

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดี ภาษีอากรตามระบบศาลภาษีอากรในประเทศไทย

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น รัฐควรให้ความคุ้มครองอย่างเต็มที่ ทั้งนี้ เพราะการเสียภาษีอากรให้กับรัฐถือเป็นหน้าที่ตามกฎหมายที่สำคัญของบุคคลทุกคนที่จะต้องกระทำเพื่อนำเงินรายได้จากภาษีอากรนั้นไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นการส่งเสริมความมั่นคงทางด้านเศรษฐกิจ สังคม สาธารณสุข การศึกษา เกษตรกรรม อุตสาหกรรม ให้ประเทศมีความเจริญก้าวหน้า การเสียภาษีอากรให้กับรัฐจึงถือเป็นหน้าที่ตามกฎหมายของบุคคลทุกคน ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติการกิจของรัฐนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีจึงเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐแหล่งหนึ่งที่รัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บ แต่ทั้งนี้ทั้งนั้น การจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนี้จะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชน และความยินยอมดังกล่าวก็แสดงออกโดยองค์กรณีบัญญัติที่เป็นผู้แทนของปวงชน ในการตรากฎหมายบัญญัติให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรัฐที่มีการปกครองระบอบเสรีนิยมประชาธิปไตย รัฐจึงไม่อาจกระทำการใดๆ ที่อาจเป็นการกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้

กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้น มักจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำหน้าที่ประเมินภาษีด้วยตนเองว่าจะต้องมีการจัดเก็บภาษี หรืออาจมีกรณีที่กฎหมายให้ฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ช่วยในการประเมิน หรือคิดคำนวณภาษี ซึ่งเมื่อมีการคิดคำนวณภาษีนั่นออกมาแล้ว เจ้าหน้าที่เห็นว่าการคำนวณนั้นเป็นการคำนวณที่ผิดพลาด หรือมีการทุจริตในการเสียภาษีอากร ฝ่ายปกครองก็จะใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการชำระให้ถูกต้อง แต่ถ้าฝ่ายผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีนั้นคำนวณ

¹ มาตรา 73 แห่งรัฐธรรมนูญราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ.”

ภาษีผิดพลาด หรือไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง จนเกิดเป็นปัญหาข้อขัดแย้งขึ้นระหว่างฝ่ายปกครองกับผู้เสียภาษีอากร ที่จะต้องมีกระบวนการยุติธรรมเพื่อยุติกรณีพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น

กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น เมื่อกรณีพิพาททางภาษีนั้น กฎหมายจะกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์กรณีพิพาททางภาษีนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้คณะกรรมการนั้นได้ทบทวน และตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของคำสั่งของฝ่ายปกครองที่เรียกเก็บภาษีอากรนั้น จากนั้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรก็จะนำกรณีพิพาททางภาษีอากรดังกล่าว ไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อให้ศาลภาษีอากรได้เข้ามาควบคุมตรวจสอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

อย่างไรก็ตาม การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรในปัจจุบัน ยังพบกับปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ของผู้เสียภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นด้านสิทธิในกระบวนการยุติธรรม หรือสิทธิในทรัพย์สิน ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีมิได้ให้ความคุ้มครองแก่สิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรอย่างเพียงพอ กล่าวคือ การกำหนดจำนวนเงินค่าขึ้นศาลภาษีอากรที่ขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์ ทำให้การดำเนินคดีภาษีอากรในศาลต้องมีค่าใช้จ่ายสูงจนเกินไป การพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรที่ใช้ระบบกล่าวหาในการพิจารณาคดีทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างคู่กรณีที่เป็นหน่วยงานฝ่ายปกครองและประชาชน และการดำเนินคดีมโนสารในคดีภาษีอากรที่ยังไม่มีกฎหมายให้อำนาจศาลภาษีอากรในการดำเนินคดีมโนสารได้ ทำให้กรณีพิพาททางภาษีบางประเภทที่ไม่มีความยุ่งยาก หรือมีจำนวนทุนทรัพย์น้อย ต้องใช้การพิจารณาคดีแบบสามัญส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาคดี นอกจากนี้การอุทธรณ์กรณีพิพาททางภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง แต่ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ทำการวินิจฉัยภายในระยะเวลาอันสมควร ระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังจากที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยที่มีระยะเวลาสั้นจนเกินไป ซึ่งผู้เขียนจะได้ทำการวิเคราะห์ปัญหาต่างๆ ดังนี้

4.1 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรตามระบบวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

การพิจารณาคดีภาษีอากรในระบบศาลภาษีอากรของประเทศไทยนั้น ในปัจจุบันยังมีปัญหาเกี่ยวกับระบบวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรที่ทำให้สิทธิและเสรีภาพของผู้เสียหายอากรในกระบวนการยุติธรรม² และสิทธิในทรัพย์สิน³ ตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันที่ยังไม่ได้มีการคุ้มครองอย่างเพียงพอ ไม่ว่าจะเป็นกรณีการเสียค่าขึ้นศาลที่สูงเกินไป ระบบการพิจารณาคดีของศาลที่เป็นระบบกล่าวหาทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม และกรณีที่ถูกหมายไม่เปิดโอกาสให้มีการพิจารณาคดี

² มาตรา 40 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้

- (1) สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง
- (2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่อง การได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ การเสนอข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะ และการได้รับทราบเหตุผลประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่ง
- (3) บุคคลย่อมมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม
- (4) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา โจทก์ จำเลย คู่กรณี ผู้มีส่วนได้เสีย หรือพยานในคดีมีสิทธิได้รับการปฏิบัติที่เหมาะสมในการดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรม รวมทั้งสิทธิในการได้รับการสอบสวนอย่างถูกต้อง รวดเร็ว เป็นธรรม และการไม่ให้ถ้อยคำเป็นปฏิปักษ์ต่อตนเอง
- (5) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา จำเลย และพยานในคดีอาญา มีสิทธิได้รับความคุ้มครอง และความช่วยเหลือที่จำเป็นและเหมาะสมจากรัฐ ส่วนค่าตอบแทน ค่าทนาย และค่าใช้จ่ายที่จำเป็น ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

(6) เด็ก เยาวชน สตรี ผู้สูงอายุ หรือผู้พิการหรือทุพพลภาพ ย่อมมีสิทธิได้รับความคุ้มครองในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีอย่างเหมาะสม และย่อมมีสิทธิได้รับการปฏิบัติที่เหมาะสมในคดีที่เกี่ยวกับความรุนแรงทางเพศ

(7) ในคดีอาญา ผู้ต้องหาหรือจำเลยมีสิทธิได้รับการสอบสวนหรือการพิจารณาคดีที่ถูกต้องรวดเร็ว และเป็นธรรม โอกาสในการต่อสู้คดีอย่างเพียงพอ การตรวจสอบหรือได้รับทราบพยานหลักฐานตามสมควร การได้รับความช่วยเหลือในทางคดีจากทนายความ และการได้รับการปล่อยตัวชั่วคราว

(8) ในคดีแพ่ง บุคคลมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือทางกฎหมายอย่างเหมาะสมจากรัฐ.”

³ มาตรา 41 แห่งรัฐธรรมนูญราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นนี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ การสืบทอดย่อมได้รับความคุ้มครอง สิทธิของบุคคลในการสืบทอดย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ.”

มโนสำเนาในศาลภาษีอากรทำให้คดีภาษีบางเรื่องที่มีจำนวนทุนทรัพย์น้อย หรือไม่มีข้อยุ่งยาก จะต้องใช้วิธีพิจารณาคดีแบบสามัญทำให้เกิดความล่าช้าส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ปัญหาต่างๆ ดังต่อไปนี้

4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับค่าขึ้นศาลในศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับค่าขึ้นศาลในศาลภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มิได้บัญญัติค่าขึ้นศาลไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำค่าขึ้นศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยเป็นไปตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งเดิมกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 2.5 ของจำนวนทุนทรัพย์ แต่ไม่เกิน 200,000 บาท โดยคิดคำนวณเป็นรายข้อหา ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้ไม่ว่าทุนทรัพย์ในแต่ละข้อหา มากเท่าใดก็ตาม ค่าขึ้นศาลก็จะไม่สูงเกินไปกว่า 200,000 บาท ต่อหนึ่งข้อหา อย่างไรก็ตาม อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พ.ศ. 2551 มีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ 30 เมษายน 2551 เป็นต้นไป อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ ได้แก่ ร้อยละ 2 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกิน 200,000 บาท และร้อยละ 0.1 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาทขึ้นไป ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้คดีที่มีทุนทรัพย์ต่ำกว่า (ต่ำกว่า 10 ล้านบาท) ต้องเสียค่าขึ้นศาลต่ำกว่าการคำนวณตามอัตราเดิม แต่หากคดีมีทุนทรัพย์สูงกว่า 50 ล้านบาท ก็จะทำให้คดีนั้นเสียค่าขึ้นศาลสูงกว่าการคำนวณอัตราเดิม

การเรียกค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งนั้น นอกจากเพื่อเป็นการตอบแทนบริการที่ได้รับจากรัฐแล้ว ยังเป็นไปเพื่อป้องกันมิให้มีการนำคดีมาฟ้องต่อศาลในลักษณะที่ฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็น เนื่องจากในคดีแพ่งทั่วไปนั้นลักษณะของคดีโดยทั่วไปค่อนข้างเปิดโอกาสให้ประชาชนเลือกได้ว่า จะฟ้องคดีหรือไม่ กล่าวคือ สามารถฟ้องคดีได้จนกว่าคดีจะหมดอายุความ อีกทั้งยังสามารถประนีประนอมยอมความกัน โดยไม่จำเป็นต้องนำคดีขึ้นสู่ศาล แต่คดีภาษีอากรนั้นการฟ้องคดีมีลักษณะที่ค่อนข้างเป็นการบังคับมากกว่า กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มิฉะนั้น จะหมดสิทธิฟ้องคดีและต้องปฏิบัติตามคำสั่งประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้น การกำหนดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรควรแตกต่างกับคดีแพ่งทั่วไป

คดีภาษีอากรเป็นคดีข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลกับเอกชน โดยพิพาทกันเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐออกคำสั่งหรือการกระทำอื่นใดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ด้วยเหตุที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง จึงต้องถือว่าคดีภาษีอากร

เป็นคดีแพ่งชนิดหนึ่ง แต่กระนั้นก็ตามแม้ว่าจะถือเป็นคดีแพ่งชนิดหนึ่ง แต่คดีภาษีอากรก็ควรต้อง ถูกถือว่าเป็นคดีแพ่งที่ไม่มีทุนทรัพย์ เนื่องจากในการฟ้องคดีภาษีอากรโดยผู้เสียภาษีอากรนั้น นอกเหนือจากคดีฟ้องขอคืนภาษีอากรแล้ว ประชาชนจะมีได้รับทรัพย์สินใดๆ จากการฟ้องคดีเลย เพียงแต่ไม่ต้องเสียภาษีอากรที่ประเมิน โดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น

ในปัจจุบัน ปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับภาระที่จะต้องเสียค่าขึ้นศาลในศาลภาษี อากร โดยขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์ ทั้งนี้ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธี พิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องนำตาราง 1 ท้ายประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีอากรมีจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้อง เสียเป็นจำนวนมากแล้ว ในเวลาต่อมาเมื่อผู้เสียภาษีอากรจะต้องคดีต่อศาลภาษีอากรให้วินิจฉัยใน คดีดังกล่าว ก็จะต้องเสียค่าขึ้นศาลขึ้นมากเป็นทวีคูณ

ในกรณีดังกล่าวนี้ ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ศาลฎีกาวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีอากรจำต้อง เสียค่าขึ้นศาลตามจำนวนทุนทรัพย์ที่ฟ้องและตามจำนวนข้อหา ซึ่งเป็นผลให้เกิดเป็นภาระแก่ผู้เสีย ภาษีอากรเป็นอย่างมาก คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8022-8024/2547 โดยโจทก์คือ บริษัท จ. ได้ฟ้อง กรมสรรพากร ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี อากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้บัญญัติเรื่องค่าขึ้นศาลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตาม มาตรา 17 และ 29 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เรื่องค่าขึ้นศาลมิได้บัญญัติว่าคดีหนึ่ง ต้องเสียค่าขึ้นศาลไม่เกิน 200,000 บาท ดังนั้น ในการพิจารณาว่าคดีใดจะต้องเสียค่าขึ้นศาลเท่าใด จำต้องพิจารณาค่าฟ้องและต้องดูว่าค่าฟ้องที่เสนอต่อศาลมีกี่ข้อหา แต่ละข้อหาเกี่ยวข้องกันหรือแยก จากกันได้ โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ข้อหาหนึ่ง ปี 2535 ข้อหาหนึ่ง ภาษีการค้าปี 2534 ข้อหาหนึ่ง และภาษีธุรกิจเฉพาะปี 2535 อีกข้อหา หนึ่ง ค่าฟ้องของโจทก์จึงเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหา ที่ไม่เกี่ยวข้องกันสามารถแยกออกจาก กันได้ จำเลยอุทธรณ์ว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษี การค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่โจทก์ฟ้องในจำนวนทุนทรัพย์ 19,334,492.94 บาท จึงเป็นการ เสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหาที่ไม่เกี่ยวข้องกันเช่นเดียวกับที่โจทก์ฟ้อง ดังนั้น ทั้งโจทก์และจำเลยจึง ต้องเสียค่าขึ้นศาลทั้งสี่ข้อหา จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการที่พระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมิได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องค่าขึ้นศาลไว้โดยเฉพาะ และต้องนำค่าขึ้นศาลตามตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ ส่งผลให้คดีนี้ คู่ความจะต้องเสียค่าขึ้นศาลตามจำนวนทุนทรัพย์เป็นจำนวนมาก ซึ่งนอกจากผู้เสียภาษีอากรจะต้อง

เสียดำเนินการในจำนวนที่สูงแล้ว และเมื่อผู้เสียดำเนินการต้องการนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อให้ศาลคุ้มครองสิทธิของผู้เสียดำเนินการในกระบวนการยุติธรรมซึ่งเป็นสิทธิตามรัฐธรรมนูญ ผู้เสียดำเนินการกลับต้องเสียดำเนินการในจำนวนที่สูง การเสียดำเนินการในอัตราที่กำหนดตามตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่นำมาใช้โดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 จึงกระทบสิทธิของผู้เสียดำเนินการในกระบวนการยุติธรรมที่ไม่ได้สะดวกและเป็นธรรมอย่างแท้จริง

ดังนั้น การที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกากำหนดให้ผู้เสียดำเนินการต้องเสียดำเนินการในอัตราที่กำหนดที่ขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์จะส่งผลให้ผู้เสียดำเนินการอาจเลือกที่จะไม่ฟ้องคดีต่อศาลฎีกา เนื่องจากต้องเสียดำเนินการมากเกินไป และในเวลาต่อมา ผู้เสียดำเนินการก็อาจใช้การหลีกเลี่ยงฎีกาโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียดำเนินการจะได้มีจำนวนเงินฎีกาที่จะต้องมีการประเมินที่น้อยลง จนส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศในที่สุด และยังเป็นผลกระทบต่อสิทธิในกระบวนการยุติธรรมต่อผู้เสียดำเนินการตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ที่ให้ความคุ้มครองไว้ว่าบุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม โดยการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมนั้นจะต้องเป็นไปโดยง่าย สะดวก รวดเร็วและทั่วถึง และบุคคลนั้นมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม ความสะดวกและเป็นธรรมนี้เองที่จะทำให้การดำเนินคดีฎีกาในชั้นศาลนั้น จะต้องไม่เป็นภาระแก่ผู้เสียดำเนินการที่จะฟ้องคดีต่อศาลฎีกา

2) แนวทางแก้ไขปัญหากับค่าขึ้นศาลในศาลฎีกา

จากการศึกษาสิทธิของผู้เสียดำเนินการเกี่ยวกับการดำเนินคดีฎีกาในชั้นศาลต่างประเทศนั้น มีการให้ความคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียดำเนินการในเรื่องค่าขึ้นศาลฎีกา ดังเช่น ค่าขึ้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่พบว่า การดำเนินคดีฎีกาในศาลฎีกาของประเทศสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับระบบวิธีพิจารณาคดีที่ช่วยคุ้มครองสิทธิต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นสิทธิในกระบวนการยุติธรรม และสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ การฟ้องคดีฎีกานั้น ในประเทศสหรัฐอเมริกามีศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งสิ้น 4 ศาล ได้แก่ ศาลฎีกา ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย โดยศาลแต่ละศาลนั้นมีการเก็บค่าธรรมเนียมศาลดังนี้

1. ศาลฎีกา ในการยื่นฟ้องคดีฎีกานั้น ไม่ว่าจะคดีที่ฟ้องจะมีทุนทรัพย์เท่าใดก็ตาม ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องจะถูกเก็บในอัตราคงที่และอัตราต่ำคือ 60 ดอลลาร์สหรัฐต่อคดี

2. ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์มีอัตราเดียวและเป็นอัตราที่กำหนดไว้คงที่คือ คดีละ 150 ดอลลาร์สหรัฐ

3. ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ มีค่าธรรมเนียมคดีละ 250 ดอลลาร์สหรัฐ

4. ศาลล้มละลาย ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีละ 39 ดอลลาร์สหรัฐ

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็คดีที่มีทุนทรัพย์เท่าใดนั้น ศาลชั้นต้นของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ หรือศาลล้มละลาย ผู้เสียภาษีอากรที่เลือกจะดำเนินคดีต่อศาลก็เสียภาษีในอัตราคงที่เช่นกัน

การเสียค่าขึ้นศาลนั้น เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมอย่างสำคัญ เนื่องจาเมื่อมีการละเมิดต่อกฎหมายขึ้น ไม่ว่าจะเป็เพราะหน่วยจัดเก็บภาษีอากรมีการประเมินผิดพลาดหรืออาจเป็นเพราะฝ่ายผู้เสียภาษีอากรเสียภาษีอากรผิดพลาด และไม่อาจแก้ไขกรณีพิพาททางภาษีอากรโดยทางอื่นได้ ก็มีความจำเป็นที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร เพื่อให้มีการชดใช้หรือเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น

เนื้อหาของค่าขึ้นศาล แม้ว่าจะเป็นการเรียกค่าตอบแทนจากการใช้บริการของรัฐก็ตาม แต่การเสียค่าขึ้นศาลนั้นจะต้องไม่แปรผันตามต้นทุนในการให้บริการของรัฐ แต่อย่างไรก็ตาม ค่าขึ้นศาลนั้นก็มีความจำเป็นที่จะต้องมีการคิดในอัตราที่สมดุลระหว่างการจัดแบ่งสรรภาระค่าขึ้นศาลระหว่างรัฐกับเอกชน ซึ่งถ้าหากรัฐรับภาระค่าขึ้นศาลไว้ทั้งหมดย่อมขาดความเหมาะสม เพราะอาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรนำคดีมาฟ้องอย่างฟุ่มเฟือยเกินความจำเป็น และเป็นการบั่นทอนประสิทธิภาพในกระบวนการยุติธรรมได้ แต่ถ้ารัฐรับภาระที่น้อยจนเกินไป ก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับภาระมากจนเกินสมควร ส่งผลทำให้ไม่อาจนำคดีมาฟ้องเพื่อขอความคุ้มครองต่อศาลได้

อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้รัฐแบกรับภาระค่าขึ้นศาลในอัตราที่เหมาะสม จะเป็นการกรองประเภทและจำนวนคดีที่จะขึ้นสู่ศาล กล่าวคือ ค่าขึ้นศาลที่มีความไม่เหมาะสมจะมีผลทำให้มีคดีขึ้นสู่ศาลน้อยจนเกินไป หรือมากจนเกินไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อสิทธิในการดำเนินคดีในชั้นศาล และสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรได้

ดังนั้น ศาลภาษีอากรของประเทศไทยที่มีการคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากร โดยกำหนดค่าขึ้นศาลเทียบเท่ากับคดีแพ่งทั่วไป ทั้งนี้ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มิได้บัญญัติค่าขึ้นศาลไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำค่าขึ้นศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม จึงเป็นผลให้คดีภาษีอากรจะต้องเสียค่าขึ้นศาลตามจำนวนทุนทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น ย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สิน และสิทธิในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 และ 41 ของผู้เสียภาษีอากรยังไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างเพียงพอ และเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีอากร

เป็นอย่างมากที่จะต้องเสียค่าขึ้นศาลในจำนวนที่เพิ่มมากขึ้นตามจำนวนทุนทรัพย์อันเกิดจากการประเมินภาษีอากรที่ไม่ถูกต้อง

ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีการกำหนดอัตราค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรเป็นอัตราคงที่ ไม่ว่าคดีภาษีอากรนั้นจะมีจำนวนทุนทรัพย์เป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม เช่นเดียวกับการคิดค่าธรรมเนียมศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา การกำหนดค่าขึ้นศาลในอัตราคงที่ดังกล่าวจะเป็นผลให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรทั้งในด้านสิทธิในทรัพย์สิน และสิทธิในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้รับความคุ้มครองมากขึ้น เพราะผู้เสียภาษีอากรจะมีภาระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีลดน้อยลง และสามารถดำเนินคดีในชั้นศาลอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

4.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ของศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลภาษีอากร

การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรและคู่ความในคดีภาษีอากรต้องเป็นไปตามที่บทบัญญัติกฎหมายกำหนด อันได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง นอกจากนี้ เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะเฉพาะ จึงได้มีการออกข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มาใช้บังคับอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แม้กฎหมายดังกล่าวจะได้กำหนดขั้นตอนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไว้ แต่เนื่องจากศาลภาษีอากรนั้นใช้ระบบกล่าวหาในการพิจารณาคดี ซึ่งระบบกล่าวหาเน้นส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากระบบกล่าวหาในศาลหรือลูกขุนต้องวางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ศาลใช้ดุลพินิจได้น้อยโดยทำหน้าที่เป็นเพียงผู้ตัดสินคดี การพิสูจน์หรือแสวงหาข้อเท็จจริงตกเป็นภาระหน้าที่ของคู่ความ พยานหลักฐานทั้งหลาย ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุ เป็นของคู่ความที่จะนำมาสู่ศาลและถือว่าเป็นพยานหลักฐานของฝ่ายที่นำส่ง คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงจะต้องนำพยานหลักฐานมานำสืบพิสูจน์ให้ศาลเชื่อ ส่วนคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งก็จะถามค้านเพื่อทำลายน้ำหนักพยานหลักฐานของฝ่ายตรงข้าม ดังนั้น การถามค้านจึงมีความสำคัญมากในระบบนี้ในการค้นหาความจริง การถามพยานมีทั้งการถามพยานของตนเอง การถามค้านคู่ความฝ่ายตรงข้ามและปิดท้ายด้วยการถามถึงพยานของตนเองอีกครั้งหนึ่ง

ศาลหรือผู้พิพากษาในระบบกล่าวหาจึงมีบทบาทเป็นเพียงเสมือนกรรมการผู้ตัดสินที่พิจารณาปรับกฎหมายเข้ากับข้อเท็จจริงเท่านั้น หลักนี้ได้มีการนำมาใช้อย่างเด่นชัดมากที่สุดในเรื่องของพยาน โดยหน้าที่ทั้งหมดในการเสนอพยานหลักฐานจะตกอยู่แก่คู่ความในการดำเนินคดี และไม่มีกำหนดหรือคาดหมายว่าศาลจะเป็นผู้มีหน้าที่เช่นนั้น โดยคู่ความมีโอกาสที่จะอ้างอิงและสืบพยานกันอย่างต่อเนื่องที่ การซักถามพยานบุคคลของคู่ความที่อ้างพยานนั้นจะเริ่มต้นด้วยการซักถามพยานซึ่งมีเงื่อนไขว่าจะใช้คำถามในลักษณะการถามนำไม่ได้ จากนั้นทนายความของคู่ความฝ่ายที่อ้างพยานมีสิทธิที่จะถามถึงพยานได้ การสืบพยานและการรับฟังพยานดังกล่าวอาจใช้เวลาหลายชั่วโมง หรือหลายวันหากจำเป็น โดยศาลในระบบกล่าวหานี้ โดยปกติจะทำหน้าที่เพียงการควบคุมการสืบพยานของคู่ความให้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น โดยศาลจะทราบเรื่องเกี่ยวกับการสืบพยานของคู่ความเพียงคร่าวๆ เท่านั้น นอกนั้นจะเป็นหน้าที่ของทนายความที่จะเสนอข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายต่อศาล ในการที่จะเรียกพยานมาสืบว่ามีจำนวนเท่าใดหรือตามลำดับอย่างไร ทนายความจะเป็นผู้ซักถามพยานเอง ศาลเพียงแต่ฟังการสืบพยานโดยจะควบคุมว่าคำถามใดจะสามารถถามพยานได้หรือไม่ และจะซักถามพยานได้เท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น และศาลยังไม่ค่อยมีบทบาทในการค้นหาข้อเท็จจริงของคดี ทำให้คดีภาวการณ์ที่เป็นคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนเกิดความไม่เท่าเทียมกันในการค้นหาพยานหลักฐาน แม้ข้อกำหนดคดีภาวการณ์ พ.ศ. 2544 จะกำหนดให้ศาลภาวการณ์สามารถใช้การสอบถามข้อเท็จจริง เพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดีทำให้ข้อเท็จจริงมีความชัดเจนก็ตาม แต่ศาลภาวการณ์ก็จะใช้ดุลพินิจในการสอบถามข้อเท็จจริงเท่านั้น แต่พยานหลักฐานส่วนใหญ่ที่เป็นพยานเอกสารนั้น ก็มักจะเป็นพยานหลักฐานที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานของรัฐเป็นส่วนใหญ่

จากการศึกษาปัญหาดังกล่าว พบว่ามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องภาระการพิสูจน์ของคู่ความในวิธีพิจารณาคดีของศาลภาวการณ์ไว้ คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4295/2554 คดีนี้ นาย พ. กับพวก รวม 3 คน เป็นโจทก์ ฟ้องกรมสรรพากรที่ 1 กับพวก รวม 4 คน เป็นจำเลย โดยโจทก์ทั้งสามกับ พ. และ อ. ได้ทำสัญญาเช่าเป็นหุ้นส่วนจัดตั้งคณะบุคคลเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2539 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลงทุนเช่าที่ดินของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เพื่อนำที่ดินมาแบ่ง เป็นแปลงๆ พร้อมทั้งสร้างอาคารแล้วโอนสิทธิการเช่าพร้อมอาคารให้แก่บุคคลทั่วไป ต่อมาเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2540 โจทก์ที่ได้ทำสัญญาเช่าที่ดินจากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์โดยมีเงื่อนไขว่า เมื่อผู้เช่าได้ก่อสร้างตามสัญญาเสร็จลงเมื่อใด ผู้เช่ายอมยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งก่อสร้างพร้อมทั้งส่วนควบ สิ่งตรงตรา เครื่องประกอบและเครื่องอุปกรณ์ให้แก่ผู้ให้เช่าทันที สัญญาดังกล่าวมีกำหนดระยะเวลาเช่า 24 ปี และมีข้อตกลงให้ผู้เช่าสามารถนำอาคารออกให้เช่าช่วงได้ ระหว่างดำเนินการปลูกสร้างอาคารและจำหน่ายสิทธิ การเช่าที่ดินพร้อมอาคาร

ในโครงการคณะบุคคลได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 มีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังโจทก์ทั้งสามและบุคคลในคณะบุคคลให้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนพฤศจิกายน 2541 พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และภาษีส่วนท้องถิ่น เป็นเงินรวม 8,338,808 บาท โดยให้เหตุผลว่า คณะบุคคลดังกล่าวเช่าที่ดินเพื่อก่อสร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์อาคารให้แก่ผู้ให้เช่า ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างตามสัญญาเช่าจำนวน 66,063,050 บาท เป็นยอดรายรับในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์ทั้งสามและคณะบุคคลอุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว ซึ่งต่อมาศาลฎีกามีคำวินิจฉัยว่า พยานหลักฐานต่างๆ โจทก์ทั้งสามนำสืบฟังได้ว่า ต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างอาคารเป็นเงินเพียง 37,200,000 บาท ไม่ใช่ 66,063,050 บาท ศาลเห็นว่า ตามหนังสือสัญญาเช่าระบุว่า ต้นทุนการก่อสร้างเป็นเงินจำนวน 66,063,050 บาท โจทก์ทั้งสามกล่าวอ้างว่า ต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างอาคารเป็นเงินเพียง 37,200,000 บาท ภาระการพิสูจน์จึงตกแก่โจทก์ทั้งสาม เมื่อการยื่นบัญชีระบупยานของโจทก์ทั้งสามไม่ชอบ ถือว่าโจทก์ทั้งสามมิได้ยื่นบัญชีระบупยาน โจทก์ทั้งสามจึงไม่มีสิทธินำพยานเข้าสืบ ต้องฟังว่า ต้นทุนการก่อสร้างเป็นเงินจำนวน 66,063,050 บาท การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า ทั้งศาลภาษีอากรและศาลฎีกาต่างก็ใช้การพิจารณาคดีในระบบกล่าวหา ส่งผลให้โจทก์ซึ่งเป็นฝ่ายเอกชนมีหน้าที่ต้องยื่นบัญชีระบупยาน และภาระการพิสูจน์ตกแก่โจทก์เช่นกัน และเมื่อโจทก์มิได้ยื่นบัญชีระบупยาน จึงส่งผลให้โจทก์ไม่มีสิทธินำพยานเข้ามาสืบ ทั้งๆ ที่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐซึ่งเป็นฝ่ายปกครอง กับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นฝ่ายประชาชน ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นผลให้เกิดความไม่เท่าเทียมกัน และความไม่เสมอภาคกันในระหว่างคู่ความ ที่บุคคลจะต้องมีความเสมอภาค ย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ศาลภาษีอากรจึงควรจะทำหน้าที่หาความจริงในเรื่องที่พิพาทกัน มากกว่าจะทำหน้าที่เป็นกรรมการอย่างที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน การที่ศาลภาษีอากรใช้ระบบกล่าวหาทำให้ศาลภาษีอากรจะไม่ลงมาทำหน้าที่สืบค้นหาพยานหลักฐาน เนื่องจากศาลจะต้องพยายามวางตัวเป็นกลาง ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในส่วนของ การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามมาตรา 40 (1), (2), (3) แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันเป็นอย่างมาก ทั้งนี้ เพราะระบบกล่าวหาในศาลภาษีอากรที่คู่ความฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ อีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน พยานหลักฐานส่วนใหญ่ที่สำคัญจะอยู่ในความครอบครองของ

หน่วยงานของรัฐ สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมจึงมิได้เป็นโดยง่ายและทั่วถึง อีกทั้งสิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ที่คู่ความจะต้องได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารย่อมไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างแท้จริง และท้ายที่สุด การใช้ระบบกล่าวหาที่ไม่ให้ความคุ้มครองแก่สิทธิของผู้เสียหายอากรอย่างเพียงพอ จะส่งผลให้ผู้เสียหายอากรแพ็คดีในที่สุดดังเช่นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4295/2554 ซึ่งผู้เขียนได้กล่าวถึงไว้ข้างต้นนั่นเอง

2) แนวทางแก้ไขปัญหากับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลอากร

จากการศึกษาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลอากรของต่างประเทศ พบว่า ในต่างประเทศมีการให้ความคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังเช่นในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้น พบว่าระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้นใช้ระบบการพิจารณาคดีแบบระบบไต่สวนสำหรับคดีอากรที่คู่ความทั้งสองฝ่ายมีฐานะไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ แต่อีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน

ระบบไต่สวนเป็นระบบสำหรับการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการยุติธรรม คู่กับระบบกล่าวหาหรือระบบตกลง ซึ่งระบบกล่าวหาหรือระบบตกลงนี้เป็นระบบการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่มีสาระสำคัญในการสร้างความกระจ่างเกี่ยวกับปัญหาที่ว่า ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบในการนำสืบข้อเท็จจริงที่เป็นพื้นฐานสำหรับคำวินิจฉัยตัดสินของศาลนั่นเอง เท่ากับเป็นการมอบหมายให้เป็นหน้าที่ของกลุ่มความในการริเริ่มและกำหนดความเป็นไปของกระบวนการวิธีพิจารณา

หลักการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีโดยใช้ระบบไต่สวนนั้น ศาลจะเป็นผู้รับผิดชอบการแสวงหาความจริงในคดี ศาลจึงมีอำนาจตามกฎหมายในการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยไม่ต้องถูกผูกมัดจากการนำสืบและบัญชีของกลุ่มความตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 86 อนุมาตรา 1

ในฐานะที่ศาลอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษที่มีพื้นฐานเดียวกันกับศาลปกครอง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีอากร มาตรา 76 จึงกำหนดให้ศาลอากรใช้หลักการไต่สวน เช่นเดียวกับศาลปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กล่าวคือ ศาลมีส่วนร่วมในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดี และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีอากร มาตรา 96 กำหนดให้ศาลตัดสินคดีโดยอิสระและด้วยความเชื่อมั่น ตามผลโดยรวมที่ได้รับจากการดำเนินกระบวนการพิจารณา กรณีที่ไม่อาจหาพยานหลักฐานได้ ให้พิจารณา

เช่นเดียวกับคดีปกครองตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน้าที่ในการนำสืบ และการพิจารณาตัดสินคดีของศาลภาษีอากรนั้น ศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ ดังนั้น ศาลจึงไม่ถูกผูกมัดโดยระเบียบภายในของฝ่ายปกครองแต่อย่างใด

ในการค้นหาความจริงของศาลอาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

จากการพิจารณาระบบการพิสูจน์พยานหลักฐาน และภาระการพิสูจน์ของศาลภาษีอากรในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี พบว่า ศาลภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้นใช้ระบบการไต่สวน ซึ่งระบบนี้ ศาลเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการพิจารณาคดี ศาลมีหน้าที่ค้นหาข้อเท็จจริงมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางและยืดหยุ่นมาก ไม่มีมีกฎเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดนัก ไม่มีบทตัดพยานที่เด็ดขาด เปิดโอกาสให้มีการเสนอพยานหลักฐานทุกชนิดมาสู่ศาลได้ พยานหลักฐานทั้งปวงไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุที่คู่ความนำมาสู่ศาลจะไม่ถือว่าเป็นพยานหลักฐานของคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง แต่จะถือว่าเป็นพยานหลักฐานของศาลทั้งสิ้น โจทก์เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นคว้าหาพยานหลักฐาน ศาลจะทำหน้าที่ชี้แจงให้นักพยานว่าน่าเชื่อถือหรือไม่เพียงใด โดยปกติจะใช้ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ไต่สวนข้อเท็จจริงแยกต่างหากจากผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ตัดสินข้อกฎหมาย ทั้งนี้ก็มีจุดมุ่งหมายร่วมกับระบบกล่าวหา คือไม่ต้องให้คนๆ เดียวกันหรือคณะเดียวกันตัดสินได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งเป็นการถ่วงดุลในระดับหนึ่ง ส่วนการซักถามพยาน ศาลจะเป็นผู้ซักถามเอง ไม่มีระบบการถามค้านและถามดิง เว้นแต่ศาลจะอนุญาต ส่วนใหญ่เป็นเรื่องระหว่างศาลกับจำเลย

สาระสำคัญของกระบวนการพิจารณาแบบไต่สวนนั้น ก็เนื่องจากว่าหลักความยุติธรรมย่อมบังคับอยู่ในตัวของมันเองที่จะต้องประกอบด้วยความเร็วในการพิจารณา โดยศาลจะต้องเข้าไปมีบทบาทในการควบคุมดูแลการดำเนินกระบวนการพิจารณาเพื่อป้องกันไม่ให้คู่ความพยายามประวิงคดี และยังต้องประกอบด้วยความถูกต้องของคำพิพากษา โดยศาลมีหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาท ซึ่งถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นข้อยุติที่ถูกต้องระหว่างคู่ความ

อำนาจของศาลในการแสวงหาข้อเท็จจริง หรืออำนาจไต่สวนนี้ ศาลสามารถที่จะหาข้อมูลต่างๆ จากฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องได้ โดยการให้ฝ่ายปกครองแสดงความเห็นและข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกี่ยวกับคำฟ้องของผู้ฟ้องคดีและส่งเอกสารต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด โดยอำนาจของศาลนี้ เช่นเดียวกันศาลก็มีอำนาจเรียกให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งชี้แจงพยานหลักฐานประกอบได้ด้วย ซึ่งหลักการนี้เป็นการแสดงให้เห็นถึงลักษณะเฉพาะของระบบไต่สวน

โดยสรุปแล้วจะเห็นว่าระบบกล่าวหาเป็นระบบที่เหมาะสมกับคดีที่คู่ความมิสถานะเท่าเทียมกัน เช่น คดีแพ่ง โดยศาลจะทำหน้าที่เป็นคนกลางคอยควบคุมวิธีพิจารณาให้เป็นไปโดยชอบ

(เปรียบเสมือนกรรมการในสนามกีฬา) ไม่ให้มีการเอาัดเอาเปรียบกัน คอยรับฟังการสืบพยานตามข้ออ้างข้อเถียงของโจทก์และจำเลย ส่วนในระบบไต่สวนนั้นศาลจะต้องลงไปเสาะหาข้อเท็จจริงจากทุกฝ่ายโดยเฉพาะจากฝ่ายปกครองซึ่งมักครอบครองเอกสารหลักฐานซึ่งอ้างว่าเป็นความลับอยู่เสมอ ทำให้เอกชนผู้ฟ้องคดีเกิดความท้อถอยในการแสวงหาพยานหลักฐาน ดังนั้น ระบบการพิจารณาแบบไต่สวนจึงเหมาะกับคดีปกครองที่รัฐหรือฝ่ายปกครองมีสถานะที่เหนือกว่าเอกชน

ดังนั้น ระบบการค้นหาพยานหลักฐาน โดยให้การพิจารณาคดีโดยระบบไต่สวนจะทำให้สิทธิของผู้เสียหายอากรนั้นได้รับความคุ้มครองมากขึ้น เพราะศาลฎีกาอากรจะเป็นผู้เข้ามาทำหน้าที่ไต่สวน รวบรวมข้อเท็จจริงทั้งหลายในคดีด้วยตนเอง ทั้งศาลจะต้องทำการพิจารณาให้แน่ใจถึงข้อเท็จจริงที่คู่ความนำเสนอและต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่คู่ความมิได้นำเสนอต่อศาลด้วย ผู้เขียนจึงเห็นว่า จึงควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 ในส่วนที่เกี่ยวกับการพิจารณาคดี โดยระบุให้ชัดเจนถึงการไต่สวนในการพิจารณาพิพากษาคดี ทั้งนี้ เพื่อให้ศาลฎีกาอากรของประเทศไทยสามารถเข้ามาควบคุมการพิจารณาคดีฎีกาอากรได้มากขึ้นอย่างเช่นศาลฎีกาอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี การแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวจะเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีในชั้นศาลได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากศาลฎีกาอากรจะให้ความคุ้มครองสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียหายได้โดยง่าย มีความสะดวก รวดเร็วและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ทั้งเป็นการคุ้มครองสิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณาที่เกี่ยวกับการได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ ซึ่งเป็นสิทธิตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ทั้งนี้ เพราะวาคดีฎีกาอากรเป็นคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับเอกชน ซึ่งคู่ความฝ่ายที่เป็นเอกชนจะไม่มีโอกาสเข้าถึงพยานหลักฐานและตรวจเอกสารได้อย่างเพียงพอ เนื่องจากพยานหลักฐานส่วนใหญ่ คู่ความอีกฝ่ายที่เป็นหน่วยงานของรัฐเป็นผู้ครอบครอง และแม้คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยาน ทำให้ไม่สามารถนำพยานหลักฐานเข้าสืบได้ ศาลฎีกาอากรก็จะทำหน้าที่ค้นหาความจริงและเรียกพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องมาไต่สวนได้ ระบบการไต่สวนจึงเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้ศาลฎีกาอากรสามารถทำการสืบค้นพยานหลักฐาน และพิจารณาพิพากษาคดีได้อย่างเป็นธรรมแก่คู่ความทั้งสองฝ่ายมากขึ้น

4.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมโนสำเนาในศาลฎีกาอากรและแนวทางการแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมโนสำเนาในศาลฎีกาอากร

การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีฎีกาอากรของศาลฎีกาอากรนี้ นอกจากศาลฎีกาอากรจะใช้การดำเนินกระบวนการพิจารณาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2544 ศาลฎีกาอากรยังสามารถนำประมวลกฎหมายวิธี

พิจารณาความแฟ่งมาใช้ในการพิจารณาพิพากษาคดีได้โดยอนุโลม⁴ ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวได้ ซึ่งศาลฎีกาอารกก็จะนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแฟ่งมาใช้ได้ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของคำฟ้องตามมาตรา 172 ที่จะต้องแสดงโดยแจ้งชัดซึ่งสภาพแห่งข้อหาของโจทก์และคำขอบังคับทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาเช่นว่านั้น หรือคำให้การตามมาตรา 177 จำเลยต้องยื่นคำให้การต่อศาลภายใน 15 วันนับแต่วันมีการส่งหมายเรียกและคำฟ้องให้แก่จำเลย

อย่างไรก็ตาม กระบวนพิจารณาคดีของศาลฎีกาอารกที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน แม้ว่าศาลฎีกาอารกจะได้ใช้การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีเพื่อดำรงความยุติธรรมแก่คู่ความไม่ว่าฝ่ายหน่วยงานของรัฐ หรือประชาชนผู้เสียหายมากที่สุด ซึ่งเห็นได้ข้อกำหนดคดีฎีกาอารก พ.ศ. 2544 ที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอารกและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอารกบัญญัติให้ประธานศาลฎีกาอนุมัติให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาอารกกลางมีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐานได้ ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวก็ได้ให้ศาลฎีกาอารกมีอำนาจดำเนินกระบวนพิจารณาต่างๆ เพื่อประโยชน์ของคู่ความได้ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการสอบถามข้อเท็จจริงเพื่อให้คู่ความทั้งสองฝ่ายมีการรับข้อเท็จจริงในคดีซึ่งจะทำให้ข้อเท็จจริงต่างๆ มีความชัดเจน ช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ หรือการขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับข้อเท็จจริง⁶ โดยกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ต้องการอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความ

⁴ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอารกและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอารก พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “กระบวนพิจารณาในศาลฎีกาอารกให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแฟ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม.”

⁵ ข้อกำหนดคดีฎีกาอารก พ.ศ. 2544 ข้อ 23 กำหนดว่า “ไม่ว่าการพิจารณาคดีจะได้ดำเนินไปแล้วเพียงใด เพื่อประโยชน์แห่งการสืบพยาน เมื่อศาลเห็นสมควรหรือคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอ ศาลอาจส่งข้อสอบถามเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย เพื่อให้คำแถลงตอบข้อสอบถามว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ โดยให้นำบทบัญญัติในข้อ 19 วรรคสอง และข้อ 21 วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม

การส่งข้อสอบถามให้คู่ความฝ่ายใดอาจกระทำในศาล หรือโดยวิธีอื่นที่ศาลเห็นสมควร และให้ส่งสำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย เมื่อคู่ความฝ่ายนั้นยื่นคำแถลงตอบข้อสอบถามก็ให้ส่งสำเนาคำแถลงนั้นในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นมารับไปจากเจ้าพนักงานศาล.”

⁶ ข้อกำหนดคดีฎีกาอารก พ.ศ. 2544 ข้อ 20 กำหนดว่า “คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งซึ่งประสงค์จะอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าว

ฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบได้ก็ตาม แต่กระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรทั้งหมดก็จะต้องใช้การดำเนินพิจารณาคดีสามัญ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และข้อกำหนดคดีภาษีอากรยังไม่ได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีจำนวนทุนทรัพย์ไม่สูงมากนัก โดยใช้กระบวนการพิจารณาแบบคดีโมโนสแอร่ จนทำให้คดีภาษีอากรทุกประเภทไม่ว่าคดีนั้นจะมีจำนวนทุนทรัพย์มากหรือน้อย ศาลภาษีอากรจะต้องใช้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรแบบวิธีพิจารณาคดีสามัญเช่นเดียวกัน อีกทั้งในปัจจุบันจำนวนคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรนั้นนับวันจะมีจำนวนที่เพิ่มมากขึ้น การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรที่ไม่มีการแยกประเภทคดีไว้เช่นนี้จะทำให้คดีภาษีอากรในแต่ละคดีจะต้องใช้ระยะเวลาที่ยาวนานกว่าจะมีการพิจารณาพิพากษาคดีจนส่งผลให้สิทธิในกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียภาษีอากรตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 40 (1) (3) ที่กำหนดว่าสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมจะต้องเป็นไปโดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง และมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้องรวดเร็ว และเป็นธรรม ยังไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างเพียงพอ และทำให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายแก่ผู้เสียภาษีอากรมากขึ้นไปกว่าเดิม ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการดำเนินคดี รวมไปถึงค่าทนายความที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องให้ช่วยว่าความในศาลภาษีอากร

ในกรณีดังกล่าว จากการศึกษาบทที่ 3 ซึ่งผู้เขียนได้ยกตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับหนึ่ง ซึ่งคดีดังกล่าวมีความล่าช้าในการพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นอย่างมาก คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1703/2553 โดยโจทก์คือ บริษัท ธ. ฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลย ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ 2007170/5/101613 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2542 และเลขที่ 2007170/5/101564 ถึง 101575 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 คำวินิจฉัย

เป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ถ้าคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอต่อศาลในวันชี้สองสถานหรือในวันสืบพยานแล้วแต่กรณีให้ศาลสอบคู่ความฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ ถ้าคู่ความฝ่ายนั้นไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

ให้นำบทบัญญัติในข้อ 19 วรรคสอง มาใช้บังคับโดยอนุโลม.”

อุทธรณ์เลขที่ สก.3 (อธ.2)/10 ถึง 22/2546 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2545 งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยคดีนี้ปรากฏว่าศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาในปี พ.ศ. 2553 ซึ่งนับตั้งแต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย คือ วันที่ 3 ตุลาคม 2545 คดีภาษีอากรดังกล่าวได้ผ่านการพิจารณาของศาลชั้นต้นและศาลฎีกาโดยใช้เวลากว่า 8 ปี ผู้เขียนจึงเห็นว่าการพิจารณาคดีภาษีอากรในชั้นศาลภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันมีความล่าช้า ทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันที่จะต้องมีความรวดเร็วถูกต้องกระทบกระเทือนเป็นอย่างมาก

อนึ่ง แม้ว่าการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีต่างๆ ในชั้นศาลนั้นซึ่งถือเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองอย่างหนึ่ง กล่าวคือ การฟ้องคดีต่อศาลเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรตุลาการนั้นจะเป็นกระบวนการพิจารณาคดีที่ได้รับความน่าเชื่อถือจากคู่ความในคดีเป็นอย่างมาก แต่อุปสรรคใหญ่ที่เป็นสิ่งกีดกั้นการเข้าถึงความยุติธรรมในชั้นศาลก็คือ คดีส่วนใหญ่ในชั้นศาล จะมีระยะเวลาการพิจารณาคดีที่ยาวนาน จนทำให้คู่ความเลิกที่จะไม่ฟ้องคดีต่อศาล ส่งผลให้คู่ความนั้นไม่อาจให้ศาลทำการตรวจสอบคดีต่างๆ ได้ ซึ่งนอกจากจะเป็นการขัดต่อหลักสากลว่าด้วยปฎิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนในเรื่อง “สิทธิที่จะได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดี” ทั้งนี้ เนื่องจากการดำเนินคดีในชั้นศาลมีค่าใช้จ่ายที่สูง จึงทำให้ความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดีนั้นลดน้อยลงส่งผลกระทบต่อสิทธิของบุคคลที่ต้องการความคุ้มครองจากองค์กรศาลที่มีความเป็นอิสระยังไม่ได้ได้รับความคุ้มครองอย่างประสิทธิภาพ อีกทั้งยังเป็นการขัดต่อสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามที่เป็นบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญตามที่ได้กล่าวในข้างต้นด้วย

ดังนั้น การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ที่ในปัจจุบันยังไม่มีกรให้อำนาจศาลภาษีอากรใช้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสำเร่ จึงส่งผลทำให้คดีภาษีอากรทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นคดีที่มีจำนวนทุนทรัพย์มากหรือน้อยนั้น เกิดความล่าช้าในการพิจารณาพิพากษา ซึ่งเป็นอุปสรรคและกระทบต่อสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม เพราะการดำเนินคดีที่ล่าช้า ย่อมทำให้คู่ความมีภาระ และค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมศาล หรือค่าทนายความที่มากขึ้น เป็นต้น ทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามมาตรา 40 (1) (3) ของรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ไม่ได้ได้รับความคุ้มครองอย่างแท้จริง

2) แนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับการดำเนินคดีมโนสำเร่ในศาลภาษีอากร

จากการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้นพบว่า มีการคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมอย่างมีประสิทธิภาพ ดังเช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร โดยมีสิทธิเลือกให้ศาลภาษีอากร

ดำเนินกระบวนการพิจารณาแบบใดๆ ก็ได้ตามความประสงค์ ซึ่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรมี 2 รูปแบบ คือ

1. การดำเนินคดีสามัญ เป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาปกติ ไม่จำกัดจำนวนทุนทรัพย์ เมื่อคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรสามารถอุทธรณ์และฎีกาคำพิพากษาได้

2. การดำเนินคดีมโนสาเร่ (Small Tax Case) มีรูปแบบไม่ยุ่งยากและสะดวกรวดเร็ว เป็นคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาแล้ว คู่ความไม่สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาได้

การดำเนินคดีมโนสาเร่นั้น กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ว่าเป็นกระบวนการที่เรียบง่าย เพื่อแก้ปัญหาข้อขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับหน่วยจัดเก็บภาษีอากร ให้โจทก์ผู้ฟ้องคดี พิสูจน์ว่าคดีของตนจัดอยู่ในประเภทคดีมโนสาเร่ และขอลือกให้มีกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสาเร่มาปรับใช้กับคดีของตน และศาลภาษีอากรจะต้องเห็นชอบด้วยกับการเลือกเช่นนั้น โดยทั่วไปศาลจะพิจารณาว่าผู้ฟ้องคดีที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสาเร่หรือไม่ หากมีคุณสมบัติเหมาะสมก็จะมีคำสั่งอนุญาตให้ดำเนินคดีแบบมโนสาเร่ได้

อย่างไรก็ตาม การดำเนินคดีแบบมโนสาเร่ มีข้อสังเกตดังนี้

1. คดีที่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีอากรในกรณีชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน ต้องชำระภาษีในส่วนที่ขาดไม่เกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ รวมดอกเบี้ยและค่าปรับในปีภาษีใดๆ ที่พิพาท เช่น คดีที่มีการร้องขอให้ลดภาษีกรณีเป็นคู่สมรส จำนวนที่ขอลดจะต้องไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ คดีประเภทลูกจ้างคนงาน จำนวนเงินค่าจ้างที่ได้แย้งจะต้องไม่เกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ ในไตรมาสของปีภาษีใดๆ เป็นต้น

2. การพิจารณาคดีแบบมโนสาเร่ มีมากกว่าการพิจารณาคดีสามัญ ขั้นตอนก่อนพิจารณา และระหว่างพิจารณาแบบมโนสาเร่มีน้อย และพยานหลักฐานเป็นไปตามกฎเกณฑ์ของรัฐบาลกลาง ซึ่งกำหนดให้มีข้อบังคับที่มีความยืดหยุ่น ผู้พิพากษาสามารถพิจารณาหลักฐานใดๆ ที่เกี่ยวข้องได้

3. โจทก์สามารถร้องขอต่อศาลให้พิจารณาคดีแบบมโนสาเร่ในเวลาใดๆ ก่อนพิจารณา หรือภายหลังที่การพิจารณาคดีได้เริ่มขึ้นแล้วก็ได้

4. การดำเนินคดีแบบมโนสาเร่ คู่ความต้องห้ามไม่ให้อุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ของสหรัฐได้

ดังนั้น เมื่อมีการนำกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสาเร่มาใช้ในศาลภาษีอากร จะช่วยให้คดีภาษีอากรที่มีจำนวนทุนทรัพย์ไม่สูงมาก ศาลสามารถพิจารณาคดีได้อย่างรวดเร็ว เพราะเมื่อมีการแบ่งประเภทของคดีภาษีโดยให้คดีที่มีทุนทรัพย์น้อยได้ถูกแยกออกมาจะทำให้ได้รับการพิจารณาคดีได้รวดเร็วขึ้น ทั้งยังทำให้การพิจารณาคดีนั้นเป็นระบบ เนื่องจากคดีภาษีอากรที่มีทุน

ทรัพย์น้อย ผู้เสียหายอากรก็จะไม่ใช้ระยะเวลาในการดำเนินคดีที่มากจนเกินไป ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมศาล หรือค่าทนายความนั้นไม่สูงจนเกินไปด้วย การดำเนินคดีภาษีอากรในศาลก็จะมีประสิทธิภาพมากขึ้น และเป็นการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สิน และสิทธิในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ที่ทำให้การดำเนินคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรโดยใช้การดำเนินคดีมีโนสาร่มีความง่าย เป็นไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายอากรมากขึ้น และการดำเนินคดีที่รวดเร็วจะทำให้ผู้เสียหายอากรรับภาระค่าใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นค่าทนายความ หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการดำเนินคดีน้อยลง ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยแก้ไขเพิ่มเติมว่า “ให้คดีที่มีราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน..... บาท ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีมีโนสาร่มาใช้บังคับโดยอนุโลม” และแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนการอุทธรณ์คำพิพากษาว่า “ในคดีที่มีราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน..... บาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งไว้ หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรองเช่นนั้น ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง” การแก้ไขบทบัญญัติของพระราชบัญญัติดังกล่าวจะเป็นการคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียหายอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้ เพราะผู้เสียหายอากรย่อมสามารถเลือกใช้การดำเนินคดีมีโนสาร่เพื่อให้คดีของตนที่มีทุนทรัพย์ไม่มากนัก สามารถดำเนินคดีภาษีอากรไปได้อย่างรวดเร็ว อันทำให้การดำเนินคดีภาษีอากรเป็นไปอย่างรวดเร็ว และเป็นธรรม อันเป็นสิทธิในกระบวนการยุติธรรมที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ได้บัญญัติรับรองไว้

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรและระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีบทบาทสำคัญ ในการดำเนินคดีภาษีอากรนอกศาล เนื่องจากการดำเนินคดีภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองที่ผู้เสียหายอากรสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้โดยไม่มีค่าใช้จ่ายใดๆ แต่ในปัจจุบันนั้น การดำเนินคดีภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเนื่องจากยังไม่มีกำหนดเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทำคำวินิจฉัย และระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลัง

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากรเนื่องจากมีระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรสิ้นจนเกินไป จนส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไข ดังนี้

4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

กฎหมายที่มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น กฎหมายในแต่ละฉบับดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีการประเมินภาษีเพื่อชำระหนี้ภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียเอง พร้อมกับชำระภาษีอากรภายในเวลาและ ณ สถานที่ที่กำหนดไว้ ซึ่งเมื่อครบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด ผู้เสียภาษีอากรนอกจากจะต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้มีการประเมินภาษีอากรแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียค่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กฎหมายได้บัญญัติ อีกทั้ง หากผู้เสียภาษีอากรยังไม่ชำระค่าภาษีอากร รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวแล้ว เงินจำนวนดังกล่าวจะถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งทั้งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร ซึ่งเมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดก็จะถูกหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายและเงินภาษีอากรค้าง หากมีเงินเหลือจึงจะคืนให้แก่ผู้เสียภาษีอากรต่อไป

อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีอากรได้มีการประเมินตนเอง หรือประเมิน โดยเจ้าพนักงานนั้น แล้วมีการคิดคำนวณภาษีนั้นออกมาแล้ว เจ้าหน้าที่เห็นว่าการคำนวณนั้นเป็นการคำนวณที่ผิดพลาด หรือมีการทุจริตในการเสียภาษีอากร ฝ่ายปกครองก็จะใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการชำระให้ถูกต้อง แต่ถ้าฝ่ายผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีนั้นคำนวณภาษีผิดพลาด หรือไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง โดยกฎหมายแต่ละฉบับนั้นให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์กรณีพิพาททางภาษีนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้คณะกรรมการนั้นได้

ทบทวน และตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของคำสั่งของฝ่ายปกครองที่เรียกเก็บภาษีอากรนั้น ดังนี้

(1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ภาษีทุกประเภทดังกล่าวโดยทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์กำหนดไว้คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการประเมินภาษี และผู้รับประเมินไม่พอใจคำสั่งประเมินภาษีนั้น ผู้รับประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

(2) ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่กำหนดวิธีการอุทธรณ์ไว้ค่อนข้างแตกต่างจากกฎหมายภาษีอื่นๆ โดยกำหนดให้ต้องมีการคัดค้านการประเมินก่อน แล้วผู้ยื่นคัดค้านจึงจะสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ การคัดค้านการประเมินนั้นเป็นไปตามที่มาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดไว้ กล่าวคือผู้ถูกประเมินที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินจะต้องยื่นคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเป็นหนังสือ โดยตามมาตรา 88 กำหนดให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นให้เสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้านนั้น

ภายหลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจคำวินิจฉัยหรือคำคัดค้านไม่ได้รับการวินิจฉัยภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามมาตรา 89 ได้กำหนดให้ผู้ยื่นคำคัดค้านที่มีสิทธิอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านเป็นหนังสือ หรือวันที่ครบกำหนดการวินิจฉัยคำคัดค้าน อย่างไรก็ตาม ผู้ยื่นคำคัดค้านอาจถูกตัดสิทธิอุทธรณ์ได้ หากเป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์คือ ในกรณีผู้ยื่นคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน หรือในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคัดค้าน โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(3) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

การอุทธรณ์ภาษีศุลกากรอาจเกิดขึ้นได้เมื่อมีการประเมินอากรเพิ่มเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรแห่งกำเนิดของสินค้า และเกี่ยวกับราคาศุลกากร ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน คือ ผู้นำของเข้า และผู้ส่งของออก โดยต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน เป็นกรรมการ แต่ในกรณีที่เป็นการนำของเข้า หรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยในมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดย “ผู้นำของเข้า” กฎหมายได้กำหนดให้หมายความรวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสีย ช่วงขณะหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากรและ “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกัน โดยอนุโลม

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น เป็นการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง เพื่อแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยมีความมุ่งหมาย 3 ประการ คือ 1) เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน 2) เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และ 3) เพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล

ระบบอุทธรณ์นั้น ได้มีนักวิชาการหลายท่านได้อธิบายถึงระบบการอุทธรณ์ไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้แบ่งแยกระบบอุทธรณ์ไว้ 2 ระบบ คือ ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ ที่เป็นกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดไว้ว่า หากคู่กรณีจะนำคดีมาฟ้องต่อศาล คู่กรณีจะต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน หากแต่เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติในลักษณะที่เป็นทางเลือกให้คู่กรณีมีสิทธิที่จะเลือกใช้สิทธิในการอุทธรณ์หรือจะนำคดีไปฟ้องร้องศาลได้โดยตรง ดังนั้น กฎหมายได้บัญญัติให้ใช้ระบบอุทธรณ์เพื่อเลือก ด้วยเหตุนี้ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายนั้นๆ เป็นคำสำคัญ และระบบอุทธรณ์บังคับ ซึ่งเป็นระบบอุทธรณ์ที่บังคับให้คู่กรณีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนเสมอก่อนที่จะนำคดีไปฟ้องต่อศาล หากคู่กรณีไม่ดำเนินการภายในฝ่ายปกครองก่อน ศาลย่อมไม่อาจรับพิจารณาคดีดังกล่าวได้ การอุทธรณ์ในระบบบังคับจึงกลายเป็นเงื่อนไขในการรับเรื่องไว้พิจารณา ด้วยเหตุนี้เอง จึงถือว่าสถานะในทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์เป็นกฎหมายที่อยู่กึ่งกลางระหว่างกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติ กล่าวคือ การอุทธรณ์เป็นจุดเชื่อมระหว่างการใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองและเป็นเงื่อนไขการรับฟ้องคดีของศาลในขณะเดียวกัน

จากการพิจารณาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่กำหนดตามมาตรา 7 ว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่อง

ต่อไปนี้เป็น (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษีอากร และมาตรา 8 ที่กำหนดให้คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร บัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตาม หลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากร ได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ ระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้น เสร็จสิ้นแล้ว

กรณีพิพาททางภาษีที่เกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงต้องมีการอุทธรณ์ ก่อนที่จะมีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นระบบอุทธรณ์แบบบังคับ ทำให้ผู้เสียภาษีอากร จะต้องมีการอุทธรณ์ก่อนทุกครั้ง มิฉะนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ซึ่งเมื่อพิจารณากฎหมายทั้งสามฉบับไม่ว่าจะเป็น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติให้มีการอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งสิ้น

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องเพื่อดำเนินการ วินิจฉัยกรณีพิพาททางภาษิดังกล่าวนั้น แล้วปรากฏว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ดำเนินการ วินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายในเวลาอันสมควร ย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็น เงินเพิ่ม หรือเบี้ยปรับที่เพิ่มขึ้นในระหว่างที่รอการวินิจฉัยจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินในส่วนที่ เกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่มากขึ้น จากความล่าช้าในการพิจารณาและวินิจฉัยของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ และสิทธิในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ที่บัญญัติให้บุคคลจะต้องเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง นอกจากนี้ และมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม การที่กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้บัญญัติ เกี่ยวกับระยะเวลาของการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น จึงทำให้คดีภาษีอากรเกิด ความล่าช้า ไม่สะดวก และเป็นธรรม และขาดประสิทธิภาพ นอกจากนี้ การที่ผู้เสียภาษีอากร จะต้องรอการพิจารณาและวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นผลทำให้ผู้เสียภาษี อากรเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางศาลได้ช้าลง ซึ่งเป็นการกระทบสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันเป็นอย่างมาก

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่กฎหมายทั้งสามฉบับ ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้มีการอุทธรณ์กรณีพิพาททางภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่ได้มีกำหนดระยะเวลา ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยภายในกำหนด ผู้เสียภาษีจึงจำเป็นต้องรอคำวินิจฉัย จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน จึงจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในทรัพย์สิน และการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในศาลเป็นอย่างมาก ซึ่งกรณีดังกล่าว ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างกรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติเมื่อวันที่ 22 กันยายน 2552 ให้ยกคำร้องของ นาย พ. และนางสาว พ. ที่อุทธรณ์กรณีที่กรมสรรพากรเรียกเก็บ ภาษีเงินได้ จำนวน 11,809,294,773 บาทจากบุคคลทั้งสอง ซึ่งซื้อหุ้นบริษัท ช. จากบริษัท อ. จำนวน 329.2 ล้านหุ้น ในราคาหุ้นละ 1 บาท ขณะที่ราคาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีราคาหุ้นละ 49.25 บาท ทำให้บุคคลทั้งสองได้กำไรจากส่วนต่างราคาหุ้นเป็นเงิน 15,883,900,000 บาท กรณีดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากนาย พ. และนางสาว พ. ซึ่งเป็นกรรมการบริษัท อ. ได้ซื้อหุ้นของ บริษัท ช. จากบริษัท อ. เมื่อวันที่ 20 มกราคม 2549 จำนวนคนละ 164.6 ล้านหุ้น รวม 329.2 ล้านหุ้น ในราคาหุ้นละ 1 บาท ก่อนที่จะขายหุ้นจำนวนดังกล่าวให้แก่บริษัท ท. ของประเทศสิงคโปร์ในราคาหุ้นละ 49.25 บาท หลังจากนั้น คณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหาย แก่รัฐ (คตส.) ได้เข้าตรวจสอบกรณีดังกล่าว เห็นว่า นาย พ. และนางสาว พ. เป็นผู้ถือหุ้นและ กรรมการผู้มีอำนาจจัดการของบริษัท อ. ซื้อหุ้นที่เป็นทรัพย์สินของบริษัทในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ผลต่างระหว่างราคาซื้อกับราคาตลาดหุ้นละ 48.26 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของนาย พ. และนางสาว พ. ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัย ภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 ดังนั้น นาย พ. และนางสาว พ. ต้องนำเงินได้จาก ประโยชน์ที่ได้จากการซื้อหุ้นได้ในราคา ต่ำกว่าราคาตลาดจำนวน 15,883.9 ล้านบาทไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และชำระภาษีอากรประจำปีภาษี 2549 ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐได้ส่งเรื่องให้กรมสรรพากร ติดตามการเสียภาษีเงินได้ปีภาษี 2549 ของบุคคลทั้งสองดังกล่าว เมื่อวันที่ 11 เมษายน 2550 ปรากฏว่า เมื่อถึงสิ้นเดือนมีนาคม 2550 บุคคลทั้งสองไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวมารวมชำระภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด จึงได้ออกหมายเรียกตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาปีภาษี 2549 ของนาย พ. และนางสาว พ. เมื่อวันที่ 30 เมษายน 2550 และประเมินเรียก เก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2549 พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากนาย พ. เป็นเงินภาษี ทั้งสิ้น 5,904,791,172.29 บาท และนางสาว พ. เป็นเงินภาษีทั้งสิ้น 5,904,503,601.13 บาท ต่อมาบุคคลทั้งสองอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อวันที่ 11 กันยายน 2550 และขอทูลเกล้าฯ เฝ้าฯ ถวายสัตย์ปฏิญาณในขณะอุทธรณ์ไว้ด้วย ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ประชุมพิจารณาเรื่องนี้ใช้เวลากว่า 2 ปี จึงมีมติให้ยกคำร้องของบุคคลทั้งสอง⁷ ซึ่งเห็นได้ว่าในกรณีดังกล่าว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลากว่า 2 ปีจึงจะมีคำวินิจฉัย จึงเกิดความล่าช้าในการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้เป็นเพราะกฎหมายในแต่ละฉบับไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่ให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก

2) แนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

จากการศึกษาบทที่ 3 พบว่า ในต่างประเทศ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในดำเนินคดีภาษีอากรได้บัญญัติให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศญี่ปุ่น ที่ระบบภาษีอากรมีรูปแบบการกำหนดจำนวนภาษีอากร 3 แบบ คือ แบบที่หนึ่ง การประเมินตนเอง แบบที่สอง การประเมินโดยเจ้าพนักงาน และแบบที่สาม การเกิดโดยอัตโนมัติเมื่อหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้น เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย อากรแสตมป์ ภาษีใบอนุญาต

ในประเทศญี่ปุ่นโดยทั่วไปนั้น ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกประเมินต้องคัดค้านการประเมินภายในกำหนดเวลา 2 เดือนต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีก่อน จะอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางทันทีไม่ได้ เว้นแต่เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน อาจเลือกอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางได้โดยตรง ผู้มีสิทธิคัดค้านได้แก่ ผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม

การกำหนดเวลาคัดค้านคือ ต้องทำภายใน 2 เดือนนับแต่ได้รู้ถึงการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสมดังกล่าว เมื่อคัดค้านแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะมีคำวินิจฉัยถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่ ก็สามารถอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง เมื่อหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยแล้วถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่อีก ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่อุทธรณ์ก็นำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน การฟ้อง

⁷ มติชนออนไลน์. (2552). สืบค้นเมื่อวันที่ 9 สิงหาคม 2556 จาก http://www.matichon.co.th/news_detail.php?newsid=1253712987&grpid=10&catid=05.

ศาลต้องทำภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่รู้คำวินิจฉัย แต่กำหนดเวลานี้ไม่ใช่บังคับ ถ้ามีเหตุอันควร ในกรณีที่พ้นเวลา 1 ปี นับแต่มีคำวินิจฉัยแล้วจะนำคดีไปฟ้องต่อศาลไม่ได้เว้นแต่มีเหตุอันควร สำหรับการกระทำทางปกครองในทางข้อเท็จจริงที่มีลักษณะต่อเนื่องหรือการละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายอุทธรณ์ทางปกครองแทน

ทั้งนี้ เมื่อได้พิจารณาถึงเจตนารมณ์ของการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีต่อศาลนั้น โดยหลักการแล้วเป็นสิ่งที่ดี เนื่องจากเป็นการให้โอกาสฝ่ายปกครองปรับปรุงแก้ไขและเยียวยาอย่างรวดเร็วทันทั่วถึง ทำให้ประเด็นโต้แย้งชัดเจน และสะดวกต่อการพิจารณาโดยศาลภาษีอากรต่อไป รวมทั้งเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากรเพราะไม่มีการคิดค่าธรรมเนียม แต่เมื่อพิจารณาในกฎหมายทั้งสามฉบับของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่กำหนดให้มีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจึงจะนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ แต่ปรากฏว่า การพิจารณาและทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่มีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน ผู้เสียภาษีอากรจะต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีในฝ่ายปกครอง รวมไปถึงเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่มขึ้น กฎหมายทั้งสามฉบับดังกล่าวจึงยังไม่มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับทรัพย์สินและการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ได้อย่างมีประสิทธิภาพที่เพียงพอเมื่อเทียบกับสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น

ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในส่วนที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยใดๆ ภายในกำหนด 90 วัน กฎหมายควรให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีไปฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ทันที ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากการอุทธรณ์ต่อวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่นที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกประเมินต้องคัดค้านการประเมินภายในกำหนดเวลา 2 เดือนต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีก่อน จะอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางทันทีไม่ได้ เว้นแต่เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน อาจเลือกอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางได้โดยตรง ผู้มีสิทธิคัดค้านได้แก่ ผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม เมื่อคัดค้านแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะมีคำวินิจฉัยถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่ ก็สามารถอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร

ส่วนกลาง เมื่อหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยแล้วถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่อีก ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่อุทธรณ์ ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน มาใช้ในกับหน่วยจัดเก็บภาษีในประเทศในกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต หรือกรมศุลกากรมีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับการประเมินภาษีดังกล่าว ถ้าผู้เสียภาษีอากรยังไม่พอใจในคำวินิจฉัย ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ถ้าผู้เสียภาษีอากรยังไม่พอใจคำวินิจฉัย ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่อุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรจะมีการแก้ไขบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง โดยเสนอขอแก้ไขประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนี้

1. แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 30⁸ แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนของการอุทธรณ์ที่บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1)

(2).....”

ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขเพิ่มเติม “(3) ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนด 90 วัน ให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาลนับแต่วันที่ยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

2. แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่บัญญัติว่า “เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

คำวินิจฉัยอุทธรณ์การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำได้ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86⁹ และมาตรา 89¹⁰ แล้ว”

⁸ มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1)

(2) เว้นแต่ในกรณีที่ห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้.”

ผู้เขียนเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมวรรคสามว่า “ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนด 90 วัน ให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาลนับแต่วันที่ยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

3. แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 112 อัญญัติว่า “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวิ” โดยแก้ไขเพิ่มเติมว่า “และในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนด 90 วัน ให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาลนับแต่วันที่ยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

การแก้ไขเพิ่มเติมโดยให้มีการกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยดังกล่าว จะทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องใช้เวลากระตือรือร้นในการพิจารณาและทำคำวินิจฉัย แม้กฎหมายจะให้สิทธิในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว แต่ไม่เป็นที่พอใจแก่ผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ก็ตาม แต่การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีขึ้นสู่ศาลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อยุติกรณีพิพาททางภาษีอากรเบื้องต้นภายในเวลาอันรวดเร็ว ก็ไม่ควรใช้ระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคดี เพราะจะส่งผลต่อเงินเพิ่มและเบี้ยปรับต่อผู้เสียภาษีอากรในที่สุด การแก้ไขให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลได้หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายใน 90 วัน จะช่วยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้สะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรมมากขึ้น ซึ่งทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้รับความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

⁹ มาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน...”

¹⁰ มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยตามมาตรา 88 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น...”

4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากร

ระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว กฎหมายแต่ละฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ดังนี้

(1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 อันได้แก่กรณีที่ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(2) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวได้โดยการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งตามมาตรา 96 ได้กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

(3) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

มาตรา 112 สัตตรส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวตามมาตรา 112 อัญฐานส ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวา ทศ ซึ่งได้แก่ กรณีที่การยกอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกให้มาให้อัยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

ระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ในกฎหมายแต่ละฉบับไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ล้วนแล้วแต่มีกำหนดระยะเวลาให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพียง

30 วัน ซึ่งนับว่าน้อยมาก เมื่อพิจารณาถึงคดีภาษีอากรที่มีความซับซ้อนในเรื่องของเอกสาร คู่ความ อีกฝ่ายหนึ่งที่เป็นฝ่ายปกครองซึ่งมีฐานะที่เหนือกว่า กำหนดระยะเวลาเพียง 30 วันจึงนับว่าไม่เหมาะสมกับลักษณะคดีภาษีอากร ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) เป็นอย่างมากเนื่องจากการกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีในการพิจารณาคดีต่อศาลภาษีอากร โดยในกรณีดังกล่าว พบว่ามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยเกี่ยวกับระยะเวลาฟ้องคดีไว้ คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5521/2534 โดย นาย ส. ซึ่งเป็นผู้จัดการมรดกของนาย จ. ได้ฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลย ซึ่งต่อมาศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่ากำหนดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) เป็นการกำหนดเวลาให้ฟ้องคดีมิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องสิทธิใดๆ และถึงแม้ไม่ได้เป็นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติจัดตั้งจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าวได้ก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ จำเลยฟ้องโจทก์ให้ชำระหนี้ภาษีอากรกรณีเดียวกันนั้น ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายพิพากษายกฟ้องขณะที่คดีอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งโจทก์จะต้องอุทธรณ์ต่อศาลใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ขณะที่โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น คดีที่จำเลยฟ้องโจทก์ก็ยังไม่อยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา โจทก์จึงไม่อาจยื่นฟ้องจำเลยภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เพราะจะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาซ้ำ อีกทั้งโจทก์ก็ยังไม่มีความจำเป็นต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล เพราะในขณะนั้นคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางยังมีผลผูกพันคู่ความอยู่ พฤติการณ์ดังกล่าวนับว่าเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่โจทก์ไม่อาจขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยที่ศาลพึงขยายระยะเวลาให้โจทก์ได้

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน แม้ว่าระยะเวลาดังกล่าวนั้น ศาลภาษีอากรสามารถขยายเวลาได้ แต่การขยายเวลาดังกล่าวก็อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากร และมีพฤติการณ์ที่ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลา 30 วันได้ ดังนั้น เมื่อได้พิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายทั้งสามฉบับนั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นโดยฟ้อง

คดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน ซึ่งนับว่าเป็นระยะเวลาที่น้อยเกินไปเมื่อเทียบกับคดีภาษีอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อน อีกทั้งยังมีเอกสารหลักฐานอ้างอิงซึ่งมีรายละเอียดต่างๆ เป็นจำนวนมาก และในบางเรื่องยังต้องมีการคำนวณและปัญหาทางบัญชีที่มีความซับซ้อน รวมไปถึงหนังสือแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีรายละเอียดน้อยมาก การกำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอากรต้องนำคดีไปฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาเพียง 30 วัน จึงเป็นระยะเวลาที่สั้นมาก เนื่องจากการนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรจะต้องมีการจัดทำเอกสารเป็นจำนวนมาก รวมทั้งต้องมีการจัดหาทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งอาจมีระยะเวลามากกว่า 30 วันในการเตรียมพยานหลักฐาน หรือเอกสารที่เกี่ยวข้องต่างๆ จนเป็นผลให้เป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มากเกินไปจนสมควร ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมเป็นอย่างมาก เนื่องจากกฎหมายกำหนดระยะเวลาไว้น้อยจนเกินไป จึงทำให้สิทธิของบุคคลที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างเพียงพอ และเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรในการเตรียมพยานหลักฐาน เพื่อนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรเป็นอย่างมาก

2) แนวทางแก้ไขปัญหาก็คือเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากร

จากการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรในต่างประเทศ นั้นพบว่า สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมนั้นได้รับความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อมีกรณีพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำกรณีพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่การดำเนินคดีในศาลได้ โดยการฟ้องร้องคดีต่อศาลซึ่งอาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร หรืออาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ต้องการฟ้องร้องคดีภาษีอากรเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของหน่วยจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำได้โดยการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะได้รับหนังสือดังกล่าวเมื่อผู้เสียภาษีอากรเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดภายในระยะเวลา 30 วัน ตามหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน หรือเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ในชั้นฝ่ายปกครอง หน่วยจัดเก็บภาษีอากรก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

เมื่อพิจารณาถึงกำหนดเวลาในการนำกรณีพิพาททางภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นประมวล รัชฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้ บัญญัติระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอากรต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายในเวลาเพียง 30 วัน ซึ่ง ถือเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก เนื่องจากการนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากร ต้องมีการจัดทำเอกสาร การจัดหาทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ระยะเวลาเพียง 30 วันย่อมเป็น ระยะเวลาที่น้อยจนเกินไป เมื่อเทียบกับกำหนดระยะเวลาให้สิทธิผู้ฟ้องคดีภาษีอากรในประเทศ สหรัฐอเมริกาที่ให้ระยะเวลามากถึง 90 วัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถ เตรียมพยานหลักฐานเพื่อใช้ต่อสู้ในชั้นศาลได้มาก ส่งผลให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่จะเข้าถึงการ ดำเนินคดีในศาลได้รับความคุ้มครองมากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัชฎากร พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในส่วนของระยะเวลาการฟ้องคดี ต่อศาลภาษีอากรเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้เพิ่มมากขึ้น ดังนี้

1. แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 30 แห่งประมวลรัชฎากร

มาตรา 30 แห่งประมวลรัชฎากรที่บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่ อำเภอมิหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ได้ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1).....

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์” แก้ไขเป็น “ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล ภายในกำหนดเวลา 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

2. แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่บัญญัติ ว่า “เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำ วินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” แก้ไขเป็น “เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัย อุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

3. แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 112 อัญจรัส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่ บัญญัติว่า “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดี ต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์...” แก้ไขเป็น “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิ อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 90 วันนับแต่ วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์...”

ดังนั้น การแก้ไขเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีให้มีระยะเวลายาวนานมากขึ้น
ดังเช่นระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา จะทำให้สิทธิของผู้เสียภาษี
อากรในการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลได้รับความคุ้มครองมากยิ่งขึ้น เพราะผู้เสียภาษีอากรจะ
สามารถมีระยะเวลาการเตรียมตัวในการต่อสู้คดีที่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐมากขึ้น
และส่งผลให้พยานหลักฐานของผู้เสียภาษีอากรมีความละเอียดรอบคอบ และมีความน่าเชื่อถือมาก
ยิ่งขึ้น ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถชนะคดีภาษีอากรในชั้นศาลได้ในที่สุด และเป็นการ
คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมที่จะต้องมีความสะดวก และ
ทั่วถึง และเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40
(1) (3) ได้บัญญัติรับรองไว้