่อย่างไรก็ตามแนวคำวินิจฉัยหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 ข้างต้นได้วินิจฉัยว่าการได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเป็นการซื้อทรัพย์สินกันในราคาถูกซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไป ของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดจึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเห็นได้ว่ากรมสรรพากรได้วินิจฉัยตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเดียวกันย่อมเกิดความไม่แน่นอนแก่ผู้เสียภาษีไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและหลักการบริหารภาษีที่ดีและนอกจากนี้การที่กรมสรรพากรมีแนวคำวินิจฉัยเช่นนี้ยังไม่สอดคล้องกับแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้นหรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษด้วย

ปัญหาความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

จากข้อเท็จจริงข้างต้นแม้กรมสรรพากรจะได้มีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรในประเด็นที่ว่า นายพานทองแท้และนางสาวพิณทองทาฯ ซึ่งเป็นผู้ซื้อการได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเป็นการซื้อทรัพย์สินในราคา

⁵¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4006 วันที่ 29 เมษายน 2546 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีพนักงานซื้อหุ้นในราคาพิเศษ

⁵² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4934 วันที่ 28 พฤษภาคม 2546 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีขายหุ้นให้แก่พนักงานในราคาพิเศษ

ถูกซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่ว ๆ ไปของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดจึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต่อมาพบว่ากรมสรรพากรได้ประเมินภาษีใหม่จากการซื้อหุ้นมาจากบริษัท Ample Rich Investment Limited ในราคาต่ำกว่าตลาด โดยเห็นว่าผลต่างระหว่างราคาเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ผู้ซื้อหุ้นต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ 28/2538 จึงถูกประเมินให้ต้องชำระภาษีใหม่พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จึงเห็นได้ว่าแม้ผู้เสียภาษีได้เชื่อถือโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร หากต่อมากรมสรรพากรเห็นว่าการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรไม่ถูกต้องจึงเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรดังกล่าวส่งผลให้ผู้เสียภาษีอาจถูกประเมินภาษีใหม่ต้องเสียภาษีเพิ่มอีกทั้งอาจมีความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรก็ไม่มีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีกรมสรรพากรยังคงมีอำนาจหน้าที่ในการประเมินภาษีกับผู้เสียภาษีใหม่ได้ทำให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อถือโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเกิดความรับผิดชอบแม้ว่าตนจะได้อำนาจโดยสุจริตก็ตามทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีของผู้เสียภาษีและเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีที่ดี ดังนั้นในกรณีดังกล่าวนี้รัฐควรมีการแก้ไขปรับปรุงตราบทบัญญัติกฎหมายเพื่อช่วยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเชื่อถือโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้น

ปัญหาการใช้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะรายเป็นเครื่องมือในการเลี่ยงภาษี

กรณีตามข้อเท็จจริงการที่กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไปในแนวทางข้างต้น ซึ่งขัดแย้งกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรฉบับอื่นที่มีประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายอย่างเดียวกันอาจทำให้มีการใช้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ กล่าวคือ บางครั้งผู้เสียภาษีที่ทุจริตต้องการใช้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเลี่ยงภาษีโดยอาจจะให้ข้อเท็จจริงที่ไม่ตรงกับความเป็นจริงบิดเบือนข้อเท็จจริงเพื่อต้องการให้กรมสรรพากรตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรไปในแนวทางที่ทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดและนอกจากนี้จากข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นการที่เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือตอบข้อหารือเป็นเจ้าพนักงานของรัฐ แต่กลับมีคำวินิจฉัยไปในทำนองเอื้อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีโดยตอบหนังสือข้อหารือที่ขัดแย้งกับแนวเดิมอาจถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริตได้ เนื่องจากการมีคำวินิจฉัยเช่นนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมากและการกระทำดังกล่าวอาจมีเจตนากระทำลงไปเพื่อให้ช่วยให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

3. ปัญหาการเปลี่ยนแปลงแนวการวินิจฉัยของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย

กรณีศึกษาการวินิจฉัยตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย เรื่องการพิจารณาความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรกรณีผู้ว่าจ้างเป็นฝ่ายจัดหาสถานประกอบการให้บริษัทต่างประเทศผู้รับจ้าง

กรมสรรพากรได้มีการออกหนังสือตอบข้อหารือวางแนววินิจฉัยไว้ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 ได้วินิจฉัยไว้ว่า การที่ธนาคารได้ทำสัญญาจ้างบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์ ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยให้เป็นที่ปรึกษาทางการเงิน (Financial Advisor) แก่ กองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาระบบสถาบันการเงินเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการที่กองทุนฯ จะ ขยายกิจการของธนาคารฯให้กับผู้ลงทุน ตามสัญญาดังกล่าวบริษัท A มีหน้าที่ให้คำปรึกษาและให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการกำหนดวัตถุประสงค์ วิเคราะห์ราคา ปรับปรุงโครงสร้างและแผนงาน รวมทั้งการเจรจาซื้อขาย โดยการให้บริการนี้ บริษัท A จะส่งพนักงานเข้ามาทำงานให้ความช่วยเหลือและแนะนำในประเทศไทย รวมเวลาทั้งสิ้นประมาณ 1 ปี กรมสรรพากรมองว่าค่าจ้างใน การให้บริการคำปรึกษาดังกล่าวเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะกำไรธุรกิจ และการส่งพนักงานเข้ามา ทำงานในประเทศไทยตามสัญญาดังกล่าวเป็นเวลา 1 ปี ถือได้ว่าบริษัท ฯ ให้บริการผ่านทาง สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 วรรค 1 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับ ประเทศสิงคโปร์

และตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค.0811/พ.16766 ลง วันที่ 20 ธันวาคม 2543 ได้วินิจฉัยไว้ว่า การที่สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (สศช.) ได้จ้างบริษัท E ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศเบลเยียม ไม่มีสาขาในประเทศไทยให้ทำการศึกษา เปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งท่าเรือ น้ำลึกตามแผนงานพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเลภาคใต้มีกำหนด ระยะเวลา 5 เดือนและต่อมาได้ขยายออกไปเกินกว่า 6 เดือนนั้น กรมสรรพากรมองว่าเงินได้จากการทำการศึกษานี้เปรียบเทียบกับทางเลือกที่ตั้งท่าเรือ น้ำลึกตามแผนงานพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเล ภาคใต้เข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะกำไรธุรกิจและการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยตามสัญญาดังกล่าวเป็นเวลา 6 เดือน ถือได้ว่าบริษัท ฯ ให้บริการผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 วรรค 1 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศ เบลเยียม

แต่อย่างไรก็ตามต่อกรมสรรพากรได้มีการเปลี่ยนแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวตามหนังสือข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/11414 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2547 ได้วินิจฉัยไว้ว่า กรณีที่ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้า ได้ตกลงทำสัญญาว่าจ้างบริษัทต่างประเทศจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ ไม่มีสำนักงานสาขา ในประเทศไทยเพื่อจัดหาเครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมระบบการซื้อขาย และการหักบัญชี รวมทั้งให้บริการปรับปรุงพัฒนาโปรแกรม ดูแลบำรุงรักษา ฝึกอบรมพนักงานของตลาดฯ โดย

การจ่ายค่าตอบแทนภายใต้สัญญาเป็นระยะเวลา 3 ปี กรมสรรพากรมองว่าการจ่ายค่าตอบแทน ให้บริษัทฯ สำหรับการจัดหาเครื่องคอมพิวเตอร์ (Hardware) และการให้บริการเพื่อจัดทำ Work and Resource Plan, Requirement Definition Study Report และ Functional Specification เงินได้พึงประเมินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ แต่การส่งพนักงานเข้ามาปฏิบัติตาม สัญญาซึ่งมีระยะเวลารวมเกินกว่า 6 เดือนนั้น ไม่อาจถือว่าบริษัทฯ มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ตามข้อ 8 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้และพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

บทวิเคราะห์

องค์ประกอบของการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้มีการกำหนดถึงการมีอยู่ของสถานธุรกิจประจำว่า จะต้องมีการดำรงอยู่ อย่างประจำหรือถาวรทั้งในแง่ของสถานที่และเวลา แต่ไม่ได้มีการกำหนดอย่างชัดเจนถึงการจัดหาหรือความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสถานธุรกิจนั้น ๆ ว่ามีผลต่อการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินหรือไม่ กรมสรรพากรจึงได้มีการออกหนังสือตอบข้อหารือวางแนววินิจฉัยไว้ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค. 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค.0811/พ.16766 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2543 ซึ่งในการตอบข้อหารือดังกล่าวมีประเด็นที่ชัดเจนว่า กรมสรรพากรถือว่าการมีสถานสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือนนั้นถือว่า มีสถานประกอบการถาวรตามวรรค 1 ของข้อ 5 ของอนุสัญญาฯ โดยไม่คำนึงถึงว่าสถานธุรกิจประจำนี้ ฝ่ายผู้รับจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะเป็นฝ่ายจัดหาเองหรือฝ่ายผู้ว่าจ้างในประเทศไทยจะเป็นผู้จัดหาให้หรือผู้ว่าจ้างอาจแบ่งพื้นที่บางส่วนในสำนักงานของตนให้ผู้รับจ้างใช้ดำเนินธุรกิจหรืออาจให้ผู้รับจ้างใช้สถานที่ร่วมกับผู้ว่าจ้างในประเทศไทยเพื่อการให้บริการ ณ สถานที่ของผู้ว่าจ้างก็ได้และไม่ได้วางหลักเกณฑ์การพิจารณาว่า ผู้รับจ้างจะต้องมีอำนาจจัดการหรือควบคุม(disposal) สถานประกอบการด้วยหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตามต่อมารกรมสรรพากรได้มีการเปลี่ยนแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวตามหนังสือข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/11414 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2547⁵³

⁵³ ประภาศรี ศรีสุมะ, “ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและการภาษี,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 79-80.

จึงเห็นได้ว่า การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายของ กรมสรรพากรนั้นสามารถเปลี่ยนแปลงแนวคำวินิจฉัยได้ตลอด การเปลี่ยนแปลงแนวคำวินิจฉัยก็สามารถทำได้ โดยง่ายเนื่องจากไม่มีบทกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนและไม่ต้องมีการแจ้งล่วงหน้า กรณีดังกล่าวจึงทำให้ผู้เสีย ภาษีอาจเกิดความสับสนได้เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรนั้นหากผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริต และปฏิบัติตามแนวการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรตามแนวคำวินิจฉัยเดิมอาจเกิดจากความเข้าใจผิด ทำให้ผู้ เสียภาษีเกิดความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ดังนั้นจากกรณีศึกษาปัญหาของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรฝ่ายสรรพากรไทยที่ได้กล่าวข้างต้นกล่าว ได้ว่าปัจจุบันระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของไทยยังไม่มีประสิทธิภาพ เท่าที่ควร สถานะของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทยยังเป็นเพียงการให้ความเห็นทาง กฎหมายหรือการให้คำแนะนำที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเท่านั้นไม่มีผลผูกพันทั้งในส่วนกรมสรรพากรหรือผู้เสียภาษีให้ ต้องปฏิบัติตามให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากร หากต่อมา หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรนั้นผิดพลาดก็ต้องถูกประเมินภาษีใหม่พร้อมต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหรือ เกิดการใช้หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเลี่ยงภาษีและเกิดการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อ หาหรือภาษีอากร ดังนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่าฝ่ายสรรพากรไทยสมควรจัดระบบหลักเกณฑ์กระบวนการให้คำแนะนำ ทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรให้เป็นรูปธรรมมากขึ้นเพื่อประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอย่างมี ประสิทธิภาพต่อไป

บทที่ 4

หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)ของฝ่ายสรรพากร ออสเตรเลีย

หน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีของออสเตรเลียคือ กรมสรรพากรออสเตรเลียหรือ Australian Taxation Office (ATO) หน้าที่สำคัญประการหนึ่งของกรมสรรพากรออสเตรเลีย(ATO) ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรคือการให้คำแนะนำทางกฎหมาย⁵⁴ ซึ่งกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) ได้จัดให้มีการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรหลายประเภทเช่น⁵⁵ หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) ให้หมายความรวมถึงหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class rulings) หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์(Product Rulings) หรือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา(Oral Rulings)หรือคำแนะนำที่มีผลผูกพันทางการบริหาร (Administratively Binding Advice) โดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรในแต่ละประเภทนั้นจะมีผลทางกฎหมายที่แตกต่างกันไปซึ่งการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลีย(ATO)เป็นมาตรการที่รัฐจัดให้มีขึ้นสำหรับให้บริการผู้เสียภาษีซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการให้ผู้เสียภาษีทราบแนวทางการตีความกฎหมายที่ถูกต้องเพื่อช่วยลดความเสี่ยงจากความรับผิดในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบประเมินตนเองในระบบประเมินตนเองที่ไม่ถูกต้องและเพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีหรือนำมาเป็นแนวทางดำเนินธุรกิจของผู้เสียภาษีเพื่อให้เสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน

อย่างไรก็ตามเอกัตศึกษาเล่มนี้มุ่งศึกษาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling)เท่านั้นซึ่งเป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings)ประเภทหนึ่งโดยจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป สำหรับการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรในรูปแบบอื่นผู้เขียนขอกล่าวไว้เพื่อให้เห็นโครงสร้างระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียเพื่อให้เป็นแนวทางแก่ผู้สนใจศึกษาต่อไป

⁵⁴Australian Taxation Office, The Australian Taxation Office's Administration of Taxation Rulings(ออนไลน์), 15 มีนาคม 2564.

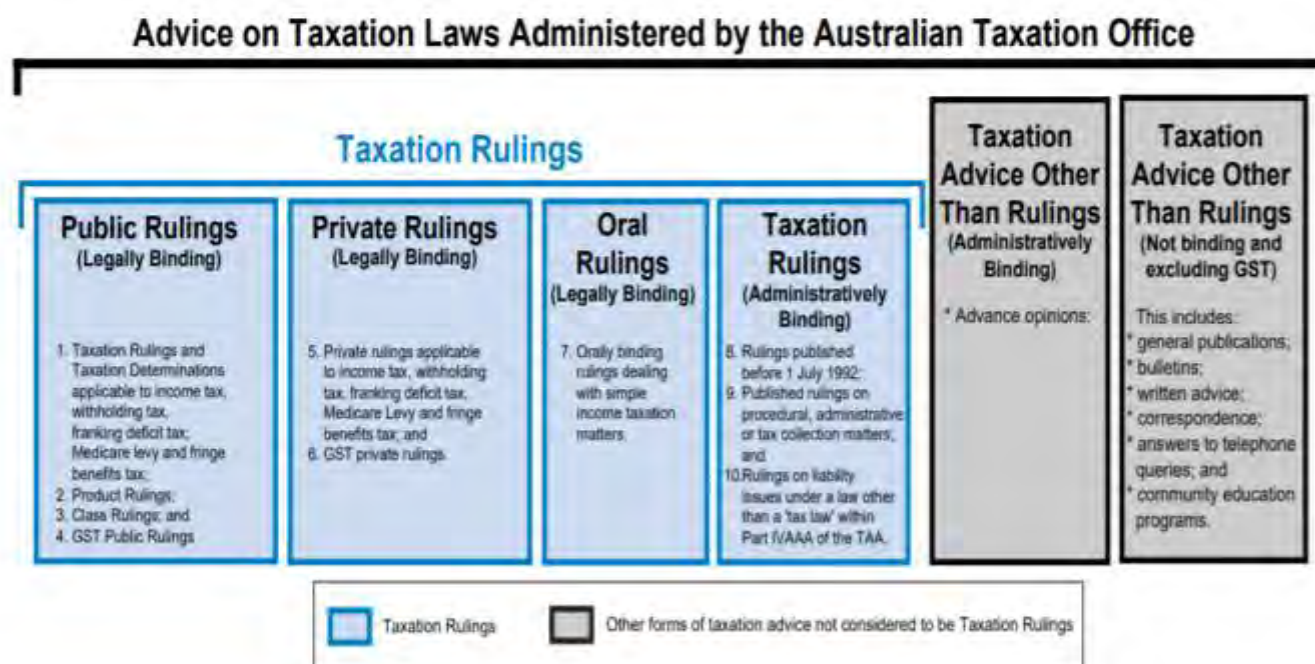
แหล่งที่มาhttps://www.ano.gov.au/sites/default/files/ano_report_2001-2002_03.pdf?acsf_files_redirect.p.33

⁵⁵ Australian Taxation Office, ATO advice and guidance(ออนไลน์), 15 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)).

4.1 ประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลีย

กรมสรรพากรออสเตรเลียหรือ Australian Taxation Office (ATO) มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีของออสเตรเลีย ซึ่งหน้าที่สำคัญประการหนึ่งในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) คือ การให้คำแนะนำทางกฎหมายเพราะระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเองของออสเตรเลียนั้นผู้เสียภาษีจะต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรเป็นอย่างดีเพื่อให้ปฏิบัติตามกฎหมายในการชำระภาษีอย่างถูกต้องและครบถ้วนอนึ่งการให้คำแนะนำเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การดูแลของกรมสรรพากรออสเตรเลีย หรือ Australian Taxation Office (ATO) สามารถแบ่งออกเป็นหลายประเภทได้ดังภาพนี้⁵⁶

Taxation rulings system as at March 2001



Source: ANAO analysis

ภาพที่ 1 โครงสร้างระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร

จากแผนภาพดังกล่าวเห็นได้ว่า ระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียมีหลายรูปแบบโดยแบ่งออกเป็นระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรและระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายในรูปแบบอื่นๆ ซึ่งระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อ

⁵⁶Australian Taxation Office, The Australian Taxation Office's Administration of Taxation Rulings , p.35

หารือภาษีอากรที่จะมีผลผูกพันตามกฎหมาย(Legally Binding) แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือหนังสือตอบข้อหารือ ภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private rulings) หนังสือตอบข้อ หารือภาษีอากรด้วยวาจา(Oral Rulings) ซึ่งหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรทั้ง 3 ประเภทออกภายใต้ พระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษี พ.ศ. 2496 (Taxation Administration Act 1953) (TTA) ซึ่งเป็น กฎหมายของประเทศออสเตรเลียที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ รูปแบบ เงื่อนไขในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษี อากร รายละเอียดดังต่อไปนี้

1. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings)

เป็นการแสดงออกซึ่งความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับวิธีการนำบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ไปปรับใช้หรือนำไปประยุกต์ใช้เป็นแนวทางให้กับหน่วยงานโดยทั่วไปหรือกลุ่มบุคคลทั่วไป ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากร จะต้องเผยแพร่หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะให้บุคคลทั่วไปทราบและอาจมีการการถูกเพิกถอนได้⁵⁷ โดยมีการจัดแบ่งประเภทของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) หลายประเภทเช่น หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและชุดการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับภาษีอากร (Taxation Rulings and Taxation Determinations Series of Public Rulings)⁵⁸ หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์(Product Rulings)⁵⁹ซึ่งหนังสือตอบข้อหารือภาษี อากรสาธารณะ(Public Rulings) ถูกกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953) (TTA) มีสาระสำคัญดังนี้

⁵⁷Section 358 -1 Taxation Administration Act 1953

⁵⁸Taxation Rulings and Taxation Determinations Series of Public Rulings คือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) รูปแบบหนึ่งที่เป็นการแสดงออกซึ่งความคิดเห็นอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับนำบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้หรือนำไปประยุกต์กับบุคคลหรือ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียม การเตรียมการ โดยผลของคำวินิจฉัยการจัดเก็บภาษีและชุดการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับภาษีอากรจะมีผลผูกพัน ตามกฎหมาย

⁵⁹หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product Rulings) คือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) รูปแบบหนึ่งที่เป็น การแสดงออกซึ่งความคิดเห็นอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับผลการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับผลประโยชน์ที่เกิดจากการลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินของกลุ่มผู้ เสียภาษีที่ทำธุรกรรมเดียวกัน โดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product Rulings) ได้รับการออกแบบมาเพื่อให้ความคุ้มครองระดับ หนึ่งแก่กลุ่มผู้เสียภาษีเกิดความน่าเชื่อถือ ซึ่งวิธีการขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product rulings)จะกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ใน (Product Rulings PR 2007/71)

หลักเกณฑ์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) ตามพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953)

สำหรับในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) อธิบดีกรมสรรพากรต้องทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้เป็นแนวทางที่อาจปรับใช้หรือบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรแก่บุคคลทั่วไปหรือกลุ่มบุคคลเฉพาะโครงการ โดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) จะต้องประกาศเผยแพร่ในราชกิจจานุเบกษา⁶⁰จะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่เวลาที่มีการเผยแพร่หรือหลังจากนั้นตามที่ระบุไว้⁶¹ ซึ่งหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings)อาจระบุระยะเวลาสิ้นสุดการใช้บังคับหรืออาจกำหนดให้มีผลบังคับใช้จนกว่าจะมีการเพิกถอนก็ได้⁶² อธิบดีกรมสรรพากรอาจยกเลิกเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings)ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้และหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings)จะมีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีอากร สำหรับในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบพิเศษคือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) กรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) ได้มีการออกหลักเกณฑ์เฉพาะสำหรับการตอบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)ไว้น (Class Rulings CR 2001/1) จะกล่าวในรายละเอียดต่อไป

2. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings)

เป็นการแสดงออกซึ่งความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับวิธีการนำบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้หรือนำไปประยุกต์ใช้เป็นแนวทางผู้ขอหารือที่เกี่ยวข้องกับโครงการที่ระบุ ซึ่งโดยปกติแล้วหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) จะถูกร้องขอโดยผู้เสียภาษีเองหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีหรือผู้ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมาย อธิบดีกรมสรรพากรจะดำเนินการพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรนั้น โดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings) ถูกกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953) (TTA) มีสาระสำคัญดังนี้

⁶⁰section 358 - 5 Taxation Administration Act 1953

⁶¹section 358- 10 Taxation Administration Act 1953

⁶²section 358- 15 Taxation Administration Act 1953

หลักเกณฑ์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) ตามพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953)

สำหรับในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) อธิบดีกรมสรรพากรจะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและส่งสำเนาให้กับผู้ขอหารือโดยการส่งสำเนาอาจส่งทางอิเล็กทรอนิกส์ได้⁶³ โดยอธิบดีกรมสรรพากรอาจใช้ดุลพินิจไม่อนุญาตให้ออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) ในกรณีที่อธิบดีสรรพากร เห็นว่าในการขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) ทำให้เกิดความเสียหายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรรวมถึงกรณีที่คำขอเป็นเท็จหรือเป็นเรื่องที่สมมติขึ้น⁶⁴ และหากอธิบดีกรมสรรพากรดำเนินการพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือแล้วผู้ขอหารือสามารถมีสิทธิร้องขอเตือนให้อธิบดีกรมสรรพากรตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรตามเงื่อนไขขอหนังสือข้อหารือภาษีอากรตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดได้⁶⁵หรือหากผู้ขอหารือไม่พอใจในผลของคำวินิจฉัยในการตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) ของอธิบดีสรรพากร ผู้ขอหารือก็มีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านไปยังคณะกรรมการอิสระที่ทำหน้าที่ทบทวนคำวินิจฉัยหรือคำสั่งที่ทำขึ้นโดยรัฐบาลหรือผู้ขอหารืออาจอุทธรณ์คัดค้านไปยังศาลชั้นต้นก็ได้⁶⁶ โดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings)จะมีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีอากร

3.การตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings)

เป็นการแสดงออกของซึ่งความเห็นอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับวิธีการนำบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้หรือนำไปประยุกต์ใช้เป็นแนวทางแก่ผู้ขอหารือซึ่งได้รับคำวินิจฉัยด้วยวาจา⁶⁷ ไม่จำเป็นต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งการตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา(Oral Rulings) มีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการให้มีความรวดเร็วและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีอากร การตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจาสามารถออกให้ได้เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น โดยการตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา(Oral Rulings)ถูกกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953) (TTA) มีสาระสำคัญดังนี้

⁶³ Section 359- 15 Taxation Administration Act 1953

⁶⁴ Section 359- 35 Taxation Administration Act 1953

⁶⁵ Section 359- 50 Taxation Administration Act 1953

⁶⁶ Section 14ZZ Taxation Administration Act 1953

⁶⁷ Section 360 -1 Taxation Administration Act 1953

หลักเกณฑ์การตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings) ตามพระราชบัญญัติการบริหารการ จัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953)

สำหรับในการตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings) อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาไม่ตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจาในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่า ประเด็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่ผู้เสียภาษีขอสอบถามเข้ามามีความซับซ้อนและกรณีที่เกี่ยวข้องที่ผู้ขอหารือสอบถามมาได้มีการพิจารณาอยู่ในเวลานั้นแล้ว⁶⁸และกรณีการตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings) หากผู้เสียภาษีไม่พอใจผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิอุทธรณ์คัดค้าน โดยการตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings) จะมีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีอากร

4.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลีย

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่มีผลผูกพันทางกฎหมายที่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติการบริหารการ
จัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953) ได้แก่⁶⁹

1. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) ให้หมายความรวมถึง หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class rulings) และหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product Rulings)
2. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว(Private Rulings) (ด้วยลายลักษณ์อักษรและการตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings)

ตารางต่อไปนี้แสดงให้เห็นถึงการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อ
หารือภาษีอากร โดยไม่ต้องเกิดความรับผิดชอบต่อไป⁷⁰

⁶⁸ Section 360 -5(3) Taxation Administration Act 1953

⁶⁹ Robin Woellner, Stephen Barkoczy, Shirley Murphy, Chris Evans, Dale Pinto, Australian Taxation Law, p.1776

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน

ระดับการคุ้มครองสิทธิ	บทลงโทษ		
	ภาระภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม (Additional primary tax)	เบี้ยปรับ (Penalties)	ดอกเบี้ย (Interest)
ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร			
1. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่มีผลผูกพันตามกฎหมายคือ หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings) การตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral rulings) ให้รวมถึง Taxation Determinations	/	/	/
2. คำแนะนำที่มีผลผูกพันทางการบริหาร (Administratively Binding Advice)	/	/	/
3. คำแนะนำทางกฎหมายอื่นๆทั้งหมด (ATO Advice)	X	/	/
4. คำแนะนำทางกฎหมายอื่นๆที่ระบุไว้ว่าไม่ผูกพัน (Non-Binding)	X	X	X

ตารางที่ 1 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

จากตารางข้างต้นสรุปได้ว่า ในกรณีที่กรมสรรพากรได้ออกคำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษาอากรที่มีผลผูกพันตามกฎหมาย เช่น หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) ให้หมายความรวมถึงหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class rulings) และหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product Rulings) หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings) การตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral rulings) หากต่อมาภายหลังกรมสรรพากรเห็นว่าหนังสือตอบข้อหารืออากรนั้นผิดพลาดจึงยกเลิกเพิกถอนไป กรมสรรพากรประเมินภาษีใหม่ ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไปแล้วย่อมได้รับการคุ้มครองสิทธิ กล่าวคือไม่ต้องชำระภาษีเพิ่ม ไม่มีความรับผิดในเบี้ยปรับและดอกเบี้ย

4.3 หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)ของฝ่าย

สรรพากรออสเตรเลีย

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 เรื่องหลักการทั่วไปเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของกรมสรรพากรออสเตรเลียถือเป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) รูปแบบหนึ่งเป็นกรณีของผู้เสียภาษีหลายคนที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกัน เช่น กลุ่มผู้ถือหุ้นของบริษัท กลุ่มนายจ้างหรือกลุ่มลูกจ้างในธุรกิจเครื่องเดียวกันได้ร่วมกันสอบถามขอหารือมายังกรมสรรพากร เพื่อให้กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มายังกลุ่มผู้เสียภาษีนั้นในครั้งเดียว แต่หากเรื่องที่ถูกกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันขอให้กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับผลประโยชน์ที่เกิดจากการลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินของกลุ่มผู้เสียภาษี กลุ่มผู้เสียภาษีไม่อาจขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling) ได้แต่กลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันจะต้องขอให้กรมสรรพากรออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์(Product Rulings) โดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) จะมีผลผูกพันกรมสรรพากรและกลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

อนึ่งกรมสรรพากรออสเตรเลียหรือ Australian Taxation Office (ATO) ได้ออก (Class Ruling CR 2001/1) ซึ่งเป็นการให้ข้อมูลและรายละเอียด หลักเกณฑ์ เจาะจงเฉพาะสำหรับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Ruling) เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้เสียภาษีศึกษาและนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการขอจัดทำหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) โดยหลักเกณฑ์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ตามที่ระบุไว้ (Class Ruling CR 2001/1) จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953) (TTA) ที่ได้กำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) คือการแสดงออกซึ่งความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับวิธีการปรับใช้บทกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องเป็นแนวทางให้กับผู้เสียภาษี หน่วยงานโดยทั่วไปหรือโครงการเฉพาะ เมื่อกลุ่มผู้เสียภาษีได้เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) กรมสรรพากรจะผูกพันตามคำวินิจฉัยยกกล่าวคือ ต้องดำเนินการตามที่ได้มีการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรนั้นหากต่อมามีการตรวจสอบพบว่าการออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่มนั้นเกิดความผิดพลาด ไม่ถูกต้อง แม้กรมสรรพากรมีการประเมินภาษีใหม่และทำให้เกิดความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับหรือดอกเบี้ย แต่ผู้เสียภาษีที่ได้เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) จะได้รับความคุ้มครองสิทธิตามกฎหมาย โดยผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องชำระภาษีเพิ่มรวมทั้งเบี้ยปรับหรือดอกเบี้ยด้วย โดยหลักเกณฑ์ของ(Class Ruling CR 2001/1) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.3.1 การบังคับใช้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)⁷¹

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ถูกนำมาใช้เพื่อให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถให้คำแนะนำที่มีผลผูกพันทางกฎหมายภายใต้หมวด 358 ของพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (TAA) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์สำหรับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) เกี่ยวกับภาษีเงินได้ และสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นการอธิบายหรือให้ความเห็นจากคำร้องขอจากหน่วยงานหรือกลุ่มผู้เสียภาษีที่ขอคำแนะนำเกี่ยวกับการตีความ การปรับใช้กฎหมาย ภาษีอากรหรือข้อกำหนดต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานหรือกลุ่มบุคคลเฉพาะ โดยวัตถุประสงค์ของการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เพื่อต้องการสร้างความมั่นใจและความแน่นอนให้กับกลุ่มผู้เสียภาษี ช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายหรือลดความจำเป็นในการที่กลุ่มผู้เสียภาษีจะต้องไปดำเนินการขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings) จึงกล่าวได้ว่า หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) จะถูกนำมาใช้กับกลุ่มบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกันได้ร่วมกันขอหารือมายังกรมสรรพากรนั่นเอง

4.3.2 การร้องขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)

การร้องขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) จะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรืออาจใช้แบบฟอร์มใบสมัครการขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร⁷² และต้องแสดงข้อมูลดังต่อไปนี้ให้แก่กรมสรรพากรได้แก่⁷³ ชื่อเต็มของกลุ่มบุคคลหรือองค์กร ข้อมูลติดต่อของผู้ขอหารือรวมถึงชื่อและที่อยู่ของบุคคลที่ได้รับอนุญาตให้ขอหารือ คำอธิบายที่ครบถ้วนชัดเจนและถูกต้องเกี่ยวกับจำนวนและโครงการที่ได้รับผลกระทบจากการพิจารณาตีความถึงรายละเอียดของหลักการดำเนินโครงการและเอกสารใด ๆ ที่อ้างถึงในโครงการ ชื่อที่กำหนดให้กับโครงการและคำถามและประเด็นที่ชัดเจนที่ผู้ขอหารือต้องการคำตอบเพื่อให้สรรพากรตอบประเด็นปัญหานั้นอย่างถูกต้อง

4.3.3 เงื่อนไขการร้องขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)⁷⁴

กลุ่มบุคคลหรือองค์กรใดอาจร้องขอให้มีการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) โดยเฉพาะ เพื่อให้ทราบแนวทางการตีความกฎหมายหรือการปรับใช้กฎหมายหรือข้อกำหนดทางภาษีอากรที่

⁷¹ Class Ruling CR 2001/1, point 1,4 and 5

⁷² Class ruling application

⁷³ Class Ruling CR 2001/1, point 20

⁷⁴ Class Ruling CR 2001/1, point 21

เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของกลุ่มบุคคลเหล่านั้น โดยหากคำขอนั้นเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีหลายคนที่มีความเกี่ยวข้องกัน ในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกันได้รับผลกระทบทางภาษีจาก โครงการเฉพาะเดียวกัน เช่น กลุ่มผู้ถือหุ้นของบริษัท กลุ่มนายจ้างหรือกลุ่มลูกจ้างในธุรกิจเครือเดียวกัน ร่วมกัน สอบถามข้อหารือภาษีอากรมายังกรมสรรพากรจะถือว่าเป็นคำขอสำหรับการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบ กลุ่ม(Class Rulings) และเจ้าหน้าที่ของ (ATO) จะต้องพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ในประเด็นปัญหาที่กลุ่มบุคคลองค์กรดังกล่าวได้สอบถามเข้ามา โดยเงื่อนไขการร้องขอหนังสือตอบข้อ หารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) นั้นผู้ขอหารือจะต้องให้ความยินยอมให้มีการเปิดเผยข้อมูลหนังสือตอบ ข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เนื่องจากจะต้องมีการเปิดเผยการพิจารณาคดีเช่น เปิดเผยชื่อของ บุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นหลักในการดำเนินโครงการ เปิดเผยชื่อและคำอธิบายของโครงการ เปิดเผย คำอธิบายของข้อตกลงธุรกรรมที่ผู้เข้าร่วมเป็นคู่สัญญาและจะต้องตรวจสอบว่าคำอธิบายที่เสนอนั้นถูกต้อง

4.3.4 การพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)

การพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling) อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจใช้ ดุลยพินิจที่จะไม่อนุญาตให้มีการออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ก็ได้⁷⁵และการ พิจารณาจะอนุมัติภายใต้เงื่อนไขว่าจะต้องดำเนินการตามแผนหรือข้อเสนอเพื่อขอแนวทางปฏิบัติ (Scheme)⁷⁶ หากรูปแบบที่ดำเนินการมีความแตกต่างจากที่กำหนดไว้หรือกลุ่มผู้เสียภาษีไม่ได้เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ โครงการหรือธุรกรรมของตนในระดับสูงสุดหากรูปแบบที่ดำเนินการมีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากที่กำหนด ไว้จะทำให้การพิจารณาจะไม่มีผลผูกพันอธิบดีกรมสรรพากรและอาจถูกเพิกถอนหรือแก้ไขได้⁷⁷

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)จะต้องกำหนดวันที่จะมีผลใช้บังคับและต้องระบุ คำร้องขออย่างชัดเจนโดยอาจจะระบุวันที่จะเพิกถอนและวันสิ้นสุดการบังคับใช้⁷⁸ ซึ่งหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร แบบกลุ่ม(Class Rulings) จะมีผลใช้กับกลุ่มบุคคลทั่วไปที่เกี่ยวข้องทั้งหมดตามที่ระบุในโครงการเฉพาะนั้นและใน การจัดทำรูปแบบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) จะถูกจัดเป็นกลุ่ม CR โดยจะนำปีที่ได้

⁷⁵ Class Ruling CR 2001/1, point 7

⁷⁶ Scheme คือคำทั่วไปที่ใช้เพื่ออ้างถึงข้อตกลงการจัดเตรียมความเข้าใจแผนข้อเสนอการดำเนินการแนวทางปฏิบัติหรือแนวทางปฏิบัติสัญญาหรือการ ดำเนินการไม่ว่าโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย

⁷⁷ Class Ruling CR 2001/1, point 8

⁷⁸ Class Ruling CR 2001/1, point 5 and 6

มีการพิจารณาเป็นคำชี้แจงหน้าและตามด้วยหมายเลขลำดับการออก⁷⁹ เช่น CR 2011/17 คือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ฉบับที่ 17 ออกเมื่อปี 2011

เมื่อหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ(Public Rulings) จึงต้องมีการประกาศหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่มและต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษา⁸⁰ ซึ่งโดยทั่วไปหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)จะถูกเพิกถอนเมื่อไม่จำเป็นอีกต่อไปเช่น หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)จะถูกถอนออกไปเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่ารูปแบบที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)นั้นจะไม่ถูกนำมาใช้อีกต่อไปแต่อย่างไรก็ตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)แม้ว่าจะถูกถอนออกไปแต่จะยังคงมีผลบังคับผูกพันผู้ที่เกี่ยวข้อง⁸¹

4.3.5 กรณีที่ไม่สมควรจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)

กรมสรรพากรออสเตรเลียหรือ Australian Taxation Office (ATO) ได้วางแนวทางใน Class Ruling CR 2001/1 ไว้ว่ากรณีดังต่อไปนี้ไม่สมควรที่จะได้รับการพิจารณาให้ตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร กล่าวคือ⁸²

1. อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจตัดสินและเพิกถอนหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ด้วยตนเอง
2. ไม่มีการออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) คำขอหารือนั้นเป็นคำขอที่ไม่สำคัญ คือ เป็นคำขอที่หารือประเด็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายในโครงการที่เป็นเพียงการสมมติหรือเป็นคำขอที่หารือประเด็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายไม่มีโอกาสจริงในการดำเนินโครงการ

(ข) หากการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) อาจทำให้ผู้เข้าร่วมเข้าใจผิดได้อย่างมีเหตุผล เช่น รัฐบาลได้ประกาศการเปลี่ยนแปลง แก้ไขกฎหมายที่ขอหารือ

⁷⁹ Class Ruling CR 2001/1, point 16

⁸⁰ Class Ruling CR 2001/1, point 17

⁸¹ Class Ruling CR 2001/1, point 27

⁸² Class Ruling CR 2001/1, point 25 and 26

(ค) อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่ามีการให้ข้อมูลไม่เพียงพอ เป็นคำขอหารือที่เนื้อหาที่ให้ไว้ไม่สอดคล้องกัน ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดที่ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบได้

(ง) อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่าไม่มีเหตุผลที่จะปฏิบัติตามคำขอหารือ เนื่องจากขอบเขตของทรัพยากรที่มีอยู่หรือเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของอธิบดีกรมสรรพากรอาจปฏิเสธที่จะออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกลุ่ม (Class Rulings) ของบุคคลนั้นได้ เช่น กรณีข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายต้องใช้เวลานานมากในการพิจารณา หรือกรณีประเด็นดังกล่าวครอบคลุมอย่างเพียงพอโดยหนังสือขอหารือภาษีอากรสาธารณะที่ออกก่อนหน้านี้

4.3.6 สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) เป็นการให้คำแนะนำที่มีผลบังคับผูกพันทางกฎหมายกล่าวคือ⁸³ ผู้กัมกรสรรพากรและกลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องทั้งหมด หากต่อมาภายหลังกรมสรรพากรเห็นว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) นั้นผิดพลาดจึงยกเลิกเพิกถอนไป และกรมสรรพากรประเมินภาษีใหม่กลุ่มผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ไปแล้วย่อมได้รับการคุ้มครองสิทธิกล่าวคือ กลุ่มผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระภาษีเพิ่ม พร้อมไม่มีความรับผิดในเบี้ยปรับและดอกเบี้ย ดังนั้นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) จึงสามารถสร้างความแน่นอนให้กับผู้เสียภาษีและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่สุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรได้เป็นอย่างดี

⁸³ Class Ruling CR 2001/1, point 11

บทที่ 5

ปัญหาและแนวทางในการนำหลักเกณฑ์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)มาใช้ กับฝ่ายสรรพากรไทย

ตามที่ได้ศึกษาถึงลักษณะกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร วัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร หลักเกณฑ์เกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทย ตลอดจนหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลีย ในบทนี้ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงสภาพปัญหาของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยในปัจจุบัน พร้อมศึกษาหาแนวทางการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลียเพื่อนำมาปรับใช้และแก้ไขระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยเพื่อให้มีประสิทธิภาพและคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมากขึ้นโดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

5.1 ปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

5.1.1 ประเด็นปัญหา

ระบบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรโดยส่วนใหญ่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) ทำให้ผู้เสียภาษีต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อน การทำความเข้าใจในกระบวนการหรือขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องยาก ในกระบวนการจัดเก็บภาษีผู้เสียภาษีจำเป็นต้องศึกษากฎหมายตามประมวลรัษฎากร กฎหมายลำดับรองและแนวทางปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหลายฉบับจึงอาจทำให้เกิดการเสียภาษีอากรที่ผิดพลาด เกิดความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนั้นรัฐบาลจึงได้ออกการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถขอหารือสอบถามความเห็นหรือขอคำแนะนำเกี่ยวกับประเด็นปัญหากฎหมายภาษีอากรจากกรมสรรพากรเพื่อนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติตามกฎหมาย โดยวิธีการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยอาจแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบได้แก่ 1. คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร 2. คำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร 3. หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย

สำหรับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นทำให้ผู้เสียภาษีสามารถนำเอาผลของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมา

ปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีได้ถือได้ว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรประเภทหนึ่ง อย่างไรก็ตามการให้คำแนะนำทางกฎหมายภาษีอากรโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจะให้สิทธิเฉพาะกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีสิทธิขอความเห็นจากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถขอความเห็นจากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ อีกทั้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้นมิได้เกิดจากการวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีเฉพาะรายบุคคลและยังไม่ได้มีการกำหนดสถานะทางกฎหมายที่ชัดเจนจึงยังเป็นมาตรการที่ยังไม่สามารถให้ความแน่นอนหรือให้ความชัดเจนในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเต็มที่

สำหรับคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร เช่น กรณีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. เป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ออกมาเพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติตามไม่มีสภาพบังคับต่อผู้เสียภาษี มิได้มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายถือเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากรในการปฏิบัติราชการหรือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ประกาศกรมสรรพากร ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งเป็นเพียงการให้แนวทางหรือคำแนะนำทั่วไป แม้ว่าคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรข้างต้นนั้นถือเป็นแนวทางให้ผู้เสียภาษีสามารถนำเอาผลของคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรมาปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีได้ ถือได้ว่าคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเป็นการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรประเภทหนึ่ง อย่างไรก็ตามคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรยังไม่ได้มีการกำหนดสถานะทางกฎหมายที่ชัดเจนอีกทั้งมิได้เกิดจากการวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีเฉพาะรายบุคคลจึงเป็นมาตรการที่ยังไม่สามารถให้ความแน่นอนหรือให้ความชัดเจนในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเต็มที่

สำหรับหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะราย เป็นกรณีที่กรมสรรพากรออกมาเพื่อตอบข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีอากรขอเข้าปรึกษาเกี่ยวกับประเด็นข้อกฎหมายภาษีอากรหรือคำชี้แจงแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีอากรซึ่งช่วยให้ผู้เสียภาษีนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน เป็นวิธีการที่สามารถสร้างความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าวิธีอื่นๆข้างต้นเนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถให้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้อย่างถูกต้องและกรมสรรพากรสามารถตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรได้เป็นการเฉพาะกรณี แต่อย่างไรก็ตามหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายยังไม่ได้มีการกำหนดสถานะทางกฎหมายที่ชัดเจนทั้งยังไม่ได้มีการกำหนดเวลาการตอบข้อหาหรือจึงยังเป็นมาตรการที่ยังไม่สามารถให้ความแน่นอนหรือให้ความชัดเจนในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเต็มที่

ปัจจุบันจึงยังคงเป็นปัญหาว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยมีสถานะทางกฎหมายหรือไม่เนื่องจากยังไม่มีกฎหมายฉบับใดกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรมีสถานะทางกฎหมายเช่นใด ดังนั้นในประเด็นปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรข้างต้น เมื่อพิจารณาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรจากเครื่องมือของฝ่ายปกครองในการกระทำทางปกครองพบว่า การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทย ไม่ว่าจะ เป็นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรหรือคำสั่ง คำชี้แจง ประกาศเผยแพร่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบเฉพาะราย ไม่เป็นคำสั่งทางปกครองเพราะมิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายอันมีลักษณะเป็นคำสั่งให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามกฎหมายและมีได้มีลักษณะในการมุ่งสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรที่จะมุ่งก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือเปลี่ยนแปลงหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือโอนหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือสงวนหน้าที่ในการเสียภาษีอากรหรือระงับซึ่งสิทธิในการเสียภาษีอากรและมีได้เกิดผลกับบุคคลผู้เสียภาษีหรือกลุ่มผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมาย การให้ข้อมูลข่าวสาร การอธิบายความเข้าใจเท่านั้น มิใช่การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรองและการรับจดทะเบียนจึงไม่ได้ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเปลี่ยนแปลงไป และเมื่อพิจารณาจากแนวทางการปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.1/2550 ประกาศ ณ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 ข้อ 5 กำหนดไว้ว่า การตอบหนังสือหารือตามแนวทางปฏิบัตินี้ เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมาย และเมื่อพิจารณาจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา⁸⁴ คำสั่งศาลปกครองสูงสุด⁸⁵ พบว่า การตอบหนังสือข้อหารือข้อหารือภาษีอากรเป็นการให้บริการแก่ประชาชนอันเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีเป็นการให้ความเห็นทางกฎหมาย ไม่มีสถานะทางกฎหมายที่จะมีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรให้ต้องปฏิบัติตาม

จึงกล่าวได้ว่าปัจจุบันสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นเพียงการให้ความเห็นหรือการให้คำแนะนำทางกฎหมายหรือการให้บริการแก่ประชาชนเท่านั้น ไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไว้ ดังนั้น หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรจึงไม่มีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี กล่าวคือมิได้ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ตามประมวลรัษฎากรต้องเปลี่ยนแปลงหรือระงับสิ้นไป กรมสรรพากรไม่สามารถบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรและนอกจากนี้ผู้เสียภาษีย่อมมีความคาดหวังและความเชื่อโดยสุจริตว่าข้อมูล ความคิดเห็น คำแนะนำหรือคำชี้แจงที่ได้รับจากการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรจากกรมสรรพากรเป็นข้อมูลที่ถูกต้องจึงปฏิบัติตาม

⁸⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12466/2547, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10337/2559

⁸⁵ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 33/2546

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้น แต่หากต่อมากรมสรรพากรตรวจพบว่าข้อมูล ความคิดเห็น คำแนะนำ หรือคำชี้แจงเป็นข้อมูลที่ผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องกรมสรรพากรย่อมเพิกถอนและไม่ถือปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นกลายเป็นผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ต้องถูกประเมินภาษีใหม่อาจต้องชำระภาษีอากรเพิ่มพร้อมมีความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย

ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า จากปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยที่ยังเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้บริการแก่ประชาชนเท่านั้นไม่มีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีจึงไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ(OECD) กล่าวคือผู้เสียภาษียังไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟังอย่างถูกต้อง (The Right to Be Informed, Assisted and Heard) และไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจนและแน่นอน (The Right to Certainty) เท่าที่ควร อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ต้องการเพิ่มความแน่นอนในการบังคับใช้กฎหมายภาษีหรือที่ต้องการเพิ่มความสัมพันธ์ที่ติระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรหรือที่ต้องการสนับสนุนระบบการเสียภาษีอากรแบบประเมินตนเอง(Self-Assessment) และยังไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการสำคัญในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี แม้ว่ากรมสรรพากรได้ออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีรับรู้ถึงข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษี แต่การที่หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรย่อมเป็นการบั่นทอนการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีได้เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามคำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแล้ว ผู้เสียภาษียังอาจถูกตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีได้ หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรในลักษณะดังกล่าวจึงขาดความแน่นอนและไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

5.1.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศออสเตรเลีย

ในประเด็นปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทยที่เป็นเพียงการให้ความเห็นหรือการให้คำแนะนำทางกฎหมายหรือการให้บริการแก่ประชาชนเท่านั้นไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไว้จึงไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี

เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลียพบว่า สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรออสเตรเลียถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีปี 1953 (Taxation Administration Act 1953) ที่กำหนดให้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) ให้หมายความรวมถึงหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) หนังสือการตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product Rulings) และหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings) การ

ตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings) มีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) และผู้เสียภาษี ทำให้สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีที่ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ต้องการเพิ่มความแน่นอนในการบังคับใช้กฎหมายภาษีหรือที่ต้องการเพิ่มความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรหรือที่ต้องการสนับสนุนระบบการเสียภาษีอากรแบบประเมินตนเอง(Self-Assessment) เมื่อหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรมีผลบังคับผูกพันทำให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่มีผลผูกพันตามกฎหมายนั้น หากต่อมาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นจะผิดพลาด ถูกยกเลิกเพิกถอนไป ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไปแล้วย่อมได้รับการคุ้มครองสิทธิกล่าวคือผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระภาษีเพิ่ม ไม่มีความรับผิดในเบี้ยปรับและดอกเบี้ย

ดังนั้น การแก้ไข ปรับปรุง สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรโดยให้มีผลผูกพันฝ่ายสรรพากรและผู้เสียภาษีจะช่วยทำให้ระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยมีประสิทธิภาพมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้เป็นประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรและเพื่อให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรด้วย

5.2 ปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

5.2.1 ประเด็นปัญหา

นอกจากปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยที่ยังเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้บริการแก่ประชาชนเท่านั้นไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายเท่าที่ควรตามที่ได้กล่าวใน ข้อ 5.1 แล้ว จากการศึกษาพบว่าปัจจุบันการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรยังคงมีปัญหาการขัดแย้งกันซึ่งอาจเกิดจากการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีที่ใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรนั้นและปัญหาการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรกล่าวคือกระบวนการในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นย่อมต้องใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เป็นจำนวนมากทั้งในด้านของค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานหรือในด้านระยะเวลาในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

ตัวอย่างที่หนึ่ง กรณีการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร กล่าวคือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจกให้พนักงานลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงาน ให้ในลักษณะทำนองเดียวกันหรือนำหุ้นไปขายให้กับบุคคลดังกล่าวตามข้อตกลงพิเศษในราคาต่ำกว่าราคาตลาด กรณีย่อมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจึงต้องนำไปรวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติกรมสรรพากรกลับเคยมีหนังสือ ตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเดียวกันแต่กลับขัดแย้งกับคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดังกล่าวคือกรมสรรพากรได้มีการออกหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 เห็นว่าการได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเป็นการซื้อทรัพย์สินกันใน ราคาคง ซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไปของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดจึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่สอง กรณีการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายขัดแย้งกัน กล่าวคือกรมสรรพากร ออกหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรที่ กค 0706/4934 วันที่ 28 พฤษภาคม 2546 มีแนววินิจฉัยว่า กรณีการซื้อ หุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดต้องนำประโยชน์เพิ่มที่ได้จากมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่อย่างไร ก็ตามต่อมากรมสรรพากรออกหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะรายในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อ กฎหมายเดียวกัน คือหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 มีแนววินิจฉัยว่า การ ได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการซื้อทรัพย์สินกันในราคาคง ซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อ และผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไป ของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วน ต่างของราคาซื้อกับราคาตลาด จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

จึงเห็นได้ว่า การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยยังมี ปัญหาการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรซึ่งอาจเกิดจากการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานจัดทำ หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรที่ใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการตอบหนังสือข้อหาหรือ ภาษีอากร ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า การใช้ดุลยพินิจประกอบข้อกฎหมายในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากร ของเจ้าพนักงานจัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรนั้นเป็นการใช้ดุลยพินิจขององค์กรเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจใน หน่วยงานจัดเก็บภาษีในองค์กรเดียวกันเช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยผู้ที่มีอำนาจในการ จัดเก็บภาษีอากรและตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรได้แก่ กรมสรรพากร เมื่อเป็นการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน

จัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรภายในองค์กรเดียวกันในการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแต่ละครั้งการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีจึงควรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ดังนั้นการที่ฝ่ายสรรพากรออกหนังสือตอบข้อหาหรือในประเด็นเดียวกันแต่กลับใช้ดุลยพินิจต่างกันต่อผู้ขอหาหรือรายหนึ่งย่อมเป็นไปได้ว่าผู้ขอหาหรือรายอื่นๆที่มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแบบเดียวกันอาจได้รับการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรที่ขัดแย้งกันได้ ส่งผลให้การตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรในลักษณะเช่นว่านี้ยังขาดความแน่นอนและไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

และจากการศึกษาพบว่ากรณีกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกัน เช่น กลุ่มผู้ถือหุ้นของบริษัท กลุ่มนายจ้างหรือกลุ่มลูกจ้างในธุรกิจหรือเดียวกันซึ่งเป็นกลุ่มบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอย่างเดียวกันได้สอบถามหาหรือในประเด็นภาษีเดียวกัน เช่น นายจ้างขอคำแนะนำเกี่ยวกับผลกระทบทางภาษีเกี่ยวกับโบนัสของกลุ่มลูกจ้าง หรือนายจ้างขอคำแนะนำเกี่ยวกับผลทางภาษีของการซื้อหุ้นของพนักงานของกลุ่มลูกจ้าง เมื่อได้ทำหนังสือข้อหาหรือประเด็นข้อกฎหมายหรือขอคำแนะนำไปยังฝ่ายสรรพากรไทยเพื่อให้ได้รับการตอบหนังสือข้อหาหรือฝ่ายสรรพากรไทยจะต้องดำเนินการแยกพิจารณาตอบข้อหาหรือในแบบเดียวกันหลายฉบับเพราะการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยจะมีผลเฉพาะเพียงผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหนังสือตอบข้อหาหรือเท่านั้น เนื่องจากฝ่ายสรรพากรไทยไม่มีระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Ruling) ที่ให้สิทธิกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันมีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอย่างเดียวกัน สามารถร่วมกันข้อหาหรือสอบถามในประเด็นภาษีเดียวกัน ดังนั้นทำให้กลุ่มผู้เสียภาษีที่มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกันจะต้องดำเนินการขอหาหรือเพื่อให้ฝ่ายสรรพากรพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรเป็นเฉพาะรายบุคคลทุกคนย่อมเป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก ในทางกลับกันกรณีฝ่ายสรรพากรหรือเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรก็ต้องดำเนินการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรในธุรกรรมเดียวกันหลายครั้งเป็นการใช้เวลาอย่างไร้ประโยชน์ เกิดค่าใช้จ่ายในการเตรียมการเอกสารหลักฐานต่างๆ และบางครั้งในการดำเนินการพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรนั้นก็อาจเกิดจากการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานผู้เกี่ยวข้องหลายคนซึ่งอาจทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนเนื่องจากหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรอาจจะถูกทำขึ้นจากเจ้าพนักงานต่างคนกัน การใช้ดุลยพินิจที่ต่างกันทำให้หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรที่มีประเด็นเดียวกันได้รับการพิจารณาที่แตกต่างกันย่อมไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีและเกิดความไม่แน่นอนกับผู้เสียภาษีส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือทำให้ผู้เสียภาษีอาจขาดความเชื่อถือและความไว้วางใจ

ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า ปัญหาการขัดแย้งกันและปัญหาการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรจากกรณีกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มี

ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษาเดียวกันได้สอบถามหารือในประเด็นภาษาเดียวกันจะต้องดำเนินการแยกการขอหนังสือตอบข้อหารือในแบบเดียวกันหลายฉบับเนื่องจากฝ่ายสรรพากรไทยไม่มีระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ที่ให้สิทธิกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันมีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษาเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษาเดียวกัน สามารถร่วมกันข้อหารือสอบถามในประเด็นภาษาเดียวกันทำให้การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษากรของฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรจึงยังไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ(Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) ทั้งยังไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษากรและยังไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการสำคัญในการบริหารภาษีที่ดี

5.2.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศออสเตรเลีย

ในประเด็นปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหารือภาษากร เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลียพบว่าระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษากรของประเทศออสเตรเลียนั้นมีระบบหนังสือตอบข้อหารือภาษากรแบบกลุ่ม(Class Ruling) ที่ให้สิทธิกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษาเดียวกันร่วมกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษาเดียวกันสามารถร่วมกันดำเนินการสอบถามข้อหารือมายังกรมสรรพากรเพื่อให้กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือทางภาษากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)มายังกลุ่มผู้เสียภาษีนั้นในครั้งเดียวและมีผลผูกพันผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เช่น ภาครัฐบาล กลุ่มนายจ้าง กลุ่มลูกจ้าง กลุ่มผู้ถือหุ้น หรือการเข้าร่วมกันของบริษัทในธุรกิจเครือเดียวกัน ซึ่งการจัดให้มีระบบการตอบข้อหารือแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นมาตรการหนึ่งที่ช่วยลดการใช้ทรัพยากร ช่วยลดค่าใช้จ่ายและลดระยะเวลาที่สูญเสียไปและช่วยลดปัญหาการขัดแย้งกันจากการตอบหนังสือข้อหารือภาษากรที่มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเดียวกันหลายฉบับทำให้กรณีธุรกรรมเดียวกันประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเดียวกันในกลุ่มผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาไปในครั้งเดียว

ดังนั้น การนำหนังสือตอบข้อหารือภาษากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้จึงมีความเหมาะสมที่จะช่วยแก้ไขปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษากรทำให้การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษากรของฝ่ายสรรพากรไทยนั้นมีประสิทธิภาพมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้เป็นประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรและเพื่อให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการ

พัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรด้วย

5.3 แนวทางการนำหลักเกณฑ์หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรไทย

5.3.1 แนวทางการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรไทย

จากปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยที่ยังเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้บริการแก่ประชาชนเท่านั้นไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีและจากปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร ในกรณีที่กลุ่มผู้เสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกันร่วมกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอย่างเดียวกัน แต่ได้รับการพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่แตกต่างกัน ซึ่งอาจเกิดจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานต่างคนกันทำให้ปัจจุบันการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรจึงเห็นได้ว่าระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่เหมาะสมสามารถแก้ไขปัญหาของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยในปัจจุบันได้ ทั้งช่วยลดปัญหาการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อหารืออากร ช่วยลดการใช้ทรัพยากรต่างๆ ลดภาระค่าใช้จ่ายเพื่อให้การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทยมีประสิทธิภาพมากขึ้นสอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร รวมถึงสอดคล้องกับหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการสำคัญในการบริหารภาษีที่ดี

ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นเพียงการให้ความเห็นหรือการให้คำแนะนำทางกฎหมายหรือการให้บริการแก่ประชาชนเท่านั้น ไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรไว้และปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร เนื่องจากปัจจุบันฝ่ายสรรพากรไทยไม่มีระบบการตอบหนังสือข้อหารือแบบกลุ่ม (Class Rulings) ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าอาจนำหลักเกณฑ์การตอบข้อหารือภาษีแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลียมาปรับใช้เป็นแนวทางแก้ไขปรับปรุงระบบการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่าย

สรรพากรไทยกล่าวคือจากการศึกษามาตรการการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียพบว่าระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่จะมีผลผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีแบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสาธารณะ (Public Rulings) ให้หมายความรวมถึงหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) หนังสือการตอบข้อหารือภาษีอากรแบบผลิตภัณฑ์ (Product Rulings) และหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรส่วนตัว (Private Rulings) และหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรด้วยวาจา (Oral Rulings) ซึ่งเป็นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรออกภายใต้พระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษี พ.ศ. 2496 (Taxation Administration Act 1953) (TTA) โดยกรมสรรพากรออสเตรเลียมีการออกแนวทางปฏิบัติกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ไว้อย่างชัดเจนใน (Class Ruling CR 2001/1) กล่าวคือมีการกำหนดให้กลุ่มบุคคลมีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกันมีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกันได้ร่วมกันขอหารือมายังกรมสรรพากรนั้นเองสามารถร่วมกันร้องขอให้มีการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ซึ่งสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) จะมีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและกลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องทั้งหมด โดยการร้องขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Ruling) จะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรืออาจใช้แบบฟอร์มใบสมัครการขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรและต้องแสดงข้อมูลต่างๆ ให้กรมสรรพากรทราบตามที่หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ส่วนหลักเกณฑ์การพิจารณาการออกหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ก็มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 จึงเห็นได้ว่าระบบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลีย มีการกำหนดรูปแบบ หลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำหนังสืออย่างชัดเจนอย่างเป็นระบบและมีความน่าเชื่อถือมากกว่าระบบการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยสามารถให้ความคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) เป็นระบบที่ให้สิทธิกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรอย่างเดียวกัน ได้ร่วมกันขอหารือมายังกรมสรรพากรทำให้กรมสรรพากรสามารถพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรไปในคราวเดียวกัน สามารถช่วยลดปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรในการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลียจึงมีความเหมาะสมหากฝ่ายสรรพากรไทยนำระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling) ของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลียมาปรับใช้เป็นแนวทางย่อมส่งผลให้ระบบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรมีประสิทธิภาพและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

5.3.2 ผลกระทบของการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร

ในหัวข้อนี้จะเป็นการศึกษาวิเคราะห์ผลกระทบหากมีการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร ซึ่งตามที่ได้กล่าวในหัวข้อที่ 5.1 และหัวข้อที่ 5.2 ถึงประเด็นปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ยังเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือการให้บริการแก่ประชาชนเท่านั้นไม่มีผลบังคับผูกพันและประเด็นปัญหากระบวนการพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยที่ขัดแย้งกันและสิ้นเปลืองทรัพยากรในด้านต่างๆ เนื่องจากระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่สามารถตอบสนองความจำเป็นในการเปิดโอกาสให้กลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกันมีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกันสามารถร่วมกันขอหารือสอบถามประเด็นภาษีไปในคราวเดียวกันได้ จึงเป็นสาเหตุสำคัญที่จะต้องมีการพัฒนาแก้ไขปรับปรุงระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยโดยให้นำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้เป็นแนวทางแก้ไขปัญหา แต่อย่างไรก็ตามการนำเอาแนวความคิดที่ไม่เคยมีใ้ใช้อยู่แต่เดิมมาปรับใช้นั้นย่อมมีความละเอียดอ่อนและอาจก่อให้เกิดผลกระทบในด้านต่างๆ ซึ่งผู้ศึกษาจะขอวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดจากการนำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. การเปลี่ยนแปลงกระบวนการและขั้นตอนในการพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร

เมื่อได้พิจารณากระบวนการและขั้นตอนของการพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยในปัจจุบันกับหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) พบว่าระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) นั้นมิได้ทำให้หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่มีแต่เดิมหลายฉบับลดลงเหลือเป็นการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรเพียงฉบับเดียวแต่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงในเชิงโครงสร้างและรวบรวมเอาประเด็นที่มีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันไว้พิจารณาไปในคราวเดียวกันดังจะกล่าวต่อไปนี้

1.1 กระบวนการและขั้นตอนในการพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น

การให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) นั้นกลุ่มบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกันมีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกัน จะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและต้องแสดงข้อมูลรายละเอียดอย่างสูงสุดต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเพื่อแสดงให้เห็นหน่วยงาน

จัดเก็บภาษีอากรเห็นว่า การพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)นั้นจะมีความเหมาะสมกว่า โดยในขั้นตอนนี้จะต้องยื่นคำร้องและแสดงข้อมูลอย่างสูงสุดตามที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้กำหนดไว้ให้ครบถ้วนและถูกต้อง ซึ่งหากต่อมาหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรพิจารณาแล้วเห็นว่าคำร้องขอหาหรือภาษีอากรของกลุ่มบุคคลเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนด หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะออกหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ให้แต่หากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเห็นว่าคำร้องและข้อมูลได้ที่รับมาไม่เข้าเงื่อนไขหรือมิได้แสดงข้อมูลอย่างสูงสุดตามที่กำหนดไว้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะออกหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบเฉพาะราย(Private Rulings) ให้แทนซึ่งในประเด็นนี้ขั้นตอนการพิจารณาและการรวบรวมข้อมูล เอกสารพยานหลักฐานต่างๆอาจจะต้องใช้ระยะเวลาที่เพิ่มขึ้น

1.2 กระบวนการและขั้นตอนในการพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรที่ลดชั้น

สำหรับกระบวนการและขั้นตอนในการพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรที่ลดชั้นอย่างชัดเจนคือ ในการพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรของกลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันหรือสมาชิกในกลุ่มที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกันมีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกันไม่ต้องไปดำเนินการร้องขอหาหรือภาษีอากรฉบับใหม่เป็นรายบุคคลและเมื่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ก็จะมีผลผูกพันถึงบุคคลหรือสมาชิกในกลุ่มคนอื่นๆด้วย จึงเห็นได้ว่าการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) นั้นจะช่วยลดระยะเวลาขั้นตอนในการพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกันมีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกัน

2. ผลกระทบในการบริหารจัดการเก็บภาษีของฝ่ายสรรพากร

เนื่องจากระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling)กำหนดให้สถานะมีผลบังคับผูกพันฝ่ายสรรพากรและกลุ่มผู้เสียภาษีและเปิดโอกาสให้กลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกันมีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกันสามารถร่วมกันขอหาหรือสอบถามประเด็นภาษีไปในคราวเดียวกันได้ จึงเห็นได้ว่าเมื่อกลุ่มผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้เชื่อและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling)ไปแล้วแม้ต่อมาภายหลังหน่วยงานจัดเก็บภาษียกเลิกเพิกถอนหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรไป กลุ่มผู้เสียภาษีย่อมได้รับการคุ้มครองสิทธิไม่ต้องถูกประเมินภาษีใหม่และไม่มี ความรับผิดเงินเพิ่มและดอกเบี้ย ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสัมพันธ์ที่ดีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร อีกทั้งเมื่อหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling) เปิดโอกาสให้กลุ่มผู้เสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกันสามารถร่วมกันขอหาหรือไปในคราวเดียวกัน หน่วยงาน

จัดเก็บภาษีอากรพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรที่มีประเด็นข้อกฎหมายเดียวกันไปในครั้งเดียว ไม่ต้องแยกพิจารณาเป็นรายบุคคลทำให้ช่วยลดปัญหาการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรขัดแย้งกันและภาระค่าใช้จ่ายต่างๆ ดังนั้นหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling)จึงเป็นมาตรการที่ช่วยอำนวยความสะดวกแก่กลุ่มผู้เสียภาษีทำให้กลุ่มผู้เสียภาษีเดียวกันสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนเกิดความแน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย เมื่อผู้เสียภาษีได้เสียภาษีถูกต้องและครบถ้วนส่งผลให้ฝ่ายสรรพากรสามารถจัดเก็บรายได้มากขึ้น

3. ประเด็นที่ควรคำนึงถึงในการนำหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร

อย่างไรก็ตามระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling)ของประเทศออสเตรเลียมีได้กำหนดอย่างชัดเจนว่ากรณีประเด็นใดบ้างที่จะมีการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม ดังนั้นเมื่อนำมาบังคับใช้กับฝ่ายสรรพากรไทยไม่ควรกำหนดให้สิทธิกลุ่มผู้เสียภาษีอากรสามารถขอหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling) ได้ทุกประเด็นเนื่องจากหากกำหนดให้กลุ่มผู้เสียภาษีสามารถขอหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรได้ทุกประเด็นย่อมเป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรต่างๆเช่นในด้านระยะเวลาและค่าใช้จ่ายของรัฐ อีกทั้งหากกำหนดให้ฝ่ายสรรพากรต้องพิจารณาตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Ruling) ทุกประเด็นย่อมทำให้ฝ่ายสรรพากรขาดความยืดหยุ่นในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร

5.4 วิเคราะห์ข้อดีและข้อจำกัดของการนำหลักเกณฑ์หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรไทย

5.4.1 ข้อดีของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)

1. หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ทำให้เกิดความเสมอภาคและเกิดความเท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีที่มีฐานะทางเศรษฐกิจและความรู้ความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรที่ไม่เท่าเทียมกัน

หนังสือตอบข้อหาหรือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) นั้นทำให้ผู้เสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรอย่างเดียวกันที่ต้องการสอบถามประเด็นปัญหาข้อกฎหมายจึงต้องการสอบถามข้อหาหรือมายังกรมสรรพากรแต่ไม่สามารถดำเนินการเองได้เนื่องจากข้อจำกัดในด้านการเงิน ข้อจำกัดในด้านเวลา ตลอดจน ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรให้สามารถได้รับการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรจากกรมสรรพากรเท่ากับผู้เสียภาษีที่มีความพร้อมหรือฐานะดีกว่าโดยจะมีผลบังคับผูกพันจากการตอบหนังสือข้อหาหรือภาษีอากรนั้น

2.หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ทำให้ผลของการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นไปในแนวทางเดียว

การที่ผู้เสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกัน ต้องการสอบถามประเด็นปัญหาจึงร้องขอหารือมายังกรมสรรพากร แต่กรมสรรพากรจะต้องแยกพิจารณาทำให้เกิดความเสี่ยงต่อการที่ผลของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรจะมีความขัดแย้งหรือแตกต่างกันได้ ซึ่งอาจจะเป็นผลมาจากขั้นตอนกระบวนการในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร เช่น ความรู้ความสามารถ ความเข้าใจของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษี พยานหลักฐาน ตลอดจนการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานอาจแตกต่างกัน ดังนั้น หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) จะทำให้ผลของการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นไปในแนวทางเดียวกันไม่เกิดความสับสน เกิดความชัดเจน แน่นนอน ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถมีแนวทางในการปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง

3.หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings)เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการอำนวยความสะดวก

การพิจารณาตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรไปในคราวเดียวกันแต่จะมีผลไปยังผู้เสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเดียวกัน โดยกรมสรรพากรไม่ต้องดำเนินการพิจารณาซ้ำซ้อนแยกเป็นรายเฉพาะบุคคลและทำให้รัฐและผู้เสียภาษีสามารถจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพเนื่องจากช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายต่างๆและระยะเวลาในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรได้

4.หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มุ่งคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เชื่อโดยสุจริต และปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเป็นสำคัญ

เนื่องจากระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ของออสเตรเลียมีกฎหมายกำหนดให้สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ดังนั้นหากกลุ่มผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้น หากต่อมาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นผิดพลาดหรือถูกเพิกถอนไปกลุ่มผู้เสียภาษียังคงได้รับความคุ้มครองสิทธิ คือไม่ถูกประเมินภาษีใหม่ ไม่มีความรับผิดชอบปรับและดอกเบี้ย

5.4.2 ข้อจำกัดของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings)

การจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ผู้ขอหารือจะต้องยินยอมจะให้มีการเปิดเผยข้อมูลต่างๆที่เกี่ยวข้องกับโครงการหรือธุรกรรมที่ขอหารือและต้องมีการประกาศหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่มในราชกิจจานุเบกษา ดังนั้นหากข้อมูลหรือธุรกรรมที่เกี่ยวกับการขอหารือนั้นเป็นข้อมูลและผู้เสียภาษีไม่ต้องการจะเปิดเผยต่อสาธารณะเช่นในกรณีของการปรับโครงสร้างบริษัท การเลือกใช้วิธีการขอหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ก็อาจไม่มีความเหมาะสม

ดังนั้นในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าเพื่อให้เป็นประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรและเพื่อให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีสมควรนำระบบการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาปรับใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขระบบการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรไทยเนื่องจากการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Ruling) มีข้อดีและก่อให้เกิดประโยชน์ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

รัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารและพัฒนาประเทศ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีรายได้เพื่อนำมาพัฒนาประเทศ รายได้ที่รัฐบาลได้รับมานั้นอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ รายได้ที่เป็นภาษีอากรและรายได้ที่ไม่มีใช้ภาษีอากร ซึ่งรายได้ที่เป็นภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของรัฐบาลเพราะฉะนั้นประชาชนทุกคนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร เพื่อให้รัฐบาลนำไปใช้บริหารและพัฒนาประเทศทำให้การจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร ประชาชนต้องยอมสละทรัพย์สินของตนให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอันเป็นการกระทบสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องกระทำโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เพื่อให้เกิดความชอบธรรมในการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ในการบริหารจัดการเก็บภาษีและเกิดความเป็นธรรมและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรโดยส่วนใหญ่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) ดังนั้นผู้เสียภาษีจะต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนแต่จากการที่กฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อน การทำความเข้าใจในกระบวนการหรือขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่ยาก รัฐบาลจึงได้มีการออกการให้คำแนะนำทางกฎหมาย โดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถนำความเห็นหรือคำแนะนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติตามกฎหมาย

สำหรับประเทศนั้นไม่ได้มีกฎหมายกำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแต่ประการใดหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรมีลักษณะเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้คำแนะนำที่เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรเท่านั้นไม่มีผลบังคับผูกพันผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร ทำให้ผู้เสียภาษีที่ได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นโดยสุจริตเชื่อว่าข้อมูล ความคิดเห็น คำแนะนำ หรือคำชี้แจงที่ได้รับจากการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรจากกรมสรรพากรเป็นข้อมูลที่ถูกต้อง หากต่อมากรมสรรพากรตรวจพบว่าข้อมูล ความคิดเห็น คำแนะนำ หรือคำชี้แจงเป็นข้อมูลที่ผิดพลาดหรือไม่ถูกต้อง กรมสรรพากรย่อมเพิกถอนและไม่ถือปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้น ต้องถูกประเมินภาษีใหม่อาจต้องเสียภาษีอากรเพิ่มพร้อมมีความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย จึงไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำ

หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรและนอกจากนี้ฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่ได้มีกฎหมายกำหนดให้มีระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ที่ให้สิทธิผู้เสียภาษีเดียวกันมีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกัน สามารถร่วมกันขอหารือสอบถามในประเด็นภาษีเดียวกันไปพร้อมกันเพราะหากผู้เสียภาษีจำนวนมากต่างแยกกันยื่นหนังสือข้อหารือภาษีอากรย่อมทำให้ปริมาณการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรที่ยื่นเข้ามายังกรมสรรพากรมีจำนวนมากเป็นการสร้างภาระแก่รัฐ อีกทั้งทำให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาและเกิดการสิ้นเปลืองทรัพยากรและค่าใช้จ่ายในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีและยังทำให้เกิดปัญหาการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

ผู้เขียนได้ศึกษาถึงแนวความคิดและหลักเกณฑ์ของระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของฝ่ายสรรพากรออสเตรเลีย พบว่ากรมสรรพากรออสเตรเลียได้มีการนำระบบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) มาใช้ในการให้คำแนะนำทางกฎหมายภาษีอากรโดยอนุญาตให้กลุ่มผู้เสียภาษีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งที่มีประเด็นทางภาษีอากรเดียวกัน มีความเกี่ยวข้องกันในธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน หรือมีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีอากรอย่างเดียวกันเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือของผู้อื่นที่เป็นสมาชิกในกลุ่มที่ได้ร่วมกันขอหารือเพื่อสอบถามประเด็นปัญหากฎหมายภาษีเพื่อให้กรมสรรพากรตอบและพิจารณาประเด็นปัญหาดังกล่าวไปในคราวเดียวกัน ซึ่งในท้ายที่สุดแล้วผลของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) จะมีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกคนทำให้ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยสุจริตและได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรนั้นแม้ต่อมาหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรจะถูกเพิกถอนและถูกประเมินภาษีใหม่ ผู้เสียภาษีก็ได้รับการคุ้มครองไม่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเพิ่มและไม่เกิดความรับผิดที่ต้องเสียเบี้ยปรับและดอกเบี้ยและระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม (Class Rulings) ยังช่วยลดปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรด้วย ดังนั้นเพื่อให้เป็นประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรและเพื่อให้ให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีสมควรนำระบบการตอบข้อหารือแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขระบบการตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรไทย

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 ปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าปัญหาสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเกิดจากการที่ปัจจุบันไม่มีกฎหมายกำหนดสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรมีลักษณะเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้คำแนะนำที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเท่านั้นไม่มีผลผูกพันผู้

เสียภาษีและฝ่ายสรรพากร ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า สมควรให้มีการตราบทบัญญัติกฎหมายโดยมีการบัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรอย่างชัดเจนและมีการกำหนดสถานะของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรให้มีผลบังคับผูกพันกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ทั้งนี้ในประเด็นดังกล่าวผู้เขียนได้ศึกษาโครงการวิจัยเรื่อง “หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560” ของอาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และอาจารย์ ศิริรัช ศิริชุมแสง ซึ่งได้มีการศึกษาวิจัยและสรุปข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปรับปรุงสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือ ดังนี้⁸⁶ จำเป็นต้องมีการตรากฎหมายขึ้นมารองรับระบบการตอบหนังสือข้อหารือโดยการเพิ่มเติมหมวดในประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรต้องกำหนดอำนาจหน้าที่ให้หน่วยงานภายในกรมสรรพากร หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งให้มีหน้าที่ตอบหนังสือข้อหารือเป็นการเฉพาะทั้งยังต้องมีการกำหนดกระบวนการตอบหนังสือข้อหารืออย่างชัดเจนตั้งแต่เริ่มการทำหนังสือข้อหารือเข้ามายังกรมสรรพากรจนกระทั่งถึงผลของการตอบข้อหารือว่ามีผลผูกพันกรมสรรพากรและมีการกำหนดระยะเวลาการตอบหนังสือข้อหารือ ส่วนรายละเอียดของขั้นตอนกระบวนการตอบหนังสือข้อหารืออาจกำหนดในรูปของกฎหมายลำดับรอง

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าแนวทางข้างต้นมีความสอดคล้องกับข้อเสนอแนะของผู้เขียนและจะช่วยให้เกิดประโยชน์ต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อให้สอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

6.2.2 ปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าปัญหาการขัดแย้งกันและการสิ้นเปลืองทรัพยากรของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรเกิดจากการที่ฝ่ายสรรพากรไทยยังไม่มีระบบการให้คำแนะนำทางกฎหมายโดยการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) ที่ให้สิทธิผู้เสียภาษีเดียวกันมีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีเดียวกัน มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายภาษีแบบเดียวกัน สามารถร่วมกันขอหารือสอบถามในประเด็นภาษีเดียวกันไปพร้อมกันเพราะหากผู้เสียภาษีจำนวนมากต่างแยกกันยื่นหนังสือข้อหารือภาษีอากรต่างหากจากกันส่งผลให้เจ้าพนักงานอาจใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันเกิดปัญหาการขัดแย้งกันของหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรและเกิดความล่าช้าในการพิจารณาและการสิ้นเปลืองทรัพยากรและค่าใช้จ่ายในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือภาษี ในประเด็นนี้ผู้เขียน

⁸⁶ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และศิริรัช ศิริชุมแสง, “หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,” ทูลสนับสนุนจากสถาบันพระปกเกล้าโครงการเสริมสร้างความเข้มแข็งด้านสิทธิเสรีภาพและการมีส่วนร่วมทางกฎหมายแก่ประชาชน ประจำปีงบประมาณ 2562.

มีความเห็นว่า สมควรให้ฝ่ายสรรพากรไทยนำระบบหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรแบบกลุ่ม(Class Rulings) มาปรับใช้กับการตอบหนังสือข้อหารือภาษีอากร

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

หนังสือ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายรายได้. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา, 2561. หน้า 20-27.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, หน้า 72.

สุปรียา แก้วละเอียด. กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

บทความและวารสาร

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. การกระทำทางปกครอง. ในอาจารย์บุชารวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ดร.อมร จันทรมบูรณ์, สมคิด เลิศไพฑูรย์. กรุงเทพฯ: สมาคมกฎหมายมหาชนแห่งประเทศไทย, 2545.

สมยศ เชื้อไทย. การกระทำทางปกครอง, วารสารนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

จิรายุ อัจจุฤทธิ์. การแก้ไขเยียวยาความบกพร่องของคำสั่งทางปกครอง, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

จิรพงษ์ เกียรติธำรงกุล. การแสดงผลประกอบคำสั่งทางปกครอง, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543.

นารีมาน รักธรรม. การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร:ศึกษาเฉพาะกรณีการตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

ประภาศรี ศรีสุขะ. ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2551.

ผจญกร อุดมธรรมภักดี. การปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากร, สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

พิทยา ไชยมหาฤกษ์. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

เสาวลักษณ์ กาญจนะ. เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

อภิรดี ชัยกิจอรุณี. การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) มาใช้ในประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

อัญชพร สวามพรรณ. ปัญหาการคุ้มครองสิทธิของผู้สุจริตที่เกี่ยวข้องกับหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561.

เอกสารอื่น

รายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) เรื่อง Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal situation in OECD Countries ในปี ค.ศ. 1990

วิมลพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษย์ ทวีแจ่มทรัพย์และศิริรัช ศิริชุมแสง, หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, ทุนสนับสนุนจากสถาบันพระปกเกล้าโครงการเสริมสร้างความเข้มแข็งด้านสิทธิเสรีภาพและการมีส่วนร่วมทางกฎหมายแก่ประชาชนประจำปีงบประมาณ 2562.

สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล (องค์การมหาชน) (สพร.), ระบบข้อมูลการใช้จ่ายภาครัฐ Thailand Government Spending(ออนไลน์).2563.แหล่งที่มา <https://govspending.data.go.th/dashboard/5> (2564, มีนาคม 2)

กฎหมาย

ประมวลรัษฎากร

ภาษาอังกฤษ

BOOK

. Robin Woellner, Stephen Barkoczy, Shirley Murphy, Chris Evans and Dale Pinto, Australian Taxation Law. Oxford, 2020.

ARTICLES

Australian Taxation Office, The Australian Taxation Office's Administration of Taxation Rulings (ออนไลน์), แหล่งที่มา https://www.ano.gov.au/sites/default/files/ano_report_2001-2002_03.pdf?acsf_files_redirect.

LAWS

Class Ruling CR 2001/1

Taxation Administration Act 1953

ภาคผนวก



กฎกระทรวง

แบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร

กระทรวงการคลัง

พ.ศ. ๒๕๖๐

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๘ ๓ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๔๑ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๑

ข้อ ๒ ให้กรมสรรพากร มีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะ และการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมายอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม และเกิดความสนใจในการเสียภาษี โดยให้มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (๑) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (๒) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง
- (๓) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรม หรือตามที่กระทรวง

หรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย

ข้อ ๓ ให้แบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร ดังต่อไปนี้

- (๑) สำนักงานเลขาธิการกรม
- (๒) กองกฎหมาย
- (๓) กองตรวจสอบภาษีกลาง
- (๔) กองเทคโนโลยีสารสนเทศ
- (๕) กองบริหารการคลังและรายได้

- (๖) กงยบริหารการเสี่ยภาชีทางอิเล็กทรอนิกส์
- (๗) กงยบริหารทรัพยากรบุคคล
- (๘) กงยบริหารภาชีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก
- (๙) กงยบริหารภาชีธุรกิจขนาดใหญ
- (๑๐) กงยมาตรฐานการกำกันและตรวจสอบภาชี
- (๑๑) กงยมาตรฐานการจัดเก็บภาชี
- (๑๒) กงยมาตรฐานการสอบบัญชีภาชีอากร
- (๑๓) กงยวิชาการแผนภาชี
- (๑๔) กงยสำรวจและติดตามธุรกิจนอกระบบ
- (๑๕) กงยสืบสวนและคดี
- (๑๖) กงยอุทธรณ์ภาชี
- (๑๗) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด
- (๑๘) สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด
- (๑๙)-(๓๐) สำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

ข้อ ๔ ในกรมสรรพากร ให้มีกลุ่มตรวจสอบภายใน เพื่อทำหน้าที่หลักในการตรวจสอบการดำเนินงานภายในกรม และสนับสนุนการปฏิบัติงานของกรม รับผิดชอบงานขึ้นตรงต่ออธิบดี โดยมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (๑) ดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจสอบด้านการบริหาร การเงิน และการบัญชีของกรม
- (๒) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๕ ในกรมสรรพากร ให้มีกลุ่มบริหารการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ักท่องเที่ยว เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของกรม รับผิดชอบงานขึ้นตรงต่ออธิบดี โดยมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (๑) ดำเนินการและตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับภาษีคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ักท่องเที่ยว
- (๒) วางแผนและกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ักท่องเที่ยว อย่างเป็นระบบ รวมทั้งให้คำแนะนำและปรับปรุงระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้มีคุณภาพและเสี่ยแก่มาตรฐานสากล

- (๓) ให้คำแนะนำปรึกษาเกี่ยวกับระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ักท่องเที่ยว
- (๔) กำกับและติดตามการดำเนินการของผู้ประกอบการในระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ักท่องเที่ยว

(๕) บริหารจัดการฐานข้อมูลเกี่ยวกับการศัลยกรรม และให้บริการรับชำระภาษีอากรค้างของคนต่างด้าวซึ่งถูกกระทำการเดินทางออกนอกประเทศ

(๖) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๖ ในกรมสรรพากร ให้มีกลุ่มพัฒนาระบบบริหาร เพื่อทำหน้าที่หลักในการพัฒนาการบริหารของกรมให้เกิดผลสัมฤทธิ์ มีประสิทธิภาพ คุ่มค่า รับผิดชอบต่องานขึ้นตรงต่ออธิบดี โดยมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) เสนอแนะให้คำปรึกษาแก่อธิบดีเกี่ยวกับยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการภายในกรม

(๒) ติดตาม ประเมินผลและจัดทำรายงานเกี่ยวกับการพัฒนาระบบราชการภายในกรม

(๓) ประสานและดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาระบบราชการ ร่วมกับหน่วยงานกลางต่าง ๆ และหน่วยงานในสังกัดกรม

(๔) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๗ สำนักงานเลขานุการกรม มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับราชการทั่วไปของกรมและราชการที่มีได้แยกให้เป็นหน้าที่ของกอง หรือส่วนราชการใดโดยเฉพาะ อำนาจหน้าที่ดังกล่าวให้รวมถึง

(๑) ปฏิบัติงานสารบรรณของกรม

(๒) ดำเนินการเกี่ยวกับการช่วยอำนวยความสะดวกและเลขานุการของกรม

(๓) ประชาสัมพันธ์และเผยแพร่กิจกรรม ความรู้ ความก้าวหน้า ข้อมูลข่าวสาร และผลงานของกรม

(๔) ให้บริการค้นหรือคิดแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากร รวมทั้งให้บริการค้น คัด หรือให้พิมพ์แบบแสดงรายการภาษีอากรแก่หน่วยงานตรวจสอบภาษีอากร

(๕) เก็บรักษาแบบแสดงรายการภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และดำเนินการตรวจสอบภาษีอากรที่ดำเนินการเสร็จเรียบร้อยแล้ว ตลอดจนพัฒนารูปแบบในการจัดเก็บ

(๖) เป็นศูนย์กลางการให้บริการข้อมูลภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและประชาชน

(๗) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๘ กองกฎหมาย มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) ดำเนินการเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้เป็นไปตามนโยบายการจัดเก็บภาษีอากร

หน้า ๔

เล่ม ๑๓๔ ตอนที่ ๓๕ ก

ราชกิจจานุเบกษา

๒๘ มีนาคม ๒๕๖๐

(๒) ดำเนินการเกี่ยวกับงานนิติกรรมและสัญญาของกรมที่มีได้แยกให้เป็นหน้าที่ของกองหรือส่วนราชการใดโดยเฉพาะ

(๓) กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานด้านกฎหมายภาษีอากร

(๔) ดำเนินการวิเคราะห์กฎหมายภาษีอากรและธุรกรรมต่าง ๆ ทั้งในประเทศ และต่างประเทศ เพื่อนำมาพัฒนาปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากร

(๕) พัฒนามาตรฐานระบบกฎหมายภาษีอากรและการปฏิบัติงานด้านกฎหมายภาษีอากร

(๖) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๔ กองตรวจสอบภาษีกลาง มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) ตรวจสอบภาษีอากรที่ราชอาณาจักร กรณีที่มีการประกอบการครอบคลุมหลายพื้นที่ กรณีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ไม่สามารถดำเนินการได้ หรือที่ได้รับมอบหมายเป็นกรณีพิเศษ และกรณีธุรกิจนอกประเทศ รวมทั้งการขยายผลจากการปราบปรามและตรวจสอบของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

(๒) ตรวจสอบปฏิบัติการทั่วไป เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษีที่ราชอาณาจักร รวมทั้งประเมินหรือเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

(๓) ประมวลผลข้อมูลเพื่อการตรวจสอบภาษีอากรส่งให้หน่วยงานสรรพากรที่ราชอาณาจักร ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

(๔) จัดเตรียมแผนเพื่อเข้าทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสาร เพื่อการตรวจสอบภาษีอากร

(๕) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๑๐ กองเทคโนโลยีสารสนเทศ มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) วางแผนและพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของกรม เพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการสารสนเทศ และให้บริการแก่ประชาชน

(๒) เป็นศูนย์ข้อมูลและประมวลผลการจัดเก็บภาษีอากรของกรม และประยุกต์เทคโนโลยีสมัยใหม่สำหรับการจัดเก็บภาษีอากร

(๓) ให้การสนับสนุนทางวิชาการเกี่ยวกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศให้แก่หน่วยงานของกรม ซึ่งปฏิบัติงานด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์

(๔) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๑๑ กองบริหารการคลังและรายได้ มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) ดำเนินการเกี่ยวกับการเงิน การบัญชี การประมาณ การพัสดุ อาคารสถานที่ และยานพาหนะของกรมที่มีได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรภาค

หน้า ๕

เล่ม ๑๑๔ ตอนที่ ๑๕ ก

ราชกิจจานุเบกษา

๒๗ มีนาคม ๒๕๖๐

(๒) รับชำระค่าธรรมเนียม ค่าปรับ และรายได้อื่น ๆ ตลอดจนเก็บรักษาเงินสด และเช็ค ที่ได้รับการชำระดังกล่าว

(๓) ควบคุมการรับชำระภาษีอากรของธนาคารพาณิชย์ในเขตกรุงเทพมหานคร ตลอดจนตรวจสอบความถูกต้องของเงินภาษีอากรที่ชำระผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต สื่ออิเล็กทรอนิกส์ ระบบไปรษณีย์ หรือระบบธนาคาร

(๔) ดำเนินการเกี่ยวกับการคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

(๕) ดำเนินการเกี่ยวกับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อโอนให้แก่องค์การบริหารส่วนจังหวัด กรณีผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีผ่านทางอินเทอร์เน็ต เงินรายได้แผ่นดินเพื่อخذใช้ เงินอุดหนุนที่กรมศุลกากรจ่ายคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก และเงินรายได้แผ่นดิน ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อโอนให้กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์

(๖) จัดพิมพ์และควบคุมการเบิกจ่ายอากรแสตมป์ ตลอดจนควบคุมและจัดเก็บอากร ตามกฎหมายว่าด้วยอากรวิณกณีแฉ่น

(๗) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับ มอบหมาย

ข้อ ๑๒ กองบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) บริหารงานในกระบวนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากร และการชำระภาษีผ่านทาง อิเล็กทรอนิกส์ ตลอดจนประเมินผลการบริหารงาน

(๒) ให้บริการข้อมูลข่าวสารและความรู้เกี่ยวกับภาษีสรรพากร การยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีอากร และการชำระภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์

(๓) ให้บริการออกใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย ว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์

(๔) พัฒนาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากร และชำระภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์

(๕) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับ มอบหมาย

ข้อ ๑๓ กองบริหารทรัพย์สินบุคคล มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) จัดทำแผนกลยุทธ์การบริหารทรัพย์สินบุคคลให้สอดคล้องกับยุทธศาสตร์ของกรม

(๒) ดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารบุคคลที่มีได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรภาค การเสริมสร้างวินัย และการรักษาระบบคุณธรรม

(๓) ดำเนินการพัฒนาระบบข้อมูลสารสนเทศด้านบุคลากร และทะเบียนประวัติบุคลากรของกรม

(๔) ดำเนินการเกี่ยวกับการศึกษา วิเคราะห์ และพัฒนาระบบการบริหารองค์ความรู้ เพื่อพัฒนาระบบงานบุคลากรของกรม

(๕) ดำเนินการเกี่ยวกับการฝึกอบรม และพัฒนาบุคลากรของกรมและบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรม

(๖) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๓๔ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) ศึกษา วิเคราะห์ และเสนอแนะแนวทางในการกำหนดระเบียบและแนวปฏิบัติสำหรับธุรกิจหรือการประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษี และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี รวมทั้งเสริมสร้างความรู้ ความเข้าใจให้กับผู้เสียภาษี ผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก และเจ้าหน้าที่สรรพากร

(๒) กำหนดเป้าหมายการบริหารการเสียภาษีและการคืนภาษีของผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กให้เหมาะสมสอดคล้องกับกลยุทธ์ของกรม

(๓) ส่งเสริมให้ธุรกิจหรือการประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กของไทย เข้าในระบุมภาษีให้มากที่สุด เพื่อให้มีศักยภาพและความสามารถในการแข่งขัน

(๔) ศึกษา วิเคราะห์ปัจจัยผลกระทบแวดล้อมต่าง ๆ ของแต่ละกลุ่มธุรกิจหรือการประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็ก เพื่อนำมากำหนดกลยุทธ์ แผนงาน มาตรการในการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับกลยุทธ์ของหน่วยงาน

(๕) กำหนดมาตรการแนวทางในการสนับสนุนส่งเสริมศักยภาพ และขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก

(๖) ทำการเผยแพร่และประชาสัมพันธ์ กฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ และมาตรการทางภาษีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กให้แก่เจ้าหน้าที่สรรพากรทราบ เพื่อชี้แจงประชาสัมพันธ์ให้กับผู้เสียภาษีต่อไป

(๗) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๓๕ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) บริหารการจัดเก็บภาษีอากร การวางแผนการปฏิบัติงาน การกำกับดูแลผู้เสียภาษีอากร การเร่งรัดภาษีอากรค้าง การตรวจสอบภาษีอากร และการตรวจปฏิบัติการทางภาษีอากร ตลอดจนประเมินผลการดำเนินการดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายของกรม

(๒) ปฏิบัติงานกรณีวิภาษคดี และพิจารณาคืนเงินภาษีอากร

(๓) ดำเนินการวิเคราะห์และตรวจสอบภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาโดยอนุโลมนิติบุคคลต่างชาติ

(๔) ให้บริการทางกฎหมาย รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากร และดำเนินการคืนกับผู้เสียภาษีอากรที่ชำระภาษีอากรไม่ถูกต้อง

(๕) ดำเนินการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย และหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีอากรเป็นภาษาอังกฤษ

(๖) รับเรื่องและพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ตลอดจนพิจารณาขอคืนหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และการทูลลาภาษีอากร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบ

(๗) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๑๖ กอมาตราชูณการกำกับและตรวจสอบภาษี มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) พัฒนามาตรฐาน หลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนการปฏิบัติงานทุกระบบงาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับระบบงานการกำกับดูแล การตรวจปฏิบัติการ และการตรวจสอบภาษีอากร

(๒) กำหนดกลยุทธ์ แผนงาน เป้าหมายบริหารงาน ติดตามและประเมินผลในทุกระบบงาน ตาม (๑)

(๓) กำกับ ติดตาม ประเมินผล และควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานสรรพากรให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน มาตรฐาน หลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนที่กำหนดของทุกระบบงานตาม (๑)

(๔) ดำเนินการเพื่อนำเทคโนโลยีสมัยใหม่เข้ามาประยุกต์ใช้กับทุกระบบงานตาม (๑)

(๕) ให้คำปรึกษา แนะนำ สนับสนุนทางวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานแก่หน่วยงานสรรพากร

(๖) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๑๗ กอมาตราชูณการจัดเก็บภาษี มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) พัฒนามาตรฐาน หลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนการปฏิบัติงานทุกระบบงาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับระบบงานกรมวิสาหกิจ การเงินและการบัญชีสรรพากร การหักภาษี ณ ที่จ่าย และคืนภาษี การเร่งรัดภาษีอากรค้าง รวมทั้งรายได้ของส่วนท้องถิ่น

(๒) กำหนดกลยุทธ์ แผนงาน เป้าหมายบริหารงาน ติดตามและประเมินผลในทุกระบบงาน ตาม (๑)

(๓) กำกับ ติดตาม ประเมินผล และควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานสรรพากรให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน มาตรฐาน หลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนที่กำหนดของทุกระบบงานตาม (๑)

(๔) ดำเนินการเพื่อนำเทคโนโลยีสมัยใหม่เข้ามาประยุกต์ใช้กับทุกระบบงานตาม (๑)

(๕) ให้คำปรึกษา แนะนำ สนับสนุนทางวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานแก่หน่วยงานสรรพากร

(๖) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๑๘ กอมาตราชูณการสนับสนุนวิสาหกิจ มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดคุณสมบัติและดำเนินการเพื่อสรรหาผู้สนับสนุนวิสาหกิจ

(๒) กำหนด ปรับปรุง และพัฒนา หลักเกณฑ์ มาตรฐานและวิธีการปฏิบัติงาน รวมทั้งระเบียบและแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

(๓) จัดให้มีการอบรมและพัฒนาหลักสูตรการอบรมสำหรับผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

(๔) ตรวจสอบ กำกับ และควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด

(๕) จัดทำเอกสารและเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารแก่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีมีดีบุคคลและผู้สนใจทั่วไป

(๖) กำหนดแผนงาน เป้าหมาย ติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

(๗) ดำเนินการเพื่อเป็นศูนย์ข้อมูลและประมวลผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อการตรวจสอบภาษีอากร

(๘) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๓๔ กองวิชาการแผนภาษี มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดนโยบายภาษีอากรด้านภาษีสรรพากรให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล และกระทรวงการคลัง

(๒) จัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

(๓) กำหนดกลยุทธ์ และจัดทำแผนปฏิบัติการเพื่อบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรให้สอดคล้องกับแผนบริหารราชการแผ่นดิน

(๔) ศึกษา วิเคราะห์ และจัดทำประมาณการจัดเก็บภาษี พร้อมทั้งติดตามประเมินผลการจัดเก็บภาษีอากรให้สอดคล้องกับประมาณการที่ได้กำหนดไว้

(๕) พัฒนาระบบการบริหารต่าง ๆ ที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานใด เพื่ออำนวยความสะดวกในการบริหารจัดการของกรม

(๖) เสนอแนะแนวทางและจัดทำแผนการบริหารทรัพยากร พร้อมทั้งประเมินผลการปฏิบัติงานตามแผนงานที่ได้กำหนดไว้

(๗) พัฒนากลยุทธ์กำหนดบทบาทความรับผิดชอบของกรมให้สอดคล้องกับนโยบายและแผนของกรม

(๘) ประสานการเชื่อมโยงข้อมูลกับหน่วยงานภายนอกอื่น ๆ เพื่อการบูรณาการข้อมูลผู้ประกอบการเข้าด้วยกัน

(๙) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๓๕ กองสำรวจและติดตามธุรกิจนอกระบบ มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) วางแผน กำหนดระเบียบและแนวปฏิบัติ และประเมินผลเกี่ยวกับระบบงานสำรวจผู้เสียภาษีอากร

(๒) วางแผน กำหนดกลยุทธ์ มาตรการ และวิธีการณรงค์เพื่อนำผู้ประกอบการนอกระบบเข้าสู่ระบบภาษี

(๓) กำหนดกลยุทธ์และมาตรการให้ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติได้โดยถูกต้องในการเข้าสู่ระบบการเสียภาษี

(๔) สนับสนุนข้อมูลผู้เสียภาษีอากรนอกระบบเพื่อให้หน่วยปฏิบัติใช้ในการสำรวจ

(๕) กำหนดระเบียบและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินการหนังสือร้องเรียนแหล่งภาษี

(๖) ติดตาม กำหนัด และดูแลการปฏิบัติงานของหน่วยปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินการหนังสือร้องเรียนแหล่งภาษี

(๗) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๒๓ กองสืบสวนและคดี มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานคดี การบังคับทางปกครอง การสืบสวน และการตรวจค้น

(๒) กำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางในการดำเนินคดี การบังคับทางปกครอง การสืบสวน และการตรวจค้น

(๓) ศึกษาและวิเคราะห์กฎหมาย กฎ ระเบียบ คำสั่ง และคำพิพากษาศาล เพื่อปรับปรุงและพัฒนาการปฏิบัติงานคดี การบังคับทางปกครอง การสืบสวน และการตรวจค้น

(๔) ตรวจสอบการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร รวมทั้งตรวจค้น และยึดเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการดังกล่าว

(๕) สืบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานในการดำเนินคดี

(๖) พิจารณาดำเนินคดี แก่ศาลคดีที่รัฐอาชญากรรม และดำเนินการเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ

(๗) ให้คำปรึกษา แนะนำ สนับสนุนทางวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานแก่หน่วยระบบสรรพากร

(๘) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๒๔ กองยุทธวิธีภาษี มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางในการพิจารณายุทธวิธีภาษีอากร และการพิจารณาขอปรับเงินเพิ่ม

(๒) กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานยุทธวิธีภาษีอากร และการขอปรับเงินเพิ่ม

(๓) วิเคราะห์ผลการวินิจฉัยยุทธวิธีของคณะกรรมการพิจารณายุทธวิธี คำพิพากษาศาลฎีกา และกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เพื่อวางแนวทางในการพิจารณายุทธวิธีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน

- (๔) ดำเนินการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากร
- (๕) พิจารณาขอรหัสหรือคเบื้อปรับเงินเพิ่ม
- (๖) ให้อำนาจศึกษา แนะนำ สนับสนุนทนายวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานแก่หน่วยราชการ
- (๗) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๒๓ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่ที่ได้รับผิดชอบ ดังต่อไปนี้

- (๑) วางแผนปฏิบัติการและประเมินผล เพื่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายของกรม และสำนักงานสรรพากรภาค
- (๒) กำกับดูแลผู้เสียภาษีเป็นรายผู้ประกอบการ ตรวจสอบปฏิบัติการ และตรวจสอบภาษีอากรสำหรับรายที่อยู่ในความรับผิดชอบ
- (๓) ดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และดำเนินคดีกับผู้เสียภาษีอากร รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากร

(๔) กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

- (๕) พิจารณาคืนเงินภาษีอากร
- (๖) ปฏิบัติงานด้านกรรมวิธีภาษี
- (๗) ประชาสัมพันธ์ และเผยแพร่ข่าวสาร ความรู้ และความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากร
- (๘) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๒๔ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่สาขาที่ได้รับผิดชอบ ดังต่อไปนี้

- (๑) รับชำระภาษีอากร คืนเงินภาษีอากร และปฏิบัติงานด้านกรรมวิธีภาษีอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย

(๒) ตรวจสอบธุรกิจหรือการประกอบการค้าของบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- (๓) สำรวจและติดตามแหล่งภาษีอากรและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เพื่อให้มีการเสียภาษีอากรที่ถูกต้องตามกฎหมาย

(๔) ดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

- (๕) ปฏิบัติงานด้านการเงินและการบัญชีสรรพากร
- (๖) ประชาสัมพันธ์และให้อำนาจแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร
- (๗) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๒๕ สำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังต่อไปนี้

- (๑) วางแผนและประเมินผลเพื่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายของกรม
- (๒) วางแผนและควบคุมการดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างของสำนักงานสรรพากรพื้นที่
- (๓) กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบ ซึ่งประกอบด้วยสำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา เพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้
- (๔) ดำเนินการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย และหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีอากรเป็นภาษาอังกฤษ
- (๕) ดำเนินการเกี่ยวกับงานคดีและพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร
- (๖) ตอบข้อหารือทางภาษีอากร
- (๗) ดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล การพัฒนาบุคคล การเงิน การบัญชี การงบประมาณ การพัสดุ อาคารสถานที่ และยานพาหนะของสำนักงานสรรพากรภาค สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา
- (๘) ปฏิบัติงานด้านกรรมวิธีภาษีและด้านสารสนเทศ รวมทั้งเป็นศูนย์ข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา
- (๙) ให้คำปรึกษา แนะนำ และสนับสนุนทางวิชาการแก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา
- (๑๐) ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ ๒๖ ให้สำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ตามกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๑ เป็นสำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาคตามกฎกระทรวงนี้ จนกว่าจะมีประกาศรัฐมนตรีตามข้อ ๓ (๑๗) (๑๘) และ (๑๙) - (๓๐) แห่งกฎกระทรวงนี้ แล้วแต่กรณี

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๓ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

อภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ที่ 28/2538

เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นำหุ้นไปแจก หรือขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ให้กับพนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ จำนวนใด

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ 33/2538 วันที่ 10 มกราคม 2538 ว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจกให้พนักงานลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน หรือนำหุ้นไปขายให้กับบุคคลดังกล่าวตามข้อตกลงพิเศษในราคาต่ำกว่าราคาตลาด กรณีย่อมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะมีเงื่อนไขหรือไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายจ่ายโอน และไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะเป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมิน ให้ถือตามมูลค่าหุ้น ดังนี้

1. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 - (1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้น เท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป
 - (2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้น เท่ากับราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น
2. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป

(2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะเสนอหุ้นให้พนักงาน ลูกจ้างกรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน โดยมีเงื่อนไขเกี่ยวกับหุ้นดังกล่าว และประสงค์ที่จะทำความตกลงเกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าหุ้นเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีของบุคคลดังกล่าว ให้ยื่นคำขอต่อกรมสรรพากร เพื่อเสนอกระทรวงการคลังพิจารณาต่อไป

สั่ง ณ วันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538

อรัญ ธรรมโน
ปลัดกระทรวงการคลัง
ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ที่ 33/2540

เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุด

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า

1. กรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 26/2537 ว่า นิติบุคคลอาคารชุดซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด เป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำเงินกองทุน ค่าใช้จ่ายส่วนกลาง และค่า สาธารณูปโภคที่เรียกเก็บจากเจ้าของห้องชุดมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ได้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 4674-4677/2539 วินิจฉัยให้นิติบุคคลอาคารชุดจำนวน 4 ราย ซึ่งเป็น โจทก์ ซึ่งมีได้ดำเนินกิจการไต่ นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายว่าด้วยอาคารชุดกำหนดไว้ มิใช่ ผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ต้องนำ เงินกองทุน ค่าใช้จ่ายส่วนกลาง และค่าสาธารณูปโภค ที่เรียกเก็บจากเจ้าของห้องชุดเพื่อจัดการดูแลทรัพย์สิน ส่วนกลาง และเพื่อประโยชน์ในการจัดการและบริหารอาคารชุดมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. แม้คำพิพากษาศาลฎีกาตาม 2. จะมีผลบังคับเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น แต่คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อถึงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุดอื่น ๆ ด้วย จึงควรพิจารณาว่าสมควรที่จะ ทบทวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 26/2537 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม การเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุดหรือไม่

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ 35/2540 วันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2540 ว่า เพื่อให้การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลอาคารชุดเป็นไปในลักษณะเดียวกัน ไม่ว่าจะได้มีการฟ้องคดี ต่อศาลหรือไม่ จึงให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 26/2537 และวินิจฉัยว่านิติ บุคคลอาคารชุดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ซึ่งกระทำการเฉพาะตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ ยังไม่เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวล

รัฐากร จึงไม่ต้องนำเงินกองทุน ค่าใช้จ่ายส่วนกลาง และค่าสาธารณูปโภคที่เป็นค่าไฟฟ้า น้ำประปา โทรศัพท์ หรือค่าใช้จ่ายที่จำเป็นอย่างอื่นที่เรียกเก็บจากเจ้าของห้องชุดมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. นิติบุคคลอาคารชุดต้องกระทำกิจการเฉพาะเพื่อจัดการและดูแลรักษาทรัพย์สินส่วนกลางหรือกระทำกรใด ๆ เพื่อประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายว่าด้วยอาคารชุดกำหนดไว้
2. นิติบุคคลอาคารชุดต้องไม่กระทำกิจการใดนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายว่าด้วยอาคารชุดกำหนดไว้
3. นิติบุคคลอาคารชุดต้องไม่ขายสินค้าหรือให้บริการใดกับบุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าของห้องชุดนั้น
4. กิจการตามวัตถุประสงค์ตาม 1. ต้องเป็นกิจการซึ่งตามปกติวิสัยในการจัดการดูแลรักษาอาคารชุดเป็นกิจการที่จำเป็นและสมควร

สั่ง ณ วันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2540

จตุมงคล โสณกุล

ปลัดกระทรวงการคลัง

ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ที่ ๔๐/๒๕๖๐

เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญา
ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า

๓. กรณีคณะกรรมการฯ ได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๓๐/๒๕๒๘ เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๗ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๒๘ วินิจฉัยว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

๒. ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๑๐๘/๒๕๕๙ วินิจฉัยว่า ค่าปรับอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากร ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่ค่าปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย

๓. แม้คำพิพากษาศาลฎีกาตาม ๒. จะมีผลบังคับเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น แต่คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อถึงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ ด้วย จึงควรพิจารณาว่า สมควรที่จะบทวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๓๐/๒๕๒๘ เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ ๔๕/๒๕๖๐ วันที่ ๒๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐ ว่า เนื่องจากเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญา เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด จึงไม่ควรให้นำมาลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอีก เพราะจะเป็นการสนับสนุนบุคคลผู้กระทำความผิด ดังนั้น คำว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญา ตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท และให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๓๐/๒๕๒๘ เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๗ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๒๘

ทั้งนี้ คำวินิจฉัยนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ ๙ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

ประกาศ คงเอียด

รองปลัดกระทรวงการคลัง หัวหน้ากลุ่มภารกิจด้านรายได้
ปฏิบัติราชการแทนปลัดกระทรวงการคลัง
ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร



คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป.๓๒๔/๒๕๖๓

เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๒๕ วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๓ ให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งของข้อ ๓.๓ ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑๕๕/๒๕๔๙ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๙ และใช้ความดังต่อไปนี้แทน

"๓.๓ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยการคำนวณรายได้และรายจ่ายสำหรับดอกเบี้ยต้องคำนวณตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective Interest Method) ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป"

ข้อ ๒ คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๓๐ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๖๓

เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ
(นายเอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ)
อธิบดีกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ	: กค 0706/4006
วันที่	: 29 เมษายน 2546
เรื่อง	: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีพนักงานซื้อหุ้นในราคาพิเศษ
ข้อกฎหมาย	: มาตรา 40(1), มาตรา 41 วรรคสอง
ข้อหารือ	<p>: บริษัท ส. เป็นผู้ประกอบกิจการ ผลิตและจำหน่ายยางรถยนต์ โดยเป็นบริษัทร่วมทุนระหว่างบริษัท C กับบริษัทในเครือของบริษัท ป. โดย C ถือหุ้นร้อยละ 60 และบริษัท ป. ถือหุ้นร้อยละ 40 C</p> <p>มีโครงการออกหุ้นขายให้แก่พนักงานของกลุ่ม ม. ทั่วโลกในราคาพิเศษ เพื่อให้พนักงานมีส่วนเป็น</p> <p>เจ้าของในบริษัทที่ตนเองทำงานอยู่และได้รับส่วนแบ่งผลประโยชน์ ในฐานะผู้ถือหุ้นจากการที่พนักงานได้</p> <p>ทุ่มเททำงานให้บริษัท อันจะเป็นผลดีต่อพนักงานและบริษัทร่วมกันในระยะยาว ในประเทศไทยมีบริษัทในกลุ่มฯ ทั้งหมด 11 บริษัท ที่มีสิทธิเข้าร่วมโครงการนี้ โดยในเดือนเมษายน 2545 C ซึ่งเป็น</p> <p>บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ปารีส (Euronext Paris) ประเทศฝรั่งเศส ได้มีโครงการเสนอ</p> <p>ขายหุ้นที่ออกใหม่แก่พนักงานในกลุ่ม ม. ทั่วโลก โดยมีลักษณะพิเศษดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. C จะกำหนดราคาขายหุ้นโดยให้ส่วนลด 20% จากราคาเฉลี่ยย้อนหลัง 20 วันทำการในตลาดหลักทรัพย์ปารีส (ราคาเสนอขายหุ้นจะเท่ากับร้อยละ 80 ของราคาเฉลี่ยย้อนหลัง 20 วัน) 2. สำหรับการซื้อหุ้น 10 หุ้นแรก บริษัทที่เป็นนายจ้างในแต่ละประเทศจะช่วยออกค่าหุ้นให้แก่พนักงานอีกร้อยละ 50 ของราคาที่เสนอขาย 3. บริษัทที่เป็นนายจ้างในแต่ละประเทศจะเป็นผู้รับภาระความเสี่ยงเรื่องอัตราแลกเปลี่ยน

เงินตราในการจองซื้อหุ้นดังกล่าว
สรุปข้อเท็จจริงข้างต้นเป็นดังนี้

- ราคาหุ้นเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ปารีส 43 ยูโร
- C เสนอขายให้พนักงานในราคา (43 ยูโร ลด 20%) 35 ยูโร
- เพื่อความสะดวกของพนักงาน C กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 38.38 บาท/ยูโร (อัตราในขณะนั้น) ซึ่งเท่ากับ 1,344 บาท
- พนักงานต้องจ่ายเงินค่าหุ้นเอง ในอัตราหุ้นละ 672 บาท
- บริษัทฯ ช่วยจ่ายเงินสมทบให้ ในอัตราหุ้นละ 672 บาท
- บริษัทฯ รับผิดชอบส่วนต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้น

โดยบริษัทฯ ได้ทำสัญญาซื้อขายแลกเปลี่ยนเงินตราล่วงหน้า (forward contract) ในอัตรา 39.94 บาท/ยูโร แต่อัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศของธนาคารแห่งประเทศไทยในวันส่งเงินออกไป เป็น 40.53 บาท/ยูโร

4. บริษัทฯ ท้าหรือว่า บริษัทฯ มีความเข้าใจดังต่อไปนี้ถูกต้องหรือไม่

4.1 พนักงานต้องนำประโยชน์เพิ่มที่ได้รับจากการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยการคำนวณประโยชน์เพิ่มดังกล่าวต้องปฏิบัติตาม

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 28/2538 โดยคำนวณมูลค่าหุ้นตามข้อ 2(2) ของ

คำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งตามกรณีของบริษัทฯ นั้น หุ้นที่จัดสรรให้พนักงานดังกล่าวไม่มีราคาขายให้ประชาชน

ทั่วไป (Public Offering) จึงต้องถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น (พ.ศ. 2544) ซึ่งมีมูลค่าหุ้นละ 29.67 ยูโรหักด้วย

ราคาหุ้นที่ขายให้พนักงาน 35 ยูโร เท่ากับว่าพนักงานไม่ได้ประโยชน์เพิ่มใน ส่วนนี้

4.2 ประโยชน์เพิ่มจากการที่บริษัทฯ ช่วยเหลือลูกจ้าง ได้แก่

- (1) จ่ายเงินค่าหุ้นสมทบให้ลูกจ้างในอัตราหุ้นละ 672 บาท
- (2) จ่ายผลต่างอัตราแลกเปลี่ยน (จากอัตรา 38.38 บาท/ยูโร เป็น 40.53 บาท/ยูโร) เพิ่มขึ้น 2.15 บาท/ยูโร ซึ่งเท่ากับหุ้นละ 75.25 บาท

พนักงานต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

	<p>4.3 เมื่อพนักงานได้รับกรรมสิทธิ์หุ้นดังกล่าวในปี 2545 แล้ว ต่อมาในปี 2546 หากพนักงานขายหุ้นนั้นในประเทศฝรั่งเศส และได้รับ Capital Gains พนักงานต้องนำ Capital Gains ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ตามความตกลงระหว่างประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส</p> <p>ประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยการคำนวณ Capital Gains นั้น ได้จากการนำราคาขายหุ้นในประเทศฝรั่งเศส หักด้วยต้นทุนซื้อหุ้นซึ่งได้แก่ มูลค่าหุ้นที่ C เสนอขายให้แก่พนักงาน (หุ้นละ 35 ยูโร) โดยการคำนวณราคาขาย ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เงินดังกล่าวส่งกลับมาถึงธนาคารพาณิชย์ในประเทศไทย และการคำนวณราคาต้นทุน ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ส่งเงินออกไป</p> <p>ชำระค่าซื้อหุ้น คือ 40.53 บาท/ยูโร</p> <p>4.4 ในกรณีที่พนักงานได้รับเงินปันผลและถูกหักภาษีเงินได้ในประเทศฝรั่งเศสสำหรับเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าว การนำภาษีที่ถูกหักไว้ในประเทศฝรั่งเศสมาใช้สิทธิเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ต้องใช้หลักฐานตามที่ระบุในข้อ 11 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65)ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 จึงเป็นที่ยอมรับของกรมสรรพากรถ้าพนักงานได้รับเงินปันผลจากการถือหุ้นหรือได้รับ Capital Gains จากการขายหุ้นในปีภาษี 2546 แต่พนักงานไม่นำเงินดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษี 2546 พนักงานไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร</p>
<p>แนววินิจฉัย</p>	<p>: 1. พนักงานต้องนำประโยชน์เพิ่มที่ได้จากการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดมารวมคำนวณ</p>

	<p>เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการคำนวณประโยชน์เพิ่มเติมดังกล่าวต้องปฏิบัติตามข้อ 2(2) ของ</p> <p>คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ฯ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2538</p> <p>2. กรณี 4.2, 4.4 และ 4.5 ความเข้าใจของบริษัทฯ ถูกต้องแล้ว</p> <p>3. กรณี 4.3 ในการคำนวณเงินได้พึงประเมินที่เป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวัน ที่</p> <p>ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตรา</p> <p>ไทยของวันถัดไปตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร</p>
เลขตู้	: 66/32392

เลขที่หนังสือ	: กค 0706/4934
วันที่	: 28 พฤษภาคม 2546
เรื่อง	: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีขายหุ้นให้แก่พนักงานในราคาพิเศษ
ข้อกฎหมาย	: มาตรา 40 (4) (ข), มาตรา 41 วรรคสอง
ข้อหารือ	<p>: สำนักงานฯ แจ้งว่า บริษัทฯ เป็นลูกค้ำของสำนักงานฯ ซึ่งจดทะเบียนตามกฎหมายประเทศฝรั่งเศส ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายซีเมนต์ ผลิตภัณฑ์คอนกรีต ยิบซัม และวัสดุทำหลังคา บริษัทฯ ได้จัดทำมีโครงการ ซึ่งเป็นโครงการจัดสรรหุ้นให้แก่พนักงาน โดยเปิดโอกาสให้พนักงานของบริษัทฯ บริษัทในเครือ และบริษัทสาขาทั่วโลก รวมทั้งพนักงานของบริษัทในประเทศไทยเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้น ดังนี้</p> <p>1. โครงการเสนอขายหุ้น (Stock Purchase Plan) พนักงานมีสิทธิจองหุ้นได้ไม่เกินจำนวน 110 หุ้น โดยราคาจอง (Subscription Price) จะคำนวณจากราคาเฉลี่ยของราคาหุ้นในช่วง 20 วันของตลาดหลักทรัพย์ในประเทศฝรั่งเศส (Euronext Paris SA) ก่อนหน้าที่จะประกาศขาย โดยหักส่วนลดร้อยละ 20 ของราคาดังกล่าว สำหรับการจองหุ้นที่ 1 ถึง 10 พนักงานขายจะจ่ายเงินในอัตราร้อยละ 40 ของราคาจอง (หลังหักส่วนลดร้อยละ 20) โดยบริษัทฯ จ่ายเงินให้ในอัตรา ร้อยละ 60 ของราคาจอง ส่วนหุ้นที่ 11 ถึง 110 จะต้องจ่ายเงินเต็มจำนวน (หลังหักส่วนลดร้อยละ 20) โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานไม่สามารถจำหน่ายหุ้นดังกล่าวจนกว่าจะพ้นกำหนดระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ที่ได้รับมอบหุ้นดังกล่าว สำนักงานฯ จึงขอทราบว่าจะ</p> <p>1.1 วันที่พนักงานจองหุ้น ผลประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากส่วนต่างระหว่างมูลค่าตาม</p>

	<p>ราคาตลาดหลักทรัพย์ในประเทศฝรั่งเศส และราคาจองหุ้น จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน</p> <p>หรือไม่ และส่วนลด เงินสมทบ ที่พนักงานได้รับจากบริษัทฯ จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้</p> <p>หรือไม่</p> <p>1.2 กรณีพนักงานขายหุ้นดังกล่าว พนักงานจะถือราคาใดเป็นต้นทุนของหุ้นและผลกำไร</p> <p>จากการขายหุ้นดังกล่าว จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่</p> <p>1.3 หากพนักงานโอนเงินได้จากการขายหุ้นทั้งหมดเข้ามาในประเทศไทย ในปีภาษีเดียวกัน จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่</p> <p>2. โครงการให้สิทธิในการซื้อหุ้น (Stock Option Plan) พนักงานที่จองหุ้นตามโครงการ</p> <p>แรก จะได้สิทธิ 1 สิทธิสำหรับหุ้นแต่ละหุ้น ส่วนมูลค่าหุ้นจะคิดคำนวณจากราคาเฉลี่ยของราคาหุ้นที่</p> <p>ตลาดหลักทรัพย์ประเทศฝรั่งเศสในช่วง 20 วันทำการ พนักงานจะใช้สิทธิในการซื้อหุ้นได้ในวันแรกของปี</p> <p>ที่ห้า นับจากวันจัดสรร และจะขายหุ้นดังกล่าวได้ภายในระยะเวลา 10 ปี นับจากวันจัดสรร ซึ่งพนักงาน</p> <p>มีสิทธิในการซื้อหุ้นดังกล่าวในอนาคตในราคาคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามราคาตลาด ทั้งนี้ พนักงานจะ</p> <p>ไม่ได้รับหุ้น หากพนักงานลาออกหรือพ้นสภาพการจ้างงาน สำนักงานฯ จึงขอทราบว่า</p> <p>2.1 สิทธิดังกล่าวยังมีได้ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลประโยชน์ใด ๆ จึงไม่ต้องนำสิทธินั้น ๆ มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ใช่หรือไม่</p> <p>2.2 หากพนักงานใช้สิทธิซื้อหุ้น พนักงานจะต้องนำฐานเงินได้โดยถือส่วนต่างระหว่างมูลค่าหุ้นตามราคาตลาดของประเทศฝรั่งเศส ณ วันใช้สิทธิกับราคาใช้สิทธิในการเสียภาษีถูกต้องหรือไม่</p> <p>2.3 หากพนักงานขายหุ้นดังกล่าวจะใช้ฐานมูลค่าหุ้นใดเพื่อเสียภาษี</p> <p>2.4 หากพนักงานขายหุ้นและโอนเงินจากการขายหุ้นทั้งหมดเข้ามาในประเทศไทย ในปีภาษีเดียวกัน จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีหรือไม่</p>
--	--

<p>แนววินิจฉัย</p>	<p>: 1. กรณีบริษัทฯ นำหุ้นขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาดให้กับพนักงานของบริษัทเอง กรมสรรพากรได้มีแนวทางวินิจฉัย ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ฯ</p> <p>ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 อยู่แล้ว ขอให้สำนักงานฯ ถือปฏิบัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าว</p> <p>2. กรณีพนักงานได้รับสิทธิในการซื้อหุ้น (Stock Option Plan) โดยระบุเฉพาะตัวไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้ ซึ่งพนักงานมีสิทธิในการซื้อหุ้นดังกล่าวในอนาคต จึงยังมีได้รับเงินได้พึงประเมินในวันที่ได้รับใบสิทธิในการซื้อหุ้น สำหรับภาระภาษีในกรณีที่พนักงานได้ซื้อหุ้นตามสิทธิในการซื้อหุ้นดังกล่าวเป็นไปตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 28/2538 ฯ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 จึงขอให้สำนักงานฯ ถือปฏิบัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าว</p> <p>3. กรณีผู้อยู่ในประเทศไทย ได้ขายหุ้นที่อยู่ในต่างประเทศ กรณีเข้าลักษณะเป็นการขายทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ หากมีกำไรจากการขายหุ้นซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ซ) แห่งประมวลรัษฎากร และนำเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน จะต้องนำเงินได้มาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 41</p> <p>วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร</p>
<p>เลขตู้</p>	<p>: 66/32447</p>



Class Ruling

Class Rulings system

Contents	Para
What this Class Ruling is about	1
Date of effect	3
Ruling and Explanation	6
Detailed contents list	28

This publication is a public ruling for the purposes of the *Taxation Administration Act 1953*.

A public ruling is an expression of the Commissioner's opinion about the way in which a relevant provision applies, or would apply, to entities generally or to a class of entities in relation to a particular scheme or a class of schemes.

If you rely on this ruling, we must apply the law to you in the way set out in the ruling (or in a way that is more favourable for you if we are satisfied that the ruling is incorrect and disadvantages you, and we are not prevented from doing so by a time limit imposed by the law). You will be protected from having to pay any under-paid tax, penalty or interest in respect of the matters covered by this ruling if it turns out that it does not correctly state how the relevant provision applies to you.

[**Note:** This is a consolidated version of this document. Refer to the Legal Database (<http://law.ato.gov.au>) to check its currency and to view the details of all changes.]

What this Class Ruling is about

1. This Ruling outlines the system of Class Rulings, which are binding public rulings made under Division 358 of Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953* (TAA), in relation to the income tax and fringe benefits tax law. This Ruling considers:

- the date of effect of Class Rulings;
- what constitutes a Class Ruling;
- requesting a Class Ruling; and
- when the Commissioner will not rule.

2. The term 'participants' is used throughout this Ruling to describe the class of entities to which a Class Ruling applies.

Date of effect

This Ruling

3. This Class Ruling applies from 28 February 2001.

Later Rulings

4. Class Rulings will stipulate a date of effect.
5. A Class Ruling may also specify the date on which it will be withdrawn and cease to have effect. A Class Ruling applies to all entities within the specified class who participate in the specified scheme during the term of the Ruling.

Ruling and Explanation**What constitutes a Class Ruling**

6. Class Rulings have been introduced to enable the Commissioner to provide legally binding advice in response to a request from an entity seeking advice about the application of a relevant provision to a specific class of entities in relation to a particular scheme. The purpose of a Class Ruling is to provide certainty to participants and obviate the need for individual participants to seek private rulings.
7. Being a type of public ruling,¹ the Commissioner derives the power to issue Class Rulings under Division 358 of Schedule 1 to the TAA. The Commissioner has an unfettered discretion as to whether or not to issue a Class Ruling in relation to any particular scheme, and this applies whether the Class Ruling has been requested or not.
8. A Class Ruling provides certainty to participants by stating/confirming that the tax consequences set out in the **Ruling** part of the Class Ruling are available, provided that the schemes are carried out as described in the **Schema** part of the Class Ruling. The highest levels of disclosure are expected of the applicant. If the scheme carried out is materially different from that ruled upon, the Ruling has no binding effect on the Commissioner and may be withdrawn or modified.
9. Participants in a particular scheme may wish to seek assurances from the entity implementing the scheme that it will be carried out as described in the Class Ruling.

Class of entity

10. Division 358 of Schedule 1 to the TAA contains the public ruling provisions and sets out what is necessary for a published opinion of the Commissioner to be a public ruling. A class ruling sets out the Commissioner's opinion as to the way in which a 'relevant provision' applies to a class of entities in relation to a scheme (subsection 358-5(1) of Schedule 1 to the TAA).

¹ Taxation Ruling CR 2001/10 outlines the system of public rulings.

11. The class of entities subject to a Class Ruling is defined in the Class Ruling. The Class Ruling is legally binding on the Commissioner and participants can rely on the statements contained in the ruling.

Relevant provision

12. Provisions that are relevant to rulings are defined in section 357-55 of Schedule 1 to the TAA. A 'relevant provision' is a provision of an Act or regulation administered by the Commissioner that is about any of the following:

- income tax;
- Medicare levy;
- fringe benefits tax;
- franking tax (that is, franking deficit tax, over-franking tax and venture capital deficit tax);
- withholding taxes (including non-resident withholding taxes and mining withholding tax);
- petroleum resource rent tax;
- indirect tax (including goods and services tax (GST), wine tax and luxury car tax (LCT));
- excise duty;
- the administration or collection of the above taxes, levies and duties;
- product grants or benefits mentioned in section 8 of the *Product Grants and Benefits Administration Act 2000* (including energy grants, cleaner fuel grants and product stewardship (oil) benefits); or the administration or payment of the above grants and benefits;
- net fuel amount, or the administration, collection or payment of a net fuel amount;
- a net amount, or the administration, collection or payment of a net amount; and
- a wine tax credit, or the administration or payment of a wine tax credit.

13. A public ruling on the way in which a relevant provision applies may be a ruling on the way in which a discretion of the Commissioner under that law would be exercised.

Scheme

14. A Class Ruling describes the relevant details of a particular scheme. A Class Ruling contains the Commissioner's opinion about the application of the relevant provision to a specific class of entities in relation to the particular scheme. The following are examples of situations where such a ruling may be given:

- (a) An employer seeks advice about the tax consequences of retention bonuses for a class of employees.
- (b) An employer seeks advice about the tax consequences of a bona fide redundancy plan for a class of employees.
- (c) An employer seeks advice about the tax consequences of an employee share acquisition plan for individual employees.
- (d) A company seeks advice about the tax consequences for its shareholders of a restructure of the company, a split or consolidation of its shares, or any other proposed transaction of the company affecting the tax affairs of its shareholders.
- (e) A public company seeks advice about the application of the scrip for scrip roll-over provisions to its shareholders.
- (f) A Commonwealth, State or Territory Government or one of their Government authorities seeks advice about a proposed transaction, for example, an industry restructure which has taxation consequences for participants in that industry.

15. Class Rulings will not be issued in relation to investment schemes and similar products. Product Rulings are issued for this purpose.

Numbering of Class Rulings

16. Class Rulings will:

- be grouped as the CR series;
- have a prefix for the particular calendar year in which they issue; and
- be numbered in issue order.

Publication

17. A Class Ruling is a public ruling in terms of the TAA. Accordingly, for a Class Ruling to be made, the Ruling must be published and notice of it must be published in the Gazette. The Commissioner may, however, withdraw a Class Ruling at any stage by publishing notice of the withdrawal in the Gazette.

18. (Omitted.)

Requesting a Class Ruling

19. An entity may specifically request a Class Ruling. Furthermore, whenever an entity requests advice about the application of a relevant provision to a specific class of entity/entities in relation to a particular scheme, it will be treated as a request for a Class Ruling. ATO staff are to also give consideration to issuing a Class Ruling in those situations where a member of a class of entity/entities affected by a particular scheme requests a private ruling on the scheme.

20. A request for a Class Ruling should be made in writing. The information that must be provided includes:

- A full and accurate description of the scheme - including details of the principals carrying out the scheme and any documents referred to in the scheme;
- Where relevant, the title given to the scheme;
- A clear and accurate description of the class of entities subject to the scheme; and
- A clearly articulated question/s in terms of the particular provisions that are to be ruled on. In addition, the entity requesting the advice is expected to present the issues that are to be considered together with the results of research undertaken.²

21. The issue/publication of a Class Ruling in relation to a particular scheme is generally conditional upon the requesting entity:

- acknowledging that the Commissioner will reveal in the Ruling:
 - the name and address of the entities involved as principals in the carrying out of the scheme;
 - the name and description of the scheme; and
 - a description of the agreements, deeds and transactions to which the participants are parties;
- obtaining express consent to be named from all parties named in the Ruling; and
- verifying that the description of the scheme contained in the proposed Ruling is accurate.

22. The quality and completeness of information supplied and the need to research, analyse and resolve issues that arise, are factors in the time taken to provide a Class Ruling.

² Further information on applying for class rulings is available on the ATO website at www.ato.gov.au.

Obligations after the issue of a Class Ruling

23. Where the scheme is relevant to or affects statutory or other Government requirements (for example, director's reports requirements), the Commissioner may request that the relevant information be provided to the affected person(s).

Testing the Commissioner's views

24. Where the Commissioner is unable to rule favourably, the Commissioner will agree to issue a private ruling in response to a valid application by a proposed participant, to enable the issues to be tested through the relevant review processes. This does not preclude the Commissioner from also issuing a Class Ruling on the scheme, though this will generally only be done where the relevant entity agrees to it.

When the Commissioner will not rule

25. The Commissioner makes and withholds Class Rulings at his discretion.

26. Without limiting the discretion to refuse to rule in relation to other instances, a Class Ruling will not be issued in the following circumstances:

- (a) the request is frivolous or vexatious. Falling within this category are requests where:
 - the scheme is only hypothetical, in that the scheme to which the application relates is not being carried out and is not seriously contemplated by the applicant;
 - there is no realistic chance of implementing the scheme; or
 - the scheme is revised or additional information provided, indicating that there is, in fact, no settled scheme on which the Commissioner may rule;
- (b) the Ruling, or circumstances associated with the Ruling, could reasonably be misleading to participants. Falling within this category are requests where:
 - the Government has announced a change to the law upon which the Commissioner has been asked to rule;
 - the Commissioner cannot give a positive clearance on general anti-avoidance provisions; or
 - the material provided in support of the application cannot reasonably be relied upon;

- (c) in the opinion of the Commissioner, insufficient information has been provided despite a request by the Commissioner for additional information. Falling within this category also are requests where material provided is inconsistent, inaccurate or contains errors such that the scheme cannot be ascertained with particularity; and
- (d) in the opinion of the Commissioner it is unreasonable to comply with the application given the extent of resources available or other relevant matters. For example, the Commissioner may refuse to issue a Class Ruling in the following circumstances:
- in the case of protracted and very time consuming matters to which the Commissioner cannot devote resources;
 - where the issues are sufficiently covered by a previously issued public ruling; or
 - where statutory or other Government requirements (for example, prospectuses, licences, approvals) have not been met, and are not expected to be met, have expired, have been withdrawn, or are expected to expire or be withdrawn in the near future.

27. Class Rulings will generally be withdrawn where no longer needed. For example, a Class Ruling will be withdrawn where the Commissioner is satisfied that the scheme in relation to which the Class Ruling issued, is no longer to be implemented or the scheme has been implemented but in a way materially different from that described in the Ruling. A Class Ruling, although withdrawn, will continue to bind the Commissioner in relation to those to whom the Ruling applies, who entered into the scheme as described in the Ruling during the currency of the Ruling.

The effect of inconsistent rulings

27A. Where there are inconsistent rulings that both apply to the entity, section 367-75 of Schedule 1 to the TAA sets out rules for determining which ruling may be relied upon, to the extent of the inconsistency. Refer to TR 2006/10 for an explanation of the Commissioner's view on how this provision applies.

27B. (Omitted.)

Class Ruling

CR 2001/1

Page 8 of 9

Page status: not legally binding

Detailed contents list

28. Below is a detailed contents list for this Class Ruling:

	Paragraph
What this Class Ruling is about	1
Date of effect	3
This Ruling	3
Later Rulings	4
Ruling and Explanation	6
What constitutes a Class Ruling	6
Class of entity	10
Relevant provision	12
Scheme	14
Numbering of Class Rulings	16
Publication	11
Requesting a Class Ruling	19
Obligations after the issue of a Class Ruling	23
Testing the Commissioner's views	24
When the Commissioner will not rule	25
The effect of inconsistent rulings	27A
Detailed contents list	28

Commissioner of Taxation

28 February 2001

Previous draft:	- TAA 1953 Sch 1
Not previously released in draft form	- TAA 1953 Sch 1 357-55 - TAA 1953 Sch 1 357-75 - TAA 1953 Sch 1 Div 358 - TAA 1953 Sch 1 358-5(1)
Related Rulings/Determinations	- Product Grants and Benefits Administration Act 2000 8
TR 2006/10	
Subject references:	Other references:
- Class Rulings	- Board of Taxation's Review of the Legal Framework for the Administration of the GET
- Public Rulings	
- taxation administration	
Legislative references:	
- TAA 1953	

Case Ruling

CR 2001/1

Page status: not legally binding**Page 3 of 5**

ATO reference

NO: T302160000

BO:

FOI index desc: 1 1021313

ISSN: 1445-2014

**© AUSTRALIAN TAXATION OFFICE FOR THE
COMMONWEALTH OF AUSTRALIA**

You are free to copy, adapt, modify, transmit and distribute this material as you wish (but not in any way that suggests the ATO or the Commonwealth endorses you or any of your services or products).

Class ruling application

When to complete this application

Use this application if you wish to apply for a class ruling.

It's important to understand the conditions of class rulings, specifically in relation to its issue. Refer to [Class rulings](#) on ato.gov.au for an explanation of the application process and for further information on class rulings.

Send **copies** of supporting documentation, not originals.

Section A: Applicant details

1. Applicant details

Name of entity			
TFN			
ABN			
Street address or PO Box			
Suburb or town			
State or Territory		Postcode	

While it is not compulsory to provide your TFN or ABN, it will help us process your application promptly. For information about providing us with TFNs, see 'Privacy' on page 5.

2. Contact person for this application

The contact person can be the tax agent or the trustee. We will direct telephone enquiries and correspondence to this person.

Title	
Surname	
Given names	
Contact phone number	
Facsimile number	
Email address	
Address for class ruling and related correspondence (street address or PO box)	

3. Registered tax agent (if applicable)

Name	
Tax agent number	
Address	
Contact phone number	
Facsimile number	
Email address	

Section B: Questions and facts

If there is insufficient space to provide an answer, attach a separate document with all relevant details.

1. What class of entity⁸⁷ will be impacted by this ruling?

2. What time period does the class ruling application cover?

3. Have you, or someone on your behalf, previously lodged a class ruling request on this topic or a topic with similar facts?

Provide details if the answer is yes.

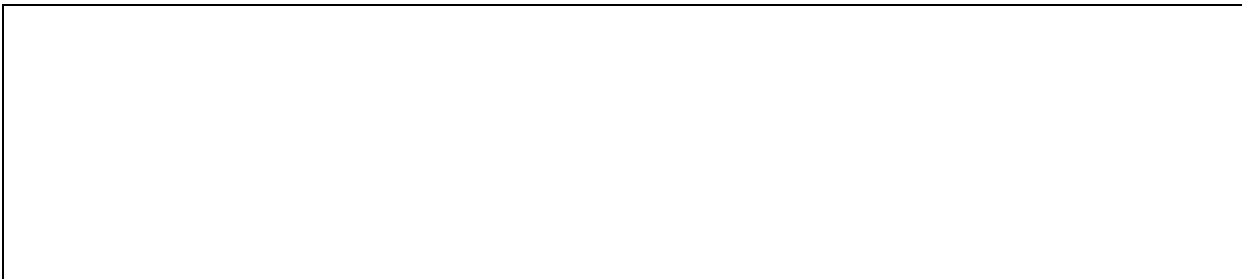
⁸⁷ An entity can be an individual (for example, a sole trader), a body corporate (for example, a company), a body politic, a partnership, an unincorporated association or body of persons, a trust, superannuation fund or approved deposit fund.

4. Questions and issues for the class ruling

We can only give a class ruling on the application of specific tax laws. List the questions and issues you want the class ruling to address.

5. Facts describing the scheme or circumstance

Give a full description of the scheme or circumstance. Include all facts, assumptions, transaction dates and the names of other parties actively involved. Send copies of any relevant supporting documents with this application. Sending the right supporting documents will speed up the ruling process.

A large, empty rectangular box with a thin black border, intended for a user to provide information or arguments.

6. Your arguments and references (optional)

You may provide research and analysis, including references to any relevant legislation, public rulings and case law with your application. **Providing these details may reduce our need to ask for further information, and thereby speed up the ruling process.**

A large, empty rectangular box with a thin black border, intended for a user to provide arguments and references.

Section C: Declaration

If you are applying for your own class ruling, by signing this application you are declaring the information contained in this document, and any attached documents, is true and correct.

If you are an agent, by signing this application you are declaring that the following applies:

This document and any attached documents have been prepared according to the information supplied by the clients identified in Section A of this form.

You have the expressed authority to complete the application by the clients and the information provided by you within the application is true and correct.

You have been authorised by the clients to submit this application to the ATO.

If you are a legal personal representative, by signing this application you are declaring the information contained in this document, and any attached documents, is true and correct

‘Agent’ includes a tax agent, tax professional or trustee authorised to submit the application to the ATO.

‘Legal personal representative’ means an executor or administrator of a deceased estate, a person holding a general power of attorney or a trustee of an estate of a person under a legal disability.

Privacy

The ATO is a government agency bound by the *Privacy Act 1988* in terms of collection and handling of personal information and tax file numbers (TFNs). For further information about privacy law notices for class ruling application forms, go to [Your privacy](#) on ato.gov.au.

Name _____

Signature _____

Date _____

Section D: Checklist

Use this checklist to ensure your application is considered in a timely manner. Your application may be delayed if you do not fully complete all sections in the application. Check that you have:

- Completed all applicant and contact details
- Provided full disclosure of the class of entities impacted by the ruling
- Provided full disclosure of the facts relating to the scheme
- Detailed the questions and issues you want ruled on
- Signed the declaration that the information contained in the application is true and correct
- Provided all copies of supporting documentation in support of your application
- Made a copy of your application for your own records

How to lodge this form

You can lodge this application via fax or by post. Select the appropriate facsimile number or postal address from the table below to ensure we can answer your request as soon as possible.

Category of class ruling application	Facsimile	Post
Excise, fuel tax credits and wine equalisation tax	1300 650 128	Australian Taxation Office PO Box 3001 PENRITH NSW 2740
Goods and services tax and luxury car tax	1300 139 031	Australian Taxation Office PO Box 3524 ALBURY NSW 2640
Investment schemes advice	1800 033 211	Australian Taxation Office PO Box 3546 ALBURY NSW 2640

Category of class ruling application	Facsimile	Post
Individuals and micro business (less than \$2 million turnover)	(02) 6225 0901	Australian Taxation Office PO Box 3575 ALBURY NSW 2640
Small medium business (\$2 million to \$250 million turnover)	(02) 6225 0906	Australian Taxation Office PO Box 3577 ALBURY NSW 2640
Large business (generally group turnover of \$250 million or more) and international	1300 661 106	Australian Taxation Office PO Box 3008 ALBURY NSW 2640
Superannuation	1300 669 846	Superannuation business line Australian Taxation Office PO Box 3578 ALBURY NSW 2640

ประวัติผู้เขียน

นายอัษฎาวุธ ไกรสิทธิ์ เกิดวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2540 สำเร็จการศึกษาระดับชั้นมัธยมศึกษาตอนปลาย จากโรงเรียนสุราษฎร์ธานี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิตจากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหงเมื่อปีพ.ศ. 2560 สอบไล่ได้ความรู้ชั้นเนติบัณฑิตไทยสมัยที่ 71 เมื่อปีพ.ศ. 2561 ผ่านการอบรมวิชาว่าความรุ่นที่ 50 เมื่อปีพ.ศ. 2562 และเข้าศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยเมื่อปีการศึกษา 2562 ในระหว่างการศึกษาในชั้นปริญญาโทดังกล่าวได้รับทุนอุดหนุนการศึกษาจากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย โครงการทุนผู้ช่วยงานวิจัยผู้บริหารในช่วงปี 2562-2564 และปัจจุบันกำลังศึกษาต่อในระดับปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง