

มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร



นายภาณุ ฤทธิรัตน์

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชาสาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2549

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

MEASURES TO PROTECT TAXPAYERS' RIGHTS UNDER THE REVENUE CODE

Mr. Pakpoom Uthairat

สถาบันวิทยบริการ

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws in Laws

Faculty of Law

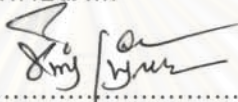
Chulalongkorn University

Academic Year 2006


Copyright of Chulalongkorn University

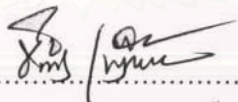
หัวข้อวิทยานิพนธ์	มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
โดย	นายภาคภูมิ อุทัยรัตน์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	อาจารย์ ดร. พล ชีรคุปต์

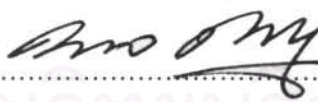
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ



..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย)


คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์สำเรียง แมมเกรียงไกร)


..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(อาจารย์ ดร. พล ชีรคุปต์)


..... กรรมการ
(อาจารย์ศาสตราจารย์ ดร. ตั้งวรรณวิบูลย์)


..... กรรมการ
(อาจารย์พิภพ วีระพงษ์)

ภาคภูมิ อุทัยรัตน์ : มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. (MEASURES TO PROTECT TAXPAYERS' RIGHTS UNDER THE REVENUE CODE) อ. ที่ปรึกษา : ศศ.ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย, อ.ที่ปรึกษาร่วม : อ.ดร.พล ธีรคุปต์ , 191 หน้า.

ประมวลรัษฎากร ไม่ปรากฏแนวความคิดและมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรที่ชัดเจน ดังนั้น ในการวิจัยจึงได้ศึกษาการคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องเปรียบเทียบกับบทบัญญัติอันเป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่น เพื่อศึกษาหาแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้มีบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรต่อไป

จากการศึกษาพบว่า การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มีระดับความคุ้มครองสิทธิที่น้อยกว่าที่ควรเมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศ และนอกจากนี้การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรยังต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายอื่นหลายฉบับ มิได้มีบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรเป็นการเฉพาะ จึงทำให้ไม่มีความชัดเจน เกิดความสับสนในการปฏิบัติ และยังไม่เพียงพอต่อการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี เนื่องจากเป็นการนำบทบัญญัติที่ใช้ในการคุ้มครองสิทธิเป็นการทั่วไปมาใช้กับการคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ นอกจากนี้ ยังพบว่า การขาดการเผยแพร่ให้ความรู้และให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งต่อการพัฒนาแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหานี้

จึงเสนอให้มีมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรเป็นการเฉพาะ ประกอบด้วยมาตรการในเชิงป้องกันและเชิงแก้ไขควบคู่กัน ได้แก่ การนำหลักทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิ เช่น หลักสุภณัตติ กระบวน มาใช้ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีและกำหนดวิธีปฏิบัติราชการ ไว้เป็นการเฉพาะในประมวลรัษฎากร เพื่อเป็นหลักประกันแก่ผู้เสียภาษีอากร ได้อย่างแท้จริง

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อนิติ.....
ปีการศึกษา.....2549.....ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

4686284834 : MAJOR LAWS

KEY WORD: MEASURE/TAXPAYER/ RIGHT/ PROTECT

PAKPOOM UTHAIRAT : MEASURES TO PROTECT TAXPAYERS' RIGHTS UNDER THE REVENUE CODE.THESIS ADVISOR :ASSOC.PROF.TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, THESIS COADVISOR : PAUL THIRAKHUPT,PH.D., 191 pp.

The Revenue Code does not provide clearly measures to protect taxpayers' rights. This research is thus aimed to study how to protect rights under the Revenue Code and other relevant laws which will be compared to the measures to protect taxpayers' rights in foreign countries, i.e., the United States of America and Japan. The goal of this study is to propose approaches to amend the Revenue Code in order to provide the protection of the taxpayers' rights.

From the study, it is found that the taxpayers' right is inferior to those provided in other countries. Additionally, there is no specific provision in the Revenue Code to protect taxpayers' rights. Taxpayers have to look to other relevant laws as well to seek full protection. The lack of specific provision under the Revenue Code makes the protection of taxpayers' rights unclear, causes confusion and is inadequate to provide protection to taxpayers effectively. Furthermore, the study showed that protection measure was not concorded with the appropriate principle of tax law. In addition, this paper also discovered that there was a lack of dissemination of information and knowledge on the measure to protect taxpayers' rights, this hindered the development of the protection law.

Hence, the approach to resolve this issue is to adopt a specific measure in the Revenue Code to protect the taxpayers' rights, which includes prevention and corrective measures cohesively, i.e., the introduction of the general principle of the protection of the rights, e.g., the inclusion of the due process principle to protect the taxpayers' rights and the inclusion of the administrative procedure specifically in the Revenue Code. This action will truly guarantee the right of all the taxpayers.

Field of study.....LAWS.....Student's signature.....
Academic year2006.....Advisor's signature.....
Co-advisor's signature.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงเป็นอย่างดี เนื่องด้วยผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย ให้ความกรุณาเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และมีอาจารย์ ดร.พล ชีรคุปต์ กรุณาเป็นที่ปรึกษา ร่วม ซึ่งท่านอาจารย์ได้แนะนำ ให้คำปรึกษา รวมทั้งให้กำลังใจที่ดีแก่ผู้เขียนเสมอมา ในการจัดทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ยังมีรองศาสตราจารย์ลำเรียง เมฆเกรียงไกร ประธานสอบวิทยานิพนธ์ อาจารย์ สาศกร ตั้งวรรณวิบูลย์ และอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ไม่เพียงกรุณาสละ เวลามาทำการสอบวิทยานิพนธ์ แต่ยังให้คำแนะนำอื่นๆ อันเป็นประโยชน์อย่างมาก ผู้เขียนจึงขอ กราบขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านเป็นอย่างสูง

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ พันตำรวจเอกยุทธบูล ดิสสะมาน เลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ผู้บังคับบัญชาซึ่งให้ความเมตตาแก่ ผู้เขียนตลอดมา รวมทั้งกรุณาให้โอกาสในการลาศึกษาเพื่อจัดทำวิทยานิพนธ์จนแล้วเสร็จ

ในการจัดวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ นอกจากท่านอาจารย์และผู้บังคับบัญชา ผู้เขียนยัง ต้องขอขอบคุณ พี่นุช พี่ปู พี่หมวย รวมทั้งเพื่อนร่วมงานและคนอื่นๆที่แม้จะไม่ได้กล่าวชื่อในที่นี้ ซึ่งให้ความช่วยเหลือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำวิทยานิพนธ์เป็นอย่างดีและเป็นกำลังใจ เสมอมา อนึ่ง วิทยานิพนธ์ฉบับนี้หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว แต่หากจะเป็นประโยชน์แก่ผู้อื่นอยู่บ้าง ผู้เขียนขอมอบความดีเหล่านั้นให้บิดามารดา ผู้ให้โอกาส ทางการศึกษาแก่ผู้เขียน ด้วยความบูชาและระลึกในพระคุณอย่างยิ่ง

ภาคภูมิ อุทัยรัตน์

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์.....	4
1.3 ขอบเขตการวิจัย.....	4
1.4 สมมติฐาน.....	5
1.5 วิธีที่จะดำเนินการวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่จะได้รับจากการวิจัย.....	5
บทที่ 2 อำนาจการประเมินภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร	
ตามประมวลรัษฎากร.....	6
2.1 อำนาจการประเมินภาษีอากร.....	6
2.1.1 ความหมายของการประเมิน.....	6
2.1.2 การจัดเก็บภาษีอากร.....	7
2.1.2.1 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษี.....	7
2.1.2.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ.....	9
2.1.3 วิธีการประเมินและการยื่นแบบแสดงรายการ.....	10
2.1.3.1 การประเมินตนเอง.....	11
2.1.3.2 การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน.....	15
2.1.4 ขั้นตอนการประเมินภาษีอากร.....	16
2.1.4.1 การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลา	
การยื่นแบบแสดงรายการ.....	16
2.1.4.2 การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลา	
การยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย.....	17
2.2 สิทธิของผู้เสียภาษี.....	18
2.2.1 สิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญและกฎหมายปกครอง.....	24
2.2.1.1 สิทธิตามรัฐธรรมนูญ.....	25

2.2.1.2 สิทธิตามกฎหมายปกครอง.....	27
ก) พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539.....	27
ข) พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540.....	33
ค) พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหาร กิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546.....	37
2.2.2 สิทธิตามประมวลรัษฎากร.....	40
2.2.2.1 สิทธิในชั้นการประเมินภาษี.....	40
ก) สามารถแสดงพยานหลักฐานเพื่อชี้แจง.....	40
ข) การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีและกิจการ ของผู้เสียภาษี.....	42
ค) ขอฟ่อนชำระภาษีได้.....	46
ง) สิทธิขอคืนภาษี.....	48
2.2.2.2 สิทธิในชั้นอุทธรณ์.....	50
ก) สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	50
ข) สิทธิขอทุเลาการชำระภาษีอากรโดยจัดให้มี หลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง.....	56
ค) สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคณะกรรมการอุทธรณ์ ต่อศาลภาษีอากร.....	58
2.3 หลักการภาษีอากรที่ดีกับการคุ้มครองสิทธิ.....	60
2.3.1 หลักการภาษีอากรที่ดี.....	60
2.3.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	61
ก. หลักผลประโยชน์ (Benefit).....	61
ข. หลักความสามารถ (Ability).....	61
2.3.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty).....	62
2.3.1.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	63
2.3.1.4 หลักความประหยัด (Economy).....	64
2.3.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร.....	64
2.3.2.1 การคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ และกฎหมายปกครองของผู้เสียภาษีอากร.....	66
ก) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีซึ่งป้องกัน.....	66

1) หลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่.....	66
2) หลักการโต้แย้งคัดค้านและการรับฟัง.....	67
3) หลักการขอตรวจดูเอกสาร.....	67
4) หลักการให้เหตุผล.....	68
5) หลักการปรึกษาหารือ.....	68
ข) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเชิงแก้ไข.....	69
1) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์.....	79
2) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายในเชิงแก้ไขในชั้นศาล.....	70
2.3.2.2 การคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากรของผู้เสียหายอากร.....	74
ก) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายเชิงป้องกัน.....	74
1) หลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่.....	74
2) หลักการโต้แย้งคัดค้านและการรับฟัง.....	76
3) หลักการให้เหตุผล.....	77
4) หลักการขอตรวจดูเอกสาร.....	78
5) หลักการปรึกษาหารือ.....	78
ข) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเชิงแก้ไข.....	78
1) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย ในการอุทธรณ์การประเมิน.....	78
2) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายในเชิงแก้ไขในชั้นศาล.....	82
บทที่ 3 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามกฎหมายต่างประเทศ.....	86
3.1 หลักการคุ้มครองสิทธิ.....	86
3.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	86
3.1.1.1 การคุ้มครองสิทธิตามหลัก Due process of law.....	86
1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย.....	88
2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง.....	88
3) หลักการให้เหตุผลประกอบ.....	89
3.1.1.2 การให้ประชาชนรับรู้และเข้าถึงเอกสาร.....	90
3.1.1.3 การปรึกษาหารือ.....	91

3.1.2 ประเทศฝรั่งเศส.....	92
3.1.2.1 หลักการ ไม่มีส่วนได้เสีย.....	92
3.1.2.2 การกระดำเนินกระบวนการพิจารณาโต้แย้งคัดค้าน.....	93
3.1.2.3 หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง.....	94
3.1.2.4 การให้ประชาชนรับรู้และเข้าถึงเอกสาร.....	94
3.1.2.5 การปรึกษาหารือ.....	95
3.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามกฎหมายอากรต่างประเทศ.....	95
3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	95
3.2.1.1 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเชิงป้องกันในขั้นตอนการจัดเก็บ.....	98
1) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายตามหลัก Due process.....	98
2) การคุ้มครองผู้เสียหายเมื่อถูกตรวจสอบ.....	102
3) การแจ้งให้ผู้เสียหายทราบเมื่อได้ออกหมายเรียกบุคคลที่สาม มาไต่สวน.....	104
4) สิทธิได้รับการช่วยเหลือด้านภาษี.....	105
5) สิทธิการเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียหาย.....	107
6) การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหาย.....	109
7) การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม.....	111
3.2.1.3 สิทธิผู้เสียหายในเชิงแก้ไข.....	112
1) สิทธิอุทธรณ์.....	112
2) สิทธิฟ้องคดีต่อศาล.....	115
3) ฟ้องเรียกค่าเสียหายทางแพ่ง.....	118
3.2.2 ประเทศญี่ปุ่น.....	120
3.2.2.1 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเชิงป้องกันในขั้นตอนการจัดเก็บ.....	122
1) การใช้สิทธิโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานในชั้นตรวจสอบ.....	122
2) การคุ้มครองข้อมูลผู้เสียหาย.....	123
3) การเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียหาย.....	124
4) สิทธิรับความช่วยเหลือด้านภาษี.....	125
3.2.2.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเชิงแก้ไข.....	126
1) สิทธิอุทธรณ์.....	126
2) สิทธิฟ้องคดีต่อศาล.....	129

บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากร.....	131
4.1 ปัญหาความไม่เพียงพอของบทบัญญัติกฎหมายที่เป็น	
มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี.....	134
4.1.1 ความไม่เพียงพอของมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเชิงป้องกัน.....	134
1) การรับฟังข้อเท็จจริงและการโต้แย้งการประเมิน.....	134
2) สิทธิผู้เสียภาษีเมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมิน	
ตรวจสอบและไต่สวน.....	137
3) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีกรณีการมีหมายเรียก	
เพื่อไต่สวนบุคคลภายนอก.....	141
4) การให้ความเหลือผู้เสียภาษีอากร.....	142
5) การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการของผู้เสียภาษีอากร.....	144
6) การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร.....	146
7) ไม่มีบทบัญญัติควบคุมการใช้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่	
ของเจ้าพนักงานประเมิน.....	147
4.1.2 ความไม่เพียงพอของมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเชิงแก้ไข.....	154
1) สิทธิอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี.....	154
2) โอกาสการนำคดีขึ้นสู่ศาล.....	156
3) ความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานประเมิน.....	157
4.1.3 ปัญหาการไม่มีบทบัญญัติกำหนดระยะเวลาในการดำเนินการ	
ในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน และชั้นพิจารณาอุทธรณ์.....	160
4.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมาย.....	162
4.2.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากรต้องพิจารณา	
ประกอบกับบทบัญญัติกฎหมายอื่นทำให้เกิดความสับสน.....	162
4.2.1.1 ด้านผู้เสียภาษีอากร.....	163
4.2.1.2 ด้านการบังคับใช้กฎหมายโดยหน่วยงานบริหารจัดการเก็บ.....	164
4.2.2 บทบัญญัติที่รับรองสิทธิของผู้เสียภาษียังไม่ชัดเจนว่าเป็นสิทธิ.....	167
4.2.3 ปัญหาการตีความกฎหมายภาษีอากร.....	168
4.2.4 ปัญหาในการนำคดีขึ้นสู่ศาลเนื่องจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติ	
ที่ให้สิทธิในการฟ้องคดี.....	169

4.3 ความสอดคล้องกับระหว่างการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายกับ หลักการภาษีอากรที่ดี.....	174
4.3.1 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน โดย ไม่ออกหมายเรียก.....	174
4.3.2 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน โดย ออกหมายเรียก.....	175
4.3.3 การให้อำนาจดุลพินิจเจ้าพนักงานมากเกินไป.....	175
4.3.4 บทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิต้องเชื่อมโยงกับ กฎหมายหลายฉบับ.....	175
4.4 การขาดวิวัฒนาการแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร.....	176
4.4.1 การปลูกฝังแนวความคิดและให้ความรู้เกี่ยวกับ การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร.....	176
4.4.2 ระบบการให้คำปรึกษาและการประชาสัมพันธ์.....	179
4.4.3 ฝ่ายนิติบัญญัติมิได้ให้ความสำคัญต่อการคุ้มครองสิทธิ.....	189
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	181
5.1 บทสรุป.....	182
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	183
รายการอ้างอิง.....	187
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	191

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีเป็นการบริจาคและเป็นการจ่ายเพื่อแลกกับความคุ้มครองซึ่งรัฐมอบให้กับประชาชน ตามที่แนวความคิดของการจัดเก็บภาษีที่ มองเตสกีเอร์ (Montesquieu) นักกฎหมายและการเมืองการปกครองของฝรั่งเศส นิยามไว้ว่า ภาษีคือรายได้อันหนึ่งของรัฐ เป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินที่ประชาชนแต่ละคนจ่ายให้แก่รัฐ เพื่อเป็นการให้ความคุ้มครองทรัพย์สินส่วนที่เหลืออยู่ หรือเพื่อสามารถใช้จ่ายหาความสุขจากทรัพย์สินส่วนที่เหลือ¹ และอดัม สมิทท์ นิยามว่าภาษีเป็นภาระหน้าที่ที่มนุษย์ต้องมีต่อสังคม ประชาชนซึ่งอยู่ภายใต้การคุ้มครองของรัฐต้องบริจาคหรือสละเงินให้กับรัฐตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่²

ในประเทศไทยมีให้นิยามการจัดเก็บภาษีอากร ไว้ ดังนี้

ภาษีคือเงินที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สินหรือธุรกิจเพื่อลดการใช้จ่ายของเอกชน³

ภาษีอากรคือการหารายได้อันของรัฐ โดยการบังคับให้เอกชนจ่ายเงินให้กับรัฐบาล โดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายจะได้รับ⁴

ภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บ โดยไม่มีการให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรง⁵

เมื่อพิจารณาจากการให้ความหมายดังกล่าวจึงสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นการที่รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากร และประชาชนเป็นผู้มีหน้าที่ทางสังคมในการเสียภาษี

¹ ศุภลักษณ์ พิณจตุวดี,คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), หน้า 28.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 27

³ รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์,ทฤษฎีการภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 9.

⁴ วิทย์ ตันติกุล,กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2523), หน้า 2.

⁵ อรรถ ธรรมโน,ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง) (กรุงเทพ: อมรินทร์พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), หน้า 16.

เพื่อนำไปใช้เป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะในการดำเนินการตามภารกิจต่างๆ ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐ โดยรัฐมีความจำเป็นในการจัดหารายได้สำหรับค่าใช้จ่ายต่างๆ (Government Expenditure) รูปแบบใดรูปแบบหนึ่งจากประชาชน* ซึ่งการจัดหารายได้ของรัฐในรูปแบบตัวเงินหรือภาษีถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐในปัจจุบัน และเป็นวิธีการหารายได้มาใช้จ่ายเพื่อการอยู่ร่วมกันในสังคมที่ดีที่เหมาะสมที่สุด

อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร (Jurisdiction to Tax) ของไทยในปัจจุบัน ย่อมเป็นไปตามบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้เนื่องจากการปกครองระบอบประชาธิปไตย การกำหนดหน้าที่แก่บุคคล ย่อมต้องเป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น กล่าวคือเดิมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 69 “บุคคลมีหน้าที่...ต้องเสียภาษี...ตามที่กฎหมาย บัญญัติ” ในปัจจุบันมีการบังคับใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2549 ซึ่งมีได้บัญญัติหน้าที่ดังกล่าวไว้ แต่ทั้งนี้ยังมีบทบัญญัติประมวลรัษฎากร และบทบัญญัติอื่นๆ ที่กำหนดหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ดังนั้นประชาชนจึงมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายอื่น ซึ่งถือเป็น “อำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร”⁶

จากวิธีการงบประมาณของไทย ถือว่าภาษีอากรเป็นรายได้สำคัญของรัฐบาล ที่รัฐจะเป็นผู้กำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีรวมทั้งจำนวนภาษีที่ต้องเสีย และกำหนดวิธีการจัดเก็บ ท้ายสุดเมื่อมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้น รัฐจะเป็นผู้กำหนดวิธีการในการระงับข้อพิพาททางภาษีในการบริหารและการบังคับใช้กฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีมักลักษณะเป็นกฎหมายปกครอง โดยสภาพย่อมมีการกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนอย่างเลี่ยงไม่ได้ และเมื่อพิจารณาตามแนวความคิดนิติรัฐ รัฐจะต้องมีการคุ้มครองสิทธิประชาชนจากการกระทำของฝ่ายปกครอง

* นักกฎหมายการคลังและภาษีอากรได้แบ่งการจัดเก็บภาษีประกอบกัน 3 ลักษณะ ได้แก่

1. เป็นการบังคับจัดเก็บ แต่ต้องอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจในการเสียภาษี (Tax Compliance) และมีการเห็นชอบโดยผู้แทนของประชาชน (Taxation by Representation)
2. ไม่มีการให้ประโยชน์ใดตอบแทนโดยตรงเนื่องจากการนำเงินตราไปใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ
3. มีลักษณะเป็นการถาวรโดยไม่อาจเรียกคืนภาษีที่ชำระไป

⁶ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎี และหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 92.

ประกอบกันทั้งการจัดให้มีการคุ้มครองสิทธิในเชิงป้องกันและเชิงแก้ไข⁷ แต่กฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บ คือประมวลรัษฎากรนั้น มีบทบัญญัติที่รับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเพียงบางมาตรา เท่าที่ปรากฏว่าเป็นบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร เช่น สิทธิผ่อนชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁸ สิทธิยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี⁹ สิทธิขอทุเลาการบังคับการประเมินโดยการจัดหาหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง¹⁰ การได้รับการคุ้มครองข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการ¹¹ เป็นต้น

และบทบัญญัติเท่าที่มีข้างต้นก็ล้วนแต่ยังไม่ชัดเจน คลุมเคลือ ขาดความเหมาะสม ไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังทำให้เกิดปัญหาการตีความและปัญหาในทางปฏิบัติของหน่วยงานผู้บังคับใช้กฎหมายอีกด้วย

อนึ่ง เนื่องจากประเด็นที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทย เห็นได้ว่ารัฐมิได้ให้ความสำคัญต่อการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีทั้งในด้านของผู้หน่วยงานบังคับใช้กฎหมาย คือ เจ้าหน้าที่สรรพากร และด้านของประชาชนผู้ได้รับผลกระทบ ดังจะเห็นได้ว่าปัจจุบันผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จะรู้เพียงแต่ว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรและหากไม่ปฏิบัติแล้วจะต้องได้รับโทษหรือสภาพบังคับกรณีต่างๆ รวมทั้งนักวิชาการภาษีอากรก็หาได้มีการหยิบยกเอาประเด็นดังกล่าวขึ้นมาแต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากองค์ประกอบหลายส่วน ได้แก่กฎหมาย วัฒนธรรมของผู้ถูกบังคับใช้กฎหมาย และกระบวนการยุติธรรม ทำให้ประเด็นดังกล่าวไม่เป็นที่สนใจ ทั้งที่เป็นประเด็นที่มีความสำคัญ และเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีวิวัฒนาการโดยแก้ไขเพิ่มเติม The Internal Revenue Code of 1986 เมื่อปี ค.ศ. 1988 และ 1996 และได้ตรากฎหมายคือ The IRS Restructuring and Reform Act of 1998 เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นระบบ นอกจากนี้ฝ่ายนิติบัญญัติของมลรัฐก็ได้ตรา

⁷กมลชัย รัตนสากววงศ์, กฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: วิศิษฐ์สรรจรอด (ฝ่ายการพิมพ์), 2542), หน้า 74.

⁸ประมวลรัษฎากร มาตรา 64

⁹ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 วรรคหนึ่ง, 18 ทวิ วรรคหนึ่ง, 20, 24 และ มาตรา 28-34

¹⁰ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

¹¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 10 และ 13

บัญญัติเพื่อคุ้มครองสิทธิหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเช่นเดียวกัน เช่น ปี 1992 มลรัฐฟลอริดา ได้ผ่านร่าง Taxpayer's Bill of Rights เป็นต้น และแม้แต่ประเทศเพื่อนบ้านในกลุ่มประเทศอาเซียน อย่างเช่นประเทศฟิลิปปินส์ ก็มีบทบัญญัติในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีทั้งสิ้น ทั้งนี้แม้ว่ากฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศจะมีการบังคับใช้มายาวนานเช่นเดียวกับประเทศไทย แต่ประเทศเหล่านั้นก็ตระหนักถึงความสำคัญของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี โดยได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิมากขึ้น

ดังนั้น จึงเป็นเหตุผลสำคัญที่จะศึกษาถึงกฎหมายและระเบียบต่างๆ รวมทั้งสภาพปัญหาที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในปัจจุบันว่ามีสภาพเป็นอย่างไร และยังมีข้อบกพร่องประการใดบ้าง สมควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรไปในแนวทางใด

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

1.2.2 เพื่อศึกษาเชิงเปรียบเทียบ (Comparative Study) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามบทบัญญัติภาษีอากรตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศญี่ปุ่น

1.2.3 เพื่อศึกษาหาแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมให้ประมวลรัษฎากรของไทยมีบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิได้อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีขอบเขตการศึกษาวิจัยโดยมุ่งศึกษาบทบัญญัติเกี่ยวกับแนวความคิด หลักการ ข้อกฎหมายและปัญหาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร โดยศึกษาในบริบทของการใช้อำนาจประเมินของ เจ้าพนักงานประเมินและเปรียบเทียบกับแนวความคิด หลักการ ข้อกฎหมายและปัญหาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่น โดยแยกพิจารณาใน

รายละเอียดตามสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง นอกจากประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายหลักแล้ว ยังพิจารณาถึงสิทธิหน้าที่ตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ และกฎหมายปกครอง อันได้แก่พระราชบัญญัติต่างๆ เช่น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 เป็นต้น นอกจากนี้ยังพิจารณาถึงบทบัญญัติอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 เป็นต้น

1.4 สมมติฐาน

สมมติฐานการวิจัย คือ บทบัญญัติเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากรยังไม่มี ความชัดเจนและเพียงพอที่จะคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดี

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยนี้ ใช้วิธีวิจัยเอกสารเป็นหลัก โดยอาศัยข้อมูลจากตำรา บทความ เอกสาร สัมมนา ตำบทยกกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งของไทยและต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่น ซึ่งได้จากแหล่งข้อมูลต่างๆ เช่น สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หอสมุดกลาง มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง และกรมสรรพากร รวมทั้งข้อมูลที่สืบค้นได้จากเครือข่ายข้อมูลทางคอมพิวเตอร์

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การวิจัยจะได้ศึกษาหลักเกณฑ์รายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร โดยจะพิจารณาปัญหาของการคุ้มครองผู้เสียหาย และเมื่อพิสูจน์ทราบถึงปัญหาการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีแล้ว สามารถนำผลการศึกษาไปเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนดังกล่าวเพื่อให้คุ้มครองสิทธิผู้เสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพ และ สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี

บทที่ 2

อำนาจการประเมินภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร

2.1 อำนาจการประเมินภาษีอากร

การประเมินภาษีอากรเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐผ่านองค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเป็นฝ่ายปกครองใช้อำนาจประเมิน โดยเจ้าหน้าที่ในองค์กรซึ่งใช้อำนาจประเมินได้แก่เจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งกฎหมายได้กำหนดแล้วว่าบุคคลใดบ้างเป็นพนักงานประเมิน¹ การใช้อำนาจประเมินถือเป็นนิติกรรมทางปกครองประการหนึ่งที่มุ่งก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองกับประชาชนผู้มีหน้าที่ต่อรัฐในการเสียภาษี

ในการที่รัฐใช้การประเมินเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษี สามารถทำได้โดยการให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเองหรืออาจได้รับการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน โดยที่อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเป็นอำนาจสำคัญขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองในการจัดเก็บภาษีอากรอาจมีการกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขและขอบเขตเกี่ยวกับกระบวนการใช้อำนาจประเมินที่ประมวลรัษฎากรได้วางไว้ เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ได้รับความคุ้มครองจากการใช้อำนาจดังกล่าว

2.1.1 ความหมายของการประเมิน

การประเมินภาษี ทำให้ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษี เป็นวิธีการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องปฏิบัติเพื่อชำระภาษีอากร ความหมายของการประเมินภาษีอากรจึงพิจารณาได้จากประมวลรัษฎากร ซึ่งประเภทของภาษีตามประมวลรัษฎากรในบริบทของการประเมิน อาจแบ่งได้เป็นภาษีอากรประเมิน และที่มีใช้ภาษีอากรประเมิน

ภาษีอากรประเมิน ตามมาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภาษีอากรประเมิน คือ ที่มีระบุไว้ในหมวดนั้นๆ ว่าเป็นภาษีอากรประเมิน” ภาษีอากรประเมินได้แก่

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 16

1) ภาษีเงินได้ ซึ่งประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 38 บัญญัติว่า “ภาษีเงินได้นี้อยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้”

2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77 บัญญัติว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน”

3) ภาษีธุรกิจเฉพาะ มาตรา 91 บัญญัติว่า “ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน”

ยกเว้นอากรแสตมป์เท่านั้นที่มีได้เป็นภาษีอากรประเมิน โดยภาษีอากรประเมินนั้น จะมีวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินตามลักษณะ 1 หมวด 2 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนด ความหมายของการประเมิน ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบซึ่งได้แก่เจ้าพนักงานประเมิน การยื่นรายการและการเสียภาษี เบี้ยปรับเงินเพิ่ม การอุทธรณ์การประเมิน ตลอดจนบทกำหนดโทษ

สรุปได้ว่า การประเมินภาษีอากร หมายความว่า การกำหนดจำนวนเงินที่จำต้องชำระตามอัตราภาษีที่กำหนด และผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องผ่านการประเมินก่อนจึงจะชำระภาษีได้²

2.1.2 การจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษี (Tax Collection) คือ กระบวนการที่มีวัตถุประสงค์ในการเรียกเก็บเงินจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี และนำเงินดังกล่าวเข้าคลัง โดยการจัดเก็บประกอบด้วย 2 ส่วน ได้แก่ การกำหนดหน่วยงานเพื่อทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นหน้าที่ของฝ่ายปกครอง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เป็นต้น และอีกส่วนหนึ่งของการจัดเก็บ คือ วิธีการชำระภาษี ซึ่งเป็นวิธีการที่จะปลดเปลื้องภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งได้แก่การประเมินภาษี การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการจ่ายภาษีด่วนหน้า

2.1.2.1 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษี

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเริ่มมีวิวัฒนาการมาตั้งแต่มีการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สิน การเก็บบรรณาการ การเกณฑ์แรงงาน จนมาถึงการเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ

² วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตร, คำอธิบายกฎหมายภาษีบททั่วไป ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : ศรีสมบัติการพิมพ์, 2534), หน้า

แต่หากมองในมิติด้านความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจและสังคม จะเห็นได้ว่าปัจจัยทั้งทางด้านเศรษฐกิจ จิตวิทยา สังคมและเจตนารมณ์ทางการเมือง นั้นย่อมส่งผลกระทบต่อรูปแบบภาษีอากร³

วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีนั้นมีมาอย่างต่อเนื่อง โดยมีลักษณะเป็นการพัฒนา ควบคู่ไประหว่างวิวัฒนาการของรัฐ กับการจัดเก็บซึ่งเป็นเครื่องมือในการดำเนินการตามภารกิจ ของรัฐในการใช้หารายได้เพื่อเป็นรายจ่ายสาธารณะ ซึ่งแต่เดิมในอดีต การจัดเก็บจะมีลักษณะที่มี การกำหนดประเภทภาษีไว้หลายประเภท จึงมีการกำหนดการจัดเก็บไว้หลากหลายไปตามประเภท ของภาษีเช่นกัน เช่น การเก็บภาษีตามความกว้างปากเรือ และการเก็บจังกอบในลักษณะที่มีการชัก ส่วนสินค้า เป็นต้น⁴ โดยอำนาจการจัดเก็บจะขึ้นอยู่กับใช้อำนาจรัฐในขณะนั้น ตลอดจนมีมอบ อำนาจให้เอกชนใช้อำนาจจัดเก็บภาษีแทนรัฐ ดังจะเห็นได้จากระบบเจ้าภาษีนายอากรในประเทศไทย

ต่อมาเมื่อมีแนวความคิดการปกครองในระบอบประชาธิปไตยเกิดขึ้น ผลที่ตามมา คือ ทำให้เกิดแนวคิดที่ว่า การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้แทนปวงชนก่อน (Tax by Representative)⁵ อันเป็นที่มาของหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรประการหนึ่ง ที่เรียกหลักการตกลงยินยอมทางภาษี ตามนัยทางกฎหมายแล้วการจัดเก็บภาษีต้องได้รับการตกลง ยินยอมตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด โดยจะมีบทบัญญัติซึ่งกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีของ ประชาชน โดยทั่วไปในเบื้องต้นจะวางหลักไว้ในรัฐธรรมนูญ เช่น การวางหลักว่าบุคคลมีหน้าที่ ช่วยเหลือราชการทางเสียภาษีและอื่นๆ ภายในเงื่อนไข และโดยอากรที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งปรากฏ อยู่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2475 และ 2489 และ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 หมวด 4 มาตรา 69 อันเป็นแนวความคิดพื้นฐานของรัฐธรรมนูญในหลายประเทศ เพราะ ถือว่าเป็นหน้าที่ทางสังคม โดยการเป็นผู้แบ่งสรรภาระค่าบริการสาธารณะจากรัฐ

ในปัจจุบันนับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีการค้า โดยการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเข้ามาใช้ จึงทำให้ขณะนี้บทบัญญัติตาม

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎี และหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 35-42.

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กำเนิดภาษีอากรในประเทศไทย, สรรพากรสาส์น 43(มกราคม 2539):84.

⁵ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง), หน้า 72.

ประมวลรัษฎากรได้มีการจัดเก็บภาษี 5 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

2.1.2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ

1) เพื่อการหารายได้ เนื่องจากการดำเนินกิจการของรัฐบาล มีความจำเป็นต้องมีการใช้จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่รัฐบาลเป็นผู้จัดให้ในรูปบริการสาธารณะ มีลักษณะเป็นการจัดสรรทรัพยากรระหว่างภาครัฐและเอกชน (Allocation of Resources)⁶ ในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้แก่รัฐนั้น มีความเห็นที่สนับสนุนหลักการทางภาษีอากรที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ตามหลักความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality) และความเท่าเทียมกันของการแบ่งสรรภาระสาธารณะ เนื่องจากตามแนวความคิดของนักการคลังฝ่ายหนึ่ง เห็นว่าการมีรายได้สาธารณะเพื่อเป็นการครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะที่เกิดขึ้นเท่านั้น ดังนั้นการกำหนดมาตรการทางภาษีจึงควรมีความเป็นกลางไม่ให้รัฐมีการแทรกแซงทางการคลังมหาชน และตามหลักดังกล่าวทำให้เกิดความเท่าเทียมกันในการแบ่งสรรภาระสาธารณะโดยพิจารณาตามความสามารถในการจ่ายของบุคคลแต่ละคน

ส่วนนักการคลังอีกฝ่าย มีความเห็นว่ารัฐควรเข้าทำการแทรกแซงทางภาษี เนื่องจากภาษีอากรถือเป็นมาตรการทางการคลังที่รัฐใช้เป็นเครื่องมือในการเข้าแทรกแซงทางเศรษฐกิจและสังคมเพื่อให้เกิดดุลยภาพในด้านการผลิตและการแลกเปลี่ยนสินค้า เงินตราและราคา ดังนั้นในการจัดสรรทรัพยากร โดยรัฐเข้ามาแทรกแซงทางภาษีนี้นี้เป็นไปเพื่อการจัดหารายได้ในการผลิตสินค้าสาธารณะ (Public goods) ประการหนึ่ง และอีกประการหนึ่งเป็นการนำมาใช้ในการกระจายรายได้ให้ประชาชนชาติเป็นธรรม⁷ ซึ่งเป็นบทบาทของรัฐตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐประการหนึ่งในการกระจายรายได้⁸

2) เพื่อเป็นการควบคุมการบริโภคและการผลิต นอกจากรัฐบาลจะใช้การภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้ของรัฐแล้ว นอกจากนี้ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคและการผลิตสินค้าบางประเภทที่รัฐเห็นว่าจะจะเป็นผลเสียต่อส่วนรวมมากกว่า เช่น สินค้าอุปโภคที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ หรือขัดต่อศีลธรรม เป็นต้น ดังนั้น เพื่อให้ผู้บริโภคนั้นๆ ลดจำนวนการ

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 75.

⁷ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ภาษีอากร, หน้า 22.

⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 83

บริโกลดง รัฐจึงทำการจัดเก็บภาษีจากสินค้านั้นในอัตราที่สูง ทำให้ต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริโกลที่ สูง และด้านการผลิตก็จะลดจำนวนลง อีกประการ คืออาจใช้ภาษีเป็นการตัดตอนธุรกิจบางประเภท ที่มีการเอาเปรียบผู้บริโกลในลักษณะของการผูกขาด

3) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ การใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการ รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจในลักษณะที่เป็นนโยบายการคลัง โดยการสร้างระบบภาษีที่มีการ ยึดหยุ่นในตัวเองได้ตามสมควร เช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีอัตราก้าวหน้า เป็นต้น นอกจากนี้ ยังมีการใช้อัตราภาษีในภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรงทำให้ประชาชนมีอำนาจซื้อตกโดยการเพิ่มอัตรา ภาษีทำให้ดึงอำนาจซื้อของประชาชนมาสู่รัฐบาลในรูปแบบการจ่ายภาษีอากร หรือในภาวะที่มี ความตกต่ำทางเศรษฐกิจอย่างรุนแรง กรณีเช่นเมื่อมีการขาดดุลการชำระเงิน อาจมีการใช้มาตรการ เพิ่มภาษีอากรในการนำเข้าสินค้าบางประเภทลดการใช้เงินตราต่างประเทศ เพื่อเป็นการลดปัญหา การขาดดุลการชำระเงินได้ หรือการลด ยกเลิก ยกเว้นภาษีบางประเภท กรณีเช่นรัฐบาลอาจมีการ ยกเว้นภาษีที่จัดเก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้ผู้กู้ได้รับผลตอบแทน สุทธิสูงขึ้น และค่าใช้จ่ายสุทธิของผู้กู้ลดลง ผลที่ตามมาคือมีการกู้เงินตราต่างประเทศเข้ามามากขึ้น เป็นการลดความตึงเครียดด้านทุนสำรองระหว่างประเทศ

4) เพื่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจ ความต้องการให้มีความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี จึงมีแนวความคิดในการพัฒนาเศรษฐกิจ โดยใช้มาตรการทางภาษีเป็น เครื่องมือ เช่น การใช้ภาษีเพื่อการส่งเสริมกิจการอุตสาหกรรมโดยการลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับ กิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริม⁹ การใช้นโยบายภาษีเพื่อการบริโกลและการออม เพื่อส่งเสริมให้มีความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี และการปรับปรุงคุณภาพของการลงทุน¹⁰ เป็นต้น

2.1.3 วิธีการประเมินและการยื่นแบบแสดงรายการ

ตามที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าการประเมินเป็นวิธีการหนึ่งในการชำระภาษีประเภท หนึ่งซึ่งกฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องปฏิบัติ เพื่อชำระภาษีอากร ประมวล รัษฎากรกำหนดวิธีการเสียภาษี ได้แก่ การประเมินภาษี การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการจ่ายภาษี ล่วงหน้า ซึ่งในส่วนของวิธีการประเมินนั้นก็แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

⁹ อร์ญุ ธรรมโน,ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง), หน้า 77.

¹⁰ รังสรรค์ ชนะพรพันธ์ุ,ทฤษฎีภาษีอากร, หน้า 251-265.

2.1.3.1 การประเมินตนเอง (Self - Assessment)

การประเมินตนเอง คือ การที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งเป็นการแสดงตนต่อรัฐว่ามีทรัพย์สิน เงิน ได้และมีกิจการใด จะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าไร ได้ทำการยื่นแบบตามที่กรมสรรพากรกำหนด ในแบบแสดงรายการดังกล่าวจะมีวิธีการคำนวณภาษีที่จะต้องเสีย ซึ่งในส่วนนี้ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในการคำนวณภาษีเอง และแสดงจำนวนเงินที่จะต้องถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย สุดท้ายจึงเหลือเงินที่จะต้องชำระค่าภาษีหรือจำนวนที่เหลืออาจเป็นเงินที่อาจได้รับคืนกรณีชำระภาษีที่หักไว้เกิน

ในปัจจุบันระบบการประเมินตนเองนี้ใช้กันในหลายประเทศ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย อังกฤษ และมาเลเซีย¹¹ แม้กระนั้นการประเมินตนเองก็ยังมีข้อด้อย เนื่องจากมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้เสียภาษีจะต้องมีความรู้และความเข้าใจในระบบภาษี ดังนั้นแม้ต้นทุนในการจัดเก็บวิธีการนี้จะต่ำ แต่จะต้องมีงบประมาณในการประชาสัมพันธ์เพื่อให้ผู้เสียภาษีเข้าใจและทราบถึงสิทธิของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากการประเมินตนเองเป็นระบบที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบในการคำนวณภาษีและแสดงรายการเอง จึงทำให้ผู้เสียภาษีที่ขาดความรู้ความเข้าใจคำนวณภาษีผิดพลาด และถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินในภายหลังแม้ว่าจะไม่มีเจตนาจงใจหลีกเลี่ยงภาษี¹² ก็ตาม

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การชำระภาษีทั้ง 4 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีอากรสามารถเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเองได้ ดังหลักเกณฑ์การประเมินตนเองตามประมวลรัษฎากร ต่อไปนี้

1) กรณีบุคคลธรรมดา

ในกรณีที่เงินได้จะต้องทำการยื่นแบบแสดงรายการจะต้องทำการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 ซึ่งบัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคน.....ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี

¹¹ จุฑาทอง จารุมิตินท, “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบประเมินตนเอง,” สรรพากรสาส์น 51(กันยายน 2547):69.

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 37

ตามแบบที่อธิบดีกำหนด.....” ส่วนกรณีบุคคลที่เป็นผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ผู้อยู่ต่างประเทศ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี และกองมรดก กฎหมายกำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนไว้โดยชัดแจ้งแล้ว ได้แก่ กรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการแทน¹³

กรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายก่อนที่จะได้ยื่นแบบ หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ได้ยื่นแบบแสดงรายการแทน กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น โดยให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังไม่ได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครอง ทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณีมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการในชื่อกองมรดกของผู้ตาย¹⁴ ส่วนในกรณีที่เงินได้จากสามีภรรยา กรณีที่ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี กฎหมายกำหนดให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบเว้นแต่จะต้องการยื่นแบบแยกจากกัน จะต้องแจ้งให้เจ้าพนักงานทราบภายในกำหนดเวลายื่นแบบ แต่การแยกยื่นนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียรวมกันนั้นเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด¹⁵ กำหนดเวลาการยื่นแบบให้บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการให้ยื่นภายในเดือนมีนาคม ถัดจากปีภาษีที่มีเงินได้ตามแบบที่อธิบดีกำหนด¹⁶

2) กรณีนิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีประจำปีรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 และครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ตามมาตรา 67 ทวิ

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

กล่าวคือ กำหนดให้ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชี¹⁷

นอกจากนี้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถยื่นแบบเพื่อประเมินตนเองได้ก่อนกำหนดเวลายื่นแบบตามมาตรา 68 กล่าวคือในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี¹⁸

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีการประเมินตนเองนั้น สามารถแบ่งออกเป็น 3 วิธี ได้แก่การเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ การเสียภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายและจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ

กรณีการเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิต้องทำรอบระยะเวลาบัญชีและ 2 ครั้ง ครั้งแรกภายใน 2 เดือนหลังจากการปิดบัญชีรอบ 6 เดือนแรกและครั้งที่สองภายในเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้ว ให้คำนวณโดยใช้อัตราภาษีร้อยละ 30 และชำระภาษีจากจำนวนครึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่เป็นบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ไม่ต้องทำประมาณการกำไรขาดทุน แต่ให้คำนวณและชำระภาษีจากรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง ส่วนครั้งที่สองจะต้องคำนวณจากรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงแล้วภาษีที่เสียไปครั้งแรกมาหักออกแล้วเสียภาษีเท่าที่ขาดอยู่

กรณีการเสียภาษีจากรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย ได้แก่กรณีตามมาตรา 67 คือกรณีรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและดำเนิน

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 68

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ

กิจการขนส่งระหว่างประเทศ โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการปีละหนึ่งครั้งภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และกรณี มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ต้องเสียภาษีร้อยละ 10 จากรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายแต่ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียน หรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค หรือจากการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13) ส่วนกรณีเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ หรือการเสียภาษีกำไรส่งออกร้อยละ 10 ภายในเจ็ดวันนับแต่จำหน่ายเงินนั้น ตามมาตรา 70 ทวิ

3) กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้ยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นจะขายสินค้าได้หรือไม่ ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น¹⁹ การยื่นแบบแสดงรายการของผู้มีสถานประกอบการหลายแห่งจะต้องแยกยื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีในการยื่นแบบแสดงรายการรวมกันแห่งเดียว

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าซึ่งเป็นกรณีทั่วไปแล้ว²⁰ กฎหมายยังได้กำหนดผู้มีหน้าที่ยื่นแบบและชำระภาษีเช่นเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียน อาทิเช่น ตัวแทนโดยปกติธุระในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร ผู้ที่ควมเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่ และในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน เป็นต้น นอกจากการกำหนดบุคคลให้มีหน้าที่ยื่นแบบและภาษีนอกจากกรณีทั่วไปแล้ว ยังได้กำหนดวิธีการชำระภาษีแทนหรือร่วมกันกับผู้ประกอบการ ได้แก่ กรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการเองได้ โดยมีเหตุมาจากการไร้ความสามารถ การที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคล ผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาซึ่งถึงแก่ความตาย เป็นต้น²¹

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 69

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/3

4) กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

กำหนดให้มีการยื่นแบบเป็นรายเดือนภาษี เช่นเดียวกับการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษี ถ้ามี ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น แม้ว่าผู้นั้นจะมีรายรับในเดือนนั้นหรือไม่ก็ตามก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการ การคำนวณรายรับจะต้องเป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชี เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างไรแล้ว ต้องถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงใด การยื่นแบบแสดงรายการของผู้มีสถานประกอบการหลายแห่งจะต้องแยกยื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีในการยื่นแบบแสดงรายการรวมกันแห่งเดียว กรณีที่มีการขายหลักทรัพย์ฯ สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายต้องหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย แล้วยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีแทนผู้ขายในนามตนเอง กรณีถือว่าสมาชิกนั้น เป็นผู้มีส่วนที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนนี้ด้วย

2.1.3.2 การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

การประเมินภาษีอากรตามวิธีการประเมินตนเองตามที่กล่าวไปแล้วข้างต้น เป็นวิธีการประเมินที่เป็นการเพิ่มความสะดวกให้เจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น เนื่องจากเมื่อผู้หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษี เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบความถูกต้องว่าได้มีการยื่นแบบครบถ้วนถูกต้องหรือไม่ หากไม่ครบถ้วนถูกต้อง กล่าวคือ กรณีต้องมีการชำระภาษีเพิ่มเติม หรือมีเงินเพิ่มเบี้ยปรับในกรณีนั้น เจ้าพนักงานประเมินก็จะได้แจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบเพื่อให้มาชำระภาษี กรณีเพื่อเป็นการรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

อีกทั้งเมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีโดยวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานนี้เป็นวิธีที่ใช้สำหรับภาษีทุกระบบภาษีในปัจจุบัน โดยภาษีบางประเภทไม่มีวิธีการประเมินตนเองแต่จะให้เป็นการอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรียนและที่ดิน เป็นต้น แต่วิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินมีข้อจำกัดตรงที่จะต้องมีการดำเนินการ ในบางประเทศจึงไม่เป็นที่นิยม²²

²² ทวี โหมยศจิรนนท์, “การบริหารการจัดเก็บภาษี วิเคราะห์กรณีการประเมินภาษีเงินได้,” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538 หน้า 75.

นอกจากนี้ยังมีวิธีการประเมินอีกวิธีหนึ่งที่เรียกว่าการประเมินโดยรัฐ (Official Assessment) ประเทศที่ใช้วิธีการประเมินดังกล่าวได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ ซึ่งแท้จริงแล้วมีลักษณะเช่นเดียวกันกับการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน²³

2.1.4 ขั้นตอนการประเมินภาษีอากร

ขั้นตอนการประเมินภาษีรัฐได้กำหนดการจัดเก็บภาษีโดยการที่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณจำนวนภาษีด้วยตนเองและการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจในการประเมินภาษีซึ่งมีลักษณะเป็นนิติกรรมทางปกครอง เนื่องจากเมื่อมีการประเมินภาษีแล้ว ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แล้วว่ากรณีใดบ้างที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจสามารถใช้อำนาจประเมินได้ และจะได้แจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระให้แก่ผู้ที่ต้องเสียภาษีทราบ จึงมีผลให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบต่อค่าภาษีอากรนั้น รวมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ถ้ามี และหากมิได้ชำระค่าภาษีมีผลให้ตกเป็นผู้ค้างภาษีอากร ก็จะต้องถูกดำเนินการกับทรัพย์สินโดยการยึดอายัดและขายทอดตลาด อันเป็นการกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ดังนั้นเงื่อนไขในการใช้อำนาจประเมินจึงต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายและอยู่ภายใต้หลักที่ว่า การกระทำของฝ่ายปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายตั้งแต่ขั้นตอนการเริ่มใช้อำนาจ กระบวนการรับฟังทางมหาชน การรับฟังข้อเท็จจริงจากบุคคลที่จะถูกกระทบสิทธิ รวมทั้งกำหนดเวลาที่ใช้อำนาจ ซึ่งจะได้กล่าวถึงต่อไป

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดขั้นตอนการประเมินไว้คือ การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมายและการประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย นอกจากนี้ยังมีการประเมินในกรณีพิเศษอื่นๆอีก

2.1.4.1 การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมายได้แก่กรณีตามบทบัญญัติต่อไปนี้

1) ตามมาตรา 18 ทวิ บัญญัติว่า “ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษี...” กรณีการที่

²³ จุฑาทอง จารุมลิตนท, “สิงคโปร์มีดีอะไร,” สรรพากรสาส์น 52 , (ตุลาคม 2548):

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีเงินได้ก่อนถึงกำหนดยื่นรายการ เพราะจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

2) ตามมาตรา 60 ทวิ บัญญัติว่า “ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณีก็ได้...” กรณีคล้ายกับการประเมินตามมาตรา 18 ทวิ แต่กรณีตามมาตรา 60 ทวิใช้กับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเดียวเท่านั้น

2.1.4.2 การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย

1) การประเมินโดยการออกหมายเรียก คือกรณีมีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกได้ มี 2 กรณี ได้แก่

1.1) กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมายื่นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้นั้นยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้...” ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าได้มีการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ ก็สามารถออกหมายเรียกตามมาตรา 19 ได้

อนึ่ง การออกหมายเรียกกรณีดังกล่าวมิได้มีบทบัญญัติชัดเจนว่ากรณีมีเหตุอันสมควรนั้นหมายความว่าถึงกรณีใดบ้าง จึงเป็นอำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งอาจกระทบสิทธิของผู้เสียภาษี นอกจากนั้นยังมีปัญหาการตีความมาตราดังกล่าวอีกด้วย เช่น กรณีหากมีการออกหมายเรียกเพื่อให้มารับทราบผลการตรวจสอบ จะสามารถทำได้หรือไม่ มีความเห็นที่สามารถทำได้ไม่ผิดแต่อย่างใด ทั้งนี้เหตุในการออกหมายเรียกคือการเรียกมาไต่สวนหรือนำเอกสารมามอบให้ ดังนั้น การออกหมายเรียกให้มารับทราบผลการตรวจสอบอาจไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย แต่กรณีย่อมเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแล้ว

1.2) กรณีผู้ต้องเสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกได้ตามมาตรา 23 ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้

ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย”

2) การประเมินโดยไม่ออกหมายเรียก

ตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “รายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้นให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน เป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ...” คือกรณีโดยเจ้าพนักงานประเมินจะได้ทำการประเมินตามแบบแสดงรายการที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ หากต้องเสียภาษีเพิ่มเจ้าพนักงานประเมินก็จะได้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรทราบ

2.2 สิทธิของผู้เสียภาษี

ปัจจุบันผู้เสียภาษีจะทราบเพียงแต่ว่าตนมีหน้าที่อย่างไรบ้างและหากไม่ปฏิบัติตามหน้าที่กำหนดแล้วจะได้รับสภาพบังคับทางกฎหมายอย่างไรเท่านั้น เช่น หากไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดจะต้องได้รับโทษทางอาญาได้แก่การถูกปรับ²⁴ หรือจำคุก²⁵ และจะได้รับโทษทางแพ่งซึ่งเป็นวิธีการเฉพาะเกี่ยวกับภาษีอากรได้แก่การเสียเบี้ยปรับ²⁶ หรือเงินเพิ่มหรือกรณีผู้ประกอบการซึ่งเข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมายเป็นผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁷ เป็นต้น จากการศึกษา พบว่าไม่มีการวางทฤษฎีเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรไว้ โดยตรง ดังนั้น ในการศึกษาจึงต้องพิจารณาโดยแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิโดยการพิจารณาหลักการคุ้มครองสิทธิของประชาชนตามกฎหมายมหาชนและกฎหมายรัฐธรรมนูญ ประกอบกับการคุ้มครองสิทธิที่ปรากฏตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

แนวความคิดเรื่องสิทธิ มีความเห็นแตกต่างกัน 2 ฝ่าย โดยฝ่ายหนึ่งเห็นว่า “สิทธิเป็นอำนาจที่กฎหมายให้ไว้แก่บุคคลในอันที่จะมีเจตจำนง” ซึ่งการใช้สิทธิตามความเห็นนี้จะใช้

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 35

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/2

หรือไม่ก็ได้ขึ้นอยู่กับเจตจำนง ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า “สิทธิเป็นประโยชน์ที่กฎหมายคุ้มครองให้” ตามความเห็นฝ่ายนี้มองถึงวัตถุประสงค์แห่งสิทธิเป็นหลักกว่ากฎหมายให้สิทธิเพื่อประโยชน์อย่างไรอย่างหนึ่ง แต่จะเห็นได้ว่าในปัจจุบันมีแนวความคิดไปทางฝ่ายที่สองมากกว่า ดังจะเห็นได้จากการมีนักนิติศาสตร์ให้ความหมายของคำว่าสิทธิ ดังนี้

“สิทธิได้แก่ประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้”²⁸

“สิทธิคือความชอบธรรมที่บุคคลอาจใช้ยันกับผู้อื่นเพื่อคุ้มครองหรือรักษาผลประโยชน์อันเป็นส่วนพึงมีพึงได้ของบุคคลนั้น”²⁹

และนอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาฎีกาวางหลักว่า สิทธิได้แก่ประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้จากการล่วงสิทธิของผู้อื่นซึ่งมีหน้าที่ต้องเคารพ³⁰

สิทธิมีการจำแนกประเภทได้หลายวิธี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าเป็นการจำแนกภายใต้บริบทใด ในการศึกษาเรื่องมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากรนี้จะได้จำแนกสิทธิออกเป็นสองประเภทคือ สิทธิตามกฎหมายเอกชนและสิทธิตามกฎหมายมหาชน

สิทธิตามกฎหมายเอกชน ได้แก่สิทธิในทางทรัพย์สินและสิทธิที่ไม่ใช่สิทธิทางทรัพย์สิน³¹ ซึ่งเป็นสิทธิที่เกี่ยวกับทรัพย์สินโดยตรงซึ่งวัตถุประสงค์แห่งสิทธิอาจมีรูปร่างหรือไม่ก็ได้ กรณีเช่นกรรมสิทธิ์ สิทธิเรียกร้อง เป็นต้น โดยหลักสิทธิแล้ว สิทธิตามกฎหมายเอกชน ถูกรับรองโดยกฎหมายเอกชน อยู่ภายใต้พื้นฐานที่ว่าผู้ทรงสิทธิและหน้าที่อยู่ในฐานะเอกชนที่เท่าเทียมกัน

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁸ หยุต แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (กรุงเทพมหานคร : ประกายพริก, 2538), หน้า 206.

²⁹ ปรีดี เกษมทรัพย์, กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป (กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 25.

³⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 124/2487

³¹ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “สิทธิ,” สารานุกรมกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ศาสตร์จารย์ ดร.อุกฤษ มงคลนาวิน (2537) :15-19.

ส่วนสิทธิตามกฎหมายมหาชน เป็นเรื่องที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนในฐานะที่ไม่เท่าเทียมกัน³² แต่โดยธรรมชาติแล้วผู้ปกครองย่อมต้องมีการสงวนอำนาจของตนเองไว้มากที่สุด การที่เกิดแนวความคิดว่าประชาชนที่อยู่ภายใต้ปกครองก็สามารถมีสิทธิตามกฎหมายมหาชนได้เนื่องจากการที่มีแนวความคิดรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นหลักประกันสิทธิต่อรัฐและอำนาจรัฐ

จากหลักการและความหมายของคำว่าสิทธิข้างต้น เราอาจกล่าวได้ว่า “สิทธิผู้เสียภาษีอากรเป็นสิทธิตามกฎหมายมหาชน” เนื่องจาก

1) หากทำการจำแนกประเภทของกฎหมายแล้ว กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นแขนงหนึ่งของกฎหมายมหาชน เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดหารายได้เข้ารัฐและเป็นการจัดการเงินตราของรัฐ แต่กระนั้นนักนิติศาสตร์บางท่านมีความเห็นไปทางที่ว่ากฎหมายภาษีมิได้เป็นแขนงหนึ่งของกฎหมายมหาชน แต่เป็นกฎหมายสาขาใหม่ ทั้งนี้เนื่องมาจากการกฎหมายภาษีมูลักษณะพิเศษและมีความเกี่ยวข้องเกี่ยวกับศาสตร์แขนงอื่นได้แก่วิชาเศรษฐศาสตร์ วิชาการบัญชี อีกทั้งหลายประเทศก็มีการจัดตั้งศาลภาษีเป็นศาลชำนาญพิเศษ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา มีศาลภาษีอากร ฝรั่งเศสมีศาลการบัญชี (Cour des Comptes) และศาลวินัยงบประมาณ (Cour de la discipline budgetaire)³³ รวมทั้งประเทศไทยซึ่งมีศาลภาษีอากรกลาง ดังนั้นเท่ากับการยอมรับในลักษณะพิเศษของกฎหมายภาษี

2) สิทธิทางกฎหมายมหาชนย่อมเกิดขึ้นมาจากกฎหมายมหาชน เพราะเมื่อจำแนกกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนแล้ว สิทธิใดที่ประมวลรัษฎากรมิให้ต่อผู้เสียภาษีย่อมเป็นสิทธิตามกฎหมายมหาชน นอกจะนี้สิทธิอื่นๆ ที่มีได้ถูกบัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากร แต่เป็นสิทธิตามกฎหมายมหาชนที่มุ่งคุ้มครองประชาชนโดยทั่วไปซึ่งก็ถือว่าเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีด้วยเช่นกัน แต่เป็นสิทธิตามกฎหมายอื่นๆ ได้แก่สิทธิตามรัฐธรรมนูญ สิทธิตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นต้น

เกี่ยวกับความหมายของคำว่า “สิทธิผู้เสียภาษีอากร” พบว่าในประเทศไทยยังไม่ผู้ให้ความหมายชัดเจนในทางวิชาการมากนัก ดังจะเห็นได้จากหนังสือหรือบทความที่เกี่ยวข้องมีอยู่

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 456.

³³ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 23.

น้อย แต่เท่าที่ปรากฏมีผู้ให้คำจำกัดความคำว่าสิทธิผู้เสียภาษีอากรว่า “สิทธิผู้เสียภาษีอากร” หมายถึง “อำนาจอันชอบธรรมของผู้เสียภาษีที่พึงมีเกี่ยวกับภาษีสรรพากรซึ่งเกิดขึ้น โดยข้อกำหนดหมายระเบียบ และคำสั่งของกรมสรรพากร” ได้แก่

- (1) สิทธิด้านการรับบริการจากกรมสรรพากร
- (2) สิทธิที่จะได้รับความรู้เรื่องภาษีสรรพากรเพื่อความเข้าใจอย่างถูกต้อง
- (3) สิทธิในการขอคืนเงินภาษีที่ชำระไว้เกิน
- (4) สิทธิเกี่ยวกับการตรวจสอบและการประเมินภาษีอากร
- (5) สิทธิเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษี³⁴

แต่ทั้งนี้ พบว่าในต่างประเทศมีแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมาเป็นเวลาช้านานแล้ว ด้วยเหตุที่ว่าสิทธิหน้าที่เป็นของคู่กัน ทั้งนี้เนื่องจากสิทธิเป็นอำนาจที่กฎหมายให้กับรับรองหรือคุ้มครอง มีความชอบด้วยกฎหมายที่จะทำได้ ก่อให้เกิดหน้าที่แก่อีกฝ่ายหนึ่ง ในด้านการจัดเก็บภาษีอากรเห็นได้ว่าประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแก่รัฐ และรัฐก็มีหน้าที่ในการประกันสิทธิของประชาชนภายใต้กฎหมายตามหลักนิติรัฐและหลักกฎหมายปกครองที่ว่าการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย จึงทำให้ในต่างประเทศ รัฐและประชาชนผู้เสียภาษีมีความตระหนักในหน้าที่และสิทธิของตน

จากการศึกษาพบว่ามีกรณีให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเนื่องด้วยเหตุผลหลายประการ ได้แก่

- 1) ผู้เสียภาษีมักมีบทบาทสำคัญในฐานะผู้จ่ายเงินอุดหนุนให้กับรัฐ

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในข้างต้นว่าการจัดเก็บภาษีมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการจัดหารายได้เข้ารัฐเพื่อใช้ในการกิจการของรัฐเท่านั้น แต่ยังใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลัง (Fiscal Instrument) ของรัฐเพื่อกำหนดทิศทางและพัฒนาของเศรษฐกิจประเทศ และยังใช้ในลักษณะที่เป็นมาตรการทางการคลัง (Fiscal Measures) เพื่อควบคุมรายจ่ายสาธารณะตามกฎหมายงบประมาณ ดังนั้นจึงต้องมีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรในฐานะผู้ที่จ่ายเงินอุดหนุนให้แก่รัฐ

³⁴ เพรามาตร หันตรา และ ศุภลักษณ์ ฤดีจรัสวัลย์, “สิทธิของผู้เสียภาษี,” สรรพากรสาส์น 41 (มกราคม 2537): 16.

แนวความคิดดังกล่าวข้างต้น เป็นผลจากการปฏิวัติในประเทศฝรั่งเศสเมื่อ ค.ศ. 1789 และมีการรับรองปฏิญญาว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ในปีเดียวกัน โดยให้ความสำคัญกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ตลอดจนความเสมอภาค และภารดรภาพ ดังนั้น การให้ความสำคัญคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรจึงเป็นสิ่งที่พึงกระทำเพื่อเป็นหลักประกันสิทธิแต่ผู้เสียหายอากร

2) กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน

มีความคาบเกี่ยวกันระหว่างการบัญญัติหน้าที่ต่อประเทศตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ และการบังคับจัดเก็บโดยองค์กรของรัฐในลักษณะทางกฎหมายปกครอง เนื่องจากเมื่อพิจารณาด้าน ทฤษฎีผลประโยชน์และทฤษฎีองค์กร และพิจารณาลักษณะการใช้อำนาจประกอบ กล่าวคือ ตามทฤษฎีผลประโยชน์ กฎหมายที่ตราออกมานั้นต้องเกี่ยวกับผลประโยชน์ส่วนรวมหรือของรัฐ และตามทฤษฎีองค์กรคือกฎหมายที่ใช้นั้นต้องมีรัฐหรือส่วนราชการออกคำสั่ง ประกอบกับลักษณะ การใช้อำนาจที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างผู้ใช้อำนาจและผู้อยู่ใต้อำนาจที่ไม่เท่าเทียมกัน³⁵ ดังนั้น จึงเป็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรตราขึ้นเพื่อจัดหารายได้เข้ารัฐ และองค์กรที่บังคับใช้ได้แก่หน่วยงาน ของรัฐ เช่น กรมสรรพากร กรมศุลกากร เป็นต้น โดยลักษณะการใช้อำนาจที่ไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากการสั่งให้ต้องปฏิบัติตาม กรณีเช่น การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีแล้วจึงได้ แจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้ถูกประเมินมาชำระค่าภาษี กรณีถือเป็นการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน ประเมินในทางที่เป็นคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น

เมื่อจำแนกได้ว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนแล้ว ลักษณะของการใช้ กฎหมายขององค์กรผู้บังคับจึงมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครอง และมีการกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพของประชาชน ได้ ตามหลักแนวความคิดนิติรัฐนั้น รัฐต้องจัดให้มีการคุ้มครองสิทธิให้กับ ประชาชน โดยองค์กรผู้บังคับใช้กฎหมายไม่สามารถที่จะใช้อำนาจได้ตามอำเภอใจ ถือเป็นหลัก เบื้องต้นในการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง การจัดให้มีการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมาย ปกครอง ตามปกติแล้วเบื้องต้นจะปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญเป็นอันดับแรก เพราะถือเป็นกฎหมาย สูงสุดและบทบัญญัติอื่นๆ ไม่สามารถขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญได้ อีกทั้งรัฐธรรมนูญได้วางกล ไกลในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพในชั้นแรกแล้วโดยตัวบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ และทำให้เกิดองค์กร ที่ใช้ในการตรวจสอบการกระทำทางปกครอง ได้แก่ศาลปกครอง นอกจากนี้ยังมีการคุ้มครองสิทธิ ตามกฎหมายปกครองอีกหลายประการดังจะได้อธิบายต่อไป

³⁵ กมลชัย รัตนสกววงศ์, กฎหมายปกครอง, หน้า 1-2

3) คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครอง

แนวความคิดที่ว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองนี้พบว่าในประเทศฝรั่งเศสได้จัดคดีภาษีอากรว่าเป็นคดีปกครอง เนื่องจากสภาพตามธรรมชาติ โดยพิจารณาจากองค์ประกอบ 3 ประการ³⁶ ดังนี้

3.1) เป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน หรือระหว่างรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกัน

3.2) คู่กรณีสองฝ่ายไม่เท่าเทียมกันเนื่องจากฝ่ายหนึ่งมีอำนาจปกครองเหนือฝ่ายหนึ่ง

3.3) ข้อพิพาทมีมูลเหตุมาจากการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายปกครองเพื่อรักษาประโยชน์สาธารณะหรือเพื่อประโยชน์ในการจัดทำบริการสาธารณะ

เมื่อพิจารณาจากองค์ประกอบข้างต้นแล้วจึงเห็นได้ว่า คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครอง เมื่อเป็นคดีปกครองกรณีย่อมหมายความว่า การบังคับใช้กฎหมายอาจมีการกระทบต่อสิทธิของประชาชนได้ จึงต้องมีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตั้งแต่ขั้นก่อนที่ฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจในทางทฤษฎีเรียกว่า “การคุ้มครองสิทธิในเชิงป้องกัน” และเมื่อเกิดการกระทำทางปกครองแล้วมีการกระทบสิทธิหรือเกิดการโต้แย้งสิทธิ อันมีสภาพเป็นคดีปกครองไม่ว่าจะอยู่ในชั้นการพิจารณาขององค์การพิจารณาอุทธรณ์หรือการพิจารณาของศาลก็จะต้องมีการคุ้มครองสิทธิอีกชั้นหนึ่งในทางทฤษฎีเรียกว่า “การคุ้มครองสิทธิในเชิงแก้ไข” ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไป

4) การมีลักษณะพิเศษของกฎหมายภาษีอากร

เป็นที่ยอมรับว่ากฎหมายภาษีอากรมีลักษณะพิเศษ ซึ่งแม้จะจำแนกว่าเป็นกฎหมายปกครอง แต่เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นก็หาได้นำเอากฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองมาใช้บังคับ แต่จะใช้หลักเกณฑ์เฉพาะกับคดีภาษีอากร ในส่วนประเทศไทยคดีภาษีอากรต้องขึ้นศาลยุติธรรม ได้แก่ศาลภาษีอากรกลางซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ

³⁶ วุฒวรรษ ดิประชา, “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) หน้า 10.

ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีหลักเกณฑ์ทางบัญชีเข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น การใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) เป็นเกณฑ์การรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่ายในปีภาษีนั้นๆ

การบัญญัติความหมายพิเศษที่มีความแตกต่างจากความหมายในกฎหมายอื่น กรณี เช่นคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้กว้างกว่าที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติไว้ เนื่องจากให้รวมถึงนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ และนิติบุคคลที่อธิบดีกำหนด

การให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรองได้ ได้แก่ การตราพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง รวมถึงกฎเกณฑ์ของกฎหมายลำดับรองต่างๆ นอกจากนี้ยังให้อำนาจคุณพินิจแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามกฎหมายไว้มาก กรณีเช่น การให้อำนาจอธิบดีในการออกประกาศ เช่นการประกาศกำหนดให้นิติบุคคลซึ่งไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 39 วรรคแปด (4) เป็นต้น

ด้วยลักษณะพิเศษนี้เองทำให้กฎหมายภาษีอากรยากแก่การทำความเข้าใจ จึงควรคุ้มครองสิทธิในด้านที่จะส่งผลให้มีการรับรู้ข่าวสาร กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ตลอดจนการรับการปรึกษาสอบถามปัญหาภาษีอากร รวมถึงวิธีการ ขั้นตอนต่างๆ

2.2.1 สิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญและกฎหมายปกครอง

ตามที่กล่าวไปแล้วว่ากฎหมายภาษีอากร โดยเนื้อหามีลักษณะเป็นกฎหมายปกครองและคดีภาษีอากรแท้จริงแล้วในทางทฤษฎีก็ถือว่าเป็นคดีปกครอง แม้ในประเทศไทยกฎหมายกำหนดให้นำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางอันเป็นศาลยุติธรรม ดังนั้นในการศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาสิทธิของผู้เสียภาษีที่มีทั้งระบบ กล่าวคือ ตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ และตามกฎหมายปกครอง ได้แก่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 และสิทธิที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรโดยตรง

2.2.1.1 สิทธิตามรัฐธรรมนูญ

เมื่อมีการยอมรับการมีอยู่ของสิทธิตามกฎหมายมหาชน จึงมีแนวความคิดเกี่ยวกับการรับรองและคุ้มครองสิทธิโดยกฎหมายมหาชนเช่นกัน แนวความคิดดังกล่าวเกิดจากการอุดมการณ์เสรีนิยมประชาธิปไตยที่ถือว่าสิทธิของทุกคนในสังคมเป็นหัวใจของการเมืองการปกครอง ดังนั้น จึงมุ่งให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของประชาชนตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายสูงสุดคือรัฐธรรมนูญ แม้ว่าจะไม่มีในรัฐธรรมนูญ แต่อาจปรากฏอยู่ที่คำปรารภอันถือว่ามีผลเหมือนรัฐธรรมนูญเช่นกัน³⁷ ซึ่งมีแนวความคิดที่สอดคล้องกันกับแนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมที่ใช้รัฐธรรมนูญเป็นเครื่องมือในการจำกัดอำนาจของรัฐและคุ้มครองสิทธิของประชาชนมากยิ่งขึ้น อันจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม³⁸ ที่มาของแนวความคิดใช้รัฐธรรมนูญเป็นเครื่องมือในการจำกัดอำนาจของรัฐและคุ้มครองสิทธิของประชาชนนี้มาจากทฤษฎีสัญญาประชาคมประการหนึ่ง หลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญอีกประการหนึ่ง และสุดท้ายคือจากหลักนิติรัฐ ซึ่งวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสิทธิก็เพื่อการรับรองและคุ้มครองสิทธิของประชาชน เมื่อประชาชนถูกละเมิดก็จะได้รับการเยียวยาจากองค์กรของรัฐ และเพื่อเป็นการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ

บทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย เท่าที่ปรากฏมีบทบัญญัติรับรองสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนไว้ เป็นบทบัญญัติที่มีได้แยกระหว่างสิทธิมนุษยชนและสิทธิพลเมืองออกจากกันแต่อย่างใด เมื่อพิจารณาตามหลักองค์ประกอบแห่งสิทธิประการหนึ่งคือผู้ทรงสิทธิ ซึ่งยังไม่มีความชัดเจนว่าผู้ทรงสิทธิตามรัฐธรรมนูญกินความรวมถึงนิติบุคคลด้วยหรือไม่เพียงไร แต่ผู้เสียหายอากรนั้นประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่าผู้มีเงินได้ทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร นอกจากนี้ในส่วนผู้ทรงสิทธิที่เป็นบุคคลธรรมดา นั้น จะถือว่าเป็นการรับรองคุ้มครองสิทธิเฉพาะผู้มีสัญชาติไทยเท่านั้นหรือหมายความว่าไปถึงคนต่างด้าวสัญชาติอื่น ทั้งนี้ เนื่องจากผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีเพียงแต่เฉพาะบุคคลสัญชาติไทยเท่านั้น แต่ผู้มีเงินได้อาจมีสัญชาติต่างๆหลากหลายกันไป ซึ่งบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ นั้น องค์ประกอบตามประมวลรัษฎากรมิได้ใช้หลักสัญชาติ แต่จะใช้เหตุแห่งการต้องเสียภาษี เนื่องมาจากหลักแหล่ง

³⁷ บวรศักดิ์ อุวรรณ โฉ,กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ,หน้า 347-348.

³⁸ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “รัฐธรรมนูญในแนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยม,” ใน รวมบทความกฎหมายมหาชนจากเว็บไซต์ www.pub-law.net เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร: พี เพรส) หน้า 319.

เงินได้ (Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ดังนั้น บทบัญญัติรับรองสิทธิประชาชนจึงยังมีข้อจำกัดในบริบทของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งในส่วนนี้จะได้กล่าวถึงโดยละเอียดต่อไป อนึ่ง ในการศึกษาหลักการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร ในหัวข้อการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามรัฐธรรมนูญนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาโดยใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 เป็นหลัก ทั้งนี้เนื่องจากรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันคือรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2549 นั้นเป็นเพียงรัฐธรรมนูญฉบับชั่วคราวไม่มีบทบัญญัติที่สมบูรณ์ครบถ้วน

การคุ้มครองสิทธิตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มีดังนี้

- 1) การใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐทุกองค์กร ต้องคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ และเสรีภาพตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้ (มาตรา 26)
- 2) สิทธิที่รัฐธรรมนูญรับรองและที่ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัย ย่อมได้รับความคุ้มครองและผูกพัน โดยองค์กรของรัฐคือรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรอื่นของรัฐในการ ตรากฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย และการตีความกฎหมาย (มาตรา 27)
- 3) บุคคลย่อมเสมอกันทางกฎหมายและได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน และการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมจะทำได้ (มาตรา 30)
- 4) บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับข้อมูลข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือส่วนราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์นอกจากเป็นการให้รับทราบข้อมูลข่าวสารแล้ว ยังเพื่อการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของข้าราชการและ พนักงานของรัฐ ยกเว้นแต่กรณีที่ข้อมูลนั้นกระทบต่อความมั่นคงของรัฐ ความปลอดภัยของประชาชน หรือข้อมูลส่วนบุคคลของบุคคลอื่น ย่อมไม่สามารถเปิดเผยได้ (มาตรา 58)
- 5) บุคคลย่อมมีสิทธิมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการ ปฏิบัติราชการทางปกครองอันมีผลหรืออาจมีผลในการกระทบสิทธิ (มาตรา 60)
- 6) สิทธิเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ (มาตรา 61)
- 7) สิทธิฟ้ององค์กรของรัฐ ในฐานะเป็นนิติบุคคลเพื่อความรับผิดชอบจากการกระทำ และยกเว้นกระทำการ ของข้าราชการหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งเป็นการวางหลักประกันสิทธิของ

บุคคลในการฟ้องร้องของรัฐ โดยให้องค์กรของรัฐหมายความรวมถึง หน่วยงานราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรอื่นของรัฐที่เป็นนิติบุคคล (มาตรา 62)

2.2.1.2 สิทธิตามกฎหมายปกครอง

ก) พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 3 วางหลักว่าวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่กฎหมายนั้นได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้เป็นเฉพาะและมีหลักเกณฑ์การประกันความเป็นธรรมที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัตินี้

ตามหลักกฎหมายดังกล่าวทำให้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นกฎหมายกลางที่ใช้คู่กันไปกับกฎหมายอื่นๆ รวมถึงประมวลรัษฎากรซึ่งจะต้องใช้ควบคู่กันไป เนื่องจากการใช้อำนาจรัฐโดยองค์ผู้ใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรถือเป็นการปฏิบัติราชการทางปกครอง ทั้งนี้เพื่อเป็นการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการด้วยความเป็นธรรม ปราศจากความลำเอียง และถูกต้องตามกฎหมาย อันจะทำให้การใช้อำนาจฝ่ายปกครองเป็นผลดีและส่งผลให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวมและเอกชนอย่างแท้จริง และหากเกิดการกระทบสิทธิหรือก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชนแล้วพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก็ยังจัดให้มีการเยียวยาแก้ไขความบกพร่องของผู้ใช้อำนาจทางปกครอง

ดังนั้น ตั้งแต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มีผลบังคับใช้ กระทำทางปกครองจึงต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ทั้งนี้การกระทำทางปกครองมี 4 รูปแบบ ดังนี้

(ก) ปฏิบัติการในทางปกครอง

(ข) นิติกรรมทางปกครอง

(ค) คำสั่งทางปกครอง

(ง) สัญญาทางปกครอง

โดยการใช้อำนาจปกครองขององค์ผู้ใช้อำนาจปกครองตามประมวลรัษฎากร เช่น เจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นต้น จึงต้องถือปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กรณีเช่น หนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและ

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง³⁹ ดังนั้นจึงต้องจัดให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือ⁴⁰

ทั้งนี้ เคยมีคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา มีประเด็นต้องวินิจฉัยว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองจึงต้องมีเหตุผล ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ หากไม่มียอมขัดต่อบทบัญญัติในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ศาลฎีกาพิพากษาว่าหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ออกโดยมิได้ปฏิบัติตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546 กรณีนี้ แม้ว่าคำสั่งทางปกครองนั้นจะไม่เสียไปหากมีการแจ้งเหตุผลในภายหลัง⁴¹ แต่เป็นการกระทบต่อสิทธิของคู่กรณี กรมสรรพากรจึงได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวให้มีการสำรวจหนังสือแจ้งการประเมินที่อยู่ระหว่างการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ โดยยังไม่มีคำวินิจฉัยว่าเป็นหนังสือแจ้งการประเมินที่ออกก่อนวันที่ 14 พฤษภาคม 2540 ซึ่งเป็นวันที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มีผลบังคับใช้ ว่าหนังสือแจ้งการประเมินเหล่านั้นได้มีการแจ้งเหตุผลไว้หรือไม่อย่างไร หากไม่มีการแจ้งเหตุผลไว้ ให้ดำเนินการแจ้งเหตุผลในใบแบบหนังสือแจ้งการประเมิน และหากผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์ในประเด็นอื่นเพิ่มเติม ก็ให้ร้องขอขยายระยะเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร⁴²

นอกจากกรณีแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งถือเป็นคำสั่งทางปกครองแล้ว มาตรการยึดอายัดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรก็ถือเป็นคำสั่งทางปกครองเช่นกัน โดยกรณีเคยมีปัญหาในประเด็นที่เกี่ยวกับการยึดอายัดทรัพย์สินว่าชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2549 หรือไม่

โดยกรมสรรพากรตอบข้อหาหรือว่า ใบแจ้งการประเมิน ถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งได้ และยังเป็นคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน

³⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5

⁴⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37

⁴¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 41 (2)

⁴² กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0729/ว.9062” ,ลงวันที่ 30 กันยายน 2547.

ดังนั้น ถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน เจ้าหนี้ที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วน ประกอบกับตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้ผู้มีอำนาจทำคำสั่งทางปกครองจะเป็นผู้มีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง แต่มิให้ใช้บังคับในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดเรื่องผู้มีอำนาจสั่งยึด หรืออายัดหรือขายทอดตลาดไว้โดยเฉพาะ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดผู้มีอำนาจยึดและอายัดไว้แล้ว กรณีจึงต้องเป็นไปตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และอีกประการ เนื่องจากใบแจ้งการประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินโดยการอุทธรณ์ไว้แล้ว และกรณีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2539

กรณีดังกล่าวถือว่ามีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงถือว่าการดำเนินการอายัดเงินค่าจ้างดังกล่าวเป็นการปฏิบัติโดยชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และข้อ 3 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539⁴³

สิทธิต่างๆของผู้เสียภาษีอากรตามที่ปรากฏในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มีดังนี้

1) สิทธิการยื่นคำขอ (คำร้อง) ต่อเจ้าหน้าที่ โดยบุคคลธรรมดา รวมถึงคณะบุคคล และนิติบุคคลซึ่งมีสิทธิหรือประโยชน์ของตนเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ย่อมมีสิทธิยื่นคำร้องต่อเจ้าหน้าที่เพื่อให้พิจารณาดำเนินการตามแนวคำร้องของตน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าสิทธิหรือประโยชน์ของตนถูกระทบกระทบหรือกรณีที่น่าจะถูกกระทบสิทธิโดยไม่อาจหลีกเลี่ยง⁴⁴

⁴³ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/7405” ,26 กรกฎาคม 2544 .

⁴⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 21

หลักเกณฑ์การยื่นคำร้องมีดังนี้

1.1) ตนเองมีความสามารถกระทำการในเรื่องนั้นได้หรือไม่ กล่าวคือมีกฎหมายหรือประกาศกำหนดคุณสมบัติหรือมีเงื่อนไขแห่งการกระทำในกระบวนการพิจารณาทางปกครองนั้นได้⁴⁵ และจะทำโดยมอบอำนาจให้บุคคลที่บรรลุนิติภาวะทำการแทนได้เช่นกัน⁴⁶ ในกรณีที่ไม่มีทราบขั้นตอนการยื่นคำขอสามารถสอบถามจากเจ้าหน้าที่ได้⁴⁷

1.2) เอกสารที่เป็นคำขอ หากมีภาษาต่างประเทศอยู่ด้วยต้องทำการแปลเป็นภาษาไทยให้พร้อมตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด⁴⁸

1.3) กรณียื่นคำขอใดในเรื่องเดียวกันเกิน 50 คน หรือลงชื่อมาเกิน 50 คน โดยระบุให้บุคคลใดเป็นตัวแทนร่วมของตนหรือเจ้าหน้าที่ได้แต่งตั้งตัวแทนร่วมให้ผู้ยื่นคำขอ โดยความเห็นชอบจากฝ่ายผู้ยื่นคำขอ ตัวแทนดังกล่าวย่อมมีอำนาจดำเนินการแทน แต่หากผู้ยื่นคำขอคนใดไม่พอใจการดำเนินการของตัวแทน ก็สามารถแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ว่ามีให้ตัวแทนนั้นดำเนินการต่างๆ แทนตนได้⁴⁹

2) สิทธิการตั้งตัวแทน ในการดำเนินการต่างๆเกี่ยวกับการทำคำสั่งของเจ้าหน้าที่นั้น เอกชนผู้เกี่ยวข้องอาจตั้งตัวแทนเพื่อดำเนินการแทนตนได้เสมอไม่ว่าจะเป็นการให้มาชี้แจงหรือยื่นคำขอใด ซึ่งการตั้งตัวแทนนี้เป็นสิทธิอย่างหนึ่งของเอกชน⁵⁰

3) สิทธิของเอกชนในการได้รับการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ซึ่งมีความเป็นกลาง ถ้าเอกชนผู้เกี่ยวข้องเห็นว่าเจ้าหน้าที่ผู้ใดไม่มีความเป็นกลาง ก็อาจคัดค้านขอให้เจ้าหน้าที่ผู้นั้นเป็นผู้พิจารณาดำเนินการได้ และขอให้เปลี่ยนตัวเจ้าหน้าที่ผู้นั้นได้ก่อนมีคำสั่งทางปกครองออกมา โดยกฎหมายได้กำหนดมาตรการในการควบคุมความไม่เป็นกลางของเจ้าหน้าที่ไว้ 2 กรณี ได้แก่

⁴⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 22

⁴⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 24

⁴⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 27

⁴⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 26

⁴⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 25

⁵⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 24

3.1) กรณีที่เจ้าหน้าที่เป็นผู้มีความใกล้ชิดกับเอกชนคู่กรณี เช่นเป็นคู่สมรส เป็นบุพการี ผู้สืบสันดาน พี่น้อง ลูกพี่ลูกน้อง เจ้าหน้าที่ ลูกหนี้ รวมทั้งกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาเป็นคู่กรณีเอง⁵¹

3.2) กรณีมีเหตุอื่นใดเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่อื่นจะทำให้เห็นได้ว่าอาจพิจารณาดำเนินการโดยไม่เป็นกลาง⁵²

4) สิทธิได้รับการแจ้งจากเจ้าหน้าที่ในกรณีคำสั่งใดจะมีผลกระทบต่อตน หากการที่เจ้าหน้าที่มีคำสั่งใดที่มีผลกระทบต่อสิทธิของเอกชนใด เอกชนนั้นจะต้องได้รับแจ้งจากเจ้าหน้าที่เสมอ ทั้งนี้ไม่ว่าการพิจารณาทำคำสั่งนั้นจะริเริ่มโดยเจ้าหน้าที่หรือโดยการมีคำขอของเอกชนอื่น⁵³ เพื่อให้ผู้นั้นได้ทราบว่ามีสิทธิของตนกำลังถูกระทบจะได้ป้องกันสิทธิของตนเอง หากเจ้าหน้าที่ไม่ได้แจ้งให้เอกชนรายนั้นทราบทำให้มิได้เข้ามาเป็นคู่กรณี อาจมีการร้องขอให้พิจารณาใหม่ได้⁵⁴

5) สิทธิการมีที่ปรึกษาหรือทำการแทน การติดต่อกับเจ้าหน้าที่ในการทำคำสั่งใด เอกชนที่เกี่ยวข้องมีสิทธินำบุคคลที่สามารถให้คำแนะนำเรื่องดังกล่าว เช่น ที่ปรึกษากฎหมาย ทนายความ วิศวกร ไปพร้อมกันในการพบเจ้าหน้าที่เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาทางปกครองได้⁵⁵

6) สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่ต่างๆ ในการติดต่อกับเจ้าหน้าที่ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางปกครองต่างๆ จะต้องมีการติดต่อกับเจ้าหน้าที่และมีขั้นตอนการดำเนินการมากมาย บางกรณีมีมากจนเกินกว่าที่เอกชนจะสามารถทราบและทำความเข้าใจ ดังนั้น จึงมีสิทธิที่จะได้รับคำแนะนำจากเจ้าหน้าที่ โดยเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องแจ้งหน้าที่ต่างๆ ในการติดต่อให้เอกชนทราบด้วย⁵⁶

7) สิทธิได้รับการพิจารณาโดยสมบูรณ์ เจ้าหน้าที่เป็นผู้ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่ต่อประชาชนในการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่จึงต้องปฏิบัติโดยชอบ

⁵¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 13

⁵² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 16

⁵³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 30วรรคหนึ่ง

⁵⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 54 (2)

⁵⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 23

⁵⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 27

ด้วยกฎหมาย และสมบรูณ์ในการหยิบยกประเด็นต่างๆมาพิจารณาทั้งหมด โดยไม่ผูกมัดเฉพาะที่ปรากฏในคำร้องขอหรือตามพยานที่เอกชนนำมาแสดง⁵⁷

8) สิทธิได้ตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ ตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพื่อให้การปฏิบัติราชการเป็นไปเพื่อประโยชน์ของประชาชน กรณีจึงไม่มีเหตุที่จะปกปิดข้อมูลของสิ่งที่อยู่ในระหว่างการพิจารณา เว้นแต่กรณีที่เป็นความลับเท่านั้น กฎหมายจึงกำหนดให้เอกชนสามารถขอตรวจดูเอกสารพยานหลักฐานในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ได้ เพื่อการโต้แย้งป้องกันสิทธิของตนต่อไป⁵⁸ ส่วนกรณีใดจะเป็นความลับหรือไม่จะต้องพิจารณาว่าการเปิดเผยจะไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแต่ประโยชน์สาธารณะหรือของบุคคลอื่นโดยไม่ควร

9) สิทธิโต้แย้งแสดงพยานหลักฐาน ในกรณีที่เอกชนจะโต้แย้งโดยแสดงพยานหลักฐานใด เจ้าหน้าที่จะต้องให้โอกาสที่เพียงพอแก่เอกชน และการโต้แย้งที่กฎหมายอื่นได้กำหนดกฎเกณฑ์วิธีการไว้แล้วจะไม่นำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาบังคับใช้

10) สิทธิได้รับการพิจารณาโดยเร็ว เป็นที่ยอมรับในหลักที่ว่าความยุติธรรมที่ล่าช้าถือเป็นการปฏิเสธความยุติธรรม (Justice Delayed is Justice Denied) ดังนั้น กฎหมายจึงได้กำหนดให้คณะรัฐมนตรีวางระเบียบเกี่ยวกับการกำหนดเวลาให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตามความเหมาะสมแก่กรณี⁵⁹

11) สิทธิได้รับทราบเหตุผลของคำสั่ง คำสั่งทางปกครองใดที่ทำเป็นหนังสือ เอกชนมีสิทธิที่จะทราบเหตุผลของคำสั่งนั้น โดยมีองค์ประกอบในการแจ้งเหตุผลต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ⁶⁰ เพื่อการโต้แย้งป้องกันสิทธิของเอกชนได้ถูกต้อง

⁵⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 29

⁵⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 31

⁵⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 33

⁶⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37

12) สิทธิการอุทธรณ์โต้แย้ง เมื่อเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาแล้ว แต่ผลการพิจารณาไม่เป็นที่พอใจแต่เอกชนที่ได้รับผลกระทบในทางเสียสิทธิ กฎหมายจัดให้มีมาตรการในการทบทวนการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง โดยการให้มีกระบวนการอุทธรณ์คัดค้านหรือให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้นๆ แต่ทั้งนี้กฎหมายอื่นนอกจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 ก็อาจมีกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์อยู่แล้ว แต่หากกระบวนการตามกฎหมายนั้นต่ำกว่าที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 กำหนด จะต้องใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งกำหนดให้ต้องมีการอุทธรณ์เป็นหนังสือระบุข้อโต้แย้งและรายละเอียดภายใน 15 วันนับแต่รับคำสั่ง⁶¹

13) สิทธิได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์โต้แย้ง คำสั่งที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ไว้ชัดเจนแล้วนั้น เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งจะต้องระบุวิธีการ ระยะเวลาการอุทธรณ์ไว้ด้วย⁶²

14) สิทธิการขอพิจารณาใหม่ คำสั่งที่พ้นกำหนดอุทธรณ์ไปแล้วโดยไม่อาจอุทธรณ์ได้อีกนั้น เอกชนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งอาจขอให้เยียวยาได้โดยการขอให้เจ้าหน้าที่พิจารณาใหม่ได้ในกรณีต่อไปนี้⁶³

14.1) มีพยานหลักฐานใหม่ที่ทำให้ข้อเท็จจริงอันยุติแล้วเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญ

14.2) กรณีที่เอกชนคู่กรณีแท้ที่แท้จริงไม่ได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง หรือถูกตัดโอกาสโดยไม่เป็นธรรมในการมีส่วนร่วม

14.3) เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจออกคำสั่งเรื่องนั้น

14.4) ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญ

ข) พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540

สิทธิอีกประการหนึ่งในทางกฎหมายปกครองที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 58 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับทราบข้อมูล หรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น เว้นแต่การ

⁶¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 มาตรา 44

⁶² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 มาตรา 40

⁶³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 มาตรา 54

เปิดเผยข้อมูลนั้นจะกระทบต่อความมั่นคงของรัฐความปลอดภัยของประชาชนหรือส่วนได้เสียอันพึงได้รับความคุ้มครองของบุคคลอื่น ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ให้การรับรอง คือ สิทธิในการรับรู้ข่าวสารตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ซึ่งจะทำให้ประชาชนมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร โดยมีกฎหมายเป็นเครื่องมือในการให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการกลั่นกรองข้อมูลของรัฐ⁶⁴ โดยหลักแล้วการเปิดเผยถือเป็นหลักทั่วไปที่ต้องปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลข่าวสารของทางราชการ ส่วนการปกปิดข้อมูลนั้นจะต้องเป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดโดยชัดเจน เช่น เป็นข้อมูลภายใน ข้อมูลเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล นโยบายหรือแนวทางปฏิบัติภายในในเรื่องของการบริหารหรือ เป็นต้น และในขณะเดียวกันพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ก็มุ่งที่จะคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลด้วย

เมื่อกฎหมายได้รับรองสิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารของทางราชการแล้วในส่วนเจ้าหน้าที่รัฐและหน่วยงานก็มีหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่มีอยู่ในการครอบครองและควบคุมดูแล ไม่ว่าข้อมูลนั้นจะเกี่ยวกับการดำเนินการของรัฐ หรือข้อมูลข่าวสารของราชการที่เกี่ยวข้องกับเอกชนก็ตาม⁶⁵

1) พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 กำหนดให้มีวิธีการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารได้ 3 วิธี ดังนี้

1.1) การลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา การนำข้อมูลไปลงตีพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา เช่น ข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวกับการปรับโครงสร้างและการจัดการองค์กรในการดำเนินงานอำนาจหน้าที่สำคัญและวิธีดำเนินงาน กฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้องที่มีผลต่อเอกชนหรือประชาชนโดยทั่วไป อนึ่งโดยหลักแล้วข้อมูลที่ลงตีพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาก็ือข้อมูลที่ประชาชนต้องรู้ ซึ่งข้อมูลนั้นต้องมีสภาพอย่างกฎเพื่อให้มีผลเป็นการทั่วไปต่อเอกชนที่เกี่ยวข้อง

⁶⁴ แก้วสรร อดิโพธิ, “ศาลปกครองและสิทธิหน้าที่ตามรัฐธรรมนูญ,” จุดสาร สรรพยากร 18 (มีนาคม 2543):10.

⁶⁵ วรัท วิเชียรสรรค์, “พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารของประชาชน: การบริการของเจ้าหน้าที่ของรัฐ,” สรรพยากรสาร 48, (มกราคม 2544):88.

1.2) การจัดให้ประชาชนได้ตรวจดู เป็นการจัดเตรียมข้อมูลข่าวสารของราชการที่กำหนดไว้ให้ประชาชนเข้าตรวจดูได้ โดยกำหนดว่าต้องเป็นข้อมูลข่าวสารทางราชการที่ประชาชนไม่ต้องร้องขอ แต่สามารถเข้าตรวจดูได้ และหน่วยงานรัฐบาลต้องจัดสถานที่เฉพาะสำหรับเก็บข้อมูลนั้น เพื่อความสะดวกในการเข้าดู อาจกล่าวได้ว่าข้อมูลข่าวสารของทางราชการที่มีการจัดไว้ให้ประชาชนดูได้เป็นข้อมูลข่าวสารที่ประชาชนควรรู้ กรณีเช่น ผลการพิจารณาหรือคำวินิจฉัยนโยบายหรือการตีความที่ไม่เข้าข่ายเป็นกฏ คู่มือหรือคำสั่งเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ที่กระทบเอกชน สัญญาสัมปทาน มติคณะรัฐมนตรี เป็นต้น ในส่วนหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดให้ประชาชนได้ตรวจดูตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ความตามวรรคแรกได้กำหนดให้คณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการมีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการได้⁶⁶

1.3) การบริการตามคำขอเฉพาะราย โดยข้อมูลดังกล่าวมีลักษณะเป็นข้อมูลส่วนบุคคล กล่าวคือเป็นข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวบุคคลเช่น การศึกษา ฐานะการเงิน ประวัติสุขภาพ ประวัติอาชญากรรมหรือประวัติการทำงาน บรรดาที่มีชื่อของผู้นั้นหรือมีเลขหมายรหัสหรือสิ่งบอกลักษณะอื่นที่ทำให้รู้ตัวผู้นั้นได้เช่น ลายพิมพ์นิ้วมือ แผ่นบันทึกลักษณะเสียงของคนหรือ รูปถ่าย และให้หมายความรวมถึงข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของผู้ที่ถึงแก่กรรมแล้ว ด้วย การเข้าถึงข้อมูลนั้นจะต้องมีการร้องขอ หน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบจึงจะเปิดเผยให้ประชาชน โดยถือเป็นหน้าที่ตามกฎหมายที่หน่วยงานของรัฐนั้นจะต้องดำเนินการให้ในเวลาที่เหมาะสม

2) สิทธิของประชาชนและเอกชนตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ได้แก่⁶⁷

2.1) สิทธิในการขอคำปรึกษาการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้กับสำนักงานปลัดสำนักนายกรัฐมนตรีในฐานะเป็นหน่วยงานทาง วิชาการและธุรการให้แก่คณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการและคณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารตามมาตรา 6

⁶⁶ ดู ประกาศคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการจัดให้มีข้อมูลข่าวสารของราชการไว้ให้ประชาชนเข้าตรวจดู

⁶⁷ สำนักงานคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ, สิทธิของประชาชน. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.oic.go.th/content/citizen.htm> [24 ตุลาคม 2549]

2.2) สิทธิเข้าตรวจดูข้อมูลข่าวสารของราชการโดยบุคคลไม่ว่าจะมีส่วนได้เสียเกี่ยวข้องหรือไม่ก็ตามย่อมมีสิทธิเข้าตรวจดู ขอสำเนา หรือขอสำเนาที่มีคำรับรองถูกต้องของข้อมูลข่าวสารของราชการ ตามมาตรา 9 ได้คนต่างด้าวจะมีสิทธิตามมาตรา 9 นี้เพียงใด ให้เป็นไปตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในการขอสำเนา หรือขอสำเนาที่มีคำรับรองถูกต้องของข้อมูลข่าวสารของราชการ มาตรา 9 วรรคสามกำหนดให้ในกรณีที่สมควรหน่วยงานของรัฐสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้ แต่ต้องเป็นไปโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ จะจึงมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

2.3) สิทธิขอข้อมูลข่าวสารอื่นใดของราชการนอกจากข้อมูลข่าวสารของราชการที่ลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาแล้วหรือที่จัดไว้ให้ประชาชนเข้าตรวจดูได้แล้ว หรือที่มีการจัดให้ประชาชนได้ค้นคว้าตามมาตรา 26 แล้ว โดยคำขอนั้นได้ระบุข้อมูลข่าวสารที่ต้องการในลักษณะที่อาจเข้าใจได้ตามสมควรตามมาตรา 11

2.4) สิทธิที่จะได้รู้ถึงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับงานซึ่งหน่วยงานของรัฐจะต้องให้กับบุคคลนั้นหรือผู้กระทำแทนได้ตรวจดูหรือได้รับสำเนาข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับบุคคลนั้น (มาตรา 25 วรรค1)

2.5) สิทธิในการดำเนินการแทนผู้เยาว์คนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือเจ้าของข้อมูลถึงแก่กรรม ตามมาตรา 23 เกี่ยวกับการของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลหรือการแจ้งข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลไปยังที่ใดของบุคคลดังกล่าว มาตรา 24 เกี่ยวกับการให้ความยินยอมให้หน่วยงานของรัฐที่ควบคุมดูแลข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของคนเปิดเผยข้อมูลต่อ หน่วยงานของรัฐแห่งอื่นหรือผู้อื่น และมาตรา 25 เกี่ยวกับการได้รู้ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน การขอให้แก้ไข เปลี่ยนแปลง หรือลงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่ไม่ถูกต้องตามที่ เป็นจริง รวมทั้งมีสิทธิอุทธรณ์ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐมีคำสั่งไม่ยินยอมแก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือลบข้อมูลข่าวสารทั้งนี้ตามมาตรา 25 วรรคห้า

2.6) สิทธิในการร้องเรียนผู้ใดเห็นว่าหน่วยงานของรัฐไม่จัดพิมพ์ข้อมูลข่าวสารตามมาตรา 7 หรือไม่จัดข้อมูลข่าวสารไว้ให้ประชาชนตรวจดูได้ตามมาตรา 9 หรือไม่จัดหาข้อมูลข่าวสารให้แก่ตนตามมาตรา 11 หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม พระราชบัญญัตินี้หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า หรือเห็นว่าตนไม่ได้รับความสะดวกโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นั้นมีสิทธิร้องเรียนต่อคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ เว้นแต่เป็นเรื่องเกี่ยวกับการมีคำสั่งมิให้เปิดเผยข้อมูล

ข่าวสารตามมาตรา 15 หรือคำสั่งไม่รับฟังคำคัดค้านตามมาตรา 17 หรือคำสั่งไม่แก้ไข เปลี่ยนแปลง หรือลบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลตามมาตรา 25 (มาตรา 13)

2.7) สิทธิในการอุทธรณ์ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐมีคำสั่งมิให้เปิดเผยข้อมูลข่าวสารใดตามมาตรา 14 หรือมาตรา 15 หรือมีคำสั่งไม่รับฟังคำคัดค้านของผู้มีประโยชน์ได้เสีย ผู้นั้นอาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งนั้น โดยยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ (มาตรา 18) แต่ถ้าอุทธรณ์คำสั่งไม่แก้ไข เปลี่ยนแปลงหรือลบข้อมูลข่าวสารให้ตรวจสอบที่มีคำขอ ผู้นั้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้ง โดยยื่นคำอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการไม่ว่ากรณีใดๆ ให้เจ้าของข้อมูลมีสิทธิร้องขอให้หน่วยงานของรัฐหมายเหตุคำขอของ คนแนบไว้กับข้อมูลข่าวสารส่วนที่เกี่ยวข้อง

ค) พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.๒๕๔๖

ในการศึกษาเรื่องมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร นอกสิทธิตามรัฐธรรมนูญ และตามกฎหมายปกครองในส่วนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และ พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 แล้วผู้เสียหายอากรยังมีสิทธิตามกฎหมายว่า ด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ซึ่งเป็นบัญญัติที่กำหนดหน้าที่ของส่วน ราชการในการปฏิบัติตามแนวความคิดการปฏิรูประบบราชการ เพื่อให้การบริหารราชการของ หน่วยงานรวมทั้งข้าราชการทุกคนเป็นไปเพื่อประโยชน์ของประชาชน โดยปรากฏข้อบังคับอยู่ ตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 โดยมาตรา 3/1 วรรคสาม บัญญัติว่า “ในการปฏิบัติหน้าที่ของส่วนราชการต้องใช้วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี โดยเฉพาะ อย่างยิ่งให้คำนึงถึงความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงาน การมีส่วนร่วมของประชาชนการเปิดเผยข้อมูล การติดตามตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ ตามความเหมาะสมของภารกิจ”

และวรรคสี่ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรานี้ จะ ตราพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการในการปฏิบัติราชการและการสั่งการให้ส่วน ราชการและข้าราชการปฏิบัติก็ได้”

บทบัญญัติดังกล่าวเป็นข้อบังคับให้ส่วนราชการและข้าราชการผู้เกี่ยวข้องมีหน้าที่ ตามกฎหมาย แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวก็มีลักษณะที่เป็นเพียงการวางกรอบอย่างกว้างเท่านั้น ในทาง ปฏิบัติจำเป็นต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดเกี่ยวกับการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี เพื่อให้เกิดความชัดเจนสามารถวัดผลการปฏิบัติราชการที่แน่นอนขึ้นจึงได้ตราพระราชกฤษฎีกาว่า

ด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 ซึ่งกรมสรรพากรในฐานะส่วนราชการ⁶⁸ จึงอยู่ภายใต้บังคับของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวด้วย

ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.๒๕๔๖ โดยเนื้อหาเป็นการบัญญัติหน้าที่ของส่วนราชการซึ่งบางกรณีเป็นการบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าส่วนราชการมีหน้าที่ใด ดังนั้นจึงก่อให้เกิดสิทธิแก่ประชาชนควบคู่กัน โดยประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียุติตามพระราชกฤษฎีกานี้ ดังต่อไปนี้

1) สิทธิในการให้ความเห็น ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ได้กำหนดให้บุคคลมีสิทธิมีส่วนร่วมในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีผลกระทบหรือจะมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของตน ดังนั้น เมื่อส่วนราชการอยู่ในระหว่างการดำเนินการตามภารกิจใด กฎหมายกำหนดให้ต้องรับฟังความคิดเห็นและสำรวจความพึงพอใจของสังคมโดยรวม เพื่อปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมอยู่เสมอ⁶⁹ ตามหลักการมีส่วนร่วมโดยวิธีการต่างๆ เช่น การได้สวนสาธารณะ การประชาพิจารณ์ การแสดงประชามติ เป็นต้น

2) สิทธิในการรับทราบขั้นตอนและข้อมูล กล่าวคือ งานที่ส่วนราชการต้องปฏิบัติ นั้น หากมีความเกี่ยวข้องกับการบริการประชาชนหรือการติดต่อระหว่างส่วนราชการด้วยกันที่จำเป็นต้องใช้ผลการพิจารณาของส่วนราชการนั้น กรณีที่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากร เช่น งานเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ การขอคืนภาษี การยื่นคำร้องกรณีต่างๆ เป็นต้น ส่วนราชการจะต้องการจัดให้มีแผนภูมิแสดงขั้นตอนและระยะเวลา การดำเนินการ โดยแสดงขั้นตอนว่าเมื่อมีผู้มาติดต่อเพื่อยื่นเรื่องราวในเรื่องใดจะต้องไปติดต่อใครและสถานที่ติดต่ออยู่ที่ใด เสร็จแล้วเรื่องที่ยื่นไว้จะมีการเสนอผ่านการพิจารณาโดยลำดับอย่างไรและใช้เวลาแต่ละขั้นตอนอย่างไรเรื่องจึงแล้วเสร็จ ประชาชนผู้มาติดต่อจะต้องเกี่ยวข้องในขั้นตอนใดอย่างไรบ้าง และนอกจากนี้ตามสิทธิข้อนี้ต้องจัดให้มีศูนย์บริการข้อมูล ซึ่งตามกฎหมายกำหนดให้อยู่ในรูปศูนย์บริการร่วมของส่วนราชการในกระทรวงเพื่อให้ประชาชนสามารถติดต่อสอบถามข้อมูลต่างๆได้

⁶⁸ พระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 มาตรา 11

⁶⁹ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.

นอกจากนี้ในส่วนข้อมูลข่าวสารของทางราชการโดยหลักแล้วส่วนราชการมีหน้าที่ต้องเปิดเผยตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 เว้นแต่เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความมั่นคงของประเทศ โดยบทบัญญัติมาตรา 43 ตามพระราชกฤษฎีกานี้เป็นส่วนเสริมหลักการและเป็นแนวทางปฏิบัติให้ส่วนราชการเท่านั้น ทั้งนี้ ตามแนวความคิดปฏิรูประบบราชการมีแนวทางที่จะทำให้หลักความลับของทางราชการใช้น้อยลงที่สุด และเปิดเผยข้อมูลมากขึ้นตามหลักความโปร่งใส ซึ่งก่อให้เกิดการสร้างความไว้วางใจของประชาชนต่อการปฏิบัติหน้าที่ของส่วนราชการ อีกทั้งทำให้ประชาชนจะได้ทราบสิทธิของตนเอง เป็นประโยชน์ในการป้องกันสิทธิและแสดงความคิดเห็น และเป็นหน้าที่ของส่วนราชการที่จะต้องปรับปรุงการทำงานให้มีความตรงไปตรงมา

3) สิทธิการได้รับการดำเนินการภายในกำหนดเวลา เพื่อเป็นอำนวยความสะดวกและความต้องการของประชาชน และเพื่อผลสัมฤทธิ์ในราชการ การพิจารณาเรื่องใดตามอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจะต้องมีกำหนดเวลาที่แน่นอนในการดำเนินการในเรื่องที่ประชาชนติดต่อให้ส่วนราชการพิจารณาดำเนินการ เพื่อให้ประชาชนได้ทราบว่าในเรื่องนั้นจะต้องใช้เวลากี่วันจึงจะแล้วเสร็จ และในการที่ประชาชนผู้รับบริการติดตามผลการดำเนินการเป็นหนังสือ ส่วนราชการนั้นต้องตอบคำถามหรือชี้แจงการเนินการภายใน 15 วัน

4) สิทธิยื่นเรื่องร้องเรียนและการได้รับการพิจารณาเรื่องร้องเรียน เมื่อเกิดกระทำที่กระทบต่อสิทธิของประชาชน รวมทั้งกรณีที่ประชาชนซึ่งเป็นผู้รับบริการมีเหตุคับข้องใจอันเกิดจากการปฏิบัติงานของส่วนราชการ ย่อมมีสิทธิที่จะร้องเรียนได้ และจะต้องได้รับการพิจารณาเรื่องร้องเรียน⁷⁰ โดยให้มีการตอบคำถามทุกคำถามในปัญหาที่ประชาชนต้องการทราบเกี่ยวกับงานในหน้าที่หรือเกี่ยวกับการเสนอแนะหรือร้องเรียนเพื่อเป็นการสร้างความเข้าใจที่ดีระหว่างรัฐและประชาชน

⁷⁰ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.

2.2.2 สิทธิตามประมวลรัษฎากร

2.2.2.1 สิทธิในชั้นการประเมินภาษี

ก) สามารถแสดงพยานหลักฐานเพื่อชี้แจง

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่ายื่นแบบไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินจึงได้ทำการออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีอากรหรือพยานมาเพื่อไต่สวนตรวจสอบนั้นและนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานตามมาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และมาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในชั้นตอนดังกล่าวผู้เสียภาษีสามารถนำพยานหลักฐานของตนมาแสดงเพื่อชี้แจงข้อเท็จจริง ตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

1) มีหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน

การที่ผู้เสียภาษีจะเข้ามาแสดงพยานหลักฐานแก่เจ้าพนักงานประเมินเพื่อชี้แจงข้อเท็จจริง จะต้องเป็นกรณีที่มีเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียก ได้แก่

1.1) มีเหตุอันควรเชื่อว่ายื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องกับความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ให้ออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีและพยานได้

1.2) เนื่องจากไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินหรืออำเภอออกหมายเรียกผู้เสียภาษีหรือพยานได้

1.3) มีเหตุให้ออกหมายเรียกเนื่องจากการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมาตรา 88/4 บัญญัติว่า “ในการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียก...” ดังนั้นการออกหมายเรียกตามบทบัญญัตินี้จึงต้องมีการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 88 มาตรา 88/1 และมาตรา 88/2

1.4) มีเหตุให้ออกหมายเรียกเนื่องจากการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/21 ซึ่งให้อนุโลมเอาบทบัญญัติมาตรา 88/4 ข้างต้นมาบังคับใช้

2) เรียกผู้เสียภาษีเพื่อมาตรวจสอบไต่สวน

การออกหมายเรียกนี้ต้องเป็นการเรียกผู้เสียภาษีเพื่อให้มาตรวจสอบไต่สวน ดังนั้นในกรณีที่เป็นการส่งหมายเรียกตามมาตรา 19 จึงต้องเป็นการออกหมายเรียกผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น หากเป็นการเรียกบุคคลภายนอกซึ่งมิได้เป็นผู้ร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร บุคคล

นั้นจึงไม่เกี่ยวข้องกับอยู่ในบังคับของมาตรา 19⁷¹ และอีกทั้งต้องเป็นการเรียกมาได้สวนตรวจสอบ หากเป็นการเรียกมาเพื่อรับทราบผลการตรวจสอบไม่เป็นการออกหมายเรียก จึงไม่มีผลทางกฎหมายให้ผู้เสียหายเข้ามาชี้แจงแสดงพยานหลักฐานได้ นอกจากนี้หากเป็นหนังสือที่เป็นลักษณะ หนังสือขอเชิญพบ ซึ่งในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร มีการออกหนังสือเชิญพบ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขยายฐานภาษีแก่ผู้ที่ไม่เคยเสียภาษีหรือผู้ที่เสียภาษีอยู่แล้ว แต่ไม่มีสถานะทางกฎหมายอย่างกรณีการออกหมายเรียก อนึ่ง เมื่อผู้เสียหายมาพบเจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียก สามารถนำบัญชี เอกสาร หลักฐานมาแสดงได้ แต่หากเอกสารที่ผู้เสียหายได้นำมานั้น เจ้าพนักงานประเมินไม่รับไว้เนื่องจากไม่มีประโยชน์ในการประเมินได้⁷² ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายกำหนดว่าต้องเป็นการนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่น “อันควรแก่เรื่อง” มาแสดง จึงเป็นอำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะพิจารณาว่าอันควรแก่เรื่องหรือไม่

3) กำหนดเวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน

การออกหมายเรียกเพื่อมาโต้สวนในทุกกรณีต้องมีการกำหนดเวลาให้ผู้เสียหายไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้ส่งหมาย ทั้งนี้เพื่อให้เวลาการเตรียมเอกสาร พยานและหลักฐานในการนำมาแสดงเพื่อชี้แจงแก่เจ้าพนักงานประเมิน การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกและให้เวลาในหมายเรียกน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดเป็นการประเมินโดยไม่ชอบ แต่หากผู้เสียหายยังปฏิบัติตามหมายเรียกนั้นจะอ้างในภายหลังมิได้ว่าเป็นการประเมินโดยมิชอบ⁷³ และเจ้าพนักงานประเมินอ้างมิได้ว่าผู้เสียหายขัดขึ้นหมายเรียก อันจะต้องได้รับมาตรการทางกฎหมายในการห้ามอุทธรณ์⁷⁴ หรือดำเนินคดีอาญาเนื่องจากขัดขึ้นหมายเรียก⁷⁵

4) เนื้อหาในหมายเรียก

กฎหมายมิได้กำหนดว่าหมายเรียกต้องมีเนื้อหาอย่างไร หรือจำเป็นต้องแสดงเหตุผลหรือไม่ ดังนั้น การออกหมายเรียกจึงไม่จำเป็นต้องแสดงเหตุผล ซึ่งจะนำไปเปรียบเทียบกับกรณีการ

⁷¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 3301/2534

⁷² คำพิพากษาฎีกาที่ 3969/2532

⁷³ คำพิพากษาฎีกาที่ 3319/2528 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 3773/2532

⁷⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 21 ,25 ,88(3) ,88/2(6) ,88/5 และ 91/2(5)

⁷⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 36

ออกหมายตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่ได้⁷⁶ แต่ทั้งนี้เมื่อมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หมายถึงตามประมวลรัษฎากรถือเป็นคำสั่งทางปกครองประการหนึ่ง ดังนั้นจึงต้องมีการแสดงเหตุผลในหมายเรียกด้วย

5) กรณีต้องออกหมายเรียก แต่เจ้าพนักงานประเมินโดยมิได้ออกหมายเรียก

กรณีที่ต้องออกหมายเรียก แต่เจ้าพนักงานประเมินโดยมิได้ออกหมายเรียกหรือออกหมายเรียกโดยมิชอบ หรือส่งหมายโดยมิชอบ ซึ่งมีผลทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับหมายเรียก กรณีนี้หากเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินถือว่าเป็นการประเมินโดยมิชอบ เนื่องจากไม่ให้โอกาสผู้เสียภาษีโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนด หรือกรณีได้รับหมายเรียกที่มีชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากไม่มีการให้กำหนดเวลาหรือให้น้อยกว่าที่เจ็ดวันตามที่กำหนด เป็นต้น กรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีมียุติวิธีที่จะปฏิเสธไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกได้ และหากเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมิน กรณีถือว่าเป็นการประเมินโดยมิชอบเช่นกัน และเป็นเหตุให้เพิกถอนการประเมินได้

ข) การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีและกิจการของผู้เสียภาษี

สิทธิและเสรีภาพของบุคคลย่อมได้รับความรับรองและคุ้มครองโดยกฎหมาย ซึ่งสิทธิบุคคลในครอบครัว เกียรติยศ ชื่อเสียง หรือความเป็นอยู่ส่วนตัวย่อมได้รับความคุ้มครองโดยกฎหมายเช่นกัน การกล่าวหรือไขข่าวแพร่หลายอันเป็นการกระทบต่อสิทธิดังกล่าวย่อมกระทำมิได้⁷⁷ ยกเว้นการกระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติของกฎหมาย⁷⁸ เป็นหลักการทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคล นอกจากนี้ตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่รับรองสิทธิในการที่บุคคลจะรับรู้ข้อมูลข่าวสารต่างๆของทางราชการได้ แต่ในทางกลับกันกฎหมายดังกล่าวก็ยังคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลซึ่งอยู่ในความดูแลรับผิดชอบของส่วนราชการด้วย

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 10 ได้บัญญัติว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออก

⁷⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 134/2524

⁷⁷ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 34

⁷⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 29

แจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” บทบัญญัติดังกล่าวให้การคุ้มครองข้อมูลกิจการของผู้เสียหายอากร โดยห้ามมิให้เจ้าหน้าที่นำข้อมูลดังกล่าวออกแจ้งหรือให้ทราบซึ่งข้อมูลดังกล่าว และมีการกำหนดโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดตามบทบัญญัติซึ่งต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาทหรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ⁷⁹

1) องค์ประกอบความผิดตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรสามารถแยกได้ดังนี้⁸⁰

1.1) ผู้เปิดเผยต้องเป็นเจ้าพนักงานซึ่งมีหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานผู้นั้นนอกจากเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องมีหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรประกอบด้วย โดยทั่วไปแล้วหมายความถึงพนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งทำหน้าที่เป็นเจ้าพนักงานประเมินนอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงเจ้าพนักงานประเมินที่สังกัดส่วนราชการอื่นตลอดจนเอกชนที่ได้รับการแต่งตั้งตามประกาศกระทรวงคลังตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร กรณีเช่น ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 6) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ข้อ 2 แต่งตั้งให้ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป สังกัดกองคอมพิวเตอร์ สำนักงานปลัด และสังกัดกองนโยบายการคลังและภาษีอากร สำนักงานเศรษฐกิจการคลังเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียหายอากร ซึ่งบุคคลตามข้อ 2 แห่งประกาศดังกล่าวเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร มีอำนาจตามประมวลรัษฎากร แต่มีอำนาจหน้าที่เฉพาะกรณีรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียหายอากร หากเจ้าพนักงานตามประกาศนี้ได้ล่วงรู้ข้อมูลของผู้เสียหายอากร แต่เป็นข้อมูลที่มีได้อยู่ในหน้าที่ของตนแล้วได้กระทำการตามมาตรา 10 กรณีก็ไม่เป็นความผิดฐานเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร

ดังนั้นสรุปได้ว่า ผู้อื่นที่มีได้เป็นเจ้าพนักงานซึ่งมีหน้าที่เป็นผู้เปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องอันเป็นข้อความจริงที่ตนได้ทราบมาเองหรือมีบุคคลอื่นเล่าให้ฟัง ย่อมไม่เข้าองค์ประกอบความผิดฐานนี้

⁷⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 13

⁸⁰ ศรีสออง บุญยัง, “อย่างไรเป็นการเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากร”, สรรพากร สาส์น 42 (ธันวาคม 2538): 49-50.

1.2) เจ้าพนักงานนั้นได้รับรู้ข้อมูลหรือเรื่องกิจการของผู้เสียหายหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง โดยหน้าที่ราชการของตน ซึ่งข้อมูลดังกล่าวหมายความถึง ข้อมูลที่เกี่ยวขั้นตอนหรือกระบวนการผลิตสินค้า หรือระบบการบริหารงาน ยอดรายได้ รายจ่าย ผลกำไร หรือขาดทุน ตลอดจนขอลงโทษที่ต้องชำระและขอคืน ทั้งนี้ไม่จำเป็นต้องมีเจตนาพิเศษเพื่อให้บุคคลอื่นเสียหายก็เป็นความผิด⁸¹

1.3) นำข้อมูลหรือเรื่องกิจการของผู้เสียหายหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องออกเปิดเผยโดยข้อมูลนั้นต้องมีลักษณะ ดังนี้

1.3.1) ข้อมูลหรือเรื่องกิจการของผู้เสียหายต้องเป็นข้อเท็จจริงอันมีลักษณะของการประกอบกิจการ ซึ่งชื่อ ชื่อสกุล หรือบริษัท ห้างร้าน สถานที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียหายอากร ไม่เป็นข้อมูลที่แสดงถึงกิจการของผู้เสียหายอากร⁸² นอกจากนี้การบันทึกเหตุการณ์ขายทอดตลาดไม่ถือว่าเป็นข้อมูลที่แสดงถึงลักษณะการประกอบกิจการของผู้เสียหาย แต่เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้เพราะวิธีการขายทอดตลาดนั้น ย่อมเป็นการกระทำโดยเปิดเผยแก่บุคคลทั่วไป⁸³

1.3.2) ข้อเท็จจริงที่เปิดเผยต้องเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเจ้าพนักงานรู้มาตามหน้าที่ ไม่ว่าจะผลของการเปิดเผยจะเกิดความเสียหายหรือไม่และข้อเท็จจริงนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นความลับ กรณีเช่น ชื่อของนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาที่มีได้ประกอบกิจการจริง แต่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/4 แห่งประมวลรัษฎากร เปิดเผยได้เนื่องจากเป็นข้อมูลที่ปรากฏตามทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีได้มีการประกอบกิจการจริง⁸⁴ แต่ข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่ต้องชำระและขอคืนหลัง 3 ปี เป็นกิจการของผู้เสียหายต้องห้ามเปิดเผย⁸⁵

⁸¹ ธนบูรณ์ ตั้งใจมั่น, “การเปิดเผยข้อมูลกิจการของผู้เสียหายอากรทำได้หรือไม่”, สรรพากรสาส์น 49 (มกราคม 2545): 30.

⁸² กรมสรรพากร, “บันทึกข้อความที่ กค 0802 (กม)/1283,” 15 กรกฎาคม 2537.

⁸³ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/11665,” 17 พฤศจิกายน 2542.

⁸⁴ กรมสรรพากร, “บันทึกข้อความที่ กค 0802 (กม)/0374,” 7 มีนาคม 2539.

⁸⁵ กรมสรรพากร, “บันทึกข้อความที่ กค 0802 (กม)/0985,” 25 มิถุนายน 2539.

โดยวิธีการนำออกแข็งหรือยังให้ทราบไม่ว่าโดยวิธีการใด “การนำออกแข็ง” หมายความว่า การนำข้อมูลของกิจการออกเผยแพร่ไม่ว่าวิธีการใดที่ทำให้ผู้อื่นทราบหรือล่วงรู้ ข้อมูลดังกล่าว และ “การยังให้ทราบ” หมายความว่า การนำออกเผยแพร่ไม่ว่าเป็นการโฆษณา ลงพิมพ์ หรือวิธีการอื่นทำให้ผู้อื่นทราบข้อมูลดังกล่าว⁸⁶

2) ข้อยกเว้นให้มีอำนาจเปิดเผยได้

2.1) กรณีมีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานเปิดเผยได้ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 10 ตอนท้าย ซึ่งบัญญัติว่า “...เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” ดังนั้นอำนาจนั้น ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายได้แก่ มาตรา 10 ทวิ โดยให้อธิบดีมีอำนาจในการเปิดเผย ข้อมูลตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด⁸⁷ ต่อไปนี้

2.1.1) ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจำนวน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกประเมินเพิ่มเติมของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น

2.1.2) ชื่อผู้เสียภาษีอากรและจำนวนภาษีอากรที่เสีย

2.1.3) ชื่อผู้สอบบัญชี และพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบและ รับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต

2.2) ผู้ขอข้อมูลและผู้ขอทราบข้อมูลเป็นผู้มีอำนาจขอตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ เช่น พนักงานสอบสวนตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา⁸⁸ พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมาย ป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายป้องกันและปราบปราม ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด ซึ่งมีอำนาจในการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินการตาม อำนาจหน้าที่

2.3) ผู้ขอข้อมูลหรือขอสำเนาข้อมูลเป็นเจ้าของกิจการ กรณีนี้เป็นข้อมูลส่วนบุคคล เจ้าของข้อมูลย่อมมีสิทธิที่จะขอทราบข้อมูลได้ตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารราชการ พ.ศ.

⁸⁶ ธนบูรณ์ ตั้งใจมั่น, “การเปิดเผยข้อมูลกิจการของผู้เสียภาษีอากรทำได้หรือไม่,” สรรพากรศาสตร์ 49 (มกราคม 2545): 31.

⁸⁷ ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร พ.ศ. 2525

⁸⁸ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 132

2540 จึงทำให้หน่วยงานซึ่งดูแลรับผิดชอบข้อมูลมีหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลที่เจ้าของข้อมูลหรือเจ้าของกิจการนั้นขอ แต่การขอทราบข้อมูลซึ่งเป็นของบุคคลอื่นนั้นไม่สามารถกระทำได้ และจะเกิดความผิดแก่เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ซึ่งเปิดเผยข้อมูลนั้น

ค) ขอผ่อนชำระภาษี

สิทธิการผ่อนชำระค่าภาษีอากรตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากรสามารถทำได้ ต่อเมื่อมีภาษีที่ต้องชำระเกินกว่า 3,000 บาท โดยแบ่งออกเป็น 2 กรณี ได้แก่กรณีทั่วไป และการผ่อนชำระเมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมิน

1) กรณีทั่วไป ตามมาตรา 64 (1)

เป็นการชำระภาษีพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการ โดยมีหลักเกณฑ์การผ่อนชำระคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีอากรทั้งกรณีการยื่นแบบชำระภาษีส่วหน้าตามมาตรา 56 ทวิ และกรณีการยื่นแบบชำระภาษีตามกำหนดเวลาตามมาตรา 57 จัดว่าสามารถชำระภาษีอากรเป็น 3 งวด งวดละเท่าๆกันได้ กล่าวคือ งวดแรกจะต้องชำระพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการภายในเดือนมีนาคม งวดที่สองต้องชำระภายใน 1 เดือนนับวันที่ต้องชำระในงวดที่หนึ่งภายในวันที่ 30 เมษายน และงวดที่สามต้องชำระภายใน 1 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ได้ชำระในงวดที่สองภายในวันที่ 31 พฤษภาคม ดังนั้น แม้ว่าจะได้มีการยื่นแบบก่อนกำหนดเดือนสิ้นเดือนมีนาคมตามมาตรา 56 และสิ้นเดือนกันยายน แต่การผ่อนชำระภาษีถือว่างวดที่หนึ่งที่ต้องชำระคือวันที่ 31 มีนาคม และวันที่ 30 กันยายน ตามลำดับ เช่นผู้เสียภาษีจะได้ชำระภาษีพร้อมยื่นแบบในวันที่ 1 มกราคม งวดที่สองจะต้องชำระในวันที่ 30 เมษายน หากใช้หนึ่งเดือนนับแต่วันที่ยื่นแบบแต่อย่างใด⁸⁹

2) กรณีผ่อนชำระเมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 64 (2)

ซึ่งเป็นกรณีอื่นๆ นอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ในมาตรา 64 (1) แต่กรณีการผ่อนชำระเมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมินนั้น ไม่รวมถึงการที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 ทวิ ซึ่งผู้ถูกประเมินจะต้องทำการชำระภายใน 7 วัน และไม่สามารถขอผ่อนชำระได้

⁸⁹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811(กม)/1060,” 5 มิถุนายน 2541.

เมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินและแจ้งภาษีที่ต้องเสีย การผ่อนชำระสามารถแบ่งชำระได้ 3 งวดงวดละเท่าๆกัน ดังนี้ งวดที่หนึ่งต้องชำระภายใน 30 วัน นับจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน งวดที่สองจะต้องชำระภายใน 1 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระภายใน 1 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2

ในการผ่อนชำระทั้ง 2 กรณีนี้ หากผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระงวดหนึ่งงวดใดภายในกำหนดเวลา จะหมดสิทธิผ่อนชำระภายในงวดต่อไป แต่เนื่องจากเคยมีกรณีที่ผู้ผ่อนชำระได้ชำระค่าภาษีในแต่ละงวดไม่เท่ากันและในบางงวดก็ยังคงขาดเคลื่อนไป กรณีดังกล่าวกรมสรรพากรเคยตอบข้อหารือว่า กรณีผู้เสียภาษีได้มีการผ่อนชำระภาษีครบถ้วนภายในกำหนดที่ขยายให้ แม้ว่าจำนวนเงินผ่อนชำระในแต่ละงวดไม่เท่ากัน หรือระยะเวลาการผ่อนชำระงวดที่สองไม่เป็นตามที่ตกลง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวยังมีสิทธิโดยชอบในการผ่อนชำระงวดต่อไป ซึ่งข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวนั้น เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีสิทธิผ่อนชำระโดยทำข้อตกลงกับกรมสรรพากรตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2544 โดยให้เหตุผลว่า เจตนารมณ์ของประกาศดังกล่าวเป็นไปเพื่อต้องการให้เพื่อผ่อนผันให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเวลาสามงวดภายในเวลาที่กำหนดเท่านั้น⁹⁰ แต่ในกรณีการผ่อนชำระตามมาตรา 64 จะตีความเช่นนั้นได้หรือไม่ ยังไม่ปรากฏปัญหาในลักษณะเดียวกัน

นอกจากนี้ยังมีกรวางแนวทางการนับวัน ในกรณีวันที่ต้องผ่อนชำระในแต่ละงวด มีวันสุดท้ายตรงกับวันหยุดราชการ ผู้เสียภาษีมียุติที่จะนำไปชำระในวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดนั้นตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁹¹

⁹⁰ เรื่องเดียวกัน.

⁹¹ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 117/2545 เรื่อง การนับระยะเวลาเพื่อคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 27 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 มาตรา 89/1 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษี วันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ

อนึ่ง การใช้สิทธิผ่อนชำระตามมาตรา 64 ใช้บังคับเฉพาะกรณีภาษีเงินได้เท่านั้น ดังนั้นโดยทั่วไปแล้วภาษีประเภทอื่น ไม่มีบทบัญญัติให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการผ่อนชำระได้ แต่อาจมีการผ่อนชำระได้ในกรณีที่มีการออกกฎหมายให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการผ่อนชำระได้ กรณีเช่น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายเวลายื่นรายการการชำระภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2534 ซึ่งให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขอชำระหนี้ค่าภาษีอากรด้วยวิธีผ่อนชำระได้เพื่อจะได้สิทธิประโยชน์ในการไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม⁹²

ง) ขอคืนภาษี

วิธีการจัดเก็บภาษีอากรมีหลายวิธี ซึ่งวิธีการจัดเก็บนี้โดยสภาพอาจทำให้เกิดการชำระภาษีเกินกว่าที่ต้องชำระตามกฎหมาย ทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอคืนภาษีได้ ซึ่งเหตุแห่งการขอคืนภาษีอาจสรุปได้ ดังนี้

- (1) ชำระภาษีอากรผิด หรือชำระซ้ำ
- (2) การถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน ภาษีที่ชำระไว้เกินเนื่องจากได้รับเครดิต
- (3) นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายผิดหรือซ้ำ
- (4) เป็นผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ชำระภาษีไว้
- (5) ถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใด

1) การขอคืนภาษีเงินได้

กรณีภาษีเงินได้สามารถขอคืนได้เนื่องจากเมื่อถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและได้นำส่งกรมสรรพากรแล้ว เป็นจำนวนเงินที่เกินกว่าภาษีที่ต้องชำระ เช่นนี้ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นคำร้องขอตามแบบ ค.10 หรือกรณีได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 หรือ 91 อาจขอคืนโดยการกรอกข้อความและลงนามในช่องขอคืนภาษีได้ การขอคืนภาษีมีกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดคือ 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นรายการหรือนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ (ในกรณียื่นเกินกว่าที่กำหนด) หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือต่อศาลระยะเวลา 3 ปี เริ่มนับตั้งแต่วันที่ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยหรือศาลมี

⁹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1205/2541

คำพิพากษาแล้วแต่กรณี⁹³ ในการพิจารณาคืนภาษีนี้เจ้าพนักงานจะได้ดำเนินการคืนให้ภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำร้อง โดยแจ้งผู้เสียภาษีเป็นหนังสือตามแบบ ค.20 แต่ในกรณีที่มีการจ่ายคืนล่าช้า ผู้เสียภาษีมียุติวิธีได้รับดอกเบี้ยตามที่กำหนด

2) การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยทั่วไปผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิขอคืนค่าภาษี ถ้าภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าหรือบริการต่างๆ มาใช้ในกิจการของตนสูงกว่าภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ โดยให้สิทธิเลือกขอคืนเป็นเงินสดหรือเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป⁹⁴ ในการพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจะดำเนินการคืนให้เดือนต่อเดือน หากล่าช้าเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ผู้เสียภาษีมียุติวิธีได้รับดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน⁹⁵

ค) การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสามารถขอคืนภาษีได้ภายใน 3 ปีนับแต่นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษี ตามคำร้องขอคืนภาษีที่อธิบดีกำหนด โดยหลักต้องยื่นคำขอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมกัน ให้ยื่นคำขอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นตามมาตรา 91/10 วรรคสี่ ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่แห่งนั้น อนึ่ง เรื่องสถานที่ขอคืนภาษีนอกจากที่มาตรา 27 ตรี มาตรา 84/1 และมาตรา 91/11 กำหนดไว้แล้วผู้เสียภาษียังสามารถยื่นคำขอที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา สำหรับผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรในเขตท้องที่⁹⁶ และในการขอคืนภาษีเจ้าพนักงานประเมินอาจแจ้งผู้มีสิทธิขอคืน หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสาร หรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้

⁹³ ประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ตรี

⁹⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 84

⁹⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 84/3

⁹⁶ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 113/2545 เรื่อง กำหนดสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษี

2.2.2.2 สิทธิในชั้นอุทธรณ์

ก) สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร เป็นสิทธิประการหนึ่งของผู้เสียภาษีอากร สิทธิดังกล่าวเกิดจากกระบวนการออกนิติกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะถือว่าการที่เจ้าพนักงานประเมิน ได้ใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรประเมินภาษีอากรเป็นนิติกรรมทางปกครองประเภทหนึ่งที่มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากการมุ่งก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ในทางบังคับเอกชนผู้เสียภาษีด้วยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวออกคำสั่ง และการที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมิน ถือเป็นการแจ้งคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากการประเมินภาษีให้บุคคลมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรเป็นการริครอบสิทธิทางทรัพย์สินของประชาชนเป็นการกระทบต่อสิทธิของบุคคลผู้รับนิติกรรมทางปกครองนั้น ประกอบกับแนวความคิดการทบทวนการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองตามหลักที่ว่า การกระทำของฝ่ายปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นหลักประกันสิทธิของประชาชน⁹⁷

ในระบบกฎหมายปกครอง การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยให้มีกระบวนการทบทวนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิในเชิงแก้ไข กล่าวคือเป็นการคุ้มครองสิทธิอันอาจถูกกระทบจากการที่ฝ่ายปกครองได้ออกนิติกรรมทางปกครองโดยมีองค์กรที่คุ้มครองสิทธิ ได้แก่ องค์กรฝ่ายปกครอง และฝ่ายตุลาการ การที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินนี้จึงเป็นกรณีการคุ้มครองสิทธิเชิงแก้ไขโดยองค์กรฝ่ายปกครอง⁹⁸

การอุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากรจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขอันเป็นมูลเหตุของการเกิดสิทธิอุทธรณ์และขั้นตอนการอุทธรณ์ที่กฎหมายบัญญัติ ดังนี้

1) เงื่อนไขอันเป็นมูลเหตุของการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

ได้แก่ กรณีที่การประเมินไม่เป็นไปตามกระบวนการใช้อำนาจประเมินคือเป็นการใช้ และกรณีการประเมินโดยไม่อยู่ในขอบอำนาจการประเมิน ซึ่งตามประมวลรัษฎากรจะบัญญัติว่า

⁹⁷ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียภาษี ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.2539) หน้า 10-12.

⁹⁸ กมลชัย รัตนสกาวงศ์, กฎหมายปกครอง, หน้า 75.

กรณีใดบ้างเป็นกรณีที่อุทธรณ์ได้และกรณีใดห้ามอุทธรณ์ แต่ไม่มีบทบัญญัติมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์

1.1) กรณีที่การประเมินไม่เป็นไปตามกระบวนการใช้อำนาจประเมิน ได้แก่⁹⁹

1.1.1) องค์กรเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากรมิใช่เจ้าพนักงานประเมิน เนื่องจากตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดตัวบุคคลซึ่งเป็นเจ้าพนักงานประเมินแล้ว จะต้องเป็นบุคคลซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งให้อำนาจประเมินภาษี สั่งลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ใ้ส่วน สอบสวนและซักถามผู้เสียภาษี ดังนั้น หากใช้อำนาจประเมินโดยบุคคลนั้นมิได้เป็นเจ้าพนักงานประเมินย่อมเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

1.1.2) การประเมินภาษีโดยมิได้ปฏิบัติตามขั้นตอนหรือแบบพิธีที่ประมวลรัษฎากรกำหนด กล่าวคือ หากการประเมินนั้น กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องดำเนินการตามที่กฎหมายบัญญัติก่อน แต่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ปฏิบัติตาม ถือเป็นกรณีการปฏิบัติโดยข้ามขั้นตอน เช่น การประเมินโดยการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 เนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าแบบที่ยื่นแสดงรายการนั้นไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกให้ผู้ยื่นแบบหรือพยานมาใ้ส่วน หรือให้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอันควรเชื่อมาแสดง กรณีดังกล่าว หากเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินโดยไม่ออกหมายเรียกมาใ้ส่วนหรือแสดงหลักฐานก่อน ถือเป็นกรประเมินภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

1.1.3) แบบของการประเมินไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานทำการประเมินแล้ว กฎหมายได้กำหนดแบบให้เจ้าพนักงานประเมินต้องแจ้งการประเมิน ไปยังผู้ถูกประเมิน แต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติว่าจะต้องแจ้งการประเมินไปโดย

⁹⁹ ตดาวัลย์ แซ่มซ้อย,สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,หน้า

วิธีการใด* จนกระทั่งเมื่อมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 วางหลักว่า คำสั่งทางปกครองต้องทำเป็นหนังสือ โดยมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจประกอบ ดังนั้น การแจ้งการประเมินจึงต้องทำเป็นหนังสือและมีเหตุผลประกอบตามมาตรา 37 ประกอบมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

กรณีเคยมีคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกา โดยศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 37 จึงต้องมีเหตุผล ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ หากไม่มีย่อมขัดต่อบทบัญญัติในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ถึง 21 และมาตรา 34 เป็นบทกฎหมายเฉพาะ แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ขั้นต่ำอยู่แล้ว ถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย¹⁰⁰

นอกจากนี้ ยังมีกรณีปัญหาตามข้อเท็จจริงตามฟ้องว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของจำเลยทั้ง 2 ฉบับ ไม่ได้แสดงข้อกล่าวหาโดยชัดแจ้งว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง เนื่องจากภาษีซื้อที่นำมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/5 กรณีใด ตามที่กำหนดไว้ใน (1) ถึง (2) จึงเป็นการกล่าวหาอย่างเลื่อนลอย ศาลฎีกาวินิจฉัยกรณีดังกล่าวว่าแม้จะปรากฏมีข้อความแสดงรายละเอียดถึงเดือนภาษี ยอดขาย ภาษีขาย ยอดซื้อ ภาษีซื้อ การคำนวณภาษีมีตัวเลขเปรียบเทียบรายการตามแบบแสดงรายการที่โจทก์ยื่นไว้กับผลการตรวจสอบโดยแสดงยอดแตกต่างไว้ แต่หาได้มีข้อความแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีซื้อว่ารายการใดที่ต้องห้ามมิให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งข้อกฎหมายที่อ้างอิงให้ชัดเจนไว้ด้วยไม่ กรณีถือว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 2 ฉบับ ดังกล่าวมิได้จัดให้มีเหตุผลในการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ เป็นการไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง

* ยกเว้นกรณีการแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88/5 ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 88 หรือมาตรา 88/1 แล้ว ให้แจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 88/1 ...”

¹⁰⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546

ปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง¹⁰¹ ปัจจุบันกรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติให้เกี่ยวกับหนังสือแจ้งการประเมินและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพื่อบรรเทาความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกรณีหนังสือแจ้งการประเมินไม่ชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว¹⁰²

1.2) กรณีการประเมินโดยไม่อยู่ในขอบอำนาจการประเมิน ได้แก่¹⁰³

1.2.1) การประเมินโดยไม่ปรากฏข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายในการใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือ เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่าต้องมีข้อเท็จจริงตามที่กฎหมายกำหนดขึ้นก่อน เจ้าพนักงานประเมินจึงจะมีอำนาจประเมิน ตัวอย่างเช่น การประเมินเพื่อเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นกรณีเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินและแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใน 7 วัน¹⁰⁴ ดังนั้น หากเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินภาษีด้วยวิธีการดังกล่าว จำต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นกรณีเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร มิใช่ว่าเจ้าพนักงานประเมินจะเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าได้ทุกกรณี เนื่องจากหากเป็นการใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าโดยไม่มีเหตุตามกฎหมายแล้ว ถือเป็นเหตุให้ผู้ต้องเสียภาษีสามารถอุทธรณ์คัดค้านการประเมินได้

1.2.2) เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินโดยที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ หรือกรณีประเมินไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด กรณีการแจ้งการประเมินและส่งหมายเรียกเพื่อตรวจสอบไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการจะต้องส่งไปยังผู้ชำระบัญชี¹⁰⁵ การที่เจ้าพนักงานประเมินส่งไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลังจากที่ได้จดทะเบียนเลิกแล้ว

¹⁰¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 7730/2548

¹⁰² กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0729/ว.9062,” 30 กันยายน 2547.

¹⁰³ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” หน้า 108-112.

¹⁰⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ

¹⁰⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 ประกอบประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1249 มาตรา 1250 และมาตรา 1259

กรณีเป็นการดำเนินการโดยไม่มีอำนาจตามกฎหมาย ถือไม่ได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้รับแจ้งการประเมินแล้ว

1.2.3) เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมิน โดยมีเจตนาหรือความมุ่งหมายส่วนตัว หรือใช้อำนาจประเมินโดยมีเจตนารมณ์ไปทางอื่นโดยมิได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร กรณีเช่นการเสียภาษีกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ¹⁰⁶ ซึ่งมีเจตนารมณ์ในการเก็บภาษีจากกำไรส่งออกกำไรหรือเงินที่กันไว้จากกำไรหรือเงินที่ถือว่าเป็นกำไรไปต่างประเทศ แต่หาเป็นเงินที่กันไว้จากกำไร แต่กันไว้เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ เช่น ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร ค่าตอบแทนการทำงาน มิได้มีการส่งออกเงินไปนอกประเทศ เงินที่กันไว้ยังหมุนเวียนอยู่ในประเทศไทย การที่กรมสรรพากรได้ประเมินภาษีให้นิติบุคคลนั้นต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ เป็นการไม่ชอบ¹⁰⁷

2) ขั้นตอนการอุทธรณ์และระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์

2.1) การยื่นอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรต้องทำเป็นหนังสือซึ่งเป็นแบบที่อธิบดีกำหนด¹⁰⁸ ได้แก่แบบ ภ.ศ.6 โดยต้องชี้แจงแสดงเหตุผลคัดค้านการอุทธรณ์การประเมินและพยานหลักฐานประกอบ (ถ้ามี) และตอนท้ายของอุทธรณ์ต้องระบุค่าขอรวมทั้งประเด็นให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยด้วย¹⁰⁹ กรณีไม่ใช่แบบที่กฎหมายกำหนดมีผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้¹¹⁰ ซึ่งกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ มีผลคือทำให้ผู้อุทธรณ์ขาดสิทธิในการอุทธรณ์ แต่ก็มีได้มีบทบัญญัติห้ามมิให้ยื่นอุทธรณ์ได้อีกอันจะมีลักษณะเป็นการฟ้องซ้ำตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

¹⁰⁶ สมศักดิ์ ฎารามุท, “อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร,(วิทยานิพนธ์ปริญญาบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2536)หน้า 151.

¹⁰⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 531/2532

¹⁰⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 28

¹⁰⁹ บริษัทธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร,ข้อเสนอแนะแนวทางในการป้องกันและแก้ไขเมื่อถูกสรรพากรเรียกตรวจสอบและถูกประเมิน(กรุงเทพมหานคร: นิติธรรมการบัญชีและการภาษีอากร,2536),หน้า 10

¹¹⁰ ตดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” หน้า118.

แต่ทั้งนี้ เนื่องจากอายุความในการยื่นอุทธรณ์สูงสุดเพียง 30 วัน ดังนั้น หากมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ อาจไม่ทันการที่ผู้อุทธรณ์จะจัดทำคำอุทธรณ์ใหม่เพื่อยื่นอีกครั้ง

2.2) ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาตามที่กฎหมายบัญญัติ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน¹¹¹ ซึ่งกำหนดระยะเวลา 30 วันนี้จะต้องนับตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แต่ทั้งนี้หากผู้เสียหายไม่อาจยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา เนื่องจากมีได้อยู่ในประเทศไทย ณ เวลานั้น หรือมีความจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติภายในระยะเวลาที่กำหนดได้ ผู้เสียหายสามารถยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์¹¹² และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงสามารถรับอุทธรณ์ได้

ปัญหาที่มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์แล้วสามารถดำเนินการฟ้องร้องให้กรมสรรพากรรับอุทธรณ์ได้หรือไม่ นั้น ศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3840/2538 ไว้ว่า ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถฟ้องให้กรมสรรพากรและอธิบดีกรมสรรพากรรับอุทธรณ์ได้¹¹³ เนื่องจากกฎหมายกำหนดไว้แล้วว่าให้ยื่นอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อีกทั้งยังเห็นได้ว่า กรมสรรพากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่างเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร ซึ่งตามแนวความคิดของระบบการทบทวนการคำสั่งทางปกครองของฝ่ายปกครองก็มีเจตนารมณ์ที่จะให้ทั้งสององค์กรเป็นอิสระจากกันในการพิจารณาคำวินิจฉัย

3) ข้อห้ามอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่ากรณีใดบ้างเป็นกรณีห้ามอุทธรณ์ ดังนั้น ผู้เสียหายจะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ต่อเมื่อไม่มีบทบัญญัติห้ามอุทธรณ์ไว้ บทบัญญัติซึ่งห้ามอุทธรณ์ เช่น กรณีผู้ต้องเสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งการประเมินไปยังผู้

¹¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

¹¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา

¹¹³ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ฟ้องขอให้กรมสรรพากรรับอุทธรณ์การประเมิน,”

ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้มาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดว่า “ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน” แต่กรณีก็เป็นเพียงการห้ามอุทธรณ์การประเมินเท่านั้น ซึ่งไม่ตัดสิทธิผู้ต้องเสียภาษีในการอุทธรณ์เกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการไม่ชอบแล้ว ก็จะรับอุทธรณ์ไว้พิจารณาและพิจารณาในประเด็นที่เกี่ยวกับการประเมินต่อไป¹¹⁴ ซึ่งในประเด็นความชอบด้วยกฎหมายในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินนี้ มีประเด็นที่เกี่ยวข้องหลายประการอันเป็นเหตุให้การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การส่งหมายเรียกโดยไม่ชอบ การให้เวลาล่วงหน้าน้อยกว่า 7 วัน ตามที่กฎหมายกำหนดในการเรียกมาไต่สวน เป็นต้น

ข) สิทธิขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอากร โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้

การขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอากร โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นกรณีที่ต้องดำเนินการในระหว่างชั้นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กล่าวไปแล้วในหัวข้อก่อนหน้านี้นี้ การขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีสามารถสรุปหลักเกณฑ์¹¹⁵ ได้ดังนี้

1) กรณีที่อยู่ระหว่างการรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์คัดค้านการประเมินให้ต้องชำระภาษีอากร โดยหลักแล้วการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้นหากไม่ชำระภาษีอากรในกำหนด ถือได้ว่าตกเป็นหนี้ภาษีอากรค้างและต้องดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร จึงสามารถดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างได้โดยชอบด้วยกฎหมาย กรณีดังกล่าวศาลฎีกามีแนวคำวินิจฉัยว่า โจทก์ฟ้องว่าค่าตั้งของจำเลยที่ทำให้ยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยอ้างแต่เพียงว่าโจทก์ไม่ใช่ผู้มีเงินได้ตามการประเมินเท่านั้น ปัญหาดังกล่าวจึงยังไม่ได้ข้อยุติเพราะยังอยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ตามมาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากร ดังนั้น เมื่อปรากฏจากคำฟ้องว่าโจทก์ไม่ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามการประเมินภายในกำหนดเวลา ค่าภาษีดังกล่าวจึงถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 อธิบดีของ

¹¹⁴ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” หน้า 121.

¹¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

จำเลยย่อมมีอำนาจสั่งยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร¹¹⁶

2) การทุเลาการบังคับต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือรอคำพิพากษา ดังนั้นหากได้ขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 31 แล้ว แต่อธิบดีมีคำสั่งไม่อนุมัติ จึงถือว่าไม่ได้รับสิทธิให้ทุเลาการบังคับจึงต้องเข้าสู่กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเช่นเดียวกันกับการอุทธรณ์การประเมินโดยมิได้ขอตูเลาการชำระภาษี กรณีดังกล่าวเคยมีคำพิพากษาฎีกาวางหลักว่า เมื่อไม่ได้เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด และอธิบดีกรมสรรพากรยังไม่ได้อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีนายอำเภอย่อมมีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรที่จะสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระค่าภาษีอากรค้างได้ เพียงแต่นายอำเภอจะต้องระมัดระวังในการใช้อำนาจมิให้ขัดกับคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่จะมีมาในภายหลัง ข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวปรากฏว่าอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร จึงไม่มีเหตุที่จะอ้างว่านายอำเภอสั่งยึดทรัพย์สินโดยมิชอบ¹¹⁷

3) เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลให้ชำระภาษีอากร หรือชำระภาษีอากรเพิ่มขึ้น จะต้องดำเนินการชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยหรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

4) การขอตูเลาการชำระภาษีผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องโดยการจัดให้มีหลักประกันหนี้ภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 หมวด 4 ว่าด้วยการทุเลาการเสียภาษีอากร และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2547 ให้ประกันการชำระหนี้ทำได้หลายวิธี เช่น การประกันด้วยบุคคลโดยทำหนังสือค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์ โดยต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคาร นอกจากนี้ยังสามารถนำอสังหาริมทรัพย์มาจำนองเป็นหลักประกันหรือนำพันธบัตรรัฐบาลมาจำนองเป็นประกันก็ได้เช่นกัน แต่กรณีที่ทำเป็นหนังสือสัญญาค้ำประกันเพื่อเป็นประกันการชำระภาษีและขอตูเลาการชำระภาษีจะมีผลอยู่จนกว่ามีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด

¹¹⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 8296/2543

¹¹⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 3755/2526

ซึ่งหนังสือสัญญาได้ระบุให้ผู้ค้าประกันยอมผูกพันตนชำระเงินแทนจนครบหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยหรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ต้องเสียภาษีและไม่ชำระภาษีตามคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษา หรือได้มีการชำระภาษีแต่ไม่ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น เมื่อยังไม่มีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุด สัญญาค้าประกันดังกล่าวจึงไม่หมดภาระผูกพัน¹¹⁸

ค) สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคณะกรรมการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

ตามมาตรา 30 (2) บัญญัติว่า “ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” ดังนั้น เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีไม่พอใจการประเมินและได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว หากยังไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้ กรณีเป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อให้ทบทวนคำสั่งทางปกครองของฝ่ายปกครอง แต่ทั้งนี้ การนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรก็ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขการฟ้องคดีและนอกจากนี้ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษก็ยังสามารถออกข้อกำหนดคดีภาษีอากรเพื่อบังคับใช้แก่การพิจารณาคดี ดังนั้น การนำคดีขึ้นสู่ศาลจะต้องพิจารณาทั้งกฎหมายและข้อกำหนดของศาลด้วย โดยมีเงื่อนไขการใช้สิทธิฟ้องคดี ดังนี้

1) เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ. 2528 ได้แก่

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

¹¹⁸ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/พ.17877ม” ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2540.

กรณีที่มีปัญหาว่าคดีซึ่งขึ้นสู่การพิจารณาในศาลเป็นคดีภาษีอากรหรือไม่ หรือกรณีปัญหาว่ามีประเด็นที่เกี่ยวกับภาษีอากรรวมอยู่ในคดีประเภทอื่น จำต้องแยกฟ้องมายังคดี ภาษีอากรหรือไม่นั้น เป็นอำนาจวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา เช่น คดีฟ้องว่าการยึดทรัพย์ไม่ชอบ เนื่องจากทรัพย์มิได้เป็นของผู้มีเงินได้ที่แท้จริงเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร¹¹⁹ คดีที่ผู้เป็นหนี้ภาษีอากรตามหนังสือรับสภาพหนี้แต่ไม่ยอมชำระหนี้ และโอนทรัพย์ให้บุคคลอื่น มีประเด็นพิจารณาว่าเป็นหนี้ภาษีอากรกันจริงหรือไม่เป็นคดีเกี่ยวกับ สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร¹²⁰

2) ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดก่อนฟ้องคดี ได้แก่

2.1) กรณีกำหนดว่าต้องมีการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณา ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ก่อน ดังนั้นเมื่อไม่อุทธรณ์ตามที่กฎหมายกำหนด ก็ไม่สิทธิฟ้องคดี หรือกรณีอุทธรณ์การประเมินแล้ว ส่วนประเด็นที่มีได้อุทธรณ์จะหยิบยกมาเป็น ประเด็นพิพาทในศาลหาได้ไม่¹²¹ แต่สามารถอ้างเหตุผลอื่นที่นอกเหนือจากที่อ้างในชั้นอุทธรณ์การ ประเมินได้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดว่าต้องอ้างเหตุผลเช่นเดียวกัน¹²²

2.2) การฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรเป็นอีกกรณีหนึ่งที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขก่อน ฟ้องว่าให้ผู้ฟ้องต้องมีการดำเนินการขอคืนภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเสียก่อนจึงจะนำ คดีมาฟ้องศาลภาษีอากรได้ ดังนั้นหากไม่ได้มีการขอคืนภาษีหรือยื่นคำร้องขอคืนโดยไม่ใช้แบบที่ กรมสรรพากรกำหนด กรณีถือว่ามิได้มีการดำเนินการขอคืนภาษีก่อนอันจะทำให้ขาดอำนาจในการ ฟ้องคดี

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹¹⁹ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 7/2530

¹²⁰ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 4/2531

¹²¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 8315/2543

¹²² คำพิพากษาฎีกาที่ 2432/2531

2.3 หลักการภาษีอากรที่ดีกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร

2.3.1 หลักการภาษีอากรที่ดี

หลักการภาษีอากรที่ดีปรากฏครั้งแรกโดยมี Adam Smith เป็นผู้วางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักการภาษีอากรที่ดีเมื่อปี ค.ศ. 1776 และมีการอ้างอิงกันจนปัจจุบันนี้ โดยเห็นว่าหลักการดังกล่าวยังทันสมัยต่อระบบกฎหมายภาษี แม้ประเทศต่างๆ จะได้มีการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจ รวมทั้งมีการติดต่อค้าขายกันระหว่างประเทศมากขึ้น จึงทำให้นักการคลังได้วางหลักการภาษีอากรที่ดีเพิ่มขึ้นมาอีกหลายประการจากที่ Adam Smith ได้วางไว้ อีกทั้งหลักการภาษีอากรที่ดีนั้นมีความเกี่ยวข้องกับสัมพันธ์กับการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานซึ่งใช้อำนาจในการจัดเก็บ ทั้งในชั้นการกำหนดนโยบายภาษีอากร การบัญญัติกฎหมายภาษีและกฎหมายลำดับรอง รวมไปถึงการปฏิบัติหน้าที่ในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีในทุกระดับชั้น เพื่อให้มีการเคารพสิทธิและคำนึงถึงความชอบธรรมในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรด้วย จึงจะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าหลักการภาษีอากรที่ดีย่อมมีความสัมพันธ์กับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรด้วย หลักการภาษีอากรที่ดีนอกเหนือจากหลักการของ Adam Smith ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปนี้ ยังมีหลักการภาษีอากรที่ดีอีกหลายประการที่เพิ่มเติมขึ้นมาตามความเปลี่ยนแปลงของสังคม ได้แก่ หลักการยอมรับ (Acceptability) หลักการทำได้ (Productivity) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility)¹²³ หลักความประจักษ์แจ้ง (Evidence) หลักผลการจำกัดรายจ่ายสุทธิ (Non Expenditure Restraining Effect)¹²⁴ หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติหรือหลักการบังคับใช้ (Enforceability)¹²⁵ แต่ในวิทยานิพนธ์นี้จะกล่าวถึงหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ซึ่งมีความสัมพันธ์กับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร ได้แก่ หลักการภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ดังนี้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹²³ ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร:ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 70.

¹²⁴ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, หน้า 41.

¹²⁵ ทวี โฉมิตจรีนันท์, “การบริหารการจัดเก็บภาษีวิเคราะห์กรณีการประเมินภาษีเงินได้,” หน้า 45.

2.3.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมหรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลักความเสมอภาคปรากฏในหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ทั้งนี้แม้ว่า Adam Smith จะมีได้ใช้คำว่า Equity หรือ Fairness แต่ที่ได้มีการบรรยายไว้ ปรากฏแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรม ซึ่งความเป็นธรรมในนัยของ Adam Smith คือ ความเป็นธรรมโดยคำนึงถึงความได้สัดส่วนของความสามารถในการจ่าย ดังจะเห็นได้จากที่ Adam Smith ใช้คำว่า “in proportion to their respective abilities”¹²⁶ นอกจากความสามารถในการจ่ายแล้ว หลักอีกประการหนึ่ง คือ ความเป็นธรรมตามหลักความสามารถ (Ability-to-pay Principle) และความเป็นธรรมตามหลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle) ความเป็นธรรมตามหลักทั้ง 2 ประการมีรายละเอียด ดังนี้

ก. หลักผลประโยชน์ ความเป็นธรรมตามหลักผลประโยชน์ เป็นการคำนึงถึงประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากรัฐ หากได้รับบริการหรือประโยชน์ใดจากรัฐมากก็ควรต้องเสียภาษีมาก แต่หากได้รับบริการจากรัฐน้อยกว่า ก็ควรต้องเสียน้อยกว่า โดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษี ดังนั้นหากผู้มีเงินได้และผู้มีเงินได้มากกว่าแต่ได้รับประโยชน์จากรัฐเท่าเทียมกัน ก็จะต้องจ่ายภาษีเท่ากัน

ข. หลักความสามารถในการจ่าย เนื่องจากความเป็นธรรมตามหลักผลประโยชน์ ไม่มีการคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษี ดังนั้นจึงมีการพิจารณาถึงความสามารถในการจ่ายโดยไม่คำนึงว่าทุกคนจะเสียภาษีเท่ากันหรือไม่ และไม่พิจารณาสัดส่วนผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐว่ามากหรือน้อยอย่างไร ซึ่งสิ่งที่ถูกนำมาชี้วัดความสามารถในการจ่ายได้แก่ รายได้ ทรัพย์สิน รายจ่ายรวมถึงการบริโภค ความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่ายนี้สามารถแยกพิจารณาออกเป็นความเป็นธรรมในแนวนอนและความเป็นธรรมในแนวตั้ง ตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอน คือ ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันก็ควรที่จะเสียภาษีเท่ากัน โดยพิจารณาจากตัวชี้วัดความสามารถในการจ่ายเท่านั้น โดยไม่พิจารณาข้อเท็จจริงของแต่ละบุคคลที่อาจมีความแตกต่างกัน เช่น สถานะของบุคคลที่สมรสแล้วกับเป็นคน โสด หรือผู้ที่สมรสแล้วและมีบุตร กับผู้ที่สมรสแล้วแต่ยังไม่มีบุตร เป็นต้น ดังนั้นเมื่อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงซึ่งแตกต่างกันแล้ว

¹²⁶พนิต ธีรภาพวงศ์, “อะไรที่ผู้เสียภาษีอากรควรรู้นอกจากการเสียภาษี (2),” สรรพากรสาร 47 (เมษายน 2543): 54.

ทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายซึ่งแตกต่างกัน ก็มีควรต้องจ่ายภาษีเท่ากัน ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง

2.3.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความแน่นอนไม่เป็นการจัดเก็บโดยอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจัดเก็บ ซึ่งสิ่งที่ควบคุมการใช้ดุลพินิจมิให้มีการบังคับจัดเก็บตามอำเภอใจคือตัวกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติวิธีการจัดเก็บ ฐานภาษี อำนาจการประเมินและการประเมิน ทำให้ภาษีอากรมีความแน่นอนด้านผู้เสียภาษี คือ มีความแน่นอนในด้านหนี้ภาษี ส่วนในด้านของเจ้าหน้าที่หรือองค์กรที่บังคับจัดเก็บ คือ ความแน่นอนของรายได้ภาษีที่จัดเก็บเข้ารัฐได้ นอกจากนี้หลักความแน่นอนยังมีความสัมพันธ์กับความสะดวกหรือความง่ายในการปฏิบัติทางภาษีของผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีอีกด้วย ความแน่นอนทางภาษีอากรสามารถพิจารณาในลักษณะต่างๆ ได้ดังนี้

ก. ความแน่นอนด้านภาระภาษีและหนี้ภาษี การบังคับจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทมีวัตถุประสงค์และผลของการจัดเก็บแตกต่างกัน มีผลทำให้ภาระภาษีของภาษีแต่ละประเภทกระทบต่อผู้เสียภาษีแตกต่างกันออกไปเช่นกัน การจัดเก็บจึงต้องมีความแน่นอนว่าจะบังคับจัดเก็บเพื่อให้ภาระภาษีตกกระทบต่อหน่วยภาษีใด และเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่ เช่นรัฐต้องการจัดเก็บภาษีเพื่อลดการบริโภคสินค้าบางประเภท การจัดเก็บภาษีสินค้าประเภทนั้นจะมีประสิทธิภาพหรือไม่ต้องพิจารณาผลของการจัดเก็บว่าสามารถลดการบริโภคสินค้าประเภทนั้นได้หรือไม่ และประชาชนผู้รับภาระภาษีจะได้ทราบแน่นอนว่าหากตนจะบริโภคสินค้าประเภทนั้นจะต้องรับภาระภาษีที่ถูกผลักมาหรือไม่ นอกจากนี้ในด้านของผู้เสียภาษีซึ่งต้องจ่ายภาษี การกำหนดหนี้ภาษีจะต้องมีความแน่นอนในการประเมินภาษีซึ่งต่างประเภทกัน ทั้งนี้ เนื่องจากการประเมินภาษีซึ่งฐานภาษีที่ไม่คงที่ ทำให้หนี้ภาษีที่ต้องชำระมีความไม่แน่นอนและผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถทราบได้ว่าตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใดเพราะการประเมินอาจขึ้นอยู่กับอำนาจของผู้ประเมินเป็นอันมาก

ข. ความแน่นอนของบทบัญญัติและกฎหมายลำดับรอง กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนของบทบัญญัติและกฎหมายลำดับรองเพื่อที่ประชาชนจะได้ทราบหน้าที่ของตนว่าต้องเสียภาษีหรือไม่อย่างไร และในขณะเดียวกันเพื่อจะได้รับทราบว่าตนสิทธิตามกฎหมายเพียงไร ซึ่งกฎหมายภาษีอากรนอกจากจะมีบทบัญญัติซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรแล้ว ยังมีกฎหมายลำดับรองอื่นๆ ซึ่งเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารในการตราโดยไม่ผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ ทำให้กฎหมายภาษีอากรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบ่อยครั้งและยังมีกฎหมายลำดับรองอีกหลายฉบับมีผลให้กฎหมายภาษีอากรซึ่งยากต่อการทำความเข้าใจของประชาชนและกระทั่ง

เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ดังนั้นหากมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยยังทำให้เกิดความไม่แน่นอนและสับสนมากขึ้น นอกจากนี้ ยังมีความแน่นอนในของบทบัญญัติและกฎหมายลำดับรองยังหมายถึงรวมถึงความแน่นอนในการตีความกฎหมายด้วย เนื่องจากประมวลรัษฎากรมีลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการใช้ถ้อยคำในกฎหมาย 2 ประการคือ ความหมายพิเศษและถ้อยคำที่ให้อำนาจดุลพินิจแก่เจ้าพนักงาน ซึ่งในส่วนถ้อยคำซึ่งมีความหมายพิเศษที่แตกต่างจากกฎหมายอื่นย่อมสร้างความสับสนให้แก่ผู้เสียภาษีอากร เช่น การขาย หรือนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรซึ่งมีความหมายกว้างกว่าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น จะต้องพิจารณาการให้คำนิยามในบทบัญญัติเป็นหลักและหากเกิดปัญหาการตีความอาจมีการตีความในลักษณะที่ขยายเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ถ้อยคำที่ให้อำนาจดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานบางบทบัญญัติยังมีถ้อยคำไม่ชัดเจน เช่น เหตุอันควรสงสัย ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบ หรือ เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีห้ามมิให้เจ้าพนักงานเปิดเผย เป็นต้น ถ้อยคำเหล่านี้เมื่อมีความไม่แน่นอนจะต้องมีการตีความ อาจทำให้เกิดความเสียเปรียบแก่ผู้เสียภาษีได้ ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีความแน่นอนไม่กลับไปกลับมา

ค. ความแน่นอนในการปฏิบัติ การคำนวณภาษี การประเมิน อัตราภาษีและการนำหลักเกณฑ์ทางการบัญชีมาใช้ในกฎหมายภาษีอากร แสดงให้เห็นว่ากฎหมายภาษีเป็นกฎหมายที่ต้องใช้เทคนิควิธีในการจัดเก็บ นอกจากนี้ยังต้องคำนึงถึงนโยบายภาษีและสภาพเศรษฐกิจสังคมในเวลานั้นๆ ทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายของภาษีอาจเกิดความไม่แน่นอน ซึ่งในส่วนนี้ความสำคัญอยู่ที่เจ้าพนักงานประเมินผู้บังคับใช้กฎหมายว่าจะมีทางปฏิบัติที่แน่นอนเพียงไร ทั้งนี้หมายถึงรวมถึงการใช้ดุลพินิจต่างๆ ในการจัดเก็บด้วย นอกจากนี้ยังต้องมีความแน่นอนในการปฏิบัติตามกฎหมายต่อผู้เสียภาษีด้วยอีกทางหนึ่ง โดยการกำหนดเวลา สถานที่ วิธีการในการชำระภาษีโดยมีความเกี่ยวเนื่องกับความสะดวกของผู้เสียภาษีด้วย

2.3.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

การที่ภาษีอากรต้องมีความสะดวกในการปฏิบัติทางภาษีทั้งทางด้านหน่วยงานผู้มีอำนาจหน้าที่บังคับจัดเก็บและประชาชนผู้เสียภาษีในการจ่ายภาษี การที่หน่วยงานจัดเก็บจะสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างสะดวกนั้นจะต้องพิจารณาถึงระเบียบปฏิบัติภายในของหน่วยงานที่จัดเก็บจะต้องมีความชัดเจน ไม่ยากต่อการทำความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ทุกระดับ รวมทั้งการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการปฏิบัติงาน เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ และนอกจากนี้รวมถึงมาตรการต่างๆ ที่ส่งเสริมความสนใจในการเสียภาษีของประชาชนซึ่งเป็นอีกประการหนึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปได้โดยสะดวก และในส่วนของประชาชนผู้เสียภาษี หากการชำระภาษีเป็นไปได้โดยสะดวกก็เป็น

การส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี จึงควรจัดให้มีสถานที่ บุคลากร ที่อำนวยความสะดวกในการชำระภาษี นอกจากนี้ในด้านของการประเมินตนเองนั้น สมควรที่จะอำนวยความสะดวกในเรื่องแบบแสดงรายการ วิธีการยื่นแบบ สถานที่ยื่นแบบและการพิจารณาเรื่องของเจ้าหน้าที่เพื่อให้เกิดความสะดวก

2.3.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

รัฐในฐานะผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษีจะต้องมีต้นทุนส่วนหนึ่งในการดำเนินการ ซึ่งในอดีตเมื่อใช้ระบบเจ้าภาษีนายอากร ต้นทุนส่วนนี้ของรัฐมีน้อยมากเนื่องจากการจัดเก็บเป็นหน้าที่เอกชนที่ประมวลสัมปทานการจัดเก็บได้ แต่ก็มิได้หมายความว่ากรณีที่รัฐมีต้นทุนการจัดเก็บน้อยจะเป็นไปตามหลักความประหยัด ทั้งนี้เพราะจำเป็นต้องพิจารณาต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายด้วย ดังนั้นภาษีอากรที่ดีควรอยู่บนหลักความประหยัดทั้งต้นทุนการจัดเก็บ และการเสียภาษี (Low administrative and compliance cost) โดยมีตัวชี้วัดประการหนึ่ง ที่เรียกว่ารายได้ทางภาษีอากร (Tax Yield) และภาระภาษี (Tax burden) จะต้องมีส่วนต่างที่มีความเหมาะสม ถ้าหากมีส่วนต่างมากเกินไปอาจหมายความว่ารัฐหรือประชาชนฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรมากเกินไป

2.3.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

การคุ้มครองสิทธิเป็นหลักในกฎหมายมหาชน มีทฤษฎีที่เกี่ยวข้องหลายทฤษฎีในการศึกษาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร จะต้องมีการศึกษาไปถึงทฤษฎีและแนวความคิดในกฎหมายมหาชนด้วย ทั้งนี้เนื่องจากลักษณะของกฎหมายภาษีอากรเป็นการกำหนดอำนาจของรัฐต่อประชาชนให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ดังนั้นในกระบวนการจัดเก็บจึงเป็นนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐซึ่งมีอำนาจเหนือกว่ากับประชาชนผู้เสียภาษี ในส่วนทฤษฎีที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธินี้ มีการจำแนกออกเป็นหลายลักษณะ สิ่งที่ใช้ในการจำแนกได้แก่ การจำแนกตามระยะเวลา การจำแนกตามองค์กร การจำแนกตามวิธีการ และการจำแนกตามหน้าที่¹²⁷ แต่กระนั้นไม่ว่าจำแนกโดยวิธีการใด โดยเนื้อหาก็ยังมีความเชื่อมโยงกัน

¹²⁷ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531) หน้า 23.

แต่การจำแนกลักษณะของการคุ้มครองสิทธิตามวิทยานิพนธ์นี้ จะแบ่งแยกตามหน้าที่คุ้มครองสิทธิ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามีความชัดเจนเชื่อมโยงกับกรณีศึกษาและแนวทางปฏิบัติที่เกิดขึ้น ได้แก่ การคุ้มครองสิทธิเชิงป้องกัน (Praventiver Rechtsschutz) และการคุ้มครองสิทธิเชิงแก้ไข (Repressiver Rechtsschutz) ซึ่งปรากฏอยู่ในหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน¹²⁸ และในหลักกฎหมายปกครองฝรั่งเศสซึ่งมีผู้จำแนกออกเป็นการคุ้มครองสิทธิระบบปราบปราม (Le régime répressif) และระบบป้องกัน (Le régime préventif)¹²⁹

การคุ้มครองสิทธิเชิงป้องกัน

คือ การคุ้มครองสิทธิของประชาชนจากการใช้อำนาจบริหารของฝ่ายปกครอง เป็นการให้ความคุ้มครองก่อนที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะออกนิติกรรมทางปกครอง ตั้งแต่ขั้นการรับเรื่อง สืบหาข้อเท็จจริง การปรับข้อเท็จจริงที่ยุติเข้ากับข้อกฎหมาย การใช้ดุลพินิจ จนกระทั่งวินิจฉัยและมีนิติกรรมทางปกครอง¹³⁰ กรณีเช่นการแจ้งการประเมินถือเป็นนิติกรรมทางปกครอง การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินถือเป็นการใช้อำนาจฝ่ายปกครอง จึงต้องมีบทบัญญัติเพื่อควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของกระบวนการดังกล่าว โดยต้องอยู่ภายใต้หลักกระบวนการวิธีพิจารณาฝ่ายปกครองที่เป็นธรรม (due process of administrative procedure) ที่มีการนำหลักการดำเนินกระบวนการพิจารณาทำนองเดียวกันกับรูปแบบการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล¹³¹ เนื่องจากการพัฒนาการจากหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ (Natural Justice) และหลักสุกนิตีกระบวนการ (Due process of law) ซึ่งจะได้กล่าวถึงในบทที่ 3

การคุ้มครองสิทธิเชิงแก้ไข

คือ การคุ้มครองสิทธิภายหลังที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้ออกนิติกรรมทางปกครองไปกระทบสิทธิของประชาชนแล้ว กล่าวได้ว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิหลังการกระทำทางปกครอง โดยมีองค์กรที่ใช้อำนาจปกครองทบทวนการออกนิติกรรมทางปกครองและองค์กร

¹²⁸ กมลชัย รัตนสกาวงศ์, กฎหมายปกครอง, หน้า 76-77.

¹²⁹ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ, หน้า 196.

¹³⁰ กมลชัย รัตนสกาวงศ์, กฎหมายปกครอง, หน้า 77.

¹³¹ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,”

ตุลาการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครองอีกชั้นหนึ่ง¹³² ซึ่งในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรมีรูปแบบของการคุ้มครองสิทธิเชิงแก้ไขโดยองค์กรที่ใช้อำนาจปกครองในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ ประมวลรัษฎากรจัดให้มีการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และในการคุ้มครองสิทธิโดยนำคดีภาษีอากรฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

2.3.2.1 การคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานตามกฎหมายรัฐธรรมนูญและกฎหมายปกครองของผู้เสียหายอากร

ก) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายเชิงป้องกัน

1) หลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่

ในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง คู่กรณีมีสิทธิประการหนึ่งที่เรียกว่า “สิทธิได้รับการพิจารณาโดยผู้วินิจฉัยที่เป็นกลางและปราศจากอคติ” กล่าวคือผู้วินิจฉัยจะต้องไม่มีส่วนได้เสียกับเรื่องที่พิจารณา หากเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาไม่มีความเป็นกลางหรือมีส่วนได้เสียกับเรื่องที่พิจารณาแล้วจะต้องห้ามเข้าสู่กระบวนการพิจารณาทางปกครอง กรณีที่ส่งผลกระทบต่อความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ ได้แก่ ความไม่เป็นกลางเนื่องจากภาวะวิสัย ซึ่งเกิดจากสถานะภาพหรือฐานะของตัวเจ้าหน้าที่ และความไม่เป็นกลางเนื่องจากจากอคติวิสัย คือเกิดจากความนึกคิดของเจ้าหน้าที่เองในการพิจารณาเรื่องแล้วเกิดความไม่เป็นกลางขึ้น¹³³ เหตุทั้งสองนี้ที่ทำให้การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ดำเนินไปโดยมีส่วนได้เสียกับเรื่องที่พิจารณา

หลักความไม่มีส่วนได้เสียและมีความเป็นกลางปรากฏอยู่ในกฎหมายรัฐธรรมนูญและกฎหมายปกครองของไทยเช่นกัน ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 30 รับรองสิทธิของประชาชนโดยการในการได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเท่าเทียมกันภายใต้บทบัญญัติของกฎหมาย โดยปราศการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม แต่หลักเกณฑ์และวิธีการรวมทั้งรายละเอียดได้กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 13 ถึง มาตรา 20 ทำให้การมีนิติกรรมทางปกครองที่ออกโดยคู่กรณีหรือผู้มีส่วนได้เสีย

¹³² กมลชัย รัตนสกาวงศ์, กฎหมายปกครอง, หน้า 75.

¹³³ บุญอนันต์ วรรณพานิชย์, หลักว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (กรุงเทพมหานคร : สวัสดิการสำนักงานศาลปกครอง, 2545), หน้า 20-21.

สามารถคัดค้านได้โดยคู่กรณีเนื่องจากปราศจากความเป็นกลางตามกฎหมายฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

2) หลักการโต้แย้งคัดค้านและการรับฟัง

การโต้แย้งคัดค้านเป็นมาตรการหนึ่งในการป้องกันสิทธิของประชาชนในกรณีที่มีการกระทำทางปกครองแล้วจะเกิดการกระทบสิทธิ ซึ่งหลักการโต้แย้งคัดค้าน (Droits de la défense) นี้ มีที่มาจากกฎหมายปกครองฝรั่งเศสและประเทศในกลุ่มซีวิล ลอว์¹³⁴ โดยมีวิธีพิจารณาที่เรียกว่าวิธีพิจารณาแบบโต้แย้งคัดค้าน(Contradictory Procedure)¹³⁵ แต่ในประเทศคอมมอน ลอว์ หลักดังกล่าวจะอยู่ในรูปแบบที่เรียกว่าการรับฟัง (Hearing)¹³⁶ ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาหลักการรับฟังและการแจ้งผลกระทบที่จะเกิดขึ้นนั้น ถูกนำมาใช้ก่อนที่คดีมาถึงศาลยุติธรรมหรือเป็นกระบวนการที่เรียกว่า “Judicialization” ทำให้การลิดรอนสิทธิต่างๆรวมทั้งสิทธิในทรัพย์สินที่อาจเกิดจากการยึดอายัดของรัฐไม่สามารถทำได้โดยปราศจากการรับฟังคู่กรณีและแจ้งผลกระทบที่จะเกิดขึ้น¹³⁷

ในประเทศไทยมีการให้สิทธิโต้แย้งคัดค้านได้ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพื่อให้คู่กรณีได้รับทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและแสดงพยานหลักฐานเพื่อโต้แย้งคัดค้านคำสั่งทางปกครองที่อาจกระทบต่อสิทธิ

3) หลักการขอตรวจดูเอกสาร

การทำให้ประชาชนทราบถึงกิจกรรมและการกระทำในทางปกครองต่างๆ เป็นมาตรการในการคุ้มครองสิทธิประการหนึ่ง แต่ทั้งนี้หลักสำคัญที่ควบคู่กันคือหลักความลับของทางราชการเนื่องจากการที่ข้อมูลข่าวสารทางราชการบางประการไม่อาจเผยแพร่ได้ นอกจากนี้การขอ

¹³⁴ รังสิกร อุปพงษ์, “กระบวนการรวบรวมข้อมูลเพื่อพิจารณาในการทำคำสั่งทางปกครอง,” ใน รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), หน้า 70.

¹³⁵ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย,” หน้า 103.

¹³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 110.

¹³⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 117.

ตรวจดูเอกสารของราชการนี้ยังต้องอยู่ภายใต้หลักข้อมูลส่วนบุคคลรวมถึงความลับทางการค้าและทรัพย์สินทางปัญญา ดังนั้น กฎหมายที่เกี่ยวข้องจึงต้องคุ้มครองความลับทางราชการและข้อมูลส่วนบุคคลเช่นกัน

ตามหลักการขอตรวจดูเอกสารคู่กรณีสามารถดำเนินการเพื่อการเข้าถึงข้อมูลและเอกสารได้ตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ. 2540 นอกจากนี้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็ยังได้รับรองสิทธิในการขอตรวจดูเอกสารที่เกี่ยวกับวิธีพิจารณาทางปกครองต่างๆ ไว้ในมาตรา 31 และ 32 อีกทางหนึ่ง

4) หลักการให้เหตุผล

หลักการให้เหตุผลอยู่ในกระบวนการออกคำสั่งทางปกครอง มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองนั้นเต็มใจในการปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองง่ายขึ้นเนื่องจากผู้รับคำสั่งเข้าใจได้ว่าเป็นคำสั่งที่พิจารณาแล้วมาอย่างเรียบร้อย และในขณะเดียวกันหากไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองนั้นก็ยังสามารถดำเนินการโต้แย้งคัดค้านตามสิทธิที่มีอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ในด้านการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองขององค์กรพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์และองค์กรตุลาการก็สะดวกในการนำเหตุผลที่ให้ไว้ในคำสั่งทางปกครองมาเป็นฐานในการพิจารณาว่าคำสั่งทางปกครองนั้นชอบหรือไม่

ปัจจุบันการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองถือเป็นแบบพิธีในการออกคำสั่งทางปกครองที่ต้องจัดให้มีการให้เหตุผลประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 การจัดให้มีเหตุผล หมายความว่ารวมถึงกรณีที่ต้องมีการแสดงเหตุผลในคำสั่งและในหนังสือแจ้งคำสั่ง ไปยังผู้รับการพิจารณา มิใช่เพียงว่ามี การให้เหตุผลในการออกคำสั่ง แต่ไม่ปรากฏเหตุผลในตัวคำสั่งและหนังสือแจ้งคำสั่ง

5) หลักการปรึกษาหารือ

การออกกฎหมาย กฎ ระเบียบหรือคำสั่งซึ่งเป็นกฎหมายของฝ่ายบริหารย่อมมีผลกระทบต่อประชาชนเนื่องจากการบังคับใช้กฎหมาย หากพิจารณารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 60 ได้รับรองสิทธิในการมีส่วนร่วมของประชาชนในกระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ในเรื่องที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน เป็นการควบคุมการออกกฎหมายของฝ่ายบริหาร นอกจากนี้ยังปรากฏในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการ

บ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 ให้ประชาชนสามารถมีส่วนร่วมในการพิจารณาการดำเนินการกิจของส่วนราชการที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพได้โดยวิธีการทำประชาวิจารณ์และการไต่สวนสาธารณะ เป็นต้น

ข) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเชิงแก้ไข

1. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์

ตามหลักการบริหารงานยุติธรรมทางปกครองที่ดี เมื่อมีกระบวนการหลังจากมีการพิจารณาทางปกครองแล้วต้องจัดให้มีมาตรการในการทบทวนกระทำทางปกครอง และเยียวยาผู้ถูกระทบสิทธิ เป็นการควบคุมให้การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายอีกชั้นหนึ่ง โดยมีองค์กรที่มีอำนาจควบคุมคือองค์กรภายในของผู้ใช้อำนาจทางปกครองนั้น และองค์กรตุลาการตามที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน เช่น ประมวลรัษฎากรบัญญัติมีกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ได้แก่การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 28 ถึง 34 แห่งประมวลรัษฎากร แต่กรณีดังกล่าวมีขอบเขตเฉพาะการโต้แย้งคัดค้านการประเมินเท่านั้นและมีข้อจำกัดตามบทบัญญัติห้ามอุทธรณ์การประเมิน ดังนั้น หากเป็นกรณีอื่นที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจปกครองมีคำสั่งอื่นใดที่มีได้เกี่ยวกับการประเมินหรือกรณีห้ามอุทธรณ์การประเมิน เช่น การได้รับการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมจากเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นการกระทำส่วนบุคคลของเจ้าพนักงานประเมิน หรือปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของกฎที่บังคับใช้ เป็นต้น กรณีเป็นที่น่าศึกษาว่าผู้ถูกระทบสิทธิสามารถดำเนินการอุทธรณ์ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองหรือตามกฎหมายอื่นได้หรือไม่

กรณีปัญหาข้างต้น ผู้เขียนเห็นได้ว่าผู้เสียหายไม่อาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรได้ แต่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก่อนฟ้องคดีหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาว่ามีบัญญัติให้สิทธิในการอุทธรณ์หรือไม่ เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มีฐานะเป็น “กฎหมายกลาง” ที่บังคับใช้เป็นการทั่วไปในกรณีที่ไม่มียกเว้นของกฎหมายบัญญัติเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้ หรือมีการบัญญัติไว้แต่มีมาตรฐานต่ำกว่า

ระบบการอุทธรณ์สามารถแบ่งได้เป็น 2 ระบบได้แก่ “ระบบการอุทธรณ์เพื่อเลือก” และ “ระบบการอุทธรณ์บังคับ”¹³⁸

การอุทธรณ์เพื่อเลือก คือกรณีเมื่อไม่พอใจหรือต้องการโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง คู่กรณีจะฟ้องคดีโดยไม่มี การอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งทางปกครองก่อนก็ได้ หรือจะอุทธรณ์คำสั่งนั้น ก่อนฟ้องคดีก็ได้ แต่ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ระบบการอุทธรณ์ ถูกกำหนดให้เป็นระบบการอุทธรณ์บังคับ¹³⁹ ทำให้การฟ้องคดีปกครองจะต้องมีการอุทธรณ์คำ วินิจฉัยก่อนจึงจะสามารถฟ้องคดีไปยังศาลปกครองได้ ดังนั้นหากกรณีที่ถูกกฎหมายมิได้กำหนดให้ มี การเยียวยาขั้นต้นไว้ กรณีจึงฟ้องคดีได้โดยไม่ต้องมีการอุทธรณ์ กล่าวโดยสรุป คือ การบังคับ อุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีเป็นไปตามหลักการเยียวยาทางปกครองให้ครบถ้วนก่อนฟ้องคดี (Exhaustion of administrative remedies)¹⁴⁰ ยกเว้นในกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดกระบวนการเยียวยา ก่อนฟ้อง คดีไว้ก่อน จึงสามารถฟ้องคดีต่อศาลได้ทันที

2. การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายในเชิงแก้ไขในชั้นศาล

การทบทวนการกระทำของฝ่ายปกครอง โดยองค์กรตุลาการเป็นอีกกระบวนการในชั้น สุดท้ายที่ผู้ถูกระทบสิทธิสามารถฟ้องคดีต่อศาลได้หากเป็นเรื่องที่ไม่สามารถเยียวยาแก้ไขในฝ่าย ปกครองได้อีกแล้ว ในปัจจุบันระบบศาลของประเทศไทยเป็นระบบศาลคู่ ดังนั้น คดีปกครองย่อม ต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครอง แต่คดีภาษีอากรต้องขึ้นสู่ศาลยุติธรรมซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ ได้แก่ ศาลภาษีอากร¹⁴¹ ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ การพิจารณาว่าคดีพิพาทเป็นคดีปกครองหรือคดีภาษีอากร ทั้งนี้เนื่องจากในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มิได้ กำหนดอย่างชัดเจนว่าประเภทใดเป็นคดีภาษีบ้าง เพราะยังจัดประเภทคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษี

¹³⁸ ฤทัย หงส์ศิริ, “การทบทวนคำสั่งทางปกครอง” ใน รวมบทความกฎหมายว่า ด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), หน้า 111.

¹³⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 วรรคหนึ่ง

¹⁴⁰ ฤทัย หงส์ศิริ, “การทบทวนคำสั่งทางปกครอง”, ใน รวมบทความกฎหมายว่า ด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, หน้า 110.

¹⁴¹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3)

อากรเป็นคดีแพ่ง ดังเห็นได้จากมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้.....”

จึงกล่าวได้ว่าคดีตามบทบัญญัติข้างต้น จัดเป็นคดีภาษีอากรตามบริบทของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่คดีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีนั้นยังไม่มีบทบัญญัติรับรองสิทธิในการฟ้องคดีดังกล่าวเนื่องจากอำนาจศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 เป็นการให้สิทธิการฟ้องคดีปกครองในเชิงปฏิเสธ¹⁴² หมายความว่า ศาลปกครองจะไม่รับพิจารณาคดีซึ่งอยู่ในความหมายของคดีภาษีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แม้ว่าแท้จริงแล้วต้องถือว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่ง แต่เป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษด้วยต้องใช้หลักเกณฑ์เฉพาะในทางภาษีอากร จึงต้องใช้วิธีพิจารณาความเฉพาะคดีภาษีอากรเพื่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่สุด แทนที่จะใช้วิธีพิจารณาคดีปกครองซึ่งเป็นบทบัญญัติที่มีลักษณะทั่วไปมาบังคับใช้ในคดีภาษีซึ่งเป็นแนวความคิดของประเทศฝรั่งเศสจึงทำให้อำนาจการฟ้องคดีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรต่อศาลปกครองฝรั่งเศสเป็นการให้สิทธิการฟ้องคดีในเชิงยอมรับ¹⁴³

แต่ในประเทศไทยศาลภาษีอากรได้จัดตั้งขึ้นก่อนศาลปกครอง ดังนั้น การให้สิทธิการฟ้องคดีปกครองจึงเป็นไปในเชิงปฏิเสธ เนื่องจากการที่ศาลปกครองจะรับฟ้องคดีไปในทางที่ขยายอำนาจของศาลปกครองไปถึงคดีภาษีอากรด้วยนั้น เท่ากับเป็นการก้าวล่วงไปวินิจฉัยคดีที่ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาอยู่ก่อนแล้ว ดังนั้น จึงมีแนวทางการพิจารณารับฟ้องคดีของศาลปกครองมีความเคร่งครัดในการตีความให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บมากกว่า กรณีเช่น

(1) การโต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีหรือเจ้าพนักงานประเมิน เป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย คือ กรณีที่มูลคดีเกิดขึ้นจากการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากไม่มีอำนาจในการกระทำ หรือปฏิบัติไม่เป็นธรรมโดยมิได้เกี่ยวข้องกับ

¹⁴² วุฒวรรษ ดิประชา, “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,” หน้า 96.

¹⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 92.

การประเมิน กรณีเช่นนี้มีผู้ให้ความเห็นว่าสามารถฟ้องศาลปกครองได้¹⁴⁴ แต่ทั้งนี้เนื่องจากการพิจารณาความสัมพันธ์กับการประเมินเป็นสำคัญ อีกทั้งการตีความของศาลปกครองโดยเคร่งครัดเพื่อมิให้มีการขยายอำนาจศาลปกครอง จึงเป็นการยากที่จะพิจารณาว่าคดีลักษณะดังกล่าวจะไม่มีความสัมพันธ์กับการประเมินเลย

เช่น การอุทธรณ์คำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรยึดอายัดทรัพย์สินเพื่อชำระค่าภาษีอากรค้างตามคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 7/2530 การอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุมัติขยายเวลาอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1533/2540 เป็นการโต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายถือเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามมาตรา 7 (1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร แม้ว่าภายหลังที่มีการจัดตั้งศาลปกครองแล้วก็ตาม จึงอาจตีความได้ว่าคดีประเภทดังกล่าวเป็นคดีปกครองเนื่องจากเป็นข้อพิพาทกับเจ้าหน้าที่ของรัฐในการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 แต่ศาลปกครองก็ยังพิจารณาไปในทางที่ว่า การโต้แย้งปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ประกอบกับศาลฎีกาโดยประธานศาลฎีกามีคำวินิจฉัยในทำนองเดียวกัน¹⁴⁵

(2) กรณีไม่ชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายลำดับรอง

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจฝ่ายบริหารในการตรากฎหมายลำดับรอง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง(กฎกระทรวงการคลัง) ประกาศกระทรวง(ประกาศกระทรวงการคลัง) ประกาศกรม (ประกาศกรมสรรพากร) ระเบียบ (ระเบียบกระทรวงการคลังหรือระเบียบกรมสรรพากร) และคำสั่ง (คำสั่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร) ivo อย่างกว้างขวาง แต่ในกระบวนการคุ้มครองสิทธิโดยฝ่ายตุลาการนั้นสามารถพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายในการออกกฎและคำสั่งให้อยู่ในกรอบของความเห็นชอบและ

¹⁴⁴ มีไทย ฉายากุล, “ศาลคดีปกครอง ทางเลือกใหม่ของผู้เสียภาษีอากร,” สรรพากรศาสตร์ 44 (มิถุนายน 2540): 118.

¹⁴⁵ วุฒารัช ดีประชา, “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,” หน้า 97-102

วัตถุประสงค์ของฝ่ายนิติบัญญัติจึงจะเห็นได้จากมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคivilการปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจในการพิจารณาคivilการพิพาทที่กระทรวงการคลังหรือกรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานทางปกครองที่ออกกฎและรัฐมนตรีหรืออธิบดีกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหน้าที่ออกคำสั่ง โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลปกครองอาจพิจารณามีคำพิพากษาให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งที่ไม่ชอบนั้นได้ตามมาตรา 72 วรรคสาม เนื่องจากเป็นนิติกรรมทางปกครองที่บังคับใช้ทั่วไป¹⁴⁶

ความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายลำดับรองสามารถพิจารณาได้จากขอบอำนาจของกฎหมายแม่บทและกระบวนการตรา¹⁴⁷ กล่าวคือ พิจารณากฎหมายแม่บท ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ว่าการออกกฎหมายลำดับรองนั้นอยู่ในขอบอำนาจของกฎหมายแม่บทนั้นหรือไม่ และขัดกับกฎหมายอื่นที่มีศักดิ์สูงกว่าหรือไม่ ส่วนกระบวนการตราต้องเป็นไปตามกฎหมายแม่บทซึ่งได้บัญญัติวิธีการตราไว้ รวมทั้งกฎหมายอื่นเช่นรัฐธรรมนูญ เป็นต้น อีกทั้งต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อให้ประชาชนรับทราบหรือถือว่าได้ให้ประชาชนได้ทราบแล้ว

กรณีที่ฝ่ายตุลาการวินิจฉัยในประเด็นว่ากฎหมายลำดับรองชอบด้วยกฎหมายแม่บทหรือไม่ มีตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 4276/2543 และคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.4276/2543¹⁴⁸ วินิจฉัยในทำนองเดียวกันว่าพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตามที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยพระราชกฤษฎีกาได้กำหนดว่าการขายอสังหาริมทรัพย์โดยหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขอย่างไรจึงถือว่าเป็นทางการค้าหรือหากำไรไม่ขัดกับมาตรา 91/2 (6) เนื่องจากเป็นการตราโดยชอบด้วยกฎหมายแม่บทซึ่งให้อำนาจไว้ ซึ่งพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความมาตรา 91/2 ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 247) พ.ศ. 2534 และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

¹⁴⁶ สมศักดิ์ ภูารามุท, “อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร,” หน้า 245

¹⁴⁷ กมลชัย รัตนสกาวงศ์, กฎหมายปกครอง, หน้า 69-70

¹⁴⁸ วุฒวรรษ ดิประชา, “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,”

(3) คดีที่ขอให้เพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน

การยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เป็นลูกหนี้ภายใต้การค้ำ ประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีในการออกคำสั่งยึดและอายัด ตามมาตรา 12 วรรคสอง บัญญัติว่า “...อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร...” การอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวถือเป็นการคัดอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรจึงอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร แต่กรณีที่เป็นการโต้แย้งคำสั่งดังกล่าวเนื่องจากประเด็นที่พิพาทว่าทรัพย์สินที่ได้ยึดหรืออายัดนั้นเป็นของลูกหนี้ภายใต้การค้ำหรือไม่ อันมีลักษณะเป็นการร้องขจัดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งมีปัญหาในทางปฏิบัติเนื่องจากทั้งศาลภาษีอากรและศาลปกครองอาจปฏิเสธไม่รับพิจารณาคดีดังกล่าว กรณีนี้มีผู้ให้ความเห็นว่าควรอุดช่องว่างดังกล่าวโดยการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้เนื่องจากมีลักษณะเป็นการร้องขจัดทรัพย์สิน¹⁴⁹

2.3.2.2 การคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากรของผู้เสียภาษีอากร

ก. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเชิงป้องกัน

1) หลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงาน ได้แก่ เจ้าพนักงานประเมิน เจ้าพนักงานรับแบบ พนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ นายตรวจอากรแสตมป์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจตามบทบัญญัติ และการปฏิบัติราชการต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แต่มีเพียงบทบัญญัติเกี่ยวกับคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีกรเท่านั้นที่มีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามหลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่ ปรากฏตามความมาตรา 13 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “กรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ซึ่งมีส่วนได้เสียในเรื่องใดที่ต้องวินิจฉัยตามมาตรา 13 สัตต (3) จะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้” กล่าวคือหากเรื่องที่พิจารณาโดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร เป็นการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นแล้ว หากมีกรรมการคนหนึ่งคนใดมีส่วนได้เสียในเรื่องวินิจฉัยแล้ว จะต้องถูกตัดออกจากกระบวนการวินิจฉัยดังกล่าว แต่ทั้งนี้อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีกรซึ่งได้แก่

¹⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 112.

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

จึงเห็นได้ว่าอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรไม่สามารถออกนิติกรรมทางปกครองได้ เนื่องจากการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรไม่อาจก่อ เปลี่ยนแปลง สงวน ระวังหรือกระทบต่อสถานะภาพของผู้เสียภาษีอากร จึงแตกต่างกับการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการออกคำสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีตามที่ประเมินหรือตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัย แต่ในส่วนของเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมิได้มีบทบาทหน้าที่รับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับพิจารณาเรื่องโดยไม่มีส่วนได้เสีย ดังนั้น หากมีกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจประเมินภาษีของผู้มีเงินได้ซึ่งมีความสัมพันธ์ทางสถานะหรือตามกฎหมาย เช่น การเป็นคู่สัญญา เจ้าหนี้ ลูกหนี้ ผู้ถือหุ้น เป็นต้น เจ้าพนักงานประเมินจะถอนตัวออกจากกระบวนการประเมินนั้นหรืออาจถูกคัดค้านจากผู้ถูกประเมินได้หรือไม่

กรณีดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินผู้มีส่วนได้เสียทำการประเมินผู้เสียภาษีแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ เมื่อมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ผู้เขียนเห็นว่า ผู้เสียภาษีสามารถคัดค้านการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินที่มีส่วนได้เสีย ซึ่งอาจเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีสงสัยในความเป็นกลางของเจ้าพนักงานประเมินที่อาจประเมินโดยให้รับภาระภาษีที่หนักกว่าความเป็นจริง

ความไม่มีส่วนได้เสียของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกัน หาได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคัดค้านกรรมการซึ่งมีส่วนได้เสียกับเรื่องอุทธรณ์ที่พิจารณา กรณีดังกล่าวศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาฎีกาที่ 134/2524 วินิจฉัยว่า ผู้ประเมินสามารถเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในภาษีรายที่ตนประเมินได้ โดยให้เหตุผลว่าเนื่องจากไม่มีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่อนุโลมให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการคัดค้าน

ผู้พิพากษาตามมาตรา 11 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้¹⁵⁰ แต่ทั้งนี้ เนื่องด้วย ปัจจุบันการมีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง ได้มีบทบัญญัติห้ามมิให้เป็นผู้พิจารณาและมีกระบวนการคัดค้านของคู่กรณีตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

2) หลักการโต้แย้งคัดค้านและการรับฟัง

การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นกระบวนการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น จึงต้องเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายโต้แย้งคัดค้านหรือรับฟังผู้เสียหาย เพื่อให้รับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประเมิน และแสดงพยานหลักฐาน แต่เท่าที่ปรากฏมีบทบัญญัติรับรองสิทธิดังกล่าวไม่ชัดเจน เนื่องจากเป็นกรณีกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกในชั้นของการประเมินตามมาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และมาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลทำให้ในชั้นตอนนี้ ผู้เสียหายสามารถรับทราบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการประเมินและนำพยานหลักฐานมาแสดงได้

มาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และมาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากรใช้ถ้อยคำในทำนองว่า ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยาน นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ และนอกจากนี้ในชั้นอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 32 ยังได้กำหนดไว้ในทำนองเดียวกัน ยังผลให้ผู้เสียหายรับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประเมิน และแสดงพยานหลักฐานเพื่อโต้แย้งได้ ในขณะเดียวกันเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องรับฟังพยานหลักฐานดังกล่าวด้วย มิฉะนั้นจะเป็นการดำเนินการโดยไม่รับฟังผู้เสียหายซึ่งถูกกระทบสิทธิ อนึ่ง ปัญหาเกี่ยวกับการไม่แจ้งข้อเท็จจริงให้ผู้เสียหายทราบว่าตนถูกตรวจสอบตามบทบัญญัติมาตราใด และไม่แจ้งให้นำพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นการประเมินของปีภาษีที่ถูกตรวจสอบแล้วทำการประเมิน กรณีถือว่าเป็นการประเมินโดยมิชอบ

ทั้งนี้ศาลฎีกา โดยคำพิพากษาฎีกาที่ 4172/2533 เคยวินิจฉัยคดีตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏว่า เจ้าพนักงานประเมินในฐานะพยานรับว่ามีได้แจ้งให้โจทก์ทราบว่าเป็นการตรวจสอบตาม มาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร และเห็นว่าแม้เจ้าพนักงานประเมินจะเรียกโจทก์มาไต่สวนและ

¹⁵⁰ ลดาวัลย์ แซ่มช้อย, “สิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,”

ให้อ้อยคำหลายครั้ง แต่เป็นการเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ได้มาในระหว่างปี พ.ศ.2514 ถึง พ.ศ.2518 ทั้งสิ้น เนื่องจากตามหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนระบุให้โจทก์นำหลักฐานต่างๆ ตั้งแต่ปี พ.ศ.2515 ถึง พ.ศ.2518 มาแสดงเท่านั้น จึงเห็นได้ว่า การที่โจทก์มิได้ให้การในรายละเอียดถึงทรัพย์สินที่มีอยู่ในปี พ.ศ.2513 หรือก่อนหน้านั้นขึ้นไป ทั้งมิได้ขวนขวายหาหลักฐานเกี่ยวกับทรัพย์สินของโจทก์ที่มีอยู่ก่อนปี พ.ศ.2514 มาแสดง เป็นเพราะโจทก์ไม่ทราบว่าเจ้าพนักงานจะประเมินได้กำหนดเงินได้สุทธิตามมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การที่โจทก์ไม่มีโอกาสชี้แจงและแสดงพยานหลักฐานของโจทก์เกี่ยวกับมูลค่าของทรัพย์สินในปี พ.ศ. 2513 ต่อมาเจ้าพนักงานประเมิน ในขณะที่ถูกตรวจสอบไต่สวนและถูกประเมินยอมทำให้การหามูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นของโจทก์ในปี พ.ศ. 2514 ถึง พ.ศ. 2518 ของเจ้าพนักงานประเมินคลาดเคลื่อนไปไม่ตรงกับความจริง และทำให้เงินได้สุทธิที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดขึ้น โดยคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวผิดพลาดไปด้วยโดยมิใช่ความผิดของโจทก์ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย การที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสามนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล

จากคำพิพากษาฎีกาข้างต้น เห็นได้ว่าศาลฎีกายอมรับว่าผู้เสียหายต้องมีสิทธิในการโต้แย้งคัดค้าน และได้รับการรับฟัง ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้แจ้งให้ทราบว่าตรวจสอบตามมาตราใด เป็นการปิดโอกาสให้ผู้ถูกประเมินไม่สามารถโต้แย้งคัดค้านการประเมินและแสดงพยานหลักฐานในการต่อสู้คดีได้

3) หลักการให้เหตุผล

ประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามหลักการให้เหตุผลไว้โดยตรง เห็นได้จากในชั้นการประเมินหรือการออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน และชั้นแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีกฎหมายบัญญัติว่าจะต้องมีการให้เหตุผลประกอบ

นอกจากนี้ ในชั้นออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และมาตรา 91/21 บทบัญญัติมิได้มีการกำหนดให้ต้องแจ้งเหตุผลในการออกหมายเรียก แต่ให้อำนาจดุลพินิจเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกโดยอาศัยเหตุอันควรเชื่อเท่านั้น กรณีเคยมี คำพิพากษาฎีกาที่134/2524 วินิจฉัยว่า หมายเรียกไต่สวนกับให้ส่งเอกสารตามประมวลรัษฎากร มาตรา19 ไม่ต้องแสดงเหตุอันควรเชื่อว่าแบบรายการที่ยื่น ไม่ถูกต้องอีกทั้งในชั้นแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ก็เช่นกัน ไม่มีบทบัญญัติ

ในประมวลรัษฎากรบัญญัติให้มีการแสดงเหตุผล แต่มีแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรวางแนวทางไว้ในบันทึกที่ กค 0729/ว.9062 ลงวันที่ 30 กันยายน 2547 เรื่อง ทางปฏิบัติเกี่ยวกับหนังสือแจ้งการประเมินตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพื่อป้องกันความเสียหายจากการที่คำสั่งทางปกครองไม่แสดงเหตุผลตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งศาลฎีกาเคยพิพากษาว่าหลักว่าหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ไม่แสดงเหตุผลย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงไม่อาจบังคับแก่ผู้เสียภาษีได้และต้องเพิกถอน¹⁵¹

4) หลักการขอตรวจเอกสาร

ปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการให้บริการเพื่อขอตรวจข้อมูลข่าวสารของราชการตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ตามแบบขอใช้บริการข้อมูลข่าวสารของราชการกรมสรรพากร แต่ตามแบบดังกล่าวมีการให้บริการข้อมูลข่าวสารตามมาตรา 9 และ 11 ซึ่งเป็นข้อมูลข่าวสารที่ตีพิมพ์เผยแพร่และข้อมูลข่าวสารที่ต้องจัดให้มีไว้ให้ประชาชนได้เข้าถึงเท่านั้น แต่ไม่มีการให้บริการข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความครอบครองของส่วนราชการตามมาตรา 25 ได้แต่อย่างใด

5) หลักการปรีกษาหารือ

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรองไว้อย่างกว้างขวาง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ระเบียบกระทรวง ระเบียบกรม รวมทั้งประกาศและคำสั่งต่างๆ โดยมีกระบวนการกลั่นกรอง เช่น การออกระเบียบหรือประกาศของอธิบดีตามอนุวัติรัฐมนตรี เป็นต้น แต่บุคคลที่พิจารณาการกลั่นกรองก็เป็นบุคคลในองค์กรที่ออกกฎระเบียบนั้น ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าไม่ปรากฏว่ามีการเปิดโอกาสให้เอกชนผู้มีส่วนได้เสียเข้ามามีส่วนรวมในการออกกฎ ระเบียบต่างๆ ทั้งที่ผลการบังคับใช้ส่งกระทบต่อสิทธิของเอกชนโดยตรง

ข. การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเชิงแก้ไข

1) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมิน

สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินเป็นการประกันสิทธิผู้เสียภาษีประการหนึ่งเพื่อความคุ้มครองและทบทวนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน โดยมีคณะกรรมการประเมินมีอำนาจใน

¹⁵¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546 ,4389/2547 ,7730/2548

การแก้ไขเปลี่ยนแปลงการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินได้อันหนึ่ง การใช้สิทธิอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ รวมทั้งกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดตามที่ได้กล่าวแล้วในหัวข้อที่ 2.2.2.2 ดังนั้น ในหัวข้อการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินจะได้กล่าวถึงแนวความคิดการคุ้มครองสิทธิโดยคณะกรรมการอุทธรณ์และการใช้อำนาจของคณะกรรมการอุทธรณ์ในบริบทของการแก้ไขการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

1.1) แนวความคิดการคุ้มครองสิทธิโดยคณะกรรมการอุทธรณ์

การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินถือเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่งซึ่งนำไปสู่การแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้ถูกประเมินมาทำการเสียภาษีตามที่ประเมิน ถือเป็นการออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น หากมีใช้อำนาจการประเมินโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือได้ทำการประเมินไปผิดแบบพิธีย้อมทำให้การประเมินนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการกระทบหรือโต้แย้งสิทธิของผู้ต้องเสียภาษีอากร จึงต้องมีการคุ้มครองสิทธิภายหลังที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการออกคำสั่งทางปกครองไปแล้ว โดยการให้องค์กรของเจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจทางปกครองได้ดำเนินการเยียวยาแก้ไขในชั้นหนึ่งก่อนที่จะมาสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทสุดท้าย คือ องค์กรฝ่ายตุลาการ โดยการแก้ไขเยียวยาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องอยู่บนหลักการดำเนินวิธีพิจารณาทางปกครองเช่นเดียวกัน คือ ต้องเป็นไปตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและรับฟังคู่กรณีทั้งสองฝ่าย หลักการไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่ และหลักการให้เหตุผล นอกจากนี้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะดำเนินการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องคำนึงถึงสิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญ หลักความเสมอภาค และหลักแห่งความได้สัดส่วน หลักความเหมาะสม หลักแห่งความจำเป็น¹⁵² อันเป็นหลักประกันสิทธิของประชาชนและเป็นหลักปฏิบัติระหว่างผู้ใช้อำนาจและผู้อยู่ภายใต้อำนาจ

1.2) ผู้ทรงสิทธิในการอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ในกรณีใดบ้าง และกรณีใดที่ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์บ้างตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 2.2.2.2 แต่ในบริบทของการคุ้มครอง

¹⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 73.

สิทธิจำต้องพิจารณาองค์ประกอบของผู้ที่จะใช้สิทธิในการอุทธรณ์ ซึ่งต้องประกอบไปด้วย องค์ประกอบ ดังนี้¹⁵³

1.2.1) ต้องเป็นผู้ที่ถูกประเมินเรียกเก็บภาษี คือ ผู้มีหน้าที่ตามประมวล รัษฎากรในอันที่จะต้องเสียภาษี เนื่องถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน กรณีจึงอาจเข้าใจได้ว่า เฉพาะภาษีอากรประเมินซึ่งได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและ ภาษีธุรกิจเฉพาะเท่านั้นที่สามารถอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งได้ แต่แท้จริงแล้วอากรแสตมป์แม้ไม่ได้เป็น ภาษีอากรประเมินแต่ก็สามารถโต้แย้งคัดค้านกรณีถูกเรียกเก็บอากรและเงินเพิ่มได้¹⁵⁴ โดยให้นำ บัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดย อนุโลม¹⁵⁵

1.2.2) ต้องมีการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือ เมื่อเจ้า พนักงานประเมินได้ทำการประเมินและได้ทำการแจ้งการประเมินตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว หาก กรณีการประเมินนั้นมิได้มีบทบัญญัติห้ามมิให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์โต้แย้งการประเมิน เช่น กรณีตาม มาตรา 21 มาตรา 25 มาตรา 88/5 ซึ่งเป็นกรณีผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ โดยการ ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก เป็นต้น ผู้เสียภาษีก็สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้

1.3) อำนาจหน้าที่คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์

แนวคิดในการจัดให้มีองค์กรวินิจฉัยอุทธรณ์ เนื่องจากการควบคุมการใช้อำนาจ ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง แต่ในขณะเดียวกันในทางปฏิบัติ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์เป็นไปในทางรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยอำนาจประการแรก คือ อำนาจ ในการออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานเพื่อทำการไต่สวน และนำพยานหลักฐานมาแสดงแก่ คณะกรรมการ โดยให้กำหนดเวลา 15 วันตามมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร และอีกประการคือ อำนาจเกี่ยวกับคำวินิจฉัยเพื่อทบทวนการประเมินซึ่งแยกพิจารณาเป็นกรณีต่างๆ ได้ดังนี้

1.3.1) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเพิกถอนหรือแก้ไขการ ประเมินได้

¹⁵³ สมศักดิ์ ฎารานนท์, “อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร”, หน้า 250.

¹⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 113 และ 114

¹⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 115

หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์แล้ว มีอำนาจพิจารณาแก้ไขการประเมิน กรณีที่การประเมินเป็นไปโดยไม่ถูกต้องทั้งหมดสามารถมีคำวินิจฉัยให้ ปลดภาษี กรณีเช่น เงินมัดจำที่ยังไม่เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะต้องเสียภาษี การค้า พิจารณาปลดภาษีการค้าได้¹⁵⁶ ในกรณีนี้ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน แต่หากเห็นว่าการประเมินบางส่วนถูกต้อง และบางส่วนไม่ถูกต้อง จึงปรับปรุงจำนวนภาษีให้ถูกต้องโดยการลดภาษี กรณีเช่นการปรับปรุงการคำนวณกำไรสุทธิให้ใหม่เป็นผลให้ผลขาดทุนสุทธิและกำหนดสุทธิเปลี่ยนแปลงไปเพื่อลดภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁵⁷ กรณีผู้อุทธรณ์เข้าใจผิดในข้อกำหนดว่าค่ามัดจำการใช้บริการไม่เข้าลักษณะเป็นเงินที่ได้รับจากการใช้บริการสามารถวินิจฉัยให้ลดภาษีได้¹⁵⁸ เป็นต้น

1.3.2) การวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

กรณีดังกล่าวมีความเห็นแตกต่างออกเป็น 2 ความเห็น คือ ฝ่ายหนึ่งเห็นว่าการประเมินโดยไม่ถูกต้องทำให้รัฐต้องเสียหาย คณะกรรมการประเมินสามารถตรวจสอบและแก้ไขการประเมินให้ผู้ถูกต้องได้¹⁵⁹ ส่วนความเห็นฝ่ายที่สองเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิใช่เจ้าพนักงานประเมินจึงต้องพิจารณาอุทธรณ์ตามที่ประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินและผู้อุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านเท่านั้น ซึ่งปัจจุบันแนวคำพิพากษาศาลฎีกาวางหลักไปตามความเห็นฝ่ายที่สองมากกว่า โดยเห็นว่ารายการที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ทำการประเมินไว้และผู้อุทธรณ์ก็มิได้อุทธรณ์ในประเด็นนี้ แต่คณะกรรมการวินิจฉัยได้วินิจฉัยในประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้สั่งไว้เป็นการข้ามขั้นตอนมาตรา 19 และ 20 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁶⁰ เป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีได้ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานเพื่อโต้แย้งคัดค้าน¹⁶¹ แต่ทั้งนี้ หากเป็นกรณีการคิดภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย มิใช่เป็นการวินิจฉัยเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจให้กระทำได้¹⁶²

¹⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1195/2539

¹⁵⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5649/2536

¹⁵⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1342/2541

¹⁵⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3530/2524 และ 4475/2529

¹⁶⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1710/2538 และ 2851/2540

¹⁶¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 973-974/2506

¹⁶² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543

2) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายในเชิงแก้ไขในชั้นศาล

การควบคุมการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในชั้นสุดท้าย คือ การควบคุมโดยองค์การตุลาการ ซึ่งในประมวลรัษฎากรได้รับรองสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลเช่นมาตรา 30 (2) แต่ศาลในบริบทของประมวลรัษฎากรนี้หมายความว่าศาลยุติธรรมมิใช่ศาลปกครอง ศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร ได้แก่ ศาลภาษีอากรกลางและศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ภายใต้หลักการดำเนินการของศาลภาษีอากร คือ ต้องมีความรวดเร็วและถูกต้องเป็นธรรม ดังจะเห็นได้จากการกำหนดให้ศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลชำนาญพิเศษ มีผู้พิพากษาที่ต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านคดีภาษีอากร อีกทั้งยังมีวิธีพิจารณาพิเศษที่แตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปและยังให้อำนาจในการออกข้อบังคับขึ้นใช้เพื่อความคล่องตัวในการพิจารณาอีกด้วย นอกจากนี้ในการดำเนินการกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากรยังได้นำระบบวิธีพิจารณาคดีแบบต่อเนื่องมาใช้อย่างเต็มรูปแบบโดยการกำหนดวันชี้สองสถานโดยคำนวณเมื่อโจทก์จำเลยได้ยื่นฟ้องและยื่นให้การแล้ว เพื่อกำหนดประเด็นในการพิจารณาแล้วจึงทำการสืบพยานและนัดฟังคำพิพากษา ตลอดขั้นตอนการพิจารณาใช้เวลาประมาณ 6 เดือน ทั้งนี้เพราะความรวดเร็วในการพิจารณาเป็นการประกันสิทธิของผู้เสียหายประการหนึ่ง

2.1) การใช้สิทธิทางศาลของผู้เสียหายอากรนั้นจะต้องมีอำนาจฟ้องและได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายได้กำหนดก่อนฟ้องคดีแล้ว

2.1.1) ผู้ใช้สิทธิทางศาลต้องมีอำนาจฟ้อง

กล่าวคือ อำนาจฟ้องคดีเกิดจากการโต้แย้งสิทธิ¹⁶³ เช่นกรณียังไม่มีการประเมินยังไม่สามารถนำคดีมาฟ้องศาลได้เพราะยังไม่มีการโต้แย้งสิทธิ¹⁶⁴ การประเมินภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนมิได้เป็นการโต้แย้งสิทธิของหุ้นส่วนผู้จัดการ¹⁶⁵ แต่ทั้งนี้ แม้ว่าจะมีคำวินิจฉัยขอรับคดีซึ่งกฎหมายให้ถือว่าเป็นที่สุด กรณีถือว่าคำวินิจฉัยนั้นโต้แย้งสิทธิได้¹⁶⁶ นอกจากนี้จะต้องเป็นบุคคลที่

¹⁶³ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

¹⁶⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 355/2492 และ 946/2505

¹⁶⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 1767/2520

¹⁶⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 809/2540

เป็นคู่ความ¹⁶⁷ ซึ่งคู่ความตามกฎหมาย เช่น กรณีเป็นผู้แทนนิติบุคคลย่อมมีอำนาจฟ้องแทนนิติบุคคล ดังนั้น หากไม่ปรากฏว่านิติบุคคลนั้นได้มอบอำนาจให้ฟ้องคดีจึงไม่มีอำนาจฟ้อง¹⁶⁸ หรือในกรณีคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรถือว่ามิใช่นิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นเมื่อไม่ปรากฏในคำฟ้องว่าฟ้องในฐานะบุคคลธรรมดา กรณีจึงไม่อาจเป็นคู่ความได้¹⁶⁹

2.1.2) ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายได้กำหนดก่อนฟ้องคดีแล้ว

เมื่อกฎหมายกำหนดให้ผู้สิทธิทางศาลได้โดยมีเงื่อนไขการฟ้องคดีว่าจะต้องดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดก่อนจึงจะนำคดีมาฟ้องศาลภายใต้ซึ่งคดี 2 ประเภทที่ต้องดำเนินการตามเงื่อนไขก่อนฟ้อง ได้แก่ คดีอุทธรณ์การวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะต้องอุทธรณ์คัดค้านการประเมินและมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน อีกกรณีคือคดีขอคือภาษีที่ชำระไว้เกินจะต้องมีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามที่กฎหมายกำหนดก่อน

2.2) อำนาจวินิจฉัยของศาลภาษีอากร

ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ศาลภาษีอากรในฐานะองค์กรตุลาการทำหน้าที่แก้ไขทบทวนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ดังนี้

2.2.1) ศาลมีอำนาจพิจารณาเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อมีการใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและมีคำสั่งทางปกครอง โดยการแจ้งการประเมิน ดังนั้น หากมีการออกคำสั่งทางปกครองคือการประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ศาลสามารถคุ้มครองสิทธิในเชิงแก้ไขหรือยกเลิกการประเมินได้ โดยพิจารณาเงื่อนไขของกระบวนการใช้อำนาจประเมินหมายความว่าไปถึงแบบพิธีและวัตถุประสงค์ของการใช้อำนาจ นอกจากนี้ การใช้อำนาจพิพากษาเพิกถอนการประเมินนั้นมิได้เกี่ยวกับการแพ้ชนะคดีของคู่ความแต่อย่างใด เนื่องจาก หากศาลเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นกรณีที่ไม่มีความชอบ การประเมินจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลสามารถพิจารณาเพิกถอนการประเมินได้

¹⁶⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1 (11)

¹⁶⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 2522/2530

¹⁶⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 2082/2543

แม้ว่าผู้ถูกประเมินซึ่งเป็นจำเลยจะแพ้คดีเนื่องจากขาดนัดยื่นคำให้การและขาดนัดพิจารณา¹⁷⁰ นอกจากนี้ กรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นไปโดยไม่ถูกต้อง ศาลมีอำนาจแก้ไขการประเมินได้ แม้ว่ากรณีเป็นการที่ผู้ถูกประเมินมิได้อุทธรณ์โต้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่เมื่อถูกฟ้องเป็นจำเลยศาลฟังข้อเท็จจริงแล้วเห็นว่าไม่เป็นไปตามที่ประเมิน ศาลจึงพิพากษาแก้ไขได้¹⁷¹

2.2.2) ศาลมีอำนาจพิจารณาให้งดหรือลดเบี้ยปรับ

แม้ว่าการลดหรืองดเบี้ยปรับจะเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน¹⁷² และบุคคลผู้มีอำนาจ¹⁷³ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานจะลดเบี้ยปรับเพียงบางส่วนเท่านั้น แต่ศาลสามารถลดหรืองดเบี้ยปรับได้ทั้งหมดโดยคำนึงถึงเจตนาว่าเป็นไปเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ เนื่องจากระเบียบการปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินนั้นไม่ผูกพันศาล¹⁷⁴ หากศาลเห็นว่าเป็นการเข้าใจผิดโดยสุจริตและการพลาดพลั้งไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยง กรณีจึงสมควรที่จะงดเบี้ยปรับให้¹⁷⁵ แต่กรณีเงินเพิ่มนั้น โดยหลักการ คือ ดอกผลของหนีภาษีอากรนั้นเป็นเงินที่กฎหมายกำหนดแน่นอน ศาลจึงไม่อาจงดหรือลดได้¹⁷⁶

¹⁷⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 1808/2542

¹⁷¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 7939/2542

¹⁷² คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁷³ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 121/2545 เรื่อง มอบหมายให้สั่งและดำเนินการเกี่ยวกับการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

¹⁷⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 3839/2531

¹⁷⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 1464/2542

¹⁷⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 115/2536

2.2.3) ศาลมีอำนาจพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของกฎ

เนื่องจากประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการออกกฎหมายของฝ่ายบริหาร กรณีถือเป็นกฎซึ่งบังคับใช้โดยทั่วไป การพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายและการมีคำพิพากษาเพิกถอนกฎเป็นอำนาจของศาลปกครอง ทั้งนี้แม้คดีภาษีอากรแม้จะอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม แต่ศาลยุติธรรมสามารถวินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายของกฎได้เท่านั้น กล่าวคือ เมื่อมีคดีพิพาทและการที่ศาลจะวินิจฉัยได้ ศาลจะต้องตีความกฎหรือกฎหมายลำดับรองที่บังคับใช้แก่คู่ความในคดีก่อน หากศาลเห็นว่ากฎหรือกฎหมายลำดับรองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลก็จะพิจารณาโดยไม่บังคับใช้กฎหมายนั้นแก่คู่กรณี ดังนั้นผลของความไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงผูกพันเฉพาะคู่ความในคดี¹⁷⁷ ทั้งนี้ เนื่องจากในระบบศาลคู่มีปัญหาที่ว่าประเด็นวินิจฉัยที่เป็นประเด็นรองในคดีอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลอื่น การก้าวล่วงไปพิจารณาระหว่างศาลเป็นการก้าวก่ายอำนาจไม่สามารถกระทำได้ แต่หากจะต้องให้คู่ความนำคดีไปฟ้องอีกศาลหนึ่งก่อนเพื่อให้มีคำสั่งคำพิพากษาก่อนจะเกิดความไม่สะดวกแก่คู่ความและทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินกระบวนการพิจารณา เว้นแต่

กฎหมายบัญญัติให้รอฟังคำพิพากษาของอีกศาลก่อน ดังนั้น ในคดีภาษีอากรจึงมีการนำหลัก L'exception d'illégalité¹⁷⁸ มาบังคับใช้เพื่อวินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายของกฎซึ่งเป็นประเด็นรองในคดีได้ แต่ไม่มีอำนาจเพิกถอนกฎที่ไม่ชอบดังกล่าว

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁷⁷ สมศักดิ์ ภูราณูท, “อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร,” หน้า 248.

¹⁷⁸ วุฒวรรช ดีประชา, “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,”

บทที่ 3

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามกฎหมายต่างประเทศ

3.1 หลักการคุ้มครองสิทธิ

การศึกษามาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามบทนี้จะได้ศึกษาถึงทฤษฎีการป้องกันสิทธิของประเทศในกลุ่มคอนมอน ลอว์ (Common Law) และประเทศในกลุ่ม ซีวิต ลอว์ (Civil Law) โดยนำทฤษฎีของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นตัวอย่างของกลุ่มประเทศคอนมอน ลอว์ และทฤษฎีของประเทศฝรั่งเศสเป็นตัวอย่างของกลุ่มประเทศซีวิต ลอว์ เพื่อศึกษาเปรียบเทียบกัน

3.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

มาตรการคุ้มครองสิทธิของสหรัฐอเมริกามีหลักการที่สำคัญคือ Due process of law ซึ่งมีการแปลเป็นภาษาไทยและนิยมใช้ในทางวิชาการว่า “สุภนิติกระบวนการ” หรือ “สุภนิติกระบวนการ” หลักดังกล่าวปรากฏอยู่ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิของประชาชน ตั้งแต่รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา กฎหมายที่เกี่ยวข้องวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง รวมทั้งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาในส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายก็ปรากฏหลักดังกล่าว นอกนี้ยังมีหลักที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายอื่น เช่น การขอตรวจเอกสาร เป็นต้น

3.1.1.1 การคุ้มครองสิทธิตามหลัก Due process of law

Due process of law เป็นหลักกฎหมายคอนมอน ลอว์ ครั้งแรกปรากฏในกฎบัตรแมกนา การ์ตา (Magna Carta)^{*} มาตรา 93 ซึ่งได้แก้ไขบทบัญญัติเดิมว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องปฏิบัติตามวิธีพิจารณาที่ถูกต้องและยุติธรรมในการพิจารณาและวินิจฉัยที่มีผลกระทบต่อประชาชน แม้ว่าตามรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาก็ไม่ได้ให้ความหมายของหลัก Due process of law แต่มีการให้ความหมายไว้ในคำพิพากษาศาลบั้งแม้จะไม่มีข้อความชัดเจนเท่าที่ควร เช่น คดี Snyder v. Commonwealth of Massachusetts วางหลักว่า Due process คือ กระบวนการที่มีมาตรฐานในระดับ

^{*} มีบทบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานยุติธรรม เพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของประชาชนจากการใช้อำนาจปกครองของกษัตริย์และข้าราชการบริพาล สิทธิที่ได้รับการคุ้มครองที่สำคัญประการหนึ่งคือการจัดเก็บภาษีต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนปวงชน

ความยุติธรรมขั้นพื้นฐาน¹ และมีผู้ให้ความหมายเพิ่มเติมว่า วิธีพิจารณาทางปกครองนั้น อย่างน้อยต้องมีมาตรฐานในระดับความยุติธรรมที่ต่ำที่สุด โดยทั่วไป คือ การจัดให้มีสิทธิในการรับการบอกกล่าวและรับฟังก่อนที่จะมีการพิจารณาออกคำสั่ง² นอกจากนี้ยังมีผู้ให้ความหมายอีกว่า คือ ความเสมอภาคทางกฎหมาย และขั้นตอนการกระทำต้องเป็นไปตามที่กฎหมายและกระบวนการยุติธรรม โดยมีการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารโดยอำนาจตุลาการ³ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าหลัก Due process of law คือ หลักความยุติธรรมขั้นพื้นฐานที่ประกันสิทธิของประชาชนภายใต้ความเสมอภาคทางกฎหมาย โดยกระบวนการควบคุมการกระทำของฝ่ายบริหาร

หลัก Due process of law เป็นหลักที่มีวิวัฒนาการมาจากการคุ้มครองสิทธิตามหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ ที่มีอิทธิพลอย่างมากในระบบกฎหมายคอมมอน ลอว์ แต่เดิมมีการเรียกร้องให้ใช้ในกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลเท่านั้น ต่อมาจึงได้มีการนำไปใช้บังคับกับองค์กรอื่น⁴ รวมถึงในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง

หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติประกอบด้วยหลักการคุ้มครองสิทธิ 2 ประการ ได้แก่ หลักการรับฟังคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่าย (Audit Alteram Partem) หรือการรับฟัง (Hearing) และหลักการไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณา หรือหลักไม่มีผู้ใดเป็นผู้พิพากษาในคดีตนเองได้ (Nemo Debet Esse Judex in Propria Causa)⁵ แต่หลัก Due process of law ได้ขยายหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติไปถึงการจัดให้มีการแสดงเหตุผลในนิติกรรมทางปกครอง ดังนั้นจึงสามารถจำแนกหลักการคุ้มครองสิทธิตามหลัก Due process of law ออกเป็น 3 ประการ ดังนี้

¹ Kenneth F.Warren, Administrative law in the political (System Upper Saddle River, N.J. : Prentice Hall, 1997), p.229.

² Ernest Gellhorn and Barry B.Boyer, Administrative law and process (St. Paul, Minn., : West , 1987), p.139.

³ จรัญ โฆษณานันท์, นิติปรัชญา, นิติปรัชญา, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง , 2533) หน้า 33

⁴ ประสิทธิ์ อัจฉริยสกุลชัย, “การประกันสิทธิตามข้อเรียกร้องของหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติในกฎหมายปกครองไทย,” หน้า 12-13.

⁵ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศ,” หน้า 110.

1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย

หลักการไม่มีส่วนได้เสียมีรากฐานจากแนวความคิดที่ว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีความเป็นกลางปราศจากอคติ (Impartiality) เนื่องจากการที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งมีส่วนได้เสียกับเรื่องที่จะพิจารณาจะทำให้การพิจารณาเป็นไปโดยมีอคติ ทำให้พิจารณาไปในทางให้คุณหรือให้โทษ ดังนั้น การควบคุมการกระทำของฝ่ายบริหารจึงนำหลักการไม่มีส่วนได้เสียมาใช้ ในสหรัฐอเมริกามีความเคร่งครัดในการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองว่าเป็นไปโดยมีส่วนได้เสียหรือ หากเป็นไปโดยมีส่วนได้เสีย ผู้พิจารณาจะต้องถอนตัวจากกระบวนการพิจารณาและเป็นสิทธิในการคัดค้านตัวผู้พิจารณาได้ และหากกรณีที่มีการกระทำทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่ที่มีส่วนได้เสียไปแล้ว เช่น มีการออกคำสั่งทางปกครอง คำสั่งทางปกครองนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย องค์กรวินิจิจฉัยอุทธรณ์ หรือศาลสามารถเพิกถอนคำสั่งได้ ในประเทศสหรัฐอเมริกามีกฎหมายว่าวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้แก่ The Administrative Procedure Act 1946 ซึ่งจัดให้มีการคุ้มครองสิทธิตามหลักการไม่มีส่วนได้เสีย โดยนำเกณฑ์พิจารณาคือผลประโยชน์ทางการเงินไม่ว่าจะทางตรง หรือทางอ้อม และความสัมพันธ์กับคู่กรณี นอกจากนี้ หากมีกรณีที่ผู้พิจารณามีจิตใจโน้มเอียงในการตัดสินใจเนื่องจากการต่อต้านเกลียดชังบุคคลในคดีกรณีถือว่ามีอคติในการพิจารณา รวมทั้งกรณีที่มีผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาเรื่องนั้นมาก่อนแล้ว ก็ถือว่ามีอคติเช่นกัน

ทั้งนี้หลักการไม่มีส่วนได้เสียก็มีข้อยกเว้นเช่นกัน คือ กรณีที่จำเป็นเนื่องจากมีเจ้าหน้าที่อื่นพิจารณาได้ และการคุ้มครองประโยชน์มหาชน⁶

2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง

การรับฟังข้อเท็จจริง (Hearing) คือ การเปิดโอกาสให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้รับผลกระทบจากการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง สามารถเสนอข้อเท็จจริงรวมทั้งพยานหลักฐานเพื่อเป็นการโต้แย้งคัดค้านได้ มีหลักสำคัญ ดังนี้⁷

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 177.

⁷ Ernest Gellhorn and Barry B.Boyer, Administrative law and process, pp.158-

2.1) ต้องได้รับการบอกกล่าวล่วงหน้าอย่างเพียงพอ (Adequate Notice) และแสดงข้อเท็จจริงและประเด็นที่จะได้ทำการไต่สวน

2.2) การได้รับการรับฟังโดยเป็นกลางปราศจากอคติของผู้พิพากษากฎหมายปกครอง (Administrative law judge) ซึ่งเป็นผู้ดำเนินกระบวนการพิจารณาและทำความเข้าใจเบื้องต้นตามหลักฐานที่ได้บันทึกไว้

2.3) การให้ถ้อยคำเพื่อแสดงข้อเท็จจริงสามารถแสดงด้วยวาจาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาได้ และมีสิทธิที่จะได้รับคำปรึกษาและสามารถมอบอำนาจให้ตัวแทนมาดำเนินการแทนได้

อนึ่ง หลักการที่นำมาประกอบใช้พิจารณาว่ากรณีที่จะต้องจัดให้มีการรับฟังคู่กรณี ที่อาจถูกระทบสิทธิจากคำสั่งทางปกครองหรือไม่ คือ การถูกระทบสิทธินั้นเป็นการทำให้เสียสิทธิ หรือ การพรากไปซึ่งสิทธิ⁸ หากการถูกระทบสิทธิเนื่องจากการเสียสิทธิที่ได้เปล่าหรือเสียสิทธิที่เป็นประโยชน์พิเศษแล้ว ไม่ถือเป็นการถูกระทบสิทธิที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณาได้แย้งตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงได้ โดยหลักการรับฟังนี้มีข้อยกเว้นไม่ต้องมีการรับฟังข้อเท็จจริงหลายประการ เช่น กรณีอันตรายฉุกเฉิน หากดำเนินการล่าช้าอาจทำให้เกิดอันตราย หรือกรณีฉุกเฉินเร่งด่วนในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ เป็นต้น

3) หลักการให้เหตุผลประกอบ

การให้เหตุผลประกอบในคำสั่งทางปกครองเป็นมาตรการหนึ่งที่ใช้คุ้มครองสิทธิในเชิงป้องกันการถูกระทบจากการออกคำสั่งทางปกครอง ประเทศสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติ⁹ วางหลักว่าคำตัดสินของฝ่ายปกครอง (Decision) เจ้าหน้าที่ผู้ทำการพิจารณา (Decision maker) จะต้องระบุข้อเท็จจริง (Findings) ข้อสรุป (Conclusions) และเหตุผล (Reason) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อความสะดวกในการทบทวนคำสั่งทางปกครองนั้น ไม่ว่าจะอยู่ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์หรือชั้นศาล อีกทั้งเป็นการสะดวกต่อผู้รับคำสั่งทางปกครองที่จะทราบได้ว่าตนเองจะต้องปฏิบัติตามคำสั่ง

⁸ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศ,” หน้า 119.

⁹ The Administrative Procedure Act 1946 section 557 (C)(3)(A)

ทางปกครองนั้นด้วยเหตุใด เป็นการเสริมสร้างความสมัครใจและอาจไม่ได้แย้งคำสั่ง หรือกรณีที่มีการโต้แย้งคำสั่งก็เป็นการสะดวกที่ตนเองจะทราบได้ว่าตนเองถูกกระทบสิทธิโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะเหตุใด นอกจากนี้ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อการควบคุมคุณภาพของการออกคำสั่งด้วย ว่ามิได้เป็นไปโดยอำเภอใจอีกทางหนึ่งเป็นการสร้างระบบในการพิจารณาพยานหลักฐานและเหตุอันสมควรของข้อกฎหมายและนโยบายในการตรวจสอบอย่างระมัดระวังมากขึ้น ศาลสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญต่อการที่ฝ่ายปกครองจะต้องให้เหตุผลในการออกคำสั่งเช่นกัน โดยผู้พิพากษา Cardozo J. กล่าวว่า “เราจะต้องทราบว่าคำตัดสินนั้นหมายถึงอะไร ก่อนที่เรามีหน้าที่จะพูดว่าคำตัดสินนั้นถูกหรือผิด”¹⁰ เนื่องจากเป็นสุนทรียะบรรณที่เรียกร้องให้ฝ่ายปกครองมีการอธิบายให้เหตุผลในการออกคำสั่งซึ่งกระทบสิทธิแก่ประชาชน¹¹

ทั้งนี้หลักการให้เหตุผลประกอบมีข้อยกเว้นกรณีที่เป็นเรื่องความลับ ความปลอดภัย หรือความมั่นคงทางทหาร ทางเศรษฐกิจ การเงินหรือกรณีที่เกี่ยวข้องกับนโยบายต่างประเทศ และกรณีจำเป็นเร่งด่วนอย่างยิ่ง¹²

3.1.1.2 การให้ประชาชนรับรู้และเข้าถึงเอกสาร

เดิมการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารของทางการในประเทศสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติตาม The Administrative Procedure Act 1946 ในหมวดที่ว่าด้วยข้อมูลข่าวสารสาธารณะ (Public Information) ต่อมาเมื่อ ค.ศ.1966 มีการตรากฎหมายเพื่อแก้ไขเพิ่มเติม คือ The Freedom of Information Act 1966 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมอีกหลายครั้ง¹³ มีผลให้มีการรับรองสิทธิในการรับรู้ข้อมูลข่าวสารของทางการมากขึ้น เนื่องการตรากฎหมายดังกล่าวเพื่อเป็นการแก้ไขข้อบกพร่องของบทบัญญัติเดิมเพื่อมิให้ข้อจำกัดเกี่ยวกับฐานะของผู้ขอตรวจดู และเป็นหน้าที่ของหน่วยราชการต่างๆ ที่มีภาระต้องมีการะพิสูจน์และให้เหตุผลในกรณีที่ไม่ยอมเปิดเผยข้อมูล นอกจากนี้ผู้ร้องขอตรวจดูเอกสารสามารถร้องขอต่อศาลให้ส่วนราชการเปิดเผยข้อมูลได้หากส่วนราชการนั้นไม่

¹⁰ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศ,” หน้า 156.

¹¹ Ernest Gellhorn and Barry B.Boyer, *Administrative law and process*, p.176

¹² ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” หน้า 65.

¹³ Kenneth F.Warren, *Administrative law in the political System*, pp.131-132.

เปิดเผยข้อมูลโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย¹⁴ การให้ประชาชนรับรู้และเข้าถึงเอกสารของประชาชนทำให้ในปัจจุบันมีการรับหลักการที่ว่า การเปิดเผยข้อมูลของราชการเป็นหลัก ส่วนการจะปกปิดเป็นไปตามข้อยกเว้นของกฎหมาย โดยทั่วไปแล้วการขอตรวจดูเอกสารของประชาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา มี 3 วิธี ได้แก่ ประการแรก คือ การพิมพ์แพร่หลาย (Publication) โดยกฎหมายไม่ได้มีการตีพิมพ์ย่อมไม่มีผลบังคับใช้กับประชาชน เว้นแต่ประชาชนจะได้รับทราบแล้วตามความเป็นจริง ประการที่สอง คือ การจัดให้ประชาชนได้ตรวจค้นได้เอง (Public Inspection) โดยจัดให้มีสถานที่ดัชนีและการจัดเก็บที่สามารถตรวจค้นและขอสำเนาได้ โดยที่ข้อมูลเหล่านั้นหากหน่วยงานไม่ได้จัดไว้ให้มีการตรวจค้นได้เองมีผลให้ไม่อาจอ้างอิงเป็นบรรทัดฐานต่อประชาชนได้ เว้นแต่ประชาชนจะได้รับรู้ตามความเป็นจริง และประการสุดท้าย คือ การให้ตรวจดูข้อมูลตามคำขอเฉพาะราย (Individual Inspection) คือ กรณีที่ประชาชนต้องทำคำขอเพื่อตรวจดูโดยการเสียค่าธรรมเนียมตามความเหมาะสม¹⁵ แต่ทั้งนี้การให้ประชาชนรับรู้และเข้าถึงเอกสารของประเทศไทยอเมริกาก็ยังคงมีข้อยกเว้นในข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันประเทศ นโยบายต่างประเทศ รวมถึงกฎระเบียบลับ และยังคงคุ้มครองสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคล

3.1.1.3 การปรึกษาหารือ

การออกกฎหมาย กฎ หรือระเบียบของฝ่ายบริหารซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองเป็นเหตุที่ทำให้กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ ดังนั้น จึงมีหลักการคุ้มครองสิทธิประการหนึ่งที่ทำให้สิทธิการมีส่วนร่วมในการออกกฎระเบียบของฝ่ายบริหาร โดยให้ผู้ออกกฎหรือองค์กรผู้ออกกฎ (Rule maker) จะต้องปรึกษาหารือกับผู้มีส่วนได้เสียกับการที่กฎนั้นจะออกมาบังคับใช้ โดย The Administrative Procedure Act 1946 ได้วางหลักการออกกฎระเบียบ (Rule making) ไว้ทั้งที่เป็นรูปแบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ ในขั้นตอนการออกกฎมีการนำหลักการบางส่วน เช่นเดียวกับการพิจารณาออกคำสั่ง (Decision making) มาใช้เช่นกัน เช่น การแจ้งให้ทราบล่วงหน้า การโต้แย้ง เป็นต้น

การออกกฎแบบที่ไม่เป็นทางการ ต้องเริ่มกระบวนการด้วยการแจ้งและพิมพ์เผยแพร่เนื้อหาสาระของกฎที่เสนอหรือคำจำกัดความของหัวข้อที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งอ้างอำนาจตาม

¹⁴ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย,” หน้า 165.

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 164-166.

ความในบทบัญญัติที่ให้อำนาจในการตราด้วย ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการเข้าสู่กระบวนการต่อไป คือการรับฟัง เสนอความเห็นและข้อโต้แย้งของผู้มีส่วนได้เสีย เมื่อเสร็จสิ้นแล้วจึงตราฎีกาออกมา ซึ่งมีความแตกต่างกับการออกกฎที่เป็นทางการ เนื่องจากการออกกฎแบบที่เป็นทางการจะนำเอา ระบบการรับฟังแบบศาลมาใช้ โดยให้โอกาสผู้มีส่วนได้เสียให้การเป็นพยานและตรวจสอบ พยานหลักฐานของฝ่ายผู้ออกกฎด้วย แต่การออกกฎแบบดังกล่าวมีข้อเสียด้านค่าใช้จ่ายและ ระยะเวลาการดำเนินการ จึงเกิดการออกกฎแบบที่ 3 คือแบบผสม โดยลดความเข้มงวดในการรับฟัง แบบศาล แต่ใช้มาตรฐานการดำเนินการพิจารณาโดยใช้ Due process of law มาควบคุมการออกกฎ แทน

3.1.2 ประเทศฝรั่งเศส

ปฏิญญาว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789 ประกอบด้วยบทบัญญัติ มาตรา 1 ของรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศสให้ความสำคัญแก่การรับรองความเสมอภาคกัน ทางกฎหมาย มีหลักสำคัญประการหนึ่ง คือ Droits de la défense หรือ สิทธิในการต่อสู้คดี ซึ่งมีการ รับรองในฐานะหลักทั่วไปในวิธีพิจารณาความของฝรั่งเศส และถูกนำมาใช้ในวิธีพิจารณาทาง ปกครองด้วย ซึ่งหลัก Droits de la défense นี้ประกอบไปด้วยสิทธิในการต่อสู้คดีหลายประการ ได้แก่ ในการโต้แย้งคัดค้าน การขอตรวจสอบเอกสาร เป็นต้น¹⁶ และนอกจากนี้ยังมีหลักการคุ้มครอง สิทธิอีกหลายประการ ดังนี้

3.1.2.1 หลักการไม่มีส่วนได้เสีย

ในประเทศฝรั่งเศส การดำเนินกระบวนการพิจารณาทั้งฝ่ายปกครองและตุลาการให้ ความสำคัญกับหลักการมีส่วนได้เสียอย่างยิ่ง ปรากฏในหลักความปราศจากอคติ หรือ หลักความ เป็นกลาง (L'impartialité) ดังนั้น การพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองใดๆ ของฝ่ายปกครองจะต้อง ไม่เอนเอียงและปราศจากอคติที่อาจเกิดขึ้นหากมีส่วนได้เสียทั้งทางตรงและทางอ้อม แต่ทั้งนี้กรณี ไตจะถือว่ามีส่วนได้เสีย กฎหมายปกครองของฝรั่งเศสมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนอย่างกฎหมาย ปกครองประเทศอื่นๆ ในระบบประมวลกฎหมาย แต่จะเป็นอำนาจดุลพินิจของศาลในการพิจารณา

¹⁶ ปาลีรัฐ ศรีวรรณพฤษ์, ตุลาการศาลปกครองกับการพิจารณาคดีอย่างเป็นธรรม (ตามหลัก équit ) [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา : [http://www.pub-law.net/publaw/view.asp?](http://www.pub-law.net/publaw/view.asp?PublawIDs=923)

ว่ากรณีใดเป็นการพิจารณาไปโดยมีส่วนได้เสียหรือไม่¹⁷ เช่น มติให้คำแนะนำของคณะกรรมการเกี่ยวกับพนักงาน ซึ่งในคณะกรรมการที่ให้คำแนะนำบางคนอาจกระทบกระเทือนจากมติดังกล่าว กรณีถือมีส่วนได้เสีย¹⁸

3.1.2.2 การกระดำเนิกระบวนพิจารณาโต้แย้งคัดค้าน

การโต้แย้งคัดค้านตามหลัก Droits de la défense ทำให้เกิดวิธีพิจารณาแบบโต้แย้งคัดค้าน (Contradictory Procedure) กล่าวคือ เมื่อบุคคลมีสิทธิที่จะต่อสู้ป้องกันสิทธิตนเองจากการกระทำทางปกครองแล้ว วิธีการป้องกันสิทธิประการหนึ่งตามหลัก Droits de la défense คือต้องดำเนินกระบวนพิจารณาทางปกครองแบบโต้แย้งคัดค้านจึงจะเป็นการกระทำทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งนี้ เหตุผลมีที่มาจากกรณีที่มีการพิจารณากำหนดโทษกรณีต่างๆ เช่น โทษทางวินัยของเจ้าหน้าที่ของรัฐ โทษเกี่ยวกับวิชาชีพที่กฎหมายควบคุม เหล่านี้หากฝ่ายปกครองมีคำสั่งเป็นโทษแก่ผู้รับผลกระทบโดยที่ไม่ให้สิทธิโต้แย้งคัดค้านแล้ว ถือว่าไม่เป็นธรรม กระบวนพิจารณาโต้แย้งนี้สามารถสรุปขั้นตอนที่ต้องปฏิบัติต่อผู้มีส่วนได้เสีย ดังนี้¹⁹

- 1) ต้องแจ้งล่วงหน้าถึงเจตนาที่จะลงโทษ
- 2) แจ้งให้ทราบมาตรการและข้อเท็จจริงที่มีผลกระทบสิทธิ
- 3) ให้เวลาพอสมควรที่จะโต้แย้งคัดค้าน

แต่อย่างไรก็ดี ในการโต้แย้ง สภาที่ปรึกษาแห่งรัฐ (Conseil d'état) ซึ่งทำหน้าที่ศาลปกครองสูงสุด ได้วางแนวคำพิพากษาตลอดมาว่า กรณีจะใช้สิทธิโต้แย้งคัดค้านได้จะต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐวินิจฉัยลงโทษ²⁰

¹⁷ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” หน้า 52.

¹⁸ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย,” หน้า 170.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 109.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 107-108.

3.1.2.3 หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง

เดิมไม่มีกฎหมายใดของฝรั่งเศสกำหนดให้คำสั่งทางปกครองต้องประกอบด้วยเหตุผล รวมทั้งแนวการวินิจฉัยของสภาที่ปรึกษาแห่งรัฐวางหลักว่า ฝ่ายปกครองไม่จำเป็นต้องให้เหตุผล²¹ แต่ต่อมาการให้เหตุผล ถือว่าเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการออกคำสั่งทางปกครอง กรณีที่ไม่ให้เหตุผลเป็นข้อยกเว้น ทั้งนี้มีผลเนื่องจากกฎหมาย 2 ฉบับ ได้แก่ รัฐบัญญัติ ลงวันที่ 11 กรกฎาคม ค.ศ.1979 และรัฐบัญญัติลงวันที่ 17 มกราคม ค.ศ.1986 ที่กำหนดให้คำสั่งทางปกครองต้องให้เหตุผลในคำสั่ง²² เพื่อประโยชน์ของผู้รับคำสั่งและศาลในการทบทวนคำสั่งทางปกครอง

รัฐบัญญัติลงวันที่ 11 กรกฎาคม ค.ศ.1979 วางหลักว่าการให้เหตุผลประกอบต้องเป็นกรณีที่ทำให้เกิดผลเสียหายแก่ประชาชนในเรื่องสิทธิเสรีภาพ การลงโทษ การถอนหรือยกเลิกสิทธิ การกำหนดหน้าที่เพิ่มเติมเพื่อเป็นเงื่อนไขการอนุญาต เป็นต้น ทั้งนี้ ผลของคำสั่งทางปกครองที่ไม่ระบุเหตุผลถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายและเป็นการไม่ถูกต้องตามแบบ²³

3.1.2.4 การให้ประชาชนรับรู้และเข้าถึงเอกสาร

สิทธิรับรู้ตามแนวความคิดประเทศฝรั่งเศสมีวัตถุประสงค์เพื่อความโปร่งใส (La transparence) ในการดำเนินการทางปกครองประการหนึ่ง และอีกประการ คือ เพื่อประโยชน์ของประชาชนที่อาจถูกระทบสิทธิในการดำเนินกระบวนการโต้แย้งคัดค้าน เดิมประเทศฝรั่งเศสมีความเคร่งครัดในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารของประชาชนเป็นอย่างมาก เนื่องจาก หลักความลับของทางการ จึงทำให้การเข้าถึงข้อมูลต่างๆของเอกชนทำได้ยาก แต่ปัจจุบันผลของการตรากฎหมายและจัดให้มีคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารและเสรีภาพแห่งชาติ และกำหนดให้มีการเข้าถึงข้อมูลของประชาชน 2 วิธี คือทางการพิมพ์เผยแพร่ เช่นรัฐกฤษฎีกา กฎกระทรวงที่เกี่ยวกับราคามติเทศบาล เป็นต้น และการบอกกล่าว คือการส่งจดหมายบอกกล่าวจากฝ่ายปกครอง อนึ่ง ใน

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า148.

²² นันทวัฒน์ บรมานันท์, หลักพื้นฐานกฎหมายปกครองฝรั่งเศส(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน,2547), หน้า154.

²³ เกรียง ไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย,” หน้า 150-151.

ขั้นตอนการคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่เกี่ยวกับการรับรู้ข้อมูล ศาลปกครองฝรั่งเศสมีบทบาทในการดำเนินการควบคุมเพื่อมิให้ฝ่ายปกครองอ้างความลับของทางการที่ทำให้เอกชนถูกระทบสิทธิรับรู้ โดยกรณีที่ยกเว้นสิทธิรับรู้คือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความมั่นคง ข้อมูลทางการแพทย์ และข้อมูลทางการทูตเท่านั้น²⁴

3.1.2.5 การปรึกษาหารือ

การออกคำสั่งทางปกครองจะชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ตามหลักกฎหมายปกครองฝรั่งเศสเรียกร้องให้การออกคำสั่งทางปกครอง จะต้องมีการปรึกษาหารือก่อน หากไม่มีการปรึกษาหารือการออกคำสั่งนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมายและถูกเพิกถอนโดยศาลได้ เนื่องจากการถือว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอน การปรึกษาหารือในบริบทของกฎหมายปกครองฝรั่งเศสนั้นเป็นการที่ฝ่ายปกครองต้องปรึกษากับบุคคล หรือคณะกรรมการ หรือองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ให้คำปรึกษา ก่อนที่จะออกคำสั่งทางปกครองไปกระทบสิทธิของประชาชน แต่ทั้งนี้บุคคลหรือคณะกรรมการหรือองค์กรอาจอยู่ในหน่วยงานของรัฐตามที่กฎหมายกำหนดหรืออาจเป็นเอกชนก็ได้ แต่ไม่ให้ผู้มีส่วนได้เสียจากการจะถูกกระทบสิทธิหรือกลุ่มผลประโยชน์เข้ามามีส่วนร่วมในการปรึกษาหารือแต่อย่างใด²⁵

อนึ่งหลักดังกล่าวมีข้อยกเว้น โดยเหตุผลเกี่ยวกับความมั่นคงและความลับของทางการ เช่นกรณีสถานการณ์สงคราม การป้องกันประเทศ หรือกรณีการพิจารณามีลักษณะเป็นความลับ เป็นต้น²⁶

3.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามกฎหมายต่างประเทศ

3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามี Internal Revenue Service (IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งในกระทรวงการคลัง (Treasury Department) มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นภาษีฝ่ายสรรพากรและภาษีสรรพสามิต โดยมีประมวลรัษฎากรประเทศ

²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 160-161.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 127-128

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 129

สหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บ นอกจากนี้กระทรวงการคลังยังสามารถออกกฎหมายลำดับได้แก่กฎกระทรวง (Regulations) มาใช้บังคับได้

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรเป็นสิ่งที่หน่วยงานที่ใช้อำนาจในการจัดเก็บ คำนึงถึงเสมอมา ด้วยเหตุว่าการจัดให้มีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีจะเป็นการเสริมสร้างความสมัคร สร้างความสมัครใจการเสียภาษี (Tax Compliance) นอกจากนี้ในนโยบายการจัดเก็บภาษีของ Internal Revenue Service เป็นไปในลักษณะช่วยเหลือผู้เสียภาษีให้มีความเข้าใจหน้าที่การเสียภาษี ด้วยการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเป็นธรรม²⁷

ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาดำเนินเมื่อ ค.ศ.1986 โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติม บทบัญญัติหลายครั้ง ส่วนที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติหลาย มาตรา ครั้งแรกเมื่อ ค.ศ.1988 มีการแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรมากขึ้น เช่น การเพิ่มบทบัญญัติให้มีการบอกกล่าวล่วงหน้า 30 วันก่อนมีการอายัดทรัพย์สิน (levy) เป็นต้น การแก้ไขประมวลรัษฎากรในครั้งนั้นเป็นไปโดยกฎหมายที่เรียกว่า Taxpayer Bill of Rights ต่อมา เมื่อ ค.ศ.1996 มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นอีกหลายมาตรา ประการที่สำคัญ คือ การใช้ความช่วยเหลือด้านภาษีอากรโดยมีการจัดตั้ง Taxpayer Advocate ในการแก้ไขบทบัญญัติในครั้งที่สองนี้เป็นไปโดย Taxpayer Bill of Rights 2 และต่อมาได้มีการตรา The IRS Restructuring and Reform Act of 1998 เพื่อเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรอีกครั้ง หนึ่ง การแก้ไขเพิ่มเติมในครั้งดังกล่าวมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิ หลายประการเช่นกัน ดังนั้นโดยทั่วไปจึงเรียกกฎหมายดังกล่าวว่าเป็น Taxpayer Bill of Rights 3

การจัดเก็บภาษีอากรของ Internal Revenue Service (IRS) ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีไว้อย่างกว้างขวาง ดังจะเห็นได้จากกระบวนการดังนี้ คือ เมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการ แบบแสดงรายการก็จะถูกตรวจสอบความถูกต้อง หากปรากฏว่าไม่ถูกต้องสมบูรณ์ เจ้าพนักงานภาษีต้องดำเนินการบอกกล่าวเป็นหนังสือ (Statutory notice of deficiency or 90-day letter) เพื่อให้มาชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 90 วัน ในระหว่างเวลา 90 วันนี้ หากผู้รับแจ้งการประเมินได้รับการแจ้งแล้วอาจนำภาษีไปดำเนินการชำระก็ผ่านไปยังขั้นตอนการขอคืนภาษีในกรณีที่ได้ชำระไว้เกิน หรือหากไม่ดำเนินการชำระก็สามารถยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อให้พิจารณา

²⁷ Internal Revenue Service, The Agency, its Mission and Statutory Authority

[Online]. Available from <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html> [2006,May 24]

ในกรณีนี้เจ้าพนักงานภาษีต้องรอให้ศาลวินิจฉัยมีคำสั่ง หากผู้เสียภาษีแพ้คดีในส่วนนั้น เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจในการประเมินหลังจากศาลมีคำสั่งถึงที่สุด แต่กระนั้นผู้เสียภาษียังสามารถขยายระยะเวลาการถูกประเมินไปได้อีกโดยการอุทธรณ์คำสั่ง หรือภายในระยะเวลา 90 วันดังกล่าว ผู้รับแจ้งการประเมินมิได้ชำระภาษีและมิได้ดำเนินการทางศาลก็จะเข้าสู่ขั้นตอนประเมิน²⁸

เมื่อเจ้าพนักงานภาษีได้ทำการประเมินแล้วต้องแจ้งการประเมินและให้มาชำระภาษีโดยเร็ว ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 6303 (a) กำหนดว่า เร็วที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ หรืออย่างช้า คือ มีกำหนดเวลา 60 วัน นับแต่วันที่ได้ประเมินเพื่อแจ้งการประเมินให้มาชำระภาษีอากรค้างและมีกำหนดเวลาในการบังคับจัดเก็บ 6 ปี นับตั้งแต่วันที่ได้ทำการประเมิน ซึ่งในการแจ้งการประเมินและให้มาชำระภาษีอากรนี้ต้องระบุจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ โดยแจ้งไปยังที่อยู่อาศัย สถานประกอบการ หรือส่งไปรษณีย์ไปยังที่อยู่สุดท้ายที่ทราบของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมีเวลา 10 วันในการดำเนินการชำระหนี้ภาษีอากร และหากพ้นกำหนด 10 วันแล้วจะเข้าสู่กระบวนการจัดเก็บ (Collective Activities) ซึ่งเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานภาษีตามมาตรา 6301

ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้ในขั้นต้นมีการใช้สิทธิยึดหน่วง (Lien) เหนือทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียภาษีทั้งที่เป็นของผู้เสียภาษีในขณะที่ถูกประเมินภาษีและทั้งที่ได้มาภายหลังเมื่อมีสิทธิยึดหน่วงแล้ว เพื่อนำมาชำระภาษีอากรรวมทั้งเบี้ยปรับเงินเพิ่มรวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นๆ ตามมาตรา 6321 ซึ่งในทางปฏิบัติ Internal Revenue Service (IRS) มีความเคร่งครัดเกี่ยวกับเงื่อนไขในการออกคำสั่งเพื่อยึดหน่วงทรัพย์สินของลูกหนี้ โดยมีองค์ประกอบ 3 ประการในการพิจารณา ได้แก่ ระยะเวลาการประเมิน ระยะเวลาในการแจ้งการประเมินและให้มาชำระหนี้ภาษีอากร และเงื่อนไขระยะเวลา 10 วันที่ให้โอกาสผู้เสียภาษีมารับชำระภาษีก่อนที่จะมีการยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียภาษี นอกจากนี้การที่ Internal Revenue Service (IRS) ใช้สิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน ไม่มีผลให้ออนกรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไปยัง Internal Revenue Service (IRS) หรือรัฐแต่อย่างใด แต่การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจะต้องไปสู่กระบวนการต่อไป คือ ยึดอายัดเพื่อขายทรัพย์สินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง (Levy) หรือ Internal Revenue Service (IRS) จะบังคับชำระหนี้โดยการฟ้องต่อศาลเพื่อบังคับคดี²⁹

²⁸ Patricia T.Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud(Minnesota : West, 1996), pp. 209-210

²⁹ Ibid., p.212.

ตามกระบวนการที่กล่าวไปข้างต้นเป็นขั้นตอนและการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษี ซึ่งเป็นการกระทำของฝ่ายปกครองย่อมกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีได้ ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรของสหรัฐอเมริกามีการคุ้มครองสิทธิทั้งในเชิงป้องกันและเชิงแก้ไขไว้ควบคู่กันไป หลักสำคัญประการหนึ่งซึ่งเป็นหลักกฎหมายที่ปรากฏในรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา และกฎหมายปกครองเช่น The Administrative Procedure Act 1946 ประกันสิทธิประชาชนเพื่อได้รับการปฏิบัติจากฝ่ายปกครองด้วยความเป็นธรรมคือ หลัก Due Process ในประมวลรัษฎากรก็เช่นกัน ได้บัญญัติให้มีการนำหลัก Due Process มาใช้ในกระบวนการพิจารณาทางภาษีอากร นอกจากนี้สิทธิที่ประมวลรัษฎากรได้ให้การรับรองอย่างชัดเจน คือ สิทธิในความเป็นส่วนตัวและสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคล โดยมีบทบัญญัติเพื่อกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีว่ากรณีใดที่ไม่สามารถจะกระทำได้เนื่องจากเป็นการสร้างความเดือดร้อนรำคาญ สร้างความรบกวน หรือสร้างภาระที่หนักเกินควรแก่ผู้เสียภาษี โดยการที่เจ้าพนักงานภาษีละเลยไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติโดยไม่ใส่ใจหรือประมาทเลินเล่อก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีในกรณีต่างๆ ประมวลรัษฎากรยังให้สิทธิในการฟ้องร้องเพื่อเรียกค่าเสียหายทางแพ่งได้อีกด้วย

3.2.1.1 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเชิงป้องกันในขั้นตอนการจัดเก็บ

1) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตามหลัก Due process

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการจัดเก็บตามมาตรา 6301 และการบังคับจัดเก็บในกรณีที่ไม่เสียภาษีประมวลรัษฎากรยังให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีในการยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 6321 ซึ่งกำหนดว่าบุคคลใดเพิกเฉยหรือปฏิเสธไม่ชำระภาษีอากร รัฐมีสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สินและสิทธิทางทรัพย์สินทั้งปวงของบุคคลนั้น และต่อมาหากผู้เสียภาษีมิได้ทำการใดอันเป็นเหตุให้มีการปลดสิทธิยึดหน่วง เช่นการทำข้อตกลงขอผ่อนชำระภาษี (Installment Agreement) หรือการที่เจ้าพนักงานภาษีเห็นว่าการปลดการยึดหน่วงจะเป็นการสะดวกในการจัดเก็บมากกว่า³⁰ เป็นต้น Internal Revenue Service (IRS) ก็จะดำเนินการบังคับคดีเพื่อชำระค่าภาษี การบังคับคดีมีสองทางตามที่กล่าวไปแล้ว คือ การบังคับคดีโดยการยึดอายัด (Levy) และขายทรัพย์สิน และการฟ้องเป็นคดีแพ่งต่อศาล ดังนั้น ขั้นตอนที่สำคัญในการจัดเก็บ 2 ขั้นตอนคือการออกคำสั่งยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียภาษี (Federal Tax Lien or General Tax Lien) และการยึดอายัด (Levy) ประมวลรัษฎากรให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่สามารถเข้ามาดำเนินการโต้แย้ง

³⁰ Internal Revenue Code Section 6323 (j)(1)

คัดค้านได้ ทั้งนี้เป็นไปตามหลัก Due Process กล่าวคือเป็นกรณีที่กฎหมายจัดให้มีการเอากระบวนการพิจารณาทางปกครองมาใช้ในขั้นตอนการจัดเก็บภาษี

1.1) การนำหลัก Due Process มาใช้ในขั้นตอนการออกคำสั่งยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียภาษี (Due Process for liens) ตามมาตรา 6320 วางหลักว่าเมื่อมีการออกคำสั่งยึดหน่วงต้องมีการบอกกล่าวและให้โอกาสในการได้รับการรับฟัง (Notice and opportunity for hearing upon filing notice of lien) มีหลักเกณฑ์ ดังนี้

1.1.1) ต้องมีการบอกกล่าวเมื่อมีคำสั่งยึดหน่วงทรัพย์สินและสิทธิของผู้เสียภาษี

เมื่อดำเนินการออกคำสั่งเพื่อยึดทรัพย์สินเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียภาษี ตามมาตรา 6321 จะต้องมีการบอกกล่าวล่วงหน้าเป็นหนังสือให้แก่ผู้เสียภาษีทราบภายใน 5 วันทำการหลังจากได้มีคำสั่งยึดหน่วง โดยกฎหมายกำหนดให้นำไปให้ผู้เสียภาษีด้วยตนเอง นำไปส่งยังที่พักอาศัยหรือสถานที่ทำงานของผู้เสียภาษี หรือส่งไปรษณีย์ลงทะเบียนไปยังที่อยู่สุดท้ายที่ทราบของบุคคลนั้น หนังสือบอกกล่าวนี้ต้องมีข้อความที่เข้าใจง่ายและไม่มีการใช้ศัพท์เฉพาะประกอบไปด้วย

ก) จำนวนเงินที่ค้างชำระ

ข) แจ้งสิทธิที่จะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่สิ้นสุดระยะเวลา 5 วันทำการที่ได้มีการบอกกล่าว

ค) แจ้งสิทธิในการอุทธรณ์รวมทั้งวิธีพิจารณาอุทธรณ์แก่ผู้เสียภาษีอากร

ง) ระบุข้อกำหนดตามบทบัญญัตินี้ รวมทั้งวิธีการเพื่อการปลดสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน

1.1.2) ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับการรับฟังอย่างเป็นธรรม

การดำเนินการพิจารณารับฟังข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ร้องขอเพื่อให้สำนักพิจารณาอุทธรณ์ (Office of Appeals) ใน Internal Revenue Service ดำเนินการจัดให้มีการรับฟังเท่านั้น ดังนั้น หากผู้เสียภาษีไม่ต้องการโต้แย้งคำสั่งในส่วนนี้ ก็ไม่จำเป็นต้องมีการพิจารณาโดยการรับฟังแต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากผู้เสียภาษีอาจยินยอมให้มีการบังคับจัดเก็บเหนือทรัพย์สิน

การรับฟังอย่างเป็นทางการ 6320 (b) (3) กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าต้องได้รับการรับฟังโดยเจ้าหน้าที่ที่มีความเป็นกลางปราศจากอคติ กล่าวคือ การดำเนินการรับฟังโดยเจ้าพนักงานภาษีที่ต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการพิจารณาเกี่ยวกับจำนวนหนี้ค่าภาษีซึ่งค้างชำระแต่กระนั้นผู้เสียภาษีอาจละสิทธิตามมาตรา 6320 (b)(3) นี้ได้ อนึ่ง บทบัญญัตินี้เกี่ยวเนื่องเชื่อมโยงกับมาตรา 6330 คือ การดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยการรับฟังในชั้นยึดอายัด มาตรา 6320 (c) จึงกำหนดให้นำบทบัญญัติมาตรา 6330 ในส่วนที่เกี่ยวกับการรับฟัง การทบทวนคำสั่ง และการทูลเกล้าการบังคับมาใช้โดยอนุโลม

1.2) การนำหลัก Due Process มาใช้ในขั้นตอนการออกคำสั่งยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามมาตรา 6330

การดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งภาษีอากรค้าง ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการยึดทรัพย์สินเพื่อขายและนำเงินมาชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้าง ในขั้นตอนการจัดเก็บโดยการยึดอายัดทรัพย์สิน (Seizure of Property for Collection of taxes) กฎหมายกำหนดให้ต้องมีการบอกกล่าวล่วงหน้าก่อน 30 วันตามมาตรา 6331 (d) เป็นผลมาจากการแก้ไขเพิ่มเติมโดย Taxpayer Bill of Rights 1 เมื่อปี ค.ศ.1988 และนอกจากนี้ก่อนดำเนินการกับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้มีการนำกระบวนการพิจารณาโดยการรับฟังตามหลัก Due Process ตามมาตรา 6330 สามารถสรุปหลักเกณฑ์ได้ ดังนี้

1.2.1) ต้องมีการบอกกล่าวล่วงหน้าก่อนดำเนินการยึดอายัด

การบอกกล่าวต้องทำเป็นหนังสือแจ้งให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ทรงสิทธิในทางทรัพย์สินล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 30 วันก่อนวันที่จะทำการยึดอายัด โดยต้องมีการแจ้งสิทธิด้วยว่าผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิที่จะได้รับการรับฟังภายใต้บทบัญญัตินี้ และกำหนดวิธีการแจ้งโดยให้นำไปให้ผู้เสียภาษีด้วยตนเอง หรือนำส่งไปยังที่พักอาศัยหรือสถานที่ทำงานของผู้เสียภาษี หรือส่งไปรษณีย์ลงทะเบียนไปยังที่อยู่สุดท้ายที่ทราบของบุคคลนั้น หนังสือบอกกล่าวต้องมีข้อความที่เข้าใจง่ายและไม่มีการใช้ศัพท์เฉพาะ ประกอบไปด้วย

- ก) จำนวนเงินที่ค้างชำระ
- ข) แจ้งสิทธิที่จะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลา 30 วัน
- ค) ระบุข้อกฎหมายตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องด้วยการยึดอายัดและขายทรัพย์สินรวมทั้งวิธีการ

- ง) แจ้งสิทธิในการอุทธรณ์รวมทั้งวิธีพิจารณาอุทธรณ์แก่ผู้เสียภาษีอากร
- จ) แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบเกี่ยวกับวิธีการซึ่งทำให้ทรัพย์สินไม่ถูกดำเนินการยึดอายัด เช่นการทำข้อตกลงผ่อนชำระตามมาตรา 6159
- ฉ) บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการไต่ถอนหรือการปลดสิทธิยึดหน่วงทรัพย์สิน

1.2.2) ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับการรับฟังอย่างเป็นธรรม

การดำเนินการรับฟังจากผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ร้องขอเพื่อให้สำนักพิจารณาอุทธรณ์ (Office of Appeals) ใน Internal Revenue Service ดำเนินการจัดให้มีการรับฟังเท่านั้น เช่นเดียวกันกับการดำเนินการตามมาตรา 6320 ซึ่งนำหลักการได้รับพิจารณาโดยเจ้าหน้าที่ที่เป็นธรรมปราศจากอคติเช่นกัน

1.2.3) การดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยการรับฟัง

ก) จะต้องมีการสอบสวน กล่าวคือสำนักพิจารณาอุทธรณ์ (Office of Appeals) จะดำเนินการพิจารณาโดยการรับฟังได้ จะต้องปรากฏว่าเจ้าพนักงานภาษีได้ดำเนินการสอบสวนมาแล้ว

ข) ประเด็นที่จะพิจารณารับฟัง ในกรณีที่ทั่วไปผู้เสียภาษีสามารถหยิบยกประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหนี้ภาษีอากรค้างและการยึดอายัด รวมทั้งประเด็นอื่นๆ เช่น ประเด็นที่เป็น การโต้แย้งการจัดเก็บภาษี หรืออาจเสนอให้ทางเลือกอื่นในการจัดเก็บ หรือทำข้อตกลงเพื่อผ่อนชำระหนี้ภาษีอากร หรืออาจเสนอให้ประนีประนอมยอมความ เป็นต้น

ค) ทั้งนี้กฎหมายกำหนดให้บางประเด็นไม่สามารถหยิบยกขึ้นมาพิจารณา ในกระบวนการรับฟังนี้ เช่น ประเด็นที่ได้พิจารณาแล้วในกระบวนการรับฟังตามมาตรา 6320 หรือที่พิจารณาแล้วในชั้นปกครองหรือชั้นศาล เป็นต้น

1.2.4) การดำเนินการภายหลังการรับฟัง

ภายหลังที่ได้ดำเนินการรับฟังแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจ ยังมีสิทธิอุทธรณ์ การพิจารณาต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้พิจารณาเป็นที่ยุติในกระบวนการรับฟังแล้ว โดยสามารถยื่นต่อศาลภาษีอากร (The United States Tax Court) หรือ District Court of The United

States แล้วแต่กรณีว่าศาลใดมีเขตอำนาจในการพิจารณา แต่ทั้งนี้ก็มีเงื่อนไขในการอุทธรณ์ คือ ต้องมีการดำเนินการเพื่อเยียวยาในทางปกครองให้เสร็จสิ้นก่อน จึงจะนำคดีมาอุทธรณ์ต่อศาลได้

2) การคุ้มครองผู้เสียหายเมื่อถูกตรวจสอบ

เมื่อผู้เสียหายได้ดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว แบบแสดงรายการนั้นจะได้รับการตรวจสอบ เจ้าพนักงานภาษีอาจตรวจสอบข้อมูลโดยการสอบถามข้อมูลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียหายทางไปรษณีย์ แต่ต้องระบุเหตุผลด้วยว่าเหตุใดเจ้าพนักงานภาษีจึงเชื่อว่าแบบแสดงรายการนั้นไม่ถูกต้อง ผู้เสียหายต้องให้ข้อมูลตามที่เจ้าพนักงานภาษีต้องการ โดยการส่งหนังสือตอบกลับทางไปรษณีย์หรืออาจให้ข้อมูลแก่เจ้าพนักงานภาษีด้วยตนเอง นอกจากนี้ หากไม่ดำเนินการตรวจสอบโดยส่งหนังสือไปทางไปรษณีย์แล้วยังมีอำนาจในการเรียกบุคคลมาเพื่อทำการตรวจสอบในการเรียกผู้เสียหายมาเพื่อสอบถามหรือได้สวนซักถามข้อมูลในการตรวจสอบนี้ มีหลักเกณฑ์ที่เป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย ดังนี้

2.1) เวลาและสถานที่

มาตรา 7605 (a) กำหนดให้เจ้าพนักงานภาษีต้องจัดให้มีการตรวจสอบภาษีในเวลาและสถานที่สมควรแก่กรณี นอกจากนี้ กรณีที่มีการออกหมายเรียกบุคคล ต้องกำหนดเวลาไม่น้อยกว่า 10 วันนับแต่วันที่ออกหมายให้มาพบเจ้าพนักงานภาษี ทั้งนี้ นอกจากเวลาและสถานที่ในการดำเนินการตรวจสอบแล้ว มาตรา 7605 (b) ยังได้กำหนดว่าผู้เสียหายจะต้องไม่ถูกตรวจสอบหรือสอบสวนโดยไม่จำเป็นอีกด้วย

2.2) สิทธิในการได้รับคำปรึกษา (Right to Consultation)

ในระหว่างสอบถามโดยเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียหายมีสิทธิปรึกษารี้อกับทนายความ ผู้สอบบัญชีรับใบอนุญาต (Certified Public Accountant (CPA)) หรือ Enrolled Agent หรือ Enrolled Actuary หรือบุคคลอื่นที่ผู้เสียหายให้ทำการแทนได้โดยเจ้าพนักงานภาษีจะต้องหยุดการตรวจสอบลง³¹ และนัดหมายวันที่จะดำเนินการสอบถามต่อไป

³¹ Internal Revenue Code Section 7521 (b) (2)

2.3) สิทธิในการมีผู้แทน (Right to Representation)

เมื่อผู้เสียภาษีถูกตรวจสอบและต้องให้ข้อมูลตามที่เจ้าพนักงานภาษีร้องขอ ในการติดต่อกับเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียภาษีสามารถไปด้วยตนเองหรือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นซึ่งอาจเป็นทนายความ ผู้สอบบัญชีรับใบอนุญาต หรือผู้ที่ผู้เสียภาษีมอบหมายเป็นผู้รับมอบอำนาจดำเนินการแทนผู้เสียภาษีได้ แต่ทั้งนี้บุคคลดังกล่าวต้องยังเป็นผู้ที่ยังมีอำนาจหน้าที่ตามวิชาชีพและเป็นผู้ที่ได้รับมอบอำนาจเป็นหนังสือ (Written Power of Attorney) จากผู้เสียภาษี³²

2.4) การบันทึกเสียง

ผู้เสียภาษีมิสิทธิที่จะบันทึกเสียงในระหว่างการสอบถามหรือไต่สวนโดยเจ้าพนักงานภาษีโดยใช้อุปกรณ์และค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีเอง แต่ต้องมีการแจ้งล่วงหน้าให้เจ้าพนักงานภาษีทราบและอนุญาตก่อน³³ โดยการแจ้งจะต้องแจ้งเป็นหนังสือก่อนการไต่สวนล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 10 วัน³⁴ นอกจากนี้หากเจ้าพนักงานภาษีต้องการบันทึกเสียงในการไต่สวนต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบก่อนเช่นกัน ในการนี้ผู้เสียภาษีสามารถขอสำเนาบันทึกเสียงจากเจ้าพนักงานภาษีได้³⁵

2.5) การได้รับแจ้งสิทธิเมื่อถูกตรวจสอบและจัดเก็บ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถูกไต่สวนเพื่อการตรวจสอบหรือจัดเก็บครั้งแรก เจ้าพนักงานภาษีต้องอธิบายขั้นตอนการตรวจสอบและการจัดเก็บให้แก่ผู้เสียภาษีทราบ กรณีดังกล่าวสามารถอธิบายโดยการแจ้งลงในหนังสือบอกกล่าวได้³⁶

³² Internal Revenue Code Section 7521 (c)

³³ Internal Revenue Code Section 7521 (a) (1)

³⁴ Internal Revenue Service, Publication 1 [Online] .Available from :<http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html#d0e44> [2006,November 11]

³⁵ Internal Revenue Code Section 7521 (a) (2)

³⁶ Patricia T.Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud, p.60.

3) การแจ้งให้ผู้เสียหายทราบเมื่อได้ออกหมายเรียกบุคคลที่สามมาไต่สวน

3.1) เจ้าพนักงานภาษีมี่อำนาจในการออกหมายเรียกผู้เสียหายเพื่อนำบัญชีและเอกสารหนังสือ หรือให้มาให้อ้อยคำตามมาตรา 7602 เพื่อวัตถุประสงค์ ดังนี้³⁷

3.1.1) เพื่อการตรวจสอบความถูกต้องสมบูรณ์ของแบบแสดงรายการ

3.1.2) กรณีเพื่อให้ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการในกรณีที่ผู้เสียหายมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ

3.1.3) เพื่อพิจารณากำหนดความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้เสียหาย รวมทั้งของผู้รับโอน (Transferee) และผู้รับผลประโยชน์ (Fiduciary)

3.1.4) เพื่อการจัดเก็บภาษีอากร

ทั้งนี้ กฎหมายมิได้กำหนดว่าเจ้าพนักงานภาษีจะออกหมายเรียกบุคคลเฉพาะที่เป็นผู้เสียหายอากรมาได้เท่านั้น แต่เจ้าพนักงานภาษีสามารถออกหมายเรียกบุคคลที่สามมาเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้ แต่กระนั้น การออกหมายเรียกบุคคลมาเพื่อตรวจสอบ ไต่สวน หรือสอบถามข้อมูลนี้จะต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 7605 เป็นการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีในการตรวจสอบโดยไม่จำเป็น แต่จะเห็นได้ว่าอำนาจในการออกหมายเรียกตาม มาตรา 7602 มีอย่างกว้างขวาง ดังนั้น ในการตีความว่ากรณีใดจะเป็นการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน ภาษีโดยไม่จำเป็นนั้นจึงทำได้ยาก กรณีดังกล่าวในคดี United States v. Powell ศาลสูงสหรัฐอเมริกา นำหลักวัตถุประสงค์ในการออกหมายเรียกโดยความไม่เหมาะสม (Improper) และไม่สุจริต (Bad Faith) มาพิจารณาโดยเห็นว่ากรณีดังกล่าวศาลจะไม่บังคับตามหมายเรียกซึ่งได้ออกมาโดยไม่เหมาะสม³⁸

3.2) บุคคลที่สามซึ่งมิได้เป็นผู้เสียหายอาจถูกเรียกมาไต่สวนโดยหมายเรียกของเจ้าพนักงานภาษี โดยการออกหมายเรียกบุคคลที่สามมาเพื่อไต่สวนสอบถามข้อมูลนี้จะต้องแจ้งให้ผู้เสียหายทราบด้วยว่าเจ้าพนักงานภาษีได้เรียกบุคคลเหล่านั้นมาเพื่อดำเนินการไต่สวนเพื่อข้อมูลในการตรวจสอบภาษี และผู้เสียหายมีสิทธิที่จะแทรกแซงและขอเพิกถอน (Right to Intervene and

³⁷ Ibid., p.271.

³⁸ Ibid.,pp.277-278

Right to Proceeding to Quash) หมายถึงเรียกนั้น หรือเรียกได้ว่าเป็นการใช้สิทธิโต้แย้ง แต่กรณีดังกล่าวมีเงื่อนไข คือ จะต้องใช้สิทธิเพื่อโต้แย้งภายในเวลา 20 วันนับจากวันที่ได้รับแจ้ง³⁹ และอีกประการ คือ บุคคลตามหมายเรียกนี้ต้องเป็นบุคคลซึ่งเก็บรักษาข้อมูลจึงมีหลักที่เรียกว่า “Third-party recordkeeper”⁴⁰ ได้แก่

3.2.1) ธนาคาร สถาบันการเงินที่รับฝากและให้สินเชื่อ รวมทั้งสถาบันอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน

3.2.2) หน่วยงานที่มีหน้าที่รายงานเกี่ยวกับผู้บริโภคตามมาตรา 603 แห่ง The Fair Credit Report Act

3.2.3) ผู้ซึ่งพิจารณาให้สินเชื่อบัตรเครดิตหรือสินเชื่อในลักษณะเดียวกัน

3.2.4) นายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 3 (a) (4) แห่ง The Securities Exchange Act of 1934

3.2.5) ทนายความผู้เป็นตัวแทนของผู้เสียหาย และเจ้าหน้าที่บัญชี และ ผู้แลกเปลี่ยนสินค้า

ดังนั้นหากมิได้เป็นบุคคลที่เป็น “Third-party recordkeeper” แล้ว การที่เจ้าหน้าที่งานภาษีออกหมายเรียกมาก็มีก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้เสียหายที่จะโต้แย้งทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้น⁴¹

4) สิทธิได้รับการช่วยเหลือด้านภาษี

หลักการให้ความช่วยเหลือด้านภาษีอากรแก่ผู้เสียหายอากร ปรากฏครั้งแรกเมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิผู้เสียหายอากรตาม Taxpayer Bill of Rights 1 คือ มีการจัดตั้ง Taxpayer Ombudsman ซึ่งเป็นการนำระบบผู้ตรวจการมาใช้ในทางบริหารจัดการเก็บภาษีอากร โดยมีแนวความคิดว่าต้องมีผู้แตกต่างในชั้นแรกให้กับผู้เสียหายอากร อีกทั้งต้องมีบทบาทในการทบทวนนโยบายและกระบวนการพิจารณาของ Internal Revenue Service ที่มีผลกระทบต่อ

³⁹ Internal Revenue Code Section 7609 (b)

⁴⁰ Internal Revenue Code Section 7603 (b)

⁴¹ Internal Revenue Code Section 7609 (c) (2) (e) (ii)

ผู้เสียหาย และจะต้องเป็นหน่วยงานที่สามารถเสนอแนะแนวความคิดต่างๆของสาธารณะชน ในการจัดเก็บภาษีอากร อีกทั้งเพื่อให้มีระบบการควบคุมดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษี ในทางที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรม⁴²

ต่อมาในการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายโดย Taxpayer Bill of Rights 2 มีการเปลี่ยนแปลงจาก Taxpayer Ombudsman เป็น Taxpayer Advocate ทั้งนี้ เนื่องจากการแต่งตั้ง Taxpayer Ombudsman ที่มีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือข้าราชการ ต้องได้รับการแต่งตั้งและปฏิบัติหน้าที่ภายใต้ความเห็นชอบของ Internal Revenue Service Commissioner * ดังนั้น จึงมีปัญหาความไม่เป็นอิสระของผู้ทำหน้าที่ และได้เปลี่ยนเป็น Taxpayer Advocate เพื่อความเป็นอิสระมากขึ้น โดยให้มีหน้าที่รายงาน โดยตรงต่อรัฐสภา 2 ครั้งต่อปีผ่านทางหน่วยงานที่เรียกว่า The National Taxpayer Advocate โดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาของ Internal Revenue Service Commissioner ก่อน ทั้งนี้ เพื่อรัฐสภาจะได้ข้อมูลตามความเป็นจริงโดยปราศจากการแก้ไขเปลี่ยนแปลง นอกจากนี้ ในการปฏิบัติหน้าที่หรือเมื่อมีการติดต่อกับผู้เสียหายเจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งต่อผู้เสียหายด้วยว่าได้ปฏิบัติหน้าที่โดยอิสระจาก Internal Revenue Service

Taxpayer Advocate มีหน้าที่ดังต่อไปนี้⁴³

4.1) ช่วยเหลือผู้เสียหายแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นกับ Internal Revenue Service และกำหนดขอบเขตที่เป็นปัญหาที่มีความยุ่งยากจนไม่สามารถแก้ไขตามช่องทางปกติได้

4.2) เสนอการแก้ไขเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติหน้าที่ จนถึงเสนอให้มีการตรากฎหมายหรือกฎระเบียบที่สามารถทำให้ปัญหาลดน้อยลง

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴² Committee on Ways and Means of the House of Representatives, Taxpayer Bill of Rights II Report of the House Ways and Means Committee [Online]. Available from :

<http://www.taxlawcenter.com/g0062400.htm> [2006, November 5]

* เป็นตำแหน่งหัวหน้าส่วนราชการของ Internal Revenue Service เทียบได้กับตำแหน่งอธิบดีกรมสรรพากรของประเทศไทย แต่ตำแหน่งดังกล่าวเป็นตำแหน่งทางการเมืองได้รับแต่งตั้งจากประธานาธิบดีโดยความเห็นชอบของทั้ง 2 สภา และมีวาระการดำรงตำแหน่ง

⁴³ Internal Revenue Code Section 7803 (c) (2) (a)

4.3) เพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษี โดย Taxpayer Advocate สามารถออกคำสั่งเพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษี (Taxpayer Assistance Order หรือ TAO) ที่ได้รับความเสียหายจากการดำเนินการจัดเก็บภาษีของเจ้าพนักงานภาษี เช่น ออกคำสั่งดังกล่าวโดยให้สั่งคืนทรัพย์สินที่ยึดอายัดให้แก่ผู้เสียภาษี และขอให้เจ้าพนักงานภาษีชะลอหรือระงับการพิจารณาดำเนินการเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ไว้ก่อน⁴⁴ การออกคำสั่งเพื่อช่วยเหลือนั้นต้องเป็นกรณีเกิดความเดือดร้อนอย่างยิ่ง (Significant Hardship)

การพิจารณาว่ากรณีเป็นกรณีเกิดความเดือดร้อนอย่างยิ่ง (Significant Hardship) ต้องปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงต่อไปนี้เกิดขึ้น⁴⁵

- 4.3.1) กรณีที่เป็นผลร้ายจากการปฏิบัติในกรณีเร่งด่วน
- 4.3.2) เกิดความล่าช้าเกินกว่า 30 วันในการแก้ไขปัญหาในประเด็นเกี่ยวกับภาษี
- 4.3.3) กรณีที่เกิดความเดือดร้อนเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย รวมถึงกรณีค่าใช้จ่ายของที่ปรึกษา เช่น ทนายความที่ทำกรแทนผู้เสียภาษี

5) สิทธิการเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษี

มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีประการหนึ่งที่มีความสำคัญ คือ การเปิดเผยข้อมูลให้แก่ผู้เสียภาษีทราบ ทั้งนี้เหตุผลสำคัญของการคุ้มครองสิทธิดังกล่าว มี 2 ประการ ได้แก่ ประการแรก เพื่อเป็นการควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีให้เป็นไปด้วยความโปร่งใส ตรวจสอบได้ ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ จึงถือว่าเป็นหลักส่วนกรณีที่ไม่สามารถเปิดเผยได้ถือว่าเป็นข้อยกเว้น ส่วนเหตุผลอีกประการหนึ่ง คือ การที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ถูกระทบสิทธิจากการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษี ย่อมมีสิทธิที่จะรับรู้ข้อมูล ขั้นตอน ข้อกฎหมาย กฎ ระเบียบ ต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินกระบวนการรับฟังข้อเท็จจริงของฝ่ายปกครอง ทั้งนี้แต่เดิม Internal Revenue Code ไม่มีบทบัญญัติไว้เฉพาะในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ เนื่องจากมี

⁴⁴ Internal Revenue Code Section 7811 (a)

⁴⁵ Internal Revenue Service , Who May Use the Taxpayer Advocate

Service[Online].Available from : <http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=97395,00.html>

[2007,January 11]

กฎหมายกลางที่ให้สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารได้แก่ The Freedom of Information Act of 1966 แต่ภายหลังจากออกกฎหมายดังกล่าว ในปีค.ศ. 1970 มีคดีขึ้นสู่ศาลเกี่ยวกับข้อมูลที่ Internal Revenue Service ต้องเปิดเผยข้อมูล ศาลวินิจฉัยว่า Internal Revenue Service ต้องเปิดเผยข้อมูล เช่น หนังสือตอบข้อหารือเฉพาะที่เป็น Private letter rulings ระเบียบปฏิบัติของ Internal Revenue Service เป็นต้น⁴⁶ ต่อมาจึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 6110 เพื่อให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการตอบข้อหารือและเอกสารบันทึกความเข้าใจเกี่ยวกับข้อแนะนำทางเทคนิค(technical advice memorandum) รวมทั้งข้อแนะนำของ Chief Counsel advice⁴⁷ ส่วนข้อยกเว้นในการไม่เปิดเผยข้อมูล เป็นกรณีที่ต้องคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล ความลับทางการค้า รวมทั้งข้อมูลที่กฎหมายห้ามมิให้เปิดเผย⁴⁸ ดังจะได้กล่าวถึงในส่วนที่ต้องคุ้มครองสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคลต่อไป

นอกจากนี้ในขั้นตอนต่างๆ เช่น การไต่สวน การตรวจสอบ การประเมิน การยึดอายัด กฎหมายก็ยังได้กำหนดว่าต้องมีการแจ้งข้อมูลใดแก่ผู้เสียหาย ดังนี้

5.1) การแจ้งสิทธิ

ขั้นตอนต่างๆของการใช้อำนาจตาม Internal Revenue code ให้อำนาจหน้าที่แก่เจ้าพนักงานภาษีในการตรวจสอบ ประเมิน และบังคับจัดเก็บ แต่ในขั้นตอนเหล่านั้นกฎหมายได้กำหนดสิทธิแก่ผู้เสียหายอากรเช่นกัน หากมิได้เปิดเผยข้อมูลหรือแจ้งให้ทราบซึ่งสิทธิแล้ว ผู้เสียหายก็ไม่สามารถใช้สิทธิตามที่กฎหมายให้ไว้ได้ การแจ้งสิทธิมีตัวอย่างต่อไปนี้

5.1.1) การแจ้งสิทธิในชั้นไต่สวนของเจ้าพนักงานภาษีว่าผู้เสียหายมีสิทธิต่างๆ เช่น การบันทึกเสียง การมีผู้ทำการแทน การมีที่ปรึกษา เป็นต้น

5.1.2) การแจ้งสิทธิการโต้แย้ง หรือการคัดค้าน กล่าวคือตามที่ได้กล่าวไปแล้วว่า มาตรา 6220 และมาตรา 6330 กำหนดให้กระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่เป็นไปตามหลัก Due Process คือ ต้องมีกระบวนการรับฟัง (Hearing) ดังนั้น ในหนังสือบอกกล่าวก่อนกระบวนการพิจารณากฎหมายกำหนดให้มีการแจ้งสิทธิ เช่น ตาม 90-day letter เป็นต้น นอกจากนี้ในบางขั้นตอนผู้เสียหายมีสิทธิคัดค้านเพื่อให้เพิกถอนหมายเรียกบุคคลภายนอกมาไต่สวน หากบุคคลนั้น

⁴⁶ Patricia T. Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud, p.43.

⁴⁷ Internal Revenue Code Section 6110 (a)

⁴⁸ Internal Revenue Code Section 6110 (c)

เป็นบุคคลที่สามที่รักษาข้อมูลของผู้เสียหายในหนังสือที่บอกกล่าวการออกหมายเรียกให้ผู้เสียหาย
ทราบต้องแจ้งสิทธิเพื่อให้ผู้เสียหายใช้สิทธิคัดค้านเพิกถอนตามมาตรา 7603 ได้ด้วย

5.2) การแจ้งและอธิบายขั้นตอนในหนังสือบอกกล่าวเพื่อดำเนินการของเจ้า
พนักงานภาษี ต้องมีอธิบายขั้นตอนของการดำเนินการไว้ เช่น ในขั้นตอนการยึดอายัดต้องมีการแจ้ง
การบอกกล่าวก่อนล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 30 วัน ซึ่งในหนังสือบอกกล่าวจึงต้องมีการแจ้งขั้นตอนของ
การยึดอายัดไว้เพื่อให้ผู้เสียหายจะได้ดำเนินต่อไปได้สะดวก

5.3) การเปิดเผยข้อมูลที่จะปรับแก้กรณี เช่นกรณี que ผู้เสียหายมีคู่สมรส
กฎหมายกำหนดให้เลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือไม่ได้ แต่ทั้งนี้กฎหมายที่ต้องปรับใช้
แก้กรณีคือการร่วมรับผิดชอบหรือต่างคนต่างรับผิดชอบในสิทธิเรียกร้อง กฎหมายกำหนดให้มีการอธิบายถึง
ผลดังกล่าวด้วย⁴⁹

5.4) การเปิดเผยเหตุผล (กล่าวไปแล้วในหัวข้อเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามหลัก
Due Process ที่เรียกร้องให้มีหลักประกันสิทธิของประชาชนโดยการแสดงเหตุผลในคำสั่งทาง
ปกครอง)⁵⁰

6) การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหาย

การคุ้มครองสิทธิความเป็นส่วนตัวและข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียหายมีกฎหมาย
กลางในการบังคับใช้ ได้แก่ The Privacy Act of 1974 เพื่อควบคุมไม่ให้หน่วยงานของรัฐนำข้อมูล
ส่วนบุคคลไปเปิดเผยโดยปราศจากความยินยอมล่วงหน้า ต่อมาใน ค.ศ.1976 รัฐสภามีการตั้ง
คณะกรรมการเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับการป้องกันข้อมูลส่วนบุคคล คณะกรรมการเห็นควรเพิ่ม
ระดับความระมัดระวังเกี่ยวกับข้อมูลในแบบแสดงรายการรวมทั้งแบบแสดงรายการ ดังนั้น ก่อน
ค.ศ.1976 ข้อมูลในแบบแสดงการซึ่งถือเป็นข้อมูลของรัฐและแบบแสดงการถือเป็นทรัพย์สิน
ของรัฐ จึงได้มีการแก้ไข Internal Revenue Code ในมาตรา 6103 โดยการเพิ่มมาตรา 6110
ในมาตรา 6110 (c) เป็นบทบัญญัติยกเว้นกรณีที่ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลแก่ประชาชน ด้วยเหตุผลที่ว่า

⁴⁹ the Staff of the Joint Committee on Taxation, Summary of the Conference
Agreement on H.R. 2676, The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998
[Online]. Available from : <http://www.house.gov/jct/x-50-98.htm> [2006 ,December 15]

⁵⁰ โปรดดู หัวข้อที่ 3.1.1.1

Internal Revenue Service เป็นองค์กรที่ครอบครองข้อมูลของประชาชนมากที่สุดในประเทศ ดังนั้นการใช้ข้อมูลของหน่วยของรัฐมีความเป็นไปได้ในการละเมิดสิทธิความเป็นส่วนตัวของประชาชน

51

6.1) หลักเกณฑ์การคุ้มครองสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคลเป็นไปตามมาตรา 6103 และ 6110 โดยมาตรา 6103 (a) ถือเป็นบทบัญญัติทั่วไปซึ่งวางหลักว่า แบบแสดงรายการและข้อมูลในแบบแสดงรายการถือเป็นความลับ เจ้าพนักงานภาษีและบุคคลอื่นใดผู้ล่วงรู้ข้อมูลห้ามมิให้เปิดเผย มาตรา 6103 (b) (1) ให้ความหมายของ “แบบแสดงรายการ” (Returns) ว่าหมายความว่าแบบแสดงรายการ รวมทั้ง ข้อมูลในแบบแสดงรายการ การประมาณการภาษี คำร้องขอคือภาษี และการแก้ไขเพิ่มเติมเอกสารประกอบซึ่งยื่นกับแบบแสดงรายการ และวางหลักว่า “ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ” หมายความว่าถึง

6.1.1) ข้อมูลที่บ่งถึงตัวผู้เสียภาษี

6.1.2) แหล่งเงินได้ จำนวนเงินได้ การหักค่าใช้จ่าย รวมทั้งหนี้ค่าภาษีอากร

6.1.3) ข้อมูลที่ได้รับจากการติดต่อยื่นแบบ

6.1.4) ข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการตรวจสอบ

6.1.5) ข้อมูลที่ต้องห้ามมิให้เปิดเผยตามมาตรา 6110 เช่น ความลับทางการค้ารวมทั้งข้อมูลเกี่ยวกับการค้าและสินเชื่อ (Trade secrets and commercial or financial information) เป็นต้น

6.2) ข้อยกเว้นของการห้ามเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีได้แก่

6.2.1) กรณีได้รับคำร้องหรือความยินยอมเป็นหนังสือจากผู้เสียภาษี

6.2.2) การที่เจ้าพนักงานภาษีของรัฐและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้มีคำขอเป็นหนังสือไปยังหน่วยงานของรัฐ

⁵¹ Patricia T. Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud, pp.44-45

6.2.3) บุคคลผู้มีส่วนได้เสียจากข้อมูลในแบบแสดงรายการ กรณีนี้อาจเป็นผู้เสียภาษีเอง คู่สมรส หุ่นส่วน เป็นต้น แต่บุคคลอื่นซึ่งมิได้เป็นผู้เสียภาษีเอง มีข้อจำกัดตามข้อยกเว้นนี้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์

6.2.4) กรรมการของรัฐบาล ประธานาธิบดี เจ้าหน้าที่ของทำเนียบประธานาธิบดี เจ้าหน้าที่ของรัฐบาล สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ตามเงื่อนไขมาตรา 6103 (f) (g) และ (i)

6.2.5) เจ้าหน้าที่ของกระทรวงการคลัง หรือกระทรวงยุติธรรมที่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรนั้นทั้งทางแพ่งและอาญา โดยไม่ต้องขอเป็นหนังสือ

6.2.6) เจ้าหน้าที่งานภาษีของ Internal Revenue Service ในกรณีจำเป็นต้องได้มาซึ่งข้อมูลเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับหนีภาษีอากร

7) การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม

โดยหลักทั่วไปบุคคลย่อมมีสิทธิเสรีภาพและย่อมได้รับความเคารพสิทธิอันทำให้การปฏิบัติของเจ้าพนักงานภาษีต้องอยู่บนพื้นฐานของความเป็นธรรมในกระบวนการที่เจ้าพนักงานภาษีปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีอากรก็เช่นกัน ดังจะเห็นได้จากมาตรา 6304 ซึ่งเป็นบทบัญญัติควบคุมให้การกระทำของเจ้าพนักงานภาษีเป็นไปอย่างเป็นธรรม ไม่รบกวนสิทธิความเป็นส่วนตัว หรือก่อให้เกิดความไม่สะดวก แม้จะไม่ถึงกับเป็นการทำละเมิดต่อผู้เสียภาษีก็ตาม และนอกจากนี้ในการแก้ไขเพิ่มเติม Internal Revenue Code เมื่อปีค.ศ.1998 ยังได้เพิ่มเติมสิทธิในการเรียกค่าเสียหายกรณีดังกล่าวได้อีกด้วย

มาตรา 6304 วางหลักไว้ 2 ประการ คือ

7.1) การติดต่อกับผู้เสียภาษี โดยหลักสามารถกระทำได้ตามอำนาจหน้าที่ แต่หากเป็นกรณีที่มีข้อเท็จจริงว่าการติดต่อนั้นจะทำให้เกิดการปฏิบัติในลักษณะที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีแล้วไม่สามารถกระทำได้ เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะให้ความยินยอมล่วงหน้าโดยตรงแก่เจ้าพนักงานภาษีแล้ว หรือศาลที่มีเขตอำนาจมีคำสั่งอนุญาตแล้วเท่านั้นจึงจะสามารถติดต่อกับผู้เสียภาษีเพื่อทำการจัดเก็บภาษีอากรได้ กรณีที่กฎหมายห้ามมิให้ติดต่อกับผู้เสียภาษีได้แก่

7.1.1) ในสถานที่หรือเวลาที่ไม่นับไปตามปกติ หรือเจ้าพนักงานภาษีได้รู้หรือควรรู้ว่า การติดต่อไปยังสถานที่และเวลาดังกล่าวจะเป็นการสร้างความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี แต่ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีมีพฤติการณ์ที่ต่อต้านไม่ให้ความร่วมมือเจ้าพนักงานภาษีอาจ

ถือเอาเวลาหลังจาก 8 นาฬิกาจนกระทั่งก่อน 21 นาฬิกาตามเวลาที่ท้องถิ่นของผู้เสียหายเป็นเวลาถือว่าสะดวก

7.1.2) ในกรณีที่เจ้าพนักงานภาษีทราบแล้วว่าผู้เสียหายได้มอบหมายให้มิผู้ทำการแทนผู้เสียหายในการติดต่อกับเจ้าพนักงานภาษีเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรแล้ว หากเจ้าพนักงานภาษีรู้หรือสามารถรู้ชื่อและที่อยู่ของบุคคลดังกล่าว เจ้าพนักงานภาษีต้องให้บุคคลนั้นแสดงตนเองในเวลาที่เหมาะสม หรือจนกว่าบุคคลนั้นจะได้อธิบายความยินยอมในการรับการติดต่อพร้อมกับผู้เสียหาย

7.1.3) ห้ามเจ้าพนักงานภาษีติดต่อกับผู้เสียหายในสถานที่ซึ่งรู้หรือมีเหตุควรรู้ว่านายจ้างของผู้เสียหายห้ามมิให้มีการติดต่อดังกล่าวในสถานที่ทำงาน

7.2) ห้ามมิให้เจ้าพนักงานภาษีล่วงละเมิดต่อผู้เสียหาย กล่าวคือ ห้ามมิให้กระทำการอันเป็นการรบกวน เป็นภาระหรือเป็นการเกินกว่าเหตุในการติดต่อกับผู้เสียหาย กรณีที่ถือว่าเป็นการล่วงละเมิดต่อผู้เสียหายได้แก่

7.2.1) การกระทำที่เป็นการละเมิดทางอาญาต่อร่างกาย ชื่อเสียง ทรัพย์สินของบุคคลใดก็ตาม

7.2.2) การใช้ถ้อยคำหยาบคายหรือดูหมิ่น ไม่ว่าจะเป็นการทำให้รับทราบข้อความนั้นโดยการฟังหรืออ่าน

7.2.3) ห้ามมิให้ติดต่อทางโทรศัพท์บ่อยครั้งหรือ ซ้ำซากในลักษณะที่เป็นการสร้างความสะดวกหรือรำคาญ

7.2.4) การติดต่อทางโทรศัพท์ของเจ้าหน้าที่ต้องมีการแสดงตนต่อผู้เสียหายเสมอ

3.2.1.3 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายในเชิงแก้ไข

1) สิทธิอุทธรณ์

ในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีในขั้นตอนต่างๆ ต้องมีกระบวนการทบทวนการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง เป็นหลักทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิประชาชน โดยองค์กรที่ทำหน้าที่ทบทวนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีมี่ 2 ส่วน ส่วนแรกได้แก่องค์กรภายในของเจ้าพนักงานภาษีเองได้แก่ สำนักพิจารณาอุทธรณ์ (Appeal Office of The Internal Revenue Service)

และอีกส่วนได้แก่ องค์กรที่ใช้อำนาจตุลาการ โดยสำนักพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานที่แม้จะอยู่ภายใน Internal Revenue Service แต่ในการพิจารณาออกคำสั่งต่างๆเป็นไปโดยอิสระ⁵² ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยไม่ต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลและเพื่อให้การระงับข้อพิพาทมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการน้อยและไม่ล่าช้า การใช้สิทธิอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีมี่ทั้งกรณีที่เป็นการอุทธรณ์ในชั้นตรวจสอบประเมินภาษีและในชั้นการบังคับจัดเก็บภาษี

1.1) การใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านในชั้นตรวจสอบ

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ข้อมูลตามแบบแสดงรายการจะเข้าสู่การตรวจสอบโดยระบบคอมพิวเตอร์ที่เรียกว่าระบบ DIF หากประมวลผลแล้วปรากฏว่าแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานภาษีก็นำแบบแสดงรายการนั้นมาตรวจสอบและแก้ไขจำนวนเงินให้ถูกต้อง ในชั้นนี้หากผู้เสียภาษีเห็นด้วย (Agreed Cases) ก็ดำเนินการชำระค่าภาษี แต่หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วย (Unagreed Cases) โดยการไม่ชำระภาษีและเจ้าพนักงานได้มีหนังสือแจ้งไปยังผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมี่เวลา 30 วันนับแต่ได้รับหนังสือดังกล่าวเพื่อใช้สิทธิอุทธรณ์โต้แย้งเจ้าพนักงานภาษี (Protest) ทั้งนี้การยื่นอุทธรณ์หรือการโต้แย้งต้องทำเป็นหนังสือ แต่หากจำนวนเงินเจ้าพนักงานได้แก้ไขให้ผู้เสียภาษีต้องชำระนั้นไม่เกินกว่า 25,000 เหรียญสหรัฐ ผู้เสียภาษีสามารถขอให้พิจารณาอุทธรณ์โดยการส่งจดหมายไปยังสำนักพิจารณาอุทธรณ์ให้พิจารณาพร้อมเหตุผลการโต้แย้งได้ แต่หากเกินจำนวนดังกล่าวจะต้องยื่นอุทธรณ์เป็นหนังสือที่เรียกว่า Formal Written Protest โดยมีสาระสำคัญ ได้แก่ รายการที่ต้องการโต้แย้งและเหตุผลรวมทั้งข้อเท็จจริงที่สนับสนุน⁵³

แต่หากผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการอย่างใดในชั้นนี้จนกระทั่งเจ้าพนักงานได้เจ้าพนักงานภาษีได้ออกหนังสือที่เรียกว่า Notice of deficiency (90-day letter) แล้ว กรณีนี้หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับหนังสือแจ้งดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยไม่บังคับให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ไว้ก่อน⁵⁴

⁵² Internal Revenue Service, Your Appeal Right and How to Prepare a Protest If You Don't Agree [Online]. Available from : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> [2006, November 2]

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Patricia T. Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud, p.61

1.2) การใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านในชั้นจัดเก็บภาษี

การบังคับจัดเก็บภาษีมียุทธวิธีขั้นตอนที่เกี่ยวข้องได้แก่การใช้สิทธิยึดหน่วง (Lien) การยึดอาชญา (Levy) การยึดทรัพย์สิน (Seizure) การขายทรัพย์สิน (Sale) และการทำข้อตกลงผ่อนชำระ (Installment Agreement) โดยผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งเจ้าพนักงานภาษีได้ตามกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่เรียกว่า Collection Appeals Program (CAP) แต่ทั้งนี้การอุทธรณ์ในรูปแบบดังกล่าวแม้ว่าจะรวดเร็วจะครอบคลุมการใช้อำนาจจัดเก็บของเจ้าพนักงานภาษีแต่มีข้อจำกัด คือ ผู้เสียภาษีไม่สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อไปยังศาลได้

ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีในการจัดเก็บได้ในกรณีต่อไปนี้⁵⁵

1.2.1) เมื่อมีการบอกกล่าวการใช้สิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน (Notice for Federal Tax Lien) กล่าวคือ ก่อนที่จะมีคำสั่งให้ทรัพย์สินตกอยู่ภายใต้สิทธิยึดหน่วง ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คัดค้านเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งดังกล่าวได้

1.2.2) เมื่อมีการบอกกล่าวการยึดอาชญา (Notice of Levy) คือ กรณีก่อนหรือหลังจากที่มีคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้แก่ เงินเดือน บัญชีธนาคาร และทรัพย์สินอื่นใด

1.2.3) เมื่อมีการยึดทรัพย์สินเพื่อขาย (Seizure of Property) ผู้เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์ทั้งก่อนและหลังจากมีคำสั่งยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี แต่หากเป็นการอุทธรณ์หลังจากมีคำสั่งยึดทรัพย์สินแล้ว ต้องอุทธรณ์ภายใน 10 วันทำการนับแต่ได้รับการแจ้งคำสั่งยึดทรัพย์สิน

1.2.4) เมื่อมีการปฏิเสธหรือยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระ (Denial or Termination of Installment Agreement) ทำให้ผู้เสียภาษีเสียสิทธิในการผ่อนชำระ กรณีผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวได้ และเมื่อได้ยกเลิกข้อตกลงในการผ่อนชำระแล้วเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานภาษีมียุทธวิธีบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึดอาชญาทรัพย์สิน แต่หากผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์การยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระแล้ว เจ้าพนักงานภาษีไม่สามารถยึดอาชญาทรัพย์สินทันที แต่ต้องให้พ้นกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่ยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระก่อน เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์คำสั่ง

⁵⁵ Internal Revenue Service, Collection Appeal Right[Online]. Available from : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1660.pdf> [2006 November 23]

ดังกล่าว และเจ้าพนักงานภาษีต้องหยุดการดำเนินการยึดอายัดนั้น จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับข้อตกลงขอผ่อนชำระค่าภาษี

2) สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

การนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาลมีหลายกรณี ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณามีอยู่ 3 ศาล ได้แก่ ศาลภาษีอากร (The United States Tax Court) ศาลสิทธิเรียกร้อง (The United States Claims Court) ส่วนอีกศาลอาจเทียบเคียงได้กับศาลจังหวัด (The United States District Court) แต่ละศาลจะมีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด และมีการดำเนินคดีภาษีที่แตกต่างกัน อีกทั้ง การอุทธรณ์คำสั่งคำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ก็มีความแตกต่างกันไป แต่ทั้งนี้ศาลฎีกาหรือศาลสูง (Supreme Court) ก็ยังเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาในชั้นฎีกาเพียงศาลเดียว

2.1) The United States Tax Court

ศาลภาษีอากร หรือ The United States Tax Court มีลักษณะที่คล้ายกับศาลภาษีอากรกลาง เนื่องจากมีที่ตั้งอยู่เพียงแห่งเดียวคือที่กรุงวอชิงตัน ดี ซี เพียงแห่งเดียวแต่ผู้พิพากษาสามารถไปนั่งพิจารณาที่ District Court ได้เพื่อความสะดวกในการพิจารณา

2.1.1) ศาลภาษีอากรมีลักษณะการดำเนินกระบวนการพิจารณาดังนี้

2.1.1.1) การดำเนินคดีในศาลภาษีอากรจะไม่มีมีการนำระบบลูกขุนมาใช้ในการดำเนินกระบวนการพิจารณา และศาลมีอำนาจออกกฎข้อบังคับของศาลมาเพื่อบังคับในการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่แตกต่างจากการดำเนินกระบวนการพิจารณาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (The Federal Rule of Civil Procedure)

2.1.1.2) การดำเนินคดีภาษีในศาลภาษีอากรนี้ ก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาลผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องชำระค่าภาษีอากรที่พิพาทก่อนแต่อย่างใด

2.1.1.3) การอุทธรณ์คำสั่งคำพิพากษาต่ออุทธรณ์ต่อ Circuit Court of Appeal ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับภูมิลำเนาที่อยู่ของผู้เสียภาษี

2.1.1.4) การที่ผู้เสียภาษีฟ้องคดี ต้องฟ้องให้ Commissioner of The Internal Revenue Service เป็นจำเลย

2.1.1.5) การดำเนินกระบวนการพิจารณาศาลภาษีอากรอนุญาตให้ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคู่ความดำเนินกระบวนการในศาลได้เองโดยไม่ต้องใช้ทนายความแต่อาจใช้นักบัญชีหรือบุคคลที่ผ่านการสอบในเรื่องการปฏิบัติในคดีภาษีอากรตามข้อบังคับศาลภาษีอากร(Tax Court Rule) ข้อที่ 24 (b) และข้อที่ 200

2.1.1.6) ศาลภาษีอากรมีวิธีพิจารณาพิเศษสำหรับคดีที่มีหนี้ภาษีอากรไม่เกิน 10,000 เหรียญสหรัฐ (Small Tax Cases)⁵⁶ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีของผู้เสียภาษีซึ่งอาจไม่มีทุนทรัพย์ในการดำเนินคดี และการดำเนินกระบวนการพิจารณามีลักษณะไม่เป็นทางการเต็มรูปแบบของการพิจารณาโดยทั่วไป แต่การนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรในกรณีนี้มีข้อจำกัด คือ การวินิจฉัยของ The Chief Judge of The Tax Court ถือเป็นที่สุดและไม่สามารถอุทธรณ์ได้⁵⁷

2.1.2) อำนาจฟ้อง

เขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรจำกัดเฉพาะตามที่บทบัญญัติให้อำนาจไว้ ได้แก่คดีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ภาษีมรดก (Estate tax) ภาษีการให้ เป็นต้น การนำคดีขึ้นสู่ศาลต้องเป็นไป在规定时间内ที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานภาษีได้ตรวจสอบและแก้ไขจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีต้องชำระข้างต้น หากผู้เสียไม่พอใจสามารถอุทธรณ์ต่อสำนักพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามที่กล่าวไปแล้ว แต่หากผู้เสียไม่ดำเนินการใด จนเจ้าพนักงานภาษีได้ส่ง Notice of deficiency (90-day letter) แล้ว ในขั้นนี้ผู้เสียอาจไปชำระภาษีอากร หรืออาจนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อให้พิจารณาภายใน 90 วันนับแต่ได้ส่งหนังสือบอกกล่าวมิใช่ นับแต่วันที่ผู้เสียได้รับตามความเป็นจริง⁵⁸ หากมิได้มีดำเนินการอย่างใดอีกจึงเข้าขั้นตอนการประเมินซึ่งโดยทั่วไปต้องทำการประเมินภายใน 3 ปีนับแต่ยื่นแบบแสดงรายการ⁵⁹ ดังนั้นกำหนดเวลา 90 วันดังกล่าวจึงมีความสำคัญที่ต้องพิจารณาเนื่องจากมีความเกี่ยวข้องกับอำนาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

⁵⁶ Internal Revenue Code Section 7463

⁵⁷ Internal Revenue Code Section 7463 (b)

⁵⁸ Patricia T. Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud, pp.101-103

⁵⁹ Internal Revenue Code Section 6501 (a)

อนึ่งในระหว่างการพิจารณาของศาล มาตรา 6503 (a) (1) กำหนดว่าเจ้าพนักงานภาษีต้องทูลเกล้าการดำเนินการประเมินภาษีและบังคับจัดเก็บเป็นเวลา 90 วันหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้รับ Notice of Deficiency และเมื่อผู้เสียภาษีนำคดีขึ้นสู่ศาล จะดำเนินการประเมินและบังคับจัดเก็บไม่ได้จนกว่าศาลจะได้พิจารณามีคำพิพากษา

นอกจากนี้ในชั้นบังคับจัดเก็บของเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานต่อศาลได้ ทั้งนี้ต้องเป็นกรณีที่มีได้ดำเนินการอุทธรณ์ในช่องทาง Collection Appeals Program (CAP) และมีการโต้แย้งเพื่อดำเนินการพิจารณารับฟังโดยสำนักพิจารณาอุทธรณ์ก่อนตามมาตรา 6320 และ 6330 หรือที่เรียกว่า Collection Due Process (CDP) เมื่อวินิจฉัยตามกระบวนการดังกล่าวแล้วหากผู้เสียภาษีไม่พอใจสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ตาม มาตรา 6330 (d) ในกรณีเป็นการยึดอายัด ส่วนกรณีคำสั่งยึดหน่วงนั้นก็นำบทบัญญัติดังกล่าวไปอนุโลมใช้เช่นกันตามมาตรา 6320 (c) โดยต้องฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่มีคำวินิจฉัยตามกระบวนการรับฟังตามทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 6330 (d) (1) (a)

2.2) The United States District Court และ Court of Federal Claims

ทั้งสองศาลมีอำนาจพิจารณาคดีที่ผู้เสียภาษีขอคืนภาษีและคดีประเภทอื่นตามที่กฎหมายกำหนด The United States District มีที่ตั้งศาลอยู่ในทุกมลรัฐ แต่หากเป็นมลรัฐที่มีประชากรหนาแน่นอาจมีมากกว่าหนึ่งศาลต่อมลรัฐ⁶⁰ จึงอาจเปรียบได้กับศาลจังหวัด

2.2.1) ศาลมีลักษณะการดำเนินกระบวนการพิจารณาดังนี้

2.2.1.1) เฉพาะการพิจารณาคดีโดย The United States District Court ที่ต้องใช้ระบบลูกขุน ส่วนการพิจารณาโดย Court of Federal Claims ไม่นำระบบลูกขุนมาใช้ในการพิจารณา

2.2.1.2) การฟ้องคดีต่อทั้ง 2 ศาล ต้องมีการชำระค่าภาษีอากรในกรณีที่เป็นการโต้แย้งการประเมิน หรือมีการยื่นคำขอคืนภาษีต่อ Internal Revenue Service ไว้แล้ว ในกรณีที่ เป็นคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน

⁶⁰ Toni M. Fine , How the U.S. Court System Function [Online] . Available from : <http://usinfo.state.gov/journals/itdhr/0999/ijde/fine.htm> [2007,January 4]

2.2.1.3) การฟ้องคดีต่อทั้ง 2 ศาล ผู้เสียภาษีต้องฟ้องรัฐ (The United States) เป็นจำเลย แต่ไม่สามารถฟ้อง Internal Revenue Service หรือ Commissioner เป็นคู่ความในคดีได้

2.2.2) อำนาจฟ้อง

ศาลทั้ง 2 มีอำนาจพิจารณาคดีขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน หากเป็นการยื่นขอคืนภาษีอย่างเป็นทางการ (Formal Refund Claim) ภายหลังจากนั้น 6 เดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืน หากไม่ได้รับคืนภาษีผู้เสียภาษีสามารถฟ้องคดีต่อศาลได้ทันที แต่ทั้งนี้หากยื่นคำร้องขอคืนภาษีแล้วเจ้าพนักงานภาษีมียกคำสั่งไม่อนุญาต เช่นนี้ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่อสำนักพิจารณาอุทธรณ์ก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาล แต่ต้องฟ้องคดีภายใน 2 ปี นับแต่ได้รับการแจ้งคำสั่งไม่คืนภาษี

3) ฟ้องเรียกค่าเสียหายทางแพ่ง

Internal Revenue Code ได้รับรองสิทธิในการฟ้องเรียกค่าเสียหายทางแพ่งจากการกระทำละเมิดของเจ้าพนักงานภาษีในกรณีต่างๆได้ทั้งนี้ในการฟ้องเรียกค่าเสียหายบางกรณีต้องมีการดำเนินการเยียวยาจากทางฝ่ายผู้ใช้อำนาจก่อนจึงจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ การเรียกร้องทางแพ่งตาม Internal Revenue Code มีหลายกรณี ได้แก่

3.1) กรณีเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลในแบบแสดงรายการ

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษี ดังนั้น หากมีกรณีที่เจ้าหน้าที่ของ Internal Revenue Service หรือบุคคลอื่นใดซึ่งมิได้เป็นเจ้าหน้าที่ Internal Revenue Service ได้เปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีตามแบบแสดงรายการหรือจากข้อมูลในแบบแสดงรายการ โดยไม่มีอำนาจกระทำได้ตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายได้ หากการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำโดยเจตนาหรือประมาทเลินเล่อเปิดเผยข้อมูลโดยไม่มีอำนาจตามมาตรา 6103

การฟ้องเจ้าหน้าที่ของ Internal Revenue Service ต้องฟ้องรัฐ (The United States) เป็นจำเลยต่อ The United States District Court ตามมาตรา 7431 (a) (1) ส่วนการฟ้องบุคคลอื่นที่ทำการละเมิดตามบัญญัตินี้ต้องฟ้องต่อ The United States District Court เช่นกัน แต่ต้องฟ้องบุคคล

ดังกล่าวเป็นจำเลยโดยตรงตามมาตรา 7431 (a) (2) โดยมีอายุความฟ้องร้อง 2 ปีนับแต่เกิดการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหาย⁶¹

ทั้งนี้ มีข้อยกเว้นว่าหากกรณีเป็นไปโดยสุจริตและมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนในการตีความกฎหมายมาตรา 6103⁶² หรือกรณีที่เป็นการเปิดเผยโดยคำขอของผู้เสียหายเอง⁶³ กรณีทั้งสองนี้ผู้เสียหายไม่สามารถฟ้องคดีได้

3.2) กรณีเกิดความเสียหายจากการไม่ปลดสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน

เมื่อเจ้าพนักงานภาษีได้ตรวจสอบและประเมินภาษีแล้ว หากผู้เสียหายไม่ชำระภาษีก็จะมีคำสั่งยึดหน่วงทรัพย์สิน แต่หากมีเหตุให้เจ้าพนักงานภาษีต้องปลดสิทธิยึดหน่วงนั้น เช่น กรณีที่ผู้เสียหายได้ทำข้อตกลงผ่อนชำระภาษีแล้ว เช่นนี้หากเจ้าพนักงานภาษีไม่ดำเนินการปลดสิทธิยึดหน่วงให้และก่อให้เกิดความเสียหายกับผู้เสียหาย ผู้เสียหายสามารถฟ้องร้องดำเนินคดีเพื่อเรียกค่าเสียหายทางแพ่งได้ตามมาตรา 7432 โดยบทบัญญัติได้วางหลักว่า กรณีที่เจ้าพนักงานภาษีจงใจหรือประมาทเลินเล่อไม่ปลดสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สินของผู้เสียหายตามมาตรา 6325 ที่ได้บัญญัติให้ต้องปลดสิทธิยึดหน่วง ผู้เสียหายสามารถฟ้องรัฐเป็นจำเลยต่อ The United States District Court เพื่อเรียกค่าเสียหายทางแพ่ง ได้แก่ ความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงทางเศรษฐศาสตร์และค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี⁶⁴ ภายใน 2 ปีนับแต่วันที่มีอำนาจฟ้อง แต่มีข้อจำกัดในการฟ้องร้อง เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ต้องมีการดำเนินการเยียวยาทางปกครองก่อน⁶⁵

3.3) กรณีเจ้าพนักงานจัดเก็บ โดยไม่มีอำนาจ

ในขั้นตอนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึดอายัดและการยึดทรัพย์สินเพื่อขายนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง หากเจ้าพนักงานภาษีได้ดำเนินการจัดเก็บโดยเจตนาหรือขาดความระมัดระวัง ประมาทเลินเล่อ ไม่นำพาต่อบทบัญญัติหรือกฎซึ่งประกาศใช้ บังคับจัดเก็บโดยไม่มีอำนาจ ผู้เสียหายสามารถดำเนินการฟ้องรัฐเป็นจำเลยต่อ The United States District Court

⁶¹ Internal Revenue Code Section 7431 (d)

⁶² Internal Revenue Code Section 7431 (b) (1)

⁶³ Internal Revenue Code Section 7431 (b) (2)

⁶⁴ Internal Revenue Code Section 7432 (b)

⁶⁵ Internal Revenue Code Section 7432 (d)

เพื่อเรียกค่าเสียหายได้⁶⁶ กฎหมายกำหนดค่าเสียหายสูงสุดไม่เกิน 1 ล้านเหรียญสหรัฐและไม่เกิน 1 แสนเหรียญสหรัฐในกรณีประเภทเงินเลื้อ โดยพิจารณาความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการกระทำของเจ้าพนักงานภาษีรวมค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี⁶⁷ ทั้งนี้มีอายุความฟ้องร้อง 2 ปีนับแต่วันที่มิอำนาจฟ้อง และต้องมีการดำเนินการเยียวยาทางปกครองก่อน⁶⁸

3.2.2 ประเทศญี่ปุ่น

การบริหารจัดเก็บภาษีอากรอยู่ในความรับผิดชอบกระทรวงการคลัง โดยมี The Nation Tax Administration เป็นหน่วยงานรับผิดชอบในการบริหารจัดการเก็บภาษีแต่มี Tax Bureau ซึ่งอยู่ภายใต้กระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานกำหนดคน โยบายภาษี กฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรมีหลายฉบับ ทั้งนี้จำแนกไปตามประเภทของภาษี และมีกฎหมายทั่วไปที่ใช้บริหารจัดการเก็บภาษีได้แก่ General Law of National Taxes และนอกจากนี้ยังมีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรได้แก่กฎหมายว่าด้วยการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการ (Act on Access to Information Held by Administrative Organs (Act No.42 of 1999)) แต่ในส่วนของกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (Administrative Procedure Act (Act No.88 of 1993)) ไม่นำมาบังคับใช้กับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร⁶⁹ ดังนั้นการจัดเก็บ การประเมิน รวมทั้งการตรวจสอบที่เกี่ยวกับภาษีอากรถือว่าอยู่นอกเหนือขอบเขตของกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายดังกล่าว⁷⁰

การบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นมีวิธีการจัดเก็บ 5 วิธีได้แก่การประเมินตนเอง การประเมินโดยเจ้าหน้าที่ การหักภาษี ณ ที่จ่าย การจัดเก็บวิธีพิเศษและการจัดเก็บโดยอากรแสตมป์ ซึ่งโดยทั่วไปวิธีการบริหารจัดการที่ใช้เป็นส่วนใหญ่ คือ การจัดเก็บโดยวิธีการประเมินตนเองและการจัดเก็บโดยหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งใช้กับการจัดเก็บภาษีทางตรงประเภทต่าง เช่น ภาษี

⁶⁶ Internal Revenue Code Section 7433 (a)

⁶⁷ Internal Revenue Code Section 7433 (b)

⁶⁸ Internal Revenue Code Section 7433 (d)

⁶⁹ Administrative Procedure Act (Act No.88 of 1993) Article 3 (1) (vi)

⁷⁰ Koji ishimura , The State of Taxpayer Right in Japan Part 2 [Online] : Available

เงินได้ ภาษีห้างหุ้นส่วนบริษัท ภาษีมรดก ภาษีการให้ เป็นต้น⁷¹ และมีระบบการยื่นแบบแสดงรายการที่สำคัญ 2 ประเภทได้แก่ การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปี (Final Return) และการยื่นแบบแสดงรายการตามแบบแสดงรายการสีฟ้า (Blue Return)

แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปี (Final Return) ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวในกรณีที่ต้องการชำระภาษีล่วงหน้าก็ได้ กรณีนี้ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบประมาณการเพื่อเสียภาษีก่อนหน้า (Estimated Payment) หลังจากการยื่นแบบดังกล่าวแล้วหากผู้เสียภาษีเห็นว่าตนได้ยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาดไป ผู้เสียภาษีสามารถขอแบบแสดงรายการคืนมาเพื่อแก้ไขภายใน 1 เดือน⁷² ส่วนกรณีการยื่นแบบแสดงรายการตามกำหนดเวลาปกติจะต้องยื่นภายในวันที่ 15 มีนาคม เมื่อยื่นแบบแสดงรายการแล้ว หากเจ้าพนักงานภาษีพบว่าแบบแสดงรายการนั้นไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานภาษีต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่าแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องและให้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมใหม่ กรณีนี้เมื่อผู้เสียภาษีดำเนินการแล้วมายื่นแบบแสดงรายการอีกครั้งได้ภายหลังจากกำหนดเวลาจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหลังกำหนดเวลา (return after the due date) แต่หากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการยื่นแบบดังกล่าว ผู้อำนวยการภาษีท้องถิ่น (District Director) จะแจ้งการประเมิน (Assessment Notice) เพื่อให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีอากร⁷³ การตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการนั้น เจ้าพนักงานภาษีสามารถพิจารณาจากข้อมูลในแบบแสดงการเองและจากการตรวจสอบจากข้อมูลภายนอก

ส่วนแบบแสดงรายการตามแบบแสดงรายการสีฟ้า (Blue Return) เป็นวิธีการยื่นแบบแสดงรายการแบบพิเศษ ระบบการยื่นแบบแสดงวิธีนี้ยอมให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายมากกว่าตามที่กฎหมายกำหนด แต่บังคับให้ผู้เสียภาษีต้องจัดทำบัญชี (Book keeping) ทั้งนี้เพื่อความรัดกุม

⁷¹ Vicki L. Beyer, Tax Administration in Japan [Online] .Available from : <http://www.tuj.ac.jp/newsite/main/law/lawresources/TUJonline/Tax/taxadmin.html> [2007 ,January 10]

⁷² หลวงอรธไถวัลยทิ และ หลวงนรกิจบริหาร, รายการการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญี่ปุ่น, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น, 2505), หน้า 242-243

⁷³ National Tax Agency of Japan, An Outline of Japanese Tax Administration 2001[Online].Available from :<http://www.nta.go.jp/category/outline/english/contents.htm#02> [2006 ,December 12]

ในการจัดเก็บ และในการตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานภาษีซึ่งตามกฎหมายถือว่าเป็นการประเมินใหม่ จากที่มีการประเมินตนเอง (Reassessment) จะต้องพิจารณาไปตามข้อมูลที่ปรากฏในแบบแสดงรายการซึ่งประกอบด้วยบัญชีและเอกสารต่างๆ ของผู้เสียภาษีเท่านั้น⁷⁴

3.2.2.1 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเชิงป้องกันในขั้นตอนการจัดเก็บ

1) การใช้สิทธิโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานในชั้นตรวจสอบ (Audit)

เจ้าพนักงานภาษีมียอำนาจในการตรวจสอบและประเมินภาษี แต่ในส่วนอำนาจตรวจสอบไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน จึงต้องพิจารณาจากกฎหมายหลายฉบับ ได้แก่ มาตรา 234 แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ (Income Tax Law) มาตรา 153 ถึง 156 แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีห้างหุ้นส่วนบริษัท (Corporation Tax Law) และมาตรา 60 แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีมรดก (Inheritance Tax Law) ซึ่งมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตรวจสอบว่าสามารถกระทำได้ ทั้งนี้ เมื่อมีการตรวจสอบเกิดขึ้น เจ้าพนักงานภาษีมิสิทธิเรียกผู้เสียภาษีมาเพื่อบันทึกถ้อยคำ (Interview) และตรวจสอบสมุดบัญชีและเอกสารของผู้เสียภาษี รวมทั้งของบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษี ตามมาตรา 234 แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ นอกจากนี้ยังสามารถขอข้อมูลจากหน่วยงานที่ครอบครองข้อมูลหรือเอกสารของผู้เสียภาษีที่จำเป็นต่อการตรวจสอบได้ตามมาตรา 235 แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้⁷⁵

หลักความจำเป็นในการตรวจสอบ ศาลสูงถือว่ากรณีที่ต้องจำเป็นในการตรวจสอบ จะต้องพิจารณาที่วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ สิ่งที่ต้องการตรวจสอบ รวมทั้งรูปแบบของธุรกิจ เป็นต้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป และนอกจากนี้การแจ้งการตรวจสอบล่วงหน้ารวมทั้งเวลาและสถานที่ การแจ้งเหตุผลในการตรวจสอบไม่เป็นองค์ประกอบในการตรวจสอบที่กฎหมายบังคับ ดังนั้น ในการตรวจสอบเจ้าพนักงานภาษีไม่ต้องแสดงเหตุผล

⁷⁴ Vicki L. Beyer, Tax Administration in Japan [Online] .Available from : <http://www.tuj.ac.jp/newsite/main/law/lawresources/TUJonline/Tax/taxadmin.html> [2007 ,January 10]

⁷⁵ Ibid.

ในการตรวจสอบแต่อย่างใด นอกจากนี้ในการตรวจสอบไม่มีกฎหมายบังคับให้ต้องบอกกล่าวหรือแจ้งการตรวจสอบอีกด้วย⁷⁶

ในส่วนของ การแสดงพยานหลักฐานเพื่อโต้แย้งโดยกระบวนการรับฟัง (Hearing) ในชั้นการตรวจสอบนั้น ไม่มีบทบัญญัติให้นำกระบวนการรับฟังมาใช้ระหว่างการตรวจสอบและนอกจากนี้เมื่อถูกเจ้าพนักงานเรียกตรวจสอบ จะมีสิทธิในชั้นไต่สวนและบันทึกถ้อยคำ หรือนำสมุดบัญชีและเอกสารมาแสดงตามที่กล่าวไปแล้วข้างต้น ในชั้นนี้ผู้เสียภาษีสามารถชี้แจงข้อเท็จจริงได้ แต่ไม่เป็นไปตามกระบวนการรับฟังแต่อย่างใด นอกจากนี้ในการมาพบเจ้าพนักงานภาษีไม่มีกฎหมายให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการนำตัวแทนหรือบุคคลอื่นใดมาด้วย จะมีเพียงตามกฎหมายว่าด้วยผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร (Certified Public Tax Accountant Law (Law No.237 of 1951)) ซึ่งให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ให้คำแนะนำช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากร แต่ไม่ถึงขนาดให้บุคคลดังกล่าวเป็นตัวแทนในการตอบคำถามและดำเนินการอื่นใดแทนผู้เสียภาษีได้ทั้งหมดเช่นเดียวกับทนายความในการดำเนินวิธีพิจารณาความแพ่ง⁷⁷

2) การคุ้มครองข้อมูลผู้เสียภาษี

การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าจะต้องคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีในกรณีใดบ้าง มีเพียงบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องซึ่งกำหนดหน้าที่ในการเก็บรักษาความลับของทางราชการ ได้แก่

2.1) กฎหมายว่าด้วยข้าราชการพลเรือน (National Public Servants Law (Law No.120 of 1947)) มาตรา 100 (1) และกฎหมายว่าด้วยข้าราชการพลเรือนส่วนท้องถิ่น (Local Public Servants Law (Law No.261 of 1950)) มาตรา 34 (1) โดยสรุป มีหลักว่าข้าราชการต้องไม่เปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับที่เกี่ยวกับหน้าที่ราชการ แม้ว่าจะได้พ้นจากตำแหน่งไปแล้ว โดยกฎหมายได้ระวางโทษจำคุกหรือปรับแก่ผู้กระทำความผิด

2.2) กฎหมายภาษีอากรหลายฉบับ เช่น กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ มาตรา 243 กฎหมายว่าด้วยภาษีห้างหุ้นส่วนบริษัท มาตรา 163 กฎหมายว่าด้วยภาษีบริโภค มาตรา 69 เป็นต้น

⁷⁶ Koji ishimura , The State of Taxpayer Right in Japan Part 2 [Online] : Available from : <http://www.pij-web.net/cgi-localcomcom.cgi?action=top#2> [2007 ,January 6]

⁷⁷ Ibid.

วางหลักเกี่ยวกับการรักษาความลับของเจ้าพนักงานภาษีว่าบุคคลซึ่งปฏิบัติหน้าที่หรือเคยปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบภาษี หากได้เปิดเผยความลับที่เกี่ยวข้องด้วยหน้าที่ราชการ ต้องระวางโทษ ดังนั้น เจ้าพนักงานภาษีจึงมีหน้าที่โดยตรงตามบทบัญญัตินี้ในการรักษาความลับของทางราชการ หมายความว่าข้อมูลบางประการของผู้เสียภาษีและบุคคลที่สามด้วย⁷⁸ แต่ทั้งนี้เห็นได้ว่า บทบัญญัติดังกล่าวมิได้คุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง เนื่องจากบทบัญญัติเป็นการป้องปรามเจ้าหน้าที่ให้เก็บรักษาความลับของทางราชการมากกว่าเป็นมาตรการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษี แต่กระนั้น ก็ยังมีการคุ้มครองสิทธิในข้อมูลของผู้เสียภาษีตามบทบัญญัติอื่น เช่น กฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลที่อยู่ภายใต้การเก็บรักษาของหน่วยราชการ และกฎหมายว่า การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล เป็นต้น

โดยกฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลที่อยู่ภายใต้การเก็บรักษาของหน่วยราชการ มาตรา 5 (1) ให้การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล รวมทั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของ บุคคลซึ่งหน่วยงานราชการมีหน้าที่เก็บรักษาไม่ต้องเปิดเผยตามกฎหมายดังกล่าว โดยข้อมูลส่วนบุคคลได้แก่ ข้อมูลที่สามารถบ่งชี้บุคคลได้ เช่น ชื่อ วันเกิด เป็นต้น⁷⁹

3) การเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษี

กฎหมายภาษีอากรประเทศญี่ปุ่นมิได้บัญญัติเรื่องการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทาง ราชการหรือที่อยู่ในความครอบครองของทางราชการไว้แก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด แต่ผู้เสียภาษีมีสิทธิ เข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการได้ตามกฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลที่อยู่ภายใต้การเก็บรักษา ของหน่วยราชการ (Law on Disclosure of Information Stored by Administrative Organs (Act No.42 of 1999)) ซึ่งให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการรับรู้ข้อมูลข่าวสารทางราชการ กฎหมายกำหนดให้ เป็นหน้าที่ของหน่วยราชการในการเปิดเผยข้อมูล และในส่วนของ The National Tax

⁷⁸ Koji ishimura , The State of Taxpayer Right in Japan Part 1 [Online] : Available from : <http://www.pij-web.net/cgi-localcomcom.cgi?action=top#1> [2007 ,January 6]

⁷⁹ Lawrence Repeta and David M. Schultz ,Japanese Government Information : New Rules for Access The 2001 Information Disclosure Law and a Comparison with the U.S. FOIA [Online].Available from : <http://www.gwu.edu/~nsarchiv/nsa/foia/japanfoia.html> [2006 ,December 15]

Administration ได้จัดมีการรับคำร้องขอตรวจดูข้อมูลข่าวสารทางราชการได้ที่สำนักงานทั้ง ส่วนกลางและส่วนภูมิภาค⁸⁰

4) ลิขิรับความช่วยเหลือด้านภาษี

ในระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นให้ความสำคัญกับการประเมินตนเองเป็น ลำดับแรก ดังนั้น โดยสภาพของการประเมินโดยวิธีดังกล่าวต้องอาศัยความร่วมมือและความสมัคร ใจในการเสียภาษี อีกทั้งความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรในระดับพอที่จะให้ความร่วมมือแก่รัฐ ในการยื่นแสดงรายการและชำระภาษีโดยการประเมินตนเองได้อย่างถูกต้อง ดังนั้น การให้ คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากรจึงมีความสำคัญ นอกจากนี้ยังต้องจัดให้มีบริการให้ความช่วยเหลือผู้ เสียภาษีอากร เช่น รับเรื่องร้องเรียนกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมิได้รับความเป็นธรรมจากการปฏิบัติของ เจ้าพนักงานภาษี กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรญี่ปุ่นมี 2 องค์กรหลักที่มีหน้าที่รับผิดชอบในลักษณะ ดังกล่าว ได้แก่

4.1) Tax Counsel Office เป็นหน่วยงานภายใต้สังกัดของ The National Tax Administration มีหน้าที่ในการให้คำปรึกษาแก่ผู้เสียภาษีและช่วยเหลือผู้เสียภาษีในการยื่นแบบ แสดงรายการ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่พิจารณาเรื่องร้องเรียนของผู้เสียภาษีโดยใช้ระบบ The Tax Counselors System และยังจัดให้มีการตอบคำถามทางโทรศัพท์ โทรสารและอินเทอร์เน็ต (Tax Answer System) รวมทั้งให้มีเจ้าหน้าที่ประสานงานกับผู้เสียภาษี (Co-ordination Officer) เพื่อให้ คำปรึกษาแนะนำแก่ผู้เสียภาษี

4.2) Zeirishi เป็นระบบที่นำมาจาก “Steuerberater” ของประเทศเยอรมัน คำว่า “Zeirishi” แปลเป็นภาษาอังกฤษได้ว่า Licensed Tax Accountant ,Licensed Tax Agent ,Tax Attorney และ Certified Tax Accountant ซึ่งคำหลังจะเป็นที่นิยมใช้มากที่สุด ดังนั้นวิธานิพนธ์นี้ จะแปลคำว่า “Zeirishi” ว่าผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร เป็นวิชาชีพที่มีกฎหมายควบคุมได้แก่ Certified Public Tax Accountant Law (Law No.237 of 1951)โดยมีหน้าที่กระทำการแทน ผู้เสีย ภาษีทั้งในการยื่นแบบแสดงรายการรวมทั้งเอกสารต่างๆ รวมทั้งการจัดทำเอกสารของผู้เสียภาษี

⁸⁰ National Tax Agency of Japan, An Outline of Japanese Tax Administration 2001 [Online]. Available from :<http://www.nta.go.jp/category/outline/english/contents.htm#02> [2006 ,December 12]

อากร และเป็นທີ່ปรึกษาภาษีอากร โดยสภาพและหน้าที่ของผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากรมีลักษณะที่เป็นทั้งทนายความและผู้ตรวจสอบบัญชีในตัวเอง แต่ทั้งนี้เหตุที่มีกฎหมายควบคุมวิชาชีพดังกล่าว โดยได้กำหนดให้รัฐเป็นผู้ควบคุมดูแล เนื่องจากวิชาชีพทนายความและผู้สอบบัญชีรับใบอนุญาต นั้นเป็นวิชาชีพที่ควบคุมโดยองค์กรเอกชน แต่วัตถุประสงค์การจัดให้มีระบบ ผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากรภายใต้กฎหมายและการควบคุมของรัฐนั้นเพื่อเป็นหลักประกันแก่ผู้เสียภาษีทางหนึ่งที่จะได้รับบริการจากผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากรด้วยความเป็นกลางและอิสระ⁸¹

อนึ่ง แม้ว่าการให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีทั้ง 2 รูปแบบจะเป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการมีที่ปรึกษาและผู้แทน รวมทั้งการได้รับความช่วยเหลือเกี่ยวกับภาษีอากร และหน่วยงานทั้ง 2 ก็ไม่สามารถออกคำสั่งใดเพื่อเป็นการช่วยเหลือผู้เสียภาษีในลักษณะเดียวกับระบบ Taxpayer Advocate ของประเทศสหรัฐอเมริกา

3.2.2.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเชิงแก้ไข

1) สิทธิอุทธรณ์

หากผู้เสียภาษีไม่พอใจกับการประเมินของเจ้าพนักงานสามารถใช้สิทธิในร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่ (Reinvestigation) และหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของพนักงานดังกล่าวก็สามารถร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ (Reconsideration) ได้⁸² ทั้งนี้แม้ว่าตามกฎหมายจะใช้ถ้อยคำว่าขอให้มีการสอบสวนใหม่หรือขอพิจารณาใหม่ แต่โดยเนื้อหาแล้วเป็นการใช้สิทธิอุทธรณ์ มิได้เป็นการขอให้มีการพิจารณาใหม่ในบริบทของกฎหมายวิธีพิจารณาทางปกครอง ทั้งนี้เนื่องจากการขอพิจารณาใหม่ตามกฎหมายวิธีพิจารณาทางปกครองเป็นมาตรการชั้นหลังจากที่หมดอายุความอุทธรณ์แล้ว แต่การอุทธรณ์ในลักษณะดังกล่าวนี้ต้องอยู่ในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและต้องมีการขอให้มีการสอบสวนใหม่ก่อน จึงเป็นการอุทธรณ์แบบอุทธรณ์ 2 ชั้น (à deux instances) กล่าวคือ ต้องมีการร้องขอต่อหน่วยงานที่ออกคำสั่งให้ทำการสอบสวนใหม่เพื่อโต้แย้งคำสั่งและขอให้ยกเลิกหรือแก้ไขคำสั่งก่อน หากไม่พอใจจึงอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในลำดับต่อไป

⁸¹ Koji ishimura , The State of Taxpayer Right in Japan Part 1 [Online] :

Available from : <http://www.pij-web.net/cgi-localcomcom.cgi?action=top#1> [2007 ,January 6]

⁸² General Law of National Taxes Section 77 Subsection 1 and 2

ระบบการอุทธรณ์ภาษีมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ทางปกครอง (The Administrative Appellate Law) และกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาทางปกครอง (The Administrative Procedure Law) เป็นบทบัญญัติที่วางหลักทั่วไปและให้สิทธิในการอุทธรณ์ทางปกครอง และมีกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร (General Law of National Taxes) วางหลักเกณฑ์ในส่วนที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษี⁸³ โดยสามารถสรุปหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ทั้ง 2 ชั้นได้ดังนี้

1.1) การร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่ (Requests for Reinvestigation)

ตามระบบอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นบังคับให้มีบททวนการกระทำทางปกครองก่อน 2 ชั้นจึงจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ในชั้นแรกคือการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่ออกคำสั่งเกี่ยวกับการประเมิน การยึดทรัพย์สิน เป็นต้น ซึ่งวัตถุประสงค์ที่ต้องมีการอุทธรณ์ในชั้นต้นก่อนก็เพื่อความรวดเร็วในการระงับข้อพิพาทโดยไม่ต้องนำคดีไปสู่องค์กรวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลซึ่งต้องใช้เวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณามากกว่า การร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ คือ ต้องยื่นคำร้องต่อผู้อำนวยการภาษีส่วนท้องถิ่น (The District Director) ภายในกำหนดเวลา 2 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง และตามหลักการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางปกครองโดยทั่วไปรัฐต้องให้หลักประกันในการมีส่วนร่วมได้เสียของเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา ดังนั้นในการสอบสวนจะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการออกคำสั่งที่พิพาท⁸⁴ อนึ่งการร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่เป็นการบังคับให้อุทธรณ์ตามลำดับชั้น มีข้อยกเว้น 4 ประการให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ข้ามชั้นไปอุทธรณ์ต่อหน่วยงานผู้มีหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์โดยการร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ได้ทันที ได้แก่

ประการแรก คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบแสดงรายการสีฟ้า (Blue Returns)⁸⁵

⁸³ National Tax Agency of Japan, An Outline of Japanese Tax Administration 2001 [Online]. Available from :<http://www.nta.go.jp/category/outline/english/contents.htm#02> [2006 ,December 12]

⁸⁴ *ibid.*

⁸⁵ General Law of National Taxes Section 75 Subsection 4

ประการที่สอง คือกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องขอให้ทำการสอบสวนใหม่แล้ว แต่ผู้อำนวยการภาษีส่วนท้องถิ่นไม่ดำเนินการสอบสวนใหม่ตามคำร้องดังกล่าว หากพ้นกำหนดเวลา 3 เดือนนับจากวันที่รับคำร้อง⁸⁶

ประการที่สาม คือกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้รับแจ้งสิทธิในการร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่⁸⁷

ประการที่สี่ คือ กรณีที่เป็นการกระทำทางปกครองที่เริ่มต้นโดยหัวหน้าสำนักงานภาษีอากรภาค (The Commissioner of the Regional Taxation Bureau) หรือกรณีที่เป็นการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานในส่วนราชการอื่น⁸⁸

1.2) การร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ (Requests for Reconsideration)

เมื่อมีการสอบสวนใหม่แล้วหากผู้เสียภาษีไม่พอใจผลการพิจารณา ผู้เสียสามารถอุทธรณ์ในชั้นต่อไป คือ ยื่นคำร้องขอให้มีการพิจารณาต่อประธานวินิจฉัยภาษีอากร (The President of the National Tax Tribunal) ภายในกำหนดเวลา 1 เดือนนับแต่วันที่รับทราบการพิจารณาตามคำร้องขอให้สอบสวนใหม่⁸⁹ โดยบังคับให้ต้องผ่านกระบวนการสอบสวนใหม่ก่อน ยกเว้นบางกรณีที่กล่าวไปแล้วว่าผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ข้ามขั้นได้

หน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นขององค์กรวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร (National Tax Tribunal) เป็นองค์กรทำหน้าที่ทบทวนคำสั่งทางปกครอง ซึ่งมีผู้ให้ความเห็นว่างค์กรดังกล่าวถือเป็นศาลปกครองที่พิจารณาคดีภาษีอากร ทั้งนี้แม้ว่าการจัดตั้งจะมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยให้เป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระในการพิจารณาและมีความเป็นกลาง แต่การแต่งตั้งบุคลากรในรวมทั้งหัวหน้าส่วนราชการยังเป็นอำนาจ

⁸⁶ General Law of National Taxes Section 75 Subsection 5

⁸⁷ General Law of National Taxes Section 111 Subsection 1

⁸⁸ National Tax Agency of Japan, An Outline of Japanese Tax Administration 2001 [Online]. Available from :<http://www.nta.go.jp/category/outline/english/contents.htm#02> [2006 ,December 12]

⁸⁹ Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes 1989/90 (Imprint Chicago : Commerce Clearing House, 1989), p.156

ของ The National Tax Administration โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และผู้ที่ทำหน้าที่วินิจฉัยอาจได้รับการคัดเลือกมาจากทนายความ อัยการ ผู้พิพากษา รวมถึงเจ้าหน้าที่ซึ่งเคยปฏิบัติหน้าที่ใน The National Tax Administration⁹⁰ หนึ่งในการกระดำเนนกระบวนการพิจารณาจะใช้องค์คณะในการพิจารณาอย่างน้อย 3 คนและใช้ระบบไต่สวน⁹¹

2) สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

เมื่อองค์กรวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร (National Tax Tribunal) ได้มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยสามารถใช้สิทธิทางศาลได้ตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง (Administrative Litigation Procedure Law (Law No.139 of 1962)) มาตรา 14 กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลภายใน 3 เดือนนับแต่รับทราบคำวินิจฉัย นอกจากนี้ยังมีกรณีที่องค์กรวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรมิได้วินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีภายในกำหนด 3 เดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอพิจารณาใหม่ ผู้เสียสามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอให้มีคำวินิจฉัยแต่อย่างใด⁹²

ในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีในส่วนแบ่ง ได้แก่ ศาลจังหวัด (The District Court) ทั้งนี้เนื่องจากระบบศาลของประเทศญี่ปุ่นไม่มีศาลชั้นฎพิเศษอื่นใดนอกเหนือจากศาลคดีครอบครัว (The Family Court)⁹³ และระบบศาลยังเป็นระบบศาลเดี่ยว จึงไม่มีศาลปกครองเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรอย่างเช่นในระบบศาลของประเทศฝรั่งเศส นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งคำพิพากษาศาลชั้นต้นไปยังศาลสูง แต่โดย

⁹⁰ Vicki L. Beyer, Tax Administration in Japan [Online] .Available from :<http://www.tuj.ac.jp/newsite/main/law/lawresources/TUJonline/Tax/taxadmin.html>[2007 ,January 10]

⁹¹ National Tax Agency of Japan, An Outline of Japanese Tax Administration 2001 [Online].Available from :<http://www.nta.go.jp/category/outline/english/contents.htm#02> [2006 ,December 12]

⁹² General Law of National Taxes Section 115 Subsection 1

⁹³ The Secretariat of the Judicial Reform Council, The Japanese Judicial System [Online] . Available from :<http://www.kantei.go.jp/foreign/judiciary/0620system.html> [2006,July 15]

หลักการอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการบังคับ เว้นแต่ศาลจะเห็นว่าไม่ขัดกับผลประโยชน์สาธารณะจึงจะอนุญาตให้มีการทะเลาะการบังคับได้⁹⁴

อนึ่ง มาตรการอันเป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายประการหนึ่งปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญ เนื่องจากรัฐธรรมนูญได้วางหลักว่าไม่มีคำสั่งหรือตัดสินใจของฝ่ายบริหารเป็นที่สุด ดังนั้น มีผลให้ไม่มีบทบัญญัติในการต้องห้ามอุทธรณ์คำสั่งของฝ่ายปกครอง⁹⁵ แต่ทั้งนี้ในส่วนของ การอุทธรณ์ภาษีอากรมีระบบการอุทธรณ์ 2 ชั้นและมีขั้นตอนในการตีความกฎหมายโดยฝ่ายบริหารในบางกรณี⁹⁶ ดังนั้นคดีภาษีที่ขึ้นสู่ศาลจึงได้ผ่านกระบวนการของฝ่ายบริหารถือเป็นการคัดกรองคดีที่ขึ้นสู่ศาลประการหนึ่ง



สถาบันวิทยบริการ

⁹⁴ Vicki L. Beyer, Tax Administration in Japan [Online] .Available from : <http://www.tuj.ac.jp/newsite/main/law/lawresources/TUJonline/Tax/taxadmin.html>[2007,January 10]

⁹⁵ หลวงอรุณไคว้ววที และ หลวงนรกิจบริหาร, ราชการการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญี่ปุ่น, หน้า288

⁹⁶ General Law of National Taxes Section 99

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากร

หลักนิติรัฐ เรียกร้องให้รัฐมีหลักประกันสิทธิของประชาชนภายใต้กฎหมายโดยความเท่าเทียมกัน บทบัญญัติของกฎหมายที่บังคับใช้นอกจากเพื่อประโยชน์ของสาธารณะแล้ว จึงต้องมีมาตรการทางกฎหมายเพื่อเป็นหลักประกันสิทธิของประชาชนตามหลักการดังกล่าวด้วย และเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม การใช้อำนาจของฝ่ายปกครองจึงต้องอยู่ภายใต้หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย ในส่วนของกฎหมายภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมาย รวมถึงการออกคำสั่งทางปกครองอื่นเนื่องมาจากอำนาจตามกฎหมายภาษีอากรก็เช่นกัน การที่รัฐในฐานะผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากร นอกจากจะใช้บทบัญญัติเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นรายได้ของรัฐแล้ว การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเช่นกันเพื่อความเป็นธรรม อีกทั้งโดยสภาพแห่งสิทธิและหน้าที่ย่อมเป็นสิ่งที่ควบคู่กัน การที่กฎหมายรับรองคุ้มครองสิทธิแก่บุคคลใด ในทางกลับกันย่อมก่อให้เกิดหน้าที่อันต้องปฏิบัติด้วยเสมอ แม้ว่าบุคคลผู้มีสิทธิหน้าที่ทั้งสองฝ่ายจะมีฐานะไม่เท่าเทียมอย่างเช่นรัฐกับเอกชนก็ตาม ทั้งนี้หลักการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปทั้งระบบกฎหมายคอมมอน ลอว์และซีวิล ลอว์ แต่อาจมีหลักการและรูปแบบรวมทั้งมาตรการที่แตกต่างกันเนื่องจากหลักกฎหมายของแต่ละระบบกฎหมายที่ไม่เหมือนกัน อีกทั้งการให้ความสำคัญในการตรากฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรของกฎหมายทั้งสองระบบก็มีความแตกต่างกัน เพราะกฎหมายลายลักษณ์อักษรในระบบคอมมอน ลอว์นั้นจะตราขึ้นต่อเมื่อเป็นข้อยกเว้นของกฎหมาย แต่ในระบบซีวิล ลอว์ยึดถือกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นสำคัญ เรื่องใดที่มีบทบัญญัติอยู่แล้วก็จะต้องการตีความกฎหมายแก่กรณีนั้นไป แต่จะตีความกฎหมายอย่างไรขึ้นอยู่กับเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสำคัญด้วย

ประเทศทั้งหลายในระบบกฎหมายคอมมอน ลอว์และซีวิล ลอว์ ต่างเห็นความสำคัญในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากการบริหารจัดการเก็บภาษีในปัจจุบันมีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยความร่วมมือของผู้เสียภาษีอากรในการจัดเก็บ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อการจัดเก็บในรูปแบบการประเมินตนเองและการหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นรูปแบบการจัดเก็บที่มีความสำคัญและนำมาใช้เป็นส่วนใหญ่ในระบบการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากต้นทุนในการจัดเก็บต่ำและสะดวกในการจัดเก็บ หากกฎหมายภาษีอากรมีมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอย่างมีประสิทธิภาพย่อมทำให้เปลี่ยนทัศนคติในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากรด้วย จะเห็นได้จากประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่นประเทศในกลุ่ม OECD แทบทุกประเทศมีมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรเนื่องจากเห็น

ความสำคัญและผลที่ได้จากการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร โดย OECD ได้ทำการสำรวจพบว่า ประเทศต่างๆในกลุ่ม มีมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีดังนี้¹

- 1) ผู้เสียภาษีมียุติธรรมได้รับแจ้ง รับฟัง และได้รับความช่วยเหลือ
- 2) ผู้เสียภาษีมียุติธรรมในการอุทธรณ์
- 3) ผู้เสียภาษีมียุติธรรมในความเป็นส่วนตัว
- 4) ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องจ่ายภาษีอากรเกินกว่าจำนวนภาษีอากรที่ถูกต้อง
- 5) มีความแน่นอนในการบริหารจัดการเก็บ
- 6) มีการรักษาความลับของผู้เสียภาษี

จากการศึกษาพบว่ามาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในระบบคอมมอน ลอว์ ซึ่งตามวิทยานิพนธ์นี้ได้ศึกษามาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา อันมีประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) เป็นกฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร และมีการตรากฎหมายในระดับรัฐบัญญัติ (Act) มาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรโดยเฉพาะ คือ Taxpayer's Bill of Rights 1 (1988) Taxpayer's Bill of Rights 2 (1996) และ Taxpayer's Bill of Rights 3 (The IRS Restructuring and Reform Act of 1998) ดังนั้นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จึงบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา แต่ยังมีมาตรการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายอื่นเช่นกัน เหตุประการหนึ่งในการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิไว้ในประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะ เนื่องจากความมีลักษณะพิเศษของกฎหมายภาษีอากรประการหนึ่ง และอีกประการหนึ่งคือประสงค์ให้การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเป็นไปภายใต้บริบทของกฎหมายภาษีอากรเพื่อคุ้มครองสิทธิยิ่งกว่ากรณีทั่วไป จึงมีมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรแยกออกมาจากกฎหมายอื่น เพื่อเป็นการยกเว้นหลักกฎหมายทั่วไป ทำให้หากมีกรณีที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในขั้นตอนต่างๆ ให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากร

¹ The OECD Committee for Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayer's Rights and Obligations-Practice Note [Online]. Available from :<http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> [2007 ,January 24]

ส่วนประเทศในกลุ่มซีวีล ลอว์ จากการศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น พบว่าไม่มีบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีอากรที่เป็นมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรไว้ โดยเฉพาะ แต่การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นเป็นไปตามกฎหมายภาษีอากร ประกอบกับกฎหมายอื่นบ้างบางกรณี กล่าวคือ มีมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร สอดแทรกอยู่ตามบทบัญญัติกฎหมายอยู่แล้ว แต่ทั้งนี้ตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (Administrative Procedure Act (Act No.88 of 1993)) ก็มีให้นำไปใช้กับการบริหารจัดการ ภาษีอากร เนื่องจากว่ากฎหมายภาษีอากรมีวิธีการตามบทบัญญัติเป็นอยู่แล้ว แต่มีการนำเอากฎหมาย อื่นมาใช้คุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร ได้แก่บทบัญญัติรัฐธรรมนูญ กฎหมายว่าด้วยการเข้าถึงข้อมูล ข่าวสารทางราชการ (Act on Access to Information Held by Administrative Organs (Act No.42 of 1999)) และในการใช้สิทธิทางศาลเพื่อระงับข้อพิพาทคดีภาษีอากรเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวิธี พิจารณาคดีปกครอง (Administrative Litigation Procedure Law (Law No.139 of 1962))

ในส่วนของประเทศไทยมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรถูกสอดแทรกอยู่ใน ประมวลรัษฎากร แม้จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรหลายครั้งแต่ไม่ได้มีการแก้ไขเพื่อ เพิ่มเติมในส่วนที่เป็นมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น การคุ้มครองสิทธิผู้ เสียภาษีอากรจึงต้องนำบทบัญญัติกฎหมายอื่นมาบังคับใช้ประกอบ เช่น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ.2540 พระราช กฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 บทบัญญัติเหล่านั้นถือ เป็นกฎหมายกลางที่หน่วยงานของรัฐต้องปฏิบัติตาม ดังนั้น จึงถือได้ว่าในปัจจุบันมาตรการ คุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีโดยส่วนใหญ่เป็นไปตามกฎหมายอื่น นอกเหนือจากประมวลรัษฎากร ทำให้มาตรฐานของการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเรื่องใดที่ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้หรือ บัญญัติไว้ต่ำกว่าที่กฎหมายกลางกำหนด จะต้องนำกฎหมายกลางเหล่านั้นมาบังคับใช้ ทั้งที่ประมวล รัษฎากรมีลักษณะพิเศษ ดังจะเห็นได้จากคำนิยามศัพท์ในประมวลรัษฎากรซึ่งให้ความหมาย แยกต่างจากความทั่วไปในกฎหมายอื่น เป็นต้นว่าคำว่าขายซึ่งมีความหมายไม่เหมือนกับการขายอัน เป็นเอกเทศสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกจากนี้การบังคับจัดเก็บภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากรยังถือเป็นการละเมิดสิทธิทางทรัพย์สินของประชาชนตามที่กฎหมาย ได้แก่ บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยให้การรับรองไว้ แต่เนื่องด้วยเป็นการละเมิดหรือ จำกัสิทธิโดยมีกฎหมายให้อำนาจไว้จึงเป็นการจำกัดสิทธิทางทรัพย์สินที่ชอบด้วยกฎหมาย กระนั้นก็ตาม เมื่อเป็นบทบัญญัติที่มีการจัดสิทธิในทางทรัพย์สินของบุคคลอันอาจเกิดจากจัดเก็บ ภาษีแล้วแต่การบังคับคดีโดยไม่ผ่านกระบวนการบังคับคดีตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดย การให้อำนาจเจ้าพนักงานในการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างก็เป็นลักษณะ

พิเศษอีกประการหนึ่งของประมวลรัษฎากร นอกจากนี้อีกการนำหลักเกณฑ์ทางการบัญชีมาใช้ประกอบการดำเนินการจัดเก็บ อาทิเช่นการรับรู้รายได้ โดยเกณฑ์สิทธิสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล และการรับรู้รายได้ด้วยเกณฑ์เงินสดสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากรอีกเช่นกัน

การที่ประมวลรัษฎากรไม่มีมาตรการที่คุ้มครองสิทธิเป็นการเฉพาะตามประมวลรัษฎากรหรือมาตรการในการคุ้มครองสิทธิเท่าที่มีไม่เพียงพอต่อการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพจึงเป็นปัญหาอันนำมาสู่การกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และทำให้เกิดข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลสร้างความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีอากรและทางราชการ ดังนั้น เมื่อพิจารณาการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายต่างประเทศได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่น จึงเห็นได้ว่ามาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันมีปัญหา ดังนี้

4.1 ปัญหาความไม่เพียงพอของบทบัญญัติกฎหมายที่เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี

การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรมาเป็นเวลานานและไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนที่เป็นมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีทำให้ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติที่เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรเพียงพอ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศแล้วพบว่า ประมวลรัษฎากรมีปัญหาความไม่เพียงพอของบทบัญญัติกฎหมายที่เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ดังนี้

4.1.1 ความไม่เพียงพอของมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเชิงป้องกัน

1) การรับฟังข้อเท็จจริงและการโต้แย้งการประเมิน

การประเมินภาษีอากรเป็นการกระทำทางปกครอง และการแจ้งการประเมิน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองประการหนึ่ง และท้ายที่สุดเมื่อเป็นหนี้ภาษีอากรค้างจะต้องมีการยึดอายัดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างอันเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง โดยหลักการกระทำของฝ่ายปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย จึงต้องมีกระบวนการรับฟังข้อเท็จจริงและการโต้แย้งการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานประเมินเป็นมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร

ตามประมวลรัษฎากรให้ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีแสดงเหตุผลและพยานหลักฐานในชั้นตอนที่เจ้าพนักงานประเมินได้มีหมายเรียกตรวจสอบได้สวน ตามมาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และ มาตรา 92/21(5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีนำบัญชีเอกสารหรือ

หลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ ซึ่งในชั้นตอนนี้ถือเป็นโอกาสของผู้เสียภาษีในการแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินแต่ยังไม่มีสิทธิโต้แย้ง และเมื่อมีการประเมินหากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินสามารถโต้แย้งคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และท้ายที่สุดหากไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรก็สามารถโต้แย้งอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลได้ จึงมีความคล้ายคลึงกับการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินตามกฎหมายภาษีอากรญี่ปุ่น ซึ่งสามารถเรียกผู้เสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบโดยการบันทึกถ้อยคำและตรวจสอบสมุดบัญชีรวมทั้งเอกสารต่างๆ ของผู้เสียภาษีได้ตามมาตรา 234 แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ และเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีแล้วผู้เสียภาษีสามารถโต้แย้งคัดค้านซึ่งตามกฎหมายภาษีอากรญี่ปุ่นถือเป็นการอุทธรณ์การประเมินโดยการขอให้ทำการสอบสวนใหม่ และขอให้พิจารณาใหม่ตามลำดับก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล

เห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรไทยและกฎหมายภาษีอากรประเทศญี่ปุ่นให้โอกาสผู้เสียภาษีในการแสดงพยานหลักฐานก่อนมีการประเมินโดยการเรียกมาไต่สวน แต่ไม่ให้สิทธิโต้แย้งในชั้นนี้ก่อน และเมื่อหลังจากการประเมินหากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็สามารถโต้แย้งในชั้นอุทธรณ์การประเมินและในชั้นศาลได้ จึงมีความแตกต่างกับกระบวนการของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งให้โอกาสผู้เสียภาษีในการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เสียภาษีและโต้แย้งต่อศาลได้ทั้งก่อนทั้งก่อนการประเมินและหลังการประเมิน ดังนี้

ก่อนการประเมิน

- แสดงพยานหลักฐานได้เมื่อถูกเรียกตรวจสอบไต่สวน
- โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานต่อสำนักพิจารณาอุทธรณ์ (Protest) หรือศาล

หลังการประเมิน

- โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานต่อสำนักพิจารณาอุทธรณ์ โดยกระการ Due Process Appeal Program หรือ Collection Appeal Process
- โต้แย้งต่อศาลได้กรณีที่ผ่านกระบวนการ Due Process Appeal Program

กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกากำหนดให้ก่อนการประเมิน เมื่อเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ โดยไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานจึงแก้ไขให้ถูกต้อง และแจ้งผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการแก้ไขแบบแสดงรายการของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีสามารถโต้แย้งต่อสำนักพิจารณาอุทธรณ์ได้ (Appeal Office) ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มิหนังสือบอกกล่าว (30-day letter) ในขั้นนี้ผู้เสียภาษีสามารถโต้แย้งและแสดงเหตุผลได้ แต่หากผู้เสียภาษีประสงค์จะใช้สิทธิทางศาลเพื่อโต้แย้งเจ้าพนักงานก็สามารถทำได้เมื่อเจ้าพนักงานมิหนังสือบอกกล่าวอีกฉบับหนึ่ง (Notice of deficiency (90-day letter)) และผู้เสียภาษีได้รับแล้ว หากผลการวินิจฉัยของสำนักพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลแล้วแต่กรณีเห็นว่าการโต้แย้งของผู้เสียภาษีฟังไม่ขึ้น หรือผู้เสียภาษีแพ้คดี ก็จะถูกประเมินภาษีและมีหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of assessment) หากผู้เสียภาษีไม่ชำระก็จะเข้าสู่กระบวนการจัดเก็บ ซึ่งในขั้นการจัดเก็บนี้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาให้โอกาสในการรับฟัง (Hearing) ผู้เสียภาษีก่อนดำเนินการจัดเก็บสามารถเรียกร้องให้มีกระบวนการรับฟังโดยสำนักพิจารณาอุทธรณ์ และหากไม่พอใจการพิจารณายังมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้อีกครั้งหนึ่ง² หรืออาจอุทธรณ์โดยใช้การพิจารณาอุทธรณ์ที่เรียกว่า Collection Appeals Program (CAP) ก็สามารทำได้ แต่กรณีนี้หากไม่พอใจผลการพิจารณาที่ไม่สามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้อีก

จึงเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาให้เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีชี้แจงข้อเท็จจริง โดยให้โอกาสผู้เสียภาษีในการชี้แจงและโต้แย้งทั้งก่อนและหลังมีการประเมินกรณีภายหลังการประเมินประมวลรัษฎากรไทยได้ให้โอกาสผู้เสียภาษีในการรับฟังข้อเท็จจริงหลังจากมีการประเมิน แต่ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อไป อนึ่ง หลักการสำคัญที่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกานำมาใช้ในการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เสียภาษีภายหลังมีการประเมินภาษี คือหลัก Due Process ซึ่งเรียกร้องให้การพิจารณาทางปกครองจะต้องมีการรับฟังโดยเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีส่วนได้เสีย นอกจากนี้ในส่วนของกฎหมายภาษีอากรประเทศญี่ปุ่นก็มีบทบัญญัติให้สิทธิผู้เสียภาษีในการขอให้มีการสอบสวนใหม่โดยหน่วยงานที่ออกคำสั่งแล้วจึงอุทธรณ์ต่อองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้น หากประมวลรัษฎากรไทยได้กำหนดให้มีการรับฟังโดยนำหลัก Due Process มาใช้ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาภายหลังการประเมินอย่างชัดเจนตามมาตรา 6320 และ 6330 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา จึงเป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมากขึ้น และเมื่อ

² Internal Revenue Code Section 6330

ดำเนินการรับฟังหรือแล้วหากยังพิจารณาให้ผู้เสียหายต้องชำระภาษีตามที่แจ้งการประเมินแล้วจึงอุทธรณ์การประเมินต่อศาลได้อีกชั้นหนึ่ง

โดยสรุป เห็นได้ว่าทั้งประเทศสหรัฐอเมริกามีกระบวนการให้ผู้เสียหายโต้แย้งได้ทั้งก่อนและหลังการประเมิน ส่วนประเทศญี่ปุ่นนั้นจัดให้มีการโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานภายหลังเจ้าพนักงานได้ประเมินภาษีแล้ว และหากไม่พอใจผลการพิจารณาก็สามารถอุทธรณ์ต่อองค์กรผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์หรืออุทธรณ์ต่อศาลได้แล้วแต่กรณี แต่ประมวลรัษฎากรของไทยไม่มีกระบวนการรับฟัง (Hearing) หรือการให้โอกาสผู้เสียหายโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานก่อนมีการประเมินที่สมบูรณ์* อีกทั้งไม่มีการให้สิทธิร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่ (Reinvestigation) ภายหลังมีการประเมิน ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้วผู้เสียหายไม่พอใจการประเมินจะต้องอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น แต่การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรก็มีข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินในกรณีที่เป็นการห้ามอุทธรณ์การประเมินอีกด้วย

2) สิทธิผู้เสียหายเมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและไต่สวน

ในชั้นการตรวจสอบไต่สวนเมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีหมายเรียก ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าผู้เสียหายมีสิทธิประการใดบ้าง นอกการนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงเท่านั้น แต่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติกำหนดว่าผู้เสียหายมีสิทธิอย่างไรเมื่อเจ้าพนักงานมีการตรวจสอบไต่สวน เริ่มตั้งแต่การกำหนดเวลาและสถานที่ สิทธิในการได้รับคำปรึกษา สิทธิในการมีผู้แทน สิทธิในการบันทึกเสียง และการได้รับแจ้งและอธิบายขั้นตอนการตรวจสอบ

* การมีหมายเรียกผู้เสียหายมาทำการไต่สวนตรวจสอบ ซึ่งเป็นกระบวนการหนึ่งของการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการให้สิทธิโต้แย้งเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากการเรียกมาไต่สวนตรวจสอบเป็นการกำหนดหน้าที่ให้แก่ผู้ภาษีมามากกว่า อีกทั้ง เป็นการใช้อำนาจเพื่อได้มาซึ่งข้อมูลในการประเมินของเจ้าพนักงาน ดังจะเห็นได้ว่าการที่ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกจะเกิดผลร้าย มีโทษ และเสียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมิน นอกจากนี้เห็นว่าการออกหมายเรียกมาเพื่อไต่สวนนี้เป็นเพียงการให้โอกาสผู้เสียหายในการนำพยานหลักฐานของตนมาแสดงเท่านั้น

2.1) เวลาและสถานที่ไต่สวนตรวจสอบ

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกได้ แต่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดว่าเวลาและสถานที่ซึ่งสามารถทำการไต่สวนตามหมายนั้นจะต้องเป็นที่ใด ดังนั้น จึงเป็นอำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินการกำหนดเวลาและสถานที่ จึงอาจสร้างความไม่สะดวกให้แก่ผู้ถูกไต่สวน ในส่วนนี้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกากำหนดให้การกำหนดเวลาในสถานที่ในหมายเรียกนั้นจะต้องเป็นเวลาและสถานที่ที่สมควร เป็นการกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการกำหนดเวลาและสถานที่ในการไต่สวน

2.2) สิทธิในการได้รับคำปรึกษา

เมื่อถูกไต่สวนโดยเจ้าพนักงานประเมิน ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมียสิทธินำที่ปรึกษา เช่น ทนายความ นักบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี เข้ามาในระหว่างการตรวจสอบด้วย ดังนั้นกรณีดังกล่าวหากผู้เสียภาษีประสงค์จะขอคำปรึกษาเรื่องกฎหมาย หรือการบัญชีแล้วก็ไม่มียกกฎหมายใดมารองรับสิทธิของผู้เสียภาษี จึงต้องขึ้นอยู่กับเจ้าพนักงานประเมินว่าจะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีนำที่ปรึกษาเข้ามาร่วมในการไต่สวนได้หรือไม่ ทั้งนี้เมื่อพิจารณามาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ผู้เสียภาษีมียสิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาเข้ามาร่วมในการไต่สวนได้ แต่หากในวันที่ผู้เสียภาษีถูกไต่สวนและมีได้มีที่ปรึกษาร่วมในการไต่สวนด้วย เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเริ่มทำการไต่สวน มีปัญหาว่าผู้เสียภาษียังสามารถใช้สิทธินำที่ปรึกษาเข้ามาร่วมทำการไต่สวนได้หรือไม่ กรณีดังกล่าวพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มิได้กำหนดไว้ แต่ในส่วนของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดว่าระหว่างการไต่สวน ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะได้มีการตอบคำถามไปแล้วหรือไม่ หากผู้เสียภาษีประสงค์จะใช้สิทธิในการนำที่ปรึกษาร่วมในการไต่สวนด้วย เจ้าพนักงานผู้ทำการไต่สวนจะต้องหยุดการไต่สวนและดำเนินการนัดวันไต่สวนใหม่ ซึ่งในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ไม่มีบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าว

ทั้งนี้ การมีหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบ ซึ่งถือเป็นการพิจารณาทางปกครอง ดังนั้น แม้ว่าประมวลรัษฎากรไม่บัญญัติถึงสิทธิการมีปรึกษาหรือทนายความ แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 23 ได้บัญญัติไว้ ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงสามารถนำทนายความหรือที่ปรึกษาเข้ามาระหว่งการพิจารณาทางปกครองที่ต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าพนักงานประเมิน กรณีปัญหาที่อาจเกิดขึ้นคือ หากผู้เสียภาษีประสงค์จะนำทนายความที่ปรึกษา พนักงานบัญชี รวมถึงผู้สอบบัญชีรับใบอนุญาตมาร่วมในการไต่สวนด้วย แต่เจ้าพนักงาน

ประเพณีไม่ยินยอม เช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อเจ้าพนักงานประเพณีได้ประเพณีโดยที่ไม่ให้สิทธิแก่ผู้เสียหาย ทั้งที่เป็นสิทธิตามประมวลรัษฎากรหรือสิทธิตามวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง การประเพณีนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ทั้งนี้ยังไม่เคยมีคดีขึ้นสู่การวินิจฉัยของศาลแต่อย่างใด

อนึ่ง ปัจจุบันในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเพณีสามารถอนุญาตให้ทนายความหรือที่ปรึกษามาร่วมทำการไต่สวนได้ รวมทั้งให้บุคคลเหล่านั้นรับมอบอำนาจมากระทำการแทนผู้เสียหายได้ แต่เมื่อไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายทำให้ทางปฏิบัติมีความลักลั่นไม่เป็นไปในทางเดียวกัน

2.3) สิทธิการมีผู้แทน

ในการไต่สวนผู้เสียหายสามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนได้หรือไม่นั้นประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้ แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้รับรองสิทธิดังกล่าวในมาตรา 24 ซึ่งตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาได้รับรองสิทธิดังกล่าวเช่นกัน ส่วนกฎหมายญี่ปุ่นกำหนดให้ผู้ดำเนินการแทนผู้เสียหายอากรต้องเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีอากรที่รับใบอนุญาตและได้รับความควบคุมโดยรัฐ (Zeirishi)

2.4) สิทธิในการบันทึกเสียง

ระหว่างการไต่สวนหากผู้เสียหายต้องการบันทึกเสียง กรณีดังกล่าวทั้งประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มิได้มีบทบัญญัติรับรองสิทธิดังกล่าวไว้ ดังนั้น กรณีจะสามารถบันทึกเสียงได้หรือไม่จะเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเพณีผู้ทำการไต่สวน ซึ่งมีความแตกต่างกับประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาที่ให้สิทธิในการบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวนได้หากผู้เสียหายได้แจ้งให้แก่เจ้าพนักงานทราบก่อนล่วงหน้าและใช้เครื่องมือและอุปกรณ์ของผู้เสียหายเอง

นอกจากนี้ยังมีปัญหาในกรณีที่เจ้าพนักงานประเพณีจะบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวนจะสามารถทำได้หรือไม่ ทั้งนี้ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก็มีได้ให้สิทธิแก่เจ้าพนักงานประเพณีเช่นกัน กรณีดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าหากเจ้าพนักงานประเพณีจะทำการบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวน โดยมิได้รับความยินยอมจากผู้เสียหายเช่นนี้ น่าจะถือเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหาย ทั้งนี้เนื่องจากการไต่สวนขอเจ้าพนักงานประเพณีนั้นต้องบันทึกถ้อยคำลงในแบบ ต.6 เท่านั้น มิได้กำหนดให้มีการบันทึกถ้อยคำโดยการบันทึกเสียงได้ แต่ในกรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาคำหนดให้เจ้าพนักงาน

ผู้ทำการไต่สวนสามารถบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวนได้ แต่ต้องแจ้งให้ผู้เสียหายทราบและหากผู้เสียหายจะขอสำเนาบันทึกเสียงก็สามารถทำได้เช่นกัน ดังนั้น การบันทึกเสียงในระหว่างการไต่สวน ซึ่งอาจใช้เป็นหลักฐานในชั้นได้แย้งคัดค้านการประเมินจึงควรเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายและเจ้าพนักงานมีสิทธิบันทึกเสียงได้อย่างเท่าเทียมกัน หากให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการบันทึกเสียงฝ่ายเดียวอาจทำให้เป็นการเสียเปรียบแก่ผู้เสียหายหากต้องดำเนินการโต้แย้งต่อไป

2.5) การได้รับแจ้งและอธิบายขั้นตอนการตรวจสอบ

ประมวลรัษฎากรไม่มีบัญญัติที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินผู้ไต่สวนจะต้องทำการแจ้งสิทธิหรืออธิบายขั้นตอนการดำเนินการตรวจสอบไต่สวนไว้แต่อย่างใด นอกจากนี้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก็บัญญัติในเรื่องของการแจ้งสิทธิของกลุ่มไว้เฉพาะในคำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์ได้เท่านั้น มิได้กำหนดว่าในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เจ้าพนักงานต้องแจ้งสิทธิหรืออธิบายการดำเนินการกรณีนั้นต่อกลุ่มหรือไม่อย่างไร แต่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้เจ้าพนักงานจะต้องอธิบายกระบวนการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน รวมทั้งแจ้งสิทธิในกระบวนการดังกล่าวแก่ผู้เสียหายอากร ทั้งนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า การแจ้งสิทธิตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้มีการแจ้งสิทธิในคำสั่งทางปกครองเท่านั้น ดังนั้น หนังสืออื่นที่ออกโดยกรมสรรพากรแม้จะมีได้ลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่เป็นหนังสือแจ้ง บอกกล่าว เชิญพบ ก็ควรต้องเปิดเผยขั้นตอนการดำเนินการตามหนังสือนั้น และระบุสิทธิแก่ผู้รับแจ้งหนังสือด้วย ทั้งนี้เนื่องจากการที่กรมสรรพากรมีหนังสือถึงผู้เสียหายนำเอกสารมาแสดง หรือเชิญมาพบเพื่อสอบถามข้อมูลโดยมิได้เป็นกรณีที่ออกหมายเรียก แต่จะออกหนังสือเชิญพบ ซึ่งมีผลให้ผู้เสียหายต้องไปพบและนำเอกสารหลักฐาน ไปแสดง และข้อมูลของผู้เสียหายเหล่านั้นก็เป็นข้อมูลที่เจ้าพนักงานประเมินนำมาใช้พิจารณาดำเนินการต่อไป ดังนั้น การออกหมายเรียก ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองจะต้องกำหนดแบบของหมายเรียกให้มีการแจ้งสิทธิและอธิบายขั้นตอน รวมทั้งหนังสืออื่นที่ให้ผลในทางปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีออกหมายเรียกก็ควรต้องมีการแจ้งสิทธิรวมทั้งกระบวนการขั้นตอนไว้ด้วย นอกจากนี้หนังสือเหล่านั้นควรจัดให้มีการแสดงผลไว้ด้วย แม้ว่าจะไม่ถึงขนาดเป็นการแสดงผลเหมือนกรณีที่ต้องแจ้งในคำสั่งทางปกครอง แต่ควรมีเหตุในการเรียกพบว่าเนื่องด้วยเหตุใด และจากความคิดพลาดอย่างใด เพื่อผู้เสียหายจะได้ทราบก่อนล่วงหน้าว่าจะไปพบเจ้าพนักงานด้วยเหตุใด ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่าหนังสือเชิญพบของกรมสรรพากรระบุเพียงว่า “มีความประสงค์ขอพบท่านเพื่อขอทราบข้อความบางอย่างอันเกี่ยวกับ...” แต่มีตัวอย่างในทางปฏิบัติที่น่าสนใจเกี่ยวกับหรือหนังสือนัดให้ไปพบเจ้าพนักงานตามแบบ ส.ร.11 ซึ่งเห็นว่าการออกหนังสือดังกล่าวมี

การระบุเหตุผลในการนัดให้ไปพบคือเนื่องจากผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดวิธีการขั้นตอนว่ามาพบเจ้าพนักงานเพื่อดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำเอกสารที่ระบุไปพบเจ้าหน้าที่ตามวันเวลาที่กำหนด

3) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีกรณีที่มีหมายเรียกเพื่อไต่สวนบุคคลภายนอก

ในการออกหมายเรียกเพื่อไต่สวน ประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ออกหมายเรียกพยานและสั่งให้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ ดังนั้นปัญหาที่เกิดขึ้นคือผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกบุคคลใดมาให้ถ้อยคำบ้าง และให้ถ้อยคำเกี่ยวกับอะไร นอกจากนี้หากบุคคลภายนอกซึ่งเจ้าพนักงานสอบสวนเรียกมานั้นนำให้ถ้อยคำในเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องหรือไม่จำเป็นของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีก็ไม่อาจรู้ได้ และประการสำคัญคือในการดำเนินการพิจารณาทางปกครอง ผู้พิจารณาจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้กรณีมีโอกาสทราบข้อเท็จจริงทางฝ่ายเจ้าหน้าที่อย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้ง³ ดังนั้นการที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกบุคคลอื่นมาไต่สวนในเรื่องที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษี นั้นควรจะเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีรับทราบด้วย เนื่องจากหากบุคคลภายนอกนั้นมีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีเพราะมีหน้าที่ต่อผู้เสียภาษีในการเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษี เช่นนี้อาจเกิดปัญหาเมื่อบุคคลดังกล่าวได้ให้ถ้อยคำตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินแต่มีผลเป็นการกระทบต่อข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี ซึ่งในส่วนนี้ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มิได้มีบทบัญญัติรับรอง อีกทั้งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ยังได้ให้อำนาจ เจ้าพนักงานในการแสวงหาพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องโดยที่ไม่ให้สิทธิผู้กรณีโต้แย้ง ดังนั้นหากเกิดปัญหาดังกล่าวมีผลให้ผู้เสียภาษีเสียเปรียบไม่สามารถโต้แย้งเพื่อป้องกันสิทธิของตนได้

กรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาได้ให้ความคุ้มครองเพื่อป้องกันความเสียเปรียบของผู้เสียภาษีในการไต่สวนโดยเจ้าพนักงาน ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานออกหมายเรียกบุคคลอื่นที่มีได้เป็นผู้เสียภาษีมาให้ถ้อยคำได้ แต่ทั้งนี้หากบุคคลดังกล่าวเป็นเพื่อนบ้าน ผู้ร่วมงาน นายจ้างหรือบุคคลอื่นใดที่จำเป็นภายใต้หลักความเหมาะสมและหลักสุจริต ในการออกหมายเรียกมาไต่สวนเช่นนี้เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกมาโดยที่ไม่ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีรับทราบก่อน เนื่องจากบุคคลเหล่านั้นมิได้เป็นผู้มีหน้าที่ในการเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสีย

³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 33

ภาษีแต่อย่างใด แต่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาวางหลักว่าหากเป็นบุคคลที่สามหรือหรือบุคคลภายนอกที่เป็นผู้เก็บรักษาข้อมูล (Third-party recordkeeper)⁴ กรณีเช่นทนายความ นายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ ธนาคารหรือสถาบันการเงิน เป็นต้น ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีเช่นนี้เมื่อเจ้าพนักงานมีหมายเรียกไปยังบุคคลดังกล่าว ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้สิทธิผู้เสียภาษีคัดค้านพยานดังกล่าว เมื่อพิจารณาบทบัญญัติประมวลรัษฎากรอเมริกาเห็นว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายดังกล่าวเป็นไปเพื่อป้องกันการเรียกบุคคลมาตรวจสอบไต่สวนโดยไม่จำเป็น โดยศาลสูงสหรัฐเคยวางหลักว่าการออกหมายเรียกนั้นต้องเป็นไปตามหลักความเหมาะสมและสุจริต ดังนั้นการที่บุคคลภายนอกเป็นผู้เก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษี นอกจากจะมีหน้าที่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานแล้ว ยังมีหน้าที่ต่อผู้เสียภาษีในการเก็บรักษาข้อมูล หากมีกรณีที่เจ้าพนักงานออกหมายเรียกโดยไม่เหมาะสมและสุจริตกรณีจะเป็นการกระทบสิทธิในข้อมูลของผู้เสียภาษีโดยไม่จำเป็นเช่นกัน

4) การให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากร

การให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีในด้านภาษีอากรเป็นสิ่งสำคัญในระบบการประเมินตนเอง เนื่องจากการที่รัฐสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการโดยการประเมินตนเองด้วยความถูกต้อง แต่โดยสภาพอาจเกิดความผิดพลาดโดยไม่เจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และอาจถูกมาตรการบังคับอย่างแรงค่อน โดยไม่สามารถแก้ไขปัญหาได้ตามวิธีการปกติ ดังนั้นจึงมีการนำแนวความคิดเรื่องโดยการนำระบบที่ปรึกษาภาษีอากร (Taxpayer Advocate) มาใช้และปรากฏในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา โดยมีการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นใน Internal Revenue Service แต่ให้ความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่โดยการกำหนดให้หน่วยงานนั้นมีหน้าที่รายงานประจำปีปีละ 2 ครั้งต่อรัฐสภาโดยตรง และที่สำคัญคือปรึกษาภาษีอากร (Taxpayer Advocate) ยังมีอำนาจในการออกคำสั่งเพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษีและเสนอแนะในการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษี ส่วนประเทศญี่ปุ่นมีการจัดตั้งหน่วยงานที่เรียกว่า Tax Counsel Office เพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร เช่นการยื่นแบบแสดงรายการ แต่ในส่วนของประเทศไทยไม่มีองค์กรหรือหน่วยงานของรัฐทำหน้าที่ดังกล่าว

⁴ Internal Revenue Code Section 7609

ปัญหาว่าการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในประเทศไทยมีความจำเป็นเพียงไรในการจัดตั้งองค์เพื่อมีหน้าที่ช่วยเหลือผู้เสียภาษีในปัญหาที่เกิดกับกรมสรรพากรในกรณีที่เป็นปัญหาที่ไม่อาจแก้ไขได้ตามปกติ ทั้งนี้เห็นว่าหากนำระบบดังกล่าวมาบังคับใช้เนื่องด้วยเหตุผล 2 ประการคือ

ประการแรก คือการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรของไทยมีมาตรการบังคับทางปกครองอย่างเข้มงวดและรวดเร็ว อีกทั้งการดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียเมื่อมีการประเมินและผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีทำให้เป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ผู้เสียภาษีมีทางโต้แย้งคัดค้านคำสั่งได้เพียงทางเดียวคืออุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อีกทั้งการอุทธรณ์โดยหลักแล้วก็ไม่เป็นการทุเลาการบังคับ และหากมีการขอทุเลาการบังคับ การพิจารณาอนุญาตก็เป็นอำนาจดุลพินิจของผู้มีอำนาจสั่งการ คือ อธิบดีกรมสรรพากร ดังนั้น การปฏิบัติหน้าที่อย่างรวดเร็วตามกระบวนการอาจเกิดความผิดพลาด เนื่องจากบางกรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับความเดือดร้อนจากการปฏิบัติตามกฎหมายมีสิทธิโต้แย้งโดยการอุทธรณ์เท่านั้น และหากผู้เสียภาษีมีปัญหาในด้านค่าใช้จ่ายเพื่อการขอคำปรึกษาทางภาษีอากรยิ่งทำให้หมดหนทางในการแก้ไขความเดือดร้อนจากการบังคับทางปกครอง แต่การมีหน่วยงานที่มีอำนาจในการพิจารณาแก้ไขความเดือดร้อนของผู้เสีย โดยการนำหลักการของ Taxpayer Advocate มาใช้ โดยการพิจารณาออกคำสั่ง (Taxpayer Assistance Order) เพื่อบรรเทาความเสียหายหรือความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีได้ก่อน โดยพิจารณาว่ากรณีดังกล่าวเป็นการปฏิบัติโดยเร่งด่วนหรือไม่ หรือเกิดความล่าช้าในการแก้ไขปัญหาของผู้เสียภาษีเกินกว่า 30 วันหรือหากผู้เสียภาษีมีปัญหาค่าใช้จ่ายในการดำเนินการปรึกษาที่ปรึกษาภาษีอากรถือว่าเป็นกรณี que ผู้เสียภาษีได้รับความเดือดร้อนอย่างยิ่ง จึงควรมีหน่วยงานทำหน้าที่ในลักษณะเป็นการแก้ต่างหรือเป็นที่ปรึกษาภาษีอากรในขั้นนี้ก่อน

ประการที่สอง เนื่องจากระบบการช่วยเหลือโดยการให้คำปรึกษาแก่ผู้เสียภาษีเท่าที่ปรากฏมีการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเท่านั้น และนอกจากนี้ยังมีระบบการสอบถามข้อมูลทางสื่อต่างๆ เช่น โทรศัพท์ อินเทอร์เน็ต แต่ไม่มีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการให้คำปรึกษาแนะนำผู้เสียภาษีเกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรง และโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเกิดข้อโต้แย้งทางภาษีอากรแล้วผู้เสียภาษีจะต้องจัดหาที่ปรึกษาภาษีอากรหรือทนายความเข้ามาซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูง บางกรณีผู้เสียภาษีถูกดำเนินการกับทรัพย์สินแล้วก็ไม่มีทุนทรัพย์ในการจ้างที่ปรึกษากฎหมาย จึงไม่สามารถแก้ไขมาตรการบังคับได้เลย ดังนั้น การให้คำแนะนำและช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรให้มีความถูกต้อง เพื่อเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจและลดข้อโต้แย้งทางภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นได้จากความผิดพลาดในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ในประเทศญี่ปุ่นมีการแบ่งส่วนราชการในกรมสรรพากรโดยการจัดตั้ง Tax Counsel Office ขึ้นมาโดยให้มีหน้าที่

ช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ และยังมีระบบผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร (Zeirishi) ที่ได้รับการควบคุมจากรัฐโดยมิได้มีองค์กรเอกชนในการควบคุมอย่าง เช่น สภานายความในประเทศไทย ในส่วนนี้มีความสำคัญมาก เนื่องจากกรณีหากผู้เสียภาษีต้องมีที่ปรึกษาภาษีอากรแล้ว ตามกฎหมายไทยบุคคลที่อาจเป็นที่ปรึกษาหรือนายความ อาจมีความรู้ด้านภาษีอากรเพียงพอหรือไม่ ไม่มีบทบัญญัติหรือการกำหนดคุณสมบัติใดมาควบคุม ชำร่วยอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอากรมากกว่าเดิม ดังนั้น การนำระบบผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร โดยให้มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนดอย่างกรณีประเทศญี่ปุ่นที่มีการกำหนดคุณสมบัติและการเข้าสู่วิชาชีพโดยกฎหมายและการควบคุมของรัฐเท่านั้นจึงน่าจะมีประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมากกว่า

5) การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการของผู้เสียภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติโดยเฉพาะในการให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรการขอตรวจดูเอกสารและข้อมูลของทางราชการ ดังนั้น สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการจึงเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดหลักเกณฑ์อย่างกว้างในการให้คู่กรณีมีสิทธิขอตรวจดูเอกสาร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้าน และป้องกันสิทธิ เนื่องจากการดำเนินการพิจารณาทางปกครองคู่กรณีต้องทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ แต่ตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้สิทธิแก่ประชาชนในการเข้าตรวจดูเอกสารและข้อมูลข่าวสารทางราชการได้กำหนดวิธีการและหลักเกณฑ์ รวมทั้งกฎหมายลำดับรองอย่างไว้โดยละเอียด ในส่วนผู้เสียภาษีอากร ย่อมมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการได้ ทั้งนี้หากเป็นข้อมูลข่าวสารที่พิมพ์เผยแพร่และข้อมูลข่าวสารที่ทางกรมสรรพากรจัดให้ประชาชนได้ตรวจดูอยู่แล้ว ผู้เสียภาษีสามารถตรวจดูได้ตามมาตรา 9 และ 11 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 ซึ่งกรมสรรพากรจัดให้มีการยื่นคำร้องขอตรวจดูเอกสารได้ มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารของกรมสรรพากรจึงลักษณะที่คล้ายคลึงกับประเทศญี่ปุ่น เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นต้องใช้กฎหมายกลางได้แก่ กฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลที่อยู่ในการเก็บรักษาของหน่วยราชการ (Law on Disclosure of Information Stored by Administrative Organs (Act No.42 of 1999)) กำหนดให้ National Tax Administration ต้องจัดให้มีการเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร โดยผู้เสียภาษีเช่นกัน อนึ่ง แต่กรณีที่เป็นปัญหาคือการขอตรวจดูข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี นั้นไม่ปรากฏในแบบคำร้องขอตรวจดูเอกสารของ

⁵ Certified Public Tax Accountant Law (Law No.237 of 1951)

กรมสรรพากรว่าสามารถขอตรวจดูได้โดยวิธีการใด ซึ่งตามหลักถือเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีตามมาตรา 25 วรรค 1 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 ในการขอตรวจดูข้อมูลได้ เช่น แบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีเอง เป็นต้น

ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา สิทธิการขอตรวจดูเอกสารและข้อมูลของทางราชการเป็นไปตาม The Freedom of Information Act of 1966 ซึ่งกำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้องเปิดเผยข้อมูล แต่ทั้งนี้กฎหมายดังกล่าวคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความมั่นคง ส่วนประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกามาตรา 6110 กำหนดให้ Internal Revenue Service เปิดเผยข้อมูลของทางการในส่วนที่เป็นเกี่ยวกับการตอบข้อหารือเฉพาะที่เป็น Private Letter Rulings รวมทั้งระเบียบปฏิบัติ (IRS Manual) และเอกสารบันทึกความเข้าใจเกี่ยวกับข้อแนะนำทางเทคนิค ส่วนข้อมูลของผู้เสียภาษี ได้แก่ ข้อมูลในแบบแสดงรายการรวมทั้งแบบแสดงรายการถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี ย่อมได้รับความคุ้มครองแต่ตัวผู้เสียภาษีหรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายและได้รับความยินยอมเป็นหนังสือสามารถตรวจดูข้อมูลในแบบแสดงรายการและแบบแสดงรายการยื่นไปแล้วได้⁶

ส่วนกรณีที่มีการตรวจสอบไตสวน ข้อมูลที่เจ้าพนักงานได้นั้น ผู้เสียภาษีจะสามารถขอคัดบันทึกถ้อยหรือแบบ ต.6 ได้หรือไม่ ประเด็นดังกล่าวไม่ปรากฏทั้งในตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 ว่าสิ่งที่คู่กรณีหรือประชาชนให้ถ้อยคำแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐไปแล้วจะสามารถขอคัดสำเนาบันทึกถ้อยคำดังกล่าวได้หรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากบันทึกถ้อยคำที่ให้ไว้เป็นข้อเท็จจริงที่นำไปใช้ในการพิจารณาในชั้นอุทธรณ์และชั้นศาลต่อไป กรณีจึงเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจอนุญาตหรือไม่อนุญาต ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีเสียเปรียบในการโต้แย้งคำสั่งชั้นต่อไป กรณีดังกล่าวไม่เป็นปัญหาในระบบการตรวจสอบไตสวนตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา เนื่องจากกฎหมายได้ให้สิทธิผู้เสียภาษีในการบันทึกเสียงระหว่างการไตสวนอยู่แล้ว และหากการบันทึกเสียงเป็นไปโดยเจ้าพนักงานผู้ไตสวน ผู้เสียภาษียังสามารถขอสำเนาการบันทึกเสียงนั้นได้

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าการที่ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารต่างอันอยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรทั้งที่บางกรณีเป็นข้อมูลส่วนบุคคลของผู้

⁶ Internal Revenue Code Section 6103 (c)

เสียหายเอง จึงเป็นปัญหาในทางปฏิบัติหากเจ้าหน้าที่ไม่อนุญาตให้สำเนาเอกสารต่างๆ ผู้เสียหายก็ต้องได้แย่งให้มีการทบทวนคำสั่งดังกล่าวซึ่งเป็นความยุ่งยากและก่อภาระเกินควรแต่ผู้เสียหาย อีกทั้งกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บข้อมูลมากที่สุดหน่วยงานหนึ่งและมีเอกสารหลายประเภทที่เป็นแบบแสดงรายการ คำร้อง คำขอกรณีต่างๆ ของผู้เสียหาย และเอกสารที่เป็นคำสั่ง กฎ ระเบียบ วิธีปฏิบัติต่างๆ ของกรม จึงควรมีบทบัญญัติกำหนดให้มีความชัดเจนว่าเอกสารกรณีใดบ้างที่ต้องเปิดเผยและอาจกำหนดวิธีการเปิดเผยหรือขอตรวจดูในกฎหมายลำดับรอง และความชัดเจนของบทบัญญัติมีผลให้ไม่จำเป็นต้องมีการตีความว่าข้อมูลใดเปิดเผยได้หรือไม่ อย่างเช่นประมวลรัษฎากร สหรัฐอเมริกาที่บัญญัติไว้อย่างชัดเจน

6) การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร

บทบัญญัติตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิในข้อมูลของผู้เสียหายอากรในเรื่องกิจการของผู้เสียหาย โดยมีมาตรา 10 ทวิเป็นข้อยกเว้นว่าข้อมูลใดของผู้เสียหายสามารถเปิดเผยได้โดยไม่เป็นความผิดตามมาตรา 10 ทั้งนี้มีผู้ตั้งข้อสังเกตว่ามาตรา 10 เป็นบทบัญญัติที่มีได้มีเจตนารมณ์ในการป้องกันสิทธิในข้อมูลของผู้เสียหายอย่างแท้จริง เนื่องจากมิได้สามารถคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่บทบัญญัติดังกล่าวเป็นไปเพื่อการคุ้มครองข้อมูลของกรมสรรพากรเสียมากกว่า จึงมีผู้เสนอความเห็นให้ยกเลิกมาตรา 10 เนื่องด้วยเห็นว่า การเปิดเผยข้อมูลผู้เสียหายบางกรณีจะเป็นแบบอย่างในการเสียหาย และเพิ่มความสนใจในการเสียหาย⁷ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าวถือเป็นการคุ้มครองเรื่องกิจการของผู้เสียหาย หากเป็นการคุ้มครองข้อมูลของกรมสรรพากรก็ควรบัญญัติไปในแนวทางอื่นอันมีลักษณะเป็นข้อปฏิบัติหรือวินัยของข้าราชการกรมสรรพากรซึ่งกฎหมายประเทศญี่ปุ่นได้มีบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าว เช่นใน กฎหมายว่าด้วยข้าราชการพลเรือน (National Public Servants Law (Law No.120 of 1947)) มาตรา 100 (1) และกฎหมายว่าด้วยข้าราชการพลเรือนส่วนท้องถิ่น (Local Public Servants Law (Law No.261 of 1950)) มาตรา 34 (1) และกฎหมายอากรหลายฉบับ เช่น กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ มาตรา 243 กฎหมายว่าด้วยภาษีหักเหส่วนบริษัท มาตรา 163 กฎหมายว่าด้วยภาษีบริโภค มาตรา 69 เป็นต้น ได้วางหลัก

⁷ เกริกเกียรติ์ พิพัฒน์เสรีธรรม, “ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียหาย,” สรรพากรศาสตร์ 22 (พฤษภาคม- มิถุนายน, 2518): 29.

เกี่ยวกับการรักษาความลับของเจ้าพนักงานภาษีว่าบุคคลซึ่งปฏิบัติหน้าที่หรือเคยปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบภาษี หากได้เปิดเผยความลับที่เกี่ยวข้องด้วยหน้าที่ราชการ ต้องระวางโทษ

ดังนั้น จึงเห็นว่ามาตรา 10 เป็นบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร แต่ถ้อยคำในมาตรา 10 อาจให้ความคุ้มครองข้อมูลผู้เสียภาษีได้ไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องด้วยการใช้ถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง คือ “เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง” จึงมีปัญหาต้องตีความว่ากรณีใดเป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร โดยจะเห็นได้จากหนังสือตอบ ข้อหารือซึ่งวางแนวทางการวินิจฉัยว่ากรณีใดเป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษี เช่น ข้อมูลของนิติบุคคล ซึ่งจดทะเบียนเลิกแล้วเรื่องการยื่นแบบแสดงรายได้มีการยื่นแบบหรือไม่ เมื่อใด เช่นนี้เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษี⁸ และนอกจากนี้การที่บทบัญญัติมาตรา 10 ไม่มีความชัดเจนจึงให้เจ้าพนักงานมีความยากลำบากในการปฏิบัติหน้าที่ เนื่องด้วยเกรงว่าจะเป็นการกระทำความผิดตามมาตรา 10 และต้องระวางโทษ ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าปัญหาที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติไม่ชัดเจนต้องมีการตีความและเกิดความไม่คล่องตัวในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน

ปัญหาของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวเห็นว่ามีความเป็นไปได้ในการแก้ปัญหาโดยการกำหนดเป็นบทบัญญัติโดยชัดแจ้งว่ากรณีข้อมูลที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีนั้นหมายความถึงกรณีใดบ้าง ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาได้คุ้มครองสิทธิในข้อมูลของผู้เสียภาษีทั้งที่เป็นข้อมูลตามแบบแสดงรายการ และข้อมูลส่วนบุคคลกรณีต่างๆ รวมทั้งการได้มาซึ่งข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินมีหมายเรียกบุคคลภายนอกที่มีหน้าที่เก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีเข้ามาได้ ส่วน บทบัญญัติซึ่งเป็นหลักในการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีได้แก่มาตรา 6103 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดว่าข้อมูลประเภทใดถือเป็นข้อมูลของผู้เสียภาษีที่ห้ามเปิดเผย และกรณีที่เปิดเผยได้ต้องเป็นการร้องขอโดยผู้เสียภาษีหรือผู้รับมอบอำนาจ ผู้มีส่วนได้เสีย รวมทั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อการปฏิบัติหน้าที่ด้วย นอกจากนี้ ในส่วนของมาตรา 6103 (b) (1) ประกอบกับมาตรา 6110 ยังคุ้มครองข้อมูลผู้เสียภาษีขยายไปถึงข้อมูลอื่นๆ เช่น ความลับทางการค้า เป็นต้น ซึ่งปัจจุบันในส่วนของข้อมูลของผู้เสียภาษี หากเป็นความลับทางการค้าย่อมได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินได้

⁸ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/26341,” ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2536.

ตรวจสอบได้ส่วน หรือสำรวจสถานประกอบการของผู้เสียหาย⁹ รวมทั้งการตรวจค้น¹⁰ เนื่องจากอาจเป็นทางให้รู้เห็นข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้าของผู้เสียหาย หากมีความเกี่ยวข้องกับข้อมูลอันเป็นความลับทางการค้าของผู้เสียหาย ก็ต้องพึงระมัดระวังเนื่องจากการระวางโทษแก่ผู้ละเมิดความลับทางการค้า

7) ไม่มีบทบัญญัติควบคุมการใช้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน

นอกจากบทบัญญัติมาตรา 10 ที่กำหนดห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรอันเป็นการกำหนดหน้าที่ให้เจ้าพนักงานปฏิบัติ และมีบทบัญญัติที่กำหนดโทษ แต่บทบัญญัติอื่นๆตามประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น โดยมีได้มีบทบัญญัติที่ควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามกฎหมายมีอยู่อย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การให้เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกทั้งที่เป็นไปเพื่อการตรวจสอบได้ส่วนการประเมิน และการตรวจสอบได้ส่วนเมื่อเข้าทำการตรวจค้น รวมทั้งการเข้าตรวจค้น และการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น เห็นว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามกฎหมาย จึงควรมีการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินด้วย

บทบัญญัติที่กำหนดการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเป็นมาตรการประการหนึ่งในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย สามารถแยกพิจารณาตามการคุ้มครองสิทธิโดยหลักทั่วไปของการควบคุมอำนาจเจ้าพนักงานประเมินอันเป็นฝ่ายปกครอง และอีกส่วนคือบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการใช้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน

⁹ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ สน. 01/2549 เรื่องการสำรวจสถานประกอบการ ข้อ 2 (1) ซึ่งให้สำรวจข้อเท็จจริงและสภาพทั่วไปของการประกอบกิจการ

¹⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การออกคำสั่งทำการตรวจค้น และออกหมายเรียก ตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 6 ซึ่งให้เจ้าหน้าที่ชั้นบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นและเปิดสถานที่ หรือ ตู้ณรษณีย์ ตู้ ที่เก็บของ ในสถานที่ใดๆหรือสถานประกอบการ

7.1) การคุ้มครองสิทธิโดยหลักทั่วไปของการควบคุมอำนาจเจ้าพนักงานประเมิน

หลักทั่วไปว่าด้วยการคุ้มครองสิทธิของประชาชนนั้นสามารถพิจารณาได้จากหลักกฎหมายปกครอง ซึ่งในส่วนของประเทศที่เป็นระบบกฎหมายคอมมอน ลอว์ และซีวิล ลอว์ มีความคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นหลักทั่วไปในการควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครอง โดยหลัก Due Process ซึ่งประกอบไปด้วยหลักความไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการแสดงผลในคำสั่งทางปกครอง ส่วนประเทศในกลุ่มซีวิล ลอว์ เช่นประเทศฝรั่งเศสมีหลักการในการรับฟังข้อเท็จจริงเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง โดยมีกระบวนการพิจารณาแบบโต้แย้งคัดค้าน เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสเห็นว่าเอกชนผู้ถูกระทบสิทธิจะต้องมีสิทธิในการต่อสู้ป้องกันสิทธิ (Du droit de la défense) กฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสจึงมีบทบัญญัติรับรองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านของผู้เสียภาษีอากร นอกจากนี้ยังมีมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตามหลักการต่อสู้ป้องกันสิทธิ หลักความเหมาะสม (du droit de propriété) หลักสิทธิเสรีภาพส่วนบุคคล (de la liberté individuelle) และสิทธิในการบันทึกเสียง (des voies de recours) และนอกจากนี้ยังยึดถือหลักความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองซึ่งศาลเป็นผู้พิจารณาความเป็นกลางดังกล่าว และประการสุดท้ายคือการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครอง

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าหลักการทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิมีความคล้ายคลึงกันเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งในส่วนของกฎหมายไทยหลักการดังกล่าวที่เป็นการควบคุมเจ้าพนักงานประเมินในฐานะผู้พิจารณาทางปกครองนั้นเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่ในส่วนของประมวลรัษฎากรไม่มีบัญญัติไว้ จะมีก็เป็นเพียงระเบียบกรมสรรพากร เช่น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การออกคำสั่งทำการตรวจค้น และออกหมายเรียกตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การตรวจสอบภาษีอากร พ.ศ. 2540 หรือบางกรณีมีการออกเป็นแนวทางปฏิบัติ เช่น แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ สน. 01/2549 เรื่องการสำรวจสถานประกอบการ หรือหนังสือเวียน หนังสือชักซ้อมความเข้าใจ หนังสือตอบข้อหารือเป็น ซึ่งทั้งระเบียบ แนวทางปฏิบัติ หนังสือเวียน หนังสือชักซ้อมความเข้าใจ หนังสือตอบข้อหารือ เหล่านี้มิได้มีศักดิ์เป็นกฎหมาย เนื่องจากประมวลรัษฎากรให้อำนาจฝ่ายบริหารในการตรากฎหมาย แต่ต้องมีกฎหมายแม่บทให้อำนาจตรากฎหมายลำดับรองตามความในบทบัญญัติที่ให้อำนาจนั้น แต่กระนั้นในส่วนของกฎหมายกลางที่บังคับใช้ คือ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่เจ้าพนักงานประเมินต้องถือปฏิบัติทั้งตามหลักความเป็นกลางไม่มีส่วนได้

เสีย¹¹ หลักการรับฟังหรือโต้แย้งคัดค้าน¹² หลักการแจ้งคำสั่งทางปกครอง¹³ ปัญหาที่เกิดขึ้นคือหากประมวลรัษฎากร และกฎหมายของฝ่ายบริหารที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรมีมาตรฐานความเป็นธรรมที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว มาตรา 3 แห่งตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้ใช้วิธีการและหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

7.1.1) หลักความเป็นกลางไม่มีส่วนได้เสีย

ตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งถือเป็นการพิจารณาทางปกครองต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้ไม่มีส่วนได้เสีย ดังนั้นหากการประเมินเป็นไปโดยเจ้าพนักงานประเมินผู้มีส่วนได้เสียกับผู้เสียภาษี เช่น เป็นคู่สัญญา เป็นเจ้านาย ลูกหนี้ เช่นนี้ผู้เสียภาษีจะคัดค้านเจ้าพนักงานประเมินนั้นได้หรือไม่ กรณีผู้เขียนมีความเห็นว่าสามารถทำได้ตามมาตรา 13 แห่งตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในทางปฏิบัติยังไม่ปรากฏว่ามีกรณีที่ผู้เสียภาษีคัดค้านเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด แต่ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถสละสิทธิการคัดค้านเจ้าพนักงานที่อาจมีส่วนได้เสียได้¹⁴ และในชั้นการรับฟังหรือโต้แย้งโดยผู้เสียภาษี กรณีนี้ก็ถือเป็นการพิจารณาทางปกครองเช่นกัน แต่ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่ารับฟังหรือแสดงพยานหลักฐานนั้นจะกระทำโดยเจ้าหน้าที่ที่จะออกคำสั่งได้หรือไม่ ปัญหาดังกล่าวยังมีลักษณะเดียวกันกับการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินจะสามารถเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้เสียภาษียายที่ตนได้ประเมินได้ อุทธรณ์การประเมินเช่นนี้จะถือว่าเจ้าพนักงานประเมินรายนั้นเป็นผู้มีส่วนได้เสียหรือไม่

ทั้งนี้ปัญหากรณีเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ดำเนินการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เสียภาษีอากร และอาจเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษียายนั้น จึงเป็นการขัดกับหลักความเป็นกลางไม่มีส่วนได้เสีย และไม่สามารถนำเอาพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้กับการโต้แย้งและการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากประมวล

¹¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 13

¹² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 30

¹³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37

¹⁴ Internal Revenue Code Section 6320 (b) (3)

รัฐฎากรมีวิธีการปฏิบัติโดยเฉพาะอยู่แล้ว แม้จะมีมาตรฐานที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีอากรต่างประเทศพบว่าประเทศสหรัฐอเมริกาจัดให้มีการรับฟังคู่กรณีโดยสำนักพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้นจะตัดปัญหาเรื่องความเป็นกลางประการหนึ่ง เนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินมิได้ดำเนินการรับฟังเอง ส่วนประเทศญี่ปุ่นการโต้แย้งโดยการขอให้มีการสอบสวนใหม่ ผู้เสียภาษีต้องดำเนินการขอต่อผู้อำนวยการภาษีส่วนท้องถิ่นในการพิจารณา และขอพิจารณาใหม่ต้องขอต่อองค์วินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีโดยเฉพาะที่ทำหน้าที่เหมือนศาลปกครองคดีภาษีอากร จึงเห็นได้ว่าการพิจารณาการโต้แย้งคดีค้านของประเทศสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่น วางมาตรการทางกฎหมายมิให้มีการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เสียภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน

7.1.2) หลักการรับฟังและโต้แย้ง

ตามประมวลรัฐฎากรให้สิทธิในการโต้แย้งไว้ในกรณีที่ถูกกฎหมายเปิดช่องให้อุทธรณ์การประเมินเท่านั้น แต่การโต้แย้งในชั้นเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งนั้นไม่มีปรากฏว่ามีบทบัญญัติดังกล่าวแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิแสดงพยานหลักฐานได้เมื่อมีหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น แต่กรณีดังกล่าวจะถือว่าเป็นการดำเนินการพิจารณาโดยการรับฟังผู้เสียภาษีได้หรือไม่นั้น จะเห็นได้ว่ากรณีเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบเป็นเพียงโอกาสที่ผู้เสียภาษีจะแสดงพยานหลักฐานเท่านั้น แต่การไต่สวนตรวจสอบมิได้มีวิธีการดำเนินการตามหลักวิธีพิจารณาทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่แต่อย่างใด และบางกรณีเจ้าพนักงานประเมินก็ประเมินโดยมิได้ออกหมายเรียกไต่สวนก่อน ผู้เสียภาษีจึงไม่มีสิทธิในการแสดงพยานหลักฐานเลย ผลของการที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินโดยไม่ออกหมายเรียกเป็นการข้ามขั้นตอน การประเมินนั้นไม่ชอบ ปรากฏตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2729/2534 การที่จำเลยประเมินครั้งหลังโดยไม่มีกรออกหมายเรียกมาไต่สวนตามกำหนดเวลาที่ มาตรา 19 กำหนดไว้ จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วย มาตรา 20 ซึ่งตามคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวมีข้อเท็จจริงคือ เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 20 ซึ่งต้องออกหมายเรียก การที่เจ้าพนักงานประเมินโดยผ่านกระบวนการออกหมายเรียกเพื่อไต่สวนและแจ้งการประเมินแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินใหม่โดยไม่ออกหมายเรียกไม่ได้

ทั้งนี้จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว เห็นว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินครั้งแรกเสร็จสิ้นแล้ว จึงเป็นการพิจารณาพยานหลักฐานนั้นจนหมดสิ้นแล้ว แต่หากจะมีการประเมินใหม่ก็จะต้องออกหมายเรียกมาไต่สวนเพื่อรับฟังข้อเท็จจริงอีกครั้งก่อนประเมิน

อนึ่ง ทั้งนี้ในการไต่สวนตรวจสอบก็เป็นเพียงการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เสียหายเท่านั้น ดังนั้น โอกาสในการโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานที่ถือว่าเป็นสิทธิโดยชัดแจ้งมีเพียงการโต้แย้งโดยการอุทธรณ์การประเมินเท่านั้น แต่ประเทศญี่ปุ่นมีการกำหนดกระบวนการโต้แย้งไว้ในลักษณะที่เป็นการอุทธรณ์ 2 ชั้น คือมีการให้สอบสวนใหม่ (Reinvestigation) และขอพิจารณาใหม่ (Reconsideration)

ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกามีการให้โอกาสผู้เสียหายในการโต้แย้งทั้งก่อนมีการประเมิน (Protest) และหลังมีการประเมินในชั้นการจัดเก็บก็ยังจัดให้มีการรับฟัง (Hearing) จึงเห็นได้ว่าผู้เสียหายมีสิทธิในการโต้แย้งมากกว่าผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร

7.1.3) หลักการแสดงผลในคำสั่งทางปกครอง

หนังสือแจ้งการประเมิน หนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นคำสั่งทางปกครอง นอกจากนี้คำสั่งไม่อนุญาตตามคำร้องของผู้เสียหาย กรณีต่างๆก็ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง ปัญหาที่เกิดขึ้นคือเจ้าพนักงานประเมินออกคำสั่งทางปกครองโดยไม่แสดงผลในคำสั่งตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 กำหนด ดังนั้นเป็นเหตุให้ศาลเพิกถอนการประเมิน กรณีตามคำพิพากษาฎีกาที่ 7730/2548 โจทก์ฟ้องว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของจำเลยทั้ง 2 ฉบับ ไม่ได้แสดงข้อกล่าวหาโดยชัดแจ้งว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง เนื่องจากภาษีซื้อที่นำมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/5 กรณีใด ตามที่กำหนดไว้ใน (1) ถึง (2) จึงเป็นการกล่าวหาอย่างเลื่อนลอย ทำให้โจทก์เสียเปรียบไม่สามารถอุทธรณ์หรือฟ้องคดีได้โดยถูกต้อง ถือว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 2 ฉบับดังกล่าวมิได้จัดให้มีเหตุผลในการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ เป็นการไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง

นอกจากนี้ยังมีข้อเท็จจริงที่ปรากฏเป็นปัญหาเมื่อเจ้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากร โดยไม่ระบุเหตุผลในหนังสือแจ้ง จึงเป็นการไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง เนื่องจาก หนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร (ค. 30) เป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะเป็นการระงับสิทธิของผู้ขอคืนภาษีอากรที่จะไม่ได้รับคืนเงินภาษีอากรตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539¹⁵

¹⁵ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0706/2531,” ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548

เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้หนังสือแจ้ง (Notice) กรณีต่างๆ รวมทั้งหนังสือแจ้งการประเมินต้องระบุเหตุผลรวมทั้งสิทธิในการโต้แย้งหรืออุทธรณ์ ต่อศาลด้วยเสมอ เห็นได้ว่าแม้ว่าคำสั่งทางปกครองจะต้องจัดให้มีเหตุผลตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง อยู่แล้วแต่กรณียังมีความผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินอยู่ ดังนั้น หากพิจารณาให้มีบทบัญญัติกำหนดให้บรรดา หนังสือแจ้งคำสั่ง รวมทั้งหนังสืออันใดที่ส่งผู้เสียภาษีอากรให้ปฏิบัติควรมีการกำหนดแบบที่สำคัญ ในลักษณะเดียวกัน โดยการให้มีเหตุผลประกอบการออกคำสั่งและหนังสือ เพื่อมิให้เป็นปัญหา ในทางปฏิบัติ

7.2) บทบัญญัติที่ใช้ในการควบคุมการใช้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินโดยเฉพาะ

นอกจากการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตามหลักทั่วไปแล้ว ยังต้องมีบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการเฉพาะแก่เจ้าพนักงานประเมิน หลักในส่วนนี้ที่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกานำมาใช้ คือ การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานต้องเป็นไปด้วย “ความเป็นธรรม” (Fair) โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องเคารพในสิทธิของผู้เสียภาษีในการได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม¹⁶ ได้แก่ เวลาและสถานที่ในการติดต่อกับผู้เสียภาษีต้องเป็นเวลาและผู้เสียภาษีสะดวก อีกทั้งการติดต่อไปยังที่ทำงานของผู้เสียภาษีไม่สามารถทำได้ หากเจ้าพนักงานรู้อยู่แล้วว่าการติดต่อไปเช่นนั้นจะเป็นความไม่สะดวก นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิในความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษี และการสร้างความเดือดร้อนรำคาญแก่ผู้เสียภาษีเกินควรก็ไม่สามารถทำได้ แต่ตามประมวลรัษฎากรของไทยไม่มีบทบัญญัติลักษณะนี้อาจมีเพียงระเบียบปฏิบัติที่ไม่มีสถานะทางกฎหมาย เช่น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การออกคำสั่งทำการตรวจค้น และออกหมายเรียกตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 14 กำหนดว่าเจ้าพนักงานต้องแสดงตนในการตรวจค้น ข้อ 16.6 การตรวจค้นต้องเป็นไปด้วยความสุภาพ เป็นต้น แต่หากเกิดการละเมิดต่อผู้เสียภาษี กรณีนี้ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการฟ้องร้องเรียกค่าสินไหมทดแทนตามพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539

¹⁶ Internal Revenue Code Section 6304

4.1.2 ความไม่เพียงพอของมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเชิงแก้ไข

1) สิทธิอุทธรณ์ของผู้เสียหาย

สิทธิอุทธรณ์ในการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรต้องมีบทบัญญัติให้อำนาจในการอุทธรณ์ กรณีที่มีข้อเท็จจริงว่าผู้เสียหายไม่ให้ความร่วมมือในชั้นตรวจสอบไต่สวน โดยการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินเป็นเหตุให้ถูกตัดสิทธิอุทธรณ์ได้ ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศพบว่ามีความแตกต่างกับระบบการอุทธรณ์ภาษีของไทย กล่าวคือ การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเป็นการอุทธรณ์ที่ต้องอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้ จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาล และการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเป็นการอุทธรณ์เพียงชั้นเดียวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่างกับระบบการอุทธรณ์ของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นระบบการอุทธรณ์ 2 ชั้น โดยการขอให้มีการสอบสวนใหม่และขอให้มีการพิจารณาใหม่ ส่วนระบบการอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่เป็นการอุทธรณ์บังคับ และไม่มีระบบการอุทธรณ์ 2 ชั้นเหมือนประเทศญี่ปุ่น แต่ระบบการอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกาชั้นแรก คือ เมื่อมีการตรวจสอบแล้วแจ้งจำนวนเงินที่ถูกต้อง หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยสามารถโต้แย้งหรือฟ้องคดีต่อศาล และอีกชั้นหนึ่งคือการอุทธรณ์ในชั้นการบังคับจัดเก็บสามารถอุทธรณ์โดยระบบ Collection Appeals Program (CAP) ซึ่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นที่สุดท้ายห้ามนำคดีขึ้นสู่ศาล หรือจะเลือกให้มีการรับฟังตามมาตรา 6320 และ 6330 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาตามระบบ Due Process Appeals Program (DAP) ซึ่งกรณีนี้ผู้เสียหายสามารถอุทธรณ์ต่อไปในชั้นศาลได้ เมื่อเปรียบเทียบระบบการอุทธรณ์ของประเทศไทยเปรียบเทียบกับระบบการอุทธรณ์ต่างประเทศแล้วพบว่า

1.1) ประมวลรัษฎากรให้ออกาสอุทธรณ์อย่างจำกัด

การที่ประเทศญี่ปุ่นมีระบบอุทธรณ์ 2 ชั้น จึงเป็นการให้สิทธิผู้เสียหายในการได้รับการทบทวนคำสั่งทางปกครองถึง 2 ครั้ง อีกทั้งหากเป็นการขอให้สอบสวนใหม่หรือพิจารณาใหม่มีข้อจำกัดในการห้ามอุทธรณ์น้อย เนื่องจากรัฐธรรมนูญญี่ปุ่นวางหลักว่าไม่มีคำสั่งหรือตัดสินใจของฝ่ายบริหารเป็นที่สุดท้าย ดังนั้น มีผลให้ไม่มีบทบัญญัติในการต้องห้ามอุทธรณ์คำสั่งของฝ่ายปกครอง¹⁷ ส่วนการอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งการอุทธรณ์ของผู้เสียหายตามประมวล

¹⁷ หลวงอรรถไคว้ววที และ หลวงนรกิจบริหาร, ราชการการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญี่ปุ่น, หน้า 288.

รัฐสภาสหรัฐอเมริกาใช้คำทำให้ผู้เสียหายโต้แย้ง (Protest) หรือฟ้องศาลก่อนมีการประเมิน และเมื่อประเมินแล้วสามารถอุทธรณ์ได้โดยการรับฟัง (Hearing) และอุทธรณ์ต่อไปยังศาล ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าระบบการอุทธรณ์ทั้ง 2 ประเทศมีการใช้โอกาสผู้เสียหายอุทธรณ์โต้แย้งมากกว่าตามประมวลรัฐฎากร อีกทั้งตามประมวลรัฐฎากรมีบทบัญญัติในการห้ามอุทธรณ์ที่ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการจำกัดสิทธิผู้เสียหายอากรเกินควรอีกทั้งให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นกรณีที่ห้ามอุทธรณ์ เช่นการไม่ตอบข้อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁸ เป็นการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานให้ดุลพินิจว่ากรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ ส่งผลให้อาจมีการตัดสิทธิมิให้ผู้เสียหายอุทธรณ์โดยไม่เป็นธรรม

1.2) การพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัฐฎากรไม่มีหลักการคุ้มครองสิทธิ

การอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งอยู่ในกระบวนการรับฟังคู่กรณีตามระบบ Due Process Appeals Program (DAP) มีการหลักทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิมาใช้ แต่ประมวลรัฐฎากรของไทยมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินวิธีพิจารณาทางปกครองและการพิจารณาอุทธรณ์มาใช้ อีกทั้งนำเอาพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้ไม่ได้เนื่องจากไม่ชอบด้วยมาตรา 3 วรรค 2 ของพระราชบัญญัติดังกล่าว ดังนั้นจึงเกิดปัญหาเกี่ยวกับความเป็นกลางของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น เคยมีคำพิพากษาฎีกาพิพากษาว่าไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใดห้ามเจ้าพนักงานประเมินเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่สามารถนำหลักการคัดค้านผู้พิพากษาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้¹⁹ นอกจากนี้ในส่วนของการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้อุทธรณ์การที่ไม่มีบทบัญญัติกำหนดวิธีพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยชัดแจ้งทำให้ผู้อุทธรณ์เสียเปรียบในเชิงคดี ทั้งนี้ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง และหลักสุณนิติกระบวนการ ทำให้การดำเนินวิธีพิจารณาทางปกครองมีหลักประกันสิทธิเหมือนชั้นศาล ดังนั้นจึงควรมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการนำพยานหลักฐานเข้ามาพิจารณา อีกทั้งการเปิดเผยพยานหลักฐานของคู่กรณีเป็นสิ่งที่สำคัญ เพื่อมิให้มีการเสียเปรียบในการโต้แย้งคัดค้าน

1.3) การอุทธรณ์ตามประมวลรัฐฎากรมีมาตรฐานความเป็นธรรมต่ำว่าการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

¹⁸ ประมวลรัฐฎากร มาตรา 21 และ 25

¹⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 134/2524

เมื่อมีบทบัญญัติที่ห้ามอุทธรณ์ ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถอุทธรณ์ตามประมวล
 รัษฎากรได้ แต่ไม่ตัดสิทธิในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.
 2539 ทั้งนี้ระบบการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์ 2 ชั้น ผู้เสียหายจึงมี
 โอกาสได้รับการทบทวนคำสั่งทางปกครองมากกว่าการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร นอกจากนี้
 การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ยังมีการกำหนดกระบวนการ
 พิจารณาทางปกครองไว้อีกด้วยจึงเป็นหลักประกันสิทธิตามหลักรับฟังข้อเท็จจริงและ การ
 โต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของกลุ่ม และยังมีบทบัญญัติในการคัดค้านผู้พิจารณาที่มีส่วนได้เสีย
 อีกด้วย ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
 พ.ศ.2539 มีหลักประกันความเป็นธรรมมากกว่าการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้แม้ว่ากรณี
 การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จะเป็นกรณีที่ห้ามอุทธรณ์
 ตามประมวลรัษฎากร แต่กรณีที่ประมวลรัษฎากรให้สิทธิในการอุทธรณ์ได้จะต้องอุทธรณ์ไปตาม
 หลักเกณฑ์การอุทธรณ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดซึ่งไม่มีหลักประกันความเป็นธรรมอย่าง
 ใดเลย

2) โอกาสการนำคดีขึ้นสู่ศาล

การนำคดีขึ้นสู่ศาลตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาให้สิทธิผู้เสียหายนำคดีขึ้น
 สู่ศาลได้ทั้งก่อนและหลังการประเมิน กล่าวคือเมื่อมีการตรวจสอบและแจ้งจำนวนเงินที่ถูกต้องโดย
 เจ้าพนักงานแล้ว หากผู้เสียหายไม่ใช้สิทธิโต้แย้ง ก็สามารถนำคดีต่อศาลได้หลังจากได้รับ
 หนังสือบอกกล่าว (Notice of Deficiency) และหากผู้เสียหายแพ้คดี จึงจะถูกประเมินโดยเจ้า
 พนักงาน เมื่อได้แจ้งการประเมินแล้วผู้เสียหายไม่ชำระภาษีเงินเป็นหนี้ภาษีอากรค้างและต้องมีการ
 จัดเก็บ ในชั้นนี้ผู้เสียหายสามารถใช้สิทธิทางศาลได้อีกครั้งหลังจากผ่านกระบวนการรับฟังใน
 ระบบ Due Process Appeals Program (DAP) แล้ว ทั้งนี้เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรไทยเห็น
 ว่าให้สิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลหลังมีการประเมินและได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วเท่านั้น แต่ทั้งนี้
 เห็นว่าการใช้สิทธิทางศาลในคดีภาษีอากรต้องผ่านระบบการอุทธรณ์บังคับและข้อจำกัดสิทธิใน
 การอุทธรณ์ ดังนั้นจึงทำให้การนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรต้องถูกคัดกรองโดยกลไกทางกฎหมายด้วย
 มาตรการเหล่านั้น ดังนั้นโอกาสที่ผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากรจะใช้สิทธิทางศาลจึงมีจำกัดกว่า
 การให้สิทธิทางศาลตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา แต่ทั้งนี้หากจะให้มีการโต้แย้งคัดค้าน
 ก่อนการประเมินได้เหมือนอย่างประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เขียนเห็นว่าจะเป็นภาระแก่ศาลมากเกินไป
 จึงควรให้มีการผ่านกระบวนการเยียวยาทางปกครองมาก่อน เช่นการรับฟังหรือโต้แย้งในชั้น

เจ้าหน้าที่ และการรับฟังหรือโต้แย้งในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ อีกทั้งเป็นไปตามหลักที่ว่าศาลเป็นที่พึ่งสุดท้ายในการอำนวยความยุติธรรม

อนึ่งการนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลยุติธรรม และในขณะเดียวกันศาลปกครองซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเช่นกัน แต่จะต้องไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรตามพระราชจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยศาลปกครองจะตีความในเชิงปฏิเสธไม่รับคดีภาษีอากรไว้พิจารณา เนื่องจากไม่ต้องการตีความขยายอำนาจศาลไปทับซ้อนกับศาลชำนาญพิเศษที่มีมาแต่เดิม แต่สำหรับประเทศฝรั่งเศส ผู้เสียหายสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรหรือศาลปกครองก็ได้ โดยผู้พิพากษาจะทำหน้าที่พิจารณาคดีภาษีอากรนั้นโดยวิธีพิจารณาความภาษีอากรมาบังคับประกอบกับวิธีพิจารณาคดีปกครอง โดยเห็นว่าการนำวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ในการพิจารณาคดีปกครองเป็นการไม่ยุติธรรมและไม่เหมาะสมกับคดีภาษีอากร แต่ตามระบบศาลคู่ในประเทศไทยที่เคร่งครัดในการตีความมิให้ศาลปกครองมีอำนาจศาลในทางขยายจนทับซ้อนกับอำนาจศาลภาษีอากร ทั้งนี้เนื่องจากประวัติศาสตร์และวิวัฒนาการของศาลปกครองไทยไม่เหมือนกันศาลปกครองฝรั่งเศส เพราะศาลปกครองฝรั่งเศสมีมาอย่างยาวนานกว่าศาลพิเศษต่างๆ แต่ศาลปกครองไทยมีการก่อตั้งหลังจากศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษเป็นเวลานาน ศาลปกครองจึงเคร่งครัดในการตีความคดีภาษีอากรที่ต้องพิจารณาปัญหาว่าต้องขึ้นศาลปกครองหรือศาลภาษีอากร

3) ความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าพนักงานประเมิน

ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติที่ให้สิทธิผู้เสียหายฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนกรณีเจ้าพนักงานประเมินทำละเมิดต่อผู้เสียหายอากร ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินกระทำละเมิดต่อผู้เสียหายจะต้องเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนกรณีละเมิดตามพระราชบัญญัติความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ โดยสามารถจำแนกกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินอาจใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินทำให้เกิดความเสียหายต่อผู้เสียหาย ทั้งนี้การละเมิดต่อผู้เสียหายอาจมิได้เกิดจากการประเมินเท่านั้น เนื่องจากอำนาจของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรอาจเกิดการกระทำละเมิดต่อผู้เสียหายในทางอื่นได้อีก เช่น การที่เจ้าพนักงานมีอำนาจเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้น²⁰ อำนาจยึดอายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาด²¹ และนอกจากนี้อาจเกิดการละเมิดกรณีทั่วไปเนื่องจากการ

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ตรี (3)

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

จัดเก็บภาษีอากรจำเป็นต้องมีการติดต่อระหว่างผู้เสียภาษีอากร ดังนั้นอาจมีการกระทำที่เกิดการละเมิดได้ โดยสามารถจำแนกกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินอาจทำละเมิดต่อผู้เสียภาษีอากรได้ดังนี้

3.1) กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินจัดเก็บโดยไม่มีอำนาจ

การจัดเก็บภาษีอากรเริ่มกระบวนการที่กระทบสิทธิผู้เสียภาษีตั้งแต่มีการประเมิน ดังนั้นหากการประเมินเป็นไปโดยไม่เป็นไปตามกระบวนการใช้อำนาจ ได้แก่ องค์กรเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากรมิใช่เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินภาษีโดยมิได้ปฏิบัติตามขั้นตอนหรือแบบพิธีที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เช่นการประเมินในกรณีที่ต้องออกหมายเรียกแต่เจ้าพนักงานประเมินโดยไม่ออกหมายเรียกหรือใช้ดุลพินิจในการประเมินโดยไม่ออกหมายเรียก เป็นการข้ามขั้นตอน เป็นต้น นอกจากนี้เห็นว่ากรณีการประเมินที่ไม่อยู่ในขอบอำนาจยังเป็นเหตุละเมิดต่อผู้เสียภาษีเช่นกัน ได้แก่ กรณีการประเมินโดยไม่ปรากฏข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายในการใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินโดยที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ หรือกรณีประเมินไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด และกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินโดยมีเจตนาหรือความมุ่งหมายส่วนตัว หรือใช้อำนาจประเมินโดยมีเจตนารมณ์ไปทางอื่นโดยมิได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

กรณีกล่าวข้างต้นถือเป็นมูลเหตุในการอุทธรณ์อันเป็นกระบวนการเยียวยาทางปกครอง แต่หากกรณีเกิดจากเจตนาหรือความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของเจ้าพนักงานประเมินเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีเกิดความเสียหาย ผู้เขียนเห็นว่ากรณีข้างต้นเป็นเหตุละเมิดต่อผู้เสียภาษีอากรได้เช่นกัน แต่ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรไม่มีทั้งบทบัญญัติในการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินอันเป็นการคุ้มครองสิทธิในเชิงป้องกัน และไม่มียกเว้นในเชิงแก้ไขเยียวยาความเสียหายทางแพ่งแก่ผู้เสียภาษีอากร แต่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาไม่มีบทบัญญัติในกรณีดังกล่าว ว่าหากเจ้าพนักงานภาษีได้ดำเนินการจัดเก็บโดยเจตนาหรือขาดความระมัดระวังประมาทเลินเล่อ ไม่นำพาต่อบทบัญญัติหรือกฎซึ่งประกาศใช้ บังคับจัดเก็บโดยไม่มีอำนาจผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการฟ้องรัฐเป็นจำเลยต่อ The United States District Court เพื่อเรียกค่าเสียหายได้²²

²² Internal Revenue Code Section 7433

3.2) กรณีความเสียหายเกิดขึ้นจากการที่เจ้าพนักงานไม่เพิกถอนการยึดอายัด

เจ้าพนักงานสามารถเพิกถอนการยึดอายัดตามประมวลรัษฎากรได้หากผู้เสียหายได้มาชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มก่อนมีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน แต่ทั้งนี้ไม่มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์การเพิกถอนการยึดอายัดแต่อย่างใด ผู้เขียนเห็นว่าในส่วนนี้ยังเป็นปัญหาตามประมวลรัษฎากร เนื่องเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมีอำนาจทั้งการบังคับคดี และการยึดอายัดทรัพย์สิน โดยการยึดอายัดทรัพย์สินให้นำวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งอยู่ในลักษณะ 2 หมวด 2 มาบังคับใช้โดยอนุโลม แต่เห็นว่าไม่มีการนำหลักทั่วไปในการบังคับคดีซึ่งอยู่ในหมวด 1 มาบังคับใช้ ดังนั้นการที่ผู้เสียหายนำหนี้ภาษีอากรค้างมาชำระจึงไม่มีหลักเกณฑ์ให้เจ้าพนักงานประเมินต้องถอนการบังคับคดีอย่างกรณีตามมาตรา 295 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แต่ในทางปฏิบัติหากเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้เสียหายมาชำระค่าภาษีอากรค้าง โดยค้ำมูลหนี้ภาษีอากรค้างแล้วก็จะดำเนินการเพิกถอนการยึดอายัดซึ่งไม่มีบทบัญญัติกฎหมายรับรอง ทั้งนี้หากกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้เพิกถอนการยึดอายัดหรือเพิกถอนการยึดอายัดล่าช้าเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ถือว่าเป็นเหตุละเมิดต่อผู้เสียหายอากร ในกรณีดังกล่าวมิได้มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้เสียหายในการฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนได้ แต่ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกามีการให้สิทธิดังกล่าวแก่ผู้เสียหาย ดังปรากฏโดยบทบัญญัติซึ่งได้วางหลักว่ากรณีที่เจ้าพนักงานภาษีจงใจหรือประมาทเลินเล่อไม่ปลดสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สินของผู้เสียหายตามมาตรา 6325 ซึ่งบัญญัติให้ต้องปลดสิทธิยึดหน่วงนั้น ผู้เสียหายสามารถฟ้องรัฐเป็นจำเลยต่อ The United States District Court เพื่อเรียกค่าเสียหายทางแพ่งได้²³

3.3) กรณีเจ้าพนักงานเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหาย

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรระวางโทษทางอาญาแก่เจ้าพนักงานเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหาย แต่มิได้มีบทบัญญัติให้ผู้เสียหายเรียกค่าสินไหมทดแทนได้ แต่ประมวลรัษฎากรอเมริกามีบทบัญญัติเพื่อเยียวยาแก้ไขความเสียหายดังกล่าว โดยให้ผู้เสียหายสามารถฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายได้หากการกระทำดังกล่าวที่เป็นการกระทำโดยเจตนาหรือประมาทเลินเล่อเปิดเผย

²³ Internal Revenue Code Section 7432

ข้อมูล โดยไม่มีอำนาจตามมาตรา 6103 และนอกจากนี้ยังสามารถฟ้องเรียกค่าเสียหายจากบุคคลอื่นที่มีได้เป็นเจ้าของงานประเมินด้วย²⁴

เมื่อเปรียบเทียบมาตรการเยียวยาทางแพ่งตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา กับพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ แล้วพบว่ามีลักษณะคล้ายกันเนื่องจากให้ผู้เสียหายต้องฟ้องรัฐเป็นจำเลยในคดีเรียกค่าเสียหายทางแพ่งเช่นกัน แต่ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่มิบทบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของเจ้าพนักงานประเมินไว้โดยเฉพาะตามประมวลรัษฎากร โดยมีพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ เป็นส่วนเสริมนั้นจะมีประสิทธิภาพในการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินมากกว่า โดยมีลักษณะเป็นมาตรการเชิงป้องปรามให้เจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่ด้วยความรอบคอบและระมัดระวังเพื่อมิให้กระทบสิทธิของผู้เสียหายอื่นจะเป็นเหตุละเมิดได้

4.1.3 ปัญหาการไม่มีบทบัญญัติกำหนดระยะเวลาในการดำเนินการในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน และชั้นพิจารณาอุทธรณ์

ปัจจุบันบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดเวลาในการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในชั้นตอนต่างๆ รวมทั้งในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ก็มิได้มีการกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องใช้ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เท่าไร และมีการแยกระดับความยุ่งยากหรือซับซ้อนของเรื่องที่พิจารณาหรือไม่

ตามแนวความคิดในการพิจารณาทางปกครอง ประชาชนย่อมมีสิทธิได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็ว โดยต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาดำเนินการไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากหากมีการพิจารณาทางปกครองที่ยาวนานเป็นการสร้างความเสียหายแก่ธุรกิจของผู้เสียหาย และเป็นช่องทางในการกลั่นแกล้งหรือเลือกปฏิบัติได้ ทั้งนี้ แม้ว่าหลักการดังกล่าวจะมีได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร แต่มีบทบัญญัติไว้ในกฎหมายอื่น ได้แก่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 33 และต้องแจ้งให้ประชาชนทราบขั้นตอนและระยะเวลาในการดำเนินการตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยวิธีการและหลักเกณฑ์การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 อีกด้วยมาตรา 29 ดังนั้น เมื่อประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติดังกล่าวจึงต้องนำเอาหลักเกณฑ์ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้ ได้แก่ หลักเกณฑ์ตามระเบียบสำนัก

²⁴ Internal Revenue Code Section 7431

นายกรัฐมนตรีว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ.2532 และแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบฯ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2540 ซึ่งกำหนดให้การพิจารณาเรื่องต้องแล้วเสร็จภายในหนึ่งวันนับแต่วันที่มีคำขอ หากโดยสภาพไม่สามารถทำให้แล้วเสร็จได้ หน่วยงานอาจกำหนดเวลาตามสมควรได้ไม่เกิน 90 วัน สามารถขยายระยะเวลาออกไปอีกได้ไม่เกิน 30 วัน โดยอำนาจของหัวหน้าส่วนราชการ²⁵

1) ชั้นเจ้าพนักงานประเมิน

การประเมินในชั้นเจ้าพนักงานประเมินมิได้มีกำหนดเวลาหรืออายุความใช้สิทธิในการประเมินแต่อย่างใด ดังนั้นจึงต้องใช้อายุความในกรณีทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 และ มาตรา 193/31 คือ 10 ปี ดังนั้น การประเมินภาษีจึงต้องแล้วเสร็จภายในสิบปี เห็นได้ว่ามีระยะเวลายาวนานเกินไปและไม่เหมาะสมต่อสภาพการณ์ในปัจจุบัน เมื่อเปรียบเทียบกับกรประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งการประเมินในกรณีทั่วไปต้องแล้วเสร็จภายในเวลา 3 ปี นับแต่ยื่นแบบแสดงรายการ²⁶ เนื่องจากระยะเวลาที่ล่าช้าเกินไปย่อมมีผลเสียต่อการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี และทราบได้ว่าการพิจารณาในชั้นเจ้าพนักงานประเมินยังไม่แล้วเสร็จ คือ ยังไม่มีการแจ้งการประเมิน ผู้เสียภาษีย่อมไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ นั่นหมายความว่าผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้สิทธิทางศาลในการโต้แย้งการประเมินเช่นกัน

2) ชั้นพิจารณาอุทธรณ์

ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสภาพปัญหาคล้ายคลึงกับในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน เนื่องจากในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ก็หาได้มีการบัญญัติกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีได้ และหากการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลานานเกินไป ย่อมส่งผลเสียต่อธุรกิจของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินโดยมิได้ยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับ หรือยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับแล้วแต่มิได้รับอนุมัติ เช่นนี้ผู้เสียภาษีก็ต้องถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไปก่อน จนกว่าการพิจารณา

²⁵ ดู ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ.2532 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบฯ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2540)

²⁶ Internal Revenue Code Section 6501 (a)

อุทธรณ์จะแล้วเสร็จ จึงสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาได้อีก ดังนั้น จึงเห็นได้ชัดว่าผู้เสียหายย่อมขาดเงินทุนในการประกอบธุรกิจ และเกิดต้นทุนการเสียโอกาสในทางธุรกิจ ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีอากรประเทศญี่ปุ่น พบว่ามีการอนุญาตให้ผู้เสียหายอากรอุทธรณ์ข้ามชั้นได้ กล่าวคือ ในระบบการอุทธรณ์ภาษี 2 ชั้นของประเทศญี่ปุ่น ผู้เสียหายต้องร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่ (Reinvestigation) และเมื่อมีการพิจารณาแล้ว หากไม่พอใจจึงจะขอให้มีการพิจารณาใหม่ได้ (Reconsideration) และเมื่อพิจารณาใหม่แล้วเสร็จ ผู้เสียหายไม่พอใจจึงสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ทั้งนี้มีกำหนดเวลาในการพิจารณาทั้ง 2 ชั้น คือ หากสอบสวนใหม่ไม่แล้วเสร็จภายในเวลา 3 เดือนนับแต่มีคำร้อง ผู้เสียหายสามารถร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ได้ทันที

อนึ่ง ปัญหาการไม่กำหนดเวลาในการพิจารณาทั้งในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน และในชั้นอุทธรณ์ นอกจากอาจก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติต่อผู้เสียหาย เกิดความไม่สะดวก เกิดอุปสรรค และภาระในการประกอบธุรกิจมากเกินไป อีกทั้งผู้เสียหายอาจประสบปัญหาเงินทุนในการประกอบธุรกิจเนื่องจากการถูกบังคับจัดเก็บและค่าใช้จ่ายในการโต้แย้งการประเมิน เหล่านี้หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นการดำเนินการโดยล่าช้าเกินสมควรจนเกิดความเสียหาย และเข้าองค์ประกอบความผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ ผู้เขียนเห็นว่า ผู้เสียหายสามารถฟ้องเป็นคดีปกครองได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 (3) ประกอบพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539

4.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมาย

4.2.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากรต้องพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติกฎหมายอื่นทำให้เกิดความสับสน

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรอันเกิดจากการถูกกระทบสิทธิตามประมวลรัษฎากร เช่น การกระทำทางปกครองกรณีต่างๆของเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องพิจารณาประกอบกฎหมายอื่นเพื่อใช้ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร เช่น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ.2540 ทั้งนี้เนื่องจากไม่มีมาตรการในประมวลรัษฎากรรองรับกรณีที่ผู้เสียหายถูกกระทบสิทธิ ทำให้เกิดความสับสนว่าเมื่อถูกกระทบสิทธิตามประมวลรัษฎากรแล้วจะต้องมีวิธีการโต้แย้งอย่างไร ทั้งนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการทบทวนคำสั่งทางปกครองไว้ในระบบการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น แต่มีข้อจำกัดในหลายกรณีที่ไม่สามารถอุทธรณ์ได้ นอกจากนี้ในส่วนของเจ้าพนักงานผู้บังคับใช้กฎหมายก็เช่นเดียวกัน การที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติแนวทางปฏิบัติในประการที่สำคัญบาง

ประการไว้ทำให้เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ดังนั้น บทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามประมวลรัษฎากรซึ่งต้องพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติกฎหมายอื่นนั้นอาจส่งผลทำให้เกิดความสับสนได้ทั้งทางฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและเจ้าพนักงานภาษี เช่นกรณีต่อไปนี้

4.2.1.1 ด้านผู้เสียภาษีอากร

การอุทธรณ์การประเมินของผู้เสียภาษีอากรจะต้องเป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้สิทธิในการอุทธรณ์เท่านั้น²⁷ หากเป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรต้องห้ามอุทธรณ์หรือไม่ให้สิทธิในการอุทธรณ์แล้ว ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรได้ แต่เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่ากรณีที่ห้ามอุทธรณ์หรือไม่ให้สิทธิในการอุทธรณ์นั้นสามารถดำเนินการอุทธรณ์ตามกฎหมายอื่นได้ กรณีห้ามอุทธรณ์การประเมินได้แก่ กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินกรณีมีหมายเรียกหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร²⁸ และนอกจากนี้หากเป็นกรณีที่มิได้เกี่ยวกับการประเมินประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้ให้สิทธิในการอุทธรณ์ เช่นกรณีเจ้าพนักงานประเมินไม่อนุญาตตามคำขอผ่อนชำระค่าภาษีอากร²⁹ การขอขยายระยะเวลาชำระหนี้ การขอขยายระยะเวลาขึ้นแบบ³⁰ การขอคืนภาษี การขอใบอนุญาตกรณีต่างๆ เป็นต้น คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินในการไม่อนุญาตหรืออนุมัติตามคำขอดังกล่าวนี้ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการที่บทบัญญัติประมวลรัษฎากรไม่มีบัญญัติคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในกรณีที่เป็นการต้องห้ามอุทธรณ์หรือกรณีที่ไม่ด้วยด้วยการประเมินและประมวลรัษฎากรมิได้ให้สิทธิในการอุทธรณ์ ทำให้ผู้เสียภาษีขาดสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้นทางแก้ไขคือการนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาบังคับใช้ ทั้งนี้เนื่องจากพระราชบัญญัติดังกล่าวจะไม่ใช้บังคับกับกรณีที่กฎหมายอื่นได้กำหนดวิธีการและหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์เป็นการเฉพาะอยู่แล้ว แต่หากกฎหมายอื่นไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในเรื่องนั้นก็สามารุใช้สิทธิในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 , 18 ทวิ , 20 , 24 , 60 ทวิ , 71 , 88/5, 91/21 (5)

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 21 , 25 , 88/5 , 91/21 (5)

²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 64 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ.2545

³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญ

ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในฐานะกฎหมายกลางได้ ดังนั้น หนังสือแจ้งการประเมินแจ้งประเมินรวมทั้งคำสั่งกรณีต่างๆที่มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองจึงต้องแจ้งสิทธิการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539³¹ มิฉะนั้นจะเกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีว่าตนจะใช้สิทธิอุทธรณ์ได้หรือไม่ หรือใช้ตามบทบัญญัติกฎหมายใด ซึ่งในส่วนนี้จากการเปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศพบว่าในกรณีการยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระค่าภาษีอากร (Installment Agreement) ซึ่งถือว่าเป็นกระบวนการที่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในชั้นการจัดเก็บนั้น ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาบัญญัติให้สิทธิผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์³² กรณีดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน นอกจากนี้หนังสือบอกกล่าวกรณีต่างๆ แม้มิได้เป็นหนังสือแจ้งการประเมิน แต่ก็มีบทบัญญัติให้ต้องมีการแจ้งสิทธิการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งไว้ จึงเป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาได้ให้สิทธิในการอุทธรณ์และการคัดค้านคำสั่งกรณีที่มีได้เป็นกรอุทธรณ์การประเมินการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเมื่อถูกกระทบจากคำสั่งทางปกครองของเจ้าพนักงานประเมินจึงมีความชัดเจน ในส่วนประเทศไทยเมื่อไม่มีบทบัญญัติลักษณะเดียวกันในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ดังนั้นตามกฎหมายและในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่จึงต้องมีการแจ้งสิทธิอุทธรณ์แก่ผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เสมอ ซึ่งหากเจ้าพนักงานประเมินผู้ออกคำสั่งมิได้แจ้งสิทธิ จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรขาดโอกาสและเสียสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านไป

4.2.1.2 ด้านการบังคับใช้กฎหมายโดยหน่วยงานบริหารจัดการเก็บ

การที่ประมวลรัษฎากรไม่มีความชัดเจนในบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร ดังนั้นเจ้าพนักงานผู้ใช้อำนาจในการออกคำสั่งกรณีต่างๆ อาจเกิดความสับสนในการปฏิบัติ และทำให้เกิดความผิดพลาดแก่ทางราชการ ซึ่งความสับสนอันเกิดจากการเชื่อมโยงกฎหมายหลายฉบับเพื่อการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน ทำให้กรมสรรพากรต้องมีระบบการซักซ้อมความเข้าใจกับเจ้าหน้าที่ เช่น ระเบียบ คำสั่ง หนังสือเวียนเพื่อซักซ้อมความเข้าใจ แก่เจ้าพนักงานประเมิน และเพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและมีทางปฏิบัติไปในทางเดียวกัน

อนึ่งเคยมีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรโดยไม่เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หลายครั้งซึ่งให้ถูกเพิกถอนการประเมินใน

³¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40

³² Internal Revenue Code Section 6159

ชั้นศาล กรณีเช่น การแจ้งการประเมิน การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีได้มีการให้เหตุผลตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมาย ศาลฎีกาจึงมีคำพิพากษาเพิกถอนการแจ้งการประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์³³ กรณีจึงเกิดความเสียหายแก่ทางราชการ ทั้งนี้เนื่องจากการที่ประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดแบบและเนื้อหาของคำสั่งทางปกครองที่มีอำนาจออกตามประมวลรัษฎากร ดังจะเห็นได้จากกรณการแจ้งการประเมินบางบัญญัติมีเพียงว่าให้แจ้งการประเมินโดย “แจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ”³⁴ และบางบทบัญญัติกำหนดว่า “ให้แจ้งการประเมินเป็นหนังสือ”³⁵ ดังนั้นการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองซึ่งเป็นหลักทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิ เพื่อเป็นการประกันว่าเจ้าพนักงานประเมินผู้ใช้อำนาจได้พิจารณาโดยมีเหตุผล และหลักกฎหมายรวมทั้งข้อเท็จจริงและข้อสนับสนุนแล้ว อีกส่วนหนึ่งเพื่อส่งเสริมความสนใจในการปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองของผู้เสียภาษีอากรและเป็นประโยชน์ในการโต้แย้งคำสั่งต่อไป ซึ่งหลักการและเหตุทั้งหลายที่กล่าวมาปรากฏอยู่ในการคุ้มครองสิทธิตามหลัก Due Process ของประเทศสหรัฐอเมริกา และหลักดังกล่าวถูกนำมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาเช่นกัน³⁶ จึงมีความชัดเจนให้เจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งจะต้องให้เหตุผลตามที่กฎหมายกำหนดประกอบด้วย และทำให้โอกาสที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีคำสั่งทางปกครอง โดยไม่ให้เหตุผลประกอบมีน้อย เนื่องจากมีความชัดเจนในบทบัญญัติแล้วนั่นเอง

นอกจากหนังสือแจ้งการประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งถือเป็นคำสั่งทางปกครองแล้ว หมายเรียกเพื่อไต่สวนตรวจสอบก็ถือเป็นคำสั่งทางปกครองเช่นกัน เนื่องจากก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้เสียภาษีในการมาให้ถ้อยคำและแสดงพยานหลักฐานแก่เจ้าพนักงานประเมิน หากผู้เสียภาษีไม่มีปฏิบัติตามก็เป็นเงื่อนไขให้เจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาพยานหลักฐานของผู้เสียภาษี และเป็นผลให้ผู้เสียภาษีต้องห้ามอุทธรณ์การประเมินนั้น รวมทั้งเป็นเหตุในการไม่ปรับลดหรือลด เบี้ยปรับเงินเพิ่มเนื่องจากเห็นว่าเป็นการเจตนาหลีกเลี่ยงการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้น เมื่อหมายเรียกเป็นคำสั่งทางปกครองและ จึงเห็นว่าจะต้องมีการแจ้งเหตุผลแห่งการตรวจสอบไว้ในหมายเรียกด้วยเช่นเดียวกัน

³³ คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 , 6949/2546 , 7730/2548

³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 24

³⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/5

³⁶ Internal Revenue Code Section 6320 , 6330

การออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรเพื่อตรวจสอบไต่สวนกรณีและผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว เจ้าพนักงานประเมินต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่าแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์³⁷ ส่วนกรณีที่มีได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกได้ทันทีโดยไม่ต้องพิจารณาว่ามีเหตุอันควรเชื่อหรือไม่ เนื่องจากการออกหมายเรียกกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ³⁸ ส่วนการออกหมายเรียกกรณีประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะกฎหมายได้กำหนดเหตุแห่งการประเมินไว้³⁹ และในการประเมินเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียก ดังนั้น การออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรจึงต้องมีเหตุผลในการออกหมายเรียกไม่ว่าจะด้วยเหตุใดเหตุหนึ่ง แต่ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติกำหนดให้มีการแจ้งเหตุผลในหมายเรียกแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหมายเรียก ก็จะทราบแต่เพียงว่ามีเหตุอันควรเชื่อ หรือเหตุในการประเมิน แต่ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าข้อเท็จจริงของเหตุแห่งการออกหมายเรียกนั้นคืออะไร มีข้อกฎหมายใดให้อำนาจ และมีข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจในการออกหมายเรียกอย่างไร และเมื่อต้องถูกไต่สวนตรวจสอบผู้เสียไม่ทราบเหตุผลในการออกหมายเรียกจึงเสียเปรียบในการแสดงพยานหลักฐานเพื่อชี้แจงข้อเท็จจริงแก่เจ้าพนักงานประเมิน ทั้งที่กระบวนการเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนเป็นกระบวนการที่กฎหมายให้อโอกาสผู้เสียภาษีในการแสดงพยานหลักฐานแล้วเนื่องการประเมิน โดยกรณีที่ต้องออกหมายเรียก แต่เจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่ออกหมายเรียกเป็นการข้ามขั้นตอนนั้น ศาลฎีกามีคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานตลอดมาว่ากรณีที่ต้องออกหมายเรียกแต่เจ้าพนักงานประเมินได้ข้ามขั้นตอนถือเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากไม่ให้โอกาสผู้เสียภาษีในการแสดงพยานหลักฐานในชั้นไต่สวนตรวจสอบ ดังนั้น เมื่อพิจารณาได้ว่าหมายเรียกจำเป็นต้องแสดงเหตุผลประกอบเนื่องจากเป็นคำสั่งทางปกครอง ทั้งเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีเสียเปรียบในการเข้าชี้แจงแสดงพยานหลักฐานเมื่อถูกไต่สวนตรวจสอบ แต่เท่าที่ปรากฏหมายเรียกที่ออกโดยเจ้าพนักงานประเมินมิได้มีการแสดงเหตุผลว่าเหตุอันควรเชื่อในการออกหมายเรียกนั้นคือเหตุใด มีข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายประการใด อีกทั้งศาลฎีกามีคำพิพากษาในทำนอง

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 23

³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/4 และมาตรา 91/21 (5)

เดียวกันว่า “ไม่จำเป็นต้องอ้างหรือแจ้งเหตุอันควรเชื่อตามกฎหมายบัญญัติ”⁴⁰ และเมื่อคดีขึ้นสู่ศาลการไม่แจ้งเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวไม่ทำให้ฟ้องเคลือบคลุม⁴¹

4.2.2 บทบัญญัติที่รับรองสิทธิของผู้เสียหายยังไม่ชัดเจนว่าเป็นสิทธิ

โดยลักษณะของประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดหน้าที่แก่ผู้เสียหาย แต่ในขณะเดียวกันแทบจะมิได้บัญญัติถึงสิทธิของผู้เสียหาย และนอกจากนี้สิทธิของผู้เสียหายอันเกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากรก็นั้นบางกรณีไม่ได้บัญญัติว่าเป็นสิทธิแต่โดยสภาพและการบังคับใช้กฎหมายถือว่าเป็นสิทธิผู้เสียหาย บางกรณีบัญญัติในทำนองให้สิทธิแก่ผู้เสียหายอากรแต่ก็มีถ้อยคำที่ไม่ชัดเจน ซึ่งประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีความซับซ้อนและอ่านเข้าใจยาก ดังนั้นการที่บทบัญญัติซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรอยู่แล้วก็ควรบัญญัติให้มีความชัดเจน เพื่อประโยชน์ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย ได้แก่กรณีตัวอย่างต่อไปนี้

สิทธิในการแสดงพยานหลักฐานในชั้นการประเมิน

การพิจารณาทางปกครองต้องให้สิทธิประชาชนในการโต้แย้งและจัดให้มีการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เสียหายในฐานะคู่กรณี แต่ตามประมวลรัษฎากรเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายได้แสดงพยานหลักฐานกรณีเข้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกเท่านั้น และเพื่อพิจารณาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง⁴² จะเห็นได้ว่าหากผู้เสียหายอ่านบทบัญญัติดังกล่าวจะไม่ทราบแน่ชัดว่ามีสิทธิอย่างไรในกระบวนการไต่สวนของเจ้าพนักงานประเมินบ้าง เนื่องจากบทบัญญัติมีลักษณะเป็นการกำหนดอำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน และกำหนดหน้าที่ให้แกผู้เสียหายต้องปฏิบัติตามเท่านั้น

⁴⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 1013/2500 , 0134/2524 , 2785/2528

⁴¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 5609/2534

⁴² ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 “...ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน ...”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 23 “...ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน...”

ประมวลรัษฎากรมาตรา 88/4 “...เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือพยาน กับมีอำนาจส่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบไต่สวนได้...”

สิทธิในการขอผ่อนจ่ายค่าภาษีอากร

การผ่อนชำระภาษีอากรถือเป็นสิทธิประการหนึ่งของผู้เสียภาษีอากร แต่ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระค่าภาษีเงินได้ตามมาตรา 64 บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้สิทธิในการผ่อนชำระภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน แต่การผ่อนชำระภาษีอากรกรณีอื่นนอกจากกรณีตามมาตรา 64 เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากร แต่ไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดให้กรณีดังกล่าวเป็นสิทธิเว้นแต่ผู้เสียภาษีจะทราบว่าตนเองมีสิทธิผ่อนชำระภาษีอากร ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินอาจแจ้งว่าผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิดังกล่าว ส่วนวิธีการและหลักเกณฑ์ต้องเป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากร ซึ่งปกติระเบียบในการปฏิบัติของกรมสรรพากรจะไม่เผยแพร่ให้แก่ผู้เสียภาษีทราบ เนื่องจากเป็นระเบียบภายใน แต่ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาให้การรับรองสิทธิดังกล่าวของผู้เสียภาษีไว้อย่างชัดเจน และกำหนดวิธีการโต้แย้งกรณีที่เจ้าพนักงานยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระภาษีอากรหรือมีการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงผ่อนชำระโดยการให้ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งเจ้าพนักงานภาษีได้ตามกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่เรียกว่า Collection Appeals Program (CAP)

4.2.3 ปัญหาการตีความกฎหมายภาษีอากร

การตีความกฎหมายโดยหน่วยงานบริหารจัดการเก็บเนื่องจากการที่ประมวลรัษฎากรไม่กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่ากรณีใดเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรบ้าง และอีกทั้งบางกรณีเป็นการให้สิทธิผู้เสียภาษีอากร โดยดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้นจึงมีปัญหาการตีความบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรไปในที่เป็นประโยชน์ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรมากเกินไปจนเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร กรณีเช่นพยานหลักฐานที่นำมาแสดงเมื่อมีการตรวจสอบได้ส่วน “อันควรแก่เรื่อง” เป็นการเปิดช่องให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการตีความว่ากรณีใดที่เป็นการสมควรแก่เรื่อง จึงอาจมีการตีความในทางลิดรอนสิทธิในการนำพยานหลักฐานเข้ามาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินได้

4.2.4 ปัญหาในการนำคดีขึ้นสู่ศาลเนื่องจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติที่ให้สิทธิในการฟ้องคดี

การนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร มาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากรให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการนำคดีที่มีต้องห้ามอุทธรณ์การประเมิน สามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับแต่วันรับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติซึ่งให้สิทธิผู้เสียภาษีใช้สิทธิทางศาลได้มีปัญหาความไม่ชัดเจนหลายกรณี ตามมาตรา 30 (2) บัญญัติว่า “ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล” เห็นได้ว่ากรณีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลฎีกาอากรกลางตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 ศาลในความหมายของมาตรา 30 (2) จึงเป็นศาลฎีกาอากรกลาง แต่ปัจจุบันเนื่องจากประเทศไทยนำระบบศาลคู่มาใช้ ดังนั้นศาลบางประเภทซึ่งเป็นคดีปกครองจึงต้องฟ้องต่อศาลปกครอง ประการสำคัญ คือ คดีฎีกามีลักษณะเป็นคดีปกครอง หากมาตรา 30 (2) กำหนดไปให้ชัดเจนว่าให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาอากรก็จะมีความชัดเจนขึ้น และไม่สร้างความสับสน มีกรณีตัวอย่างของคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลฎีกาอากรแต่นำไปฟ้องศาลปกครอง ซึ่งศาลปกครองมีคำสั่งไม่รับไว้พิจารณาได้

1) ฟ้องขอเพิกถอนคำสั่งไม่อนุญาติให้ขยายระยะเวลา

กรณีปัญหาว่าหากเป็นกรณีที่ผู้เสียหายขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมิน อันเป็นการยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการพิจารณาคำร้องเช่นนี้ หากพิจารณาคำร้องไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลาแล้ว ผู้เสียหายจะดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลใด ทั้งนี้เพราะกรณีดังกล่าว แม้มิได้เป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์อันจะเป็นคดีตามมาตรา มาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 และมีสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาล แต่กรณีดังกล่าวเป็นคดีเกี่ยวกับการโต้แย้งคัดค้านโดยอุทธรณ์การประเมิน คำสั่งหรือคำวินิจฉัยที่มีความเกี่ยวพันกับการอุทธรณ์การประเมินเช่นนี้ ศาลปกครองถือว่าเป็นคดีตาม มาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 จึงอยู่ในอำนาจศาลฎีกาอากร ศาลปกครองไม่รับพิจารณา โดยให้เหตุผลว่าคดีอุทธรณ์คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรในกรณีที่มิอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์เป็นคำสั่งเกี่ยวกับกำหนดเวลาการอุทธรณ์ในคดีคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตาม กฎหมายเกี่ยวกับฎีกาอากร เนื่องจากมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติได้ตามกำหนด เป็นคดีตาม มาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528⁴³

และเมื่อพิจารณามาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 ไม่ปรากฏว่าคดีที่

⁴³ คำพิพากษาศาลปกครองกลางที่ 1285/2545 , 7777/2546 , 103/2547 คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 289/2547

เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์การประเมินมีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากร เช่น การขอขยายระยะเวลาตาม มาตรา 3 อัญญา ทำให้เข้าใจว่าการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลต้องเป็นการอุทธรณ์การประเมินที่ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยแล้วเท่านั้น ดังนั้น เพื่อความชัดเจนจึงควรมีบทบัญญัติ กำหนดไว้ว่าคดีตามมาตรา 7 (1) ได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตาม กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร รวมถึงคดีที่เกี่ยวข้องกับคำร้องขอขยายเวลาต่างๆ ก็จะมี ความชัดเจน มากขึ้น เป็นแนวทางเดียวกับที่ข้อบังคับศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกา (The United States Tax Court Rules) ข้อที่ 13 กำหนดว่าข้อพิพาทในคดีภาษีอากรรวมถึงคำร้องขอขยายระยะเวลาตามประมวล รัษฎากรในเรื่องต่างๆ (Timely Petition)

อนึ่ง กรณีปัญหาดังกล่าวเคยมีคำพิพากษาฎีกาที่ 1533/2540 สรุปว่า ผู้รับประเมิน ยื่นฟ้องว่าได้ยื่นหนังสือขอขยายระยะเวลายื่นคำอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งไม่อนุมัติ จึง ฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งดังกล่าวและให้รับอุทธรณ์ของผู้รับประเมินไว้พิจารณา ศาลภาษีอากร กลางพิจารณาแล้วพิพากษาว่า ให้เพิกถอนคำสั่งและให้คำอุทธรณ์ของผู้รับประเมินไว้ดำเนินการ ต่อไป ศาลฎีกาเห็นว่าเพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางแก้ไขคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรเสียใหม่ให้ ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ต่อไป ถือว่าคำสั่งของอธิบดี กรมสรรพากรดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร มิฉะนั้นผู้รับ การประเมินย่อมไม่มีทางที่จะได้รับสิทธิตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา และมาตรา 30 บัญญัติไว้ในวันได้ ดังนั้น ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องขอเพิกถอนคำสั่งไม่ อนุมัติให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์แก่โจทก์ได้นั้น ศาลฎีกาจึงเห็นฟ้องด้วย

จึงเห็นได้ว่าศาลฎีกาต้องตีความเพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางสามารถแก้ไขคำสั่งของ อธิบดีกรมสรรพากรได้ และกรณีจึงถือเป็นคดีตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

2) กรณีฟ้องคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยอันเป็นที่สุดของอธิบดีกรมสรรพากร

ปัญหาในการใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลกรณีอุทธรณ์คำวินิจฉัยอันเป็นที่สุดของอธิบดี กรมสรรพากรจะถือเป็นคดีคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตาม กฎหมาย เกี่ยวกับภาษีอากร คดีตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2528 หรือไม่ มีบทบัญญัติหลายมาตรากำหนดให้คำวินิจฉัยของอธิบดีซึ่งถือว่าถึง ที่สุด เช่น

- มาตรา 77/5 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่าในกรณีที่มีปัญหาว่ากิจการใดเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ให้อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัยและคำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือเป็นที่สุด

- มาตรา 17 วรรคท้าย และมาตรา 26 วรรคท้าย แห่ง พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 บัญญัติให้คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติงาน ในการที่ผู้ประกอบการขอเครดิตสินค้าทุนในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นที่สุด

- ข้อที่ 4 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 161) เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และมีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย กำหนดว่าในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติตามประกาศนี้ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรให้ถือเป็นที่สุด

กรณีคำวินิจฉัยเป็นที่สุดนี้ ผู้เสียภาษีจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้หรือไม่ มีความเห็น 2 ฝ่าย

ฝ่ายที่ 1 คือตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4776/2538 ว่า “เมื่อไม่ปรากฏว่าได้กลั่นแกล้งหรือไม่สุจริตแต่อย่างใด ผลในการวินิจฉัยซึ่งชี้ขาดว่า โจทก์ไม่ได้รับเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าทุน เป็นคำวินิจฉัยที่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องถือเป็นที่สุด ตามที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบัญญัติไว้ โจทก์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรกลาง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1) อีกหาได้ไม่” ตามคำพิพากษานี้ศาลได้ยึดเอาความสุจริตและไม่กลั่นแกล้งเป็นหลักในการวินิจฉัย แต่เห็นได้ว่าเป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีในการนำคดีมาฟ้องต่อศาล ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาศาลฎีกา ผู้เขียนมีความเห็นว่าการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัดประการหนึ่ง อีกทั้งเป็นการตีความให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสิทธิในการนำคดีมาฟ้องต่อศาล จึงเป็นการตีความเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอีกประการหนึ่ง ดังนั้นเห็นว่าหากให้หลักการตีความโดยเคร่งครัดและเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแล้ว ในคดีดังกล่าวผู้เสียภาษีน่าจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาล

ฝ่ายที่ 2 ซึ่งมีความเห็นว่าคำวินิจฉัยของอธิบดีเป็นกรณีการการโต้แย้งสิทธิผู้เสียภาษี ผู้ถูกกระทบสิทธิจึงมีสิทธิฟ้องคดี ตามที่ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 809/2540 (ประชุมใหญ่) “มาตรา 17 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 บัญญัติให้คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติงาน ในการที่ผู้ประกอบการขอเครดิตสินค้าทุนในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นที่สุด หมายความว่า เป็นที่สุดในขั้นตอนการ

ปฏิบัติงานในชั้นดังกล่าวเท่านั้น เพื่อจะได้ดำเนินการขั้นตอนอื่นต่อไป มิได้ทำให้ขั้นตอนอื่นที่กฎหมายกำหนดเป็นอันยุติไปด้วย เมื่อคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ โจทก์ได้อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องศาลได้” ตามแนวคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวมีคำพิพากษาฎีกาในภายหลังพิจารณาวินิจฉัยตามเป็นบรรทัดทัศน และให้เหตุผลขยายความเพิ่มเติมกรณี วรรคท้ายของมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติว่า “ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติและการวินิจฉัยตามมาตรานี้ให้อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัยและคำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือเป็นที่สุด” ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 6351/2540 และ “ดังนั้นที่กฎหมายบัญญัติว่าคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติงานนี้เป็นที่สุด จึงย่อมต้องหมายความว่า เป็นที่สุด ในขั้นตอนของการปฏิบัติงานในชั้นนี้เท่านั้นเพื่อจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนอื่นต่อไปหาได้ทำให้ขั้นตอนอื่นที่กฎหมายกำหนดเป็นอันยุติไปด้วยไม่หากจะแปลความมาตรา 17 วรรคท้ายว่าคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรกรณีนี้เป็นที่สุด โดยไม่สามารถยกขึ้นพิจารณาทบทวนได้อีกจะเป็นการให้อำนาจเด็ดขาดแก่อธิบดีกรมสรรพากรแต่เพียงผู้เดียว และเป็นการทำลายระบบการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติไว้ด้วย ซึ่งมีเจตนารมณ์ของมาตรา 17 วรรคท้าย” โดยคำพิพากษาฎีกาที่ 961 /2541 พิพากษตามข้อเท็จจริงทำนองเดียวกัน

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การตีความความกฎหมายตามความเห็นฝ่ายที่ 2 เป็นการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างเคร่งครัด และไม่เป็นการตีความตามตัวอักษรแต่อย่างใด จนได้ผลประหลาด ส่งผลให้ไม่เป็นการตัดสิทธิผู้เสียหาย และอีกทั้งผู้เสียหายอากรสามารถโต้แย้งคำสั่งและให้ศาลมีอำนาจทบทวนการกระทำทางปกครองได้ ตามหลักการคุ้มครองสิทธิ

3) การฟ้องร้องขอให้เพิกถอนพระราชกฤษฎีกา กฎ ระเบียบ คำสั่ง

เนื่องจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติจึงมีปัญหาว่าการฟ้องร้องขอให้เพิกถอนพระราชกฤษฎีกา กฎ ระเบียบ คำสั่ง นั้นสามารถฟ้องเพิกถอนต่อศาลปกครองได้ทุกกรณีหรือไม่ และศาลยุติธรรมมีอำนาจในการวินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกา กฎ ระเบียบ คำสั่งหรือไม่อย่างไร

ข้อพิพาทซึ่งมีเหตุแห่งการฟ้องคดีมาจากการโต้แย้งความไม่ชอบด้วยพระราชกฤษฎีกา กฎ ระเบียบ คำสั่ง ซึ่งฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจฝ่ายบริหารออกตามความในกฎหมายแม่บทในบริบทคือประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายแม่บทในการตรากฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายของฝ่ายบริหาร หากมีการโต้แย้งความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายลำดับรองเหล่านั้นที่มายังคับใช้

กับผู้เสียหายอากร เป็นอำนาจของศาลปกครองสูงสุดในการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายลำดับรองดังกล่าว แต่ทั้งนี้กฎหมายลำดับรองดังกล่าวจะต้องเป็นกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรี หรือมติคณะรัฐมนตรีจึงจะอยู่ในอำนาจของศาลปกครองสูงสุด ดังนั้นโดยสภาพศาลปกครองสูงสุดก็จะรับพิจารณาได้เพียงกรณีความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงเท่านั้น แต่กฎอื่นใดที่ออกโดยกระทรวง ทบวง กรม ภายใต้การอนุมัติของรัฐมนตรีไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองสูงสุด จะต้องฟ้องต่อศาลปกครองชั้นต้น⁴⁴

ปัญหาที่มีการโต้แย้งเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารเป็นอันมาก คือกรณีการนำระบบภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนภาษีการค้า หลักของภาษีธุรกิจเฉพาะจะเกิดภาวะภาษีต่อเมื่อมีการขายที่ถือเป็นการค้าหากำไร ซึ่งฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในการตรากฎหมายที่กำหนดกฎเกณฑ์ว่ากรณีใดที่ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหากำไร ซึ่งกรณีที่เป็นปัญหาคือกรณีตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งกำหนดให้การขายหรือการโอนอสังหาริมทรัพย์บางกรณีเป็นการค้าหากำไร เนื่องจากนำกำหนดเวลา 5 ปีในการโอนหรือซื้อขายกันมาเป็นเกณฑ์ ดังนั้น หากมีกรณีที่บุตรรับการให้โดยเสน่หาและขายหรือโอนทรัพย์สินนั้นภายใน 5 ปี ก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ศาลปกครองสูงสุดโดยคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547 เคยคำวินิจฉัยกรณีปัญหาดังกล่าวไว้ว่า เมื่อฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารในการตรากฎหมายลำดับรองแล้ว จึงเป็นอำนาจดุลพินิจของฝ่ายบริหารในการออกกฎเกณฑ์ตามความในกฎหมายแม่บท จึงเป็นกรณีที่ฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบต่อฝ่ายนิติบัญญัติ อีกทั้งกฎที่ตราขึ้นหาได้บังคับให้กับบุคคลรายหนึ่งรายใด แต่บังคับใช้เป็นการทั่วไปพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

ด้วยความเคารพคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุด ผู้เขียนเห็นว่า กรณีการออกกฎของฝ่ายบริหารแม้จะเป็นอำนาจดุลพินิจและเป็นความรับผิดชอบต่อฝ่ายนิติบัญญัติ แต่การออกก็มิควรเกินขอบเขตของบทบัญญัติที่มีเจตนารมณ์ให้จัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหากำไร ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมซึ่งเห็นว่า ฝ่ายบริหารจะให้อำนาจในการตรากฎโดยไม่มีขอบเขตและไม่คำนึงถึงเจตนารมณ์มิได้ หากเป็นการตรากฎที่เกินขอบเขตแล้วเป็นอำนาจของศาลปกครองสูงสุดที่จะเพิกถอนได้

⁴⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 11 และ มาตรา 9

อนึ่ง นอกจากปัญหาการพิจารณาของฝ่ายบริหารตามที่ปรากฏ และการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายในชั้นศาลหาได้คุ้มครองสิทธิผู้เสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังมีปัญหาการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของกฎที่ออกโดยฝ่ายบริหารว่าศาลยุติธรรมจะมีอำนาจในการวินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายเพียงไร จากการศึกษาพบว่าศาลยุติธรรมสามารถพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของกฎที่ตราขึ้นโดยฝ่ายบริหารได้ แต่ทั้งนี้เห็นว่าโดยหลักแล้วศาลยุติธรรมไม่สามารถเพิกถอนกฎดังกล่าวได้ แต่หากพิจารณาแล้วว่ากฎนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ไม่นำมาบังคับใช้แก่คดี และมีผลเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น ไม่ได้มีผลแก่คดีอื่นแต่อย่างใด

4.3 ความสอดคล้องกับระหว่างการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายกับหลักการภาษีอากรที่ดี

กฎหมายภาษีอากรที่ดีเป็นให้บริการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพจะต้องสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรซึ่งต้องมีมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย บทบัญญัติที่เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายจึงต้องมีความสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีด้วย จากการศึกษาพบว่าประมวลรัษฎากรมีปัญหาในเรื่องความไม่เพียงพอของบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิและบทบัญญัติซึ่งเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิเท่าที่ปรากฏบางมาตราก็ยังไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี ได้แก่

4.3.1 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินโดยการไม่ออกหมายเรียก

การประเมินโดยไม่ออกหมายเรียกได้แก่กรณีตามมาตรา 18 คือกรณีการประเมินตามแบบแสดงรายการ ตามมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวิเป็นการประเมินเพื่อเรียกเก็บภาษีสองส่วน ซึ่งกรณีที่เป็นปัญหาคือการประเมินตามมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวิ ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินเรียกเก็บภาษีสองส่วนหากเป็น “กรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร” โดยที่ไม่ต้องออกหมายเรียกได้สวนผู้เสียหาย ประเด็นปัญหาคืออยู่การประเมินที่มีได้ให้สิทธิผู้เสียหายในการแสดงพยานหลักฐานหรือรับฟังข้อเท็จจริงจากฝ่ายผู้เสียหายเป็นการขัดกับหลักการคุ้มครองสิทธิที่วางหลักกว่าการพิจารณาทางปกครองต้องจัดให้มีการโต้แย้งหรือการรับฟัง แต่ทั้งนี้ข้อยกเว้นของการจัดให้มีการรับฟังคือหลักความจำเป็น ซึ่งปรากฏว่าหลักความจำเป็นเพื่อเรียกเก็บภาษีสองส่วนตามประมวลรัษฎากรนี้บัญญัติไว้แค่เพียงว่ากรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยที่ไม่มียกข้อยกเว้นมาขอยกความว่ากรณีใดถือว่าเป็นกรณีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อีกทั้งไม่มีกฎหมายลำดับรองมากำหนดรายละเอียดอีกด้วย ดังนั้นกรณีดังกล่าวจึงเป็นการให้อำนาจดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการพิจารณาว่ากรณีใดที่จะดำเนินการเรียกเก็บภาษีสองส่วนโดยไม่จำเป็นต้องมีการออกหมายเรียกก่อน

ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวบัญญัติไว้สั้นเกินไปและไม่มีความชัดเจน จึงขัดกับหลักความแน่นอนทางภาษีอากร

4.3.2 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินโดยการออกหมายเรียก

การประเมิน โดยการหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร โดยให้อำนาจดุลพินิจไว้กว้างจนเกินไปและไม่มีความชัดเจน เนื่องจากการออกหมายเรียกโดยอาศัยเพียง “เหตุอันควรเชื่อ” ว่าแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องเท่านั้น และนอกจากนี้การออกหมายเรียกมาเพื่อทำการไต่สวนตรวจสอบ เป็นการพิจารณาทางปกครองประการหนึ่ง แต่การที่ประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติกำหนดการดำเนินวิธีพิจารณาดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีไม่ทราบสิทธิของตนเองในชั้นไต่สวน ดังนั้นการดำเนินการไต่สวนตรวจสอบจึงเป็นการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่โดยไม่มีบทบัญญัติรองรับ จะมีแต่เพียงระเบียบปฏิบัติภายในของเจ้าพนักงานประเมินเกี่ยวกับการออกหมายเรียกและการไต่สวนเท่านั้นซึ่งไม่มีสถานะทางกฎหมายแต่อย่างใดเนื่องจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการออกหมายเรียกและการไต่สวนไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎระเบียบต่างๆ ได้ ดังนั้น ระเบียบที่ไม่ได้ออกตามความในประมวลรัษฎากรจึงไม่เป็นกฎหมาย ทำให้มีปัญหาความลักลั่นในทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมิน จึงเป็นการขัดกับหลักความแน่นอนทางภาษีอากร

4.3.3 การให้อำนาจดุลพินิจเจ้าพนักงานมากเกินไป

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจมากเกินไปและไม่มีการอบการให้อำนาจดุลพินิจดังกล่าว กรณี เช่น “เหตุอันควรเชื่อ” ในการออกหมายเรียกพยานหลักฐาน “อันควรแก่เรื่อง” และกรณี “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร” โดยเจ้าพนักงานได้ทำการประเมินและจัดเก็บล่วงหน้า เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวบัญญัติไว้สั้นเกินไป และไม่มีการอบการให้อำนาจดุลพินิจ อาจเป็นการกระทบสิทธิผู้เสียภาษีได้และไม่มีความแน่นอนว่าหากเป็นข้อเท็จจริงเหมือนกัน เจ้าพนักงานจะใช้ดุลพินิจไปในทางเดียวกันหรือไม่ ดังนั้นการให้อำนาจดุลพินิจเจ้าพนักงานมากเกินไป จึงขัดกับหลักความแน่นอน และเป็นธรรม

4.3.4 บทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิต้องเชื่อมโยงกับกฎหมายหลายฉบับ

เนื่องด้วยประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติอันเป็นมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรเป็นการเฉพาะ ดังนั้น เพื่อการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี จึงต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายอื่นๆ หลายฉบับ เช่น กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง กฎหมายว่าด้วยข้อมูลข่าวสารทางราชการ เป็นต้น อีกทั้งประมวลรัษฎากรนั้น โดยสภาพเป็นกฎหมายที่อ่านเข้าใจยาก มี

ความซับซ้อน เนื่องจากการแก้ไขเพิ่มเติมหลายครั้ง และจากการให้อำนาจของฝ่ายบริหารในการตรากฎหมายลำดับรอง ทำให้มีกฎ ประกาศ คำสั่งหลายกรณีที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ดังนั้น การที่ผู้เสียจะรับรู้ว่ามีสิทธิของตนเองมีอยู่อย่างไร ผู้เสียภาษีจึงต้องปรึกษาทนายความ หรือที่ปรึกษาภาษีอากร ทำให้มีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี จึงเป็นขัดต่อหลักความประหยัด หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีจะพิจารณากฎหมายภาษีอากร เพื่อให้ทราบสิทธิของตนเอง ก็ไม่มีความสะดวก เนื่องด้วยความซับซ้อนและเชื่อมโยงกับกฎหมายหลายฉบับตามที่กล่าวไปแล้ว กรณีจึงไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวก

4.4 การขาดวิวัฒนาการแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร

สาเหตุของการขาดวิวัฒนาการของแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิ ผู้เสียภาษี พบว่า มีจากหลายสาเหตุและส่งผลให้ไม่มีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสาเหตุที่ทำให้ขาดวิวัฒนาการอาจต้องย้อนไปพิจารณาถึงการศึกษ การปลูกฝังความสำนึกและตระหนักในสิทธิหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรตั้งแต่ในชั้นการศึกษาขั้นพื้นฐานให้ตระหนักถึงว่าหน้าที่เสียภาษีอากรถือเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคน และต่อมาเมื่อมีเงินได้และมีโอกาสเสียภาษี คนเหล่านี้จะตระหนักถึงสิทธิของตนเองมาควบคู่กัน สาเหตุของการขาดวิวัฒนาการของแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี สามารถสรุปได้ดังนี้

4.4.1 การปลูกฝังแนวความคิดและให้ความรู้เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร

1) ภาคเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การปลูกฝังแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรย่อมต้องมีการปลูกฝังควบคู่กันกับความสำนึกในหน้าที่การเป็นผู้เสียภาษีอากรที่ดี ผู้เขียนว่าสิ่งเหล่านี้หากได้รับการปลูกฝังมาตั้งแต่ระดับการศึกษาขั้นพื้นฐานก็จะเป็นประโยชน์ ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายเป็นสิ่งที่ยังบังคับใช้ต่อประชาชนทุกคนอีกทั้งบุคคลจะอ้างว่าไม่รู้กฎหมายหาได้ไม่ นอกจากนี้ในการปกครองระบบประชาธิปไตย มุ่งหมายให้ประชาชนมีส่วนร่วม ดังนั้น การที่มีการปลูกฝังให้ประชาชนทราบว่าหน้าที่ของตนเองมีอะไรบ้าง และตนมีสิทธิอย่างไร ทั้งนี้ไม่ถึงขนาดต้องให้ทราบรายละเอียดทั้งหมด แต่ควรต้องมีการสอดแทรกความรู้เรื่องสิทธิตามรัฐธรรมนูญและวิธีพิจารณาทางปกครองไว้ เพื่อให้ประชาชนทราบแนวทางป้องกันสิทธิของตนเอง แต่เท่าที่ปรากฏการเรียนการสอนในปัจจุบันมีการสอดแทรกเรื่องดังกล่าวไว้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของวิชาสังคมเท่านั้น จึงควรต้องมีการกำหนดหลักสูตรเพื่อให้มีการเน้นความสำคัญของสิทธิอันประชาชนควรมี

อีกประการหนึ่งเห็นว่า ค่านิยมเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริต และทัศนคติต่อระบบราชการและหน่วยงานของรัฐ ก็เป็นสาเหตุหนึ่งในการทำให้ภาคเอกชนผู้เสียภาษีขาดวิวัฒนาการเกี่ยวกับการคุ้มครอง ทั้งนี้เนื่องจาก ประการแรก แต่เดิมการปกครองของไทยเป็นระบบศักดินา ระบบราชการแบบเดิมรวมทั้งกฎหมายที่ตราขึ้น ไม่มีแนวความคิดในเรื่องความเสมอภาคและสิทธิของประชาชน ทัศนคติต่อข้าราชการเป็นไปในทางที่เห็นว่าข้าราชการหรือหน่วยงานของรัฐมีอำนาจสั่งการ ประกอบกับการขาดความรู้เรื่องสิทธิของตนเอง ทำให้ยังมีประชาชนบางส่วนไม่ตระหนักว่าตนเองมีสิทธิของตนเอง เมื่อได้รับคำสั่งอย่างไรจากเจ้าพนักงานก็ปฏิบัติตาม เนื่องจากไม่ต้องการมีปัญหาหรืออุปสรรคในการติดต่อ นอกจากนี้ค่านิยมในการให้สินบนเพื่อให้เจ้าพนักงานดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งให้เป็นกรณีพิเศษ เช่นนี้ ทำให้มีความคิดที่ยังรำลึกมาเป็นเวลานานว่าในการปฏิบัติราชการต่อประชาชน หากจะรับการพิจารณาที่เร็ว หรือเป็นคุณกับตนเอง หรือ เป็นกรณีพิเศษจะต้องมีค่าตอบแทนในลักษณะสินบน ทั้งที่แท้จริงแล้วเป็นสิทธิอันชอบของประชาชนที่จะได้รับตามกฎหมาย

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่า สาเหตุการขาดวิวัฒนาการในเรื่องการคุ้มครองสิทธิในภาคเอกชนผู้เสียภาษี เนื่องมาจากยังไม่มีทำให้ความรู้ในเรื่องสิทธิของประชาชนอย่างเพียงพอในหลักสูตรการศึกษา รวมทั้งทัศนคติต่อระบบราชการ และค่านิยมในการให้ค่าตอบแทนในลักษณะสินบน เหล่านี้ทำให้ประชาชนไม่ตระหนักว่าตนมีสิทธิอย่างไรบ้าง

2) หน่วยงานบริหารการจัดเก็บได้แก่กรมสรรพากร

หน่วยงานบริหารจัดเก็บเป็นส่วนสำคัญที่จะต้องมีการแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ทั้งนี้เนื่องจากการที่เป็นหน่วยงานบังคับใช้กฎหมาย มีอำนาจพิจารณาใช้ดุลพินิจ การพิจารณาทางปกครองโดยปราศจากความตระหนักในสิทธิของผู้เสียภาษีย่อมทำให้เกิดการกระทบสิทธิของผู้เสียภาษี สาเหตุของการขาดวิวัฒนาการของแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในหน่วยงานบริหารจัดเก็บ ได้แก่

การศึกษาในระดับอุดมศึกษาในสาขาวิชาที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายอากร เช่น การศึกษาวิชานิติศาสตร์ วิชาเศรษฐศาสตร์ และการบัญชี เป็นต้น มีการกำหนดหลักสูตรที่มุ่งให้ผู้ศึกษาทราบถึงแนวความคิดและการคุ้มครองสิทธิประชาชน รวมทั้งผู้เสียภาษีหรือไม่อย่างไร กรณีเช่น การศึกษาวิชาภาษีอากรในระดับอุดมศึกษามีการจัดหลักสูตรให้มีการศึกษาภาษีอากรออกเป็นหลายวิชา เช่นการวางแผนภาษี ทฤษฎีภาษีอากร ภาษีอากรระหว่างประเทศ แต่เนื้อหาวิชาเหล่านี้มีประเด็นที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรน้อยมากนอกจากนี้ในการ

บรรจุเข้ารับราชการในหน่วยงานที่บริหารจัดการเก็บภาษีอากร รวมทั้งการทำผลงานและการสอบเลื่อนตำแหน่ง มีการวัดความรู้เกี่ยวกับวิธีพิจารณาทางปกครองรวมทั้ง การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมากน้อยเพียงไร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรมีการวัดความรู้ความสามารถในเรื่องดังกล่าวควบคู่ไปกับการวัดความสามารถในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร นอกจากนี้ เห็นว่าการจัดอบรมเพื่อพัฒนาบุคลากรของหน่วยงานบริหารจัดการเก็บเป็นสิ่งสำคัญในการพัฒนาองค์ความรู้ แต่เท่าที่ปรากฏไม่มีการจัดหลักสูตรเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีขึ้นโดยตรง จะมีเพียงแต่การให้ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายปกครองและกฎหมายวิธีพิจารณาทางปกครอง เพื่อป้องกันความเสียหายอันจะเกิดแก่หน่วยงานเท่านั้น

ประการสุดท้ายคือ การขาดการปลูกฝังทัศนคติในการเป็นผู้ให้บริการ และธรรมาภิบาลในหน่วยงานอย่างจริงจัง ทำให้ไม่มีการตระหนักและให้ความสำคัญในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี อีกทั้งในส่วนของจรรยาบรรณตามคำสั่งกระทรวงการคลังของข้าราชการกรมสรรพากรก็ไม่ได้มีการกำหนดให้เจ้าพนักงานเครพสิทธิหรือตระหนักถึงสิทธิของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด แต่จะเป็นการกำหนดการประพฤติตนของข้าราชการสรรพากรนอกจากนี้ การกำหนดแนวนโยบายและวัตถุประสงค์ของกรมสรรพากร⁴⁵ ได้แก่

- ก) จัดเก็บระดับที่เหมาะสมและทั่วถึงด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมและผู้เสียภาษี
- ข) มุ่งพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้แข่งขันกับต่างประเทศ
- ค) สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีให้เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน
- ง) ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพ

ซึ่งเป็นการมุ่งพัฒนาการจัดเก็บมากกว่าการให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีควบคู่กัน จึงเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าการขาดการปลูกฝังและให้ความรู้เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเป็นสาเหตุที่ทำให้หน่วยงานบังคับจัดเก็บขาดวิวัฒนาการในด้านแนวความคิดคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี

การพัฒนาแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรในหน่วยงานบริหารจัดการเก็บควรต้องจัดอบรมให้เจ้าพนักงานมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิ โดยเริ่มหลักทั่วไปที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายปกครอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน

⁴⁵ ดู รายงานประจำปีกรมสรรพากร พ.ศ.2542 2543 2544 และ 2546

ส่วนของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายโดยตรงเพราะตามประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติราชการเป็นการเฉพาะจึงต้องใช้กฎหมายกลาง ปัญหาที่เกิดจากการขาดความรู้เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งเป็นมูลเหตุให้การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย และผลคือต้องเพิกถอนการประเมิน นอกจากนี้การกำหนดกลยุทธ์และนโยบายของกรมสรรพากรมุ่งเน้นที่ผลการจัดเก็บมากกว่าที่จะเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีซึ่งการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเป็นส่วนที่เสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีได้

4.4.2 ระบบการให้คำปรึกษาและการประชาสัมพันธ์

ระบบการให้คำปรึกษาของกรมสรรพากรในปัจจุบัน ได้แก่ การบริการตอบข้อหารือ การให้คำปรึกษาผ่านทางระบบ Call Center และ Internet แต่ไม่มีหน่วยงานที่ตอบปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรง ผู้เขียนเห็นว่ากรมมีระบบให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากรและสิทธิของผู้เสียหายอากรอย่างเป็นระบบ นอกจากจะช่วยแก้ไขปัญหาของผู้เสียหายแล้ว ยังทำให้เกิดองค์ความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร และทำให้เกิดความมั่นใจในการเสียภาษีมากขึ้น แต่ในปัจจุบันเมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากร หากมีการสอบถามไปยังเจ้าหน้าที่บางครั้งอาจได้ข้อมูลไม่ตรงกันและเกิดผลเสียหายต่อธุรกิจของผู้เสียหาย หรือกว่าจะได้รับหนังสือตอบข้อหารือกลับมายังครั้งต้องใช้เวลาถึง 6 เดือน⁴⁶ ทำให้เกิดความเบื่อหน่ายในการปรึกษา นอกจากนี้การขาดการประชาสัมพันธ์ที่ต่อเนื่องก็เป็นอีกปัญหาที่ทำให้ผู้เสียหายขาดข้อมูลต่างๆ⁴⁷ ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถทราบสิทธิของตนเองได้ หากเป็นไปได้ในลักษณะปล่อยเลยตามเลย ก็จะเป็นสาเหตุที่ทำให้ขาดวิวัฒนาการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย

4.4.3 ฝ่ายนิติบัญญัติมิได้ให้ความสำคัญต่อการคุ้มครองสิทธิ

เนื่องจากเมื่อพิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรแล้ว จะเห็นได้ว่าฝ่ายนิติบัญญัติตรากฎหมายมาเพื่อมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีอากร โดยไม่คำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิ ทั้งนี้ เห็นว่าการขาดแนวความคิดในเรื่องการคุ้มครองสิทธิ เนื่องจากการที่ประมวลรัษฎากรได้ตราขึ้นใช้มาเป็นเวลานานแล้วและในสมัยนั้นก็ไม่ยังมีแนวความคิดในเรื่องการคุ้มครองสิทธิของประชาชนใน

⁴⁶ “นัดพบผู้เสียหาย”, สรรพากรสาส์น 44 (กันยายน, 2540): 139

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 136

ระบบกฎหมายปกครองรวมทั้งการถูกระงับสิทธิจากการกระทำทางปกครอง อีกทั้งประเทศไทย ถูกจัดเป็นประเทศกำลังพัฒนามาจนกระทั่งปัจจุบัน รายได้จากภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักตาม วิธีการงบประมาณ การที่จะมีมาตรการเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร และสร้างหน้าที่ให้ หน่วยงานของรัฐอาจเป็นการกระทบต่อการบริหารการจกเก็บ ดังนั้นนโยบายการจัดเก็บจึงมุ่งเน้นที่ เม็ดเงินภาษีมามากกว่าสิ่งใด แต่ทั้งนี้ กฎหมายที่ด้อยมีความสำคัญกับการพัฒนาประเทศซึ่งรวมถึง เศรษฐกิจของประเทศด้วย ดังนั้นองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติซึ่งมีหน้าที่ในการตรากฎหมายจึงต้อง พิจารณากฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ เพื่อพิจารณาทำการแก้ไขเพิ่มเติม กฎหมายต่อไป ทั้งนี้เมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากรของไทยแล้วพบว่า

1) มีความล้าสมัย เนื่องจากประมวลรัษฎากรใช้บังคับมาเป็นเวลานานตั้งแต่ พ.ศ. 2481 แม้จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมตลอดเรื่อยมา แต่จะเห็นได้ว่าไม่มีเคยมีการแก้ไขเพิ่มเติมสิทธิผู้เสีย ภาษีในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ดังนั้นจึงปฏิเสธไม่ได้ว่าการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างไม่เป็นระบบ และแก้ไขทีละเรื่องจะสร้างปัญหาความยุ่งยากในการอ้างอิงเชื่อมโยงกับกฎหมายหลายฉบับ และ นอกจากนี้ยังมีปัญหาการตีความกฎหมายอีกด้วย

2) เนื้อหาของประมวลรัษฎากรมุ่งการบังคับ ควบคุม และกำหนดหน้าที่ต่อผู้เสีย ภาษีฝ่ายเดียว ดังจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินไว้มากมาย เช่นออก หมายเรียก ใต้วาน ตรวจค้น ยึดเอกสารหลักฐาน จนกระทั่งยึดอายัดบังคับคดี และนอกจากนี้ยังมี มาตรการในการควบคุม เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ เช่นการจัดเก็บภาษีล่วงหน้า การกำหนดกำไร สุทธิ เป็นต้น เป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานในการควบคุมมากเกินไปโดยไม่มีบทบัญญัติในการ ควบคุมการปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินต่อผู้เสียภาษี และไม่มีกลไกในการเปิดโอกาสให้ผู้เสีย ภาษีตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) กฎ ระเบียบ คำสั่งรวมทั้งแนวทางปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรมีมากจนเกินกว่า ที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามได้อย่างครบถ้วน และบางกรณีเป็นการสร้างขั้นตอนมากเกินความจำเป็น และนอกจากนี้ประการสำคัญคือสร้างความไม่แน่นอนในการปฏิบัติตามระเบียนนั้น เนื่องจาก ระเบียบหรือกฎบางฉบับไม่มีสถานะทางกฎหมาย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการขาดมาตรการคุ้มครองผู้เสียหายอากรอย่างเพียงพอ มีผลให้นักลงทุนขาดความมั่นใจ และไม่เป็นการส่งเสริมความสมัครใจและความร่วมมือในการเสียภาษี ประเทศพัฒนาแล้วหลายประเทศ ทั้งที่เป็นประเทศในระบบกฎหมายคอมมอน ลอว์และซีวิล ลอว์ มีการตราบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร โดยประเทศในกลุ่มคอมมอน ลอว์ มีมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร โดยการตรากฎหมายเพื่อกำหนดมาตรการคุ้มครองสิทธิเป็นการเฉพาะตามประมวลรัษฎากร เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกามีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่ใช้ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรเป็นการเฉพาะ นอกเหนือจากที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายกลางต่างๆ เช่น The Administrative Procedure Act of 1946 The Freedom of Information Act of 1966 และ The Privacy act of 1974

จากการศึกษาพบว่า การมีบทบัญญัติในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรไว้ในประมวลรัษฎากรมีผลให้ผู้เสียหายได้รับความคุ้มครองที่ดีกว่า เนื่องจากสามารถกำหนดหลักเกณฑ์การคุ้มครองที่เหมาะสมกับลักษณะของกฎหมายภาษีได้ เช่น บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาที่มีการนำหลักทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิ คือ “หลักสุภณิศระบวน” มาใช้ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอย่างชัดเจน และยังมีบทบัญญัติที่ใช้ในการกำหนดวิธีการปฏิบัติของเจ้าพนักงานต่อผู้เสียหายอากรไว้เป็นการเฉพาะ เช่น สิทธิของผู้เสียหายเมื่อถูกไต่สวนตรวจสอบ สิทธิในการได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมจากเจ้าพนักงาน การออกหนังสือแจ้งหรือคำสั่ง รวมทั้งการโต้แย้งคำสั่งและการเยียวยาทางปกครองเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร จึงเห็นว่าเป็นกระบวนการที่ครบถ้วนในบริบทของการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย

อย่างไรก็ดี ยังคงมีบางประเทศ เช่น ประเทศญี่ปุ่น ที่ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิให้แก่ผู้เสียหายไว้เป็นการเฉพาะ เนื่องจาก มีแนวความคิดว่าบทบัญญัติเท่าที่มีสามารถใช้คุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรได้ เช่น กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (Administrative Procedure Act (Act No.88 of 1993)) ได้แก่กฎหมายว่าด้วยการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการ (Act on Access to Information Held by Administrative Organs (Act No.42 of 1999))

ในส่วนของมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากรของไทย มีสภาพคล้ายกับประเทศญี่ปุ่น คือ ไม่มีมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรเป็นการเฉพาะไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนั้น การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรจึงต้องพิจารณาจากกฎหมายอื่นประกอบหลายฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติ

จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 เป็นต้น

5.1 บทสรุป

จากการศึกษาพบว่า การที่ประมวลรัษฎากร ไม่มีบทบัญญัติในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรไว้เป็นการเฉพาะก่อให้เกิดผล ดังต่อไปนี้

1) มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรมีมาตรฐานความเป็นธรรมน้อยกว่าที่ควร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ เนื่องจาก มีการนำหลักเกณฑ์ทางการบัญชีมาใช้ จึงมีความซับซ้อนแตกต่างจากกฎหมายอื่น อีกทั้ง มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเพิ่มเติมบ่อย การนำกฎหมายกลาง เช่น กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ซึ่งมีเจตนารมณ์ในตราขึ้นเพื่อเป็นหลักประกันสิทธิขั้นพื้นฐานและถือเป็นมาตรฐานความเป็นธรรมขั้นต่ำเพื่อให้บังคับใช้เป็น การทั่วไป มาใช้ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร มีผลให้การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรมี มาตรฐานการคุ้มครองสิทธิได้สูงสุดเพียงเท่าที่กฎหมายกลางกำหนดไว้เท่านั้น และเป็นการไม่ เหมาะสมในการนำหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพื่อใช้บังคับเป็นการทั่วไปมาใช้ในการ คุ้มครองสิทธิผู้เสียหายโดยตรง เนื่องจากจะไม่สามารถคุ้มครองสิทธิได้อย่างเป็นรูปธรรม มีประสิทธิภาพและเป็นหลักประกันได้อย่างแท้จริง

2) ความสับสนในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรของไทยต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากรและ กฎหมายอื่นๆ ทำให้เกิดความสับสนทั้งทางด้านเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติ และผู้เสียหายอากร ทั้งนี้ รวมไปถึง การที่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติ และผู้เสียหายอากรมีความเข้าใจว่าหลักเกณฑ์ต่างๆ มีเพียงเฉพาะที่ บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเท่านั้น ทำให้ในส่วนของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติเกิดความผิดพลาดในการ ปฏิบัติหน้าที่ กรณีที่มีปัญหาในทางปฏิบัติ เช่น การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยไม่ระบุเหตุผล ทำให้เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ และถูกเพิกถอนการประเมิน ส่วนผู้เสียหายอากรก็ไม่ทราบ เช่นกันว่าตนมีสิทธิตามกฎหมายอื่นนอกเหนือจากประมวลรัษฎากร และเนื่องจากเพียงแค่ หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรก็มีความยุ่งยากเกินกว่าผู้เสียหายโดยทั่วไปจะเข้าใจ ยังต้อง พิจารณาประกอบกับกฎหมายอื่นหลายฉบับ ย่อมทำให้เกิดความสับสนและไม่ตระหนักในการ ป้องกันสิทธิตนเอง

3) มาตรการคุ้มครองสิทธิไม่เพียงพอและไม่มีความชัดเจน

จากการศึกษาเปรียบเทียบ พบว่าการมีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร ย่อมจะทำให้มีการคุ้มครองสิทธิได้อย่างครอบคลุมมีประสิทธิภาพ และเป็นรูปธรรมมากกว่าการนำเอาบทบัญญัติอื่นมาใช้ประกอบทั้งหมด กล่าวคือ การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายในบางเรื่องกฎหมายอื่นก็ได้บัญญัติไว้ ทำให้ผู้เสียหายขาดสิทธิดังกล่าวไป เช่น การบันทึกเสียง การบอกกล่าวแก่ผู้เสียหายเพื่อไต่สวนพยานซึ่งเป็นบุคคลที่สามที่มีหน้าที่เก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียหาย เป็นต้น ถือเป็นกรณีที่มีมาตรการคุ้มครองสิทธิไม่เพียงพอ นอกจากนี้ ผลของการไม่มีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะยังทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในการคุ้มครองสิทธิเช่นกัน เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรแทบไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนว่าเป็นสิทธิของผู้เสียหาย อีกทั้งยังมีบางบทบัญญัติ ที่ใช้ถ้อยคำไม่ชัดเจนจึงเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง

นอกจากนี้ ยังพบว่าการมีมาตรการคุ้มครองสิทธิเป็นการเฉพาะ โดยการตราบทบัญญัติให้มีความชัดเจนและเพียงพอ โดยพิจารณาหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรและหลักภาษีอากรที่ติดตามตัวอย่างประเทศที่ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบ คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา มีการวางมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร โดยการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร โดยเฉพาะ บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาในส่วนที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิจึงมีความชัดเจน และครบถ้วน แม้ว่าการคุ้มครองสิทธิของประเทศสหรัฐอเมริกาจะยังใช้กฎหมายกลางพิจารณาประกอบ แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรงจะมีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร

4) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรในปัจจุบัน ไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี

เนื่องด้วยมาตรการคุ้มครองสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น จึงต้องมีความสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี ประมวลรัษฎากรที่ไม่มีบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองผู้เสียหายเป็นการเฉพาะ ทำให้ต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายอื่นหลายฉบับ รวมทั้งมีปัญหาต้องตีความและปรับใช้กฎหมายเหล่านั้น มีผลให้การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน ความสะดวก และความประหยัด

5) แนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานไม่เป็นไปในทางเดียวกัน

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร ย่อมทำให้เกิดหน้าที่ให้หน่วยงานบังคับใช้กฎหมายและเจ้าพนักงานต้องปฏิบัติตาม ทำให้เกิดหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติของเจ้าพนักงานต่อ

ผู้เสียหายอากร แต่หากไม่มีมาตรการในการคุ้มครองสิทธิเป็นการเฉพาะไว้อย่างชัดเจนแล้ว ย่อมทำให้เกิดความแตกต่างการปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะกฎ ระเบียบ ซึ่งใช้เป็นแนวทางปฏิบัติไม่มีสภาพเป็นกฎหมาย อีกทั้งมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยย่อมทำให้เกิดความไม่แน่นอน อาจทำให้ผู้เสียหายต้องเสียสิทธิในบางประการ แต่อย่างไรก็ดี การปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินต่อผู้เสียหายอากรในปัจจุบัน มีปัญหาในทางปฏิบัติไม่รุนแรง เนื่องจาก แม้ว่ากฎหมายจะมีได้กำหนดหน้าที่ให้เจ้าพนักงานประเมินต้องปฏิบัติในกรณีที่เกี่ยวข้องเป็นสิทธิของผู้เสียหายแต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้รับรองไว้ โดยปกติเจ้าพนักงานประเมินก่อนุโลมในกรณีที่มีได้กระทบต่อประโยชน์ของทางราชการ เช่น การนำทนายความ หรือที่ปรึกษา เข้าไปประหว่งการได้สวน เป็นต้น

6) ไม่ส่งเสริมความสมัครใจในการเสียหาย

มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรเป็นการเฉพาะ ย่อมมีความชัดเจนแน่นอนและสามารถเห็นผลในทางปฏิบัติ เนื่องจากการกำหนดหน้าที่โดยตรงแก่เจ้าพนักงานประเมินด้วย จึงเป็นหลักประกันแก่ผู้เสียหายได้อย่างแท้จริง ดังนั้น การพัฒนากฎหมายให้มีความเป็นธรรม ชัดเจน ไม่คลุมเครือ เช่น การจัดให้มีมาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรเป็นการเฉพาะ นอกจากเพื่อเป็นหลักประกันสิทธิแล้ว ยังเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียหายอีกทางหนึ่ง เนื่องจาก เมื่อมีหลักประกันสิทธิของผู้เสียหาย ทำให้เกิดความมั่นใจการบังคับใช้กฎหมาย และการดำเนินการของหน่วยงานผู้บังคับใช้กฎหมายจะเป็นไปภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย และผู้เสียหายจะสามารถใช้สิทธิอันพึงมีในการเป็นผู้มีหน้าที่เสียหายตามกฎหมายเช่นกัน สิ่งเหล่านี้ย่อมเป็นการส่งเสริมความสมัครใจในเสียหาย ซึ่งเป็นประโยชน์ในการบริหารจัดการ

7) เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติและผู้เสียหายไม่ตระหนักในสิทธิหน้าที่ของตน

ในปัจจุบันผู้เสียหายแทบจะไม่ทราบว่าตนมีสิทธิอย่างไรบ้าง นอกจากนี้ แม้แต่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานบางคนก็ยังไม่ทราบว่านอกจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรแล้ว ตนมีหน้าที่ตามกฎหมายอื่นๆ เช่นกัน ดังนั้น การที่ไม่มีบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายโดยเฉพาะ ย่อมทำให้ทั้งเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติและผู้เสียหายไม่ทราบถึงสิทธิหน้าที่ของตน เมื่อไม่ทราบแล้วจึงมีผลให้ไม่เกิดความตระหนักเช่นกัน การที่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติมีความรู้และตระหนักในเรื่องการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย ทำให้เกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่น้อยลง และลดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นกับผู้เสียหายอากรได้

8) ไม่เกิดการพัฒนาแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร

การไม่มีมาตรการคุ้มครองสิทธิเป็นการเฉพาะ แสดงให้เห็นว่าแนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรในประเทศไทยยังไม่มีความชัดเจน และนอกจากนี้ แนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรมีลักษณะเป็นเรื่องในทางอุดมคติที่ไม่ว่าบุคคลใดก็ย่อมต้องการให้มีหลักประกันสิทธิ ผู้เสียหายอากรก็เช่นกัน จึงทำให้ไม่มีการหยิบยกประเด็นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายทั้งระบบตั้งแต่การจัดเก็บจนกระทั่งการระงับข้อพิพาทมาทำการศึกษาเท่าไรนัก แต่อย่างไรก็ดี แนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย หากมีการตราเป็นกฎหมายขึ้นเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายโดยเฉพาะ ก็จะมีผลชัดเจนและให้ความสำคัญในทุกส่วนที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึง ในด้านการศึกษากฎหมายหรือสาขาวิชาอื่น และการฝึกอบรมให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้อง ก็จะสามารรถเกิดพัฒนาการในแนวความคิดนี้ได้

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่า ผลของการขาดมาตรการคุ้มครองสิทธิในบางเรื่องมีปัญหาในทางปฏิบัติค่อนข้างน้อยหรืออาจไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติเลย เช่น การนำบุคคลอื่นได้แก่ ที่ปรึกษาทนายความ ผู้สอบบัญชีรับใบอนุญาต เข้าไประหว่างการไต่สวนตรวจสอบนั้น ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินจะอนุญาตให้นำบุคคลดังกล่าวเข้าไปร่วมกระบวนการตรวจสอบไต่สวนด้วยเสมอ หรือการกำหนดเวลาและสถานที่ในการไต่สวนตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน พบว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการนัดหมายเวลาที่ผู้เสียหายสะดวก และหากมีเหตุจำเป็นสามารถขอเลื่อนการไต่สวนตรวจสอบได้ นอกจากนั้น การนำเสนอพยานหลักฐานในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้ผู้เสียหายเสนอพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่อง แม้ว่าจะให้อำนาจดุลพินิจเจ้าพนักงานประเมินในการตัดพยานหลักฐานที่เห็นว่าไม่จำเป็นออกไปได้ แต่เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่เคยตัดพยานหลักฐานออกแต่อย่างใด

5.2 ข้อเสนอแนะ

แม้ว่าปัจจุบันปัญหาที่ได้นำเสนอบางประการอาจเกิดขึ้นในทางปฏิบัติบ้าง หรืออาจไม่เกิดขึ้นเลยก็ได้ เนื่องจากการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายในปัจจุบันมีกฎหมายอื่น ๆ ได้แก่ รัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารทางราชการ พ.ศ.2540 เป็นต้น บังคับใช้ในการคุ้มครองสิทธิโดยทั่วไป ดังนั้น ผู้เสียหายจึงได้รับความคุ้มครองสิทธิในระดับหนึ่ง และในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่มักจะอนุโลมให้ผู้เสียหายมีสิทธิในกรณีต่างๆ แม้มิได้มีกฎหมายบัญญัติไว้ อีกทั้งเจ้าหน้าที่ที่มีความระมัดระวังในการใช้อำนาจและดุลพินิจมากพอที่จะไม่ปฏิบัติหน้าที่ในทางที่กระทบสิทธิของผู้เสียหาย จึงถือว่าปัญหาในทางปฏิบัติของ

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรในประเทศไทยอาจไม่มีความรุนแรงมากนัก แต่กระนั้น หากมีกรณี
ที่ผู้เสียหายถูกกระทบสิทธิในกรณีต่างๆ ที่ไม่เคยเกิดขึ้น ก็จะไม่มีการดำเนินการป้องกันและแก้ไข
ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น เพื่อให้มีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายเพียงพอและชัดเจน
สามารถคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี
วิทยานิพนธ์นี้จึงเสนอให้มีการทบทวนญัตติกฎหมายเพื่อเป็นมาตรการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย
อากรเป็นการเฉพาะ โดยมีมาตรการคุ้มครองสิทธิตามแนวทาง ดังต่อไปนี้

1) มาตรการคุ้มครองสิทธิเชิงป้องกัน

การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินมีลักษณะเป็นการดำเนินวิธีพิจารณาทาง
ปกครอง ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันมิให้ผู้เสียหายได้รับความเสียหายจากการกระทำทางปกครอง
หรือออกคำสั่งทางปกครอง จึงควรมีมาตรการในเชิงป้องกัน แม้ว่า ในปัจจุบันวิธีพิจารณาทาง
ปกครองจะใช้ตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นหลัก แต่ยังไม่เพียงพอ
เนื่องจากสิทธิบางประการ ไม่มีบัญญัติไว้ทั้งในประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติวิธีพิจารณา
ทางปกครอง พ.ศ.2539 จึงควรมีมาตรการคุ้มครองสิทธิเชิงป้องกันสิทธิผู้เสียหายไว้โดยเฉพาะเพื่อ
ความครอบคลุมและชัดเจน

2) มาตรการคุ้มครองสิทธิเชิงแก้ไข

เพื่อการทบทวนการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานประเมินและเพื่อการ
เยียวยาแก้ไขเมื่อเกิดความเสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเพื่อให้เกิด
ความเป็นธรรม เช่น การกำหนดให้มีวิธีพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร
โดยเฉพาะ เป็นต้น

3) กำหนดระยะเวลาการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ ดังนั้น การที่
ประมวลรัษฎากรมีการกำหนดเวลาการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการ
พิจารณาอุทธรณ์ เป็นเหตุให้เกิดต้นทุนของประกอบการมากกว่าที่ควร จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติม
บทบัญญัติโดยกำหนดเวลาการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์ โดยอาจแบ่งประเภทเพื่อความเหมาะสมตามความยุ่งยากซับซ้อนของเรื่องที่พิจารณา

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กมลชัย รัตนสากววงศ์ . กฎหมายปกครอง . กรุงเทพมหานคร: วิศิษฐ์สรอรรถ (ฝ่ายการพิมพ์), 2542.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี. สรรพากรสาส์น 22 (พฤษภาคม-มิถุนายน 2518): 15-33.
- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ . รัฐธรรมนูญในแนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยม. ใน รวมบทความกฎหมายมหาชนจากเว็บไซต์ www.pub-law.net เล่ม 2. หน้า 319-410. กรุงเทพมหานคร:พี เพรส,2545.
- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. องค์กรและวิธีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและความคุ้มครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531.
- แก้วสรร อติโพธิ. ศาลปกครองและสิทธิหน้าที่ตามรัฐธรรมนูญ. จุลสารสรรพากร 18 (มีนาคม 2543).
- จรัญ โฆษณานันท์ . นิติปรัชญา . พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง , 2533.
- จุฑาทอง จารุมิลินท. สิงคโปร์มีดีอะไร. สรรพากรสาส์น 52 (ตุลาคม 2548):69-77.
- ฉันทนา จานง. เคล็ดไม่ลับในการไปให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมิน . สรรพากรสาส์น 42(ธันวาคม 2538): 65-69.
- ทวี โฆษิตจรรย์นันท์. การบริหารการจัดเก็บภาษี วิเคราะห์กรณีการประเมินภาษีเงินได้. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ , สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538.
- ชนบูรณ์ ตั้งใจมั่น. การเปิดเผยข้อมูลกิจการของผู้เสียภาษีอากรทำได้หรือไม่. สรรพากรสาส์น49 (มกราคม 2545): 29-36.
- นันทวัฒน์ บรมานันท์. หลักพื้นฐานกฎหมายปกครองฝรั่งเศส. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ . สิทธิ. สารานุกรมกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ศาสตราจารย์ ดร.อุกฤษ มงคลนาวิน (2537):9-29.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ . กฎหมายมหาชน เล่ม 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538.

- บริษัทธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร . ข้อเสนอแนะแนวทางในการป้องกันและแก้ไขเมื่อถูกสรรพากรเรียกตรวจสอบและถูกประเมิน . กรุงเทพมหานคร : นิติธรรมการบัญชีและการภาษีอากร, 2536.
- บุญอนันต์ วรรณพานิชย์. หลักว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง . กรุงเทพมหานคร : สวัสดิการสำนักงานศาลปกครอง, 2545.
- ประสิทธิ์ อัจฉริยสกุลชัย. การประกันสิทธิตามข้อเรียกร้องของหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติในกฎหมายปกครองไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531.
- ปรีดี เกษมทรัพย์ . กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป . กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. ฟ้องขอให้กรมสรรพากรรับอุทธรณ์การประเมิน. สรรพากรสาส์น 38 (กุมภาพันธ์ 2534):45-46.
- พนิต ชีรภาพวงศ์ . อะไรที่ผู้เสียภาษีอากรควรรู้^๑นอกจากการเสียภาษี (2). สรรพากรสาส์น 47 (เมษายน 2543): 35-59.
- เพรามาตร หันตรา และ สุภลักษณ์ ฤทธิจักรสวัสดิ์. สิทธิของผู้เสียภาษี.สรรพากรสาส์น 41. (มกราคม 2537): 15-21.
- มีไทย ฉายากุล . “ศาลคดีปกครอง ทางเลือกใหม่ของผู้เสียภาษีอากร” สรรพากรสาส์น 44 (มิถุนายน 2540): 115-119.
- ฤทัย หงส์ศิริ . “การทบทวนคำสั่งทางปกครอง” ใน รวมบทความกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2541.
- รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์.ทฤษฎีการภาษีอากร.กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.
- รังสิกร อุปพงศ์ . กระบวนการรวบรวมข้อมูลเพื่อพิจารณาในการทำคำสั่งทางปกครอง. ใน รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.
- ลดาวลัย แซ่มซ้อย. สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร .วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539.
- วภูวรัช ดีประชา. การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.
- วรัท วิเชียรสรรค์. พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารของประชาชน: การบริการของเจ้าหน้าที่ของรัฐ. สรรพากรสาส์น 48 (มกราคม 2544) : 87-92.

- วิทย์ ตันติกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร.กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2523.
- วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตร. คำอธิบายกฎหมายภาษีบททั่วไป ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : ศรีสมบัติการพิมพ์ , 2534.
- ศรีสออง บุญยัง . อย่างไรเป็นการเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากร.สรรพากรสาส์น 43 (ธันวาคม 2539):49-53.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . กำเนิดภาษีอากรในประเทศไทย . สรรพากรสาส์น 43 (มกราคม 2539):77-90.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล.คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมาย ภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542.
- สมศักดิ์ ภูราณูท . “อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร” วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536.
- หยุด แสงอุทัย. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป . กรุงเทพมหานคร : ประกายพริก, 2538.
- อรรด ไกวัลวที, หลวง และ นรกิจบริหาร, หลวง.รายการการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บ ภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญี่ปุ่น. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น, 2505.
- อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง) . กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.

ภาษาอังกฤษ

- Beyer, V. L. Tax Administration in Japan [Online]. Available from: <http://www.tuj.ac.jp/newsite/main/law/lawresources/TUJonline/Tax/taxadmin.html>[2007, January 10]
- Fine, T. M .How the U.S. Court System Function[Online]. Available from: <http://usinfo.state.gov/journals/itdhr/0999/ijde/fine.htm> [2007, January 4]
- Gellhorn, E. , and Boyer, B. B. Administrative law and process. Minnesota: West , 1987.
- Gomi, Y. Guide to Japanese Taxes 1989/90. Chicago: Commerce Clearing House, 1989.
- Hudson, D. M. , and Lind, S. A . Federal Income Taxation . Minnesota: West , 1990.
- Ishimura, K. The State of Taxpayer Right in Japan Part 1[Online]. Available from: <http://www.pij-web.net/cgi-localcomcom.cgi?action=top#1> [2007 ,January 6]
- Ishimura, K. The State of Taxpayer Right in Japan Part 2 [Online]. Available from: <http://www.pij-web.net/cgi-localcomcom.cgi?action=top#2> [2007 ,January 6]
- Morgan, P. T. Tax Procedure and Tax Fraud. Minnesota: West Publishing Company, 1996.

- National Tax Agency of Japan. An Outline of Japanese Tax Administration 2001 [Online]. Available from : <http://www.nta.go.jp/category/outline/english/pdf/01.pdf> [2006 ,December 12]
- Repeta, R. ,and Schultz, D. M. Japanese Government Information: New Rules for Access the 2001 Information Disclosure Law and a Comparison with the U.S. FOIA [Online]. Available From <http://www.gwu.edu/~nsarchiv/nsa/foia/japanfoia.html> [2006 ,December 15]
- Sawyer, A. J. A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries [Online]. Available from: <http://law.vanderbilt.edu/journals/journal/32-05/32-5-3.html> [2006,November 1]
- The OECD Committee for Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Taxpayer's Rights and Obligations-Practice Note [Online]. Available from : <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> [2007 ,January 24]
- The Secretariat of the Judicial Reform Council. The Japanese Judicial System [Online]. Available from : <http://www.kantei.go.jp/foreign/judiciary/0620system.html> [2006,November 1]
- The Staff of the Joint Committee on Taxation, Summary of the Conference Agreement on H.R. 2676, The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 [Online]. Available from : <http://www.house.gov/jct/x-50-98.htm> [2006 ,December 15]
- Warren, K. F. Administrative law in the political. System Upper Saddle River,N.J.: Prentice Hall, 1997.

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายภาคภูมิ อุทัยรัตน์ เกิดเมื่อวันที่ 6 มีนาคม พ.ศ. 2524 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง) จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2544 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 56 และเข้าศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2546 เริ่มรับราชการในตำแหน่งนิติกร 3 สำนักมาตรฐานวินัย สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน สำนักนายกรัฐมนตรื เมื่อ พ.ศ. 2546 -2547 ปัจจุบัน รับราชการในตำแหน่งเจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวน 4 สำนักตรวจสอบและคดี สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย