

บทที่ 1

บททั่วไป

ในการศึกษาเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและเสนอแนวทางในการปฏิรูปนั้น นอกจากจะทำการศึกษาระบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามกฎหมายและแนวทางปฏิบัติที่เป็นอยู่ในปัจจุบันแล้ว ยังได้ทำการศึกษาเรื่องอื่นซึ่งเป็นหลักการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองประกอบด้วย อันได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บในประเทศไทย ขอบเขตของข้อพิพาททางภาษี แนวความคิดทั่วไปและความสำคัญของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง และ หลักกฎหมายปกครองที่นำมาใช้กับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

1.1 ภาษีที่จัดเก็บในประเทศไทย

คำว่า “ภาษี” เป็นคำที่มีการกล่าวถึงมาตั้งแต่สมัยโบราณ คำนี้ปรากฏในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจของประเทศไทยมานานเกือบสองร้อยปี¹ โดยภาษาไทยมีการใช้คำว่า “ภาษี” และคำว่า “อากร” ควบคู่กันเป็นคำว่า “ภาษีอากร” เสมอ แต่ในความจริงแล้วคำว่า “ภาษีอากร” เป็นคำผสมระหว่างคำว่า “ภาษี” และคำว่า “อากร” ซึ่งเป็นคำสองคำที่มีความหมายแตกต่างกัน โดยคำว่า “ภาษี” ได้มีผู้ให้นิยามไว้หลายนิยามแตกต่างกันทั้งนิยามในเชิงเศรษฐศาสตร์และนิยามในเชิงกฎหมาย ซึ่งหากพิจารณาแล้ว อาจให้นิยามโดยสรุปได้ว่า

ภาษี (impôt) คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชน เป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ หรือเพื่อการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ²

¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น. 98.

² MEHL L. and BELTRAME, Science et technique fiscals (Paris: PUF., 1984) อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, “ภาษีคืออะไร,” วารสารนิติศาสตร์, ปีที่ 22 เล่มที่ 1, (มีนาคม 2535): น. 92.

คำว่า “อากร” นั้น ได้มีผู้ให้นิยามไว้หลายแนวทางแตกต่างกันเช่นกัน ซึ่งในที่นี้อาจให้นิยามโดยสรุปได้ว่า

อากร³ (taxe) คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยที่ประโยชน์ที่ได้รับนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะ และเป็นเงินที่บังคับเรียกเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์ประกอบของส่วนท้องถิ่น หรือ องค์กรมหาชนอิสระ⁴ ทั้งนี้ อากรอาจมีค่าสูงกว่าหรือต่ำกว่าต้นทุนของการบริการสาธารณะก็ได้⁵

จากนิยามของคำว่า “ภาษี” และคำว่า “อากร” ข้างต้น แม้ว่าคำสองคำนี้มีลักษณะที่เหมือนกันสองประการ คือ การจัดเก็บภาษีและอากรเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับ และมีวัตถุประสงค์เพื่อไปใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับภาระสาธารณะของรัฐ แต่สองคำนี้ก็มีความแตกต่างกัน คือ การจัดเก็บภาษี รัฐจะไม่มีสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้เสียภาษีโดยตรง ในขณะที่อากรนั้น ผู้เสียอากรจะได้รับบริการสาธารณะเฉพาะสิ่งเป็นการตอบแทน โดยที่เอกชนมีสิทธิที่จะเลือกรับบริการหรือไม่รับบริการก็ได้ ถ้าไม่รับบริการก็ไม่ต้องเสียอากร⁶ ดังนั้น ภาษีจึงมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพในทางทรัพย์สินของประชาชนมากกว่าอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ได้รับอะไรตอบแทนโดยตรงเป็นการเฉพาะตัวจากภาษีที่ตนได้ชำระไป

จากนิยามข้างต้น ภาษีที่จัดเก็บในประเทศไทยที่ใช้ในการศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีรถประจำปี ภาษีประจำปี ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และภาษีการพนัน โดยไม่รวมถึงอากรศุลกากรซึ่งมีลักษณะเป็นอากรเพราะการบังคับจัดเก็บอากรศุลกากรนั้น ผู้เสียอากรจะได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะของรัฐในเรื่องการนำเข้าและส่งออก ทั้งนี้ สามารถแบ่งภาษีตามหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บอันได้แก่ ราชการส่วนกลางและราชการส่วนท้องถิ่น ดังนี้

³ อากร (taxe) นี้มีความแตกต่างจากอากรขององค์การเอกชนและองค์กรมหาชนอิสระทางการค้าและอุตสาหกรรม (parafiscale) เนื่องจากอากร (taxe) มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์มหาชนมิใช่เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ แต่อากร (parafiscale) มีวัตถุประสงค์จำกัดเฉพาะกิจกรรมบางอย่างเท่านั้น

⁴ สมคิด เลิศไพฑูรย์, อั่งแล้ว เริงอรรถที่ 1, น. 111.

⁵ เพ็งอั่ง, น. 112.

⁶ เพ็งอั่ง, น. 113.

1.1.1 ภาษีที่จัดเก็บโดยราชการส่วนกลาง

ภาษีที่ราชการส่วนกลางตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 อันได้แก่ สำนักนายกรัฐมนตรี กระทรวง ทบวง และกรม เป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บ ได้แก่

1.1.1.1 ภาษีที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร

กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร และภาษีตามพระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ดังนี้

1.1.1.1.1 ภาษีตามประมวลรัษฎากร

ภาษีที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ โดยประมวล รัษฎากรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษี ดังนี้

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดา ซึ่งหมายความรวมถึง ผู้ถึงแก่ความตายในปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่มีโชติบุคคล และคณะบุคคลที่มีโชติบุคคล ไม่ว่าจะเงินได้ประเภทใด เว้นแต่เป็นเงินได้ ที่มีกฎหมายยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษี โดยฐานภาษีเรียกว่า เงินได้สุทธิซึ่งคำนวณได้จากการนำ เงินได้พึงประเมินตลอดทั้งปีภาษี ซึ่งหมายความรวมถึง ทรัพย์สิน ประโยชน์อื่นใดที่นำมาคำนวณ เป็นเงินได้ เงินค่าภาษีที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ และเครดิตภาษี ไปหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนด เมื่อได้เงินได้สุทธิเท่าใดแล้วก็นำไป คำนวณภาษีตามอัตราซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้าตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด

วิธีการเสียภาษีนั้น โดยทั่วไปกฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ซึ่งเป็นไปตามปีปฏิทินมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการโดยการประเมินตนเองภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ แต่บางกรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องชำระ ภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาด้วยซึ่งกรณีนี้ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาครึ่งปี บางกรณีกฎหมายก็กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากร และบางกรณีกฎหมายก็กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาได้ด้วยไม่ว่าจะเป็นการประเมินจากแบบแสดงรายการ หรือจากการตรวจสอบ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ชำระภาษี ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือ

ยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้ชำระภาษีพร้อมด้วย เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และอาจถูกดำเนินคดีอาญาได้ด้วย⁷

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งหมายความรวมถึง บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญ จดทะเบียน กิจการซึ่งดำเนินเป็นทางค้าหรือหากำไรซึ่งกระทำโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของ รัฐบาลต่างประเทศ กิจการร่วมค้า และมูลนิธิหรือสมาคมที่จัดตั้งตามกฎหมายไทยหรือที่จัดตั้ง ตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำกิจการในประเทศไทย โดยคำนวณภาษีจากฐานภาษี เงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไป คือ ฐานกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้หลังหักค่าใช้จ่ายของกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน 12 เดือน แต่ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ยังมีฐานภาษีอื่น เช่น ยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย เงินที่จ่ายจาก ประเทศไทย

วิธีการชำระภาษีนั้น กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปต้อง ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี และต้องชำระภาษี นอกกำหนดเวลาซึ่งเรียกว่า ภาษีเงินได้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีด้วย นอกจากนี้ กฎหมาย ยังกำหนดให้นิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้บางกรณีมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย นำส่ง ต่อกรมสรรพากรอีกด้วย หากฝ่าฝืนไม่ชำระภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีพร้อม ด้วยเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และอาจถูกดำเนินคดีอาญาได้ด้วย⁸ โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ประเมินภาษีได้ทั้งก่อนและภายหลังเวลายื่นแบบแสดงรายการ ไม่ว่าจะเป็นการประเมินภาษี จากแบบแสดงรายการหรือจากการตรวจสอบภาษี

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป โดยกฎหมาย กำหนดให้ผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักร และผู้นำเข้าสินค้า เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากธุรกิจใดเข้าข่ายเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือได้รับยกเว้นภาษี ธุรกิจเฉพาะแล้วก็จะไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจะคำนวณ จากยอดมูลค่าสินค้าหรือบริการก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามอัตราที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการ

⁷ กลุ่มนักวิชาการกฎหมายภาษี, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2547, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2547), น. 9.

⁸ เพิ่งอ้าง, น. 135.

จดทะเบียนจะนำภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่กฎหมายเรียกว่า “ภาษีขาย” ตั้งแล้วลบหรือเครดิตด้วยภาษีที่ตนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บที่กฎหมายเรียกว่า “ภาษีซื้อ” โดยอาศัยหลักฐานที่สำคัญซึ่งเรียกว่า “ใบกำกับภาษี”

โดยทั่วไป ผู้ประกอบการมีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษีซึ่งเป็นเดือนปฏิทินภายในวันที่ 15 ของเดือนภาษีถัดไป โดยผู้ประกอบการนอกจากจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายเดือนแล้ว ผู้ประกอบการยังมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี รายงานและหลักฐานต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนด หากฝ่าฝืนไม่ชำระภาษีหรือไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด เช่น มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการแต่แสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง หรือออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และอาจถูกดำเนินคดีอาญาด้วย⁹ ทั้งนี้ เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้¹⁰

(4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคเฉพาะ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ผู้ประกอบกิจการในราชอาณาจักรเฉพาะอย่างตามที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะกิจการดังกล่าวไม่เหมาะสมที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น กิจการธนาคาร ธุรกิจเงินทุน หลักทรัพย์ และเครดิตฟองซิเออร์ การประกันชีวิต การรับจําํา การขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำําไร การขายหลักทรัพย์ ภาษีธุรกิจเฉพาะคำนวณจากรายรับที่กิจการได้รับหรือพึงได้รับในเดือนภาษีตามอัตราที่กำหนด และเสียภาษีเป็นรายเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป เว้นแต่ในกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำําไรที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีทุกครั้งเมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ หากฝ่าฝืนไม่ชำระภาษี มิได้ยื่นแบบภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือผู้เสียภาษียื่นแบบไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด¹¹ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม และอาจถูกดำเนินคดีอาญาด้วย

⁹ เฟิงอั่ง, น. 209 - 210.

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549), น. 450.

¹¹ เฟิงอั่ง, น. 486 - 487.

1.1.1.1.2 ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เป็นกฎหมายพิเศษที่ยกเว้นให้ผู้ประกอบการปิโตรเลียมไม่ต้องอยู่ในบังคับภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร¹² เฉพาะภาษีที่จัดเก็บจากกำไรสุทธิหรือจัดเก็บจากเงินได้ที่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณกำไรสุทธิหรือเงินได้อันต้องเสียภาษี โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้นั้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแทน ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นภาษีเงินได้ประเภทหนึ่งที่กำหนดให้ผู้ประกอบการปิโตรเลียมอันหมายถึง บริษัท ซึ่งทำการสำรวจ ผลิต เก็บรักษา ขนส่ง ขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียมของตน ไม่ว่าจะในฐานะเป็นผู้รับสัมปทาน ผู้มีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทาน หรือผู้ซื้อน้ำมันดิบที่บริษัทผู้รับสัมปทานหรือผู้มีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทานเป็นผู้ผลิต¹³ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นภาษีที่จัดเก็บจากยอดรวมของเงินได้จากขายปิโตรเลียมเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใดๆ อันเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียม และเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการประกอบการปิโตรเลียมหลังหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร และหักค่าลดหย่อนแล้ว โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและชำระภาษีภายใน 2 เดือนตั้งแต่วันสิ้นครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภายใน 5 เดือนตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี¹⁴

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ไว้ไม่ถูกต้อง มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินผู้มีอำนาจไต่สวนโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ไม่สามารถแสดงหลักฐานในการคำนวณภาษี ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ได้นำส่งภาษีให้ถูกต้อง เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม¹⁵

1.1.1.1.2 ภาษีที่จัดเก็บโดยกรมสรรพสามิต

กรมสรรพสามิตมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรงจำนวน 5 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติ

¹² ศิริพงษ์ ศุภกิจจานุสรณ์, ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537), น.1.

¹³ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

¹⁴ มาตรา 34 และมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

¹⁵ มาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไฟฟ้ พุทธศักราช 2486 นอกจากนี้ยังมีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องอีก¹⁶ อย่างไรก็ตาม บางกรณีกฎหมายกำหนดให้กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา และค่าแสตมป์ยาสูบแทนกรมสรรพสามิต เช่น การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผ่านพิธีการนำเข้า ภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บมีดังนี้

(1) ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีสรรพสามิต” ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมซึ่งเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายมิใช่ผู้รับภาระภาษีโดยตรงแต่ภาระภาษีดังกล่าวจะถูกผลักไปยังผู้บริโภค และเป็นภาษีการบริโภคเฉพาะเพราะจัดเก็บจากสินค้าและบริการบางประเภทเท่านั้น¹⁷

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต คือ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าสินค้า หรือผู้อื่นซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยคำนวณภาษีจากฐานมูลค่า หรือฐานปริมาณสินค้าหรือบริการตามอัตราที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้อยู่ในเวลาที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น¹⁸ ซึ่งภาษีสรรพสามิตจัดเป็นภาษีเจ้าพนักงานประเมินซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเมื่อมีรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น แต่บางกรณีกฎหมายกำหนดให้บุคคลอื่นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการด้วย หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้อง มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินโดยไม่มีเหตุสมควร หรือไม่สามารแสดงหลักฐานการประเมินภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม¹⁹ ทั้งนี้ เพื่อให้ได้มาซึ่งภาษีสรรพสามิตโดยอาศัยหลักเกณฑ์และวิธีการตามที่กฎหมายกำหนด²⁰

¹⁶ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น. 2.

¹⁷ เพ็ญอ้าง, น. 13.

¹⁸ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹⁹ มาตรา 79 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁰ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “การดำเนินคดีภาษีสรรพสามิตในส่วนแบ่งก่อนถึงศาล,”

เอกสารภาษีอากร, ปีที่ 17 เล่มที่ 202, (กรกฎาคม 2541): น. 45.

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในเวลาที่กำหนด หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้แล้วแต่ไม่ครบถ้วน พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และอาจมีโทษในทางอาญาด้วย

(2) ภาษีตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีสุรา” ภาษีสุราเป็นภาษีสรรพสามิตที่กำหนดให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ได้รับใบอนุญาตหรือทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักร ตลอดจนผู้ไม่มีเอกสิทธิ์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา การชำระภาษีสูรานั้นหากเป็นการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรต้องชำระภาษีสูราพร้อมกับอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยการปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวงเว้นแต่ สุรามีปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตรและได้เปิดภาชนะที่บรรจุแล้ว การปิดแสตมป์สุราต้องปิดก่อนผ่านด่านศุลกากร แต่อธิบดีกรมสรรพสามิตจะอนุญาตให้ไปปิด ณ สถานที่อื่นในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้²¹ ในขณะที่สุราที่ผลิตในประเทศ ต้องชำระภาษีสูราเมื่อมีการนำสุราออกจากโรงงาน โดยภาษีสูราคำนวณจากฐานภาษีสูรา คือ ราคาขาย ณ โรงงานสุราในกรณีสุราที่ผลิตในราชอาณาจักร และราคาสินค้ารวมกับค่าเบี้ยประกันภัยและค่าขนส่ง (C.I.F.) บวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา และภาษีสูราที่พึงต้องชำระ ในการคำนวณภาษีให้คำนวณตามอัตราตามมูลค่าคิดเป็นร้อยละของการขายเป็นภาษีหรือคิดตามปริมาณเป็นภาชนะขวดละเป็นภาษี นอัตราคิดเป็นเงินสูงกว่า โดยผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราต้องแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตตามแบบภายในเวลาที่อธิบดีกำหนด

(3) ภาษีตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตประเภทหนึ่งเรียกว่า “ค่าแสตมป์ยาสูบ” ค่าแสตมป์ยาสูบเป็นภาษีประเภทหนึ่งเนื่องจากเป็นเงินที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่ผู้ชำระค่าแสตมป์ยาสูบโดยตรง ค่าแสตมป์ยาสูบจัดเก็บจากสินค้ายาเส้นและยาสูบ โดยผู้ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบหรือผู้นำยาสูบหรือยาเส้นเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งคำนวณภาษีตามมูลค่าและตามปริมาณโดยให้ชำระค่าแสตมป์ยาสูบในอัตราที่คิดเป็น

²¹ ประภาศ คงเอียด, อ่างแล้ว เริงอรรถที่ 16, น. 18.

เงินสูงกว่า²² ฐานภาษีสำหรับยาเส้นและยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักร คือ ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมบวกด้วยค่าแสตมป์ยาสูบที่พึงต้องชำระสำหรับยาเส้นที่ผลิตในราชอาณาจักร และถือตามราคาที่ยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตามประกาศรวมกับค่าแสตมป์ยาสูบที่พึงต้องชำระ ในขณะที่ฐานภาษีสำหรับยาเส้นและยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร คือ ราคาที่คิดรวมมูลค่าสินค้า ค่าประกันภัยและค่าระวางบรรทุก (C.I.F) บวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ภาษี ค่าธรรมเนียมอื่นที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา และค่าแสตมป์ยาสูบที่พึงต้องชำระ ตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ออกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราท้ายพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 โดยยาเส้นและยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักรต้องชำระภาษีเมื่อนำยาเส้นหรือยาสูบออกจากโรงงานอุตสาหกรรมหากเป็นยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ต้องชำระค่าแสตมป์ยาสูบพร้อมกับอากรศุลกากรก่อนไปรับมอบยาสูบจากเจ้าพนักงานศุลกากร

(4) ภาษีตามพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486

พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตประเภทหนึ่งเรียกว่า “ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ” ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟเป็นภาษีประเภทหนึ่งเนื่องจากเป็นเงินที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่ผู้ชำระค่าธรรมเนียมประทับตราไฟโดยตรง ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟจัดเก็บจากสินค้าไฟซึ่งกำหนดให้ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำไฟและผู้ได้รับอนุญาตให้นำไฟเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง เนื่องจากต้องการจำกัดสินค้าไฟเพราะเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดความเสียหาย ในการชำระค่าธรรมเนียมประทับตราไฟนั้น ไฟที่ผลิตในราชอาณาจักรต้องมีการประทับตราไฟก่อนนำออกจากโรงงานไฟ หากเป็นผู้ที่จะนำไฟเข้ามาในราชอาณาจักรที่ได้รับใบอนุญาตนำเข้าไฟต้องชำระค่าธรรมเนียมประทับตราไฟภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับไฟจากเจ้าพนักงานศุลกากร

(5) ภาษีตามพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540

พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด” ซึ่งหากจังหวัดใดประสงค์จะจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดก็ต้องมีการออกข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดว่าด้วยการจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษี ภาษีบำรุง

²² วิทยา อิศวณิก, ภาษีสรรพสามิต เล่ม 1, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), น. 288.

องค์การบริหารส่วนจังหวัดจัดเก็บจากผลิตภัณฑ์น้ำมันเบนซินและน้ำมันที่คล้ายกัน น้ำมันดีเซล และน้ำมันที่คล้ายกัน หรือก๊าซปิโตรเลียมที่ใช้เป็นเชื้อเพลิงสำหรับรถยนต์ และยาสูบ โดยเจ้าของสถานค้าปลีกน้ำมันและยาสูบเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามอัตราที่แต่ละท้องถิ่นกำหนด โดยภาษีที่จัดเก็บจากน้ำมันเบนซินและน้ำมันที่คล้ายกัน น้ำมันดีเซลและน้ำมันที่คล้ายกัน หรือก๊าซปิโตรเลียมที่ใช้เป็นเชื้อเพลิงสำหรับรถยนต์จัดเก็บได้ไม่เกินลิตรละสิบสตางค์สำหรับน้ำมัน และ กิโลกรัมละไม่เกินสิบสตางค์สำหรับก๊าซปิโตรเลียม สำหรับยาสูบจัดเก็บได้ไม่เกินมวนละสิบสตางค์²³ ผู้ค้าปลีกซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดพร้อมทั้งชำระภาษีต่อเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิตแห่งท้องที่ซึ่งสถานค้าปลีกตั้งอยู่ภายในวันที่ 20 ของเดือนถัดจากเดือนที่ได้รับมอบสินค้าเข้าไปในสถานค้าปลีก

ภาษีดังกล่าวเป็นภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บแทนองค์การบริหารส่วนจังหวัด ซึ่งสถานค้าปลีกตั้งอยู่ เมื่อกรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีแล้วจะต้องนำส่งเงินค่าภาษีดังกล่าวหักค่าใช้จ่ายเป็นรายได้แก่องค์การบริหารส่วนจังหวัด

1.1.1.3 ภาษีที่จัดเก็บโดยกรมการปกครอง

กรมการปกครองมีหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีการพนัน” ภาษีการพนันเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ได้รับใบอนุญาตการเล่นโตเตตโตไฮเซอร์ การเล่นนูกูเมกิง การเล่นสลากกินแบ่ง สลากกินรวบหรือการเล่นอย่างใดที่เสี่ยงโชคให้เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นแก่ผู้เล่นคนใดคนหนึ่ง สวีป หรือการขายสลากกินแบ่ง สลากกินรวบหรือสวีปซึ่งไม่ได้ออกในประเทศไทย แต่ได้จัดให้มีขึ้นโดยชอบด้วยกฎหมายของประเทศนั้น²⁴ โดยเป็นการพนันที่ขออนุญาตเล่นได้ตามบัญชี ข. ทั้งนี้ กรณีสลากกินแบ่ง สลากกินรวบให้เสียภาษีไม่เกินร้อยละ 10 ของยอดสลากที่มีผู้รับซื้อก่อนหักรายจ่าย ซึ่งต่อมารัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ออกกฎกระทรวงลดอัตราภาษีดังกล่าว แต่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่มีหน้าที่เสียภาษีการพนัน²⁵

หากเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยให้เล่นแข่งม้า ซึ่งมีโตเตตโตไฮเซอร์เป็นผู้รับใบอนุญาตการเล่นหมายเลข 17 ในบัญชี ข. จะต้องชำระภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง²⁶

²³ มาตรา 64 แห่งพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540

²⁴ เขียวไท สุนทรนนท, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง, 2539), น. 19 - 20.

²⁵ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ. 2517

²⁶ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติการพนัน พุทธศักราช 2478

1.1.1.4 ภาษีที่จัดเก็บโดยกรมการขนส่งทางบก

กรมการขนส่งทางบกมีหน้าที่จัดเก็บภาษีประจำปีตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 และภาษีรถประจำปีตามพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 ซึ่งเป็นภาษีท้องถิ่นประเภทหนึ่ง เนื่องจากรายได้จากภาษีดังกล่าวกรมการขนส่งทางบกมีหน้าที่ต้องนำส่งให้แก่ท้องถิ่นในท้องที่ที่มีการจัดเก็บภาษีนั้นๆ ซึ่งกฎหมายมอบอำนาจให้กรมการขนส่งทางบกเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บแทน โดยสามารถแบ่งประเภทของภาษีตามกฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บ ดังนี้

(1) ภาษีตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522

พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีประจำปี” ภาษีประจำปีเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งเพราะเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากเจ้าของหรือผู้ถือครองทรัพย์สิน โดยภาษีประจำปีเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากเจ้าของรถยนต์หรือผู้ที่มีรถยนต์ไว้ในครอบครอง อันได้แก่ รถยนต์ส่วนบุคคล รถยนต์สาธารณะ รถยนต์บริการ รถจักรยานยนต์ รถพ่วง รถบดถนน รถแทรกเตอร์ และรถอื่นตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงซึ่งมิได้เป็นรถที่ใช้ในการประกอบกิจการขนส่งตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก

การชำระภาษีประจำปี ต้องชำระล่วงหน้าครึ่งปีต่อนายทะเบียน หากรถที่ได้ชำระภาษีประจำปีสำหรับปีใด ถ้ามีการเปลี่ยนเจ้าของรถ เจ้าของรถคนใหม่ไม่ต้องชำระภาษีประจำปีในปีนั้นอีก แต่ถ้ามิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดให้เจ้าของรถนั้นชำระเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ โดยอัตราภาษีประจำปีนั้น กฎหมายกำหนดไว้หลายอัตราตามประเภทของรถยนต์และอายุการใช้งานของรถยนต์ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ชำระภาษีรถยนต์ภายในกำหนดจะมีผลกระทบต่อทะเบียนรถยนต์ด้วย

(2) ภาษีตามพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522

พระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีรถประจำปี” ภาษีรถประจำปีเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งเพราะเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากเจ้าของทรัพย์สิน ภาษีรถประจำปีเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการขนส่งด้วยยานพาหนะทุกชนิดที่ใช้ในการขนส่งทางบกซึ่งเดินด้วยกำลังเครื่องยนต์ กำลังไฟฟ้า หรือพลังงานอื่น รวมถึงรถพ่วง เว้นแต่รถไฟ ภาษีรถยนต์ต้องชำระล่วงหน้าเป็นรายปีต่อนายทะเบียน²⁷ รถที่ได้ชำระภาษีรถประจำปีสำหรับปีใด ถ้าเปลี่ยนเจ้าของรถ เจ้าของใหม่ไม่ต้องชำระภาษีรถประจำปีในปีนั้นอีก โดยเป็นภาษีที่คำนวณตามน้ำหนักรถยนต์ซึ่งให้รวมน้ำหนักของรถและ

²⁷ เที่ยงไถ่ สุนทรนนท์, อั่งแล้ว เที่ยงอรรถที่ 24, น.19.

เครื่องอุปกรณ์ที่ติดอยู่กับตัวรถตามปกติแต่ไม่รวมน้ำหนักของน้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันเครื่อง น้ำ และเครื่องมือประจำรถ หากเจ้าของรถค้างชำระภาษีรถประจำปี นายทะเบียนมีอำนาจที่จะไม่รับดำเนินการทางทะเบียนจนกว่าเจ้าของรถจะชำระภาษีที่ค้างชำระให้ครบถ้วนก่อนหรือได้มีการดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนด

1.1.2 ภาษีที่จัดเก็บโดยราชการส่วนท้องถิ่น

ภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ราชการส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 อันได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และราชการท้องถิ่นอื่น มีหน้าที่จัดเก็บดังนี้

1.1.2.1 ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีโรงเรือนและที่ดิน” ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บจากเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และที่ดินซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น หากเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและเจ้าของที่ดินเป็นคนละเจ้าของ เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับทรัพย์สินนั้นทั้งหมด ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง และที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างซึ่งในปีที่ผ่านมาได้มีการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น เช่น ให้เช่า ทำการค้าขาย ไร่สวนค้า ประกอบอุตสาหกรรม ให้ญาติ บิดา มารดา บุตรหรือผู้อื่นอยู่อาศัย หรือใช้ประกอบกิจการอื่นๆ เพื่อหารายได้ และไม่เข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย²⁸

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภรด. 2 เพื่อชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน ณ สำนักงานของราชการส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ภาษีโรงเรือนและที่ดินคำนวณจากค่ารายปี ซึ่งหมายถึง เงินที่สมควรได้รับหากมีการนำทรัพย์สินนั้นออกให้เช่าภายในเวลาหนึ่งปีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี โดยภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นภาษีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ชำระภาษีเมื่อได้รับการแจ้งการประเมินภาษีจากพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว

²⁸ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, “ภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” <http://www.thailocaladmin.go.th:15030/e_book/eb5/eb5_2/tax2.pdf>, มกราคม 2550.

1.1.2.2 ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีบำรุงท้องที่” ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งจัดเก็บจากเจ้าของที่ดิน โดยที่ดินซึ่งต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ พื้นที่ดินและพื้นที่ภูเขาหรือน้ำ ไม่ว่าจะเป็นที่ดินของบุคคลหรือคณะบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชนซึ่งไม่เป็นที่ดินซึ่งเจ้าของที่ดินได้รับการยกเว้นภาษีหรืออยู่ในเกณฑ์ลดหย่อน²⁹

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ คือ ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใด มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้น โดยเจ้าของที่ดินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน ภบท. 5 ณ สำนักงานขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในท้องที่ซึ่งที่ดินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดิน โดยแบบแสดงรายการที่ได้ยื่นไว้ในวันให้ได้ในรอบระยะเวลา 4 ปีนั้น การคำนวณภาษีบำรุงท้องที่จะคำนวณจากราคาปานกลางของที่ดินที่คณะกรรมการตีราคาปานกลางที่ดินที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีคู่กับอัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

1.1.2.3 ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งเรียกว่า “ภาษีป้าย” ภาษีป้ายเป็นภาษีท้องถิ่นประเภทหนึ่งเพราะกฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บโดยราชการส่วนท้องถิ่นหรือองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น โดยภาษีที่จัดเก็บได้ในท้องถิ่นใดก็ให้เป็นรายได้ของท้องถิ่นนั้น

ภาษีป้ายเป็นภาษีที่จัดเก็บจากป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบกิจการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะแสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วยอักษร ภาพหรือเครื่องหมายที่แกะสลัก จารึกหรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น โดยเจ้าของป้ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายตามแบบและวิธีการที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดภายในเดือนมีนาคมของทุกปีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นที่ป้ายนั้นติดตั้งหรือแสดงอยู่ หรือได้มีการจดทะเบียนพาณิชย์ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีป้ายแล้วก็จะดำเนินการประเมินภาษีป้ายตามบัญชีอัตราภาษีป้ายและแจ้งการประเมินภาษีไปยังเจ้าของป้าย โดยคำนวณภาษีจากฐานภาษี คือ พื้นที่ของป้ายตามอัตราภาษีป้ายซึ่งเป็นไปตามภาษาที่ใช้

²⁹ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, “ภาษีบำรุงท้องที่,” <http://www.thailocaladmin.go.th:15030/e_book/eb5/eb5_2/tax3.pdf>, มกราคม 2550.

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้อง หรือไม่ชำระภาษีป้ายภายในเวลาที่กำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีพร้อมด้วยเงินเพิ่ม และอาจมีความรับผิดทางอาญาด้วย

1.2 ขอบเขตของข้อพิพาททางภาษี

ในการศึกษาเรื่องข้อพิพาททางภาษีนั้น ต้องแยกพิจารณาข้อความว่า “ข้อพิพาททางภาษี” ออกเป็นสองคำ คือ คำว่า “ภาษี” และคำว่า “ข้อพิพาท” โดยคำว่า “ภาษี” หมายถึง เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน เป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของประชาชน เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ หรือเพื่อการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ³⁰ ดังที่ได้อธิบายแล้วในข้อ 1.1

ส่วนคำว่า “ข้อพิพาท” นั้น คำว่า “พิพาท” หมายถึง โต้แย้งสิทธิ³¹

เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า “พิพาท” และความหมายของคำว่า “ภาษี” แล้ว ข้อความว่า “ข้อพิพาททางภาษี” จึงหมายถึง การโต้แย้งหรือการไม่เห็นด้วยในเรื่องสิทธิทางภาษี โดยเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ในปัญหาข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมาย โดยข้อพิพาททางภาษีแบ่งได้หลายประเภท ดังนี้³²

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

(2) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี คือ ข้อพิพาททางภาษีที่มีได้พิพาทกันโดยตรงในเรื่องความถูกต้องของการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล แต่ประเด็นแห่งคดีสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษี เช่น ข้อพิพาทที่ขอให้เพิกถอนการกระทำทางปกครองอันไม่ชอบด้วยกฎหมาย

³⁰ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, อ้างแล้ว เิงอรรรถที่ 2, น. 92.

³¹ พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542

³² วุฒิวรรษ ดิประชา, “การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 15 - 24.

(3) ข้อพิพาททางภาษีซึ่งมีโทษอาญา คือ ข้อพิพาททางภาษีที่พิพาทในเรื่องการกระทำซึ่งกฎหมายภาษีบัญญัติว่าเป็นความผิดอาญาและกำหนดโทษไว้

(4) ข้อพิพาทที่เอกชนฟ้องขอให้รัฐรับผิดชอบในความเสียหายทางภาษีที่เกิดกับเอกชน คือ ข้อพิพาททางภาษีที่พิพาทในเรื่องความเสียหายที่เอกชนได้รับอันมีมูลเหตุมาจากการที่รัฐใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษี

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะทำการศึกษาแต่เพียงข้อพิพาททางภาษีประเภทแรกซึ่งเป็นข้อพิพาททางภาษีโดยแท้ อันเป็นข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีในเรื่องความถูกต้องตามกฎหมายของการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล ได้แก่ การกำหนดฐานภาษี การคำนวณภาษี การขอให้ยกเลิกภาษี การขอให้ลดหย่อนภาษี การขอคืนภาษีที่จ่ายเกินไป และการขอคืนภาษีในกรณีที่มีกฎหมายกำหนด โดยเป็นเรื่องที่พิพาทกันในปัญหาข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมาย

อนึ่ง คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลเป็นคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองซึ่งมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราวซึ่งมีผลเป็นการเฉพาะตัว³³ หากผู้ได้รับคำสั่งดังกล่าวไม่เห็นด้วยกับคำสั่งนี้ย่อมเกิดเป็นข้อพิพาทระหว่างผู้ได้รับคำสั่งและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งอันเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนที่อยู่ในฐานะผู้ได้ปกครองและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองซึ่งมีอำนาจเหนือกว่าเอกชน ข้อพิพาทดังกล่าวจึงเป็นข้อพิพาททางปกครองซึ่งเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชนหรือระหว่างรัฐ หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกัน โดยคู่กรณีทั้งสองฝ่ายมีฐานะไม่เท่ากันในลักษณะที่ฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือกว่าอีกฝ่ายหนึ่ง หรือข้อพิพาทที่มีมูลเหตุมาจากการใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในนิติสัมพันธ์ที่ไม่เท่ากัน เพื่อรักษาประโยชน์สาธารณะหรือเพื่อประโยชน์ในการจัดทำบริการสาธารณะ³⁴

³³ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

³⁴ L. Neville Brown and John S. Bell, with the assistance of Jean-Michel Galabert., *French Administrative Law*, 5th Edition (Oxford: Clarendon Press, 1998), p. 176.

เมื่อข้อพิพาทดังกล่าวเกิดจากคำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่ว่าจะเป็น การประเมินภาษี คำสั่งให้เสียภาษี คำวินิจฉัยคำขอคืนภาษีหรือคำสั่งอื่นอันเป็นการกำหนดภาษี เป็นรายบุคคล ซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สิน ของประชาชน การใช้อำนาจนี้จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขกระบวนการใช้อำนาจและขอบเขต อำนาจที่กฎหมายให้อำนาจไว้ เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชนให้ได้รับความคุ้มครองจากการใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ดังนั้น เพื่อควบคุมการทำงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงจำเป็นต้องมีระบบตรวจสอบหากผู้ได้รับ คำสั่งทางภาษีเห็นว่า ตนได้รับการปฏิบัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เห็นด้วยกับการปฏิบัติ ดังกล่าว มีสิทธิอุทธรณ์ได้ การให้สิทธิอุทธรณ์นี้เป็นเรื่องของการจัดกระบวนการยุติธรรม ทางปกครองซึ่งมีทั้งการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง และการนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาวินิจฉัยของ องค์การวินิจฉัยทางปกครองอันเป็นองค์กรอิสระภายนอก เช่น ศาล³⁵

1.3 แนวความคิดทั่วไปและความสำคัญของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี ในฝ่ายปกครองของประเทศไทย

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นการยุติข้อพิพาททางภาษีวิธีการหนึ่ง นอกจากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล โดยมีแนวความคิดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ ในฝ่ายปกครอง ความหมายของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง วิวัฒนาการของ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง และความสำคัญของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี ในฝ่ายปกครอง ดังนี้

1.3.1 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง

การโต้แย้ง การคัดค้าน การขอให้ทบทวน หรือการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็น กระบวนการควบคุมตรวจสอบในฝ่ายปกครองที่สำคัญประการหนึ่งซึ่งอาจแก้ไขบรรดาข้อพิพาท ระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่าย

³⁵ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (กรุงเทพมหานคร: จีระวิชาการพิมพ์, 2540), น. 365.

ปกครองมีความมุ่งหมาย 3 ประการ³⁶ คือ เพื่อการคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และเพื่อลดภาระคดีในศาล³⁷

ประเภทการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองอาจแยกพิจารณาได้หลายแง่ หากพิจารณาในแง่ของผลบังคับต่อผู้ใช้สิทธิอุทธรณ์ จะแบ่งประเภทของการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองได้เป็นการอุทธรณ์บังคับและการอุทธรณ์ไม่บังคับ³⁸ หากพิจารณาในแง่ระบบกฎหมายจะแบ่งประเภทของการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองได้เป็นการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะและการอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไปหรือกฎหมายกลาง³⁹ ดังนี้

(1) การอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะ หมายถึง การอุทธรณ์ตามกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะในกฎหมายฉบับนั้นๆ โดยมีทั้งการอุทธรณ์บังคับและการอุทธรณ์ไม่บังคับ ซึ่งการอุทธรณ์บังคับเป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดว่าจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน มิฉะนั้นจะนำข้อพิพาทไปสู่องค์กรวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครองไม่ได้ โดยมีแนวคิดว่าการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองอยู่ภายใต้หลักการดำเนินการเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายให้ครบขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ก่อนฟ้องคดีปกครอง (exhaustion of administrative remedies) หลักการนี้เป็นหลักกฎหมายปกครองที่สร้างสภาพบังคับและกำหนดความสัมพันธ์ในการจัดระบบการควบคุมตรวจสอบคำสั่งทางปกครองในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง เช่น การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และการจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535 การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ในขณะที่การอุทธรณ์ไม่บังคับเป็นการอุทธรณ์ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นสิทธิของคู่กรณีซึ่งอาจเลือกอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนหรืออาจเลือกนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครองได้โดยตรง

(2) การอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไปหรือกฎหมายกลาง หมายถึง การอุทธรณ์ตามกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ โดยมีได้มุ่งหมายให้ใช้แก่กรณีใดกรณีหนึ่ง สำหรับประเทศไทย คือ การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธี

³⁶ Friedhelm Hufen, *Verwaltungsprozessrechts*, (München: C.H. Beck, 1994), p.77. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ, *หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548), น. 99.

³⁷ บรรเจิด สิงคะเนติ, *เพิ่งอ้าง*, น.99.

³⁸ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, *อ้างแล้ว เิงจรรยาที่ 35*, น. 383.

³⁹ บรรเจิด สิงคะเนติ, *อ้างแล้ว เิงจรรยาที่ 36*, น. 101 - 102.

ปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง เพื่อให้ระบบการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองมีเอกภาพและมีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ พระราชบัญญัติดังกล่าวจะนำมาใช้แก่กรณีที่มีกฎหมายเฉพาะมิได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ไว้ หรือในกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ไว้แล้วแต่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ทั้งนี้ การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองมีสถานะทางกฎหมายที่สำคัญเพราะเป็นขั้นตอนตามกฎหมายที่เชื่อมต่อการดำเนินการของฝ่ายปกครอง และองค์การวินิจฉัยคดีปกครองหรือศาล ในการทบทวนและตรวจสอบเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ได้รับคำสั่งทางปกครอง หรือผู้ได้รับความเสียหายจากผลของคำสั่งทางปกครอง โดยการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการเยียวยาทางปกครองอย่างหนึ่งที่มีขึ้นเพื่อประโยชน์ของประชาชนในกรณีที่ผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองไม่พอใจคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น ด้านประชาชน การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจึงเป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ด้านฝ่ายปกครอง การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองทำให้ฝ่ายปกครองได้มีโอกาสรับรู้และแก้ไขการสั่งการที่ผิดพลาดหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายของตนเอง เพื่อให้การบริหารงานของรัฐมีประสิทธิภาพ และด้านศาล การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการลดจำนวนคดีที่จะขึ้นสู่ศาลเพราะข้อพิพาทบางเรื่องอาจยุติหรือได้รับการเยียวยาโดยฝ่ายปกครอง⁴⁰ และยังเป็น การช่วยให้มีการพัฒนาหลักกฎหมายปกครองขึ้นจากการอุทธรณ์ในแต่ละกรณี การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจึงเป็นมาตรการอย่างหนึ่งในการบริหารงานยุติธรรมที่ดี

1.3.2 ความหมายของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง หมายถึง การร้องเรียนต่อหน่วยงานฝ่ายปกครอง เพื่อให้มีการดำเนินการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษีสักกับประชาชนผู้เสียภาษีภายในหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษีนั้น การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองจึงเป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองประเภทหนึ่ง โดยหลักแล้วผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองจะต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อนจึงจะนำข้อพิพาทนั้นไปฟ้องคดีต่อศาลหรือที่เรียกว่าการอุทธรณ์บังคับ อันหมายถึง การอุทธรณ์ที่บังคับให้คู่กรณีจะต้องดำเนินการ

⁴⁰ ฤทัย หงส์ศิริ, “การทบทวนคำสั่งทางปกครอง,” ใน รวมบทความทางวิชาการว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), น. 2.

ในฝ่ายปกครองก่อนที่จะนำข้อพิพาทไปสู่ศาล⁴¹ หากคู่กรณีมิได้ดำเนินการในฝ่ายปกครอง ศาลย่อมไม่อาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทดังกล่าวได้ตามหลักการดำเนินการเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายให้ครบขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ก่อนฟ้องคดีปกครอง (exhaustion of administrative remedies) เว้นแต่เป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อน จึงถือได้ว่าสถานะทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์เป็นกฎหมายที่อยู่กึ่งกลางระหว่างกฎหมายสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติ โดยเป็นจุดเชื่อมระหว่างการใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองและเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลในขณะเดียวกัน⁴²

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีทั้งการอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไปและกฎหมายเฉพาะ โดยอาจเป็นการอุทธรณ์สองขั้นตอน ขั้นตอนแรก ผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีมียสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ออกคำสั่งทางภาษีในเบื้องต้น ผู้ออกคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์หรือผู้บังคับบัญชาของบุคคลนั้น เช่น การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หากผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในขั้นตอนแรก ผู้เสียภาษีมียสิทธิอุทธรณ์ในอีกขั้นตอนหนึ่งได้ หรืออาจเป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองขั้นตอนเดียวแล้วผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีมียสิทธินำข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลได้ทันที เช่น การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ การอุทธรณ์เป็นการอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจบังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจกำกับดูแลซึ่งเป็นบุคคลเดียวหรือคณะกรรมการก็ได้ ในส่วนของการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการนี้ ฝ่ายหนึ่ง⁴³ เห็นว่า คณะกรรมการเป็นผู้ใช้อำนาจกึ่งตุลาการ แต่อีกฝ่าย⁴⁴ เห็นว่า คณะกรรมการมีสถานะเป็นแต่เพียงองค์กรของฝ่ายบริหารมิใช่ตุลาการหรือกึ่งตุลาการ

1.3.3 วิวัฒนาการของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

ในอดีตการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีหรือการยุติข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทย ไม่ได้แยกต่างหากจากการยุติข้อพิพาทประเภทอื่น หากแต่ใช้กระบวนการยุติข้อพิพาทแบบเดียวกัน ซึ่งมีแต่เพียงการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล โดยแบ่งกระบวนการยุติข้อพิพาทเป็น

⁴¹ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

⁴² บรรเจิด สิงคะเนติ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 36, น. 100.

⁴³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 10, น. 241.

⁴⁴ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์,” นิติศาสตร์, ปีที่ 22 เล่มที่ 4, (ธันวาคม 2535): น. 597.

2 ขั้นตอน ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีด้วยการเสนอคำฟ้องต่อศาลโดยกราบบังคมทูลพระกรุณาต่อพระมหากษัตริย์เพื่อทรงอนุญาตก่อน และเมื่อศาลตัดสินแล้วหากผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยก็ต้องดำเนินการในขั้นตอนที่สองต่อไป โดยขั้นตอนที่สองนี้เป็นการยุติข้อพิพาทโดยการกล่าวโทษผู้พิพากษาต่อพระมหากษัตริย์ด้วยวิธีทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา โดยมอบฎีกาให้กับมูลนายที่สังกัดเป็นผู้ยื่นฎีกาแทน ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวมีการเพิ่มศาลอุทธรณ์ขึ้นมาอีกหนึ่งศาล เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลอุทธรณ์ได้ และอาจทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาได้เป็นลำดับถัดไปด้วย แต่ในทางปฏิบัติพระองค์จะมีได้ทรงวินิจฉัยเอง หากแต่จะทรงโปรดเกล้าฯ มอบหมายให้คณะกรรมการองคมนตรีเป็นผู้วินิจฉัยแทน อย่างไรก็ตาม นับตั้งแต่รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเป็นต้นมาผู้เสียภาษีสามารถกล่าวโทษเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีต่อพระมหากษัตริย์ได้ทันทีโดยไม่ต้องดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลก่อน

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยได้มีการบัญญัติขึ้นครั้งแรกในพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พุทธศักราช 2475 ภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองแล้วสาเหตุที่เกิดระบบดังกล่าวเนื่องจากคณะราษฎรซึ่งได้รับการศึกษาอบรมจากต่างประเทศในภาคพื้นยุโรปโดยเฉพาะประเทศฝรั่งเศสได้มีการนำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีของประเทศไทย⁴⁵ เพราะเห็นว่าประเทศไทยปกครองในระบอบประชาธิปไตยซึ่งต้องยึดหลักนิติรัฐอันมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนในการปกครองประเทศ จึงต้องมีการควบคุมการดำเนินการของฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองเอง

ทั้งนี้ ในยุคแรกได้มีการบัญญัติให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองต่อฝ่ายปกครองซึ่งมิใช่คณะกรรมการก่อน เช่น ประมวลรัษฎากรก่อนการแก้ไขในปี พ.ศ. 2502 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์หรือพิจารณาการประเมินใหม่ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ก่อนการแก้ไขในปี พ.ศ. 2543 กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ ต่อมาในปี พ.ศ. 2502 รัฐบาลในขณะนั้นได้ตระหนักถึงปัญหาของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองจึงได้พยายามแก้ไขปัญหา⁴⁶ โดยมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้การอุทธรณ์ข้อพิพาททาง

⁴⁵ เฟิงอ๋าง, น. 585.

⁴⁶ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ฟ้องขอให้กรมสรรพากรรับอุทธรณ์การประเมิน,” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 43 เล่มที่ 2, (กุมภาพันธ์ 2539): น. 45 - 46.

ภาษีในฝ่ายปกครองเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์หลัก คือ เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมมากขึ้น เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีจะได้รับการพิจารณาโดยบุคคลหลายฝ่ายซึ่งอาจมีความเป็นอิสระมากกว่า ต่อมาแนวคิดนี้ได้นำมาใช้ในการแก้ไขเพิ่มเติม ปรับปรุงและกำหนดให้มีกฎหมายอีกหลายฉบับ อาทิ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และยังใช้ในการร่างกฎหมายภาษีในปัจจุบันด้วย อาทิ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.⁴⁷ ร่างพระราชกฤษฎีกาภาษีการปล่อยมลพิษทางน้ำ พ.ศ. ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 78 แห่งร่างพระราชบัญญัติเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์เพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม พ.ศ.⁴⁸ อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันก็มีกฎหมายภาษีหลายฉบับที่ยังคงลักษณะดังกล่าวไว้ เช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า การที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้นมีปัญหาบางประการซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

1.3.4 ความสำคัญของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

ในเรื่องความสำคัญของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนั้น ได้มีผู้ให้ความเห็นไว้ว่า การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีประโยชน์ คือ เป็นกระบวนการหนึ่ง ที่ก่อให้เกิดการสนทนาระหว่างผู้เสียภาษีและฝ่ายเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษี โดยเปิดโอกาสให้มีโอกาสพบกันเป็นครั้งสุดท้ายก่อนที่ข้อพิพาทนั้นจะไปถึงศาล ซึ่งโดยปกติแล้ว การหารือข้อยุติหรือการแก้ไขปัญหาคความไม่พอใจของผู้เสียภาษีนั้นอาจกระทำได้โดยการแก้ไขเป็นการภายในของหน่วยงานฝ่ายปกครองนั่นเอง ซึ่งกระบวนการในฝ่ายปกครองนี้แม้แต่ผู้พิพากษาเองก็ไม่อาจจะทราบถึงหนทางและวิธีการในลักษณะนี้ก็เป็นได้ นอกจากนี้ แม้ว่าการพบกันอาจไม่สามารถนำไปสู่การยุติปัญหาได้ แต่อย่างน้อยก็ทำให้ทั้งสองฝ่าย คือ ฝ่ายผู้อุทธรณ์และ

⁴⁷ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.,” เรื่องเสรีที่ 800/2547 (อัดสำเนา)

⁴⁸ กอบกุล ราชะนาคร, “กฎหมายว่าด้วยเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์เพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม,” เอกสารประกอบการสัมมนาเวทีสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (FPO Forum) เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์เพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมและภาษีมลพิษน้ำ, 19 ธันวาคม 2550 (อัดสำเนา) น. 1 - 8.

ฝ่ายเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้เข้าใจ มองเห็นปัญหา รวมทั้งความต้องการของแต่ละฝ่ายได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งสามารถเพิ่มความสะดวกรวดเร็วในการดำเนินคดีในชั้นศาลต่อไปด้วย⁴⁹ แต่อีกฝ่ายไม่เห็นด้วยกับประโยชน์ดังกล่าว โดยเห็นว่าระบบนี้มีประโยชน์หลักหรือข้อดีเพียงข้อเดียว คือ ช่วยลดจำนวนคดีภาษีที่จะไปศาลเท่านั้น⁵⁰ แต่ความเห็นที่สองนี้ก็ยิ่งเห็นว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีประโยชน์อยู่นั่นเอง

ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองซึ่งเป็นกระบวนการยุติข้อพิพาททางภาษีอันเกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีและเอกชนผู้เสียภาษีมีความสำคัญ คือ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองทำให้ข้อพิพาทสามารถยุติได้อย่างรวดเร็ว โดยไม่ต้องไปดำเนินการในชั้นศาลซึ่งใช้เวลานานกว่า ทำให้ทางฝ่ายเอกชนไม่ต้องเสียเวลาและยังเป็นการลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการด้วย ในขณะที่ฝ่ายรัฐผู้จัดเก็บภาษีก็จะได้รับเงินภาษีเร็วขึ้น และยังช่วยลดจำนวนคดีที่จะไปสู่ชั้นศาล นอกจากนี้ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองยังช่วยทำให้หน่วยงานของรัฐผู้ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษีได้ทำความเข้าใจกัน และยังช่วยสร้างความเข้าใจอันดีให้แก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย

1.4 หลักกฎหมายปกครองที่นำมาใช้กับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

ประเทศที่ปกครองในระบบประชาธิปไตย การดำเนินกิจกรรมทางปกครองต้องดำเนินการตามกฎหมายซึ่งองค์กรต่างๆ ของรัฐต้องอยู่ภายใต้กฎหมายนั้นด้วยตามหลักนิติรัฐที่มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องคำนึงถึงหลักการอันเป็นรากฐานของกฎหมายปกครองเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน เมื่อการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นการกระทำทางปกครองนั้น ในการดำเนินการขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องคำนึงถึงหลักการอันเป็นรากฐานของกฎหมายปกครองเช่นเดียวกัน อาทิ หลักความโปร่งใสในทางปกครองและหลักการพิจารณาทางปกครอง

⁴⁹ Gilles NOËL, “La réclamation préalable devant le service des impôts,” (Paris: B.S.F., L.G.D.J., 1985) อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณณ์ สบายรูป, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 44, น. 586.

⁵⁰ Jean LAMARQUE, “Contentieux fiscal,” Repertoire de contentieux administratif, (Paris: Dolloz) อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณณ์ สบายรูป, เพิ่งอ้าง, น. 586.

1.4.1 หลักความโปร่งใสในทางปกครอง⁵¹

หลักความโปร่งใสในทางปกครอง หมายถึง การปกครองที่โปร่งใส ประชาชนได้รับรู้สภาพความเป็นจริงของการปกครองไม่ว่าจะเป็นฝ่ายใดก็ต้องแสดงให้เห็นข้อมูลที่แท้จริงซึ่งประชาชนสามารถเข้าถึงได้ การให้ความเห็นต่างๆ จะต้องยืนอยู่บนข้อเท็จจริงเดียวกันซึ่งจะทำให้ผลของข้อขัดแย้งต่างๆ นำไปสู่ข้อยุติที่สมเหตุสมผล ในท้ายที่สุดจะทำให้ประชาชนเกิดความไว้วางใจในการปกครอง โดยประสงค์จะมีส่วนร่วมอย่างจริงจัง อันเป็นพื้นฐานให้เกิดความรักความสามัคคีในสังคม⁵² หลักการนี้เรียกร้องให้รัฐจัดการข้อมูลข่าวสารอย่างเป็นระบบและจัดทำกิจการอย่างโปร่งใส หน่วยงานของรัฐและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีความรับผิดชอบต่อประชาชน ทั้งการคุ้มครองสิทธิประโยชน์และความเป็นส่วนตัวของบุคคล

การที่จะทำให้เกิดความโปร่งใสในทางปกครองได้นั้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องยอมรับสิทธิต่างๆ ของประชาชน อันได้แก่ สิทธิที่จะรู้ หมายถึง ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลเอกสารที่หน่วยงานของรัฐยึดถือไว้ โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลที่สาม สิทธิที่จะเข้าใจ หมายถึง บุคคลใดที่ได้รับข้อมูลข่าวสารหรือได้ทราบคำสั่งใดๆ ต้องสามารถเข้าใจเนื้อหาได้อย่างชัดเจน หากประชาชนไม่เข้าใจแล้ว อาจจะทำให้เกิดข้อสงสัยและอาจไม่เกิดผลตามที่กฎหมายต้องการได้ สิทธิที่จะถูกรับฟัง หมายถึง สิทธิของประชาชนที่จะทำให้ฝ่ายปกครองรับฟังความเห็นข้อโต้แย้งของตนก่อนที่ฝ่ายปกครองจะดำเนินการใดๆ ที่มีผลกระทบต่อบุคคลนั้น และสิทธิที่จะวิจารณ์ ซึ่งเป็นสิทธิที่มาเพิ่มเติมหลักความโปร่งใสในทางปกครองให้สมบูรณ์ขึ้นโดยเป็นหลักการที่เปิดโอกาสให้ผู้มีอำนาจตัดสินใจหรือประชาชนสามารถวิจารณ์ได้

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็ต้องเป็นไปตามหลักความโปร่งใสในทางปกครองเช่นกัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความมั่นใจในการจัดเก็บภาษีและมีความมั่นใจในความเป็นธรรมของระบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในอันที่จะทำให้เกิดความยินยอมพร้อมใจในการชำระภาษีของประชาชนผู้เสียภาษี การดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามหลักความโปร่งใสในทางปกครองนั้น อาจกระทำได้โดยวิธีการหนึ่ง คือ การจัดให้มีการแสดงสถิติข้อมูลการจัดเก็บ

⁵¹ ปิยะศาสตร์ ไขว้พันธุ์, “สิทธิในข้อมูลข่าวสารและหลักความโปร่งใสในทางปกครอง,” วารสารวิชาการศาลปกครอง, ปีที่ 4 ฉบับที่ 1, (มกราคม - เมษายน 2547): น. 218 - 220.

⁵² ชาญชัย แสงวงศ์, บรรเจิด สิงคะเนติ และ สมศักดิ์ นวตระกูลพิสุทธ์, การเปิดเผยข้อมูลข่าวสารของราชการกับข้อพิจารณาทางกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543), น. 24.

ภาษีตลอดจนจำนวนข้อพิพาทที่มีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง สถิติและผลของคำวินิจฉัย เช่นเดียวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศญี่ปุ่นที่มีการจัดทำข้อมูล แสดงรายละเอียดการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองทั้งในเรื่องลักษณะของข้อพิพาท ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และสถิติการอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาล⁵³ เพื่อให้ประชาชนมีความมั่นใจ ในกระบวนการอุทธรณ์อันจะส่งผลให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษียิ่งขึ้นเพราะตนจะได้รับ ความเป็นธรรมและได้รับการคุ้มครองสิทธิเป็นอย่างดี

1.4.2 หลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการที่มีความสัมพันธ์อย่างไม่อาจแยกได้จากหลัก เสรีภาพเพราะเป็นหนึ่งในสามของสิทธิเสรีภาพพื้นฐานของประชาชน อันได้แก่ เสรีภาพ เสมอภาค และภราดรภาพ หลักการนี้เป็นหลักการพื้นฐานของระบอบประชาธิปไตย และในบางครั้งอาจ ถือว่าเป็นหลักการที่สำคัญยิ่งกว่าหลักเสรีภาพเสียอีก เนื่องจากความเสมอภาคช่วยให้ การใช้เสรีภาพเป็นไปอย่างทั่วถึง เพราะหากเสรีภาพเป็นสิ่งที่เฉพาะคนบางกลุ่มเข้าถึงได้ กรณีดังกล่าวก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นเสรีภาพ⁵⁴

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการที่รับรองไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศที่ปกครอง ในระบอบประชาธิปไตย ซึ่งประเทศไทยมีการบัญญัติรับรองไว้ในมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย

“บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่น กำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะ ทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอัน ไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

⁵³ National Tax Agency, “Appellate System,” <www.nta.go.jp/category/outline/english/2741/text/03/01-04.htm>, March 2007.

⁵⁴ สมคิด เลิศไพฑูรย์, กฎหมายรัฐธรรมนูญ : หลักการใหม่ตามรัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น. 74.

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

ในการดำเนินการทางปกครอง องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองย่อมไม่อาจหลุดพ้นความผูกพันตามหลักความเสมอภาคไปได้ โดยเหตุที่สิทธิในความเสมอภาคเป็นสิทธิขั้นพื้นฐาน สิทธิดังกล่าวจึงผูกพันองค์กรของรัฐทุกองค์กรในการตรากฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย และการตีความกฎหมายทั้งปวง โดยเหตุที่สิทธิในความเสมอภาคมีลักษณะเป็นนามธรรมสูง กรณีจึงอาจมีปัญหาให้ต้องพิเคราะห์หรืออยู่เสมอว่า กฎหมายและการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นการกระทำที่กระทบสิทธิในความเสมอภาคหรือไม่ หลักการเบื้องต้นในเรื่องดังกล่าว คือ การบัญญัติกฎหมายหรือการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันให้แตกต่างกันโดยอำเภอใจมิได้ หรือจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันให้เหมือนกันโดยอำเภอใจมิได้ การปฏิบัติโดยอำเภอใจหมายถึง การปฏิบัติที่ไม่อาจหาเกณฑ์แห่งความแตกต่างอันมีน้ำหนักสำคัญระหว่างสิ่งสองสิ่งหรือหลายสิ่งมาอธิบายอย่างสมเหตุสมผลได้⁵⁵

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน บทบัญญัติกฎหมายตลอดจนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคด้วย เช่นกฎหมายต้องบัญญัติให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ว่าจะเป็นเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจซึ่งประกอบกิจการเช่นเดียวกับเอกชนต้องเข้าสู่กระบวนการยุติข้อพิพาททางภาษีรูปแบบเดียวกัน และการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยอำเภอใจด้วย

1.4.3 หลักการพิจารณาทางปกครอง

เมื่อข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาททางปกครองประเภทหนึ่ง การวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองจึงเป็นการพิจารณาทางปกครองด้วย เนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์เป็นกระบวนการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง⁵⁶ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองเพราะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่

⁵⁵ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), น. 41.

⁵⁶ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ซึ่งมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้ง หรือ มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว ดังนั้น กระบวนการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็ต้องคำนึงถึงหลักการอันเป็น รากฐานของกฎหมายปกครองที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาทางปกครองเช่นเดียวกับการพิจารณา ทางปกครองเรื่องอื่น หลักการพื้นฐานดังกล่าว ได้แก่ หลักการไม่มีส่วนได้เสียและหลักความเป็น กลาง หลักการรับฟังข้อเท็จจริงและหลักการไต่สวน หลักการให้เหตุผล หลักความชัดเจน แน่นนอน และคาดหมายได้ หลักการไม่ยึดแบบพิธี หลักการไม่มีการสร้างขึ้นตอนโดยไม่จำเป็นและไม่สร้าง ภาระให้กับประชาชนเกินสมควร หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักการคุ้มครองความเชื่อถือ ไว้วางใจและหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ ดังนี้

1.4.3.1 หลักการไม่มีส่วนได้เสียและหลักความเป็นกลาง

การปฏิบัติราชการหรือการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นการปฏิบัติตาม กฎหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม การปฏิบัติงานต่างๆ ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองซึ่งเป็น กลไกสำคัญในการปฏิบัติงานของรัฐจึงมิใช่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ หากแต่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ ดังนั้น การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่จึงต้องมีความ เป็นกลางไม่โอนเอียงไปข้างหนึ่งข้างใด และในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่โดยเฉพาะ ในการพิจารณาทางปกครอง บุคคลผู้มีหน้าที่พิจารณาทางปกครองจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่อง ที่พิจารณานั้นเพื่อเป็นการประกันความเป็นธรรมให้แก่ประชาชน

หลักการไม่มีส่วนได้เสียมีรากฐานมาจากความต้องการให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง พิจารณาวินิจฉัยเรื่องราวต่างๆ อย่างเป็นกลาง ยุติธรรม และปราศจากความลำเอียง เจ้าหน้าที่ ผู้มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่จะวินิจฉัยสั่งการนั้น ไม่ว่าจะเป็นส่วนได้เสีย ภายในหรือภายนอก เช่น ส่วนได้เสียทางการเงิน ความสัมพันธ์ส่วนตัว หรือความเกี่ยวข้องอื่น อันก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง ทั้งนี้ หากผู้มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการมีผลประโยชน์ได้เสียมา เกี่ยวข้องไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม การวินิจฉัยสั่งการอาจเกิดความโอนเอียงไม่ถูกต้อง ก่อให้เกิด ความเสียหาย ความไม่เป็นธรรม หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนหรือรัฐได้ ดังนั้น จึงห้าม มิให้เจ้าหน้าที่ผู้มีส่วนได้เสียในอันที่จะก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางเป็นผู้พิจารณาและออกคำสั่ง ทางปกครองในเรื่องที่มีส่วนได้เสียนั้น โดยไม่ต้องไปพิจารณาว่าบุคคลดังกล่าวจะทำหน้าที่อย่าง เป็นกลางได้หรือไม่ เพราะความเป็นกลางนั้นจะต้องให้บุคคลอื่นเชื่อว่าตนเป็นกลางด้วย

ตัวอย่าง กรณีที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีส่วนได้ส่วนเสียกับการพิจารณา แม้จะไม่ได้ ร่วมแสดงความคิดเห็นหรือออกเสียงชี้ขาดข้อที่ต้องพิจารณา แต่เข้าร่วมประชุมในเรื่องนั้นๆ ด้วย

ศาลสูงของประเทศอังกฤษวินิจฉัยว่า คำชี้ขาดของคณะกรรมการย่อมไม่มีผลใช้บังคับ เช่น คดี R. v. Hendon R.D.C., parte Chorley ปี ค.ศ. 1933 ซึ่งกรรมการของคณะกรรมการวางแผนและพัฒนาเมืองหนึ่งเป็นผู้ร่วมพิจารณาคำขออนุญาตการขอดำเนินการพัฒนาที่ดินของบริษัทที่ตนเป็นผู้แทน แม้ว่ากรรมการผู้นั้นจะไม่ได้ร่วมแสดงความคิดเห็นต่อคำขอนั้นเลย ศาลสูงวินิจฉัยว่าการพิจารณาคำขอดังกล่าวใช้ไม่ได้ เพราะในขณะที่พิจารณานุมัติคำขอ กรรมการผู้นั้นได้อยู่ในที่ประชุมด้วยอาจมีผลต่อการพิจารณาของกรรมการอื่นๆ หรืออีกคดีหนึ่งศาลสูงวินิจฉัยไว้คล้ายคลึงกัน คือ คดี R. v. Sussex Justicer, ex parte McCarthy ปี ค.ศ. 1924 ซึ่งเป็นคดีที่ประธานกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การควบคุมการเช่าอาคาร (rental tribunal) พิจารณาข้อพิพาทเกี่ยวกับการเช่าระหว่างผู้เช่าซึ่งมีบิดาของประธานกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคู่กรณีอยู่ด้วย ศาลสูงวินิจฉัยว่า การพิจารณาข้อพิพาทดังกล่าวไม่มีผลบังคับเพราะประธานกรรมการอาจมีความลำเอียงเข้าด้วยกับฝ่ายผู้เช่าได้ง่าย แม้ว่าประธานจะวางตัวเป็นกลางก็ตาม⁵⁷

กระบวนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีก็เช่นเดียวกัน ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีความเป็นกลางและไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณา โดยต้องไม่เข้าข้างฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด และมีความเป็นอิสระซึ่งไม่มีอิทธิพลใดอันจะทำให้การวินิจฉัยไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรมมาครอบงำ

กฎหมายของต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้ เช่น ประเทศเยอรมนีกำหนดหลักการว่า บุคคลที่มีผลประโยชน์เกี่ยวด้วยทางการเงินไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมถือว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสียด้วย ดังนั้น หากเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างกันยอมเป็นผู้มีส่วนได้เสียจึงไม่อาจเป็นผู้พิจารณาเรื่องดังกล่าวได้ ในขณะที่ประเทศไทยก็มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้ผู้พิจารณาทางปกครองต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณานั้น

1.4.3.2 หลักการรับฟังข้อเท็จจริงและหลักการไต่สวน

ข้อพิพาททางปกครองเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจเหนือกว่าอีกฝ่ายหนึ่ง คือ ประชาชน หากกฎหมายกำหนดให้ใช้ระบบกล่าวหาจะทำให้ฝ่ายเอกชนที่อยู่ในฐานะต่ำกว่าไม่สามารถหาข้อเท็จจริงจากฝ่ายปกครองได้ครบถ้วน จนทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม ดังนั้น การพิจารณาทางปกครองจึงต้องใช้วิธีการไต่สวน โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องค้นหาความจริงในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการออกคำสั่งทางปกครอง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อความจริงนั้น ซึ่งข้อความจริงมีผลสำคัญเพราะการที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะออกคำสั่งทางปกครองได้ถูกต้องหรือไม่ขึ้นกับว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะหาข้อเท็จจริงได้มาก

⁵⁷ ดาวร เกียรติทับทิว, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2549), น. 349.

น้อยเพียงใด ในกรณีนี้ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องมีอำนาจแสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องโดยไม่ผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานต่างๆ ที่คู่กรณีได้ส่งให้

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเป็นหลักการที่เก่าแก่ตั้งแต่สมัยโรมัน⁵⁸ หลักการนี้มีรากฐานมาจากแนวคิดสองประการ คือ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องมีเหตุผลและรู้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นอย่างสมบูรณ์ แต่ในความเป็นจริงเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอาจไม่ทราบเหตุผลและข้อเท็จจริงได้อย่างครบถ้วน ฝ่ายปกครองจึงต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้ถูกระทบสิทธิ และเคารพในศักดิ์ศรีและสิทธิอันเนื่องมาจากบุคคลทุกคนมีเหตุผล ทุกคนจึงควรมีโอกาสได้แสดงความคิดและเหตุผลของตน สำหรับการกระทำของฝ่ายปกครองก้าวล่วงเข้าไปกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ผู้ถูกระทบสิทธิจะต้องมีโอกาสที่จะแสดงหลักฐานและแสดงความคิดเห็นโต้แย้งข้อเท็จจริงที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนได้ การรับฟังข้อเท็จจริงนี้อาจรับฟังด้วยการให้ผู้ถูกระทบสิทธิทำความเข้าใจเป็นหนังสือหรือด้วยวาจาก็ได้ซึ่งแตกต่างกันไปตามแต่ข้อเท็จจริง⁵⁹ รวมทั้งต้องให้แต่ละฝ่ายมีสิทธิรับรู้ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของอีกฝ่ายหนึ่งเพื่อเขาจะได้มีโอกาสโต้แย้งคัดค้านด้วย ซึ่งการรับฟังข้อเท็จจริงนั้น ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องให้ผู้ถูกระทบสิทธิมีเวลาเตรียมตัวสำหรับการแสดงความคิดเห็นอย่างเพียงพอ โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงที่สำคัญทุกอย่าง และจะต้องวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงที่ตนได้รับฟังมา จะไปวินิจฉัยข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับฟังมาจากผู้ถูกระทบสิทธิหรือโดยที่ผู้ถูกระทบสิทธิมิได้ทราบมาก่อนโดยที่ไม่ใช่ความผิดหรือความบกพร่องของผู้ถูกระทบสิทธิมิได้ เว้นแต่กรณีฉุกเฉิน⁶⁰

กระบวนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน การอุทธรณ์ต้องใช้ระบบไต่สวนและผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ตลอดจนบุคคลอื่นที่มีส่วนได้เสียมีสิทธิเสนอข้อเท็จจริง พยานหลักฐานของตนให้เพียงพอก่อน และต้องกำหนดให้ฝ่ายผู้เสียภาษีได้รับทราบข้อมูลทั้งทางเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมีเพื่อจะได้ทำการอุทธรณ์ได้

กฎหมายของต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้ เช่น ประเทศเยอรมนีกำหนดให้ฝ่ายปกครองจะต้องเปิดโอกาสให้ประชาชนแสดงความคิดเห็น แสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

⁵⁸ กมลชัย รัตนสกววงศ์. “หลักกฎหมายทั่วไปของกฎหมายวิธีพิจารณาเรื่องในเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี,” *ดุลพินิจ*, ปีที่ 39 เล่มที่ 5, (กันยายน-ตุลาคม 2535): น. 96.

⁵⁹ เพิ่งอ้าง, น. 92

⁶⁰ กมลชัย รัตนสกววงศ์, *หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน*, (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ยุโรปศึกษาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544), น. 97.

เพื่อประกอบการวินิจฉัยก่อนออกคำสั่งทางปกครอง โดยต้องให้ผู้ถูกระทบสิทธิมีเวลาเตรียมตัว แสดงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องก่อน⁶¹ หรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีอาญาของประเทศฝรั่งเศส กำหนดให้ผู้เสียหายมีสิทธิเข้าชี้แจงข้อเท็จจริงต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์⁶² ในขณะที่ประเทศไทยก็มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้คู่กรณีมีสิทธิได้รับคำแนะนำ สิทธิได้รับการแจ้งสิทธิ สิทธิขอตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ และสิทธิได้รับทราบเหตุผลของคำสั่งทางปกครอง

1.4.3.3 หลักการให้เหตุผล

หลักการให้เหตุผลเป็นหลักการที่สำคัญของหลักประชาธิปไตย หลักการนี้เรียกร้องให้มีการพิจารณาอย่างเปิดเผยซึ่งอย่างน้อยที่สุดจะต้องเปิดเผยต่อประชาชนผู้เกี่ยวข้องหรือผู้ที่มีส่วนได้เสีย โดยฝ่ายปกครองจะต้องให้เหตุผลประกอบการวินิจฉัยสั่งการว่าฝ่ายปกครองมีข้อคิดเห็นอย่างไรจึงสั่งการไป เพื่อแสดงให้ประชาชนได้ทราบถึงเหตุผลของฝ่ายปกครองในการวินิจฉัย⁶³ และเพื่อความชัดเจนแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือผู้ถูกระทบสิทธิอันเป็นการสนับสนุนให้เกิดความสมเหตุสมผลของฝ่ายปกครองอันเป็นการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองได้ทางหนึ่ง เพราะจะทำให้ฝ่ายปกครองต้องพิจารณาเรื่องที่วินิจฉัยอย่างละเอียดรอบคอบยิ่งขึ้น ก่อนการวินิจฉัย นอกจากนี้ การให้เหตุผลของฝ่ายปกครองนั้น ถ้าผู้ที่เกี่ยวข้องหรือถูกระทบสิทธิเห็นว่าไม่ถูกต้องก็จะใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวินิจฉัยสั่งการโดยอาศัยเหตุผลนั้นเป็นพื้นฐานในการอุทธรณ์ อีกทั้งการให้เหตุผลดังกล่าวยังทำให้เกิดความเข้าใจอันดีระหว่างผู้ออกคำสั่งทางปกครองและผู้ถูกระทบสิทธิจากคำสั่งทางปกครองดังกล่าวด้วย หากผู้รับคำสั่งทางปกครองได้พิจารณาทำความเข้าใจ และเห็นด้วยกับเหตุผลของฝ่ายปกครองแล้ว

นอกจากนี้ การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองยังเป็นวิธีที่สามารถควบคุมการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากฝ่ายปกครองไม่ให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง นอกจากจะทำให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองไม่เข้าใจและทำการโต้แย้งได้ยากแล้ว ยังเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้อำนาจตามอำเภอใจด้วย เพราะผู้พิจารณาจะทำคำสั่งทางปกครองอย่างไรก็ได้โดยไม่ต้องให้เหตุผลสนับสนุน

⁶¹ กมลชัย รัตนสกาวงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน : พื้นฐานความรู้ทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537), น. 94.

⁶² ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁶³ กมลชัย รัตนสกาวงศ์, อ้างแล้ว เียงอรรถที่ 61, น. 133.

ทั้งนี้ วัตถุประสงค์ของการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง คือ⁶⁴ คำร้อง คำขอของประชาชน จะได้รับการประกันว่าจะได้รับการวินิจฉัยจากเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องอย่างดีและมีเหตุผลอันสมควร ผู้ถูกกระทบสิทธิสามารถที่จะหาเหตุผลโต้แย้งเหตุผลของฝ่ายปกครองได้อย่างชัดเจนในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น ในกรณีที่มีผู้ร่วมวินิจฉัยสั่งการทางปกครองหลายคน เหตุผลของผู้เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นเหตุผลของฝ่ายเสียงข้างมากหรือเสียงข้างน้อยย่อมจะมีคุณค่าต่อการตัดสินใจ และการหาข้อยุติเพื่อการวินิจฉัยสั่งการนั้น ทำให้องค์กรฝ่ายตุลาการสามารถตรวจสอบความถูกต้องเหมาะสมของคำสั่งทางปกครองได้ชัดเจนขึ้น และเป็นเครื่องมือช่วยให้เกิดความมั่นใจในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ทำให้สามารถตรวจสอบความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และการพิจารณาไตร่ตรองอย่างรอบคอบของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน ต้องมีการชี้แจงแสดงเหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วย เพื่อให้ผู้อุทธรณ์ได้ทราบและใช้ประกอบการพิจารณาถึงความถูกต้องเหมาะสมของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และเป็นข้อมูลในการฟ้องคดีต่อศาลด้วย

กฎหมายของต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดให้คำสั่งทางปกครองต้องจัดให้มีเหตุผลประกอบด้วย เพื่อให้เป็นไปตามหลักกระบวนการอันควร (Due Process of Law)⁶⁵ ในขณะที่ประเทศไทยก็มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติให้คำสั่งทางปกครองต้องให้เหตุผลซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลประกอบการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาวินิจฉัยเรื่องนั้นๆ

1.4.3.4 หลักความชัดเจน แน่นนอนและคาดหมายได้

โดยเหตุที่การกระทำทางปกครองเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวที่เหนือกว่าของฝ่ายปกครองกำหนดหลักเกณฑ์ให้ปัจเจกชนต้องปฏิบัติตาม การกระทำของฝ่ายปกครองจึงต้องมีความชัดเจน แน่นนอน และคาดหมายได้จากปัจเจกชนผู้ตกอยู่ภายใต้อำนาจปกครอง ความชัดเจน

⁶⁴ Geoffrey A.Flick. "Administrative adjudications and the duty to give reasons a search for criteria," Public Law 16 (1978): pp. 17 - 18. อ้างถึงใน สิริชัย สุทธิวีระขจร, "หลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), น. 86.

⁶⁵ วิชัย วิวิตเสวี, "สิทธิมนุษยชนในกระบวนการยุติธรรม," ใน รวมคำบรรยายภาคสอง สมัยที่ 59 ปีการศึกษา 2549 เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549), น. 2.

แน่นอน และคาดหมายได้ของการกระทำทางปกครองนั้น ถือเป็นสาระสำคัญของหลักนิติรัฐที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 29 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

“การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย โดยอนุโลม”

ทั้งนี้ ระดับความชัดเจน แน่นนอน และคาดหมายได้ในการกระทำทางปกครองแตกต่างกันไปตามสภาพของการกระทำทางปกครองซึ่งกล่าวเป็นหลักการทั่วไปได้ว่าการกระทำใดของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีลักษณะเป็นการล่วงล้ำสิทธิ เสรีภาพหรือสร้างภาระแก่ปัจเจกชนมากเท่าใด เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องกำหนดเนื้อหาของกฎเกณฑ์ให้ชัดเจนแน่นนอนมากขึ้นเท่านั้น⁶⁶ เพื่อเป็นการควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่จะเข้าไปก้าวล่วงสิทธิ เสรีภาพของประชาชน

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน หากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์ที่ชัดเจน แน่นนอน และคาดหมายได้ ย่อมทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่เข้าใจหรือไม่สามารถปฏิบัติตามได้ทำให้ได้รับความเสียหาย เช่น หากกฎหมายไม่ได้ระบุให้ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก่อนหรือต้องกระทำอย่างไรโดยชัดแจ้ง ผู้เสียภาษีจึงมิได้ปฏิบัติตามให้ครบถ้วน ฝ่ายปกครองจึงไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์ อันเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการเยียวยาแก้ไขปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ เพราะการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการอุทธรณ์บังคับ

กฎหมายของต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอังกฤษ⁶⁷ และประเทศออสเตรเลียได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในรายละเอียดของการอุทธรณ์ไว้ในกฎหมายอย่างชัดแจ้ง เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง

⁶⁶ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 55, น. 40.

⁶⁷ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

1.4.3.5 หลักการไม่ยึดแบบพิธี หรือหลักไม่มีการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือไม่มีการสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร

โดยหลักแล้วการพิจารณาทางปกครองต้องไม่ยึดแบบพิธีเพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการทำคำสั่งทางปกครอง และต้องยึดหลักความเรียบง่ายและความสะดวกเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์มากกว่า ในขณะที่การมีแบบพิธีเป็นแต่เพียงข้อยกเว้นซึ่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องทำตามแบบพิธีต่อเมื่อมีกฎหมายบังคับให้ต้องกระทำเช่นนั้น ในกรณีที่เป็นแบบพิธีที่กฎหมายกำหนดเพื่อคุ้มครองสิทธิของบุคคล อันทำให้การพิจารณาทางปกครองเป็นไปอย่างรวดเร็วรอบคอบและมีแบบแผน

โดยที่การใช้กฎหมายจะต้องมีแนวโน้มไปในทางที่เอาความสำเร็จตามวัตถุประสงค์เป็นสำคัญ การที่มีได้ปฏิบัติตามแบบพิธีบางเรื่องในการพิจารณาทางปกครองหากไม่ใช่แบบพิธีสำคัญที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประกันสิทธิของเอกชนแล้ว คำสั่งทางปกครองที่จัดทำจากกระบวนการดังกล่าวย่อมไม่ถือว่าบกพร่อง⁶⁸

นอกจากฝ่ายปกครองจะต้องไม่ยึดแบบพิธีแล้ว การปฏิบัติงานของฝ่ายปกครองต้องไม่มีการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือไม่มีการสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควรด้วย หลักการนี้ หากพิจารณาทางด้านประชาชนแล้ว อาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักความรวดเร็วและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน โดยการทำงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีความประหยัดและมีประสิทธิภาพ กฎหมายที่ใช้บังคับตลอดจนเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องไม่มีการสร้างขั้นตอนให้ประชาชนต้องปฏิบัติตามมากเกินไป และต้องไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนจนเกินสมควรด้วย หลักการนี้ส่งผลให้การพิจารณาทางปกครองต้องกระทำโดยเรียบง่าย รวดเร็ว และสมความมุ่งหมายของกฎหมายนั้น โดยหน่วยงานที่รับผิดชอบจะต้องดำเนินการให้เร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามหลักการเร่งรัดการดำเนินกระบวนการพิจารณา และต้องพยายามหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นตามหลักการประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการด้วย⁶⁹

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน การดำเนินการต้องให้ความสำคัญแก่เนื้อหา ยิ่งกว่ารูปแบบหรือแบบพิธี และต้องไม่มีการกำหนดขั้นตอนให้เป็นภาระแก่ประชาชนจนเกินสมควรด้วย เช่น การยื่นอุทธรณ์กฎหมายต้องไม่กำหนดแบบคำอุทธรณ์

⁶⁸ ชาญชัย แสงวงศ์ดี, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), น. 154.

⁶⁹ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), น. 43.

ที่หากผู้เสียหายมิได้ยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์ และการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่จำเป็นต้องยึดแบบพิธีเว้นแต่ เป็นแบบพิธีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน อาทิ กฎหมายกำหนดให้แจ้งเหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ฝ่ายปกครองก็ต้องให้เหตุผล หรือการกำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้อุทธรณ์ก่อน เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่รับฟังข้อเท็จจริงไม่ได้ เพราะเป็นแบบพิธีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามย่อมมีผลกระทบต่อความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองนั้น

กฎหมายของต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้ เช่น ประเทศอังกฤษกำหนดให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างเป็นทางการให้น้อยที่สุด⁷⁰ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรมของฝรั่งเศสไม่ได้กำหนดให้ผู้เสียหายที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ แต่ผู้เสียหายสามารถยื่นอุทธรณ์ได้ด้วยจดหมายทั่วไป⁷¹ ในขณะที่ประเทศไทยก็มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติรับรองหลักการไม่ยึดแบบพิธีของฝ่ายปกครองไว้ โดยกำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องยึดหลักความเรียบง่ายและความสะดวกเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์มากกว่าการมีแบบพิธี เว้นแต่เป็นแบบพิธีที่กำหนดไว้เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน

1.4.3.6 หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจ และหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจ และหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะเป็นหลักการสำคัญที่ต้องพิจารณาคบคู่กันไป โดยเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาทางปกครองต้องคำนึงถึงหลักการทั้งสามโดยซึ่งน้ำหนักให้ได้ดุลยภาพกัน เจ้าหน้าที่จะพิจารณาแต่หลักการใดหลักการเดียวไม่ได้ เนื่องจากหากมุ่งประโยชน์สาธารณะอย่างเดียว อาจทำให้เอกชนได้รับความเสียหายจนเกินควร ในทางกลับกัน หากมุ่งที่ฝ่ายเอกชนเพียงอย่างเดียว ย่อมทำให้วัตถุประสงค์หลักในการดำเนินงานของรัฐไม่อาจเป็นไปได้

ในขณะที่หลักการปกครองด้วยกฎหมายหรือหลักนิติรัฐนั้น กำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย การดำเนินการต่างๆ ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องคำนึงถึงความชอบด้วยกฎหมายด้วย โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจตามกฎหมายและภายในขอบเขตแห่งกฎหมายเท่านั้น หากการกระทำดังกล่าวไม่เป็นไปตามกฎหมายแล้วย่อมมีผลกระทบต่อการทำงานของฝ่ายปกครองซึ่งต้องพิจารณาคบคู่กับหลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจด้วย

⁷⁰ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁷¹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

หลักการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจเป็นหลักการที่กำหนดว่าปัจเจกชนผู้ตกอยู่ภายใต้อำนาจปกครองสามารถเชื่อมั่นในความคงอยู่สำหรับการตัดสินใจใดๆ ขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐ และความเชื่อมั่นดังกล่าวนั้นจะต้องได้รับการคุ้มครอง หลักการนี้เป็นหลักการที่มีบทบาทสำคัญยิ่งในการกำหนดว่า คำสั่งทางปกครองที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อบุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะยกเลิกเพิกถอนได้หรือไม่ เพียงใด หลักการนี้มีผลเป็นการสนับสนุนความมั่นคงแน่นอนแห่งนิติฐานะหรือสิทธิหน้าที่ของบุคคล อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวอาจขัดแย้งกับหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองได้⁷² เช่น ในกรณีที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่ให้ประโยชน์แก่ผู้รับคำสั่งทางปกครอง หากผู้รับคำสั่งทางปกครองสุจริตแล้ว ย่อมเกิดปัญหาว่าจะสามารถเพิกถอนได้หรือไม่ ต้องพิจารณาควบคู่กับหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะและหลักความชอบด้วยกฎหมายด้วย หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะนั้น ประโยชน์สาธารณะถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องคำนึงถึงเสมอในการดำเนินกิจกรรมทางปกครอง หลักการนี้เรียกร้องให้การกระทำทั้งหลายของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ และยังต้องให้การคุ้มครองต่อความเชื่อถือไว้วางใจของประชาชนเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในนิติฐานะของตน และเพื่อให้เกิดความมั่นคงแน่นอนในระบบกฎหมายด้วย

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องคำนึงถึงหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ หลักการคุ้มครองต่อความเชื่อถือไว้วางใจของประชาชน ประกอบกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยต้องทำการชั่งน้ำหนักของหลักทั้งสามให้ได้ดุลยภาพกัน

กฎหมายของต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้ เช่น มาตรา 49 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความในเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง 1976 (Widerrufeines rechtmässigen Verwaltungsaktes 1976) ของประเทศเยอรมนี ในขณะที่ประเทศไทยก็มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดหลักการนี้ไว้ในมาตรา 51 และมาตรา 52

⁷² วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว เิงอรุณที่ 55, น. 42 - 43.