

## บทที่ 4

### ปัญหาการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และบทบาทที่ควรเป็นในอนาคต

การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม (Access to Justice) คือ สิทธิอย่างหนึ่งของประชาชนที่จะได้รับการบริการและความคุ้มครองจากรัฐ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้วางหลักไว้เป็นแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐในมาตรา 75 ว่า รัฐต้องดูแลให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคล จัดระบบงานของกระบวนการยุติธรรมให้มีประสิทธิภาพและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนอย่างรวดเร็วและเท่าเทียมกัน รวมทั้งจัดระบบงานราชการและหน่วยงานของรัฐอย่างอื่นให้มีประสิทธิภาพเพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชน<sup>173</sup> การประเมินภาษีอากรเป็นการกระทำที่เป็นนิติกรรมทางปกครอง จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องความสมบูรณ์และไม่สมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองขึ้นได้ เรื่องใจความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองหรือคำวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครอง จะมีผลสมบูรณ์บังคับได้ตามกฎหมาย ก็ต่อเมื่อเป็นนิติกรรมทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายตามหลักการที่สำคัญของกฎหมายปกครองที่ว่า บรรดาการกระทำทั้งหลายของฝ่ายปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย หรือกล่าวที่ว่า นิติกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายถือเป็นนิติกรรมที่ไม่สมบูรณ์ ดังนั้นการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเกี่ยวกับกระบวนการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร และเงื่อนไขเกี่ยวกับขอบอำนาจในการประเมินภาษีอากร ซึ่งมีผลให้การใช้อำนาจประเมินภาษีอากรจะต้องกระทำโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรและภายในขอบเขตที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้เท่านั้น

การควบคุมการตรวจสอบ การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากรหรือการออกคำสั่งให้เสียหรือนำส่งภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นการตรวจสอบกระบวนการประเมินว่า ได้มีการดำเนินการถูกต้องตามกระบวนการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครองหรือไม่ ซึ่งเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรภายในฝ่ายบริหารด้วยกันเองภายหลังจากฝ่ายปกครองได้ออกนิติกรรมทางปกครองแล้ว อันเป็นการเสริมให้การควบคุมก่อนการออกนิติกรรมทางปกครองมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น หรือเรียกว่าเป็นวิธีการควบคุม

<sup>173</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540, มาตรา 75.

ฝ่ายปกครองหรือคุ้มครองสิทธิของประชาชนในเชิงแก้ไข การควบคุมฝ่ายปกครอง จึงหมายถึง การตรวจสอบฝ่ายปกครองที่อาจกระทำการทางปกครองโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และการแก้ไข ความเสียหายแก่ประชาชนผู้ได้รับความเดือดร้อนอันเนื่องมาจากการกระทำของฝ่ายปกครอง ทั้งที่ การควบคุมโดยฝ่ายปกครองและการควบคุมจากภายนอก เช่น โดยศาล โดยรัฐสภา หรือโดยองค์กร พิเศษ กล่าวอีกนัยหนึ่งการควบคุมฝ่ายปกครอง คือ การคุ้มครองประชาชน จากการกระทำของฝ่าย ปกครองนั่นเอง โดยทั่วไปแล้วการควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองประชาชนได้แบ่งเป็น 2 ระยะเวลา คือ การควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองประชาชนก่อนการกระทำทางปกครองและการ ควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองภายหลังการกระทำทางปกครอง<sup>174</sup> ระบบการควบคุมและการ ตรวจสอบการใช้อำนาจขององค์กรทั้งหลายของรัฐเสรีประชาธิปไตย จึงเป็นระบบสำคัญที่เป็นพื้น ฐานในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนที่จะขาดเสียมิได้ ดังนั้น การใช้สิทธิอุทธรณ์ภายในอการ ในกรณีที่เกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียหายและผู้จัดเก็บภาษี เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จึงเป็นการใช้ สิทธิทางกฎหมายอย่างหนึ่งของผู้เสียหาย และผู้เสียหายย่อมจะมีสิทธิที่จะได้รับบริการและความ คุ้มครองในการใช้สิทธิทางกฎหมายจากรัฐ

การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทยแบ่งขั้นตอนการระงับ ข้อพิพาททางภาษีออกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งมี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร และ การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลทำการพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษหนึ่ง ของศาลยุติธรรม การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองมีวัตถุประสงค์ให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ระหว่างหน่วยงานของรัฐและเอกชนสามารถจบลงได้อย่างรวดเร็ว ลดคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล ซึ่งทำให้ เอกชนไม่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่ายไปฟ้องร้องเป็นคดีให้ยุ่งยาก หน่วยงานของรัฐเองสามารถสร้างความ เข้าใจที่ถูกต้องให้กับผู้เสียหาย ประกอบกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากรในประเทศไทยใช้ระบบอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือ เป็นกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดเงื่อนไขในการ ใช้สิทธิทางศาลไว้ว่าจะต้องผ่านการอุทธรณ์ตามกฎหมายในเบื้องต้นเสียก่อน

เนื่องจากปัจจุบันมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษศาลหนึ่งของ ศาลยุติธรรม ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ทำให้ บรรดาคดีภาษีอากรทั้งหลายอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง และตามพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544

<sup>174</sup> ชาญชัย แสงศักดิ์. (2545). คำอธิบายกฎหมายปกครอง. หน้า 267.

ได้กำหนดวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ และเหตุผลในการจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางก็เพื่อให้คดีได้รับการพิจารณาจากผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจด้านภาษีอากร โดยเฉพาะและทำให้การพิจารณาเป็นไปโดยรวดเร็ว เมื่อมีกฎหมายกำหนดองค์กรที่มีการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีที่มีความเป็นกลางและมีเป็นความอิสระอย่างแท้จริง จึงมีความเห็นจากบุคคลหลายฝ่ายว่า เมื่อมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ควรจะยกเลิกคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่<sup>175</sup> ในเมื่อองค์กรผู้ทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษี โดยเฉพาะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความเป็นกลางและอิสระที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายได้อย่างแท้จริง

ผู้เขียนได้ศึกษาวิเคราะห์ถึงการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พบว่ามีปัญหาการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร จึงควรมีการศึกษาถึงปัญหาดังกล่าว โดยเฉพาะบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ควรเป็นในอนาคต รวมทั้งกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นการคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยศึกษาเปรียบเทียบกับพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และการอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ ดังนี้

#### 4.1 ปัญหาการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การแต่งตั้ง วาระการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง และความรับผิดชอบในการดำเนินงานในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนขอบเขตอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือว่าเป็นหลักประกันความเป็นอิสระและความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะสามารถให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย ไว้โดยชัดเจน ผู้เขียนจึงได้ศึกษาวิเคราะห์ในเรื่องดังกล่าวโดยสรุปได้ ดังนี้

##### 4.1.1 ปัญหาความไม่อิสระและไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การที่จะวิเคราะห์ถึงความไม่อิสระและไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นั้น จะต้องมีการศึกษาในเรื่ององค์ประกอบ องค์กรประชุมและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเสียก่อน

<sup>175</sup> วิทยา เนติวิวัฒน์. (2529, ตุลาคม) “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรยกเลิกหรือไม่.” สรรพากรสาส์น, 10. หน้า 11.

#### 4.1.1.1 องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้การตามประมวลรัษฎากร ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ รวม 3 ฝ่ายด้วยกัน คือฝ่ายจัดเก็บภาษีได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ฝ่ายปกครองได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมการปกครอง และฝ่ายกฎหมายของรัฐได้แก่เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุด แต่มิได้มีการกำหนดเรื่องคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาไว้แต่อย่างใด ซึ่งเมื่อวิเคราะห์คุณสมบัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วพบว่า มีประเด็นที่ก่อให้เกิดปัญหาในการทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ใน 3 ด้าน คือ ด้านมาตรฐาน ด้านการให้ความเป็นธรรม และด้านความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ด้านมาตรฐานในการทำงาน เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่เป็นกรรมการ ไว้ว่าจะต้องมีความรู้ความสามารถทางภาษีมากน้อยเพียงไร ในเรื่องนี้จึงเป็นช่องว่างของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับบริการจากการพิจารณาอุทธรณ์ของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีความรู้ทางภาษีที่ดีพอ ผู้เขียนมีความเห็นว่า นอกจากเจ้าพนักงานสรรพากรที่เป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์จากการทำงานด้านภาษีในกรมสรรพากร กรรมการท่านอื่นที่มาจากสำนักงานอัยการสูงสุดหรือจากกรมการปกครองจะมีความรู้เพียงพอที่จะทำหน้าที่ในการพิจารณาหรือไม่ และนอกจากกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีความรู้ทางด้านภาษีแล้ว การมีประสบการณ์และความรู้ในหลาย ๆ สาขาที่มีความจำเป็นต่อการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี ได้แก่ ความรู้ทางกฎหมายปกครอง เพราะคดีภาษีเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่ง หรือประสบการณ์ในด้านธุรกิจ ความเข้าใจในรูปแบบของการทำธุรกรรมประเภทต่าง ๆ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่จำเป็นต้องใช้ในการที่จะวินิจฉัยอุทธรณ์ นอกจากนี้การพิจารณาอุทธรณ์ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ทั่วประเทศ ก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องคุณภาพของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะทั่วประเทศซึ่งมีประสบการณ์และความสามารถแตกต่างกัน สิ่งนี้ทำให้สิทธิในการรับการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีในแต่ละพื้นที่ทั่วประเทศไม่เท่าเทียมกัน เช่น กรณีมีปัญหาข้อพิพาททางภาษีเดียวกัน จังหวัดหนึ่งอาจจะยกคำอุทธรณ์แต่อีกจังหวัดหนึ่งอาจจะเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ เป็นต้น

ประเด็นที่สอง ด้านการให้ความเป็นธรรม สิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับการพิจารณาอย่างมีประสิทธิภาพเป็นประเด็นปัญหาที่สืบเนื่องจากการไม่มีระเบียบหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เขียนเห็นว่าการทำงานที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ 2 ด้าน ด้านหนึ่งเพื่อปกป้องประโยชน์ของรัฐ และอีกด้านหนึ่งก็ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไม่ให้ถูกระทบจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองซึ่งจะต้องจำกัดการใช้อำนาจให้อยู่ภายในขอบเขตตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่ด้วยความสุจริตเพียงใดก็ตาม แต่หากคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะพิจารณาอุทธรณ์ได้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็คงจะไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียหายและรักษาประโยชน์ของรัฐได้อย่างแท้จริง

ประเด็นที่สาม ด้านความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นั้น เห็นได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยสภาพทำหน้าที่ที่ขัดกับสภาพของการปฏิบัติงานในราชการปกติ ดังนี้

1) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรภาค หรือผู้แทน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐบาลมาทำหน้าที่ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจะเป็นเรื่องที่ไม่สมควร เพราะผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน

2) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดอัยการจังหวัดหรือผู้แทน เป็นการไม่เหมาะสม เนื่องจากผู้เสียหายที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจนำคดีมาฟ้องศาล และอัยการซึ่งได้รับทราบข้อมูลในการสู้คดีของผู้เสียหายในการพิจารณาอุทธรณ์สามารถนำข้อมูลเหล่านั้นมาเป็นประโยชน์ในการว่าคดีในชั้นศาลได้

3) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้แทนกรมการปกครอง ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทน ซึ่งไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญหรือความถนัดทางด้านภาษี จึงเป็นไปได้ว่าจะยึดถือตามรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่ทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรและเป็นผู้ใช้อำนาจประเมินภาษีกับผู้เสียหาย แล้วผู้เสียหายที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีอากรจะเชื่อได้อย่างไรว่าจะไม่มีการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นธรรมและปราศจากอคติอย่างแท้จริง

จากประเด็นดังกล่าวข้างต้นจะพบว่า การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ไม่สอดคล้องกับแนวคิดตามหลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองที่ยึดหลักการสำคัญ 2 ประการคือหลักไม่มีใครเป็นผู้พิพากษาสำหรับคดีของตนเองหรือหลักการไม่มีส่วนได้เสีย และหลักต้องฟังคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งหรือหลักการรับฟังข้อเท็จจริง จึงทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ไม่ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้เสียหายว่าจะได้รับการพิจารณาด้วยความถูกต้อง เป็นธรรม ไม่มีอคติและปราศจากความลำเอียง

#### 4.1.1.2 องค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีองค์ประกอบจากหน่วยงาน 3 หน่วยงาน หน่วยงานละ 1 คน รวมเป็น 3 คน มีประเด็นที่น่าพิจารณาว่าองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้อง

ประกอบด้วยกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กี่คน ซึ่งในเรื่ององค์ประชุมของคณะกรรมการโดยทั่วไปเป็นที่เข้าใจได้ว่าต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งเรียกว่าองค์ประชุมพิจารณา อย่างไรก็ตามในกฎหมายบางฉบับก็กำหนดองค์ประชุมของคณะกรรมการไว้แตกต่างกัน อาจจะเป็นแค่ 1 ใน 3 หรือในบางคณะกรรมการอาจกำหนดองค์ประชุมไว้ 3 ใน 4 ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละเรื่อง

ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ จะต้องพิจารณาองค์ประชุมโดยถือตามหลักทั่วไป ที่การประชุมของคณะกรรมการจะต้องมีองค์ประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่ง และการลงมติของคณะกรรมการให้ถือเสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ตัดสินหรือไม่ ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าโดยหลักทั่วไปที่กำหนดให้ต้องมีกรรมการกึ่งหนึ่งเข้าร่วมประชุมไม่สามารถนำมาใช้กับเรื่องการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรได้ เพราะมีจำนวนคณะกรรมการแตกต่างกัน เช่น กรรมการในเรื่องอื่นๆ การตั้งขึ้นเป็นจำนวนหลายคน ได้แก่ 7 คน 9 คน 11 คน หรือ 15 คน เป็นต้น ถ้าคณะกรรมการมาประชุมกึ่งหนึ่งก็มีจำนวนเกินกว่า 3 คนขึ้นไปแล้ว สามารถให้ความเห็นหรือลงคะแนนตัดสินในเรื่องต่างๆ ได้ เว้นแต่ในบางเรื่องที่กฎหมายอาจกำหนดการลงมติไว้เป็นพิเศษ เช่น จะต้องมีการลงคะแนนมากกว่า 3 ใน 4 ของคณะกรรมการจึงจะถือเป็นมติ เป็นต้น สำหรับในกรณีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีการกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เพียง 3 คน หากถือตามหลักทั่วไปที่ถือว่ากรรมการมาประชุมกึ่งหนึ่งก็ครบองค์ประชุม ในกรณีนี้หากมีกรรมการมาประชุม 2 คนก็ครบองค์ประชุมแล้ว เวลาพิจารณาและมีความเห็นแตกต่างกันประธานก็มีคะแนนอีกหนึ่งเสียงไว้ชี้ขาด ถ้าเป็นเช่นนี้ก็ไม่มีความจำเป็นอะไรที่ต้องใช้ระบบคณะกรรมการ เพราะสามารถวินิจฉัยปัญหาด้วยคนเพียงคนเดียว ผู้เขียนจึงเห็นว่าการศึกษาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรควรต้องมีองค์ประชุมครบ 3 คน และมติที่ประชุมควรกำหนดเป็นมติเอกฉันท์ คือมีคะแนนเสียงสอดคล้องกันทุกคน จึงจะเป็นองค์ประชุมและสามารถทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ตามหลักการพิจารณาโดยองค์กรกลุ่มที่กำหนดไว้ในเรื่ององค์ประชุมว่าการแสดงเจตนาหรือมีมติใดๆ ขององค์กรกลุ่มจะต้องเกิดขึ้นจากการประชุมปรึกษาหารือแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันและกันในบรรดาสมาชิกขององค์กรกลุ่ม โดยเชื่อว่าหลังจากแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันและกันแล้วจะมีความคิดเห็นที่ถูกต้องร่วมกัน และการประชุมจะต้องมีสมาชิกเข้าร่วมประชุมครบองค์ประชุมตามที่กฎหมายกำหนด หลังจากนั้นที่ประชุมก็จะมีมติโดยมติของที่ประชุมซึ่งมีผู้มาประชุมครบองค์ประชุมจะต้องมีคะแนนเสียงครบถ้วนตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด โดยปกติจะกำหนดไว้ตามหลักปริมาณ คือ จำนวนคะแนนเสียงข้างมาก จำนวนคะแนนเสียงข้างมากนี้มีได้ 2 ลักษณะ คือ คะแนนเสียงข้างมากธรรมดา หมายถึงคะแนนเกินกึ่งหนึ่งของผู้ร่วมประชุมหรือเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนสมาชิกทั้งหมดเรียกว่า มติธรรมดา และคะแนนเสียงข้างมากพิเศษ หมายถึง

เกินกว่ากึ่งหนึ่งอีกจำนวนหนึ่ง เช่น สองในสามหรือสามในสี่ของผู้ร่วมประชุม หรือของจำนวนสมาชิกทั้งหมดเรียกว่า มติพิเศษ

นอกจากนั้นบางครั้งกฎหมายอาจกำหนดให้มีมติเป็นเอกฉันท์ คือ มีคะแนนเสียงสอดคล้องกันทั้งหมดทุกคน ซึ่งจะกำหนดไว้ในกรณีพิเศษจริง ๆ เช่น การทำคำพิพากษาของศาลฎีกา เป็นต้น แต่ในบางกรณีอาจกำหนดไว้ว่าเป็นมติได้เมื่อไม่มีผู้คัดค้านหรือใช้สิทธิวีโต้ (Veto) ในกรณีนี้ถ้าไม่มีผู้คัดค้านถือว่าเป็นมติของที่ประชุมแล้ว แต่ถ้ามีผู้คัดค้านเพียงคนเดียว เรื่องที่นำมาพิจารณานั้นจะตกไปทันที<sup>176</sup>

#### 4.1.1.3 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นอกจากมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์<sup>177</sup> แล้ว ยังมีอำนาจดำเนินการในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) อำนาจออกหมายเรียก เมื่อผู้เสียหายได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีแล้วหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาค่าอุทธรณ์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐานสรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายพร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีนี้ หน่วยงานดังกล่าวจะต้องจัดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งจะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน ทำหน้าที่ตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์ และในกรณีที่มีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน หรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบหรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>178</sup> หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวก็หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลต่อไป<sup>179</sup>

ในประเด็นนี้ จะมีความแตกต่างจากการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ซึ่งเป็นการดำเนินการในฝ่ายปกครองเกี่ยวกับการออกนิติกรรมทางปกครอง แต่เมื่อข้อพิพาทดังกล่าว

<sup>176</sup> สมยศ เชื้อไทย. (2536). เล่มเดิม. หน้า 180-182.

<sup>177</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

<sup>178</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

<sup>179</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

ได้มาอยู่ในความรับผิดชอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรควบคุมฝ่ายปกครอง ในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการออกนิติกรรมทางปกครอง วัตถุประสงค์ในการ ออกหมายเรียกจึงย่อมแตกต่างกัน โดยกรมสรรพากร ได้มีระเบียบห้ามไม่ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบเอกสารหลักฐานของเจ้าพนักงานประเมินและของผู้อุทธรณ์ เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์ดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเป็นไปด้วยความเป็นจริง อย่างไรก็ตาม ประเด็นนี้ก็ ยังมีข้อน่าสงสัยในเรื่องความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ในการเสนอความเห็น ขอลอกหมายเรียกต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณา อุทธรณ์เป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรเช่นเดียวกับผู้ใช้อำนาจประเมินภาษีอากรกับผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีจะเชื่อได้อย่างไรว่าการดำเนินการขออนุมัติออกหมายเรียก ผู้อุทธรณ์และพยาน มาได้ส่วนหรือให้ส่งเอกสาร เป็นเพียงเพื่อพิสูจน์ความจริงในชั้นการพิจารณา ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์จะมีความเป็นธรรม และปราศจากอคติอย่างแท้จริง เพราะผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน

หากเรื่องนี้จะเปรียบเทียบแนวคิดในการจัดทำรายงานความเห็นเบื้องต้นของเจ้าพนักงาน คดีปกครองในศาลปกครองที่จะต้องจัดทำรายงานความเห็นเบื้องต้นเสนอต่อตุลาการศาลปกครอง เช่นเดียวกับการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ปรากฏว่าแนวความคิดดังกล่าวมีความแตกต่างกันอย่างมาก ได้แก่

**ประเด็นที่หนึ่ง** ในแง่ขององค์กร ศาลปกครองเป็นองค์กรตุลาการไม่มีความเกี่ยวข้องกับ ฝ่ายปกครองโดยตรง มีความเป็นอิสระในการดำเนินการ ฉะนั้นการที่ผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการตามที่ ตุลาการศาลปกครองกำหนด เช่น กำหนดให้ผู้ฟ้องคดีมาให้ถ้อยคำหรือแสดงพยานหลักฐาน แล้วผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการโดยไม่มีเหตุอันสมควร ศาลปกครองจะสั่งจำหน่ายคดีเสียก็ได้<sup>180</sup> แต่องค์กร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีความเป็นอิสระในการดำเนินการเช่นเดียวกับศาล การที่ กฎหมายตัดสิทธิผู้อุทธรณ์เมื่อไม่ดำเนินการตามหมายเรียกโดยห้ามนำคดีไปฟ้องต่อศาลซึ่งเป็นองค์กร ตรวจสอบการทำงานและควบคุมการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง เป็นการจำกัดสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่ จะแสวงหาความเป็นธรรมจากองค์กรศาลซึ่งมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง

**ประเด็นที่สอง** ในแง่ความเป็นกลาง ข้อพิพาทที่ศาลปกครองพิจารณาเป็นข้อพิพาททาง ปกครองที่เกิดจากหน่วยงานของรัฐกระทำต่อประชาชน การค้นหาข้อเท็จจริงจึงสามารถทำได้โดย ที่ผลประโยชน์ไม่ขัดแย้งกัน ในขณะที่ข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการใช้อำนาจ

<sup>180</sup> พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542. (2542, 10 ตุลาคม). มาตรา 62.

ทางปกครองของกรมสรรพากรต่อเอกชน แต่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรกลับมีส่วนสำคัญในการดำเนินการเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น

(2) อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ ภายหลังจากเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้ดำเนินการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณารายงานการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ผูกพันที่จะต้องพิจารณาจากรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำขึ้นมาเท่านั้น หรือหากมีกรณีที่เป็นข้อสงสัยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงหรือแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมได้ และเมื่อได้รับทราบข้อเท็จจริงโดยครบถ้วนแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยลับและไม่เปิดโอกาสให้บุคคลอื่นนอกเหนือจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ และแม้แต่ผู้อุทธรณ์ก็ไม่มีสิทธิเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ประเด็นนี้ค่อนข้างเห็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจนว่า การพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขัดกับหลักการรับฟังข้อเท็จจริง ผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งประเมินภาษีต้องมีสิทธิในการเข้าร่วมการพิจารณา ต้องมีโอกาสนในการโต้แย้งแสดงความคิดเห็นเพื่อปกป้องสิทธิของตน ไม่ใช่เพียงการให้สิทธิในการอุทธรณ์และเสนอหลักฐานประกอบคำอุทธรณ์เท่านั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์โดยลับไม่ให้ผู้อุทธรณ์สามารถโต้แย้งคัดค้านหรือแสดงความคิดเห็นของตนเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักการให้โต้แย้ง

(3) อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นการใช้อำนาจในการตรวจสอบฝ่ายปกครองอย่างหนึ่ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีดุลพินิจที่จะพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษีทั้งในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย รวมไปถึงความเหมาะสมในการใช้อำนาจประเมินภาษี อย่างไรก็ดี ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1038/2541 วินิจฉัยว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้และผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์ จะไปพิจารณาประเด็นอื่นนอกเหนือจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์ รวมทั้งจะเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมจากที่ประเมินไว้เดิมไม่ได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมิน ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่า การประเมินภาษีเป็นการใช้อำนาจทางปกครองอย่างหนึ่ง และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรฝ่ายปกครองในการพิจารณาทางปกครองจะต้องใช้หลักกฎหมายปกครองเป็นหลักพื้นฐานในการพิจารณา และโดยที่หลักกฎหมายปกครองได้กำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบฝ่ายปกครอง

ไม่ให้ใช้อำนาจทางปกครองกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ในการพิจารณาทางปกครองผู้พิจารณาต้องแสวงหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นให้ชัดเจน หลังจากนั้นจึงทำการพิจารณาให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนของกฎหมาย โดยไม่ต้องผูกพันกับคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีผลเป็นการออกคำสั่งทางปกครองขึ้นมาใหม่ หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็สามารถโต้แย้งคัดค้านต่อไปได้ ในขณะที่การพิจารณาของศาลยุติธรรมเป็นการพิจารณาตามประเด็นที่ตั้งขึ้นมาเท่านั้น หากศาลไปพิจารณานอกประเด็นข้อพิพาทก็จะกลายเป็นเรื่องนอกคำฟ้องไป จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าศาลฎีกานำหลักในเรื่องการพิจารณาคดีของศาลมาปรับใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นการพิจารณาทางปกครองจึงไม่น่าที่จะถูกต้อง

#### 4.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

การที่ผู้เสียหายจะแสวงหาความเป็นธรรมนอกจากในเรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว อีกเรื่องหนึ่งที่จะทำให้ผู้เสียหายได้รับความเป็นธรรมก็คือกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ โดยต้องมีการเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานอย่างเต็มที่ และการพิจารณาอุทธรณ์ต้องกระทำด้วยความรวดเร็ว ทั้งนี้ จากการศึกษาวิเคราะห์กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์มีปัญหาคือควรพิจารณา ดังนี้

##### 4.1.2.1 ปัญหาการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน

การอุทธรณ์ภาษีอภิปการต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ในเรื่องการตรวจสอบได้สวนข้ออุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์ไม่มีโอกาสและไม่มีสิทธิจะเรียกร้องเพื่อขอชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ โดยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพียงผู้เดียวที่จะเรียกให้ผู้อุทธรณ์ยื่นหรือชี้แจงแสดงพยานหลักฐานใด และเมื่อมีการเสนอข้อเท็จจริงเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็ยังสามารถที่จะชี้แจงข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นต่าง ๆ ทำให้ไม่สอดคล้องกับแนวคิดตามหลักการพิจารณาข้อพิพาทคำสั่งทางปกครองในเรื่องหลักการรับฟังข้อเท็จจริงหรือหลักต้องฟังคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เกี่ยวข้องก่อนที่จะวินิจฉัยสั่งการ ทั้งนี้ เพื่อให้ได้รับทราบข้อเท็จจริงที่สมบูรณ์ การรับฟังอาจรับฟังด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ และเมื่อได้รับฟังข้อเท็จจริงแล้วเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องพิจารณาข้อเท็จจริงที่สำคัญทุกอย่าง และต้องวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงที่ได้รับฟังมาจะวินิจฉัยข้อเท็จจริงที่มีได้รับฟังมาไม่ได้ โดยการรับฟังพยานหลักฐานและ

การพิสูจน์ข้อเท็จจริงจากผู้ซึ่งถูกโต้แย้งสิทธิตามกฎหมายเป็นหลักการที่สำคัญของหลักการรับฟังข้อเท็จจริง หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเป็นหลักที่มีความยืดหยุ่นมาก ข้อเรียกร้องของหลักการรับฟังข้อเท็จจริงก็คือจะต้องสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ดังนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องวินิจฉัยประเด็นที่มีบุคคล 2 ฝ่าย เข้ามาเกี่ยวข้องและต้องปฏิบัติตามข้อเรียกร้อง 3 ประการของหลักการรับฟังข้อเท็จจริง คือ

(1) การแจ้งคำบอกกล่าว ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องแจ้งคำบอกกล่าวที่กำหนดตั้งข้อกล่าวหาและข้อเท็จจริงที่เป็นผลร้ายให้ผู้ถูกระทบสิทธิทราบ คำบอกกล่าวจะทำให้ผู้ถูกระทบสิทธิมีโอกาสที่จะหาข้อเท็จจริง ตลอดจนพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อใช้ในการปฏิเสธหรือแก้ไขข้อกล่าวหาหรือข้อเท็จจริงที่เป็นผลร้ายโดยคำบอกกล่าวจะต้องมีความชัดเจน และต้องแจ้งเวลาและสถานที่ที่จะรับฟังข้อเท็จจริงไว้ นอกจากนี้จะต้องให้ผู้ถูกระทบสิทธิมีเวลาในการเตรียมหาข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ รวมทั้งการให้ผู้ถูกระทบสิทธิตรวจสอบหรือคัดเอกสารหลักฐานอันเป็นการนำหลักขอตรวจเอกสาร ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของหลักการรับฟังและเป็นกลไกหนึ่งในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจากการใช้อำนาจตามอำเภอใจขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐมาใช้ในระบบภายในเรื่อง การแจ้งคำบอกกล่าวเป็นปัญหาสำคัญในระบบการอุทธรณ์ภายในปัจจุบัน และเป็นปัญหาสืบเนื่องมาตั้งแต่ขั้นการประเมินภายใน โดยเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือ ผู้เสียหายที่ถูกประเมินภายในไม่สามารถตรวจสอบและถ่ายภาพสำเนาหรือคัดลอกรายงานการประเมินภายในของเจ้าพนักงานประเมินที่เสนอขอประเมินภายใน กระดาษทำการต่าง ๆ ซึ่งเป็นที่มาของตัวเลขที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภายใน รวมทั้งคำให้การของตนเองที่เจ้าพนักงานประเมินบันทึกไว้ในสำนวนการตรวจสอบ นอกจากนี้หนังสือแจ้งการประเมินก็มีรายละเอียดน้อยมาก ไม่สามารถแสดงข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุให้ผู้ถูกประเมินภายในเพิ่มเติมได้ทั้งหมด ทำให้การเขียนอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินภายในไม่ชัดเจนเพียงพอ อันอาจมีผลให้ผู้ถูกระทบสิทธิต้องเสียสิทธิบางประการไป และเมื่อยื่นคำอุทธรณ์แล้วผู้ถูกระทบสิทธิก็ไม่สามารถตรวจสอบและถ่ายภาพสำเนาหรือคัดลอกรายงานการประเมินภายในที่เจ้าพนักงานประเมินชี้แจงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ไม่มีสิทธิถ่ายภาพหรือสำเนาคำให้การของตนเองที่ให้การต่อเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งไม่มีสิทธิถ่ายภาพหรือคัดสำเนาข้อมูลหลักฐานใด เช่น พยานหลักฐานจากภายนอกที่เจ้าพนักงานประเมินได้มาระหว่างการตรวจสอบหรือเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้มาระหว่างการรวบรวมพยานหลักฐานในการพิจารณาเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณา ทั้งนี้อาจเป็นผลร้ายแก่ตนหรือหากจะมีการบอกกล่าวก็จะทำการบอกกล่าวให้ผู้เสียหายทราบในขอบเขตค่อนข้างจำกัด

(2) การรับฟังข้อเท็จจริง หลังจากคำบอกกล่าวให้ผู้ถูกระทบสิทธิทราบแล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้ถูกระทบสิทธิ โดยจะต้องเปิดโอกาสให้แก่ผู้ถูกระทบสิทธิในการให้ข้อเท็จจริง อย่างไรก็ตามถ้าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองให้โอกาสแก่ผู้ถูกระทบสิทธิแล้ว แต่ผู้ถูกระทบสิทธิไม่มาให้ข้อเท็จจริง ก็ถือว่าฝ่ายปกครองได้ปฏิบัติตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงแล้ว ทั้งนี้ โดยปกติหลักการรับฟังข้อเท็จจริงจะต้องรับฟังด้วยวาจาจากผู้ที่จะถูกระทบสิทธิ การให้ผูุ้ทธรณ์ชี้แจงข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยวาจาโดยตรง ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการรับฟังข้อเท็จจริง คือการรับฟังประเด็นหรือข้อเท็จจริงจากผู้เสียหายที่อุทธรณ์การประเมินหรือคำสั่งให้เสียหายก่อนที่จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อผูุ้ทธรณ์จะได้มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และต้องให้โอกาสอย่างสมบูรณ์เช่นกัน กล่าวคือ ให้มีเวลาในการเตรียมตัวแสดงข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ โดยผูุ้ทธรณ์สามารถเสนอข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้เสมอ ก่อนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ นอกจากนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้มีโอกาสซักถามประเด็นข้อสงสัยต่อผูุ้ทธรณ์ได้โดยตรง ทำให้สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม ในขณะที่ปัจจุบันผูุ้ทธรณ์สามารถชี้แจงด้วยวาจาต่อเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น และในการพิจารณาวินิจฉัยและการลงมติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่มีการเปิดโอกาสให้ผูุ้ทธรณ์เข้าร่วมฟังในที่ประชุมพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด

(3) หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองเป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการวินิจฉัยสั่งการซึ่งต้องประกอบไปด้วยเหตุผล ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องวินิจฉัยเรื่องโดยละเอียดรอบคอบสมเหตุสมผลและถูกต้องยิ่งขึ้น และทำให้ถูกระทบสิทธิสามารถทราบถึงเหตุผลในการสั่งการของเจ้าหน้าที่เพื่อใช้สิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ได้โดยอาศัยเหตุผลของเจ้าหน้าที่นั้นเป็นพื้นฐานในการโต้แย้งสิทธิการให้เหตุผลประกอบนิติกรรมทางปกครอง (Motivation) จึงเป็นแบบของนิติกรรมทางปกครองที่สำคัญการที่จะถือว่าฝ่ายปกครองได้ให้เหตุผลประกอบนิติกรรมทางปกครองที่สำคัญคือ กรณีที่ฝ่ายปกครองได้แสดงให้เห็นถึง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายทั้งปวง ซึ่งตนได้นำมาใช้ออกนิติกรรมทางปกครอง การอ้างแต่เพียงข้อกฎหมายโดยไม่ระบุข้อเท็จจริงยังไม่เพียงพอที่จะถือว่าฝ่ายปกครองได้ให้เหตุผลประกอบนิติกรรมทางปกครองแล้ว โดยการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองย่อมเป็นสิ่งที่ทำให้การปฏิบัติราชการทางปกครองมีมาตรฐานสูงขึ้น ดังนั้นในกรณีที่กฎหมายเฉพาะกำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือบางประเภทเท่านั้นที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องให้เหตุผลประกอบการออกคำสั่งทางปกครอง แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยื่นยันคำสั่งทาง

ปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และกำหนดว่าเนื้อหาของเหตุผลต้องประกอบด้วยอะไรบ้าง<sup>181</sup> ย่อมต้องถือว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดมาตรฐานการปฏิบัติราชการในส่วนที่เกี่ยวกับการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองไว้สูงกว่ากฎหมายเฉพาะเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือทุกกรณี เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในมาตรา 4 กำหนดไว้<sup>182</sup>

#### 4.1.2.2 ปัญหาการไม่กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่าจะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จเมื่อใด การพิจารณาจึงอาจใช้เวลานานเป็นเดือนหรือเป็นปี เวลาในการพิจารณาจึงเป็นปัญหาใหญ่ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ทั้งนี้เพราะการอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากร หมายความว่าถ้าไม่เสียภาษีอากรตามการประเมินภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ย่อมถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ผลก็คือผู้เสียภาษีอาจถูกสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของตนโดยกรมสรรพากรไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งก่อน ซึ่งอาจเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีได้ และแม้ว่าต่อมาผู้เสียภาษีสามารถนำผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปฟ้องคดีต่อศาลได้ก็อาจไม่เกิดประโยชน์อันใด ในกรณีมีความเสียหายเกิดขึ้นในขณะที่ถูกยึดทรัพย์สินหรือเป็นเหตุให้การดำเนินกิจการค้าต้องหยุดชะงักหรือขาดเงินทุนหมุนเวียน เพราะเหตุถูกอายัดทรัพย์สินไว้ก่อนแล้วเป็นเวลานานก่อนผลคดีจะถึงที่สุดก็เป็นได้ และหากผลที่สุดของคดีปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมตามการประเมิน ก็ไม่อาจจะได้รับการเยียวยาหรือชดเชยความเสียหายทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในขณะที่ถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สิน แม้ว่าจะมีพระราชบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 แต่ก็เป็นเรื่องยากที่จะดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าว เพราะเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ในเรื่องกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์มีการกล่าววิจารณ์กันมากในด้านความล่าช้าของการพิจารณาอุทธรณ์ว่าควรจะแก้ไขที่จุดใด ตัวเลขคำอุทธรณ์ที่อยู่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อเดือนสิงหาคม 2548 มีจำนวน 1,834 ราย จำนวนทุนทรัพย์ 4,881,593 ล้านบาทเศษ<sup>183</sup> ซึ่งควรจะเป็นรายได้ของรัฐ

<sup>181</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 37.

<sup>182</sup> วรเจตน์ ภาคีรัตน์, (2546). ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. หน้า 84 - 87.

<sup>183</sup> รายงานผลการดำเนินงานด้านการอุทธรณ์ภาษีอากร ท้วราชอาณาจักรประจำเดือน สิงหาคม 2548 กลุ่มอุทธรณ์ 5 สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร.

ที่นำไปใช้จ่ายในบริการสาธารณะได้สืบเนื่องจากปัญหาของกำหนดเวลาอันยาวนานในการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้เคยมีปัญหาด้านนี้ว่า ระหว่างที่ผู้เสียหายอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกรณีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งอาจใช้เวลาหลายปีการพิจารณาก็ยังไม่แล้วเสร็จนั้น ระหว่างนี้เองก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัย หากกรมสรรพากรไม่รอฟังคำวินิจฉัยแต่นำคดีมูลเหตุเดียวกันนี้มาฟ้องบังคับให้ผู้อุทธรณ์นั้นชำระค่าภาษีอากร โดยอ้างว่าการอุทธรณ์การประเมินเป็นเรื่องบังคับผู้รับการประเมินฝ่ายเดียว ในกรณีนี้ศาลฎีกามีคำพิพากษาที่ 350/2531 วินิจฉัยว่ากรมสรรพากรจะฟ้องผู้เสียหายระหว่างรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ ซึ่งเป็นคนละกรณีกับอำนาจการยึดการอายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นเรื่องที่ถูกหมายให้อำนาจไว้โดยไม่ต้องฟ้องคดี

#### 4.2 บทบาทคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ควรเป็นในอนาคต

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร เป็นกระบวนการเกี่ยวกับการพิจารณาค่าส่งทางปกครอง ดังนั้น การดำเนินการเกี่ยวกับการออกหนังสือแจ้งประเมินและการมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องสอดคล้องกับหลักการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งถือว่าเป็นการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีก็ต้องยึดถือตามหลักการพิจารณาข้อพิพาทตามหลักความยุติธรรม ซึ่งผู้เขียนได้วิเคราะห์แล้วเห็นว่าควรมีการกำหนดบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรขึ้นใหม่ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายมากยิ่งขึ้น โดยพิจารณาเปรียบเทียบกับกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษ ดังนี้

##### 4.2.1 บทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางภาษีระหว่างผู้มีอำนาจประเมินภาษีคือกรมสรรพากร กับผู้ถูกประเมินภาษีคือผู้เสียหาย โดยหลักการพิจารณาข้อพิพาทแล้ว ผู้มีหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษีจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องดังกล่าว แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี ตัวแทนจากกรมสรรพากรคืออธิบดีกรมสรรพากรหรือสรรพากรภาคจะมีใช้เจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีดังกล่าวโดยตรง แต่การที่เป็นเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานเดียวกันย่อมทำให้ความน่าเชื่อถือในเรื่องความเป็นกลางหรือการพิจารณาโดยปราศจากอคติหรือความลำเอียงไม่ได้รับการยอมรับจากผู้อุทธรณ์ แต่ผู้เขียนเห็นว่าขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังควรมีอยู่ เพราะการบังคับตามกฎหมายภาษีอากรมีขอบข่ายทั่วประเทศ ภาษีอากร

จะต้องเกี่ยวข้องกับประชาชนทั่วประเทศที่อาจจะคัดค้านไม่เห็นพ้องกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และการอุทธรณ์ยังเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองได้ทบทวนการออกนิติกรรมทางปกครอง ซึ่งหากมีการตกลงกันได้ก็จะเป็นการลดจำนวนคดีที่จะไปสู่การพิจารณาของศาล โดยในประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษก็ยังคงมีหลักการอุทธรณ์ภายในอากรในชั้นฝ่ายปกครองก่อนที่จะมีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล แต่มีความแตกต่างกับประเทศไทยในเรื่องผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนี้

ประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือสำนักงานอุทธรณ์ภายใน (IRS Appeals Division) ซึ่งเป็นองค์กรบริหารงานอุทธรณ์ภายในของ IRS ในการที่จะดำเนินการในเรื่องที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภายในอากร และได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ภายในไว้ให้มีอำนาจที่จะยกประเด็นใหม่ นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ขึ้นมาวินิจฉัยได้ ซึ่งในประเด็นนี้จะแตกต่างจากประเทศไทยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจวินิจฉัยในประเด็นที่เจ้าพนักงานมิได้ประเมินและผู้เสียภาษีมิได้อุทธรณ์ และในประเทศสหรัฐอเมริกาการพิจารณาอุทธรณ์ภายในอากรจะจัดอย่างไม่เป็นทางการก็ได้โดยการโต้ตอบกันทางจดหมายหรือโทรศัพท์ แต่ถ้าผู้เสียภาษีต้องการจัดให้มีการประชุมจะต้องมีคำร้องขอไปยังสำนักอุทธรณ์ภายในและต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร โดยถ้าเป็นคดีเล็กน้อยหรือเป็นคดีที่กฎหมายมิได้กำหนดว่าต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้เสียภาษีจะเข้าประชุมโดยตนเองหรือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นก็ได้ ส่วนในประเทศไทยการประชุมพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยลับ ผู้เสียภาษีไม่มีโอกาสชี้แจงต่อที่ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในประเทศสหรัฐอเมริกาในเรื่องขั้นตอนของการพิจารณาจะมีการตกลงกันอีกครั้งหนึ่งก่อนจะนำคดีไปสู่ศาล โดยเฉพาะการกำหนดประเด็นที่จะนำไปสู่การพิจารณาคดีของศาล และถ้าตกลงกันได้ผู้เสียภาษีจะลงชื่อในแบบฟอร์ม 870 หรือ Form 870-AD หาก IRS ยอมรับความถูกต้องในบางประเด็น แม้ระบบการอุทธรณ์ภายในของประเทศไทยเป็นระบบไม่บังคับ คือไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในชั้นฝ่ายปกครองก่อนก็สามารถจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เมื่อได้รับแจ้งการประเมิน แต่ในระหว่างนำคดีขึ้นสู่ศาลผู้เสียภาษีก็ยังสามารถอุทธรณ์กับสำนักงานอุทธรณ์ภายในได้

ประเทศฝรั่งเศส ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์จะเป็นบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภายในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบภาษีที่มีผู้อุทธรณ์หรือร้องเรียน ตามปกติจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริง และถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งนั้นได้ โดยวิธีหนึ่งวิธีใด หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป เช่น การประนีประนอมภาษีที่ประเมิน ซึ่งการประนีประนอม อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้ยื่นคำร้องหรือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา แต่ถ้าไม่มีการประนีประนอมและหัวหน้าหน่วยงาน

ภาษีได้พิจารณา ผลของการพิจารณาจะมี 3 ประการ คือ (ก) ยกเลิกการประเมิน (ข) ลดหย่อนภาษีโดยมีเงื่อนไข (ค) ลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข ซึ่งจะแตกต่างจากประเทศไทยประมวลรัษฎากรมิได้ กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจประนีประนอมยอมความ แต่ให้วินิจฉัยไปตามข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เสนอ โดยผลการพิจารณาอุทธรณ์จะมี 4 ประการ ได้แก่ (ก) ปลดภาษี (ข) ยกอุทธรณ์ (ค) ลดภาษี (ง) สั่งให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้เรียกเก็บไปแล้ว<sup>14</sup>

ประเทศอังกฤษ ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์คือคณะกรรมการภาษีเงินได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ไปแล้วต่อมามีความประสงค์ที่จะขอลงคำอุทธรณ์ก็สามารถทำได้ โดยความยินยอมของกรมสรรพากร ในการนี้กรมสรรพากรจะแจ้งไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ แต่หากกรมสรรพากรไม่ยินยอมให้ถอนคำอุทธรณ์ก็จะทำหนังสือแจ้งกลับมายังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่ให้สิทธิผู้อุทธรณ์ที่จะถอนคำอุทธรณ์โดยมิต้องได้รับความยินยอมจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสำหรับคณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทยเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากรหรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต แต่ในประเทศไทยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีตัวแทนจากกรมสรรพากรร่วมเป็นคณะกรรมการและเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร และคณะกรรมการภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษจะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี คำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด โดยสามารถแบ่งออกได้ 3 องค์ครด้วยกัน ดังนี้ (1) General Commissioners of Income Tax (2) Special Commissioners of Income Tax และ (3) Vat Duties Tribunals ซึ่งการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการภาษีเงินได้ หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาเป็นการเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องก็สามารถทำได้ เมื่อทำการพิจารณาโดยการรับฟังข้อเท็จจริงและข้อสนับสนุนจากทั้งฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายกรมสรรพากรแล้ว คณะกรรมการภาษีเงินได้จะขอให้ทุกฝ่ายออกไปจากห้องเพื่อทำการวินิจฉัย ในช่วงนี้ Clerk จะทำหน้าที่ในการให้ความเห็นในประเด็นข้อกฎหมาย โดยปกติจะทำการตัดสินใจเสร็จภายในวันนั้น ซึ่งคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายสามารถทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เว้นแต่ในบางครั้งที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จภายในวันนั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็จะแจ้งให้คู่กรณีทราบว่าคู่กรณีจะทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างไร และหลังจากนั้น Clerk ก็จะไปจัดส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (Notice of Determination) ไปให้คู่กรณีอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเป็นการยืนยันคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้

<sup>14</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 34.

อย่างไรก็ตามแม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรจะควรมีอยู่ต่อไป แต่ก็ควรมีการกำหนดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่หรือการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ชัดเจน โดยเฉพาะบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นเพียงผู้ตรวจสอบกลิ่นกรองการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากร ว่าถูกต้องครบถ้วนตามระเบียบกฎหมายหรือไม่ เพราะการประเมินภาษีอากรเป็นนิติกรรมทางปกครอง จึงต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเดิมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษี โดยจะตรวจสอบ ชั่งน้ำหนักพยานหลักฐาน ทั้งจากฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีและจากผู้เสียภาษี เป็นการทำหน้าที่พิจารณาคดีขององค์กรศาล แต่ในเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความเป็นอิสระและเป็นกลางเหมือนกับศาล จึงไม่ควรที่จะทำหน้าที่เช่นเดียวกับศาล ประกอบกับในปัจจุบันการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีของไทย มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นเพื่อพิจารณาข้อพิพาททางภาษี โดยเฉพาะ ดังนั้น องค์กรตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองจึงไม่ควรมีบทบาทซ้ำซ้อนกับองค์กรตรวจสอบภายนอก แต่ควรจะเป็นองค์กรตรวจสอบการปฏิบัติงานของฝ่ายปกครองที่เป็น การเสริมซึ่งกันและกัน<sup>185</sup> โดยควรกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ กลิ่นกรองการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากร ว่าได้ใช้อำนาจการประเมิน ชอบด้วยกฎหมายและชอบด้วยวัตถุประสงค์ของนิติกรรมการประเมินภาษีอากร หรือไม่ เท่านั้น โดยเงื่อนไขที่ทำให้อำนาจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินไม่ชอบด้วย กฎหมายสามารถสรุปได้ดังนี้

(1) องค์กรเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากรไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับองค์กร เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประเมินภาษีอากร

(2) การประเมินภาษีอากรมิได้ปฏิบัติตามขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจประเมิน ภาษีอากร

(3) รูปแบบของการประเมินภาษีอากรไม่เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

(4) ไม่มีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร

(5) เนื้อความของการประเมินภาษีอากรไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย

(6) มีเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายอื่นในการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร

นอกจากนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นองค์กรที่สามารถทำหน้าที่ประนีประนอมข้อขัดแย้ง ของผู้เสียภาษีได้ ซึ่งเทียบเคียงได้กับหลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรที่กำหนดไว้ในประเทศฝรั่งเศส

<sup>185</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). “ระบบการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของรัฐ.” วารสารกฎหมาย ปกครอง, ก. 13, ตอน 2. หน้า 14.

เรื่องการพิจารณาคัดสินคำร้องเรียนจะตกอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภายในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบและสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งได้โดยการประนีประนอมภายในที่ประเมิน และหากเห็นว่าคดีจะล่าช้าก็มีอำนาจส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรง

นอกจากนี้เห็นควรกำหนดระบบการอุทธรณ์ภายในกรมการปกครองเป็นแบบไม่บังคับหากผู้เสียหายเห็นว่าผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะล่าช้าหรือเห็นว่าไม่น่าเชื่อถือก็สามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภายในกรมการได้โดยตรงไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด และควรยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ซึ่งไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรฟ้องคดีต่อศาลภายในกรมการต่อไป เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายมากยิ่งขึ้น

#### 4.2.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

##### 4.2.2.1 เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานอย่างเพียงพอ

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรกำหนดไว้ในกฎหมายให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ภายในกรมการสามารถชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่ และให้ผู้อุทธรณ์สามารถไปชี้แจงด้วยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีโอกาสซักถามประเด็นข้อสงสัยกับผู้อุทธรณ์ได้โดยตรง ทำให้สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษ กับการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยด้วยเพื่อให้การวินิจฉัยเรื่องต้องเป็นไปโดยละเอียดรอบคอบสมเหตุสมผลและถูกต้องยิ่งขึ้น และทำให้ผู้อุทธรณ์สามารถทราบถึงเหตุผลในการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อที่จะได้อาศัยเหตุผลดังกล่าวเป็นพื้นฐานในการโต้แย้งนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลซึ่งจะไปตามหลักรับฟังข้อเท็จจริงที่เป็นหลักสำคัญหลักหนึ่งในการพิจารณาข้อพิพาท และเป็นไปตามหลักการจัดทำคำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่กำหนดไว้ว่า กรณีคำสั่งทางปกครองอาจกระทบถึงสิทธิของคู่กรณี เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน และคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยื่นชั้นคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

(1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และ (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ<sup>186</sup> โดยศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตามคำพิพากษาที่ 6949/2546 ว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองตามคำนิยาม คำสั่งทางปกครอง ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จึงต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบและวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

#### 4.2.2.2 กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติบังคับไว้ ทำให้การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ได้ดำเนินการไปโดยรวดเร็ว การใช้เวลาพิจารณายาวนานเป็นปีหรือหลายปี นอกจากก่อให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนผู้เสียภาษี ดังได้กล่าวมาแล้ว รัฐยังเก็บเงินภาษีได้ล่าช้า หากผู้เสียภาษียื่นขอทุเลาการชำระภาษีระหว่างการอุทธรณ์ จึงควรมีการกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรไว้โดยชัดเจนว่าในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรต้องพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำอุทธรณ์ภาษี เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีก่อนข้างจะมีความยุ่งยากซับซ้อน และเอกสารหลักฐานมีจำนวนมาก และควรกำหนดไว้ว่าเมื่อครบกำหนดเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จและไม่มีคำวินิจฉัยเป็นประการใด ให้ถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยืนตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและปฏิเสธคำร้องของผู้อุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีสู่ศาลได้ทันทีภายในกำหนดเวลานับแต่วันครบกำหนดนั้น โดยในกรณีนี้ประเทศฝรั่งเศสได้มีกฎหมายกำหนดไว้ว่าการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีโดยหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบ จะต้องพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ยื่นคำร้องเมื่อพ้นเวลา 6 เดือนนี้ไปแล้ว หากไม่มีคำตอบก็ให้ถือว่าได้มีคำวินิจฉัยปฏิเสธคำร้องของผู้ร้องเรียน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ นอกจากนั้น หากหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาคำร้องเห็นว่าคดีจะล่าช้า ก็มีอำนาจจะส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ด้วย<sup>187</sup>

<sup>186</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 30,37.

<sup>187</sup> อรรถพิน ผลสุวรรณ. เล่มเดิม. หน้า 91.

#### 4.2.2.3 กำหนดให้มีการชะลอการบังคับทางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง

ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจที่จะยึด อายัด ทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวของผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีได้ทันที เพราะถือว่าผู้ที่ถูกประเมินภาษีมียกเว้นภาษีที่จะต้องชำระทันทีที่ถูกประเมิน เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากร แต่จากการศึกษาพบว่าในประเทศอังกฤษไม่ถือว่าคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานก่อให้เกิดหนี้ภาษี หนี้ภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้มีคำวินิจฉัยแล้ว เพราะคำสั่งประเมินภาษียังไม่ใช้ข้อยกเว้นว่าผู้เสียภาษีมียกเว้นภาษีอากรที่ต้องชำระ ส่วนประเทศฝรั่งเศสถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์ไม่ต้องขอทุเลาการชำระภาษี สำหรับประเทศไทยการอุทธรณ์ "ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษี"<sup>188</sup> ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายควรจะเยียวยาให้ผู้เสียภาษีซึ่งใช้สิทธิตามกฎหมายในการอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ซึ่งยังไม่แน่นอนว่าคำสั่งให้เสียภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานจะชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จึงเห็นควรให้งดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะหากว่าภายหลังมีคำวินิจฉัยเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี จะทำให้การติดตามเอาคืนทรัพย์สินที่ถูกขายทอดตลาดเป็นไปโดยลำบาก และในบางครั้งหากทรัพย์สินดังกล่าวเป็นเครื่องมือเครื่องใช้สำหรับการประกอบอาชีพของผู้เสียภาษีก็น่าจะสร้างความเดือดร้อนให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก

<sup>188</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31.