

ปัญหาและข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษา การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาล มาแล้วนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองที่กระทำ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นสิ่งที่มีความจำเป็น เพราะเป็นการกลั่นกรองคดีที่จะ นำขึ้นสู่ศาล ถ้าการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองมีประสิทธิภาพและ สามารถให้ความเป็นธรรมแก่คู่กรณีได้ คดีที่จะนำขึ้นสู่ศาลก็จะมีปริมาณน้อยลง¹ และคู่กรณีก็จะ ไม่เสียค่าใช้จ่ายและเวลาในการระงับข้อพิพาททางภาษีมากนัก ซึ่งจากการศึกษาการระงับข้อ พิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง ยังมีสิ่งที่ควรแก้ไขปรับปรุงไม่ว่าจะเป็นการพิจารณา อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีได้ปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของกฎหมาย ปกครองและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือการวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นไปอย่างล่าช้าก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก ซึ่งการแก้ไขปรับปรุงนี้ก็ เพื่อให้การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองมีประสิทธิภาพและสามารถให้ความ เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้ในเวลาอันรวดเร็ว ส่วนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลโดยศาล ภาษีอากรนั้น ก็ยังมีสิ่งที่ควรปรับปรุงเพื่อให้มีความเหมาะสมกับคดีภาษีอากรที่เป็นข้อพิพาท ระหว่างรัฐกับเอกชน ซึ่งความเชี่ยวชาญในการดำเนินคดีมีความไม่เท่าเทียมกัน โดยการปรับปรุง ดังกล่าว จะวางแนวทางการพัฒนาวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรให้สามารถให้ความเป็นธรรมแก่ คู่ความได้เท่าเทียมกัน และสอดคล้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง โดย ในบทนี้ ผู้เขียนจะขอเสนอปัญหาและข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหการระงับข้อพิพาททางภาษี ในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและชั้นศาล ดังนี้

1. ปัญหาและข้อเสนอแนะของการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง

1.1 องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

¹ โปรดดูภาคผนวก

องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร) ฝ่ายปกครอง (กรมการปกครอง) และฝ่ายกฎหมายของรัฐ (สำนักงานอัยการสูงสุด) ซึ่งการที่กฎหมายกำหนดให้องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยฝ่ายปกครอง คือ ผู้แทนกรมการปกครองกรณีอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนกรณีอยู่ในเขตจังหวัดอื่น และฝ่ายกฎหมายของรัฐ คือ ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดกรณีอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร หรืออัยการจังหวัดหรือผู้แทนกรณีอยู่ในเขตจังหวัดอื่น มีข้อที่น่าพิจารณาคือ เจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองและฝ่ายกฎหมายของรัฐดังกล่าวซึ่งมีงานประจำของตนอยู่แล้ว จะมีความรู้ความชำนาญเฉพาะด้านเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและหลักการบัญชีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการประเมินมากนักน้อยเพียงใด ซึ่งมักจะมีผู้เชี่ยวชาญไม่เพียงพอ เป็นผลให้คำวินิจฉัยมักจะยึดถือตามรายงานของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ที่ได้จัดเตรียมไว้เป็นการล่วงหน้า ซึ่งถึงแม้สำนักงานอัยการจะมีกองภาษี แต่ก็มีความเฉพาะในส่วนกลางคือกรุงเทพมหานครเท่านั้น ส่วนในเขตจังหวัดอื่นยังเป็นหน้าที่ของอัยการจังหวัดอยู่ จึงทำให้การให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเป็นไปอย่างจำกัด และการที่กฎหมายกำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้มาจากฝ่ายจัดเก็บภาษีของรัฐ อันได้แก่อธิบดีกรมสรรพากรหรือสรรพากรภาคหรือผู้แทน โดยไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดห้ามมิให้เจ้าพนักงานที่ทำการประเมินภาษีผู้อุทธรณ์เข้าร่วมเป็นคณะกรรมการ จึงอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ เพราะคงจะเป็นการยากที่เจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินภาษีผู้อุทธรณ์จะเปลี่ยนความคิดกลับใจมาด้านตนเอง นอกจากนี้ การที่กำหนดรูปแบบให้การพิจารณาอุทธรณ์กระทำในรูปของ “คณะกรรมการ” ยังทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างล่าช้า ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก

ดังนั้น จากปัญหาขององค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินควรกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ต่อบุคคลคนเดียวที่มีความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมายภาษีอากรและหลักการทางบัญชี ซึ่งอาจจะได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้งที่ไม่มีส่วนได้เสียในการประเมินภาษีผู้อุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ เพราะบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีโดยตรง และเป็นผู้ที่เข้าใจการออกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินดีที่สุด ทำให้เกิดความรวดเร็วในการพิจารณาอุทธรณ์อันเป็นการสอดคล้องกับหลักการทำงานชำนาญเฉพาะ ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีก็ยังสามารถนำข้อพิพาททางภาษีของตนขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้อยู่แล้ว โดยแนวความคิดของการ

อุทธรณ์ไปยังหัวหน้าหน่วยงานภาษีดังกล่าว เป็นแนวคิดเช่นเดียวกับการอุทธรณ์ภาษีในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งอำนาจในการพิจารณาตัดสินคำร้องหรือคำอุทธรณ์จะตกอยู่กับหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตภาษีที่ตนต้องรับผิดชอบ โดยผู้เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งภาษีที่ตนถูกประเมินให้ชำระจะต้องยื่นคำร้องเรียนต่อหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้²

1.2 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นการรวบรวมข้อเท็จจริง พยานหลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตลอดจนจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยอุทธรณ์จากข้อเท็จจริง และพยานหลักฐานเท่าที่ปรากฏอยู่ในสำนวนของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น ซึ่งจากการที่กฎหมายกำหนดให้กระบวนการรวบรวมข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน รวมทั้งการจัดทำรายงานเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นข้าราชการสังกัดกรมสรรพากร จึงมีข้อที่น่าพิจารณาว่าจะไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เพราะผู้รวบรวมถือว่ามีส่วนได้เสียต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งอาจทำให้มีการรวบรวมพยานหลักฐานและเสนอความเห็นเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีมากกว่าคำนึงถึงประโยชน์ของผู้เสียภาษีได้ และการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยข้อเท็จจริง จากพยานหลักฐานเท่าที่ปรากฏอยู่ในสำนวนเป็นส่วนใหญ่ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ไม่มีสิทธิเข้าร่วมประชุมและแถลงข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงอาจทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับทราบข้อเท็จจริงอย่างไม่สมบูรณ์ และเป็นเหตุให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ออกมาอาจบิดเบือนจากข้อเท็จจริงได้

ดังนั้น เมื่อกฎหมายต้องการให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรที่แยกเป็นอิสระต่างหากจากกรมสรรพากร ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรมีการกำหนดให้ขั้นตอนการรวบรวมข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน กระทำโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ก็เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบข้อเท็จจริงอย่างครบถ้วน และรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็น

² อรพิน ผลสุวรรณ, “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส,” *สรรพากรสาส์น* ปีที่ 38, 8 (สิงหาคม 2534) น.86

ประโยชน์ต่อทั้งรัฐและผู้เสียภาษีทั้งสองฝ่าย แต่อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจมอบหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่ช่วยเหลือคณะกรรมการในการรวบรวมข้อเท็จจริง และพยานหลักฐานได้ แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้นั้นไม่ควรเป็นข้าราชการสังกัดกรมสรรพากร และควรให้พนักงานเจ้าหน้าที่เข้าร่วมประชุมและแถลงข้อเท็จจริงที่ตนเป็นผู้รวบรวมมา เพราะเป็นผู้ที่รู้และเข้าใจประเด็นข้อเท็จจริงนั้นได้ดีที่สุด แต่ทั้งนี้จะต้องให้คู่กรณีในการอุทธรณ์เข้าฟังการแถลงและคัดค้านข้อเท็จจริงที่พนักงานเจ้าหน้าที่รวบรวมมาได้

นอกจากอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวแล้ว ผู้เขียนยังมีความเห็นว่า ควรมีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเข้าไปตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายในขั้นตอนการออกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน นอกจากการตรวจสอบในเนื้อหาของคำสั่งประเมินภาษีเพียงอย่างเดียว ทั้งนี้ก็เพื่อป้องกันความเสียหายในการจัดเก็บภาษีของรัฐ เพราะหากพบคำสั่งประเมินภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายตั้งแต่ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ จะได้มีการเพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นเสียแต่เนิ่นๆ และทำการประเมินภาษีใหม่หรือแก้ไขข้อบกพร่องในขั้นตอนที่ผิดพลาด และแจ้งคำสั่งประเมินภาษีได้ทันภายในอายุความจัดเก็บภาษี รัฐก็จะไม่เสียหายที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เพียงเพราะความผิดพลาดในขั้นตอนการประเมินภาษี นอกจากนี้ ควรมีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเรียกคู่กรณีมาไกล่เกลี่ยประนีประนอมยอมความ เพื่อหาข้อยุติในข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นให้จบลงโดยไม่ต้องมีการดำเนินกระบวนการพิจารณา ทั้งนี้เพื่อลดค่าใช้จ่ายและเวลาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีสอง และเป็นการยุติข้อพิพาทที่เป็นธรรมต่อคู่กรณีมากที่สุด

1.3 การพิจารณาอุทธรณ์

จากการที่ได้ศึกษามาแล้วว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งทางปกครองในความหมายของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ดังนั้น กระบวนการพิจารณาออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 แต่อย่างไรก็ตาม ข้อพิพาททางภาษีก็นับว่ามีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากข้อพิพาททางปกครองโดยทั่วไป ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ของการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาโดยเฉพาะ เพื่อให้มีความเหมาะสมกับข้อพิพาททางภาษีและมีความชัดเจนในการนำกฎหมายมาใช้บังคับ โดยนำ

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาเป็นแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องดังต่อไปนี้

1) กำหนดหลักเกณฑ์ให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปโดยเรียบง่ายและสะดวก ไม่ยึดแบบพิธีในการพิจารณา โดยแบบพิธีเป็นข้อยกเว้นที่จะต้องปฏิบัติก็ต่อเมื่อแบบพิธีนั้นมีไว้เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์

2) กำหนดหลักเกณฑ์ให้เอกสารที่ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ต้องจัดทำเป็นภาษาไทย ถ้าเป็นเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ คู่กรณีต้องจัดทำคำแปลเป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้องมาให้ หรือเจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศก็ได้ ถ้าเห็นว่าตนหรือผู้ร่วมงานมีความรู้ความเข้าใจในภาษาดังกล่าว

3) กำหนดหลักเกณฑ์ คุณสมบัติของกรรมการที่ทำหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องที่ตนพิจารณา เช่น ไม่เป็นคู่กรณี ญาติของคู่กรณี หรือเป็นหรือเคยเป็นผู้แทนโดยชอบธรรม หรือผู้แทนหรือตัวแทนของคู่กรณี หรือเจ้าหน้าที่หรือลูกหนี้ของคู่กรณี โดยกำหนดให้มีการคัดค้านกรรมการที่มีส่วนได้เสียหรือไม่เป็นกลางหรือมีอคติได้ และในกรณีที่กรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นเองว่าตนมีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาวินิจฉัย กรรมการผู้นั้นต้องถอนตัวจากการเป็นกรรมการและแจ้งให้ที่ประชุมหรือประธานกรรมการทราบ

4) กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่จะต้องแจ้งผลกระทบต่อสิทธิส่วนบุคคลที่อาจได้รับความเสียหายจากคำวินิจฉัยได้ทราบ เว้นแต่เป็นกรณีที่กฎหมายยกเว้นไม่ต้องแจ้ง

5) กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำทนายความและที่ปรึกษาเข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์

6) กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับคำแนะนำและช่วยเหลือ จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือเจ้าหน้าที่ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

7) กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอตรวจดูเอกสาร ข้อเท็จจริง ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการประเมินภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อใช้สิทธิในการอุทธรณ์ได้แย่งคำสั่งประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน

8) กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิเข้าชี้แจงและนำพยานหลักฐานของตนเข้าแสดง และโต้แย้งคัดค้านพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนได้

9) กำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือ

ภายในเวลาอันสมควร ให้ถือว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ยื่นตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และผู้อุทธรณ์มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านต่อศาลได้ต่อไป

10) กำหนดให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องระบุ หลักเกณฑ์และระยะเวลาในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อศาลภาษีอากร ให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

11) กำหนดให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะต้องระบุ เหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุน การใช้ดุลพินิจ เท่าที่ผู้อุทธรณ์สามารถเข้าใจและโต้แย้งคำวินิจฉัยต่อศาลได้อย่างถูกต้องและ ครบถ้วน

12) กำหนดหลักเกณฑ์ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถแก้ไขข้อบกพร่องใน วิธีพิจารณาได้ ในขั้นตอนของการจัดให้มีเหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือขั้นตอนการเรียกให้ผู้ อุทธรณ์มาชี้แจงหรือนำพยานหลักฐานของตนเข้าพิสูจน์ แต่ทั้งนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะต้องแก้ไขก่อนที่ผู้อุทธรณ์จะนำคดีขึ้นสู่ศาล

1.4 กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษี และแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบการประเมิน แล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีจะต้อง อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งการที่ กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภายในระยะเวลาเพียง 30 วัน นับแต่วัน ได้รับแจ้งการประเมิน มีข้อพิจารณาว่าจะไม่เหมาะสมกับสภาพของข้อพิพาททางภาษี เพราะข้อ พิพาททางภาษีมักมีความสลับซับซ้อนและเอกสารเป็นจำนวนมาก บางเรื่องมีตัวเลขและปัญหาทาง บัญชีที่ยุ่งยาก และผู้เสียภาษีอาจต้องปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญ เช่น ทนายความหรือนักบัญชีก่อน นอกจากนี้หนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็มีรายละเอียดน้อยมาก เป็นปัญหา ต่อการอุทธรณ์คัดค้าน และยังอาจมีปัญหในเรื่องการแจ้งการประเมินอีก โดยเฉพาะกรณีเจ้า พนักงานประเมินใช้วิธีแจ้งการประเมินโดยวิธีปิดหมายหรือโฆษณาหนังสือพิมพ์ ซึ่งผู้เสียภาษี อาจจะทราบการประเมินเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์แล้ว จากปัญหาดังกล่าวจึงทำให้ เกิดข้อนาพิจารณาว่า ระยะเวลาการอุทธรณ์ที่กำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินจะเป็นระยะเวลาที่สั้นเกินไป แม้ระยะเวลา การอุทธรณ์ดังกล่าวจะสามารถขยายออกไปได้ แต่ผู้ขยายระยะเวลาก็ต้องมีเหตุจำเป็นและการ

ที่จะอนุญาตให้ขยายระยะเวลาหรือไม่ก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้อนุญาต จึงเป็นการที่ไม่แน่นอนว่า จะได้รับการขยายระยะเวลาหรือไม่

ดังนั้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสเตรียมการในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของ เจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างเพียงพอ ผู้เขียนจึงมีความเห็น ว่า ควรมีการกำหนดให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์ขยายออกไปมากกว่า 30 วัน อาจจะกำหนดให้ อุทธรณ์ภายใน 90 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือมากกว่านั้นก็ได้ ทั้งนี้ก็เพื่อสร้างความ เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีมิให้ต้องเสียสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน และยังทำให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับทราบข้อมูลจากผู้เสียภาษีมากขึ้นและนำไปพิจารณาวินิจฉัย อุทธรณ์ได้อย่างถูกต้อง

2. ปัญหาและข้อเสนอแนะของการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

2.1 ผู้มีสิทธิฟ้องคดีภาษีอากร

ผู้ที่จะมีสิทธิฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้ จะต้องเป็นผู้ที่ถูกได้แจ้งสิทธิหรือ หน้าที่ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 และจะต้องเป็นบุคคลซึ่งได้แก่ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล สำหรับคณะบุคคลเป็นเพียงกลุ่มบุคคล ไม่ใช่บุคคลธรรมดาและไม่ใช่ นิติบุคคล จึงไม่อาจเป็นคู่ความในคดีได้ ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2519 และ 401/2543 ซึ่งจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ที่กำหนดบุคคลที่จะมีสิทธิฟ้องคดีภาษีอากรได้จะต้องเป็น บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเท่านั้น ทำให้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและ กิจการร่วมค้าไม่อาจฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้ จึงทำให้เกิดข้อน่าพิราณาว่า การที่ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและกิจการร่วม ค้าเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งและมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับรัฐ ก็เท่ากับว่ากฎหมายภาษีอากรได้ ยอมรับความมีตัวตนหรือความเป็นบุคคลของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน และกิจการร่วมค้าแล้ว แต่เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีเนื่องจากการจัดเก็บภาษีขึ้น เหตุใดกฎหมาย จึงกลับปฏิเสธความเป็นบุคคลของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและกิจการ ร่วมค้า อันทำให้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและกิจการร่วมค้าไม่สามารถ ใช้สิทธิทางศาลในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครอง แล้ว แม้ในปัจจุบันยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลปกครองออกมากำหนดแนวทางว่าคณะบุคคลมีสิทธิ

ฟ้องคดีปกครองยังศาลปกครองหรือไม่และยังเป็นปัญหาที่ถกเถียงในทางวิชาการกันอยู่ก็ตาม แต่หากพิจารณาบุคคลที่อาจเป็นคู่ความในคดีปกครองของประเทศเยอรมันแล้วจะพบว่า ประเทศเยอรมันยอมรับสิทธิของคณะบุคคลในการเข้าเป็นคู่ความในคดีได้ หากกฎหมายสารบัญญัติได้บัญญัติให้คณะบุคคลมีสิทธิในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และเมื่อมีกรณีที่เกิดขึ้นได้แย้งหรือข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามกฎหมายดังกล่าว คณะบุคคลย่อมใช้สิทธิในนามของคณะบุคคลเองฟ้องโต้แย้งการกระทำที่ได้แย้งสิทธิของคณะบุคคลได้³ ตามมาตรา 61 แห่งกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองเยอรมัน (VwGO)⁴ ซึ่งถ้าหากศาลปกครองไทยยึดถือตามแนวทางของประเทศเยอรมันดังกล่าว คณะบุคคลก็น่าที่จะมีสิทธิฟ้องคดีปกครองต่อศาลปกครองได้

ดังนั้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีที่เป็นคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและกิจการร่วมค้าสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมอย่างสมบูรณ์ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ในการพิจารณาว่าบุคคลใดจะมีสิทธิในการฟ้องคดีหรือไม่นั้น มิได้พิจารณาจากกฎหมายวิธีสบัญญัติแต่เพียงประการเดียว แต่จะต้องพิจารณากฎหมายสารบัญญัติควบคู่กันไปด้วย โดยพิจารณาว่ากฎหมายสารบัญญัติได้กำหนดสิทธิหรือหน้าที่ให้บุคคลนั้นหรือไม่ หากกฎหมายสารบัญญัติได้กำหนดไว้และบุคคลนั้นไม่สามารถดำเนินการให้บรรลุความมุ่งหมายแห่งสิทธิได้ กรณีนี้บุคคลดังกล่าวย่อมมีสิทธิที่จะขอให้ศาลบังคับให้เป็นไปตามสิทธิของตนได้ เพราะฉะนั้นแล้ว เมื่อประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่ให้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน และกิจการร่วมค้ามีหน้าที่ในการเสียภาษีให้กับรัฐ และกำหนดให้มีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว หากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและกิจการร่วมค้าไม่เห็นด้วย บุคคลเหล่านี้ย่อมมีสิทธิที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยนามของตนเอง เพื่อยุติข้อพิพาททางภาษีของตนได้ ดังนั้นจึงควรมีการกำหนดในพระราชบัญญัติจัดตั้ง

³ เยี่ยม อรุณทัตย์วิวัฒน์, "สิทธิฟ้องคดีปกครองของนิติบุคคลและคณะบุคคล," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2546), น.80.

⁴ มาตรา 61 ของกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองเยอรมัน (VwGO) ได้บัญญัติว่า "บุคคลที่อาจเป็นคู่ความในคดีได้ ได้แก่

- 1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล
- 2) คณะบุคคลเท่าที่อาจเป็นผู้มีสิทธิในเรื่องนั้นๆ ได้ และ
- 3) เจ้าหน้าที่เท่าที่กฎหมายของมลรัฐกำหนด"

ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร หรือกำหนดในข้อกำหนดคดีภาษีอากรว่า ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดสามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ ซึ่งก็จะส่งผลให้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนและกิจการร่วมค้าสามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ โดยสามารถใช้สิทธิทางศาลในนามของตนฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้ และในทางกลับกันย่อมถูกฟ้องเป็นจำเลยได้ด้วย เช่นเดียวกับบุคคลที่อาจเป็นคู่ความในคดีปกครองของประเทศเยอรมัน ทั้งนี้เพื่อให้ศาลภาษีอากรวินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษี มากกว่าที่จะพิจารณาแต่สถานะทางกฎหมายของผู้ฟ้องคดี อันเป็นความมุ่งหมายของการตรวจสอบการใช้อำนาจอรัฐในหลักกฎหมายปกครอง

2.2 กระบวนพิจารณาคดีภาษีอากร

การที่กระบวนพิจารณาคดีภาษีอากร เป็นระบบกระบวนพิจารณาที่ค่อนข้างไปในทางระบบกล่าวหา ซึ่งเป็นระบบที่กฎหมายจะกำหนดแบบพิธีในการดำเนินกระบวนพิจารณาไว้เคร่งครัด ผู้พิพากษาไม่สามารถใช้ดุลพินิจในการรับฟังพยานหลักฐานได้มากนัก โดยผู้พิพากษาจะเป็นเพียงผู้กำกับดูแลให้คู่ความปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ว่าด้วยกระบวนพิจารณา การดำเนินคดีจะขึ้นอยู่กับ การกล่าวอ้าง นำสืบ หลักฐาน ต่อสู้กันด้วยพยานหลักฐานของคู่ความแต่ละฝ่ายที่นำเข้ามาสู่คดีเท่านั้น ผู้พิพากษาไม่มีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงด้วยตนเอง ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่าการดำเนินกระบวนพิจารณาในระบบกล่าวหา อาจไม่มีความเหมาะสมกับสภาพของคดีภาษีอากรที่เป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นเพียงเอกชน ความเชี่ยวชาญในการดำเนินคดี และความสามารถในการแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อนำเข้าสู่คดีของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นเพียงเอกชน ย่อมอยู่ในฐานะที่เสียเปรียบฝ่ายรัฐ ทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในการดำเนินคดี

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการดำเนินคดีภาษีอากรและประโยชน์ในการแสวงหาข้อเท็จจริงของคดีมากขึ้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรนำหลักเกณฑ์การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีปกครองซึ่งเป็นกระบวนพิจารณาคดีในระบบได้ส่วนบางหลักเกณฑ์ มาใช้กับการดำเนินกระบวนพิจารณาคดีภาษีอากรด้วย กล่าวคือ ควรนำหลักเกณฑ์ในเรื่องการไม่เคร่งครัดในแบบพิธีของการดำเนินกระบวนพิจารณามาใช้ โดยศาลสามารถใช้ดุลพินิจรับฟังพยานหลักฐานที่นำสืบหรือเข้าสู่คดีโดยไม่เป็นไปตามแบบพิธีที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ ทั้งนี้เพื่อให้การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีภาษีอากรเน้นการพิจารณาในเนื้อหาของคดีมากกว่าการเคร่งครัดในแบบพิธี จนทำให้การแสวงหาความจริงในคดีเสียไป และในการดำเนินคดีภาษีอากร ผู้พิพากษาควรเข้าไป

มีบทบาทในการดำเนินคดีและแสวงหาพยานหลักฐานด้วยตนเองมากขึ้น ไม่ถูกผูกมัดอยู่เพียงพยานหลักฐานที่คู่ความนำเข้าสู่คดีเท่านั้น ผู้พิพากษาสามารถเรียกพยานหลักฐานมาสืบเพิ่มเติมได้ ทั้งนี้ก็เพื่อลดความเสียเปรียบในการดำเนินคดีของผู้เสียหายซึ่งเป็นเพียงเอกชนลง และทำให้ผู้เสียหายได้รับความเป็นธรรมและสามารถต่อสู้คดีได้อย่างเท่าเทียมกับรัฐ

2.3 เงินเพิ่ม

ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาได้วินิจฉัยเกี่ยวกับเงินเพิ่มไว้ว่า ศาลไม่มีอำนาจลดหรือลดเงินเพิ่ม เพราะเงินเพิ่มนั้นกฎหมายกำหนดไว้แน่นอน โดยไม่มีข้อยกเว้นหรือให้คงเก็บเหมือนกรณีเบี้ยปรับ และจะลดได้ก็จะต้องเป็นไปตามกฎหมาย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1753/2540 และ 4533/2544) ซึ่งจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกามีข้อที่น่าพิจารณา คือ การที่ศาลไม่มีอำนาจลดเงินเพิ่มนั้น อาจไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายที่สุจริตซึ่งมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องของผู้เสียหาย อาจเกิดจากการตีความกฎหมายคนละอย่างกับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี หรือเหตุอื่นที่มีเหตุผลตามสมควร นอกจากนี้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีชำระพร้อมกับเงินเพิ่ม กว่าที่เจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งการประเมินก็อาจใช้เวลานาน ทำให้ภาระเงินเพิ่มที่ผู้เสียภาษีต้องชำระมีจำนวนสูง แม้จำนวนเงินเพิ่มที่ต้องเสียจะไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง แต่ถ้าจำนวนภาษีมีจำนวนสูง ภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจากการประเมินรวมกับเงินเพิ่มซึ่งอาจจะเพิ่มอีกเท่าตัวหนึ่งก็จะมีจำนวนที่สูงมาก โดยในบางครั้งทำให้ผู้เสียภาษีต้องนำเงินมาชำระค่าภาษีจนไม่สามารถประกอบกิจการต่อไปได้ ซึ่งไม่เป็นผลดีต่อเศรษฐกิจโดยรวม

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียหายที่สุจริตซึ่งมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี และประโยชน์ต่อเศรษฐกิจโดยรวม ผู้เขียนมีความเห็นว่า เงินเพิ่มมิใช่ดอกเบี้ย แต่มีลักษณะการคิดอย่างดอกเบี้ย โดยเงินเพิ่มเป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งอย่างหนึ่งเช่นเดียวกับเบี้ยปรับ ศาลจึงน่าจะมีอำนาจลดเงินเพิ่มได้ แต่ไม่ควรลดให้ต่ำกว่าดอกเบี้ยเงินกู้ถั่วเฉลี่ยของธนาคารแห่งประเทศไทยเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี โดยการลดเงินเพิ่มนั้นให้พิจารณาจากการให้ความร่วมมือของผู้เสียหายต่อเจ้าพนักงานในการตรวจสอบการเสียภาษี ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ผู้เสียหายเสียภาษีด้วยดีมาตลอด ไม่เคยถูกตรวจสอบมาก่อน กรณีเป็นการตีความกฎหมายไปคนละเรื่อง เป็นต้น นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีอากร ควรกำหนดให้เงินเพิ่มเริ่มคิดนับแต่วันแจ้งการประเมินภาษีเป็นต้นไปแทน ทั้งนี้ก็

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจากการไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง อันเนื่องมาจากความพลั้งเผลอหรือความไม่รู้กฎหมายโดยสุจริต และยังทำให้ผู้เสียภาษีสามารถ ประกอบอาชีพหรือประกอบกิจการของตนต่อไปได้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศ

จากข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไข กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอน ของฝ่ายปกครองและในชั้นศาลตามที่ได้กล่าวมาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดให้ การพิจารณาอุทธรณ์กระทำในรูปแบบของบุคคลคนเดียวที่มีความเชี่ยวชาญในด้านกฎหมายภาษี อากรและหลักการทางบัญชี การกำหนดระยะเวลาในการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเข้าไปตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย ในขั้นตอนการ ออกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน หรืออำนาจในการเรียกคู่กรณีมาไกล่เกลี่ยเพื่อหา ข้อยุติในข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น และการนำวิธีพิจารณาคดีปกครองในเรื่องการไม่เคร่งครัดใน ระเบียบพิธีของกระบวนการพิจารณา และการเข้าไปมีบทบาทในการแสวงหาพยานหลักฐานของศาล มาปรับใช้กับการพิจารณาคดีภาษีอากร คงจะทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีใน ประเทศไทยสามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพในเวลาอันรวดเร็ว อีกทั้ง คุ้มครองรักษาผลประโยชน์สาธารณะในการจัดเก็บภาษี และในขณะเดียวกันก็สามารถให้ความ เป็นธรรมและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากขึ้น อันจะเห็นได้จากการพิจารณาอุทธรณ์จะต้อง ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยเฉพาะใน เรื่องสิทธิต่างๆ ของคู่กรณี การขยายระยะเวลาการอุทธรณ์และการฟ้องคดีภาษีอากรให้มี ระยะเวลาที่ยาวนานขึ้น การกำหนดให้คณะบุคคลสามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ การ ยกเว้นค่าธรรมเนียมศาล และการให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจลดเงินเพิ่มได้ ซึ่งจากข้อเสนอแนะ ทั้งหมดนี้ผู้เขียนเห็นว่า คงจะทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยพัฒนาขึ้น และเป็นการสร้างแนวทางในการบังคับใช้กฎหมายกับข้อพิพาททางภาษีอย่างถูกต้องต่อไป