

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา

ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีหลายประเภท ซึ่งการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทต่างก็มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บที่แตกต่างกันและมีลักษณะวิธีการจัดเก็บที่แตกต่างกัน ปัญหาที่ตามมาคือความไม่เข้าใจและไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ได้อย่างถูกต้อง ทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีและแม้แต่เจ้าพนักงานสรรพากรที่เป็นผู้ใช้กฎหมายเองก็ตาม สิ่งเหล่านี้นำไปสู่ปัญหาความขัดแย้งและความไม่เข้าใจกันระหว่างผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและในที่สุดก็กลายเป็นข้อพิพาททางภาษีที่จะต้องมีการเยียวยาแก้ไขกันในทางกฎหมาย

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทยแบ่งขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีออกเป็น 2 ขั้นตอนได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร และการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลทำการพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษศาลหนึ่งของศาลยุติธรรม

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยหลักแล้วมีวัตถุประสงค์ให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐและเอกชนสามารถจบลงได้อย่างรวดเร็ว ลดคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาลซึ่งทำให้เอกชนไม่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่ายไปฟ้องร้องเป็นคดีให้ยุ่งยาก หน่วยงานของรัฐเองสามารถสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องกับผู้เสียภาษี และสามารถบังคับการเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง มีวิวัฒนาการทางกฎหมายในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ตั้งแต่การเริ่มประกาศใช้ประมวลรัษฎากรเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งสามารถจำแนกวิวัฒนาการเปลี่ยนแปลงทางกฎหมายได้เป็น 3 ช่วงด้วยกัน คือ

ช่วงที่หนึ่ง คือ ตั้งแต่ พ.ศ.2481 ถึง พ.ศ.2502¹ ในช่วงนี้เป็นช่วงที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร โดยในชั้นนี้ประมวลรัษฎากรกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์เพียง 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน สำหรับในกรณีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด

¹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 12 พ.ศ.2497. (2497,12 ตุลาคม). มาตรา 5(1).

ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 15 วันเช่นกัน ทั้งนี้ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีการอุทธรณ์ ภายนี้ดังกล่าว คือ ศาลชั้นต้น(ศาลยุติธรรม)

ช่วงที่สอง คือ ตั้งแต่ พ.ศ.2502 ถึง พ.ศ.2528² ในช่วงนี้เป็นช่วงที่เปลี่ยนแปลงโครงสร้าง การพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรและระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ใหม่ โดยกำหนดหน่วยงานที่มี หน้าที่พิจารณาข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด มาเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์หลักคือ เพื่อเปิดโอกาสให้ ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมมากขึ้น เมื่อคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาจากบุคคล สามฝ่ายต่างกัน กล่าวคือ ฝ่ายหนึ่งเป็นตัวแทนของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ส่วนอีก สองฝ่ายเป็นตัวแทนจากหน่วยงานอื่น ที่มีตำแหน่งประจำของตนอยู่ในแต่ละจังหวัดในประเทศ ซึ่งเป็นเรื่องที่สะดวกในการทำงานของคณะกรรมการชุดนี้ ที่ได้แก่ ผู้ว่าราชการจังหวัดและอัยการ จังหวัดสำหรับต่างจังหวัด ส่วนในกรุงเทพมหานคร ได้แก่ตัวแทนจากกระทรวงมหาดไทยและ ตัวแทนจากกรมอัยการ³ นอกจากนี้ในช่วงนี้ยังเป็นช่วงที่เปลี่ยนแปลงกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์ จากเดิม 15 วันมาเป็น 30 วัน ทั้งในส่วนการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ และการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยเพื่อพิจารณาคือศาลยุติธรรม

ช่วงที่สาม คือ ตั้งแต่ พ.ศ.2528⁴ ถึงปัจจุบัน สำหรับช่วงนี้ได้เปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่ ระวังข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล จากเดิมศาลชั้นต้น โดยเปลี่ยนมาเป็นศาลภาษีอากรซึ่งศาล ภาษีอากรนั้นเป็นศาลชำนาญพิเศษ (Specializatio) ที่พิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร มีลักษณะเช่นเดียวกับ ศาลชำนาญพิเศษอื่น เช่น ศาลล้มละลาย ศาลแรงงาน เป็นต้น

ทั้งนี้ จากการศึกษาการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ พบว่ามีปัญหา ดังนี้

(1) ปัญหาความไม่อิสระและความไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรภาค หรือผู้แทน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐบาล มาทำหน้าที่ในการคุ้มครอง สิทธิของผู้เสียภาษีจะเป็นเรื่องที่ไม่สมควรเพราะผลประโยชน์มีความขัดแย้งกัน และแม้ว่าเจ้าหน้าที่

² พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 16 พ.ศ.2502. (2502,4 พฤศจิกายน).
มาตรา 9(1)(ก)(ข).

³ อรรถวิเศษ ผลสุวรรณ สบายรูป. (2536,มกราคม). "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์." วารสารนิติศาสตร์,22,4. หน้า 581,583.

⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528. (2528,5 กันยายน).
มาตรา 7(1),8.

กรมสรรพากรดังกล่าวจะเป็นเพียงหนึ่งในสามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น แต่ผู้เสียภาษีจะมั่นใจได้อย่างไรว่ากรรมการที่เหลืออีกสองท่านจะไม่คล้อยตามแนวความคิดของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ในเมื่อกรรมการทั้งสองไม่มีความเชี่ยวชาญหรือความถนัดทางด้านนี้ เหมือนกับผู้แทนของหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงในเรื่องของการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ในการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น จะยึดถือตามรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เสนอโดยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นหลัก ดังนั้นแนวโน้มที่จะมีความเห็นเป็นไปในทางเดียวกันกับรายงานดังกล่าวจึงเป็นไปได้มาก ทำให้ผู้อุทธรณ์มิได้รับการคุ้มครองสิทธิ และได้รับความเป็นธรรม จากการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักความยุติธรรม

(2) ปัญหาการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ภาษีอากรชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน

การอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการตรวจสอบใต้สวนข้ออุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์ไม่มีโอกาสและไม่มีสิทธิจะเรียกร้องเพื่อขอชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ โดยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพียงคนเดียว ที่จะเรียกให้ผู้อุทธรณ์ยื่นหรือชี้แจงแสดงพยานหลักฐานใด และเมื่อมีการเสนอข้อเท็จจริงเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็ยังสามารถที่จะชี้แจงข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นต่าง ๆ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้อุทธรณ์

(3) ปัญหาการไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายมิได้บัญญัติในเรื่องระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้เสร็จ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้ระยะเวลาหลายเดือน หรืออาจจะหลายปีก่อนที่จะมีคำวินิจฉัย ซึ่งผู้อุทธรณ์จำเป็นต้องรอผลการพิจารณาไม่ว่าจะใช้เวลานานเท่าใด ซึ่งหากว่ายังไม่มีความวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ก็ไม่มีสิทธินำข้อพิพาททางภาษีไปสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้

การอุทธรณ์ภาษีอากรก่อนฟ้องศาลในประเทศไทย เมื่อพิจารณาจากข้อมูลสถิติต้องยอมรับว่ามีส่วนช่วยลดปริมาณข้อพิพาททางภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ แต่ก็มีได้แสดงว่าผู้อุทธรณ์ ยอมรับในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในประเทศไทย ไม่ได้แสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรได้ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเพียงพอ แต่อาจทำให้คิดไปได้ว่ากรมสรรพากรต้องการคุ้มครองสิทธิและผลประโยชน์

ของกรมสรรพากรมากกว่า ซึ่งการแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับบางอย่างสามารถจัดปัญหานั้นได้บ้าง แต่ในเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรด้วย การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรจึงไม่ได้รับความเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับจากผู้อุทธรณ์ ประกอบกับการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นไปตามหลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ที่พิจารณาโดยยึดถือปฏิบัติตามหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ ซึ่งมีหลักการสำคัญ 2 ประการ คือ หลักบุคคลไม่อาจเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดในคดีของตน หรือหลักความไม่มีอคติของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือหลักการไม่มีส่วนได้เสียในคดีที่ตนเป็นผู้วินิจฉัย และหลักการฟังความอีกฝ่ายหนึ่งหรือหลักการรับฟังข้อเท็จจริงจากบุคคลที่ถูกกระทบสิทธิ ดังนั้นจึงควรจะต้องศึกษาบทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่ามีปัญหาการดำเนินงานอย่างไร มีประสิทธิภาพ ใ้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ในการออกกฎหมายหรือไม่ และควรมีการแก้ไขในเรื่องการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรอย่างไร เพื่อคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

1.2 สมมติฐานทางการศึกษา

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ไม่มีความเป็นอิสระและความเป็นกลาง จึงไม่สามารถคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.3.1 ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจถึงหลักการทั่วไป หลักการในต่างประเทศ และหลักการในประเทศไทย เกี่ยวกับการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และนำมาเปรียบเทียบกับการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

1.3.2 ศึกษาการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ

1.3.3 ศึกษาและวิเคราะห์การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ว่ามีความเหมาะสม มีประสิทธิภาพ ใ้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ในการออกกฎหมายหรือไม่

1.3.4 เสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เพื่อคุ้มครองสิทธิและให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

1.4 วิธีการศึกษาและขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษา วิจัย เอกสารในแง่การวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยรวบรวมข้อมูลจาก บทบัญญัติ ในกฎหมายต่าง ๆ เช่น กฎหมายรัฐธรรมนูญ ประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่มีบทบัญญัติเรื่องของการให้ความคุ้มครองสิทธิของเอกชนในฐานะที่เป็นสิทธิขั้นพื้นฐาน สิทธิตามกฎหมาย สิทธิตามหลักกฎหมายปกครอง หลักการเกี่ยวกับกระบวนการวิธีพิจารณาทางปกครอง ตลอดจนระเบียบ คำสั่งแนวปฏิบัติ คำพิพากษาของศาล ตำราและเอกสารบทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งศึกษาถึง หลักการทั่วไป หลักการ ในต่างประเทศและหลักการในประเทศไทยในการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง รวมทั้งการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของต่างประเทศ เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับกรอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย

ขอบเขตของการศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ศึกษาถึงหลักการ จุดมุ่งหมายของการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะองค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐ ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์ในรูปแบบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบัน ว่ามีปัญหาการดำเนินงานอย่างไร มีประสิทธิภาพ ให้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายหรือไม่ เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง โดยนำหลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีหลักประกันคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศมาเปรียบเทียบ รวมทั้งศึกษาถึงประเด็นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีไปฟ้องต่อศาลว่ามีความเหมาะสมจำเป็นอยู่หรือไม่

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 ทำให้ทราบถึงหลักการทั่วไป หลักการในต่างประเทศ และหลักการในประเทศไทยในการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง เพื่อนำมาปรับใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

1.5.2 ทำให้ทราบถึงการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ

1.5.3 ทำให้ทราบถึงการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ว่ามีปัญหาการดำเนินงานอย่างไร มีประสิทธิภาพ ให้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายหรือไม่

1.5.4 สามารถใช้เป็นแนวทางการแก้ไขปัญหาคารุทธธรรมและการพิจารณาอุทธธรรมภายในอาราม
ตามประมวลรัษฎากร เพื่อคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

