



ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษี

Proposed Improvements in Tax Administrative Practice

จรัสศักดิ์ รอดจันท์

คณะนิติศาสตร์ ปรีดีพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

Jirasak Rodjun

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

Received November 11, 2019 | Revised December 13, 2019 | Accepted December 24, 2019

บทคัดย่อ

ความมีประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีอากรสนับสนุนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ความง่ายและความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษีอากรได้รับการสันนิษฐานว่าเป็นลักษณะของกฎหมายภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรได้ออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ เพื่อช่วยในการใช้กฎหมายภาษีอากรในทางปฏิบัติ ซึ่งช่วยลดความสับสนและอุปสรรคในการใช้กฎหมายภาษีอากรและช่วยสนับสนุนความง่ายและความแน่นอนชัดเจนของกฎหมาย บทความนี้ ผู้เขียนได้ตรวจสอบความมีประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยผ่านทางแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรโดยเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ในประเทศไทย กรมสรรพากร ได้ออกประกาศกรมสรรพากร คำชี้แจงกรมสรรพากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ผู้เขียนเห็นว่า เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยผ่านทางแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรไม่ควรใช้อำนาจเกินไปกว่าถ้อยคำที่บัญญัติไว้ในกฎหมายเพื่อการอธิบายความ การตีความ และการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรผ่านทางออกคำสั่งและคำชี้แจงต่าง ๆ นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรควรพิจารณาเอกสารรายงานการประชุมของรัฐสภาและบันทึกคำอธิบายการบังคับใช้กฎหมาย (ถ้ามี) เพื่อช่วยในการตีความและบังคับใช้กฎหมายที่ยังไม่ชัดเจน นอกจากนี้ ควรมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีอากรของประเทศไทยที่กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการในการยื่นคำขอและออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนและภายหลังการทำธุรกรรมทางภาษีอากร

คำสำคัญ: ความมีประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีอากร, ความง่ายและความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษีอากร, แนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร



Abstract

The efficiency in tax legislation encourages efficiency of taxation. The simplicity and certainty of tax laws are supposed to be the characteristics of efficient tax legislation. Tax authorities make statements to help administer tax legislation, helping reduce confusion and difficulty in applying the tax law and support legal certainty and simplicity. In this article, I examine the efficiency in the Thai tax legislation via administrative practice by the tax authorities. In Thailand, the Revenue Department has made statements including departmental notifications, departmental clarifications, and departmental instructions. I opine that in order to enhance efficiency in the Thai tax legislation via administrative practice, the tax authorities should not exercise their power beyond the strict letter of the law in explaining, interpreting and applying tax law via various statements. In addition, the tax authorities should consult parliamentary materials and explanatory memoranda (if any) to help interpret ambiguous legislation. There should also be provisions in the Thai Taxation Acts to stipulate conditions for applying and giving formal pre-transaction and post-transaction rulings.

Keywords: Efficiency in Tax Legislation, Legal Simplicity and Certainty, Administrative Practice

บทนำ

บทความนี้จะได้อภิปรายถึงความมีประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีอากรในประเทศไทยผ่านทางแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ “ความง่าย” และ “ความแน่นอนชัดเจน” ของกฎหมายภาษีอากรถูกสันนิษฐานว่าเป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพที่จะช่วยทำให้นโยบายภาษีอากรส่งผลให้เกิดการส่งเสริม “ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร”

“ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร” หมายถึง (1) การบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรด้วยต้นทุนที่ต่ำเมื่อเทียบเป็นสัดส่วนกับรายได้ที่จัดเก็บได้ (2) การมีต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรที่ต่ำ และ (3) ภาษีอากรมีผลกระทบต่อการบิดเบือนพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรและในการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจเล็กน้อยที่สุด (Rodjun, 2012, p. 33)

“ความง่าย” ของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง (1) โครงสร้างของประมวลกฎหมายภาษีอากรหรือหมวดหมู่ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายต้องไม่อ้อมค้อมวากวนและต้องสอดคล้องกัน (2) บทบัญญัติของกฎหมายต้องไม่ซับซ้อนและมากมาย และ (3) ถ้อยคำของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรต้องใช้ภาษาที่ง่าย ซึ่งเป็นภาษาที่ใช้กันตามปกติ เป็นภาษาที่สามารถเข้าใจได้ ใช้ภาษาที่ไม่อ้อมค้อมวากวนและมีความสอดคล้องกัน (Rodjun, 2012, p. 221)



ในขณะที่ “ความแน่นอนชัดเจน” ของกฎหมายอาชญากรรม หมายถึง (1) กฎเกณฑ์เกี่ยวกับสิ่งที่เป็นโครงสร้างของอาชญากรรมชัดเจน ต้องเชื่อถือได้ ต้องสามารถทำให้มองเห็นผลลัพธ์ล่วงหน้าได้ และต้องมีความแน่นอนชัดเจนในตัวเอง อันสามารถขัดขวางไม่ให้เกิดการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บอาชญากรรมตามอำเภอใจ (2) ถ้อยคำของบทบัญญัติแห่งกฎหมายอาชญากรรมต้องชัดเจนและไม่กำกวม และ (3) โครงสร้างของประมวลกฎหมายอาชญากรรมต้องชัดเจน (Rodjun, 2012, p. 222)

ถ้ากฎหมายอาชญากรรมถูกบัญญัติขึ้นภายใต้ความหมายของ “ความง่าย” ข้างต้น จะเป็นการง่ายต่อผู้เสียอาชญากรรมที่จะปฏิบัติตามและง่ายต่อผู้จัดเก็บอาชญากรรมที่จะเข้าใจและบริหารจัดการเก็บอาชญากรรม ซึ่งจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายอาชญากรรมและต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บอาชญากรรมที่ต่ำ นอกจากนี้ จะมีช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีอาชญากรรมลดน้อยลง (Rodjun, 2012, p. 222)

ช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีอาชญากรรมที่พบในกฎหมายอาชญากรรมเกิดจากความซับซ้อนของจำนวนบทบัญญัติในกฎหมายอาชญากรรมที่ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อนำเอาตัวบรรเทาภาระอาชญากรรม (เช่น ค่าลดหย่อนอาชญากรรม และการยกเว้นอาชญากรรม) ให้สามารถทำงานได้ ยิ่งมีการยกเว้นและการผ่อนปรนทางอาชญากรรมมากเท่าไร โอกาสในการหลบหลีกและหนีอาชญากรรมยิ่งเพิ่มมากขึ้นเท่านั้น จำนวนบทบัญญัติที่ลดลงด้วยการยกเลิกตัวบรรเทาภาระอาชญากรรมจะลดความซับซ้อนในกฎหมายอาชญากรรมและสอดคล้องกับหลักความง่าย รวมทั้งลดช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีอาชญากรรมอีกด้วย (Rodjun, 2012, p. 222)

ถ้ากฎหมายอาชญากรรมถูกบัญญัติขึ้นภายใต้ความหมายของ “ความแน่นอนชัดเจน” ตามที่กล่าวมาข้างต้น การหลบหลีกและหนีอาชญากรรมจะลดน้อยลง เนื่องจากกฎเกณฑ์ที่ชัดเจน เชื่อถือได้และพยากรณ์ผลลัพธ์ล่วงหน้าได้ ช่วยทำให้กำหนดจำนวนอาชญากรรมที่ต้องชำระได้อย่างถูกต้องแน่นอน ซึ่งจะปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกอาชญากรรมจากการคำนวณความรับผิดชอบในการเสียอาชญากรรม นอกจากนี้ จะชัดเจนว่าการหนีอาชญากรรมได้อีกด้วย เพราะกฎเกณฑ์ในลักษณะเช่นนี้ ทำให้การหนีอาชญากรรมถูกตรวจพบได้ง่ายขึ้น ผลที่ตามมาคือ ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บอาชญากรรมเพื่อการปราบปรามและตรวจจับการหนีอาชญากรรมจะลดลง (Rodjun, 2012, p. 223)

นอกจากนี้ ถ้ากฎหมายอาชญากรรมไม่ได้ขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บอาชญากรรม เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บอาชญากรรมจะมีโอกาสน้อยลงในการบิดเบือนการใช้อำนาจของตนในการเรียกและรับสินบน ผลที่ตามมาคือ การลดโอกาสในการบิดเบือนการใช้อำนาจและการลดโอกาสในการฉ้อราษฎร์บังหลวงของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บอาชญากรรมและช่วยเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บอาชญากรรมให้แก่รัฐบาล (Rodjun, 2012, p.223)

ผู้เขียนพบว่า ความซับซ้อนในกฎหมายอาชญากรรมมีสาเหตุมาจาก (1) จำนวนของบทบัญญัติที่มีมากในกฎหมายอาชญากรรม (2) บทบัญญัติที่ซับซ้อนเพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกอาชญากรรมที่ยอมรับไม่ได้ (3) ถ้อยคำของบทบัญญัติที่คลุมเครือและไม่สอดคล้องกัน และ (4) การเพิ่มขึ้นของกฎหมายลำดับรองจำนวนมากอย่างต่อเนื่อง เป็นที่ยอมรับกันว่า คำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ ที่ออกโดยเจ้าหน้าที่



ผู้จัดเก็บภาษีอากรสามารถช่วยลดความสับสนและอุปสรรคดังกล่าวได้ ซึ่งจะช่วยสนับสนุนความง่ายและความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษีอากร

เนื้อหา

ลักษณะของแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีโดยผู้จัดเก็บภาษีอากร

ในประเทศไทย กรมสรรพากรได้ทำการออกประกาศ คำสั่ง และหนังสือชี้แจงต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงประกาศกรมสรรพากร คำชี้แจงกรมสรรพากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. เพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร

ประกาศกรมสรรพากรออกมาเพื่อชี้แจงบทบัญญัติบางมาตราในประมวลรัษฎากรหรือในกฎหมายภาษีอากรลำดับรอง (Pongpitak, 1999, p. 77) ซึ่งช่วยให้ผู้เสียภาษีเข้าใจและสามารถปฏิบัติตามบทบัญญัติเช่นว่านั้นได้โดยเฉพาะในกรณีที่ยังมีข้อสงสัยในกฎหมาย อย่างไรก็ตามประกาศกรมสรรพากรไม่ถือเป็นกฎหมาย เนื่องจากไม่ได้ออกมาโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

คำชี้แจงกรมสรรพากรออกมาเพื่ออธิบายแจกแจงบทบัญญัติบางมาตราในประมวลรัษฎากรและในกฎหมายลำดับรอง ซึ่งช่วยลดความสับสนและอุปสรรคในการใช้กฎหมายของผู้เสียภาษีในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม คำชี้แจงกรมสรรพากรไม่ถือเป็นกฎหมาย เนื่องจากไม่ได้ออกมาโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ออกมาเพื่อกำหนดแนวทางให้แก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรถือปฏิบัติเกี่ยวกับการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร (Pongpitak, 1999, p. 61)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. เป็นผลมาจากการที่บทบัญญัติบางมาตราในประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองยังมีรายละเอียดที่ไม่มากเพียงพอ ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. มีวัตถุประสงค์ขยายหรือเพิ่มเติมรายละเอียดของบทบัญญัติเพื่อช่วยให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรสามารถดำเนินการตามหน้าที่ได้ อย่างไรก็ตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ไม่ถือเป็นกฎหมาย เนื่องจากไม่ได้ออกมาโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

แม้ว่าการอธิบาย การชี้แจง การขยายความ หรือการเพิ่มเติมรายละเอียดของบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรมีผลต่อทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรในการใช้กฎหมายภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยและได้รับผลกระทบที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรของตนเพิ่มขึ้นอันเป็นผลมาจากประกาศ คำสั่ง และหนังสือชี้แจงต่าง ๆ ข้างต้น สามารถที่จะโต้แย้งประกาศ คำสั่ง และหนังสือชี้แจงดังกล่าวต่อศาลได้ เพราะประกาศ คำสั่ง และหนังสือชี้แจงดังกล่าวไม่มีอำนาจบังคับตามกฎหมาย



หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นอีกหนึ่งแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร กรมสรรพากรได้ออกหนังสือตอบข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีอากรผู้ที่ไม่แน่ใจในทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกรรมบางอย่างโดยเฉพาะ และได้ร้องขอกรมสรรพากรให้คำแนะนำเป็นหนังสือ ไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองบังคับให้กรมสรรพากรออกหนังสือตอบข้อหารือ ในทางปฏิบัติ ผู้เสียภาษีอากรที่ร้องขอให้กรมสรรพากรออกหนังสือตอบข้อหารือ (รวมถึงผู้เสียภาษีอากรคนอื่น ๆ) อาจปฏิบัติตามหรือไม่ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรให้ไว้ในหนังสือตอบข้อหารือก็ได้

ในสหราชอาณาจักร หน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร คือ กรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue & Customs: HMRC) HMRC เกิดขึ้นจากการควบรวมกันในปี ค.ศ. 2005 ระหว่างกรมสรรพากร (The Inland Revenue) กับ กรมศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs & Excise) HMRC ได้ออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญ คือ หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (Extra-Statutory Concessions: ESCs) คำสั่งกำหนดแนวปฏิบัติในการบริหาร (Statements of Practice: SPs) หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรภายหลังการทำธุรกรรม (Post-Transaction Rulings) และการให้บริการให้ความชัดเจนที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย (Non-Statutory Clearance Service)

หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) เป็น “การผ่อนปรนซึ่งลดภาระภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากรผู้ซึ่งจะไม่มีสิทธิได้รับการลดภาระภาษีอากรเช่นว่านั้นภายใต้ถ้อยคำของกฎหมายอย่างเคร่งครัด” (HMRC, 2017) หนังสือดังกล่าวจึงไม่ใช่กฎหมาย อย่างไรก็ตาม ในคดี *R v. IRC ex p Fulford-Dobson* ผู้พิพากษา McNeill J. กล่าวว่า หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) “เกิดขึ้นภายใต้แนวความคิดในเชิงบริหารที่ดีหรือเกิดขึ้นภายใต้วิธีการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรที่มีสามัญสำนึก.... และเกิดขึ้นภายใต้การใช้ดุลยพินิจในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรที่สุ่มรอบคอบ” อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนจะกล่าวถึงข้อคัดค้านการออกหนังสือดังกล่าวต่อไปในภายหลัง

คำสั่งกำหนดแนวปฏิบัติในการบริหาร (SPs) HMRC ได้ออกคำสั่งดังกล่าวมาเพื่อที่จะอธิบายวิธีการตีความกฎหมายภาษีอากรของ HMRC และวิธีการใช้กฎหมายภาษีอากรในทางปฏิบัติของ HMRC (HMRC, 2010) Williams (1979, p. 143) กล่าวว่า คำสั่งดังกล่าวได้จัดการกับประเด็นภาษีอากรที่ยังมีข้อสงสัยและจัดการกับปัญหาภาษีอากรซึ่งกฎหมายยังไม่ได้ให้คำตอบในขณะที่ Foreman (1998, p. 10) กล่าวว่า ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมีความคลุมเครือหรือมีความไม่แน่นอนชัดเจน HMRC ได้ออกคำสั่งกำหนดแนวปฏิบัติในการบริหาร (SPs) “เพื่อทำงานในฐานะเป็นเกราะกำบังสำหรับผู้เสียภาษีอากรมากกว่าในฐานะเป็นดาบของกรมสรรพากร” ดังนั้น คำสั่งกำหนดแนวปฏิบัติในการบริหาร (SPs) จึงช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจกฎหมายภาษีอากรในทางปฏิบัติได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งช่วยลดความสับสนและอุปสรรคในการใช้กฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร



คำสั่งกำหนดแนวปฏิบัติในการบริหาร (SPs) ไม่ถือว่าเป็นกฎหมายเพราะเป็นเพียงความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น ซึ่งเป็นข้อดีอีกประการหนึ่ง เพราะถ้าหากว่าผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยหรือความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรของเขาได้รับผลกระทบจากคำสั่งกำหนดแนวปฏิบัติในการบริหาร (SPs) เขาสามารถอุทธรณ์โต้แย้งเพื่อให้ได้การตีความกฎหมายที่แตกต่างต่อไปยังศาลชำนาญการพิเศษที่เป็นอิสระได้ (HMRC, 2010)

การออกคำสั่งและหนังสือต่าง ๆ ข้างต้นช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภาษีอากรและการตีความกฎหมายภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรในทางปฏิบัติ ช่วยลดความสับสนและอุปสรรคในการใช้กฎหมายในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม การตีความกฎหมายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรไม่มีอำนาจบังคับตามกฎหมาย ในมุมมองของ HMRC การตีความกฎหมายดังกล่าวไม่สามารถบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามอย่างสมควรได้ (Collision and Tiley, 2004, p. 43) และ HMRC ก็ไม่จำเป็นต้องถือว่า HMRC ถูกผูกพันกับการตีความดังกล่าว (Tiley, 2005, p. 59)

ในสหราชอาณาจักร HMRC เคยออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรภายหลังการทำธุรกรรม (Post-Transaction Rulings) เกี่ยวกับการใช้กฎหมายภาษีอากรกับธุรกรรมใด โดยเฉพาะภายหลังการทำธุรกรรมนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่แน่ใจเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมของเขาสามารถขอคำแนะนำจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรได้

หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรภายหลังการทำธุรกรรมมีความสำคัญต่อระบบการเสียภาษีอากรโดยการประเมินตนเอง เพราะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรแน่ใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของเขาเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือตอบข้อหารือ ผู้เสียภาษีอากรสามารถมองเห็นถึงสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากร รวมทั้งสามารถออกแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรภายใต้ระบบการเสียภาษีแบบประเมินตนเองได้

ดังนั้น ถึงแม้ว่าหนังสือตอบข้อหารือเป็นเพียงความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ถ้าผู้เสียภาษีอากรที่เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหารือ ระบบภาษีอากรจะสามารถทำงานได้สอดคล้องกับระบบการเสียภาษีแบบประเมินตนเอง ในทางตรงกันข้าม หากผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหารือ เขาไม่สามารถอุทธรณ์หนังสือตอบข้อหารือต่อ HMRC ได้ อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะไม่กรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรที่กล่าวไว้ในหนังสือตอบข้อหารือได้

การยื่นคำขอรับหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรภายหลังการทำธุรกรรมในสหราชอาณาจักรปรากฏอยู่ในเอกสาร HMRC: Code of Practice 10 (COP10): Information and Advice ซึ่งเอกสารนี้ได้ถูกถอดถอนและถูกแทนที่โดย (1) HMRC: Clearance Service for Businesses-How to Get Certainty on Significant Business Tax Issues และ (2) HMRC: Clearances and Approvals 1



(CAP1): How Non-Business Customers or Customers with a Query About Non-Business Activities Get Advice on HMRC's Interpretation of Recent Tax Legislation (HMRC, 2011)

ดังนั้น แทนที่จะยื่นคำขอรับหนังสือตอบข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีอากรภายหลังการทำธุรกรรม ในปัจจุบัน ในสหราชอาณาจักร ผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการทราบความชัดเจนเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ทางด้านภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมของเขาหรือต้องการทราบการตีความกฎหมายภาษีอากร หรือที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับภาษีอากรที่จัดเก็บจากกิจกรรมที่ไม่ใช่การประกอบธุรกิจ ต้องยื่นคำขอรับบริการให้บริกาให้ความชัดเจนที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมายจาก HMRC

การให้บริการให้ความชัดเจนที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมายให้ผลดีคล้ายกับการออกหนังสือตอบข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีอากรภายหลังการทำธุรกรรม กล่าวคือ การให้บริการให้ความชัดเจนที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมายเป็นเพียงความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรอาจเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับคำแนะนำของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับคำแนะนำ ก็ไม่สามารถอุทธรณ์คำแนะนำนั้นต่อ HMRC อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะไม่กรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรที่กล่าวไว้ในหนังสือให้ความชัดเจนที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย (HMRC, 2013)

บทวิเคราะห์ วิจารณ์ และข้อเสนอแนะ

บทวิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร โดยผู้จัดเก็บภาษีอากรและข้อเสนอแนะ

1. ข้อดีของแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรโดยผู้จัดเก็บภาษีอากร

การออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ โดยเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย และสหราชอาณาจักรมุ่งหมายเพื่อที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากรเข้าใจกฎหมายภาษีอากรได้โดยง่ายและสามารถนำกฎหมายไปใช้ในทางปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม คำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ ที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรจึงช่วยทำให้กฎหมายภาษีอากรลดความซับซ้อน มีความง่ายขึ้น และมีความแน่นอนชัดเจนขึ้น ซึ่งช่วยลดความสับสนและอุปสรรคในการใช้กฎหมายภาษีอากรในทางปฏิบัติ

นอกจากนี้ Blough ที่ถูกอ้างถึงในงานเขียนของ Slemrod และ Yitzhaki (1996, p. 174) ได้กล่าวว่า “การตีความภาษาโดยฝ่ายบริหารมีอิทธิพลต่อจำนวนรายได้ที่จัดเก็บ” ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำกล่าวนี้ กล่าวคือ เมื่อกฎหมายภาษีอากรและแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรเป็นที่เข้าใจง่ายและแน่นอนชัดเจนต่อผู้เสียภาษีอากร อันเป็นผลมาจากคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ ที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากขึ้นไม่เพียงแต่ทราบถึงสิทธิและความรับผิดชอบภายใต้กฎหมายภาษีอากรเท่านั้น แต่ยังรู้ถึงวิธีที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรในทางปฏิบัติด้วย ผลที่ตามมาคือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรเชื่อว่าจะเพิ่มขึ้น



2. ข้อเสียของแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรโดยผู้จัดเก็บภาษีอากร

ถึงแม้ว่าแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรโดยการออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ ของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยและสหราชอาณาจักรมีข้อดีตามที่อธิบายอภิปราย วิเคราะห์และเปรียบเทียบมาข้างต้น การออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ อาจถูกคัดกรองโดยข้อเสีย 3 ประการดังนี้

(1) ความไม่แน่นอนในการตีความ

การตีความกฎหมายภาษีอากรโดยเจ้าหน้าที่ที่ไม่แน่นอนสร้างความสับสนให้แก่ทั้งผู้จัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรในการใช้กฎหมายในทางปฏิบัติ ยกตัวอย่างเช่น ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ 0802/7536 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2539 ในการหักค่าใช้จ่ายให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงสำหรับรางวัลที่ได้จากการจับฉลากชิงโชคตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งมีเงื่อนไขว่า ผู้ที่มีรายได้เช่นว่านั้นต้องแสดงหลักฐานเพื่อพิสูจน์การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง หากผู้เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานตามที่ต้องการได้ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75 อย่างไรก็ตาม ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่ 0811/13116 ลงวันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2541 ในการหักค่าใช้จ่าย ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับรางวัลที่ได้จากการจับฉลากชิงโชคตามมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 แต่ให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงจากเงินได้ดังกล่าวตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

(2) การขาดบทบัญญัติของกฎหมายที่บังคับให้ออกหนังสือตอบข้อหารือ

ตามที่กล่าวก่อนหน้านี้นี้ หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรมีความสำคัญต่อระบบการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง แต่ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดให้มีการออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนและภายหลังการประกอบธุรกรรมอย่างเป็นทางการ เมื่อไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายบังคับให้ออกหนังสือตอบข้อหารือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรอาจไม่รับแรงที่จะออกหนังสือตอบข้อหารือหรืออาจจะออกหนังสือตอบข้อหารือภายใต้ดุลยพินิจของตนหรือภายใต้เงื่อนไขที่จำกัด

ภายใต้ระบบการออกหนังสือตอบข้อหารือในประเทศไทย ผู้เขียนไม่พบว่ามีกำหนดระยะเวลาไว้โดยเฉพาะเจาะจงที่ต้องการให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นคำขอและให้ผู้จัดเก็บภาษีอากรออกหนังสือตอบข้อหารือ แต่ในสหราชอาณาจักร HMRC จะออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรภายหลังการทำธุรกรรมภายในเวลา 28 วัน หลังจากที่ได้รับคำร้องขอจากผู้เสียภาษีอากร (HMRC, 2011)

นอกจากนี้ การออกหนังสือตอบข้อหารือในประเทศไทยอยู่ภายใต้ดุลยพินิจของกรมสรรพากร แต่ในสหราชอาณาจักร HMRC จะออกหนังสือตอบข้อหารือตามกระบวนการที่กำหนดไว้ใน Code of Practice 10 และคำขอของผู้เสียภาษีอากรเพื่อขอรับหนังสือตอบข้อหารือต้องมีรายละเอียดตามที่กำหนดในภาคผนวก 1 ของ Code of Practice 10

(3) ขอบเขตที่กว้างขวางของการอธิบายความ การตีความ และการใช้กฎหมายอาชญากรรม

การอธิบายความ การตีความ และการใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ผ่านทางการออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร มีอิทธิพลต่อจำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร เพราะเรื่องเหล่านี้สามารถเพิ่มความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร ขอบเขตที่กว้างขวางของการอธิบายความ การตีความและการใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรสามารถเพิ่มความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร และมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในขนาดที่เกินกว่าความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมาย

ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับการอธิบายความ การตีความ และการใช้กฎหมายอย่างกว้างขวางของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรสามารถที่จะอุทธรณ์ต่อศาลได้ และผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสที่จะชนะคดีเนื่องจากเรื่องเหล่านี้ไม่เพียงแต่ขัดแย้งต่อหลักความแน่นอนชัดเจนแต่ยังขัดต่อกฎหมายด้วย คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 4083/2532 รับรองประเด็นนี้ ในคดีนี้ กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 2/2526 กำหนดแนวทางวิธีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งวิธีการคำนวณนี้แตกต่างไปจากวิธีการคำนวณที่บัญญัติไว้ในมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ศาลฎีกาตัดสินว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากรตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 2/2526 ซึ่งระบุวิธีการคำนวณที่แตกต่างไปจากวิธีการคำนวณที่บัญญัติไว้ในมาตรา 50 (1) และได้ตัวเลขแตกต่างกันโดยไม่มีกฎหมายอนุญาตให้ทำเช่นนั้นได้ การประเมินโดยวิธีการคำนวณตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 2/2526 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ในสหราชอาณาจักร การออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) เป็นตัวอย่างการใช้กฎหมายอย่างกว้างขวางของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น วัตถุประสงค์ในการออกหนังสือดังกล่าว คือ การลดภาระภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษี ผู้ซึ่งจะไม่มีสิทธิได้รับการลดภาระภาษีอากรเช่นว่านั้นภายใต้ถ้อยคำของกฎหมายอย่างเคร่งครัด ผลที่ตามมาคือ “ภาษีอากรไม่ได้ถูกจัดเก็บถึงแม้ว่ากรณีดังกล่าวจะตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร” (Morse and Williams, 2000, p. 37) นอกจากนี้ หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ไม่ได้ออกโดยรัฐสภาแต่ออกโดย “บุคคลที่ไม่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะทำเช่นนั้น” (Morse and Williams, 2000, p. 37) หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) จึงไม่ใช่กฎหมาย และ “ศาลไม่สามารถบังคับหรือตีความหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม เพราะหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติมไม่เคยถูกบัญญัติเป็นกฎหมาย” (Morse and Williams, 2000, p. 37) จากที่กล่าวมานี้ ผู้อ่านจะเห็นได้ว่าการออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) เป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรที่เกินไปกว่าความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมาย



นอกจากนี้ Williams (1979, p. 144) ได้คัดค้านหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ว่า “หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติมส่วนใหญ่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย.... หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติมไม่เพียงปรากฏอยู่ แต่เติบโตขึ้นอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งขัดแย้งต่อกฎเกณฑ์ของกฎหมายอย่างเปิดเผย”

การใช้กฎหมายภาษีอากรโดย HMRC ผ่านทางการออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) เป็นประโยชน์เฉพาะต่อผู้เสียภาษีอากรบางกลุ่ม ในขณะที่สังคมโดยรวมจะเป็นผู้สูญเสีย เนื่องจากการออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์และความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรและสังคมโดยทั่วไป เรื่องนี้จึงเป็นข้อเสียของการใช้กฎหมายภาษีอากรอย่างกว้างขวางผ่านทางการออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) นอกจากนี้ การออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ไม่สอดคล้องกับหลักการความแน่นอนชัดเจนที่ต้องการให้กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรไว้วางใจได้และไม่เป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจ หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ได้ทำเพื่อประโยชน์ของคนบางกลุ่ม (ตามบัญชีที่กำหนดไว้) และจะไม่ออกให้ในกรณีที่ HMRC เห็นว่ามีความพยายามที่จะใช้หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร (HMRC, 2019, Extra-Statutory Concessions Guidance and Notices) ดังนั้น จึงดูเหมือนว่าการออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของ HMRC และตามอำเภอใจเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร

3. ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร

การออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ มีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะทำให้ผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษีอากรเข้าใจและใช้กฎหมายภาษีอากรได้อย่างถูกต้องในทางปฏิบัติ การออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ เช่นว่านั้นสามารถทำให้กฎหมายภาษีอากรลดความซับซ้อน เข้าใจง่ายขึ้นและมีความแน่นอนชัดเจนมากขึ้น ทำให้ลดความสับสนและความยากในการใช้กฎหมายภาษีอากรในทางปฏิบัติลง อย่างไรก็ตาม คำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ อาจก่อให้เกิดความสับสนในการใช้กฎหมายภาษีอากร ถ้าหากการตีความกฎหมายภาษีอากรโดยเจ้าหน้าที่มีความไม่แน่นอน นอกจากนี้ ขอบเขตที่กว้างขวางของการอธิบายความ การตีความ และการใช้กฎหมายภาษีอากรโดยเจ้าหน้าที่ผ่านทางการออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ อาจเพิ่มความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากร และมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเกินกว่าความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมาย ขอบเขตที่กว้างขวางเช่นว่านี้ไม่เพียงขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนแต่ยังขัดต่อกฎหมายอีกด้วย

ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะในการอธิบายความ การตีความ และการใช้กฎหมายภาษีอากรผ่านทางการออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยและสหราชอาณาจักร ไม่ควรทำเกินไปกว่าถ้อยคำในบทบัญญัติแห่งกฎหมายอย่างเคร่งครัด (ยกเว้นในกรณีกฎหมายมีความคลุมเครือ) แนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรเช่นว่านี้จะแก้ไขปัญหาความไม่แน่นอน

ในการตีความกฎหมายภาษีอากรและไม่เพิ่มความรับผิดชอบในการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีอากร และไม่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเกินไปกว่าความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมาย การอธิบายความ การตีความ และการใช้กฎหมายภาษีอากรโดยอาศัยถ้อยคำของกฎหมายอย่างเคร่งครัด จะทำให้กฎหมายภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนมากขึ้น และลดความสับสนในการใช้กฎหมายภาษีอากร ในทางปฏิบัติ ในกรณีกฎหมายภาษีอากรมีความคลุมเครือ ผู้เขียนขอเสนอแนะเพิ่มเติมว่าผู้จัดเก็บภาษีอากรควรอ่านและศึกษาเอกสารรายงานการประชุมฉบับต่าง ๆ ของรัฐสภาและบันทึกคำอธิบายการใช้กฎหมาย (ถ้ามี) เพื่อช่วยในการตีความถ้อยคำของกฎหมายที่คลุมเครือ

นอกจากนี้ ควรให้ความสำคัญต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีรายละเอียด (Detailed Legislation) มากกว่าบทบัญญัติที่กำหนดไว้เฉพาะหลักกฎหมายอย่างกว้าง ๆ เพื่อเปิดโอกาสให้มีการใช้วิธีการตีความตามวัตถุประสงค์ (Purposive Legislation) ทั้งนี้ เพราะบทบัญญัติที่มีรายละเอียดจะช่วยชัดเจนเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรไม่ให้ใช้การอธิบาย การตีความ และการใช้กฎหมายเกินไปกว่าถ้อยคำในบทบัญญัติแห่งกฎหมายอย่างเคร่งครัด ในขณะที่วิธีการตีความตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย จะเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรให้ใช้การอธิบาย การตีความ และการใช้กฎหมายเกินไปกว่าถ้อยคำในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

นอกจากคำสั่งกำหนดแนวปฏิบัติในการบริหาร (SPs) การออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ในสหราชอาณาจักร ก็เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งของการไม่ได้ปฏิบัติตามหลักความแน่นอนและชัดเจน เนื่องจากการออกหนังสือดังกล่าว คือ การใช้กฎหมายภาษีอากรโดย HMRC ที่เกินไปกว่าความมุ่งหมายในการบัญญัติกฎหมาย การออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) จึงไม่ได้ปฏิบัติตามหลักความแน่นอนชัดเจนที่ต้องการกฎหมายภาษีอากรที่ไว้วางใจได้ และไม่เป็นไปตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ตามที่กล่าวมาแล้ว หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์กับคนบางกลุ่มภายใต้ดุลยพินิจของ HMRC และจะไม่ออกให้ในกรณีที่ HMRC พิจารณาว่าความพยายามได้ทำขึ้นเพื่อใช้หนังสือดังกล่าวเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

ผู้เขียนเห็นว่าวิธีการที่จะทำให้กฎหมายภาษีอากรเป็นที่ไว้วางใจได้และไม่เป็นไปตามอำเภอใจ คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าในประเทศใดต้องปฏิบัติตามถ้อยคำในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังนั้น ในส่วนของสหราชอาณาจักร ผู้เขียนจึงเห็นว่า HMRC ไม่ควรออกหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) และกรมสรรพากรของประเทศไทยก็ไม่ควรออกคำสั่งหรือหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรใด ๆ ในลักษณะทำนองเดียวกับหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) เรื่องนี้ผู้เขียนขออภิปรายเพิ่มเติมต่อไปข้างล่างนี้

กฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับมีวัตถุประสงค์เฉพาะภายใต้บทบัญญัติที่เคร่งครัด ยกตัวอย่างหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของกฎหมายภาษีอากร คือ การหารายได้ ดังนั้น ถ้ากฎหมายภาษีอากรต้องการผ่อนปรนหรือบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีบางกลุ่ม การบรรเทาภาระภาษีเช่นนี้นั้นจะต้องถูกบัญญัติ



เป็นกฎหมายภาษีอากรโดยรัฐสภาซึ่งประกอบด้วยตัวแทนของประชาชน ซึ่งหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีจะต้องปฏิบัติตาม จากเหตุผลดังกล่าว การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรใด ๆ ไม่ว่าในประเทศใดจึงควรถูกออกเป็นกฎหมายภาษีอากรโดยรัฐสภามากกว่าโดยหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีอากรซึ่งไม่ใช่ตัวแทนของประชาชน

ในกรณีของสหราชอาณาจักร ดูเหมือนไม่มีเหตุผลที่จะกล่าวว่หนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) ได้ทำขึ้นโดย HMRC เพื่อจัดการกับสิ่งผิดปกติในกฎหมายและเพื่อจัดการกับความยากลำบากซึ่งยากที่จะแก้ไขโดยพระราชบัญญัติ สิ่งนี้เป็นเพราะการจัดการกับสิ่งผิดปกติและความยากลำบากในตัวบทกฎหมายควรเป็นเรื่องของรัฐสภา เพราะเป็นผู้ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมายที่จะทำเช่นนั้นได้บัญญัติว่าด้วยสิทธิพื้นฐานของพลเมือง (Bill of Rights) และประกอบด้วยตัวแทนของประชาชน

ผู้เขียนเห็นว่าจะเป็นการชอบด้วยเหตุผลสำหรับ HMRC ถ้าหาก HMRC ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมายเหมือนอย่างเช่นรัฐสภา หรือได้รับมอบอำนาจจากพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา และเพื่อความชอบด้วยกฎหมายของหนังสือการให้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมายเพิ่มเติม (ESCs) HMRC ควรได้รับมอบอำนาจทางกฎหมายโดยตรงจากพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาในการออกหนังสือดังกล่าว นอกจากนี้ พระราชบัญญัติที่ให้อำนาจควรกำหนดขอบเขตของหนังสือดังกล่าวเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการใช้อำนาจตามอำเภอใจของผู้จัดเก็บภาษีอากรและเพื่อปฏิบัติตามหลักความแน่นอนชัดเจน

นอกจากที่ได้เสนอแนะไว้ข้างต้นแล้ว เนื่องจากระบบการออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรยังคงเป็นหนึ่งในแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะการปรับปรุงระบบดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะในกรณีของประเทศไทย ดังนี้

ระบบการออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีมีความสำคัญต่อระบบการเสียภาษีแบบประเมินตนเอง อย่างไรก็ตาม ไม่มีกฎหมายบังคับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรของไทยให้ออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนหรือภายหลังการทำธุรกรรมอย่างเป็นทางการ ผลที่ตามมาก็คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรอาจจะไม่รีบเร่งดำเนินการออกหนังสือตอบข้อหารือหรืออาจออกหนังสือตอบข้อหารือภายใต้ดุลยพินิจของตนหรือภายใต้เงื่อนไขที่เคร่งครัด ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจน ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่าควรมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีอากรของประเทศไทยที่กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขในการยื่นคำขอและออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนและภายหลังการทำธุรกรรมหลักเกณฑ์เงื่อนไขต่อไปนี้จะควรเป็นสาระสำคัญในหนังสือตอบข้อหารือเช่นว่านั้น

ประการที่ 1 เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรควรมีหน้าที่ออกหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนและภายหลังการทำธุรกรรมทุกคำขอ (ยกเว้นในกรณีคำขอมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้เป็นสำคัญ) ภายในระยะเวลาที่กำหนดภายหลังจากที่ได้รับคำขอของผู้เสียภาษีอากรแล้ว ทั้งนี้ หนังสือตอบข้อหารือที่ออกให้นั้นควรครอบคลุมภาษีอากรที่ใช้บังคับจัดเก็บอยู่ภายใต้หน้าที่และความรับผิดชอบของกรมสรรพากรในปัจจุบันทุกชนิด



ประการที่ 2 ผู้เสียหายอาชกรสามารถยื่นคำขอหนังสือตอบข้อหาหรือ เมื่อเขาพบว่ามีความคลุมเครือ อยู่ในบทบัญญัติแห่งกฎหมายอาชกรที่จะนำไปใช้บังคับกับธุรกรรมที่เขาจะทำ

ประการที่ 3 กระบวนการยื่นคำขอหนังสือตอบข้อหาหรือไม่ควรซับซ้อน กระบวนการที่ไม่ซับซ้อน จะสนับสนุนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะ (1) จะประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายของผู้เสียหายอาชกรในการจัดเตรียมคำขอหนังสือตอบข้อหาหรือ และ (2) ถ้าผู้เสียหายอาชกรเห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหาหรือ ภาษีอาชกรจะถูกชำระตรงเวลาอันทำให้ประหยัดทรัพยากรของรัฐบาลในการติดตามจัดเก็บภาษีอาชกรจากผู้เสียหายอาชกร

ประการที่ 4 ข้อมูลที่จะเขียนลงไปคำขอหนังสือตอบข้อหาหรือต้องไม่ยากจนเกินไปสำหรับผู้เสียหายอาชกร อย่างไรก็ตาม ข้อมูลเช่นนั้นควรจะต้องระบุความไม่แน่นอนชัดเจนเกี่ยวกับกฎหมายอาชกรที่จะนำไปใช้บังคับกับธุรกรรมโดยเฉพาะของผู้เสียหายอาชกร แม้กระนั้นก็ตาม ควรมีการผ่อนปรนเกี่ยวกับ (1) ความเห็นของผู้เสียหายอาชกรและการให้เหตุผลของผู้เสียหายอาชกรสำหรับผลทางภาษีอาชกรที่จะเกิดขึ้นแก่ธุรกรรมโดยเฉพาะของผู้เสียหายอาชกร และผ่อนปรนเกี่ยวกับ (2) การวิเคราะห์ในเชิงเทคนิค ซึ่งมีรายละเอียดเพียงพอที่จะทำให้กรมสรรพากรเข้าใจข้อเท็จจริงและปัญหาที่ผู้เสียหายอาชกรต้องการให้กรมสรรพากรพิจารณาได้อย่างสมบูรณ์

ประการที่ 5 เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาชกรควรผูกพันกับหนังสือตอบข้อหาหรือที่ออกให้ โดยมีข้อแม้ว่า ข้อมูลที่จัดทำให้โดยผู้เสียหายอาชกรนั้นถูกต้องและสมบูรณ์ กรมสรรพากรจะไม่ผูกพันกับหนังสือตอบข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีอาชกร เฉพาะถ้าข้อมูลที่ผู้เสียหายอาชกรจัดทำให้นั้นไม่ถูกต้องและสมบูรณ์

เนื่องจากการเปิดเผยข้อเท็จจริงและเนื้อหาสาระสำคัญมีความจำเป็นต่อระบบการออกหนังสือตอบข้อหาหรือ ผู้เสียหายอาชกรผู้ซึ่งจงใจเปิดเผยความจริงและข้อมูลที่ถูกต้อง (ซึ่งไม่รวมถึงประเด็นทางกฎหมายอาชกร) เพื่อวัตถุประสงค์ให้มีการออกหนังสือตอบข้อหาหรือเพื่อเป็นประโยชน์ต่อตัวเอง ควรได้รับโทษ เหตุผลสำหรับเรื่องนี้ คือ การกระทำของผู้เสียหายอาชกรเช่นนี้ขัดขวางต่อระบบการออกหนังสือตอบข้อหาหรือและขัดขวางต่อการทำงานของระบบภาษีอาชกร ในขณะที่เดียวกันก็ขัดขวางต่อความสำเร็จในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร

ประการที่ 6 หนังสือตอบข้อหาหรือเป็นเพียงความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาชกร ผู้เสียหายอาชกรอาจจะปฏิบัติตามหรือไม่ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหาหรือก็ได้

ประการที่ 7 ในการออกหนังสือตอบข้อหาหรือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาชกรไม่ควรให้ความเห็นเกินไปกว่าถ้อยคำในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย สิ่งนี้จะทำให้ระบบกฎหมายภาษีอาชกรแน่นอนชัดเจนมากขึ้น และลดความสับสนในการใช้กฎหมายภาษีอาชกรในทางปฏิบัติ

ประการที่ 8 หนังสือตอบข้อหาหรือที่กรมสรรพากรได้ออกไปแล้วควรได้รับการเผยแพร่ในเว็บไซต์ (Website) ของกรมสรรพากรและถูกตีพิมพ์ในวารสารของกรมสรรพากรอย่างสม่ำเสมอ การเผยแพร่และการตีพิมพ์เช่นนี้จะช่วยให้บุคคลที่เกี่ยวข้องได้เห็นแนวทางปฏิบัติในการใช้กฎหมายภาษีอาชกรของ



เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรต่อธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่ง สิ่งนี้จะทำให้กฎหมายภาษีอากรง่ายขึ้น
ในทางปฏิบัติและอาจนำไปสู่การลงทุนที่เพิ่มมากขึ้นในประเทศไทย

บทสรุป

ในบทความนี้ ผู้เขียนพบว่าแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรผ่านทาง การออกคำสั่ง
และหนังสือชี้แจงต่าง ๆ ของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรช่วยก่อให้เกิดความง่ายและความแน่นอนชัดเจน
ของกฎหมายภาษีอากร อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติดังกล่าวไม่สามารถรับประกันความง่ายและ
ความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษีอากรได้ทุกกรณี ผู้เขียนจึงได้ทำข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุง
แนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร ข้อที่สำคัญคือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรไม่ควรอธิบาย
ความ ตีความ และใช้กฎหมายภาษีอากรผ่านทาง การออกคำสั่งและหนังสือชี้แจงต่าง ๆ เกินไปกว่าถ้อยคำ
ในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย และควรมีบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขในการยื่นคำขอและออก
หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนและภายหลังการทำธุรกรรม

เอกสารอ้างอิง

- Collision, D., and Tiley, J. (2004). **Simon's Tiley and Collision UK Tax Guide 2004-05**.
22nd Edition, London: LexisNexis UK.
- Foreman, A. (1998). **The Allied Dunbar: Tax Handbook 1998-99**. London: Allied Dunbar
Assurance Plc.
- HMRC. (2010). **Statements of Practice**. Retrieved November, 9, 2019. from <https://www.gov.uk/government/collections/statements-of-practice>.
- _____. (2011). **HMRC: Code of Practice 10 (COP10): Information and Advice [WITHDRAWN]**.
Retrieved November, 11, 2019. from <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20110919103820>.
- _____. (2013). **Guidance: Find out About the Non-Statutory Clearance Service**.
Retrieved on November, 8, 2019. from <http://www.gov.uk/guidance/non-statutory-clearance-service-guidance>.
- _____. (2017). **Extra-Statutory Concessions Guidance and Notices**. Retrieved November,
8, 2019. from <http://www.gov.uk/government/collections/extra-statutory-concessions>.
- Morse, G., and Williams, David D. (2000). **Extra Statutory Concessions; British Tax Review 1979**. 4th Edition. London: Sweet & Maxwell.
- Pongpitak, S. (1999). Question-Answer. **Sanpakornsarn Journal**, 46(10), 57-82. (In Thai).
- Rodjun, J. (2012). **Personal Income Tax: Principle and Analysis**. 2nd Edition. Bangkok:
Chulalongkorn University Press. (In Thai).



Slemrod, J., and Yitzhak, S. (1996). **The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds.** Washington, D.C.: IMF.

Tiley, J. (2005). **Revenue Law.** 5th Edition. Oxford: Hart Publishing.

ผู้เขียน

คำนำหน้า ชื่อ-สกุล

หน่วยงาน/สังกัด

ที่อยู่ของหน่วยงาน/สังกัด

E-mail

รองศาสตราจารย์ ดร.จिरศักดิ์ รัตจันทร์

คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์มจร

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

เลขที่ 110/1-4 ถนนประชาชื่น แขวงทุ่งสองห้อง

เขตหลักสี่ กรุงเทพมหานคร 10210

kajirasak_rod@hotmail.com