

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร กรณีการอุทธรณ์ภาษีอากร
ตามประมวลรัษฎากร

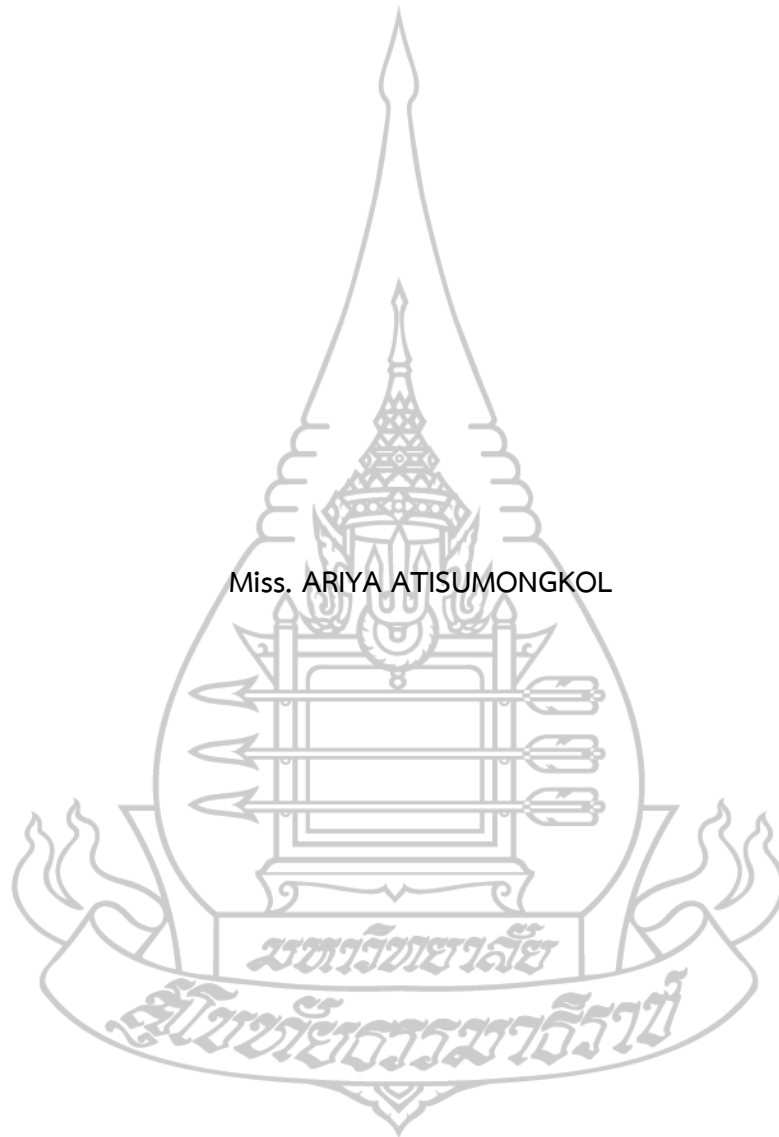


นางสาวอาริยา อธิสุขมงคล

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต วิชาเอกกฎหมายมหาชน
สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ. 2566

Protection of taxpayer rights: A case of appeal of assessment according
to the Revenue Code



Miss. ARIYA ATISUMONGKOL

An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws in Public Law
School of Law Sukhothai Thammathirat Open University

2023

หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ	การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร กรณีการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร
ชื่อและนามสกุล	นางสาวอาริยา อธิสุขมงคล
แขนงวิชา / วิชาเอก	กลุ่มวิชากฎหมายมหาชน
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ ดร.ศาสดา วิริยานุพงศ์

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2567

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ



ประธานกรรมการประจำสาขาวิชานิติศาสตร์

ชื่อการศึกษา คำนคว่าอิสระ การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร กรณีการอุทธรณ์ภาษี

อากร ตามประมวลรัษฎากร

ผู้ศึกษา นางสาวอาริยา อธิสุขมงคล รหัสนักศึกษา 2654002712

ปริญญา นิติศาสตรมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษา อาจารย์ ดร.ศาสดา วิริยานุพงษ์ ปีการศึกษา 2566

บทคัดย่อ

การค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาความหมาย แนวคิด ทฤษฎี การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร (2) ศึกษากระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย ประเทศอังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศส (3) วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส (4) เสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564ให้มีประสิทธิภาพ

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ และการศึกษาเชิงเปรียบเทียบ โดยใช้วิธีการศึกษาค้นคว้าจากเอกสาร จากข้อมูลหนังสือ หรือตำราทางกฎหมาย ความเห็นทางกฎหมายของผู้ทรงคุณวุฒิ บทความทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ การศึกษาค้นคว้าอิสระ รวมทั้งกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย และของต่างประเทศ เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้มีประสิทธิภาพ

ผลการศึกษาพบว่า (1) ภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ และในการจัดเก็บภาษีอากรต้องเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามหลักกฎหมายปกครอง และหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 (2) กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรในประเทศไทยผู้เสียภาษีอากรเมื่อถูกกระทบสิทธิจากการประเมินภาษีอากรต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนจึงจะสามารถยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ในขณะที่ประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีเลือกที่ยื่นคำร้องให้หน่วยจัดเก็บภาษีทบทุนการประเมิน หรือยื่นคำร้องต่อองค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้ สำหรับสาธารณรัฐฝรั่งเศส ให้อุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อนจึงสามารถนำข้อพิพาทไปอุทธรณ์ต่อศาลได้ (3) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทยยังมีความไม่เหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งมีความยืดหยุ่นและชัดเจนในกระบวนการอุทธรณ์มากกว่า (4) เห็นควรปรับปรุงแนวทางในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ดังนี้ 1) กำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ให้ยาวขึ้นเป็น 90 วัน ซึ่งเป็นเวลาที่เหมาะสมเพียงพอต่อการเตรียมเอกสารและปรึกษาผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร 2) การกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้ชัดเจน คือไม่เกิน 180 วัน ขอยุติได้ไม่เกิน 90 วัน 3) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรตัดผู้แทนของกรมสรรพากรออกให้ผู้ใช้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรเข้ามาแทน 4) การขออุทธรณ์ในชั้นศาลควรเป็นอำนาจผู้พิพากษาในการอนุมัติให้ทุเลา และสำหรับภาษีทางตรงที่มูลหนี้พิพาทไม่เกิน 1 แสนบาทไม่ต้องจัดให้มีหลักประกันในการขอทุเลาการบังคับคดี

คำสำคัญ : การอุทธรณ์ภาษี ข้อพิพาททางภาษี คัดค้านการประเมิน

Independent Study title: “Protection of taxpayer rights: A case of appeal of assessment according to the Revenue Code”

Author: “Miss. ARIYA ATISUMONGKOL”; ID: “2654002712”;

Degree: Master of Laws

Independent Study Advisor: Dr. Sartsada Wiriyapunpong; Academic year: 2023

Abstract

This independent study aims to (1) study the meaning, concept, theory of protecting the rights of taxpayers (2) study the tax appeal process in Thailand, England and the French Republic (3) Analyze problems and obstacles in tax appeals in Thailand, England and the French Republic (4) Recommend ways to improve the Revenue Code. and Revenue Department regulations Concerning appeals and consideration of appeals According to the Revenue Code 2021 to be efficient.

This study is a qualitative study and a comparative study using the research method from documents, books or legal textbooks, legal opinions of experts, academic articles, theses, independent studies, including the tax appeal process of Thailand and abroad to suggest guidelines for improving the efficiency of related laws.

The results of the study found that (1) Taxation is the use of state power to collect taxes from the people in order to provide public services. And in collecting taxes, taxes must be in accordance with good tax collection principles. and the principles of protecting taxpayers' rights according to the principles of administrative law. and principles for protecting the rights of taxpayers According to the Administrative Procedure Act B.E. 2539 (2) Tax appeal process in Thailand, a taxpayer whose rights are affected by a tax assessment must appeal to the Appeal Committee before being able to file a lawsuit with the Tax Court while the taxpayer in England can choose to submit a request to the tax authority to review the assessment or submit a request to the organization that considers appeals. For the French Republic, an appeal must be made to the responsible agency before the dispute can be appealed to the court. (3) The protection of taxpayers' rights in Thailand is still inappropriate when compared to England. and the French Republic which has more flexibility and clarity in the appeal process (4) agrees that the guidelines for protecting taxpayers' rights should be improved as follows: 1) lengthen the appeal period to 90 days, which is an appropriate and sufficient time for preparing documents and Consult with tax experts. 2) Clearly specifying the period for considering appeals, not more than 180 days. Request for extension not exceeding 90 days. 3) The appeals committee should eliminate representatives of the Revenue Department and bring in tax experts instead. 4) Requesting relief in court should be a power. Judge in granting respite And for direct taxes where the disputed debt does not exceed 100,000 baht, there is no need to provide collateral in requesting a stay of execution.

Keywords : Tax Appeals, tax disputes, Objection to assessment

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระเล่มนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความกรุณาของ อาจารย์ ดร.ศาสดา วิริยานุพงษ์ ที่ได้กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาในการค้นคว้าอิสระตลอดจนได้ให้คำแนะนำ ข้อคิดเห็นต่าง ๆ และ ข้อมูลที่นำมาใช้ในการศึกษา ทั้งยังได้สละเวลาอันมีค่ายิ่งเพื่อช่วยตรวจแก้ไขข้อผิดพลาดให้แก่ ผู้เขียนมาโดยตลอด รวมถึง รองศาสตราจารย์ณัฏพร กังสังข์ ที่กรุณารับเป็นกรรมการ การสอบ ค้นคว้าอิสระของผู้เขียนซึ่งได้เสนอแนะแนวทางการแก้ไขค้นคว้าอิสระให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น จึงขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ทั้งสองเป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอขอบคุณครอบครัวอิศุมงคล พ่อ แม่ ปู่ น้องฟ้า น้องต้า รวมทั้งเจ้านายผู้เป็นที่ เคารพรัก ท่านสมจิตร ศรีเสถียร และส่วนสัมฤทธิ์ เทียบแสง ที่คอยให้กำลังใจเป็นแรงสนับสนุน ทุกช่องทาง และขอขอบคุณพี่ชายที่เคารพรักนายศรีศักดิ์ ลิ้มภักดี ในการสนับสนุนทุนและอุปกรณ์ การศึกษาตลอดหลักสูตร และขาดมิได้สำหรับมิตรภาพจากเพื่อนๆ กลุ่ม ป.โท ย่อย หมอเบิร์ม บอม นิค เต้าฮวย หนุงหนิง และเอ็นจอย ที่เรียนด้วยกันตั้งแต่วันแรกและคอยปลุกดันให้กำลังใจกันมา จนถึงทุกวันนี้

หากการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับเอาไว้ แต่เพียงผู้เดียวและหากผลการศึกษาดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาแล้วขอมอบให้แต่ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ซึ่งเป็นแหล่งประสิทธิประสาทวิชาความรู้แก่คนทุกเพศทุกวัย ต่อไป



นางสาวอาริยา อิศุมงคล

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญตาราง	ญ
สารบัญภาพ	ฎ
บทที่ 1 บทนำ	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
2. วัตถุประสงค์.....	4
3. สมมติฐานการวิจัย.....	4
4. ขอบเขตการศึกษา.....	5
5. ระเบียบวิธีการศึกษา.....	5
6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
7. นิยามศัพท์.....	6
บทที่ 2 ความหมาย แนวคิด ทฤษฎี และหลักการเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอาชญากรรม และการอุทธรณ์ภาษาอาชญากรรม ตามประมวลรัษฎากร	7
1. ความหมายของภาษาอาชญากรรม.....	7
2. หลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษาอาชญากรรม.....	10
2.1 หลักการจัดเก็บภาษาอาชญากรรมที่ดี.....	10
2.2 การประเมินภาษาอาชญากรรมตามประมวลรัษฎากร.....	13
2.3 ผู้มีอำนาจประเมินภาษาอาชญากรรม.....	15
2.4 การแจ้งการประเมินภาษาอาชญากรรม.....	17
2.5 การมีผลของการแจ้งการประเมินภาษาอาชญากรรม.....	18
2.6 การประเมินภาษาอาชญากรรมกับคำสั่งทางปกครอง.....	20
3. สิทธิของผู้เสียหายอาชญากรรม.....	24
3.1 แนวคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอาชญากรรม.....	24
3.2 ประเภทของสิทธิของผู้เสียหายอาชญากรรม.....	26

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.3 สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียหายอากร โดยองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)	30
4. หลักกฎหมายปกครองที่นำมาใช้เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง.....	32
4.1 หลักความโปร่งใสในทางปกครอง.....	33
4.2 หลักความเสมอภาค.....	34
4.3 หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง.....	35
5. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539.....	40
5.1 การได้รับทราบข้อเท็จจริงในกรณี que คำสั่งจะมีผลกระทบต่อตน.....	40
5.2 การได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณา.....	41
5.3 การมีที่ปรึกษา หรือ ทำการแทน.....	41
5.4 การได้ตรวจสอบเอกสารของเจ้าหน้าที่.....	41
5.5 การโต้แย้งแสดงพยานหลักฐาน.....	42
5.6 การได้รับพิจารณาโดยสมบูรณ์.....	42
5.7 การได้รับพิจารณาโดยเร็ว.....	42
5.8 การได้รับทราบเหตุผลของคำสั่ง.....	43
5.9 การได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์.....	43
บทที่ 3 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีของประเทศไทย และของต่างประเทศ.....	45
1. กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย...1	
1.1 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	46
1.2 กระบวนการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539.....	57
2. กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของต่างประเทศ.....	63
2.1 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย.....	63
2.2 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส.....	72

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาในการอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบต่างประเทศ.....	88
1. วิเคราะห์ปัญหาการกำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์.....	88
2. วิเคราะห์ปัญหาการกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์.....	92
3. วิเคราะห์ปัญหาอำนาจการพิจารณาและวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	95
4. วิเคราะห์ปัญหาการขอทุเลาการบังคับคดีระหว่างรอผลพิจารณาอุทธรณ์.....	102
บทที่ 5 บทสรุป และข้อเสนอแนะ.....	107
1. บทสรุป.....	107
2. ข้อเสนอแนะ.....	110
บรรณานุกรม.....	117
ภาคผนวก.....	120
ประวัติผู้ศึกษา.....	140



ญ

สารบัญตาราง

ตารางที่ 3.1 ตารางเปรียบเทียบกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร.....	หน้า 83
--	---------



สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 3.1 แผนผังกระบวนการอุทธรณ์ภาษีของประเทศอังกฤษ.....	71
ภาพที่ 3.2 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส.....	82



บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นรายได้หลักของรัฐในการพัฒนาประเทศเป็นสิ่งที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายในการบังคับจัดเก็บจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรัฐนั้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้ในการดำเนินกิจกรรมร่วมกันในสังคมเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวมเป็นสำคัญการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นที่จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายของรัฐและสอดคล้องกับนโยบายการคลัง ในการส่งเสริมผลิตสินค้าและบริการการยกระดับมาตรฐานการครองชีพของประชาชน การลดช่องว่างทางเศรษฐกิจรวมทั้งทำให้ประชาชนเกิดความสำนึกความสมัครใจ และได้รับความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกันอย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนผู้มีเงินได้มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนจึงอาจเกิดข้อขัดแย้งเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นได้ การแก้ไขเยียวยาข้อพิพาททางภาษีอากรต้องใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมาย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้กำหนดหน้าที่ของปวงชนชาวไทย ในหมวด 4 มาตรา 50 (9) คือหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ ในการกำหนดนโยบายของรัฐ เพื่อเป็นไปตามกรอบวินัยการเงินการคลัง ตามนโยบายแห่งรัฐที่ดำเนินการตามยุทธศาสตร์ชาติ และแผนปฏิรูปประเทศ การจัดเก็บภาษีโดยรัฐจึงมีบทบาทสำคัญในการจัดเก็บรายได้เพื่อนำไปดำเนินนโยบายสาธารณะอันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ประชาชนควรได้รับตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้กำหนดไว้ เมื่อรัฐได้ออกกฎหมายมาเพื่อให้ประชาชนมีหน้าที่และสิทธิในการเสียภาษีแล้ว ก็มีการคุ้มครองสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าว ซึ่งหากพบว่ารัฐได้เรียกเก็บภาษีอากรไม่ถูกต้องประชาชนมีสิทธิในการอุทธรณ์เพื่อโต้แย้งคำสั่งทางปกครองดังกล่าว

ทั้งนี้ ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีของรัฐ โดยกรมสรรพากรเป็นผู้ใช้อำนาจทางปกครองในการประเมินภาษีอากรสำหรับกรณีและผู้เสียภาษีอากรมีรายได้แล้วไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเอาไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจสอบภาษีอากรและทำการประเมินภาษีอากรให้ถูกต้องได้ เมื่อประชาชนซึ่งเป็นผู้เสียภาษีอากรได้รับการกระทบสิทธิของตนเองโดยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษีอากรจะต้องชำระภาษี

อาการตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งไว้ แต่หากเห็นว่าการประเมินภาษีอากรนั้นไม่ถูกต้อง หรือ กระทบการ หรือการประเมินภาษีอากรดังกล่าวมีภาระภาษีที่เกินกว่าที่จะชำระได้มีเหตุให้ยื่นอุทธรณ์เพื่อขอให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาคำร้องอุทธรณ์ของตนได้ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังคงมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹

ดังนั้น จะเห็นได้ว่ากระบวนการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร กรณีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรได้ 2 ชั้น กล่าวคือ ชั้นแรกในชั้นฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหาร ซึ่งมีการพิจารณาและวินิจฉัยโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในชั้นศาล ซึ่งมีศาลภาษีอากรเป็นผู้พิจารณา โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จึงเห็นได้ว่ากระบวนการโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรประสงค์จะนำคดีขึ้นสู่ศาล เพื่อให้ศาลเป็นผู้วินิจฉัยว่าการประเมินภาษีอากรดังกล่าวชอบด้วยกฎหมาย หรือชอบด้วยขั้นตอนการประเมินหรือไม่ จึงต้องผ่านกระบวนการอุทธรณ์ภาษีในชั้นเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองก่อน ปัญหาในการศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกรณีการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร จึงมีความน่าสนใจและน่าศึกษา เนื่องจากกระบวนการอุทธรณ์เป็นเรื่องที่ผู้ศึกษาเห็นว่ามีความไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน หรือมีความขัดแย้งกันเองในกระบวนการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง หลายประการดังนี้

1. กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษี ซึ่งตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ผู้ทำการศึกษาเห็นว่ากำหนดระยะเวลาดังกล่าวยังไม่เหมาะสม ทั้งนี้ ภาษีอากรแม้รัฐธรรมนูญจะกำหนดเป็นหน้าที่ที่ประชาชนต้องเสียภาษีอากร แต่มิใช่เรื่องที่ประชาชนจะเข้าใจถึงข้อกฎหมายหรือรูปแบบ วิธีการเสียภาษีอากรได้โดยง่าย รวมทั้งกระบวนการขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีอากร ซึ่งจะต้องโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรอันเกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินที่มีความรู้ความสามารถและมีความชำนาญในการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแล้วนั้น ผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์จำต้องใช้ความรู้และรวบรวมเอกสารเพื่อใช้ในการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองดังกล่าวและหากจำเป็นต้องหาผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรมาช่วยในการเขียนคำอุทธรณ์

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

อาจต้องใช้เงินเพื่อเป็นค่าจ้างในการดำเนินการ ดังนั้น จึงเห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวจึงไม่เหมาะสม หากเปรียบเทียบกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส เนื่องจากสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ภาษีที่ยาวนาน และเหมาะสมในการจัดเตรียมข้อมูล และเอกสารในการยื่นคำอุทธรณ์

2. กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์เอาไว้ มีเพียงกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ซึ่งกำหนดให้หน่วยพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา 1 ปี นับจากวันที่รับอุทธรณ์และส่งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณา แต่ระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณานั้นกลับไม่มีปรากฏในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวแต่อย่างใด ทั้งนี้ ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์นั้นผู้ศึกษาเห็นว่ามีความสำคัญ และมีผลต่อการใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างซึ่งถูกประเมินแล้ว ทั้งนี้ การอุทธรณ์ภาษีมิใช่เหตุแห่งการทูลเกล้าฯการบังคับคดี ดังนั้น เมื่อการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีกำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนจึงเป็นการกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีโดยตรง จึงเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาดังกล่าวให้ชัดเจนไว้ในประมวลรัษฎากร หรือในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีอากร

3. อำนาจการพิจารณาและวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ที่มิอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ในเขตกรุงเทพมหานคร ประกอบด้วยอธิบดี หรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย สำหรับในต่างจังหวัด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน ทั้งนี้ผู้ศึกษาเห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินเป็นการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง กรมสรรพากร ในฐานะผู้มีส่วนได้เสีย มีความเหมาะสมหรือไม่ที่จะเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ หากพิจารณาแนวคิดของหลักความเป็นกลางในการพิจารณาคำสั่งทางปกครองจึงเห็นว่าควรศึกษาและวิเคราะห์อำนาจหน้าที่ และบทบาทที่เหมาะสม ต่อไป

4. การขอทูลเกล้าฯการบังคับคดีในระหว่างรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นสิทธิอีกหนึ่งประการที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเอาไว้ในมาตรา 31 “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าฯการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณี que ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด ” ซึ่งจะเห็นได้ว่ามาตรา 31 ให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ในการขอทูลเกล้าฯการบังคับคดีได้โดยขอ อนุมัติจากอธิบดี กรมสรรพากร ซึ่งหลักการขอทูลเกล้าฯการบังคับคดีจะมีกำหนดไว้ใน หมวด 4 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ผู้เสียภาษีอากรจะต้อง

ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรและจัดหาหลักทรัพย์ให้ค้ำกับหนี้ ปัญหาของการทุเลาการบังคับคดีนั้น ผู้ศึกษาพบว่า การอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียภาษีอากรเป็นสิทธิ แต่เมื่อกระบวนการจัดหาหลักทรัพย์มาเพื่อขอลุเลานั้น เกิดปัญหาสำหรับผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก เนื่องจากการจัดหาหลักทรัพย์จะต้องค้ำหนี้ภาษีอากร หากจัดหาไม่ได้ก็ต้องถูกยึด आयัดทรัพย์สิน หากพิจารณาว่าถ้าผู้เสียภาษีอากรมีเงิน หรือมีหลักทรัพย์เช่นว่านั้นคงชำระภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนไปแล้ว ดังนั้นจึงเห็นว่าควรพิจารณาหลักประกันให้มีความเหมาะสม และไม่เป็นการเดือดร้อนเกินสมควรกับประชาชน จึงเห็นว่าควรทำการศึกษาและวิเคราะห์เปรียบเทียบกับ การขอทุเลาการชำระภาษีอากรในประเทศอื่นๆประกอบ

2. วัตถุประสงค์

2.1 เพื่อศึกษาความหมาย แนวคิด ทฤษฎี การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2.2 เพื่อศึกษากระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส

2.3 เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการอุทธรณ์ภาษีอากร ของประเทศไทย เปรียบเทียบ ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส

2.4 เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ให้มีประสิทธิภาพต่อไป

3. สมมติฐานการวิจัย

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร กรณีการอุทธรณ์ภาษีอากรจากการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถโต้แย้งสิทธิของตนอันเกิดจากการที่รัฐเรียกเก็บภาษีอากร ซึ่งกระบวนการอุทธรณ์ และพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนขั้นตอนและวิธีการขอทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ยังมีความไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน จึงควรปรับปรุงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร กรณีการอุทธรณ์ภาษีอากรให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร

4. ขอบเขตการวิจัย

การค้นคว้าอิสระฉบับนี้ศึกษาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย โดยมุ่งเน้นศึกษากรณีการอุทธรณ์ภาษีอากรอันเนื่องจากการประเมินภาษี ซึ่งการอุทธรณ์ถือเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในชั้นเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นด่านแรกในการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับประชาชน และศึกษากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 และกรณีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ประกอบแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร คำพิพากษา โดยศึกษาเปรียบเทียบการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศอังกฤษ และ สาธารณรัฐฝรั่งเศส

5. ระเบียบการวิจัย

การศึกษานี้เป็นการศึกษาทางนิติศาสตร์โดยเป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) และการศึกษาเชิงเปรียบเทียบ (Comparative Research) โดยใช้วิธีการศึกษาค้นคว้าจากเอกสาร (Documentary Research) จากข้อมูลหนังสือ หรือตำราทางกฎหมาย ความเห็นทางกฎหมายของผู้ทรงคุณวุฒิ บทความทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ การศึกษาค้นคว้าอิสระ ตัวอย่างกฎหมาย และคำพิพากษาศาลฎีกา ตลอดจนแหล่งความรู้ที่เผยแพร่ทางอินเทอร์เน็ต

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

6.1 ทราบความหมาย แนวคิด ทฤษฎี การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร และการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

6.2 ทราบกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส

6.3 ทราบปัญหาและอุปสรรคในการอุทธรณ์ภาษีอากร ของประเทศไทย เปรียบเทียบประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส

6.4 ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ให้มีประสิทธิภาพต่อไป

7. คำนิยามศัพท์เฉพาะ

7.1 **ภาษี**² หมายถึง เงินที่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐ หรือ ท้องถิ่น เรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

7.2 **ผู้เสียภาษี**³ หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งมีเหตุอันควรเชื่อว่าแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

7.3 **เจ้าพนักงานประเมิน**⁴ หมายถึง บุคคล หรือคณะบุคคลที่รัฐมนตรีแต่งตั้ง

7.4 **หนังสือแจ้งการประเมิน**⁵ หมายความว่ารวมถึง หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษี หนังสือแจ้งให้เสียค่าอากรและค่าเพิ่มอากร หนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลการขาดทุนสุทธิ และใบแนบหนังสือแจ้งการประเมิน”

7.5 **อุทธรณ์**⁶ หมายถึง ยื่นคำร้องคัดค้านคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่”

7.6 **คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์**⁷ หมายถึง (ก) การประเมินภาษีในเขตจังหวัดพระนคร หรือ จังหวัดธนบุรี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทนผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย (ข) การประเมินภาษีในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน อัยการจังหวัด หรือผู้แทน”

² สำนักงานราชบัณฑิตยสภา. พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน 2554 .1 มีนาคม 2567. สืบค้นจาก <https://www.dictionary.orst.go.th/>

³ กรมสรรพากร .ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2560

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 16

⁵ กรมสรรพากร .ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2560

⁶ สำนักงานราชบัณฑิตยสถาน.พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน 2554 .1 มีนาคม 2567. สืบค้นจาก <https://dictionary.orst.go.th/>

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

บทที่ 2

ความหมาย แนวคิด ทฤษฎี และหลักการเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากร และการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

กฎหมายภาษีอากรมีการพัฒนาการมาจากการส่งส่วยอากรในอดีต ซึ่งแสดงให้เห็นถึงอำนาจเด็ดขาดของกษัตริย์ ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดจากการส่งส่วยอากรมาเป็นสิทธิของแต่ละบุคคล⁸ ภาษีอากรจึงอยู่บนฐานของการแลกเปลี่ยนหรือการสมัครใจเพื่อความปลอดภัยของชีวิตและทรัพย์สินของตน แต่ในปัจจุบันภาษีอากรอยู่บนฐานของ “หน้าที่ทางความร่วมมือของราษฎร” ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยจิตสำนึกของคนในชาติและการมีส่วนร่วมกันเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ และสามารถนำไปพัฒนาประเทศได้ต่อไป⁹

1. ความหมายของภาษีอากร

คำว่า “ภาษีอากร” เป็นคำประสมระหว่างคำว่า “ภาษี” และคำว่า “อากร” ของสองคำที่มีความหมายแตกต่างกันโดยคำว่า “ภาษี” ให้นิยามไว้หลายนิยามแตกต่างกัน ทั้งนิยามในเชิงเศรษฐศาสตร์และนิยามในเชิงกฎหมายซึ่งอาจให้นิยามได้ว่า

“ภาษี” คือเงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชนเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรงทั้งนี้โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนเพื่อครอบคลุมภาระรายการสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่นของรัฐ¹⁰

ส่วนคำว่า “อากร” ได้มีผู้ให้คำนิยามไว้หลายแนวทางแตกต่างกัน ซึ่งอาจให้นิยามโดยสรุปได้ว่า อากร คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากผู้ได้ประโยชน์โดยตรงจากการบริการ

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล.กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 4) .กรุงเทพมหานคร:บริษัท ที.เค.เอส. สนามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด.2556.หน้า 25

⁹ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป.กฎหมายการคลัง (พิมพ์ครั้งที่ 3).กรุงเทพมหานคร:คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.2557.หน้า 92

¹⁰ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป.ภาษีคืออะไร.ในวารสารนิติศาสตร์ ปีที่ 22 มีนาคม 2535 เล่มที่ 1.

สาธารณะโดยที่ประชาชนที่ได้รับนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะและเป็นเงินที่บังคับเรียกเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐองค์ประกอบส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรมหาชนอิสระทั้งนี้อากรอาจมีค่าสูงหรือต่ำกว่าต้นทุนของบริการสาธารณะก็ได้¹¹

สำหรับความหมาย “ภาษี” ที่นักวิชาการหลายท่านได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับนิยามของภาษีอากรเอาไว้ โดยมีหลักคิดและมีจุดร่วมที่สามารถสะท้อนถึงหลักการสำคัญในความหมายของภาษีอากร ได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

Gaston JEZE มีความเห็นว่า “ภาษี คือเงินที่เรียกเก็บจากเอกชนโดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน”¹²

Paul GAUDEMET มีความเห็นว่า “ภาษีคือเงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักคือเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”¹³

MEHL มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นหรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ”¹⁴

BELTRAM มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะนั้น เป็นการใช้อำนาจบังคับอันทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวรและไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้”¹⁵

จากความหมายดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า องค์ประกอบของภาษีจำต้องประกอบไปด้วยลักษณะสำคัญสามประการ คือ¹⁶

¹¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์.คำอธิบายกฎหมายการคลัง .กรุงเทพมหานคร:นิติธรรม.2541. หน้า 112

¹² อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป.กฎหมายการคลัง. หน้า 93

¹³ เรื่องเดียวกัน,หน้า 93-94

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจวุดล.การคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน.2542.หน้า 19

¹⁵ เรื่องเดียวกัน,หน้า 19

¹⁶ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป.กฎหมายการคลัง. หน้า 94

ประการแรก ภาษีต้องจัดเก็บในรูปของเงินตรา ในอดีตการจัดเก็บรายได้ของรัฐอาจอยู่ในรูปแบบอื่นที่มีใช้เงินตรา อาทิเช่น การเกณฑ์แรงงาน การเรียกเอทรัพย์สินอย่างอื่น แต่ในปัจจุบันเงินตราเป็นสื่อกลางของการแลกเปลี่ยนการจัดเก็บภาษีจึงอยู่ในรูปแบบของเงินตรา

ประการที่สอง ภาษีมักมีลักษณะการบังคับและถาวร การบังคับดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจรัฐเพื่อจำกัดสิทธิใน ทรัพย์สินของประชาชน¹⁷ การจัดเก็บภาษีจึงต้องกระทำภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหลักนิติรัฐ¹⁸ ทั้งยังต้องจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับความสามารถของผู้เสียภาษี¹⁹ นอกจากนี้ เมื่อมีการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว รัฐมีสิทธิขาดในเงินภาษีดังกล่าวอย่างถาวรรับไม่มีหน้าที่ต้องคืนเงินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงไม่อาจเรียกคืนเงินภาษีได้ลักษณะในข้อนี้ของภาษีอากรทำให้ภาษีอากรมีลักษณะแตกต่างจากการกักขัง

ประการที่สาม ภาษีเป็นรายได้ที่ไม่ให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้จ่ายในทันที เมื่อมีการเสียภาษีแล้วผู้เสียภาษีจะมีได้รับประโยชน์โดยตรงจากการเสียภาษีนั้นโดยทันที เนื่องจากการจัดเก็บภาษีไม่อาจนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่ง หรือเพื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะได้ แต่จำเป็นต้องนำภาษีดังกล่าวไปใช้จ่ายเป็นสาธารณะประโยชน์²⁰ จึงอาจกล่าวได้ว่าผู้เสียภาษีอากรแม้จะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงในทันทีแต่จะได้รับประโยชน์โดยอ้อมในรูปของสาธารณะประโยชน์ ด้วยลักษณะของภาษีอากรดังกล่าวส่งผลให้ภาษีอากรมีความแตกต่างจากค่าธรรมเนียมอื่นของรัฐที่ผู้จ่ายจะได้รับประโยชน์โดยตรงในทันที

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นการหารายได้ของรัฐ ซึ่งใช้ในกิจการด้านต่างๆ เพื่อจัดทำบริการสาธารณะและประโยชน์ส่วนรวม เช่น การสร้างถนน การใช้จ่ายด้านความมั่นคงเพื่อพัฒนาด้านการศึกษา เพื่อเป็นเครื่องมือส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐจะนำเงินในระบบภาษีอากรมากระตุ้นความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เช่น การลดอัตราภาษีเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน การยกเว้นการจัดเก็บภาษีของธุรกิจเอกชนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI: Board of Investment) เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน ซึ่งรัฐบาลสามารถนำระบบ การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้า ประเภทฟุ่มเฟือยซึ่งมิได้จำเป็นต่อการครองชีพให้สูงทำให้มีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมี

¹⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล.กฎหมายภาษีอากร, หน้า 7-8

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9

การรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจ เช่น การกระตุ้นการจ้างงานในยามที่ เศรษฐกิจตกต่ำ การป้องกันภาวะเงินเฟ้อด้วยมาตรการทางภาษี เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้แก่ประชาชน ซึ่งเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจน ซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่มให้น้อยลงเพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั่น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระ ภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย ซึ่งเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนทางอ้อมวิธีหนึ่ง และเป็นเครื่องมือสนองต่อนโยบายของรัฐบาล โดยปกติเมื่อรัฐบาลต้องการเงินเพื่อใช้ในโครงการใหญ่ (Mega Project) ซึ่งต้องใช้เงินเป็นจำนวนมากรัฐบาลอาจใช้การจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดให้มากขึ้นเพื่อนำเงินที่ได้มาทำโครงการให้ได้ตามนโยบายของรัฐ

2. หลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร

2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักภาษีอากรที่มีนั้นมีความหมายถึงระบบภาษีอากรที่มีความเหมาะสมสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของภาษีแต่ละประเภท เพื่อให้รัฐได้นำภาษีที่จัดเก็บมาใช้ในกิจกรรมหรือประโยชน์ต่อสาธารณะได้อย่างเหมาะสมหรือใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าประสงค์บางประการ ทั้งนี้ประชาชนผู้มีสิทธิในทรัพย์สินซึ่งรวมถึงรายได้ที่ตนครอบครองอยู่นั้นควรได้รับการเคารพในสิทธิครอบครองทรัพย์สินดังกล่าวโดยรัฐจะต้องไม่เบียดบังหรือจัดเก็บภาษีโดยละเมิดสิทธิของประชาชนเกินกว่าความจำเป็นแก่ประโยชน์สาธารณะ

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ปรากฏเป็นที่ยอมรับสำหรับนานาประเทศโดยเริ่มจาก Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nation เมื่อปี ค.ศ.1776 ซึ่งได้รับการยกย่องว่าเป็นหลักการที่ดีและเหมาะสม ด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ ดังนี้²¹

2.1.1 หลักความเสมอภาค หรือหลักความยุติธรรม (Equity)

หลักความเสมอภาคหรือหลักความยุติธรรม จะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของภาษีอากรหากไม่มีความเป็นธรรมแล้วความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก แนวความคิด

²¹ ศุภรัตน์ วัฒนกุล.กำเนิดภาษีอากรในประเทศไทย.สรรพากรสาส์น 43.(มกราคม 2537).หน้า 72

เกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์²²

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity) จะถือหลักว่าทุกคนจะต้องเสียภาษีอากรคนละเท่าๆ กัน นั่นคือเอาค่าใช้จ่ายทั้งหมดของรัฐแล้วนำมาหารด้วยจำนวนพลเมืองทั้งหมด ระบบภาษีแบบนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อพลเมืองทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ซึ่งข้อบกพร่องของการจัดเก็บแบบนี้ ได้แก่การไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง และผู้มีเงินได้ยิ่งต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะชำระภาษี เป็นต้น

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity) จะถือหลักว่าให้มีการนำจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่รัฐมาเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย²³ ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 หัวข้อย่อย ดังนี้คือ

ก. หลักผลประโยชน์ (Benefit Principles) มีแนวคิดที่ว่าผู้ได้รับประโยชน์จากรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนที่ตนได้รับผลประโยชน์ เช่น ค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น ซึ่งแนวความคิดนี้มีข้อยุ่งยากในการปฏิบัติมาก สินค้าและบริการของรัฐหลายอย่างไม่สามารถกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้บริการพื้นฐานบางอย่างคนมีรายได้น้อยก็จะถูกปิดกั้นและเสียเปรียบ เช่น การเก็บเงินค่าบำรุงการศึกษา เป็นต้น

ข. หลักความสามารถในการเสียภาษี (Principles of Capacity) มีแนวคิดที่ว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้แก่รับน้อยตามสัดส่วนความสามารถในการเสียภาษีวัดได้จากทรัพย์สิน รายได้ หรือรายจ่ายของแต่ละบุคคล ในแง่บุคคลธรรมดา นั้นมักจะเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีลักษณะภาษีที่ดี คือเป็นไปตามหลักความสามารถและจัดเก็บ เมื่อผู้เสียภาษี คือบุคคลธรรมดา มีความสามารถในการเสียภาษีโดยใช้เกณฑ์เงินสด เป็นต้น

²² ศุภรัตน์ วัฒนกุล. กฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 2 .นนทบุรี:สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช .2538 ,หน้า 72

²³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม.กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2).กรุงเทพมหานคร:ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร.2542, หน้า 18

2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีอากรที่จัดเก็บควรมีความแน่นอนชัดเจนในเรื่องของอัตราภาษี ฐานภาษี วิธีการในการจัดเก็บหรือในการเสียภาษีอากร²⁴ กล่าวคือในส่วนของกฎหมายนั้นจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนและผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีดุลพินิจน้อยที่สุดเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร เพราะอำนาจนี้เป็นอำนาจที่สำคัญอย่างมากและอาจถูกใช้ไปในทางที่ผิดได้ ทั้งนี้ ประชาชนทั่วไปต้องการที่จะทราบว่าจะต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนเงินเท่าไรและมีการกำหนดสภาวะที่ต้องเสียภาษีอากรไว้อย่างไรบ้าง รวมทั้งมีความชัดเจนที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบล่วงหน้าว่าตนต้องเสียภาษีอากรจำนวนมากที่สุดเท่าใด พร้อมกันนี้ประชาชนต้องการทราบวัน เวลา สถานที่ ที่จะเสียภาษีอากรให้แน่นอน Adam Smith อธิบาย การที่ประชาชนทราบล่วงหน้าแน่นอนว่าตนต้องรับผิดชอบและปฏิบัติอย่างหนึ่งอย่างใดก็จะสามารถเตรียมเงินไว้จ่ายภาษีอากรล่วงหน้าได้โดยการวางแผนภาษี หรือเลือกประกอบอาชีพ การหารายได้ การใช้จ่าย การสะสมทรัพย์สามารถจัดทำล่วงหน้าได้ การสร้างภาระภาษีที่แน่นอนว่าใครเป็นผู้จ่ายย่อมสามารถพิจารณาแบ่งภาระภาษีว่าเป็นไปในทางที่เหมาะสมเพียงใดหรือไม่อีกทางหนึ่งด้วย รัฐสามารถทราบจำนวนรายได้ที่แน่นอนทำให้สามารถวางแผนการใช้จ่ายล่วงหน้าได้ โดยประหยัดและมีประสิทธิภาพ นอกจากความแน่นอนตามลักษณะที่กล่าวข้างต้นแล้ว หลักความแน่นอนในทัศนะของนักภาษีกาวยังขยายขอบเขตครอบคลุมความแน่นอนในด้านอื่นๆ อีกด้วย เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษีที่จะต้องตกอยู่กับบุคคลต่างๆ ความแน่นอนในการที่จะลดรายจ่ายของภาคเอกชน ความแน่นอนเกี่ยวกับการสร้างรายได้ภาษีอากรให้กับรัฐ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินนโยบายภาษีอากรที่มีประสิทธิผลของรัฐบาล

2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)²⁵

ภาษีอากรที่ดีควรกำหนดไว้ในลักษณะที่ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร และการบริหารงานจัดเก็บ ซึ่งหลักความสะดวกนี้มีจุดมุ่งหมายเมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษีอากร

ส่วนหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บก็คงกำหนดไว้ให้ง่ายต่อการนำเงินมาชำระภาษีอากร และสถานที่ชำระภาษีอากรก็ควรกำหนดให้สะดวกแก่การสัญจรไปมาด้วย นอกจากนี้

²⁴ ปรีดา นาคเนาทิม.การคลังและงบประมาณ (พิมพ์ครั้งที่ 2).กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด อรุณการพิมพ์.2530).หน้า 191

²⁵ วิทย์ ต้นตยกุล.กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 5).กรุงเทพมหานคร:อักษรสัมพันธ์ .2536.หน้า 24-25

ควรมีการประชาสัมพันธ์ให้คำแนะนำช่วยเหลือเกี่ยวกับการปฏิบัติในการกรอกแบบฟอร์ม และการนำเงินไปเสียภาษีอากรด้วยหลักความสะดวกรวดเร็วยังไงอย่างเหมาะสมแล้วยอมเป็นการจูงใจประชาชนในการให้ความร่วมมือเสียภาษีอากรทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ครบถ้วนยิ่งขึ้น

2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดและเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุด ทั้งนี้ เพราะเหตุที่ภาระช้อยู่ยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น มิได้ก่ออะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตประชาชาติหากเป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมในทางที่สูญเปล่า²⁶

Adam Smith กล่าวว่าหากประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารงานได้มากเท่าใด ยิ่งจะทำให้งบประมาณสมดุลได้ง่ายขึ้นเพียงนั้น การสนับสนุนให้มีรายได้เพียงพอต่อรายจ่ายยอมอาศัยการประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน และค่าใช้จ่ายในการงานของรัฐเท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น การจัดเก็บภาษียังควรที่จะต้องให้ผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุดด้วย

2.2 การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่เป็นภาษีอากรประเมิน ประเภทประเมินตนเองโดยมีผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองแล้วไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินตรวจพบในภายหลังว่าการเสียภาษีอากรยังไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรและหรือเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากรเจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้าให้ผู้เสียภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้ นอกจากนี้ในหลายๆ กรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานภายในกำหนดเวลาเรียกว่า การหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหักไว้มักถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีอากรสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียเมื่อถึงกำหนดเวลาหรืออาจได้รับคืนถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียได้

2.2.1 ความหมายของการประเมินภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยาม หรือคำจำกัดความของคำว่า “การประเมินภาษีอากร” ไว้ แต่พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2554 ได้ให้ความหมายเอาไว้ดังนี้²⁷

²⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒเสธีธรรม.การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย(พิมพ์ครั้งที่ 5).

กรุงเทพมหานคร:มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.2541. หน้า 124

²⁷ สำนักราชบัณฑิตยสถาน. พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2545 ,สืบค้นจาก

<http://www.dictionary.orst.go.th>

“ประเมิน” กำหนดหรือให้ค่าหรือราคาเท่าที่ควรจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ตั้งไว้เช่นเจ้าหน้าที่กรมที่ดินประเมินราคาที่ดินผืนนี้ไว้ 7 ล้านบาท

“ประเมินภาษีอากร” หมายถึง กำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียเป็นภาษี, กำหนดจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บเป็นภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่ได้ประเมินไว้แล้ว ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

มาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติว่า “ภาษีอากรประเมินคือที่มีระบุไว้ในหมวดนั้นๆว่าเป็นภาษีอากรประเมิน” ซึ่งจากบทบัญญัติมาตรานี้ ภาษีอากรประเมินที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากรมี ดังนี้

มาตรา 38 ส่วน 1 หมวด 3 บัญญัติว่า “ภาษีเงินได้นี้อยู่ในประเภทภาษีอากรประเมินและให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้” คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรา 77 ส่วน 1 หมวด 4 บัญญัติว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน”

มาตรา 91 หมวด 5 บัญญัติว่า “ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน”

2.2.2 การประเมินโดยตนเอง (Self-Assessment)

การเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินตนเองถือเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเมื่อมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยทำการประเมินภาษีอากรด้วยตนเองพร้อมชำระภาษีอากรตามที่ตนคำนวณได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณเอาไว้แล้ว การประเมินภาษีอากรด้วยตนเองนี้หนี้ค่าภาษีอากรจะถึงกำหนดชำระตามวัน เวลา ที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นแบบแสดงรายการนั่นเอง

การเสียภาษีอากรโดยการประเมินตนเองใช้กับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทุกๆ ประเภทโดยมีสาระสำคัญ คือ กรณีภาษีเงินได้ บุคคลทุกคนที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้อื่นเป็นผู้จัดการแทนในการยื่นแบบแสดงรายการ โดยยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งรายการตามข้อความอื่นๆ และนำมาคำนวณตามแบบวิธีการที่กฎหมายกำหนดภายในเดือนมีนาคม ของทุกๆ ปี ส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองทุกรอบระยะเวลาบัญชีของทุกปีภาษี สำหรับการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ จะเป็นการประเมินตนเองเดือนต่อเดือนที่เรียกว่าเดือนภาษี คือ ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากรทุกเดือนโดยมีหลักฐานเอกสารประกอบการประเมินตนเองเพื่อเสียภาษีที่สามารถตรวจสอบและเชื่อถือได้ ดังนั้น การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงเป็นการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีอากรอย่างชัดเจนตามหลักฐานทางบัญชี ซึ่งผู้ประเมินตนเองต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

2.2.3 การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

การใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจะเกิดขึ้นเมื่อมีเหตุผลแสดงว่าผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและชำระภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง การประเมินโดยเจ้าพนักงานเป็นเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากร

2.3 ผู้มีอำนาจประเมินภาษีอากร

อำนาจการประเมินภาษีเป็นอำนาจอย่างหนึ่งของเจ้าพนักงานประเมินตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจะเป็นผู้แสดงออกถึงการมีอยู่ของอำนาจดังกล่าว โดยการพิจารณาเพื่อกำหนดว่าจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องชำระ สำหรับผู้ที่เป็นเจ้าพนักงานประเมินอาจเป็นบุคคลหรือคณะบุคคลก็ได้ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะเป็นผู้แต่งตั้ง ตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 39) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2545 กำหนดให้ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร แต่การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานดังกล่าวสำหรับกรณีการทำกรประเมินภาษีอากร การสั่งลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษี การไต่สวน การสอบสวนเรื่องซักถามผู้เสียภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากร หรือพยานบุคคลให้กระทำได้เฉพาะเจ้าพนักงานซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญ ตั้งแต่ระดับ 5 ขึ้นไปเท่านั้น แต่เจ้าพนักงานที่เป็นข้าราชการพลเรือนสามัญระดับ 3 หรือระดับ 4 เป็นผู้จดค่าให้การได้โดยมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษี ดังนี้²⁸

2.3.1 การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการได้ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 65 ทวิ โดยจะต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งภาษีอากรที่ประเมินเรียกเก็บนี้ให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีอากรในการคำนวณภาษี และผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ การประเมินได้

²⁸ สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล.ปัญหาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร.งานวิจัย มหาวิทยาลัยนอร์ทกรุงเทพ.กรุงเทพมหานคร.2559. หน้า 22-23

1) การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้ได้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลและต้องชำระภายใน 7 วัน นับตั้งแต่ได้รับการแจ้งการประเมิน และถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะผ่อนชำระภาษีอากรไม่ได้

2) การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้เฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการประเมินเรียกเก็บก็ไม่จำเป็นต้องกำหนดให้ชำระภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งตามปกติจะเป็น 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินและมีสิทธิผ่อนชำระภาษีเป็น 3 งวด (กรณีที่มีเงินภาษีอากรมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป) ตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร

2.3.2 การประเมินและเก็บภาษีอากรภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

บุคคลที่มีเงินได้พึงประเมิน ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินตนเองภายในกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วแต่ไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะทำการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรใหม่ให้ถูกต้อง หรือกรณีผู้มีเงินได้มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากร แต่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรให้ผู้นั้นเสียภาษีอากรได้เช่นกัน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินได้ ซึ่งการประเมินดังกล่าว แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) การประเมินภาษีอากรตามแบบแสดงรายการที่ยื่น

การประเมินกรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินโดยการตรวจสอบรายการในแบบแสดงรายการภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นไว้เท่านั้น จะนำรายการอื่นนอกเหนือจากที่แสดงไว้ในแบบประเมินมาตรวจสอบไม่ได้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ออกคำสั่งประเมินภาษีให้ถูกต้องได้ทันทีและให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรโดยไม่ต้องออกหมายเรียกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร

2) การประเมินภาษีอากรเนื่องจากการตรวจสอบ

เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินโดยการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาตรวจสอบไตสวนเกี่ยวกับรายได้ที่ยื่นและไม่ได้ยื่น มีอยู่ 2 กรณี ตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งจะอุทธรณ์การประเมินได้ แต่ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้ว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรในกรณีนี้ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

ก. การประเมินโดยการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 แห่งประมวล
 รัชฎาการ กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว แต่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงรายการตาม
 แบบที่ยื่นไม่ถูกต้องครบถ้วน

ข. การประเมินโดยการออกหมายเรียก ตามมาตรา 23 แห่งประมวล
 รัชฎาการ กรณีที่ไม่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้

ค. การประเมินโดยวิธีกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ
 (Increase Method) การตรวจสอบวิธีนี้ใช้เฉพาะการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น
 เป็นวิธีประเมินมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Net work) บวกค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้
 นำมาถือเป็นเงินได้สุทธิเพื่อคำนวณภาษีอากรตามที่ประมวลรัชฎาการกำหนดไว้ในมาตรา 49 แห่ง
 ประมวลรัชฎาการ

2.4 การแจ้งการประเมินภาษีอากร

ความสำคัญของการแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้นทำให้คำสั่งประเมินภาษีอากร
 มีผลในทางกฎหมายทันทีที่ได้รับแจ้ง และเมื่อมีผลในทางกฎหมายแล้วย่อมต้องก่อให้เกิดสิทธิและ
 หน้าที่ตามมา ในกรณีของการประเมินภาษีอากร เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว
 ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ที่จะต้องทำตามคำสั่งประเมินอากร ถ้าไม่ปฏิบัติตามก็อาจจะถูกยึดและอายัด
 ทรัพย์สินได้กรณีผู้เสียภาษีอากรเห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรดังกล่าวจะใช้สิทธิอุทธรณ์
 การประเมินภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทาง
 ปกครองได้วางหลักในเรื่องการมีผลของคำสั่งทางปกครองให้คำสั่งทางปกครองมีผลตั้งแต่วันที่ผู้ยื่น
 ได้รับแจ้ง²⁹ และคำสั่งนั้นก็จะมีผลในทางกฎหมายทันทีโดยไม่คำนึงว่าผู้รับคำสั่งจะได้ทราบเนื้อความ
 ในคำสั่งหรือไม่ ทั้งนี้เพราะกระบวนการในการพิจารณาและทำคำสั่งทางปกครองได้เสร็จสิ้นแล้ว และ
 คำสั่งดังกล่าวก็ได้ส่งไปยังผู้รับคำสั่งเป็นที่เรียบร้อยแล้ว เว้นแต่ในบางกรณีที่มีการแจ้งคำสั่งทาง
 ปกครองไม่สามารถกระทำต่อผู้รับคำสั่งได้โดยตรง กฎหมายจึงได้กำหนดให้การแจ้งคำสั่งทางปกครอง
 ที่ไม่สามารถกระทำต่อผู้รับคำสั่งได้โดยตรงเป็นข้อยกเว้นของหลักในเรื่องคำสั่งทางปกครองมีผลทันที
 ที่ได้แจ้ง และด้วยเหตุที่วิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครองมีอยู่ด้วยกันหลายวิธีกฎหมายจึงได้กำหนด
 หลักเกณฑ์ในการแจ้งคำสั่งทางปกครองพร้อมทั้งได้วางหลักเกณฑ์ในเรื่องการมีผลคำสั่งทางปกครอง
 ซึ่งระยะเวลาในการมีผลของคำสั่งทางปกครองจะมีความแตกต่างกันโดยขึ้นอยู่กับวิธีการแจ้งคำสั่งทาง
 ปกครองดังต่อไปนี้

²⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 42

การแจ้งการประเมินภาษีเป็นขั้นตอนหนึ่งในการประเมิน ซึ่งมีผลให้ผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมิน ซึ่งมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการแจ้งการประเมินต่อผู้เสียภาษีอากร ดังนี้

ประการที่หนึ่ง รูปแบบของการประเมิน การประเมินต้องทำเป็นหนังสือเจ้าพนักงานไม่อาจออกคำสั่งประเมินภาษีด้วยวาจาได้

ประการที่สอง วิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน สามารถแบ่งออกได้ 4 วิธีดังต่อไปนี้

วิธีที่หนึ่ง การนำไปส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้นำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น แต่ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็

วิธีที่สอง การส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไปยังภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น

วิธีที่สาม การปิดหนังสือแจ้งการประเมินในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย

วิธีที่สี่ การโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นๆ

อย่างไรก็ดี ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการแจ้งการประเมินโดยใช้วิธีที่หนึ่งและวิธีที่สองก่อน ถ้าไม่สามารถทำตามวิธีที่หนึ่งและวิธีที่สองได้ หรือเป็นกรณีที่บุคคลนั้นได้ออกไปนอกราชอาณาจักรไปแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงค่อยนำวิธีที่สาม และวิธีที่สี่มาใช้

2.5 การมีผลของการแจ้งการประเมินภาษีอากร

การประเมินภาษีอากรจะมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กล่าวมาแล้วตามหัวข้อวิธีการแจ้งการประเมิน การพิจารณาตรวจสอบความถูกต้องของการชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่าผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีอากรเพิ่มเติมเป็นเพียงการดำเนินการภายในของฝ่ายปกครองเท่านั้น ผู้เสียภาษีอากรยังไม่ได้รับผลกระทบจากความเห็นหรือคำสั่งภายในดังกล่าว แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว กรณีเช่นนี้จึงถือว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ถูกกระทบอันมีสาเหตุมาจากการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าพนักงานประเมินที่ทำการประเมินภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากรแล้ว

กรณีทีหนึ่ง เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้นำหนังสือแจ้งการประเมินไปส่ง ถ้าได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินแก่ผู้เสียภาษีอากร คำสั่งแจ้งการประเมินนั้นมีผลทันที แต่ถ้าผู้เสีย

ภาชีอากรซึ่งเป็นบุคคลที่ถูกประเมินไม่ยอมรับหรือถ้าขณะนำไปส่งไม่พบผู้รับ เจ้าพนักงานประเมินสามารถส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่บุคคลซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้คำสั่งแจ้งการประเมินนั้นมีผลทันทีเช่นกัน

กรณีที่สอง เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดว่าวันใดเป็นวันที่ถือว่าผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน แต่เมื่อพิจารณาตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาจะพบศาลฎีกาจะถือเอาวันที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจริง³⁰ ในขณะที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ. 2539 ได้กำหนดให้การแจ้งโดยวิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับให้ถือว่าได้รับแจ้งเมื่อครบกำหนด 7 วันนับแต่วันส่งสำหรับกรณีภายในประเทศหรือเมื่อครบกำหนด 15 วันนับแต่วันส่งสำหรับกรณีส่งไปยังต่างประเทศ เว้นแต่จะมีการพิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับหรือได้รับก่อนหรือหลังจากวันนั้น ในกรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าคำพิพากษาศาลฎีกาขัดหรือแย้งกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทั้งนี้เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้เปิดโอกาสให้มีการพิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับหนังสือแจ้งการประเมินที่ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับก่อนหรือหลังจากวันนั้น ดังนั้นการจะถือว่าผู้เสียภาษีอากรได้รับไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับในวันใดต้องถือเอาจากความเป็นจริง

การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับมีข้อสังเกตที่น่าสนใจประการหนึ่งคือ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 8 ไม่ได้กำหนดให้มีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไปยังภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของผู้เสียภาษีในต่างประเทศดังที่ได้บัญญัติไว้ว่ากรณีไม่สามารถส่งตามวิธีในวัดหนึ่งได้หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักรให้ใช้วิธีปิดหมายหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้นก็ได้ กล่าวคือการส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับได้เฉพาะกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้เสียภาษีในประเทศเท่านั้น ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้เสียภาษีอากรในประเทศแล้ว จึงให้ใช้วิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมินหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์แทน

กรณีที่สาม การปิดหนังสือแจ้งการประเมินเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรไม่สามารถดำเนินการตามวิธีที่หนึ่ง และวิธีที่สอง ได้ จึงมาใช้วิธีการปิดหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งกำหนดให้ปิดหนังสือแจ้งการประเมินในที่ที่เห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่สำนักงาน หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย และให้ถือว่าผู้เสียภาษีอากรได้รับ

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5103/2541 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8129/2543

แจ้งการประเมินแล้ว ทั้งนี้เป็นไปตาม มาตรา 8 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้วให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว”

กรณีที่มี การประกาศโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นๆ ซึ่งมาตรา 8 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถดำเนินการแจ้งการประเมินภาษีอากร โดยการโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นนั้นได้ ซึ่งจะถือว่าผู้เสียภาษีอากรได้รับทราบถึงแจ้งการประเมินตามหลักการของมาตรา 8 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร

2.6 การประเมินภาษีอากรกับคำสั่งทางปกครอง

การประเมินภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่งเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร การพิจารณาว่าการประเมินภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่มีความสำคัญทั้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งและต่อผู้เสียภาษีอากร เพราะหากการประเมินภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองเจ้าหน้าที่จะต้องทำคำสั่งดังกล่าวให้ถูกต้องครบถ้วนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดและทางด้านผู้เสียภาษีอากรก็อาจอ้างหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดนั้นเพื่อคัดค้านได้ว่าการประเมินภาษีอากรและกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นไปตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนด

การพิจารณาว่าการประเมินภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่จะต้องศึกษาจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและกำหนดหลักเกณฑ์การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ของรัฐในหลายกรณี เช่น การออกคำสั่งทางปกครอง การพิจารณาทางปกครอง การอุทธรณ์มาตรการบังคับทางปกครอง สิทธิและการจัดเจ้าหน้าที่ของคู่กรณีในการเข้าร่วมพิจารณาทางการปกครอง เป็นต้น ซึ่งมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ให้นิยามของคำสั่งทางปกครองไว้ดังนี้

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้งหรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรองและการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

จากนิยามของคำสั่งทางปกครองดังกล่าว จะเห็นได้ว่าองค์ประกอบของคำสั่งทางปกครอง มี 5 ประการ ดังนี้³¹

1. เป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 บัญญัติว่า “เจ้าหน้าที่ หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบอบราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม”

เจ้าหน้าที่ที่เป็นบุคคลธรรมดา ได้แก่ บรรดาข้าราชการที่ปฏิบัติหน้าที่ในกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ ดังนั้นการกระทำทางปกครองเรื่องใดกฎหมายกำหนดให้ข้าราชการคนใดหรือตำแหน่งใดเป็นผู้มีอำนาจในเรื่องนั้น เช่น การขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการ กำหนดเวลาอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 3 อัญญา หรือการประเมินภาษีอากรและการออกหนังสือแจ้งการประเมินตามประมวลรัษฎากรเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 เป็นต้น บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าวจึงเป็นเจ้าหน้าที่ตามความหมายนี้

ส่วนเจ้าหน้าที่ที่เป็นคณะบุคคลนั้น จะเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้การพิจารณาและทำคำสั่งทางปกครองต้องกระทำโดยคณะกรรมการ เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น สำหรับเจ้าหน้าที่ที่เป็นนิติบุคคล ได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ กระทรวง ทบวง กรม เป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครองโดยไม่ได้ระบุตำแหน่งของผู้ที่จะใช้อำนาจไว้โดยตรง เช่น กำหนดว่าให้เป็นอำนาจของกรมสรรพากร ซึ่งในกรณีนี้ผู้ที่ใช้อำนาจของนิติบุคคลก็ทำหน้าที่เป็นเจ้าหน้าที่ที่จะต้องเป็นผู้แทนนิติบุคคลคืออธิบดี

ความหมายของเจ้าหน้าที่ยังครอบคลุมถึงหน่วยงานเอกชนด้วยในบางกรณีที่กฎหมายมอบอำนาจให้เอกชนปฏิบัติหน้าที่แทนส่วนราชการ เช่นการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีผ่านธนาคารพาณิชย์จะต้องมีการแต่งตั้งให้พนักงานธนาคารพาณิชย์เป็นเจ้าหน้าที่รับชำระภาษีอากร ซึ่งทำให้พนักงานธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นเจ้าหน้าที่ตามความหมายนี้ด้วย นอกจากนี้การออกคำสั่งทางปกครองยังอาจเกิดจากการกระทำของผู้ที่ได้รับมอบหมายอำนาจตลอดจนรักษาราชการแทนตามพระราชบัญญัติ ระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ.2534

สรุปได้ว่า คำสั่งทางปกครองต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นบุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้อำนาจตามกฎหมาย บุคคลอื่นแม้จะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐแต่ไม่ได้

³¹ ประภาส คงเอียด.พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร.ในบทบัญญัติ เล่ม 59 ตอนที่ 3 ,กันยายน 2546. หน้า 125

รับมอบอำนาจโดยกฎหมายย่อมไม่ใช่เจ้าหน้าที่ที่จะใช้อำนาจตามกฎหมายได้เช่นเดียวกับการประเมินภาษีอากรที่เป็นการใช้อำนาจการพิจารณากำหนดจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องชำระ และในการใช้อำนาจนี้ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบุคคลที่ใช้อำนาจดังกล่าว ได้แก่ “เจ้าพนักงานประเมิน” ซึ่งจะได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการชำระภาษีของผู้เสียภาษีอากร หรือออกคำสั่งประเมินภาษีในกรณีที่เห็นว่าการเสียภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่ถูกต้อง

2. เป็นการใช้อำนาจรัฐ

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดว่าคำสั่งทางปกครองต้องเป็น “การใช้อำนาจรัฐตามกฎหมาย” ดังนั้น จึงต้องพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองในเรื่องใดและกรณีใด คำว่า “กฎหมาย” ในที่นี้มีความหมายกว้าง จึงรวมทั้งพระราชบัญญัติ ราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่งหรือข้อบังคับใดๆ ซึ่งการใช้อำนาจตามกฎหมายดังกล่าว จะต้องเป็นกรณีที่กฎหมายเหล่านี้ได้ออกมาใช้บังคับโดยชอบด้วยกฎหมายแล้วเท่านั้น โดยในส่วนของกฎหมายภาษีอากรส่วนใหญ่จะกำหนดเรื่องการออกพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบคำสั่ง หรือข้อบังคับไว้เป็นจำนวนมาก จึงต้องศึกษารายละเอียดในเรื่องนี้ว่าเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกคำสั่งทางปกครองในกรณีใดบ้าง

การใช้อำนาจรัฐในที่นี้ ย่อมหมายถึงการใช้อำนาจฝ่ายเดียวของฝ่ายปกครองตามกฎหมายมหาชนเพื่อบังคับแต่เอกชน โดยไม่ต้องขอความเห็นใจจากเอกชนก่อน เช่นเดียวกับอำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอมในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด

3. เป็นการกำหนดสภาพทางกฎหมาย (Regulating)

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดว่าคำสั่งทางปกครองต้องมุ่งประสงค์ในทางใดทางหนึ่งที่กระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลหรือก่อให้เกิดผลทางกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว โดยบุคคลที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม เช่น การประเมินภาษีอากรย่อมทำให้ผู้ถูกประเมินมีหน้าที่ต้องชำระภาษี ผู้ถูกประเมินจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าหน้าที่ ถ้าไม่ปฏิบัติตามก็อาจถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินได้ อย่างไรก็ตามยังมีกรณีอื่นตามกฎหมายภาษีอากรที่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองอีกเป็นจำนวนมาก เช่น คำสั่งเกี่ยวกับการอนุญาตหรือการจดทะเบียน การคืนภาษีอากร การงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เป็นต้น

4. เกิดผลเฉพาะกรณี (Particular Case)

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดว่าคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ แต่ไม่ได้หมายความว่าความรวมถึงการออกกฎ

คำสั่งทางปกครองจึงต้องเป็นคำสั่งที่ระบุเป็นการเฉพาะเจาะจงย่อมไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เช่นประกาศ หรือ ระเบียบ ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร เพื่อใช้บังคับแก่ผู้เสียภาษีอากรและบุคคลทั่วไป ไม่ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง

สำหรับการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งซึ่งเจ้าพนักงานประเมินใช้ต่อผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรรายใดที่ถูกประเมินภาษีอากรจะมีหน้าที่ต้องไปชำระภาษีอากรตามคำสั่งนั้น ในขณะที่ผู้เสียภาษีอากรรายอื่นซึ่งไม่ได้ถูกประเมินก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องไปชำระภาษีอากรแต่อย่างใด คำสั่งประเมินภาษีอากรจึงเป็นคำสั่งที่มีผลเฉพาะต่อบุคคลที่ได้รับคำสั่งเท่านั้น ส่วนพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงที่ออกมาบังคับใช้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรมีผลบังคับใช้เป็นการทั่วไป ไม่จำกัดเฉพาะผู้เสียภาษีอากรรายใดรายหนึ่ง ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยสามารถนำไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลปกครองสูงสุด³² ได้ทันที

5. มีผลภายนอกโดยตรง (Direct External Legal Effect)

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดว่าคำสั่งทางปกครองต้องมีวัตถุประสงค์เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคล จึงถือว่ามีผลภายนอกกระทบต่อบุคคลผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองนั้น กล่าวคือ ต้องมีการออกคำสั่งทางปกครอง แต่ถ้ายังอยู่ในองค์กรของฝ่ายปกครองก็ยังไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง จนกว่าจะมีการแจ้งให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองทราบ เช่น เจ้าหน้าที่ได้ออกหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว แต่ยังไม่มีการแจ้งต่อผู้ถูกประเมินภาษีอากรก็ยังไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบของคำสั่งทางปกครองและนำมาเปรียบเทียบกับกรณีของการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีอากร จะเห็นได้ว่าการประเมินภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ ในอันที่จะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิและหน้าที่อันมีผลกระทบโดยตรงต่อผู้เสียภาษีอากร จึงสรุปได้ว่า การประเมินภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยสนับสนุนหลักการดังกล่าว คือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2745/2546 ระหว่างบริษัท เอช.ที.สติลเวอร์ค จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลในอันที่จะก่อนิติสัมพันธ์ขึ้นและมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างจำเลยกับโจทก์ โดยโจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามความหมายของมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ. 2539

³² พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 11

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547 ระหว่าง บริษัท ภูเก็ต สหไมไทย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่าหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะเป็นคำสั่งที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย มีผลในอันที่จะก่อกวนสิทธิและมีผลกระทบต่อ สถานภาพทางสิทธิและหน้าที่ของบุคคล จึงต้องทำให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 โดยต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วยและเหตุผลนั้น อย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและ ข้อเสนอสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

3. สิทธิของผู้เสียหาย

3.1 แนวคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากร

ความหมายโดยทั่วไปของคำว่า “สิทธิ” ในทางกฎหมายได้มีนักกฎหมายหลายท่าน ได้ให้คำนิยามไว้ เช่น

หยุด แสงอุทัย ได้อธิบายว่า “สิทธิเป็นการก่อให้เกิดหน้าที่แก่บุคคลอื่นในอันที่ จะต้องปฏิบัติการให้เป็นไปตามประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้ รวมถึงมีหน้าที่ ที่จะไม่ รบกวนต่อสิทธิหรือหน้าที่ ที่จะกระทำการ หรืองดเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ให้เป็นไปตามสิทธิ ทั้งนี้แล้วแต่ประเภทของสิทธินั้นๆ ด้วย”³³

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ เห็นว่า “สิทธิ หมายถึง ประโยชน์ที่กฎหมาย รับรองและ คุ้มครองให้แก่บุคคลในอันที่จะกระทำการเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือบุคคลอื่น เช่น สิทธิ ในทรัพย์สิน สิทธิในชีวิตร่างกาย”³⁴

บรรเจิด สิงคะเนติ ได้อธิบายความหมายคำว่า “สิทธิ” โดยแยกเป็นสิทธิตาม ความหมายทั่วไป และสิทธิตามรัฐธรรมนูญ โดยสิทธิตามความหมายทั่วไป หมายถึง อำนาจที่ กฎหมายรับรองคุ้มครองให้แก่บุคคลในอันที่จะเรียกร้องให้บุคคลอื่น กระทำการอย่างใด อย่างหนึ่ง สิทธิจึงก่อให้เกิดหน้าที่แก่บุคคลอื่นด้วย³⁵ สิทธิตามรัฐธรรมนูญถือว่าเป็น “สิทธิตามกฎหมายมหาชน” หมายถึง อำนาจตามรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายสูงสุด ได้บัญญัติให้การรับรองคุ้มครองแก่ปัจเจกบุคคล

³³ หยุด แสงอุทัย. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ประกายพรึก. 2535. หน้า 224

³⁴ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน. 2543. หน้า 21

³⁵ บรรเจิด สิงคะเนติ. หลักพื้นฐานของสิทธิเสรีภาพและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญ. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน. 2547. หน้า 21

ในอันที่จะกระทำการใดหรือไม่กระทำการใด การให้อำนาจแก่ปัจเจกบุคคลดังกล่าวได้ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องที่จะไม่ให้บุคคลใดแทรกแซงในสิทธิตามรัฐธรรมนูญของตน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิทธิเรียกร้องต่อองค์กรของรัฐมิให้แทรกแซงในขอบเขตสิทธิของตน ในบางกรณีการรับรองดังกล่าวได้ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องให้รัฐดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง และยังหมายความรวมถึงการให้หลักประกันในทางหลักการซึ่งหมายถึงการมุ่งคุ้มครองต่อสถาบันในทางกฎหมายในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เช่น มุ่งคุ้มครองกรรมสิทธิ์หรือสิทธิเสรีภาพทางวิชาการ เป็นต้น ดังนั้น สิทธิตามรัฐธรรมนูญจึงเป็นความสัมพันธ์ระหว่างปัจเจกบุคคลกับรัฐและผูกพันองค์กรผู้ใช้อำนาจรัฐทั้งหลายที่จะต้องให้ความเคารพปกป้องและคุ้มครอง เพื่อให้มีผลในทางปฏิบัติ³⁶

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่าคำว่า “สิทธิ” มีความหมายโดยทั่วไปว่า อำนาจอันชอบธรรมหรือประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้ ซึ่งบุคคลอื่นมีหน้าที่ต้องเคารพและไม่กระทำการรบกวน ส่วนสิทธิของผู้เสียหายอากรนั้น มีความสัมพันธ์กับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชนโดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรงซึ่งเป็นหนี้หรือเป็นข้อจำกัดสิทธิในทรัพย์สินบางประการหนึ่งที่เกิดขึ้นโดยกฎหมาย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นการใช้อำนาจของรัฐต่อสิทธิเหนือทรัพย์สินของเอกชนจึงต้องมีกรอบระเบียบที่เหมาะสมตามความจำเป็น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและต้องให้ความรับรองว่าสิทธิที่มีอยู่ในฐานะผู้เสียหายอากรจะได้รับความเคารพและไม่ถูกจำกัดหรือถูกระทบกระเทือนเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดตามความจำเป็นแห่งวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร เช่น การเก็บภาษีอากรต้องเป็นไปตามหลักความสามารถผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะไม่เสียภาษีเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดตามความสามารถของตนรวมถึงการออกกฎหมายหรือการกระทำใดๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องเคารพในสิทธิในทรัพย์สินและไม่เป็นการสร้างภาระให้กับประชาชนเกินสมควรในขณะเดียวกันก็ให้การคุ้มครองว่าอำนาจอันชอบธรรมหรือประโยชน์ที่เอกชนมีอยู่โดยชอบนั้นจะต้องได้รับการเคารพและบังคับให้เป็นไปตามสิทธิหรือประโยชน์ เช่น หากเอกชนไม่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีอากรก็ย่อมใช้สิทธิโต้แย้งได้ และได้รับการพิจารณารวมถึงสิทธิที่จะได้รับคืนเงินภาษีหากชำระเกิน เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นภารกิจที่สำคัญอย่างยิ่งของรัฐ เพราะเป็นการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้หลักของรัฐที่จะนำมาใช้ในการจัดทำบริการเพื่อประโยชน์สาธารณะเพื่อบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคม รวมถึงเป็นเครื่องมือของรัฐในการส่งเสริมและควบคุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และเพื่อวัตถุประสงค์อื่นๆ ตามความจำเป็น การดำเนินการดังกล่าวนี้เป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวของรัฐ มีลักษณะเป็นการบังคับและส่งผลกระทบต่อทางจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 58

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ดังนั้น เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมิให้รัฐใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีได้โดยปราศจากขอบเขต อันจะก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนจึงจำเป็นต้องจำกัดการใช้อำนาจดังกล่าวของรัฐให้อยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ การกระทำตามรูปแบบและขอบเขตที่กฎหมายกำหนด³⁷ อันเป็นหลักการพื้นฐานในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 37 ความว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สิน...การจำกัดสิทธิเช่นนี้ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ...” ดังนั้น ในการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรก็ต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญและต้องไม่ขัดกับหลักนิติธรรม ทั้งต้องไม่การเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรเกินสมควรแก่เหตุด้วย ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26 แห่งรัฐธรรมนูญในขณะเดียวกันหากผู้เสียภาษีถูกละเมิดสิทธิก็ย่อมมีสิทธิเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ต่อหน่วยงานของรัฐและมีสิทธิที่จะได้รับแจ้งผลการพิจารณาโดยเร็ว รวมทั้งมีสิทธิที่จะฟ้องหน่วยงานของรัฐ พนักงาน หรือลูกจ้าง ที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย ทั้งนี้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าว

3.2 ประเภทของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจแบ่งประเภทได้หลายรูปแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการแบ่งประเภท³⁸ ซึ่งการแบ่งประเภทสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดย Duncan Bentley นับเป็นการแบ่งประเภทสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับการยอมรับและได้รับการอ้างอิงอย่างแพร่หลาย โดยได้แบ่งประเภทของสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประเภทของวิธีการบังคับใช้ โดยแบ่งออกเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภท คือสิทธิในเชิงกฎหมาย (Legal right) และสิทธิในเชิงบริหาร หรือเชิงปกครอง (Administrative right) และแบ่งย่อยเป็นสิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิ สิทธิที่บังคับใช้ได้ง่ายหรือสิทธิที่มีสภาพบังคับมากและสิทธิที่บังคับใช้ได้ยากหรือสิทธิที่มีสภาพบังคับน้อย³⁹

³⁷ ศุภลักษณ์ พิณีจิวตล.กฎหมายภาษีอากร. หน้า 65-66

³⁸ ดูตัวอย่างการแบ่งประเภทโดย Koji Ishimura, "The State of Taxpayer's Rights in Japan," Revenue Law Journal 7, Issue 1 (1997):165 ซึ่ง Koji Ishimura กล่าวถึงองค์ประกอบที่สำคัญที่สุดของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร คือ สิทธิในความเป็นธรรมเชิงกระบวนการ และแบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงการเมืองระบอบประชาธิปไตย และสิทธิในเชิงกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร, และตัวอย่างการแบ่งประเภทโดย Duncan Bentley, Taxpayer Rights: Theory, Origin and Implementation, (The Netherlands: Kluwer Law International, 2007) อ้างใน สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21. หน้า 17

³⁹ Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Right: Setting The Ground Rules," Australian Tax Review 25, no 3 (1996):102. อ้างใน สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. หน้า 17

3.2.1 การแบ่งประเภทของสิทธิในเชิงกฎหมาย (Legal right) และสิทธิในเชิงบริหารหรือเชิงปกครอง (Administrative right) สามารถแบ่งได้ดังนี้

1) สิทธิเชิงกฎหมายชั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Rights)

สิทธิเชิงกฎหมายชั้นปฐมภูมิเป็นสิทธิที่เน้นถึงกระบวนการร่างกฎหมายที่ต้องมีความชอบด้วยกฎหมายเป็นการตั้งคำถามถึงความถูกต้องสมบูรณ์ของกฎหมายภาษีอากรทั้งในด้านรูปแบบและเนื้อหา ต้องมีความชัดเจน

2) สิทธิในเชิงกฎหมายชั้นทุติยภูมิ (Secondary Legal Rights)

สิทธิเชิงกฎหมายชั้นทุติยภูมิเป็นสิทธิที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในระดับวิธีดำเนินการภายในขอบของกฎหมาย ซึ่งสามารถแยกได้เป็นระดับกระบวนการทั่วไป และกระบวนการเฉพาะโดยกระบวนการทั่วไป ได้แก่ สิทธิในการได้รับมาตรฐานในการดำเนินการบริหารจัดการภาษีอากรการจัดเก็บภาษีอากร และกระบวนการบังคับใช้กฎหมาย ตัวอย่างเช่น สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปกปิดข้อมูลระหว่างการตรวจสอบ หรือ สิทธิได้รับการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรอย่างเป็นธรรมและเป็นกลางและสิทธิในการไม่เลือกปฏิบัติเป็นต้น สำหรับกระบวนการเฉพาะได้แก่สิทธิที่เกี่ยวข้องกับวิธีการดำเนินการของแต่ละบุคคล และกระบวนการเฉพาะตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น การระงับเหตุผลในคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือแนวทางการพิจารณาคำขอหรือวิธีการกำหนดแนวปฏิบัติล่วงหน้าโดยอาจใช้วิธีการบังคับหรือคุ้มครองเชิงบริหารก็ได้ สิทธิเชิงกฎหมายชั้นทุติยภูมิในระดับกระบวนการเฉพาะนี้จึงอาจเรียกได้อีกประการหนึ่งว่า สิทธิเชิงบริหารชั้นปฐมภูมิ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับวิธีการบังคับหรือคุ้มครอง

3) สิทธิเชิงบริหารชั้นปฐมภูมิ (Primary Administrative Rights)

สิทธิเชิงบริหารชั้นปฐมภูมิเป็นสิทธิที่ใช้วิธีการบังคับหรือคุ้มครองเชิงบริหารหรือเชิงปกครอง กล่าวคือ เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้โดยอาศัยการบริหารของเจ้าพนักงานภาษีอากรที่มีอำนาจ ธรรมชาติของสิทธิประเภทนี้แตกต่างจากสิทธิเชิงกฎหมายชั้นทุติยภูมิ แต่อาจมีผลคุ้มครองคล้ายกัน ตัวอย่างเช่น บางประเทศอาจมีกฎหมายคุ้มครองสิทธิของวิชาชีพทนายความ หรือวิชาชีพบัญชี สำหรับเอกสารที่ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระทำให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งบางประเทศอาจไม่มีกฎหมายลักษณะดังกล่าว แต่อาจมีการคุ้มครองสิทธินั้นโดยให้ทำเป็นคำขอต่อเจ้าพนักงานเพื่ออนุมัติและการอนุมัติอาจมีการเพิกถอนในภายหลังได้

4) สิทธิเชิงบริหารชั้นทุติยภูมิ (Secondary Administrative Rights)

สิทธิเชิงบริหารชั้นทุติยภูมิเป็นสิทธิที่เกี่ยวข้องกับรายละเอียดในกระบวนการ โดยปกติจึงไม่สามารถบัญญัติเป็นกฎหมายคุ้มครองได้ ตัวอย่างเช่น สิทธิในการได้รับความช่วยเหลือในเวลาที่เหมาะสมเพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจและสามารถปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีของตนได้ สิทธิประเภทนี้มีความเป็นอัตวิสัยมากกว่ากรณีการให้ระงับเหตุผลในคำสั่งของเจ้าพนักงาน

เป็นการขึ้นอยู่กับเจ้าพนักงานว่าจะปฏิบัติอย่างไรในการให้บริการผู้เสียภาษีอากร การบังคับหรือคุ้มครองสิทธิประเภทนี้จึงเหมาะที่จะใช้วิธีการในเชิงบริหารมากกว่าการบัญญัติเป็นกฎหมาย บ่อยครั้งที่กฎหมายสังคมความคาดหวัง หรือดัชนีชี้วัดการบริการบางประการจะถูกเรียกว่าสิทธิเชิงบริหาร ทั้งๆที่ไม่ใช่ ตัวอย่างเช่น การเรียกร้องให้เจ้าพนักงานบริการอย่างสุภาพ หรือมีมารยาทอันดีที่มักเขียนอยู่ในแนวทางปฏิบัติต่างๆ มาตรการเหล่านี้บังคับให้เกิดผลจริงจึงได้ยากโดยผู้เสียภาษีอากรเอง เพราะจำเป็นต้องวัดหรือประเมินในทางอัตวิสัย ดังนั้น จึงไม่สามารถเปลี่ยนสิทธิหรือกฎหมายสังคมต่างๆ ดังกล่าวเป็นกฎระเบียบในทางกฎหมายเพื่อให้มีผลบังคับ

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในแต่ละประเทศอาจมีพัฒนาการของปริมาณและระดับคุณภาพมากน้อยต่างกัน จึงต้องพิจารณาสิทธิในเชิงกฎหมายว่ามีกฎหมายใดเป็นฐานอ้างอิงของสิทธิและกำหนดผลทางกฎหมายของสิทธิดังกล่าวหรือไม่อย่างไร และยังคงพิจารณาสิทธิในเชิงความเป็นจริงว่ามีการบังคับใช้ยากง่ายหรือสภาพบังคับแห่งสิทธินั้นมีอยู่จริงหรือไม่เพียงใด หรือสภาพบังคับนั้นเกิดได้โดยกฎหมาย โดยการบริหารจัดการหรือโดยการตีความกฎหมาย⁴⁰

3.2.2 การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร สามารถแบ่งได้เป็นการบังคับใช้สิทธิในเชิงกฎหมายและเชิงบริหาร ดังนี้⁴¹

1) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงกฎหมาย กล่าวคือ การบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐที่มีลักษณะแก้ไขได้ยาก การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านรัฐธรรมนูญย่อมสามารถทำได้ แต่สิทธิที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญส่วนใหญ่จะบัญญัติไว้อย่างกว้างๆ และบังคับใช้กับเรื่องต่างๆ นอกเหนือจากเรื่องภาษีอากรด้วย ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความได้ เนื่องจากการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาใช้บังคับกับเรื่องภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดเช่นกัน จนอาจส่งผลให้การบังคับใช้ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรให้การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านรัฐธรรมนูญมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นอาจจำเป็นต้องแก้ไขรัฐธรรมนูญ

การทำให้กฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแก้ไขได้ยาก กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะต้องมีลักษณะที่แก้ไขได้ยากกว่ากฎหมายทั่วไป โดยการบัญญัติมาตรการที่ว่าด้วยวิธีการและรูปแบบการแก้ไขไว้ในกฎหมายด้วย กล่าวคือ วิธีการแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายหรือส่วนสำคัญของกฎหมายต้องใช้วิธีการที่พิเศษ โดยไม่ใช่การใช้เสียงข้างมากอย่างที่

⁴⁰ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ.บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21. หน้า 18

⁴¹ Duncan Bentley, Taxpayers Rights: Theory, Origin and Implementation, no.139-212 อ้างใน สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ.บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21. หน้า 19-21

ใช้กับการแก้ไขกฎหมายอื่นๆ และรูปแบบในการแก้ไขหรือยกเลิกต้องมีรูปแบบพิเศษที่ต้องกระทำเสียก่อนจึงจะสามารถแก้ไขหรือยกเลิกได้ แต่การบัญญัติกฎหมายลักษณะนี้อาจเป็นไปได้ในบางประเทศเนื่องจากการบัญญัติกฎหมายลักษณะนี้อาจจำกัดไว้เฉพาะกับกฎหมายระดับรัฐธรรมนูญเท่านั้น

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรผ่านการตีความกฎหมายซึ่งวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรที่บัญญัติไว้ในกฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก็คือการกำหนดให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษยิ่งกว่าการตีความกฎหมายทั่วไป เพื่อป้องกันมิให้มีการตีความกฎหมายที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในทางที่ขัดกับเจตนารมณ์กฎหมาย

การตราไว้ในกฎหมายทั่วไป ซึ่งการบัญญัติสิทธิของผู้เสียหายอากรไว้ในกฎหมายทั่วไป เช่น กฎหมายอากร จะส่งผลให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากร โดยไม่จำเป็นต้องนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในกฎหมายประเภทอื่นๆ มาตีความปรับใช้กับเรื่องอากร และยังจะส่งผลให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรที่บัญญัติไว้ในกฎหมายทั่วไปนั้น ผู้เสียหายอากรจำเป็นต้องดำเนินการทางศาลแต่อุปสรรคสำคัญที่ทำให้ผู้เสียหายอากรไม่ดำเนินการทางศาลก็คือถ้าใช้จ่ายในการดำเนินการ ซึ่งหากเปรียบเทียบกับจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืนแล้วไม่คุ้มกัน ผู้เสียหายอากรก็อาจตัดสินใจไม่ดำเนินการก็ได้

2) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรในเชิงบริหาร

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรในเชิงบริหารมีทั้งที่เกี่ยวข้องกับสิทธิขั้นปฐมภูมิ สิทธิขั้นทุติยภูมิ และจุดมุ่งหมายทางปกครอง กล่าวคือ การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรในเชิงบริหารขั้นปฐมภูมิและทุติยภูมินั้นจะมีมาตรการที่ค่อนข้างชัดเจน โดยการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิจะเป็นการคุ้มครองโดยผ่านกฎหมายปกครอง หรือวิธีปฏิบัติในทางปกครองโดยผ่านองค์กรอิสระต่างๆ ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบหรือรับเรื่องร้องเรียนต่างๆ

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรที่เกี่ยวข้องกับจุดมุ่งหมายทางปกครองนั้นจะมียุทธศาสตร์ที่เจตนาทางปกครองการบังคับใช้มีแนวโน้มว่าจะอาศัยหลักธรรมาภิบาล หรือการควบคุมคุณภาพโดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ กล่าวคือการใช้หลักธรรมาภิบาลเมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้วางหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติไว้แล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ต้องปฏิบัติตามรัฐสภาหรือรัฐมนตรีอาจควบคุมดูแลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจัดทำเป็นรายงานประจำปีรายงานการปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติที่ได้วางไว้หรือไม่อย่างไร หรือการควบคุมคุณภาพโดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ เช่น ผู้ตรวจการแผ่นดิน ก็จะสามารถช่วยจัดการกับปัญหาของประชาชนได้

3.3 สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร โดยองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา(OECD)

องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD : The Organisation for Economic Co-operation and Development) ได้ทำการศึกษากฎหมายและการบริหารภาษีอากรเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศสมาชิกของ OECD และเผยแพร่รายงานการศึกษา taxpayers' rights and obligation-A survey of the legal situation in OECD countries” ในปี ค.ศ.1990 ซึ่งการศึกษาของ OECD เกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ดังกล่าวถือเป็นการศึกษาที่ได้รับการยอมรับและได้รับการอ้างอิงอย่างกว้างขวาง ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าแม้ว่าประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ในขณะนั้นยังไม่มีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ชัดเจน แต่ก็มีสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในทุกระบบภาษีอากร ต่อมาในปี ค.ศ. 2003 OECD ได้เผยแพร่สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวในเอกสาร The General Administrative Principles - GAP002 Taxpayer' Rights-Practice Note และเสนอแนะให้หน่วยงานภาษีอากรของประเทศต่างๆนำไปใช้เป็นต้นแบบในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของตนสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประเภทตามรายงานการศึกษาของ OECD ได้แก่⁴²

3.3.1 สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The right to be informed assisted and heard)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการได้รับข้อมูลล่าสุดเกี่ยวกับการดำเนินการระบบภาษีอากรและวิธีการประเมินภาษีอากร สิทธิในการได้รับแจ้งถึงสิทธิต่างๆ ของตน รวมถึงสิทธิการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรทุกคนสามารถคาดหวังได้ว่าข้อมูลที่ได้รับจะทำให้ตนเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรของตนได้ดีขึ้น ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการได้รับข้อมูลความช่วยเหลือและการรับฟังรวมถึงการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพ การช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจและปฏิบัติตามหน้าที่ของตนได้อย่างถูกต้อง การให้เหตุผลในคำตัดสินที่เกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร การให้บริการตอบข้อซักถามและคำขออย่างรวดเร็วการทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด การให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีอากรมีตัวแทนหรือที่ปรึกษา และการประเมินภาษีอากรต้องมีการแสดงถึงวิธีการในการคำนวณภาษีอากร

⁴² Organisation for Economic Co-operation and Development, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No.8, Taxpayer' Rights and Obligation: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries (Paris:OECD Publications and Information Center (distributor),1990). อ้างใน การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร: ข้อเสนอการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย มหาวิทยาลัยนเรศวร .2563. หน้า 16-18

3.3.2 สิทธิในการอุทธรณ์ (The right to appeal)

ผู้เสียภาษีอากรทุกคนย่อมมีสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านคำตัดสินใดๆ ของหน่วยงานภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นคำตัดสินที่เกี่ยวกับการใช้กฎหมาย หรือคำวินิจฉัยทางปกครอง ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการอุทธรณ์รวมถึงการอธิบายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอทบทวนการคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์ต่างๆ การทบทวนในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเชื่อว่าหน่วยงานภาษีอากรตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด ใช้กฎหมายไม่ถูกต้อง หรือจัดการกับกรณีของผู้เสียภาษีอากรไม่เหมาะสมการทบทวนคำตัดสินต้องเป็นไปโดยความรอบคอบ มีอาชีพ และเป็นกลาง การพิจารณาต้องแล้วเสร็จในเวลาอันรวดเร็วเท่าที่จะเป็นไปได้การให้เหตุผลหากการคัดค้านการประเมินของผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการอนุมัติ และการขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีอากรเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อแก้ไขปัญหาข้อพิพาท

3.3.3 สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)

ผู้เสียภาษีอากรควรชำระภาษีอากรเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด โดยต้องคำนึงถึงพฤติการณ์ส่วนบุคคลและเงินได้ของผู้เสียภาษีอากร และมีสิทธิที่จะได้รับมาตรการช่วยเหลือตามสมควรจากหน่วยงานภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการบรรเทา และการลดหย่อนภาษีอากรทุกประเภทที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับ ทั้งนี้ OECD และอธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดยังรวมถึง การที่หน่วยงานภาษีอากรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ และเป็นกลาง เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด และทำให้การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร การคืนภาษีอากร และสิทธิต่างๆ ของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างเหมาะสม

3.3.4 สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับความแน่นอนในเรื่องผลทางภาษีอากรในการกระทำของตนผู้เสียภาษีอากรควรที่จะสามารถคาดการณ์ได้ถึงหนทางภาษีอากรที่จะตามมาทั้งในเรื่องส่วนบุคคลและการดำเนินธุรกิจตามปกติของตน อย่างไรก็ตาม อาจเป็นเรื่องที่สามารถบรรลุได้ยากเนื่องจากระบบภาษีอากรสมัยใหม่นั้นมีความซับซ้อนและมีการพัฒนาขึ้นเรื่อยๆ ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการได้รับการปฏิบัติอย่างชัดเจนแน่นอนรวมถึง การให้คำแนะนำเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรอันเนื่องมาจากการกระทำของผู้เสียภาษีอากร การให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบล่วงหน้าก่อนการเรียกผู้เสียภาษีอากรมาสอบถามหรือการเรียกให้ยื่นเอกสาร การแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงขอบเขตการสอบถาม และการจัดเวลาและสถานที่ที่เหมาะสมสำหรับการสอบถาม

3.3.5 สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)

ผู้เสียภาษีอากรทุกคนย่อมมีสิทธิที่จะคาดหวังว่าหน่วยงานภาษีอากรจะไม่ละเมิดความเป็นส่วนตัวของตนโดยไม่มีเหตุจำเป็น ในทางปฏิบัติหมายถึงการที่หน่วยงานภาษีอากรต้องหลีกเลี่ยงการตรวจค้นเคหะสถานของผู้เสียภาษีอากรโดยไม่มีเหตุอันควร และหลีกเลี่ยงการเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรส่งข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการกำหนดจำนวนที่ถูกต้องของภาษีอากรที่ต้องชำระ การเข้าไปยังเคหะสถาน หรือสถานประกอบการของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรเพื่อตรวจสอบภาษีอากร หรือการขอข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรจากบุคคลที่สาม ควรมีกฎเกณฑ์ที่เข้มงวด ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิส่วนบุคคลรวมถึง การสอบถามหรือขอข้อมูลจากผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นไปเฉพาะเพื่อการตรวจสอบการปฏิบัติตามหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น และข้อมูลใดๆ ที่ได้รับมาจากผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการรักษาไว้เป็นการส่วนตัว

3.3.6 สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับการรักษาปกปิดข้อมูลเกี่ยวกับตนที่มีอยู่กับหน่วยงานภาษีอากรไว้เป็นความลับ และการนำข้อมูลไปใช้ต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น กฎหมายภาษีอากรต้องมีบทกำหนดโทษในกรณีเจ้าหน้าที่ภาษีอากรนำข้อมูลที่เป็นความลับไปใช้ในทางที่ผิด และกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการรักษาความลับที่ใช้กับเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต้องมีความเข้มงวด ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับยังรวมถึง การไม่ใช้หรือไม่เปิดเผยข้อมูลส่วนตัวหรือข้อมูลทางการเงินใดๆ ของผู้เสียภาษีอากร เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้เสียภาษีอากร หรือมีกฎหมายอนุญาตให้ทำได้และเจ้าหน้าที่ภาษีอากรผู้มีอำนาจตามกฎหมายเท่านั้นที่จะสามารถเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรได้

4. หลักกฎหมายปกครองที่นำมาใช้เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

ประเทศที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตย การดำเนินกิจกรรมทางปกครองต้องดำเนินการตามกฎหมายซึ่งองค์กรต่างๆของรัฐ ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายนั้นตามหลักนิติรัฐที่มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องคำนึงถึงหลักการอันเป็นรากฐานของกฎหมายปกครอง เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน เมื่อการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาท

ทางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นการกระทำทางปกครองนั้น ในการดำเนินการขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงจำต้องคำนึงถึงหลักการอันเป็นรากฐานของกฎหมายปกครองเช่นเดียวกัน อาทิ หลักความโปร่งใสในทางปกครอง และหลักการพิจารณาทางปกครอง

4.1 หลักความโปร่งใสในทางปกครอง

หลักความโปร่งใสในทางปกครอง หมายถึง การปกครองที่โปร่งใส ประชาชนได้รับรู้สภาพความเป็นจริงของการปกครองไม่ว่าจะเป็นฝ่ายใดก็ต้องแสดงให้เห็นข้อมูลที่แท้จริงซึ่งประชาชนสามารถเข้าถึงได้ การให้ความเห็นต่างๆ นำไปสู่ข้อยุติที่สมเหตุสมผล ในท้ายที่สุดจะทำให้ประชาชนเกิดความไว้วางใจในการปกครอง โดยประสงค์จะมีส่วนร่วมอย่างจริงจัง อันเป็นพื้นฐานให้เกิดความรักความสามัคคีในสังคม⁴³ หลักการนี้เรียกร้องให้รัฐจัดการข้อมูลข่าวสารอย่างเป็นระบบและจัดทำกิจการอย่างโปร่งใส หน่วยงานของรัฐและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีความรับผิดชอบต่อประชาชน ทั้งการคุ้มครองสิทธิประโยชน์และความเป็นส่วนตัวของบุคคล

การที่จะทำให้เกิดความโปร่งใสในทางปกครองได้นั้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องยอมรับสิทธิต่างๆ ของประชาชน อันได้แก่⁴⁴

สิทธิที่จะรู้ หมายถึง ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลเอกสารที่หน่วยงานของรัฐยึดถือไว้ โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลที่สาม

สิทธิที่จะเข้าใจ หมายถึง บุคคลใดที่ได้รับข้อมูลข่าวสารหรือได้รับทราบคำสั่งใดๆ ต้องสามารถเข้าใจเนื้อหาได้อย่างชัดเจน หากประชาชนไม่เข้าใจแล้ว อาจจะทำให้เกิดข้อสงสัยและอาจไม่เกิดผลตามที่กฎหมายต้องการได้

สิทธิที่จะถูกรับฟัง หมายถึง สิทธิของประชาชนที่จะทำให้ฝ่ายปกครองรับฟังความเห็นข้อโต้แย้งของตนก่อนที่ฝ่ายปกครองจะดำเนินการใดๆ ที่มีผลกระทบต่อบุคคลนั้น และ

สิทธิที่จะวิจารณ์ ซึ่งเป็นสิทธิที่มาเพิ่มเติมหลักความโปร่งใสในทางปกครองให้สมบูรณ์ขึ้นโดยเป็นหลักการที่เปิดโอกาสให้ผู้มีอำนาจตัดสินใจหรือประชาชนสามารถวิจารณ์ได้

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในฝ่ายปกครองก็ต้องเป็นไปตามหลักตามโปร่งใสในทางปกครองเช่นกัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีความมั่นใจในการจัดเก็บภาษีอากรและมีความมั่นใจในความเป็นธรรมของระบบอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในอันที่จะทำให้เกิดความยินยอมพร้อมใจในการชำระภาษีของประชาชนผู้เสียภาษีอากรการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามหลักความ

⁴³ ชาญชัย แสวงศักดิ์,บรรเจิด สิงคะเนติ และสมศักดิ์ นวตระกูลพิสุทธิ์. การเปิดเผยข้อมูลข่าวสารของราชการกับข้อพิจารณาทางกฎหมายปกครอง.กรุงเทพมหานคร:นิติธรรม.2543. หน้า 24

⁴⁴ นกนันทน์ จันทราชโสธร.การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย:ปัญหาแนวทางในการปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ).มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2551. หน้า 30

โปร่งใสในทางปกครองนั้น อาจกระทำได้โดยวิธีการหนึ่ง คือ การจัดให้มีการแสดงสถิติข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรตลอดจนจำนวนข้อพิพาทที่มีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง สถิติและผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และสถิติการอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาล เพื่อให้ประชาชนมีความมั่นใจในกระบวนการอุทธรณ์อันจะส่งผลให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษีอากรยิ่งขึ้นเพราะตนจะได้รับความเป็นธรรมและได้รับการคุ้มครองสิทธิเป็นอย่างดี

4.2 หลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการที่มีความสัมพันธ์อย่างไม่อาจแยกได้จากหลักเสรีภาพเพราะเป็นหนึ่งในสามของสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชน อันได้แก่ เสรีภาพเสมอภาค และภราดรภาพ หลักการนี้เป็นหลักการพื้นฐานของระบอบประชาธิปไตย และในบางครั้งอาจถือว่าเป็นหลักการที่สำคัญยิ่งกว่าหลักเสรีภาพเสียอีก เนื่องจากความเสมอภาคช่วยให้การใช้สิทธิเสรีภาพเป็นไปอย่างทั่วถึง เพราะหากเสรีภาพเป็นสิ่งที่เฉพาะคนบางกลุ่มเข้าถึงได้กรณีดังกล่าวก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นเสรีภาพ

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการที่รับรองไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตย ซึ่งประเทศไทยมีการบัญญัติรับรองไว้ในมาตรา 27 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

บุคคลย่อมเสมอกันในทางกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้

ในการดำเนินการทางปกครององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองย่อมไม่อาจหลุดพ้นความผูกพันตามหลักความเสมอภาคไปได้ โดยเหตุที่สิทธิในความเสมอภาคเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานสิทธิดังกล่าวจึงผูกพันองค์กรของรัฐทุกองค์กรในการตรากฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย และการตีความกฎหมายทั้งปวง โดยเหตุที่สิทธิในความเสมอภาคมีลักษณะเป็นนามธรรมสูง กรณีจึงอาจเป็นปัญหาให้ต้องพิเคราะห์อยู่เสมอว่ากฎหมายและการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นการกระทำที่กระทบสิทธิในความเสมอภาคหรือไม่ หลักการเบื้องต้นในเรื่องดังกล่าว คือการบัญญัติกฎหมายหรือการบัญญัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระเหมือนกันให้แตกต่างกันโดยอำเภอใจมิได้ หรือจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่าง

กันให้เหมือนกันโดยอำเภอใจไม่ได้ การปฏิบัติโดยอำเภอใจหมายถึงการปฏิบัติที่ไม่อาจหาเกณฑ์แห่งความแตกต่างอันมีน้ำหนักสำคัญระหว่างสิ่งสองสิ่งหรือหลายสิ่งมาอธิบายอย่างสมเหตุสมผลได้⁴⁵

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน บทบัญญัติกฎหมายตลอดจนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคด้วย เช่น กฎหมายต้องบัญญัติให้ผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นเอกชน หรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งประกอบกิจการเช่นเดียวกับเอกชน ต้องเข้าสู่กระบวนการยุติข้อพิพาททางภาษีรูปแบบเดียวกันและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยอำเภอใจด้วย

4.3 หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นกระบวนการเตรียมการและดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดทำให้มีคำสั่งทางปกครองและคำวินิจฉัยความเป็นคำสั่งทางปกครองเพราะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ซึ่งมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ในอันที่จะ ก่อเปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว ดังนั้นกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงหลักการอันเป็นรากฐานของกฎหมายที่ใช้เป็นกฎเกณฑ์ในการพิจารณาทางปกครองเช่นเดียวกับการพิจารณาทางปกครองเรื่องอื่นๆ หลักการพื้นฐานดังกล่าวได้แก่⁴⁶

4.3.1 หลักความเป็นกลางและหลักความไม่มีส่วนได้เสีย

การปฏิบัติราชการของฝ่ายปกครองเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงเป็นกลไกสำคัญในการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์แห่งประโยชน์สาธารณะ ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ดังนั้น เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจึงต้องมีความเป็นกลาง ยุติธรรม ปราศจากความลำเอียง

ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีความเป็นกลางและไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณา โดยต้องไม่เข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งและมีความเป็นอิสระไม่ยอมให้อิทธิพลใดทำให้การวินิจฉัยไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรมเข้ามาครอบงำ ซึ่งตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ. 2539 มาตรา 13 ถึง มาตรา 20 โดยผลของคำสั่งทางปกครองที่ขัดหรือแย้งต่อหลักความเป็นกลางจะมีผลทางในทางกฎหมายอยู่สองทางด้วยกัน

⁴⁵ วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง(พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2546. หน้า 41

⁴⁶ นกนันทน์ จันทราชโลธร. การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาแนวทางในการปฏิรูป. หน้า 32

คือ คำสั่งทางปกครองนั้นตกเป็นโมฆะ หรือ คำสั่งทางปกครองนั้นเป็นคำสั่งทางปกครองที่อาจถูกเพิกถอนได้

4.3.2 หลักการไม่ยึดแบบพิธี หรือหลักการไม่มีการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือไม่สร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร

โดยหลักการแล้วการพิจารณาทางปกครองต้องไม่ยึดแบบพิธีเพื่อให้การทำคำสั่งการปกครองเกิดความรวดเร็วเรียบง่ายและสะดวกในขณะที่การมีและพิธีเป็นเพียงข้อยกเว้นซึ่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องกระทำตามเมื่อมีกฎหมายบังคับไว้ เพื่อคุ้มครองสิทธิของบุคคลเพื่อให้การพิจารณาการปกครองเป็นไปอย่างรอบคอบและมีแบบแผน

นอกจากนี้การปฏิบัติของฝ่ายปกครองต้องไม่มีการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือไม่มีการสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควรด้วย หากมองในด้านประชาชนอาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักความรวดเร็วและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนหลักการนี้ส่งผลให้เกิดการพิจารณาทางปกครองต้องกระทำด้วยความเรียบง่ายรวดเร็วตามเจตนารมณ์ของกฎหมายโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบต้องดำเนินการให้เร็วที่สุดและพยายามหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นตามหลักการประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการด้วย

ในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรก็เช่นกัน การดำเนินการต้องให้ความสำคัญแก่น้อยกว่ารูปแบบหรือแบบพิธี และต้องไม่มีการกำหนดขั้นตอนให้เป็นภาระแก่ประชาชนเกินสมควรเว้นแต่เป็นแบบพิธีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนเช่นกฎหมายกำหนดให้แจ้งเหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์เจ้าหน้าที่ก็ต้องให้เหตุผลหรือการกำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้อุทธรณ์ก่อนเจ้าหน้าที่จะพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่รับฟังข้อเท็จจริงไม่ได้เพราะเป็นแบบพิธีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามย่อมมีผลกระทบต่อความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองนั้น

4.3.3 หลักการรับฟังข้อเท็จจริงและหลักการไต่สวน

ในการพิจารณาทางปกครองต้องกระทำด้วยวิธีการไต่สวนเนื่องจากข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจเหนือกว่าอีกฝ่ายหนึ่งคือเอกชน หากกฎหมายกำหนดให้ใช้ระบบกล่าวหาจะทำให้เอกชนที่อยู่ในฐานะต่ำกว่าไม่สามารถหาข้อเท็จจริงจากฝ่ายปกครองได้ครบถ้วนจนทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่ถูกต้องเป็นธรรม ในระบบไต่สวนเจ้าหน้าที่มีอำนาจและหน้าที่ที่จะต้องค้นหาความจริงของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อที่จะให้ได้มาซึ่งข้อความจริงอันจะมีผลสำคัญในการพิจารณาทางปกครองเพื่อออกคำสั่งทางปกครองให้ถูกต้องเป็นธรรมได้มากที่สุดในการนี้เจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจแสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องโดยไม่ต้องผูกพันกับคำขอหรือพยานหลักฐานที่คู่กรณีได้ส่งให้ เช่น ออกไปตรวจสอบสถานที่ หรือการขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งมอบเอกสารที่เกี่ยวข้องมาให้ เป็นต้น

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงมีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีเหตุผลและรู้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นอย่างสมบูรณ์ แต่ในความเป็นจริงเจ้าหน้าที่อาจไม่ทราบเหตุผลและข้อเท็จจริงได้อย่างครบถ้วน จึงต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้ถูกระทบสิทธิและให้โอกาสทุกคนแสดงความคิดเห็นและให้เหตุผลของตน หากการกระทำของฝ่ายปกครองก้าวล่วงเข้าไปกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ผู้ถูกระทบสิทธิต้องมีโอกาสที่จะแสดงหลักฐานและความคิดเห็นโต้แย้งข้อเท็จจริงที่เป็นปฏิกิริยาต่อตนได้ แต่การรับฟังข้อเท็จจริงนี้อาจรับฟังด้วยการให้ผู้ถูกระทบสิทธิแสดงความคิดเห็นเป็นหนังสือหรือด้วยวาจาก็ได้ รวมทั้งต้องให้แต่ละฝ่ายมีสิทธิรับรู้ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของอีกฝ่ายหนึ่ง เพื่อจะได้มีโอกาสโต้แย้งคัดค้านทั้งนี้ต้องให้ผู้ถูกระทบสิทธิมีเวลาเตรียมตัวสำหรับการแสดงความคิดเห็นอย่างเพียงพอด้วย

ในการพิจารณาอุทธรณ์ภาชีอากรก็เช่นเดียวกัน การพิจารณาอุทธรณ์ต้องใช้ระบบไต่สวนและผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ตลอดจนบุคคลอื่นที่มีส่วนได้เสีย มีสิทธิเสนอข้อเท็จจริงพยานหลักฐานของตนให้เพียงพอก่อน และต้องกำหนดให้ฝ่ายผู้อุทธรณ์ได้รับทราบข้อมูลที่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาชีอากรมีเพื่อสามารถโต้แย้งได้อย่างถูกต้อง

4.3.4 หลักการให้เหตุผล

หลักการให้เหตุผลเป็นหลักการที่สำคัญของหลักประชาธิปไตย หลักการนี้เรียกร้องให้มีการพิจารณาอย่างเปิดเผย ซึ่งอย่างน้อยที่สุดจะต้องเปิดเผยต่อประชาชนผู้เกี่ยวข้องหรือผู้มีส่วนได้เสีย โดยฝ่ายปกครองจะต้องให้เหตุผลประกอบการวินิจฉัยสั่งการว่าฝ่ายปกครองมีข้อคิดเห็นอย่างไรจึงสั่งการไป เพื่อแสดงให้เห็นว่าประชาชนได้ทราบถึงเหตุผลของคำสั่งทางปกครองในการวินิจฉัย⁴⁷ ซึ่งจะก่อให้เกิดความเข้าใจอันดีระหว่างผู้ออกคำสั่งทางปกครองและผู้ถูกระทบสิทธิจากคำสั่งทางปกครองดังกล่าวด้วย แต่ถ้าผู้ที่เกี่ยวข้องหรือถูกระทบสิทธิเห็นว่าคำสั่งทางปกครองไม่ถูกต้อง ก็จะใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยสั่งการโดยอาศัยเหตุผลนั้นเป็นพื้นฐานในการอุทธรณ์ การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองมีวัตถุประสงค์ที่จะให้คำร้อง คำขอ ของประชาชน ได้รับการประกันว่าจะได้รับพิจารณาวินิจฉัยจากเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องอย่างมีเหตุผลอันสมควร ผู้ถูกระทบสิทธิสามารถหาเหตุผลโต้แย้งเหตุผลของฝ่ายปกครองได้อย่างชัดเจนในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น และเป็นเครื่องมือที่ทำให้สามารถตรวจสอบความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และการพิจารณาไตร่ตรองอย่างรอบคอบในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนอกจากนี้การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองยังเป็นวิธีที่สามารถควบคุมการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้อย่าง

⁴⁷ กมลชัย รัตนสกวาศ์.หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน พื้นฐานความรู้ทั่วไป.กรุงเทพมหานคร:

มีประสิทธิภาพ เนื่องจากจะทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองไม่อาจออกคำสั่งทางปกครองได้ตามอำเภอใจโดยไม่ต้องมีเหตุผลสนับสนุน

ปัจจุบัน หลักการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองถือเป็นแบบพิธีในการออกคำสั่งทางปกครองที่ต้องจัดให้มีการให้เหตุผลประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมาย ที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 รวมทั้งในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีจะต้องมีการชี้แจงแสดงเหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อให้ผู้อุทธรณ์ได้ทราบและใช้ประกอบการพิจารณาถึงความถูกต้องเหมาะสมของคำวินิจฉัยอุทธรณ์และเป็นข้อมูลในการฟ้องคดีต่อศาลต่อไป

4.3.5 หลักความชัดเจน แน่นนอนและคาดหมายได้

การจัดทำทางปกครองเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวที่เหนือกว่าของฝ่ายปกครอง กำหนดหลักเกณฑ์ที่ให้ผู้ปกครองต้องปฏิบัติตาม การกระทำของฝ่ายปกครองจึงต้องมีความชัดเจน แน่นนอน และคาดหมายได้จากผู้ปกครองผู้อยู่ใต้อำนาจปกครอง โดยระดับความชัดเจน แน่นนอน และความคาดหมายได้ในการกระทำทางปกครองจะแตกต่างกันไปตามสภาพของการกระทำทางปกครอง ซึ่งกล่าวเป็นหลักการทั่วไปได้ว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีลักษณะเป็นการลวงล้ำ สิทธิเสรีภาพหรือสร้างภาระแก่ปัจเจกชนมากเท่าใด เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องกำหนดเนื้อหาของกฎเกณฑ์ให้ชัดเจน แน่นนอนมากขึ้นเท่านั้น เพื่อเป็นการควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่จะเข้าไปก้าวล่วงสิทธิเสรีภาพของประชาชน

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง หากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์ที่ชัดเจน แน่นนอน และคาดหมายได้ ย่อมทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่เข้าใจหรือไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ทำให้ได้รับความเสียหาย เช่น หากกฎหมายไม่ได้ระบุให้ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก่อน หรือต้องกระทำการใดโดยชัดแจ้งผู้เสียภาษีจึงมิได้ปฏิบัติตามให้ครบถ้วน ฝ่ายปกครองจึงไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์อันเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการเยียวยาแก้ไขปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้เพราะการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการอุทธรณ์บังคับ

การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีก็นับเช่นเดียวกัน ต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์ที่ชัดเจน แน่นนอนและคาดหมายได้เพื่อให้ผู้อุทธรณ์สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ได้อย่างถูกต้องครบถ้วนและได้รับการเยียวยาจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอย่างเป็นธรรม

4.3.6 หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจ และหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจ และหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ เป็นหลักการสำคัญที่ต้องพิจารณาคบคู่กันไป โดยเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาทางปกครอง ต้องคำนึงถึงหลักการทั้งสามโดยซึ่งน้ำหนักให้ได้ดุลยภาพกัน เจ้าหน้าที่จะ

พิจารณาแต่หลักการใดหลักการหนึ่งไม่ได้เนื่องจากหากมุ่งประโยชน์สาธารณะอย่างเดียวอาจทำให้เอกชนได้รับความเสียหายจนเกินสมควร ในทางกลับกันหากมุ่งที่ฝ่ายเอกชนเพียงอย่างเดียวย่อมทำให้วัตถุประสงค์หลักในการดำเนินงานของรัฐไม่อาจเป็นไปได้

หลักการปกครองด้วยกฎหมายหรือหลักนิติรัฐนั้นกำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องอยู่ภายใต้กฎหมายการดำเนินการต่างๆของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องคำนึงถึงความชอบด้วยกฎหมายด้วย โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจตามกฎหมายและภายในขอบเขตแห่งกฎหมายเท่านั้น หากการกระทำดังกล่าวไม่เป็นไปตามกฎหมายแล้ว ย่อมมีผลกระทบต่อการทำงานของฝ่ายปกครองซึ่งต้องพิจารณาควบคู่กับหลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจด้วย

หลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจ เป็นหลักการที่กำหนดว่าปัจเจกชนผู้ตกอยู่ภายใต้อำนาจปกครองสามารถเชื่อมั่นในความคงอยู่สำหรับการตัดสินใจใดๆขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐ และความเชื่อมั่นดังกล่าวนั้นจะต้องได้รับการคุ้มครอง หลักการนี้เป็นหลักการที่มีบทบาทสำคัญยิ่งในการกำหนดว่า คำสั่งทางปกครองที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อบุคคลผู้รับ คำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะยกเลิกเพิกถอนได้หรือไม่เพียงใด หลักการนี้มีผลเป็นการสนับสนุนความมั่นคงแน่นอนแห่งนิติฐานะหรือสิทธิหน้าที่ของบุคคล อย่างไรก็ตามหลักการดังกล่าวอาจขัดแย้งกับหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองได้⁴⁸ เช่น ในกรณีฟ้องคดีเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่ให้ประโยชน์แก่ผู้รับคำสั่งทางปกครอง หากผู้รับคำสั่งทางปกครองสุจริตแล้วย่อมเกิดปัญหาว่า จะสามารถเพิกถอนได้หรือไม่ต้องพิจารณาควบคู่กับหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะและหลักความชอบด้วยกฎหมายด้วย หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ ซึ่งประโยชน์สาธารณะถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องคำนึงเสมอในการดำเนินกิจกรรมทางปกครอง หลักการนี้เรียกร้องให้การกระทำทั้งหลายของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะและยังต้องให้การคุ้มครองต่อความเชื่อถือไว้วางใจของประชาชนเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในนิติฐานะของตน และเพื่อให้เกิดความมั่นคงแน่นอนในระบบกฎหมายด้วย

การอุทธรณ์ข้อพิพาทก็เช่นเดียวกัน ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องชั่งน้ำหนักหลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจ และหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะและนำมาใช้ได้สมดุลกัน

⁴⁸ วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 . กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2546. หน้า 42-43

5. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

กระบวนการประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการพิจารณาทางปกครอง และหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เว้นแต่ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรการในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการตามปกครอง พ.ศ. 2539⁴⁹ และกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาก่อนต้องเป็นไปตามบทบัญญัติหมวด 2 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับประมวลรัษฎากร⁵⁰

บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรไว้หลายประการดังต่อไปนี้

5.1 การได้รับทราบข้อเท็จจริงในกรณีที่คำสั่งจะมีผลกระทบต่อตน

ก่อนที่จะออกคำสั่งทางปกครองเจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งให้คู่กรณีทราบให้คำสั่งทางปกครองที่จะออกมากกระทบถึงสิทธิของคู่กรณีนอกจากนี้เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตนทั้งที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาโดยผู้ถูกกระทบสิทธิสามารถที่จะเสนอพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้เสมอก่อนที่เจ้าหน้าที่จะมีคำวินิจฉัยสั่งการโดยเจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครองจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงที่ได้รับฟังมาและจะวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงที่ตนไม่ได้รับฟังมาไม่ได้หากเจ้าหน้าที่ไม่แจ้งให้คู่กรณีทราบต้องถือว่าการพิจารณาทางปกครองมีความบกพร่องเว้นแต่ในกรณีที่มีความจำเป็นรีบด่วนหากปล่อยให้เนิ่นช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงหรือมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครองต้องล่าช้าออกไปตามข้อเท็จจริงอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้⁵¹

1. เมื่อมีความจำเป็นเร่งด่วนหากปล่อยให้เนิ่นช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ
2. เมื่อจะมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายหรือกฎหมายกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครองต้องล่าช้าออกไป

⁴⁹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3

⁵⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 47

⁵¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 30

3. เมื่อเป็นข้อเท็จจริงที่คู่กรณีนั้นเองได้ให้ไว้ในคำขอทำให้การหรือคำแถลง
4. เมื่อโดยสภาพเห็นได้ชัดในตัวว่าการให้โอกาสดังกล่าวไม่อาจจะกระทำได้
5. เมื่อเป็นมาตรการบังคับการปกครอง
6. กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง⁵²

5.2 การได้รับคำแนะนำและได้รับการแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณา

ในการพิจารณาทางปกครองเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องให้ความช่วยเหลือและแนะนำให้คู่กรณีสามารถใช้สิทธิตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง เนื่องจากการใช้สิทธิตามกฎหมายหรือการโต้แย้งคำสั่งของฝ่ายปกครองมีวัตถุประสงค์ในการช่วยค้นหาความจริงให้ประจักษ์การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่จึงต้องยึดถือหลักความเป็นธรรมในการทำงานพร้อมกันนี้เจ้าหน้าที่ต้องแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี

5.3 การมีที่ปรึกษา หรือทำการแทน

การเข้าร่วมพิจารณาทางปกครองคู่กรณีสามารถแต่งตั้งผู้แทนเพื่อดำเนินการในกระบวนการพิจารณาทางปกครองแทนตนได้

กรณีที่หนึ่ง สิทธิในการตั้งที่ปรึกษาเนื่องจากการพิจารณาทางปกครองมีระเบียบและวิธีปฏิบัติมากมายและเป็นเรื่องยากที่คู่กรณีจะสามารถทำความเข้าใจได้กฎหมายจึงกำหนดให้สิทธิแก่คู่กรณีที่จะนำทนายความ ที่ปรึกษาหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดที่ตนไว้วางใจเข้ามาร่วมในการพิจารณาทางปกครองได้

กรณีที่สอง สิทธิในการตั้งผู้ทำการแทนเป็นการอำนวยความสะดวกแก่คู่กรณีที่ไม่ต้องดำเนินการในเรื่องต่างๆด้วยตนเองเว้นแต่กรณีที่กฎหมายกำหนดให้คู่กรณีต้องทำเองโดยเฉพาะได้แก่การสอบใบอนุญาตขับขี่ การตั้งผู้ทำการแทนจะต้องทำเป็นหนังสือมอบอำนาจการดำเนินการของผู้ทำการแทนจะมีผลผูกพันคู่กรณี

5.4 การได้ตรวจเอกสารของเจ้าหน้าที่

การตรวจเอกสารเป็นสิทธิอย่างหนึ่งของคู่กรณีสิทธิในข้อนี้เป็นกรณีเดียวกับหลักในการพิจารณาทางปกครองที่จะต้องทำโดยเปิดเผย คู่กรณีจึงมีสิทธิที่จะขอดูเอกสารที่เป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนได้⁵³ เว้นแต่เอกสารที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ⁵⁴

⁵² กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

⁵³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 31

⁵⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 32

5.5 การโต้แย้งแสดงพยานหลักฐาน

สิทธิในเรื่องนี้เป็นกรณีเช่นเดียวกับสิทธิการได้รับข้อเท็จจริงในกรณีที่กำลังจะมีผลกระทบต่อตน การพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองเจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย หรือการอนุญาตจะก่อให้เกิดผลเสียหายอย่างร้ายแรงต่อประโยชน์สาธารณะ

5.6 การได้รับการพิจารณาโดยสมบูรณ์

ในการพิจารณาทางปกครองเจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้นๆ โดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานของคู่กรณี⁵⁵ เจ้าหน้าที่อาจดำเนินการแสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องด้วยตนเอง ขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารที่เกี่ยวข้อง หรือออกไปตรวจสอบสถานที่ ในการนี้คู่กรณีต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง และมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่เจ้าหน้าที่ พยานหรือผู้เชี่ยวชาญที่เจ้าหน้าที่เรียกมาให้ถ้อยคำหรือทำความเข้าใจ มีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดด้วย

5.7 การได้รับการพิจารณาโดยเร็ว

เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐเป็นไปอย่างรวดเร็ว พร้อมทั้งเพื่อให้ประชาชนสามารถได้รับทราบผลการพิจารณาของหน่วยงานของรัฐโดยเร็ว การกำหนดสิทธิข้อนี้ไว้ในกฎหมายจะเป็นส่วนช่วยให้สิทธิดังกล่าวได้รับการปฏิบัติอย่างจริงจัง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁵⁶ เพื่อประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน ความประหยัดและควมมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานของรัฐ ให้คณะรัฐมนตรีวางระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อให้เจ้าหน้าที่กำหนดเวลาสำหรับการพิจารณาทางปกครองขึ้นไว้ตามความเหมาะสมแก่กรณี ทั้งนี้ เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายหรือกฎในเรื่องนั้น ในกรณีที่การดำเนินงานในเรื่องใดจะต้องผ่านการพิจารณาของเจ้าหน้าที่มากกว่าหนึ่งราย เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ต้องประสานงานกันในการกำหนดเวลาเพื่อการดำเนินงานในเรื่องนั้น

ปัจจุบันได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 กำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้องพิจารณาเรื่องที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ภายใน 15 วัน มิฉะนั้นถือว่าปฏิบัติราชการทางปกครองบกพร่อง

⁵⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 28

⁵⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 33

5.8 การได้รับทราบเหตุผลของคำสั่ง

การกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองต้องระบุเหตุผลในการออกคำสั่งไว้มีเหตุผลเพื่อเป็นการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ให้อยู่ในขอบเขตของกฎหมาย การที่คำสั่งทางปกครองไม่ให้เหตุผลไว้จึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย⁵⁷ และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (2) ข้อกฎหมายอ้างอิง และ (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

นอกจากนี้ นายกรัฐมนตรีหรือผู้ซึ่งนายกรัฐมนตรีมอบหมาย อาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้คำสั่งทางปกครองกรณีหนึ่งกรณีใดต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้นเอง หรือในเอกสารแนบท้ายคำสั่งนั้นก็ได้⁵⁸ แต่อย่างไรก็ตามคำสั่งทางปกครองบางกรณีไม่จำเป็นต้องจัดให้มีเหตุผล ถ้าเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. เป็นกรณีที่มีผลตรงตามคำขอและไม่กระทบกระเทือนสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น
2. เหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุอีก
3. เป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 32
4. เป็นการออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาหรือเป็นกรณีเร่งด่วนแต่ต้องให้เหตุผลเป็นลายลักษณ์อักษรในเวลาอันควรหากผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งนั้นร้องขอ

การให้เหตุผลเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องแจ้งให้คู่กรณีทราบ เพราะเหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครองเป็นสิ่งที่แสดงถึงความชอบหรือไม่ชอบในการพิจารณาทางปกครองอย่างหนึ่ง คู่กรณีที่ไม่เห็นด้วยกับเหตุผลที่เจ้าหน้าที่ได้ให้ไว้ในคำสั่งทางปกครองสามารถโต้แย้งคัดค้านคำสั่งทางปกครองนั้นได้

5.9 การได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์

เมื่อเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองเป็นที่เรียบร้อยแล้ว นอกจากจะต้องให้เหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครอง หากคำสั่งทางปกครองนั้นเป็นกรณีที่อาจอุทธรณ์ หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้งและระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากในการใช้สิทธิตามกฎหมายเจ้าหน้าที่ของรัฐจะทราบวิธีการและขั้นตอนการดำเนินการทางกฎหมายดีกว่าประชาชนกฎหมายจึงกำหนดให้

⁵⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37

⁵⁸ ประกาศสำนักนายกรัฐมนตรี เรื่อง คำสั่งทางปกครองที่ต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งหรือในเอกสารแนบท้ายคำสั่ง

เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ให้กับคู่กรณีทราบ และถ้าคู่กรณีไม่เห็นด้วย จะสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อไป เพราะคู่กรณีบางคนที่ได้รับคำสั่งแล้วอาจไม่ทราบว่า ตนเองจะต้องใช้สิทธิต่อไปอย่างไรได้บ้าง และการโต้แย้งคำสั่งของฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการ อย่างไรก็ตาม หากเจ้าหน้าที่ไม่ระบุงรณที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้งและ ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์ หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์จะเริ่มนับใหม่ ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ แต่ถ้าไม่มีการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ และระยะเวลาในการ อุทธรณ์มีระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปี นับแต่วันที่รับคำสั่งทางปกครอง⁵⁹

นอกจากนี้ ในการแจ้งสิทธิอุทธรณ์คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เห็นว่าการแจ้งรายละเอียดและระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองแก่คู่กรณี เป็นเรื่องที่มีความสำคัญ เพราะเป็นการคุ้มครองสิทธิของคู่กรณีผู้รับคำสั่ง จึงได้ให้คำแนะนำในการ แจ้งสิทธิในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกคำสั่งทางปกครองถือ ปฏิบัติด้วย

สิทธิของคู่กรณีหรือหน้าที่ที่เจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น เพื่อคุ้มครองสิทธิของคู่กรณีและเปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถเข้าร่วมพิจารณาทางปกครองและใช้สิทธิ ตามกฎหมายได้อย่างเต็มที่ สิทธิของคู่กรณีเหล่านี้เป็นเรื่องสำคัญ หากเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยไม่ทำ ตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดหรือละเลยไม่ยอมให้มีการใช้สิทธิสิ่งเหล่านี้อาจทำให้คำสั่งทางปกครอง บกพร่องและเป็นเหตุในการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ หลักในการพิจารณาทางปกครอง และสิทธิ ของคู่กรณีจึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการพิจารณาทางปกครองของเจ้าหน้าที่และเป็นเหตุผล ที่จะนำไปสู่การพิจารณาในเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาษีอันเป็นมูลเหตุของ การอุทธรณ์

⁵⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40

บทที่ 3

กระบวนการการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทยและ ของต่างประเทศ

1. กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามกฎหมาย ออกหมายเรียกตัวผู้เสียภาษีอากรมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงหลังจากได้ไต่สวนและตรวจสอบพยานหลักฐานต่างๆแล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีอากรมีภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้

จะเห็นได้ว่าข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นเป็นเรื่องที่มีสาเหตุมาจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นหากผู้เสียภาษีอากรละเลยไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรอาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรต่อกรมสรรพากร และอาจถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ทันที โดยกรมสรรพากรไม่ต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลแต่อย่างใด แต่ถ้าผู้เสียภาษีอากรใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านตามกฎหมายคำอุทธรณ์จะเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องที่อุทธรณ์และแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบต่อไป

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทย ใช้ระบบอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือ เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขในการใช้สิทธิทางศาลไว้ว่าจะต้องผ่านการอุทธรณ์ตามกฎหมายในเบื้องต้นเสียก่อน ทั้งนี้ เว้นแต่ในบางกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดห้ามไว้ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ทันที ซึ่งเรียกกระบวนนี้ว่าระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยกันหลายฉบับได้แก่ 1) ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมาย ที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการตรวจสอบภาษีการออกคำสั่งประเมินภาษีการอุทธรณ์การพิจารณาอุทธรณ์องค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์และการบังคับหนี้ภาษีอากรเป็นต้น 2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และ

การพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 เป็นระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และ 3) พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักในการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการ

การศึกษากระบวนการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร จะเริ่มศึกษาตั้งแต่ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ภาษี แบบคำอุทธรณ์ สถานที่ยื่นอุทธรณ์ภาษี การพิจารณาอุทธรณ์ และการอุทธรณ์ต่อศาล

1.1 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

1.1.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ภาษีอากร

ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์ข้อพิพาทภาษีอากรในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร ต้องเข้าเงื่อนไข ดังนี้

1) เป็นผู้ถูกประเมินภาษีหรือผู้ได้รับมอบฉันทะจากผู้ถูกประเมินภาษี ซึ่งหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือองค์กรนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ถูกประเมินภาษีผู้จัดการหรือผู้ทำการแทนจะเป็นผู้มีสิทธิอุทธรณ์

2) การประเมินภาษีต้องกระทำโดยเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร และเจ้าพนักงานประเมินต้องส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้ถูกประเมินจนผู้ถูกประเมินได้รับหรือถือว่าได้รับแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้วโดยการประเมินภาษีต้องเข้าลักษณะดังนี้

ก. กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

ถ้าเจ้าพนักงานประเมินพบว่าผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มเติมไปยังผู้เสียภาษีอากรโดยไม่ได้ออกหมายเรียก ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินผู้เสียภาษีอากรสามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวได้⁶⁰

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการและเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้นั้นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานมาแสดง⁶¹ ถ้าผู้เสียภาษีอากรทราบข้อความและปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรดังกล่าวได้

ข. กรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

⁶¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้⁶² ถ้าผู้ที่ไม่ได้ยื่นรายการปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวแล้วต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีอากรในกรณีเช่นนี้ผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการสามารถอุทธรณ์การประเมินได้

3) ต้องห้ามอุทธรณ์ตามกฎหมาย กรณีต้องห้ามอุทธรณ์แยกออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนแต่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ได้ไปพบเจ้าพนักงานประเมินไม่แสดงหลักฐานหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรได้ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียภาษีอากรในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁶³

กรณีที่ 2 กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียก ผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการเข้ามาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง ถ้าผู้นั้นไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีอากรในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁶⁴

1.1.2 ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ฝ่ายปกครอง ได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมการปกครองหรือกระทรวงมหาดไทย และฝ่ายกฎหมายของรัฐ ได้แก่เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุด องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะขึ้นอยู่กับสำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินว่าอยู่ในเขตใด⁶⁵ ดังนี้

⁶² ประมวลรัษฎากร มาตรา 23

⁶³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 21

⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 25

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

1) หน้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินที่สำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทนกรมอัยการ (สำนักงานอัยการสูงสุด) และผู้แทนกรมการปกครอง (มหาดไทย)

2) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมิน สำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน อัยการจังหวัดหรือผู้แทน

ในกรุงเทพมหานครมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 4 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประจำสำนักงานสรรพากรภาค 1-3 และสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ส่วนในต่างจังหวัดมีคณะกรรมการพิจารณาองค์กรจังหวัดละ 1 คณะ

1.1.3 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรที่ควบคุมการใช้อำนาจของ เจ้าพนักงานประเมินในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครองด้วยกัน ในขณะเดียวกันการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรรวมทั้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็เป็นคำสั่งทางปกครอง ประเภทหนึ่งจึงอยู่ภายใต้หลักทั่วไปที่ว่าคำสั่งทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายและการใช้อำนาจ พิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่ของ ฝ่ายปกครองก็ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองเช่นเดียวกัน

ประมวลรัษฎากรมีการกำหนดบทบาทเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ไว้ในมาตรา 31 และมาตรา 32 และมาตรา 33 ดังนี้

1) อำนาจในการออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน การออกหมายเรียก พยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงโดยการ ออกหมายเรียกต้องใช้เวลาแก่ผู้ได้รับหมายเรียกล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันส่งหมาย ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป (หมดสิทธิฟ้องคดีต่อศาล)

2) อำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะรับอุทธรณ์ไว้หรือไม่ โดยจะมีคำสั่งรับอุทธรณ์ ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้ หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ กรณีที่มีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้วก็จะพิจารณา ในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดที่พิพาทกันบ้าง จึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์และจะทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ส่งให้ผู้อุทธรณ์ ซึ่งกรณีนี้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1710/2538 คำพิพากษาฎีกาที่ 1013/2541 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 10341/2550 วางแนวปฏิบัติไว้ว่า ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัย เฉพาะประเด็นที่ผู้ถูกประเมินได้อุทธรณ์และเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้คณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้ถูกผู้อุทธรณ์เสียภาษีในประเด็นอื่นนอกเหนือไปจากรายการที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บภาษีไม่ได้

1.1.4 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

ผู้ถูกประเมินภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ประมวลรัษฎากรได้มีการผ่อนผันให้ผู้ถูกประเมินภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์ได้ ตามมาตรา 3 อัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ นอกจากนี้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยายกำหนดเวลาออกไปได้ตามความจำเป็น แม้ผู้ถูกประเมินจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือมิได้มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ก็ตาม

เนื่องจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมินจะส่งผลกระทบต่อการนับระยะเวลาในการสิ้นสุดการอุทธรณ์ด้วยดังนั้นจึงต้องพิจารณาถึงวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งกำหนดไว้ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรดังนี้

1) การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีปกติ

การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีปกตินี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้นำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น โดยแยกได้ 2 กรณีคือ⁶⁶

กรณีที่หนึ่ง กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้นำส่งแก่ผู้เสียภาษีอากรหรือผู้มีชื่อในหนังสือแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ กฎหมายได้กำหนดเวลาในการส่งไว้ว่าต้องส่งในเวลากลางวันระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าส่งนอกเหนือเวลาดังกล่าวจะทำให้การส่งนั้นเป็นการไม่ชอบ ถ้าส่งไปแล้วไม่พบผู้รับก็ให้ส่งแก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่ในหรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานของผู้รับก็ได้จะเห็นได้ว่าการส่งให้บุคคลอื่นจะต้องมีองค์ประกอบ 2 ประการ คือ เป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วได้แก่บุคคลที่มีอายุ 20 ปี บริบูรณ์หรือบรรลุนิติภาวะโดยการสมรส และเป็นผู้ที่อยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานของผู้รับนั้น

กรณีที่สอง ในกรณีที่ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าต้องส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับเท่านั้น ดังนั้น การส่งโดยทางไปรษณีย์ธรรมดาไม่ใช่การลงทะเบียนการตอบรับถือว่าเป็นการส่งโดยมิชอบ การส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับต้องอยู่ในบังคับของไปรษณีย์นิตเทศซึ่งไม่ได้กำหนดอายุผู้รับไว้

2) การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีพิเศษ

⁶⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 8

การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีการนำส่งให้แก่ผู้รับโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร หรือการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไม่สามารถกระทำได้ หรือบุคคลผู้มีชื่อในหนังสือแจ้งการประเมินนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งมาตรา 8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ส่งโดยวิธีอื่นได้สองกรณี คือ

กรณีที่หนึ่ง การส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมิน คือการนำหนังสือแจ้งการประเมินไปปิดไว้ในที่ซึ่งเห็นง่ายอยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้นหรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎร์ครั้งสุดท้าย

กรณีที่สอง การประกาศโฆษณาในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น กล่าวคือประกาศโฆษณาหนังสือแจ้งการประเมินในหนังสือพิมพ์รายวัน หรือรายปักษ์ ดังนั้น จะลงโฆษณาในหนังสือพิมพ์ประเภทใดก็ได้

1.1.5 แบบคำอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องใช้แบบตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คือแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) หรือแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษี (กศก.171)⁶⁷ โดยแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) ใช้ในกรณีทั่วไป ส่วนแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษี (กศก.171) ใช้เฉพาะการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินกรมศุลกากร

1.1.6 สถานที่ยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ได้กำหนดสถานที่ยื่นอุทธรณ์ไว้ดังต่อไปนี้⁶⁸

1) ในเขตกรุงเทพมหานคร

ก. กรณีเป็นการประเมินภาษีอากรของโดยเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 และ 9 ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้นๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 1

ข. กรณีเป็นการประเมินภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 และ 21 ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้นๆหรือสำนักงานสรรพากรภาค 2

⁶⁷ กรมสรรพากร. กออุทธรณ์ .20 เมษายน 2567 สืบค้นจาก <https://www.rd.go.th/826.html>

⁶⁸ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564

ค. กรณีเป็นการประเมินภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 และ 30 ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้นๆหรือสำนักงานสรรพากรภาค 3

ง. กรณีเป็นการประเมินภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร เป็นผู้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์ภาษีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

จ. กรณีเป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินสำนักตรวจสอบภาษีกลางหรือคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งเป็นผู้ประเมินภาษีหรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร เป็นผู้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้ยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

ก) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนา หรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 9 และสำนักงานสรรพากรภาค 4 5 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ณสำนักงานสรรพากรภาค 1

ข) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตของที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 และสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ณสำนักงานสรรพากรภาค 2

ค) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตของที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 30 และสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ณสำนักงานสรรพากรภาค 3

2) กรณีการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่นๆ นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 4 5 6 7 8 9 10 11 หรือ 12 ซึ่งกำกับดูแลสำนักงานพื้นที่นั้นๆ

3) กรณีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบท้องที่นั้น

4) กรณีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสังกัดกรมศุลกากรผู้ถูกประเมินจะยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สรรพากรภาค โดยใช้แบบ ภ.ส 6 หรือแบบ กศก. 171 ก็ได้ หรือจะใช้แบบ กศก. 171 ยื่นที่กรมศุลกากร ด้านศุลกากร หรือสำนักงานศุลกากร

ก็ได้ ยกเว้น เป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งถูกกำหนดให้ยื่น ณ ส่วนอุทธรณ์ภาษีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เอาไว้แล้ว

1.1.7 การพิจารณาอุทธรณ์

1) การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์⁶⁹

เมื่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรรับอุทธรณ์แล้ว คำอุทธรณ์จะถูกส่งมายังสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมกำกับของสำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ โดยสำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่จะจัดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เป็นข้าราชการสังกัดกรมสรรพากร แต่ต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องโดยตรงต่อการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน

เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบสำนวนอุทธรณ์ โดยการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน ประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์ กรณีมีเหตุจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญ หมายเรียกพยาน มาไต่สวน หรือให้นำหลักฐานเอกสารมามอบให้เพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อาจดำเนินการขออนุมัติออกหนังสือเชิญ หรือหมายเรียก ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อดำเนินการไต่สวนหรือรับมอบพยานหลักฐานเอกสาร

เมื่อพิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้วให้จัดทำรายงานพิจารณาอุทธรณ์และเสนอความเห็นต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับในรายงานพิจารณาอุทธรณ์ต้องแสดงรายละเอียดดังนี้⁷⁰

(1) การรับอุทธรณ์แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและการยื่นคำอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบแสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเอกสารหลักฐานพยานที่เกี่ยวข้องอันเป็นประเด็นและเหตุผล ในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่

(3) ประเด็นการอุทธรณ์แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้ปกครอง

(4) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาษีอากรและคำอุทธรณ์

⁶⁹ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 9

⁷⁰ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.

(5) ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ในประเด็นความการอุทธรณ์โต้แย้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใด และสรุปผลการพิจารณาว่า สมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษี (ลด หรือ เพิ่ม) ตามการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษีอากร ให้แสดงจำนวนภาษีอากรตามการประเมินภาษีอากรที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้น และภาษีอากรที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณาให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เสนอความเห็นและแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณาโดยไม่ต้องพิจารณาในเนื้อหา

การพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องให้แล้วเสร็จภายในเวลา 1 ปี นับแต่วันได้รับคำอุทธรณ์ หากไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ต้องรายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็นและขออนุมัติขยายเวลาพิจารณาอุทธรณ์ต่อสรรพากรภาค ในกรณีนี้สรรพากรภาคมีอำนาจอนุมัติให้ขยายเวลาออกไปได้ตามที่เห็นสมควรครั้งละไม่เกิน 1 ปี ซึ่งการขอขยายเวลาพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายหลายครั้งก็ได้

กรณีส่งสำนวนให้กรมสรรพากรร่วมพิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นแล้วรายงานเสนอต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีกรมสรรพากรภายใน 6 เดือน⁷¹ นับแต่วันที่ได้รับสำนวนจากหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ และได้รับเอกสารหลักฐานครบถ้วน กรณีมีเหตุอันสมควรให้ขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ ครั้งละไม่เกิน 6 เดือน

เมื่อการพิจารณาคำอุทธรณ์เสร็จแล้วให้ส่งเรื่องให้เลขานุการของคณะกรรมการพิจารณาก่อนทำการเสนอเรื่องเพื่อประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป โดยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นข้าราชการสังกัดกรมสรรพากร ซึ่งเสนอโดยสำนักงานสรรพากรภาค และได้รับอนุมัติแต่งตั้งจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

2) การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์แล้วจะทำเรื่องนัดประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การนัดประชุมต้องทำเป็นหนังสือและแจ้งให้กรรมการทุกคนทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 3 วัน⁷² เว้นแต่กรรมการนั้นจะได้ทราบการบอกนัดในที่ประชุมแล้ว โดยในการประชุมนั้นระเบียบวาระการประชุมจะต้องแจ้งรายละเอียดดังนี้

- (1) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ
- (2) ประเด็นการอุทธรณ์

⁷¹ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 11 วรรคสอง

⁷² ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 12.4

(3) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์

(4) ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสนออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนทำหน้าที่เป็นประธานการประชุมแล้วแต่กรณีมีการประชุมให้ถือตามเสียงของกรรมการข้างมาก และเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องจดยางงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน

เมื่อได้มีการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์รายใดแล้ว เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) จำนวน 2 ฉบับ มีข้อความตรงกันพร้อมสำเนา คู่ฉบับคำวินิจฉัยอุทธรณ์อีก 1 ฉบับรวมเป็น 3 ฉบับเพื่อเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ลงนามและบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับผลการอุทธรณ์ในฐานะข้อมูลและออกเลขที่ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์วันเดือนปีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยอุทธรณ์รายงานและจะส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวให้กับผู้อุทธรณ์ 1 ฉบับ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เก็บไว้เป็นหลักฐาน 1 ฉบับ สำหรับสำเนาฉบับให้เก็บไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์ต่อจากนั้นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องจัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ละรายจำนวน 4 ฉบับ จัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

ฉบับที่ 1 หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ฉบับที่ 2 หน่วยงานจัดเก็บภาษี

ฉบับที่ 3 หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ฉบับที่ 4 หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร

การจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรต้องส่งสำนวนเรื่องการประเมินภาษีอากรไปเก็บไว้ที่หน่วยงานนั้นด้วย

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ต้องทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือน ปี ที่ทำคำสั่ง ชื่อตำแหน่งและลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น พร้อมทั้งต้องจัดให้มีเหตุผลซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายอ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

3) กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรพ.ศ 2564 ข้อ 11 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาภายใน 1 ปีนับแต่วันรับอุทธรณ์วันแต่กรณีที่ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาการนับกำหนดเวลา 1 ปีให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังลงนามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ถ้าไม่สามารถ

ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวนการอุทธรณ์ต้องรายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็นและขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

แม้ระเบียบดังกล่าวจะกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่กำหนดเวลานั้นก็เป็นเพียงกำหนดเวลาในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวนการอุทธรณ์ แต่กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ยังคงมีการดำเนินการในขั้นตอนอื่นอีก ซึ่งไม่มีการกำหนดเวลาไว้ เช่นการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกำหนดวันเวลาในการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่อาจมาประชุมตามกำหนดเวลาได้เพราะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคนเป็นกรรมการโดยตำแหน่งซึ่งมีภาระหน้าที่ประจำอยู่แล้วทำให้การนัดประชุมให้ตรงกันทำได้ยากและเมื่อถึงวันประชุมก็อาจจะมาไม่ครบองค์ประชุมการพิจารณาจึงใช้เวลานานมากกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่ได้รับความเป็นธรรมเพราะไม่สามารถนำเสนอข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลได้⁷³

4) ผลของการพิจารณาอุทธรณ์⁷⁴

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาและวินิจฉัยข้อพิพาทตามคำอุทธรณ์เมื่อแล้วเสร็จจะจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ส่งให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ดังนี้

ก. ให้ปลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง กรณีนี้ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

ข. ให้ลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินบางส่วนถูกต้องและบางส่วนไม่ถูกต้องจึงปรับปรุงจำนวนภาษีให้คงเหลือเท่าที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระ

ค. ให้ยกอุทธรณ์ เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินถูกต้องแล้วซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

ง. ให้เพิ่มภาษี เนื่องจากได้พิจารณาประเด็นการประเมินและข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์แล้วปรากฏว่าการประเมินถูกต้องแต่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีคลาดเคลื่อนต่ำไปคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจปรับปรุงการคำนวณภาษีและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นได้

1.1.8 การทูลเกล้าการเสียภาษีอากร⁷⁵

⁷³ นกนันทน์ จันทราชโลธร, การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย : ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป, หน้า 53

⁷⁴ กรมสรรพากร .ความรู้เรื่องภาษี-การอุทธรณ์ภาษี.2 มีนาคม 2567. สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>,

⁷⁵ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ข้อ 16 ถึง ข้อ 19

การทุเลาการเสียหายชื่ออากรหรือการทุเลาการบังคับทางภาษีเป็นกรณีที่ผู้อุทธรณ์ประสงค์จะไม่ชำระภาษีอากรโดยการขอทุเลาการเสียหายชื่ออากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล กรณีนี้ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียหายชื่ออากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส. 7) และต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษีดังนี้

1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายโดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนอง เป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้น ต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินในจำนวนที่ค้ำกับหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่จะเกิดขึ้นอีกจนเต็มอัตราตามกฎหมาย

3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำ เพื่อเป็นประกันในจำนวนที่ค้ำกับจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่จะเกิดขึ้นอีกจนเต็มอัตราตามกฎหมาย

4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ซึ่งมียอดเงินฝากค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาเป็นหลักประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่นมาจดทะเบียนจำนองหรือเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทุเลาการเสียหายชื่ออากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิ์ที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

โดยให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียหายชื่ออากรที่หน่วยงานดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาคซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งอยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(3) กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

สำหรับการพิจารณาคำขอทุเลาการเสียหายชื่ออากร หน่วยงานรับคำร้องจะตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกันและสำเนาหลักประกันแล้วบันทึกในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ พร้อมทั้งจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

เป็นผู้พิจารณาคำร้อง ภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง สำหรับหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคารให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญาค้ำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้องนั้น เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องและหลักประกันหรือสำเนาหลักประกันให้ส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าจะรอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรต่อผู้บังคับบัญชาหรืออธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ กรณีอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่าต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารหรือมีการจดทะเบียน จำนองหรือจำนำแล้วแต่กรณีเสียก่อน

1.1.9 การอุทธรณ์ต่อศาล⁷⁶

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็มีสิทธินำข้อพิพาทไปอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

1.2 กระบวนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มีรายละเอียดดังนี้

1.2.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ผู้มีสิทธิอุทธรณ์คือคู่กรณีซึ่งเข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองได้แก่ผู้ยื่นคำขอผู้คัดค้านคำขอผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง⁷⁷ ซึ่งในกรณีนี้คือผู้ที่อยู่ใต้บังคับหรือจะได้รับผลกระทบจากคำวินิจฉัย คำขอคืนภาษีหรือคำสั่งทางภาษีอื่นที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดเรื่องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้

1.2.2 แบบคำอุทธรณ์

เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ 2539 มิได้กำหนดแบบคำอุทธรณ์เอาไว้เพียงแต่กำหนดว่าคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือระบุข้อโต้แย้งว่าไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองอย่างไร และข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความชัดเจนในประเด็นที่จะมีการอุทธรณ์ซึ่งจะช่วยให้การพิจารณาอุทธรณ์มีความสะดวกและรวดเร็วยิ่งขึ้น โดยข้อความดังกล่าวแสดงแต่เพียงให้เกิดความเข้าใจว่าผู้อุทธรณ์ประสงค์จะโต้แย้งส่วนใด⁷⁸

1.2.3 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

⁷⁶สาธิต รังคสิริ .วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร .หน้า 23

⁷⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44

⁷⁸ ศรีณยู โพรธิชตางกูร.การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง.ในรวมบทความทางวิชาการว่าด้วยกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง,2541. หน้า 29

ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง อันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น⁷⁹ ได้แก่ผู้ทำคำสั่งให้ชำระภาษีอากร ผู้ประเมินภาษีอากร ผู้วินิจฉัยคำขอคืนภาษีอากร หรือผู้ทำคำสั่งอันเป็นการกำหนดภาษีอากรเป็นรายบุคคล ตามชื่อและตำแหน่งที่ระบุในคำสั่งทางปกครองนั้น เพราะมีแนวคิดว่าคุณคดียกเว้นเป็นผู้ที่ทราบเรื่องและอยู่ในฐานะที่จะทบทวนคำสั่งทางปกครองของตนได้ดีที่สุด และเป็นการสะดวกต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้อุทธรณ์ด้วยเนื่องจากในหนังสือแจ้งคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์มีการลงนามผู้ออกคำสั่งทางปกครองอยู่แล้ว

1.2.4 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครอง อันเป็นการกำหนดข้อโต้แย้งทางภาษีเป็นรายบุคคล ซึ่งถือว่าเป็นเวลาที่สั้นมากแต่คำสั่งทางปกครองที่ไม่ได้มีการแจ้งสิทธิอุทธรณ์การยื่นอุทธรณ์และกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้กฎหมายกำหนดให้เริ่มนับกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ตั้งแต่วันที่ผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองนั้นได้รับแจ้งสิทธิดังกล่าว แต่หากไม่มีการแจ้งสิทธิดังกล่าวจนกระทั่งล่วงเวลาไปแล้วจะมีผลเป็นการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ที่ต่ำกว่าหนึ่งปีให้เป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง

1.2.5 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แบ่งเป็น 2 ขั้นตอน โดยมีการกำหนดเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไว้แตกต่างกัน ในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

- การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนแรก กำหนดให้ผู้ออกคำสั่งทางปกครอง ในเบื้องต้นหรือผู้ออกคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

- การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สอง กำหนดให้บุคคลตามที่กำหนดในกฎกระทรวงเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์⁸⁰ โดยข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีสุรา แสตมป์ยาสูบ ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพสามิต ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีการพนันเป็นอำนาจของอธิบดีกรมปกครอง ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีรถประจำปีและภาษีประจำปีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมขนส่งทางบก และข้อพิพาทที่เกิดจากคำวินิจฉัยคำขอคืนภาษีและคำสั่งทางภาษีอื่นที่เป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลสำหรับภาษี ตามประมวล

⁷⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44

⁸⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45

ราชการและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ส่วนภาษีสรรพสามิตเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพสามิต ในขณะที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้ายเป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นในแต่ละท้องถิ่นที่มีคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ทั้งนี้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์ หากผู้พิจารณาอุทธรณ์มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์มีสิทธิคัดค้านผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้

2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์กฎหมายจึงกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ดังนี้

ก. เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทรับ ฟังพยานหลักฐานข้อเท็จจริง หรือความเห็นจากคู่กรณีพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญ เรียกให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง ออกไปตรวจสถานที่รับฟังคำชี้แจงหรือความเห็นของคู่กรณีหรือพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่ผู้ที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็นฟุ่มเฟือยหรือเพื่อประวิงเวลา

ข. เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้น ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ไปตามขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยอาจมีคำสั่งไม่รับหรือรับอุทธรณ์ ในกรณีที่มิคำสั่งรับอุทธรณ์แล้วจะพิจารณาในเนื้อหาต่อไป โดยอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพิกถอนคำสั่งทางปกครอง แก้ไขคำสั่งทางปกครองไม่ว่าเพิ่ม หรือลดภาระ ยกอุทธรณ์

1.2.6 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ โดยให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับแจ้งผลการกระทบสิทธิ สิทธิที่จะมีทนายความและที่ปรึกษา ในการมาปรากฏตัวต่อเจ้าหน้าที่ สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง สิทธิขอดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ และสิทธิจะได้โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน⁸¹

เมื่อผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ได้รับอุทธรณ์แล้ว จะพิจารณาอุทธรณ์นั้น ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็จะเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองของตนภายในกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ หากผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็จะจัดทำรายงานและความเห็นพร้อมเหตุผลเสนอผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับ

⁸¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หมวด 2

คำอุทธรณ์⁸² เมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองได้รับเรื่องแล้วก็จะพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แจ้งให้แก่ผู้อุทธรณ์ต่อไป

1.2.7 ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ในขั้นตอนแรกและขั้นตอนที่สอง มีอำนาจทบทวนคำสั่งทางปกครองได้ในปัญหาข้อเท็จจริง ปัญหาข้อกฎหมาย และความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง โดยอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิม หรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มสาระ ลดสาระหรือการใช้ดุลพินิจในเรื่องความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง หรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้ อย่างไรก็ตาม กฎหมายไม่ได้แยกขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ระหว่างผู้บังคับบัญชาหรือผู้กำกับดูแลไว้

1.2.8 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนแรก เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับคำอุทธรณ์หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาได้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันครบกำหนดเวลาดังกล่าว ทั้งนี้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องแจ้งการขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลานั้น

การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สอง ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับรายงานจากเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ซึ่งเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในชั้นแรก รวมแล้วผู้พิจารณาอุทธรณ์จะมีเวลาพิจารณารวมทั้งหมดไม่เกิน 60 วันนับแต่ได้รับคำอุทธรณ์ แต่กฎหมายก็ไม่ได้กำหนดผลในกรณีที่พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จไว้ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เกิดความล่าช้า อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์

1.2.9 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องระบุวันเดือนปีที่ทำคำสั่งชื่อและตำแหน่งและลายมือชื่อของผู้พิจารณาอุทธรณ์โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องมีการจัดเหตุผลซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญข้อกฎหมายอ้างอิงข้อพิจารณาและข้อเสนอแนะการใช้ดุลพินิจ

1.2.10 ผลของการอุทธรณ์

เมื่อมีการอุทธรณ์แล้วอายุความสะดุดหยุดอยู่ไม่นับจนกว่าพิจารณาอุทธรณ์จะถึงที่สุดหรือเสร็จไปโดยประการอื่นเว้นแต่ในกรณีที่ถอนอุทธรณ์เพราะเหตุถอนคำอุทธรณ์หรือ

⁸² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45

ทั้งอุทธรณ์หรือว่าอายุความเรียกร้องของผู้ยื่นอุทธรณ์ไม่เคยสะดุดหยุดอยู่เลย⁸³ นอกจากนี้กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การทะเลาะการชำระภาษีและการอุทธรณ์ต่อศาลดังนี้

1) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ได้ชำระไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์ก็ต้องชำระภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีคืนผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีคืนแต่เงินที่ได้รับคืนนั้นกฎหมายไม่ได้กำหนดให้มีการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้อุทธรณ์ด้วย อีกทั้งกฎหมายก็ไม่ได้กำหนดเรื่องการเยียวยาความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์กรณีอื่นด้วย

2) การทะเลาะการชำระภาษี

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ไม่เป็นเหตุให้ทะเลาะการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง ผู้อุทธรณ์ยังคงต้องมีหน้าที่ต้องชำระภาษี หรือดำเนินการอื่นตามคำสั่งทางภาษีนั้นภายในกำหนดเวลาเดิม แต่ผู้อุทธรณ์มีสิทธิร้องขอให้ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นทะเลาะการบังคับตามคำสั่งทางปกครองได้⁸⁴ อย่างไรก็ตามในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ชำระเงินเพิ่มผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่มแม้ว่าจะได้รับอนุญาตให้ทะเลาะการชำระภาษีระหว่างอุทธรณ์โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจลดหรือลดเงินเพิ่ม

3) การอุทธรณ์ต่อศาล

การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการสงวนสิทธิสำหรับผู้อุทธรณ์ที่จะฟ้องคดีต่อองค์กรวินิจฉัยคดีปกครองหรือศาล หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเฉพาะประเด็นที่ได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไปฟ้องศาลได้ แต่หากผู้นั้นไม่ได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองคำสั่งทางปกครองดังกล่าว ย่อมเป็นที่สุดตามคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้นและไม่อาจนำคดีดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลได้

กล่าวโดยสรุป พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 3 ได้บัญญัติหลักการที่สำคัญของการอุทธรณ์ไว้ว่าในกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะ บัญญัติให้คำสั่งทางปกครองใดมีขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งไว้แล้วเช่นใด คู่กรณีก็ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและระยะเวลาที่กฎหมายเฉพาะนั้นได้บัญญัติไว้ ถึงแม้ว่าหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์จะมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้ก็ตาม

⁸³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 67

⁸⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 และมาตรา 56

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองไว้ในส่วนที่ 5 หมวด 2 คำสั่งทางปกครองซึ่งเป็นการอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไปที่ใช้บังคับแก่ข้อพิพาททางภาษีที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองไว้ โดยแบ่งการอุทธรณ์เป็น 2 ขั้นตอน ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองคนแรกซึ่งเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ และขั้นตอนที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองคนแรกซึ่งเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น พิจารณาแล้วเห็นด้วยกับผู้อุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็จะทำการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองในส่วนนั้น แต่ในส่วนที่ไม่เห็นด้วยกับผู้อุทธรณ์จะต้องเสนอต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป⁸⁵ ทั้งนี้กฎหมายได้บัญญัติขั้นตอนดังกล่าวไว้ในมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ว่าผู้มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ได้แก่คู่กรณี โดยคู่กรณีจะต้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครอง ที่ระบุชื่อ และตำแหน่งในคำสั่งทางปกครองนั้น เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้นั้นเป็นผู้ที่รู้เรื่องคำสั่งทางปกครองดังกล่าวดีที่สุด โดยจะต้องยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งนั้น

เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้เจ้าหน้าที่พิจารณาให้แล้วเสร็จและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบว่าตนเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับอุทธรณ์นั้นโดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ โดยกรณีที่เจ้าหน้าที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครอง ภายใน 30 วัน นับวันที่ได้รับอุทธรณ์ แต่ถ้าเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน เจ้าหน้าที่จะต้องรายงานความเห็นของตนพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งก็คือผู้บังคับบัญชาระดับเหนือขึ้นไป ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ก็ต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนด 30 วันดังกล่าว ซึ่งผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์สามารถขยายระยะเวลาพิจารณาคำอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลา 30 วันแรก

สำหรับเกณฑ์ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการตามปกครอง พ.ศ. 2539 ให้อำนาจเจ้าหน้าที่พิจารณาทบทวนคำสั่งทางปกครองได้ ไม่ว่าจะ เป็นปัญหาข้อเท็จจริงข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการกระทำคำสั่งทางปกครอง และอาจมีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิม หรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้นไปในทางใดไม่ว่าจะเป็นการเพิ่ม

⁸⁵ นกนันทน์ จันทราชโลธร. การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาแนวทางในการปฏิรูป . หน้า 98

หรือลดภาระหรือใช้ดุลพินิจแทนในเรื่องความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครองหรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้

2. กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของต่างประเทศ

สำหรับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ จะเป็นการศึกษาหลักการและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ความเหมือน และความต่างกับกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย กรณีการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2.1 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

เดิมกรมสรรพากร (Inland Revenue) ของประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีทางตรง (Direct taxes) เพียงอย่างเดียว ส่วนภาษีทางอ้อม (Indirect taxes) จัดเก็บโดยกรมศุลกากรและสรรพสามิต ต่อมาในปี ค.ศ 2005 ได้มีการรวมศูนย์หน่วยงานจัดเก็บภาษี คือ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต กรมสรรพากร เป็นหน่วยงานเดียว เรียกว่า Her Majesty Revenue and Customs (HMRC) ระบบการอุทธรณ์ทุกประเภทภาษีจึงเป็นระบบเดียวกัน และเนื่องจากระบบกฎหมายของประเทศอังกฤษเป็นระบบ Common law การร่วมกันของหน่วยงานจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงยังคงถือแนวทางปฏิบัติเดิมเป็นหลัก⁸⁶

ประเทศอังกฤษได้กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขในการนำคดีภาษีอากรเข้าสู่การพิจารณาของศาลไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีอากรจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้นั้น จะต้องดำเนินการตามกระบวนการที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้เสียก่อน เพื่อเป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นในเบื้องต้นให้กับผู้เสียภาษีอากร เพราะข้อพิพาททางภาษีอากรยุติได้ในชั้นของฝ่ายปกครอง โดยที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องเสียเวลาในการฟ้องคดีต่อศาล⁸⁷ นอกจากนี้ยังทำให้กระบวนการพิจารณาคดีภาษีเป็นไปอย่างรวดเร็วและเป็นการลดจำนวนคดีที่จะไปสู่ศาลอีกด้วยในการระงับข้อพิพาททางภาษีผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานทางภาษีจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ในเรื่องต่างๆ ได้แก่การอุทธรณ์ภาษีอากร มูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ ผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลองค์กรหรือผู้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาทางภาษี ตลอดจนกระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีเป็นต้น ซึ่งขั้นตอนที่มีความสำคัญต่อการดำเนินกระบวนการในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็คือการอุทธรณ์ภาษีอากร

⁸⁶ สาธิต รังคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร. หน้า 25

⁸⁷ สัจจวัฒน์ เรื่องกฤษฎีกา. ปัญหาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร. หน้า 68

การอุทธรณ์ภาษีเป็นขั้นตอนที่กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย กำหนดไว้เป็นเงื่อนไขก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งสิ่งแรกที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องพิจารณาก่อนที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร คือความขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้ที่ทำหน้าที่ประเมินภาษีอากรเป็นมูลเหตุ หรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่กฎหมายอนุญาตให้ทำการอุทธรณ์ได้หรือไม่ เพราะหากไม่ใช่ข้อพิพาททางภาษีอากรแล้วผู้เสียภาษีอากรก็ไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้

2.1.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์⁸⁸

ระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรในปัจจุบัน เริ่มใช้ตั้งแต่ 1 เมษายน ค.ศ 2009 กำหนดให้ผู้ที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ภาษีอากรต้องเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยจาก HMRC (Her Majesty Revenue and Customs) ที่ระบุว่าผู้มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ได้ ซึ่งในกฎหมายภาษีของประเทศไทย มีข้อกำหนดไว้หลายกรณี เช่น 1) หนังสือจาก HMRC แจ้งไปยังผู้เสียภาษีอากรเพื่อขอเอกสารหรือข้อมูลระหว่างการสอบสวนเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยก็สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์โต้แย้งได้ 2) มีภาระภาษีอากรเพิ่มที่มีประเด็นว่าจะต้องเสียภาษีอากรในอัตราร้อยละเท่าใด 3) ถูกประเมินภาษีอากร 4) ต้องเสียเงินเพิ่ม 5) ต้องเสียเบี้ยปรับเนื่องจากเสียภาษีอากรล่าช้าหรือไม่ถูกต้อง เป็นต้น ดังนั้นความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อผู้เสียภาษีอากรที่จะสามารถใช้สิทธิของตนเข้าถึงช่องทางที่ให้ความคุ้มครองตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งในการใช้สิทธิอุทธรณ์นั้น ผู้เสียภาษีอากรจะมอบหมายหรือตั้งทนายความที่ปรึกษากฎหมายหรือนักบัญชี หรือตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจ เพื่อให้กระทำแทนผู้เสียภาษีอากรในการยื่นอุทธรณ์ก็ได้ โดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด

ในระบบเดิมก่อนเดือนเมษายน ค.ศ 2009 ถ้าผู้เสียภาษีอากรมีข้อโต้แย้งการประเมินภาษีก็จะติดต่อกับเจ้าหน้าที่เพื่อขอให้ทบทวนโดยการส่งเอกสารเพิ่มเติมเท่านั้นต่อมาตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ 2009 ได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบใหม่โดยออกกฎหมายรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรว่าถ้ามีข้อโต้แย้งการประเมินภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเลือกที่จะขอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของ HMRC ทบทวนอีกครั้งก็ได้หรือจะไม่ใช่สิทธิดังกล่าวก็ได้ ดังนั้นในระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรในปัจจุบันเมื่อผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินภาษี ถ้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินสามารถดำเนินการดังนี้

1) ขอให้ HMRC ทบทวนการประเมิน

โดยผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นคำร้องขอภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน⁸⁹ ในการทบทวนการประเมินของ HMRC จะไม่มีการตั้งหน่วยงานให้ดูแลรับผิดชอบเป็นพิเศษ แต่อาจมีการแต่งตั้งทีมพิเศษและมีการคัดเลือกเจ้าหน้าที่ซึ่งจะทำหน้าที่เป็น

⁸⁸ สาธิต รังคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร. หน้า 25

⁸⁹ เรื่องเดียวกัน , หน้า 25

ผู้ทบทวนโดยใช้วิธีให้ผู้บังคับบัญชาที่อยู่เหนือเจ้าพนักงานประเมินขึ้นไป 2 ระดับ เป็นผู้มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ HMRC ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรที่ประเมินและปัจจุบันไม่เกี่ยวข้องกับการประเมินทำหน้าที่ทบทวน ผู้ทบทวนอาจดำรงตำแหน่งระดับสูงกว่าหรือระดับเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ต้องเป็นอิสระ คือไม่ได้เข้าไปเกี่ยวข้องกับการประเมิน ไม่ได้เป็นหัวหน้าของเจ้าพนักงานประเมินในการทบทวนการประเมิน เจ้าหน้าที่จะพิจารณาว่าข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามการประเมินภาษีอากรถูกต้องหรือไม่ และมีความเหมาะสมที่ HMRC จะต่อสู้กับผู้เสียภาษีอากรต่อไปหรือไม่และมีอำนาจปรับลดหรือปรับปรุงจำนวนภาษีตามการประเมินได้ การทบทวนการประเมินต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับมอบหมายในกรณีที่ทำการทบทวนภายในระยะเวลาดังกล่าวอาจ ขยายระยะเวลาได้โดยทำความตกลงกับผู้เสียภาษีอากร

2) อุทธรณ์ต่อ Tax Tribunal⁹⁰

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ประสงค์ให้ HMRC ทบทวนการประเมินผู้เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์การประเมินภาษีไปยัง Tax Tribunal โดยตรงก็ได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรให้ HMRC ทบทวนการประเมินแล้วไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของผู้ทบทวน ผู้เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์ต่อ Tax Tribunal ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยของผู้ทบทวนแล้วแต่กรณี Tax Tribunal เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อ HMRC จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษี Tax Tribunal แบ่งเป็น 2 ระดับคือ 1) First-Tier Tribunal (Tax) 2) Upper Tribunal (Tax and chancery)

โดยปกติผู้เสียภาษีอากรจะต้องอุทธรณ์ต่อ First-Tier Tribunal ก่อนและถ้ายังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ First-Tier Tribunal สามารถอุทธรณ์ต่อไปยัง Upper Tribunal ได้ อย่างไรก็ตามถ้าการอุทธรณ์มีประเด็นข้อกฎหมายที่ยุ้งยากซับซ้อน ผู้เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์ต่อ Upper Tribunal ได้โดยตรงโดยไม่ผ่าน First-Tier Tribunal แต่ต้องได้รับอนุญาตจากประธานของ First-Tier Tribunal และ Upper Tribunal ก่อน

2.1.2 ผู้มีหน้าที่อุทธรณ์

ก่อนปี ค.ศ 2009 ประเทศอังกฤษมีองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากร หรือกรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต องค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีก่อนคำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงหรือเป็นที่สุดแบ่งออกได้ 3 องค์กรคือ⁹¹

⁹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 26

⁹¹ รัฐประณม นิกานนท์.(2547).การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร

1) คณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax)

คณะกรรมการภาษีเงินได้มีสถานะเป็นตุลาการในฝ่ายบริหารมีความเป็นอิสระและไม่ขึ้นตรงต่อกรมสรรพากร และถูกตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาองค์กรในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล การจ่ายเงินประกันสังคม (National Insurance Contribution) การจ่ายเกี่ยวกับความเจ็บป่วยตามกฎหมาย (Statutory Sick Pay) และการจ่ายเงินเกี่ยวกับการคลอดบุตรตามกฎหมาย (Statutory Maternity Pay)

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นโดยกลุ่มของกฎหมายเป็นทางออกของความขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีอากรและกรมสรรพากรหากกรมสรรพากรไม่ยอมรับในข้อเท็จจริงได้แก่เอกสาร ข้อมูลต่างๆหรือตัวเลขที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นไว้หรือกรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับประเด็นทางกฎหมายที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถที่จะนำเรื่องดังกล่าวมาอุทธรณ์ได้ กรมสรรพากรจะแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์และจัดส่งแบบอุทธรณ์ไปให้กับผู้เสียภาษีอากร

คณะกรรมการภาษีเงินได้จะเป็นบุคคลในท้องถิ่นนั้นๆ ซึ่งโดยปกติแล้วประกอบด้วยกรรมการจำนวน 3 คน การทำหน้าที่ของคณะกรรมการจะไม่ได้รับค่าตอบแทนเว้นแต่ค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือค่าใช้จ่ายในการที่เกิดขึ้นจากการทำหน้าที่เพื่อการพิจารณาคดีเท่านั้น และการพิจารณาอุทธรณ์จะมีขึ้นภายในท้องถิ่นนั้นๆ

2) คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioner of Income Tax)

การดำเนินการของคณะกรรมการเงินได้พิเศษเป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของ Court Service ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor's Department จึงไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากร หรือหน่วยงานอื่นๆ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นตุลาการฝ่ายบริหารที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับคณะกรรมการภาษีเงินได้ เพราะการพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจหน้าที่ของทั้งคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการเลือกที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชุดใดก็ได้ โดยปกติแล้วคณะกรรมการภาษีเงินได้จะทำการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีในเรื่องที่ไม่มีความยุ่งยากหรือซับซ้อนมากนัก ทั้งนี้ เนื่องจากคณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีโดยตรง ในขณะที่คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจะเป็นบุคคลที่มีความสามารถและความเชี่ยวชาญในภาษีมากกว่า

คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจะมีความแตกต่างจากคณะกรรมการภาษีเงินได้โดยตรงที่คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจะเป็นผู้ที่มีตำแหน่งหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเฉพาะไม่มีการขอให้ช่วยทำหน้าที่เช่นเดียวกับคณะกรรมการภาษีเงินได้

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษตามปกติจะพิจารณาโดยกรรมการเพียงคนเดียว เว้นแต่ ในบางคดีที่จะต้องใช้เวลาในการพิจารณาที่นานหรือเป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อนก็จะทำการพิจารณาโดยคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษสองคนหรือมากกว่านั้น

3) ตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat & Duties Tribunals)⁹²

ตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat & Duties Tribunals) เป็นตุลาการในฝ่ายปกครองที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาตัดสินข้อพิพาททางภาษีที่เกี่ยวกับภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะทำการพิจารณาในเรื่องการประเมินภาษีและโทษ รวมทั้งการไม่ชำระเงินเพิ่มเบี้ยปรับสำหรับการกระทำผิดหรือการละเลยการปฏิบัติตามกฎหมาย

การพิจารณาของ VAT Tribunals จะดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการมี Chairman เป็นหัวหน้าคณะและมีกรรมการอื่นๆ เป็นองค์คณะอย่างไรก็ตามในบางกรณี Chairman อาจพิจารณาโดยลำพังหากเรื่องที่พิจารณามีเพียงประเด็นปัญหาข้อกฎหมายแต่ถ้าเรื่องที่พิจารณาเป็นปัญหาข้อเท็จจริง Chairman ก็จะพิจารณาร่วมกับกรรมการอื่นอีก 1- 2 คน

สำหรับในปัจจุบันตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ 2009 ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษได้แก่ The Tax Chamber of the First-Tier Tribunal ประกอบด้วยองค์คณะ (Tax Chamber) จำนวน 3 คน มีผู้พิพากษาเป็นประธานและมีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีที่มีความรู้เฉพาะเรื่องอีก 2 คนเป็นกรรมการ Tax Tribunal มีจำนวนหลายองค์คณะ ซึ่งปัจจุบันมีผู้พิพากษาปฏิบัติหน้าที่เป็นกรรมการแบบเต็มเวลาจำนวน 6 คนและปฏิบัติหน้าที่แบบ Part Time จำนวน 30 คนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงาน Tax Tribunal ในการปฏิบัติหน้าที่ของ Tax Tribunal อยู่ในการกำกับดูแลของกระทรวงยุติธรรม จึงไม่มีความเกี่ยวข้องกับ HMRC แต่อย่างใด

2.1.3 อำนาจหน้าที่ของ Tax Tribunal

Tax Tribunal มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรโดยเปิดเผย เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อ HMRC โดยทำการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีอากรคำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุดในช่วงตอนการพิจารณาของ First-Tier Tribunal

2.1.4 กำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจผลกระทบบของเจ้าหน้าที่หรือประสงค์จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินก็สามารถกระทำได้ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยของผู้ทบทวน (A review decision) หรือหนังสือแจ้งการประเมินโดยการอุทธรณ์ต่อ First - Tier Tribunal หรือ Upper Tribunal ไม่ว่าจะเป็นภาษีโดยตรง (Direct taxes) หรือภาษีโดยอ้อม (Indirect taxes)

2.1.5 แบบที่ใช้ยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

⁹² Tribunal Service."Rules of procedure," http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/rules_procedure.htm. October 2007, อ้างใน นกนันทน์ จันทราชโธธร .การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย:ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป .มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.2551.หน้า 116

ผู้เสียภาษีอากรสามารถใช้แบบหนังสืออุทธรณ์หรือ Notice of Appeal Form เป็นแบบที่ใช้ยื่นอุทธรณ์โดยสามารถ download a copy แบบหนังสืออุทธรณ์ได้จากเว็บไซต์หรือติดต่อกับเจ้าหน้าที่ HRMC เพื่อให้ส่งให้ผู้อุทธรณ์ก็ได้

2.1.6 สถานที่ยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อ The First – Tier Tribunal หรือ Upper Tribunal โดยส่งไปทางไปรษณีย์หรือส่งไปรษณีย์ทางอีเมลก็ได้⁹³

2.1.7 การพิจารณาอุทธรณ์

1) การพิจารณาของ Tax Tribunal

วิธีพิจารณาอุทธรณ์ของ Tax Tribunal จะพิจารณาจากเอกสารเท่านั้น โดยผู้เสียภาษีอากร และ HMRC ยื่นเอกสารให้ Tax Tribunal เพื่อพิจารณาซึ่งปกติจะเป็นเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าแต่ถ้าเป็นกรณีทั่วไป จะมีการนั่งพิจารณาและเป็นการพิจารณาแบบไต่สวน Tax Tribunal มีอำนาจไต่สวนคู่กรณีและพยานได้เองผู้เสียภาษีอากร ต่อสู้คดีเอง ใช้ทนายความหรือสำนักงานบัญชี ก็ได้

ส่วนการต่อสู้ของ HRMC เจ้าหน้าที่ของ HRMC จะเป็นผู้แทนในการต่อสู้คดีและอาจมีการจ้างที่ปรึกษาเข้าร่วมด้วยกระบวนการพิจารณาของ Tax Tribunal จะกระทำอย่างไม่เป็นทางการนัก เมื่อเทียบกับกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล ผู้เสียภาษีอากรจะให้การก่อน และ HRMC ให้การตอบโต้ข้อกล่าวหา เมื่อพิจารณาเสร็จหากเป็นคดีที่ไม่ยุ่งยาก Tribunal จะเขียนคำวินิจฉัยทันทีในวันนั้น แต่หากเป็นคดีที่ยุ่งยากอาจใช้เวลาหลายสัปดาห์ คำวินิจฉัยของ Tribunal จะผูกพันเฉพาะคู่กรณี และมีการพิมพ์เผยแพร่ยกเว้นเป็นความลับทางการค้า ถ้าคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ First-Tier Tribunal สามารถอุทธรณ์ต่อ Upper Tribunal โดยเฉพาะข้อกฎหมายเท่านั้น โดยการอุทธรณ์ต้องได้รับอนุญาตจาก First-Tier Tribunal ถ้า First-Tier Tribunal ไม่อนุญาตก็มีสิทธิ์ขออนุญาตจาก Upper Tribunal ได้ ผู้อนุญาตอาจไม่ใช่เจ้าของสำนวน แต่ในทางปฏิบัติส่วนใหญ่จะอนุญาตให้อุทธรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะตามกฎหมายเดิมผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ได้โดยอัตโนมัติแต่กฎหมายใหม่มีความประสงค์จะลดจำนวนข้อพิพาทกรณีที่ไม่สำคัญหรือไม่จำเป็นออกไป จึงกำหนดให้ต้องได้รับอนุญาตก่อน และหลังจาก Upper tribunal พิจารณาวินิจฉัยแล้ว ถ้าคู่กรณีไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิ์อุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ (Appeal Court) และศาลฎีกา (Supreme Court) ได้ต่อไป

2) กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์

⁹³ สาทิต รังคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร. หน้า 26

Tax Tribunal จะตัดสินใจในทันทีภายหลังจากพิจารณาเสร็จสิ้น หรืออย่างช้าประมาณ 1 หรือ 2 สัปดาห์ เว้นแต่กรณีที่มีประเด็นปัญหายุ่งยากซับซ้อนก็อาจใช้ระยะเวลาานานกว่านั้นได้⁹⁴

2.1.8 การขอลูกเลิกภาษีอากร

ยังคงใช้แนวทางปฏิบัติเช่นเดียวกับก่อนที่จะรวมเป็น HRMC คือผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ได้ก่อนโดยไม่ต้องชำระภาษี และมีสิทธิขอลูกเลิกภาษีอากรได้จนกว่าคดีจะเสร็จสิ้น โดยในส่วนของภาษีทางตรง (Direct taxes) เมื่อผู้เสียภาษีอากรขอลูกเลิกภาษีอากรในทางปฏิบัติก็จะอนุญาตทุกรายโดยไม่ต้องมีหลักประกันใดๆ สำหรับภาษีทางอ้อม (Indirect taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat) จะกลับกันคือในทางปฏิบัติต้องชำระภาษีหรือวางหลักประกันเสียก่อน หรือวางหลักประกันเท่านั้น จึงจะอุทธรณ์ได้ เนื่องจาก ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat) เป็นเงินภาษีอากรที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บมาจากผู้บริโภคจึงมีความสามารถที่จะชำระภาษีได้ก่อน เว้นแต่กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นคำร้องขอโดยอ้างเหตุมีปัญหารุนแรง ก็อนุญาตได้ ในส่วนของภาษีสรรพสามิต ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีก่อนหรือวางหลักประกันจึงจะอุทธรณ์ได้

2.1.9 การอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ Tribunal และมีความประสงค์จะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาล จะต้องขออนุญาตจาก Upper Tribunal ก่อน เมื่อได้รับอนุญาตแล้วต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ได้รับอนุญาต⁹⁵

กล่าวโดยสรุป กระบวนการอุทธรณ์ภาษีของประเทศอังกฤษ เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ 2009 กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ภาษีได้ ต้องได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หรือคำวินิจฉัยที่ระบุว่า มีสิทธิอุทธรณ์จาก HMRC โดยผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเลือกที่จะขอให้เจ้าหน้าที่ของ HMRC ทำการทบทวนการประเมิน หรือเลือกที่จะอุทธรณ์ไปยัง Tax Tribunal โดยตรงก็ได้

สำหรับ Tax Tribunal เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณอุทธรณ์ อยู่ในกำกับดูแลของกระทรวงยุติธรรม ทำการพิจารณอุทธรณ์อย่างเป็นอิสระ ไม่ขึ้นต่อ HMRC มีองค์คณะ 3 คน มีผู้พิพากษาเป็นประธาน และผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร มีจำนวนหลายองค์คณะ Tax Tribunal แบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ First-Tier Tribunal และ Upper Tribunal โดยปกติผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์ต่อ First-Tier Tribunal ก่อน หากยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ First-Tier Tribunal ก็สามารถอุทธรณ์ต่อไปยัง Upper Tribunal ได้

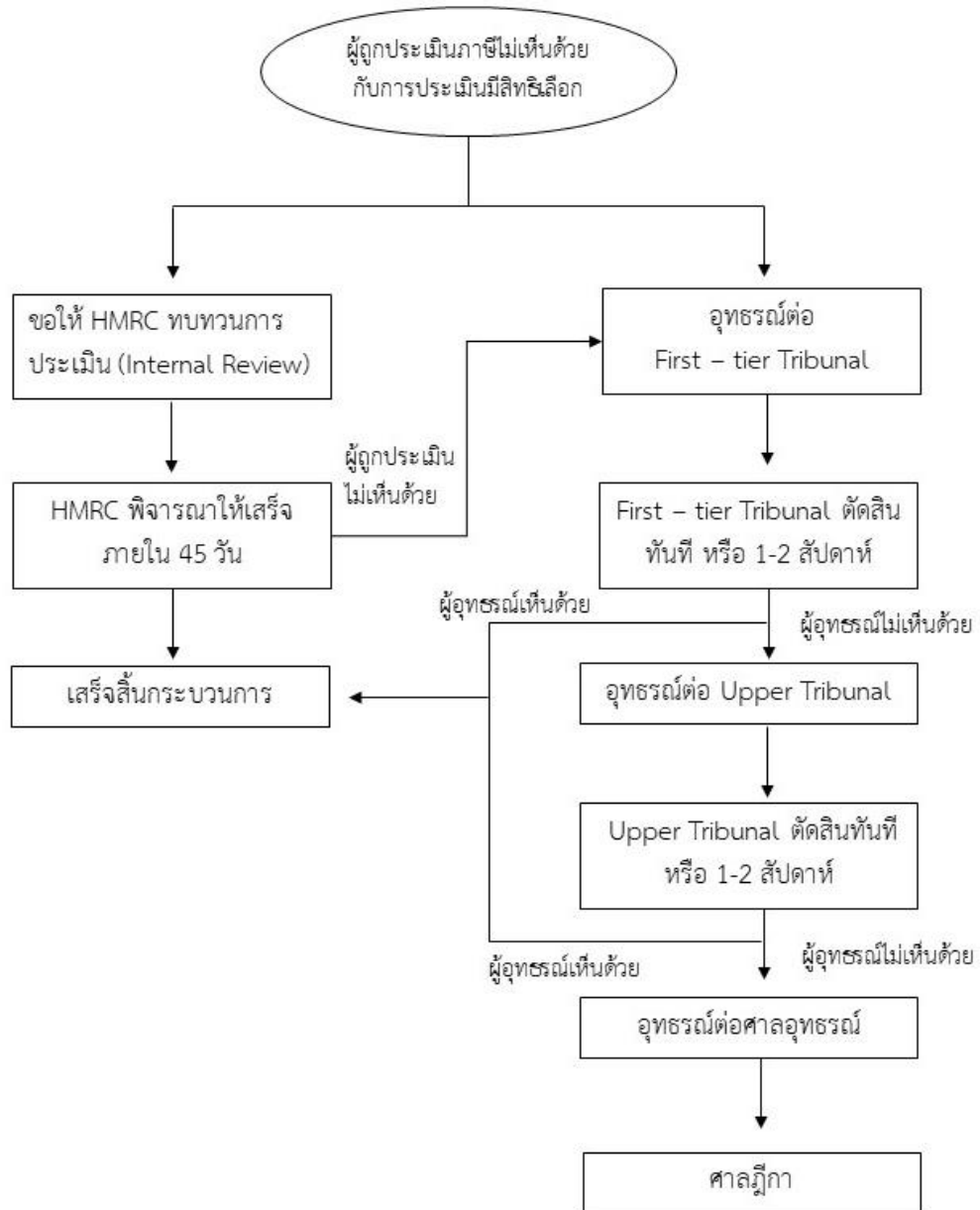
⁹⁴ เรื่องเดียวกัน ,หน้า 26

⁹⁵ นภนันทน์ จันทราชโชตร .การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย:ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป.หน้า 120

ผู้เสียภาษีอากรที่ประสงค์จะให้ HMRC ทบทวนการประเมินต้องยื่นคำร้องขอ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแบบที่ใช้ยื่นอุทธรณ์คือแบบหนังสืออุทธรณ์ หรือ Notice of Appeal Form สามารถส่งไปทางไปรษณีย์หรือทางอีเมลก็ได้ การทบทวนการ ประเมิน (Internal Review) ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับมอบหมายถ้า ผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับผลการทบทวนของเจ้าหน้าที่ก็สามารถอุทธรณ์ต่อ Tax Tribunal ได้

การพิจารณาของ Tax Tribunal จะกระทำอย่างไม่เป็นทางการผู้เสียภาษี อากรจะต้องเข้ามาให้การและให้ HMRC ตอบโต้ข้อกล่าวหาเมื่อพิจารณาเสร็จ Tax Tribunal จะ ตัดสินทันทีหรืออย่างช้าประมาณ 1-2 สัปดาห์ เว้นแต่กรณีที่มีประเด็นปัญหายุ่งยากซับซ้อนก็อาจใช้ ระยะเวลายาวนานกว่านั้นถ้าผู้กรณีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ Tax Tribunal ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อ ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาต่อไป





ภาพที่ 3.1 แผนผังกระบวนการอุทธรณ์ภาษาของประเทศอังกฤษ⁹⁶

⁹⁶ สาธิต รังคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร. หน้า 27

2.2 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสมีการจัดเก็บภาษีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ซึ่งมีบทบัญญัติอยู่ในกฎหมายหลักคือ ประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) โดยภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลที่ได้จากรูกรมบางประเภท ภาษีท้องถิ่น เช่นภาษีวิชาชีพทางธุรกิจ ภาษีที่ดิน ภาษีที่อยู่อาศัย ส่วนภาษีทางอ้อมได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต โดยภาษีเหล่านี้มีทั้งที่เป็นภาษีประเมินตนเองและเจ้าพนักงานประเมิน⁹⁷

สำหรับกรณีของภาษีอากรที่ประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้น ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถทำการคำนวณภาษีอากรของตนเองได้ แต่จำนวนภาษีอากรจะต้องถูกตรวจสอบและไต่สวนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐเสียก่อน และหน่วยงานของรัฐจะเป็นผู้คำนวณภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำไปชำระ⁹⁸ โดยการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีอากร หรือความถูกต้องของการเสียภาษีอากรเจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจในการค้นหา (The Right of Discovery) เพื่อจะดำเนินการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากร หรือการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากรได้ โดยอาจมีการตรวจสอบภายในสถานที่ทำการของหน่วยงานหรือการเดินทางไปตรวจสอบยังที่สำนักงานประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอากร⁹⁹ รวมทั้งสามารถติดต่อขอตรวจสอบไปยังบุคคลที่สามเพื่อใช้ประกอบการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากร¹⁰⁰ ซึ่งหากมีการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงภาษีไม่ถูกต้องแล้ว เจ้าหน้าที่ของรัฐก็จะทำการประเมินภาษีอากรแต่สำหรับการแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้น นอกจากการแจ้งจำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรเพิ่มแล้ว กฎหมายกำหนดให้ในกรณีที่มีการแจ้งการประเมินภาษีอากรจะต้องมีการแจ้งถึงขั้นตอน วิธีการและข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการประเมินภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงมูลเหตุและใช้เป็นฐานในการที่ผู้เสียภาษีอากรจะทำการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อผู้มีอำนาจพิจารณาต่อไป และผู้เสียภาษีอากรยังสามารถขอให้หน่วยงานของรัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีทำการส่งเอกสารหรือพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้

2.2.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

เนื่องจากคำสั่งเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งโดยหลักแล้วผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลที่ถูกประเมินภาษีอากรจึงเป็นผู้ที่ได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครอง

⁹⁷ นภันท์ จันทราโชธร. การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย :ปัญหาแนวทางในการปฏิรูป. หน้า 127-128

⁹⁸ Harvard Law School, World Tax Series Taxation in France, (Chicago: Commerce Clearing House Inc, 1966), pp 905. อ่างโน พงศ์ศิลป์ ศิริจรูญวงศ์. การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร. 2558. หน้า 91

⁹⁹ เรื่องเดียวกัน. หน้า 92

¹⁰⁰ เรื่องเดียวกัน. หน้า 92

และมีสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเพื่อขอให้ยกเลิก เพิกถอน แก้ไข เปลี่ยนแปลงคำสั่งดังกล่าวได้ด้วยตนเอง แต่มีข้อยกเว้นสำหรับ บุคคลบางประเภทที่มีความเกี่ยวข้องกับ ผู้เสียภาษี อากรด้วยเหตุที่มีการดำเนินงานร่วมกันหรือมีการใช้อำนาจร่วมกัน ได้แก่ ทนายความ คู่สมรส ในกรณีที่เป็นการเสียภาษีร่วมกันและหุ้นส่วนผู้จัดการในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือกรรมการ ผู้จัดการของบริษัทในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทมีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือทรัสต์ (Trustee) ของผู้ล้มละลายในกรณีที่เป็นผู้เสียภาษีอากรที่ล้มละลาย¹⁰¹ สามารถยื่นอุทธรณ์แทนผู้เสีย ภาษีอากรได้ทันที นอกจากนี้ผู้เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์โดยผ่านตัวแทนก็ได้โดยมอบอำนาจและ แต่งตั้งตามกฎหมายโดยนำหนังสือแต่งตั้งตัวแทนยื่นพร้อมคำอุทธรณ์นั้น

2.2.2 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องด้วยสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีความมุ่งหมายที่จะพัฒนาระบบการตรวจสอบการใช้อำนาจทางปกครองของหน่วยงานรัฐเป็นหลักการพิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองของสาธารณรัฐ ฝรั่งเศสจึงมักจะไม่ได้กำหนดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการเหมือนกับหลายๆ ประเทศ แต่จะกำหนดให้บุคคลหรือหัวหน้าในหน่วยงานทางปกครองเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์กฎหมาย โดยในสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีการกำหนดผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์เป็น 3 กรณีดังนี้¹⁰²

กรณีที่ 1 ผู้กำกับดูแลเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งจะต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ ภายในอำนาจที่ตนมีเหนือผู้ที่ตนกำกับดูแลอยู่ และมีอำนาจค่อนข้างจำกัดการที่ผู้มีอำนาจกำกับดูแล จะใช้อำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายที่ เกี่ยวกับการจัดระเบียบความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานที่ใช้อำนาจกำกับดูแลและหน่วยงานที่อยู่ ภายใต้อำนาจกำกับดูแล

กรณีที่ 2 ตัวผู้ออกคำสั่งทางปกครองเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ การอุทธรณ์ ประเภทนี้จะมีผลคล้ายคลึงกับการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองอยู่พอสมควร แต่ผู้ออกคำสั่งทาง ปกครองจะมีอำนาจแก้ไขคำสั่งทางปกครองในกรณีนี้ได้มากกว่าการเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

กรณีที่ 3 ผู้บังคับบัญชาระดับสูงขึ้นไปหรือหัวหน้าหน่วยงานเป็นผู้มีอำนาจ พิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีนี้ผู้บังคับบัญชาจะรับอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์มาจากเจ้าหน้าที่ จึงเป็น การพิจารณาโดยใช้อำนาจบังคับบัญชา และสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองในลักษณะ ใดก็ได้ แต่จะต้องไม่เกินกว่าอำนาจที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาออกคำสั่งมิได้

¹⁰¹ สาธิต รังคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. หน้า 77

¹⁰² พงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์ .การปฏิรูประบบระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร. 2558. หน้า 93

สำหรับการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรได้แยกผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามประเภทของภาษีที่ก่อให้เกิดข้อพิพาท ดังนี้¹⁰³

1) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากภาษีที่ไม่ต้องจัดทำบัญชีการจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้นๆ ตามเขตที่รับผิดชอบเป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

2) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งเกิดจากภาษีที่ต้องจัดทำบัญชีการจัดเก็บภาษีอากรกฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชีอากรนั้นๆ เป็นผู้ที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์¹⁰⁴

2.2.3 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีแบ่งได้ 3 กรณีตามประเภทของภาษีและประเภทของข้อพิพาท ดังนี้¹⁰⁵

1) กรณีทั่วไป หากเป็นภาษีทางตรงของท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีบริษัท ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ภาษีโรงเรือน ภาษีการประกอบธุรกิจวิชาชีพ และภาษีทางตรงอื่นๆ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี หรือของปีถัดจากปีที่เกิดเหตุอันสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นได้

2) กรณียกเว้น หากเป็นภาษีอื่นนอกจากภาษีทางตรงของท้องถิ่น อาทิ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการจดทะเบียน อากรแสตมป์ และภาษีทางอ้อมอื่นๆ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่ 2 ถัดจากปี ดังนี้

- (1) ปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีหรือปีที่มีการแจ้งการประเมิน หรือ
- (2) ปีซึ่งมีการชำระภาษีซึ่งจะทำการอุทธรณ์หรือแจ้งการประเมิน (ในกรณีที่เป็นภาษีที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี) หรือ
- (3) ปีที่เกิดเหตุอันเป็นมูลเหตุแห่งสิทธิการอุทธรณ์ หรือสิทธิเรียกร้องในทางภาษี

ทั้งนี้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ได้จนถึงเที่ยงคืนของวันสุดท้ายของกำหนดเวลานั้น トラบใดที่ยังไม่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นหนังสืออุทธรณ์

¹⁰³ สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล.ปัญหาในการอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร.หน้า 76-77

¹⁰⁴ นกนันทน์ จันทราชโลธร.การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย :ปัญหาแนวทางในการปฏิรูป. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.กรุงเทพมหานคร.2551. หน้า 98

¹⁰⁵ สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล.ปัญหาในการอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร.หน้า 77-78

หลายฉบับต่อเนื่องกันได้ แต่ถ้าเป็นกรณีที่ความล่าช้าเกิดจากความผิดปกติของการส่งทางไปรษณีย์ หนังสืออุทธรณ์นั้นอาจรับไว้พิจารณาได้ ถ้าวันที่ได้รับหนังสือนั้นควรมาถึงทันในกรณีปกติ¹⁰⁶

3) กรณีพิเศษ การขอคืนภาษีหรือการขอแก้ไขจำนวนภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองการประเมินภาษีเพิ่มเติมจากภาษีเดิมผู้เสียภาษีอาจจะต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่ 3 ถัดจากปีที่ได้รับแจ้งการแก้ไขภาษี

จะเห็นได้ว่ากำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส เป็นเวลานานกว่ากำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ของประเทศไทยมาก ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครองสิทธิดีกว่ากำหนดเวลาของประเทศไทยเพราะผู้เสียภาษีอากรจะมีเวลาเตรียมการในการยื่นอุทธรณ์มากขึ้น

2.2.4 แบบคำอุทธรณ์¹⁰⁷

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ไม่มีแบบพิธีโดยคำอุทธรณ์นั้นกฎหมายไม่ได้กำหนดแบบคำอุทธรณ์ที่ผู้เสียภาษีต้องใช้ในการอุทธรณ์ โดยเฉพาะผู้เสียภาษีอากรอาจยื่นอุทธรณ์โดยใช้เอกสารที่อยู่ในรูปแบบของจดหมายทั่วไปหรือจดหมายร้องเรียนก็ได้ถ้าเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจากภาษีเงินได้หรือภาษีทางตรงของภาษีท้องถิ่นผู้เสียภาษีอากรที่ได้เข้ามาติดต่ออย่างสำนักงานภาษีท้องถิ่นอาจยื่นอุทธรณ์โดยการแถลงด้วยวาจาก็ได้

1) คำอุทธรณ์ต้องมีรายการที่ประกอบด้วย ชื่อ และที่อยู่ ของผู้อุทธรณ์ ถ้าเป็นการอุทธรณ์ของผู้ที่อยู่นอกสาธารณรัฐฝรั่งเศส ต้องมีการแสดงที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสไว้ด้วย และต้องแสดงจำนวนภาษีที่พิพาท เช่น จำนวนเงินที่ถูกประเมินต้องมีข้อความปฏิเสธ หรือโต้แย้งคำสั่งในทางภาษี ซึ่งแสดงโดยย่อถึงประเด็นอุทธรณ์และคำขอบังคับของผู้อุทธรณ์ ลงลายมือชื่อของผู้อุทธรณ์และหรือตัวแทน โดยยื่นพร้อมกับคำอุทธรณ์อันเป็นเหตุให้อุทธรณ์ ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์ข้อกฎหมายต้องระบุบทบัญญัติแห่งกฎหมาย คำขอให้อุทธรณ์การชำระภาษี

2) ประเด็นคำขออุทธรณ์มี 2 แบบ คือ

(1) ขอให้สิทธิประเมินใหม่

¹⁰⁶ สาธิต รัชคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. หน้า 77-78

¹⁰⁷ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, การระงับข้อพิพาททางภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส. (เอกสารประกอบ คำบรรยายวิชากฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์) (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่), 2549. อ้างใน สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล. ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร. มหาวิทยาลัยนอร์กรุงเทพ. กรุงเทพมหานคร. 2559. หน้า 78

(2) ขอใช้ประโยชน์ในกฎหมายอื่น¹⁰⁸

2.2.5 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนบัญชีของกระทรวงการคลัง อันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีอนุญาตประกอบวิชาชีพ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ที่หน่วยงานซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีการเก็บภาษีนั้นๆ ส่วนภาษีที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีการเก็บภาษี อันได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีค่าจ้าง ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทนั้นๆ ถ้ามีการยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นซึ่งไม่ใช่หน่วยงานที่รับผิดชอบกฎหมายกำหนด ให้เป็นหน้าที่ของสำนักงานจัดเก็บภาษีที่ได้รับคำอุทธรณ์ต้องส่งคำอุทธรณ์ไปให้หน่วยงานที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยตรงและต้องแจ้งการส่งคำอุทธรณ์ดังกล่าวให้ผู้ปกครองทราบด้วย¹⁰⁹

2.2.6 การพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์มีรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์การทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์และผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังนี้

1) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อมีผู้เสียภาษีอากรที่ยื่นอุทธรณ์แล้ว คำอุทธรณ์ดังกล่าวจะต้องมีการไต่สวนและมีการยื่นยันรับรองโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้กำหนดฐานภาษีหรือรับรองบัญชีจัดเก็บภาษีอากรที่ได้มีการอุทธรณ์นั้นก่อนเสนอต่อฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจพิจารณาต่อไป ทั้งนี้การตรวจสอบไต่สวนคำอุทธรณ์โดยฝ่ายปกครองนี้ จะต้องตรวจสอบทั้งรูปแบบ และมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์รวมถึงการตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่ามีรายการใดและได้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดหรือไม่ ในกรณีที่มีข้อบกพร่องซึ่งอาจแก้ไขได้ เช่น ลืมลงลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องส่งคำอุทธรณ์นั้นให้ผู้อุทธรณ์แก้ไข

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจของบุคคลคนเดียว ซึ่งจะจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริง และพยายามทำให้ข้อพิพาทยุติลงอย่างรวดเร็ว โดยวิธีใดวิธีหนึ่ง เช่น การประนีประนอมข้อพิพาท ซึ่งการประนีประนอมข้อพิพาทนี้ อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้อุทธรณ์เองหรือเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็ได้

ถ้าไม่สามารถยุติข้อพิพาทได้โดยการประนีประนอมหรือโดยวิธีการอื่น ในกรณีนี้หัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานที่จัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีนั้นๆ แล้วแต่กรณีจะเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ เมื่อพิจารณาอุทธรณ์แล้วเสร็จ ผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจมี

¹⁰⁸ L'administration fiscale February 8, 2005, <http://www.impost.gouv.fr/portal/dgi/publicimpot:jsessionid=gmtqy> .อ้างใน อ้างใน สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล.ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร.มหาวิทยาลัยนอร์กรุงเทพ.กรุงเทพมหานคร.2559.หน้า 78

¹⁰⁹ สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล .ปัญหาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร.หน้า 78

คำวินิจฉัยได้ 3 ลักษณะ คือ ยกอุทธรณ์ ยกเลิกการประเมิน หรือมีคำสั่งทางภาษี เช่น ลดภาษีโดยมีเงื่อนไข หรือลดภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข

2) การกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร หรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว บุคคลดังกล่าวจะต้องพิจารณาและมีคำวินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์ แต่ถ้าหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนด อาจขยายกำหนดเวลาต่อไปได้อีกไม่เกิน 3 เดือน นับจากวันครบกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ โดยหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีแล้วแต่กรณี จะต้องแจ้งการขยายเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

ถ้าหน่วยงานทางปกครองซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อครบกำหนดเวลาที่ขยายหรือครบกำหนดเวลาในกรณีที่ไม่มี การขยายกำหนดเวลาหรือมีการขยายกำหนดเวลาแล้ว แต่ไม่ได้มีการแจ้งขยายกำหนดเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ กฎหมายให้ถือว่าบรรดาข้อโต้แย้งในคำอุทธรณ์เหล่านั้น ฝ่ายบริหารซึ่งเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั้นตัดสินใจยอมรับคำโต้แย้งคัดค้านของผู้อุทธรณ์ภาษีอากร¹¹⁰ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักกฎหมายประมวลความสัมพันธ์ระหว่างประชาชนกับฝ่ายบริหาร นั่นเอง

3) การทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีแล้วแต่กรณีได้พิจารณาอุทธรณ์แล้วเสร็จอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ 3 ลักษณะ คือ วินิจฉัยเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ทั้งหมดหรือบางส่วน วินิจฉัยให้เพิกถอนหรือแก้ไขคำสั่งทางภาษี หรือวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ทั้งนี้ในกรณีที่มิมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ทั้งหมดหรือยอมรับตามคำอุทธรณ์แต่เพียงบางส่วน หัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ และแสดงเหตุผลที่ยกอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนด้วย

4) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

¹¹⁰ Code des relations entre le public et l'administration : L 231-1 Le silence gardé pendant deux mois par l'administration sur une demande vaut décision d'acceptation. 26 กรกฎาคม 2567. สืบค้นจาก https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000031366350/LEGISCTA000031367609/#LEGISCTA000031367609

ถ้าคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคุณแก่ผู้อุทธรณ์ทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน เช่น คืบเงินค่าภาษีที่ผู้อุทธรณ์ได้ชำระไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเงินที่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ต้องชำระคืน ได้รับค่าธรรมเนียมในการวางหลักประกันในกรณีขอทุเลาการเสียภาษีคืน และได้รับ ค่าธรรมเนียมค่าแถลงในกรณีที่เป็นการยื่นอุทธรณ์โดยตัวแทน แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ ต้องชำระภาษีเพิ่มผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังค้างชำระนั้น

2.2.7 การขอทุเลาการเสียภาษีอากร

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในฝ่ายปกครองไม่เป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์ ได้รับทุเลาการเสียภาษีอากร แต่ผู้อุทธรณ์มีสิทธิทุเลาการเสียภาษีอากรได้โดยทำคำร้องขอทุเลา การเสียภาษีอากร ซึ่งอาจยื่นไปพร้อมกับคำอุทธรณ์หรืออาจยื่นภายหลังแต่อย่างช้าที่สุดภายในเวลาที่ กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ก็ได้¹¹¹

ในการขอทุเลาการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์ต้องจัดหาหลักประกันตามที่ หน่วยงานร้องขอ กล่าวคือ ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน แต่ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน โดยเจ้าหน้าที่ซึ่งพิจารณาคำร้องจะเป็นผู้วินิจฉัยว่าสามารถให้ ทุเลาการเสียภาษีอากรได้นานเท่าใด ถ้าทรัพย์สินที่เป็นประกันมีวงเงินไม่เพียงพอกับภาษีอากรที่ต้อง เสีย เจ้าหน้าที่สามารถแจ้งต่อผู้ยื่นคำร้องซึ่งผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อผู้พิพากษาได้¹¹²

2.2.8 การอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือกำหนดเวลา ที่ขยายออกไปหรือไม่ได้แจ้งการขยายกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีอากรที่ได้อุทธรณ์ไว้มีสิทธินำข้อพิพาท ดังกล่าวมาอุทธรณ์ โดยการฟ้องคดีต่อศาลที่มีอำนาจได้ภายในกำหนดเวลา 2 เดือน นับแต่วันได้รับ แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹¹³

ทั้งนี้ ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษี ทางอ้อม อากรแสตมป์ ค่าธรรมเนียม ภาษีโฆษณา ภาษีอื่นๆที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม เว้นแต่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรงและ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีนี้แม้ว่าจะไม่มีการแยกศาลภาษีออกมาโดยชัดแจ้ง แต่การพิจารณาข้อพิพาท

¹¹¹ สาธิต รังคสิริ.วิกฤตและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. หน้า 81

¹¹² สาธิต รังคสิริ.เรื่องเดียวกัน ,หน้า 81

¹¹³ ปิยาภรณ์ ชัยวัฒน์,การปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางปกครองของสาธารณรัฐ ฝรั่งเศส,วารสารวิชาการ ศาลปกครอง.อ้างในพงศศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์ .การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษี อากรตามประมวลรัษฎากร.มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.กรุงเทพฯ.พ.ศ.2558.หน้า 105

ทางภาษีโดยศาลปกครอง ศาลยุติธรรมนั้น จะพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ในทางภาษี ที่เรียกว่า “ผู้พิพากษาภาษี” (juge des impôts) โดยกระบวนการพิจารณาคดีภาษีทั้ง 2 ศาลนั้น เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษี (Livre des procédure Fiscales) จึงอาจถือได้ว่าสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีศาลที่ทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะ

2.2.9 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ประสงค์จะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลผู้อุทธรณ์มีสิทธิเลือกที่จะนำข้อพิพาททางภาษีเข้ารับการไกล่เกลี่ยโดยองค์กรที่ทำหน้าที่ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้แก่องค์กรไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่ประมวลรัษฎากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดไว้โดยตรง และองค์กรไกล่เกลี่ยข้อพิพาทตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ดังนี้¹¹⁴

1) องค์กรไกล่เกลี่ยข้อพิพาทตามประมวลรัษฎากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ได้แก่คณะกรรมการจังหวัดภาษีทางตรงและภาษีธุรกิจ (Commission departementale des impots directs et des tax sur le chiffre d'affaires-CDI) ตามมาตรา 1651 และมาตรา 1651F แห่งประมวลรัษฎากร (Code general des impot-CGI) CDI เป็นคณะกรรมการที่ปรึกษาหรือ Type consultative ตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 13 มกราคม ค.ศ 1941 มีลักษณะเป็นองค์กรไตรภาคีที่ประนอมข้อพิพาททางภาษีระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีอากร องค์คณะประกอบด้วยผู้พิพากษาศาลปกครองเป็นประธาน ตัวแทนเจ้าพนักงานภาษี 2 คน ระดับไม่ต่ำกว่าผู้ตรวจราชการส่วนภาษีย่อย ตัวแทนผู้เสียภาษีอากร 3 คน (ต้องมีสัญชาติฝรั่งเศสอายุ 25 ปีขึ้นไป และกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับกำไรจากกิจกรรมเงินได้จากการทำเกษตรกรรม เงินได้จากกิจการที่ไม่ใช่ทางการค้าหากำไร ต้องมีตัวแทนอย่างน้อย 1 คนเป็นนักบัญชี) อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากรจะกำหนดสัดส่วนตัวแทนที่เป็นเจ้าพนักงานภาษีอากรและตัวแทนผู้เสียภาษีอากร แตกต่างกันไปตามลักษณะการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีอากรและตามประเภทภาษี การนำข้อพิพาททางภาษีให้ CDI พิจารณาถือเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่จะเลือกให้ CDI พิจารณาหรือไม่ก็ได้ CDI มีอำนาจพิจารณาเฉพาะประเด็นข้อเท็จจริง ไม่มีอำนาจพิจารณาคดีความประเด็นข้อกฎหมายคำตัดสินของ CDI ไม่มีลักษณะบังคับ

2) องค์กรไกล่เกลี่ยข้อพิพาทตามรัฐธรรมนูญของสาธารณรัฐฝรั่งเศส คือ Mediateur de la Republique เป็นองค์กรผู้ไกล่เกลี่ยแห่งรัฐ ตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 3 มกราคม ค.ศ 1973 เป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอิสระ เพื่อพัฒนาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างประชาชนกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองโดยผ่านกระบวนการทางเลือกเพื่อระงับข้อพิพาท แต่ต่อมาได้ถูกปรับเปลี่ยนเป็นองค์กรใหม่คือ Le Defenseur des droits ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายฉบับที่ 2011-333 และกฎหมายฉบับที่ 2011 - 334 เมื่อวันที่ 29 มีนาคม ค.ศ 2011 เป็นเจ้าหน้าที่อิสระของรัฐตามรัฐธรรมนูญ กฎหมายจัดตั้งองค์กรจะกำหนดลักษณะและรูปแบบการปฏิบัติงานของ Le Defenseur des droits ประธานขององค์กรคือ

¹¹⁴ สัจจวัฒน์ เรื่องกายูจน์กุล.ปัญหาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร.หน้า 81-82

Defenseur des droits ต้องได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดี มีวาระการดำรงตำแหน่ง 6 ปี และห้ามดำรงตำแหน่งต่อครั้งที่ Le Defenseur des droits มีหน้าที่รับผิดชอบ 4 ประการ (1) ปกป้องสิทธิและเสรีภาพของประชากรจากการให้บริการของเจ้าหน้าที่รัฐ (2) ปกป้องดูแลเรื่องสิทธิประโยชน์ของเด็กและเยาวชน (3) ต่อต้านการเลือกปฏิบัติและส่งเสริมความเท่าเทียมกันในสังคม (4) ส่งเสริมการเคารพซึ่งระบียบจรรยาบรรณของเจ้าหน้าที่ เกี่ยวกับการคุ้มครองความปลอดภัยของสังคม ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม ค.ศ 2011 การร้องเรียนต่อ Le Defenseur des droits สามารถกระทำได้โดยตรงผ่านผู้แทน Le Defenseur des droits หรือทางจดหมายหรือทางอินเทอร์เน็ตโดยไม่เสียค่าบริการแต่อย่างใด

กล่าวโดยสรุป กระบวนการอุทธรณ์ภาชีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส กำหนดให้ผู้เสียหายภาชีอากรต้องนำข้อพิพาททางภาชีอากรที่เกิดขึ้นไปอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อน จึงจะนำข้อพิพาทนั้นไปอุทธรณ์ต่อศาลได้ ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์ได้แก่ผู้เสียหายภาชีอากรที่ถูกประเมินภาชีอากร หรือได้รับคำสั่งทางปกครองในทางภาชีอากร หรือตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งตามกฎหมาย หรือทนายความ หรือบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้กระทำการแทนได้ เช่น คู่สมรส หุ่นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการของบริษัท เป็นต้น

การยื่นอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะไม่มีแบบพิธีผู้เสียหายภาชีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ในรูปแบบของจดหมายทั่วไป หรือจดหมายร้องเรียน และในบางกรณีอาจยื่นอุทธรณ์ด้วยวาจาก็ได้ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แบ่งได้เป็น 3 กรณี กรณีภาชีทางตรงให้ยื่นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาชีอากรหรือของปีถัดจากปีที่เกิดเหตุอันสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นได้ กรณีภาชีอื่นต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สองถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาชีหรือปีที่มีการแจ้งการประเมินหรือปีซึ่งมีการชำระภาชีซึ่งจะทำการอุทธรณ์หรือแจ้งการประเมิน (ในกรณีที่เป็นภาชีที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาชี) หรือปีที่เกิดเหตุอันเป็นมูลแห่งสิทธิในการอุทธรณ์หรือสิทธิเรียกร้องในทางภาชี กรณีพิเศษต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สามถัดจากปีที่ได้รับแจ้งการแก้ไขภาชี

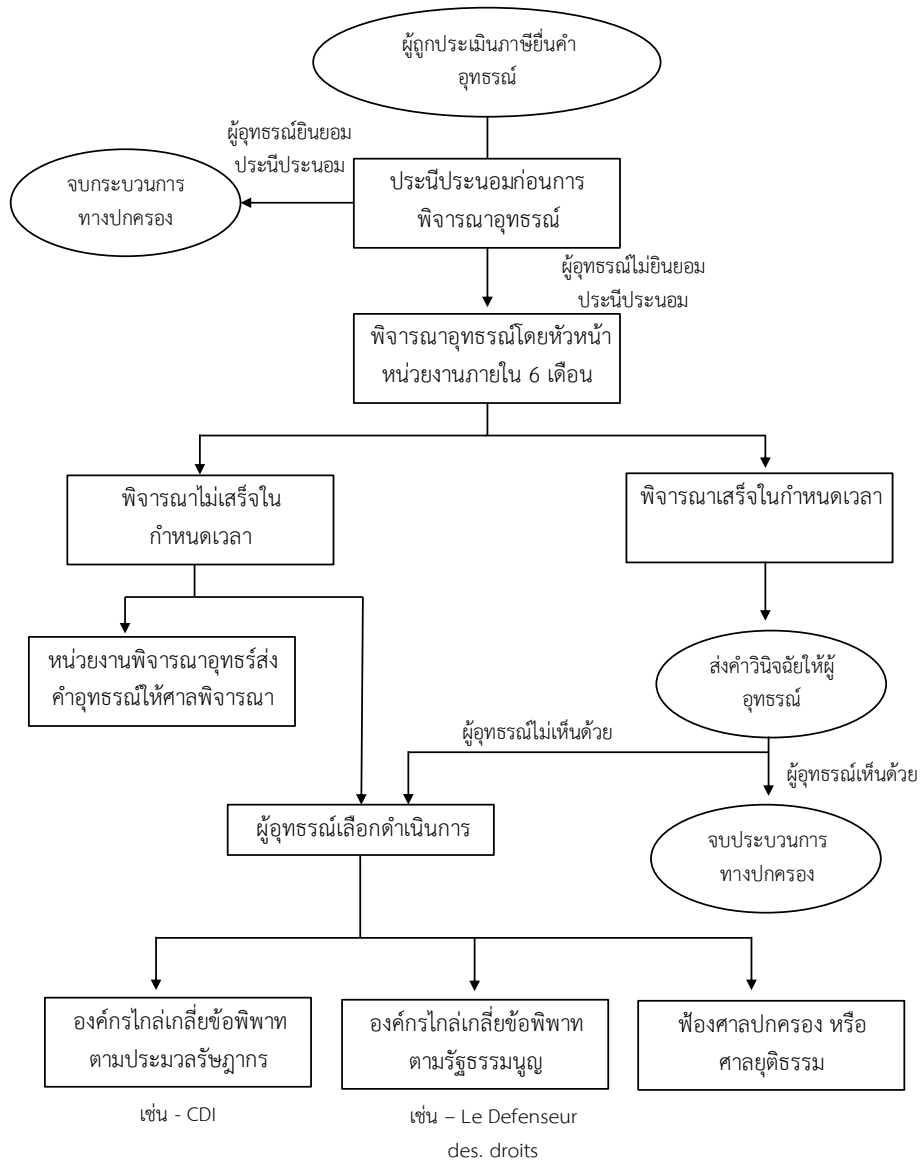
ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ หัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาชี หรือหัวหน้าหน่วยงานที่จัดทำบัญชีจัดเก็บภาชีแล้วแต่กรณี ต้องทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ผู้เสียหายภาชียื่นอุทธรณ์ ถ้าทำการพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จอาจขยายกำหนดเวลาต่อไปได้อีกไม่เกิน 3 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ ถ้ายังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ หรือระยะเวลาที่ได้ขอขยายอุทธรณ์ถือว่าหน่วยงานผู้พิจารณาอุทธรณ์ยอมรับข้อโต้แย้งของผู้เสียหายภาชีอากรโดยปริยาย

ศาลยุติธรรมจะพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม อากรแสตมป์ ค่าธรรมเนียม ภาษีโฆษณา และภาษีอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่ม ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรงและภาษีมูลค่าเพิ่ม

สาธารณรัฐฝรั่งเศสไม่มีการแยกศาลภาษีอากรออกมาอย่างชัดเจน แต่การพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลปกครองและศาลยุติธรรมจะกระทำโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ในทางภาษีอากรซึ่งเรียกว่า “ผู้พิพากษาภาษี” และกระบวนการพิจารณาคดีภาษีทั้งสองศาลเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษี

นอกจากนี้ ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ประสงค์จะฟ้องคดีต่อศาล ยังมีสิทธิเลือกที่จะนำข้อพิพาททางภาษีเข้ารับการไกล่เกลี่ย โดยหน่วยงานที่ทำหน้าที่ไกล่เกลี่ยข้อพิพาท ซึ่งมีทั้งหน่วยงานไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่ประมวลรัษฎากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดไว้โดยตรง เช่น คณะกรรมการจังหวัด ภาษีทางตรง และภาษีทางธุรกิจ (Commission departementale des impots directs et des tax sur le chiffre d'affaires-CDI) และหน่วยงานไกล่เกลี่ยข้อพิพาทซึ่งบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของสาธารณรัฐฝรั่งเศส เช่น นำข้อเสนอนี้มาจากหน่วยงานไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเสนอต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป





ภาพที่ 3.2 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹¹⁵

¹¹⁵ สาคิต รังคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร. หน้า 29

ตารางที่ 3.1 ตารางเปรียบเทียบกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร

รายการ	ประเทศไทย	ประเทศอังกฤษ	สาธารณรัฐฝรั่งเศส	พรบ.วิธีปฏิบัติ ราชการทาง ปกครอง
1.ระบบการอุทธรณ์	บังคับให้ต้องอุทธรณ์ ต่อฝ่ายปกครองก่อน จึงจะอุทธรณ์หรือฟ้อง คดีต่อศาลได้	- ไม่บังคับให้ต้อง อุทธรณ์ก่อน - ให้สิทธิเลือกที่จะ ขอให้ HMRC ทบทวน การประเมิน (Internal Review) - หรืออาจอุทธรณ์ไป ยัง Tax Tribunal **HMRC (Her Majesty Revenue and Customs) คือ การรวมหน่วยงาน จัดเก็บภาษี เอาไว้เป็น หน่วยงานเดียว	* บังคับให้ต้อง อุทธรณ์ต่อหน่วยงาน ของรัฐที่มีหน้าที่ รับผิดชอบก่อน จึง ฟ้องต่อศาลได้ * แต่ถ้าพิจารณา อุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จ ภายในกำหนดเวลา (+เวลาที่ขอขยาย) ผู้อุทธรณ์สามารถไป ฟ้องคดีต่อศาลได้ * หน่วยงานผู้พิจารณา อุทธรณ์ มีอำนาจส่ง คำอุทธรณ์ไปยังศาล ได้โดยตรง	บังคับให้ต้องอุทธรณ์ ก่อนจึงจะฟ้องคดีต่อ ศาลได้
2.ผู้มีสิทธิอุทธรณ์	*เป็นผู้ถูกประเมินภาษี หรือตัวแทน *การประเมินต้อง กระทำโดยเจ้า พนักงานประเมินตาม ประมวลรัษฎากร *ไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ ตามกฎหมาย	ผู้ได้รับหนังสือแจ้งการ ประเมิน หรือคำ วินิจฉัยจาก HMRC ที่ ระบุว่ามิสิทธิอุทธรณ์ ได้ หรือตัวแทน	*ผู้ถูกประเมินภาษี หรือตัวแทน *เจ้าพนักงาน	คู่กรณีผู้รับคำสั่ง ทางปกครอง

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

รายการ	ประเทศไทย	ประเทศอังกฤษ	สาธารณรัฐฝรั่งเศส	พรบ.วิธีปฏิบัติ ราชการทาง ปกครอง
3.ผู้มีหน้าที่พิจารณา อุทธรณ์	คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่ง ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ รัฐ 3 ฝ่าย คือ	เจ้าหน้าที่ผู้ทบทวน การประเมิน จะได้รับมอบหมาย จากผู้บังคับบัญชา เหนือขึ้นไป 2 ระดับ โดยจะต้องเป็นผู้ที่มี	*การพิจารณาอุทธรณ์ ทำโดยหัวหน้า หน่วยงานที่ทำหน้าที่ จัดเก็บภาษี หรือ หัวหน้า	*เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ทางปกครอง *ผู้มีอำนาจพิจารณา คำอุทธรณ์
	กรณีเจ้าพนักงาน ประเมินอยู่ใน กรุงเทพมหานคร อธิบดีกรมสรรพากรหรือ ผู้แทน ผู้แทน สำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการ ปกครอง *กรณีเจ้าพนักงาน ประเมินอยู่ใน ต่างจังหวัด ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทน สรรพากร ภาคหรือผู้แทน และ อัยการจังหวัดหรือ ผู้แทน	ความเชี่ยวชาญด้าน ภาษีที่ประเมิน และไม่เกี่ยวข้องกับ การประเมินภาษีที่ตน ทบทวน *Tax Tribunal เมืองค้ คณะ 3 คน คือ ผู้ พิพากษาเป็นประธาน และผู้ทรงคุณวุฒิด้าน กฎหมาย หรือธุรกิจ ต่างๆ อีก 2 คน *อยู่ในกำกับดูแลของ กระทรวงยุติธรรม	หน่วยงานที่จัดทำ บัญชีจัดเก็บภาษี *แต่จะมีขั้นตอนยุติข้อ พิพาทโดยวิธีอื่นก่อน เช่น การ ประนีประนอมยอม ความ และผู้ทรงคุณวุฒิด้าน กฎหมาย หรือธุรกิจ ต่างๆ อีก 2 คน *อยู่ในกำกับดูแลของ กระทรวงยุติธรรม	

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

รายการ	ประเทศไทย	ประเทศอังกฤษ	สาธารณรัฐฝรั่งเศส	พรบ.วิธีปฏิบัติ ราชการทาง ปกครอง
4.ขอบเขตอำนาจ ผู้มีหน้าที่พิจารณา อุทธรณ์	พิจารณาทั้งข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย	*ผู้ทบทวนการ ประเมิน First-tier Tribunal จะพิจารณา ทั้งข้อเท็จจริงและข้อ กฎหมาย *Upper Tribunal พิจารณาเฉพาะข้อ กฎหมาย	พิจารณาทั้ง ข้อเท็จจริงและข้อ กฎหมาย	พิจารณาได้ทั้ง ข้อเท็จจริง ข้อ กฎหมาย หรือความ เหมาะสมของการทำ คำสั่งทางปกครอง
5.กำหนดเวลาการ อุทธรณ์ต่อผู้มีหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์	ภายใน 30 วัน นับแต่ วันได้รับแจ้งการ ประเมิน	ภายใน 30 วัน นับแต่ วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง การประเมิน	* มี 3 กรณี 1) กรณีทั่วไป ภาษา ทางตรงมีสิทธิอุทธรณ์ ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดจาก ปีที่มีการจัดทำบัญชี จัดเก็บภาษี หรือของ ปีถัดจากปีที่เกิดเหตุ อันสามารถใช้สิทธิ อุทธรณ์ได้ 2)กรณีภาษาอื่น นอกจากภาษาที่ทางตรง ยื่นอุทธรณ์ภายใน วันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 3)กรณีพิเศษ กรณี การขอคืนภาษีอากร การแก้ไขจำนวนภาษี ของเจ้าหน้าที่ฝ่าย ปกครอง ยื่นอุทธรณ์ ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่ 3 ที่ ได้รับแจ้งการแก้ไข	ภายใน 15 วัน นับ แต่วันที่ได้รับแจ้ง คำสั่งทางปกครอง

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

รายการ	ประเทศไทย	ประเทศอังกฤษ	สาธารณรัฐฝรั่งเศส	พรบ.วิธีปฏิบัติ ราชการทาง ปกครอง
6.แบบที่ใช้ยื่น อุทธรณ์	*แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) สำหรับกรณี ทั่วไป *แบบคำอุทธรณ์และ คัดค้านการประเมิน ภาษี (กศก.171) สำหรับการอุทธรณ์การ ประเมินภาษี มูลค่าเพิ่มของเจ้า พนักงานประเมิน กรม ศุลกากร	แบบหนังสืออุทธรณ์ หรือ Notice of Appeal Form	ไม่มีแบบที่กฎหมาย กำหนด อาจอุทธรณ์ ในรูปแบบหนังสือ ร้องเรียน หรือ จดหมายทั่วไป หรือ ด้วยวาจาก็ได้	ทำเป็นหนังสือ ระบุ ข้อโต้แย้ง หรือข้อ กฎหมายที่อ้างอิง
7.สถานที่ยื่นอุทธรณ์	สำนักงานสรรพากร พื้นที่ สำนักงาน สรรพากรภาค สำนักงานบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมศุลกากร ด้าน ศุลกากร สนง.ศุลกากร	*HMRC *สำนักงาน Tax Tribunal โดยส่ง ทางไปรษณีย์ หรือ e- mail ก็ได้	*หน่วยงานที่ผู้เสีย ภาษีอากรถูกประเมิน หรือได้รับ คำสั่งให้ปรับปรุงแบบ หรือ *หน่วยงานที่มีเขต อำนาจจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีนั้น	หน่วยงานที่ทำคำสั่ง ทางปกครอง
8.กำหนดเวลา พิจารณาอุทธรณ์	ประมวลรัษฎากรมิได้ กำหนดเวลาไว้	*การทบทวนการ ประเมิน HMRC ต้อง เสร็จภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับ มอบหมาย *อาจขยายได้โดยตกลง กับผู้เสียภาษีอากร *Tribunal จะตัดสิน ทันทีหลังเสร็จการ พิจารณา หรืออย่างช้า ไม่เกิน 1-2 สัปดาห์	* 6 เดือนนับแต่วันที่ผู้ เสียภาษีอากรยื่น อุทธรณ์ *ขอขยายได้ ไม่เกิน 3 เดือน *ถ้าครบกำหนดฝ่าย ปกครองพิจารณาไม่ เสร็จถือว่ายอมรับโดย ปริยาย *หัวหน้าหน่วยงานมี อำนาจส่งคำอุทธรณ์ ไปให้ศาลพิจารณาได้ โดยตรง	*เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ทางปกครอง ต้อง พิจารณาให้คำ อุทธรณ์แล้วเสร็จ ภายใน 30 วัน นับ แต่วันที่รับอุทธรณ์ *ผู้มีอำนาจพิจารณา คำอุทธรณ์พิจารณา ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับรายงาน และ ขยายเวลาได้อีกไม่ เกิน 30 วัน

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

รายการ	ประเทศไทย	ประเทศอังกฤษ	สาธารณรัฐฝรั่งเศส	พรบ.วิธีปฏิบัติ ราชการทาง ปกครอง
9.กำหนดเวลา อุทธรณ์หรือฟ้องคดี ต่อศาล	ภายใน 30 วัน นับ แต่วันได้รับแจ้ง คำวินิจฉัยอุทธรณ์	ต้องได้รับอนุญาตจาก Upper Tribunal ก่อน จึงจะอุทธรณ์ต่อ ศาลได้ภายใน 1 เดือน นับแต่ได้รับอนุญาต		ภายใน 90 วัน นับ แต่วันที่รู้หรือควรรู้ ถึงเหตุแห่งการฟ้อง คดี
10.ศาลที่พิจารณา คดีภาษีอากร	* ศาลภาษีอากร * ศาลฎีกา	* ศาลอุทธรณ์ * ศาลฎีกา	* ศาลยุติธรรม พิจารณาคดีเกี่ยวกับ ภาษีทางอ้อม อากร แสตมป์ ค่าธรรมเนียม ภาษีโฆษณา * ศาลปกครอง พิจารณาเกี่ยวกับภาษี ทางตรงและ ภาษีมูลค่าเพิ่ม * ศาลอุทธรณ์* ศาล ฎีกา	* ศาลภาษีอากร หรือ ศาลปกครอง แล้วแต่กรณี * ศาลฎีกา
11.การขอทุเลาการ ชำระภาษี	ขอทุเลาการชำระ ภาษีได้โดยต้องจัด ให้มีหลักประกัน การชำระภาษี	*ภาษีทางตรง ขอ ทุเลาการชำระได้ -ภาษีทางอ้อม ต้อง ชำระภาษีหรือวาง หลักประกันก่อน	*ขอทุเลาการชำระ ภาษีได้ โดยต้องจัดหา หลักประกันตามที่ หน่วยงานร้องขอ *ถ้าภาษีที่ประเมิน น้อยกว่า 3,000 ยูโร ไม่ต้องมีทรัพย์สินมา ประกัน	ขอทุเลาการบังคับได้ ตามหลักเกณฑ์ที่ กฎหมายกำหนด

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาในการอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบ การอุทธรณ์ภาษีของต่างประเทศ

จากการศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และการศึกษาการอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ พบว่าการอุทธรณ์ถือเป็นสิทธิประการหนึ่งในการคุ้มครองผู้เสียภาษีในชั้นเจ้าพนักงานของรัฐ ก่อนดำเนินการนำคดีไปฟ้องต่อศาล ซึ่งมีกระบวนการรูปแบบ และวิธีการที่แตกต่างกันบ้าง จึงเป็นปัญหาที่ผู้ศึกษาสนใจในการศึกษาและวิเคราะห์เพื่อนำไปสู่การพัฒนาและแก้ไขกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้เกิดความเป็นธรรมต่อไป

1. ปัญหาการกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์

1.1 กำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

กระบวนการอุทธรณ์คดีค้ำประกันการประเมินภาษีอากร เป็นกระบวนการที่มีความสำคัญในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียม เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจการประเมินประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน จะนำคดีมาสู่ศาลเลยไม่ได้ ทั้งนี้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 8 บัญญัติว่า “กรณีที่ถูกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้าน หรืออุทธรณ์คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยต่อพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

เนื่องจากการอุทธรณ์ภาษีเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้โดยให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ต่อฝ่ายปกครอง ซึ่งกำหนดระยะเวลาดังกล่าวถือเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งอันเป็นจุดเริ่มต้นของข้อพิพาททางภาษี

อากร เพราะหากผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลา ข้อพิพาทอันเกิดจากการประเมินภาษีอากรนั้นย่อมยุติลงตามคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุแห่งข้อพิพาทนั้น โดยผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ข้อพิพาทต่อฝ่ายปกครองก่อนและเมื่อได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์จึงจะสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลให้พิจารณาพิพากษาต่อไปได้ ดังนั้น กำหนดระยะเวลาอุทธรณ์อันเป็นขั้นแรกของผู้เสียภาษีอากรจึงมีความสำคัญสำหรับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาอันเป็นบรรทัดฐานเอาไว้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4471/2533 “ผู้เสียภาษีจะนำคดีที่มีการประเมินขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ก็เฉพาะการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลเท่านั้น” จากคำพิพากษาดังกล่าวจะเห็นได้ว่าหากผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นอุทธรณ์ต่อกรมสรรพากรภายในกำหนดระยะเวลาซึ่งกำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว ก็ไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับความเป็นธรรมในชั้นศาล

ประเด็นปัญหาเรื่องกำหนดระยะเวลาดังกล่าวนั้นจึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจว่าระยะเวลา 30 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินนั้น เป็นกำหนดระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เหมาะสมแล้วหรือไม่ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกระบวนการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินผู้มีความรู้ความชำนาญด้านภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ประเมินภาษีอากรอันเป็นมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์กับผู้เสียภาษีอากรซึ่งถูกประเมินภาษีอากรซึ่งขาดความรู้ความเข้าใจหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับกระบวนการยื่นอุทธรณ์ที่มีความยุ่งยากซับซ้อน การเขียนอุทธรณ์ รูปแบบและวิธีการ กำหนดระยะเวลาดังกล่าวเพียงพอต่อการเตรียมข้อมูลในการเขียนอุทธรณ์และนำมายื่นภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าวหรือไม่

เมื่อพิจารณาตามหลักการของกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แล้วพบว่าระยะเวลาดังกล่าวเป็นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิ หรือใช้สิทธิ หรือปฏิบัติหน้าที่ภายในระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งกำหนดระยะเวลาดังกล่าวปรากฏในมาตรา 30 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้ผู้เสียภาษีอากรที่มีสิทธิอุทธรณ์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่รับทราบการประเมิน และกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ขอยายระยะเวลาอุทธรณ์ ตามมาตรา 3 อัญฎ แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรอากรที่ได้รับแจ้งการประเมินต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินนั้น เป็นกำหนดระยะเวลายื่นอุทธรณ์

การประเมินภาษีอากรและการอนุญาตให้อุทธรณ์ ไม่ใช่อายุความ แต่เป็นระยะเวลาในการดำเนินคดี จึงอาจขอขยายระยะเวลาได้เป็นกรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ เพื่อเร่งรัดมิให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์เนิ่นช้าออกไปหากผู้อุทธรณ์มีได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดระยะเวลาดังกล่าวได้ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรเห็นเป็นการสมควรก็จะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ สำหรับกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจที่จะสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้¹¹⁶ ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติให้ขยายกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ต้องพิจารณา 2 ประเด็น คือ¹¹⁷

1) กรณีผู้ร้องมีได้อยู่ในประเทศไทย จะต้องเป็นกรณีที่มีผู้ร้องมีได้อยู่ในประเทศไทยช่วงระยะเวลายื่นอุทธรณ์ และการที่มีผู้ร้องมีได้อยู่ในประเทศไทยจะต้องเป็นช่วงเวลานานจนเป็นอุปสรรคต่อการยื่นอุทธรณ์ มิใช่การเดินทางไปต่างประเทศเพียงระยะเวลาสั้นๆ

2) ผู้ร้องต้องมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เช่น อ้างว่ากรณีเจ็บป่วย หรือกรณีของนิติบุคคล ซึ่งหมายถึงผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลเจ็บป่วย และไม่สามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นมายื่นคำอุทธรณ์แทนได้ เช่น หนังสือรับรองแพทย์ ประวัติการรักษาพยาบาล ความเห็นของแพทย์ซึ่งขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเวชกรรมซึ่งแสดงให้เห็นว่า ผู้ร้องมีภาวะจำกััด หรือขาดความสามารถ อันเนื่องมาจากเหตุปัญหาลุขภาพหรือความเจ็บป่วย ตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 6305/2540 สรุปความว่า “การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายบังคับให้ผู้อุทธรณ์ต้องกระทำเอง ทั้งมิใช่เรื่องเฉพาะตัวโจทก์จึงมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนได้ โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก่อนโจทก์ฝ่าตัดนัยน์ตาถึง 18 วัน ซึ่งเพียงพอที่โจทก์จะยื่นอุทธรณ์ได้ทัน แต่โจทก์เพิ่งมายื่นอุทธรณ์หลังครบกำหนดเวลาอุทธรณ์แล้ว เกือบสองเดือน กรณีจึงถือได้ว่าไม่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ดังนั้น การที่จำเลยทั้งสองมีคำสั่งไม่อนุมัติให้ขยายเวลาอุทธรณ์ให้แก่โจทก์จึงชอบด้วยมาตรา 3 อัญฎแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว และกรณีไม่มีเหตุที่ศาลจะสั่งขยายระยะเวลาอุทธรณ์ให้แก่โจทก์ตามคำขอได้”

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าหากได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ที่เหมาะสม การขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ตามมาตรา 3 อัญฎแห่งประมวลรัษฎากร ก็ไม่จำเป็นสำหรับกรณีขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ ทั้งนี้ การขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ควรจะเป็นเหตุจำเป็นแห่งกรณีจริงๆ อันมีผลกระทบต่อกรชำระภาษีอากร ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะต้องชำระเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มโดยที่ตนเองไม่มีความผิด ยกตัวอย่างเช่น กรณีผู้เสียภาษีอากรได้มีการโอนขายที่ดิน ณ สำนักงานที่ดิน ซึ่งสำนักงาน

¹¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญฎ

¹¹⁷ กรมสรรพากร กองอุทธรณ์ภาษี .คู่มือการพิจารณาคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการ

ที่ดินได้จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แทนกรมสรรพากร ต่อมาปรากฏข้อเท็จจริงว่าสำนักงานที่ดินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งให้กรมสรรพากรไม่ครบถ้วน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นเสียภาษีอากรให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีอากรมีเหตุจำเป็นและสมควรที่จะขอขยายระยะเวลายื่นเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต่อกรมสรรพากร และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวก็ได้รับสิทธิไม่ต้องเสียเงินเพิ่มกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีล่าช้าแต่อย่างใด อีกทั้ง กรณีขอขยายโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ควรเป็นกรณีที่สำคัญและมีผลกระทบต่อระบบภาษี เช่น การขยายระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเกิดโรคระบาด หรืออยู่ในสภาวะไม่สามารถดำเนินการได้ทันกำหนดระยะเวลาอันมีผลกระทบเป็นวงกว้าง และรัฐมนตรีเห็นสมควรจริงๆ

สำหรับการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศอังกฤษนั้น ได้กำหนดไว้เป็นเงื่อนไขให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล ระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นคำร้องขอภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งในการทบทวนการประเมินของ HMRC (Her Majesty Revenue and Customs) ซึ่งระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์นั้นเท่ากับระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ของประเทศไทย

สำหรับสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งเป็นประเทศที่มีระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ที่พิเศษกว่าของประเทศไทย และประเทศอังกฤษ เนื่องจากกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรแบ่งออกเป็น 3 กรณี ตามประเภทของภาษีและประเภทของข้อพิพาท กล่าวคือ

1) กรณีทั่วไป หากเป็นภาษีทางตรงของท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ภาษีโรงเรือน ภาษีการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และภาษีทางตรงอื่นๆ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี หรือของปีถัดจากปีที่เกิดเหตุอันสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นได้

2) กรณียกเว้น หากเป็นภาษีอื่นนอกจากภาษีทางตรงของท้องถิ่น อาทิ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการจดทะเบียน อากรแสตมป์ และภาษีทางอ้อมอื่นๆ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่ 2 ถัดจากปี ดังนี้

(1) ปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีหรือปีที่มีการแจ้งการประเมิน หรือ

(2) ปีซึ่งมีการชำระภาษีซึ่งจะทำการอุทธรณ์หรือแจ้งการประเมิน (ในกรณีที่เป็นการยื่นอุทธรณ์ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี) หรือ

(3) ปีที่เกิดเหตุ อันเป็นมูลเหตุแห่งสิทธิการอุทธรณ์ หรือสิทธิเรียกร้องในทางภาษี

3) กรณีพิเศษ การขอคืนภาษี หรือการขอแก้ไขจำนวนภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองการประเมินภาษีเพิ่มเติมจากภาษีเดิมของผู้เสียภาษีอากรจะต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 31 ธันวาคม ของปีที่ 3 ถัดจากปีที่ได้รับแจ้งการแก้ไขภาษี

จากกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส พบว่าระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีระยะเวลายาวนานกว่า และยืดหยุ่นกว่าของประเทศไทย และประเทศอังกฤษ เมื่อพิจารณาถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการเตรียมการยื่นอุทธรณ์ เตรียมคำคัดค้านการอุทธรณ์ หรือการเตรียมเอกสาร หรือการจัดหาที่ปรึกษา หรือผู้เชี่ยวชาญในการช่วยเหลือในการยื่นคำอุทธรณ์ หรือให้คำแนะนำในการอุทธรณ์ก็สามารถทำได้ ประกอบกับผู้เสียหายอาจทราบรายละเอียดของข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคดีระหว่างรอผลพิจารณาอุทธรณ์ก็จะพอมีเวลาในการเตรียมการดังกล่าวสำหรับการยื่นอุทธรณ์ภาษาอารได้

2. วิเคราะห์ปัญหาการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดไว้แต่ปรากฏในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 เอาไว้โดยกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ภายใน 1 ปี นับแต่วันที่หน่วยงานได้รับคำอุทธรณ์และเอกสารหลักฐานครบถ้วน หรือกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ขยายกำหนดระยะเวลายื่นอุทธรณ์¹¹⁸ ซึ่งจากระเบียบดังกล่าวพบว่าระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์แบ่งออกเป็น 2 ระยะดังนี้

2.1 การพิจารณาและเตรียมสำนวนในชั้นเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนอุทธรณ์

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่รับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นสำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร หรือสรรพากรพื้นที่ในต่างจังหวัด สำนวนอุทธรณ์จะถูกส่งต่อไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์คือสรรพากรภาค หรือกองบริหารภาษีขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี โดยมีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นผู้นำหน้าในการพิจารณาสำนวนอุทธรณ์ เพื่อจัดทำรายงานเสนอผู้บังคับบัญชาและเสนอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป ซึ่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 11กำหนดให้พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 1 ปี นับแต่รับอุทธรณ์ หรือนับแต่ได้รับอนุมัติให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์ และหากพิจารณาแล้วเสร็จภายใน 1 ปี สามารถขอขยายระยะเวลาพิจารณาออกไปได้อีก ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

¹¹⁸ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564

ซึ่งกระบวนการในชั้นนี้จะเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถขอขยายได้หลายครั้ง เมื่อไม่มีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนไว้ เมื่อมีการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นนี้เกิดความล่าช้าย่อมเป็นการกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยตรง เนื่องจากระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เป็นสิ่งสำคัญอันก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพต่อทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์ เพราะการอุทธรณ์มิใช่เหตุแห่งการทุเลาการบังคับคดี ดังนั้น เมื่อผลพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้า หน่วยงานเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างต้องดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึดทรัพย์สิน आयัดทรัพย์สิน และขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นขั้นตอนของการสืบทรัพย์ ยึด आयัด และดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

2.2 ระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภายหลังที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวนอุทธรณ์ได้พิจารณาเสร็จเรียบร้อยแล้ว และส่งสำนวนให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณานั้น ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาเอาไว้ อีกทั้งในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ก็มีได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาเอาไว้ ดังนั้น หากผลการพิจารณาอุทธรณ์มีความล่าช้าจะเกิดผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของผู้อุทธรณ์โดยตรง กล่าวคือกฎหมายกำหนดให้ฝ่ายปกครอง คือกรมสรรพากรมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าการอุทธรณ์มิใช่เหตุแห่งการทุเลาการบังคับคดี อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจึงเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด เมื่อระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดไว้ จะสามารถนำหลักเกณฑ์การพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในมาตรา 44 และมาตรา 45 มาใช้ประกอบการพิจารณาได้หรือไม่นั้น เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้วพบว่า **ในชั้นแรก**ระยะเวลาในการพิจารณาโดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองจะต้องพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ และ **ในชั้นที่สอง**ระยะเวลาในการพิจารณาโดยผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับรายงานจากเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง และถ้ามีเหตุจำเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์สามารถขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 30 วันนับแต่วันครบกำหนดเวลา รวมระยะเวลาทั้งสิ้น 90 วัน เมื่อพิจารณาตามแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เห็นว่าการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติดังกล่าวมีความต่างในส่วนผู้พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นบุคคลในหน่วยงานเดียวกัน สามารถพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นเจ้าหน้าที่และในชั้นผู้บังคับบัญชาซึ่งมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้กรอบระยะเวลาดังกล่าวได้ แต่ในส่วนการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร

ซึ่งดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวน และส่งต่อมาในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จากฝ่ายปกครอง และฝ่ายอัยการ เป็นคนละองค์กรจึงต้องอาศัย การประสานงานและช่วงเวลาที่เหมาะสม ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าระยะเวลาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แม้จะเป็นช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมคือไม่สั้นจนเกินไป หรือเนิ่นนาน จนเกินสมควร แต่ผู้ศึกษาเห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวมีช่วงเวลาที่ ไม่เหมาะสม หากเปรียบเทียบกับ กระบวนการที่ซับซ้อนในการสอบสวนภาษีอากร การประเมินภาษีอากร ซึ่งถือว่าต้องใช้ความรู้และ ความเชี่ยวชาญเป็นอย่างมากประกอบกับแม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีผู้แทนของ กรมสรรพากรเป็นคณะกรรมการด้วย แต่การพิจารณาอุทธรณ์ต้องอาศัยการปรึกษาหารือ พิจารณา ข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย เพื่อประกอบในการพิจารณาวินิจฉัย

ดังนั้นเมื่อพิจารณาระยะเวลาการพิจารณาการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวล รัษฎากรในประเทศไทย ทั้งในช่วงของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเตรียมสำนวนซึ่งมีระยะเวลาพิจารณานำเสนอ คณะกรรมการภายใน 1 ปี สามารถขอขยายระยะเวลาออกไปได้อีก 1 ปี และในชั้นคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งมิได้กำหนดกรอบระยะเวลาเอาไว้

ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ ในชั้น HRMC (Her Majesty Revenue and Customs) ซึ่งเป็นชั้นทบทวนการประเมินจะต้องดำเนินการทบทวนให้แล้วเสร็จ ภายใน 45 วัน จะขอขยายได้ต้องทำความตกลงกับผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่พอใจผลการพิจารณา ของ HMRC สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อ First-tier Tribunal ได้ ซึ่งจะทำการสอบสวนและพิจารณาให้ แล้วเสร็จภายใน 1-2 สัปดาห์ ยกเว้นที่เป็นปัญหาที่มีความซับซ้อนยุ่งยาก แต่หากผู้เสียภาษีไม่พอใจ คำตัดสินของ First-tier Tribunal ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อ Upper Tribunal ซึ่งระยะเวลาพิจารณา อุทธรณ์ในชั้นนี้ก็จะใช้เวลา 1-2 สัปดาห์ เช่นกัน จากกรณีนี้ระยะเวลาตั้งแต่พิจารณาทบทวนการ ประเมินไปจนถึงการอุทธรณ์ในชั้นของ Upper Tribunal มีระยะเวลาประมาณไม่เกิน 3 เดือน

สำหรับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะพบว่า ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์ หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว สามารถขอขยายกำหนดระยะเวลาต่อไปอีกได้ไม่เกิน 3 เดือน นับจากครบกำหนดเวลาการพิจารณา อุทธรณ์ ซึ่งในการขอขยายกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์จะต้องแจ้งการขยายเวลาดังกล่าวให้ ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนด

เมื่อทำการเปรียบเทียบกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ทั้ง 3 ประเทศแล้วพบว่า ประเทศไทยเป็นประเทศที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ที่แน่นอนทั้งในประมวลรัษฎากร และในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ซึ่งเมื่อไม่มีการกำหนดระยะเวลาดังกล่าวไว้ ยิ่งทำให้ผู้อุทธรณ์ได้รับผลกระทบจาก

ระยะเวลาดังกล่าวเป็นอย่างมาก เพราะหากไม่มีการชำระภาษีกระบวนการและขั้นตอนการบังคับให้ชำระหนี้ ก็ยังคงดำเนินไปตามขั้นตอน ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง พ.ศ.2545 อีกทั้งสร้างภาระในส่วนของเงินเพิ่มตามกฎหมาย ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 27 สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ในมาตรา 89/1 และมาตรา 91/21 สำหรับเงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งมีอัตรา 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ในส่วนของขั้นตอนระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าระยะเวลาการพิจารณาที่เหมาะสมควรกำหนดให้มีความสอดคล้องกับความซับซ้อนของกระบวนการประเมินภาษีอากร และไม่ควรมีความยืดหยุ่นในเรื่องระยะเวลาโดยให้มีการขอขยายระยะเวลามากเกินไป จึงมองว่าหากนำระยะเวลาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษมาใช้ ก็จะมีระยะเวลาที่สั้นเกินไปไม่เหมาะสมกับการรวบรวมเอกสาร การไต่สวนพยานหลักฐาน และการเตรียมการประชุมพิจารณาวินิจฉัยประเด็นในการอุทธรณ์ของคณะกรรมการของ 3 หน่วยงานดังกล่าวข้างต้นซึ่งเป็นคณะกรรมการที่หน้าที่ความรับผิดชอบในงานถือว่าเป็นผู้มีภารกิจหน้าที่การงานที่ซับซ้อนและจัดสรรเวลาให้ตรงกันได้อยากอยู่แล้ว ดังนั้น ระยะเวลาที่มีความเหมาะสมและเห็นว่าประเทศที่ได้รับการพัฒนาทางเศรษฐกิจและกระบวนการจัดเก็บภาษีที่ดีอย่างสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งกำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน และขอขยายได้อีกไม่เกิน 3 เดือน นับจากพ้นกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีความเหมาะสมกับสภาพการณ์ของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวทั้งมีระยะเวลาเพียงพอที่จะให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนอุทธรณ์จัดทำรายงาน และเสนอผู้บังคับบัญชา รวมทั้งจัดนัดหมายกำหนดเวลากับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการร่วมพิจารณาโดยพร้อมเพียงกันได้

3. วิเคราะห์ปัญหาอำนาจการพิจารณาและวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ปัญหาอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกระบวนการตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารด้วยตนเอง โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้ใช้อำนาจกึ่งตุลาการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยบุคคลใดนั้น จะต้องพิจารณาว่าเจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานอยู่เขตใด ซึ่งถ้าอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดและผู้แทนกรมการปกครอง¹¹⁹ ส่วนในเขตจังหวัดอื่นคณะกรรมการ

¹¹⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564

พิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน¹²⁰ ทั้งนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์นำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันส่งหมาย¹²¹ ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร¹²² ซึ่งการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่ถือเป็นการทะเลาะการเสียภาษี หรือการบังคับคดีแต่อย่างใด เนื่องจากการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ดังนั้นจึงเห็นว่ามีประเด็นที่จะนำมาวิเคราะห์เกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

3.1 องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยองค์กร 3 ฝ่าย คือ 1) ฝ่ายจัดเก็บภาษี ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร หรือตัวแทน ในเขตกรุงเทพมหานคร สรรพากรภาค หรือตัวแทน สำหรับในเขตจังหวัดอื่น 2) ฝ่ายปกครอง ได้แก่ผู้แทนกรมการปกครอง ในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการจังหวัด ในเขตจังหวัดอื่น และ 3) ฝ่ายกฎหมายของรัฐ ได้แก่เจ้าหน้าที่สำนักงานอัยการสูงสุดหรือผู้แทน ในเขตกรุงเทพมหานคร อัยการจังหวัดหรือผู้แทน ในเขตจังหวัดอื่น แต่เมื่อพิเคราะห์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เอาไว้แต่อย่างใด ทำให้เกิดปัญหา ดังนี้¹²³

1) ด้านการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ เนื่องจากมิได้มีการกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 ก็พบว่า หนึ่งในสามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คือ เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบภาษีและประเมินภาษีอากรอันเป็นมูลเหตุแห่งข้อพิพาท การที่จะให้บุคคลดังกล่าวมาทำหน้าที่ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นการทำงานที่มีลักษณะขัดแย้งกันหรืออาจเป็นการเอื้อผลประโยชน์ให้แก่หน่วยงานผู้ทำคำสั่งในทางปกครองอันเป็นมูลเหตุหรือไม่ ถึงแม้ตัวแทนของกรมสรรพากรจะเป็นเพียงหนึ่งในสามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบกับคณะกรรมการอีกสองคนที่มาจากหน่วยงานอื่นก็มิได้มีความเชี่ยวชาญในด้าน

¹²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

¹²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 32

¹²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 33

¹²³ พรทิพย์ พงสกลิต.บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร.(วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิต) มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต,กรุงเทพมหานคร. 2549. หน้า 102-103

ภาชีอากร อาจมีความเห็นคล้อยตามความเห็นของกรรมการที่มาจากกรมสรรพากร แต่เมื่อพิจารณาถึงความเป็นธรรมก็จะเห็นว่าผู้อุทธรณ์อาจไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างแท้จริง

กรณีที่กรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์จากหน่วยงานอื่นอีกสองคน หากมีความเห็นแตกต่างจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จากกรมสรรพากร และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ตรงกันข้ามกับความเห็นของเจ้าพนักงานประเมิน กรมสรรพากรก็ไม่มีช่องทางที่จะโต้แย้งคัดค้านความเห็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งหากกรมสรรพากรมีความเห็นโต้แย้งคัดค้านและฟ้องร้องดำเนินคดีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็จะเป็นผลกระทบต่อเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับการฟ้องร้องดำเนินคดีไปด้วย ดังนั้นกรมสรรพากรจึงขาดโอกาสที่จะนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่กระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล

2) ด้านมาตรฐานการทำงาน ตามที่มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ได้กำหนดองค์คณะของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานคร ออกเป็น 4 คณะ คือ สำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ 1 คณะ สำนักงานสรรพากรภาค 1 - 3 อีกภาคละ 1 คณะ และเขตจังหวัดอื่น จังหวัดละ 1 คณะ ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องมาตรฐานการทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งแต่ละคณะอาจมีประสบการณ์และความสามารถที่แตกต่างกัน เนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการใช้ดุลพินิจของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์โดยการนำข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ข้อต่อสู้ของผู้อุทธรณ์ เอกสารหลักฐานและข้อมูลอื่น มาปรับกับข้อกฎหมายแล้วทำการวินิจฉัยจึงเป็นเรื่องยากที่จะทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละองค์คณะมีดุลพินิจอย่างเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันมากที่สุด

3) ความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งหลักการดังกล่าวเกิดจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสภาพการทำงานขัดแย้งกับสภาพการปฏิบัติราชการปกติ กล่าวคือ การทำงานของอธิบดีกรมสรรพากร หรือตัวแทน สรรพากรภาคหรือตัวแทนซึ่งทำหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นบุคลากรของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำการประเมินภาษีอากรอันเป็นมูลเหตุแห่งข้อพิพาท แต่มาทำหน้าที่ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมองว่าเป็นเรื่องผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกัน ประกอบกับมองว่ากรมสรรพากรนั้นถือว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสียในผลของการพิจารณาอุทธรณ์ แต่กลับมาเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เองนั้นเห็นว่ามี การขัดกันเป็นหลักของการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง และอาจมีความโน้มเอียงในการพิจารณาทำให้ไม่สามารถรักษาความเป็นกลางในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างเป็นธรรม ทั้งนี้ ผู้ศึกษามีความเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นตัวแทนของกรมสรรพากรนั้น แม้ว่าจะมิใช่เจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากร หรือผู้มีอำนาจประเมินภาษี

อากรในท้องที่นั้น แต่ถือว่าเป็นผู้บังคับบัญชา ผู้ประเมินภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็อนอธิบดีกรมสรรพากร หรือตัวแทน หรือสรรพากรภาค หรือตัวแทน ล้วนแล้วแต่เป็นผู้บังคับบัญชาที่เหนือขึ้นไปของผู้ที่ทำการประเมินภาษีอากรทั้งสิ้น เมื่อพิจารณาถึงความใกล้ชิดในสายงานบังคับบัญชา จึงอาจถือได้ว่าเป็นผู้ที่มีส่วนได้เสีย เนื่องจากกรมสรรพากรประเมินภาษีอากรเอง จัดเก็บเอง พิจารณาอุทธรณ์เอง แม้การพิจารณาอุทธรณ์นั้น จะเป็นการพิจารณาเป็นองค์คณะเพื่อป้องกันการใช้อิทธิพลที่มีชอบ หรือเอียง แต่เมื่อพิจารณาตามหลักความเป็นกลางและหลักผู้มีส่วนได้เสียแล้ว จึงเห็นว่าหลักการดังกล่าวเป็นหลักประกันของความยุติธรรม เป็นการปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม เมื่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นกลไกสำคัญของความยุติธรรมที่ต้องปราศจากความลำเอียง โดยพิจารณาอุทธรณ์โดยปราศจากมีส่วนได้เสีย ไม่เข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง มีอิสระปราศจากการครอบงำ จึงเห็นว่ากรพิจารณาอุทธรณ์โดยกรมสรรพากรหรือตัวแทนนั้นโอกาสที่จะเอียงไปตามข้อเท็จจริงและเหตุผลซึ่งเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินว่าประเมินภาษีอากรชอบแล้วถูกแล้วจึงมีโอกาสค่อนข้างสูง จึงเห็นว่าควรมีตัวแทนจากหน่วยงานอื่นที่มีความรู้ความชำนาญเทียบเท่าตัวแทนของกรมสรรพากรมาเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนจะมีความเป็นกลาง และปราศจากการมีส่วนได้เสีย และไม่ก่อให้เกิดความคลางแคลงใจต่อผู้เสียภาษีซึ่งอุทธรณ์ภาษีว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวด้วย

3.2 ขอบเขตอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีขอบเขต

ขอบเขตการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร เมื่อขอบเขตของกระบวนการพิจารณาประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดไว้ จึงต้องนำกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ในหมวด 2 มาตรา 47 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับประมวลรัษฎากร เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบตามความจำเป็นแก่กรณี และถ้าคำขอหรือคำแถลงมีข้อบกพร่องหรือมีข้อความที่อ่านไม่เข้าใจหรือผิดหลงอันเห็นได้ชัดว่าเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ต้องแนะนำให้ถูกต้อง¹²⁴ หรือในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจตรวจสอบข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้นๆ โดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานของผู้อุทธรณ์¹²⁵ หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริงให้รวมถึงการดำเนินการดังนี้

- 1) แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง

¹²⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 27

¹²⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 28

2) รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของผู้อุทธรณ์ หรือของพยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่ผู้อุทธรณ์กล่าวอ้าง เว้นแต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็นพุ่มเพื่อยหรือเพื่อประวิงเวลา

3) ขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากผู้อุทธรณ์ พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ

4) ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง

5) ออกไปตรวจสถานที่

ผู้อุทธรณ์ต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงและมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พยานหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกมาให้ถ้อยคำหรือทำความเข้าใจมีความเห็นมีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง¹²⁶

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์และวินิจฉัยข้อโต้แย้งตามคำอุทธรณ์แล้ว จะแจ้งผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนี้

1) ให้ปลดภาษี กรณีการประเมินไม่ถูกต้อง เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

2) ให้ลดภาษี กรณีการประเมินบางส่วนถูกต้องและบางส่วนไม่ถูกต้อง จึงต้องปรับปรุงจำนวนภาษีอากรให้คงเหลือเท่าที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีอากรตามจริง

3) ให้ยกอุทธรณ์ กรณีการประเมินถูกต้องแล้ว และผู้อุทธรณ์จะต้องเสียภาษีอากรตามการประเมิน

4) ให้เพิ่มภาษี กรณีการประเมินภาษีอากรไม่ถูกต้องตามประเด็นและข้อพิพาทที่โต้แย้งกัน โดยเจ้าพนักงานประเมินคลาดเคลื่อนต่ำไปจากความเป็นจริง

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน แก้ไขการประเมิน หรือยกอุทธรณ์ได้ ส่วนจะวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นนั้น มาตรา 31 วรรคสอง ได้บัญญัติว่า “ในกรณีที่มิได้วินิจฉัยยกอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน” ดังนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ได้ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรา 46 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจพิจารณาทบทวนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองได้ ไม่ว่าจะปัญหาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการประเมิน และอาจมีคำสั่งเพิกถอนการประเมินนั้น หรือเปลี่ยนแปลงการประเมินนั้นไปในทางใด ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระ หรือลดภาระหรือการใช้

¹²⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 29

ดุลพินิจในเรื่องความเหมาะสมของการประเมิน ซึ่งในเรื่องขอบเขตในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มีความเห็นที่แตกต่างกันอยู่ 2 ความเห็นสำหรับกรณีการพิจารณา อุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ดังนี้¹²⁷

ความเห็นที่หนึ่ง กรณีการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องและเป็นผลร้าย กับรัฐ เนื่องจากในชั้นอุทธรณ์ การประเมินเป็นขั้นตอนพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อเกิดประเมินผิดพลาดทำให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรน้อยกว่าความเป็นจริง ถ้าไม่ให้อำนาจ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง ทั้งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 31 ก็ได้บัญญัติสนับสนุนไว้ ประกอบกับตามเจตนารมณ์ของการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็เพื่อควบคุมการตรวจสอบการประเมินของเจ้าพนักงานให้ชอบด้วยกฎหมาย และข้อเท็จจริงเป็นที่ ทราบกันอยู่แล้ว การทบทวนตรวจสอบการประเมินเป็นการตรวจสอบอำนาจของฝ่ายบริหารให้ กระทำการโดยชอบด้วยกฎหมายและป้องกันการใช้อำนาจโดยมิชอบ องค์การตรวจสอบจึงควรมี อำนาจเต็มเหมือนกับอำนาจของผู้ประเมินด้วย เห็นได้จากผลการพิจารณาที่คำสั่งวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะออกมาในลักษณะการปลด การลด การยกอุทธรณ์ และการให้เพิ่ม ภาษีได้ตามหลักการรักษาผลประโยชน์ของรัฐ การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนและ การอำนวยความสะดวกตามอำนาจกึ่งตุลาการ ซึ่งเป็นอำนาจทั่วไปของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ ซึ่งเป็นการพิจารณาโดยคณะกรรมการเป็นคณะนิติบุคคลเพื่อป้องกันการใช้ดุลพินิจซึ่งกระทำ โดยคนคนเดียวนั่นเอง และเห็นได้ว่าอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เข้าซ้อนกับอำนาจ ของเจ้าพนักงานประเมิน เพราะเป็นการตรวจสอบภายในระหว่างหน่วยงานในฝ่ายบริหารด้วยกันเอง เช่นเดียวกับศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาที่มีอำนาจพิพากษายืน ยก กลับ หรือแก้คำพิพากษาของศาล ชั้นต้นตามหลักการตรวจสอบตามสายบังคับบัญชา ซึ่งมีความเห็นของอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นเอาไว้ว่า¹²⁸ “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรฝ่ายปกครองที่ประมวล รัษฎากร มาตรา 30 กำหนดให้มีขึ้นเพื่อตรวจสอบเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นฝ่ายปกครองไม่ให้ใช้ อำนาจทางปกครองกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ทั้งในส่วนที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีและเป็นผลร้าย แก่รัฐ ซึ่งมาตรา 31 วรรคสอง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจแก้ไขเพิ่มเติมการประเมิน ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นได้ บทบัญญัตินี้นอกจากจะเป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นเพื่อให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตรวจสอบว่าเจ้าพนักงานทำการประเมินภาษีอากรขาดตกบกพร่อง

¹²⁷ กมล สุปรียสุนทร . อำนาจและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีภาษี อากร ตามประมวลรัษฎากร.สำนักงานศาลยุติธรรม.กรุงเทพมหานคร.2561 ,หน้า 50-51

¹²⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,ตุลยศักขณ์ ตราชูธรรม . พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ใช้ บังคับกับการประเมินและการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเพียงใด .กรุงเทพมหานคร:สำนักงานศาลยุติธรรม .2555 .หน้า 167

หรือไม่ ยังมีขึ้นเพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรระงับโดยเร็ว ไม่ต้องยื้อย่นไปให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินใหม่เพื่อเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม เป็นการประหยัดเวลา และค่าใช้จ่ายทั้งมาตรา 46 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก็ให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เปลี่ยนแปลงการประเมินในทางเพิ่มภาระแก่ผู้อุทธรณ์ได้

แม้แต่การวินิจฉัยให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นซึ่งเป็นประเด็นที่เป็นโทษแก่ผู้อุทธรณ์มากที่สุด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีอำนาจกระทำได้การวินิจฉัยประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ประเมินไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็น่าจะมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้ด้วย ”

ความเห็นที่สอง เห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มเติมในประเด็นรายรับหรือรายจ่ายที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินมา เนื่องจากเห็นว่า ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เอาไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน หรือสั่งให้นำบัญชีเอกสาร หลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้แล้วมีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ต้องชำระเพิ่มเติมไปยังผู้เสียภาษีอากร ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยก็อาจอุทธรณ์การประเมินได้ ส่วนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการพิจารณาเฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้จะไปพิจารณานอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ไม่ได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมิน อีกทั้งขั้นตอนยังข้ามขั้นตอนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และมาตรา 20 ซึ่งความเห็นที่สองนี้เห็นว่า มาตรา 31 วรรคสอง มิใช่บทบัญญัติที่ให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาประเด็นอื่นใดที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ประเมินไว้ คำวินิจฉัยนั้นย่อมไม่ชอบเพราะการวินิจฉัยเช่นนั้นเป็นการประเมินภาษีในประเด็นข้ออื่นเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิใช่เจ้าพนักงานประเมิน จึงไม่มีอำนาจวินิจฉัยเช่นนั้น แต่ถ้าเป็นการวินิจฉัยในประเด็นเดิม แม้จะวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษี เสียภาษีเพิ่มขึ้นคำวินิจฉัยนั้นย่อมชอบ ความเห็นที่สองนี้ยังเห็นว่าอำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากให้มีอำนาจในการวินิจฉัยให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นในประเด็นอื่นที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นอำนาจที่ซ้ำซ้อนกับอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการยกเลิกการประเมิน หรือวินิจฉัยให้เสียภาษีอากรเพิ่มในกรณีดังกล่าว

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายในการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็เพื่อให้มีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่ให้ความยุติธรรมเบื้องต้น เพื่อยุติข้อพิพาทซึ่งเกิดจากข้อโต้แย้งระหว่างรัฐกับเอกชนโดยใช้อำนาจกึ่งตุลาการ เป็นองค์กรคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน โดยทำหน้าที่ในการตรวจสอบการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินให้เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ป้องกันการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินบุคคลเดียวโดยมิชอบ ทั้งยังเป็นกลไกตรวจสอบ

ควบคุมของฝ่ายบริหารในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายระหว่างฝ่ายบริหารด้วยกันเอง
 สาระและแก่นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คือกลไกตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครองคือ
 เจ้าพนักงานประเมินนั่นเอง ผู้ศึกษาจึงเห็นด้วยกับแนวความเห็นของความเห็นที่หนึ่ง กล่าวคือเพื่อ
 เป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรมิให้เกิดความล่าช้าในการระงับข้อพิพาท คณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์ควรมีอำนาจในการพิจารณาตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินภาษีอากร และ
 ความถูกต้องของภาษีที่ผู้เสียหายอากรต้องชำระโดยการปรับแก้ไข ให้ถูกต้อง เป็นจริง ไม่ต้องย้อน
 สำนวนกลับไปให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมซึ่งจะเป็นการเสียเวลาและทำให้ผู้เสียหาย
 อากรอาจต้องชำระเงินเพิ่มจากการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องเพิ่มขึ้นตามระยะเวลาที่เจ้าพนักงานทำการ
 ประเมิน หากล่าช้าก็ยิ่งต้องมีภาระภาษีอากรที่เพิ่มมากขึ้น ดังนั้นเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
 ได้วินิจฉัยให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นจึงเห็นว่าสอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 31 วรรคสองแห่งประมวล
 รัชฎาธิราชแล้ว อีกทั้งอำนาจในการปรับแก้จำนวนภาษีที่ต้องชำระในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศ
 อังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศสผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถกระทำโดยไม่ต้องห้ามแต่อย่างใด

4. วิเคราะห์ปัญหาการขอทุเลาการบังคับคดีระหว่างรอผลพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียหายอากรได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณา
 อุทธรณ์แล้ว หากมีความประสงค์จะยังไม่ชำระภาษีโดยรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์ก่อน หรือจะรอคำพิพากษาของศาลก่อนจึงจะชำระภาษีอากร ตามมาตรา 31 แห่ง
 ประมวลรัชฎาธิราช ก็สามารยยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้ โดยจะต้อง
 จัดหาหลักประกันการชำระภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณา
 อุทธรณ์ ตามประมวลรัชฎาธิราช พ.ศ.2564 ซึ่งระเบียบดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการ
 ขอทุเลาการเสียภาษีอากรเอาไว้ แต่ในทางปฏิบัติหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวยังคงเป็นปัญหาใน
 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรว่ามีความเหมาะสม เป็นธรรม หรือก่อให้เกิดภาระต่อผู้เสียหาย
 อากรเกินสมควรหรือไม่เมื่อศึกษาเปรียบเทียบกับกรทุเลาการเสียภาษีอากรของต่างประเทศ ผู้ศึกษา
 จึงขอวิเคราะห์เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงระเบียบกรมสรรพากรให้มีความเหมาะสม
 ดังนี้

4.1 อำนาจในการพิจารณาอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษี

การยื่นคำขอทุเลาการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร (ฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจ)
 เนื่องจากประมวลรัชฎาธิราช มาตรา 31 ได้บัญญัติว่า “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร
 ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่

กรณีและผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้... ” และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้¹²⁹

1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

เมื่อพิจารณาในทางปฏิบัติพบว่าผู้เสียภาษีอากรเกิดความสับสน เนื่องจากการยื่นอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรนั้น ให้ยื่นต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่เมื่อจะขอทุเลาการเสียภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง คือระหว่างรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร และอีกปัญหาหนึ่งที่ก่อให้เกิดความสับสน หากผู้เสียภาษีไม่พอใจต่อคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องนำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไปยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹³⁰ ทั้งที่การอุทธรณ์ในชั้นนี้เป็น การพิจารณาของศาล แต่ประมวลรัษฎากรได้แยกบทบาทหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์กับผู้พิจารณา คำร้องขอทุเลาการเสียภาษีออกจากกัน แต่ให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีไปพร้อมกับคำอุทธรณ์ ซึ่งเห็นได้จากคำร้องของศาลฎีกาที่ 376/2532 ว่าการยึดหรืออายัดตามประมวลรัษฎากรเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารโดยเฉพาะและการทุเลาการเสียภาษีอากรเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะอนุมัติ โจทก์ขอที่จะร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรโจทก์หรือผู้ร้องจะขอทุเลาการบังคับคดีโดยอาศัย บทกฎหมายตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งไม่ได้ ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติใดให้ศาลมีอำนาจออกคำสั่งเกี่ยวกับการทุเลาการเสียภาษีอากร เพราะบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่ให้อำนาจกรมสรรพากรในการยึดอายัด ขายทอดตลาดได้ โดยไม่ต้องนำคดียื่นฟ้องต่อศาลเพื่อดำเนินการ ยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรดังเช่นการบังคับคดีแพ่งทั่วไป

¹²⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564

¹³⁰ แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 30

จากหลักการและเหตุผลดังกล่าวข้างต้น สำหรับการขออุทธรณ์ภาชีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การขอทุเลาการเสียภาชีอากรในชั้นนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่าอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณาและอนุญาตถือว่ามีความเหมาะสมแล้ว เนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจ ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาชีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และมูลเหตุของการอุทธรณ์ก็เกิดจากการประเมินภาชีอากรและหากผู้เสียภาชีอากรไม่ชำระภาชีอากรดังกล่าวก็กลายเป็นภาชีอากรค้างอันอยู่ในกระบวนการบังคับคดี ซึ่งการอุทธรณ์ภาชีอากรมิใช่เหตุในการทุเลาการบังคับคดี ผู้อุทธรณ์เมื่อประสงค์จะให้มีการทุเลาการบังคับคดีจะต้องยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจ ยึด आयัดทรัพย์สินของตน จึงเป็นการอันสมควรและสะดวกไม่ก่อให้เกิดความสับสนในสถานที่ยื่นคำร้องด้วย

หากพิจารณาตามหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และเพื่อความสะดวกของผู้อุทธรณ์ในการขอทุเลาการเสียภาชีอากรในชั้นศาล ผู้ศึกษาเห็นว่าหากให้อำนาจศาลเป็นผู้พิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาชีอากรก็จะทำให้ผู้อุทธรณ์ได้รับความสะดวก และเป็นธรรม ทั้งนี้เนื่องจากศาลมิใช่คู่ความ หรือเจ้าหน้าที่ภาชีอากรค้าง และมีผู้ใช้มีส่วนได้เสียในการอนุญาตหรือไม่อนุญาตให้ทุเลาการเสียภาชีอากร ดังนั้นเพื่อไม่เป็นการจำกัดอำนาจของศาล จึงเห็นควรให้ผู้อุทธรณ์สามารถยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาชีอากรต่อศาลได้ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหน้าที่ภาชีอากรมีเพียงความเห็นโดยจัดทำเป็นหนังสือเพื่อประกอบการใช้ดุลพินิจของศาลในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาชีอากร อันถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาชีอากรในการขอทุเลาการเสียภาชีอากรแล้ว

4.2 หลักประกันในการขอทุเลาการเสียภาชีอากร

เมื่อหน่วยงานพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาชีอากรได้รับคำร้องขอทุเลาการเสียภาชีอากรและภาพถ่ายเกี่ยวกับหลักประกันจากหน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการเสียภาชีอากรพร้อมหลักฐานเกี่ยวกับหลักประกันจากผู้อุทธรณ์โดยตรง ให้ส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานพิจารณาคำร้องนั้นพิจารณาดำเนินการและจัดทำรายงานเสนอความเห็นในการทุเลาการเสียภาชีอากร สำหรับหลักประกันเพื่อประกอบการพิจารณาขอทุเลาการเสียภาชีอากร ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ได้วางหลักเกณฑ์เอาไว้ดังนี้¹³¹

1) ให้ธนาคารค้ำประกันหน้าภาชีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือสัญญาค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด

¹³¹ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564

2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินในจำนวนที่ค้ำกับหนี้ภาษีอากร

3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน ในจำนวนที่ค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผูุ้ธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผูุ้ธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่นมาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนำเป็นหลักประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากรบางส่วนของผูุ้ธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

จากระเบียบดังกล่าวทำให้ทราบได้ว่าหากผูุ้ธรณ์จะขอทะเลาะการเสียภาษีอากรจะต้องจัดหาหลักประกันให้ค้ำกับหนี้ภาษีอากรค้ำ มิฉะนั้นกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ค่าภาษีอากรมีอำนาจในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรโดยการยึด आयัตทรัพย์สิน ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรกร ต่อไป ปัญหาของหลักประกันในการขอทะเลาะการเสียภาษีอากรเมื่อเปรียบเทียบกับขอทะเลาะการเสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษพบว่าการวางหลักประกันในการขอทะเลาะการเสียภาษีอากร จะเป็นในกรณีภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือจะต้องมีการจัดหาหลักประกันมาวางต่อกรมสรรพากรก่อน เนื่องจากว่าภาษีประเภทนี้เป็นภาษีที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากผู้บริโภคและต้องนำส่งรัฐ สำหรับภาษีทางตรงผูุ้ธรณ์สามารถยื่นคำร้องขอทะเลาะการเสียภาษีอากรได้เลยโดยไม่ต้องจัดหาหลักประกันแต่อย่างใด และสำหรับการขอทะเลาะการเสียภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ยังพบว่าหากผูุ้ธรณ์มีสิทธิยื่นขอทะเลาะการเสียภาษีต่อฝ่ายปกครองได้ โดยต้องจัดหาหลักประกันตามที่หน่วยงานร้องขอ แต่ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร หรือประมาณ 117,600.00 บาท (1 ยูโร = 39.20 ข้อมูล ณ วันที่ 19 เมษายน 2567) ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าในประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส กรณีขอทะเลาะการเสียภาษีอากรมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และมีความยืดหยุ่นและมีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรมากกว่าประเทศไทย ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับของประเทศไทยที่มุ่งหวังให้รัฐได้รับสิทธิประโยชน์โดยการจัดหาหลักประกันให้ค้ำกับหนี้เท่านั้น โดยไม่พิจารณาถึงหลักความเหมาะสม หลักความยืดหยุ่น และหลักความเสมอภาคเพื่อประกอบการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจพิจารณาแต่อย่างใด ซึ่งหากนำหลักการพิจารณาขอทะเล

การเสียภาษีของประเทศอังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศส มาปรับใช้โดยพิจารณาเพิ่มเติมถึงประเภทภาษี ลักษณะของผู้เสียภาษีอากร เช่น หน้าที่การงาน สภาพกิจการที่มั่นคง มีความน่าเชื่อถือ และทรัพย์สินที่ปรากฏตามทะเบียน หรืออาจจะเพิ่มหลักประกันที่สามารถจัดหาเป็นประกันนี้ได้ง่าย และสะดวก เช่น ประเภทสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน หรือไม่มีทะเบียนแต่มีมูลค่า เช่น รถยนต์ ทองแท่ง ทองรูปประพรรณ หรือ ประเภทของสิทธิทางการค้าอันมีลักษณะที่ก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งเป็นหลักประกันที่มีลักษณะยืดหยุ่น และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร ได้มากกว่าการจัดหาหลักประกันการขอทุเลาการเสียภาษีอากรในปัจจุบัน



บทที่ 5

บทสรุป ข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

จากการศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร กรณีการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร ปัญหาและอุปสรรคในการคุ้มครองสิทธิตามกระบวนการดังกล่าว รวมทั้งได้ศึกษากระบวนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส อันนำไปสู่การหาแนวทางแก้ไขปรับปรุงกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรให้มีประสิทธิภาพ ได้รับความเป็นธรรม และมีความเสมอภาค ซึ่งจากการศึกษาสามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

1.1 ปัญหาการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากการอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกระบวนการยุติธรรม โดยมีสิทธิโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรประเมินภาษีอากรอันเป็นเหตุให้เกิดการผลกระทบบลัทธิของผู้เสียหายอากรหากมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้ผู้เสียหายอากรยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน หากยื่นอุทธรณ์ไม่ทันภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าวสามารถยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ โดยอำนาจในการพิจารณาคำร้องขอขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากรนั้น ผู้มีหน้าที่ปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวเป็นผู้มีได้อยู่ในประเทศไทย หรือกรณีที่ เป็นเหตุจำเป็น สำหรับอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการพิจารณาคำร้องขอขยาย จะต้องเป็นเหตุสมควรแก่กรณี ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเอาไว้ในมาตรา 3 อัญญัติ ซึ่งจากการศึกษาพบว่าระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้น เมื่อเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐฝรั่งเศส พบว่าสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีระยะเวลาอุทธรณ์ที่ยาวนานกว่า และยืดหยุ่นกว่า เมื่อมีระยะเวลาอุทธรณ์ที่ยาวนานจึงไม่จำเป็นต้องมีการขยายระยะเวลาอุทธรณ์อีกต่อไป

1.2 ปัญหาการกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เอาไว้ มีเพียงกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของผู้จัดทำสำนวนอุทธรณ์ที่ต้องพิจารณาสำนวนอุทธรณ์ดังกล่าวให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา 1 ปี ต่อผู้บังคับบัญชา หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวก็สามารถขอขยายกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีก ครั้งละไม่เกิน 1 ปี ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 11 ทั้งนี้ในระเบียบดังกล่าวก็ได้กำหนดจำนวนครั้งเอาไว้ว่าขยายได้ไม่เกินกี่ครั้ง ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะพบว่าทั้งสองประเทศ มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีสำหรับการพิจารณาอุทธรณ์ที่ดีกว่าประเทศไทย กล่าวคือมีระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ที่สั้นกว่าและไม่เป็นการกระทบสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรอันเนื่องจากความล่าช้าในการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากการอุทธรณ์มิใช่เหตุแห่งการทะเลาะการบังคับคดี ซึ่งประเทศอังกฤษจะพิจารณาอุทธรณ์ โดยการทบทวนการประเมินภาษีอากรในชั้น HMRC (Her Majesty Revenue and Customs) ให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน ในชั้น First-tier Tribunal จะพิจารณา 1-2 สัปดาห์ และในชั้น Upper Tribunal จะใช้เวลาพิจารณาอุทธรณ์ 1-2 สัปดาห์ซึ่งเมื่อพิจารณาตลอดสายของการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษจะพบว่ามีระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไม่เกิน 3 เดือน สำหรับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะพบว่าผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์และวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวสามารถขอขยายกำหนดเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 3 เดือน ซึ่งในการขอขยายจะต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

1.3 ปัญหาอำนาจการพิจารณาและวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้แทนจากกรมการปกครอง สำหรับการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินที่มีสำนักงานในเขตกรุงเทพมหานคร หรือกรณีเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีอากรที่มีสำนักงานนอกเขตกรุงเทพมหานคร จะประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน อัยการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน ซึ่งเป็นคณะบุคคลที่ใช้อำนาจกึ่งตุลาการในการวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยมีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยภาษีอากรในทางที่เป็นคุณ หรือเป็นโทษต่อผู้เสียภาษีอากรได้ โดยในคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น จะมีการแจ้งผลการอุทธรณ์ 4 แบบ คือ 1) ให้ปลดภาษีกรณีการประเมินไม่ถูกต้อง 2) ให้ลดภาษี กรณีการประเมินบางส่วนถูกต้องและบางส่วนไม่ถูกต้อง 3) ให้ยกอุทธรณ์ กรณีการประเมินถูกต้องแล้ว และ 4) ให้เพิ่มภาษี กรณีการประเมินไม่ถูกต้องตามประเด็นและข้อพิพาทที่โต้แย้งกัน โดยเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินคลาดเคลื่อนต่ำไปจากความจริง ดังนั้น เมื่อพิจารณา

องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วพบว่าผู้แทนที่มาจากกรมสรรพากรถือว่าเป็นผู้มี ส่วนได้เสียในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวหรือไม่มีความเป็นกลางเที่ยงธรรมตามหลัก กฎหมายปกครองซึ่งจะต้องมีความเป็นกลางในการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง หรือการทบทวนคำสั่ง ทางปกครองหรือไม่ เมื่อวิเคราะห์ถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจากการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรแล้ว เห็นว่าเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียหายอากรไม่ควรกำหนดให้ผู้แทน ของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้มีส่วนได้เสียกับหนี้ภาษีอากรจากการประเมินภาษีอากรนั้นเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย เพราะอาจจะก่อให้เกิดความลำเอียง คล้อยตาม การประเมินโดย เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ได้บังคับบัญชาของตนได้ แม้จะกำหนดให้ตัวแทนจากหน่วยงานอื่นเข้ามาเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ร่วมก็เพื่อเป็นการถ่วงดุลอำนาจรวมทั้งร่วมกันตรวจสอบการใช้อำนาจ ดุลพินิจ เท่านั้น แต่คณะกรรมการที่เป็นตัวแทนจากหน่วยงานอื่นดังกล่าวก็ไม่ได้มาจากหน่วยงานด้าน ภาษีอากรโดยตรง จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในการใช้ดุลพินิจที่คล้อยตามกันได้ และเมื่อได้ทำการศึกษา กระบวนการอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษพบว่าหน่วยงานที่พิจารณาอุทธรณ์นั้นเป็นหน่วยงานอิสระ ไม่มีเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ทำการประเมินภาษีอากรเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เลยไม่ว่าในชั้นใดๆ

สำหรับขอบเขตในการพิจารณาที่มีการโต้แย้งว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ สามารถพิจารณาอุทธรณ์โดยให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีอากรเพิ่มขึ้น ตามมาตรา 31 วรรคสองได้หรือไม่นั้น เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศสพบว่าทั้ง สองประเทศนั้นสามารถปรับแก้จำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระได้ไม่ต้องห้าม

1.4 ปัญหาการขอทุเลาการบังคับคดีระหว่างรอผลการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากการอุทธรณ์มิใช่เหตุแห่งการทุเลาการบังคับคดีกระบวนการบังคับคดี ก็ยังคงดำเนินต่อไป ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนการสอบสวนทรัพย์ ยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน หากผู้อุทธรณ์มีความประสงค์จะให้มีการทุเลาการบังคับคดีจะต้องดำเนินการตามที่กรมสรรพากร กำหนด ทั้งนี้ การจะขอทุเลาการบังคับคดีนั้นได้กำหนดเอาไว้ในมาตรา 31 วรรคหนึ่งแห่งประมวล รัษฎากร เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยไม่ต้องอาศัยอำนาจของศาลในการบังคับคดี แต่อย่างไรก็ดีซึ่งถือว่าประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการ ดำเนินการดังกล่าวได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะขอทุเลาการบังคับคดีในระหว่างรอผล ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือระหว่างรอผลคำพิพากษาของศาลภาษีอากร หากจะขอทุเลา การบังคับคดีต้องเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าควรแบ่งอำนาจ การพิจารณาทุเลาการบังคับคดีเป็นสองชั้นเพื่อป้องกันการสับสนของผู้อุทธรณ์ และเพื่อให้เกิดความ เป็นธรรมต่อผู้เสียหายสำหรับการพิจารณาในชั้นศาลควรให้ศาลเป็นผู้พิจารณาคำร้องขอทุเลาการ บังคับคดี โดยให้กรมสรรพากรจัดทำความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาดังกล่าว สำหรับเงื่อนไขใน

การกำหนดหลักทรัพย์ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 17 ภาษีอากรบางประเภทควรได้รับยกเว้นการจัดหาหลักทรัพย์ ทั้งนี้โดยให้พิจารณามูลหนี้ภาษีอากร และประเภทภาษีอากร ซึ่งในประเทศอังกฤษ การจัดหาหลักทรัพย์จะเป็นกรณีภาษีทางอ้อม เช่นภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเป็นภาษีทางตรงคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีธุรกิจเฉพาะสามารถยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับคดีโดยไม่ต้องหาหลักทรัพย์ และในสาธารณรัฐฝรั่งเศส การขอทุเลาการบังคับคดีโดยไม่ต้องจัดหาหลักประกันการขอทุเลาการบังคับคดีนั้นจะเป็นกรณีภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร หรือประมาณ 117,600.00 บาท (1 ยูโร = 39.20 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 19 เมษายน 2567) ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแล้วเห็นว่าหากมีการกำหนดการจัดหาหลักทรัพย์มาเพื่อประกอบการพิจารณาขอทุเลาการบังคับคดีให้มีความหลากหลาย ยืดหยุ่น และเหมาะสม เช่น หลักทรัพย์ที่ไม่มีทะเบียน แต่มีมูลค่า หรือทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ หรือกรณีที่ภาษีอากรที่มีมูลหนี้ไม่สูงมากไม่ต้องจัดหาหลักประกันในการขอทุเลาการบังคับคดีจะทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์และได้รับความเดือดร้อนหากมีการบังคับคดีกับทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์ หรือหากมีการพิจารณาอุทธรณ์ที่ล่าช้าทำให้ได้รับผลกระทบดังกล่าวและไม่เป็นธรรมต่อผู้อุทธรณ์

2. ข้อเสนอแนะ

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรถือเป็นประเด็นสำคัญที่ต้องแก้ไขในการอุทธรณ์ การประเมินตามประมวลรัษฎากร กระบวนการประเมินภาษีอากรมักมีความซับซ้อน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจภาระผูกพันและสิทธิของตนได้ยาก นอกจากนี้การตีความและการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรยังไม่สอดคล้องกัน ทำให้เกิดความสับสนและความไม่แน่นอนแก่ผู้เสียภาษีอากร นอกจากนี้กระบวนการอุทธรณ์ และพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้เวลานานและซับซ้อน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรขาดความเชื่อมั่นในความเป็นธรรมในการพิจารณาอุทธรณ์ ความเป็นกลางรวมถึงการเป็นผู้มีส่วนได้เสียของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหนึ่งในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งที่การอุทธรณ์ภาษีอากรถือเป็นกระบวนการเยียวยาให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในชั้นของเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองในการทบทวนคำสั่งทางปกครองที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีอากรเอาไว้ ดังนั้นเพื่อให้กระบวนการดังกล่าวมีความเป็นธรรม สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรจึงเห็นควรปรับปรุงแก้ไข ประเด็นทั้ง 4 ประเด็นที่ได้ทำการศึกษามาแล้ว โดยเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้มีความสอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบัน ทั้งนี้การเสนอแก้ไขปรับปรุงกฎหมายต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติการจัดทำร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ.2562 ซึ่งตามมาตรา 5 “หน่วยงาน

ของรัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงพอที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์.....” ดังนี้

2.1 กำหนดระยะเวลาอุทธรณ์

สำหรับกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงขั้นตอนและกระบวนการเตรียมเอกสาร หรือการศึกษาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย หรือจัดหาที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร หรือทนายความในการให้คำแนะนำสำหรับการเขียนคำอุทธรณ์ภาษีอากรอันเกิดจากการประเมินภาษีอากรที่ซับซ้อนและทำการประเมินโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านภาษีอากร จึงเห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาที่สั้นไปไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ของข้อเท็จจริงที่ซับซ้อนและต้องมีความรู้ความสามารถ แม้กรมสรรพากรจะมีทางออกสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่ยื่นอุทธรณ์ไม่ทันกำหนดเวลาดังกล่าวให้สามารถขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้ แต่ต้องเป็นกรณีที่มีเจ้าหน้าที่ยื่นอุทธรณ์มิได้อยู่ในประเทศไทย และมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดระยะเวลาดังกล่าวได้ ดังนั้น ผู้ทำการศึกษาจึงเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ใหม่ให้มีความเหมาะสม ยืดหยุ่น และสร้างความเป็นธรรม เท่าเทียมกัน ทั้งนี้ กำหนดให้มีระยะเวลาอุทธรณ์ 90 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินโดยอาศัยหลักการเทียบเคียงกับกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีปกครอง ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวมีความยืดหยุ่นและเหมาะสม ประกอบกับหากมีระยะเวลาอุทธรณ์ที่เหมาะสมก็ไม่จำเป็นต้องมีเหตุให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจดุลพินิจในการพิจารณาขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์อีกต่อไป อีกทั้งในสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่กำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ที่ยาวกว่าและยืดหยุ่นกว่าประเทศไทยก็ได้กำหนดระยะเวลาในการขยายระยะเวลาอุทธรณ์เช่นกัน ดังนั้นจึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 30 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

จากเดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 30 วรรคหนึ่ง ได้บัญญัติไว้ว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้”

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 30 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ ในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลาเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้ ”

เมื่อมีการแก้ไขกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ให้มีความเหมาะสมตามระยะเวลาดังกล่าวข้างต้นแล้ว ก็เห็นควรแก้ไข มาตรา 3 อัฐุ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติในการขยาย

ระยะเวลาของกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากร การแจ้งรายการต่างๆ ซึ่งเป็นไปตามสภาพการณ์เศรษฐกิจ สังคม โรคระบาด หรือเหตุจำเป็นอื่นใด หากเมื่อพิจารณา กำหนดระยะเวลาดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการยื่นแบบแสดงรายการ หรือหนังสือแจ้งรายการ หรือกำหนดการเสียภาษีอากร ปัญหาการตีความอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์กับขยายระยะเวลาอุทธรณ์ที่ขัดแย้งกันว่าเมื่ออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วเหตุใดการขอขยายกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ไม่ขออนุมัติต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไปในคราวเดียวกัน เหตุใดถึงต้องขออนุมัติต่อฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจออกคำสั่งทางปกครองซึ่งทำการประเมินภาษีอากรอันก่อให้เกิดความสับสนในกระบวนการยื่นอุทธรณ์และการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ดังกล่าว ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และป้องกันการใช้ดุลพินิจในการอนุมัติให้ขยายกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์โดยมิชอบ จึงเห็นควรแก้ไขมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

จากเดิม มาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “กำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “กำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ”

2.2 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

สำหรับกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ มิได้กำหนดระยะเวลาเอาไว้ แต่กรมสรรพากรได้มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาสำนวนอุทธรณ์ก่อนเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 11 ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้น แล้วเสนอต่อผู้บังคับบัญชา หรือสรรพากรภาคภายใน 1 ปี นับแต่วันที่หน่วยงานรับอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์และเอกสารหลักฐานครบถ้วน ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวได้กำหนดไว้ในชั้นเจ้าหน้าที่ และตามระเบียบกรมสรรพากรเท่านั้น และมีได้กำหนดระยะเวลาในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์จากช่วงเวลาดังกล่าวออกไปอีกนานเท่าใด ประกอบกับประมวลรัษฎากรก็มิได้กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เอาไว้ ทำให้ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นประชาชนทั่วไปไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์อันเนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์ที่ล่าช้า ดังนั้นจึงเห็น

ควรกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากรให้มีความชัดเจน โดยกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ และหากพิจารณาเสร็จไม่ทันกำหนดเวลาดังกล่าวขอขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 3 เดือนนับจากพ้นกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยให้เสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากร และต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบถึงการขยายกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ก่อนพ้นกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ อาศัยเทียบเคียงกับกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน และขอขยายกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ได้อีกไม่เกิน 3 เดือน นับจากพ้นกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ในการขอขยายกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์จะต้องแจ้งการขยายกำหนดระยะเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และหากเมื่อพิจารณาถึงกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ในทางภาษี ของกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร หรือภาษีมรดกที่ต้องพิจารณาโดยมีกระบวนการในชั้นเจ้าหน้าที่ผู้เตรียมสำนวน และคณะกรรมการซึ่งมีหน่วยงานอื่นมาร่วมเป็นกรรมการในการพิจารณาด้วยเช่นกันกลับพบว่า มีระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ และขอขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ต่ออธิบดีได้แต่ไม่เกิน 90 วัน เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ซึ่งเห็นว่ามีระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ที่ใกล้เคียงกับที่ผู้ศึกษาเห็นว่าเหมาะสม และมีบริบทที่คล้ายกันกับการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มวรรคแรกดังนี้

จากเดิม มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์”

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 34 บัญญัติว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 วรรคหนึ่ง (1) (ก) หรือ (ข) แล้วแต่กรณี ต้องพิจารณาอุทธรณ์ ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ต้องไม่เกินเก้าสิบวัน โดยในการขอขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ หากเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์และระยะเวลาที่ได้ขออนุมัติขยายพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์”

2.3 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้อุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร เห็นควรให้มีการกำหนดคุณสมบัติของผู้พิจารณาอุทธรณ์ และขอบเขตของการพิจารณาอุทธรณ์ให้มีความชัดเจน ดังนี้

1) คุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ สืบเนื่องจากปัญหาความเป็นกลางและความเป็นผู้มีส่วนได้เสียเนื่องจากหนึ่งในคณะกรรมการเป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ซึ่งในเขตกรุงเทพมหานคร คือ อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน สำหรับต่างจังหวัด คือ สรรพากรภาค หรือผู้แทน ดังนั้น จึงเห็นควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (1) (ก) (ข) ใหม่ โดยเพิ่มให้มีผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร ซึ่งได้รับมาตรฐานทางวิชาชีพบัญชี ระดับผู้ตรวจสอบบัญชี (CPA) จากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ดังนี้

จากเดิม มาตรา 30 วรรคหนึ่ง ...

“(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน”

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 30 วรรคหนึ่ง

“(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีภาษีอากร ระดับผู้ตรวจสอบบัญชี จากสภาวิชาชีพบัญชี ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดและผู้แทนกรมการปกครอง

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีภาษีอากรระดับผู้ตรวจสอบบัญชี จากสภาวิชาชีพบัญชี และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน”

3) ขอบเขตของอำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากปัญหาในการวิเคราะห์อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีปัญหาการตีความว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น นอกเหนือจากที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมิน ประเมินภาษีอากรเอาไว้ได้

หรือไม่ หรือนอกเหนือจากข้อโต้แย้งที่ผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์ในประเด็นข้อพิพาทหรือไม่ ดังนั้นเพื่อให้เกิดความชัดเจน จึงเห็นควรให้แก้ไข บทบัญญัติในมาตรา 31 วรรคสองให้มีความชัดเจน และสามารถเข้าใจได้โดยง่ายไม่ต้องตีความอีกต่อไป ดังนี้

จากเดิม มาตรา 31 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคสอง บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการแก้ไข จำนวนเงินภาษีอากรให้ชำระเพิ่มขึ้นได้หากตรวจสอบพบว่าภาษีอากรอันเกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้ประเมินไว้ยังไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ โดยให้มีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์ หรือผู้ที่เกี่ยวข้องมาไต่สวน รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องมาประกอบการพิจารณาได้ และให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิในการชี้แจงข้อเท็จจริงและแสดงหลักฐานเพิ่มเติมหากได้มีการชำระภาษีอากรดังกล่าวไว้แล้ว ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นดังกล่าว ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

2.4 การทูลเกล้าฯ ข้าราชการ

การใช้สิทธิอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษีอากรมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามการประเมินนั้น ภายในกำหนดระยะเวลาที่ได้แจ้งไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน หากผู้เสียภาษีอากรต้องการขอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษา ก่อนค่อยชำระภาษีอากร ก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ ข้าราชการ โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรด้วยหลักทรัพย์ต่างๆ ตามที่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 โดยเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ดังนี้

1. อำนาจในการพิจารณาคำร้องขอทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากร ตามมาตรา 31 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ในการพิจารณาคำร้องขอทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากร โดยอธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 31 วรรคหนึ่งนั้น อยู่ทั้งในชั้นการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในชั้นระหว่างรอคำพิพากษาของศาล เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าอำนาจดังกล่าวอาจก่อให้เกิดความสับสนกับผู้อุทธรณ์ซึ่งขอทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากรได้ จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น ดังนี้

จากเดิม มาตรา 31 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่ กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่

ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี ”

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคหนึ่ง “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่ กรณีที่ ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือ ได้รับอนุมัติจากผู้พิพากษา สำหรับกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรให้รอคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี”

2. ในส่วนของหลักทรัพย์ในการยื่นประกอบคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร เห็นว่าควรมีการพิจารณาถึงมูลหนี้ภาษีอากร ตามหนังสือแจ้งการประเมิน และประเภทภาษีอากร เช่นเดียวกับสาธารณรัฐฝรั่งเศส กล่าวคือ หากเป็นหนี้ภาษีอากรที่ไม่เกิน 100,000.-บาท (หนึ่งแสนบาทถ้วน) และเป็นภาษีทางตรง คือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เห็นควรมีต้องให้มีหลักประกันการขอทุเลาภาษีอากรระหว่างรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในชั้นของการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง ดังนั้น จึงเห็นควรให้มีการแก้ไข เงื่อนไขขอทุเลาการเสียภาษีอากรดังกล่าว ในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564 ข้อ 17 ดังนี้

เดิม ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2564

“ข้อ 17 เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น ในการขอทุเลาการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันดังนี้...”

แก้ไขเพิ่มเติม ข้อ 17 “สำหรับมูลหนี้ภาษีอากรอันเกิดจากการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือ การประเมินภาษีอากรเงินได้นิติบุคคล หากมีจำนวนเงินไม่เกินหนึ่งแสนบาท ผู้อุทธรณ์มีสิทธิยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรโดยมิต้องจัดหาหลักประกันได้ เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น ในการขอทุเลาการเสียภาษีอากรให้มีหลักประกัน ดังนี้...”



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

- วิมพ์ธ ราชประดิษฐ์,ศุภศิษย์ ทวีแจ่มแจ้ง,ศิริช ศิริชุมแสง. (2562). โครงการวิจัยเรื่อง “หน้าที่ และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560” .
กรุงเทพมหานคร : สถาบันพระปกเกล้า
- สุเมธ ศิริคุณโชติ,วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์,บุญศรี มีวงศ์ไผ่,ชรินทร์ มีโกศล,วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. (2552). “บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในศตวรรษที่ 21” (พิมพ์ครั้งที่ 1) . กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง
- สุธรรม จุฬารัชนีกร,ประเสริฐ โทลั่วประดิษฐ์. (2552). “รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ ปัญหาการทุเลา การชำระหนี้ภาษี” .กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2564). การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร.กรุงเทพมหานคร :สำนักพิมพ์วิญญูชน
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. (2544). “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับศาลปกครอง”.กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2563). “คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง”. (พิมพ์ครั้งที่ 13) .
กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน
- กมล สุปรียสุนทร. (2561). “อำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในคดีภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร”.กรุงเทพมหานคร: ศาลยุติธรรม
- สาธิต รังคสิริ. (2557). “วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร” .
กรุงเทพมหานคร: สรรพากรสาส์น ปีที่ 61
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ,ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2555) “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ใช้บังคับกับการประเมินและการอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรเพียงใด”.กรุงเทพมหานคร: ดุลพาห
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม,พิจิต ตราชูธรรม. (2564). “การระงับข้อพิพาททาง ภาษีอากร (ตอนที่ 6)” .กรุงเทพมหานคร:สรรพากรสาส์น ปีที่ 68
- รัฐปรกรณ์ นิภานันท์. (2547). การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร.
- ไพรัช แก้วประดิษฐ์. (2556). ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) มหาวิทยาลัยรามคำแหง,กรุงเทพมหานคร.
- พงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์. (2558). การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวล รัษฎากร.(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,กรุงเทพมหานคร.

- นัฐพล ตรีโชติ. (2562). ปัญหาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกระบวนการรับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.(การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต) มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์,กรุงเทพมหานคร.
- นรุตม์ พัฒน์ไพศาลชัย. (2563). ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ในชั้นภายในฝ่ายปกครอง (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร.
- กวิษสิทธิ์ จันทร์แก้วเดช. (2563). การศึกษาเปรียบเทียบรูปแบบและกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,กรุงเทพมหานคร.
- จักรพงษ์ เกื้อรอด. (2564). ปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต) มหาวิทยาลัยรามคำแหง,กรุงเทพมหานคร.
- สัจจวัฒน์ เรื่องการอุทธรณ์. (2559). ปัญหาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร. มหาวิทยาลัยนอร์ทกรุงเทพ,กรุงเทพมหานคร





ภาคผนวก

มหาวิทยาลัย

สุโขทัยธรรมาธิราช



ระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564

เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรดำเนินไปอย่างมีระบบ มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เป็นแบบแผนเดียวกันและสอดคล้องกับข้อกำหนดอื่นที่เกี่ยวข้อง กรมสรรพากรจึงวางระเบียบปฏิบัติไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564”

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ประกาศเป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิก

(1) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

(2) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547

(3) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2551

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“การยื่นคำอุทธรณ์” หมายความว่า การยื่นคำอุทธรณ์ ณ หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ และให้หมายความรวมถึง การยื่นคำอุทธรณ์ผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์

“การยื่นคำร้อง” หมายความว่า การยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์และหรือคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร ณ หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ และให้หมายความรวมถึงการยื่นคำร้องดังกล่าวผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์

“หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์” หมายความว่า สำนักงานสรรพากรภาค และกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

“สรรพากรภาค” หมายความว่า ผู้ที่สรรพากรภาคมอบหมาย

“ผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่” หมายความว่า ผู้ที่ผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มอบหมาย

“สรรพากรพื้นที่” หมายความว่า ผู้ที่สรรพากรพื้นที่มอบหมาย

“หน่วยตรวจสอบ” หมายความว่าถึง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรและประเมินภาษีอากร ซึ่งตั้งขึ้นในกองตรวจสอบภาษีกลาง กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานที่กรมสรรพากรกำหนดให้มีหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรและประเมินภาษีอากรด้วย

“หน่วยเร่งรัด” หมายความว่าถึง หน่วยงานที่ทำหน้าที่เร่งรัดภาษีอากรค้าง ซึ่งได้แก่ ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้าง กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักงานสรรพากรพื้นที่

“หน่วยควบคุม” หมายความว่าถึง หน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลหนี้ภาษีอากรของหน่วยจัดเก็บในท้องที่ที่รับผิดชอบ ซึ่งได้แก่ ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้าง กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือส่วนวางแผนและประเมินผล สำนักงานสรรพากรพื้นที่

หน่วยจัดเก็บ” หมายความว่าถึง สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือกองบริหารการคลังและรายได้ หรือหน่วยงานอื่นที่กรมสรรพากรกำหนดให้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร

“หน่วยรับคำขอจัดทำความตกลงตามวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure : MAP)” หมายความว่าถึง ศูนย์ปฏิบัติการตามพันธกรณีระหว่างประเทศ

ข้อ 5 บรรดาระเบียบ คำสั่ง แนวทางปฏิบัติหรือหนังสืออื่นใดในส่วนที่ขัดหรือแย้งกับข้อกำหนดในระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 6 ให้ผู้อำนวยการกองอุทธรณ์ภาษีรักษาการตามระเบียบนี้

หมวด 1

การอุทธรณ์และการรับอุทธรณ์

ข้อ 7 การอุทธรณ์

7.1 การยื่นคำอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรจากเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ หากประสงค์จะคัดค้านการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด

กรณีผู้เสียภาษีอากรยื่นคำอุทธรณ์ผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์และมีเหตุขัดข้องในระบบเป็นเหตุให้มีการหยุดรับคำอุทธรณ์ หรือมีเหตุอื่นใดที่ทำให้ไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ได้สำเร็จผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ ณ หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย กรณีผู้เสียภาษีอากรยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ต้องยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ต่ออธิบดี ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวล

ราชการ การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากร ตามมาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้อุทธรณ์จะขอทะเลาะการเสียภาษีอากรต้องยื่นคำร้องขอทะเลาะการเสียภาษีอากรต่ออธิบดี

7.2 เขตอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

7.2.1 กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง

7.2.2 กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

7.3 หน่วยงานรับคำอุทธรณ์

7.3.1 กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 7.2.1 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค 1

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 และ 9

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่กองตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 9 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 9 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2) สำนักงานสรรพากรภาค 2

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17

18 19 20 และ 21

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่กองตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากร ที่เป็นผู้ประกอบธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(3) สำนักงานสรรพากรภาค 3

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 และ 30

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่กองตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 30 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรุงเทพมหานคร 2 23 24 25 26 27 28 29 30 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(4) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครกรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(5) กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

7.3.2 กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 7.2.2 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

ข้อ 8 การรับอุทธรณ์

8.1 ให้หน่วยงานที่มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 7.3 จัดข้าราชการตั้งแต่ระดับปฏิบัติการขึ้นไปหรือเทียบเท่า เป็นผู้รับคำอุทธรณ์

8.2 ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ ตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่า ผู้เสียภาษีอากรได้กรอกข้อความและแนบหลักฐานตามที่ระบุไว้ในคำอุทธรณ์ครบถ้วนก่อนรับคำอุทธรณ์ พร้อมออกใบรับคำอุทธรณ์ให้แก่ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ชื่อผู้อุทธรณ์

(2) วัน เดือน ปี ที่รับคำอุทธรณ์

(3) ประเภทภาษีอากร

(4) เดือน ปีภาษีที่อุทธรณ์

(5) เลขรับอุทธรณ์ โดยให้เลขรับอุทธรณ์แยกตามประเภทภาษี และตามจำนวน

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

(6) ลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ โดยระบุชื่อ ชื่อสกุล และตำแหน่งกำกับไว้ให้ชัดเจนให้บันทึกเลขรับอุทธรณ์ วัน เดือน ปี ที่รับคำอุทธรณ์ และลงลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ พร้อมระบุชื่อ ชื่อสกุล และตำแหน่งกำกับไว้ให้ชัดเจนที่มุมบนซ้ายในหน้าแรกของคำอุทธรณ์

8.3 กรณีที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์และออกเลขรับอุทธรณ์แต่ละรายไว้ในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ เว้นแต่ กรณีมีเหตุขัดข้องไม่สามารถบันทึกในระบบได้ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ไว้ในสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ด.5) หรือฐานข้อมูลแสดงการรับคำอุทธรณ์ และเมื่อไม่มี

เหตุขัดข้องแล้วต้องนำมาบันทึกในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ โดยอ้างอิงเลขรับอุทธรณ์ในสมุดบัญชี แสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ด.5) หรือฐานข้อมูลแสดงการรับคำอุทธรณ์ด้วย

กรณีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์แล้ว ให้สำเนาคำอุทธรณ์ไว้เพื่อดำเนินการตามข้อ 8.5 และแจ้งการรับคำอุทธรณ์ทุกรายพร้อมส่งต้นฉบับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว ให้ดำเนินการตามขั้นตอนในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์กรณีรับคำอุทธรณ์ผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์สำเร็จ เลขรับอุทธรณ์จะออกด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ และแยกเป็นแต่ละประเภทภาษีอากร ยกเว้นการรับคำอุทธรณ์กรณีกรมศุลกากรหรือกรมสรรพสามิตเป็นผู้ประเมินแทนกรมสรรพากร จะแยกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์และออกเลขรับอุทธรณ์แต่ละรายไว้ต่างหากกรณีรับคำอุทธรณ์/คำร้องผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับ

คำอุทธรณ์ของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เข้าระบบการยื่นคำอุทธรณ์ผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ และส่งพิมพ์คำอุทธรณ์/คำร้องทุกวันทำการ เพื่อดำเนินการตามขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป หากคำอุทธรณ์/คำร้องนั้น ยื่นมาผิดหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ ให้ดำเนินการส่งคำอุทธรณ์/คำร้องไปยังหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ที่ถูกต้องภายใน 5 วัน นับแต่วันรับคำอุทธรณ์/คำร้อง พร้อมกับแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบว่า ได้ส่งคำอุทธรณ์/คำร้องไปที่หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ใด

8.4 กรณีที่ปรากฏว่า ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์แจ้งให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ทราบ พร้อมแจ้งสิทธิการขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องออกไปรับคำอุทธรณ์

กรณีที่ได้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พบว่า ผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบเป็นหนังสือภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ได้รับสำนวนตรวจสอบภาษี เพื่อให้ผู้อุทธรณ์จัดทำคำร้องถึงอธิบดีขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย แนบมาพร้อมคำอุทธรณ์

กรณีผู้ยื่นคำอุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ให้หน่วยงานที่รับคำร้องนั้น บันทึกในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ และส่งคำร้องพร้อมคำอุทธรณ์ ภาพถ่ายหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 5 วัน นับแต่วันที่รับคำร้อง

กรณีหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์แล้ว ให้พิจารณาคำร้องโดยตรวจสอบข้อเท็จจริง เหตุผลความจำเป็นและเอกสารหลักฐานต่างๆ แล้วจัดทำรายงานการพิจารณาคำร้องเสนอความเห็น ว่า ควรขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ให้ผู้ร้องหรือไม่ เพราะเหตุใด พร้อมแนบคำร้องและคำอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ ภายใน 85 วัน นับแต่วันที่หน่วยงานรับคำร้องได้รับคำร้องและเอกสารครบถ้วน เมื่ออธิบดีสั่งการแล้ว ให้แจ้งผลให้ผู้ร้องทราบภายใน 7 วัน นับแต่วันที่อธิบดีสั่งการ

กรณีอธิบดีสั่งการไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือแจ้งการไม่อนุมัติและเหตุผลให้ผู้ร้องทราบ ซึ่งเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ พร้อมทั้งแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุมัติ หากผู้ร้องประสงค์จะอุทธรณ์คำสั่งนั้น ให้อุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งภายในกำหนดเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว และสำหรับกรณีที่ได้อำนาจการระงับการปฏิบัติเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ในระบบแล้ว ให้บันทึกการสั่งการไว้ในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย

กรณีอธิบดีสั่งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือแจ้งให้ผู้ร้องทราบ โดยไม่จำเป็นต้องระบุเหตุผล เนื่องจากเป็นกรณีที่ไม่อนุมัติให้ตามคำร้องขอ และให้หมายเหตุว่า ผู้อุทธรณ์รายนี้ได้รับอนุมัติตามคำสั่งอธิบดี เมื่อวัน เดือน ปีใด ไว้ที่มุมบนซ้ายในหน้าแรกของคำอุทธรณ์ และในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งแนบคำสั่งอนุมัติของอธิบดีไว้กับคำอุทธรณ์ สำหรับกรณีที่ยังมีได้ออกใบรับคำอุทธรณ์ให้ออกใบรับคำอุทธรณ์ เพื่อจัดส่งไปให้ผู้อุทธรณ์พร้อมกับหนังสือแจ้งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์

8.5 เมื่อหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว ให้ดำเนินการต่อไป ดังนี้

8.5.1 แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยควบคุมทราบ เพื่อให้แจ้งหน่วยเร่งรัดด้วย

8.5.2 แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยตรวจสอบทราบ เพื่อให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งส่งสำเนาคำอุทธรณ์ไปด้วย ภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์

8.6 เมื่อหน่วยตรวจสอบได้รับแจ้ง ตามข้อ 8.5.2 แล้ว ให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร ซึ่งข้อเท็จจริงอย่างน้อยประกอบด้วย

- (1) รายละเอียดเกี่ยวกับผู้อุทธรณ์
- (2) มูลเหตุที่ทำการตรวจสอบ
- (3) การดำเนินการในชั้นตรวจสอบ
- (4) ผลการตรวจสอบ ได้แก่

ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ เช่น ด้านรายได้ รายจ่าย การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี รายละเอียดการคำนวณภาษี สรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ข้อพิจารณาในแต่ละประเด็นความผิด ซึ่งเป็นเหตุให้ต้องประเมินภาษี

(5) วิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและวันที่รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี

(6) การชี้แจงเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์เป็นรายประเด็น

ให้จัดส่งคำชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีพร้อมสำนวนการตรวจสอบภาษีรายนั้นทั้งหมดแก่หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 20 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

หมวด 2

การพิจารณาคำอุทธรณ์

ข้อ 9 หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์

9.1 ให้หน่วยงานต่อไปนี้เป็นหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสารหลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

9.1.1 สำนักงานสรรพากรภาค 1 2 3 และกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 7.2.1 ซึ่งหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ตามข้อ 7.3.1 รับไว้

9.1.2 สำนักงานสรรพากรภาค 4 5 6 7 8 9 10 11 และ 12 สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 7.2.2 ซึ่งหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ตามข้อ 7.3.2 รับไว้

9.2 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดเจ้าหน้าที่ให้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน

9.3 เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์หรือคำชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์และสำนวน เรื่องทั้งหมดจากหน่วยตรวจสอบแล้ว ให้ส่งให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ

ข้อ 10 การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

10.1 เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์ตามข้อ 9.3 แล้วให้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์

กรณีมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียก ผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน และ/หรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณา อุทธรณ์ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบหรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีให้ผู้อุทธรณ์นำส่งเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณา ให้กำหนดระยะเวลาให้ส่งมอบอย่างช้าไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียก และแจ้งผู้อุทธรณ์ให้ทราบว่า หากไม่ส่งมอบภายในระยะเวลาที่กำหนดจะพิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ

10.2 เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 10.1 แล้วให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาและเสนอความเห็นโดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย

(1) การรับคำอุทธรณ์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และการยื่นคำอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ แสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เอกสารหลักฐานพยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่

(3) ประเด็นที่อุทธรณ์ แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

(4) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาษีอากรและคำอุทธรณ์

(5) การพิจารณาและความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ อย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ในประเด็นที่อุทธรณ์โต้แย้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใด และสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษี (ลดหรือเพิ่ม) ตามการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษี ให้แสดงจำนวนภาษีตามการประเมินภาษีที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้น และภาษีที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เสนอความเห็นและแสดงผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา โดยไม่ต้องพิจารณาในเนื้อหาของคำอุทธรณ์

10.3 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เพื่อพิจารณาสั่งการเมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใด หรือเห็นสมควรนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ให้สั่งการไว้ในเรื่องกรณีสั่งการให้ดำเนินการเพิ่มเติม ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์นำเรื่องกลับมาดำเนินการ แล้วเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

10.4 กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำบันทึกการจำหน่ายคำอุทธรณ์ เสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียนเพื่อดำเนินการ ตามข้อ 15.1

ข้อ 11 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้น แล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตามข้อ 10.3 ภายใน 1 ปี นับแต่วันที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์และเอกสารหลักฐานครบถ้วน เว้นแต่ กรณียื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลา ให้นับแต่วันที่อธิบดีลงนามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ในกรณีไม่อาจดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ขออนุมัติขยายเวลาการพิจารณาอุทธรณ์โดยชี้แจงเหตุผลความจำเป็นต่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรณีมีเหตุอันสมควรให้อนุมัติขยายเวลาออกไปได้ ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

กรณีส่งสำนวนให้กรมสรรพากรร่วมพิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้น แล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ได้รับสำนวนจากหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ และได้รับเอกสารหลักฐานครบถ้วน กรณีมีเหตุอันสมควรให้อนุมัติขยายเวลาออกไปได้ ครั้งละไม่เกิน 6 เดือน

หมวด 3

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ข้อ 12 การจัดประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

12.1 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ จัดให้มีเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะ แล้วนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อแต่งตั้งเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

12.2 เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ได้สั่งให้นำเรื่องอุทธรณ์เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 10.3 แล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ส่งเรื่องทั้งหมดให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อลงทะเบียนรับเรื่องอุทธรณ์ไว้ แล้วจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

12.3 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จัดระเบียบวาระการประชุมให้มีเรื่องอุทธรณ์ตามข้อ 12.2 โดยในระเบียบวาระการประชุมให้แจ้งรายละเอียดแต่ละเรื่อง ดังนี้

- (1) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ
- (2) ประเด็นที่อุทธรณ์

(3) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ (ถ้ามี)

(4) การพิจารณาและความเห็นของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ อย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

12.4 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จัดส่งระเบียบวาระการประชุมให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุม แต่ไม่น้อยกว่า 3 วัน

ข้อ 13 การประชุมและการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสนอให้อธิบดีหรือผู้แทน หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน ทำหน้าที่เป็นประธานการประชุม แล้วแต่กรณีการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละเรื่องอย่างน้อยต้องมีรายละเอียดในหัวข้อต่อไปนี้

(1) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ

(2) ประเด็นที่อุทธรณ์

(3) มติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจการมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ถือตามเสียงข้างมากให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐานการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจประชุมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ก็ได้

ข้อ 14 การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามภายใน 60 วัน นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์รวมทั้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามแล้ว

14.1 เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ให้ดำเนินการ ดังนี้

(1) จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีข้อความตรงกันโดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ตามที่อธิบดีกำหนด จำนวน 2 ฉบับ พร้อมสำเนาฉบับ 1 ฉบับ โดย

ฉบับที่ 1 สำหรับผู้อุทธรณ์

ฉบับที่ 2 สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

สำเนาฉบับ ให้เก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีมติยกอุทธรณ์หรือปลดภาษี จะจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) และหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ท.ป.3 ข.) 1 ชุด จำนวน 3 ฉบับ ต่อหนังสือแจ้งการประเมินทั้งหมดก็ได้

ทั้งนี้ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ต้องจัดให้มีเหตุผลอย่างน้อยประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ สำหรับวันที่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ระบุนวันที่ประชุมวินิจฉัยอุทธรณ์

(2) เสนอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม แล้วบันทึกผลการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์

(3) การให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ให้กำหนด ดังนี้สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กรุงเทพมหานคร. (ระบุภาค...) (อช.(ระบุฝ่าย...))/(เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย)/(ปีประติทินที่มีมติ)ภญ. (ระบุฝ่าย...)/(เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย)/(ปีประติทินที่มีมติ) สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดอื่น สก. (ระบุภาค...) (ชื่อย่อจังหวัด)/(เลขที่เรียงลำดับของแต่ละจังหวัด)/(ปีประติทินที่มีมติ)

(4) จัดส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ฉบับที่ 1 ให้ผู้อุทธรณ์ และฉบับที่ 2 ให้เก็บไว้เป็นหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

14.2 จัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ละรายจำนวน 3 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา และจัดทำหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ท.ป.3 ข.) ต่อท้ายสำเนาคู่ฉบับคำวินิจฉัยอุทธรณ์และสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ทั้ง 3 ฉบับดังกล่าว เสนอให้สรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ลงนาม แล้วจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้ เพื่อดำเนินการต่อไปตามผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์

- (1) หน่วยเร่งรัด
- (2) หน่วยควบคุม
- (3) หน่วยตรวจสอบ

การจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่หน่วยตรวจสอบ ให้ส่งคืนสำนวนการตรวจสอบภาษีไปพร้อมกันด้วย

14.3 กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ ตามแบบคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ที่อธิบดีกำหนด โดยให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ไม่ต้องจัดทำ ท.ป.3 ข การออกเลขที่ของคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ ให้กำหนดเช่นเดียวกับการให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ 14.1 และใช้ทะเบียนเดียวกันกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้เรียงลำดับต่อเนื่องกันไป

ข้อ 15 การจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์

ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์และนำเสนออธิบดี หรือสรรพากรภาค แล้วแต่กรณี ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับทราบ แล้วจัดส่งให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม

15.1 กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบ และจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน แล้วจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์พร้อมสำเนา คู่ฉบับ เสนออธิบดีสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 7.2.1 หรือสรรพากรภาคสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 7.2.2 ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

15.2 จัดทำสำเนาหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์จำนวน 3 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกับในข้อ 14.2

หมวด 4

การทะเลาะวิวาทเสียภาษีอากร

ข้อ 16 การทะเลาะวิวาทเสียภาษีอากร ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอทะเลาะวิวาทเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

(1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ยื่นคำร้องขอทะเลาะวิวาทเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7)

(2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ต่อศาล ให้ยื่นคำร้องขอทะเลาะวิวาทเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

ข้อ 17 เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น ในการขอทะเลาะวิวาทเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

(1) หนังสือค้ำประกันของธนาคารตามแบบที่อธิบดีกำหนด

(2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการ และอสังหาริมทรัพย์นั้น ต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่เกิดขึ้นอีกจนเต็มอัตราตามกฎหมาย

(3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาเป็นประกันตามแนวทางปฏิบัติในการใช้พันธบัตรรัฐบาลเป็นหลักประกันที่กรมสรรพากรกำหนดในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่จะเกิดขึ้นอีกจนเต็มอัตราตามกฎหมาย

(4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่จะเกิดขึ้นอีกจนเต็มอัตราตามกฎหมายมาให้ยึดเป็นหลักประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาเป็นหลักประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

(5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 18 หน่วยงานรับคำร้องขอทะเลาะการเสียภาษีอากรคำร้องขอทะเลาะการเสียภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือตามการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 7.3.1 หรือข้อ 7.3.2 แล้วแต่กรณี หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(3) กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

ข้อ 19 การพิจารณาคำร้องขอทะเลาะการเสียภาษีอากร

19.1 ให้หน่วยงานรับคำร้องขอทะเลาะการเสียภาษีอากร ตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน แล้วบันทึกในระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ พร้อมทั้งจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้อง ภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง กรณีเป็นหลักประกันตามข้อ 17 (1) ให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญาค้ำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้อง นั้น

19.2 เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้อง และหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน ให้ส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานการพิจารณาคำร้องขอทะเลาะการเสียภาษีอากร โดยเจ้าหน้าที่จะต้องตรวจสอบจากหน่วยเร่งรัดก่อนว่า กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ไว้แล้วหรือไม่

กรณีพบว่า มีคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์และทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ นั้น มีจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระแล้ว ให้พิจารณาเสนอไม่อนุญาติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร เว้นแต่ มีหลักประกันในการขอทุเลาการเสียภาษีอากรที่สามารถถอนการยึดหรืออายัดได้ตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง

กรณีไม่พบว่า มีคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์ไว้ ให้พิจารณาหลักประกัน และเสนอความเห็นว่าจะอนุญาติหรือไม่อนุญาติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร

กรณีอนุญาติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุญาติโดยมีเงื่อนไขว่า ต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคาร หรือมีการจดทะเบียนจำนอง หรือได้รับหนังสือแจ้งการบันทึกในระบบทะเบียนของธนาคารแห่งประเทศไทย แล้วแต่กรณี เสียก่อน

19.3 กรณีได้รับอนุญาติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร โดยมีหลักประกันตามข้อ 17 ให้ดำเนินการ ดังนี้

19.3.1 กรณีให้ธนาคารค้ำประกัน ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ขอรับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารผู้ออกหนังสือสัญญาค้ำประกัน

19.3.2 กรณีนำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันการชำระภาษี ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1.1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ ตั้งอยู่ในเขตท้องที่ กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนองตามท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

(ก) กรณีหนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างเป็นผู้ดำเนินการ

(ข) กรณีหนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการ

(1.2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

(2) กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2.1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

(2.2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

19.3.3 กรณีนำพันธบัตรรัฐบาลมาเป็นประกันการชำระภาษีให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์แจ้งสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนการใช้พันธบัตรที่ธนาคารแห่งประเทศไทยก่อนจะรับไว้เป็นหลักประกัน ทั้งนี้ ตามที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดพิธีปฏิบัติในการใช้ตราสารหนี้เป็นหลักประกันไว้

19.4 เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 19.3.2 หรือข้อ 19.3.3 แล้ว ให้เก็บสัญญาจำนองหรือพันธบัตรรัฐบาลที่เป็นหลักประกันไว้ ณ หน่วยงานที่ดำเนินการ แล้วจัดส่งสำเนาภาพถ่ายสัญญาจำนองหรือสำเนาภาพถ่ายพันธบัตรและสำเนาภาพถ่ายหนังสือแจ้งการบันทึกการใช้ตราสารหนี้ (พันธบัตร) เป็นหลักประกันในระบบทะเบียนของธนาคารแห่งประเทศไทย ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 5 วัน นับแต่วันที่จดทะเบียนหรือได้รับหนังสือแจ้งการบันทึกในระบบทะเบียนของธนาคารแห่งประเทศไทย

ข้อ 20 ระยะเวลาและการแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร

20.1 กรณีหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคาร หรือพันธบัตรรัฐบาล หรือสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ ตามข้อ 17 (1) หรือ (3) หรือ (4) หรือ (5) ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จและเสนออธิบดีตามข้อ 19.2 แล้วแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้อุทธรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการดำเนินการ

20.2 กรณีนำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน ตามข้อ 17 (2) หรือ (5) ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จและเสนออธิบดีตามข้อ 19.2 แล้วแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้อุทธรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ ภายใน 85 วัน นับแต่วันที่หน่วยงานรับคำร้องได้รับคำร้องในกรณีไม่อาจดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว เนื่องจากมีการขอให้หน่วยงานอื่นตรวจสอบหลักฐานหรือประเมินราคาหลักทรัพย์ ให้ขออนุมัติขยายเวลาการพิจารณาคำร้อง โดยชี้แจงเหตุผลความจำเป็นต่ออธิบดี เพื่อขอขยายเวลาออกไปได้ครั้งละไม่เกิน 30 วัน เมื่ออธิบดีสั่งการแล้ว ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ และจัดทำสำเนาหนังสือดังกล่าวส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

- (1) หน่วยเร่งรัด
- (2) หน่วยควบคุม
- (3) หน่วยจัดเก็บ

กรณีไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียหายอากร ให้แจ้งเหตุผลที่ไม่อนุมัติ ซึ่งเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ พร้อมทั้งแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียหายอากร

หมวด 5

การอุทธรณ์และการรับคำอุทธรณ์

กรณีผู้อุทธรณ์ใช้สิทธิขอจัดทำความตกลงตามวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

(Mutual Agreement Procedure : MAP)

ข้อ 21 หน่วยรับคำขอจัดทำความตกลงตามวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure : MAP) มีหน้าที่ ดังนี้

21.1 แจ้งรายชื่อผู้ที่กรมสรรพากรรับจัดทำความตกลงตาม MAP ที่ประสงค์ให้ชะลอการอุทธรณ์ไว้ก่อนจนกว่าการจัดทำความตกลงตาม MAP จะเสร็จสิ้นมายังกองอุทธรณ์ภาษีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่กรมสรรพากรรับจัดทำความตกลงตาม MAP หรือวันที่กรมสรรพากรได้รับแจ้งรายชื่อผู้ใช้สิทธิขอจัดทำความตกลงตาม MAP จากต่างประเทศ

21.2 แจ้งรายชื่อผู้ที่อยู่ระหว่างการจัดทำความตกลงตาม MAP โดยกรมสรรพากรให้กองอุทธรณ์ภาษีทราบภายในวันที่ 7 ของเดือนมิถุนายนและวันที่ 7 ของเดือนธันวาคมของทุกปี

21.3 เมื่อการจัดทำความตกลงตาม MAP รายใดเสร็จสิ้นลง ให้แจ้งกองอุทธรณ์ภาษีทราบภายใน 7 วัน นับแต่วันที่การจัดทำความตกลงตาม MAP เสร็จสิ้น

ข้อ 22 ให้กองอุทธรณ์ภาษีมีหน้าที่ ดังนี้

22.1 เมื่อได้รับแจ้งข้อมูลจากหน่วยรับคำขอจัดทำความตกลงตาม MAP ตามข้อ 21 ให้ดำเนินการบันทึกข้อมูลในทะเบียนคุม กรณีเป็นรายที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ ให้แจ้งข้อมูลที่ได้รับทราบไปยังหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ที่รับผิดชอบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่กรมสรรพากรรับจัดทำความตกลงตาม MAP หรือวันที่ได้รับแจ้งรายชื่อผู้ใช้สิทธิ ขอจัดทำความตกลงตาม MAP จากต่างประเทศ

22.2 แจ้งข้อมูลดังต่อไปนี้ ไปยังหน่วยรับคำขอจัดทำความตกลงตาม MAP ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งข้อมูลนั้น

(1) ผลการสั่งการให้ชะลอการนำเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์

(2) คำสั่งยุติการชะลอการนำเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์

(3) คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีผู้อุทธรณ์เป็นผู้ที่กรมสรรพากรรับจัดทำความตกลงตาม MAP แต่ไม่อาจชะลอการนำเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ได้

ข้อ 23 การอุทธรณ์และการรับคำอุทธรณ์ให้ดำเนินการตามข้อ 7 และ ข้อ 8 ของหมวด 1 การอุทธรณ์และการรับอุทธรณ์

ข้อ 24 การพิจารณาคำอุทธรณ์ ให้ดำเนินการไปตามหมวด 2 การพิจารณาคำอุทธรณ์ เว้นแต่ กรณีที่ผู้อุทธรณ์เป็นผู้ที่กรมสรรพากรรับจัดทำความตกลงตาม MAP หรือเป็นผู้ใช้สิทธิขอจัดทำความตกลงตาม MAP จากต่างประเทศ ให้กองอุทธรณ์ภาษีและหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ตรวจสอบระยะเวลาตั้งแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรจนถึงวันที่กรมสรรพากรรับจัดทำความตกลงตาม MAP หรือวันที่กรมสรรพากรได้รับแจ้งว่าผู้อุทธรณ์ได้รับสิทธิจัดทำความตกลงตาม MAP จากต่างประเทศ หากปรากฏว่า

24.1 มีระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำรายงานเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อขออนุมัติให้ผู้มีอำนาจสั่งการชะลอการนำเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ไว้ก่อน กรณีเป็นรายที่ต้องส่งกรมสรรพากรเพื่อร่วมพิจารณา ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการส่งคำอุทธรณ์ สำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ สำนักงานตรวจสอบ และเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไปยังกองอุทธรณ์ภาษีเพื่อร่วมพิจารณาให้เสร็จสิ้น เมื่อกองอุทธรณ์ภาษีร่วมพิจารณาเสร็จสิ้น ให้ส่งเรื่องคืนให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อชะลอการนำเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับทราบผลความตกลงตาม MAP

24.2 มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการให้เสร็จสิ้น และนำเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ตามระเบียบ โดยไม่ต้องรอผลการดำเนินการตาม MAP และให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้กองอุทธรณ์ภาษีทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม

ข้อ 25 เมื่อได้รับแจ้งข้อมูลว่าผู้อุทธรณ์รายใดได้ใช้สิทธิขอจัดทำความตกลงตาม MAP และการจัดทำความตกลงดังกล่าวเสร็จสิ้นแล้ว ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

25.1 กรณีผู้อุทธรณ์ยอมรับผลความตกลงตาม MAP และดำเนินการถอนคำอุทธรณ์ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับทราบผลการจัดทำความตกลงตาม MAP ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบ และจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน แล้วจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์พร้อมสำเนาฉบับ ส่งอธิบดีสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 7.2.1 หรือสรรพากรภาคสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 7.2.2 ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และแจ้งให้ผู้

อุทธรณ์ทราบภายใน 7 วัน นับแต่วันที่กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามพร้อมทั้งจัดทำสำเนาหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์และรับรองสำเนา จำนวน 3 ฉบับ แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่นเดียวกับในข้อ 14.2

25.2 กรณีผู้อุทธรณ์ไม่ยอมรับผลความตกลงตาม MAP หรือยอมรับผลความตกลงตาม MAP แต่มีได้ดำเนินการถอนคำอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับทราบผลความตกลงตาม MAP ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำรายงานเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อให้ผู้มีอำนาจสั่งการให้นำเสนอเรื่องที่ได้ชะลอไว้เสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ตามระเบียบต่อไป ทั้งนี้ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ผู้มีอำนาจได้สั่งการ

ข้อ 26 การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ดำเนินการตามข้อ 12 – 15 ของหมวด 3 การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ข้อ 27 การทะเลาะการเสียหายชื่ออากรการใช้สิทธิขอจัดทำความตกลงตาม MAP ไม่เป็นเหตุแห่งการทะเลาะการเสียหายชื่ออากร หากผู้อุทธรณ์ประสงค์จะทะเลาะการเสียหายชื่ออากรไว้ก่อนในระหว่างรอการจัดทำความตกลงตาม MAP ให้พิจารณาคำร้องขอทะเลาะการเสียหายชื่ออากรตามข้อ 16 โดยต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษีตามข้อ 17 (1) (2) (3) และ (5) ของหมวด 4 การทะเลาะการเสียหายชื่ออากร

ข้อ 28 การรายงานให้ดำเนินการตามข้อ 29 ของหมวด 6 การรายงาน

หมวด 6

การรายงาน

ข้อ 29 การรายงานผลการปฏิบัติงาน และผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ดำเนินการผ่านระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส. 7) แล้วให้นำรายงานการประชุมเข้าระบบอุทธรณ์อิเล็กทรอนิกส์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์

ประกาศ ณ วันที่ 28 มิถุนายน 2564

(นายเอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ)

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อสกุล	นางสาวอารียา อธิสุนงคล
วัน เดือน ปี เกิด	12 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2519
สถานที่เกิด	อำเภอสว่างแดนดิน จังหวัดสกลนคร
ที่อยู่ปัจจุบัน	สำนักงานสรรพากรพื้นที่จันทบุรี
ประวัติการศึกษา	นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยศรีปทุม ปี 2543
ประวัติการทำงาน	กรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรพื้นที่จันทบุรี

