

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การดำเนินการของรัฐเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรก็เพื่อให้ได้เงินภาษีอากรมาเป็นรายได้ของประเทศสำหรับใช้เป็นงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาลเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม รวมถึงนำไปสร้างสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นการตอบแทนผู้เสียภาษีซึ่งได้เสียภาษีให้แก่รัฐแต่การดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีอากรของรัฐโดยเฉพาะกรมสรรพากรนั้นมีหลายกระบวนการหลายขั้นตอนที่อาจกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ แม้การบังคับจัดเก็บภาษีอากรจะมีความสำคัญและจำเป็นสำหรับการได้มาซึ่งเงินภาษีอากรแต่การดำเนินการดังกล่าวของกรมสรรพากรเป็นการใช้อำนาจรัฐที่กฎหมายมอบให้จึงต้องคำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรควบคู่กันไปด้วย จากการศึกษาวิจัยทำให้ทราบว่าภายใต้กระบวนการบังคับจัดเก็บภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังไม่ได้รับการคุ้มครองจากรัฐหรือองค์กรภายนอกอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมอีกหลายประการทั้งเมื่อการดำเนินการของรัฐมีกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีจนเกิดความเสียหายขึ้นกับผู้เสียภาษี ทางด้านเศรษฐกิจ สังคมหรือด้านอื่นใด จากการดำเนินการของรัฐผู้เสียภาษีอากรก็ยังไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิที่ในการรับบริการเยียวยาความเสียหายอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมเช่นเดียวกัน

เมื่อศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีของประเทศสมาชิกของ OECD เช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศออสเตรเลียและประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่ามีวิวัฒนาการการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีก้าวไกลมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมกว่าประเทศไทย จึงได้นำแนวคิดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีของประเทศดังกล่าวมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยและนำข้อดีของแต่ละประเทศมาประยุกต์เป็นข้อเสนอแนะในงานศึกษาวิจัยเพื่อพัฒนาแนวคิด กฎหมายตลอดถึงกระบวนการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างในประเทศไทยให้ทัดเทียมอารยะประเทศซึ่งจะได้แยกวิเคราะห์เป็นลำดับไป

## 1 สิทธิในขั้นตอนการยึด อาัยดทรัพย์และการขายทอดตลาด

กระบวนการในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวล รัชฎากร มาตรา 12 จะดำเนินการยึด อาัยดขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินที่ ได้มาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยที่กระบวนการดังกล่าวฝ่ายบริหารโดยกรมสรรพากรได้กระทำ โดยปราศจากการตรวจสอบหรือคานอำนาจโดยองค์กรภายนอก บางกรณีอาจกระทบสิทธิของ ผู้เสียภาษีโดยตรงและโดยอ้อมได้ ซึ่งการดำเนินการควรให้ความคุ้มครองสิทธิแก่ผู้เสียภาษีไป พร้อมกันด้วย

### 1.1 การคัดค้านการยึด อาัยดและการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลซึ่งกรมสรรพากรเป็นฝ่ายชนะคดีและเป็น เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาและดำเนินการบังคับคดีไปตามกระบวนการที่กำหนดไว้ตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีซึ่งอยู่ ในฐานะลูกหนี้ตามคำพิพากษาในการคัดค้านการยึดหรืออาัยดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของ เจ้าพนักงานบังคับคดีอยู่แล้ว จึงไม่มีปัญหาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในฐานะลูกหนี้ ตามคำพิพากษา

การบังคับหนี้ภาษีอากรโดยใช้อำนาจฝ่ายบริหาร ตามประมวลรัชฎากร มาตรา 12 นั้นกรมสรรพากรดำเนินการโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัชฎากรโดยวิธีการยึดและขาย ทอดตลาดทรัพย์สินให้เป็นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการ อาัยดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด<sup>1</sup> เห็นได้ว่า กฎหมายให้อำนาจรัฐโดยกรมสรรพากรมี ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ปฏิบัติ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ปัญหาที่น่าสนใจก็คือการนำประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งเป็นกฎหมายใช้ในการบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลมา บังคับใช้แก่การยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดยอนุโลมตามประมวล รัชฎากรนั้น หมายถึง นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบทมาตราใดมาใช้บ้างและ บทบัญญัติซึ่งให้ความคุ้มครองสิทธิของลูกหนี้ตามคำพิพากษาในการคัดค้านการการยึดหรืออาัยด

<sup>1</sup>ประมวลรัชฎากร มาตรา 12 วรรคสี่

และการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้ถูกนำมาบังคับใช้ ในการบังคับหนี้ภาคการค้างโดยใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เพื่อให้ ความคุ้มครองสิทธิแก่ผู้เสียหายด้วยหรือไม่ ซึ่งจากการศึกษาวิจัยครั้งนี้พบว่าในทางปฏิบัติมีเพียง ระเบียบกรมสรรพากรเกี่ยวกับการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร<sup>2</sup> และ การพิจารณาคำคัดค้านก็ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่เป็นแนวทางในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายเกี่ยวกับเรื่องนี้ยังไม่พบว่าผู้เสียหายหรือองค์กรใด ได้นำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาคบังคับคดีมาใช้เพื่อคุ้มครองสิทธิ ของผู้เสียหายซึ่งเมื่อมีการพิจารณาคำร้องคัดค้านการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินโดย ไม่ชอบหรือฝ่าฝืนต่อกฎหมายหรือระเบียบแล้วมีคำวินิจฉัยอย่างไรหากผู้เสียหายซึ่งถูกกระทบสิทธิ จากการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารซึ่งดำเนินการเพื่อการ บังคับหนี้ภาษีอากรค้างก็ต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครองต่อไป เกี่ยวกับประเด็นนี้เห็นว่า มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับกับการยึดและขาย ทอดตลาดทรัพย์สินในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างนั้น หากตีความกฎหมายมาตรา 12 ให้มีความ ครอบคลุมการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจากการใช้อำนาจฝ่ายบริหารเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากร ค้างก็ควรนำบทบัญญัติประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่เกี่ยวข้องกับการยึดและขาย ทอดตลาดทรัพย์สินมาใช้ทั้งหมดรวมถึงการใช้สิทธิคัดค้านการยึดอายัดและขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิร้องต่อศาลเพื่อขอ คัดค้านการการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งดำเนินไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือ ระเบียบและเห็นว่าศาลที่จะมีอำนาจพิจารณาและทำคำสั่งในกรณีนี้ควรเป็นอำนาจของศาลภาษี อากร ทั้งนี้เพื่อให้ศาลเข้ามามีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจากการใช้อำนาจของฝ่าย บริหาร โดยต้องแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร มาตรา 7 โดยให้ศาลภาษีอากร มีอำนาจพิจารณาและมีคำสั่งในคดีที่เกี่ยวข้องกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง ตามประมวล รัษฎากร มาตรา 12

---

<sup>2</sup>ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวล รัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 12, ระเบียบสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 12, ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 ข้อ 10

## 1.2 การขอเพิกถอนการยึด อาศัยและการขายทอดตลาด

การบังคับคดีเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามคำพิพากษาของศาลมีบทบัญญัติประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีซึ่งอยู่ในฐานะลูกหนี้ตามคำพิพากษาในการคัดค้าน การขอเพิกถอนการยึดหรืออาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานบังคับคดีอยู่แล้วจึงไม่มีปัญหาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในฐานะลูกหนี้ตามคำพิพากษาแต่การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ยังไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในเรื่องนี้ไว้โดยตรงเท่าที่พบในปัจจุบันก็มีเพียงพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 เท่านั้นเพราะการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ถือเป็นกรกระทำทางปกครอง การขอเพิกถอนการยึดหรืออาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งกระทำโดยไม่ชอบหรือฝ่าฝืนต่อกฎหมายหรือระเบียบอยู่ในอำนาจศาลปกครอง<sup>3</sup> แต่เกี่ยวกับการฟ้องขอเพิกถอนการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ฝ่าฝืนกฎหมายหรือระเบียบนั้นจะอยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองหรือศาลภาษีอากรก็ยังเป็นปัญหาอยู่ในปัจจุบัน

กรณีนี้หากผู้เสียภาษีอากรซึ่งถูกบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่ชอบต่อกฎหมายหรือฝ่าฝืนระเบียบจะฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอเพิกถอนการบังคับหนี้ภาษีอากรดังกล่าวผู้เสียภาษีจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 มาตรา 7(1) ได้หรือไม่เพราะคดีประเภทนี้ไม่สามารถฟ้องตามอนุมาตราอื่นของมาตรา 7 ได้เลยและมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์คัดค้านต่อฝ่ายบริหารก่อนซึ่งก็คือการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั่นเอง ปัญหานี้ได้มีศาลฎีกาได้มีคำพิพากษา<sup>4</sup>วินิจฉัยเป็นแนวทางไว้ซึ่งคดีดังกล่าวมีข้อเท็จจริงว่าเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีให้โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มเติมโจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกให้โจทก์นำเอกสารหลักฐานมา

<sup>3</sup>พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9(3)

<sup>4</sup>คำพิพากษาฎีกาที่ 8296/2543

แสดงแต่โจทก์ไม่ได้ปฏิบัติตาม ต่อมาจำเลยได้ยึดที่ดิน 3 แปลงกับอายุัดเงินในบัญชีเงินฝากและได้ประกาศขายทอดตลาดที่ดินของโจทก์ โจทก์เห็นว่าจำเลยไม่มีสิทธิยึดและอายุัดทรัพย์สินของโจทก์ ขอให้เพิกถอนการยึดที่ดินและคำสั่งอายุัดเงินในบัญชีเงินฝากของโจทก์ ซึ่งศาลฎีกามีคำวินิจฉัยว่า กรณีดังกล่าวเป็นการที่โจทก์ฟ้องคดีต่อศาลว่าคำสั่งของเจ้าพนักงานที่ยึดและอายุัดทรัพย์สินของโจทก์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดและอายุัดทรัพย์สินไม่มีกฎหมายระบุให้ต้องอุทธรณ์ก่อนเหมือนการฟ้องให้เพิกถอนการประเมินภาษี โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดและอายุัดทรัพย์สินได้แม้ว่าจะปรากฏว่าโจทก์ไม่ได้ปฏิบัติตามหมายเรียกและคำสั่งของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม กล่าวคือ ศาลฎีกาตีความว่าคดีฟ้องขอให้เพิกถอนการบังคับหนี้ภาษีอากรโดยอำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 และมีผู้สนับสนุนแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวด้วย<sup>5</sup> แต่ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาและความเห็นคุณวุฒยวราช ดีปรีชา ในประเด็นนี้เพราะคดีมาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 ซึ่งมาตรา 8 กำหนดให้ต้องมีการอุทธรณ์ก่อนถึงจะฟ้องคดีต่อศาลได้ซึ่งเมื่อพิจารณา มาตรา 7 และมาตรา 8 ประกอบกันแล้วก็จะพบว่าคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 จะต้องเป็นคดีที่ต้องมีการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานก่อนเท่านั้นจึงต้องมีการบัญญัติ มาตรา 8 เป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีไว้ เมื่อพิจารณาตามถ้อยคำตัวอักษรคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 และเงื่อนไขการฟ้องคดีตามมาตรา 8 เห็นว่า คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 ต้องเป็นคดีที่ผู้เสียภาษีมีข้อพิพาทเกี่ยวกับการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเท่านั้น แต่คดีการฟ้องขอเพิกถอนการบังคับหนี้ภาษีอากรโดยอำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่เป็นการฟ้องเพิกถอนการกระทำอย่างหนึ่งของเจ้าพนักงานอันถือเป็นการกระทำทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 แต่หากให้ดำเนินการร้องขอเพิกถอนตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และฟ้อง

<sup>5</sup> วุฒยวราช ดีปรีชา, การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น. 126-127

เพิกถอนการขอเพิกถอนการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินอาจไม่สามารถเยียวยาความเสียหายของผู้เสียหายได้ทันเวลาที่ จึงควรรื้อให้สิทธิแก่ผู้เสียหายอากรในการร้องขอต่อศาลเพื่อขอเพิกถอนได้ทันทีโดยไม่ต้องดำเนินการคัดค้านตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยให้ยื่นคำร้องเพื่อขอเพิกถอนการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินที่กระทำโดยฝ่าฝืนกฎหมายหรือระเบียบต่อศาลภาษีอากรได้เลยโดยนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมและให้แก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 มาตรา 7 บัญญัติให้คดีขอเพิกถอนการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างตาม มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

## 2 สิทธิในขั้นตอนการระงับข้อพิพาทโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

### 2.1 ระยะเวลาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ 30 วันนับแต่ที่ผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมิน<sup>6</sup> โดยระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาฎีกาวางแนวในการวินิจฉัยไว้อย่างเคร่งครัดว่าการอุทธรณ์ที่ยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตามก็ไม่สามารถทำให้อุทธรณ์ที่ไม่ชอบเป็นอุทธรณ์ที่ชอบขึ้นได้<sup>7</sup> แต่อย่างไรก็ดีเคยมีข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นและศาลฎีกาถือว่าการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับพิจารณาอุทธรณ์ไว้แล้วในเรื่องนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สั่งไม่รับอุทธรณ์ฉบับแรกและมีคำสั่งให้ยกอุทธรณ์ฉบับต่อมาเพราะผู้อุทธรณ์ได้ยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาตามกฎหมายผู้อุทธรณ์จึงได้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและศาลฎีกามีความเห็นว่าการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาแล้ว<sup>8</sup> เรื่องระยะเวลาอุทธรณ์ยังมีประเด็นที่น่าพิจารณาอีกว่าหากผู้เสียหายได้ยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นระยะเวลาอุทธรณ์มาแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่สามารถรับพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ เรื่องนี้หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับไว้และมีคำวินิจฉัยแม้ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาจะไม่ถือ

<sup>6</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

<sup>7</sup>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 498/2517

<sup>8</sup>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 678/2514

เป็นการพิจารณาอุทธรณ์แต่ถือว่าเป็นการทบทวนของฝ่ายปกครองเองและการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเป็นประการใดก็เป็นกรณีคำสั่งทางปกครองขึ้นใหม่หากเป็นผลร้ายต่อผู้เสียภาษีก็ชอบที่ผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีต่อไป แต่กรณีนี้ยังไม่มีความพิพากษาของศาลฎีกาวินิจฉัยรับรองไว้จึงเป็นเพียงหลักทางวิชาการที่ต้องรอคอยการวางหลักเกณฑ์ที่แน่นอนและบังคับได้จริง

การอุทธรณ์การประเมินเป็นเรื่องเฉพาะทางอย่างหนึ่งซึ่งผู้อุทธรณ์จำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจในระบบการอุทธรณ์และต้องรวบรวมข้อมูลเอกสารและข้อเท็จจริงรวมถึงข้อกฎหมายที่ต้องระบุในคำอุทธรณ์ ซึ่งเอกสารหรือข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรและแม้ว่าปัจจุบันการแจ้งการประเมินได้มีการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์หรือขั้นตอนวิธีการในการประเมินไปพร้อมกับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วแต่การรวบรวมพยานหลักฐานของผู้อุทธรณ์ก็เป็นการยากที่จะเข้าถึงข้อมูลซึ่งอยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอกหรือกรมสรรพากร ดังนั้นระยะเวลา 30 วันตามที่กฎหมายกำหนดจึงเป็นระยะเวลาที่สั้นมากและจากการศึกษาระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินของผู้เสียภาษีในประเทศออสเตรเลียมีระยะเวลาอุทธรณ์การประเมิน 60 วัน ประเทศสหรัฐอเมริกามีระยะเวลาอุทธรณ์การประเมิน 90 วัน เห็นว่า ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทยในปัจจุบันมีกำหนด 30 นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินเป็นระยะเวลาที่สั้นเกินไป ควรแก้ไขให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินมีกำหนด 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินซึ่งเป็นระยะเวลาอุทธรณ์ที่เท่ากับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้เพื่อให้สิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทยได้รับการคุ้มครองทัดเทียมกับประเทศออสเตรเลียซึ่งนำเอาหลักสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีในรูปแบบของ OECD มาถือปฏิบัติในการดำเนินการกระบวนการจัดเก็บภาษี จึงควรแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 30 โดยให้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์เป็น 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน

## 2.2 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรที่ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะเป็นคณะกรรมการที่มีกรรมการเป็นเจ้าพนักงานของรัฐทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้แทนกรมการปกครอง ประชุมกันและพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ปัจจุบันการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้ในระดับหนึ่งแต่ก็ยังไม่อยู่ในระดับที่สร้างความมั่นใจแก่ผู้เสียภาษีได้ว่าเมื่อคดีของตนขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม ดังที่จะได้วิเคราะห์เป็นลำดับจากนี้

### 2.2.1 คุณสมบัติของกรรมการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็คือเจ้าพนักงานของรัฐนั่นเองและหากมองในด้านความรู้ความสามารถและเข้าใจในข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ เห็นว่า มีเพียงกรรมการที่มาจากกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับการประเมินภาษีอย่างแท้จริง ส่วนกรรมการที่มาจากอีก ๒ หน่วยงานก็ยังไม่ส่งผลเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจในการประเมินภาษีอยู่เช่นกันและแม้ว่ากรรมการจากสำนักงานอัยการสูงสุดจะเป็นนักกฎหมายที่ได้รับการยอมรับจากสังคมและวงการกฎหมายแต่การพิจารณาข้อพิพาทในการการอุทธรณ์การประเมินภาษีจำเป็นต้องใช้บุคคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีเป็นการเฉพาะด้วย บุคคลากรของสำนักงานอัยการสูงสุดโดยเฉพาะในต่างจังหวัดยังมีอุปสรรคอยู่ว่าสำนักงานอัยการสูงสุดมีการเตรียมบุคคลากรในส่วนนี้ไว้โดยเฉพาะหรือไม่ เห็นว่า คุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องศึกษาวิเคราะห์ต่อไปดังนี้

1) ความรู้ความสามารถ ในแง่ความรู้ความสามารถและความเข้าใจทางภาษีของผู้ที่จะเข้ามาเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายไม่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่เป็นกรรมการไว้ว่าจะต้องมีความรู้ความสามารถทางภาษีมากน้อยเพียงไร เห็นว่า นอกจากเจ้าพนักงานสรรพากรที่เป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์จากการทำงานด้านภาษีอากรในกรมสรรพากรแล้ว กรรมการท่านอื่นที่มาจากกรมการปกครองหรือสำนักงานอัยการสูงสุดจะมีความรู้ความสามารถและความเข้าใจในการทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์มากเพียงพอสำหรับการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรหรือไม่ เห็นว่า กรรมการพิจารณาอุทธรณ์นอกจากต้องมีความรู้ทางด้าน

ภาษาอากรแล้วการมีความรู้และประสบการณ์ในหลายๆ ด้านก็มีประโยชน์และจำเป็นต่อการพิจารณาข้อพิพาททางภาษาอากรที่มีการอุทธรณ์ขึ้นสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งได้แก่ความรู้ทางกฎหมายปกครองเพราะคดีภาษาอากรเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งหรือความรู้ทางด้านบัญชี ภาษาอากร ประสบการณ์ในด้านธุรกิจ ความเข้าใจในรูปแบบของการทำธุรกรรมประเภทต่างๆ อันมีความสำคัญต่อการปรับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องที่มีการอุทธรณ์ให้เข้ากับข้อกฎหมายที่ใช้บังคับได้อย่างถูกต้อง เป็นต้น เมื่อไม่มีการกำหนดคุณสมบัติของกรรมการที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์แล้วทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ในบางครั้งก็มิได้ทำให้ข้อพิพาททางภาษาอากรยุติลงได้ เพราะ ผู้เสียภาษียังตั้งข้อสงสัยในความรู้ความสามารถของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กับทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะทั่วประเทศก็มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์แตกต่างกันส่งผลให้สิทธิในการรับการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีในแต่ละพื้นที่ทั่วประเทศได้รับความคุ้มครองไม่เท่าเทียมกัน เกี่ยวกับความรู้ความสามารถของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นว่า ผู้แทนจากสำนักงานอัยการสูงสุดนั้นในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครโดยตำแหน่งที่จะเข้ามาเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็คืออัยการจังหวัด ซึ่งบางครั้งก็มีการมอบอำนาจให้รองอัยการจังหวัดหรือพนักงานอัยการคนอื่นเป็นผู้แทนเข้าเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนตามหลักการว่าด้วยการมอบอำนาจ ซึ่งอัยการจังหวัดหรือผู้แทนแม้จะได้รับการยอมรับว่าเป็นนักกฎหมายของรัฐแต่จากการศึกษาหลักสูตรการอบรมพนักงานอัยการส่วนมากแล้วจะไม่ปรากฏว่ามีการบรรจุวิชากฎหมายภาษาอากรโดยเฉพาะเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ การประเมินภาษีเข้าไว้ในหลักสูตรการอบรมของพนักงานอัยการมากนักหรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งแทบจะไม่มี การจัดอบรมเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์เลย แต่ในกรุงเทพมหานครนั้นสำนักงานอัยการสูงสุดมีนักกฎหมายสังกัดสำนักงานคดีภาษาอากรที่มีความรู้ด้านภาษาอากรสำหรับดำเนินคดีภาษาอากรและเข้าเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยเฉพาะ ดังนั้น การพิจารณาอุทธรณ์ของพนักงานอัยการที่เข้าร่วมเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากเปรียบเทียบในต่างจังหวัดกับกรุงเทพมหานครเฉพาะในส่วนของคณะกรรมการที่มาจากสำนักงานอัยการสูงสุดอย่างเดียวยังมีความแตกต่างกันในด้านความรู้ความสามารถแล้วจึงเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีจะได้รับความเป็นธรรมจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เท่าเทียมกันระหว่างผู้อุทธรณ์ในกรุงเทพมหานครกับผู้อุทธรณ์ในต่างจังหวัด ส่วนคณะกรรมการที่มาจากผู้แทนกรมการปกครองนั้นก็มีผู้มีความรู้ด้านกฎหมายไม่มากนักและในจำนวนที่มีความรู้ด้านกฎหมายก็ได้ใช้กฎหมายในการปฏิบัติหน้าที่ประจำมากนัก โดยเฉพาะความรู้ความสามารถตลอดจนความเข้าใจในเรื่องกฎหมายภาษาอากรซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะแล้วนับว่ามีน้อยมาก

การทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีบทบาทสำคัญในการปกป้องประโยชน์ของรัฐและการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายไม่ให้ถูกระทบจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง ประสิทธิภาพของการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์เป็นปัญหาที่สืบเนื่องจากการไม่มีระเบียบหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ เห็นว่า เพื่อให้สิทธิของผู้เสียหายได้รับการคุ้มครองจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ควรมีการกำหนดคุณสมบัติของกรรมการไว้อย่างชัดเจน โดยกำหนดให้กรรมการต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและเชี่ยวชาญรวมถึงประสบการณ์ด้านกฎหมายภาษีและด้านที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีและการทำงานต้องมีความเป็นอิสระจากกรมสรรพากรซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีและเป็นผู้ประเมินภาษีอากรและเป็นบุคคลที่มีความเป็นกลางสามารถปกป้องประโยชน์ของรัฐกับคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายไปพร้อมกันได้

คุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นควรให้มีการสรรหาคณะบุคคลที่มีความรู้ความสามารถเหมาะสมกับลักษณะงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่จำว่ากรรมการต้องเป็นข้าราชการเท่านั้นอาจเป็นนักวิชาการด้านกฎหมายภาษีอากร นักธุรกิจหรือผู้มีวิชาชีพที่เกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับกฎหมายภาษีอากร นักการบัญชีภาษีอากร โดยรวบรวมบุคคลเหล่านี้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรเพื่อตั้งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จากกลุ่มบุคคลดังกล่าวควรดำเนินการโดยการคัดเลือกคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรคัดเลือกเป็นการเฉพาะเป็นกรณีไป ไม่ควรกำหนดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการตายตัวไว้ล่วงหน้าตายตัวเพราะคณะกรรมการที่แต่งตั้งไว้ก่อนแล้วอาจเป็นผู้มีส่วนได้เสียในการพิจารณาอุทธรณ์ได้หรืออาจทำให้มีปัจจัยภายนอกเช่นการแทรกแซงจากผู้มีอิทธิพลหรือบุคคลใด ๆ ที่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาททางภาษีที่ต้องพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คนนั้น ๆ ได้

## 2.2.2 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีดุลพินิจในการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษีอากรทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายรวมถึงความเหมาะสมในการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร แต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1038/2541 วินิจฉัยว่า คณะกรรมการการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้และผู้เสียหายอากรได้อุทธรณ์จะไปพิจารณาประเด็นอื่นนอกเหนือจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์ รวมทั้งจะเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมจากที่

ประเมินไว้เดิมไม่ได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมินนั้น<sup>9</sup> ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาศาลฎีกา เห็นว่า การตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบฝ่ายปกครองไม่ให้ใช้อำนาจทางปกครองกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายในการกระทำทางปกครอง การประเมินภาษีเป็นการใช้อำนาจทางปกครองอย่างหนึ่งและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรฝ่ายปกครอง ซึ่งในการพิจารณาทางปกครองจะต้องใช้หลักกฎหมายปกครองเป็นหลักพื้นฐานในการพิจารณา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องแสวงหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นให้ชัดแจ้งและทำการพิจารณาให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนของกฎหมายโดยไม่ต้องผูกพันกับคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมินคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีผลเป็นการออกคำสั่งทางปกครองขึ้นมาใหม่หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็สามารถโต้แย้งคัดค้านต่อไปได้ส่วนการพิจารณาคดีของศาลเป็นการพิจารณาตามประเด็นที่ตั้งขึ้นมาเท่านั้น หากศาลไปพิจารณานอกประเด็นข้อพิพาทก็จะกลายเป็นเรื่องนอกคำฟ้องไปและข้อเท็จจริงบางเรื่องก็ไม่ใช่เรื่องที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนศาลจึงมักที่จะปฏิเสธที่จะหยิบยกข้อเท็จจริงดังกล่าวขึ้นมาพิจารณา จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น เห็นว่า การที่ศาลฎีกานำหลักในเรื่องการพิจารณาคดีของศาลมาปรับใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นการพิจารณาทางปกครองจึงไม่น่าที่จะถูกต้องและตรงกับเจตนารมณ์ของการมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เพราะอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้กำหนดระเบียบและกรอบอำนาจการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนเป็นผลให้การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่อาจอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีได้มากนัก ปัจจุบันหากผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินกระทำโดยไม่ชอบทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์การประเมินเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้วผู้เสียภาษีไม่พอใจก็ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไปยังศาลภาษีอากร ส่วนการอุทธรณ์การประเมินที่กระทำไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นผู้เสียภาษีก็ต้องอุทธรณ์ต่อผู้ออกคำสั่งตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เมื่อมีคำวินิจฉัยแล้ว

<sup>9</sup> ก่อนจะมีการจัดตั้งศาลภาษีอากร ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 973-974/2506  
วินิจฉัยไว้ในทำนองเดียวกัน

ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็ให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครอง ทำให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพราะการประเมินภาษีครั้งเดียวต้องมีหน่วยงานภายในฝ่ายบริหารเข้ามาจะรับข้อพิพาทหลายหน่วยงาน แม้กระทั่งศาลซึ่งเป็นองค์กรภายนอกฝ่ายบริหารที่มีบทบาทในการระงับข้อพิพาทอันมีมูลเหตุเดียวกันก็เป็นคนละศาลกัน ทำให้เกิดความสับสนกับผู้เสียภาษีว่าควรดำเนินการในทางใดเพื่อให้ได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมที่สุด ซึ่งปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นเพราะอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ครอบคลุมถึงการกระทำทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีด้วย เห็นว่า การกำหนดกรอบอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนและสามารถอ้างอิงได้ก็จะชัดเจนได้แก่จะชัดข้อโต้แย้งในประเด็นเรื่องอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรให้ลดน้อยลง โดยควรกำหนดกรอบอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองทั้งหมดซึ่งเกิดจากการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินภาษีเหมือนกับอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ซึ่งเป็นองค์กรที่ระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศออสเตรเลียที่มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เฉพาะข้อพิพาททางภาษีและมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองทั้งหมดและมีลักษณะการดำเนินการในลักษณะเดียวกับคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ของสำนักงานกฤษฎีกาก่อนมีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นในประเทศไทยทำให้ข้อพิพาทซึ่งเกิดขึ้นจากการประเมินภาษีได้รับการพิจารณาจากหน่วยงานเดียวกันซึ่งส่งผลดีกับผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิอุทธรณ์เพราะเป็นการลดขั้นตอนและความยุ่งยาก สับสนเกี่ยวกับกรอบอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นว่า ประเทศไทยควรนำ รูปแบบ ลักษณะอำนาจการพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal) ของประเทศออสเตรเลีย มาประยุกต์เป็นต้นแบบในการกำหนดกรอบอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยให้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกี่ยวเนื่องเชื่อมโยงกับการประเมินภาษีอากร

คดีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรมีหลายรูปแบบ หลายชนิดภาษีซึ่งแต่ละคดีมีความยุ่งยาก ซับซ้อนหรือมีทุนทรัพย์ที่แตกต่างกันแต่ทุกคดีการดำเนินการระงับข้อพิพาทก็อยู่ในอำนาจพิจารณาของคณะกรรมการชุดเดียวซึ่งหากพิจารณาในเรื่องรูปแบบ ขั้นตอนของการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็อาจนำมาซึ่งความล่าช้าในการพิจารณา เห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรแยกออกเป็น 2 รูปแบบเพื่อพิจารณาคดีอุทธรณ์การประเมินที่มีความยุ่งยากง่าย ซับซ้อนหรือจำนวนทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีที่โต้แย้งที่แตกต่างกันไปเพื่อให้การ

ดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปโดยรวดเร็วและสามารถคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีด้วย เห็นว่า ควรมีการจำแนกประเภทของการอุทธรณ์ออกเป็นหมวดหมู่ตามความยุ่งยากซับซ้อนของเนื้อหาการอุทธรณ์หรือจำนวนทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีที่พิพาทได้แย้งกันในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยแยกให้คดีการอุทธรณ์การประเมินที่มีความยุ่งยากซับซ้อนน้อยหรือมีจำนวนทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีที่พิพาทได้แย้งกันในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เกิน 50,000 บาทให้อยู่ในอำนาจพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดหนึ่งซึ่งอาจมีองค์คณะเพียง 1 คนก็ได้และให้มีวิธีการพิจารณาที่สะดวกรวดเร็วไม่เคร่งครัดจนเกินไปเหมือนเช่นการตั้ง Small Case Request ขึ้นใน Appeal Office ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและการตั้ง Small Tax Claim Tribunal เป็นหน่วยงาน Administrative Appeal Tribunal ของประเทศออสเตรเลีย เพื่อพิจารณาการอุทธรณ์ในเรื่องที่มีจำนวนทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีที่พิพาทกันเพียงเล็กน้อยและให้ข้อพิพาททางภาษีสักขณะนี้ถือเป็นที่สุดตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งมีจำนวนทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีที่พิพาทกันเพียงเล็กน้อยรับการพิจารณาโดยรวดเร็วและลดปริมาณคดีภาษีอากรที่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกา

### 2.3 การพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติฉบับนี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายฉบับนั้นได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้เป็นการเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แต่ไม่ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ที่กำหนดตามกฎหมายในเรื่องนั้นนอกเหนือจากขั้นตอนและระยะเวลาใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองแล้วฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งใช้อำนาจกระทำการทางปกครองจะต้องปฏิบัติไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ พ.ศ.2539 กำหนด เช่น การพิจารณาของเจ้าพนักงานในทางปกครองจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์หรือคู่กรณีมีโอกาสโต้แย้งคัดค้าน การเปิดโอกาสให้คู่กรณีเข้าถึงเอกสารหลักฐานต่างๆ การให้สิทธิที่จะมีที่ปรึกษาหรือผู้ทำการแทนแก่คู่กรณีการระบุเหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครองและรวมถึงระยะเวลาในการพิจารณาทางปกครองหลักเกณฑ์สำคัญๆ เหล่านี้เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุม

และตรวจสอบการกระทำทางปกครองให้เป็นไปในขอบเขตของกฎหมาย โดยเฉพาะเป็น หลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรพบว่าไม่ได้ กำหนดเกี่ยวกับขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ไว้แต่กรมสรรพากรได้ออกระเบียบเกี่ยวกับการ อุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาใช้บังคับ<sup>10</sup> เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นอุทธรณ์ภาษี อากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนหลักเกณฑ์และวิธีการสำหรับเจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรในการดำเนินการรับคำอุทธรณ์และจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การลงมติและการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนการดำเนินการในเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ภาษีของผู้เสียหาย ได้แก่การขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์และการขอทุเลาการบังคับทางปกครอง เป็นต้น แต่ระเบียบดังกล่าวมิได้กล่าวถึงการรูปแบบ วิธีการหรือขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดำเนินไปอย่างไม่มีกรอบการพิจารณาที่ชัดเจนเพียงแต่พิจารณาโดยยึดถือพระราชบัญญัติวิธี ปฏิบัติราชการ พ.ศ.2539 เป็นแนวทางในการดำเนินการ

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร พ.ศ.2546 ซึ่งกรมสรรพากรออกมาใช้บังคับกับการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะถือ เป็นการยกเว้นให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง พ.ศ.2539 ในเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ เห็นว่า ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการ อุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 เป็นระเบียบที่กำหนดวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครองเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้การพิจารณาทางปกครอง หรือการอุทธรณ์ภาษีอากรจึงต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการ พิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ในฐานะที่เป็นขั้นตอนตามกฎหมายที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะซึ่งเป็นหลักที่ยึดถือและปฏิบัติกันอยู่ อย่างไรก็ตามก็ขึ้นตอนตามกฎหมายที่กำหนดไว้ตาม ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 จะต้องมีหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำ กว่าที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มิฉะนั้นแล้วระเบียบ กรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 จะขัด

---

<sup>10</sup>ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร พ.ศ. 2546

กับมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งจะมีผลทำให้หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (เฉพาะในส่วนที่มีหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กำหนดตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539) ใช้บังคับไม่ได้และอาจเป็นเหตุแห่งการฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ดังนั้น แม้ว่าจะมีการกำหนดระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ไว้สำหรับการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะซึ่งเป็นเพียงระเบียบที่กำหนดขั้นตอนและวิธีการของเจ้าพนักงานสรรพากรที่ทำหน้าที่เป็นผู้รวบรวมข้อมูลหรือจัดทำสำนวนให้แก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อประชุมพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเท่านั้นแต่ระเบียบดังกล่าวมิได้ใช้บังคับกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย เห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จำเป็นต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองอยู่ในระดับเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในกรณีอื่น ๆ

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 มิได้ใช้บังคับกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรเพื่อให้การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีกรอบการดำเนินการที่ชัดเจนและเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอันเนื่องจากการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นว่า ควรมีการกำหนดระเบียบการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาบังคับใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการเฉพาะด้วย

### 2.3.1 การเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 เป็นเพียงหลักเกณฑ์ วิธีการให้เจ้าพนักงานสรรพากรที่ทำหน้าที่เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิบัติตามโดยไม่ครอบคลุมถึงการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย ซึ่งระเบียบดังกล่าวไม่ได้กำหนดสิทธิในการเข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีไว้อย่างชัดเจน แต่การพิจารณาอุทธรณ์เป็นกระบวนการหนึ่งของการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องยึดถือตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพื่อหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ใน

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยต้องให้สิทธิผู้เสียหายซึ่งอุทธรณ์การประเมินเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย ซึ่งหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้จัดให้ผู้เสียหายเข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์แม้ไม่เป็นเหตุถึงขนาดให้การพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตามแต่การที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้เข้าร่วมการพิจารณาตามที่กฎหมายให้สิทธิไว้ก็จะส่งผลให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องขอเพิกถอนการพิจารณาอุทธรณ์และการทำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เห็นว่า เมื่อการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายเกี่ยวกับการให้ความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานที่ต่ำกว่าความเป็นธรรมหรือมาตรฐานที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก็ควรให้ผู้เสียหายฟ้องเพิกถอนได้และถือเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในระดับที่น่าพอใจเพราะหากผู้เสียหายหรือผู้แทนได้มีโอกาสเข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับตัวผู้เสียหายในเรื่องที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินนั้นก็สามารถสอบถามหรือขอข้อมูลจากผู้เสียหายหรือผู้แทนได้ทันที เห็นว่า ควรกำหนดระเบียบการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาบังคับใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยเฉพาะและกำหนดให้ผู้เสียหายมีสิทธิเข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ไม่มีสิทธิเข้าร่วมในขั้นตอนการทำคำวินิจฉัย

### 2.3.2 กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละเรื่องนั้นกฎหมายหรือระเบียบในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มิได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการพิจารณาไว้เป็นที่ชัดเจน ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถดำเนินการได้โดยไม่มีกำหนดระยะเวลาแน่นอน ผู้เสียหายซึ่งใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินก็ไม่สามารถคาดหมายได้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะได้ออกยุติเมื่อใดแต่ในระหว่างที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาอุทธรณ์ที่ผู้เสียหายได้อุทธรณ์นั้นผู้เสียหายก็มีภาระความรับผิดชอบในการต้องเสียเงินเพิ่มตลอดเวลาที่ข้อพิพาทอยู่ในชั้นการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>11</sup> เห็นว่า ควรกำหนดระยะเวลาการพิจารณา

<sup>11</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ให้ชัดเจนเพื่อให้ผู้อุทธรณ์สามารถคาดการณ์ระยะเวลาที่ข้อพิพาททางภาษีอากรที่ตนอุทธรณ์ไปนั้นจะได้รับการพิจารณาวินิจฉัยเมื่อใดและหากมีการล่าช้ากว่ากำหนดระยะเวลาที่กำหนดก็ควรให้สิทธิผู้อุทธรณ์ในการใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินไปยังศาลภาษีอากรได้เลยโดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และในกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีซึ่งใช้สิทธิอุทธรณ์ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเพราะเงินเพิ่มเป็นบทกำหนดโทษจากการชำระภาษีอากรเกินเวลาที่กำหนดอันเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีอย่างหนึ่งเพราะเหตุการณ์กระทำผิดหรือการไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ของผู้เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติแต่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแม้จะใช้ระยะเวลานานเพียงใดก็ไม่ถือว่าเป็นความผิดหรือความบกพร่องของผู้เสียภาษี จึงไม่ควรมีบทลงโทษผู้เสียภาษีให้ต้องเสียเงินเพิ่มระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรของศาลก็ไม่มีกำหนดกรอบระยะเวลาไว้เป็นอย่างชัดเจนเช่นกันซึ่งคู่ความไม่สามารถคาดการณ์ล่วงหน้าได้ว่าจะแล้วเสร็จเมื่อใด ดังนั้น ควรกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในระเบียบการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่เสนอไปก่อนนี้ให้มีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนโดยสมควรกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน นับแต่ได้รับคำร้องอุทธรณ์และแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 27 โดยบัญญัติให้ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม

ส่วนระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรกลางและศาลฎีกา เห็นว่า มีระยะเวลาที่แน่นอนเกี่ยวกับขั้นตอนการดำเนินการเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคดีคู่ความสามารถคาดการณ์ถึงระยะเวลาที่ศาลจะมีคำพิพากษาได้จึงไม่น่าจะกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีมากนักก็ตาม แต่ในระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรและศาลฎีกาก็มิใช่ความผิดของผู้เสียภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายเงินเพิ่มในระหว่างนี้ก็ไม่ถือว่าเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเช่นกัน เห็นควร แก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 27 โดยบัญญัติให้ในระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรและศาลฎีกา ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม

### 3 สิทธิขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร

#### 3.1 การขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร

เมื่อหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นผู้เสียภาษีซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากร หากไม่ชำระภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดก็เกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้างและกรมสรรพากรมีอำนาจบังคับหนี้ภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กรณีผู้เสียภาษียังได้แย้งหนี้ภาษีอากรจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและประสงค์จะขอลูกเลิกการเสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขออนุญาตลูกเลิกการเสียภาษีอากรค้าง ซึ่งแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้อุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาแล้วแต่กรณีการขอลูกเลิกการเสียภาษีนั้นผู้เสียภาษีก็ต้องยื่นต่อกรมสรรพากรเท่านั้นและการพิจารณาคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอธิบดีหรือผู้รับมอบอำนาจจะเป็นผู้พิจารณาว่ามีเหตุผลหรือมีเหตุสมควรที่จะอนุญาตให้ลูกเลิกการเสียภาษีหรือไม่ ซึ่งอำนาจพิจารณาการขอลูกเลิกการเสียภาษีถือเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารโดยแท้ในใช้ดุลพินิจพิจารณาคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีของผู้ค้างภาษีอากร หากไม่อนุญาตให้ลูกเลิกการเสียภาษีกรมสรรพากรขอที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้และซึ่งศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องนี้แล้ว ว่า “.....โจทก์ (ผู้ค้างภาษีอากร) ฟ้องว่าฟ้องว่าคำสั่งของจำเลย (กรมสรรพากร) ที่ให้ยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยอ้างเพียงว่าโจทก์ไม่ใช่ผู้มีเงินได้ตามประเมินเท่านั้น ซึ่งปัญหาดังกล่าวยังไม่ได้ข้อยุติเพราะยังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น การอุทธรณ์ไม่เป็นการลูกเลิกการเสียภาษีอากร ดังนั้น เมื่อปรากฏจากคำฟ้องว่าโจทก์ไม่ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามการประเมินภายในเวลาดำหนด ค่าภาษีดังกล่าวจึงเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 อธิบดีกรมสรรพากรย่อมมีอำนาจสั่งยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ (ผู้ค้างภาษีอากร) ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร การที่จำเลยสั่งให้เจ้าพนักงานของจำเลยยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ตามฟ้องจึงเป็น

การกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว”<sup>12</sup> ซึ่งหากกรมสรรพากรบังคับนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปแล้วและต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาแล้วแต่กรณีพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรแล้วมีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาให้เปลี่ยนแปลงแก้ไขหรือเพิกถอนการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินอันส่งผลให้ผู้เสียภาษีมียกหนี้ภาษีอากรค้างน้อยกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีไว้หรือไม่มีหนี้ภาษีอากรค้างต้องชำระเลยในกรณีที่มีการเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินภาษี แต่ในกรณีที่กรมสรรพากรได้บังคับนี้ภาษีอากรค้างจนขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรค้างนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างแล้ว กรณีนี้ผู้เสียภาษีย่อมต้องได้รับความเสียหายเนื่องจากไม่สามารถกลับคืนสู่ฐานะเดิมได้ก่อนมีการบังคับนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามมาตรา 12 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรได้ซึ่งความเสียหายดังกล่าวกรมสรรพากรย่อมต้องรับผิดชอบในการเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งการเยียวยาความเสียหายจะได้วิเคราะห์ในลำดับต่อไป

การให้อำนาจในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอยู่ในอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งเป็นฝ่ายบริหารตลอดเวลาไม่ว่าข้อพิพาททางภาษีที่ได้มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีจะอยู่ในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกา ส่งผลให้อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาคำร้องไปโดยไม่สามารถทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ได้และทำการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีของผู้ค้างภาษีอากรไปแล้วอาจมีกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกา มีความเห็นเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรในเรื่องนั้น ๆ แตกต่างจากเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรซึ่งได้ทำการประเมินภาษีอากรมาก่อนแล้วกับทั้งเป็นการให้อำนาจฝ่ายบริหารในการดำเนินการโดยไม่มีการตรวจสอบจากภายนอกองค์กร เห็นว่า อำนาจการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีควรแยกอำนาจในการพิจารณาออกจากกัน โดยหากการอุทธรณ์การประเมินอยู่ในระหว่างการพิจารณาของหน่วยงานใดก็ให้อำนาจการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอยู่กับหน่วยงานนั้น ๆ เหมือนกับกรณีการขอทุเลาการบังคับคดีภายหลังมีคำพิพากษาโดยการใช้อำนาจฝ่ายตุลาการ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 231 ซึ่งให้อำนาจศาลที่คดีนั้นอยู่ในระหว่างการพิจารณาเป็นศาลที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการบังคับคดี

<sup>12</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8296/2543

กรมสรรพากรกำหนดหน่วยงานที่ผู้เสียภาษีจะยื่นอุทธรณ์การประเมินการเสียภาษีได้ คือ สรรพากรภาค สรรพากรพื้นที่และสำนักงานภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เห็นว่า การกำหนดหน่วยงานที่รับอุทธรณ์การประเมินการเสียภาษีโดยกรมสรรพากรยังมีน้อยเกินไปและเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีโดยไม่สมควรซึ่งหากจะให้เป็นการเหมาะสมหรือเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี ก็ควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นขอทูลเกล้าการเสียภาษีต่อหน่วยงานของกรมสรรพากรที่รับผิดชอบในการประเมินภาษีของผู้เสียภาษีนั่น ๆ และเมื่อผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอทูลเกล้าการเสียภาษีต่อหน่วยงานของกรมสรรพากรที่ทำการประเมินแล้ว การตรวจรับและการดำเนินการเพื่อจัดส่งคำร้องขอทูลเกล้าการเสียภาษีให้ผู้มีอำนาจหน้าที่พิจารณา เพื่อเป็นการลดภาระและค่าใช้จ่ายแก่ผู้เสียภาษีด้วย

### 3.2 หลักประกันการเสียภาษี

การอนุญาตให้ทูลเกล้าการเสียภาษีโดยมีหลักประกันหรือไม่ต้องมีหลักประกันเป็นอำนาจพิจารณาของอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งหากอธิบดีกรมสรรพากรได้สั่งอนุญาตให้ทูลเกล้าการเสียภาษีโดยไม่มีหลักประกันก็มีผลเป็นการอนุญาตให้ทูลเกล้าการเสียภาษีโดยมีหลักประกันโดยปริยาย กรณีนี้ผลก็คือขณะยื่นขอทูลเกล้าการเสียภาษีผู้เสียภาษีซึ่งอุทธรณ์การประเมินก็ต้องจัดหาหลักประกันการเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นการให้ธนาคารมาค้ำประกันการเสียภาษี นำอสังหาริมทรัพย์ มาจดทะเบียนจำนองประกันการเสียภาษี นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำประกันการเสียภาษีมายื่นพร้อมกับการยื่นขอทูลเกล้าการเสียภาษี เห็นว่า ไม่ว่าจะอธิบดีจะอนุญาตให้ทูลเกล้าการเสียภาษีโดยวิธีใดผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์การประเมินก็มีภาระในการจัดหาหลักประกันการทูลเกล้าการเสียภาษีมาเสนอต่อหน่วยงานของกรมสรรพากรที่รับเรื่องการขอทูลเกล้าการเสียภาษีทุกกรณี ซึ่งการจัดหาหลักประกันทั้ง 3 ประเภทก็มีค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมการเพราะหลักประกันการเสียภาษีที่กรมสรรพากรกำหนดนั้นส่วนมากแล้วบุคคลทั่วไปไม่มีอยู่ในการครอบครองหรือสามารถจัดหาได้โดยง่าย เห็นว่า เกี่ยวกับหลักประกันในการเสียภาษีนั้นกรมสรรพากรควรออกระเบียบกำหนดจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบจ่ายให้กรมสรรพากรเป็นจำนวนแน่นอนเท่าใดจึงต้องมีหลักประกันในการเสียภาษีพร้อมทั้งระบุจำนวนหลักประกันในการขอทูลเกล้าการเสียภาษีในแต่ละกรณีไว้อย่างชัดเจนโดยกำหนดจำนวนหนี้ภาษีขั้นต่ำที่ไม่ต้องมีหลักประกันการเสียภาษีเมื่อขอทูลเกล้าการเสียภาษีด้วย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการจัดเตรียม

หลักประกันการเสียภาษีและเป็นการกำหนดกรอบในการใช้ดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพากรในการอนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีโดยมีหลักประกันหรือไม่มีหลักประกันและให้โอกาสผู้เสียภาษีได้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้โดยง่ายเพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในการเตรียมการเพื่อยื่นคำร้องขำทุเลาการเสียภาษี

### 3.3 การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร

การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีเป็นอำนาจของฝ่ายปกครองโดยแท้ กล่าวคือ ไม่ว่าจะการพิจารณาคำร้องอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรจะอยู่ในชั้นการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกา อำนาจในการพิจารณาอนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีหรือไม่อนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีก็เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเท่านั้นซึ่งโดยรูปแบบอำนาจการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีดังกล่าว เห็นว่า ไม่มีความเหมาะสมและไม่สอดคล้องกับการพิจารณาอุทธรณ์กับทั้งอาจเกิดปัญหาและสร้างความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีและรัฐได้ เพราะหากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีแล้วไม่อนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีเมื่อเกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้นรัฐโดยกรมสรรพากรก็สามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 เพื่อยึด आयัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้วกรมสรรพากรก็จะนำเงินที่ได้จากการบังคับหนี้ภาษีอากรเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามจำนวนที่ผู้ค้างภาษีอากรต้องรับผิดชอบรวมถึง เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบแต่มีการประเมินจนกว่าจะชำระครบถ้วนแต่โดยที่ข้อพิพาททางภาษีอากรอันเนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินยังไม่ยุติเพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยหรือศาลยังไม่มีคำพิพากษาแล้วแต่กรณี หากต่อมาเมื่อมีการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เอากับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อเอาเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลมีคำพิพากษาในภายหลังให้เพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินอันส่งผลให้จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบให้แก่รัฐที่สืบเนื่องมาจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน เบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นเหตุให้กรมสรรพากรใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรค้างต้องเปลี่ยนแปลงน้อยลงหรือไม่มีเลยแล้วแต่กรณี แต่หากว่าทรัพย์สินของ

ผู้เสียหายที่ถูกยึด आयัดและขายทอดตลาดแล้วการกลับคืนสู่ฐานะเดิมของผู้เสียหายเหมือนเช่นก่อนมีการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างยอมไม่อาจกระทำได้ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายและสร้างความเสียหายแก่ผู้เสียหายเป็นอย่างมากจนบางครั้งการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยใช้อำนาจฝ่ายบริหารอาจสร้างผลกระทบต่อผู้เสียหายถึงขนาดทำให้ผู้เสียหายกลายเป็นบุคคลล้มละลายก็เป็นได้หากว่ากรมสรรพากรนำหนี้ภาษีอากรค้างของผู้เสียหายไปฟ้องคดีล้มละลายหรืออาจส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียหายได้ในกรณีที่มีการยึด आयัดทรัพย์สินของผู้เสียหายอันอาจส่งผลถึงการทำธุรกรรมกับสถาบันการเงินของผู้เสียหายได้ เพราะการดำเนินการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารยอมเป็นการลดความน่าเชื่อถือในทางการเงินและการประกอบธุรกิจของผู้เสียหายโดยตรงและผู้เสียหายอาจใช้สิทธิฟ้องร้องกรมสรรพากรให้ต้องรับผิดชอบใช้ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นได้ เห็นว่า ปัญหาเช่นนี้เกิดขึ้นเพราะสาเหตุหนึ่งมาจากระบบการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีในปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้ผูกติดอยู่ในอำนาจของฝ่ายปกครอง คือ อธิบดีกรมสรรพากรซึ่งเป็นฝ่ายบริการโดยเด็ดขาดโดยไม่คำนึงว่าการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการประเมินภาษีจะดำเนินอยู่ในขั้นตอนใด เห็นว่า ปัญหาเช่นนี้คงจะลดลงหรือถูกขจัดให้หมดไปได้หากมีกฎหมายกำหนดให้อำนาจในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลแล้วแต่กรณีให้สอดคล้องกับการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากร โดยหากข้อพิพาททางภาษีอากรอยู่ในระหว่างการพิจารณาของหน่วยงานใดก็ให้อำนาจในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีเป็นของหน่วยงานนั้นเพราะการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีน่าจะได้รับการพิจารณาโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีได้รับการพิจารณาอยู่เหมือนเช่นการพิจารณาคดีในชั้นศาลซึ่งให้อำนาจในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการบังคับคดีเป็นอำนาจของศาลที่คดีนั้นอยู่ในระหว่างการพิจารณา<sup>13</sup> ซึ่งเกี่ยวกับการขอทุเลาการเสียภาษีนั้น

<sup>13</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 231

#### 4 สิทธิเกี่ยวกับบทลงโทษในทางแพ่ง

ผู้เสียหายซึ่งได้ใช้สิทธิการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลแล้วแต่กรณีไปแล้วแต่ความรับผิดชอบในเงินเพิ่มระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลก็ยังคงเป็นภาระที่ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบอยู่และแม้ว่าอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ได้รับมอบหมายจะอนุมัติหรือยินยอมให้มีการทูลเกล้าการเสียภาษีแล้วก็ตามแต่ผู้เสียหายยังมีความรับผิดชอบหรือโทษในทางแพ่งในการต้องเสียเงินเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรเพราะเหตุนี้อยู่ กล่าวคือ ผู้เสียหายยังต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มซึ่งจัดเก็บในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของเงินภาษีอากรที่ค้างชำระจนกว่าจะมีการชำระจนเสร็จสิ้น<sup>14</sup> เห็นว่า เป็นการไม่ยุติธรรมต่อผู้เสียหายอย่างมากเพราะการประเมินภาษีบางกรณีเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจกระทำได้โดยเห็นสมควรไม่จำเป็นต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงจากการหรือการประกอบของผู้เสียหาย ซึ่งอาจเกิดกรณีที่การประเมินภาษีนั้นเกิดความผิดพลาดหรือคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงเมื่อมีการแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียหายทราบจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียแล้วและผู้เสียหายไม่นำเงินภาษีมาชำระภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแม้ว่าผู้เสียหายจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้วแต่บทลงโทษผู้เสียหายในการต้องรับภาระเสียเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดก็ยังคงดำเนินต่อไป ทั้งกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุญาตให้มีการทูลเกล้าการเสียภาษีตามคำร้องขอของผู้เสียหายความรับผิดชอบในการเสียเงินเพิ่มของผู้เสียหายก็ยังคงมีอยู่และขณะที่คดีอุทธรณ์การประเมินอยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ศาลภาษีอากรและศาลฎีกา ผู้เสียหายก็ยังคงต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มตามกฎหมายอยู่หรืออาจพูดได้ว่าเงินเพิ่ม คือ ภาระที่ติดตัวผู้เสียหายตลอดไปจนกว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะได้ข้อยุติ ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวมาในบทที่ 4 แล้วว่าไม่มีกฎหมายหรือระเบียบกำหนดกรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่าต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกรอบเวลาเท่าใดหากว่าความล่าช้าเกิดขึ้นเพราะการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ฝ่ายเดียวหรือเกิดขึ้นเพราะพฤติการณ์ที่ผู้เสียหายไม่ต้องรับผิดชอบภาระในการเสียเงินเพิ่มของผู้เสียหายก็ยังมีอยู่ตลอดเวลา ทั้งในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์นี้ภาษีอากรที่ค้างชำระยังไม่เป็นที่ยุติว่าผู้เสียหายจะต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่ชำระหรือไม่หรือต้องชำระเป็นจำนวนเงินเท่าใด

<sup>14</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1633/2519

ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการบังคับให้มีการชำระภาษีในระหว่างที่ยังไม่มีข้อยุติหนี้ภาษีอากร เช่นนี้ยังเป็นปัญหาและกระทบกับสิทธิของผู้เสียภาษีในการชำระภาษีในจำนวนที่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดเสมือนว่าเงินเพิ่มที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระแก่รัฐในระหว่างนั้นเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีเพราะเหตุผลอื่นมิใช่โดยความผิดของผู้เสียภาษี เห็นว่า หากมีการแก้ปัญหาในเรื่องกรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็เป็นวิธีหนึ่งที่จะนำไปสู่ทางออกที่ดีสำหรับการควบคุมครองสิทธิของผู้เสียภาษีจากการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นการใช้อำนาจของรัฐกระทำต่อประชาชนเพียงฝ่ายเดียว ทั้งในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล เห็นว่า ผู้เสียภาษีควรหลุดพ้นจากภาระและความรับผิดชอบในการเสียเงินเพิ่มเพราะเหตุที่มีใช้เกิดจากการกระทำใด ๆ ที่มีใช้เกิดขึ้นหรือมีอยู่ เพราะความผิดที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบ เห็นควร แก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ให้ผู้เสียภาษีซึ่งอุทธรณ์การประเมินไม่ต้องเสียเงินเพิ่มในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล

## 5 สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

การพิจารณาคดีภาษีในประเทศไทยได้แบ่งแยกการพิจารณารกระทำความผิดในทางแพ่งและทางอาญาออกจากกันอย่างชัดเจน กล่าวคือ ศาลภาษีจะมีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งเป็นอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรและคดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร หากมีความเสียหายเกิดขึ้นเนื่องจากการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารโดยการดำเนินการของกรมสรรพากรเนื่องด้วยการใช้อำนาจในการเร่งรัดภาษีอากรค้างรวมตลอดถึงการใช้อำนาจยึดอายัดและการขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เกิดขึ้น ผู้เสียภาษีซึ่งได้รับความเสียหายก็มีสิทธิเรียกร้องให้กรมสรรพากรชดใช้หรือเยียวยาความเสียหายดังกล่าว ปัญหาว่าหากกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีไม่สามารถตกลงกันได้ในเรื่องการชดใช้หรือเยียวยาความเสียหายกันได้ ผู้เสียภาษีก็ต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อฟ้องร้องบังคับให้กรมสรรพากรต้องชดใช้ค่าเสียหาย แต่ด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 ซึ่งเป็นอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี

แห่งในเรื่องที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรและคดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรไม่ได้บัญญัติรวมถึงคดีเกี่ยวกับการใช้สิทธิของผู้เสียภาษีในการเรียกค่าเสียหายเนื่องจากการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรซึ่งการดำเนินการของกรมสรรพากรเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรก็เป็นการกระทำทางปกครองเมื่อเกิดข้อพิพาทเนื่องจากการดำเนินการดังกล่าวและมีความเสียหายเกิดขึ้นผู้เสียภาษีก็ต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลปกครอง

หากคำนึงถึงการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเนื่องจากการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวก็ควรให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี เห็นควร กำหนดให้คดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางโดยการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 7 ให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยบัญญัติข้อพิพาทเกี่ยวเรื่องนี้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง แต่หากให้มีความครอบคลุมภาษีทุกประเภทเห็นควร แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 7 ให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษา

## 6 สิทธิได้รับการคุ้มครองและเยียวยาจากรัฐ

การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยใช้อำนาจฝ่ายบริหาร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นกระบวนการที่กฎหมายให้อำนาจแก่รัฐในการใช้อำนาจทางปกครองบังคับหนี้ภาษีอากรค้างกับผู้ค้างภาษีอากร โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลและการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารนี้เป็นการดำเนินการโดยฝ่ายปกครองแบบเด็ดขาดไม่มีองค์กรภายนอกมาตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำดังกล่าวในระหว่างการดำเนินการ ผู้เสียภาษีอาจปกป้องสิทธิของตนเองจากการดำเนินการของฝ่ายบริหารในเรื่องดังกล่าวได้ก็เพียงการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลหรือการฟ้องคดีต่อศาลปกครองแล้วแต่กรณี การวิเคราะห์สิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับการคุ้มครองจากรัฐในการดำเนินการดังกล่าวจึงมีส่วนสำคัญซึ่งขอเสนอ ดังนี้

## 6.1 การออกคำสั่งยึด อาัยต์และขายทอดตลาดทรัพย์สิน

เมื่อเกิดหนี้ภาษีอากรค้าง อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ผู้ว่าราชการจังหวัดและนายอำเภอจะเป็นผู้ออกคำสั่งยึด อาัยต์และขายทอดตลาดและเมื่อเจ้าพนักงานกรมสรรพากรที่ทำหน้าที่ในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างก็จะนำคำสั่งดังกล่าวไปแสดงต่อผู้ค้างภาษีอากรที่จะต้องถูกยึดหรืออาัยต์ทรัพย์สินและคำสั่งดังกล่าวก็ให้อำนาจเจ้าพนักงานเข้าไปในเคหสถาน อาคารเก็บรักษาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อยึดทรัพย์สินได้รวมถึงมีอำนาจการตรวจค้นทรัพย์สินได้ตามที่จำเป็นซึ่งหากเป็นการบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลอำนาจดังกล่าวของเจ้าพนักงานบังคับคดีจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อศาลออกหมายบังคับคดีเท่านั้น หากเปรียบเทียบกันแล้วคำสั่งอนุมัติให้ยึด อาัยต์ทรัพย์สินของอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายก็จะมีผลสำคัญหรือก่อให้เกิดอำนาจแก่เจ้าพนักงานผู้ทำการยึดเช่นเดียวกับการออกหมายบังคับคดีของศาล ซึ่งกรณีนี้ผู้เขียนก็เห็นด้วยกับเจตนาการใช้มาตรการบังคับทางปกครองก็เพื่อความรวดเร็วในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง แต่การที่เจ้าพนักงานผู้ทำการยึด อาัยต์เข้าไปกระทำการใด ๆ ในหน้าที่ในเคหสถานหรืออาคารเก็บรักษาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เช่น การรื้อค้นบ้านเพื่อตรวจหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร กรณีดังกล่าวหากผู้ค้างภาษีอากรไม่ยินยอมให้กระทำเช่นนั้นโดยกล่าวอ้างว่าการเข้าไปในเคหสถานของเจ้าพนักงานเป็นการกระทำโดยไม่มีหมายของศาลและเจ้าพนักงานผู้เข้าไปก็จะเป็นการบุกรุก เช่นนี้ผู้ค้างภาษีอากรจะกล่าวอ้างได้หรือไม่ ซึ่งอาจมีการโต้แย้งฟ้องเกี่ยวกับเรื่องนี้ได้เช่นกัน เห็นว่า หากการยึด อาัยต์เมื่ออธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายอนุมัติแล้วหากมีหมายของศาลอนุญาตให้เข้าไปกระทำการใด ๆ เพื่อการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างลดข้อโต้แย้งและแรงเสียดทานในการทำหน้าที่ของเจ้าพนักงานได้

การดำเนินการของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง เช่น การตรวจสอบทรัพย์สิน การตรวจสอบบัญชีเงินฝากของผู้ค้างภาษีอากรไปยังสถาบันการเงิน เจ้าพนักงานกรมสรรพากรที่ได้รับมอบหมายสามารถกระทำได้โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายต่างกับกรณีการบังคับคดีภายหลังศาลมีคำพิพากษาซึ่งการดำเนินการบังคับคดีต้องกระทำโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีเท่านั้นและการยึด อาัยต์ทรัพย์สินของลูกหนี้จะกระทำได้เมื่อมีหมายศาลอนุญาตเท่านั้นทั้งการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดมาก็ต้องขออนุญาตจากศาลก่อนด้วย เห็นว่า การดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารนั้นเป็นการให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารมากเกินไปและอาจส่งผลกระทบต่อสิทธิของ

ผู้เสียหายในด้านต่าง ๆ ได้เพราะการดำเนินการที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรสามารถกระทำได้โดยการอนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายซึ่งก็คือฝ่ายบริหารซึ่งมีฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ในหน้าที่ภาษีอากรค้างจนบางครั้งอาจมองได้ว่าการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเกี่ยวกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยฝ่ายบริหารหากเจ้าพนักงานผู้กระทำการมีอคติต่อผู้ค้างภาษีอากรรายใดการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างก็จะเป็นเครื่องมือที่สามารถถล่มแก๊งผู้เสียหายได้หรือหากมีอิทธิพลการเมืองเข้ามามีอิทธิพลเหนือการทำงานของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรที่มีอำนาจดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องนี้แล้วก็น่าเชื่อว่าการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารต้องตกเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่นักการเมืองสามารถถล่มแก๊ง ทำลายล้างคู่แข่งทางการเมืองเพื่อหวังผลทางการเมืองได้อีกทางหนึ่ง ทั้งการตรวจสอบทรัพย์สินหรือบัญชีเงินฝากจากสถาบันการเงินเอกชนเพื่อทราบเกี่ยวกับบัญชีเงินฝากหรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่ผู้ค้างภาษีอากรมีต่อสถาบันการเงินนั้น ๆ เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรมีอำนาจกระทำหรือไม่เพียงใดและสถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลของลูกค้าได้เพียงใดและหากไม่เปิดเผยจะมีมาตรการอย่างไรต่อสถาบันการเงินนั้นและฝ่ายผู้เสียหายหากได้รับความเสียหายจากการตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีเงินฝากหรือทรัพย์สินอื่นของตนที่มีอยู่ในสถาบันการเงิน เช่น ความเสียหายในชื่อเสียงหรือเครดิตทางการเงินเนื่องจากการดำเนินการตรวจสอบของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรดังกล่าวจะได้รับการคุ้มครองและเยียวยาจากรัฐอย่างไร เห็นว่า ขั้นตอนและวิธีการเกี่ยวกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยฝ่ายบริหาร เช่น การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรควรมีองค์การภายนอกเข้ามาตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายด้วยซึ่งองค์การภายนอกดังกล่าวที่จะเข้ามาตรวจสอบหรือควานอำนาจฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างควรเป็นองค์การศาล โดยให้เข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบการใช้อำนาจฝ่ายบริหารด้วย

การดำเนินการเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรค้างให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายและเมื่อศาลออกหมายแล้ว เจ้าพนักงานที่มีอำนาจในการยึด อายัดทรัพย์สินควรเป็นเจ้าพนักงานของรัฐจากหน่วยงานอื่นซึ่งเห็นว่าควรให้เจ้าพนักงานสังกัดกรมบังคับคดีเป็นผู้ดำเนินการโดยให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรที่ได้รับมอบหมายทำหน้าที่เป็นผู้แทนเกี่ยวกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างเหมือนกับผู้แทนเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษา

อำนาจของฝ่ายบริหารตามมาตรา 3 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด อายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีกรหลีกเลียงการเสียภาษี เห็นว่า อำนาจดังกล่าวของฝ่ายบริหารที่กระทบต่อ

สิทธิความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีในการมีเสรีภาพในเคสสถานโดยตรงเมื่อพิจารณาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 33<sup>15</sup> ซึ่งเกี่ยวกับสิทธิความเป็นส่วนตัวและเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการอยู่อาศัย ครอบครองในเคสสถาน ต้องได้รับความคุ้มครองโดยกฎหมายหรือองค์การของรัฐ ซึ่งการดำเนินการของรัฐโดยกรมสรรพากร เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษี ตามมาตรา 3 เบญจหรือดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหาร ตามมาตรา 12 ซึ่งมีการเข้าไปในสถานที่ เคสสถาน อาคารสำนักงานของผู้เสียภาษีเพื่อ ตรวจสอบ ยึดทรัพย์สิน เอกสาร พยานหลักฐานหรือกระทำการใด ๆ โดยกฎหมายให้อำนาจฝ่ายบริหาร คือ อธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรเขตหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรหรือเจ้าพนักงานในหน่วยงานทางปกครองเป็นผู้มีอำนาจเข้าไปในสถานที่ เคสสถาน อาคารสำนักงานของผู้เสียภาษีเพื่อตรวจสอบ ยึดทรัพย์สิน เอกสาร พยานหลักฐานหรือกระทำการใด ๆ เห็นว่า เป็นการขัดต่อหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 หมวด 3 สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทยซึ่งให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการมีเสรีภาพในเคสสถานการเข้าไปในเคสสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครองหรือการตรวจสอบเคสสถานหรือในที่ที่จะกระทำได้อีกเมื่อมีคำสั่งหรือหมายของศาลหรือมีเหตุจำเป็นเป็นอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ เมื่อพิจารณาเหตุผลที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เบญจ มาตรา 12 และมาตรา 88/3 ให้อำนาจฝ่ายบริหารเข้าไปในสถานที่ เคสสถาน อาคารสำนักงานของผู้เสียภาษีนั้นยังไม่ถือว่าเป็นเหตุจำเป็นพอที่จะให้เข้าไปได้โดยไม่มีคำสั่งหรือหมายของศาล เห็นว่า วิวัฒนาการการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการมีเสรีภาพในเคสสถานการเข้าไปในเคสสถานซึ่งการเข้าไปในเคสสถานที่อยู่ในความครอบครองของผู้อื่น ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมีการบัญญัติให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการมีเสรีภาพในเคสสถานเมื่อ พ.ศ.2540 เป็นต้นมาแต่ประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เบญจ มาตรา 12 มาตรา 12 ตริและมาตรา 88/3 มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายเมื่อ พ.ศ.2525 และ พ.ศ.2526 ตามลำดับ เห็นว่า การบัญญัติประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารอำนาจฝ่าย

<sup>15</sup> มาตรา 33 บุคคลย่อมมีเสรีภาพในเคสสถาน

บุคคลย่อมได้รับความคุ้มครองในการที่จะอยู่อาศัยและครอบครองเคสสถานโดยปกติสุข

การเข้าไปในเคสสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครองหรือการตรวจสอบเคสสถานหรือในที่ที่รโหฐาน จะกระทำมิได้ เว้นแต่มีคำสั่งหรือหมายของศาลหรือมีเหตุจำเป็นเป็นอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ

บริหารเข้าไปในสถานที่ เคหสถาน อาคารสำนักงานของผู้เสียหายตามมาตรา 3 เบญจ และ มาตรา 12 ยังมีได้คำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิในความเป็นส่วนตัวของผู้เสียหายในการมีเสรีภาพใน เคหสถาน ดังนั้น จึงเห็นควรแก้ไขประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการออกคำสั่งหรือหมายให้เข้าไป ในสถานที่ เคหสถาน อาคารสำนักงานของผู้เสียหายหรือบุคคลใด ๆ เพื่อประโยชน์ในการบังคับ จัดเก็บภาษีอากรต้องได้รับอนุญาตจากศาลทั้งนี้เพื่อคุ้มครองสิทธิในความเป็นส่วนตัวของผู้เสียหาย ในการมีเสรีภาพในเคหสถานให้สอดคล้องกับบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

## 6.2 การเยียวยาความเสียหาย

การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหาร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 นั้นอาจเกิดความเสียหายขึ้นกับผู้ค้างภาษีอากรได้ในหลายกรณี แต่กรณีหนึ่ง เห็นว่า ผู้ค้างภาษี อากรได้รับความเสียหายอย่างชัดเจนและมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้ค้างภาษีอากรอย่างมาก คือ กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรขอทุเลาการเสียภาษีแต่อธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ได้รับการทุเลาการ เสียภาษีหรือไม่มีการขอทุเลาการเสียภาษีและมีการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึด อายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรค้างจนมีการขายทอดตลาดและต่อมาคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลได้มีคำพิพากษาเพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงการประเมินอัน เป็นผลให้การประเมินภาษีที่ดำเนินมาแล้วใช้ไม่ได้ทั้งหมดหรือบางส่วนและการบังคับหนี้ภาษี อากรค้างที่ดำเนินมาแล้วก็ไม่มีผลไปด้วย กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิได้กลับคืนสู่ฐานะเดิมก่อน การบังคับหนี้ภาษีอากรเสมือนไม่มีการบังคับหนี้ภาษีอากรแต่อย่างใดซึ่งหากว่าการบังคับหนี้ภาษี อากรค้างได้ดำเนินไปเสร็จแล้วจนมีการนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดมาชำระหนี้ภาษีอากร ค้างเรียบร้อยแล้วการกลับคืนสู่ฐานะเดิมของผู้ค้างภาษีอากรก็ไม่สามรถเกิดขึ้นได้ เมื่อเกิดเหตุเช่นนี้ ขึ้นผู้เสียหายอากรต้องได้รับความเสียหายทางด้านทรัพย์สิน ชื่อเสียงหรือด้านอื่น ๆ

กรณีนี้สิทธิของผู้ค้างภาษีอากรหรือกล่าวอีกนัยก็คือผู้เสียหายย่อมได้รับผลกระทบ เป็นอย่างมากซึ่งการเรียกร้องความเสียหายที่เกิดขึ้นจากรัฐในปัจจุบันนั้นผู้เสียหายจำต้องฟ้อง เป็นคดีแพ่งต่างหากจากคำขออุทธรณ์การประเมินในลักษณะการเรียกค่าสินไหมทดแทนจากการ กระทำของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรในการประเมินภาษีและการดำเนินการเกี่ยวกับการ บังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 โดยการตั้งสิทธิ เรียกร้องว่าเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรกระทำโดยละเมิดต่อผู้เสียหายซึ่งภาระในการพิสูจน์การ

กระทำของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรและการพิสูจน์ค่าสินไหมทดแทนหรือค่าเสียหายที่เกิดขึ้น  
 ว่าเป็นจำนวนเท่าไรตกแก่ผู้เสียหายซึ่งการดำเนินการของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรในการบังคับ  
 หนี้ภาษีอากรค้าง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ก็กระทำไปตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้และใน  
 ขณะนั้นการประเมินภาษีอากรก็บังคับได้อยู่แม้จะถูกเปลี่ยนแปลงหรือเพิกถอนในภายหลังก็ไม่  
 ถือว่าการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างก่อนนั้นเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจเมื่อเจ้า  
 พนักงานได้กระทำไปโดยสุจริตและมีได้ประมาทเล็กน้อย แต่เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์  
 หรือศาลมีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาเปลี่ยนแปลงหรือเพิกถอนการประเมินภาษีอากรผู้เสียหายก็  
 ย่อมได้รับความเสียหายจากการดำเนินการดังกล่าวอยู่นั่นเอง ซึ่งรัฐต้องแสดงความรับผิดชอบต่อ  
 การดำเนินการของรัฐหรือเจ้าหน้าที่และทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายแม้ว่าจะกระทำไป  
 โดยมีอำนาจและชอบด้วยกฎหมายก็ตามเพราะการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจ  
 ฝ่ายบริหารเป็นการใช้อำนาจโดยรัฐมีอำนาจกระทำฝ่ายเดียวต่อผู้เสียหายแต่เมื่อความเสียหาย  
 เกิดขึ้นเนื่องจากการใช้อำนาจดังกล่าวของรัฐ ผู้เสียหายซึ่งถูกกระทบสิทธิและได้รับความเสียหาย  
 ก็ต้องได้รับการเยียวยาจากรัฐ โดยปัจจุบันยังไม่มีกระบวนการเยียวยาความเสียหายที่สามารถ  
 นำมาใช้บังคับในกรณีได้ซึ่งการฟ้องคดีละเมิด เห็นว่า ไม่สามารถนำมาใช้เป็นฐานในการกอสสิทธิ  
 เรียกร้องของผู้เสียหายได้เพราะการกระทำของเจ้าพนักงานไม่ได้กระทำโดยจงใจหรือประมาท  
 เลินเล่อให้ผู้เสียหายได้รับความเสียหายและนำคดีไปฟ้องต่อศาลเพื่อพิสูจน์ความเสียหายที่ตนเอง  
 ได้รับก็ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายเช่นกันเพราะรัฐใช้อำนาจบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจ  
 ฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 รัฐโดยกรมสรรพากรสามารถดำเนินการได้  
 โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลอันเป็นลักษณะการใช้อำนาจทางปกครองตามที่กฎหมายให้อำนาจ  
 กระทำต่อผู้เสียหายแต่เมื่อผู้เสียหายเรียกร้องให้รัฐเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการ  
 กระทำของรัฐผู้เสียหายต้องดำเนินคดีเป็นเรื่องใหม่ต่างหากจากการอุทธรณ์การประเมิน ซึ่งการนำ  
 คดีขึ้นสู่ศาลผู้เสียหายต้องมีภาระค่าใช้จ่ายและต้องสิ้นเปลืองเวลาในการดำเนินการเพื่อให้ได้รับ  
 การเยียวยาจากรัฐเพราะการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารและ  
 ผู้เสียหายไม่มีส่วนต้องรับผิดชอบ

ปัจจุบันกฎหมายไทยยังไม่เปิดช่องให้ผู้เสียหายซึ่งได้รับความเสียหายจากการ  
 ดำเนินการดังกล่าวของกรมสรรพากรและการฟ้องคดีเพื่อเรียกให้กรมสรรพากรเยียวยาความ  
 เสียหายก็ยังไม่มีความแน่ชัดว่าต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลใดและจะฟ้องร้องโดยกล่าวอ้างหลักกฎหมาย  
 ใดเป็นฐานแห่งการได้แย้งสิทธิ เห็นว่า ควรกำหนดมาตรการในการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น  
 แก่ผู้เสียหายอากรในกรณีเช่นนี้ไว้อย่างแน่นอนและมีความชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียหายได้มีช่องทางใน

การใช้สิทธิเรียกร้องเอาแก่รัฐได้ เช่น ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงการประเมินภาษีอากรหรือศาลภาษีอากรศาลฎีกาแล้วแต่กรณีมีคำพิพากษาเพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงการประเมินภาษีอากรซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ค้างภาษีไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างหรือรับผิดชอบหนี้ภาษีค้างน้อยกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและกรมสรรพากรได้ใช้อำนาจฝ่ายบริหารในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง ยึด आयัตทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรและขายทอดตลาดนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดใช้ค่าธรรมเนียมและใช้หนี้ภาษีอากรค้างแล้วก็ควรให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาแล้วแต่กรณีมีอำนาจในการพิจารณาและกำหนดค่าเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีกับมีคำสั่งให้รัฐโดยกรมสรรพากรรับผิดชอบใช้ให้แก่ผู้เสียภาษีไปในคราวเดียวกันหรือหากเป็นกรณีที่การพิจารณาอุทธรณ์ได้ถึงที่สุดแล้ว ก็ควรดำเนินการจัดตั้งคณะกรรมการขึ้นมาพิจารณาความเสียหายที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการดำเนินการเพื่อการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารและให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอรับค่าเสียหายเพื่อการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นและหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวก็ให้ผู้เสียภาษีมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ภายในระยะเวลา 1 ปีนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเพราะความเสียหายที่ผู้เสียภาษีได้รับเกิดขึ้นและมีอยู่ก็เนื่องจากการใช้อำนาจรัฐกระทำต่อผู้เสียภาษีฝ่ายเดียวนั่นเองโดยคณะกรรมการดังกล่าวจะต้องมีความเป็นอิสระจากกรมสรรพากรและในการพิจารณาของคณะกรรมการดังกล่าวต้องให้สิทธิผู้เสียภาษีได้มีโอกาสเข้าร่วมในการพิจารณาเพื่อนำเสนอข้อเท็จจริงในการพิสูจน์ความเสียหายที่ได้รับเนื่องจากการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เห็นควร กำหนดระเบียบการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจทำคำวินิจฉัยสั่งให้รัฐชดเชยค่าเสียหายหรือดำเนินการอย่างไร ๆ เพื่อเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งได้รับความเสียหายอันเนื่องมาจากการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารและแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 ให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับการเยียวยาความเสียหายในลักษณะนี้ด้วย

การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นมาตรการบังคับทางปกครองที่สำคัญของรัฐที่จะบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างให้มี ประสิทธิภาพ รวดเร็ว เพื่อนำเงินภาษีอากรมาใช้เป็นงบประมาณในการพัฒนาประเทศแต่สิทธิผู้ เสียภาษีก็ควรได้รับการคุ้มครองจากรัฐ ศาลหรือองค์กรอื่นใด ทั้งนี้เพื่อให้รัฐดำเนินการบังคับหนี้ ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารบนพื้นฐานของการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ไปพร้อมกัน