

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การประเมินภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมิน เป็นการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครองจึงต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ความชอบด้วยกฎหมายของการออกนิติกรรมทางปกครอง หากผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีอากร เห็นว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามการประเมินหรือเห็นว่าการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบหรือไม่เป็นธรรม ก็สามารถจะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เป็นองค์กรกลุ่มทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน อันเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครอง โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาษีอากรนั้น อย่างไรก็ตามการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็มีลักษณะเป็นการดำเนินการที่ก่อให้เกิดสิทธิหรือหน้าที่แก่ผู้อุทธรณ์เป็นการเฉพาะราย โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรในการออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนั้นการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นการออกนิติกรรมทางปกครองที่ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครองด้วย

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร องค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นกรรมการ โดยตำแหน่ง มิได้เป็นองค์กรของรัฐในรูปแบบของคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (Tribunal) ดังเช่นของต่างประเทศ ทำให้เกิดปัญหาอุปสรรคเกี่ยวกับความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านภาษีอากรและวิชาชีพการบัญชี นอกจากนี้ยังขาดความเป็นอิสระและเป็นกลาง เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีตัวแทนจากองค์กรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีร่วมเป็นคณะกรรมการ และองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ให้ชัดเจนสอดคล้องกับหลักการพิจารณาโดยองค์กรกลุ่ม ส่วนในเรื่องความเป็นอิสระของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาจากอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องของการออกหมายเรียกและการพิจารณาอุทธรณ์ จะมีเจ้าหน้าที่ขององค์กรผู้มีหน้าที่จัดเก็บ

ภาษีเข้ามามีส่วนร่วมในการดำเนินการดังกล่าว จึงทำให้เห็นได้ว่าการดำเนินการดังกล่าวอาจจะกระทำโดยอคติและความลำเอียง ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ประกอบกับอำนาจการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีปัญหาในเรื่องขอบเขตอำนาจในการพิจารณากรณีเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่ถูกต้อง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีอำนาจวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีเพิ่มเติมหรือไม่ เนื่องจากมิได้มีการกำหนดไว้โดยชัดเจนในประมวลรัษฎากร เพราะการจัดเก็บภาษีนอกจากจะต้องมีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีแล้วยังจะต้องคุ้มครองผลประโยชน์ของรัฐด้วย นอกจากนี้ ในเรื่องกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรยังมีปัญหาในเรื่องการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่เป็นไปตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงและหลักการออกคำสั่งทางปกครอง ตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ประกอบกับระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีการกำหนดไว้ ซึ่งบางกรณีการพิจารณาใช้เวลาเป็นปีหรือสองปี ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องเสียเวลาและได้รับความเสียหาย เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ ชำระภาษี ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีก็ต้องถูกเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างสำหรับภาษีที่ได้ยื่นอุทธรณ์ไว้ โดยอาจถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อนำมาขายทอดตลาด จึงเห็นได้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีความเป็นอิสระและเป็นกลางนั้นไม่สอดคล้องกับหลักการพิจารณาข้อพิพาท ที่ยึดตามหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ และหลัก due process of law ซึ่งประกอบด้วยหลักการสำคัญ ได้แก่ หลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ทำให้การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในปัจจุบันขาดหลักประกันและความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างสิ้นเชิง

5.2 ข้อเสนอแนะ

การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกระบวนการรับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง ผู้เขียนเห็นว่ายังมีปัญหาในเรื่องความไม่อิสระและเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การไม่กำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างชัดเจน การไม่ให้สิทธิผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างเพียงพอ การไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ระบบการอุทธรณ์เป็นแบบบังคับให้ต้องมีการยื่นอุทธรณ์ และมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนจึงสามารถนำคดีฟ้องต่อศาลต่อไปได้ และการคัดสิทธิผู้อุทธรณ์ที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ไม่ให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไป ทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิ และความเป็นธรรม เห็นควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ให้สอดคล้องกับบทบัญญัติ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นหลัก กฎหมายที่สร้างให้กระบวนการวิธีพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการวิธีพิจารณาที่เป็นธรรม และเพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ความคุ้มครองสิทธิ ของผู้เสียหายมากยิ่งขึ้น โดยการแก้ไขในประเด็นดังต่อไปนี้

(1) บทบาทและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากรในอนาคต ควรมีการกำหนดให้ชัดเจน โดยการลดบทบาทเป็นเพียงองค์กรเจ้าหน้าที่ ฝ่ายปกครองที่ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน อันเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครองด้วยกันเองเป็นหลัก โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะ ทำการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาษีอากรนั้นมากกว่าจะทำหน้าที่เป็นศาล ในการวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษี เพราะว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่องค์กรที่มีความ เป็นกลางและเป็นอิสระเช่นเดียวกับศาล รวมทั้งในเรื่องอำนาจการพิจารณาของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ในประเด็นที่ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มเติมจากการประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมิน เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่ตรวจสอบการใช้อำนาจในการประเมินภาษี ของเจ้าพนักงานประเมินว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ อำนาจของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ดังกล่าว จึงควรมีกำหนดไว้ให้ชัดเจน มิฉะนั้นจะกลายเป็นปัญหาที่ก่อให้เกิดความ ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหายได้

(2) กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่ (ไม่ใช่เป็นเพียงหน้าที่ดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน) และให้ผู้อุทธรณ์สามารถไป ชี้แจงด้วยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริงต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีโอกาสซักถาม ประเด็นข้อสงสัยต่อผู้อุทธรณ์ได้โดยตรง ทำให้สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม

(3) กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์ภาษี เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีก่อนข้างจะมีความยุ่งยากซับซ้อน และเอกสารหลักฐานมีจำนวนมาก กับให้กำหนดไว้ว่าเมื่อครบกำหนดเวลาที่กำหนดให้คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณา ไม่แล้วเสร็จและไม่มีคำวินิจฉัยเป็นประการใด ให้ถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ยื่นตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและปฏิเสธคำร้องของผู้อุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีสู่ศาลได้ทันที ภายในกำหนดเวลานับแต่วันครบกำหนดนั้น

(4) ชะลอการบังคับทางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง แม้ว่าการอุทธรณ์จะไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 เว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะขอทุเลาการชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยหากอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุมัติการขอทุเลาการชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จะต้องถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อนำมาขายทอดตลาดและนำเงินไปชำระภาษีตามการประเมินซึ่งภาษีตามการประเมินดังกล่าวยังไม่ยุติว่าผู้อุทธรณ์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องชำระหรือไม่ ผู้เขียนจึงว่าควรมีการชะลอการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(5) กำหนดให้ระบบอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นแบบไม่บังคับ โดยหากผู้เสียภาษีเห็นว่า การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะล่าช้าหรือเห็นว่าไม่น่าเชื่อถือก็สามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้โดยตรงไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด

(6) ยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ซึ่งไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไป เนื่องจากการจำกัดสิทธิของผู้อุทธรณ์ในการที่จะแสวงหาความเป็นธรรมในชั้นศาล