

บทที่ 3

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

3.1 สิทธิของผู้เสียภาษีตามรูปแบบของ OECD

องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co – operation and Development) ได้มีการสำรวจประเทศสมาชิกต่างๆ เพื่อจะได้ทราบว่า สิทธิและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในด้านต่าง ๆ ที่ได้รับการยอมรับมีอะไรบ้าง ซึ่งจากการสำรวจดังกล่าวปรากฏว่าประเทศสมาชิกให้การยอมรับสิทธิของผู้เสียภาษี ดังนี้¹

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

ในการบังคับจัดเก็บภาษีรัฐต้องมีมุมมองต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความเห็นใจและให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการให้ข้อมูลความรู้ที่เกี่ยวกับการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีในการดำเนินการเกี่ยวกับภาษี

3.1.2 สิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านและขอให้ทบทวน (the right of appeal)

สิทธิในการยื่นอุทธรณ์ สิทธิในการยื่นอุทธรณ์ต่อการตัดสินใจใด ๆ ของเจ้าหน้าที่ภาษี ที่ได้ใช้อำนาจดำเนินการกับผู้เสียภาษีทั้งหมดและการตัดสินใจของเจ้าหน้าที่ภาษีไม่ว่าในด้านการใช้กฎหมายหรือการปกครองด้านธุรการที่จัดทำให้แก่ผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรง

¹ รายงานของ OECD ในปี 1990 เรื่อง Taxpayers s right and obligation – A survey of the legal situation in OECD countries

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

สิทธิที่จะไม่จ่ายเงินภาษีมากกว่าจำนวนเงินภาษีที่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีไม่ควรจ่ายเงินภาษีมากกว่าความต้องการที่ระบุไว้ในกฎหมายโดยคำนวณจากสถานภาพส่วนตัวและรายรับด้วยเหตุนี้ในขณะที่มันเป็นที่ยอมรับส่วนลดตามแผนของภาษีที่ถูกกฎหมาย รัฐได้ความชัดเจนระหว่างแบบฟอร์มแผนภาษีกับแบบฟอร์มการทำภาษีให้น้อยลงไป ซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของการออกกฎหมายอย่างชัดเจน ผู้เสียภาษียังมีสิทธิต่อมาตรการความช่วยเหลือที่สมเหตุสมผลจากเจ้าหน้าที่ภาษี เพื่อพวกเขาได้รับการลดหย่อนทั้งหมดตามที่ผู้เสียภาษีพึงได้รับ

3.1.4 สิทธิที่ได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty)

สิทธิต่อความแน่นอน ผู้เสียภาษีมีสิทธิต่อความแน่นอนสูงสุดในเงื่อนไขภาษีที่พวกเขาปฏิบัติอยู่แม้ว่าความแน่นอนเป็นสิ่งที่เป็นไปได้เสมอไป ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีอาจไปรู้ล่วงหน้าเสมอ ๆ ต่อผลกระทบของกฎซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ในบางกรณีเช่นกัน เจ้าหน้าที่ภาษีอาจไม่มีหน้าที่ที่จะจัดการให้แก่ผู้เสียภาษีด้วยความแน่นอนที่เกี่ยวกับการใช้บทบัญญัติผิดแบบแผนที่มุ่งสู่การแสวงหาของผู้เสียภาษีในการจำกัดความเห็นของพระราชบัญญัติ อย่างไรก็ตามก็เป็นเป้าหมายที่ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีควรที่จะสามารถคาดการณ์ล่วงหน้าถึงเงื่อนไขในเรื่องส่วนตัวต่างๆ ไปและในทางธุรกิจของพวกเขาได้ว่าการที่จะบรรลุสู่เป้าหมายเป็นเรื่องยาก เพราะระบบภาษีสมัยใหม่มีความสลับซับซ้อนและหมุนเวียนตลอดเวลา

3.1.5 สิทธิส่วนบุคคล (the right to privacy)

สิทธิต่อความเป็นส่วนตัว ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะคาดหวังว่า เจ้าหน้าที่ภาษีจะไม่ล่วงล้ำอย่างไม่จำเป็นสู่ความเป็นส่วนตัวของพวกเขา ในทางปฏิบัติเป็นการแปลความด้วยการหลีกเลี่ยงการค้นโดยไม่จำเป็นต่อเคสสถานส่วนตัวของผู้เสียภาษี หรือการร้องขอข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ถูกต้องอันผู้เสียภาษีจะพึงต้องจ่าย หลายประเทศมีกฎเกณฑ์ที่เข้มงวดมากสำหรับการเข้าไปในเคสสถานของผู้เสียภาษีหรืออาณาบริเวณของธุรกิจโดยเจ้าหน้าที่ภาษีเพื่อการสอบสวนเรื่องภาษีและ การได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สาม ในบางประเทศ

การไปพบผู้เสียหายต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียหายก่อนเข้าไปในเคหสถานหรืออาณาบริเวณของธุรกิจ ส่วนใหญ่ประเทศต่าง ๆ ก็จะใช้หมายค้นที่เป็นการอนุมัติแล้วในการเข้าไปในเคหสถานของผู้เสียหาย

3.1.6 สิทธิได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the right to confidentiality)

สิทธิขั้นพื้นฐานอีกอย่างหนึ่งของผู้เสียหายก็คือ ข้อมูลที่ผู้เสียหายให้ไว้แก่เจ้าหน้าที่ภาษีนั้น ถือว่าเป็นความลับและสามารถนำไปใช้ได้เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น กฎหมายภาษีตั้งบทลงโทษไว้อย่างรุนแรงต่อพนักงานภาษีที่ใช้ข้อมูลลับอย่างผิด ๆ และกฎเกณฑ์ในความไวใจที่นำมาใช้กับเจ้าหน้าที่ภาษีเข้มงวดมากกว่ากฎเกณฑ์ที่นำมาใช้กับหน่วยงานราชการอื่น ๆ มาก

สิทธิของผู้เสียหายที่ OECD นั้นประเทศต่าง ๆ ได้นำมาเป็นแนวปฏิบัติในการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียหายซึ่งประเทศสมาชิกของ OECD ได้นำหลักดังกล่าวมาใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีในประเทศของตน ผู้เขียนจะได้ศึกษาการนำสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียหายไปใช้ของประเทศสมาชิกจำนวน 3 ประเทศ คือประเทศอังกฤษ ประเทศสหพันธรัฐออสเตรเลีย และประเทศอเมริกา โดยการศึกษาถึงการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศสมาชิกรวม ๆ เพื่อทราบถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย ทั้งนี้เพื่อนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยว่าปัจจุบันประเทศไทยได้ดำเนินการบังคับจัดเก็บและมีกระบวนการระงับข้อพิพาทที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายสอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานที่กำหนดขึ้นโดย OECD หรือไม่อย่างไร เพื่อนำการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายที่ดีของประเทศนั้น ๆ มาเสนอแนะปรับปรุงระบบการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในประเทศไทยต่อไป

3.2 สิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษ

เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินการของกรมสรรพากรเพื่อนำเงินภาษีมาใช้เป็นงบประมาณในการพัฒนาประเทศนั้น การระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศอังกฤษมี 2 กระบวนการด้วยกัน คือ

3.2.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายบริหาร

ประเทศอังกฤษไม่ได้มีการแบ่งแยกศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรม ซึ่งมีที่มาจากแนวความคิดในหลัก “Equity Before the Law” ซึ่งถือว่าทุกคนอยู่ภายใต้หลักกฎหมายเดียวกัน ไม่ว่าเรื่องที่เกิดขึ้นจะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชนหรือรัฐต่อเอกชนก็ตาม ก็จะต้องถูกพิจารณาภายใต้ระบบศาลเดียวกันประเทศอังกฤษกำหนดวิธีการในการนำคดีภาษีเข้าสู่การพิจารณาของศาลภาษีไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีจะนำคดีภาษีขึ้นสู่ศาลได้นั้นผู้เสียภาษีต้องดำเนินตามกระบวนการที่กฎหมายภาษีกำหนดเสียก่อน ไม่สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ทันทีเหมือนเช่นคดีแพ่งทั่วไปซึ่งเหมือนกับขั้นตอนการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีของประเทศไทย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นเบื้องต้นกับผู้เสียภาษีเพราะข้อพิพาททางภาษีอาจจบได้ในกระบวนการชั้นฝ่ายบริหารโดยไม่ต้องเสียเวลาในการฟ้องร้องคดีและเป็นการลดจำนวนคดีที่ขึ้นสู่กระบวนการศาล ซึ่งสิ่งหนึ่งที่สำคัญต่อกระบวนการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล คือ การอุทธรณ์การประเมินภาษี

การอุทธรณ์การประเมินนั้นกฎหมายไทยและกฎหมายอังกฤษกำหนดเป็นเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล กฎหมายภาษีของไทยไม่ได้กำหนดเหตุที่จะสามารถอุทธรณ์ภาษีได้ แต่กฎหมายไทยกำหนดเพียงเหตุที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้นที่จะสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้

3.2.1.1 องค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมีองค์กรที่พิจารณาข้อพิพาทในชั้นฝ่ายบริหารที่เป็นอิสระไม่ขึ้นตรงต่อกรมสรรพากร ซึ่งองค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่พิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี โดยคำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด โดยสามารถแบ่งได้ 3 องค์กร คือ คณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioner of Income Tax) คณะกรรมการภาษีเงินได้

พิเศษ (Special Commissioner of Income Tax) และตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat Duiteis Tribunals)

3.2.1.1.1 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioner of Income Tax)

คณะกรรมการภาษีเงินได้ มีสถานะเป็นตุลาการในฝ่ายบริหารมีความเป็นอิสระและไม่ขึ้นตรงต่อกรมสรรพากร คณะกรรมการเหล่านี้ถูกแต่งตั้งเพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์การประเมินของกรมสรรพากรในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล การจ่ายเงินประกันสังคม การจ่ายเงินที่เกี่ยวกับความเจ็บป่วยตามกฎหมาย และการจ่ายเงินที่เกี่ยวกับการคลอดบุตรตามกฎหมาย

1) อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้

คณะกรรมการภาษีเงินได้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่มีต่อการประเมินภาษีของกรมสรรพากรในเรื่องที่เกี่ยวกับความรับผิดทางภาษี การบังคับในเรื่องโทษหรือเงินเพิ่ม ความรับผิดในการจ่ายเงินประกันสังคม การจ่ายเงินที่เกี่ยวกับความเจ็บป่วยตามกฎหมายและการจ่ายเงินที่เกี่ยวกับการคลอดบุตรตามกฎหมาย²

อำนาจการพิจารณาอุทธรณ์

- (1) การประเมินภาษีที่ต่อผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบประเมินตนเอง
- (2) การแก้ไขแบบประเมินตนเองของผู้เสียภาษี
- (3) เงินเพิ่ม
- (4) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย
- (5) คำตัดสินในเรื่องต่าง ๆ เช่น โทษ เครดิตทางภาษีของลูกจ้าง เป็นต้น

ส่วนอำนาจในการพิจารณาเรื่องที่เกี่ยวกับความรับผิดในการจ่ายเงินประกันสังคม จ่ายเงินที่เกี่ยวกับความเจ็บป่วยตามกฎหมายและการจ่ายเงินที่เกี่ยวกับการคลอดบุตรตามกฎหมาย เป็นเรื่องที่ไม่เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีโดยตรง

2) การยื่นอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์จะต้องเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือคำสั่งหรือคำตัดสินที่ระบุว่ามิสิทธิที่จะอุทธรณ์ในการนี้ผู้เสียภาษีจะมอบหมายให้ที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญหรือตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจให้กรำการ

² General Commissioner (Jurisdiction & Procedure) Regulations 1994 และ The Tax Management Act 1970

แทนในการยื่นอุทธรณ์ต่อกรมสรรพากรได้ และการใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด นอกจากนี้หากผู้เสียภาษีต้องมีค่าใช้จ่ายในการเตรียมการเพื่อยื่นอุทธรณ์ เช่น ค่าจ้างนักกฎหมาย นักบัญชี หรือบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้เสียภาษี กฎหมายอังกฤษยอมให้ผู้เสียภาษีมาเรียกเอาจากกองทุนของรัฐได้ ทั้งนี้ภายใต้เงื่อนไขที่กองทุนกำหนด³

3) ระยะเวลาในการอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีตามที่อยู่ที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน

การขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ล่าช้าเกินกว่า 30 วันนับแต่วันที่กำหนดในหนังสือแจ้งการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีต้องชี้แจงแสดงเหตุผลให้กรมสรรพากรทราบ ถ้ากรมสรรพากรเห็นว่า เป็นการยื่นอุทธรณ์ล่าช้ามีเหตุอันสมควรก็จะอนุญาตให้อุทธรณ์

4) การขอให้พิจารณาค่าวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่

เมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว แต่กฎหมายก็ได้กำหนดกระบวนการให้มีการพิจารณาค่าวินิจฉัยใหม่ได้ โดยผู้อุทธรณ์ ผู้แทนหรือแม้กระทั่งกรมสรรพากรสามารถร้องขอต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้เพื่อให้พิจารณาค่าวินิจฉัยใหม่ โดยมีหลักเกณฑ์และเหตุผล ดังนี้

(1) ผู้ร้องขอให้พิจารณาค่าวินิจฉัยใหม่ เห็นว่า คำวินิจฉัยไม่ถูกต้องเนื่องจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาจเกิดจาก Clerk ของคณะทำงานของคณะกรรมการภาษีเงินได้ หรือคู่มือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ตาม

(2) ผู้อุทธรณ์หรือผู้แทนหรือผู้ที่ต้องเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ มีเหตุอันสมควรที่ไม่ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์

³ The Legal Services Commissioner เป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการดูแลเกี่ยวกับการให้เงินช่วยเหลือซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการเตรียมการเพื่อการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีที่อาจมีเหตุให้สามารถจ่ายเงินช่วยเหลือจากกองทุนได้ กรมสรรพากรจะแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบถึงเหตุดังกล่าวตลอดจนวิธีการในการเรียกร้องเงินช่วยเหลือจากกองทุน

(3) เอกสาร ข้อมูลที่ได้ส่งไปให้กับ Clerk หรือเจ้าพนักงานสรรพากรที่เกี่ยวข้องก่อนการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ถูกนำมาพิจารณาโดยคณะกรรมการภาษีเงินได้ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์

การขอพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ ผู้เสียภาษีต้องร้องขอเป็นหนังสือต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ใน 14 วันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือวันอื่นหากผู้เสียภาษีได้ไปตกลงกับคณะกรรมการภาษีเงินได้ เมื่อได้รับหนังสือร้องขอคณะกรรมการภาษีเงินได้ ต้องทำหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 14 วันว่าเห็นควรให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่หรือไม่

สำหรับประเทศไทยไม่มีการให้สิทธิผู้เสียภาษีในการร้องขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยใหม่เหมือนเช่นสิทธิของผู้เสียภาษีในประเทศอังกฤษ เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภายใน 30 วัน

3.2.1.1.2 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioner of Income Tax)

การดำเนินงานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นส่วนหนึ่งของ Court Service ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor Department การดำเนินงานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจึงไม่มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรหรือหน่วยงานอื่น ๆ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นตุลาการฝ่ายบริหารที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับคณะกรรมการภาษีเงินได้ในกรณีที่การอุทธรณ์เป็นอำนาจของทั้งคณะกรรมการภาษีเงินได้และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกในการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชุดใดก็ได้โดยปกติคณะกรรมการภาษีเงินได้จะทำการพิจารณาในเรื่องที่มีความยุ่งยากหรือซับซ้อนมากมักเนื่องจากคณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีโดยตรง ในขณะที่คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจะเป็นบุคคลที่มีความสามารถเชี่ยวชาญด้านภาษีมากกว่า⁴

1) อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ

คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นผู้มีตำแหน่งหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์โดยเฉพาะ ไม่ได้มีการขอให้ช่วยมาทำหน้าที่เช่นเดียวกับคณะกรรมการภาษีเงินได้ และในการอุทธรณ์จะมีรูปแบบการพิจารณาอย่างเป็นทางการ ส่วนอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาท

⁴ Taxes Management Act 1970 section 57(3)(a)

ทางภาษีจะเหมือน ๆ กับอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้แต่จะมีบางเรื่องที่ถูกกฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษให้เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษโดยเฉพาะ เช่น

- (1) มูลค่าของหุ้นในอังกฤษที่ไม่ได้นำมาอ้าง สำหรับกรณีการเก็บภาษีเงินได้จากทุน
- (2) บริษัทประกันชีวิตข้ามชาติ เก็บภาษีเงินได้จากกองทุน
- (3) การยกเว้นสำหรับสมาคมที่ช่วยเหลือสังคมบางประเภท
- (4) การไม่ส่งเงินได้กลับต่างประเทศ
- (5) กองทุน
- (6) การบริหารจัดการมรดก
- (7) การต่อต้านการเลี่ยงภาษี
- (8) หุ้นหรือหลักทรัพย์
- (9) การโอนทรัพย์สินจากต่างประเทศ
- (10) การควบคุมบริษัทต่างชาติ
- (11) บริษัทปิโตรเลียม
- (12) เขตทะเลและพื้นที่ที่ตั้งใหม่
- (13) ภาษีมรดก
- (14) คำตัดสินของคณะกรรมการกรมสรรพากรในการเรียกค่าภาษี

2) การยื่นอุทธรณ์

ผู้ยื่นอุทธรณ์ต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กำหนดไว้เช่นเดียวกับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ แต่กฎหมายไม่ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีที่ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้รับความช่วยเหลือทางการเงินที่ต้องจ่ายในการเตรียมการเพื่อยื่นอุทธรณ์เหมือนเช่นการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้

3.2.1.1.3 การอุทธรณ์ต่อตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat Duteis Tribunals)

ตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat Duteis Tribunals) เป็นการดำเนินงานของหน่วยงานของ The Court Service ซึ่งหน่วยงานของ Lord Chancellor Department⁵ เช่นเดียวกับการดำเนินงานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ตุลาการภาษีอากรและ

⁵ ใน Scotland ดำเนินงานโดย Scottish Office การดำเนินงานของ Vat Duteis Tribunals เป็นอิสระจากกรมสรรพากร

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat Duteis Tribunals) เป็นตุลาการในฝ่ายบริหารมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาตัดสินข้อพิพาททางภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการพิจารณาภาษีแต่ละประเภทจะมีขั้นตอนและวิธีการที่แตกต่างกัน

HM Customs and Excise (C&E) เป็นหน่วยงานทางภาษีที่ดูแลเกี่ยวกับภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อ C&E ได้มีวินิจฉัยแล้วและผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ C&E ผู้เสียภาษีสามารถขอให้ Customs and Excise Local Vat office พิจารณาเพื่อให้มีคำวินิจฉัยใหม่อีกครั้งหนึ่ง

1) การยื่นอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์ต้องส่งคำอุทธรณ์ไปยัง Tribunal Center⁶ ภายใน 30 วัน ซึ่งการส่งนั้นสามารถจัดส่งทางไปรษณีย์หรือแฟกซ์ก็ได้

2) ระยะเวลาในการอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ C&E มีคำวินิจฉัย (Disputed Decision)⁷

3.2.1.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

หน่วยงานที่พิจารณาอุทธรณ์เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่กล่าวมาทั้ง 3 หน่วยงานดังกล่าวข้างต้นมีกระบวนการที่พิจารณาอุทธรณ์ที่เหมือนกันอยู่อย่างหนึ่งคือ ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้นผู้อุทธรณ์สามารถแต่งตั้งผู้แทนมาดำเนินการแทนตนในการเข้าร่วมพิจารณาอุทธรณ์ได้ อย่างไรก็ตาม ไม่มีความจำเป็นที่ผู้อุทธรณ์ต้องจ้างผู้เชี่ยวชาญเพื่อทำแทน ผู้อุทธรณ์สามารถที่จะอธิบายเกี่ยวกับคำอุทธรณ์ของตนเองได้และผู้อุทธรณ์ในประเทศอังกฤษส่วนใหญ่มักจะเข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยตนเองซึ่งคณะกรรมการก็จะให้ความช่วยเหลือในขณะที่ผู้อุทธรณ์อธิบาย

⁶ The Value Added Tax Tribunal Rules 1986

“Tribunal Center” mean an administrative office the VAT and dutie tribunal:

⁷ The Value Added Tax Tribunal Rules 1986

“Disputed Decision” mean the decision of the commissioner against which an appellatant or intending appeals or desires to appeal to a tribunal:

อย่างเป็นทางการและไม่ลำเอียง โดยเฉพาะการอุทธรณ์ต่อ Vat Duteis Tribunals หากคู่กรณี ทั้ง 2 ฝ่ายไม่เข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ Vat Duteis Tribunals อาจยกเลิกการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นว่า เป็นการให้สิทธิและความสำคัญแก่ผู้อุทธรณ์เป็นอย่างยิ่งในการเข้าร่วมในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ แต่สำหรับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทยนั้นไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้แทนได้มีโอกาสเข้าร่วมหรือรับรู้การพิจารณาอุทธรณ์ด้วยแต่อย่างใด เห็นว่า สำหรับประเทศไทยควรมีการแก้ไขกฎหมายให้โอกาสผู้อุทธรณ์เข้าร่วมในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยทั้งนี้เพื่อให้ได้มีโอกาสแสดงพยานหลักฐานประกอบ คำกล่าวอ้างของตนที่ปรากฏอยู่ในคำร้องอุทธรณ์และได้ตอบข้อซักถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับเรื่องที่มีการพิจารณานั้น

3.2.1.3 การขอทูลเกล้าการบังคับทางภาษี

ในประเทศอังกฤษผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเสียภาษีตั้งแต่ในชั้นอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหาร การขอทูลเกล้าการบังคับทางภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้ พิเศษได้มีคำตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี ถ้าผู้เสียภาษีมีความประสงค์จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ผู้เสียภาษีมีสิทธิจะขอทูลเกล้าการบังคับทางภาษีต่อกรมสรรพากรได้และถ้า กรมสรรพากรอนุญาตก็เป็นผลให้มีการทูลเกล้าการบังคับทางภาษี เว้นแต่ การอุทธรณ์ภาษีที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ C&E ที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีหรือยื่นคำขอให้ยกเว้นการชำระภาษีผู้อุทธรณ์ จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ VAT Tribunal ได้

การทูลเกล้าการชำระภาษีของประเทศไทยจะเกิดขึ้น 2 ช่วง คือ ช่วงที่หนึ่งเกิดขึ้นตั้งแต่ กรมสรรพากรแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายในกำหนดเวลาช่วงที่ 2 จะเกิดขึ้นในกรณีที่กรมสรรพากรได้อนุญาตให้มีการทูลเกล้าการชำระภาษีในช่วงแรกซึ่งมีการใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไปแล้วและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี ถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยก็ต้องนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ต้องการชำระภาษีในระหว่างนั้นก็ต่อขอทูลเกล้าการชำระภาษีต่อกรมสรรพากร หากผู้เสียภาษีไม่ขอทูลเกล้าการชำระภาษีหรือกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ทูลเกล้าการชำระภาษี กรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจฝ่ายบริหารทำการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างตาม มาตรา 12 แห่ง ประมวลรัษฎากรได้

3.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

ประเทศอังกฤษไม่มีการแยกศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรมทำให้นักกฎหมายอังกฤษมองว่าคดีประเภทจะต้องถูกตัดสินภายใต้กฎหมายเดียวกัน

3.2.2.1 ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดี

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่อยู่ในกลุ่ม Common Law มีความแตกต่างจากประเทศไทยซึ่งอยู่ในกลุ่ม Civil Law ระบบและนิติวิธีทางกฎหมายจึงมีความแตกต่างกัน ทั้งประเทศอังกฤษใช้ระบบศาลเดี่ยว กล่าวคือ ไม่มีการแยกศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรม ซึ่งต่างกับประเทศไทยที่ใช้ระบบศาลคู่

ในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรม ซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจ ดังนี้

1) High Court มีฐานะเป็นศาลชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง โดยทั่วไปคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถูกพิจารณาโดย High Court

2) Court of Appeal มีฐานะเป็นศาลอุทธรณ์จะแบ่งเป็น 2 จำพวก ได้แก่ ศาลอุทธรณ์แผนกคดีแพ่งและศาลอุทธรณ์แผนกคดีอาญา Court of Appeal จะรับพิจารณาคดีที่อุทธรณ์ขึ้นมาจาก High Court

3) House of lords เป็นศาลสูง คำสั่งหรือคำพิพากษาของ House of lords มีผลผูกพันศาลล่างให้ปฏิบัติตามซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ในประเทศไทยที่ยึดถือแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นหลักในการพิจารณาพิพากษาคดี

3.2.2.2 ระยะเวลาในการฟ้องคดีต่อศาล

1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยต้องเขียนหนังสือไปยังเลขานุการคณะกรรมการภาษีเงินได้ภายใน 30 วันว่าต้องการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและจ่ายค่าธรรมเนียม 25 ปอนด์ ให้แก่ Clerk

2) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ผู้อุทธรณ์หรือกรมสรรพากรที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษไปสู่ High Court ได้ภายใน 28 วันนับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัย (Disputed Decision)

3) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม

High Court เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ผู้อุทธรณ์สามารถเลือกใช้กระบวนการ Leap - Frog Procedure โดยการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ VAT Tribunal สู่อำนาจพิจารณาของ Court of Appeal โดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาของ High Court ทั้งนี้โดยคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายจะต้องตกลงกันและ VAT Tribunal รับรองว่าเป็นการพิพาทกันเฉพาะข้อกฎหมายซึ่งเกี่ยวกับประเด็นการตีความกฎหมายลำดับรอง

โดยในการอุทธรณ์นั้น หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของ High Court ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาล Court of Appeal และ House of Lords ได้ตามลำดับ

3.2.2.3 ข้อห้ามในการอุทธรณ์

ในประเทศอังกฤษนั้นให้ผู้อุทธรณ์นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้เฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น ต่างจากประเทศไทยที่ให้สิทธิผู้อุทธรณ์นำปัญหาข้อเท็จจริงที่ยังมีการโต้แย้งกันอยู่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้

3.3 สิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศออสเตรเลีย

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย มี 2 กระบวนการ คือ กระบวนการจัดข้อพิพาทภายในกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) และ กระบวนการจัดข้อพิพาทภายนอกกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่า ผู้เสียภาษีอากรจะเลือกใช้กระบวนการแบบใด สิ่งที่น่าสนใจคือ กระบวนการจัดข้อพิพาททั้งภายในและภายนอกกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) นั้นมีหน่วยงานทางปกครองเข้ามาเกี่ยวข้องเพื่อให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้รับความคุ้มครองมากขึ้น ซึ่งมีรายละเอียดของหน่วยงานหรือองค์กรที่สำคัญ ดังนี้

3.3.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีภายในองค์กร

การระงับข้อพิพาทภายในของกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) อาจแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1) การขอแก้ไขการประเมิน (Request for Amendment)

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบแล้ว ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยและเห็นว่ากรมสรรพากรควรแก้ไขการประเมินภาษีผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นขอแก้ไขการประเมินต่อกรมสรรพากรได้โดยอธิบายเหตุผลและข้อเท็จจริงว่าควรแก้ไขการประเมินข้อใดพร้อมยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อเจ้าพนักงานภายใน 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินเมื่อผู้เสียภาษียื่นขอให้แก้ไขการประเมินกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) ถือว่ามีข้อพิพาทเกิดขึ้นและต้องพิจารณาและตอบการคัดค้านดังกล่าวภายใน 60 วัน ซึ่งหากกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) เพิกเฉยไม่ดำเนินการหรือไม่ตอบภายใน 60 วัน หมายความว่ากรมสรรพากร (Australian Taxation Office) ยืนตามคำสั่งเดิมของตนอย่างไรก็ดีผู้เสียภาษีอากรยังคงมีสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านการพิจารณาดังกล่าวของกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) ได้โดยยื่นเรื่องต่อหน่วยงานทางปกครองตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ซึ่งมี อยู่ 4 ทางเลือกคือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) , คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเล็ก (Small Tax Claim Tribunal) , ศาล (Federal Court)

2) การคัดค้านว่าการประเมินภาษีอากร

เป็นขั้นตอนที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องการยื่นขอแก้ไขการประเมินแต่เลือกที่จะคัดค้านว่าการประเมินไม่ถูกต้องต้องยื่นคัดค้านการประเมินภายใน 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมสรรพากร (Australian Taxation Office) มีระยะเวลาในการพิจารณา 60 วันเช่นเดียวกับขั้นตอนในการขอแก้ไข โดยหากไม่ตอบภายใน 60 วันก็ถือว่ากรมสรรพากร (Australian Taxation Office) ยินตามคำสั่งเดิมของตน ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถยื่นเรื่องต่อหน่วยงานทางปกครองตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นได้เช่นเดียวกับขั้นตอนการขอแก้ไขได้

ดังนั้น ไม่ว่าจะเป็นการขอให้แก้ไขการประเมิน หรือคัดค้านการประเมิน หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) ผู้เสียภาษีอากรยังสามารถยื่นเรื่องของตนต่อหน่วยงานทางปกครองหรือศาลได้ ทั้งนี้ไม่ถือเป็นการตัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงการเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งของผู้เสียภาษีอากรไม่ได้เป็นการตัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่จะใช้วิธีหนึ่ง

3.3.2 การระงับข้อพิพาทภายนอกองค์กร

เมื่อผ่านขั้นตอนการขจัดข้อพิพาทภายในกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) มาแล้ว และผู้เสียภาษีไม่พอใจในข้อตกลงที่เจ้าพนักงานเสนอให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคัดค้านได้ภายใน 60 วันนับแต่วันที่กรมสรรพากร (Australian Taxation Office) มีคำสั่งหรือไม่มีคำสั่งภายใน 60 วันนับแต่ได้รับคำร้องซึ่งในทางปฏิบัตินั้นทางกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) มีขั้นตอนการทำงานภายในที่กำหนดให้ต้องพิจารณาให้เสร็จและต้องแจ้งต่อผู้เสียภาษีอากรว่าต้องอุทธรณ์ต่อหรือไม่ภายใน 60 วัน อีกทั้งในช่วงเวลาที่พิจารณาการขอแก้ไขการประเมินนั้น จะมีการติดต่อกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) อยู่ตลอดจึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบได้ว่าตนเองจำเป็นต้องอุทธรณ์ต่อหรือไม่ ซึ่งหากต้องการอุทธรณ์ต่อไปผู้เสียภาษีอากรมีทางเลือกอุทธรณ์ผ่านหน่วยงานได้ 5 หน่วยงาน คือ

3.3.2.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(Administrative Appeal Tribunal)

ในประเทศออสเตรเลียมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ได้ทุกเรื่องซึ่งไม่ได้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เฉพาะข้อพิพาททางภาษีเท่านั้นแต่ยังมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองทั้งหมดอีกด้วย เห็นได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) มีหน้าที่คล้ายคลึงกับคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาของประเทศไทยในสมัยก่อนซึ่งเป็นองค์กรวินิจฉัยร้องทุกข์ก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลปกครอง โดยประเด็นข้อพิพาทที่สามารถยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ได้คือ ข้อพิพาททางภาษีทุกประเด็นซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องอธิบายข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้นและนำมาสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal)

ข้อดีของการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) มีดังนี้

- 1) สามารถพิจารณาเปลี่ยนแปลงค่าวินิจฉัยของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร (Australian Tax Office) ได้
- 2) กระบวนการพิจารณาคดีไม่มีขั้นตอนมากเท่ากับกระบวนการพิจารณาคดีในศาล
- 3) ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการได้ด้วยตนเองโดยไม่ต้องพึ่งทนาย
- 4) ค่าธรรมเนียมถูกและผู้เสียภาษีอาจมีสิทธิได้รับค่าธรรมเนียมคืนหาก Administrative Appeal Tribunal เห็นด้วยกับการคัดค้านของผู้เสียภาษี

ซึ่งข้อดีอย่างหนึ่งที่สำคัญในการอุทธรณ์ต่อ Administrative Appeal Tribunal คือ สามารถพิจารณาเปลี่ยนแปลงค่าวินิจฉัยของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีได้ ในขณะที่ศาลไม่สามารถทำได้

3.3.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีโดย Small Tax Claim Tribunal

Small Tax Claim Tribunal เป็นองค์กรที่อยู่ในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) และมีหน้าที่เช่นเดียวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีข้อแตกต่างระหว่างกันดังนี้

1) แยกคดีภาษีขนาดเล็กออกจากอำนาจการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) โดยคดีที่พิพาททางภาษีมูลค่าทรัพย์สินที่ไม่เกินกว่า 5,000 เหรียญออสเตรเลียให้อยู่ในอำนาจการพิจารณาของ Small Tax Claim Tribunal เพื่อให้การพิจารณาข้อพิพาทมีความรวดเร็วขึ้น เป็นองค์กรที่มีขึ้นเพื่อแบ่งเบาภาระของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal)

2) ค่าธรรมเนียม ส่วนของค่าธรรมเนียมที่ผู้เสียภาษีต้องเสียในการยื่นอุทธรณ์ไม่มีการคืนค่าธรรมเนียมให้แก่ผู้เสียภาษีอากรไม่ว่ากรณีใดๆ

การพิจารณาว่าข้อพิพาททางภาษีอยู่ในอำนาจการพิจารณาของ Administrative Appeal Tribunal หรือ Small Tax Claim Tribunal พิจารณาจำนวนทรัพย์สินและข้อพิพาท ซึ่งหากเป็นคดีที่มีทรัพย์สินสูงหรือมีข้อยุ่งยาก จะถือเป็นอำนาจของ Administrative Appeal Tribunal แต่หากเป็นคดีเล็กๆ หรือทรัพย์สินไม่เกิน 5,000 เหรียญ ก็จะเป็นอำนาจของ Small Tax Claim Tribunal โดยต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับเรื่อง

3.3.2.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยศาล (Federal Court)

ประเทศออสเตรเลียไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรโดยเฉพาะการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีจึงดำเนินการโดย Federal Court ด้วยผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) หรือ Small Tax Claim Tribunal ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อศาล (Federal Court) ได้ภายใน 60 วันนับแต่ทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) หรือ Small Tax Claim Tribunal หากไม่พอใจคำตัดสินของศาล (Federal Court) ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ไปยัง Full Federal Court (การนั่งพิจารณาเต็มองค์คณะ) และ ศาลสูง (High Court) ตามลำดับ

การพิจารณาของศาล (Federal Court) จะไม่เข้าไปพิจารณาเรื่องข้อกฎหมาย การประเมินและการเปิดเผยข้อมูลตาม Freedom of Information Act ค่อนข้างละเอียดเท่ากับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ซึ่งจะเห็นแนวโน้มได้ว่า กรมสรรพากร (Australian Taxation Office) สนับสนุนให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ไปยัง

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ซึ่งมีลักษณะคล้าย คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยร้องทุกข์และมีความรู้ความเชี่ยวชาญในทางภาษีอากรมากกว่า อีกทั้งองค์ประกอบของคณะกรรมการจะไม่มีลักษณะตายตัว ซึ่งอาจจะมีผู้แทนจากหลาย ๆ ฝ่ายเข้ามาเป็นคณะกรรมการด้วย ไม่ใช่เฉพาะผู้แทนของกรมสรรพากร (Australian Taxation Office) เท่านั้น

ข้อแตกต่างระหว่าง Federal Court และ Administrative Appeal Tribunal มีดังนี้

- 1) Federal Court พิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของเจ้าพนักงาน แต่ไม่สามารถพิจารณาเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานได้
- 2) ค่าธรรมเนียมในการดำเนินการเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีโดยศาล (Federal Court) ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าธรรมเนียมแพงกว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal)

3.3.2.4 การระงับข้อพิพาทโดย Commonwealth Ombudsman

เป็นองค์กรอิสระไม่ขึ้นตรงกับรัฐเปรียบเทียบกับผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภาของไทย โดยมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานกับผู้เสียภาษีอากรว่าปฏิบัติหน้าที่โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ไม่มีหน้าที่ในการตัดสินข้อพิพาททางกฎหมายหรือแก้ไขความเห็นของพนักงานกรมสรรพากร โดยผู้เสียภาษีสามารถร้องเรียนการกระทำของเจ้าพนักงานที่เห็นว่าเป็นการฉ้อฉลหรือผิดกฎหมายของผู้เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ

คดีเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ Commonwealth Ombudsman

- 1) เจ้าพนักงานประเมิน หรือตอบข้อหารือล่าช้า
- 2) เจ้าพนักงานปฏิเสธที่จะคืนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรจ่ายเกินไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร
- 3) การประพฤติให้เป็นไปตามจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภาษีอากร
- 4) การกระทำใดๆ ของ Tax Office ที่ไม่ถูกต้องทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสิทธิที่ได้รับคุ้มครองตามกฎหมาย

ข้อดีของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดย Commonwealth Ombudsman มีดังนี้

- 1) เป็นองค์อิสระ
- 2) กระบวนการพิจารณาไม่ยุ่งยากซับซ้อน
- 3) การพิจารณาเป็นส่วนตัว เฉพาะคู่ความ
- 4) ไม่มีค่าใช้จ่ายใดๆ

หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยของ Commonwealth Ombudsman ก็ยังสามารถอุทธรณ์ไปยัง Federal Court ได้จนถึง High Court ตามลำดับ

3.3.2.5 การระงับข้อพิพาทโดย Privacy Commissioner

ประเทศออสเตรเลียมีกฎหมาย Privacy Act⁸ คุ้มครองความเป็นส่วนตัวของประชาชนซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวได้บัญญัติให้มี Privacy Commissioner ให้มีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรถูกละเมิดสิทธิส่วนบุคคลเนื่องจากการกระทำของกรมสรรพากรก็สามารถนำเรื่องมายื่นต่อ Privacy Commissioner นี้ได้ คำวินิจฉัยของ Privacy Commissioner ถือเป็นที่สุด ไม่สามารถอุทธรณ์ต่อไปได้อีก

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะนำข้อพิพาททางภาษีของตนไปยื่นต่อศาล หรือยื่นต่อหน่วยงานทางปกครองตามที่กล่าวมาข้างต้นก็ได้ โดยหน่วยงานทางปกครองต่างๆ นั้น จะมีเขตอำนาจที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

เมื่อศึกษาทั่วโลกการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียแล้ว จะเห็นว่าสิ่งที่น่าสนใจก็คือ การที่ไม่ได้บีบบังคับให้ผู้เสียภาษีนำคดีทุกคดีเข้าสู่การพิจารณาโดยคณะกรรมการเพียงหน่วยงานเดียว แต่สามารถยุติได้ในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง กล่าวคือ การที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรกับหน่วยงานจัดเก็บได้คุยกันอีกรอบก่อนที่จะมีข้อพิพาทเกิดขึ้นด้วย

⁸ Privacy Act 1998

3.4 สิทธิของผู้เสียภาษีสิทธิในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

กระบวนการขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา มีความคล้ายคลึงกับประเทศออสเตรเลีย คือมีกระบวนการขจัดข้อพิพาทภายใน Internal Revenue Service (IRS) และ กระบวนการขจัดข้อพิพาทภายนอก Internal Revenue Service (IRS) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผู้เสียภาษีอากรจะเลือกใช้กระบวนการแบบใด

3.4.1 การระงับข้อพิพาทภายในองค์กร

มีหน่วยงานที่รับผิดชอบ 2 หน่วยงาน คือ

- 1) Appeal Office
- 2) Small Case Request

เมื่อเจ้าพนักงานทำการประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินสามารถอุทธรณ์ต่อ Appeal Office ได้ภายใน 90 วัน โดย Small Case Request เป็นเสมือนหน่วยงานลูกของ Appeal Office จัดตั้งขึ้นเพื่อให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรรายย่อยที่มีมูลค่าภาษีไม่เกิน 25,000 เหรียญสหรัฐ และมีระบบการพิจารณาที่รวดเร็ว โดยการไต่สวนที่ไม่เป็นทางการ หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานคนใด สามารถเจาะจงเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบได้

3.4.2 การระงับข้อพิพาทภายนอกองค์กร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยของ Appeal Office ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาลได้ โดยจะมีศาลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด 3 ศาลด้วยกัน คือ Tax Court, District Court และ US Court of Federal Claims โดยแต่ละศาลจะมีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีที่แตกต่างกัน

3.4.2.1 Tax Court

มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรเกือบทั้งหมด ยกเว้นคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรเกี่ยวกับการจ้างงานและภาษีสรรพสามิตของโรงงาน ภายใน Tax Court มีหน่วยงานที่เรียกว่า Small Claims Division ทำหน้าที่ให้ความช่วยเหลือให้คำปรึกษาด้านกฎหมายและจัดเตรียมเอกสารผู้เสียภาษีอากรรายย่อยที่มีมูลค่าทางภาษีไม่เกิน 50,000 เหรียญสหรัฐ

3.4.2.2 District Court และ US Court of Federal Claims

มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรทุกประเภท รวมถึงประเภทคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น

การพิจารณาคดีใน Tax Court จะเป็นการพิจารณาโดยไม่มีคณะลูกขุน และมีกำหนดระยะเวลาที่ศาลต้องพิจารณาคดีตัดสินให้แล้วเสร็จภายใน 90 นับแต่วันที่รับฟ้อง ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจ หรือศาลพิจารณาไม่เสร็จภายใน 90 วัน ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาลอุทธรณ์และศาลสูงได้ตามลำดับ ซึ่งไม่มีการกำหนดระยะเวลาไว้แต่ต้องพิจารณาโดยเร็ว

3.5 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามแนวคำพิพากษา

ศาลเป็นองค์กรหนึ่งที่มีอำนาจหน้าที่ในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการดำเนินการของรัฐเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรของรัฐโดยกรมสรรพากรซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี ดังนั้น การศึกษาถึงแนวทางในการวินิจฉัยของศาลเพื่อทราบถึงบทบาทการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยศาลตามแนวคำพิพากษาของศาลจึงมีความสำคัญต่อการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ จึงขอหยิบยกเอาแนวคำพิพากษาศาลฎีกาของไทย คำพิพากษาของศาลประเทศสหพันธรัฐออสเตรเลียและประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการจำแนกคำพิพากษาออกตามประเภท ลักษณะของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD เพื่อนำมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์บทบาทหน้าที่ของศาลภาษีอากรในประเทศไทยว่ามีประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้มากน้อยเพียงใดและมีอุปสรรคในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างไรบ้าง เพื่อจะได้นำมาเสนอแนะแก้ไขต่อไป

3.5.1 แนวคำพิพากษาของศาลประเทศออสเตรเลีย

3.5.1.1 สิทธิการยื่นอุทธรณ์

ก่อนการยื่นอุทธรณ์ผู้เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านความเห็นของเจ้าพนักงาน (Objection) เสนอให้เจ้าพนักงานแสดงความเห็น หรือคำอธิบายที่มีต่อคัดค้านที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นคัดค้านนั้น (Tax office s decision on objection) อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผู้เสียภาษีอาจยังมีความเห็นขัดแย้งกับความเห็นของเจ้าพนักงานอยู่อีก ผู้เสียภาษีสามารถเข้าสู่ระบบการอุทธรณ์ โดยให้ถือว่าการยื่นอุทธรณ์มีผลต่อความเห็นทั้งหมดที่เจ้าพนักงานมีต่อข้อคัดค้านของผู้เสียภาษีอารายนั้น ๆ โดยไม่จำเป็นต้องเจาะจงความเห็นใดความเห็นหนึ่งโดยเฉพาะ⁹

3.5.1.2 เนื้อหาหรือเหตุผลของการอุทธรณ์

ประเทศออสเตรเลียมีกฎหมาย¹⁰ ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ได้หากว่าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน Australian Tax Office ในการอุทธรณ์นั้นเนื้อหาของการอุทธรณ์ควรถือตามคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานเป็นหนึ่งความเห็นเป็นเรื่องนั้น ๆ รวมกัน (มาตรา S 9BA) หรือควรแยกอุทธรณ์ความเห็นของเจ้าพนักงานเป็นเรื่อง ๆ ไป โดยมีเหตุผลว่าความเห็นของเจ้าพนักงานแต่ละข้อมีเนื้อหาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีแตกต่างกัน

Supreme Court ได้มีคำพิพากษาคัดสินเกี่ยวกับเรื่องนี้ว่า ให้ถือว่าคำตัดสินของเจ้าพนักงานเป็นหนึ่งความเห็นตามที่บัญญัติในมาตรา S 9BA แม้ว่าในหนึ่งคำตัดสินของเจ้าพนักงานนั้นประกอบไปด้วยความเห็นมากกว่าหนึ่งเรื่องก็ตาม ความเห็นเรื่องอื่น ๆ ให้ถือเป็นองค์ประกอบของคำตัดสิน ไม่สามารถแยกพิจารณาได้ เนื่องจากจะทำให้คำตัดสินของเจ้าพนักงานไม่สมบูรณ์¹¹

⁹ คดีระหว่าง Krampel Newman Partner Pty Ltd กับ Commissioner of Taxation. Federal Court of Australia (AUS) 47 ART 526 ATC 4473, [2001] FCA 976

¹⁰The Taxation Administrative Act 1978 NT, s101

¹¹ คดีระหว่าง Tourism Holding Australia Pty Ltd กับ Commissioner of Taxation. Supreme Court of the Northern Territory [2005] ALMD 1398

3.5.1.3 อำนาจศาล (The Supreme Court) และอำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal)

ในการอุทธรณ์นั้นผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อ Administrative Appeal Tribunal ก่อนหรืออุทธรณ์ต่อศาลโดยตรงเลยก็ได้ หากเลือกใช้วิธีการยื่นอุทธรณ์ต่อ Administrative Appeal Tribunal ก่อนต่อมามีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้วหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวให้อุทธรณ์ไปศาล The Supreme Court

การยื่นอุทธรณ์ต่อศาลโดยตรงนั้น ผู้เสียภาษีหรือเจ้าพนักงานจะเป็นผู้ฟ้องก็ได้ โดยการฟ้องผ่านทาง Administrative Appeal Tribunal มีอำนาจพิจารณาไม่แตกต่างจากกับการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลโดยตรง¹²

3.5.2 แนวคำพิพากษาของศาลประเทศสหรัฐอเมริกา

3.5.2.1 อำนาจศาลในการอนุญาตให้ผู้เสียภาษีส่งเรื่องฟ้องร้องสู่ Small Case Programme

เป็นหน้าที่ของศาลภาษีอากร โดยหลังจากมีการสืบพยานแล้ว ศาลภาษีอากรจะพิจารณาให้ส่งคำร้องดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีตามปกติ ถ้าศาลภาษีอากรเห็นว่า มูลค่าใบประเมินภาษีที่โต้แย้งกันอยู่ นั้นน่าจะมีมูลค่ามากกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือมีมูลค่าที่จ่ายไว้เกินมีมากพอที่จะพิจารณาให้อยู่ในกระบวนการพิจารณาคดีตามปกติ¹³

3.5.2.2 คู่ความในคดีภาษีอากร

ผู้ที่จะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ต้องเป็นบุคคลที่ถูกระบุชื่อไว้ในใบประเมินเท่านั้น มิฉะนั้น ศาลภาษีจะไม่รับคดีไว้พิจารณา หากกรณีผู้ที่ถูกระบุชื่อในใบประเมินเป็นเด็กแรกเกิดหรือผู้ที่ไม่สามารถช่วยเหลือตัวเองได้ ก็สามารถมีการตั้งตัวแทนเพื่อฟ้องคดีต่อศาลภาษีได้ ในกรณีผู้เสียภาษีเป็นคณะบุคคลหรือบุคคลหลายกลุ่มที่มาอุทธรณ์รวมกันหรือผู้ปกครองเป็นผู้ยื่น

¹² คดีระหว่าง Jennings Industries Ltd กับ Commissioner of Taxation. Supreme Court of Victoria (VIC) 14 ATR 646, 83 ATC 4577

¹³ คดีระหว่าง Dressler กับ Commissioner, United States Tax Court, 1917 (56 T.C 210)

เรื่องแทนและหากระหว่างการพิจารณาคดีบุคคลที่ได้ยื่นฟ้องต่อศาลได้เสียชีวิตลง ศาลภาษีอากรเป็นผู้พิจารณาคดีแทนเพื่อดำเนินคดีนั้นต่อไป¹⁴

3.5.2.3 ความไม่สอดคล้องกันระหว่างคำพิพากษาศาลภาษีอากรกับศาลอุทธรณ์
ปกติศาลภาษีอากรจะพิจารณาคดีให้เป็นแนวทางเดียวกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ แต่ในกรณีที่ศาลภาษีอากรมีความเห็นแตกต่างไปจากความเห็นของศาลอุทธรณ์และเห็นว่าความเห็นของศาลอุทธรณ์ขัดต่อกฎหมายภาษีอากรก็อาจมีคำอธิบายถึงข้อขัดแย้งในการพิจารณาคดีนั้นเพื่อยืนยันคำตัดสินของตนเองได้¹⁵

3.5.2.4 การส่งคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรโดยการใช้บริการบริษัทรับส่งเอกสาร

การส่งเอกสารคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อให้ศาลภาษีอากรรับคดีไว้พิจารณานั้นให้นับเวลา 90 วันกรณีผู้เสียภาษีอากรมีชื่ออยู่ในประเทศไทย และ 150 วันกรณีผู้เสียภาษีอากรมีชื่ออยู่ต่างประเทศ¹⁶ โดยให้นับวันที่มีการลงทะเบียนของจดหมายนั้น แต่กรณีนี้ไม่รวมถึงการลงทะเบียนของบริษัทรับส่งเอกสารอื่น ๆ เช่น Federal Express ด้วย¹⁷

¹⁴ คดีระหว่าง Fletcher Plastics, INC. กับ Commissioner, Tax Court of the United states, 1975. 64 T.C 35.

¹⁵ คดีระหว่าง Glosen กับ Commissioner, United states Tax Court, 1970 (54 T.C.742)

¹⁶ Internal Revenue Code 6213

¹⁷ คดีระหว่าง Correia กับ Commissioner, United States Court of Appeals, Ninth Cricuit, 1995. 58 F.3d 468)

3.5.3 แนวคำพิพากษาของศาลฎีกาประเทศไทย

ศาลฎีกาของไทยเป็นองค์กรที่จะพิจารณาชี้ขาดในการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งศาลถือเป็นองค์กรที่ได้รับการยอมรับและเชื่อมั่นในความยุติธรรมและคำพิพากษาศาลฎีกาถือเป็นแนวคำวินิจฉัยซึ่งเป็นแนวทางให้ศาลภาษีอากรหรือหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่บังคับจัดเก็บได้ยึดถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ บทบาทของศาลในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอันเกี่ยวเนื่องกับการบังคับจัดเก็บภาษีจึงมีความสำคัญและได้รับการยอมรับจากทุกฝ่าย จึงเห็นควรศึกษาแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเพื่อนำมาวิเคราะห์และเสนอแนะต่อไป

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

ประเทศไทยในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิในการได้รับข้อมูลข่าวสารของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีอากรโดยเฉพาะ แต่ในทางปฏิบัติหน่วยจัดเก็บภาษีอากรโดยเฉพาะกรมสรรพากรจะมีการให้การแนะนำทางโทรศัพท์ 02-272 8000 และทางเว็บไซต์ www.rd.go.th หรือการให้คำชี้แจงเกี่ยวกับการดำเนินการทางภาษีประจำอยู่ตามหน่วยงานของกรมสรรพากรรวมทั้งการตอบข้อหารือต่าง ๆ ด้วยและตามที่ได้ศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับงานวิจัยครั้งไม่พบคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐ ทั้งนี้ สันนิษฐานว่าคงเป็นเพราะยังไม่มีประเด็นข้อโต้แย้งในเรื่องดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาและน่าติดตามเป็นอย่างยิ่งว่าหากภายหน้ามีการโต้แย้งเกี่ยวกับประเด็นเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับข้อมูลและสิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากรัฐเกิดขึ้นและขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาแล้ว ศาลฎีกาจะพิจารณาพิพากษาเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างไร

ปัจจุบันกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีเชื่อตามคำแนะนำโดยสุจริตและปฏิบัติตามคำแนะนำดังกล่าวในการเสียภาษีมีประเด็นที่น่าสนใจ คือ เมื่อผู้เสียภาษีมีปัญหาในการคำนวณภาษีและได้ขอความเห็นจากกรมสรรพากรในกรณีดังกล่าว เมื่อหน่วยงานของกรมสรรพากรให้ความเห็นโดยสุจริตว่าไม่ต้องเสียภาษีและมีความตอนท้ายว่าความเห็นไม่ผูกพันกรมสรรพากร ผู้เสียภาษีอากรก็เชื่อโดยสุจริตตามที่กรมสรรพากรให้ความเห็น และได้ปฏิบัติตามคำแนะนำของกรมสรรพากรต่อมาภายหลังมีการเก็บภาษีในกรณีดังกล่าวตามที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามคำแนะนำของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร กรณีเช่นนี้มีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีหรือไม่ โดยในประเด็นดังกล่าวยังไม่มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ชัดเจน เห็นว่า ปัจจุบันมี

คดีที่มีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกับประเด็นดังกล่าวคือ¹⁸ คดีหมายเลขดำที่ อ.1149/2550 ที่ อัยการสูงสุด เป็นโจทก์ ยื่นฟ้อง นายบรรณพจน์ ดามาพงศ์ อดีตประธานกรรมการบริหารชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) พี่ชายบุญธรรมของคุณหญิงพจมาน , คุณหญิงพจมาน ชินวัตร ภริยา พ.ต.ท. ทักษิณ ชินวัตร อดีตนายกรัฐมนตรีน และนางกาญจนาภา หงษ์เหิน เลขานุการส่วนตัวคุณหญิงพจมาน เป็นจำเลยที่ 1-3 ในความผิดฐานร่วมกันจงใจหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากรหุ้นบริษัท ชินวัตรคอมพิวเตอรส์ แอนด์ คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน) มูลค่ากว่า 546 ล้านบาท จากหุ้น 4.5 ล้านหุ้นมูลค่า 738 ล้านบาท โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง โดยใช้กลอุบายอันเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 37(1)(2) และประมวลกฎหมายอาญามาตรา 83 และ 91 โดยจำเลยในคดีดังกล่าวได้ดำเนินการเสียภาษีตามความเห็นที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรให้คำแนะนำและต่อมาได้ถูกประเมินภาษีในภายหลัง และหากในโอกาสต่อไปศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยแล้วก็คงเป็นประเด็นที่น่าสนใจในการศึกษาค้นคว้า

3.5.3.2 สิทธิในเรื่องการอุทธรณ์ (the right of appeal)

จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาพบว่า ศาลให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรพอสมควร โดยแยกเป็นการอุทธรณ์ทั้งในชั้นการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองและศาล

1) ชั้นอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง ศาลฎีกาเคยวางแนวคำวินิจฉัยที่สำคัญไว้ว่า

(1) เจ้าพนักงานสรรพากรไปส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ไว้กับผู้โต้แย้งบัญชีของโจทก์ที่ศาลากลางจังหวัด ไม่ใช่ส่งที่บ้านหรือที่สำนักงานที่ดินที่โจทก์ทำงานถือเป็นการส่งหมายที่ไม่ชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 156-160/2514 นายพิเศษ คงคาเขต โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย โจทก์ทำการค้าที่ดิน โดยใช้บ้านที่อยู่อาศัยเป็นสถานการค้า เจ้าพนักงานสรรพากรไปส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ไว้กับผู้โต้แย้งบัญชีของโจทก์ที่ศาลากลางจังหวัด ไม่ใช่ส่งที่บ้านหรือที่สำนักงานที่ดินที่โจทก์ทำงาน ซึ่งอยู่ห่างไปอีก 3 กิโลเมตร จึงเป็นการส่งที่ไม่ถูกต้องตามวิธีการนำไปส่ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2747/2546 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีทั้งเก้าฉบับลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2538 แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 14 พฤษภาคม 2540 ดังนั้น หนังสือแจ้งการประเมินภาษีทั้งเก้าฉบับจึงเป็นหนังสือที่ออกก่อน

¹⁸ คดีอาญาหมายเลขดำที่ อ.1149/2550 ศาลอาญา

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มีผลใช้บังคับจึงไม่ตกอยู่ภายใต้บังคับที่จะต้องกระทำการตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

ส่วนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งเก้าฉบับลงวันที่ 23 พฤศจิกายน 2542 ซึ่งเป็นเวลาที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ใช้บังคับแล้วนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย ซึ่งมีผลในอันที่จะกอนิติสัมพันธ์ขึ้นและมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างจำเลยกับโจทก์โดยโจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งเก้าฉบับจึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามความหมายในคำนิยามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ทำเป็นหนังสือจึงต้องทำให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 คือจะต้องให้เหตุผลไว้ด้วยแต่ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ปรากฏเหตุผลตามที่กฎหมายกำหนดอีกทั้งไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อยกเว้นที่ไม่ต้องแสดงเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุดีก จึงไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะออกคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือโดยไม่ระบุเหตุผลไว้ แม้ประมวลรัษฎากรฯ มาตรา 34 จะบัญญัติวิธีการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรไว้โดยเฉพาะว่าให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์เท่านั้น โดยมีได้บังคับว่าต้องให้เหตุผลไว้ก็ตาม แต่เมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 วางหลักเกณฑ์ในการออกคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือว่าต้องมีเหตุผลแล้ว หากมีบทกฎหมายใดที่บัญญัติถึงวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งรวมถึงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรฯ มาตรา 34 จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 3 ด้วย เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะแล้วและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เมื่อคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 ต้องให้เหตุผลไว้ด้วย แต่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรฯ มาตรา 34 เพียงแต่ให้ทำเป็นหนังสือโดยมิได้ระบุว่าต้องให้เหตุผล จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรฯ มาตรา 34 ซึ่งเป็นบทกฎหมายเฉพาะแต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

(2) บุคคลต่างหากจากโจทก์เป็นผู้จัดทำและเก็บรักษาเอกสาร และเอกสารดังกล่าวไม่มีที่โจทก์ ดังนั้นการที่โจทก์ไม่ส่งเอกสารดังกล่าวตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ถือไม่ได้ว่าโจทก์ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน โจทก์จึงไม่ต้องห้ามอุทธรณ์การประเมิน หรือ ผู้เสียหายซึ่งรับปากกับเจ้าพนักงานประเมินว่าจะนำเอกสารหรือพยานหลักฐานมาส่งแต่เมื่อถึงเวลาที่กำหนดผู้เสียหายซึ่งมีได้นำมาส่ง การรับปากของผู้เสียหายจึงไม่ใช่คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน

คำพิพากษาฎีกาที่ 993/2531 โจทก์ให้การในชั้นตรวจสอบโต้สวนต่อเจ้าพนักงานประเมินรับรองว่าจะนำหลักฐานการขอยกยอนต์ของตัวแทนโจทก์มาขอให้เจ้าพนักงานประเมินจนครบถ้วนแล้วโจทก์ไม่ปฏิบัติตามคำรับรองดังนี้ คำรับรองดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่าเป็นคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และจะนำประมวลรัษฎากร มาตรา 21 มาใช้บังคับแก่โจทก์หาได้ไม่ โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ บัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินต้องการจากโจทก์นั้น ผู้แทนจำหน่ายซึ่งเป็นบุคคลต่างหากจากโจทก์เป็นผู้จัดทำและเก็บรักษาและเอกสารดังกล่าวไม่มีที่โจทก์ ดังนั้นการที่โจทก์ไม่ส่งเอกสารดังกล่าวตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ถือไม่ได้ว่าโจทก์ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน โจทก์จึงไม่ต้องห้ามอุทธรณ์การประเมิน คำอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ลงชื่อกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการผูกพันบริษัทโจทก์ไม่ครบถ้วนตามที่จดทะเบียนไว้ แต่เจ้าพนักงานของจำเลยก็ยอมรับโดยมิได้ท้วงติงและรับวินิจฉัยให้โจทก์ เมื่อโจทก์ยอมรับเอาคำอุทธรณ์นั้นโดยมิได้โต้แย้ง จึงเท่ากับเป็นการให้สัตยาบันคำอุทธรณ์ของโจทก์จึงไม่เสียไป จำเลยจะอ้างว่าคำอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ไม่ชอบและถือว่าโจทก์ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินจึงไม่มีอำนาจฟ้อง หาได้ไม่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1111 เป็นบทบัญญัติที่กำหนดว่า ในการจดทะเบียนบริษัทนั้น ใบทะเบียนจะต้องมีข้อความตามที่ระบุไว้ในมาตรานี้ มิใช่เป็นแบบที่กฎหมายกำหนดเกี่ยวกับผู้มีอำนาจกระทำในนามนิติบุคคลแต่อย่างใด ดังนั้น แม้กรรมการผู้มีอำนาจกระทำในนามบริษัทโจทก์ลงชื่อในคำอุทธรณ์การประเมินไม่ครบถ้วนก็หาตกเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 115 ไม่ เมื่อบริษัทโจทก์ให้สัตยาบันแล้ว คำอุทธรณ์ดังกล่าวของโจทก์จึงไม่เสียไป

2) ชั้นอุทธรณ์ต่อศาล ศาลฎีกาเคยวางแนวคำวินิจฉัยที่สำคัญไว้ว่า

(1) นิติบุคคลจดทะเบียนในต่างประเทศ ตั้งตัวแทนในประเทศไทยไม่มีภูมิลำเนาในราชอาณาจักร ฟ้องศาลไทยได้ต่อเมื่อลูกหนี้เข้ามาในประเทศไทย เมื่อถูกประเมินแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 614/2520 นิติบุคคลจดทะเบียนในต่างประเทศ ตั้งตัวแทนในประเทศไทยไม่มีภูมิลำเนาในราชอาณาจักร หนีภาษีอากรเป็นหนี้เหนือบุคคล ฟ้องศาลไทยได้ ต่อเมื่อลูกหนี้เข้ามาในประเทศไทย

(2) แม้ไม่นำพยานหลักฐานไปแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ยังมีสิทธินำพยานหลักฐานมาแสดงในชั้นศาลได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3463/2530 เมื่อถูกประเมินแล้ว ไม่นำพยานหลักฐานไปแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ยังมีสิทธินำพยานหลักฐานมาแสดงในชั้นศาลได้ตามวิ.แพ่งและกฎหมายอื่นที่ว่าด้วยการรับฟังพยานหลักฐาน เพราะไม่มีกฎหมายใดบัญญัติตัดสิทธิไว้

(3) โจทก์ได้นำเงินไปชำระภาษี โดยมีได้มีการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน โจทก์จึงมีอำนาจขอคืนภาษีได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คำพิพากษาฎีกาที่ 126/2540 บริษัทมาบุญครองสิริชัยหินอ่อน จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย เมื่อโจทก์ได้นำเงินไปชำระภาษี โดยมีได้มีการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน โจทก์จึงมีอำนาจขอคืนภาษีได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่ง ป.รัษฎากร ก่อนแต่อย่างใด

(4) แม้จะยังไม่ชำระหนี้ภาษีก็ไม่ต้องห้ามฟ้องคดีต่อศาล

คำพิพากษาฎีกาที่ 1356/2511 บริษัท ธนากรก่อสร้าง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลยแม้โจทก์จะยังไม่ได้ชำระภาษีอากรตามการประเมิน กฎหมายก็ไม่ได้ห้ามโจทก์นำคดีมาฟ้องศาล

จากการค้นคว้าแนวคำพิพากษาศาลฎีกาพบว่ามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่มีลักษณะเหมือนการไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 8915/2546 วินิจฉัยว่า ตามข้อ 2 (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) กำหนดเพียงว่า ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาได้ขายไปภายในสามปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์เป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้กำหนดว่าอาคารที่ขายต้องก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์หรือต้องขายในกิจการประเภทไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังนี้ แม้อาคารที่โจทก์ขายจะยังก่อสร้างไม่เสร็จสมบูรณ์และขายให้แก่บริษัทปูนซีเมนต์ไทย (ลำปาง) จำกัด ซึ่งประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อตามฟ้องก็ต้องห้ามไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม วัตถุประสงค์ที่โจทก์นำมาก่อสร้าง

อาคารเป็นวัตถุประสงค์มีรูปร่างย่อมเป็นทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137 แล้วหาใช้หากนำมาก่อสร้างอาคารจะเป็นทรัพย์สินเมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ไม่ อาคารที่ก่อสร้างดังกล่าวติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรจึงเป็นสิ่งหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 การที่โจทก์ขายอาคารดังกล่าวจึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ และเมื่อโจทก์ก่อสร้างอาคารดังกล่าวเพื่อใช้เป็นโรงงานผลิตปูนซีเมนต์ เป็นการประกอบกิจการของโจทก์อาคารดังกล่าวจึงเป็นสิ่งหาริมทรัพย์ที่โจทก์มิได้ประกอบกิจการ แม้โจทก์จะยังมีได้ใช้อาคารดังกล่าวก็ตามคำฟ้องของโจทก์จะมีก็ข้อหา มีข้ออยู่ที่โจทก์ขายทรัพย์สินกี่ครั้ง หากแต่อยู่ที่สภาพแห่งข้อหาตามคำฟ้อง ตามคำฟ้องของโจทก์อ้างว่าการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละฉบับรวม 17 ฉบับ กับการประเมินภาษีธุรกิจจำนวน 1 ฉบับ ไม่ถูกต้องซึ่งการประเมินแต่ละรายไม่เกี่ยวข้องกัน สามารถแยกออกจากกันได้ คำฟ้องของโจทก์จึงมีข้อหารวม 18 ข้อหา ตามหนังสือแจ้งการประเมินแต่ละฉบับ หาใช้มีข้อหาเดียวไม่ ฉะนั้น โจทก์จึงต้องเสียค่าขึ้นศาลแยกเป็นรายข้อหารวม 18 ข้อหา

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเห็นได้ว่าคำฟ้องของโจทก์มีข้อหารวม 18 ข้อหา ตามหนังสือแจ้งการประเมินแต่ละฉบับหาใช้มีข้อหาเดียวไม่ ฉะนั้น โจทก์จึงต้องเสียค่าขึ้นศาลแยกเป็นรายข้อหารวม 18 ข้อหา ค่าธรรมเนียมเสียร้อยละ 2.5 ก็นับว่าสูงอยู่แล้ว ยิ่งมาเสียทุกรายการประเมินต่างๆ ที่อยู่ในคดีเดียวกันและเสียทุกกระบวนเช่นนี้จะเป็นภาระที่หนักเกินไปสำหรับผู้เสียภาษีอากร นอกจากนี้ที่มีการแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งใหม่กำหนดให้มีการเสียค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นอีกในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท ยังต้องถือเป็นภาระหนักของผู้เสียภาษีอากรเพราะการประเมินมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับกรมสรรพากร

ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ปัจจุบันกฎหมายไทยไม่ได้กำหนดกรอบระยะเวลาไว้อย่างแน่นอนอนว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรและศาลฎีกา จะใช้ระยะเวลาในการพิจารณาเท่าใด และในระยะเวลาที่มีการพิจารณาอุทธรณ์หากผู้เสียภาษีมิได้ชำระเงินภาษีอากรค้างก็ต้องรับภาระเสียเงินเพิ่มตามกฎหมายให้แก่กรมสรรพากร ทั้งที่มีข้อข้อบกพร่องหรือความผิดของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของแต่ละหน่วยงานควรมีการดำเนินการที่แน่นอน รวดเร็ว และควรมีการกำหนดในกฎหมายให้ชัดแจ้งว่าผู้ที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นคณะบุคคลหรือเป็นคณะกรรมการ รวมถึงคุณสมบัติของคณะกรรมการต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร และด้วยเหตุที่มีภาระหน้าที่มากมายการประชุมแต่ละครั้งยากที่กรรมการจะมาครบควรจะให้ผู้มีพิจารณาอุทธรณ์เพียงท่านเดียวโดยผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรและเป็นอิสระจาก

กรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณา เพราะปัจจุบันประเทศไทยมีศาลภาษีอากรที่แยกต่างหากจากศาลยุติธรรมคอยให้ความเป็นธรรมได้ดีอยู่แล้ว

กระบวนการพิจารณาในศาลปัจจุบันเป็นระบบกล่าวหา การสืบพยานก็ใช้หลักว่า ผู้ใดกล่าวอ้างผู้หนึ่งต้องนำสืบ ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรเป็นโจทก์ฟ้อง ผู้เสียภาษีอากรต้องมีหน้าที่นำสืบซึ่งบางครั้งก็นำสืบยากเพราะเอกสารหลายอย่างอยู่ที่หน่วยงานราชการซึ่งเอกชนไม่สามารถไปนำมาได้ก็เป็นกรณีสืบหาที่ประชาชนจะเข้าไปถึงข้อมูลเหล่านั้นมา ผู้เขียนเห็นว่า ศาลภาษีอากรไทยควรใช้ระบบการสืบพยานในระบบไต่สวนเหมือนกับศาลปกครองเพราะจะได้ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินกระบวนการพิจารณาไม่ให้เป็นฝ่ายเสียเปรียบรัฐเมื่อต้องมีกรณีพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐ คือ กรมสรรพากร

3.5.3.3 สิทธิการเสียภาษีอากรเท่าที่กฎหมายกำหนด (the right to pay no more than the correct amount of tax)

เป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย เพราะบางเรื่องกฎหมายก็เปิดโอกาสให้ศาลได้ใช้ดุลพินิจในการตีความ และอาจเชื่อมโยงกับเรื่องการวางแผนภาษีอย่างสมดุลงานว่าสามารถทำได้มากน้อยแค่ไหน เช่น การตั้งคณะบุคคลเป็นจำนวนมาก ศาลยอมรับได้หรือไม่เพียงใด

คำพิพากษาฎีกาที่ 1822/2533 ห้างหุ้นส่วนจำกัดนครขนส่งบริการ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย โจทก์นำบัญชีเอกสารมาขอให้ตามหมายเรียก เจ้าพนักงานแจ้งว่ารายรับตามเอกสารสูงกว่าที่โจทก์ยื่นรายการ แต่ไม่มีเอกสารในการตรวจสอบ เพียงแต่ให้รับทราบตัวเลขที่เพิ่มขึ้น ในคดีจำเลยก็ไม่ส่งเอกสาร อ้างว่ายังหาไม่พบ ทั้งที่เอกสารนั้นอยู่ในครอบครองของจำเลย การอ้างของจำเลยต้องฟังจากเอกสารที่อ้างว่า โจทก์มีรายได้สูงกว่าจำนวนที่ยื่นรายการ จึงไม่อาจรับฟังได้ ให้เพิกถอนการประเมิน

คำพิพากษาฎีกาที่ 5675/2540 บริษัทไคვნ้ำแข็ง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย เบี้ยปรับตามมาตรา 22 นั้น แม้มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง จะบัญญัติให้เป็นอำนาจของอธิบดี กรมสรรพากร ที่จะวางระเบียบในการงดหรือลดลงได้ ก็เป็นเพียงระเบียบปฏิบัติที่เจ้าพนักงานประเมินต้องปฏิบัติตาม หากผูกพันศาลไม่ เพราะศาลมีอำนาจพิจารณาว่า เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับ ถูกต้องตามระเบียบนั้นหรือไม่ ศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เอง ในกรณีที่มีเหตุอันสมควร

3.5.3.4 สิทธิที่ได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างถูกต้อง เป็นธรรม และแน่นอน (the right to certainty)

การค้นคว้าคำพิพากษาฎีกา พบว่า เรื่องนี้ศาลก็ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายไว้พอสมควร

คำพิพากษาฎีกาที่ 2729/2534 การประเมินตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 20 จะต้องมีการออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตามมาตรา 19 ก่อน และเจ้าพนักงานประเมินจะต้องอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏจากการไต่สวน ตามอำนาจในมาตรา 19 ว่ามีอยู่เท่าใดเจ้าพนักงานประเมินจะต้องตรวจสอบให้ครบถ้วนในคราวเดียวกัน แล้วจึงจะแจ้งการประเมินมิใช่จะทำให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบหลักฐานเป็นส่วน ๆ แล้วทยอยแจ้งการประเมินแต่ละคราวเท่าที่เห็นสมควร เมื่อปรากฏว่าการประเมินครั้งแรกและครั้งหลังเป็นการประเมินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 66 และ 70 ทวิ แห่ง ป.รัษฎากรจึงเป็นการทยอยการประเมินตามหลักฐานที่ได้มาจากการไต่สวนเป็นส่วน ๆ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมิน ไม่มีอำนาจที่จะทำเช่นนั้นทั้งการแจ้งการประเมินครั้งแรกแสดงว่าหลักฐานที่ปรากฏจากการไต่สวนตามมาตรา 19 ได้มีการพิจารณาเสร็จสิ้นไปแล้ว ถ้าจะมีการประเมินอีกครั้งก็ต้องมีการออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนภายในกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการแล้วตามที่กำหนดไว้ใน ป.รัษฎากรมาตรา 19 ก่อน ไม่อาจที่จะอาศัยหมายเรียกมาไต่สวนครั้งเดียวนั้นเพื่อทำการแจ้งการประเมินอีก ดังนั้นการที่จำเลยประเมินครั้งหลังโดยไม่มีหมายเรียกมาไต่สวนตามกำหนดเวลาที่มาตรา 19 กำหนดไว้ จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยมาตรา 20

คำพิพากษาฎีกาที่ 5158/2538 การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 20 จะต้องมีการออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตามมาตรา 19 ก่อน เจ้าพนักงานประเมินต้องอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏจากการไต่สวนตามมาตรา 19 และจะต้องตรวจสอบให้ครบถ้วนในคราวเดียวกันแล้วจึงแจ้งการประเมินไป การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ป.รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) หรือมาตรา 65 ตริ (5) ก็เป็นการประเมินตามประมวลรัษฎากรต้องอยู่ในบังคับมาตรา 19 และ 20 เช่นเดียวกัน ปัญหาว่าการออกหมายเรียกประเมินภาษีอากรไม่ชอบนั้น โจทก์ก็ได้ยกขึ้นอ้างในคำฟ้อง แต่ก็มีประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยชอบหรือไม่ ทั้งปัญหาเรื่องการประเมินภาษีอากรโดยมิได้มีการออกหมายเรียกมาไต่สวนก่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 เป็นปัญหาอันเกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนศาลมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้เอง

คำพิพากษาฎีกาที่ 2724/2534 ถึงแม้โจทก์ที่ 1 และโจทก์ที่ 2 จะเป็นสามีภริยากัน และโจทก์ที่ 1 มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามที่ป.ร.ษฎ.กร มาตรา 57 ตริ แต่การประเมินตามมาตรา 20 นั้น จะต้องมีการออกหมายเรียกผู้ถูกประเมินมาทำการไต่สวนก่อนตาม มาตรา 19 การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกโจทก์ที่ 1 มาไต่สวนเพียงผู้เดียว จะถือเป็นการออกหมายเรียกโจทก์ที่ 2 ด้วยไม่ได้ ดังนี้ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินให้โจทก์ที่ 2ชำระภาษีเพิ่ม

การประเมินโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 20 และมาตรา 49จะต้องเป็นกรณีที่ผู้ถูกประเมินมีเงินได้พึงประเมินเกินกว่าที่ได้ยื่นรายการไว้เมื่อโจทก์ที่ 1 และภริยามิได้มีรายได้เพิ่มขึ้นตามจำนวนในแต่ละปีภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยอ้าง จึงฟ้องไม่ได้ว่าโจทก์ที่ 1 ยื่นรายการเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น ดังนี้ เจ้าพนักงานของจำเลยจึงไม่อาจประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มโดยอาศัยเหตุดังกล่าว

คำพิพากษาฎีกาที่ 9934/2539 นายวิวัฒน์ บุญมาเลิศ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย บริษัท เอ็ม.เอ.ทีฯ จำกัด จำเลยร่วม ว่าจำเลยยึดที่ดินของโจทก์ ขายทอดตลาดเพื่อชำระค่าภาษีอากรค้าง จำเลยได้ประกาศโฆษณาแจ้งกำหนดวันเวลาและสถานที่ขายทอดตลาดในหนังสือพิมพ์ โดยมีได้แจ้งให้โจทก์ทราบ ณ ภูมิลำเนาของโจทก์ตามระเบียบของกรมสรรพากรก่อน ทั้งที่โจทก์มีภูมิลำเนาอยู่แน่นอน จำเลยจะส่งโดยวิธีอื่นหรือประกาศโฆษณาในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นได้ จึงถือมิได้ว่าจำเลยได้ส่งประกาศแจ้งวันขายทอดตลาดให้โจทก์ทราบโดยชอบด้วยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินฯ

คำพิพากษาฎีกาที่ 5036/2545 จำเลยให้การว่าโจทก์ไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานตรวจสอบในการตรวจสอบภาษี โดยไม่ยอมตอบข้อซักถามใด ๆ อันเป็นประโยชน์แก่การตรวจสอบโดยไม่มีเหตุอันสมควร และไม่ส่งมอบเอกสารหลักฐานตามที่ระบุในหมายเรียก แต่ข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรกลางรับฟังมานั้นยังไม่ปรากฏว่าโจทก์ไม่ยอมตอบข้อซักถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ และโจทก์ไม่ได้นำสืบพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องอะไรบ้าง ข้อเท็จจริงจึงยังไม่พอที่จะวินิจฉัยข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 23 และ 25 ที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งให้งดสืบพยานของคู่ความเป็นการไม่ชอบ

3.5.3.5 สิทธิส่วนบุคคลในเคหะสถาน (the right to privacy)

การค้นคว้าในขณะนี้ยังไม่พบคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับเรื่องนี้โดยตรง แต่ผู้เขียนเห็นว่า ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้อำนาจฝ่ายบริหารที่จะดำเนินการเพื่อการบังคับจัดเก็บภาษี และเป็นการกระทบต่อสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอยู่ด้วย ซึ่งจะได้กล่าวดังนี้

มาตรา 3 เบญจ¹⁹ ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด สรรพากร เขต ในการเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานคนใดคนหนึ่ง ในสังกัดเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะ เพื่อตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือเอกสารอื่นที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสีย อำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรหรือฝ่ายปกครองซึ่งเป็นตัวแทนของฝ่ายบริหารในการเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะของผู้เสียภาษีหรือบุคคลใด เพื่อยานพาหนะ เพื่อตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือเอกสารอื่นเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษี

มาตรา 12 ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรหรือรองอธิบดีกรมสรรพากรหรือสรรพากร เขตที่ได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัดนายอำเภอ ในการออกคำสั่ง และทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ ภาษีอากรค้างได้ โดยการยึด อายัดและขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง²⁰

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีกรหลีกเลียงการเสียภาษี ให้อธิบดีอำนาจหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับ หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ที่ราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสรรพากรเขตมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น

การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

มาตรา 12 ตี (3)²¹ ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัดและ นายอำเภอหรือสรรพากรจังหวัด

อำนาจของฝ่ายบริหารคืออำนาจอธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัดและ นายอำเภอหรือสรรพากรเขต สรรพากรจังหวัด มีอำนาจเข้าไปในเคหสถาน อาคารสำนักงานของ ผู้เสียภาษีหรือบุคคลใดโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ มาตรา 12 และ มาตรา 12 ตี การดำเนินการดังกล่าวของฝ่ายบริหารก็เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐาน บัญชี ทรัพย์สิน ของผู้ค้างชำระภาษีอากรหรือบุคคลอื่นใดเพื่อประโยชน์ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งอำนาจดังกล่าวประมวลรัษฎากรให้อำนาจเข้าไปในเคหสถาน อาคารสำนักงานของบุคคลผู้ ค้างชำระภาษีอากรหรือบุคคลอื่นใดเป็นการกระทำที่มีผลกระทบต่อสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี หรือบุคคลอื่นใดที่ถูกระทบสิทธิ เห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในกรณี

เพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขาย ทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมี พักต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขต ก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมี อำนาจเช่นเดียวอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอ นั้นจะใช้อำนาจส่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ตี เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 12 ให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้างและบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควร เชื่อว่าเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ

(2) สั่งบุคคลดังกล่าวใน (1) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การ จัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ

(3) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสารอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (1)

การดำเนินการตาม (1) หรือ (2) ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วัน ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง การออกคำสั่งและทำการตาม (3) ต้องเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดี กำหนด

นี่เป็นการให้อำนาจฝ่ายรัฐในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งภาษีอากรที่กระทบเพื่อนต่อสิทธิของผู้เสียภาษีเป็นอย่างยิ่ง

เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีหรือบุคคลใด ๆ นั้นรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศไทยมีบทบัญญัติในการให้ความคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลในเคสสถานไว้²² โดยรัฐธรรมนูญให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในการอยู่อาศัยและครอบครองเคสสถานหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือการให้ความคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลไว้อย่างชัดเจนและรับรองเสรีภาพในเคสสถานไว้โดยจะมีการตรวจค้นเคสสถานหรือที่รโหฐานไม่ได้เว้นแต่ศาลจะใช้อำนาจมีดุลพินิจโดยมีการไต่สวนจนมีเหตุให้เชื่อว่ามีเหตุตามกฎหมายหรือเหตุอันสมควรว่าจะต้องสั่งหรืออนุญาตให้บุคคลใดเข้าไปกระทำการใด ๆ ในเคสสถานหรือที่รโหฐานที่อยู่ในความครอบครองของผู้อื่นได้ แต่หากมีเหตุตามที่กฎหมายบัญญัติให้เข้าไปในเคสสถานหรือที่รโหฐานได้ก็สามารถเข้าไปได้ แต่เมื่อพิจารณาเหตุตามที่กฎหมายบัญญัติดังกล่าวพบว่ามีอยู่ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 93²³ ซึ่งทุกเหตุล้วนแต่มีสำคัญแลมีความจำเป็นอย่างไม่อาจก้าวล่วงได้และหากจะรื้อขอให้ศาลออกหมายหรือคำสั่งอนุญาตให้เข้าไปก็จะเกิดความเสียหายขึ้นได้

หากคำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในเรื่องสิทธิส่วนบุคคล เห็นว่า การเข้าไปในเคสสถาน อาคารสำนักงานหรือสถานที่อื่นใดของผู้เสียภาษีหรือบุคคลอื่นใด เพื่อการตรวจหาเอกสาร พยานหลักฐาน หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ มาตรา 12 และมาตรา 12 ตรี ยังไม่เป็นที่มีความจำเป็นเร่งด่วนหากเน้นซ้ำจะเกิดความเสียหายในระดับที่ร้ายแรงได้ ทั้งการร้องขออนุญาตศาลเพื่อให้เข้าไปกระทำการเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและบังคับหนี้ภาษีอากรค้างก็ใช้เวลาไม่มากและไม่น่าจะเสียหายต่อรัฐแต่อย่างใดเพราะการดำเนินการของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บและบังคับหนี้ภาษีอากรค้างก็ย่อมต้องมีแผนงานและขั้นตอนที่ชัดเจนและมีระบบที่ดีก็ย่อมมีการบริหารงานที่ดี

²² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 33 บุคคลย่อมได้รับความคุ้มครองในการที่จะอยู่อาศัยและครอบครองเคสสถานโดยปกติสุข

การเข้าไปในเคสสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครองหรือการตรวจค้นในเคสสถานหรือที่รโหฐาน จะกระทำมิได้ เว้นแต่มีคำสั่งหรือหมายของศาลหรือมีเหตุอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ

²³ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 93

จนทราบล่วงหน้าได้ว่าต้องเข้าไปกระทำการในสถานที่ ยานพาหนะ เคหสถานของผู้เสียหายรายใด เมื่อใด เรื่องระยะเวลาจึงมิใช่อุปสรรคในการร้องขออนุญาตจากศาลแต่อย่างใด ส่วนประเด็นเกี่ยวกับการล่วงรู้การดำเนินการของผู้เสียหายหรือบุคคลใด ๆ ถึงการดำเนินการร้องขออนุญาตจากศาลของกรมสรรพากรและทำการยกย้าย ซ่อนเร้น ทำลาย พยานหลักฐาน บัญชีทรัพย์สินหรือสิ่งอื่นใดที่กรมสรรพากรต้องการเพื่อประโยชน์ในการบังคับจัดเก็บภาษี เห็นว่าปัญหานี้ย่อมถูกขจัดไปได้เพราะการดำเนินการของศาลในการออกหมายหรือคำสั่งในเรื่องใด ๆ ย่อมเป็นไปโดยรวดเร็วและเป็นความลับ จึงไม่น่าสงสัยเกี่ยวกับการล่วงรู้ถึงการดำเนินการดังกล่าวได้ เห็นว่า การเข้าไปเพื่อกระทำการใด ๆ ในเคหสถาน สถานที่ หรือยานพาหนะ ของผู้เสียหายหรือบุคคลใด ๆ ตามที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารไว้ นั้น ควรให้อำนาจในการพิจารณามีคำสั่งหรือหมายอนุญาตเข้าไปในเคหสถาน สถานที่ หรือยานพาหนะ ของผู้เสียหายหรือบุคคลใด ๆ อยู่กับศาลภาษีอากรเพื่อให้ศาลภาษีอากรเข้ามามีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียหายอันเนื่องมาจากการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเพื่อการบังคับจัดเก็บภาษีและการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง ทั้งนี้ เพื่อให้ศาลภาษีอากรได้มีโอกาสในการไต่สวนและตรวจสอบเหตุผลของกรมสรรพากรในการดำเนินการดังกล่าวว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ เพราะในปัจจุบันกรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจในส่วนนี้โดยปราศจากการตรวจสอบหรือทักท้วงก่อนการใช้อำนาจและหากให้อำนาจอยู่กับศาลภาษีอากรในการออกหมายหรือคำสั่งให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเข้าไปในเคหสถาน อาคารสำนักงานหรือสถานที่อื่นใดของผู้เสียหายหรือบุคคลอื่นใด เพื่อกระทำการใด ๆ ก็จะได้มีการตรวจสอบการใช้อำนาจของกรมสรรพากรได้เป็นอย่างดี ทั้งสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายได้ในคราวเดียวกันและหากจะมองในบริบทของรัฐก็ไม่ถือว่ารัฐได้รับความเสียหายหรือเกิดการล่าช้าแต่อย่างใด ดังนั้น การให้อำนาจในการออกคำสั่งหรือหมายอนุญาตให้ฝ่ายบริหารโดยเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเข้าไปกระทำการใด ๆ ในเคหสถาน อาคารสำนักงานหรือสถานที่อื่นใดของผู้เสียหายหรือบุคคลอื่นใดบังคับจัดเก็บภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติ เป็นอำนาจของศาลภาษีอากร ก็จะเป็นการชอบด้วยหลักการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลและเป็นการไม่เป็นการเสียหายต่อรัฐ ดังนั้น เห็นควรให้อำนาจตามมาตรา 3 เบญจ มาตรา 12 มาตรา 12 ตริ และกฎหมายลำดับรองจนถึงระเบียบ ข้อบังคับใด ๆ ที่ฝ่ายบริหารออกโดยอาศัยอำนาจจากบทบัญญัติดังกล่าวในการเข้าไปกระทำการใด ๆ ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์แก่การบังคับจัดเก็บภาษี เป็นอำนาจของศาลภาษีอากร และให้แก้ไขเพิ่มพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 ให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจครอบคลุมถึงอำนาจในการออกหมายหรือคำสั่งให้ฝ่าย

บริหารโดยเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเข้าไปเพื่อกระทำการใด ๆ ในเคหสถาน สถานที่ หรือ ยานพาหนะ ของผู้เสียภาษีหรือบุคคลใด ๆ ตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติเพื่อประโยชน์ในการ บังคับจัดเก็บภาษีด้วย

3.5.3.6 สิทธิได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the right to confidentiality)

การค้นคว้าแนวคำพิพากษาฎีกาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิในการได้รับการรักษา ปกปิดความลับ ไม่พบแนวคำพิพากษาดังกล่าว แต่พบว่าประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการ คุ้มครองสิทธิได้รับการรักษาปกปิดความลับของผู้เสียภาษีไว้ คือ

มาตรา 10 เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้ เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

มาตรา 10 ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อธิบดีมีอำนาจเปิดเผย รายละเอียดดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สถานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจำนวน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกประเมินเพิ่มเติมของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น
- (2) ชื่อผู้เสียภาษีอากรและจำนวนภาษีอากรที่เสีย
- (3) ชื่อผู้สอบบัญชี และพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรอง บัญชี ตาม มาตรา 3 สัตต

ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด²⁴

เห็นว่า บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรดังกล่าวเป็นการคุ้มครองสิทธิการได้รับการ รักษาปกปิดความลับของผู้เสียภาษีจากรัฐแล้ว แต่หากมองถึงความสำคัญของข้อมูลเกี่ยวกับการ เสียภาษีของผู้เสียภาษีในสภาพเศรษฐกิจ สังคม การเมืองในปัจจุบันการเปิดเผยการเก็บรักษา ความลับของผู้เสียภาษีเนื่องจากเจ้าพนักงานกรมสรรพากรได้รับมาจากการปฏิบัติหน้าที่ย่อมมี ความสำคัญและหากมีการเปิดเผยข้อมูลและความลับของผู้เสียเกี่ยวกับข้อมูลการเสียภาษีซึ่งเจ้า พนักงานได้มาโดยการปฏิบัติหน้าที่ย่อมส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในทุกด้าน ดังนั้น ก็

²⁴ระเบียบกระทรวงการคลัง เรื่อง การเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร พ.ศ.2525 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2525

ควรมีบทกำหนดโทษทางอาญาและทางแพ่งกับเจ้าพนักงานผู้เปิดเผยข้อมูลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีโดยไม่มีอำนาจไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 10 ทวิ ด้วย