

บทที่ 2

แนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

งบประมาณของประเทศเกือบทั้งหมดนั้น ได้มาจากภาษีอากรที่รัฐบาลได้จัดเก็บมาจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ หรือภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ดังนั้น หากประเทศใดมีระบบการจัดเก็บภาษีที่ดี ก็จะทำให้รัฐมีงบประมาณในการใช้จ่ายเพื่อพัฒนาประเทศเป็นจำนวนมากตามไปด้วย ภาษีอากรเป็นแหล่งที่มาหรือแหล่งรายได้หลักของรัฐ เพื่อนำไปใช้ในการบริหารงาน เพื่อการพัฒนาประเทศทั้งในด้านเศรษฐกิจ การเมือง การทหาร และสังคม การเก็บภาษีอากรเป็นกลไกที่สำคัญ และมีบทบาทก่อให้เกิดการพัฒนาประเทศ

รัฐซึ่งมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ โดยนิยามของคำว่าภาษีมี่ดังนี้

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี¹ ซึ่งเป็นการให้คำนิยามของคำว่า ภาษีอากร โดยอิงแนวคิดทางด้านเศรษฐศาสตร์

แต่ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะว่า ภาษีอากรคืออะไร ย่อมต้องถือตามคำนิยามในกฎหมายนั้นๆ แม้ว่าจะไม่สอดคล้องกับคำนิยามทางด้านเศรษฐศาสตร์ก็ตาม² เช่น

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

- (1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

¹ เกริกเกรียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายรายได้, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), น. 107.

² สราวุธ วุฒยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร”, ดุลพาหะ, ปีที่ 52 เล่มที่ 3, น. 31-33. (กันยายน-ธันวาคม 2548)

(4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกป็นอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

(5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

(6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง

(7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้”

ดังนั้น เงินที่รัฐบาลจัดเก็บที่มีคำว่า ภาษี หรือ อากร หรือ ค่าภาคหลวง นำหน้าทุกประเภทถือเป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ค่าภาคหลวงแร่ เป็นต้น และบรรดาแสตมป์ ค่าธรรมเนียม และเงินสงเคราะห์ตามที่บัญญัติไว้ใน (1) ถึง (7) แห่งมาตรา 3 ก็เป็นภาษีอากรตามความหมายแห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวด้วย ส่งผลให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากรเหล่านี้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจึงเป็นหลักการสำคัญซึ่งหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร อย่างเช่น กรมสรรพากร จะต้องยึดถือปฏิบัติเพื่อให้การปฏิบัติราชการเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ เกิดความเป็นธรรม และความเสมอภาค มีความชอบด้วยกฎหมาย และให้ความสำคัญต่อการคุ้มครองสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี

กรมสรรพากรที่ทำหน้าที่ควบคุมการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรนั้น ได้มีประเภทภาษีอยู่ 5 ชนิดด้วยกัน คือ

- 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)
- 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Income Tax on Juristic Entity)
- 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-Added Tax)
- 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax)
- 5) อากรแสตมป์ (Stamp Duty)

ซึ่งทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ถือว่าเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์นั้น เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)

โดยในการจัดเก็บภาษี หลักการของการจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรม มีความแน่นอน มีความเป็นกลาง อำนวยรายได้ มีความยืดหยุ่น และมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ

รวมทั้งจะต้องมีลักษณะของกระบวนการที่ง่าย ไม่ซับซ้อน สะดวกทั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐ และผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี อย่างไรก็ตามระบบภาษีอากรที่ดีนั้น นอกจากจะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว ยังจะต้องประกอบด้วยส่วนอื่นๆ ประกอบกันด้วย ไม่ว่าจะเป็นการบริหารงาน กฎหมาย ระเบียบ หรือวิธีปฏิบัติ หรือแม้กระทั่งนโยบายของการบริหารราชการก็จะต้องดีและมีประสิทธิภาพอีกด้วย

1. หลักการจัดเก็บภาษีอากร

1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

อดัม สมิท (Adam Smith) ได้วางหลักเกณฑ์การภาษีอากรที่ดีในปี ค.ศ. 1776 ได้กำหนดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีมี 4 ข้อ คือ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก หลักความประหยัด หลักทั้ง 4 ได้รับ การยอมรับ ต่อมาสภาพเศรษฐกิจแล้วสังคมของโลกได้วิวัฒนาการโดยลำดับ หลักการภาษีอากรที่ดีได้เปลี่ยนแปลงและเพิ่มมากขึ้น ลักษณะภาษีอากรที่ดีมีดังต่อไปนี้

1. หลักความเป็นธรรม (Equity) ภาษีที่ดีต้องเก็บอย่างยุติธรรม หมายความว่าต้องเก็บได้ทั่ว โดยไม่เลือกปฏิบัติ และเก็บ ตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี นับว่าสำคัญมาก เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นธรรมจะมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชน

ซึ่งความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีหลักเกณฑ์ในการกำหนดความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคพิจารณาได้เป็น 2 ประเด็น คือ 1) ความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางทฤษฎีภาษีอากร และ 2) ความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางปฏิบัติ

1.1 ความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางทฤษฎีภาษีอากร

ความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางทฤษฎี ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการตรากฎหมายภาษีอากรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางทฤษฎีภาษีอากรนี้มีแนวคิด 2 แนวคิด คือ

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of absolute equity) หลักการนี้ถือว่า การเก็บภาษีที่ยุติธรรมนั้นทุกคนจะต้องเสียภาษีเท่ากัน

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of relative equity) หลักการนี้ถือว่าความยุติธรรมในการเสียภาษี โดยยึดหลักการเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ได้รับหรือตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของตน ซึ่งแยกออกได้เป็น 2 หลักการดังนี้

2.1) หลักประโยชน์ที่ได้รับ (the benefit principle) หลักนี้ถือว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากก็ควรเสียภาษีมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีน้อย หรือให้ทุกคนเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนได้รับจากรัฐ

2.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (the ability to pay) หลักการนี้ถือว่าภาษีที่ยุติธรรมจะต้องเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี คือ ผู้ที่มีความสามารถเสียภาษีได้มากก็ควรเสียภาษีมาก ผู้ที่มีความสามารถเสียภาษีได้น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย ซึ่งการวัดความสามารถในการเสียภาษีนั้นต้องวัดจากอรรถประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีต้องเสียสละไป (sacrifice of utility) ซึ่งมีทฤษฎีการวัดอยู่ 3 ทฤษฎี คือ

ก) ทฤษฎีความเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (Equal absolute sacrifice theory) ทฤษฎีนี้ถือว่า ภาษีที่ยุติธรรมจะต้องเก็บในลักษณะที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียสละอรรถประโยชน์ไปเท่ากัน

ข) ทฤษฎีความเสียสละเป็นสัดส่วนเท่ากัน (Equal proportional sacrifice theory) ทฤษฎีนี้ถือว่า ภาษีที่ดีจะต้องเก็บในลักษณะที่บุคคลต้องเสียสละอรรถประโยชน์เป็นสัดส่วนเท่ากัน

ค) ทฤษฎีความเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal marginal sacrifice theory) ทฤษฎีนี้จะเก็บภาษีในลักษณะที่ทำให้บุคคลต้องเสียประโยชน์หน่วยสุดท้ายเท่ากัน

1.2 ความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางปฏิบัติ

ความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางปฏิบัติ แนวคิดนี้เป็นแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในทางปฏิบัติ ซึ่งความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางปฏิบัติมีเงื่อนไขดังนี้

- 1) มีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามทฤษฎี
- 2) มีการบริหารภาษีที่มีประสิทธิภาพ มีการเก็บภาษีทั่วถึงและไม่มีการเลือกปฏิบัติ
- 3) มีมาตรการในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีอย่างดี

2. หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีที่ดีต้องมีความแน่นอน เช่น ใครคือผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะเสียภาษีเมื่อใด เสียด้วย วิธีใด อัตราภาษี วิธีการคำนวณภาษี การยื่นแบบชำระภาษี และสามารถปฏิบัติได้ชัดเจน นอกจากความแน่นอนในด้านผู้เสียภาษีแล้ว ในแง่ของรัฐบาล ภาษีที่ดีควรมีความแน่นอนในการทำรายได้ให้รัฐบาล หรืออาจจำแนกได้เป็นความแน่นอน และชัดเจนในตัวของกฎหมาย ความแน่นอนและชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บ ความแน่นอนในด้านภาระภาษีว่าตกอยู่กับผู้ใด ความแน่นอนในการลดรายจ่ายของภาคเอกชน และ ความแน่นอนในการทำรายได้แก่รัฐบาล ซึ่งหลักความแน่นอนนี้หากจะจัดแบ่งก็สามารถแบ่งได้เป็น 4 ประการ³ คือ

1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย

2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้

3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย กับการเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี

4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่เก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่งๆ

3. หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นกลางในเศรษฐกิจมากที่สุด คือ ระบบภาษีอากรจะต้อง ไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขัน การผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด เช่น ถ้ามีการเก็บภาษีสินค้าอย่างหนึ่งก็ต้องมีการเก็บภาษีสินค้าประเภทเดียวกันกับยี่ห้ออื่น ๆ ด้วย หลักการนี้มีจำเป็นต้องมีขึ้นเพื่อเพื่อมิให้กระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจทางธุรกิจของประชาชน

³ สรายุทธ์ วัฒนยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น. 46.

4. หลักอำนวยการรายได้ หลักการนี้กล่าวว่า ภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดรายได้ต่อรัฐมากพอ ต้องมีฐานกว้างและฐาน ขยายตัวตามการขยายตัวของภาวะเศรษฐกิจ

5. หลักความยืดหยุ่นได้ ภาษีที่ดีจะต้องมีการยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงเศรษฐกิจได้อย่าง เหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผล ให้เก็บภาษีมากขึ้น เพื่อลดการ ใช้จ่ายของเอกชนลง และ เอื้ออำนวยต่อการบริหารการจัดเก็บได้ อย่างมีประสิทธิภาพ

6. หลักประสิทธิภาพ ภาษีที่ดีควรจะมีประสิทธิภาพในการจัดภาษีทั้งในด้านผู้ จัดเก็บภาษีและในด้านผู้เสีย ภาษี และควรจัดเก็บภาษีได้อัตราที่กว้างและเป็นธรรม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติงานของหน่วยงาน จัดเก็บภาษีต้องมีประสิทธิภาพ จัดเก็บได้ทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็ม หน่วย

1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น ได้แก่ เพื่อหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่าย ในกิจการของรัฐบาล , เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ , เพื่อให้เกิดการจัดสรร ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ , เพื่อสนับสนุนให้เกิดการขยายตัวและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ และ เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร⁴ จึงอาจอธิบายได้ดังนี้

1. ภาษีอากรเพื่อรายได้

วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการเก็บภาษีอากรก็เพื่อหารายได้ให้แก่อำนาจรัฐสำหรับ โครงการใช้จ่ายต่างๆ ภาษีอากรที่จะทำรายได้ดีจะต้องเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นพอที่จะสามารถ เก็บรายได้เพิ่มขึ้นเมื่อยามเศรษฐกิจรุ่งเรือง

2. ภาษีอากรเพื่อการควบคุม ภาษีอากรเป็นการบังคับเรียกเก็บเงินส่วนหนึ่งจาก ประชาชนผู้เสียภาษี ดังนั้น อาจใช้ภาษีอากรบังคับหรือจำกัดการบริโภคสินค้าบางอย่างได้ เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย

3. ภาษีอากรเพื่อการจัดสรร และกระจายรายได้ รัฐมีหน้าที่ที่จะต้องจัดสรรรายได้ของ ประชาชนให้ทัดเทียมกัน โดยจัดเก็บภาษีในอัตราสูงจากผู้มีรายได้มาก แต่ก็อาจมีผลเสียต่อความ

⁴ พนม ทินกร ณ อยุธยา, การบริหารงานคลังรัฐบาล มหภาค 2, การบริหารงานคลัง รัฐบาล, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ศิลปสยามการพิมพ์, 2532), น. 27-28.

เต็มใจ และความกระตือรือร้นในการทำงานของบุคคลผู้มีรายได้สูง เพราะรายได้ที่เพิ่มขึ้นจะต้องนำไปเสียภาษีในอัตราสูง

การใช้อัตราภาษีช่วยจัดสรรและแจกแจงรายได้ อาจกระทำได้ 3 ระดับ คือ

(1) ระดับของรายได้ โดยการจัดสรรรายได้จากผู้ที่มีมากกว่าไปยังผู้ที่ยากจนกว่า โดยจัดเก็บภาษีในอัตราสูงจากผู้ร่ำรวย ทำให้รายได้หลังเก็บภาษีอากรแล้ว มีความเป็นธรรมมากขึ้น

(2) ระหว่างวัย โดยเก็บภาษีจากผู้อยู่ในวัยทำงาน และผู้มีสุขภาพดี เพื่อนำมาจัดสรรให้ผู้ที่เจ็บป่วย ผู้ชรา และเด็ก

(3) ระหว่างภูมิภาค โดยการเก็บภาษีในท้องถิ่นที่ร่ำรวยกว่าให้มาก แล้วจัดสรรเงินไปพัฒนาท้องถิ่นที่ยังไม่เจริญหรือยากจน

4. ภาษีอากรเพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ นโยบายทางการเงินและการคลัง ในปัจจุบันทำให้รัฐจำเป็นต้องอาศัยเงินกู้จำนวนมากมาใช้จ่ายลงทุนสร้างปัจจัยในการพัฒนาประเทศ และเมื่อต้องชำระหนี้สิน รัฐจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ในการพัฒนาของรัฐ และจากผู้ได้รับประโยชน์ทางอ้อม

5. ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายทางธุรกิจ โดยใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนของธุรกิจบางประเภท เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาประเทศ

6. ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายการคลัง ในกรณีที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลอาจเพิ่มอัตราภาษีเพื่อดึงเงินจากประชาชนให้มีอำนาจการซื้อน้อยลง และในภาวะเงินฝืดรัฐก็อาจต้องลดอัตราภาษีลงเพื่อช่วยให้บุคคลมีอำนาจซื้อสูงขึ้น มีการใช้จ่ายมากขึ้น

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจะต้องสอดคล้องกับหลักการของโครงสร้างทางภาษีอากรด้วย ซึ่งโครงสร้างภาษีอากร⁵ ประกอบไปด้วย ผู้เสียภาษีอากร ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการประเมินจัดเก็บภาษี วิธีหาข้อยุติในจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย และการบังคับตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

สำหรับวิธีหาข้อยุติในจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย นั้น เนื่องจากการเสียภาษีอากรเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายซึ่งอาจสลับซับซ้อน ทั้งปัญญาในเรื่องจำนวนภาษีที่พึงต้อง

⁵ เอกสารประกอบการบรรยายวิชา ทฤษฎีภาษีอากร พ.ศ.2549, อัดสำเนา

เสีย และกฎหมายต้องวางวิธีการเพื่อหาข้อยุติที่ยอมรับกันทั้งฝ่ายเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรเอง การกำหนดจำนวนภาษีอากรโดยปกติมีสามชั้น แต่สำหรับภาษีอากรบางประเภทอาจมีเพียงสองชั้นก็ได้ กล่าวคือ มีภาษีอากรหลายประเภทที่ไม่มีการกำหนดให้ผ่านการพิจารณาวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร ก่อนที่จะมีคดีขึ้นสู่ศาล ขั้นตอนในการหาข้อยุติในจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย มีดังนี้⁶ ก) การประเมิน ข) การวินิจฉัยของหน่วยงานอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร และ ค) การพิจารณาคดีในศาล

ดังนั้น ระบบการตอบข้อหาหรือทางภาษีอากรที่มีผลผูกพันกรมสรรพากร จึงอาจเป็นกระบวนการหาข้อยุติในข้อพิพาทเกี่ยวกับจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ก่อนที่จะมีการประเมินอีกทางหนึ่ง

2. การบริหารการจัดเก็บภาษี

2.1 กระบวนการบริหารการจัดเก็บภาษี

กระบวนการบริหารการจัดเก็บภาษีประกอบด้วย 5 ขั้นตอน⁷ คือ

1. การวางแผนและเตรียมการ ประกอบด้วยงานออกกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับเกี่ยวกับภาษีอากร งานกำหนดนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร งานจัดทำปฏิทินการบริหารงานภาษีอากรประจำปี งานวิเคราะห์ประมาณการรายได้จากภาษีอากรประเภทต่างๆ งานด้านการประชาสัมพันธ์ งานติดต่อประสานงานโดยตรงกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร งานทะเบียนประวัติผู้เสียภาษีอากร จัดทำคำแนะนำเผยแพร่ความรู้ และส่งเสริมความรู้สำนึกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร งานจัดพิมพ์แบบแสดงรายการ งานการจัดวันเวลาและสถานที่เสียภาษีอากร ซึ่งในการวางแผนการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรควรให้ความสำคัญกับกลุ่มเป้าหมายซึ่งเป็นผู้เสียภาษีด้วย

2. การประเมินภาษีอากร ประกอบด้วยงานรับแบบและวิเคราะห์แบบแสดงรายการงานประเมินรายการยอดเงินได้ ค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ และ

⁶ เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น. 22-23.

⁷ พนม ทินกร, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.133-154.

งานประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นต้น

3. การรับชำระเงินค่าภาษีอากรและงานบัญชีหลักฐาน ประกอบด้วย งานตรวจนับรับเงินสด เช็ค ธนาณัติ และตราสารการเงินประเภทต่างๆ งานออกใบเสร็จรับชำระเงินภาษีอากร งานเก็บรักษาเงิน ณ สถานที่รับชำระเงินภาษีอากร งานนำเงินส่งคลังหรือฝากไว้กับธนาคาร งานรวบรวมแยกประเภทจัดลำดับเอกสารทางภาษีอากร งานบันทึกหลักฐานรายการและจำนวนเงินตามระเบียบและวิธีการทางบัญชี งานบันทึกหลักฐานแสดงผลการปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่และงานบันทึกหลักฐานด้านอื่นๆ เป็นต้น

ซึ่งวิธีการจัดเก็บภาษีนั้นมีหลายวิธีที่สามารถเลือกนำมาใช้ตามความเหมาะสมได้ เช่น การจัดเก็บภาษี ณ แหล่งที่มาของรายได้ (collection at the source) ที่เรียกว่า การหักภาษี ณ ที่จ่าย (withholding levy) การเก็บภาษีเมื่อจ่ายเงิน (pay as you go basis) การกำหนดให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง (self assessment) การประเมินโดยตรง (direct assessment) และการประเมินค่าสุทธิ (net worth assessment) ซึ่งวิธีสุดท้ายนี้จะกระทำต่อผู้เสียภาษีที่ไม่ยินยอมชำระภาษีตามกฎหมาย มีการหลบหนีภาษี ภาษีแต่ละประเภทอาจต้องใช้วิธีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันออกไป หรืออาจใช้หลายวิธีประกอบกันก็ได้

4. การตรวจสอบภาษีอากร ประกอบด้วยงานตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของข้าราชการโดยหัวหน้าส่วนราชการ งานทดสอบและตรวจสอบการเงินและการบัญชี งานตรวจสอบการเก็บรักษาเงินและทรัพย์สินของทางราชการ งานตรวจสอบ สืบสวน และได้สวนการทุจริตของผู้เสียภาษี งานคดีความที่จะร้องต่อศาล เป็นต้น

5. การประเมินผลการปฏิบัติงาน ประกอบด้วยงานนับปริมาณงานและวัดผลคุณภาพงาน งานสถิติแสดงประเภทและจำนวนเงินภาษีอากรตามที่ได้จัดเก็บได้จริง งานแสดงรายการและจำนวนเงินค่าใช้จ่ายในการบริหารงานภาษีอากร งานจัดทำและเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาภายในส่วนราชการ เสนอต่อรัฐบาล รัฐสภา และประชาชน

2.2 แนวคิดการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร⁸

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ประกอบด้วยองค์การบริหารการจัดเก็บภาษี อำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีด้านต่างๆ และลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงาน

⁸ เฟื่องอ้าง, น.99.

จัดเก็บภาษีกับหน่วยงานทางด้านการคลังอื่นๆ รวมทั้ง ความสัมพันธ์กับหน่วยงานฝ่ายนิติบัญญัติ ตัวแปรที่สำคัญของกระบวนการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรคือ กระบวนการจัดเก็บภาษีและระบบวิธีการจัดเก็บภาษี และกฎหมายภาษีอากร ประการสำคัญคือ ลักษณะโครงสร้างภาษีและระบบภาษีนั้นสอดคล้องกับการมีประสิทธิภาพของระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีหรือไม่ และการที่จะมีระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพได้นั้น จะต้องนำลักษณะหรือหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมาเป็นแนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทอีกด้วย

2.3 วิธีการจัดเก็บภาษีอากร

วิธีการจัดเก็บภาษีอากรมีด้วยกัน 3 วิธี ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีโดยการหัก ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Reduction at Source)

การชำระภาษีโดยวิธีนี้กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีไว้จำนวนหนึ่งก่อนจ่ายให้แก่ผู้รับ แล้วให้ผู้จ่ายเงินนำภาษีที่หักไว้มาส่งรัฐบาล เงินที่นำส่งถือว่าเป็นการเครดิตหักออก จากภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายจริง เช่น ภาษีจากเงินเดือน หรือค่าจ้าง นายจ้าง จะต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และเมื่อผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ ประเมินตนเอง ก็ให้นำภาษีที่นายจ้างหักไว้แล้วนั้นนำมาเครดิตจากภาษีที่ตนคำนวณได้ ถ้าหาก ภาษีที่หักไว้เกินกว่า

2. การจัดเก็บภาษีโดยการประเมินตนเอง (Self Assessment)

วิธีนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีแสดงรายได้หรือรายรับของตนเอง และคำนวณภาษีที่ตนเองต้องเสียตามกฎหมายที่กำหนด

การจัดเก็บภาษีนี้นี้เหมาะกับภาษีอากรที่มีฐานกว้าง ครอบคลุมผู้เสียภาษี จำนวน มาก ทำให้ลดภาระค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ การประเมินตนเองนี้ทำให้รัฐได้ภาษีเร็วและ สะดวกต่อ ผู้เสียภาษี ภาษีอากรประเภทนี้ในประเทศไทยได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. การจัดเก็บภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

วิธีนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อแสดงรายละเอียดต่างๆ อันจำเป็นสำหรับการคำนวณ ภาษีอากร เป็นการชำระภาษีที่เจ้าพนักงานจะต้องมีการตรวจสอบเสียก่อน แล้ว จึงทำการประเมิน เช่น ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีที่ดิน และภาษีโรงเรือน

การจัดเก็บภาษีโดยการประเมินตนเอง (Self Assessment) การเสียภาษีโดยวิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตนเอง และกรอกรายการทั้งยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามที่คำนวณได้ โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษีแต่อย่างใด

ซึ่งการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองตามประมวลรัษฎากรนั้นอาจจำแนกได้ดังนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น โดยปกติผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีเงินได้พึงประเมินเกินกว่าจำนวนเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 กำหนดไว้ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีปีละ 1 ครั้ง โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 หรือ ภ.ง.ด.92 แล้วแต่กรณี โดยจะต้องยื่นภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไปจากปีที่มีเงินได้ แต่ถ้าเป็นผู้ที่มีเงินได้ตามมาตรา 40(5) (6) (7) หรือ (8) จะต้องยื่นปีละสองครั้ง ครั้งแรกยื่นภายในวันที่ 30 กันยายนของปีที่มีเงินได้ โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.94 ส่วนครั้งที่สองยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปจากปีที่มีเงินได้ โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.90 แต่หากมีเงินได้พึงประเมินไม่เกินกว่าจำนวนเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 กำหนดไว้ ก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสำหรับปีภาษีดังกล่าว

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ไม่ว่าจะจะมีเงินได้หรือไม่ก็ตาม ครั้งที่ 1 ให้ยื่นภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.51 ส่วนครั้งที่ 2 ให้ยื่นภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.50 เว้นแต่เป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่มีโชคการสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ จึงจะยื่นรอบระยะเวลาบัญชีปีละ 1 ครั้ง ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งมูลนิธิหรือสมาคมก็ดี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศก็ดีจะเสียภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ไม่ได้เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิเหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป ฉะนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง แต่วิสาหกิจที่เสียภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ คือมูลนิธิ สมาคม และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่

ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะยื่นแบบแสดงรายการเพียงรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้งเท่านั้น⁹

สำหรับประเทศออสเตรเลียนั้น การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเป็นไปตาม the Taxation Laws (Self Assessment Act) 1992 ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ได้ถูกตราขึ้นเพื่อให้เกิดความถูกต้อง ไม่ยุ่งยากและมีความเป็นธรรมในการเสียภาษีให้มากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้เสียภาษีมียหน้าที่จะต้องคำนวณภาษีตามเงินได้ที่ตนได้รับและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโดยการกรอกแบบฟอร์มและแสดงข้อมูลตามแบบที่กรมสรรพากรออสเตรเลียหรือ ATO กำหนด หลังจากนั้นกรมสรรพากรออสเตรเลียจึงจะได้ตรวจสอบถึงความถูกต้องในการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี ซึ่งแทนที่จะมีการตรวจสอบความถูกต้องในการประเมินตนเองและประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานเท่านั้น ในการนี้กรมสรรพากรออสเตรเลียยังได้ให้บริการแก่ผู้เสียภาษีในการทำความเข้าใจให้ถูกต้องเกี่ยวกับการเสียภาษี โดยการตอบข้อหารือ (private rulings) ด้วย¹⁰ การตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรจึงมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการประเมินตนเอง ดังจะได้อธิบายต่อไป

3. แนวคิดเกี่ยวกับการตอบข้อหารือ

การตอบข้อหารือเป็นการวินิจฉัย การแสดงความเห็น หรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับปัญหาในเบื้องต้นโดยฝ่ายปกครอง กล่าวคือ เป็นการวินิจฉัยในปัญหาข้อกฎหมายตามข้อเท็จจริงซึ่งยุติแล้วตามข้อหารือที่ถามมา โดยเป็นการชี้ชัดลงไปว่า เมื่อมีข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้วจะมีผลทางกฎหมายอย่างไรสำหรับในกรณีนั้นๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการให้คำแนะนำแก่ผู้หารือเพื่อจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่ง Black's Law Dictionary ได้ให้ความหมายของคำว่า "Revenue Ruling" ไว้ดังนี้

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 3, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549), น. 13-14.

¹⁰ ATO, Self Assessment and The TaxPayer. Retrived March 16, 2009, <http://www.ato.gov.au/individuals/content.asp?doc=/content/13685.htm>

ก. หมายถึง การตีความอย่างเป็นทางการโดยกรมสรรพากรในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรต่อการปฏิบัติโดยเฉพาะเจาะจง คำวินิจฉัยทางภาษีอากรมีน้ำหนักทางราชการและอาจได้รับการเชื่อถือโดยผู้เสียภาษีซึ่งร้องขอคำวินิจฉัยนั้น¹¹

ข. หมายถึง ความเห็นของกรมสรรพากรที่ตีพิมพ์ซึ่งระบุว่าจะกำหนดหลักเกณฑ์อย่างไรในปัญหาทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยอยู่บนพื้นฐานของสถานการณ์แบบเดียวกัน คำวินิจฉัยทางภาษีอากรเหล่านี้โดยทั่วไปจะใช้โดยผู้เสียภาษี ผู้วางแผนภาษี นักบัญชี และทนายความในการคาดหมายวิธีปฏิบัติทางภาษีอากรของกรมสรรพากร คำวินิจฉัยทางภาษีอากรนี้มีสภาพบังคับทางกฎหมายจนกว่าศาลภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยฉบับใหม่จะวินิจฉัยเป็นอย่างอื่น¹²

ค. หมายถึง คำแนะนำที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งจัดให้แก่ผู้เสียภาษีโดยกรมสรรพากรถึงแม้ว่าคำวินิจฉัยทางภาษีอากรจะให้กับสถานการณ์แต่ละเรื่องเป็นกรณีๆไป คำวินิจฉัยจะเป็นเรื่องที่น่าสนใจโดยทั่วไป เนื่องจากท่าทีซึ่งกรมสรรพากรใช้ตีความปัญหากฎหมายภาษีอากรเฉพาะเรื่อง ในบางครั้งอาจเรียกว่า คำวินิจฉัยที่เป็นจดหมาย (letter ruling) หรือ คำวินิจฉัย (ruling)¹³

ง. หมายถึง การตีความอย่างเป็นทางการสำหรับกฎหมายภาษีอากรโดยกรมสรรพากรซึ่งตีพิมพ์เพื่อให้เป็นแนวทางโดยเฉพาะต่อผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากร¹⁴

¹¹ Bryan A. Garner, Black's Law Dictionary. St.Paul Minn: West Publishing, 2004. แปลและอ้างถึงใน นาริมาน รักธรรม, "การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร: ศึกษาเฉพาะกรณีการตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549, น.54.

¹² <http://dictionary.law.com/default2.asp?selected=1846&bold=IIII>, อ้างถึงใน นาริมาน รักธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 54.

¹³ นาริมาน รักธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 54. อ้างจาก David L. Scott. Wall Street Words: An A to Z Guide to Investment Terms for Today's Investor. (New York: Houghton Mifflin Company, 2003).

¹⁴ นาริมาน รักธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 54. อ้างจาก Merrian-Webster's Dictionary of Law, Merriam-Webster, Inc, 1996.

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรจึงมีความสำคัญมากต่อระบบการจัดเก็บภาษีโดยการประเมินตนเอง เนื่องจากผู้เสียภาษีย่อมต้องการทราบแนวทางในการตีความกฎหมายภาษีและแนวทางในการปฏิบัติการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะคำแนะนำทางภาษีหรือคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรย่อมเป็นที่ต้องการของผู้เสียภาษีมากที่สุด เนื่องจากคำแนะนำและคำวินิจฉัยทางภาษีจะทำให้ผู้เสียภาษีที่มีความเชื่อถือโดยสุจริต สามารถมั่นใจในการประมาณการกำหนดภาระภาษีในธุรกรรมหรือการประกอบธุรกิจของตนได้ ในต่างประเทศส่วนใหญ่จึงมีการนำระบบคำวินิจฉัยทางภาษีอากรล่วงหน้ามาเพื่อให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีของตนมีประสิทธิภาพ ซึ่งหากระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีในระบบการจัดเก็บภาษีโดยการประเมินตนเองสามารถมีประสิทธิภาพได้สูงสุดตามเจตนารมณ์ของระบบแล้ว ย่อมเป็นการประหยัดต้นทุนของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการบริหารการจัดเก็บภาษีด้วยการประเมินภาษีนั่นเอง เนื่องจากสามารถประหยัดเวลา ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบการประเมินภาษี

การตอบข้อหารือนั้นเริ่มขึ้นเมื่อผู้ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายฉบับต่างๆ หรือผู้ที่ต้องได้รับผลทางกฎหมายจากกฎหมายฉบับต่างๆ ได้สอบถามหรือหารือปัญหาของตนต่อทางราชการ ผู้รักษากฎหมายในเรื่องนั้นๆ ส่วนราชการจึงมีการพิจารณาและตอบข้อหารือ เช่นการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากผู้เสียภาษีถามกรมสรรพากรว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมานั้นอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่ กรมสรรพากรอาจมีหนังสือตอบผู้เสียภาษี โดยอาจตอบได้เป็น 2 ลักษณะดังนี้ เงินได้ที่ผู้หารือได้รับไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีลักษณะหนึ่ง หรือเงินได้ที่ผู้หารือได้รับอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีอีกลักษณะหนึ่ง โดยการตอบในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนั้นจะเป็นเพียงการตอบในเรื่องที่เป็นปัญหาข้อกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีระบุเท่านั้น¹⁵

รูปแบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้นอาจอยู่ในรูปแบบของการแนะนำด้วยวาจาหรืออาจอยู่ในรูปแบบของลายลักษณ์อักษรก็ได้ โดยที่รูปแบบการตอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรนั้นจะมีลักษณะเป็นทางการและนิยมใช้กันโดยทั่วไปเนื่องจากมีหลักฐานเป็นเอกสารที่ใช้อ้างอิงต่อเจ้าหน้าที่บุคคลอื่นๆ ได้ แต่อย่างไรก็ตาม กระบวนการตอบข้อหารือนั้นก็มิผลต่อน้ำหนักความน่าเชื่อถือหรือระดับความรอบคอบถูกต้องของหนังสือตอบข้อหารือนั้นด้วย ว่าในการตอบข้อ

¹⁵ ไสภณ บำเทิงเวช, “ปัญหาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.47.

หรือนั้นเป็นการตอบโดยผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรหรือฝ่ายปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากร หรือเป็นการตอบข้อหาหรือถึงผู้เสียภาษีอากรโดยตรงเป็นการส่วนตัว หรือเป็นการตอบข้อหาหรือที่ได้รับการพิจารณาแล้วลงตีพิมพ์ในสิ่งพิมพ์ของทางราชการ หรือจัดทำในลักษณะเป็นหนังสือเวียน คำสั่ง หรือประกาศให้เจ้าหน้าที่ถือเป็นแนวทางปฏิบัติ ด้วย¹⁶

4. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

4.1 สิทธิของผู้เสียภาษีตามกฎหมายไทย

สิทธิของผู้เสียภาษี หมายถึง สิทธิและหน้าที่อันชอบธรรมของผู้เสียภาษีตามกฎหมาย ที่จะต้องกระทำการหรือไม่กระทำการใดๆ ที่เป็นการขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีตามกฎหมายไทย¹⁷ มีดังนี้

1. สิทธิตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มุ่งหวังให้มีกระบวนการทางปกครองให้ชัดเจน ตรวจสอบได้และเป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้สิทธิผู้เสียภาษีมีโอกาสต่อสู้ป้องกันสิทธิของตนได้ตามความเหมาะสมตามหลักกฎหมายปกครอง นั่นคือ สิทธิพื้นฐานของเอกชน ซึ่งได้แก่

1) สิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากฝ่ายปกครอง คือ ในการพิจารณาหรือตัดสินใจในกระบวนการทางปกครองซึ่งกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ฝ่ายปกครองต้องรับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของผู้มีส่วนได้เสียและพยานเสมอ เช่น กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแล้ว เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบแล้วเห็นว่าไม่ถูกต้อง จะเชิญผู้เสียภาษีมาชี้แจงหรือขอเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมก่อนทำการประเมินภาษีอากรรายนั้น แต่หากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการประเมินภาษีอากรรายนั้นต่อไป

2) สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่จำเป็น ได้แก่ สิทธิในการขอตรวจดูเอกสารของทางราชการ เพื่อโต้แย้ง ชี้แจง หรือป้องกันสิทธิของผู้เสียภาษี เช่น การขอดูประกาศหรือคำสั่ง

¹⁶ นารีมาน รักธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น.54-55.

¹⁷ เพรามาตร หันตรา และศุภลักษณ์ ฤดีจรัสวัณย์, "สิทธิของผู้เสียภาษี," สรรพากร สาส์น 41, น. 15-24. (มกราคม 2537)

ต่างๆที่อธิบดีออกตามความในประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เสียภาษีอาจไม่ทราบว่าได้มีการประกาศใช้ บังคับแล้ว

3) สิทธิในการได้รับคำแนะนำทางกฎหมาย โดยผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับคำแนะนำเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของตนในกระบวนการทางปกครอง รวมทั้งมีสิทธิตั้งทนายความ ที่ปรึกษา และผู้กระทำการแทนได้

2. สิทธิตามประมวลรัษฎากร

สิทธิของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ได้แก่

- 1) สิทธิการผ่อนชำระภาษี เช่น มาตรา 64
- 2) สิทธิการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ได้แก่ สิทธิในการยื่นอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน และสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับความวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
- 3) สิทธิการขอทุเลาการชำระภาษีอากร โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรคงค้าง เนื่องจากการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีไม่ถือเป็นเหตุให้ทุเลาการเสียภาษีแต่อย่างใดตาม มาตรา 31 หากผู้เสียภาษีไม่ต้องการที่จะชำระภาษีอากรในทันทีนั้นก็จะต้องขออนุมัติทุเลาการชำระ ภาษีไว้เสียก่อน
- 4) สิทธิการขอลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ผู้เสียภาษีที่มีความรับผิดชอบ ต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอาจมีคำร้องเป็นหนังสือเพื่อขอให้ลดหรือลดเบี้ยปรับตามหลักเกณฑ์ ที่กรมสรรพากรกำหนดก็ได้ แต่สำหรับเงินเพิ่มนั้นไม่มีกฎหมายใดให้อำนาจเจ้าพนักงานลดหรือลด ให้ได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระ หรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายแล้ว เงินเพิ่มจึงอาจจะลดลงเหลือเพียงกึ่งหนึ่ง
- 5) สิทธิการขอคัดเอกสารหรือสำเนาเอกสาร ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคัดเอกสารหรือ ขอสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีของตนเองได้ เช่น สำเนาแบบแสดงรายการภาษีของ ตนเอง หรือใบเสร็จรับเงินค่าภาษีของตนเอง เป็นต้น

นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังมีหน้าที่ตามกฎหมาย ดังนี้

- 1) ยื่นแบบแสดงรายการ และเสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องและครบถ้วน
- 2) ขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และจดทะเบียนภาษีตามที่กฎหมายกำหนด แล้วแต่กรณี และหากมีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญ จะต้องแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ถูกต้อง

3) จัดทำเอกสารหลักฐาน และบัญชีใดๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ ใบรับ ใบส่งของ ใบกำกับภาษี บัญชีรายได้ รายจ่าย งบการเงิน บัญชีพิเศษ ฯลฯ แล้วแต่กรณี

4) ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน เมื่อได้รับหนังสือเชิญพบ หรือหนังสือขอให้ยื่นเอกสาร หรือหลักฐานใดๆ เพื่อประกอบในการเสียภาษีอากร ตลอดจนปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงาน

5) ชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ภายในกำหนดเวลา หากไม่ได้ชำระภาษีหรือชำระไว้ไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำไปชำระหนี้ภาษีอากรได้โดยไม่ต้องฟ้องต่อศาล

6) การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร หากมีการฝ่าฝืนแล้ว อาจต้องรับผิดชอบแพ่งและทางอาญา

ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจะต้องให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสม ไม่ใช่กฎหมายที่คำนึงถึงแต่ประโยชน์ของรัฐเพียงฝ่ายเดียวมากกว่าประโยชน์ของผู้เสียภาษี การชำระภาษีต้องมีลักษณะที่แน่นอน ชัดเจน และเป็นธรรม มีการผ่อนปรน ให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีตามที่ควรจะเป็น¹⁸

แต่ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของไทย โดยเฉพาะความผูกพันตามหนังสือตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรในปัจจุบันยังไม่สอดคล้องต่อหลักการรับรองสิทธิดังกล่าว

4.2 สิทธิของผู้เสียภาษีตามรูปแบบขององค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

องค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD : Organization for Economic Co – operation and Development) ได้มีการสำรวจประเทศสมาชิกต่างๆ เพื่อที่จะได้ทราบว่าสิทธิและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในด้านต่างๆ ที่ได้รับการยอมรับว่ามีอะไรบ้าง ซึ่งจากการสำรวจดังกล่าวปรากฏว่าประเทศสมาชิกให้การยอมรับสิทธิของผู้เสียภาษี คือ สิทธิที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐ (the right to be informed , assisted and heard) , สิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านและขอให้ทบทวน (the right of appeal) , สิทธิที่จะเสีย

¹⁸ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “แนวคิดในการจัดเก็บภาษีหลายประเภท,” วารสารนิติศาสตร์ 26, น. 516-529. (กันยายน 2539)

ภาษีไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด (the right to pay no more than the correct amount of tax) , สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) , สิทธิส่วนบุคคล (the right to privacy) , สิทธิที่จะได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the right to confidentiality)¹⁹

ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีตามรูปแบบของ OECD จึงสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

1. สิทธิที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐ (the right to be informed , assisted and heard)

ในการบังคับจัดเก็บภาษี รัฐต้องมีมุมมองต่อผู้เสียภาษีอย่างจริงจังและให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการให้ข้อมูลความรู้เกี่ยวกับการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีในการดำเนินการเกี่ยวกับภาษี

2. สิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านและขอให้ทบทวน (the right of appeal)

สิทธิในการยื่นอุทธรณ์ สิทธิในการยื่นอุทธรณ์ต่อการตัดสินใจใดๆของเจ้าหน้าที่ภาษีที่ได้ใช้อำนาจดำเนินการกับผู้เสียภาษีทั้งหมด และการตัดสินใจเกือบทั้งหมดของเจ้าหน้าที่ภาษีไม่ว่าในด้านการใช้กฎหมายหรือการปกครองด้านธุรการที่จัดทำให้แก่ผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรง

3. สิทธิที่จะเสียภาษีไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด (the right to pay no more than the correct amount of tax)

สิทธิที่จะไม่จ่ายเงินภาษีมากกว่าจำนวนเงินภาษีที่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีไม่ควรจ่ายเงินภาษีมากกว่าความต้องการที่ระบุไว้ในกฎหมายโดยคำนวณจากสถานภาพส่วนตัวและรายรับด้วยเหตุนี้ในขณะที่ยังเป็นที่ยอมรับส่วนลดตามแผนของภาษีที่ถูกกฎหมาย รัฐได้ความชัดเจนระหว่างแบบฟอร์มแผนภาษีกับแบบฟอร์มการทำภาษีให้น้อยลงไป ซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของการออกกฎหมายอย่างชัดเจน ผู้เสียภาษียังมีสิทธิต่อมาตรการความช่วยเหลือที่สมเหตุสมผลจากเจ้าหน้าที่ภาษี เพื่อพวกเขาจะได้รับการลดหย่อนทั้งหมดตามที่ผู้เสียภาษีพึงได้รับ

¹⁹ ประโมท พุทธสุภาะ, “สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง ศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น.52-54. อ้างจาก รายงานของ OECD ในปี 1990 เรื่อง Taxpayer's right and obligation-A survey of the legal situation in OECD countries.

4. สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty)

สิทธิต่อความแน่นอน ผู้เสียภาษีมีสิทธิต่อความแน่นอนสูงสุดในเงื่อนไขภาษีที่พวกเขาปฏิบัติอยู่แม้ว่าความแน่นอนเป็นสิ่งที่เป็นไปได้เสมอไป เช่น ผู้เสียภาษีอาจไม่รู้ล่วงหน้าเสมอๆ ต่อผลกระทบของกฎซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ในบางกรณี เช่นกัน เจ้าหน้าที่ภาษีอาจไม่มีหน้าที่ที่จะจัดการให้แก่ผู้เสียภาษีด้วยความแน่นอนที่เกี่ยวกับการใช้บทบัญญัติแบบแผนที่มุ่งสู่การแสวงหาของผู้เสียภาษีในการจำกัดความเห็นของพระราชบัญญัติ อย่างไรก็ตามก็เป็นเป้าหมายที่ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีควรที่จะสามารถคาดการณ์ล่วงหน้าถึงเงื่อนไขในเรื่องส่วนตัวต่างๆไปและในทางธุรกิจของพวกเขาได้ว่าการที่จะบรรลุสู่เป้าหมายเป็นเรื่องยาก เพราะระบบภาษีสมัยใหม่มีความซับซ้อนและหมุนเวียนตลอดเวลา

5. สิทธิส่วนบุคคล (the right to privacy)

สิทธิต่อความเป็นส่วนตัว ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะคาดหวังว่าเจ้าหน้าที่ภาษีจะไม่ล่วงล้ำอย่างไม่จำเป็นสู่ความเป็นส่วนตัวของพวกเขา ในทางปฏิบัติเป็นการแปลความด้วยการหลีกเลี่ยงการค้นโดยไม่จำเป็นต่อเคสสถานส่วนตัวของผู้เสียภาษีหรือการร้องขอข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องอันผู้เสียภาษีจะพึงต้องจ่าย หลายประเทศมีกฎหมายที่เข้มงวดมากสำหรับการเข้าไปในเคสสถานของผู้เสียภาษีหรืออาณาบริเวณของธุรกิจโดยเจ้าหน้าที่ภาษีเพื่อการสอบสวนเรื่องภาษีและการได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สามในบางประเทศ การไปพบผู้เสียภาษีต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียภาษีก่อนเข้าไปในเคสสถานหรืออาณาบริเวณของธุรกิจ ส่วนใหญ่ประเทศต่างๆก็จะใช้หมายค้นที่เป็นการอนุมัติแล้วในการเข้าไปในเคสสถานของผู้เสียภาษี

6. สิทธิที่จะได้รับการรักษาปิดความลับ (the right to confidentiality)

สิทธิขั้นพื้นฐานอีกอย่างหนึ่งของผู้เสียภาษีก็คือ ข้อมูลที่ผู้เสียภาษีให้ไว้แก่เจ้าหน้าที่ภาษีนั่น ถือว่าเป็นความลับและสามารถนำไปใช้ได้เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น กฎหมายภาษีตั้งบทลงโทษไว้อย่างรุนแรงต่อพนักงานภาษีที่ใช้ข้อมูลลับอย่างผิดๆ และกฎหมายในความไว้วางใจที่นำมาใช้กับเจ้าหน้าที่ภาษีเข้มงวดมากกว่ากฎหมายที่นำมาใช้กับหน่วยงานราชการอื่นๆมาก

สิทธิของผู้เสียภาษีตามรูปแบบของ OECD นั้น ประเทศต่างๆได้นำมาเป็นแนวปฏิบัติในการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีซึ่งประเทศสมาชิกของ OECD รวมทั้ง ประเทศออสเตรเลีย ได้นำหลักการดังกล่าวมาใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีด้วย

สำหรับการให้ความคุ้มครองในเรื่องสิทธิที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐ (the right to be informed , assisted and heard) นั้น

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยตามตัวอย่างนี้ เช่น คดีหมายเลขดำที่ อ. 1149/2550 คดีนี้จำเลยได้ดำเนินการเสียภาษีตามความเห็นที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้คำแนะนำและต่อมาได้ถูกประเมินภาษีในภายหลัง

และสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างถูกต้อง เป็นธรรม และแน่นอน (the right to certainty) นั้นมีคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 2729/2534 , 5158/2538 , 2724/2534 , 9934/2539 , 5036/2545 แต่ไม่พบว่ามีคำพิพากษาฎีกาใดที่เกี่ยวข้องโดยกันกับการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรที่ศาลได้ให้การคุ้มครองสิทธิตามหลักการข้อนี้²⁰

สำหรับประเทศไทยในปัจจุบัน กรมสรรพากรได้มีช่องทางการให้คำแนะนำเกี่ยวกับปัญหาภาษีอากร ดังนี้ RD Call Center : 0-2272-8000 ซึ่งเป็นการตอบปัญหาเกี่ยวกับภาษีทางโทรศัพท์ โดยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร , ระบบ WEB COLLABORATION ซึ่งเป็นระบบเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะช่วยดูหน้าจอคอมพิวเตอร์ของผู้เสียภาษี เพื่อวิเคราะห์ว่าขณะนั้นผู้เสียภาษีกำลังติดขัดเรื่องการใช้งานโดยอยู่ เช่น การยื่นแบบผ่าน Internet การขอรหัสผ่าน เป็นต้น เจ้าหน้าที่จะขอดูหน้าจอคอมพิวเตอร์ของท่าน และให้คำแนะนำการใช้ระบบที่ปรากฏบนหน้าจอคอมพิวเตอร์ควบคู่กับการให้คำแนะนำทางโทรศัพท์ โดยผู้เสียภาษีจะเป็นผู้ทำธุรกรรมต่างๆบนระบบที่ปรากฏในหน้าจอคอมพิวเตอร์ด้วยตนเอง , ระบบ Web Chat ซึ่งเป็นการให้บริการเกี่ยวกับการตอบปัญหาทางภาษีโดยการสนทนากับเจ้าหน้าที่ Call Center ของกรมสรรพากรผ่านทางระบบคุยสดบน Web Site ของกรมสรรพากร www.rd.go.th หรือการให้คำชี้แจงเกี่ยวกับการดำเนินการทางภาษีโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งประจำอยู่ตามหน่วยงานของกรมสรรพากร รวมทั้งการตอบข้อหารือต่างๆด้วย

ซึ่งในปัจจุบัน กรมสรรพากรได้ให้การตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีก็เชื่อตามคำแนะนำโดยสุจริตและปฏิบัติตามคำแนะนำดังกล่าวในการเสียภาษี ปัญหาก็คือว่า หากผู้

²⁰ เฟิงอ๋าง, น. 74-88.

เสียภาษีมียุทธศาสตร์เกี่ยวกับภาษีอากรและได้ขอความเห็นจากกรมสรรพากรในกรณีดังกล่าว และกรมสรรพากรได้ให้ความเห็นไปโดยสุจริตว่าไม่ต้องเสียภาษีโดยมีข้อความสงวนสิทธิไว้ในการตอบข้อหารือนั้นว่าไม่ผูกพันกรมสรรพากร ผู้เสียภาษีซึ่งเชื่อโดยสุจริตตามที่กรมสรรพากรได้ให้ความเห็นไว้ และได้ปฏิบัติตามคำแนะนำของกรมสรรพากร แต่ภายหลังต่อมากลับมีการเก็บภาษีจากธุรกรรมในกรณีดังกล่าวที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามคำแนะนำของกรมสรรพากรแล้ว ความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีคงจะบรรเทาไปได้ด้วยการปฏิรูประบบระบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากรโดยอาศัยแนวทางจากการศึกษาระบบตอบข้อหารือของประเทศออสเตรเลีย ดังจะได้อธิบายต่อไป

5. การระงับข้อพิพาททางภาษี

ข้อพิพาททางภาษี หมายถึง การโต้แย้งหรือการไม่เห็นด้วยในเรื่องสิทธิทางภาษี โดยเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีในปัญหาข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมาย โดยข้อพิพาททางภาษีแบ่งได้หลายประเภท ดังนี้

1. ข้อพิพาททางภาษีโดยแท้ คือ ข้อพิพาททางภาษีที่พิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีในเรื่องความถูกต้องตามกฎหมายของการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล อันได้แก่ การกำหนดฐานและการคำนวณภาษี โดยประเด็นข้อพิพาทอาจแบ่งเป็น 4 กรณี คือ การขอให้ยกเลิกภาษี การขอให้ลดหย่อนภาษี การขอคืนภาษีที่จ่ายเกินไป และการขอคืนภาษีในกรณีที่มีกฎหมายกำหนด

2. ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี คือ ข้อพิพาททางภาษีที่ไม่ได้พิพาทกันโดยตรงในเรื่องความถูกต้องของการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล แต่ประเด็นแห่งคดีสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษี ได้แก่

1) ข้อพิพาทที่ขอให้เพิกถอนการกระทำทางปกครองอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารทางภาษี เช่น คดีโต้แย้งความไม่ชอบด้วยกฎหมายของกฎ คำสั่งทางปกครอง แนวปฏิบัติ หรือหนังสือเวียน เกี่ยวกับภาษีอากร และคดีโต้แย้งการกระทำของเจ้าหน้าที่ว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายเกี่ยวกับวิธีพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหารทางภาษี

2) ข้อพิพาทที่โต้แย้งเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษี เป็นข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งเกี่ยวกับความถูกต้องของภาษีที่จัดเก็บ แต่เป็นการโต้แย้งว่าตนไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบที่ต้องชำระภาษีเนื่องด้วยเหตุต่างๆ เช่น ฝ่ายบริหารทางภาษีบังคับคดีโดยไม่ชอบด้วย

เงื่อนไขตามคำพิพากษาของศาล หรือ ฝ่ายบริหารทางภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามระเบียบหรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีซึ่งกำหนดขึ้นโดยกรมสรรพากร เป็นต้น

3) ข้อพิพาทเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษอาญา เป็นข้อพิพาททางภาษีที่พิพาทในเรื่องการกระทำซึ่งกฎหมายภาษีบัญญัติว่าเป็นความผิดอาญาและได้กำหนดโทษไว้

4) ข้อพิพาทที่เอกชนฟ้องขอให้รัฐรับผิดชอบในความเสียหายทางภาษีที่เกิดกับเอกชน คือ ข้อพิพาททางภาษีที่พิพาทในเรื่องความเสียหายที่เอกชนได้รับอันมีมูลเหตุมาจากการที่รัฐใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษี เช่น มีการกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษี

5.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทย

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยนั้น อาจแบ่งออกได้เป็น การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง และ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

1. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครองของประเทศไทย

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นการยุติข้อพิพาททางภาษีวิธีการหนึ่ง นอกจากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนั้น หมายถึง การร้องเรียนต่อหน่วยงานฝ่ายปกครองเพื่อให้มีการดำเนินการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีภายในหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษีนั่น ซึ่งการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนั้นมีการอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไปหรือกฎหมายกลาง ได้แก่ การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเพื่อให้ระบบการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองมีเอกภาพและมีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนมากยิ่งขึ้น โดยที่พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจะนำมาใช้แก่กรณีกฎหมายเฉพาะมิได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ไว้และกฎหมายดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะ ซึ่งเป็นการอุทธรณ์ตามกฎหมายที่กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะในกฎหมายฉบับนั้นๆ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร

โดยการอุทธรณ์โดยกฎหมายเฉพาะนี้ยังอาจแบ่งออกได้เป็น การอุทธรณ์บังคับ และการอุทธรณ์ไม่บังคับ ซึ่งการอุทธรณ์บังคับเป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดว่าจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน มิฉะนั้นจะนำข้อพิพาทไปสู่องค์กรวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครองไม่ได้ ในขณะที่การอุทธรณ์ไม่บังคับเป็นการอุทธรณ์ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นสิทธิของคู่กรณีซึ่งอาจเลือกอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนหรืออาจเลือกนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครองได้โดยตรง ซึ่งการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรนั้นเป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองชั้นตอนเดียวแล้วผู้เสียภาษีที่ได้รับคำสั่งทางภาษีมียุติข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลได้ทันที²¹

ซึ่งการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนั้นมีความมุ่งหมายอยู่ 3 ประการ คือ เพื่อการคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และเพื่อลดภาระคดีในศาล

ในการอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ในส่วน 2 การอุทธรณ์ ในหมวดที่ 2 โดยในการอุทธรณ์นั้น ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 อีกด้วย ซึ่งหากผู้เสียภาษีที่ถือได้ว่าเป็นผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองและไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว จะต้องดำเนินการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรเสียก่อนจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์หรือนำไปฟ้องเป็นคดียังศาลภาษีได้ ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งข้อพิพาททางภาษีที่จะต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร ก็คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากการประเมินภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของเจ้าพนักงานประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514

ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรต้องประกอบด้วยเงื่อนไข 3 ประการดังนี้

²¹ นนันทน์ จันทราชไธธร, “การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย : ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 23-26.

- 1) ต้องเป็นผู้ถูกประเมินภาษีหรือผู้ที่ได้รับมอบฉันทะจากผู้นั้น
- 2) ต้องมีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน และผู้ถูกประเมินได้รับหรือถือว่าได้รับแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้ว

3) เป็นการประเมินภาษีที่ไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ ซึ่งกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ได้แก่ การไม่ไปพบเจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียก ไม่ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน หรือไม่ตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เป็นต้น

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรฝ่ายปกครองประเภทองค์กรกลุ่มที่ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายจัดเก็บภาษี ฝ่ายปกครอง และฝ่ายกฎหมายของรัฐ อันได้แก่

1. กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบไปด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง

2. กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบไปด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน²²

โดยผู้ถูกประเมินภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์จากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ถูกประเมินภาษียื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดโดยไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลา แม้ว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ก็ไม่เป็นผลเป็นการอุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้ถูกประเมินภาษีจึงไม่สามารถนำข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นไปฟ้องยังศาลได้²³

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทเฉพาะประเด็นที่ได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

2. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศไทย

²² เพิ่งอ้าง, น. 42-55.

²³ คำพิพากษาฎีกาที่ 1325/2512 , 489/2519

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งกรณีต่างๆตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 ได้แก่²⁴

1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอาจใช้สิทธิตามกฎหมายในการอุทธรณ์การประเมินต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี เมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเป็นอย่างใดแล้วหากผู้เสียภาษียังไม่พอใจผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในฝ่ายบริหาร กฎหมายก็ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรได้ เช่น ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน หรือระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และได้อุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องอุทธรณ์ กรณีเช่นนี้ย่อมถือว่าผู้เสียภาษีนั่นตกเป็นหนี้ค่าภาษีอากรของรัฐแล้ว รัฐโดยหน่วยงานที่มีอำนาจเกี่ยวข้องอาทิ กรมสรรพากร จึงเป็นโจทก์ยื่นฟ้องผู้เสียภาษีต่อศาลเพื่อขอให้บังคับให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม คดีประเภทนี้ การเริ่มต้นของข้อพิพาททางศาลอาจแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

(1) กรณีที่กฎหมายให้อำนาจหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้มาตรการบังคับทางบริหารดำเนินการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรโดยมิต้องดำเนินการทางศาล เช่น ประมวลรัษฎากรมาตรา 12 แต่หน่วยงานของรัฐเลือกที่จะไม่ใช้อำนาจดังกล่าวและได้มายื่นฟ้องเรียกค่าภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากรต่อศาลเป็น

²⁴ วุฒิวัชร ดิประชา, “การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 15-24.

คดีตามมาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้

(2) กรณีเป็นหนี้ค่าภาษีอากรค้างซึ่งไม่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจบังคับคดีทางบริหาร หน่วยงานของรัฐจึงดำเนินการบังคับสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรค้างดังกล่าวได้เพียงทางเดียวโดยการฟ้องร้องต่อศาลขอให้บังคับคดีแก่ผู้เสียภาษี

3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีฟ้องเรียกคืนค่าภาษีอากรจากหน่วยงานของรัฐ เนื่องจากตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น หรือชำระไว้เกินกว่าจำนวนที่ตนต้องรับผิดชอบ

4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

เป็นกรณีที่รัฐฟ้องดำเนินคดีต่อบุคคลอื่นนอกจากผู้เสียภาษีซึ่งตกลงทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียภาษี เช่น ผู้ค้าประกัน

5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

6) คดีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี

และประเภทของภาษีอากรอันเป็นมูลเหตุแห่งข้อพิพาททางภาษีอากร ตามมาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า ในพระราชบัญญัตินี้

ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิดและหมายความรวมถึง

1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ

3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกนอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง

7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

ดังนั้น คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรนอกจากจะต้องเข้าลักษณะเป็นประคดีประเภทหนึ่งประเภทใดใน 5 ประเภทตามที่กำหนดไว้ในอนุมาตรา (1) ถึง (5) ของมาตรา 7 แล้วเนื้อหาแห่งข้อพิพาทจะต้องเป็นเรื่องภาษีอากร หรือเงินอื่นใดที่อยู่ในความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ตามมาตรา 3 ด้วย

ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร จึงอาจจำแนกได้เป็น²⁵

1. คดีภาษีอากรตามความหมายอย่างแคบหรือคดีภาษีอากรโดยแท้

ในประเทศไทย คดีภาษีอากรอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรเขตอำนาจของศาลปกครองในคดีภาษีอากรเป็นเขตอำนาจเชิงปฏิเสธ ซึ่งหมายความว่า ศาลปกครองไม่รับพิจารณาพิพากษาคดีซึ่งอยู่ในความหมายของคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และศาลภาษีอากรก็จะไม่รับพิจารณาพิพากษาประเด็นพิพาทที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองเช่นกัน แม้ประเด็นพิพาทนั้นจะมีความเกี่ยวข้องกับภาษีอากรเช่นกัน เช่น การโต้แย้งว่ากฎหรือคำสั่งทางปกครองของฝ่ายบริหารทางภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายแม่บททางภาษีอากร เป็นต้น

2. คดีภาษีอากรตามความหมายอย่างกว้างหรือคดีเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษี

คดีเหล่านี้ไม่ใช่คดีภาษีอากรโดยแท้ โดยปกติแล้วจึงไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษี แต่คดีบางประเภทก็มีลักษณะใกล้เคียงกับคดีภาษีอากรโดยแท้มาก ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) คดีโต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีว่าเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย คดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร²⁶

²⁵ วุฒาราช ตีประชา, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 24, น. 92-121.

²⁶ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 1/2529 , 1/2530 , 6/2530 , 3/2532 , 1/2544 , 7/2530 , คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1533/2540 , คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ ร.340/2546

2) คดีได้แย้งว่ากฎหมายลำดับรองออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร
คดีประเภทนี้จัดเป็นคดีปกครองประเภทคดีโต้แย้งความชอบด้วยกฎหมาย
ของการกระทำทางปกครอง ในปัจจุบันจึงอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลปกครอง²⁷

3) คดีขอให้เพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อเอาชำระหนี้ค่าภาษีอากร
ค้าง

คดีประเภทนี้ หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีหรือผู้ค้างชำระภาษีโต้แย้งการยึด
หรืออายัดทรัพย์สินของตนยอมจัดเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน ตามมาตรา 7(1)
หรือคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ตามมาตรา 7(2) แห่ง
พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อันเป็นคดีภาษี
อากรโดยแท้ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร²⁸ แต่หากเป็นกรณีที่
บุคคลภายนอกโต้แย้งว่าทรัพย์สินที่มีการยึดหรืออายัดนั้นเป็นทรัพย์สินของตนหรือที่เรียกว่าการ
ร้องขาดทรัพย์ ย่อมถือเป็นคดีเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษีซึ่งไม่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร แต่
อยู่ในอำนาจของศาลแพ่ง²⁹ และทั้งสองกรณีไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง

4) คดีความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษอาญา

คดีความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษอาญา หมายถึง ข้อพิพาทเกี่ยวกับกรณีซึ่ง
กฎหมายภาษีอากรบัญญัติว่าเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ โดยกฎหมายมุ่งเอาผิดกับผู้เสีย
ภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย นอกจากนี้ยังหมายรวมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับกรณีซึ่ง
กฎหมายอาญายกเว้นโทษว่าเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้โดยมุ่งเอาผิดกับเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติ
หน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรด้วย คดีอาญาเหล่านี้แม้จะมีมูลเหตุมาจากหรือเกี่ยวพันกับภาษีอากรแต่
เนื่องจากมิได้เป็นคดีตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธี
พิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จึงไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร แต่อยู่ในอำนาจ
พิจารณาของศาลอาญา ศาลจังหวัด หรือศาลแขวง³⁰

5) คดีการกระทำละเมิดโดยเจ้าพนักงานภาษีของรัฐ

²⁷ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547

²⁸ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 7/2530 และคำสั่งศาลปกครองกลางที่
2118/2545

²⁹ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 1/2533

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2369/2532 , 355/2540 , 9697/2545

ศาลที่มีอำนาจเหนือคดีนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 ประกอบกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 โดยพิจารณาจาก

(ก) กรณีเจ้าพนักงานภาษีกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่อันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายปกครอง หรือการออกกฎหรือคำสั่งทางปกครอง หรือการละเลยต่อหน้าที่ตามกฎหมาย หรือการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร ศาลที่มีอำนาจพิจารณา ได้แก่ ศาลปกครอง

(ข) กรณีการกระทำละเมิดของเจ้าพนักงานภาษีไม่ได้เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ ศาลที่มีอำนาจพิจารณา ได้แก่ ศาลยุติธรรม

5.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย³¹ มี 2 กระบวนการ คือ กระบวนการขจัดข้อพิพาทภายในกรมสรรพากร (Australian Taxation Office : ATO) และกระบวนการขจัดข้อพิพาทภายนอกกรมสรรพากร โดยขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะเลือกใช้กระบวนการแบบใด ซึ่งทั้งสองกระบวนการนี้มีหน่วยงานทางปกครองเข้ามาเกี่ยวข้องทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้รับความคุ้มครองมากขึ้น โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. การระงับข้อพิพาททางภาษีภายในองค์กร

การระงับข้อพิพาททางภาษีภายในกรมสรรพากรออสเตรเลีย อาจจะแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

1) การขอแก้ไขการประเมิน (Request for Amendment)

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบแล้ว ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยและเห็นว่ากรมสรรพากรออสเตรเลียควรแก้ไขการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นขอแก้ไขการประเมินต่อกรมสรรพากรออสเตรเลียได้โดยอธิบายเหตุผลและข้อเท็จจริงว่าควรแก้ไขการประเมินข้อใดพร้อมยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อเจ้าพนักงานภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน เมื่อผู้เสียภาษียื่นขอแก้ไขการประเมินต่อกรมสรรพากรออสเตรเลีย ถือว่ามีข้อพิพาทเกิดขึ้นและต้องพิจารณาและตอบการคัดค้านดังกล่าวภายใน 60 วัน ซึ่งหากกรมสรรพากร

³¹ ประโมท พุทธสุภา, อ้างแล้ว เจริญพรที่ 19, น. 64-69.

ออสเตรเลียเพิกเฉยไม่ดำเนินการหรือไม่ตอบภายใน 60 วัน หมายความว่ากรมสรรพากรออสเตรเลียยืนยันตามคำสั่งเดิมของตน อย่างไรก็ตามก็ดีผู้เสียภาษีอากรยังคงมีสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านการพิจารณาดังกล่าวของกรมสรรพากรออสเตรเลียได้ โดยมีสิทธิเลือกยื่นเรื่องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) และ ศาล (Federal Court)

2) การคัดค้านการประเมินภาษีอากร

เป็นขั้นตอนที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องการยื่นขอแก้ไขการประเมิน แต่เลือกที่จะคัดค้านว่าการประเมินไม่ถูกต้อง จึงต้องยื่นคำคัดค้านการประเมินภายใน 60 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน กรมสรรพากรออสเตรเลียมีระยะเวลาในการพิจารณา 60 วันเช่นเดียวกับขั้นตอนในการขอแก้ไขการประเมิน โดยหากไม่ตอบภายใน 60 วัน ก็ถือว่ากรมสรรพากรออสเตรเลียยืนยันตามคำสั่งเดิมของตน ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถยื่นเรื่องต่อหน่วยงานทางปกครองหรือศาลตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นได้เช่นเดียวกัน

2. การระงับข้อพิพาทภายนอกองค์กร

เมื่อผ่านขั้นตอนการจัดข้อพิพาทภายในกรมสรรพากรออสเตรเลียมาแล้ว และผู้เสียภาษีไม่พอใจในข้อตกลงที่เจ้าพนักงานเสนอให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคัดค้านได้ภายใน 60 วันนับแต่วันที่กรมสรรพากรออสเตรเลียมีคำสั่งหรือไม่มีคำสั่งภายใน 60 วันนับแต่ได้รับคำร้อง ซึ่งกรมสรรพากรออสเตรเลียมีขั้นตอนการทำงานภายในที่กำหนดให้ต้องพิจารณาให้เสร็จและต้องแจ้งต่อผู้เสียภาษีอากรว่าต้องอุทธรณ์ต่อหรือไม่ภายใน 60 วัน และในเวลาที่พิจารณาการขอแก้ไขการประเมินนั้น จะมีการติดต่อกันระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรออสเตรเลียอยู่ตลอดจึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบได้ว่าตนเองจำเป็นที่จะต้องอุทธรณ์ต่อไปหรือไม่ ซึ่งหากต้องการอุทธรณ์ต่อไป ผู้เสียภาษีอากรก็มีทางเลือกอุทธรณ์ผ่านหน่วยงานต่างๆ ได้ 5 หน่วยงานคือ

1) การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในประเทศออสเตรเลียมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทุกเรื่อง ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เฉพาะข้อพิพาททางภาษีเท่านั้นแต่ยังมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งหมดอีกด้วย ดังนั้นประเด็นข้อพิพาทที่สามารถยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงได้แก่ ข้อพิพาททางภาษีทุกประเด็นซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องอธิบายข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้นและนำมาสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ซึ่งการให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) นั้นมีข้อดีดังต่อไปนี้

(1) สามารถพิจารณาเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร ออกสเตรเดียวได้ ข้อดีประการนี้มีความสำคัญมากที่สุดประการหนึ่งเนื่องจากศาลไม่สามารถที่จะกระทำได้

(2) กระบวนการพิจารณาคดีไม่มีขั้นตอนมากเท่ากับกระบวนการพิจารณาคดีในศาล

(3) ผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการได้ด้วยตนเองโดยไม่ต้องพึ่งทนาย

(4) ค่าธรรมเนียมถูกและผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับค่าธรรมเนียมคืนหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) เห็นด้วยกับการคัดค้านของผู้เสียภาษีอากร

2) การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal)

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) เป็นองค์กรที่อยู่ในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) และมีหน้าที่เช่นเดียวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีความแตกต่างกันดังต่อไปนี้

(1) แยกคดีภาษีขนาดเล็กออกจากอำนาจการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) โดยที่คดีที่พิพาททางภาษีที่มีทุนทรัพย์พิพาทไม่เกินกว่า 5,000 เหรียญออสเตรเลียให้อยู่ในอำนาจการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) เพื่อให้การพิจารณาข้อพิพาทมีความรวดเร็วขึ้น เป็นองค์กรที่มีขึ้นเพื่อแบ่งเบาภาระของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal)

(2) ค่าธรรมเนียม ส่วนของค่าธรรมเนียมที่ผู้เสียภาษีต้องเสียในการยื่นอุทธรณ์ไม่มีการคืนค่าธรรมเนียมให้แก่ผู้เสียภาษีอากรไม่ว่ากรณีใดๆ

ดังนั้น การพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรใดที่จะอยู่ในอำนาจพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) จึงพิจารณาได้จากจำนวนทุนทรัพย์และข้อพิพาท ซึ่งหากเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์สูงหรือมีข้อยุ่งยากจะถือเป็นอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) แต่หากเป็นคดีขนาดเล็กหรือมีทุนทรัพย์ไม่เกิน 5,000 เหรียญ

ออสเตรเลีย ก็จะถูกโอนอำนาจพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) โดยต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับเรื่อง

3) การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาล (Federal Court)

ประเทศออสเตรเลียไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรโดยเฉพาะการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี ดังนั้นการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีในประเทศออสเตรเลียจึงเป็นอำนาจพิจารณาของศาล (Federal Court) ซึ่งผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อศาล (Federal Court) ได้ภายใน 60 วัน นับแต่วันทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) และหากไม่พอใจคำพิพากษาของศาล (Federal Court) ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาลที่มีการนั่งพิจารณาเต็มองค์คณะ (Full Federal Court) และศาลสูง (High Court) ได้ตามลำดับ

การพิจารณาของศาล (Federal Court) จะไม่เข้าไปพิจารณาเรื่องข้อกฎหมาย การประเมิน และการเปิดเผยข้อมูลตาม Freedom of Information Act อย่างละเอียดเท่ากับการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ซึ่งกรณีดังกล่าวเห็นได้ว่ากรมสรรพากรออสเตรเลียสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ไปยัง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ซึ่งมีลักษณะคล้าย คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์และมีความรู้ความเชี่ยวชาญในทางภาษีอากรมากกว่า อีกทั้งองค์ประกอบของคณะกรรมการจะไม่มีลักษณะตายตัว ซึ่งอาจจะประกอบด้วยผู้แทนจากหลายๆ ฝ่ายเข้ามาเป็นคณะกรรมการด้วย ไม่ใช่จะประกอบไปด้วยเพียงผู้แทนของกรมสรรพากรออสเตรเลียเท่านั้น

ข้อแตกต่างระหว่างศาล (Federal Court) กับ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) มีดังนี้

(1) ศาล (Federal Court) จะพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของเจ้าพนักงานภาษีอากร แต่ไม่สามารถพิจารณาเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานได้

(2) ค่าธรรมเนียมในการดำเนินการเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาล (Federal Court) ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าธรรมเนียมแพงกว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal)

4) การระงับข้อพิพาทโดยผู้ตรวจการแผ่นดินแห่งสหราชอาณาจักร
(Commonwealth Ombudsman)

เป็นองค์กรอิสระที่ไม่ขึ้นตรงกับรัฐเปรียบเทียบกับผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภาของไทย โดยมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานกับผู้เสียหายอากรว่าปฏิบัติหน้าที่โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ และไม่มีหน้าที่ในการตัดสินข้อพิพาททางกฎหมายหรือแก้ไขความเห็นของพนักงานกรมสรรพากร โดยผู้เสียหายสามารถร้องเรียนการกระทำของเจ้าพนักงานที่เห็นว่าเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้เสียหายตามที่กฎหมายบัญญัติ

คดีเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ
Commonwealth Ombudsman

(1) เจ้าพนักงานประเมิน หรือตอบข้อหารือล่าช้า

(2) เจ้าพนักงานปฏิเสธที่จะคืนเงินภาษีที่ผู้เสียหายอากรจ่ายเกินไปโดยไม่มี
เหตุผลอันสมควร

(3) การประพฤติให้เป็นไปตามจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภาษี
อากร

(4) การกระทำใดๆของหน่วยงานภาษี (Tax Office) ที่ไม่ถูกต้องทำให้ผู้เสีย
ภาษีอากรเสียสิทธิที่ได้รับการคุ้มครองตามกฎหมาย

ข้อดีของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดย Commonwealth Ombudsman มี
ดังนี้

(1) เป็นองค์กรอิสระ

(2) กระบวนการพิจารณาไม่ยุ่งยากซับซ้อน

(3) การพิจารณาเป็นส่วนตัว เฉพาะคู่ความ

(4) ไม่มีค่าใช้จ่ายใดๆ

หากผู้เสียหายอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยของ Commonwealth Ombudsman
ก็ยังสามารถอุทธรณ์ไปยังศาล (Federal Court) ได้จนถึงศาลสูง (High Court) ตามลำดับ

(5) การระงับข้อพิพาทโดยคณะกรรมการการว่าด้วยความความเป็นส่วนตัว
(Privacy Commissioner)

ประเทศออสเตรเลียมีกฎหมาย Privacy Act คุ้มครองความเป็นส่วนตัวของ
ประชาชนซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวได้บัญญัติให้มี Privacy Commissioner ให้มีบทบาทในการ
คุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียหายอากร ดังนั้น หากผู้เสียหายอากรถูกละเมิดสิทธิส่วนบุคคล

เนื่องจากการกระทำของกรมสรรพากรก็สามารถนำเรื่องมายื่นต่อ Privacy Commissioner นี้ได้ คำวินิจฉัยของ Privacy Commissioner ถือเป็นที่สุด ไม่สามารถอุทธรณ์ต่อไปได้อีก

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะนำข้อพิพาททางภาษีอากรของตนไปยื่นต่อศาลหรือยื่นต่อหน่วยงานทางปกครองตามที่กล่าวมาข้างต้นก็ได้ โดยหน่วยงานทางปกครองต่าง ๆ นั้นจะมีเขตอำนาจที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

6. เงินที่ต้องรับผิดชอบตามคำพิพากษา

สำหรับประเทศไทยนั้น ศาลภาษีอากรและฎีกาเป็นองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการชี้ขาดการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งศาลภาษีอากรและศาลฎีกานั้นเป็นองค์กรที่ได้รับการยอมรับและเชื่อมั่นในความยุติธรรม ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกานั้นก็ถือเป็นแนวคำวินิจฉัยซึ่งเป็นแนวทางให้ศาลภาษีอากรและหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรยึดถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีจึงมีความสำคัญและได้รับการยอมรับจากทุกฝ่าย³²

ซึ่งศาลฎีกาของไทยเคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7833/2546 วินิจฉัยว่า³³ โจทก์เป็นผู้ประกอบการค้าจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท และไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่า ภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือกิจการบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใด โจทก์ได้รับเงินเป็นค่าดอกเบี้ยจากเงินที่โจทก์ให้บริษัทในเครือเดียวกันที่โจทก์มีหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของบริษัทนั้นกู้ยืม เป็นเงินปีละ 97,138,095.92 บาท แต่ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประจำปีภาษีแต่ละปี โจทก์มิได้นำเงินดอกเบี้ยดังกล่าวมาเป็นรายได้ออกเสียภาษีซื้อ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) มีปัญหาว่า โจทก์ต้องนำดอกเบี้ยดังกล่าวมาเป็นรายได้ออกเสียภาษีซื้อ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเสียภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อนำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณ

³² ประโมท พุทธสุภะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 19, น.75-76.

³³ สืบค้นเมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2552 จาก <http://www.rd.go.th/publish/30062.0.html>

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เห็นว่า ดอกเบี้ยจำนวนดังกล่าวเป็นเงินที่โจทก์ได้รับมาจากการที่โจทก์ให้บริษัทในเครือเดียวกันกู้ยืมเงิน การกู้ยืมเงินเช่นว่านั้น ถือเป็น การประกอบกิจการ โดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ซึ่งเป็นกิจการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2(5) และเป็นกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตาม มาตรา 91/3 แต่อย่างใด ดังนั้น ดอกเบี้ยที่เกิดจากการประกอบกิจการเช่นว่านี้ จึงถือว่าเป็นรายรับ ที่เกิดจากกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับคำสั่งกรมสรรพากร ฉบับที่ ป.26/2534 เรื่อง ดอกเบี้ยสำหรับกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ตามมาตรา 91/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 ระบุว่าดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมเงินเช่นว่านี้ ไม่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ นั้น เห็นว่า คำสั่งดังกล่าวนี้เพียงแต่ยกเว้นดอกเบี้ยดังกล่าวไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายรับเพื่อ เสียภาษีธุรกิจเฉพาะเท่านั้น มิใช่เป็นกรณียกเว้นว่ากิจการให้กู้ยืมเงินเช่นว่านี้ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะ ดังนั้น ดอกเบี้ยที่เกิดจากกิจการเช่นว่านี้ ยังคงเป็นรายรับจากกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะอยู่ เป็นแต่เพียงได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะเท่านั้น เมื่อดอกเบี้ยที่เกิดจากกิจการให้กู้ยืมเงินของบริษัทในเครือเดียวกันเป็นรายรับของ กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว จึงเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามข้อ 4(2) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ด้วย และเมื่อดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นรายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ก็ต้องนำไป คำนวณเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วน ของ รายได้ของแต่ละกิจการ ตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว ข้างต้น การที่โจทก์ไม่นำรายได้ในส่วนนี้ไปเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมทำให้อัตราเฉลี่ยของภาษีซื้อของโจทก์ผิดพลาดไป มีผลทำให้โจทก์ได้รับคืน ภาษีซื้อมากขึ้น ซึ่งไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงสามารถคำนวณใหม่และคืนภาษี ซื้อให้โจทก์ในจำนวนที่ถูกต้องได้ ตามพหุติการณ์แห่งคดี กรณีเป็นเรื่องโจทก์แปลความหรือเข้าใจ ความหมายของรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเป็นรายรับในการเฉลี่ยภาษีซื้อหรือไม่ผิดไป ประกอบ กับ มีหนังสือตอบข้อหารือของเจ้าพนักงานของจำเลยที่ กค 0811/6188 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2543 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีเฉลี่ยภาษีซื้อ ที่เจ้าพนักงานของจำเลยให้ความเห็นไว้ว่า กรณี รายรับดังกล่าวนี้ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ซึ่งโจทก์ได้ปฏิบัติไปตาม ความเห็นของ เจ้าพนักงานของจำเลยตามหนังสือดังกล่าว พหุติการณ์ของโจทก์เช่นนี้จึงยังรับฟัง ไม่ได้ว่าโจทก์มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี แต่เกิดจากความสำคัญผิดและความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ใน ข้อกฎหมาย เบี่ยงปรับเป็นบทลงโทษผู้ที่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ อัน

เป็นพฤติกรรมมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อโจทก์ไม่มีเจตนาจะหลีกเลี่ยงภาษี โจทก์จึงสมควรได้รับการงดเบี้ยปรับทั้งหมด

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7720/2538 และ 7035/2540 ศาลฎีกาได้กล่าวย่อแสดงว่า ศาลยอมรับการเชื่อถือโดยสุจริตของผู้เสียภาษีที่มีต่อคำแนะนำหรือคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร แม้ว่าศาลฎีกาจะไม่ได้ตีความถึงความผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือที่เป็นปัญหาดังกล่าวต่อกรมสรรพากร แต่อย่างน้อยก็ยังมีผลทำให้ผู้เสียภาษีซึ่งเชื่อถือโดยสุจริตและปฏิบัติไปตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรแล้วภายหลังมีการตรวจสอบภาษีปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องชำระ ผู้เสียภาษีย่อมได้รับการงดเบี้ยปรับซึ่งเท่ากับว่าศาลให้การบรรเทาโทษทางภาษีแล้วนั่นเอง

แต่ในเรื่องเงินเพิ่มนั้น ตามประมวลรัษฎากรกำหนดความรับผิดในเงินเพิ่มไว้ว่า จะต้องไม่เกินกว่าจำนวนหนี้ค่าภาษีอากรทั้งสิ้นโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ซึ่งศาลไม่มีดุลพินิจในการงดหรือลดเงินเพิ่ม ผู้เสียภาษีจึงต้องรับผิดในเงินเพิ่มเติมตามคำขอบังคับของฝ่ายปกครองจนกว่าจะชำระหนี้ค่าภาษีอากรเสร็จสิ้นหรือจนกว่าเงินเพิ่มจะเท่ากับเต็มจำนวนหนี้ค่าภาษีอากร เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7720/2538 และ 7035/2540

7. การบังคับตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

มาตรการบังคับทางปกครองกรณีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องนั้นมีขึ้นเพื่อจูงใจหรือบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งมีดังต่อไปนี้

1. โทษทางอาญา เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีอากร เป็นความผิดอาญาอย่างหนึ่ง จึงมีบทลงโทษทางอาญาไว้ เช่น ปรับ หรือจำคุก
2. การเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากร กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อมูลเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้เสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควรต้องเสีย หรือมีข้อผิดพลาดอื่น กฎหมายอาจกำหนดให้เพิ่มจำนวนภาษีที่ต้องเสียมากกว่าปกติ โดยอาจเป็นหนึ่งหรือสองเท่าของภาษีที่ต้องเสีย เรียกว่า “เบี้ยปรับ” เบี้ยปรับจึงถือเป็นภาษีอากรด้วย ตามมาตรา 27 ทวิ และมาตรา 89/2 แห่งประมวลรัษฎากร

3. ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย อาจมีบทบัญญัติให้เสียดอกเบี้ยแก่รัฐด้วย เรียกว่า “เงินเพิ่ม” โดยเงินเพิ่มนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเนื่องจากไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลา เช่น เงินเพิ่ม ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ย

ปรับ ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีบางกรณีที่กฎหมายกำหนดเงินเพิ่มไว้เป็นการตายตัว ซึ่งทำให้เห็นลักษณะของดอกเบี้ยไม่ชัดเจนและทำให้ดูคล้ายคลึงกับการเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากรทำนองเดียวกับเบี้ยปรับ เช่น มาตรา 67 ตรี วรค 2 ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระหรือที่ชำระขาด เป็นต้น

ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษีอากรเสียภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องย่อมอาจต้องมีความรับผิดชอบตามกฎหมายทั้งทางแพ่งและทางอาญา ซึ่งความรับผิดชอบทางแพ่งตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ เบี้ยปรับที่เปรียบได้กับค่าเสียหายของรัฐ และเงินเพิ่มที่เปรียบได้กับค่าขาดประโยชน์ที่รัฐจะนำเงินภาษีอากรที่ได้ไปใช้จ่ายในการบริหารราชการแผ่นดิน และบทลงโทษทางอาญา คือ โทษจำคุกและโทษปรับ

เบี้ยปรับ หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติมจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับนั้นมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย เช่น หนึ่งหรือสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีมียุติวิธีที่จะยื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษี หรือยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของงดหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณา หรือใช้ดุลพินิจตามควรแก่กรณีภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมาย หากว่าบุคคลที่ต้องเสียเบี้ยปรับนั้นจะต้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และได้ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานของรัฐในการตรวจสอบการเสียภาษีอากรดังกล่าวด้วย

เบี้ยปรับจึงมีขึ้นเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่รัฐในกรณีที่ผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้

เงินเพิ่ม หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ และเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีล่าช้า แต่จำนวนเงินเพิ่มจะไม่เกินภาษีที่ต้องชำระ

เงินเพิ่มนี้อาจเทียบได้กับดอกเบี้ยหรือค่าขาดประโยชน์หรือค่าเสียหายของรัฐในการที่จะนำเงินภาษีอากรนั้นไปพัฒนาประเทศ กรณีที่ผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งอาจเทียบได้กับดอกเบี้ยผิดนัดในทางแพ่ง (คำพิพากษาฎีกาที่ 1753/2540 , 3852/2545 , 241/2530 , 1747/2531)

ดังนั้น เบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงเป็นมาตรการบังคับทางปกครองที่ประมวลรัษฎากร กำหนดขึ้นเพื่อประโยชน์ในการบังคับใช้กฎหมาย³⁴ โดยมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ

- 1) เพื่อการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐทำได้อย่างเต็มที่
- 2) เพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง เช่น สนับสนุนให้มีการยื่นแบบฯภายในกำหนดเวลา
- 3) เพื่อเป็นค่าเสียหายของรัฐ
- 4) เพื่อชดเชยค่าขาดประโยชน์ของรัฐ

8. หลักเกณฑ์การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากร ผู้มีอำนาจในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากรแบ่งได้ 4 กลุ่ม ดังนี้

1. เจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากร

มีแนวทางปฏิบัติเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่องหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และ มาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร สั่ง ณ วันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ.2542

และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.92/2542 เรื่องการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 20 ธันวาคม 2542 ซึ่งได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ว่า เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับได้เฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร และได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี

2. คณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

³⁴ เสาวลักษณ์ กาญจนะ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 6, น. 52-53.

กรมสรรพากรได้มีการแต่งตั้ง คณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือ “กพบ.” เพื่อพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.481/2545 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545 เพื่อให้มีหน้าที่ในการพิจารณาเรื่องการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรตามคำสั่งหรือที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งเป็นกรณีการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรก่อนจะมีการประเมินภาษี ซึ่งอาจเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเองพร้อมยื่นคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือเป็นกรณีอยู่ระหว่างการตรวจสอบก่อนการประเมินแล้วผู้เสียภาษียื่นคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยมติให้ถือเอาตามเสียงข้างมากของที่ประชุม และเสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาสั่งการต่อไป โดยกรมสรรพากรได้มีหนังสือที่ กค 0811(กม.11)/13 เรื่องแนวทางการพิจารณาคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร ลงวันที่ 9 มกราคม 2545 เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาของ กพบ. ในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร

3. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับได้หากในการพิจารณาอุทธรณ์นั้นเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี และบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี

แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่มภาษีอากรได้ นอกจากเป็นกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรได้มีการขยายระยะเวลาการชำระ หรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มจึงให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน เช่นนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะมีอำนาจในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับได้ตามนั้นเท่านั้น

4. ศาล

การของดหรือลดเบี้ยปรับนั้น ผู้เสียภาษีต้องขอให้บังคับไว้ในคำฟ้องด้วย หากมิได้ขอให้ท้ายคำฟ้อง ศาลก็ไม่สามารถพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้ได้ ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1441/2539

สำหรับการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา อาจแยกออกได้เป็นสองกรณี ดังนี้

1) กรณีการพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับ

การลดหรือดเบี้ยปรับนั้น มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง บัญญัติว่า เบี้ยปรับอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี แม้ว่ากฎหมายจะมีได้ระบุให้ศาลมีอำนาจลดหรือดเบี้ยปรับไว้โดยตรง แต่เมื่อบทบัญญัติมาตรา 30(2) ให้โจทก์มีสิทธิฟ้องต่อศาลเพื่ออุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ศาลจึงย่อมมีอำนาจในการพิจารณาว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้โจทก์เสียเบี้ยปรับนั้นเหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ศาลจึงควรมีอำนาจในการลดหรือดเบี้ยปรับได้ ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2518/2540

ศาลมีอำนาจในการพิจารณาลดหรือดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหายตามแนวทางเดียวกับกรมสรรพากร โดยพิจารณาจากพฤติการณ์การให้ความร่วมมือของโจทก์ในการเสียภาษี เช่นคำพิพากษาฎีกาที่ 9210/2538 , 9772/2539 , 8489/2540

2) กรณีการพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่ม

ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาฎีกาว่าเงินเพิ่มนั้นไม่อาจงดหรือลดได้เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้อำนาจแก่ศาลในการงดหรือลดเงินเพิ่มไว้แต่อย่างใด ได้แก่ คำพิพากษาฎีกาที่ 2642/2543 , 8456/2544 , 9772/2539

ตามแนวคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว ศาลจึงไม่มีอำนาจในการงดเงินเพิ่ม เว้นแต่ ในกรณีที่ศาลอาจมีอำนาจในการลดเงินเพิ่มได้หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 89/1 วรรคสอง เท่านั้น ซึ่งได้แก่ กรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 อัฐฐ และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน โดยเงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3852/2545 แต่เมื่อไม่มีบทกฎหมายใดกำหนดให้งดเงินเพิ่ม ศาลก็ไม่มีอำนาจในการงดเงินเพิ่มด้วยเช่นกัน ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 586/2540 , 115/2536 , 5878/2540

และหากเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน ได้คำนวณเงินเพิ่มเกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ศาลมีอำนาจในการพิจารณาแก้ไขให้ถูกต้องได้ ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2947/2536

นอกจากนี้ ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้มีการบัญญัติให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่หากเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลก็สามารถยกขึ้นวินิจฉัยได้เอง เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 1586/2534

ดังนั้น การตีความของศาลไทยเกี่ยวกับเรื่องเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษีอากร จึงเป็นการตีความโดยใช้หลักเกณฑ์ว่ากรณีใดกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง หรือเคลือบคลุมสงสัย

หรือถ้าถ้อยคำหรือข้อความในตัวบทกฎหมายไม่ชัดเจนหรืออาจตีความได้หลายนัย ต้องตีความอย่างเคร่งครัดและการตีความต้องเป็นไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี³⁵

³⁵ เฟิงอ๋าง, น. 103-112.