

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การจัดเก็บภาษีถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐ เนื่องจากภาษีเป็นรายได้ที่สำคัญซึ่งใช้ในการจัดทำภารกิจของรัฐทั้งด้านเศรษฐกิจและสังคม ในการจัดเก็บภาษีสำหรับประเทศที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตยนั้น เมื่อการจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจของรัฐบังคับจัดเก็บและเป็นเรื่องที่กระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐต้องตรากฎหมายเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีตามหลักความยินยอม โดยการจัดเก็บภาษีต้องกระทำภายในกรอบแห่งกฎหมายเท่านั้นตามหลักนิติรัฐ แม้ว่าการจัดเก็บภาษีจะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายแต่การดำเนินการดังกล่าวก็อาจเกิดข้อพิพาทระหว่างฝ่ายปกครองและประชาชนได้ กฎหมายจึงกำหนดวิธีการยุติข้อพิพาทดังกล่าวไว้ ได้แก่ การยุติข้อพิพาทในฝ่ายปกครองและการยุติข้อพิพาทในชั้นศาล ซึ่งการยุติข้อพิพาทในฝ่ายปกครองอาจเรียกว่า “การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง”

จากการศึกษาเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย : ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูปนั้น การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยต้องเป็นไปตามกฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และเป็นไปตามกฎหมายทั่วไป ได้แก่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งใช้บังคับในกรณีที่กฎหมายเฉพาะมิได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ หรือกรณีที่กฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องดังกล่าวไว้แต่หลักเกณฑ์นี้มีการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการที่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่พระราชบัญญัตินี้กำหนด เว้นแต่เป็นเรื่องขั้นตอนและระยะเวลายื่นอุทธรณ์ ในฐานะที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง โดยที่กระบวนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามกฎหมายแต่ละฉบับมีความแตกต่างกัน ส่งผลให้เกิดปัญหาหลายประการทั้งปัญหากฎหมายและปัญหาวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีหลายประการ ได้แก่ กฎหมายกำหนดรายละเอียดของการอุทธรณ์ไว้น้อยทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถเข้าใจ

กระบวนการดังกล่าวได้ครบถ้วน ซึ่งแม้แต่ส่วนที่เป็นสาระสำคัญของการอุทธรณ์บางเรื่องก็ไม่มี การกำหนดไว้ เช่น องค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ และกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติก็ได้มีบทบัญญัติให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดรายละเอียดดังกล่าวไว้ด้วย การที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้แตกต่างกันย่อมก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้เสียหายต้องชำระภาษีหลายประเภทเนื่องจากการทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง เช่น การนำเข้าสินค้า ส่งผลให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียหายเป็นอย่างมาก อีกทั้งกฎหมายภาษีบางฉบับก็มิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การยุติข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนว่าจะสามารถยุติข้อพิพาทในฝ่ายปกครองได้อย่างไร และจะต้องมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองหรือไม่

แม้ว่าในปี พ.ศ. 2539 จะมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ต้องนำมาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีด้วย แต่พระราชบัญญัติฉบับนี้เป็นกฎหมายทั่วไปที่ต้องนำมาใช้สำหรับขั้นตอนการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง แต่เมื่อข้อพิพาททางภาษีเป็นเรื่องที่มีลักษณะพิเศษผสมผสานระหว่างเรื่องทางปกครอง แพ่ง พาณิชย และอาญา กฎหมายดังกล่าวย่อมไม่เหมาะสมในการนำมาปรับใช้แก่ข้อพิพาททางภาษีและพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวต้องนำมาใช้ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะและกฎหมายทั่วไปกำหนดหลักเกณฑ์ในการให้ความเป็นธรรมและมาตรฐานในการปฏิบัติราชการแตกต่างกัน ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องวิเคราะห์ว่ากรณีใดมีความเป็นธรรมและมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการดีกว่า เป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่สามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง และมีปัญหาว่าการอุทธรณ์ตามกฎหมายดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์บังคับหรือไม่ นอกจากนี้ แม้ว่าพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจะมีการคุ้มครองสิทธิแก่ผู้เสียหายแต่ผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้บางกรณีไม่ส่งผลร้ายมากนัก เช่น การคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริง ปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือปัญหาในเรื่องความรู้ความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้เสียหายเกี่ยวกับการนำกฎหมายฉบับดังกล่าวมาใช้

วิธีการเกี่ยวกับอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีปัญหาในเรื่องขั้นตอนการอุทธรณ์ มูลเหตุของการอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการพิจารณาอุทธรณ์ โดยขั้นตอนในการอุทธรณ์นั้นกฎหมายแต่ละฉบับกำหนดแตกต่างกันมีทั้งการอุทธรณ์ขั้นตอนเดียวและสองขั้นตอน การอุทธรณ์สองขั้นตอนก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในการดำเนินการที่ให้ฝ่ายปกครองพิจารณาทบทวนเรื่องเดียวกันถึงสองครั้ง ขณะที่มูลเหตุของการอุทธรณ์นั้น

กฎหมายยังมีได้บัญญัติให้ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองทุกกรณีและไม่ชัดเจนว่า ผู้เสียภาษีจะสามารถอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีที่ออกโดยกระบวนการกระบวนการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้หรือไม่ ส่วนปัญหาการยื่นอุทธรณ์นั้นกฎหมายแต่ละฉบับกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้สั้นไม่เพียงพอสำหรับเตรียมการยื่นอุทธรณ์ เพราะข้อพิพาททางภาษีมีความซับซ้อนและต้องพิจารณาพยานหลักฐานจำนวนมาก และการที่กฎหมายกำหนดเวลาไว้แตกต่างกันในกรณีภาษีที่มีความสัมพันธ์กันอาจเกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษี นอกจากนี้ กฎหมายบางฉบับมิได้กำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ทัน อีกทั้งผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ซึ่งเป็นปัญหาหากผู้เสียภาษีไม่ทราบ ประกอบกับแบบคำอุทธรณ์ตามกฎหมายบางฉบับเข้าใจได้ยากว่าจะต้องกรอกข้อความเช่นใด

การพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้พิจารณาอุทธรณ์ในกฎหมายแต่ละฉบับมีความแตกต่างกัน ทั้งองค์กรกลุ่มและองค์กรเดียว ในกรณีที่เป็นองค์กรกลุ่ม ซึ่งประกอบด้วยกรรมการที่มีหน้าที่งานประจำอยู่แล้วทำให้ไม่มีเวลาพิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่ และใช้เวลาในการพิจารณาอุทธรณ์นาน อีกทั้งกรรมการส่วนใหญ่ก็เป็นบุคคลในฝ่ายจัดเก็บภาษี อาจทำให้การพิจารณาไม่เป็นธรรมได้ กรณีที่องค์กรเดียวเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้น บุคคลดังกล่าวอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอย่างเพียงพอและอาจเกิดการทุจริตได้ นอกจากนี้ กฎหมายบางฉบับกำหนดให้ผู้กำกับดูแลเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ทำให้เกิดปัญหาว่าจะมีขอบเขตพิจารณาอุทธรณ์เพียงใด

ทั้งกฎหมายเฉพาะก็ไม่ได้ห้ามบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ ส่วนประเด็นเรื่องอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้น กฎหมายให้เป็นดุลพินิจของผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการเรียกบุคคลมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานโดยมิได้ให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ในการเข้ามาให้ข้อเท็จจริงโต้แย้ง แสดงพยานหลักฐานของตนต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์โดยตรง ผู้อุทธรณ์คงมีแต่เพียงสิทธิยื่นพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งไม่แน่ว่าเจ้าหน้าที่จะนำไปเสนอต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ และกฎหมายไม่ได้กำหนดให้ชัดว่าเป็นหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการแสวงหาข้อมูลอันจำเป็นแก่การพิจารณาอุทธรณ์ทั้งที่ข้อพิพาททางภาษีนั้น ฝ่ายปกครองอยู่ในฐานะเหนือกว่าผู้เสียภาษี ทำให้การรวบรวมหลักฐานของฝ่ายผู้เสียภาษีทำได้ยาก

ทั้งนี้ การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐาน หากบุคคลอื่นไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกโดยไม่มีเหตุอันสมควร กฎหมายกำหนดโทษทางอาญาไว้แต่ไม่มีการเยียวยาแก่บุคคลนั้น ทั้งที่อาจได้รับความเสียหายในเรื่องเวลา ค่าใช้จ่าย และความปลอดภัย แต่หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือ

เรียกโดยไม่มีเหตุอันสมควร กฎหมายควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจยกอุทธรณ์ แต่การที่กฎหมายบางฉบับบังคับให้ยกอุทธรณ์ทันทีโดยไม่เป็นดุลพินิจอาจเกิดปัญหาได้

ส่วนกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์นั้น กฎหมายในระดับพระราชบัญญัติมิได้กำหนดให้ชัดเจน ทั้งยังมีได้ให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองด้วย ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในกระบวนการอุทธรณ์ และกฎหมายก็ได้กำหนดให้สิทธิผู้เสียหายในการมีส่วนร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย อันเป็นการไม่สอดคล้องกับมาตรา 58 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ทั้งในเรื่องหลักการไต่สวน หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการให้เหตุผล

สำหรับขอบเขตของการพิจารณาอุทธรณ์นั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ชัดว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเพียงใด แต่หากพิจารณาตามหลักทั่วไปแล้วผู้พิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจตรวจสอบปัญหาความชอบด้วยกฎหมายและการใช้ดุลพินิจ แต่กฎหมายบางฉบับกำหนดให้ผู้กำกับดูแลเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ หากกฎหมายให้อำนาจตรวจสอบในเรื่องดุลพินิจด้วย ย่อมเป็นปัญหาขัดต่อหลักการกระจายอำนาจ และปัญหาความไม่ชัดเจนว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยเป็นผลร้ายแก่ผู้อุทธรณ์เพิ่มได้หรือไม่ เพราะหากเป็นผลร้ายย่อมกระทบต่อความเชื่อมั่นและไว้วางใจของผู้อุทธรณ์ในกระบวนการอุทธรณ์

นอกจากนี้ กฎหมายส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทั้งที่เวลาถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมาก หากการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลานานย่อมกระทบต่อความไม่แน่นอนและผู้เสียหายยังต้องชำระเงินเพิ่มด้วย และแม้ว่ากฎหมายบางฉบับจะกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่ก็ไม่ได้กำหนดผลในกรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ทันภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องรอจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงจะสามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ทั้งนี้ เคยมีคำพิพากษาฎีกาในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ผู้อุทธรณ์สามารถนำข้อพิพาทไปฟ้องศาลได้หากยังมีได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเวลาอันสมควร

ผลของการอุทธรณ์นั้นมีปัญหาในเรื่องเงินเพิ่มที่ได้มีการคุ้มครองผู้อุทธรณ์ที่สุจริต เพราะกฎหมายมิได้กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่ม ตลอดจนไม่มีมาตรการเยียวยาความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์ในเรื่องอื่นไว้แต่ประการใด ทั้งที่ผู้อุทธรณ์อาจได้รับความเสียหายจากการเข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์

จากปัญหาของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยดังกล่าว ทำให้เจตนาธรรมและความมุ่งหมายของการคุ้มครองสิทธิของประชาชนไม่อาจบรรลุผลได้อย่างแท้จริง ดังนั้น เพื่อให้สมแก่ความมุ่งหมายของการคุ้มครองสิทธิของประชาชนในฐานะที่ประเทศ

ไทยปกครองระบอบประชาธิปไตย การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย จึงควรได้รับการปฏิรูป โดยมีแนวทาง ดังนี้

ในการปฏิรูประบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรเริ่มจากหน่วยงานที่รับผิดชอบกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีทุกฉบับ โดยมีการประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ควรมีการตั้งคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อกำหนดแนวทาง นโยบาย ศึกษา วิเคราะห์กฎหมายและปัญหาในปัจจุบันของประเทศไทยและต่างประเทศ โดยควรกำหนดให้มีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองต่อไปเพราะมีประโยชน์หลายด้าน ทั้งด้านรัฐ ด้านประชาชน และด้านศาล โดยกำหนดให้เป็นการอุทธรณ์ในระบบบังคับเพื่อเป็นการลดภาระคดีที่จะเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาล และกำหนดให้เป็นการอุทธรณ์ขั้นตอนเดียวเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน อีกทั้งประเทศไทยก็มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะอยู่แล้ว

ส่วนกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการปฏิรูปไปพร้อมกับกฎหมายส่วนสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติในรูปประมวลกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีทั้งหมดเช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศส แต่การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีจะใช้ระยะเวลาในการดำเนินการนาน ดังนั้น เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชน ก่อนที่จะมีการจัดทำประมวลกฎหมายภาษีทั่วไป จึงควรมีการจัดทำพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ. ... ซึ่งมีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองในปัจจุบัน โดยจะนำไปใช้แก่ข้อพิพาททางภาษีทุกประเภท โดยไม่ต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ โดยรายละเอียดต่างๆ ควรกำหนดให้มีการออกเป็นกฎกระทรวงด้วย

วิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ภาษีแต่ละประเภทควรกำหนดหลักเกณฑ์ให้เหมือนกันเพื่อป้องกันความสับสนและเพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้ กรณีที่เป็นการจัดเก็บภาษีเนื่องจากการดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งซึ่งกำหนดให้หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษี กฎหมายต้องกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีทุกประเภทต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานอื่นโดยใช้หลักเกณฑ์การอุทธรณ์รูปแบบเดียวกัน ในการอุทธรณ์นั้นกฎหมายต้องกำหนดมูลเหตุของการอุทธรณ์ให้ชัดเจนซึ่งรวมถึงข้อพิพาททางภาษีทุกประเภทที่เกิดจากการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล รวมทั้งปัญหาที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยในเนื้อหาของคำสั่งทางภาษีและวิธีการออกคำสั่งทางภาษีด้วย

สำหรับการยื่นอุทธรณ์ กฎหมายควรกำหนดเวลาให้เหมาะสม โดยกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสศึกษาหา

ข้อมูลและจัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ได้ทัน นอกจากนี้ กฎหมายควรกำหนดให้มีการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ได้ด้วย เนื่องจากผู้เสียหายอาจไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ในกำหนดเวลาดังกล่าว โดยผู้เสียหายสามารถยื่นอุทธรณ์ด้วยเอกสารอื่นที่มีข้อความเป็น การโต้แย้งคำสั่งทางภาษานั้นพร้อมเหตุผลประกอบ โดยไม่ต้องใช้แบบคำอุทธรณ์ แต่หน่วยงาน ควรจัดทำเอกสารคำอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้เสียหายใช้ในการยื่นอุทธรณ์ได้ และในการยื่น พยานหลักฐานนั้น ควรกำหนดให้ผู้อุทธรณ์สามารถยื่นหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่หรือผู้พิจารณา อุทธรณ์โดยตรงได้จนกว่าจะมีการพิจารณาอุทธรณ์

ส่วนการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายควรกำหนดให้บุคคลเดียวเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ โดยให้เป็นอำนาจหน้าที่ของหัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งหมายถึง อธิบดีของหน่วยงาน ที่เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางภาษีนับเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์สังกัดอยู่ หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายตาม ความยากง่ายของข้อพิพาทหรือจำนวนภาษีที่พิพาทเพื่อความสะดวกรวดเร็วในการพิจารณา อุทธรณ์ โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีความเป็นกลางและไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณา อุทธรณ์ด้วย อนึ่ง เพื่อป้องกันปัญหาการขาดความรู้ความเชี่ยวชาญและป้องกันการทุจริตของ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายควรกำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่ให้คำปรึกษาแก่ ผู้พิจารณาอุทธรณ์

สำหรับอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ นอกจากจะกำหนดให้มีอำนาจหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์แล้ว ต้องกำหนดให้มีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงอันจำเป็นที่เกี่ยวข้องกับเรื่อง ที่อุทธรณ์ด้วย ในการนี้ต้องกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคล ที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานอันสำคัญเพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาอุทธรณ์ได้ การที่จะให้อำนาจดังกล่าวเกิดผลได้จริง กฎหมายต้องกำหนดผลในกรณีที่ผู้อุทธรณ์หรือบุคคล ที่ได้รับหนังสือเรียกจากผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกด้วย หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติ ตามหนังสือเรียกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร กฎหมายควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจ ยกอุทธรณ์ เพราะถือว่าผู้อุทธรณ์ไม่ประสงค์จะอุทธรณ์แล้ว หากเป็นบุคคลอื่นที่ได้รับหนังสือเรียก กฎหมายควรกำหนดโทษทางอาญาแก่บุคคลนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่บุคคลอื่นนอกจาก ผู้อุทธรณ์ปฏิบัติตามหนังสือเรียกก็ควรที่จะมีการชดเชยค่าใช้จ่ายและเวลาที่เขาเสียไป โดยกำหนดให้มีการจ่ายค่าป่วยการให้แก่บุคคลนั้น และต้องมีการคุ้มครองบุคคลดังกล่าวโดยไม่มี การเปิดเผยชื่อผู้ให้ข้อมูลหากการให้ข้อมูลนั้นเป็นเหตุให้บุคคลดังกล่าวต้องเสียหายหรือได้รับ ความเดือดร้อน

กระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้พิจารณาอุทธรณ์ตั้งแต่ได้รับ คำอุทธรณ์จนกระทั่งมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กฎหมายในระดับพระราชบัญญัติควรบัญญัติหลักการ สำคัญไว้ ได้แก่ การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายตามหลักการไต่สวน หลักความไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง หลักการมีที่ปรึกษา หลักการได้รับการพิจารณาโดยเร็ว และหลักการให้ เหตุผล

โดยกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้ไม่นานเกินไปไม่ให้เกิดความล่าช้าจนเป็นโทษแก่ ผู้อุทธรณ์ แต่กำหนดเวลาดังกล่าวก็ไม่ควรสั้นเกินไปเพราะผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่สามารถ พิจารณาได้ทัน ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ไม่เกิน 6 เดือนนับแต่วันที่ ได้ รับคำอุทธรณ์ อนึ่ง ควรมีการแก้ไขการดำเนินการของฝ่ายปกครองให้มีขั้นตอนของเจ้าหน้าที่ลดลง กว่าปัจจุบันในปัจจุบันเพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการปฏิบัติงาน

อย่างไรก็ตาม บางครั้งผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จ ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ กฎหมายจึงควรให้มีการขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไป แต่ไม่ควรเกิน 6 เดือนนับแต่สิ้นสุดกำหนดเวลานั้นตามแนวทางของประเทศฝรั่งเศส ในกรณีที่มี การขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปต้องมีการแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบ กำหนดเวลานั้น เพื่อให้ผู้เสียหายได้ทราบและเตรียมการดำเนินการต่อไปได้ ซึ่งหากผู้พิจารณา อุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จในกำหนดเวลาดังกล่าว กฎหมายควรกำหนดให้ถือว่าเป็นการยก อุทธรณ์ ผู้เสียหายสามารถนำข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวฟ้องต่อศาลได้ทันที และผู้พิจารณา อุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาได้อีก เพื่อให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการพิจารณาโดยเร็วอย่างแท้จริง

เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ควรกำหนดให้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แก่ ผู้อุทธรณ์โดยเร็ว โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือและให้เหตุผลซึ่งอย่างน้อยต้อง ประกอบไปด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อพิจารณาและ ข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ เพื่อให้การวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นไปโดยละเอียด รอบคอบ สมเหตุสมผล และถูกต้องยิ่งขึ้น และทำให้ผู้อุทธรณ์ได้ทราบถึงเหตุผลในการวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่ออาศัยเหตุผลดังกล่าวเป็นพื้นฐานในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลต่อไป

ในส่วนมาตรการบังคับทางภาษีนั้น กฎหมายควรกำหนดให้การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลา การชำระภาษี แต่ผู้เสียหายมีสิทธิขอทุเลาการชำระภาษีได้ แต่หากจำนวนภาษีที่ต้องชำระน้อย ผู้อุทธรณ์จะได้รับการทุเลาภาษีทันทีที่อุทธรณ์ นอกจากนี้ กฎหมายควรกำหนดให้เจ้าหน้าที่ ฝ่ายปกครองมีอำนาจยึดอายัดทรัพย์สินในกรณีที่ยังมิได้ชำระภาษีและมิได้รับอนุญาตให้ทุเลา การชำระภาษีเพื่อป้องกันผู้เสียหายไม่ชำระภาษีเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่กฎหมายไม่ควรให้

มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ เพราะจะเกิดผลร้ายแก่ผู้เสียหายมากเกินไป เนื่องจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีผลเสมือนผู้อุทธรณ์แพ้คดีและถูกบังคับคดีแล้ว นอกจากนี้ เพื่อเป็นการคุ้มครองผู้เสียหายที่สุจริตซึ่งเข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์ที่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่าย กฎหมายควรกำหนดให้มีมาตรการเยียวยาแก่กรณีดังกล่าว ได้แก่ กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในเงินภาษีที่ผู้เสียหายมีสิทธิได้รับคืน รวมทั้งให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับค่าป่วยการชดเชยความเสียหายกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคุณแก่ผู้เสียหาย

นอกจากนี้ กฎหมายควรกำหนดให้ผู้เสียหายมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร โดยมีการประกาศสถิติข้อมูลการอุทธรณ์เป็นการทั่วไปเพื่อให้ประชาชนผู้เสียหายมีความเชื่อถือระบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง เพื่อแสดงให้เห็นว่าระบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ ประชาชนจะได้มีความเชื่อถือและไว้วางใจกระบวนการดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีกฎหมายกำหนดเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ดีเพียงใดก็ตาม แต่หากประชาชนผู้เสียหายไม่ทราบถึงกระบวนการดังกล่าว ผู้เสียหายย่อมไม่อาจเข้ามาสู่การคุ้มครองได้ ดังนั้น จึงควรมีการประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียหายได้ทราบถึงสิทธิดังกล่าว นอกจากนี้ หากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่มีความรู้ความเข้าใจอย่างเพียงพอ และไม่มีใจรักที่จะบริการและให้ความเป็นธรรมต่อประชาชนก็ย่อมไม่อาจคุ้มครองสิทธิของประชาชนได้อย่างแท้จริง

ดังนั้น นอกจากการมีกฎหมายที่ดีเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองแล้ว ต้องมีการสร้างความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เสียหาย และสร้างทัศนคติที่ดีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการบริการและการคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้เสียหาย เพื่อให้การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นไปตามเจตนารมณ์และความมุ่งหมายที่แท้จริง อันเป็นไปตามหลักนิติรัฐที่มุ่งคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นการนำเงินจากประชาชน จึงต้องมีหลักประกันสิทธิแก่ประชาชนอย่างเป็นธรรมและสามารถตรวจสอบได้