

## บทที่ 1

### บทนำ

มาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นวิธีการหนึ่งที่ยุติธรรมนำมาใช้เพื่อบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างโดยไม่ต้องนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและโดยที่การดำเนินการดังกล่าวของฝ่ายบริหารเป็นการใช้อำนาจทางปกครองกระทำฝ่ายเดียวต่อผู้เสียภาษีจึงต้องคำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างไปพร้อมกัน เมื่อผู้เสียภาษีต้องถูกกระทบสิทธิโดยการมาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารก็ยังมีแนวคิดที่ถกเถียงกันอยู่ว่ากระบวนการในการเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีจากการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพเพียงใด

#### 1.1 ความสำคัญของปัญหา

การเสียภาษีเป็นหน้าที่อย่างหนึ่งของประชาชนชาวไทยที่รัฐธรรมนูญ<sup>1</sup> ได้บัญญัติไว้ โดยการเสียภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีมียุติธรรมที่กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีได้บัญญัติไว้ อันเป็นผลให้หน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีจึงเกิดแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีควบคู่ไปกับการดำเนินชีวิตอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้และเมื่อการเกิดหน้าที่ในการเสียภาษีแล้วประชาชนก็ย่อมได้รับความคุ้มครองสิทธิจากรัฐในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินภาษีเพื่อรัฐจะได้นำเงินภาษีไปใช้ในการกิจการที่ต้องดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามแนวนโยบายแห่งรัฐและภารกิจหรือหน้าที่ของรัฐ

ภารกิจหรือหน้าที่ของรัฐ<sup>2</sup> (Function of state) อาจแบ่งได้ 2 ประการ คือประการที่หนึ่ง ภารกิจพื้นฐาน (Basic Function) ได้แก่การป้องกันประเทศ การเจริญสัมพันธไมตรีกับต่างประเทศ การรักษาความสงบเรียบร้อยและการอำนวยความสะดวกภายใน ภารกิจพื้นฐาน

---

<sup>1</sup>รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73

<sup>2</sup>สมยศ เชื้อไทย, หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น, (กรุงเทพมหานคร, สำนักพิมพ์

เหล่านี้มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันมิให้สิทธิหรือสวัสดิภาพของประชาชนที่มีอยู่ถูกละเมิดหรือกระทบกระเทือน โดยได้มุ่งที่จะส่งเสริมให้สิทธิหรือสวัสดิภาพต่างๆของประชาชนมีเพิ่มขึ้นหรือดีขึ้นยิ่งกว่าเดิม ในขณะที่ภารกิจอีกประการหนึ่ง คือ ภารกิจลำดับรอง (Secondary Function) มีวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมสิทธิและสวัสดิภาพของประชาชนให้มีเพิ่มมากขึ้นและให้ดียิ่งขึ้นกว่าเดิม ได้แก่ การให้บริการด้านการศึกษา การสาธารณสุข การสาธารณสุขูปโภค การสื่อสาร การขนส่ง และรวมไปถึงการจัดกิจกรรมต่างๆ เพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนในลักษณะเป็นการปรับปรุงชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดียิ่งขึ้น

การดำเนินการตามภารกิจหรือหน้าที่ของรัฐทั้ง 2 ประการรัฐมีความจำเป็นในการต้องจัดหาเงินมาใช้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ซึ่งภาษี คือ แหล่งรายได้ที่สำคัญแหล่งหนึ่งของรัฐ จึงต้องจัดเก็บภาษีเพื่อนำเงินมาใช้ในการบริหารประเทศในแต่ละรัฐอาจกำหนดประเภทภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีไว้แตกต่างกัน อาจแบ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค หรือเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการถือครองทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม เพื่อให้สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีบรรดู่เป้าประสงค์ รัฐที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตยจะต้องดำเนินการออกกฎหมายมาใช้บังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน สิ่งนี้แสดงให้เห็นว่ารัฐไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีได้โดยปราศจากความยินยอมของประชาชน ซึ่งความยินยอมดังกล่าวประชาชนได้แสดงออกผ่านทางตัวแทนหรือผู้แทนนั่นเอง ดังมีการกล่าวว่ “No Taxation Without Representation”<sup>3</sup>

ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยเป็นรูปแบบการปกครองที่ยึดหลักกฎหมายเป็นใหญ่ หรือนิติรัฐ (The Rule of Law) เป็นการปกครองรัฐจำกัดอำนาจและยอมอยู่ภายใต้กฎหมายของตนอย่างเคร่งครัด ซึ่งประกอบด้วยหลักพื้นฐาน 2 ประการ คือ หลักสิทธิขั้นพื้นฐาน และหลักแบ่งแยกอำนาจ โดยเฉพาะหลักสิทธิขั้นพื้นฐานนั้นเป็นกรณีที่รัฐยอมรับรับรองและให้ความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญและเจ้าหน้าที่ของรัฐจะกระทำการโดยล่วงเข้าไปในแดนอำนาจของประชาชน (Spheres of Private Autonomy)<sup>4</sup> โดยปราศจากกฎหมายที่ให้อำนาจหน้าที่ของรัฐจะต้องตรวจสอบถึงการมีอยู่ของกฎหมายที่ให้อำนาจไว้

<sup>3</sup>Magna Carta พ.ศ. 1215

<sup>4</sup>ปรีดี เกษมทรัพย์, นิติปรัชญา, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร, โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2541) น.173

การออกกฎหมายมาใช้บังคับจัดเก็บภาษีผลของกฎหมายย่อมก่อให้เกิดหน้าที่แก่ประชาชนที่จะต้องชำระภาษีและหน้าที่ต้ององค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐที่จะต้องเรียกเก็บภาษีจากประชาชน ในการนี้กฎหมายจึงให้อำนาจรัฐเพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมายหากเจ้าหน้าที่ของรัฐเห็นว่ามี การละเมิดกฎหมายเกิดขึ้น เช่น การหนีภาษี หรือการชำระภาษีไม่ถูกต้อง การใช้ อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐในหลายๆครั้ง ไม่ได้เป็นการใช้อำนาจโดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น การใช้อำนาจเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนดหรือขัดต่อกฎหมาย สิ่งเหล่านี้นำไปสู่ความขัดแย้ง และกลายเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้เสียภาษี โดยที่กฎหมายภาษี มี ลักษณะเป็นทั้งกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน จึงมีผู้กล่าวไว้ว่า “กฎหมายภาษีมี่ลักษณะ ผสมผสานกันระหว่างกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน หากเปรียบเทียบกฎหมายภาษีกับ ร่างกายมนุษย์จะได้ว่า “กฎหมายภาษีมี่โครงสร้างกระดูกเป็นกฎเกณฑ์ของกฎหมายมหาชน ส่วนที่เป็นเนื้อหนังมังสาเป็นกฎเกณฑ์ของกฎหมายเอกชนด้วย”<sup>5</sup> โดยที่กฎหมายภาษีมี่ กฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน (Public Law) ที่เกี่ยวข้องกับกิจการทางปกครองของรัฐ และเป็นกฎหมายปกครอง (Administrative Law) เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจของรัฐและ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอน และวิธีการในการใช้อำนาจของรัฐเช่นเดียวกัน จึงต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครองมาใช้กับกฎหมายภาษีมี่ด้วยโดยเฉพาะในกรณีวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตาม กฎหมายภาษีมี่อากรมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำ กว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539<sup>6</sup>

การจัดเก็บภาษี เป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่งโดยที่รัฐได้ออกกฎหมายมา ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายในกรณีที่ผู้เสียภาษีมี่ไม่ปฏิบัติ ตามที่กฎหมายกำหนด เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษี ออก คำสั่ง ประเมินภาษี ยึด อาศัยทรัพย์สินหรือการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึด อาศัยได้ และการ กระทำเหล่านี้เป็นเรื่องของการใช้อำนาจตามกฎหมาย อันอาจมีการกระทบสิทธิของผู้เสียภาษี

---

<sup>5</sup>รศ.ดร.อรพิน ผลสุวรรณ์ สบายรูป คำบรรยายชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ สาขากฎหมายภาษี

<sup>6</sup>ประกาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับ กฎหมายภาษีมี่อย่างไร,” บทบัญญัติ 59 (กันยายน 2546) : 113-114

จากการใช้อำนาจตามที่กฎหมายมอบให้ไว้ได้ ในการนี้จึงต้องมีการควบคุมการใช้อำนาจดังกล่าว ให้อยู่ภายในขอบเขตของกฎหมาย รวมไปถึงการควบคุมการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่ง ให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย สำหรับการจับกุมภาชีตามประมวลรัษฎากร มี กระบวนการในการบังคับการตามกฎหมาย (Law Enforcement) ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรทำหน้าที่จับกุมและตรวจสอบภาชี เจ้าพนักงานประเมินภาชีทำหน้าที่ในการออก คำสั่งประเมินภาชี กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ของผู้เสียภาชี พนักงานอัยการทำหน้าที่ตรวจสอบสำนวนและสั่งฟ้อง และศาลภาชีอากรทำ หน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดี (รวมไปถึงศาลฎีกาซึ่งทำหน้าที่พิจารณาคดีภาชีที่อุทธรณ์ ขึ้นมาจากศาลภาชีอากร)

บุคคลใดที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาชีบุคคลนั้นจึงตกเป็นลูกหนี้ของ รัฐบาลและจำต้องปฏิบัติตามภาระหนี้ตามกฎหมาย<sup>7</sup> ในการชำระหนี้แก่รัฐเมื่อประชาชนผู้มีหน้าที่ เสียภาชีไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ในการเสียภาชีให้แก่รัฐตามที่กฎหมายบัญญัติจึงเกิดหนี้ที่ผู้เสียภาชี ต้องรับผิดชอบใช้แก่รัฐ โดยถือว่ารัฐมีฐานะเป็นเจ้าหนี้และหากผู้เสียภาชีไม่ชำระหนี้ค่าภาชีให้ ถูกต้องตามกฎหมายถือว่ารัฐถูกโต้แย้งสิทธิแล้วทำให้รัฐมีสิทธิบังคับหนี้ภาชีอากรได้เมื่อประชาชน ผู้มีหน้าที่เสียภาชีไม่ชำระภาชีรัฐจึงจำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินภาชีโดยการบังคับหนี้ ภาชีซึ่งมีหลายวิธี เช่น การนำข้อโต้แย้งขึ้นสู่ศาล ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55<sup>8</sup> หรือโดยวิธีหักกลบลบหนี้กับหนี้ที่รัฐต้องรับผิดชอบใช้แก่ผู้เสียภาชีเพราะเป็นหนี้ที่มีมูลหนี้ เป็นเงินเหมือนกัน<sup>9</sup> และการบังคับหนี้โดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 แล้วแต่ที่รัฐจะเลือกใช้วิธีใด หนี้ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาชี หากใช้วิธีการบังคับโดยใช้สิทธิทางศาลก็มีรูปแบบและวิธีการเป็นไปในลักษณะเดียวกับกรณี ที่เอกชนพิพาทกับเอกชนด้วยกัน ส่วนการบังคับหนี้ภาชีอากรค้างโดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นกรณีที่เกิดภาชีอากรค้างขึ้นแล้ว ซึ่งภาชีอากรค้างเกิดขึ้น หรือไม่ หรือเกิดขึ้นเมื่อไรขึ้นอยู่กับภาระการประเมินภาชีซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง<sup>10</sup> อันมี

<sup>7</sup> ขจรเดช เจนวัฒนานนท์, “หลักปฏิบัติบางประการในการดำเนินคดีภาชีอากร,”

เอกสารภาชีอากร 19 (เมษายน 2543) : 50

<sup>8</sup> เฟิงอั้ง , น. 50

<sup>9</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 44/2547

<sup>10</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546

ผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี จึงควรต้องศึกษาถึงการมีผลและความชอบด้วยกฎหมายของการ  
 แจกการประเมินภาษี และต้องศึกษาขั้นตอน วิธีการดำเนินการเกี่ยวกับการใช้อำนาจของรัฐในการ  
 บังคับหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เพื่อทราบและเข้าใจเกี่ยวกับการบังคับหนี้  
 ภาษีอากรค้างอันจะรู้ถึงผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะต้องได้รับผลกระทบจากการดำเนินการ  
 ของรัฐอย่างไรบ้าง ตลอดจนถึงการเยียวยาความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการดำเนินการบังคับหนี้  
 ภาษีอากรค้างของรัฐในปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่อทราบอุปสรรคในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีจากการ  
 ดำเนินการโดยรัฐและหามาตรการในการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีอันสืบเนื่องจาก  
 การดำเนินการของเจ้าพนักงานของรัฐในขั้นตอนก่อนเกิดหนี้ภาษีอากรค้าง ขั้นตอนการบังคับหนี้  
 ภาษีอากรค้างและเมื่อการกระทำภายหลังที่การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างได้เสร็จสิ้นโดยการขาย  
 ทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดได้

คดีนี้สินทั่ว ๆ ไปคู่ความต้องเสนอคดีต่อศาลก่อนเมื่อมีคำพิพากษาให้ฝ่ายใดชนะคดี  
 และให้อีกฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบหนี้ให้แก่ฝ่ายชนะคดีเพียงเท่านั้นเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาก็ยังไม่  
 สามารถจะดำเนินการใด ๆ ได้จะต้องร้องขอออกคำสั่งและหมายบังคับคดีหลังจากนั้นแล้วก็  
 จะต้องนำยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษายทอดตลาดต่อไปซึ่งการบังคับคดีต้องขอ  
 อนุญาตศาลทุกขั้นตอน แต่หนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคล  
 ธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต เมื่อผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้อง  
 เสียหรือนำส่งตามกฎหมาย เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วหากไม่เสียหรือนำส่งกฎหมายถือว่าเป็นภาษี  
 อากรค้าง<sup>11</sup> เป็นผลให้ยอดเงินภาษีอากรค้างชำระซึ่งอาจรวมถึงเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ถือเป็น  
 ภาษีอากรค้างที่ต้องชำระต่อรัฐ โดยกรมสรรพากรไม่จำเป็นต้องฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าท่าน  
 เป็นหนี้ภาษีสรรพากรอยู่เป็นจำนวนเท่าใด<sup>12</sup> ในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด เจ้าหน้าที่  
 ของรัฐสามารถกระทำได้โดยไม่ต้องร้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งแต่อย่างใด จึงนับว่าเป็น  
 อำนาจพิเศษอย่างยิ่ง บทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีหนึ่งที่ทำให้เห็น  
 อำนาจในการบังคับตามกฎหมายที่ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด  
 ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดในค่าภาษีอากรได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สิน  
 นั้นแต่อย่างใดอำนาจดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงอำนาจของฝ่ายปกครองที่จะบังคับการให้เป็นไปตาม

<sup>11</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

<sup>12</sup>พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ศาลมีอำนาจให้ทุเลาการเสียภาษีสรรพากรหรือไม่,”

กฎหมายได้ด้วยตนเองจนบางครั้งเกิดการโต้แย้งข้อพิพาทระหว่างรัฐและฝ่ายผู้เสียหายเกี่ยวกับ การใช้อำนาจในการบังคับตามกฎหมายอย่างต่อเนื่อง ความสำคัญของข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจึงอยู่ที่การพิจารณาข้อพิพาททางภาษีในแง่ของการบังคับตามกฎหมายและความชอบด้วยกฎหมายต่อการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ทั้งการดำเนินการบังคับตามกฎหมายย่อมมีผลกระทบต่อสิทธิ หน้าที่ของผู้เสียหายอย่างมีอาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น การที่ผู้เสียหายต้องเข้าให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมินเมื่อได้รับหมายเรียก การต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม อันเนื่องจากการประเมินภาษีสิทธิของผู้เสียหายภายหลังการประเมินภาษีเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร การขอทุเลาการชำระภาษี เป็นต้น ซึ่งเป็นเรื่องที่น่าพิจารณาว่ากระบวนการตามกฎหมายภาษีมีมูลเหตุจากการกระทำทางปกครองทั้งในชั้นเจ้าพนักงานประเมินภาษีและชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความชอบด้วยกฎหมายเหมาะสมกับสภาวะปัจจุบันหรือไม่ รวมถึงกระบวนการดังกล่าวสิทธิผู้เสียหายได้รับความคุ้มครองจากการกระทำของฝ่ายรัฐเพียงใด ทั้งการดำเนินการของฝ่ายปกครองเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีอากรและการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง โดยฝ่ายบริหารตาม มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นได้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมเพียงพอแล้วหรือไม่และการเยียวยาความเสียหายที่ผู้เสียหายได้รับการดำเนินการดังกล่าวของฝ่ายบริหารให้แก่ผู้เสียหายเหมาะสมหรือยุติธรรมแก่ผู้เสียหายเพียงใด

การดำเนินการของฝ่ายบริหารเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินภาษีย่อมต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของความชอบด้วยกฎหมายและยังต้องคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในขั้นตอนการดำเนินการด้วยนับแต่การตีความกฎหมายเพื่อใช้บังคับแก่ผู้เสียหายควรตีความโดยให้ผู้เสียหายได้รับการประกันสิทธิที่จะถูกกระทบจากการตีความกฎหมายเพื่อบังคับจัดเก็บภาษี ขั้นตอนชั้นเจ้าพนักงานประเมินในการดำเนินการก่อนการประเมินภาษีควรให้ฝ่ายผู้เสียหายได้มีโอกาสได้รับทราบข้อเท็จจริงและเหตุผลในการดำเนินการมีโอกาสได้ชี้แจงและแสดงพยานหลักฐานให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ประกอบดุลพินิจในการประเมินภาษีด้วย ขั้นตอนชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียหายที่อุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นฝ่ายบริหารนั้นควรได้ใช้สิทธิของตนแสดงพยานหลักฐานคัดค้านคำสั่งประเมินภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียหายภายในระยะเวลาตามสมควรหรือการร้องขอให้เพิกถอนระเบียบของกรมสรรพากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นต้น

อย่างไรก็ดี แม้ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายในหลาย ๆ เรื่องจะไม่ใช่ว่าคดีที่จะต้องเข้าสู่การพิจารณาของศาลปกครองก็ตามแต่เนื่องจากการพิจารณาออกคำสั่งประเมินภาษีเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายอย่างหนึ่งจึงต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และโดยที่กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ตราขึ้นเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนต่าง ๆ สำหรับการดำเนินงานทางปกครองขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมายให้มีประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายสามารถรักษาประโยชน์สาธารณะและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนและป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ มาตรา 3 แห่งกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองจึงได้กำหนดให้กฎหมายหลายฉบับนี้เป็นกฎหมายที่มีหลักเกณฑ์ในการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจกระทำทางปกครองจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนด เว้นแต่ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ที่ใช้ขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายนั้น ๆ กำหนดไว้เนื่องจากกฎหมายแต่ละฉบับมีเหตุผลและความจำเป็นในการปฏิบัติราชการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ที่แตกต่างกัน การกำหนดให้แต่ละกฎหมายมีขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์เหมือนกันจะทำให้เกิดความไม่เหมาะสมและจะเป็นอุปสรรคในการปฏิบัติราชการได้

ดังนั้น ในกรณีอื่นๆ ที่นอกเหนือจากขั้นตอนและระยะเวลาใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองแล้วฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งใช้อำนาจกระทำทางปกครองจะต้องปฏิบัติไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานที่กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้ เช่น การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ในทางปกครองจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์หรือคู่กรณีมีโอกาสโต้แย้งคัดค้าน การเปิดโอกาสให้คู่กรณีเข้าถึงเอกสารหลักฐานต่างๆ การให้สิทธิที่จะมีที่ปรึกษาหรือผู้ทำการแทนแก่คู่กรณีการระงับเหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครองและหลักเกณฑ์อื่น ๆ ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการที่สำคัญ ๆ อีกหลายเรื่องหลักเกณฑ์สำคัญ ๆ เหล่านี้เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมและตรวจสอบการกระทำทางปกครองให้เป็นไปตามกรอบของกฎหมายโดยเฉพาะเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ดังนั้น การศึกษาถึงหลักกฎหมายตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองจึงช่วยให้การบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองเพิ่มมากยิ่งขึ้น

นอกจากปัญหาที่บทบัญญัติของกฎหมายภาษีไม่เอื้อต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีดังที่กล่าวมาแล้ว ยังมีปัญหาที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายบริหาร ได้แก่

ความเข้าใจในบทบาทของการดำเนินการในกระบวนการบังคับทางภาษี การทำหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษี การใช้อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ความรู้ความเข้าใจในการทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และความเป็นกลางในการทำหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องและมีความสำคัญต่อการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลมีประเด็นที่ต้องทำการพิจารณาในหลายเรื่องโดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เขตอำนาจของศาลภาษีอากร สิ่งเหล่านี้เป็นเครื่องชี้วัดให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการพิจารณาคดีภาษีอากรในประเทศไทยรวมถึงการมีบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีว่ามีอยู่มากน้อยเพียงใด

การดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐนั้นย่อมมีข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจึงเป็นเรื่องของการระงับข้อพิพาทในผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันระหว่างเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานของรัฐซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการรักษาประโยชน์มหาชน (Public Interest) กับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นเพียงเอกชน (Private Interest) อย่างไรก็ตามแนวทางการใช้กฎหมายในคดีภาษี (Legal Approach on Tax Case) จึงควรมีแนวทางใช้กฎหมายที่คำนึงถึงการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะโดยให้มีวิธีการจัดเก็บภาษีการประเมินภาษีและ การบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายที่มีประสิทธิภาพและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมในการระงับข้อพิพาททางภาษีสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางภาษีและมีกระบวนการระงับข้อพิพาทที่รวดเร็วหรือสามารถคาดหมายได้เป็นต้น ทั้งการเยียวยาความเสียหายที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างต้องมีมาตรการหรือวิธีการที่ผู้เสียภาษีที่เป็นธรรมและผลดีก็นำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อฟ้องร้องพิสูจน์ความเสียหายที่ได้รับจากการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหาร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เป้าหมายของการศึกษาเรื่องสิทธิของผู้เสียหายในการบังคับหนีภาษีอากรค้าง (ตามประมวลรัษฎากร) มีวัตถุประสงค์ ดังนี้

- 1) ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจลักษณะการประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร
- 2) ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจ หลักการตีความกฎหมาย หลักการพิจารณาทางปกครอง ผลของคำสั่งทางปกครอง ความไม่สมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองและมูลเหตุในการเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง
- 3) ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจสิทธิของผู้เสียหายในขั้นตอนก่อนเกิดหนีภาษีอากรค้าง ขั้นตอนการบังคับหนีภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหาร ขั้นตอนภายหลังการบังคับหนีภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหาร
- 4) ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจสิทธิของผู้เสียหายในการได้รับการเยียวยาจากรัฐอันเนื่องมาจากผลกระทบสิทธิจากการใช้มาตรการการบังคับทางปกครองในการบังคับหนีภาษีอากรค้าง
- 5) ศึกษา วิเคราะห์ สิทธิของผู้เสียหายซึ่งถูกกระทบจากการใช้มาตรการการบังคับทางปกครองในการบังคับหนีภาษีอากรค้าง
- 6) เสนอแนะแนวทางในการพัฒนาระบบการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายเกี่ยวกับการบังคับหนีภาษีอากรค้างและวิธีการเยียวยาความเสียหายที่ผู้เสียหายได้รับเนื่องจากใช้มาตรการการบังคับทางปกครองในการบังคับหนีภาษีอากรค้าง

## 1.3 ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาวิจัยจากเอกสารและเว็บไซต์เกี่ยวข้องกับทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ รวมทั้งที่เป็นความเห็นของนักนิติศาสตร์และคำพิพากษาของศาล ระเบียบ คำสั่งและแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่บังคับใช้ในปัจจุบัน โดยการรวบรวมให้เป็นระบบเพื่อนำมาสู่การค้นพบปัญหา ข้อขัดข้องและแนวทางแก้ไขปรับปรุงโดยการวิเคราะห์ สรุป พร้อมมีข้อเสนอแนะที่ชัดเจนเพื่อสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น

#### 1.4 ขั้นตอนการศึกษา

1) รวบรวมข้อมูลจากเอกสาร ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ระเบียบ คำสั่ง แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรในพิจารณาอุทธรณ์ การเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร การพิจารณาคดีภาษีของศาลภาษีอากร คำพิพากษาศาลฎีกาตลอดจนเอกสารและบทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

2) การวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารที่รวบรวมและทำการเปรียบเทียบกับกระบวนการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้สิทธิทางศาลและกระบวนการในเรื่องดังกล่าวของต่างประเทศ ซึ่งมีหลักการที่สำคัญหลายประการในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีและกระบวนการการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างที่มีประสิทธิภาพ

#### 1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

เพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบและเข้าใจสิทธิและหน้าที่ของตนเองและอำนาจของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้ฝ่ายบริหารหรือรัฐได้ดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่บัญญัติไว้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีควบคู่ไปกับการดำเนินการดังกล่าวของฝ่ายบริหาร รวมถึงการมีแนวทางป้องกันและเยียวยาความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอันเกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นจากใช้มาตรการการบังคับทางปกครองในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12