

บทที่ 1

บทนำ

1. ความสำคัญของปัญหา

เมื่อมนุษย์มาอยู่รวมกันเป็นสังคมและพัฒนาจนมีความเป็นรัฐ ก่อให้รัฐมีภารกิจพื้นฐานต่อคนในรัฐ ได้แก่ การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศ การอำนวยความสะดวก และการเจริญสัมพันธไมตรีกับต่างประเทศ¹ ซึ่งการที่รัฐจะต้องดำเนินการกิจพื้นฐานดังกล่าว รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องจัดหารายได้ให้เพียงพอต่อรายจ่ายที่เกิดขึ้น และภาษีก็เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดแหล่งหนึ่งของรัฐ รัฐจึงจำเป็นที่จะต้องมีการจัดเก็บภาษีเพื่อนำเงินที่ได้มาใช้ในการบริหารประเทศ จนมีคำกล่าวที่ว่า "ที่ไหนมีรัฐ ที่นั่นย่อมมีภาษี"

ในรัฐที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตย การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีจากประชาชน รัฐจะต้องออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับในการจัดเก็บภาษี อันเป็นไปตามหลักนิติรัฐที่ว่า การที่รัฐจะใช้อำนาจบังคับประชาชนให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้ และกฎหมายที่ออกนั้นจะต้องออกโดยผู้แทนของประชาชน เพื่อเป็นไปตามหลักความยินยอม อันเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่า การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีได้จะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชน ซึ่งความยินยอมของประชาชนแสดงออกโดยทางผู้แทนนั่นเอง

กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษี ได้กำหนดให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน โดยมีองค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษีจากประชาชน ซึ่งโดยทั่วไปกฎหมายจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเมินตนเองว่าจะต้องเสียภาษีให้รัฐเป็นจำนวนเท่าใด แต่อาจมีบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเป็นผู้ช่วยคิดคำนวณภาษีให้ ต่อจากนั้นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีจึงยื่นแบบแสดงรายการต่อไป ในกรณีผู้เสียภาษีประเมินตนเอง หากเจ้าหน้าที่ของรัฐเห็นว่า การคิดคำนวณเงินภาษีที่จะต้องเสียไม่ตรงกับความเป็นจริง ซึ่งอาจเป็นเพราะคำนวณผิดพลาด คำนวณซ้ำ ทุจริตการเสียภาษี หรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษี เจ้าหน้าที่ของรัฐก็จะใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี ซึ่งถ้าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเห็นว่า การใช้อำนาจ

¹ สมยศ เชื้อไทย, หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2536) น.122-126.

ของเจ้าหน้าที่ของรัฐมีความผิดพลาดหรือไม่ถูกต้อง ก็จะเป็นความขัดแย้งขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้เสียหาย อันถือเป็นข้อพิพาททางภาษีที่จำเป็นต้องมีการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายต่อไป

ตามประมวลรัษฎากร เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น กฎหมายจะกำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีในเบื้องต้น โดยการให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง ซึ่งเรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ก่อน จากนั้นเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ถ้าผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจึงจะมีสิทธินำข้อพิพาททางภาษีนั้นไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร อันเป็นไปตาม มาตรา 8 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร²

การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน จึงจะมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรนั้น นับได้ว่าเป็นเทคนิคทางกฎหมายที่มีคุณค่าและประโยชน์มากในอันที่จะหาข้อยุติให้แก่ความขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้จัดเก็บภาษี เพราะวิธีการนี้สามารถหาข้อยุติให้แก่ข้อพิพาททางภาษีที่มีการอุทธรณ์ได้เป็นอย่างดี ทำให้คดีภาษีที่ขึ้นสู่ศาลมีจำนวนน้อยลง นอกจากนี้การกำหนดขั้นตอนดังกล่าว ก็เพื่อคุ้มครองผู้เสียภาษีให้ได้รับความเป็นธรรมมากที่สุดนั่นเอง

อย่างไรก็ดี บทบัญญัติของกฎหมายภาษีในส่วนของการอุทธรณ์ในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง ก็ยังมีปัญหาต่อการให้ความเป็นธรรมและไม่เอื้อต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอยู่มาก ไม่ว่าจะเป็นการไม่คำนึงถึงสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้อุทธรณ์ ความรู้ความเข้าใจในการทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์ เป็นต้น นอกจากนี้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังถือเป็น “คำสั่งทางปกครอง”³ อย่างหนึ่ง ดังนั้น กระบวนการในการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องคำนึงถึงพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งเป็นกฎหมายกลางที่

² มาตรา 8 บัญญัติว่า คดีตามมาตรา 7(1) ในกรณีที่ถูกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร บัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลา เช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

³ ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 และ 6949/2546

วางหลักเกณฑ์ทั่วไปในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการออกคำสั่งทางปกครองต่างๆ ว่าจะต้องเตรียมการและดำเนินการอย่างไร เพื่อให้กระบวนการของกิจกรรมทางปกครองสามารถดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ และได้ข้อยุติที่ถูกต้องเป็นธรรมต่อประโยชน์ของเอกชนและประโยชน์สาธารณะที่เกี่ยวข้อง ในขณะเดียวกันก็วางหลักเกณฑ์ต่างๆ เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน โดยการให้เอกชนที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วมในการดำเนินกิจกรรมทางปกครอง เพื่อให้เกิดความไว้วางใจในการปกครอง และสามารถทราบความเป็นจริงเพื่อคุ้มครองสิทธิของตนได้ตามสมควรแก่กรณี

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน ถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครอง ผู้เสียภาษีสามารถนำข้อพิพาททางภาษีนั้นมายื่นฟ้องต่อศาลได้ โดยผู้เสียภาษีจะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลยุติธรรม แม้ในปัจจุบันจะมีการก่อตั้งศาลปกครองขึ้นแล้วก็ตาม แต่คดีภาษีอากรก็ไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง ตามมาตรา 9 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542⁴ ทั้งๆ ที่โดยเนื้อแท้ของคดีภาษีอากรถือเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง เพราะเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจตามกฎหมายเรียกร้อยค่าภาษีอากรจากผู้เสียภาษีที่เป็นเอกชน ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้คดีภาษีอากรต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร จึงทำให้คิดได้ว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง อาจไม่เหมาะสมกับเนื้อหาที่แท้จริงของข้อพิพาททางภาษี เพราะความสำคัญของข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นน่าจะอยู่ที่การพิจารณาข้อพิพาททางภาษีในแง่ของขอบเขตของการใช้อำนาจ และความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ มากกว่าการเรียกร้อยค่าภาษีอากรค้าง

ในการดำเนินคดีภาษีอากร จะมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคความแพ่ง และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องและมีความสำคัญต่อการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งบทบัญญัติของกฎหมายเหล่านี้ มีประเด็นที่จะต้องทำการพิจารณาและศึกษาอยู่หลายประเด็น

⁴ มาตรา 9 วรรค 2 บัญญัติว่า เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

(1)

(2)

(3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น

โดยเฉพาะการที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กำหนดให้คดีภาษีอากรเป็น “คดีแพ่ง”⁵ และใช้ระบบการพิจารณาคดีอย่างคดีแพ่งทั่วไปซึ่งเป็นระบบกล่าวหา ที่มองสถานะของคู่ความและความสามารถในการสืบพยานของคู่ความในลักษณะที่เท่าเทียมกัน หรือการที่ผู้พิพากษาต้องวางตัวเป็นกลางในการสืบพยาน อาจจะทำให้ไม่สามารถให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และไม่เหมาะสมกับคดีภาษีอากรที่เป็นข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐกับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นเพียงเอกชน ที่มีสถานะที่ไม่เท่าเทียมกัน นอกจากนี้ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีในส่วนของการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ยังมีประเด็นที่จะต้องทำการพิจารณาอยู่อีกหลายเรื่อง เช่น เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร ผู้มีสิทธิฟ้องคดีภาษีอากร หรืออำนาจวินิจฉัยเกี่ยวกับเงินเพิ่ม เป็นต้น

ข้อพิพาททางภาษี เกิดขึ้นจากผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันระหว่างเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานของรัฐ ที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรักษาผลประโยชน์มหาชน กับผู้เสียภาษีที่เป็นเอกชน ซึ่งเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่มีประสิทธิภาพจะต้องสามารถรักษาผลประโยชน์สาธารณะ และในขณะเดียวกันต้องให้ความเป็นธรรมและสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้สามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางภาษี โดยในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะสะท้อนถึงปัญหาของการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาล ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี และแนวทางในการใช้กฎหมายในคดีภาษีที่ถูกต้องต่อไป

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี ในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาลในประเทศไทย
2. ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจหลักเกณฑ์และขั้นตอน ในการออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และแนวทางการนำมาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง

⁵ ตามมาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

3. ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจลักษณะของการพิจารณาคดีปกครอง หลักเกณฑ์ในการพิจารณาคดีปกครอง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และแนวทางการนำมาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

4. เสนอแนะแนวทางในการพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาลในประเทศไทย

3. ขอบเขตการศึกษา

1. ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นตอนของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร

2. ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544

3. ศึกษากระบวนการในการออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

4. ศึกษากระบวนการวิธีพิจารณาคดีปกครอง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

4. วิธีการศึกษา

รวบรวมข้อมูลจากเอกสาร ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ระเบียบ คำสั่ง แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรในการพิจารณาอุทธรณ์ การพิจารณาคดีภาษีของศาลภาษีอากร คำพิพากษาฎีกา ตลอดจนเอกสารและบทความต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารที่รวบรวมมา เพื่อเสนอปัญหาและแนวทางพัฒนาการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาลในประเทศไทย

5. ผลที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. เข้าใจกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี และเห็นถึงปัญหาที่เกิดจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาลในประเทศไทย
2. เข้าใจกระบวนการออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และสามารถนำมาเป็นแนวทางในการปรับใช้กับการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
3. เข้าใจกระบวนการวิธีพิจารณาคดีปกครองของศาลปกครอง และสามารถนำมาเป็นแนวทางในการปรับใช้กับการพิจารณาคดีภาษีอากร
4. พัฒนาและแก้ไขระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาลในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น