

บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
ตามประมวลรัษฎากร

พรทิพย์ พงษ์สถิตย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ.2549

ISBN 974-671-451-1

**Role and Necessity of the Board of Appeals
under the Revenue Code**

Porntip Pongstit

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws

Department of Law

Graduate School, Dhurakij Pundit University

2006

ISBN 974-671-451-1

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จ ลุล่วง ไปได้ก็โดยได้รับความกรุณาและความอนุเคราะห์จากบุคคลหลายท่าน ผู้เขียนขอโน้มระลึกถึงความกรุณาและความอนุเคราะห์ของท่านเหล่านี้ไว้ตลอดไป และขออุทิศให้แก่คุณแม่ประไพ พงษ์สถิตย์ ซึ่งได้ถึงแก่กรรมไปแล้ว

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ ดร.พล ชีรคุปต์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ โดยได้ให้คำแนะนำทางวิชาการ ปัญหาในทางปฏิบัติ ตลอดจนแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์ให้เกิดผลสำเร็จ และขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ ดร.พิรพันธุ์ พาลุสุข และอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ที่กรุณารับเป็นประธานกรรมการและกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ โดยได้ให้คำแนะนำและคำอธิบายเพื่อให้ผู้เขียนเข้าใจและเห็นปัญหา ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้เขียนในการศึกษาและจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จ และขอขอบคุณคุณสุพิน ใจชื่น เจ้าหน้าที่บันทึกข้อมูล 5 สำนักงานสรรพากรภาค 3 กรมสรรพากร ที่ให้กำลังใจและความช่วยเหลือทางด้านการพิมพ์วิทยานิพนธ์ และคุณสุจิตรา คงรุ่งภากร นิติกร 7 ว. สำนักงานสรรพากรภาค 3 กรมสรรพากร ที่ให้ความช่วยเหลือในการแปลเอกสารต่างประเทศสำหรับการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ท้ายที่สุดขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อนิคม พงษ์สถิตย์ และพี่สาวคุณนภาพร พงษ์สถิตย์ ที่ได้ให้ความรักและกำลังใจแก่ผู้เขียนในการศึกษาตลอดมาจนประสบความสำเร็จ และขอขอบคุณเป็นพิเศษสำหรับคุณวีระศักดิ์ เชาว์เลขา ซึ่งเป็นผู้ช่วยเหลือในทุกอย่างและให้กำลังใจแก่ผู้เขียนตลอดการศึกษา รวมทั้งขอขอบพระคุณคุณนันทวัน จิระณะ เจ้าหน้าที่โครงการศึกษาปริญญาโทที่ได้ให้ความช่วยเหลือแก่นักศึกษาปริญญาโททุกคนเป็นอย่างดีไว้ ณ ที่นี้ด้วย

พรทิพย์ พงษ์สถิตย์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๖
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา.....	1
1.2 สมมติฐานในการศึกษา.....	4
1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.4 วิธีการศึกษาและขอบเขตการศึกษา.....	5
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
2. หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง.....	7
2.1 หลักการทั่วไปในการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง....	7
2.1.1 หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ.....	8
(1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย.....	9
(2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง.....	11
2.1.2 หลัก due process of law.....	13
(1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย.....	13
(2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง.....	14
(3) หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง.....	16
2.1.3 หลักการพิจารณาโดยองค์กรเดียวและองค์กรกลุ่ม.....	18
(1) พิจารณาจากองค์ประกอบ.....	18
(2) พิจารณาจากองค์ประชุม.....	18
(3) พิจารณาจากองค์มติ.....	19
2.2 หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในต่างประเทศ....	20
2.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	20
2.2.2 ประเทศฝรั่งเศส.....	23
2.3 หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในประเทศไทย....	27

สารบัญ(ต่อ)

	หน้า
2.3.1 เจ้าหน้าที่ซึ่งทำการพิจารณาทางปกครองต้องมีความเป็นกลาง.....	29
2.3.2 หลักการไม่ยึดแบบพิธี.....	29
2.3.3 หลักการไต่สวน.....	30
2.3.4 หลักการโต้แย้ง.....	30
2.3.5 สิทธิของคู่กรณีในการเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครอง.....	31
3. หลักการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง.....	37
3.1 หลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	38
3.1.1 ลักษณะทั่วไป.....	38
3.1.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	49
3.1.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	60
3.1.4 การขอทุเลาการชำระภาษีอากร.....	67
3.2 หลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ.....	69
3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	69
3.2.2 ประเทศฝรั่งเศส.....	75
3.2.3 ประเทศอังกฤษ.....	81
3.3 เปรียบเทียบการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทย กับต่างประเทศ.....	91
3.3.1 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร.....	92
3.3.2 การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร.....	95
4. ปัญหาการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และบทบาทที่ควรเป็นในอนาคต.....	99
4.1 ปัญหาการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	101
4.1.1 ปัญหาความไม่อิสระและไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์..	101
4.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์.....	108
4.2 บทบาทคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ควรเป็นในอนาคต.....	112
4.2.1 บทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	112

สารบัญ(ต่อ)

	หน้า
4.2.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์.....	116
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	119
5.1 บทสรุป.....	119
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	120
บรรณานุกรม.....	123
ภาคผนวก.....	130
1. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร พ.ศ.2546	131
2. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2547	146
3. ตารางแสดงสถิติการอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ และการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร.....	147
4. แผนภูมิแสดงมูลเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากร.....	148
5. แผนภูมิแสดงขั้นตอนการดำเนินงานเมื่อมีการอุทธรณ์ภาษีอากร.....	149
6. แผนภูมิแสดงขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	150
7. แผนภูมิแสดงขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศอังกฤษ.....	151
8. แผนภูมิแสดงขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส.....	152
ประวัติผู้เขียน.....	153

หัวข้อวิทยานิพนธ์	บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร
ชื่อผู้เขียน	พรทิพย์ พงษ์สถิตย์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร. พล ธีรคุปต์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	ผศ. ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2548

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาทำความเข้าใจถึงหลักการทั่วไป หลักการในต่างประเทศ และหลักการในประเทศไทย เกี่ยวกับการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ศึกษาการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภายในต่างประเทศ ศึกษาและวิเคราะห์การพิจารณาอุทธรณ์ภายในโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ว่ามีปัญหาการดำเนินงานอย่างไร และมีประสิทธิภาพ ให้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายตามวัตถุประสงค์ในการออกกฎหมายหรือไม่ กับเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภายในตามประมวลรัษฎากร เพื่อคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย โดยเป็นการศึกษา วิจัย เอกสารจากบทบัญญัติของกฎหมายฉบับต่าง ๆ ตลอดจนระเบียบ คำสั่ง แนวทางปฏิบัติ คำพิพากษาของศาล ตำราและเอกสารบทความต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ

ทั้งนี้ จากการศึกษาพบว่า การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มีปัญหาหลายประการ ได้แก่ ปัญหาความไม่อิสระและความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากมีเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีก 2 ฝ่าย ได้แก่ ตัวแทนจากกรมการปกครองและสำนักงานอัยการสูงสุด ไม่มีความเชี่ยวชาญหรือความถนัดทางด้านภายในกร แนวโน้มที่จะมีความเห็นคล้อยตามตัวแทนจากกรมสรรพากรและตามรายงานการประชุมซึ่งเสนอโดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงเป็นไปได้มาก ปัญหาการตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฟ้องคดีต่อศาลภายในกร ปัญหาการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน เนื่องจากการตรวจสอบได้สวนข้ออุทธรณ์ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพียงคนเดียวที่จะเรียกให้ผู้อุทธรณ์ยื่นหรือชี้แจงแสดง

พยานหลักฐานใดๆ และปัญหาการไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ในบางกรณี การพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้ระยะเวลาหลายปีกว่าจะมีคำวินิจฉัย ซึ่งผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำคดี ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการกำหนดบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นใหม่ โดยลดบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็น เพียงผู้ตรวจสอบกลั่นกรองการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากร ยกเลิกบทบัญญัติของ กฎหมายที่ตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ซึ่งไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรฟ้องคดีต่อศาลฎีกา กำหนดระบบ การอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นแบบไม่บังคับกล่าวคือ กำหนดให้เป็นทางเลือกว่าผู้เสียภาษีสามารถจะนำ คดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาได้โดยตรงไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิ(ไม่ใช่เป็นเพียงหน้าที่ดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน) ที่จะ ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์อย่างเต็มที่กับสามารถไปชี้แจงด้วยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำร้อง อุทธรณ์ภาษีอากร และควรชะลอการบังคับทางภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการและความคุ้มครอง ในการใช้สิทธิทางกฎหมายจากรัฐมากยิ่งขึ้น

Thesis Title	Role and Necessity of the Board of Appeals under the Revenue Code
Author	Porntip Pongstit
Thesis Advisor	Dr. Pol Thirakrupt
Co-Thesis Advisor	Assist. Prof. Tithiphan Chuerboonchai
Department	Law
Academic Year	2005

ABSTRACT

The purpose of this research is to study a general, foreign and Thailand principles relating to the examination of the administrative order made by the administrative officer; study the appeal and the tax appeal examination abroad as well as study and analyse the tax appeal procedure of the Board of Appeals under the Revenue Code in respect of what the problem is, how effective the law is and its potential in protecting the rights and providing the fairness to a taxpayer in accordance with the objectives of the law. Moreover, it makes suggestion to solve problems of the tax appeal and the appeal examination under the Revenue Code in order to protect and provide the fairness to taxpayers. This paper is based on the research and analysis on the relevant laws including regulations, orders, practicing rules, judgements, books and articles from Thailand, United States of America, France and England.

From the study, it can be seen that problems in the appeal and the tax appeal examination concerning with the Revenue Code are the dependence and unneutrality of the Board of Appeals because the Revenue officer is a member of the Board of Appeals, Other two members of the Board are the representatives from the Interior Department and the Department of Public Prosecution who lacks of knowledges or skills in tax laws. They tends to agree with the Revenue Department's representative and the minutes made by the revenue officer. Other problems are that the appellant who does not comply with a summons or order, or refuse to give answers to the Board of Appeals will be barred from bringing his case to the tax court. Also, the appellant has no chance to present his evidence during the inquiring process on the appeal issue, because only an appeal officer has power to demand the appellant to file or to produce other relevant evidence. Moreover, there is no time limit in the process of the tax appeal examination which, sometimes, is

taken several years before rendering the decision. Therefore, the appellant is unable to bring the case to the tax court until the Board of Appeals will make the ruling first.

The author suggests that the role of the Board of Appeals and the procedures of the tax appeal examination should be revised by reducing the role of the Board of Appeals as the inspector on the assessment officer's performance, and by canceling the provision that restricts the right of an appellant, who does not comply with the summons or refuses to give answers when questioned by the Board of Appeals without a reasonable excuse, to bring the case to the tax court. The appeal system should not be compelled but should stipulate that the appellant has the right to choose to bring the case directly to the tax court without waiting for the Board of Appeals' decision. Also, it should stipulate that the appellant has the right to present the evidence to the appeal officer and the Board of Appeals and to explain by himself. Finally, the time-limit in examining the tax appeal should be no more than six months from the day of filing the appeal; and the tax collection should be deferred in order to protect the rights of the taxpayer under the law.

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา

ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีหลายประเภท ซึ่งการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทต่างก็มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บที่แตกต่างกันและมีลักษณะวิธีการจัดเก็บที่แตกต่างกัน ปัญหาที่ตามมาคือความไม่เข้าใจและไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ได้อย่างถูกต้อง ทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีและแม้แต่เจ้าพนักงานสรรพากรที่เป็นผู้ใช้กฎหมายเองก็ตาม สิ่งเหล่านี้นำไปสู่ปัญหาความขัดแย้งและความไม่เข้าใจกันระหว่างผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และในที่สุดก็กลายเป็นข้อพิพาททางภาษีที่จะต้องมีการเยียวยาแก้ไขกันในทางกฎหมาย

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทยแบ่งขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีออกเป็น 2 ขั้นตอนได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร และการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลทำการพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษศาลหนึ่งของศาลยุติธรรม

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยหลักแล้วมีวัตถุประสงค์ให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐและเอกชนสามารถจบลงได้อย่างรวดเร็ว ลดคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล ซึ่งทำให้เอกชนไม่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่ายไปฟ้องร้องเป็นคดีให้ยุ่งยาก หน่วยงานของรัฐเองสามารถสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องกับผู้เสียภาษี และสามารถบังคับการเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง มีวิวัฒนาการทางกฎหมายในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ตั้งแต่การเริ่มประกาศใช้ประมวลรัษฎากรเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งสามารถจำแนกวิวัฒนาการเปลี่ยนแปลงทางกฎหมายได้เป็น 3 ช่วงด้วยกัน คือ

ช่วงที่หนึ่ง คือ ตั้งแต่ พ.ศ.2481 ถึง พ.ศ.2502¹ ในช่วงนี้เป็นช่วงที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร โดยในชั้นนี้ประมวลรัษฎากรกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์เพียง 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน สำหรับในกรณีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด

¹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 12 พ.ศ.2497. (2497,12 ตุลาคม). มาตรา 5(1).

ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 15 วันเช่นกัน ทั้งนี้ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีการอุทธรณ์ ภายนี้ดังกล่าว คือ ศาลชั้นต้น(ศาลยุติธรรม)

ช่วงที่สอง คือ ตั้งแต่ พ.ศ.2502 ถึง พ.ศ.2528² ในช่วงนี้เป็นช่วงที่เปลี่ยนแปลงโครงสร้าง การพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรและระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ใหม่ โดยกำหนดหน่วยงานที่มี หน้าที่พิจารณาข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด มาเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์หลักคือ เพื่อเปิดโอกาสให้ ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมมากขึ้น เมื่อคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาจากบุคคล สามฝ่ายต่างกัน กล่าวคือ ฝ่ายหนึ่งเป็นตัวแทนของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ส่วนอีก สองฝ่ายเป็นตัวแทนจากหน่วยงานอื่น ที่มีตำแหน่งประจำของคนอยู่ในแต่ละจังหวัดในประเทศ ซึ่งเป็นเรื่องที่สะดวกในการทำงานของคณะกรรมการชุดนี้ ที่ได้แก่ ผู้ว่าราชการจังหวัดและอัยการ จังหวัดสำหรับต่างจังหวัด ส่วนในกรุงเทพมหานคร ได้แก่ตัวแทนจากกระทรวงมหาดไทยและ ตัวแทนจากกรมอัยการ³ นอกจากนี้ในช่วงนี้ยังเป็นช่วงที่เปลี่ยนแปลงกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์ จากเดิม 15 วันมาเป็น 30 วัน ทั้งในส่วนการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ และการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยเพื่อพิจารณาต่อศาลยุติธรรม

ช่วงที่สาม คือ ตั้งแต่ พ.ศ.2528⁴ ถึงปัจจุบัน สำหรับช่วงนี้ได้เปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่ ระวังข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล จากเดิมศาลชั้นต้น โดยเปลี่ยนมาเป็นศาลภาษีอากรซึ่งศาล ภาษีอากรนั้นเป็นศาลชำนาญพิเศษ (Specializatio) ที่พิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร มีลักษณะ เช่นเดียวกับศาลชำนาญพิเศษอื่น เช่น ศาลล้มละลาย ศาลแรงงาน เป็นต้น

ทั้งนี้ จากการศึกษาการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ พบว่ามีปัญหา ดังนี้

(1) ปัญหาความไม่อิสระและความไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรภาค หรือผู้แทน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐบาล มาทำหน้าที่ในการคุ้มครอง สิทธิของผู้เสียภาษีจะเป็นเรื่องที่ไม่สมควรเพราะผลประโยชน์มีความขัดแย้งกัน และแม้ว่าเจ้าหน้าที่

² พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 16 พ.ศ.2502. (2502,4 พฤศจิกายน).

มาตรา 9(1)(ก)(ข).

³ อรรถพร ผลสุวรรณย์ สบายรูป. (2536,มกราคม). “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.” วารสารนิติศาสตร์,22,4. หน้า 581,583.

⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528. (2528,5 กันยายน). มาตรา 7(1),8.

กรมสรรพากรดังกล่าวจะเป็นเพียงหนึ่งในสามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น แต่ผู้เสียภาษีจะมั่นใจได้อย่างไรว่ากรรมการที่เหลืออีกสองท่านจะไม่คล้อยตามแนวความคิดของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ในเมื่อกรรมการทั้งสองไม่มีความเชี่ยวชาญหรือความถนัดทางด้านนี้ เหมือนกับผู้แทนของหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงในเรื่องของการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ในการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น จะยึดถือตามรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เสนอโดยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นหลัก ดังนั้นแนวโน้มที่จะมีความเห็นเป็นไปในทางเดียวกันกับรายงานดังกล่าวจึงเป็นไปได้มาก ทำให้ผู้อุทธรณ์มิได้รับการคุ้มครองสิทธิ และได้รับความเป็นธรรม จากการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักความยุติธรรม

(2) ปัญหาการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ภาษีอากรชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน

การอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการตรวจสอบได้สวนข้ออุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์ไม่มีโอกาสและไม่มีสิทธิจะเรียกร้องเพื่อขอชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ โดยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพียงคนเดียว ที่จะเรียกให้ผู้อุทธรณ์ยื่นหรือชี้แจงแสดงพยานหลักฐานใด และเมื่อมีการเสนอข้อเท็จจริงเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็ยังสามารถที่จะชี้แจงข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นต่าง ๆ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้อุทธรณ์

(3) ปัญหาการไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายมิได้บัญญัติในเรื่องระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้เสร็จ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้ระยะเวลาหลายเดือน หรืออาจจะหลายปีก่อนที่จะมีคำวินิจฉัย ซึ่งผู้อุทธรณ์จำเป็นต้องรอผลการพิจารณาไม่ว่าจะใช้เวลานานเท่าใด ซึ่งหากว่ายังไม่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ก็ไม่มีสิทธินำข้อพิพาททางภาษีไปสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้

การอุทธรณ์ภาษีอากรก่อนฟ้องศาลในประเทศไทย เมื่อพิจารณาจากข้อมูลสถิติ⁵ ต้องยอมรับว่ามีส่วนช่วยลดปริมาณข้อพิพาททางภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ แต่ก็มิได้แสดงว่าผู้อุทธรณ์ ยอมรับในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในประเทศไทย ไม่ได้แสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรได้ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเพียงพอ แต่อาจทำให้คิดไปได้ว่ากรมสรรพากรต้องการคุ้มครองสิทธิและผลประโยชน์

⁵ดูรายละเอียดในภาคผนวก หน้า 147.

ของกรมสรรพากรมากกว่า ซึ่งการแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับบางอย่างสามารถจัดปัญหา นั้นได้บ้าง แต่ในเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรด้วย การพิจารณา อุทธรณ์ภาษีอากรจึงไม่ได้รับความเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับจากผู้อุทธรณ์ ประกอบกับการพิจารณา อุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นไปตามหลักการพิจารณาคำสั่งทาง ปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ที่พิจารณาโดยยึดถือปฏิบัติตามหลักความยุติธรรมตาม ธรรมชาติ ซึ่งมีหลักการสำคัญ 2 ประการ คือ หลักบุคคลไม่อาจเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดในคดีของตน หรือหลักความไม่มีอคติของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือหลักการไม่มีส่วนได้เสียในคดีที่ตนเป็น ผู้วินิจฉัย และหลักการฟังความอีกฝ่ายหนึ่งหรือหลักการรับฟังข้อเท็จจริงจากบุคคลที่ถูกกระทบสิทธิ ดังนั้นจึงควรจะต้องศึกษาบทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่ามีปัญหา การดำเนินงานอย่างไร มีประสิทธิภาพ ให้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตามวัตถุประสงค์ในการออกกฎหมายหรือไม่ และควรมีการแก้ไขในเรื่องการอุทธรณ์และ การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรอย่างไร เพื่อคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

1.2

สมมติฐานทางการศึกษา

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร ไม่มีความเป็นอิสระและความเป็นกลาง จึงไม่สามารถคุ้มครองสิทธิและให้ ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.3.1 ศึกษาเพื่อทำความเข้าใจถึงหลักการทั่วไป หลักการในต่างประเทศ และหลักการใน ประเทศไทย เกี่ยวกับการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และนำมา เปรียบเทียบกับการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

1.3.2 ศึกษาการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบ กับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ

1.3.3 ศึกษาและวิเคราะห์การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร ว่ามีความเหมาะสม มีประสิทธิภาพ ให้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็น ธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ในการออกกฎหมายหรือไม่

1.3.4 เสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาคำสั่งทางปกครองและการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร เพื่อคุ้มครองสิทธิและให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

1.4 วิธีการศึกษาและขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษา วิจัย เอกสารในแง่การวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยรวบรวมข้อมูลจาก บทบัญญัติในกฎหมายต่าง ๆ เช่น กฎหมายรัฐธรรมนูญ ประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่มีบทบัญญัติเรื่องของการให้ความคุ้มครองสิทธิของเอกชนในฐานะที่เป็นสิทธิขั้นพื้นฐาน สิทธิตามกฎหมาย สิทธิตามหลักกฎหมายปกครอง หลักการเกี่ยวกับกระบวนการวิธีพิจารณาทางปกครอง ตลอดจนระเบียบ คำสั่งแนวปฏิบัติ คำพิพากษาของศาล คำราและเอกสารบทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งศึกษาถึงหลักการทั่วไป หลักการในต่างประเทศและหลักการในประเทศไทยในการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง รวมทั้งการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของต่างประเทศ เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย

ขอบเขตของการศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ศึกษาถึงหลักการ จุดมุ่งหมายของการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะองค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์ในรูปแบบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันว่ามีปัญหาการดำเนินงานอย่างไร มีประสิทธิภาพ ใ้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายหรือไม่ เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง โดยนำหลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีหลักประกันคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศมาเปรียบเทียบ รวมทั้งศึกษาถึงประเด็นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีไปฟ้องต่อศาลว่ามีความเหมาะสมจำเป็นอยู่หรือไม่

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 ทำให้ทราบถึงหลักการทั่วไป หลักการในต่างประเทศ และหลักการในประเทศไทยในการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง เพื่อนำมาปรับใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

1.5.2 ทำให้ทราบถึงการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ

1.5.3 ทำให้ทราบถึงการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ว่ามีปัญหาการดำเนินงานอย่างไร มีประสิทธิภาพ ใ้การคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายหรือไม่

1.5.4 สามารถใช้เป็นแนวทางการแก้ไขปัญหาการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เพื่อคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

DPU

บทที่ 2

หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

ในรัฐเสรีประชาธิปไตย(Liberal democratic state) ที่มีการปกครองโดยหลักประชาธิปไตย ต่างมุ่งประกันความมั่นคงในนิติฐานะของราษฎรและสิทธิของราษฎร ในอันที่จะได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน รวมทั้งมุ่งอำนวยความสะดวกให้แก่ราษฎรในทุกกรณี⁶ และจากการที่รัฐเสรีประชาธิปไตยพัฒนาเจริญก้าวหน้าไปอย่างรวดเร็วทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม รัฐจึงได้เข้ามารับผิดชอบและควบคุมการดำเนินการในทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม ไปพร้อมกันด้วย เพื่อก่อให้เกิดความยุติธรรมทางสังคม(Social justice) และตอบสนองข้อเรียกร้องรวมทั้งความต้องการของประโยชน์มหาชน อันอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่สุด แต่ในขณะที่เดียวกันก็ต้องมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนน้อยที่สุด รัฐได้ตรากฎหมายขึ้นมากมาย เพื่อเป็นเงื่อนไขในการใช้สิทธิของเอกชน และบัญญัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือฝ่ายปกครอง ตั้งแต่การอนุญาตให้เอกชนมีสิทธิในการดำเนินการต่างๆ การควบคุมการดำเนินการบริการสาธารณะ การวินิจฉัยข้อพิพาทโต้แย้งระหว่างเอกชนด้วยกันหรือระหว่างเอกชนกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งล้วนมีลักษณะเป็นนิติกรรมทางปกครองที่ต้องอยู่ภายใต้หลักการกระทำของฝ่ายปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น

2.1 หลักการทั่วไปในการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

หลักนิติกรรมทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งใช้ตรวจสอบเงื่อนไขความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครอง เป็นหลักการที่สำคัญของหลักนิติรัฐที่ใช้ในการควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครอง มิให้ใช้อำนาจตามอำเภอใจหรือบิดเบือนการใช้อำนาจ โดยการกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องมีลักษณะทำนองเดียวกับรูปแบบวิธีพิจารณาในชั้นศาล ซึ่งมีหลักเกณฑ์ทั่วไปว่าเจ้าหน้าที่ที่ออกนิติกรรมทางปกครองต้องมีความเป็นกลาง ไม่มีอคติหรือมีส่วนได้เสียในเรื่องที่ตนวินิจฉัย และก่อนการวินิจฉัยสั่งการจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากประชาชนหรือผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงถูกต้องสมบูรณ์ก่อนตัดสินใจสั่งการ

⁶ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. (2532). “การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ.” กฎหมายปกครอง, 8.8. หน้า 37.

นอกจากนี้ในการวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครองจะต้องมีเหตุผลที่เหมาะสมถูกต้อง จึงต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองอย่างชัดเจนซึ่งถือเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติ เพื่อให้ถูกต้องชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองก่อนที่จะมีการออกนิติกรรมทางปกครอง และเป็นหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความถูกต้องสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองที่ออกไปแล้ว

การนำหลักวิธีพิจารณาในชั้นศาลมาใช้บังคับกับการปฏิบัติราชการทางปกครอง เป็นการนำหลักกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาที่เป็นธรรมที่ศาลใช้ในการพิจารณาพิพากษาคดีมาใช้ควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ทำให้เกิดหลักกระบวนการพิจารณาที่เป็นธรรมในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง (due process in the administrative procedure) ขึ้น โดยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้รับการยอมรับว่าเป็นกระบวนการพิจารณาทำนองเดียวกับกระบวนการพิจารณาของศาล เริ่มตั้งแต่การรับเรื่องราว การค้นหาข้อเท็จจริง การปรับข้อเท็จจริง และการใช้ดุลพินิจในการออกนิติกรรมทางปกครอง หลักวิธีพิจารณาความของศาลที่นำมาใช้ในกระบวนการปฏิบัติราชการหรือกระบวนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง มีอยู่ 2 ประการ ได้แก่ หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ (Natural justice) และหลัก due process of law

2.1.1 หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ (Natural justice)

หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติดำเนินกำเนิดจาก Magna Carta⁷ ของอังกฤษ ในปี ค.ศ.1215 เป็นข้อเรียกร้องขั้นต่ำที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติ เพื่อให้การกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองซึ่งมีวิธีพิจารณาค้ายหรือมีลักษณะทำนองเดียวกันกับวิธีพิจารณาความในชั้นศาล ได้รับการควบคุมและตรวจสอบ เพื่อป้องกันสิทธิของประชาชนจากการใช้อำนาจโดยไม่เป็นธรรม และเพื่อให้การกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสอดคล้องกับหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องปฏิบัติตามวิธีพิจารณาที่ถูกต้อง และตรงกับขั้นตอนที่กำหนดในการพิจารณาวินิจฉัยที่มีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชน⁸

หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ ได้รับการยอมรับให้เป็นหลักการในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลเป็นเวลานานมาแล้ว ซึ่งเป็นการสร้างหลักกระบวนการพิจารณาที่ถูกต้อง

⁷ Magna Carta คือ กฎบัตรหรือตราสารที่พระและเจ้าของที่ดินบังคับให้พระเจ้าจอห์นทรงลงพระปรมาภิไธยยอมรับและปฏิบัติตาม โดยกำหนดเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่เกี่ยวกับการถือครองที่ดินว่าการเก็บภาษีจะต้องได้รับความยินยอมจากสภาที่ประกอบไปด้วยพระและขุนนางชั้นผู้ใหญ่ซึ่งถือครองที่ดินเสียก่อน.

⁸ ประสทิทธิ อัจฉริยสกุลชัย. (2531). การประกันสิทธิตามข้อเรียกร้องของหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติในกฎหมายปกครองไทย. หน้า 12.

ยุติธรรมจากแนวความคิดของหลักกฎหมายธรรมชาติ หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ ประกอบด้วยหลักการที่สำคัญ 2 ประการ คือ หลักไม่มีใครเป็นผู้พิพากษาสำหรับคดีของตนเอง (Nemo iudex in re sua) หรือหลักการไม่มีส่วนได้เสีย และหลักต้องฟังคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง (Audi alteram partem) หรือหลักการรับฟังข้อเท็จจริง

หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติทั้ง 2 ประการข้างต้น ได้ถูกนำมาใช้กับองค์กรฝ่ายปกครองต่าง ๆ ซึ่งรวมถึง รัฐมนตรี เจ้าหน้าที่ของรัฐ และองค์กรฝ่ายรัฐบาลท้องถิ่นกับเจ้าหน้าที่เมื่อจะกระทำการอย่างเจ้าหน้าที่ฝ่ายตุลาการในกระบวนการพิจารณาตัดสินข้อเรียกร้องของเอกชน หากฝ่ายปกครองไม่ปฏิบัติตามหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติดังกล่าว ศาลอาจมีคำสั่งห้ามมิให้ฝ่ายปกครองกระทำการนอกเหนืออำนาจและแก้ไขสิ่งที่ฝ่ายปกครองได้กระทำไปแล้ว และผลจากการที่ฝ่ายปกครองไม่ใช้หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติโดยเคร่งครัดในการพิจารณาตัดสินข้อพิพาทในทางปกครองระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชนผู้เสียหาย อาจเป็นเหตุให้ศาลสูงวินิจฉัยว่าเท่ากับไม่มีคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองก็ได้ ถ้าหากว่าการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายแก่คู่กรณี

(1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย

หลักไม่มีใครเป็นผู้พิพากษาสำหรับคดีของตนเอง หรือหลักการไม่มีส่วนได้เสีย เป็นหลักที่ใช้ในการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมในระบบคอมมอนลอว์โดยเคร่งครัด ซึ่งหมายความว่าผู้พิพากษาที่เป็นคู่กรณีหรือมีส่วนได้เสียกับคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง จะเป็นผู้พิจารณาพิพากษาในคดีนั้น ๆ ไม่ได้ เพราะอาจจะเกิดความอยุติธรรม(Bias) ได้ง่าย หลักไม่มีใครเป็นผู้พิพากษาสำหรับคดีของตนเอง จึงถูกนำมาใช้ในลักษณะเดียวกันแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐที่เป็นผู้มีส่วนได้เสียหรือมีกรณีพิพาทกับเอกชนผู้เสียหาย ในผลกระทบในทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้นั้นเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทหรือคำร้องต่าง ๆ

หลักการไม่มีส่วนได้เสีย มีรากฐานมาจากความต้องการให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีความเป็นกลาง(Impartiality) ในการที่จะพิจารณาวินิจฉัยเรื่องราวต่าง ๆ อย่างยุติธรรมและปราศจากความลำเอียง ทั้งนี้ หากผู้มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการนั้นมีผลประโยชน์และมีส่วนได้เสียเข้ามาเกี่ยวข้องไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม การวินิจฉัยสั่งการนั้นอาจเกิดความเบี่ยงเบนและก่อให้เกิดความเสียหายไม่เป็นธรรมหรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนได้

การมีส่วนได้เสียที่จะเป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองขาดคุณสมบัติที่จะเป็นผู้พิจารณา ประกอบด้วยการมีส่วนได้เสียในทางการเงิน (Financial interest) ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม แม้ในกรณีที่ผู้มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดเป็นบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปหรือเป็นคณะบุคคล การที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยคนในคนหนึ่งมีส่วนได้ส่วนเสียเพียงคนเดียว ก็ถือว่าผู้มีอำนาจ

พิจารณาวินิจฉัยทั้งขณะนั้นเป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสียด้วยไม่ว่าการมีส่วนได้ส่วนเสียนั้นจะกระทบกระเทือนต่อเสียงข้างมากขององค์คณะที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ เพราะสาธารณชนไม่สามารถทราบได้ว่าการที่มีส่วนได้เสียนั้นจะมีอิทธิพลต่อเจ้าหน้าที่คนนั้นอย่างไรบ้าง จึงอาจก่อให้เกิดความเคลือบแคลงสงสัยในความไม่เป็นกลางขององค์กรเจ้าหน้าที่ได้ นอกจากการมีส่วนได้เสียในทางการเงินแล้ว การมีส่วนได้ส่วนเสียในสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดความไม่เป็นกลาง (Likelihood of bias) เป็นเหตุอีกประการหนึ่งที่ทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่สามารถเข้าร่วมเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยได้ เช่น การมีความสัมพันธ์ส่วนตัวหรือความเกี่ยวข้องอันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง เช่น ความเป็นญาติพี่น้องหรือการมีความสัมพันธ์ทางเครือญาติหรือทางกรรมสิทธิ์ ความเป็นเพื่อนหรือศัตรู ความเป็นลูกจ้างนายจ้าง รวมถึงการเป็นส่วนหนึ่งในการประกอบธุรกิจ ซึ่งสิ่งเหล่านี้อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางขึ้นได้ แม้ในทางความเป็นจริงผู้วินิจฉัยอาจมิได้นำสิ่งต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางเข้ามาเป็นมูลเหตุในการวินิจฉัย แต่ก็ทำให้เกิดความเคลือบแคลงสงสัยต่อสาธารณชนที่เกี่ยวข้องได้

ตัวอย่างกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐมีส่วนได้ส่วนเสียกับการพิจารณา แม้จะไม่ได้ร่วมแสดงความคิดเห็นหรือออกเสียงชี้ขาดข้อที่ต้องพิจารณา หากแต่เข้าร่วมประชุมในเรื่องนั้น ๆ ด้วยแล้ว ศาลสูงเคยตัดสินว่า คำชี้ขาดของคณะกรรมการไม่มีผลใช้บังคับเช่น คดีระหว่าง R.V.Hendon R.D.C., parte Chorley, 1933 ซึ่งกรรมการของคณะกรรมการวางแผนและพัฒนาเมืองผู้หนึ่งเป็นผู้ร่วมพิจารณาคำขออนุญาตการขอดำเนินการพัฒนาที่ดินของบริษัทที่ตนเป็นผู้แทนขออื่น แม้ว่ากรรมการผู้นั้นจะไม่ได้ร่วมแสดงความคิดเห็นต่อคำขอนั้นเลย ศาลสูงวินิจฉัยว่า การพิจารณาคำขอดังกล่าวใช้ไม่ได้ เพราะในขณะที่พิจารณาอนุมัติคำขอ กรรมการผู้นั้นได้อยู่ในที่ประชุมด้วย ซึ่งอาจมีผลต่อการพิจารณาของกรรมการอื่นๆ อีกคดีหนึ่งที่ศาลสูงวินิจฉัยไว้คล้ายคลึงกัน คือ คดีระหว่าง R.V. Sussex Justicer, ex parte McCarthy, 1924 ซึ่งเป็นคดีที่ประธานคณะกรรมการควบคุมเช่าเคหะ (rental tribunal) พิจารณาข้อพิพาทเกี่ยวกับการเช่าระหว่างผู้เช่า ซึ่งมีบิดาของประธานเป็นคู่กรณีอยู่ด้วย และประธานเป็นผู้ร้องแทนผู้เช่าทั้งหลายต่อเจ้าของเคหะผู้ให้เช่า ศาลสูงวินิจฉัยว่า การพิจารณาข้อพิพาทดังกล่าวไม่มีผลบังคับเพราะประธานคณะกรรมการอาจมีความลำเอียงเข้าด้วยกับฝ่ายผู้เช่าได้ง่าย แม้ว่าประธานจะวางตัวเป็นกลางก็ตาม¹⁰

⁹ แหล่งเดิม. หน้า 33.

¹⁰ ถาวร เกียรติพิภพ. (2532). คำอธิบายกฎหมายปกครอง ภาควิชารัฐประศาสนศาสตร์ คณะวิทยาการ
จัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. หน้า 312.

(2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง

หลักต้องฟังคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งหรือหลักการรับฟังข้อเท็จจริง เป็นหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ ที่กำหนดให้ผู้ที่กระทำการอย่างตุลาการหรือกึ่งตุลาการจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงของทั้งสองฝ่าย รวมทั้งต้องให้แต่ละฝ่ายมีโอกาสแสดงข้อเท็จจริง พยานหลักฐานและมีสิทธิรับรู้ข้อเท็จจริง และพยานหลักฐานของอีกฝ่ายหนึ่งด้วย (the right to be heard) เพื่อที่เขาจะได้มีโอกาสโต้แย้งคัดค้าน หลักการรับฟังทั้งสองฝ่ายนี้ประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำไปบัญญัติไว้เป็นกฎหมายใน The Administrative Procedure Act, 1946 Section (c) ว่า คู่กรณีทุกฝ่ายมีสิทธิที่จะเสนอข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน ทั้งโดยวาจาและลายลักษณ์อักษรเพื่อคดีของฝ่ายตน มีสิทธิคัดค้านพยานหลักฐานอีกฝ่ายหนึ่งและมีสิทธิซักค้านเพื่อค้นหาข้อเท็จจริงที่แท้จริงได้¹¹

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงมีรากฐานมาจากแนวคิด 2 ประการ¹² ประการแรกคือแนวคิดที่ว่า เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีเหตุผลและรู้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นอย่างสมบูรณ์ ดังนั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้ถูกกระทบสิทธิเพื่อให้ทราบหรือรู้ข้อเท็จจริงเหล่านั้น ซึ่งอาจมีความสำคัญหรือเป็นข้อมูลของฝ่ายปกครองในการวินิจฉัยสั่งการได้โดยถูกต้องตรงตามความเป็นจริง ทั้งนี้หากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่ได้รับฟังข้อเท็จจริงอาจทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นวินิจฉัยสั่งการไปตามอำเภอใจและกระทบสิทธิของผู้อื่นได้ ประการที่สอง ได้แก่แนวคิดในเรื่องความเคารพในศักดิ์ศรีและสิทธิของบุคคลอันเนื่องจากบุคคลทุกคนมีเหตุผล ทุกคนจึงควรมีโอกาสที่จะได้แสดงความคิดเห็นหรือเหตุผล และเหตุผลของแต่ละบุคคลอาจแตกต่างกันไป ดังนั้น จึงต้องเคารพในศักดิ์ศรีหรือเหตุผลของผู้อื่น หากการแสดงเหตุผลออกมาทำให้แต่ละบุคคลสามารถเข้าใจถึงแนวความคิดหรือเหตุผลของบุคคลเหล่านั้นได้ และเมื่อใดที่คำวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครองกระทบสิทธิของผู้อื่น ผู้ที่เกี่ยวข้องนั้นย่อมทราบเหตุผลของการวินิจฉัยสั่งการนั้นได้ ถ้าคำวินิจฉัยสั่งการนั้นมีเหตุผล แต่หากคำวินิจฉัยสั่งการนั้นไม่ชอบด้วยเหตุผล ฝ่ายปกครองก็ต้องเปิดโอกาสให้ผู้เกี่ยวข้องได้โต้แย้งแสดงความคิดเห็นและเหตุผลเช่นกัน

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเป็นหลักที่มีความยืดหยุ่นมาก ความยืดหยุ่นของหลักนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ซึ่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอาจจะต้องพิจารณาวินิจฉัยประเด็นที่มีบุคคล 2 ฝ่ายเข้ามาเกี่ยวข้อง หรือการรับฟังข้อเท็จจริงในกรณีที่มีบุคคลฝ่ายเดียวเข้าเกี่ยวข้อง และในกรณีที่การกระทำของฝ่ายปกครองเข้าไปกระทบสิทธิของประชาชนทุกกรณีดังกล่าว ฝ่ายปกครองจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้ถูกกระทบสิทธินั้นแสดงพยานหลักฐาน และความคิดเห็น ตลอดจน

¹¹ แหล่งเดิม.

¹² ประสิทธิ อัจฉริยสกุลชัย, เล่มเดิม, หน้า 15.

ข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้งคัดค้าน โดยการโต้แย้งคัดค้านอาจทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาก็ได้ หลักการรับฟังข้อเท็จจริงนี้ต้องการให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองปฏิบัติตามข้อเรียกร้อง 2 ประการ คือ¹³

ก. การแจ้งคำบอกกล่าว

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเรียกร้องให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องแจ้งคำบอกกล่าวให้แก่บุคคลที่ถูกระทบสิทธิ เพื่อให้โอกาสตามสมควรแก่ผู้ถูกระทบสิทธิในการเตรียมตัวหาข้อเท็จจริง ตลอดจนรวบรวมพยานหลักฐาน เพื่อชี้แจงหรือแสดงต่อเจ้าหน้าที่ คำบอกกล่าวจะต้องมีความชัดเจนและต้องแจ้งเวลาสถานที่ที่จะรับฟังข้อเท็จจริงนั้นด้วย

ข. การรับฟังข้อเท็จจริง

การรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้ถูกระทบสิทธิอาจรับฟังข้อเท็จจริงด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ การเปิดโอกาสให้บุคคลที่ถูกระทบสิทธิชี้แจงข้อเท็จจริงจะต้องเป็นการให้โอกาสอย่างสมบูรณ์ กล่าวคือผู้ถูกระทบสิทธินั้นสามารถชี้แจงแสดงข้อเท็จจริงต่าง ๆ อย่างเพียงพอ ถ้าเจ้าหน้าที่เปิดโอกาสให้บุคคลผู้เกี่ยวข้องเข้าชี้แจงแสดงข้อเท็จจริงแล้ว แต่บุคคลผู้ถูกระทบสิทธิ นั้นไม่มาก็ถือว่าเจ้าหน้าที่ได้ปฏิบัติตามหลักการดังกล่าวแล้ว การเข้าชี้แจงแสดงข้อเท็จจริงนี้ ผู้ถูกระทบสิทธิอาจให้ผู้แทนหรือทนายความเข้าชี้แจงแทนก็ได้

โดยปกติหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติซึ่งประกอบด้วย หลักการไม่มีส่วนได้เสีย และหลักการรับฟังข้อเท็จจริงมักถูกบังคับใช้พร้อม ๆ กัน แต่บางครั้งหลักทั้ง 2 ประการอาจแยกออกจากกันได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเรื่องที่จะพิจารณาวินิจฉัย เนื้อหา และข้อเท็จจริงต่าง ๆ หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติสามารถปรับใช้ได้ตามความเหมาะสมในการปฏิบัติราชการทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้อย่างยืดหยุ่น¹⁴

หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ จึงเป็นรากฐานที่ทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสามารถวินิจฉัยสั่งการในสิ่งที่ถูกต้องชอบธรรมและเหมาะสม ตลอดจนทำให้คำวินิจฉัยมั่นคง ศักดิ์สิทธิ์เป็นที่ยอมรับของผู้อยู่ภายใต้การปกครอง และการนำหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติมาใช้ในกระบวนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังช่วยป้องกันสิทธิของประชาชนมิให้ถูกระทบจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการนั้น เพราะเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามกระบวนการพิจารณาโดยไม่อาจดำเนินกระบวนการพิจารณาตามอำเภอใจได้ จึงเป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจสั่งการของเจ้าหน้าที่ได้อย่างเหมาะสม

¹³ แหล่งเดิม. หน้า 32.

¹⁴ แหล่งเดิม.

2.1.2 หลัก due process of law

คำว่า “due process of law” มีผู้บัญญัติศัพท์เป็นภาษาไทยว่า “ศุภนิติกระบวนการ” หมายถึงความเสมอภาคทางกฎหมายและขั้นตอนการกระทำต้องเป็นไปตามกฎหมาย ตามกระบวนการยุติธรรม(due process) หรือมีการตรวจสอบทบทวนการกระทำในทางบริหารโดยอำนาจตุลาการ (judicial review of administrative action)¹⁵ due process of law ปรากฏครั้งแรกในรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีกำเนิดจาก Magna Carta จึงมีหลักการเช่นเดียวกันกับหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติของประเทศอังกฤษ กล่าวคือ เป็นหลักกฎหมายที่คุ้มครองสิทธิของประชาชนจากการกระทำของฝ่ายปกครอง โดยเรียกร้องให้เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยต้องเป็นบุคคลที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียและต้องรับข้อเท็จจริงจากผู้เกี่ยวข้องก่อนออกนิตกรรมทางปกครอง แต่มีขอบเขตกว้างขวางกว่าหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ คือการออกนิตกรรมทางปกครองจะต้องมีการแสดงเหตุผลที่เหมาะสมเพียงพอด้วย เพื่อให้ประชาชนหรือผู้ที่เกี่ยวข้องทราบถึงการใช้ดุลพินิจวินิจฉัยสั่งการว่ามีความชอบธรรมหรือไม่ เพียงใด รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาบัญญัติรับรองหลัก due process of law ไว้เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพพื้นฐานของประชาชนตามหลักสิทธิมนุษยชน (human right) โดยถือเป็นข้อเรียกร้องอันเป็นมาตรฐานขั้นต่ำในการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและการดำเนินกระบวนการพิจารณาความ โดยเริ่มแรกได้นำมาใช้เป็นหลักกฎหมายในกระบวนการพิจารณาความทางอาญาในชั้นศาล ต่อมาจึงได้นำมาปรับใช้กับกระบวนการปฏิบัติราชการของฝ่ายปกครอง ซึ่งมีวิธีพิจารณาทำนองเดียวกันกับวิธีพิจารณาของศาล การนำหลัก due process of law ไปบังคับใช้กับการกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการพิจารณาและวินิจฉัยสั่งการประกอบไปด้วยหลักการที่สำคัญ ดังนี้¹⁶

(1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย

ในการวินิจฉัยสั่งการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในเรื่องใด เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการจะต้องไม่มีส่วนได้ส่วนเสียในเรื่องที่จะพิจารณาวินิจฉัยเพื่อความเป็นกลาง และเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ประชาชนผู้เกี่ยวข้องว่าเรื่องดังกล่าวจะได้รับการพิจารณาด้วยความถูกต้องเป็นธรรม ไม่มีอคติและปราศจากความลำเอียง ความเป็นกลาง เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้ที่จะเป็นกลางคือผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียเข้าข้างใคร มีความ

¹⁵ จรัญ โฆษณานันท์. (2533). นิตินิพนธ์. หน้า 338.

¹⁶ แหล่งเดิม. หน้า 341.

เป็นอิสระทุกอย่างโดยปราศจากข้อสงสัยในความเป็นกลางอย่างแท้จริง ความเป็นอิสระจากทุกอย่าง คือ การไม่มีอิทธิพลใด ๆ มาครอบงำกดดัน ที่จะทำให้การพิจารณาวินิจฉัยขาดความเที่ยงธรรมหรือบิดเบือนไม่ถูกต้อง ซึ่งเหมือนกันกับหลักการไม่มีส่วนได้เสียในหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ หลักการไม่มีส่วนได้เสียนี้ศาลสูงสหรัฐอเมริกาใช้ในการควบคุมฝ่ายปกครองในการกระทำทางปกครองอย่างเคร่งครัด

(2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง

เป็นหลักกฎหมายวิธีพิจารณาที่สืบเนื่องมาตั้งแต่สมัยโรมัน และถือปฏิบัติโดยทั่วไปในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย common law หลักการที่สำคัญคือคดีของศาลจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เกี่ยวข้องก่อน โดยถือเป็นข้อเรียกร้องขั้นต่ำของการพิจารณาและการวินิจฉัยสั่งการของรัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชน เมื่อหลักการรับฟังข้อเท็จจริงถูกนำมาใช้ในกระบวนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหลักการที่สำคัญดังกล่าวจึงได้รับการสืบทอดมาจากกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล ซึ่งหลักการรับฟังข้อเท็จจริงนี้รวมถึงการที่ฝ่ายปกครองจะต้องบอกกล่าวให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบถึงประเด็นและเรื่องราวต่าง ๆ โดยละเอียดก่อน การรับฟังข้อเท็จจริงจึงจะสมบูรณ์ และต้องเปิดโอกาสให้ผู้ที่เกี่ยวข้องชี้แจงแสดงพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้เสมอ เช่นเดียวกับหลักการรับฟังข้อเท็จจริงในหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเป็นหลักประกันการคุ้มครองสิทธิของประชาชนจากการใช้อำนาจตามอำเภอใจของฝ่ายปกครอง หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเรียกร้องให้ฝ่ายปกครองต้องเปิดโอกาสให้ผู้ถูกระทบสิทธิสามารถชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่าง ๆ ได้ การเปิดโอกาสให้ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน จึงถือเป็น สิทธิ ประการหนึ่ง ซึ่งอาจเรียกว่า สิทธิที่จะได้รับการรับฟัง

สิทธิที่จะได้รับการรับฟัง ประกอบด้วยสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้¹⁷

1) เอกชนผู้ถูกระทบสิทธิหรือประโยชน์จากการตัดสินใจของฝ่ายปกครอง จะต้องได้รับสิทธิหรือโอกาสในการแจ้งข้อมูลเรื่องราวที่เกี่ยวข้อง เพื่อได้แย้งคัดค้านหรือพิสูจน์ข้อเท็จจริง ก่อนที่ฝ่ายปกครองจะตัดสินใจออกนิตินกรรมทางปกครอง

2) สิทธิที่จะได้รับการรับฟังขยายผลออกไปไม่ว่าโดยกฎหมายหรือในทางปฏิบัติ กล่าวคือ บุคคลอื่นหรือกลุ่มบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องแม้มิได้เป็นผู้ถูกระทบสิทธิหรือประโยชน์โดยตรง

¹⁷ Georg Ress. (1978). "The Right to be heard." **Due Process in the Administrative Procedure, Volume 3.** pp.4.9 - 4.21.

หรือเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยเฉพาะจากการตัดสินใจนั้นๆ ของฝ่ายปกครองก็สามารถเข้าทำการชี้แจง หรือโต้แย้งคัดค้านได้ เช่น กรณีผลกระทบต่อส่วนรวมและสิ่งแวดล้อม

3) ฝ่ายปกครองจะต้องบอกกล่าวให้บุคคลที่จะต้องถูกระทบสิทธิทราบถึงผลของการตัดสินใจออกนิตินกรรมทางปกครองและผลกระทบที่จะเกิดขึ้น เพื่อให้ผู้ที่จะถูกระทบสิทธินั้น แสดงสิทธิที่จะชี้แจงโต้แย้งคัดค้านหรือสิทธิที่จะขอให้รับฟังก่อน

4) สิทธิที่จะได้รับการรับฟัง รวมถึงสิทธิในการยื่นเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมการร้องขอให้มีการพิจารณาพยานหลักฐานจากภายนอกโดยรอบคอบ หรือมิให้พิจารณาพยานหลักฐานจากภายนอกที่เป็นโทษแก่ตน และสิทธิที่จะอ้างบุคคลภายนอกเป็นพยาน

5) หลักการรับฟังในกฎหมายมหาชนนอกจากจะหมายถึง สิทธิของเอกชนที่จะได้รับการรับฟังข้อมูลรายละเอียดและแสดงพยานหลักฐานของตนเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงแล้ว ยังครอบคลุมถึงสิทธิที่จะได้รับรู้ข่าวสารของตนเองหรือเกี่ยวข้องกับตน เพื่อให้เอกชนนั้นสามารถที่จะใช้สิทธิที่จะได้รับการรับฟังได้อย่างมีประสิทธิภาพ สิทธิที่จะได้รับรู้ข่าวสารของตนเอง ซึ่งประกอบด้วย

ก. สิทธิที่จะขอตรวจสอบเอกสารสำคัญทุกชนิด ที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิของตนที่อยู่ในความครอบครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

ข. สิทธิตามปกติที่จะได้รับแจ้งข้อเท็จจริงและรายละเอียดการพิจารณาซึ่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจออกนิตินกรรมทางปกครอง ตั้งใจจะใช้เป็นหลักการพื้นฐานในการตัดสินใจออกคำสั่งทางปกครอง

ค. สิทธิที่จะได้รับแจ้งและบอกกล่าวเกี่ยวกับข้อกฎหมาย หรือข้อบังคับใดๆ ที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้เป็นข้ออ้างอิง และใช้เป็นกฎเกณฑ์ในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง

6) สิทธิที่จะได้รับการรับฟังรวมถึงสิทธิของตัวแทนที่ได้มอบหมายให้ดำเนินการแทน ซึ่งอาจเป็นทนายความหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งด้วย

การรับฟังประเด็นหรือข้อเท็จจริงจากบุคคลที่ถูกกระทบสิทธิก่อนออกคำสั่งจึงเป็นรากฐานที่ทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองวินิจฉัยได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และทำให้บุคคลที่ถูกกระทบสิทธิยอมรับในคำวินิจฉัยนั้น¹⁸ ดังนั้น องค์กรเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงต้องให้โอกาสแก่ผู้เสียหายที่อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้แสดงความคิดเห็นและข้อคัดค้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริง หรือคำวินิจฉัยในกรณีอื่นที่มีข้อเท็จจริงที่เหมือนกันและต้องให้โอกาสดังกล่าวอย่างสมบูรณ์ กล่าวคือให้มีเวลาในการเตรียมตัว

¹⁸ ประสิทธิ์ อัจฉริยสกุลชัย. เล่มเดิม. หน้า 15-16.

แสดงข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ รับทราบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องก่อนเพื่อประโยชน์ในการรวบรวม พยานหลักฐาน นอกจากนี้จะต้องเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์สามารถเสนอข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐาน เพิ่มเติมได้เสมอ ก่อนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน

อย่างไรก็ตามหลักการรับฟังจะเป็นจริงได้ต่อเมื่อองค์กรเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจวินิจฉัย อุทธรณ์ให้โอกาสแก่ผู้เสียหายที่อุทธรณ์การประเมินภายในการขอตรวจดูพยานหลักฐานต่างๆ ซึ่งอาจเป็นพยานหลักฐานจากคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง ความเห็นจากประชาชนทั่วไป หรือเจ้าหน้าที่ที่ เกี่ยวข้อง ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ เพื่อประโยชน์ในการซักค้านทำลายน้ำหนักพยานที่เป็นปฏิปักษ์ และเสนอพยานหลักฐานที่สนับสนุนความคิดเห็นของตน อนึ่งสิทธิในการขอตรวจดูเอกสารหมายความว่า รวมถึงสิทธิในการขอสำเนาเอกสารด้วย

(3) หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง

เมื่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองวินิจฉัยสั่งการด้วยการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยผู้พิจารณาวินิจฉัยต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาแล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังมีหน้าที่ ต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองด้วยว่า ฝ่ายปกครองมีข้อคิดเห็นและผลสรุปอย่างไร จึงสั่งการไปตามนั้น เพื่อให้ประชาชนทราบถึงเหตุผลของการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองและ เกิดความชัดเจนแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือผู้ที่ถูกกระทบสิทธิ อันเป็นการสนับสนุนให้เกิดความ สมเหตุสมผลของฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจของฝ่ายปกครอง อีกประการหนึ่ง เนื่องจากทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องพิจารณาเรื่องที่วินิจฉัยอย่างละเอียด รอบคอบยิ่งขึ้น เพราะการให้เหตุผลของฝ่ายปกครองนั้นถ้าผู้ที่เกี่ยวข้องหรือผู้ที่ถูกกระทบสิทธิเห็นว่า ไม่ถูกต้องก็จะใช้สิทธิโต้แย้งคัดค้านหรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยสั่งการ โดยอาศัยเหตุผลนั้นเป็นพื้นฐานใน การโต้แย้งหรืออุทธรณ์

การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองเป็นวิธีที่สามารถควบคุมการใช้อำนาจ ดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้อย่างมีประสิทธิภาพ วัตถุประสงค์ของการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทาง ปกครอง คือ¹⁹

1) คำร้อง คำขอ ได้รับการประกันว่าจะได้รับการวินิจฉัยจากเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง อย่างดีและมีเหตุผลอันสมควร

¹⁹ Geoffrey A.Flick. (1978). *Administrative adjudications and the duty to give reasons a search for criteria.* pp.17-18. อ้างโดย สิริรัช สุทธิวีระจรรยา. (2538). *หลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง.* หน้า 86.

2) ผู้ถูกระทบสิทธิสามารถที่จะหาเหตุผลโต้แย้งเหตุผลของฝ่ายปกครองได้อย่างชัดเจนในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น

3) ในกรณีที่มีผู้ร่วมวินิจฉัยสั่งการทางปกครองหลายคน เหตุผลของผู้เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นเหตุผลของฝ่ายเสียงข้างมากหรือเสียงข้างน้อย ย่อมจะมีคุณค่าต่อการตัดสินใจและการหาข้อยุติเพื่อการวินิจฉัยสั่งการนั้น

4) เหตุผลในคำสั่งทางปกครองนั้น ทำให้องค์กรฝ่ายตุลาการสามารถที่จะตรวจสอบความถูกต้องเหมาะสมของนิติกรรมทางปกครองได้ชัดเจนขึ้น

5) เหตุผลในคำสั่งทางปกครอง เป็นเครื่องมือช่วยให้เกิดความมั่นใจในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่

6) ทำให้สามารถตรวจสอบความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ การพิจารณาไตร่ตรองอย่างรอบคอบของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง

หลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง จึงเป็นหลักกฎหมายวิธีพิจารณาตามหลัก due process of law เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิของประชาชน โดยศาลสูงสหรัฐใช้ในการควบคุมกระบวนการวิธีพิจารณาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ซึ่งศาลสูงสหรัฐเห็นว่าการใช้หลักกฎหมายดังกล่าวขึ้นอยู่กับเวลา สถานที่และสภาพแวดล้อม เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นและเพื่อมิให้การปฏิบัติราชการทางปกครองต้องหยุดชะงัก ตามหลัก “fairness” และแม้ว่าหลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริงและหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองยังมิได้รับการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร แต่ศาลก็ถือเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ศาลใช้บังคับได้

นอกจากนี้หลัก due process of law ยังเรียกร้องให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองคุ้มครองสิทธิของผู้มีส่วนได้เสียทำนองเดียวกับสิทธิของจำเลยในคดีอาญา ได้แก่²⁰

(1) สิทธิที่จะได้รับการบอกกล่าวล่วงหน้า ซึ่งประเด็นและเรื่องราวที่ฝ่ายปกครองจะสั่งการหรือวินิจฉัย

(2) สิทธิที่จะเสนอพยานหลักฐานและข้อโต้แย้ง

(3) สิทธิที่จะหักล้างพยานที่เป็นปรปักษ์ต่อผลประโยชน์ของตน

(4) สิทธิที่จะมีทนายเข้าดำเนินการแทน

²⁰ Ernest Gellhorn . (1972). **Administrative Law and Process**. pp. 62-68. อ้างโดย วิชัย วิวิตเสวี. (2521, มกราคม-กุมภาพันธ์). “อำนาจศาลในการวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครอง.” **ตุลพาห**, 26, 1. หน้า 65.

(5) สิทธิที่จะไม่ให้มีการวินิจฉัยจากพยานหลักฐานภายนอกที่มีได้รับฟังหรือรวบรวมไว้ในสำนวนเรื่อง

(6) สิทธิที่จะให้มีการบันทึกหลักฐานอย่างสมบูรณ์

2.1.3 หลักการพิจารณาโดยองค์กรเดี่ยวและองค์กรกลุ่ม

องค์กรของรัฐประเภทนี้แบ่งโดยพิจารณาจากจำนวนสมาชิกที่ประกอบขึ้นเป็นองค์กรนั้น ถ้าองค์กรนั้นประกอบด้วยสมาชิกเพียงคนเดียวก็จะเป็นองค์กรเดี่ยว ถ้าประกอบด้วยสมาชิกหลายคนก็จัดเป็นองค์กรกลุ่ม (Collective Organ) การแบ่งในลักษณะนี้ทำให้เห็นลักษณะในการแสดงเจตนาที่แตกต่างกัน การแสดงเจตนาขององค์กรเดี่ยวนั้นไม่ซับซ้อนเพราะสามารถตัดสินใจและการแสดงเจตนาโดยบุคคลคนเดียวไม่ต้องร่วมตัดสินใจกับองค์กรอื่น เพียงแต่พิจารณาเฉพาะขอบเขตอำนาจหน้าที่ขององค์กรนั้นก็เพียงพอ เช่น ประมุขแห่งรัฐ นายกรัฐมนตรี ปลัดกระทรวง ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นต้น ส่วนองค์กรกลุ่มนั้นการตัดสินใจและการแสดงเจตนามีความซับซ้อนกว่าองค์กรเดี่ยว เพราะองค์กรกลุ่มประกอบด้วยสมาชิกหลายคน ตัวอย่างเช่น รัฐสภา คณะรัฐมนตรีหรือองค์กรลำดับรองลงมาที่อยู่ในรูปคณะกรรมการต่าง ๆ เป็นต้น ด้วยเหตุนี้จึงมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการตัดสินใจและการแสดงเจตนาขององค์กรกลุ่มชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ดังต่อไปนี้

(1) **พิจารณาจากองค์ประกอบ** ตามกฎหมายจัดตั้งองค์กรกลุ่มจะต้องระบุจำนวนสมาชิกขององค์กรกลุ่มไว้ว่ามีจำนวนเท่าใด โดยหลักแล้วมติขององค์กรกลุ่มจะชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อมีองค์ประกอบครบถ้วนในขณะประชุมมีมติเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หากสมาชิกขององค์กรกลุ่มตายหรือลาออกก็ต้องดำเนินการตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดให้มีสมาชิกครบถ้วนตามองค์ประกอบที่กฎหมายกำหนดไว้ก่อน จึงจะดำเนินการประชุมมีมติได้ อย่างไรก็ตามหากเห็นว่าจะจะเป็นปัญหาในการปฏิบัติ โดยเฉพาะองค์กรกลุ่มที่ประกอบด้วยสมาชิกจำนวนมาก หรือวิธีการเข้าสู่ตำแหน่งซับซ้อน เช่น การเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร ในกรณีนั้นกฎหมายควรบัญญัติเป็นข้อยกเว้นให้ประชุมได้แม้สมาชิกขององค์กรกลุ่มนั้นยังมีไม่ครบตามองค์ประกอบก็ตาม

(2) **พิจารณาจากองค์ประชุม** การแสดงเจตนาหรือมีมติใด ๆ ขององค์กรกลุ่มจะต้องเกิดขึ้นจากการประชุมปรึกษาหารือแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันละกันในบรรดาสมาชิกขององค์กรกลุ่ม เพราะการจัดตั้งองค์กรกลุ่มซึ่งประกอบด้วยสมาชิกจำนวนหนึ่งนั้น มุ่งหมายที่จะให้มีการแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันและกันตามหลักการของประชาธิปไตย ซึ่งเชื่อว่าหลังจากแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันและกันแล้วจะมีความคิดเห็นที่ถูกต้องร่วมกัน ด้วยเหตุนี้ก่อนจะประชุมจะต้องมีหนังสือเรียกประชุม ระบุวัน เวลา และสถานที่ที่จะประชุมกับเรื่องที่จะบรรจุเป็นระเบียบวาระที่จะพิจารณาไปถึงสมาชิกขององค์กรกลุ่มทุกคนก่อน โดยหากมิได้มีการประชุมกันจริงเพียงแต่มีการแสดงความคิดเห็น

แล้วนำผลรวมเป็นมติข้อมเป็นมติที่ไม่ชอบ หรือมีการประชุมโดยไม่แจ้งให้สมาชิกบางคนได้ทราบ ก็ถือว่าเป็นการประชุมที่ไม่ชอบเช่นเดียวกัน

นอกจากจะต้องมีการประชุมและเรียกประชุมถูกต้องแล้ว จะต้องมีการประชุมเข้าร่วมประชุมครบองค์ประชุม คือ ครบจำนวนตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งโดยปกติจะไม่เต็มตามจำนวนทั้งหมดหรือครบองค์ประกอบ เพราะสมาชิกขององค์กรกลุ่มมีจำนวนมากยากที่จะให้มาประชุมทุกคนตามจำนวนที่กำหนดไว้เป็นองค์ประกอบได้ กฎหมายจึงกำหนดจำนวนสมาชิกขั้นต่ำที่เข้าร่วมประชุมซึ่งสามารถมีมติหรือแสดงเจตนาให้มีผลทางกฎหมายได้ จำนวนสมาชิกขั้นต่ำขององค์กรกลุ่มที่เข้าร่วมประชุมนี้เรียกว่า องค์ประชุม โดยปกติกฎหมายจะกำหนดจำนวนองค์ประชุมไว้ว่ามีจำนวนเท่าใด เช่น เกินกว่ากึ่งหนึ่ง ไม่น้อยกว่า 2 ใน 3 ของสมาชิกทั้งหมด มีกรณียกเว้นเท่านั้นที่กำหนดไว้เท่ากับองค์ประกอบ แต่ถ้าไม่กำหนดไว้เป็นไปตามหลักประชาธิปไตยทั่วไปที่ว่าจะต้องมีสมาชิกเข้าร่วมประชุมมากกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนสมาชิกทั้งหมด

นอกจากนั้นยังมีหลักทั่วไปว่าผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องที่ประชุมองค์กรกลุ่มพิจารณาข้อมไม่สามารถร่วมอยู่ในที่ประชุมได้ เพราะอาจจะทำให้สมาชิกของกรกลุ่มไม่กล้าอภิปรายแสดงเหตุผลหรือตัดสินใจโดยอิสระได้ ดังนั้นมติของที่ประชุมที่สมาชิกซึ่งมีส่วนได้เสียในผลของการลงมติร่วมอยู่ด้วยข้อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย

(3) พิจารณาจากองค์มติ มติของที่ประชุมซึ่งมีผู้มาประชุมครบองค์ประชุมจะต้องมีคะแนนเสียงครบถ้วนตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด โดยปกติจะกำหนดไว้ตามหลักปริมาณ คือ จำนวนคะแนนเสียงข้างมาก จำนวนคะแนนเสียงข้างมากนี้มีได้ 2 ลักษณะ คือ คะแนนเสียงข้างมากธรรมดา หมายถึงคะแนนเกินกึ่งหนึ่งของผู้ร่วมประชุมหรือเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนสมาชิกทั้งหมดเรียกว่า “มติธรรมดา” และคะแนนเสียงข้างมากพิเศษ หมายถึง เกินกว่ากึ่งหนึ่งอีกจำนวนหนึ่ง เช่น สองในสามหรือสามในสี่ของผู้ร่วมประชุม หรือของจำนวนสมาชิกทั้งหมดเรียกว่า “มติพิเศษ”

นอกจากนั้นบางครั้งกฎหมายอาจกำหนดให้มีมติเป็นเอกฉันท์ คือ มีคะแนนเสียงสอดคล้องกันทั้งหมดทุกคน ซึ่งจะกำหนดไว้ในกรณีพิเศษจริง ๆ เช่น การทำคำพิพากษาของศาลฎีกา เป็นต้น แต่ในบางกรณีอาจกำหนดไว้ว่าเป็นมติได้เมื่อ ไม่มีผู้คัดค้านหรือใช้สิทธิวิโต้ (Veto) ในกรณีนี้ถ้าไม่มีผู้คัดค้านถือว่าเป็นมติของที่ประชุมแล้ว แต่ถ้ามีผู้คัดค้านเพียงคนเดียว เรื่องที่นำมาพิจารณานั้นจะตกไปทันที

สำหรับคะแนนเสียงข้างมากอาจแยกได้ดังนี้

ก. คะแนนเสียงข้างมากสัมพัทธ์ (relative majority) คือ จำนวนคะแนนเสียงข้างมากที่สุดขององค์ประชุมหรือของจำนวนสมาชิกทั้งหมด

ข. คะแนนเสียงข้างมากเด็ดขาด (absolute majority) คือ จำนวนคะแนนเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งขององค์ประชุมหรือของจำนวนสมาชิกทั้งหมด²¹

2.2 หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในต่างประเทศ

หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศส มีการพัฒนาจัดรูปแบบวิธีพิจารณาให้มีลักษณะทำนองเดียวกันกับกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของศาล โดยมีการกำหนดขั้นตอนการดำเนินการไว้แน่นอนชัดเจน ตั้งแต่หลักการออกคำสั่งทางปกครอง หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง

2.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

(1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย

ประเทศสหรัฐอเมริกามีประมวลกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่เรียกว่า The Administrative Procedure Act 1946 กำหนดขั้นตอนต่าง ๆ ในการออกนิติกรรมทางปกครอง ดังนั้นการวินิจฉัยชี้ขาดใดๆ ขององค์กรฝ่ายปกครองจึงมีลักษณะคล้ายกับการพิจารณาคดีของศาล โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติของ The Administrative Procedure Act 1946 และหลัก due process of law ในกฎหมายรัฐธรรมนูญหากฝ่าฝืนหลักการดังกล่าวคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นจะถูกเพิกถอน การไม่มีส่วนได้เสียตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาหมายความว่าผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อม รวมทั้งการมีความสัมพันธ์กับคู่กรณี แม้เพียงเล็กน้อยก็เพียงพอที่จะถูกเพิกถอนคำสั่งหรือคำวินิจฉัยได้ หรือในกรณีที่มีพยานหลักฐานว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้วินิจฉัยเรื่องในบางส่วนหรือทั้งหมดมาก่อนแล้ว ต่อมาเจ้าหน้าที่นั้นได้เข้ามามีบทบาทในการวินิจฉัยเรื่องที่อุทธรณ์เข้ามาอีก โดยผลการวินิจฉัยที่ได้วินิจฉัยมาก่อนๆ ของเจ้าหน้าที่คนนั้นอาจมีผลต่อคำวินิจฉัยของเขาในภายหลัง ศาลสูงสหรัฐถือว่าได้มีอคติเกิดขึ้นแล้วซึ่งมีผลมาจากการที่มีจิตใจโน้มเอียง ศาลสูงสหรัฐให้ความสำคัญกับหลักการไม่มีส่วนได้เสียโดยถือว่าการพิจารณาคดีของฝ่ายปกครองซึ่งมีลักษณะเป็นการวินิจฉัยชี้ขาดมีความใกล้เคียงกับกระบวนการพิจารณาคดีของศาลที่เรียกว่าวิธีการ judicialization จึงต้องนำหลัก due process of law เกี่ยวข้องกับการคัดค้านผู้พิพากษาศาลยุติธรรมที่มีส่วนได้เสียมาบังคับใช้กับ

²¹ สมยศ เชื้อไทย. (2536). หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น. หน้า 180-182.

คดีทางปกครอง โดยศาลสูงแห่งสหรัฐกำหนดว่า²² เมื่อใดที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใด ๆ ที่มีผลเป็นการกระทบถึงผลประโยชน์ของประชาชนแล้ว ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามหลัก due process of law ซึ่งมีเนื้อหาอย่างเดียวกับหลักนิติธรรม หรือ the rule of law และคล้ายกับ natural justice ของประเทศอังกฤษ

การ Judicialization เริ่มต้นด้วยเรื่องสิทธิของประชาชนผู้มีส่วนได้เสียจากคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครอง ซึ่งนอกจากจะหมายถึงฝ่ายปกครองต้องจัดให้มีการพิจารณาไต่สวน (hearing) ทำนองเดียวกับการสืบพยานของศาลโดยผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิต่างๆ เช่น สิทธิที่จะได้รับการบอกกล่าวล่วงหน้าในประเด็นและเรื่องที่ฝ่ายปกครองจะวินิจฉัย สิทธิที่จะเสนอพยานหลักฐานและข้อโต้แย้ง หรือหักล้างพยานหลักฐานที่เป็นประปักษ์ต่อผลประโยชน์ของตน สิทธิที่จะมีทนายเข้าดำเนินการแทน สิทธิที่จะไม่ให้มีการวินิจฉัยจากพยานหลักฐานภายนอก และสิทธิที่จะได้มีกระบวนการไต่สวนอย่างสมบูรณ์แล้วยังรวมถึง สิทธิที่จะได้รับการวินิจฉัยชี้ขาดจากผู้เป็นกลางที่ปราศจากอคติ ศาลสูงสหรัฐกำหนดคุณสมบัติของเจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการไต่สวนก่อนมีคำวินิจฉัยชี้ขาดไว้ว่า เจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการไต่สวนของฝ่ายปกครองจะต้องไม่มีความลำเอียงหรืออคติต่อผู้มีส่วนได้เสีย และจะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาเสียเอง ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในหรือการจึงต้องมีความเป็นกลางตามหลักการไม่มีส่วนได้เสีย ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญของวิธีพิจารณาในชั้นศาลที่นำมาใช้เป็นหลักกฎหมายวิธีพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง เช่นเดียวกับกระบวนการของฝ่ายปกครองในเรื่องอื่น ๆ

อย่างไรก็ตาม หลักการไม่มีส่วนได้เสียอาจมีข้อยกเว้นภายใต้หลักความจำเป็นซึ่งได้แก่ กรณีเร่งด่วนหรือไม่อาจมีเจ้าหน้าที่อื่นวินิจฉัยได้ หลักคุ้มครองประโยชน์ของมหาชนและกรณีกฎหมายยกเว้นให้ไม่ต้องนำหลักการไม่มีส่วนได้เสียมาใช้บังคับ โดยถือว่าการพิจารณาวินิจฉัยต้องปราศจากอคติทั้งปวง²³

(2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง

ตามมาตรา 556 ของ The Administrative Procedure Act 1946 บัญญัติถึงหลักการรับฟังข้อเท็จจริงของคู่กรณีก่อนการวินิจฉัยสั่งการ โดยกำหนดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการพิจารณาไต่สวนพยานหลักฐานขึ้นเรียกว่า Hearing Examiners ซึ่งต่อมาได้เปลี่ยนเป็น Administrative Law

²² วิชัย วิวิตเสวี. (2526, ธันวาคม). "ผู้พิพากษากฎหมายปกครอง." กฎหมายปกครอง, ๑.2, ตอน 3. หน้า 523-525.

²³ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. (2531). องค์การและวิธีการคุ้มครองประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย. หน้า 176-177.

Judge หรือผู้พิพากษากฎหมายปกครอง ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินการพิจารณาได้สวนพยานหลักฐานและทำความเข้าใจเห็นเสนอ ส่วนอำนาจในการวินิจฉัยยังคงเป็นอำนาจหน้าที่ขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง²⁴

due process of law ในกฎหมายรัฐธรรมนูญเริ่มเรียกร้องให้มีการใช้หลักการรับฟังข้อเท็จจริงของผู้ถูกระทบสิทธิในการพิจารณาคดีของศาล โดยถือเป็นข้อเรียกร้องขั้นต่ำของกระบวนการพิจารณา ต่อมาได้มีการขยายขอบเขตมาใช้ในฝ่ายปกครองโดยเฉพาะในกรณีที่ฝ่ายปกครองจะก้าวล่วงเข้าไปกระทบสิทธิของประชาชนแล้ว หากไม่มีการเปิดโอกาสให้ประชาชนผู้นั้นแสดงความคิดเห็นการกระทำของฝ่ายปกครองย่อมไม่ชอบ อย่างไรก็ตาม หลัก due process of law อาจไม่นำมาใช้หากไม่ใช่กรณีการพรากไปซึ่งสิทธิหรือเสรีภาพของประชาชน หมายความว่า ถ้าผู้เสียหายไม่ได้รับความกระทบกระเทือนเกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพแล้ว ฝ่ายปกครองอาจปฏิเสธไม่ให้สิทธิในการรับฟังก็ได้ เช่น การที่ฝ่ายปกครองปฏิเสธการจ่ายเงินทดแทนการจ้างงานเพราะเหตุถูกจ้างปฏิเสธที่จะทำงานในวันเสาร์ ศาลสูงวินิจฉัยว่าค่าทดแทนการจ้างงานไม่ใช่ สิทธิ ของผู้เสียหายแต่เป็นประโยชน์พิเศษ อันเป็นสิ่งที่ได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งผู้ให้สามารถเรียกคืนหรือถอนคืนเมื่อใดก็ได้ ศาลสูงจึงปฏิเสธที่จะให้ผู้เสียหายได้แย้งคัดค้าน²⁵

(3) หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง

The Administrative Procedure Act 1946 มาตรา 557 (C) บัญญัติว่าคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองทั้งหมดจะต้องประกอบไปด้วย ข้อเท็จจริง(findings) ข้อสรุป(conclusions) และเหตุผล(reason) อันเป็นการให้เหตุผลประกอบในการกระทำหรือมีคำสั่งทางปกครอง ซึ่งคำสั่งทางปกครองนั้นจะต้องระบุข้อเท็จจริงข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยนั้น เพื่อเป็นการช่วยศาลให้ตรวจสอบคำสั่งของฝ่ายปกครองได้ง่ายขึ้น ถ้าคำสั่งทางปกครองมิได้กล่าวถึงข้อเท็จจริง ข้อสรุปและเหตุผลแล้ว ย่อมจะเป็นการยากสำหรับศาลที่จะพิจารณาได้ว่าคำสั่งใดของฝ่ายปกครองนั้นเหมาะสมเพียงใด และถ้าคู่กรณีไม่พอใจย่อมสามารถอุทธรณ์คำสั่งของฝ่ายปกครองนั้นได้ โดยสามารถโต้แย้งหรือคัดค้านเหตุผลของฝ่ายปกครองได้อย่างชัดเจน

²⁴ สิริชัย สุทธิวีระขจร. (2538). เล่มเดิม. หน้า 71.

²⁵ แหล่งเดิม. หน้า 196.

หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง มีข้อยกเว้นในกรณีที่เป็นเรื่อง ความลับ ความปลอดภัย หรือความมั่นคงทางทหาร ทางเศรษฐกิจ การเงิน หรือกรณีเกี่ยวกับ นโยบายต่างประเทศ และกรณีจำเป็นหรือเร่งด่วนอย่างยิ่ง²⁶

2.2.2 ประเทศฝรั่งเศส

(1) หลักการไม่มีส่วนได้เสีย

ในการกระทำคำสั่งทางปกครองของประเทศฝรั่งเศส มีวิวัฒนาการมาจากคำพิพากษา ของศาลปกครองเป็นเวลานานมาแล้ว ต่อมาได้มีการบัญญัติเป็นกฎหมายลำดับรองซึ่งออกโดย ฝ่ายบริหาร(decret du 28 november 1983) ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 1983 และในมาตรา 13 ได้บัญญัติเกี่ยวกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการวินิจฉัยหรือมีคำสั่งทางปกครองจะต้องไม่มีส่วนได้เสียใน การกระทำหรือออกคำสั่งทางปกครองนั้น ๆ²⁷

หลักการไม่มีส่วนได้เสียในการกระทำคำสั่งทางปกครองนั้น ผู้เกี่ยวข้องกับการ วินิจฉัยหรือมีคำสั่งทางปกครองต้องไม่มีส่วนได้เสียทั้งทางตรงหรือทางอ้อม ในกรณีที่มีเหตุสงสัย ว่า บุคคลนั้นมีส่วนได้เสียในการกระทำคำสั่งหรือคำวินิจฉัยทางปกครองหรือไม่นั้น ศาลปกครอง ฝรั่งเศสมักตีความไปในทางที่คุ้มครองสิทธิของประชาชนมากกว่า โดยมักวินิจฉัยว่าบุคคลนั้น มี ส่วนได้เสียในคำวินิจฉัยหรือคำสั่งทางปกครองนั้น ส่วนการมีส่วนได้เสียในทางอ้อมหรือส่วนได้ เสียทางจิตใจก็มีอิทธิพลโน้มน้าวให้เกิดความไม่เป็นกลางได้ ศาลปกครองถือว่าหลักการไม่มีส่วน ได้เสียเป็นหลักกฎหมายทั่วไป กฎหมายหลายฉบับได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์นี้ โดยผู้มีส่วนได้เสียอาจ ยกขึ้นโต้แย้งประธานคณะกรรมการหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องที่มีอำนาจทำคำวินิจฉัยได้ นอกจากนั้นผู้มีส่วนได้เสียสามารถยกขึ้นกล่าวอ้างถึงการมีส่วนได้เสียของผู้มีอำนาจทำการวินิจฉัยคดี และในกรณีที่ผู้มีอำนาจทำการวินิจฉัยหรือมีคำสั่งทางปกครองหลายคน แม้ผู้มีส่วนได้เสียคนใด คนหนึ่งอยู่ในฐานะมีอำนาจทำคำสั่งทางปกครองก็ถือว่า ผู้มีอำนาจนั้นเป็นผู้มีส่วนได้เสียทั้งหมด เพราะอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางและคำวินิจฉัยนั้นศาลอาจวินิจฉัยว่าเป็น โฆษะได้²⁸

²⁶ แหล่งเดิม. หน้า 87,88.

²⁷ แหล่งเดิม. หน้า 67.

²⁸ แหล่งเดิม. หน้า 68.

กฎหมายฉบับลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 1983 มาตรา 13 ของฝรั่งเศสได้บัญญัติรับรองกรณีบุคคลผู้มีส่วนได้เสียนั้น หากอยู่ในที่ประชุมแม้ไม่ได้ออกเสียงแสดงความคิดเห็นก็ก่อให้เกิดอคติหรือการมีส่วนได้เสียจากการปรากฏตัวของบุคคลนั้นได้ โดยบัญญัติให้บุคคลผู้มีส่วนได้เสียไม่ว่าจะมีผลประโยชน์โดยตรงหรือโดยอ้อมจะต้องไม่อยู่ร่วมในที่ประชุมในการตัดสินใจ โดยต้องออกไปจากที่ประชุมนั้น เพราะถือเป็นการปรากฏตัวของบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในที่ประชุมนั้น ทำให้คำสั่งทางปกครองนั้นเสียไปเป็นโมฆะ ซึ่งใช้บังคับในทุกกรณียกเว้นเฉพาะในกรณีที่การปรากฏตัวของผู้มีส่วนได้เสียนั้น ไม่มีการส่งผลกระทบต่อการประชุมหรือการตัดสินใจในแต่ประการใด แต่ก็เป็นการยากที่จะหาข้อพิสูจน์ว่าการปรากฏตัวของบุคคลผู้มีส่วนได้เสียนั้นไม่มีอิทธิพลหรือส่งผลใด ๆ ต่อการวินิจฉัยหรือออกคำสั่งนั้น ฉะนั้น บุคคลผู้มีส่วนได้เสียจึงไม่ควรอยู่ในที่ประชุม ตามปกติศาลปกครองมักวินิจฉัยการปรากฏตัวของบุคคลผู้มีส่วนได้เสียว่ายอมส่งผลหรือมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเป็นอันมาก

(2) หลักการรับฟังข้อเท็จจริง

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงของฝรั่งเศส ปรากฏในกฎหมายลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 1983 (le decret du 28 novemver 1983) โดยบัญญัติเรื่องการรับฟังความเห็นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียก่อนมีคำสั่งทางปกครองไว้ว่า ก่อนที่ฝ่ายปกครองจะออกคำสั่งทางปกครองจะต้องขอข้อสังเกตที่เป็นลายลักษณ์อักษร จากบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในนิติกรรมทางปกครองนั้น เสียก่อน เว้นแต่บุคคลนั้นจะสามารถตอบด้วยวาจาได้ ก็ไม่จำเป็นต้องขอเป็นลายลักษณ์อักษร และจะต้องรับฟังความคิดเห็นเป็นจากบุคคลทุกคนที่เกี่ยวข้องในเรื่องที่จะมีคำสั่งหรือนิติกรรมทางปกครองนั้น ซึ่งบุคคลทุกคนที่เกี่ยวข้องนั้นกฎหมายบัญญัติว่าไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลผู้เกี่ยวข้องโดยตรง

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงของประเทศฝรั่งเศส เรียกว่า หลักการโต้แย้งคัดค้าน หรือ หลักสิทธิที่จะมีการโต้แย้ง (le principe du contradictoire) ซึ่งใช้ได้กับนิติกรรมทางปกครองทุกชนิดที่เกี่ยวข้อง เป็นหลักการที่พัฒนามาจากแนวคำพิพากษาของศาล โดยกระบวนการพิจารณาที่มีข้อโต้แย้งที่ใช้ในกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลได้ถูกนำมาใช้กับกระบวนการในการออกนิติกรรมทางปกครองของฝ่ายปกครอง วัตถุประสงค์ก็เพื่อให้มีการโต้แย้งคัดค้านหรือรับฟังข้อเท็จจริง รวมทั้งความเห็นจากบุคคลที่เกี่ยวข้องก่อนที่ฝ่ายปกครองจะออกนิติกรรมทางฝ่ายปกครอง นอกจากนี้คดีที่มีโทษทางวินัยต่างๆ ยังมีหลักการต่อสู้ป้องกันตนเองที่เรียกว่า สิทธิในการป้องกันตนเอง (droit de la defense) ซึ่งประกอบด้วยหลักการรับฟังข้อเท็จจริงเช่นเดียวกับหลักสิทธิที่จะมีการโต้แย้ง ทั้งนี้นิติกรรมทางปกครองที่เป็นมาตรการลงโทษต่างๆ

หรือคดีที่เกี่ยวกับความผิดทางวินัย จะมีบทบัญญัติของกฎหมายเป็นพิเศษบัญญัติให้ฝ่ายปกครองต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องก่อน²⁹

วิธีการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนในกรณีที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้จะรับฟังความคิดเห็นอย่างไร ได้มีผู้อธิบายไว้ว่าจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการดังนี้³⁰

ก. ผู้มีส่วนได้เสีย จะต้องได้รับแจ้งให้ทราบก่อนว่าจะให้เขามาชี้แจงหรือโต้แย้งเกี่ยวกับเรื่องใด

ข. ต้องให้ระยะเวลาพอสมควร ที่จะให้ผู้เกี่ยวข้องได้มีโอกาสเตรียมตัวที่จะเสนอข้อเท็จจริงได้

ค. เมื่อฝ่ายปกครองได้รับฟังข้อโต้แย้งหรือข้อเท็จจริงแล้ว ผู้รับฟังต้องนำไปเสนอหรือแจ้งให้ผู้มีอำนาจตัดสินใจได้ทราบด้วย

ง. นอกจากนั้น กฎหมายบางฉบับยังกำหนดว่าผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิให้บุคคลอื่นหรือตัวแทนเข้าไปชี้แจงหรือแสดงความคิดเห็นร่วมกับตนเองได้ โดยผู้มีส่วนได้เสียเป็นผู้เลือกเข้าไป และผู้มีส่วนได้เสียนั้นสามารถที่จะชี้แจงหรือแสดงความคิดเห็นด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้

อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นของหลักการรับฟังข้อเท็จจริงในบางกรณีที่ยังฝ่ายปกครองไม่ต้องรับฟังความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสียก่อน ถ้าข้อเท็จจริงที่วินิจฉัยมีลักษณะเป็นนโยบายเพื่อรักษาระเบียบ สุขภาพ และศีลธรรมของสาธารณชนเป็นเรื่องเกี่ยวกับการรักษาความสงบเรียบร้อย (la police)³¹ หรือกรณีเร่งด่วน กรณีที่มีสถานการณ์พิเศษอย่างยิ่งหรือกรณีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ เป็นต้น

(3) หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง

การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองในประเทศฝรั่งเศสเป็นหลักกฎหมายทั่วไปเหมือนกันหลักการไม่มีส่วนได้เสีย และหลักการรับฟังข้อเท็จจริง แต่หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองมีผลมาจากคำพิพากษาของศาล ที่ได้กำหนดบังคับให้ฝ่ายปกครองต้องแสดงเหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง โดยมีการตรากฎหมายลงวันที่ 11 กรกฎาคม 1979 (la loi du 11 juillet, 1979) ว่าด้วยการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องที่ฝ่ายปกครองมี

²⁹ แหล่งเดิม, หน้า 79.

³⁰ Georger Vedel and Pierre Delvolve. (1990). *Droit administratif*. p.283. อ้างโดย สิริชัย สุธีวีระขจร. เล่มเดิม, หน้า 84-84.

³¹ สิริชัย สุธีวีระขจร. เล่มเดิม, หน้า 128.

หน้าที่ต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองเสมอ โดยเฉพาะอย่างยิ่งคำสั่งทางปกครองเฉพาะรายที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน ซึ่งการให้เหตุผลประกอบคำสั่งของฝ่ายปกครองต้องประกอบด้วยข้อกฎหมาย ข้อเท็จจริง อันเป็นหลักหรือเป็นฐานของการออกคำสั่งทางปกครองนั้น ๆ³²

หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองถูกโยงเข้าด้วยกันกับหลักการรับฟังข้อเท็จจริง กล่าวคือนิติกรรมทางปกครองที่ต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองจะมีผลชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อได้รับการรับฟังข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องของผู้มีส่วนได้เสียก่อน ฝ่ายปกครองจึงนำข้อเท็จจริงที่ได้รับฟังมาไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง หากฝ่ายปกครองไม่รับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องก่อน ฝ่ายปกครองก็ไม่สามารถที่จะให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองได้³³

นิติกรรมหรือคำสั่งทางปกครองที่ต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ได้แก่ นิติกรรมเฉพาะเรื่องเฉพาะราวที่ก่อให้เกิดผลเสียหายแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด เช่น นิติกรรมหรือคำสั่งทางปกครองที่จำกัดการใช้สิทธิเสรีภาพของประชาชน หรือนิติกรรมที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อย หรือนิติกรรมที่มีบทลงโทษบุคคล หรือนิติกรรมที่เกี่ยวกับขออนุญาตต่างๆ ซึ่งต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขอันจำกัดบางประการ หรือนิติกรรมที่ก่อให้เกิดการอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาบางอย่างหนึ่ง หรือนิติกรรมที่ยกเลิกเพิกถอนนิติกรรมอีกอันหนึ่งที่ให้สิทธิกับประชาชน หรือนิติกรรมที่ก่อให้เกิดการบังคับบัญชาบางอย่างหนึ่ง และนิติกรรมที่ปฏิเสธสิทธิประโยชน์อย่างใดของประชาชนที่พึงมีพึงได้ซึ่งประโยชน์นั้นมีบัญญัติไว้ในกฎหมาย อย่างไรก็ตามนิติกรรมเฉพาะเรื่องเฉพาะราวแม้ไม่ก่อให้เกิดผลเสียแต่ก็เป็นข้อยกเว้นของหลักทั่วไป ซึ่งกฎหมายบัญญัติไว้หรือมีกฎหมายลำดับรองกำหนดให้ต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง³⁴

การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองถือเป็นหน้าที่ของฝ่ายปกครองที่จำต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร และมีเนื้อหาเพียงพอที่จะให้รู้ถึงเหตุผล (motivation) ของฝ่ายปกครองทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งถ้าหากมีการให้เหตุผลแต่เนื้อหานั้นไม่เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นถึงเหตุผล หรือมูลเหตุจูงใจที่แท้จริงของฝ่ายปกครองนั้นได้ นิติกรรมทางปกครองนั้นอาจถูกพิพากษาว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย (illegalite) แต่เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมายว่าด้วยแบบของกฎหมาย (vice de forme) ซึ่งสภาที่ปรึกษาแห่งรัฐได้ตัดสินไว้ในคดี Societe des ciments de la porte de France³⁵

³² แหล่งเดิม, หน้า 93.

³³ แหล่งเดิม, หน้า 105.

³⁴ แหล่งเดิม, หน้า 94.

³⁵ แหล่งเดิม, หน้า 95.

ข้อยกเว้นของนิติกรรมที่ไม่ต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง คือ นิติกรรมทั่วไป ได้แก่ การออกกฎหมายลำดับรองซึ่งมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปหรือนิติกรรมที่ไม่เป็นนิติกรรมทั่วไปแต่ในขณะเดียวกันก็ไม่นับเป็นนิติกรรมเฉพาะราย. และนิติกรรมเฉพาะรายที่ไม่ก่อให้เกิดผลเสียและไม่เข้าข้อยกเว้นของกฎหมาย

สำหรับข้อยกเว้นของการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง คือ กรณีที่มีความจำเป็นรีบด่วนอย่างยิ่ง กรณีที่เป็นความลับเกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศ และนิติกรรมใดที่เป็น การตัดสินใจหรือมีคำสั่งโดยปริยาย(implicite) หรือเกิดจากการนิ่งเฉยของฝ่ายปกครอง ซึ่งถือเป็นการปฏิเสธการร้องขอของฝ่ายปกครองก็ไม่ต้องให้เหตุผล

อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้มีส่วนได้เสียร้องขอให้ฝ่ายปกครองให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ฝ่ายปกครองจะต้องแสดงเหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองนั้นภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันร้องขอ และแม้ว่ากฎหมายจะมีได้กำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองทุกเรื่อง แต่ฝ่ายปกครองก็ได้ขยายหน้าที่ที่จะต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เช่น การออกกฎหมายลำดับรองอื่น กำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองด้วย โดยกฎหมายลำดับรองนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากสภาที่ปรึกษาแห่งรัฐก่อน³⁶

2.3 หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในประเทศไทย

การพิจารณาคำสั่งทางปกครองในประเทศไทย ได้มีการกำหนดเป็นหลักการไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยได้มีการให้คำนิยามของ คำสั่งทางปกครองไว้หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นต่อบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรองและการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง³⁷

แม้พระราชบัญญัตินี้จะใช้คำว่าคำสั่งทางปกครองแต่ก็หมายถึงนิติกรรมทางปกครองนั่นเอง เหตุที่ไม่ใช่คำว่านิติกรรมทางปกครองก็เพราะผู้ร่างเกรงว่าจะก่อให้เกิดความสับสนแก่สมาชิกวุฒิสภา

³⁶ แหล่งเดิม. หน้า 96.

³⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539. (2539,14 พฤศจิกายน). มาตรา 5.

จนอาจเป็นเหตุให้กฎหมายไม่ผ่านสภาได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัตินี้จะเป็นกฎหมายฉบับแรกที่ได้ให้คำนิยามนิติกรรมทางปกครองไว้ โดยเป็นคำนิยามที่สอดคล้องกับความหมายของนิติกรรมทางปกครองที่ใช้อยู่ในประเทศเยอรมัน ที่หมายถึงแต่เฉพาะนิติกรรมทางปกครองที่มีผลเป็นการเฉพาะเรื่องเท่านั้น ไม่หมายรวมถึงที่มีผลเป็นการทั่วไปด้วย

จากนิยามความหมายของคำสั่งทางปกครองอาจจำแนกองค์ประกอบของคำสั่งทางปกครอง ซึ่งเป็นนิติกรรมทางปกครองได้ ดังนี้

(1) นิติกรรมทางปกครองต้องมีลักษณะเป็นการสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน ซึ่งเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวของฝ่ายปกครอง

(2) นิติกรรมทางปกครองต้องออกโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ให้นิยามความหมายของเจ้าหน้าที่ ไว้หมายความว่า บุคคลคณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจ หรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือกิจการอย่างอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม³⁸ เมื่อพิจารณานิยามความหมายของเจ้าหน้าที่ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่ที่จะออกนิติกรรมทางปกครองนั้น มิได้มีความหมายแคบเฉพาะต้องเป็นองค์กรภายในฝ่ายปกครองเท่านั้น แต่มีความหมายกว้างโดยพิจารณาถึงการใช้อำนาจปกครองด้วย ดังนั้น แม้มิใช่คำสั่งที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ในฝ่ายปกครอง แต่เป็นคำสั่งที่ออกจากองค์กรที่ใช้อำนาจปกครอง ก็อาจเป็นนิติกรรมทางปกครองได้ ซึ่งเป็นแนวคิดที่สอดคล้องกับหลักทฤษฎีการจัดทำแบบมหาชน

(3) นิติกรรมทางปกครองต้องมีลักษณะที่เป็นการแสดงเจตนาของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบ ต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล การแสดงเจตนาของฝ่ายปกครองนี้เป็นการทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนที่มีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไป และเป็นนามธรรมมาเป็นนิติกรรมทางปกครองที่มีลักษณะเป็นการเฉพาะและเป็นรูปธรรม ตัวอย่างการแสดงเจตนาของเจ้าหน้าที่ที่สร้างนิติสัมพันธ์ที่ทำให้มีการเคลื่อนไหวในสิทธิและหน้าที่ เช่น การที่เจ้าหน้าที่ออกใบอนุญาตยอมก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้รับอนุญาต การที่เจ้าหน้าที่เพิกถอนใบอนุญาตยอมทำให้สิทธิที่ประชาชนได้รับไปแล้วต้องระงับไป การที่เจ้าหน้าที่ออกคำสั่งต่อประชาชนยอมทำให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามคำสั่ง เป็นต้น³⁹

³⁸ แหล่งเดิม. มาตรา 5.

³⁹ มานิตย์ จุมปา. (2546). คู่มือศึกษากฎหมายปกครอง. หน้า 343-345.

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์การพิจารณาคำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้มีการกำหนดไว้ดังนี้

2.3.1 เจ้าหน้าที่ซึ่งทำการพิจารณาทางปกครองต้องมีความเป็นกลาง

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดว่า เจ้าหน้าที่ซึ่งมีความสัมพันธ์ส่วนตัวกับคู่กรณี โดยเป็นคู่กรณีเอง เป็นคู่หมั้นหรือคู่สมรสของคู่กรณี เป็นญาติของคู่กรณี คือ เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานไม่ว่าชั้นใดๆ หรือเป็นพี่น้องหรือลูกพี่ลูกน้องนับได้เพียงสามชั้น หรือเป็นญาติเกี่ยวพันทางแต่งงานนับได้เพียงสองชั้น เป็นหรือเคยเป็นผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้พิทักษ์หรือผู้แทนหรือตัวแทนของคู่กรณี เป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกหนี้หรือเป็นนายจ้างของคู่กรณี หรือกรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง เจ้าหน้าที่ดังกล่าวนี้จะทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้⁴⁰ เนื่องจากจะเป็นเหตุให้เกิดอคติหรือความลำเอียง

นอกจากนี้ ในกรณีมีเหตุอื่นใดนอกจากเหตุที่กำหนดไว้ข้างต้นเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่หรือกรรมการ ในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองซึ่งมีสภาพร้ายแรง อันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง เจ้าหน้าที่หรือกรรมการผู้นั้นจะทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้⁴¹ เช่น เป็นผู้ที่มีทัศนคติเป็นปฏิปักษ์กับเรื่องที่จะทำการพิจารณาหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง เป็นผู้ที่ได้ถูกอ้างเป็นพยานโดยที่ได้อ้างเห็นเหตุการณ์หรือโดยเป็นผู้เชี่ยวชาญมีความรู้เป็นพิเศษเกี่ยวข้องกับเรื่องที่จะทำการพิจารณาแล้ว เคยแสดงความเห็นต่อสาธารณชนในเรื่องที่จะทำการพิจารณาออกหน้าที่การงานมาก่อนแล้ว เคยพิจารณาเรื่องที่จะทำการพิจารณามาก่อนแล้ว และตนเอง คู่สมรส บุพการี หรือผู้สืบสันดานของตนกำลังมีคดีพิพาทกับคู่กรณี คู่สมรส บุพการีหรือผู้สืบสันดานของคู่กรณี เป็นต้น

2.3.2 หลักการไม่ยึดแบบพิธี

แบบพิธีที่กฎหมายกำหนด มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของบุคคล และให้การพิจารณาทางปกครองเป็นไปอย่างรอบคอบ แต่ในบางครั้งก็ทำให้เกิดความล่าช้า ซึ่งโดยหลักแล้ว การพิจารณาทางปกครองยึดหลักความเรียบง่ายและความสะดวกเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ จะไม่ยึดแบบพิธีเพื่อให้เกิดความสะดวกในการพิจารณา เพื่อให้การออกคำสั่งทางปกครองเป็นไปอย่าง

⁴⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 13.

⁴¹ แห่งเดิม. มาตรา 16.

พันท่วงที อย่างไรก็ตาม หากเป็นเรื่องที่กฎหมายได้กำหนดแบบพิธีให้ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติแต่ฝ่ายปกครองไม่ปฏิบัติตาม คำสั่งที่ออกมานั้นอาจเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ เว้นแต่การไม่ปฏิบัติตามแบบพิธีไม่กระทบต่อวัตถุประสงค์ในเรื่องคุ้มครองสิทธิของประชาชน⁴²

2.3.3 หลักการไต่สวน

ในการพิจารณาทางปกครองจะต้องกระทำด้วยวิธีการไต่สวน กล่าวคือเจ้าหน้าที่มีอำนาจและหน้าที่ที่จะต้องค้นหาความจริงของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการออกคำสั่งทางปกครองให้ได้ เพื่อที่จะให้ได้มาซึ่งข้อความจริงนั้น ความจริงนั้นมีผลสำคัญในการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งทางปกครองได้ถูกต้องกับเรื่องที่เกิดขึ้นหรือไม่ ขึ้นอยู่กับว่าเจ้าหน้าที่สามารถค้นหาข้อเท็จจริงได้มากน้อยเพียงไร ในการนี้เจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจแสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องโดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานที่คู่กรณีได้ส่งให้ เช่น การออกไปตรวจสอบสถานที่ หรือการขอผู้ครอบครองเอกสารส่งมอบเอกสารที่เกี่ยวข้องมาให้เป็นต้น

2.3.4 หลักการให้โต้แย้ง

หลักการให้โต้แย้งเป็นหลักที่ถือว่าเป็นข้อยกเว้นของการปฏิบัติราชการทางปกครอง เนื่องจากหลักการโต้แย้งจะทำให้เกิดความล่าช้าในการปฏิบัติราชการ แม้ในบางครั้งคำสั่งทางปกครองอาจจะกระทบสิทธิของเอกชน ก็อาจต้องปล่อยเป็นหน้าที่ของเอกชนที่จะต้องไปอุทธรณ์คัดค้านภายหลังจากที่คำสั่งทางปกครองได้ออกไปแล้ว เช่น คำสั่งห้ามขายของบนทางเท้าของเจ้าหน้าที่เทศกิจ กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่าถ้าเปิดโอกาสให้ผู้รับคำสั่งโต้แย้งคำสั่งได้ทันทีก็จะทำการปฏิบัติราชการกระทำไม่ได้โดยปกติ อย่างไรก็ตามหลักการโต้แย้งมักถูกนำไปใช้ในกรณีที่มีผู้ที่จะถูกบังคับหรือได้รับผลกระทบจากคำสั่งเป็นจำนวนมาก เช่น การก่อสร้างโครงการอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ หรือการก่อสร้างบ่อบำบัดน้ำเสีย เป็นต้น

นอกจากนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 ได้บัญญัติรับรองสิทธิแก่บุคคลที่อาจได้รับผลกระทบจากการอนุญาตหรือการดำเนินโครงการหรือกิจกรรมใดของรัฐ ที่จะแสดงความคิดเห็นหรือมีความเห็นโต้แย้งการอนุญาตหรือการดำเนินโครงการกิจกรรมใดของรัฐ ใ้ว่าบุคคลย่อมมีสิทธิได้รับข้อมูล คำชี้แจง และเหตุผลจากหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น ก่อนการอนุญาตหรือการดำเนินโครงการหรือกิจกรรมใดที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม สุขอนามัย คุณภาพชีวิต หรือส่วนได้เสียสำคัญอื่นใดที่เกี่ยวกับ

⁴² ชาญชัย แสงศักดิ์. (2548). คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. หน้า 123,124.

ตนหรือชุมชนท้องถิ่น และมีสิทธิแสดงความคิดเห็นของตนในเรื่องดังกล่าว ทั้งนี้ ตามกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชน⁴³

2.3.5 สิทธิของคู่กรณีในการเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครอง

สิทธิของคู่กรณีในการเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครอง เป็นการให้สิทธิแก่คู่กรณีซึ่งเป็นบุคคลที่จะได้ผลกระทบหรืออาจจะได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครอง ให้ได้มีโอกาสเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครองและใช้สิทธิตามที่กฎหมายกำหนด โดยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดไว้ว่า คู่กรณี หมายความว่า ผู้ยื่นคำขอหรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเนื่องจากสิทธิของผู้ที่ถูกระทบกระทบจากผลของคำสั่งทางปกครอง⁴⁴ นอกจากนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 ได้บัญญัติรับรองสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครองไว้ว่า บุคคลย่อมมีสิทธิมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการปฏิบัติราชการทางปกครอง อันมีผลหรืออาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของตน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายกำหนด⁴⁵

(1) สิทธิได้รับทราบข้อเท็จจริงในกรณีที่กำลังจะมีผลกระทบต่อตน

ก่อนที่จะออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งให้คู่กรณีทราบถึงคำสั่งทางปกครองที่จะออกมาอาจกระทบถึงสิทธิของคู่กรณี นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน ทั้งเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจา โดยผู้ถูกระทบสิทธิสามารถที่จะเสนอพยานเพิ่มเติมได้เสมอ ก่อนที่เจ้าหน้าที่จะมีคำวินิจฉัยสั่งการ โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงที่ได้รับฟังมา และจะวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงที่ตนมิได้รับฟังมาไม่ได้⁴⁶ หากเจ้าหน้าที่ไม่แจ้งให้คู่กรณีทราบ ถือว่าการพิจารณาทางปกครองมีความบกพร่อง เว้นแต่ในกรณีที่มีความจำเป็นรีบด่วนหากปล่อยให้เนิ่นช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงหรือมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายหรือกฎหมายกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครองต้องล่าช้าออกไป ตามข้อเท็จจริงอย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้

⁴³ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540. (2540, 11 ตุลาคม). มาตรา 59.

⁴⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 5.

⁴⁵ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540, มาตรา 60.

⁴⁶ กมลชัย รัตนสกววงศ์. (2537). พื้นฐานความรู้ทั่วไปหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน. หน้า 86.

- 1) เมื่อมีความจำเป็นรีบด่วนหากปล่อยให้เนิ่นช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือจะกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ
- 2) เมื่อจะมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายหรือกฎกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครองต้องล่าช้าออกไป
- 3) เมื่อเป็นข้อเท็จจริงที่คู่กรณีนั้นเองได้ให้ไว้ในคำขอ คำให้การหรือคำแถลง
- 4) เมื่อโดยสภาพเห็นได้ชัดในตัวเองว่าการให้โอกาสดังกล่าวไม่อาจกระทำได้
- 5) เมื่อเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง
- 6) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง⁴⁷

(2) สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิต่าง ๆ

ในการพิจารณาทางปกครองเจ้าหน้าที่มีหน้าที่จะต้องให้ความช่วยเหลือแนะนำเพื่อให้คู่กรณีสามารถใช้สิทธิตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง เนื่องจากการใช้สิทธิตามกฎหมายก็ดี หรือการโต้แย้งคำสั่งของฝ่ายปกครองก็ดีไม่ได้ถือหลักที่จะต้องเอาชนะกัน ในทางระเบียบปฏิบัติ มีวัตถุประสงค์ในการช่วยกันค้นหาความจริงให้ประจักษ์ การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่จึงต้องยึดถือหลักความเป็นธรรมในการทำงาน พร้อมกันนี้เจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี⁴⁸

(3) สิทธิการมีที่ปรึกษาหรือผู้ทำการแทน

การเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครอง คู่กรณีสามารถแต่งตั้งผู้แทนเพื่อดำเนินการในกระบวนการพิจารณาทางปกครองแทนตนเองได้

กรณีที่หนึ่ง สิทธิในการตั้งที่ปรึกษา เนื่องจากในการพิจารณาทางปกครองมีระเบียบและวิธีปฏิบัติมากมาย และเป็นเรื่องยากที่คู่กรณีจะสามารถทำความเข้าใจได้ กฎหมายจึงกำหนดให้สิทธิแก่คู่กรณีที่จะนำทนายความ ที่ปรึกษาหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดที่ตนไว้วางใจเข้าร่วมในการพิจารณาทางปกครองได้⁴⁹

กรณีที่สอง สิทธิในการตั้งผู้ทำการแทนเป็นการอำนวยความสะดวกแก่คู่กรณีที่จะไม่ต้องดำเนินการในเรื่องต่าง ๆ ด้วยตนเอง เว้นแต่กรณีที่กฎหมายกำหนดให้คู่กรณีต้องทำเอง

⁴⁷ กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2540) ออกตามความพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539.

⁴⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 27.

⁴⁹ แห่งเดิม. มาตรา 23.

โดยเฉพาะ ได้แก่การสอบใบอนุญาตฉบับที่ การตั้งผู้ทำการแทนจะต้องทำเป็นหนังสือมอบอำนาจ การดำเนินการของผู้ทำการแทนจะมีผลผูกพันคู่กรณี⁵⁰

(4) การได้ตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่

การตรวจดูเอกสารเป็นสิทธิอย่างหนึ่งของคู่กรณี สิทธิในข้อนี้เป็นกรณีเดียวกับหลักในการพิจารณาทางปกครองที่จะต้องทำโดยเปิดเผย คู่กรณีจึงมีสิทธิที่ขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนได้⁵¹ เว้นแต่เอกสารที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ⁵²

(5) การโต้แย้งแสดงพยานหลักฐาน

สิทธิในเรื่องนี้เป็นกรณีเช่นเดียวกับสิทธิการได้รับทราบข้อเท็จจริงในกรณีที่คำสั่งจะมีผลกระทบต่อตน การพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองเจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน เว้นแต่ จะเข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย หรือการอนุญาตจะก่อให้เกิดผลเสียอย่างร้ายแรงต่อประโยชน์สาธารณะ

(6) การได้รับการพิจารณาโดยสมบูรณ์

ในการพิจารณาทางปกครองเจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้น ๆ โดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานของคู่กรณี⁵³ เจ้าหน้าที่อาจดำเนินการแสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องด้วยตนเอง การขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง หรือออกไปตรวจสอบสถานที่ ในการนี้คู่กรณีต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง และมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่เจ้าหน้าที่ พยานหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่เจ้าหน้าที่เรียกมาให้ถ้อยคำ หรือทำความเข้าใจมีสิทธิได้รับคำปฎิบัติการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง⁵⁴

⁵⁰ แหล่งเดิม. มาตรา 24.

⁵¹ แหล่งเดิม. มาตรา 31.

⁵² แหล่งเดิม. มาตรา 32.

⁵³ แหล่งเดิม. มาตรา 28.

⁵⁴ แหล่งเดิม. มาตรา 29.

(7) สิทธิได้รับการพิจารณาโดยเร็ว

เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐเป็นไปอย่างรวดเร็ว พร้อมทั้งเพื่อให้ประชาชนสามารถได้รับทราบผลการพิจารณาของหน่วยงานของรัฐโดยเร็ว การกำหนดสิทธิข้อนี้ไว้ในกฎหมายจะเป็นส่วนช่วยให้สิทธิดังกล่าวได้รับการปฏิบัติอย่างจริงจัง โดยมีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ว่า

เพื่อประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน ความประหยัดและความมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานของรัฐ ให้คณะรัฐมนตรีวางระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อให้เจ้าหน้าที่กำหนดเวลาสำหรับการพิจารณาทางปกครองขึ้นไว้ตามความเหมาะสมแก่กรณี ทั้งนี้ เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายหรือกฎในเรื่อนั้น

ในกรณีที่การดำเนินงานในเรื่องใดจะต้องผ่านการพิจารณาของเจ้าหน้าที่มากกว่าหนึ่งราย เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ต้องประสานงานกันในการกำหนดเวลาเพื่อการดำเนินงานในเรื่องนั้น⁵⁵

ในปัจจุบันระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2532 ได้ถูกยกเลิกและได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 กำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้องพิจารณาเรื่องที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ภายในเวลา 15 วัน มิฉะนั้นถือว่าปฏิบัติราชการด้วยความบกพร่อง⁵⁶

(8) สิทธิได้รับทราบเหตุผลของคำสั่ง

การกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองต้องระบุเหตุผลในการออกคำสั่งไว้มีเหตุผลเพื่อเป็นการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ให้อยู่ในขอบเขตของกฎหมาย การที่คำสั่งทางปกครองไม่ให้เหตุผลไว้จึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยื่นยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย⁵⁷ และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- 1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- 2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- 3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

⁵⁵ แหล่งเดิม. มาตรา 33.

⁵⁶ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546.

⁵⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 37.

นอกจากนี้ นายกรัฐมนตรีหรือผู้ซึ่งนายกรัฐมนตรีมอบหมายอาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้คำสั่งทางปกครองกรณีหนึ่งกรณีใดต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้นเอง หรือในเอกสารแนบท้ายคำสั่งนั้นก็ได้ โดยการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ข้อเท็จจริงจากพยานหลักฐานซึ่งได้นำมาวินิจฉัยนั้น จะต้องมีส่วนที่พอสมควรที่จะสนับสนุนคำวินิจฉัยนั้น พร้อมทั้งเหตุผลของเจ้าหน้าที่ที่ได้วินิจฉัยนั้นว่า เพราะเหตุใดจึงมีคำวินิจฉัยเช่นนั้น โดยมีผู้แสดงความคิดเห็นว่า การให้เหตุผลในคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นควรพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นรายคดีไป⁵⁸ แต่อย่างไรก็ตาม คำสั่งทางปกครองบางกรณีไม่จำเป็นต้องจัดให้มีเหตุผลถ้า

- 1) เป็นกรณีที่มีผลตรงตามคำขอและไม่กระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น
- 2) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก
- 3) เป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 32

4) เป็นการออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาหรือเป็นกรณีเร่งด่วนแต่ต้องให้เหตุผลเป็นลายลักษณ์อักษรในเวลาอันควรหากผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งนั้นร้องขอ

การให้เหตุผลเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องแจ้งให้คู่กรณีทราบ เพราะเหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครองเป็นสิ่งที่แสดงถึงความชอบหรือไม่ชอบในการพิจารณาทางปกครองอย่างหนึ่ง คู่กรณีที่ไม่เห็นด้วยกับเหตุผลที่เจ้าหน้าที่ได้ให้ไว้ในคำสั่งทางปกครอง สามารถโต้แย้งคัดค้านทางปกครองนั้นได้

(9) สิทธิได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์

เมื่อเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองเป็นที่เรียบร้อยแล้ว นอกจากจะต้องให้เหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครอง หากคำสั่งทางปกครองนั้นเป็นกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปให้ระบุงกรณีที่น่าอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากการใช้สิทธิตามกฎหมายเจ้าหน้าที่ของรัฐจะทราบวิธีและขั้นตอนการดำเนินการตามกฎหมายดีกว่าประชาชน กฎหมายจึงกำหนดให้เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ให้กับคู่กรณีทราบ

ถ้าคู่กรณีไม่เห็นด้วยจะการใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อไป เพราะคู่กรณีบางคนที่ได้รับคำสั่งแล้วอาจไม่ทราบว่าตนเองจะต้องใช้สิทธิต่อไปอย่างไร ได้บ้าง และการโต้แย้งคำสั่งของ

⁵⁸ กมลชัย รัตนสกาวงศ์. หน้าเดิม.

ฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการอย่างไร หากเจ้าหน้าที่ไม่ระบุนครณที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์จะเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ แต่ถ้าไม่มีการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ และระยะเวลาในการอุทธรณ์มีระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง

นอกจากนี้ ในการแจ้งสิทธิอุทธรณ์คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เห็นว่า การแจ้งรายละเอียดและระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองแก่คู่กรณีเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ เพราะเป็นการคุ้มครองสิทธิของคู่กรณีผู้รับคำสั่ง จึงได้ให้คำแนะนำในการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกคำสั่งทางปกครองถือปฏิบัติด้วย⁵⁹

สิทธิของคู่กรณีหรือหน้าที่ที่เจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติ เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นเพื่อคุ้มครองสิทธิของคู่กรณีและเปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครองและใช้สิทธิตามกฎหมายได้อย่างเต็มที่ สิทธิของคู่กรณีเหล่านี้เป็นเรื่องสำคัญ หากเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยไม่ทำตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดหรือละเลยไม่ยอมให้มีการใช้สิทธิ สิ่งเหล่านี้อาจทำให้คำสั่งทางปกครองบกพร่องและเป็นเหตุให้มีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ หลักในการพิจารณาทางปกครองและสิทธิของคู่กรณีจึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการพิจารณาทางปกครองของเจ้าหน้าที่

จากการศึกษาบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เปรียบเทียบกับกฎหมายภาวีกฎฉบับต่าง ๆ มีประเด็นที่สำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับกรณีประมินภาวีกฎและการวินิจฉัยอุทธรณ์ กล่าวคือ การพิจารณาทางปกครองที่คู่กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าหน้าที่คู่กรณีมีสิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามาได้ด้วย เอกสารที่ใช้ในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นภาษาต่างประเทศคู่กรณีจะต้องจัดทำคำแปลเป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้องเว้นแต่เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศนั้น คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือต้องระบุเหตุผล คำสั่งทางปกครองซึ่งอาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ ต้องระบุสิทธิการอุทธรณ์ และการแจ้งคำสั่งทางปกครอง⁶⁰

⁵⁹ คำแนะนำของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ที่ 1/2540 เรื่อง หลักเกณฑ์การแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง.

⁶⁰ ประภาส คงเอียด. (2546, กันยายน). “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาวีกฎอย่างไร.” *บทบัญญัติ, น.59, ตอน 3*. หน้า 146-152.

บทที่ 3

หลักการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ รวมทั้งภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 เป็นภาษีอากรที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละประเภทยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด พร้อมกับเสียภาษีตามกฎหมายในเวลาที่กำหนดแล้วเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจสอบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ หรือผู้เสียภาษีมียุทธวิธียื่นแบบแสดงรายการภาษีแต่มิได้ยื่นแบบและมีได้เสียภาษีไว้ ซึ่งการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าว อาจจะเป็นการตรวจสอบโดยออกหมายเรียกให้ผู้เสียภาษีนำบัญชีเอกสารหลักฐานต่างๆ ไปส่งมอบเพื่อตรวจสอบหรือตรวจสอบโดยไม่ออกหมายเรียกตามที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้แล้วแต่กรณี เมื่อตรวจสอบเสร็จแล้วหากปรากฏว่าเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือมิได้เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีหนังสือแจ้งการประเมินหรือมีคำสั่งให้ชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนพร้อมทั้งเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายด้วย หากผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบไม่ว่าจำนวนภาษีอากรตามการประเมินจะเป็นจำนวนใดผู้เสียภาษีมียุทธวิธีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินได้แต่จะเพิกเฉยหรือละเลยไม่ปฏิบัติตามใด ๆ ตามกฎหมายมิได้ เพราะภาษีอากรตามหนังสือแจ้งการประเมินนั้นเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่งจะเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าหน้าที่สรรพากรมีหน้าที่เร่งรัดให้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมายต่อไป ดังนั้นถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ให้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย โดยต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้เสียภาษีจะยื่นฟ้องต่อศาลทันทีโดยไม่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนไม่ได้ศาลจะไม่รับฟ้อง การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมใด ๆ ⁶¹

⁶¹ จักรัส แฮมมสร้อยทอง. (2542, พฤศจิกายน). “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” *Tax & Business Law Magazine*, 6, 62. หน้า 32,33.

สำหรับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยกันหลายฉบับ ได้แก่ (1) ประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการตรวจสอบภาษี การออกคำสั่งประเมินภาษี การอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ องค์การที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ และการบังคับหนีภาษีอากร เป็นต้น (2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 เป็นระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (3) พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการ

3.1 หลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

3.1.1 ลักษณะทั่วไป

(1) ความหมายและประเภทของภาษีอากร

ภารกิจของรัฐในการปกครองประเทศทำให้เกิดการดำเนินงานทางการคลังขึ้น โดยภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังที่รัฐใช้สำหรับหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการสาธารณะ ในระยะแรกนักการคลังเห็นว่าภาษีเป็นการบริจาคม ต่อมามีความเห็นว่าภาษีเป็นค่าตอบแทนการคุ้มครองป้องกันภัยที่รัฐจัดให้แก่ประชาชน ในระยะต่อมามีความเห็นว่าภาษีเป็นค่าตอบแทนแก่รัฐในการให้บริการสาธารณะแก่ประชาชน และท้ายที่สุดมีความเห็นว่าภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี⁶²

คำว่า ภาษี หรือ ภาษีอากร เป็นคำรวมที่ใช้กันทั่วไป ซึ่งตรงกับคำว่า Tax ในภาษาอังกฤษ อย่างไรก็ตามคำว่า ภาษี หรือ Tax ยังอาจใช้ในความหมายเฉพาะแตกต่างหากจากคำว่า อากร ซึ่งตรงกับคำว่า Duty ในภาษาอังกฤษ

สมเด็จพระยาচারราชานุภาพได้ทรงอธิบายความหมายของคำว่าภาษีและอากรไว้ดังนี้⁶³

ภาษี คือ รายได้ที่เกิดจากผู้รับประมุขที่จะส่งเงินให้หลวงผู้ใดประมุขได้ ผู้นั้นก็เป็นเจ้าภาษีในการนั้น

⁶² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2539,มกราคม). “กำเนิดภาษีอากรในประเทศไทย.” สรรพากรสาส์น, 43,1. หน้า 89.

⁶³ หลวงอรรถไกรวัลลพ และหลวงนรกิจบริหาร. (2505). รายงานการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากร. หน้า 5.

อากร คือ การชักเอารายได้หรือผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้โดยประกอบกิจการต่าง ๆ หรือโดยได้รับสิทธิจากรัฐบาล เช่น การทำสวน การให้จับปลา และการให้ต้มสุรา เป็นต้น

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2493 อธิบายความหมายของคำว่า ภาษี และอากร โดยอาศัยหลักผลต่างตอบแทน ดังนี้

ภาษี หมายถึง ส่วนซึ่งรัฐบาลเรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจเพื่อบำรุงประเทศ

อากร หมายถึง บ่อเกิด ได้แก่ ค่าธรรมเนียมที่รัฐบาลเรียกเก็บจากสิ่งของที่เกิดจากธรรมชาติหรือสิ่งที่ทำขึ้นเพื่อการค้า

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 ได้ปรับปรุงคำอธิบายความหมายของคำว่า ภาษี และอากร ซึ่งยังคงอาศัยหลักผลต่างตอบแทน ดังนี้

ภาษี หมายถึง เงินที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจเพื่อใช้จ่ายในการบริหารหรือการพัฒนาประเทศ

อากร หมายถึง ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ

สำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ได้ใช้คำว่า ภาษี หรือ ภาษีอากร ในลักษณะที่เป็นคำรวมที่ใช้กันทั่วไป หรือมีความหมายเป็นอย่างเดียวกันซึ่งตรงกับคำว่า Tax ในภาษาอังกฤษ เว้นแต่จะได้อ้างถึงอากรแสตมป์ซึ่งเป็นประเภทหนึ่งของภาษีอากรที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ จึงจะใช้คำเฉพาะว่า อากร

ความหมายของ คำว่า ภาษีอากร ซึ่งตรงกับคำว่า Tax ในภาษาอังกฤษพิจารณาได้จากคำนิยามของ Seligman นักเศรษฐศาสตร์การคลังที่มีชื่อเสียงคนหนึ่ง ซึ่งให้คำนิยามไว้ว่า⁶⁴

A Tax, in the modern sense, is the compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without reference to special benefits conferred

สรุปความหมายได้ว่า ภาษีอากรคือเงินที่รัฐบังคับเก็บจากประชาชนเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ โดยไม่จำเป็นต้องตอบแทนอย่างหนึ่งอย่างใดโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีนั่น

ศาสตราจารย์ Cyaston Jeze และศาสตราจารย์ Maurice Duverger ได้ให้คำนิยามในทางกฎหมายไว้ว่า⁶⁵ ภาษีอากร คือ เงินหรือภาระทางการเงินโดยตรง ที่รัฐบังคับเก็บจากเอกชน

⁶⁴ แหล่งเดิม. หน้า 6.

⁶⁵ สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2537). “ข้อสังเกตบางประการในทางกฎหมายเกี่ยวกับคำว่า “ภาษี”” รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 1. หน้า 30.

ในลักษณะถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน เพื่อนำไปใช้จ่ายในสิ่งที่เกี่ยวกับภาระสาธารณะ

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้แบ่งออกเป็น 5 ประเภท ดังนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เหลือเป็นเงินได้สุทธิเท่าใดนำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีในประมวลรัษฎากร⁶⁶

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล คือภาษีที่จัดเก็บจากกำไรสุทธิหรือฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายตามอัตราที่กำหนดไว้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือภาษีที่เก็บจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการต่างๆ

4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ คือภาษีที่จัดเก็บจากธุรกิจบางประเภทที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

5) อากรแสตมป์ เป็นภาษีที่รัฐจัดเก็บจากผู้ให้เช่าที่ดิน โรงเรือน ผู้โอนใบหุ้น ผู้ให้เช่าซื้อทรัพย์สิน ผู้รับจ้างทำของ ผู้ให้กู้ ผู้รับประกันภัย ผู้มอบอำนาจ ผู้มอบฉันทะ ฯลฯ ตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีตราอากรแสตมป์ท้ายประมวลรัษฎากร โดยการซื้ออากรแสตมป์ปิดบนตราสารหรือในบางกรณีเสียเป็นตัวแทนตามจำนวนที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ดังกล่าว

(2) หลักการของภาษีอากรที่ดี

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากร และให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

1) มีความเป็นธรรม ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลโดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคน ประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล

2) มีความแน่นอนและชัดเจน ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่ายและเป็นการป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ

⁶⁶ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2537). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. หน้า 156.

- 3) มีความสะดวก วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร
- 4) มีประสิทธิภาพ ประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด
- 5) มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ พยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบน้อยที่สุด
- 6) อำนาจรายได้ สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเป็นกอบเป็นกำมีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาล
- 7) มีความยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว⁶⁷

(3) หลักการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีอากรประเมินโดยบทบัญญัติ มาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ภาษีอากรประเมิน คือ ที่มีระบุไว้ในหมวดนั้นๆ ว่าเป็นเป็นภาษีอากรประเมิน และประมวลรัษฎากรได้ระบุไว้ในมาตราต่างๆ ดังนี้

มาตรา 38 ภาษีเงินได้นี้อยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้

มาตรา 77 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน

มาตรา 91 ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน

ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งหมายความว่าต้องมีการกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ในอัตราที่กำหนดไว้เสียก่อน จึงจะชำระภาษีตามจำนวนที่กำหนดนั้นได้

การประเมินภาษีอากร จึงหมายความว่าถึงการกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดและผู้ต้องมีหน้าที่เสียภาษีจะต้องผ่านการประเมินเสียก่อนจึงจะชำระภาษีได้⁶⁸

⁶⁷ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2546). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2546. หน้า 1-2.

⁶⁸ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์. (2534). คำอธิบายกฎหมายภาษี. หน้า 15.

ก. การประเมินภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 ระบบ

1) การประเมินโดยตนเอง (Self - Assessment) เป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีแล้วยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงาน การประเมินภาษีโดยตนเองไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเสียก่อน ผู้ต้องเสียภาษีมีหน้าที่ต้องประเมินภาษีของตนเองว่าจะเสียภาษีเท่าใด การประเมินภาษีโดยตนเองนั้นหน้าที่กำหนดชำระตามวัน เวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการ

2) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การประเมินภาษีอากรนอกจากวิธีการประเมินโดยตนเองแล้ว ยังมีวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานอีกด้วยซึ่งการประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้นตามประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีอากรทุกประเภทให้เป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าว เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่บริษัทยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าบริษัทแสดงยอดซื้อยอดขายผิด เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะประเมินใหม่โดยให้บริษัทดังกล่าวเสียภาษีให้ถูกต้องได้⁶⁹

การประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้นเป็นเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากรกล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรแล้วแจ้งไปยังผู้เสียภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถที่จะโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรนั้นได้ โดยวิธีการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินภาษีนั้นกฎหมายได้ให้อำนาจไว้โดยเฉพาะ

ข. ผู้มีอำนาจประเมิน

ตามประมวลรัษฎากรได้มีการกล่าวถึง เจ้าพนักงานประเมินไว้ตามมาตราต่าง ๆ ซึ่งตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของคำว่า เจ้าพนักงานประเมินไว้ว่า หมายความว่าบุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

นอกจากนี้ได้มีประกาศกระทรวงการคลังที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นเจ้าพนักงานประเมิน คือ ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน(ฉบับที่ 27) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรได้ให้ข้าราชการพลเรือนตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างไรก็ตามการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่มีการประเมินภาษี การตั้งลดเบี้ยปรับ

⁶⁹ แหล่งเดิม.

เงินเพิ่มภาษี การไต่สวน สอบสวนหรือซักถามผู้เสียหายหรือผู้นำส่งภาษีหรือพยานบุคคลให้กระทำ
ได้เฉพาะเจ้าพนักงาน ซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 5 ขึ้นไปเท่านั้น

ค. การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบ
แสดงรายการได้เมื่อมีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจเกิดขึ้นในกรณีดังต่อไปนี้

1) กรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เมื่อได้ประเมินแล้วให้
แจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับแจ้ง
การประเมินในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷⁰ โดยภาษีที่ประเมินเรียกเก็บนี้ ให้ถือเป็นเครดิต
ของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

การประเมินภาษีในกรณีนี้ มีจุดมุ่งหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่ง
ใช้บังคับได้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

2) กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงาน
ประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้
เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีโดยอาจกำหนดให้ชำระภายใน
กำหนดเวลาที่วันก็ได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งตามปกติจะกำหนด 30 วัน

ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷¹ และภาษีที่ประเมินเรียกเก็บให้ถือเป็น
เครดิตของผู้ต้องเสียภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

ง. การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

1) การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ยื่น⁷²

แบบแสดงรายการภาษีอากรประเมินทุกประเภท จะถูกเจ้าพนักงานทำการ
ตรวจรายการที่ผู้เสียหายแจ้งไว้ ซึ่งอาจมีข้อผิดพลาดในรายละเอียดต่างๆ เช่น คำนวณตัวเลขผิด
หักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อนผิด เป็นต้น ทั้งนี้ เจ้าพนักงานอาจเชิญผู้เสียหายมาสอบถามข้อเท็จจริง
ก่อนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งเป็นการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้แสดงภาษียื่นไว้ ตรวจสอบจำนวนภาษี

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18 ทวิ.

⁷¹ แห่งเดิม. มาตรา 60 ทวิ วรรคหนึ่ง.

⁷² แห่งเดิม. มาตรา 18.

จากแบบแสดงรายการนั้น ๆ และประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่มีอยู่ โดยจะนำรายการอื่นนอกจากที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการมาประเมินไม่ได้

การประเมินภาษีอากรตามแบบแสดงรายการ อาจเป็นการประเมินโดยระบบงานคอมพิวเตอร์ ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้นำระบบคอมพิวเตอร์เข้าช่วยสนับสนุนการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร และการตรวจสอบควบคุมการเสียภาษีอากร ประกอบด้วยระบบงานต่างๆ เช่น ระบบการกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ระบบข้อมูลของผู้เสียภาษี ระบบการประมวลข้อมูล ระบบการสอบยันความถูกต้องของข้อมูล และระบบงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี เป็นต้น⁷³

งานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี คือ งานประมวลผลข้อมูลจากแบบแสดงรายการภาษีต่างๆ ของระบบงานภาษีแต่ละประเภท ได้แก่ ระบบงานภาษีมูลค่าเพิ่ม ระบบงานภาษีธุรกิจเฉพาะ ระบบงานภาษีเงินได้นิติบุคคล ระบบงานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และระบบงานภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งระบบจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล เมื่อพบว่ามีข้อผิดพลาด เช่น การคำนวณภาษีผิด อัตราภาษีผิด หรือคำนวณการได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีคลาดเคลื่อน ก็จะทำการประเมินภาษีโดยอัตโนมัติ ซึ่งรวมทั้งการประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับและการประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษี โดยการจัดทำหนังสือแจ้งการประเมินภาษี เพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษ้นำเงินมาชำระ และจะระบุความผิดทางอาญา กรณียื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลาด้วย

การประเมินภาษีโดยระบบงานคอมพิวเตอร์นี้ เป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นรายการประเมินตนเอง โดยการตรวจสอบแบบแสดงรายการตรวจสอบจำนวนภาษีจากแบบแสดงรายการนั้นๆ และประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่มีอยู่

2) การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

การประเมินเรียกเก็บภาษีวิธีนี้ เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการตรวจสอบได้ส่วนเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือมิได้ยื่นเสียภาษีไว้ และมีอำนาจสั่งให้ผู้เสียภาษีนำบัญชีเอกสารหลักฐานมาแสดงประกอบการตรวจสอบได้ส่วนด้วย โดยต้องดำเนินการภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายให้อำนาจออกหมายเรียกได้ การเรียกผู้เสียภาษีมารับทำการตรวจสอบได้ส่วน แยกพิจารณาได้ 2 กรณีคือ

กรณีที่ 1 มีการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว โดยประมวลรัษฎากรกำหนดว่าภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ผู้มีเงินได้อื่นรายการ หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการ

⁷³ แนวคิดเกี่ยวกับระบบภาษีสรรพากร. (2536, ธันวาคม). เอกสารประกอบการอบรมระบบงานภาษีสรรพากรโครงการปรับปรุงระบบงานกรรมวิธีภาษีสรรพากรด้วยระบบคอมพิวเตอร์ที่วราฯ ณาจักร.

ตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้น มาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมายเรียก⁷⁴ และเมื่อตรวจสอบไต่สวนจนทราบข้อความจริงแล้วก็มีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ผู้เสียหายประเมินตนเอง หรือยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้เสียหาย ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷⁵

ถ้าผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานที่ซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียหาย ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁷⁶

การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบปรับอีก 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ⁷⁷ และยังต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีก ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับด้วย⁷⁸

กรณีที่ 2 ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบรายการ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อำเภอ หรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีเงินได้ที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ นั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมายเรียก⁷⁹ และเมื่อตรวจสอบไต่สวนจนทราบข้อความจริงแล้ว อำเภอก็หรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁸⁰ ถ้าผู้ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงาน

⁷⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18.

⁷⁵ แห่งเดิม. มาตรา 20.

⁷⁶ แห่งเดิม. มาตรา 21.

⁷⁷ แห่งเดิม. มาตรา 22.

⁷⁸ แห่งเดิม. มาตรา 27.

⁷⁹ แห่งเดิม. มาตรา 23.

⁸⁰ แห่งเดิม. มาตรา 24.

ประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁸¹

การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบกรณีผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ⁸² และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่ม อีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน เช่นเดียวกับกรณีที่ 1

จ. การประเมินโดยวิธีกำหนดจำนวนเงินได้จากสุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ (Networth Increase Method)

การที่บุคคลใดมีทรัพย์สินเงินทองมากมีการใช้จ่ายคล่องมือ มีฐานะความเป็นอยู่ในขั้นเศรษฐีย่อมสันนิษฐานได้ในเบื้องต้นว่าบุคคลนั้นมีรายได้มาก บุคคลนั้นก็ควรยื่นรายการเสียภาษีมาก ถ้าบุคคลนั้นไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการเสียภาษีต่ำกว่าที่ควรจะต้องยื่น ย่อมแสดงว่าบุคคลนั้นหลีกเลี่ยงภาษี เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะตรวจสอบได้ส่วน และประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลนั้นได้โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร⁸³ นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังได้มีการบัญญัติในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้มิได้ยื่นรายการเงินได้ หรือยื่นต่ำกว่าจำนวนที่ควรจะต้องยื่นไว้ โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน โดยอนุวัติวิธีมีอำนาจในการกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 49

บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวกฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินประเมินจำนวนเงินได้สุทธิจากเงินหรือทรัพย์สิน ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในความครอบครองของผู้มีเงินได้หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้บัญญัติเกี่ยวกับจำนวนเงินได้สุทธิไว้กว้างมาก ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้กว้างมากเช่นนั้น น่าจะเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี อีกทั้งในกรณีที่กฎหมายใช้ทรัพย์สินและค่าใช้จ่ายเป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษี เพราะการที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นนั้นน่าจะมีการคำนึงถึงแล้วว่าการที่บุคคลจะมีทรัพย์สินและมีการใช้จ่ายนั้น บุคคลนั้นจะต้องมีรายได้ เมื่อมีรายได้หรือเงินได้พึงประเมิน เป็นสิ่งที่ต้องเสียภาษีเงินได้ จึงเป็นการถูกต้องแล้วที่จะใช้ทรัพย์สินและรายจ่ายของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษี ในเมื่อไม่อาจทราบรายได้และรายจ่ายที่แท้จริงของบุคคลนั้นได้

⁸¹ แหล่งเดิม. มาตรา 25.

⁸² แหล่งเดิม. มาตรา 26.

⁸³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2537). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. หน้า 251.

ฉ. การประเมินจากหนังสือสำคัญ

การประเมินจากหนังสือสำคัญเป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีที่ไม่อาจประเมินโดยวิธีต่างๆ ที่กล่าวมาแล้วได้ กฎหมายจึงต้องมีการบัญญัติไว้เพื่อว่าถ้าเจ้าพนักงานได้ตรวจหลักฐานจากหนังสือสำคัญต่างๆ พบว่าบุคคลที่มีชื่อในหนังสือและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือเป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญ ดังบทบัญญัติมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ว่า บุคคลใดมีชื่อในหนังสือสำคัญใด ๆ แสดงว่า

1) เป็นเจ้าของทรัพย์สินอื่นระบุไว้ในหนังสือสำคัญ และทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือ

2) เป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นว่านั้น

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมด จากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญนั้นก็ไม่ได้แต่ถ้าบุคคลนั้นต้องโอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่งโอนให้แก่บุคคลอื่นตามส่วน

ระบบการประเมินภาษีอากรและวิธีการประเมินภาษีอากรมีความสำคัญยิ่งในการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน กระบวนการเหล่านี้จะมีผลต่อการอุทธรณ์ภาษีของผู้เสียภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน โดยผู้เสียภาษีต้องรู้ถึงสิทธิของตนในการอุทธรณ์ อีกทั้งต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินโดยกรณีที่มีการออกหมายเรียกไต่สวนหรือการนำพยานหลักฐานอื่นๆ มาแสดง ถ้าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกไม่ว่ากรณีใดของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีอาจจะไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินได้

ช. กำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบและประเมินภาษี

การกำหนดเวลาและอายุความในการเรียกตรวจสอบเป็นคนละกรณีกับการกำหนดเวลาและอายุความในการประเมินภาษี ซึ่งการกำหนดเวลาและอายุความดังกล่าวมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการประเมินภาษี เพราะถ้าเจ้าพนักงานเรียกตรวจสอบหรือประเมินภาษีเกินกำหนดเวลาและอายุความที่กฎหมายกำหนดอาจทำให้การประเมินภาษีนั้นเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายทำให้ไม่มีผลอย่างไร ๆ ต่อผู้เสียภาษี

1) การกำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบ

การกำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบโดยทั่วไปแบ่งได้เป็น 2 กรณี

1.1) กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการ

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตรวจสอบได้

ภายในสองปีนับแต่วันที่ยื่นรายการ ไม่ว่าจะการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลังในกรณีที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษี อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ยื่นรายการ⁸⁴ การกำหนดเวลาสองปีหรือไม่เกินห้าปีตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวเป็นการกำหนดระยะเวลาที่ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตรวจสอบ ในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์ การกำหนดระยะเวลาดังกล่าวถ้าเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด การออกหมายเรียกนั้นไม่ชอบด้วยมาตรา 19 ผลจะทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษี การกำหนดเวลาข้างต้นเป็นข้อจำกัดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินว่าให้มีอำนาจในการออกหมายเรียกมาทำการตรวจสอบภายใน 5 ปีเท่านั้น ซึ่งการนับกำหนดระยะเวลาต้องนับตั้งแต่วันที่สุดท้ายที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการหากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจออกหมายเรียกมาทำการตรวจสอบไต่สวนได้อีก

1.2) กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ กำหนดระยะเวลาในการเรียกตรวจสอบจะแตกต่างจากกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยผู้ที่ไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นแบบมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้⁸⁵ จะเห็นได้ว่าในกรณีที่มิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการนั้น ตามประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาในการเรียกตรวจสอบไว้จึงต้องมีการนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้ โดยสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมิน จึงมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการมาไต่สวนได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ

2) กำหนดเวลาและอายุความการประเมินภาษี

ประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไว้ว่าจะต้องประเมินให้แล้วเสร็จภายในเวลาเท่าใด ดังนั้นจึงต้องอาศัยบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและ

⁸⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

⁸⁵ แห่งเดิม. มาตรา 23.

พาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งบัญญัติว่า สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกร้องเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี การประเมินเรียกเก็บภาษีจึงต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นไปภายใน 10 ปี แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาแยกกันระหว่างอายุความประเมินภาษีกับอายุความเรียกเก็บภาษีจากการประเมิน กล่าวคือ หากมีการประเมินภาษีกระทำโดยชอบภายในอายุความ 10 ปี แล้ว เท่ากับเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องภายในอายุความที่กฎหมายกำหนด คือ มีการประเมินภายใน 10 ปี และการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ถือได้ว่าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดีตามมาตรา 193/14(5) ซึ่งทำให้อายุความสะดุดหยุดลงเมื่ออายุความสะดุดหยุดลงแล้ว ทำให้เกิดผลตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/15 ที่บัญญัติไว้ว่า เมื่ออายุความสะดุดหยุดลงแล้ว ระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนนั้นไม่นับเข้าในอายุความ เมื่อเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุดเวลาใด ให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่นั้นนั้น จากผลดังกล่าวทำให้อายุความเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/12 ที่บัญญัติว่า อันอายุความนั้นให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องให้งดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ท่านให้นับอายุความเริ่มแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น จากกรณีดังกล่าวจึงหมายความว่านี้ถึงกำหนดชำระเมื่อใดก็เริ่มนับอายุความฟ้องคดีตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป⁸⁶

จากรายละเอียดทั้งหมดที่กล่าวมาข้างต้นเป็นเรื่องหลักการประเมินภาษีอากรในประเทศไทยว่ามีขั้นตอนในการดำเนินงานอย่างไร โดยเมื่อผู้เสียภาษีมียกรยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นการประเมินโดยตนเอง หรือจะเป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงานก็ตาม เมื่อได้รับหมายเรียกได้สวน ตรวจสอบหรือให้นำพยานหลักฐานอย่างอื่นมาแสดง ผู้เสียภาษีต้องให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานประเมินเพราะถ้าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอาจทำให้ผู้เสียภาษีเสียสิทธิในการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อไปได้

3.1.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การอุทธรณ์ภาษีอากร หมายถึง ในกรณีที่เกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติ

⁸⁶ กลุ่มงานคดีสำนักกฎหมาย. (2541). แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากร. หน้า 10.

ให้ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียหายอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ตัวอย่างเช่น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะหรืออากรแสตมป์นั้น ถ้าผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินเรียกเก็บ ก็จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จะนำคดีขึ้นสู่ศาลทันทีไม่ได้ โดยองค์กรผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์จะพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมาย ในการใช้ดุลพินิจขององค์กรเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีอากร โดยอาศัยหลักความสมควรแก่เหตุ หลักสิทธิขั้นพื้นฐาน หลักความเสมอภาค⁸⁷ และหลักแห่งความได้สัดส่วน อันเป็นหลักการพื้นฐานแห่งความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้อำนาจกับผู้ตกอยู่ในอำนาจ ซึ่งประกอบไปด้วยหลักแห่งความเหมาะสม หลักแห่งความจำเป็น และหลักแห่งความได้สัดส่วนในความหมายอย่างแคบ⁸⁸ ในบางกรณีการตรวจสอบและการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ จำเป็นต้องใช้ความรู้พิเศษในสาขาวิชาต่างๆ นอกเหนือจากกฎหมายภาษีอากรและหลักการบัญชี อันเนื่องมาจากความซับซ้อนและการพัฒนาเทคโนโลยีที่ทำให้การผลิตสินค้าและบริการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ที่ต้องเสียภาษีมีหลักมาตรฐานทางวิชาการและเทคนิค ที่ทำให้เจ้าพนักงานประเมิน และเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในการพิจารณาผลการดำเนินงานที่ถูกต้องแท้จริงของผู้เสียหาย การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน จึงเป็นเรื่องการพิจารณาในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภาษีอากรด้านหนึ่ง วิชาการบัญชีด้านหนึ่ง และวิชาการเทคนิคอีกด้านหนึ่ง ภายใต้อัตลักษณ์ที่ควรประสานกันอย่างชัดเจน มีความมั่นคงและต่อเนื่องในทางกฎหมาย ตลอดจนสัมพันธ์กับการพัฒนาในทางวิชาการและเทคนิคให้ครอบคลุมในรายละเอียดทั้งหมดได้ องค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจประเมินภาษีอากรและองค์กรผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงต้องประเมินข้อเท็จจริงให้เกิดความชัดเจนถูกต้องและเหมาะสมตามสถานการณ์ของผู้ประกอบธุรกิจแต่ละประเภท แต่ละราย อันเป็นการใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องที่เป็นมาตรฐานเทคนิคและวิชาการที่เจริญก้าวหน้าอยู่เสมอ

3.1.2.1 ระบบอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

⁸⁷ กมลชัย รัตนสกาวงศ์. (2532, ธันวาคม). “ความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับดุลพินิจฝ่ายปกครองของประเทศเยอรมัน.” *นิติศาสตร์*, 19, 4. หน้า 31.

⁸⁸ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. เล่มเดิม. หน้า 53-57.

การประเมินภาษีอากร(Assessment) เป็นอำนาจที่สำคัญขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองตำแหน่งเจ้าพนักงานประเมิน ในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น การใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขกระบวนการใช้อำนาจและขอบเขตอำนาจที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้ เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชน ให้ได้รับความคุ้มครอง จากการใช้ อำนาจขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยมีขอบด้วยกฎหมาย⁸⁹ ดังนั้น เพื่อควบคุมการทำงานของ เจ้าหน้าที่ของรัฐจึงจำเป็นต้องมีระบบตรวจสอบถ่วงดุลกรณีเห็นว่าตนได้รับการปฏิบัติที่ไม่ชอบด้วย กฎหมายหรือไม่เห็นด้วยกรณีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ได้ การให้อุทธรณ์หรือโต้แย้งการดำเนินการต่าง ๆ เป็นเรื่องของการจัดกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง ซึ่งจะมีทั้งการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง และการโต้แย้งโดยนาคติไปสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจฉัยปกครองอันเป็นองค์กรอิสระภายนอก⁹⁰ การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนั้น อาจจำแนกได้เป็น 2 ลักษณะ⁹¹ ดังนี้

(1) การอุทธรณ์บังคับ

ระบบอุทธรณ์บังคับนี้จะกำหนดให้คู่กรณีต้องใช้ระบบอุทธรณ์นี้ก่อนที่จะ นาคติไปสู่การพิจารณาของศาล มิฉะนั้นศาลจะรับเรื่องไว้พิจารณาไม่ได้ การไม่อุทธรณ์ในชั้นนี้ ทำให้ขาดสิทธิที่จะนาคติขึ้นสู่ศาล ระบบอุทธรณ์บังคับแบ่งได้เป็น 2 ระบบ

1) ระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไป

การนำระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปมาใช้บังคับในกรณีไม่มีกฎหมายกำหนด ขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นเฉพาะ⁹² ดังนั้น หากไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ต้องนำระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปมาใช้

2) ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ

ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะเป็นการกำหนดไว้เฉพาะในกฎหมายนั้น ๆ ว่าต้องมีการอุทธรณ์ โดยอาจเป็นการอุทธรณ์ต่ออธิบดี รัฐมนตรี หรือต่อคณะกรรมการ การอุทธรณ์ดังกล่าวเป็น ขั้นตอนในการตรวจสอบภายในองค์กร ซึ่งจำเป็นต้องใช้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบ ก่อนที่จะมีการตรวจสอบโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง การที่มีการตรวจสอบภายในองค์กร ฝ่ายปกครองก่อนทำให้ปัญหาที่อุทธรณ์ขึ้นมามีประเด็นที่เด่นชัดทำให้มีการวินิจฉัยที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

⁸⁹ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย. (2539). สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร. หน้า 99.

⁹⁰ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. (2540). กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. หน้า 365.

⁹¹ แหล่งเดิม. หน้า 382-383.

⁹² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

จุดด้อยของระบบอุทธรณ์แบบบังคับเฉพาะคือ องค์กรที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตกอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาของผู้ออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้นจะไม่อาจจะขจัดความเคลือบแคลงสงสัยในความมีอคติลำเอียงให้หมดสิ้นไปได้ ความน่าเคลือบแคลงสงสัยนี้ปรากฏชัดเจนมากในกรณีของการควบคุมบังคับบัญชา โดยปกติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองต่างๆ มักจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยสั่งการไปตามแนวปฏิบัติที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดไว้ในหนังสือเวียนเสมอ จริงอยู่แนวปฏิบัติไม่ใช่กฎหมายอันองค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ ในสายตาของกฎหมายแล้วแนวปฏิบัติมีฐานะเป็นเพียงข้อแนะนำจากผู้บังคับบัญชาเท่านั้น องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยให้คุณให้โทษแก่ผู้ได้บังคับบัญชาของตนได้ ดังนั้นในทางปฏิบัติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองจึงมักจะถือและปฏิบัติตามแนวปฏิบัติอย่างเคร่งครัด แม้ว่าแนวปฏิบัตินั้นจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม องค์กรฝ่ายปกครองส่วนใหญ่แล้วจะให้ความสำคัญและถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติยิ่งกว่ากฎหมายเสียอีก ด้วยเหตุนี้เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากเอกชนว่าคำวินิจฉัยสั่งการขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม ผู้บังคับบัญชาขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นจึงมักจะวินิจฉัยยืนยันคำวินิจฉัยสั่งการของผู้ได้บังคับบัญชาของตนเพราะคำวินิจฉัยสั่งการนั้นเป็นไปตามแนวปฏิบัติที่ตนได้กำหนดขึ้น การควบคุมบังคับบัญชาจึงถูกมองว่าเป็นกรณีที่ให้บุคคลวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่ตนเองมีส่วนได้เสียขัดกับหลัก *Nemo in propria cauda judex*⁹³

(2) ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ

กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับบางฉบับอาจมีการจัดระบบอุทธรณ์ไม่บังคับไว้ก็ได้ กรณีใดจะเป็นการไม่บังคับ หรือไม่ต้องพิจารณาจากถ้อยคำในกฎหมายเป็นสำคัญ เช่น พระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ.2474 (ยกเลิกแล้ว) มาตรา 22 บัญญัติไว้ว่าผู้ขอจดทะเบียนเครื่องหมายการค้าจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของนายทะเบียนต่อคณะกรรมการเครื่องหมายการค้าก็ได้หรือจะนำคดีไปสู่ศาลโดยตรงก็ได้

การอุทธรณ์อีกกรณีหนึ่งที่ดีว่าเป็นการอุทธรณ์ไม่บังคับ คือ การอุทธรณ์ปกติ (*recours administratif ordinaire*) ซึ่งการอุทธรณ์ปกตินี้ไม่มีบทกฎหมายใดกำหนดวิธีการไว้โดยเฉพาะ จึงอาจกระทำได้โดยไม่มีรูปแบบจะกระทำด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือก็ได้ และจะเขียนหนังสืออุทธรณ์เช่นใดก็ได้⁹⁴

⁹³ วรพจน์ วิศรุตพิชฌน์. (2540). คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง. หน้า 177.

⁹⁴ แหล่งเดิม. มาตรา 38.

3.1.2.2 เงื่อนไขการอุทธรณ์ภาษีอากร

3.1.2.2.1 กรณีที่อุทธรณ์การประเมินภาษีได้

กรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถจะอุทธรณ์การประเมินภาษีได้นั้นต้องมีการปฏิบัติตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เขียนได้พิจารณาแยกออกเป็น 2 กรณีดังนี้

(1) กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้ว ถ้าเจ้าพนักงานได้ตรวจพบว่าผู้เสียภาษีประเมินผิดพลาดไม่ว่าจะเป็นกรณีใดก็ตาม ถ้าเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษี นั้น ไม่จำเป็นต้องมีการออกหมายเรียกเพียงแต่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษีเท่านั้น ถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีสามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินได้⁹⁵

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานมาแสดง ถ้าผู้เสียภาษีได้ทราบข้อความและปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน ผลก็คือผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินได้⁹⁶

(2) กรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง⁹⁷ กรณีนี้เป็นกรณีที่มิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการ ประมวลรัษฎากรจึงให้อำนาจอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการออกหมายเรียกมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน หรือสั่งให้ผู้ไม่ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีหรือหลักฐานต่างๆ มาแสดงแก่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี

จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้ให้อำนาจไว้เช่นเดียวกับกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ แต่จะแตกต่างกันที่ระยะเวลาในการออกหมายเรียก กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเจ้าพนักงาน

⁹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18.

⁹⁶ แห่งเดิม. มาตรา 19,20.

⁹⁷ แห่งเดิม. มาตรา 23.

ต้องออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนโดยกฎหมายให้ระยะเวลาไว้ไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ยื่นรายการแต่กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการนั้นกฎหมายมิได้กำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกไว้ จึงต้องใช้ระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ กำหนดระยะเวลาภายใน 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ

ถ้าอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีได้ออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงแล้ว ผู้ที่มีได้ยื่นรายการได้ปฏิบัติตามหมายเรียกของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินนั้นได้ประเมินภาษีและแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้ผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการสามารถอุทธรณ์การประเมินได้ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการหรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบและทำการประเมินภาษีใหม่ให้ถูกต้อง และได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนตรวจสอบหรือให้นำพยานหลักฐานใดมายื่นเพิ่มเติมก็ตาม ถ้าผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวเมื่อมีการประเมินเพิ่มเติมและผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิในการอุทธรณ์ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินได้

3.1.2.2.2 กรณีที่อุทธรณ์การประเมินไม่ได้

การที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะอุทธรณ์ได้นั้น แสดงว่าผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ผลของการที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมายก็คือ ไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินได้ กรณีที่อุทธรณ์การประเมินไม่ได้ ผู้เขียนได้พิจารณาแยกออกเป็น 2 กรณี เช่นเดียวกับกรณีที่อุทธรณ์การประเมินได้ ดังนี้

(1) กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการและเจ้าพนักงาน ได้มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวน แต่เมื่อเจ้าพนักงานได้ออกหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนแล้ว ผู้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ยอมไปพบเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ยอมชี้แจงแสดงพยานหลักฐานหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานก็มีอำนาจประเมินภาษีได้ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีในกรณีนี้ห้ามอุทธรณ์การประเมิน⁹⁸

⁹⁸ แหล่งเดิม. มาตรา 19,21.

(2) กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ในกรณีที่ผู้ใดมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาได้สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้ว ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่พอใจต่อการประเมินดังกล่าว ผลที่ตามมาก็คือไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินได้⁹⁹

จากกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการและมีได้ยื่นแบบแสดงรายการที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้ให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีในการชี้แจงแสดงเหตุผลพร้อมทั้งนำเอกสารพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อนำมาอธิบายแก่อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี เมื่อกฎหมายได้เปิดโอกาสแล้วแต่ผู้เสียภาษีไม่ยอมปฏิบัติตาม ดังนั้น กฎหมายจึงต้องมีการลงโทษทางอ้อมโดยการที่ตัดสิทธิผู้เสียภาษีที่จะอุทธรณ์การประเมิน

3.1.2.3 การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ต้องตรวจสอบว่า ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ การนับระยะเวลาดังกล่าวนั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติวิธีการนับระยะเวลาไว้ จึงต้องใช้หลักการนับระยะเวลาดำเนินการตาม มาตรา 193/3 และมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือไม่นับวันแรกของการรับหนังสือแจ้งการประเมินรวมเข้าด้วย โดยเริ่มนับหนึ่งในวันถัดไปและถ้าวันที่ครบ 30 วัน เป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันที่ครบ 30 วัน

3.1.2.3.1 กำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์

⁹⁹ แหล่งเดิม. มาตรา 23,25.

การยื่นอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ว่าให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน¹⁰⁰ วันที่ได้รับการประเมินการประเมินเป็นประเด็นที่สำคัญ เพราะผลของการนับระยะเวลาในการได้รับแจ้งการประเมินจะส่งผลกระทบต่อการนับระยะเวลาในการสิ้นสุดการอุทธรณ์ด้วย ดังนั้น จึงต้องมีการพิจารณาถึงวิธีในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งมีกำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร¹⁰¹ ดังนี้

(1) การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีปกติ

การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีปกตินี้ ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้นำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น โดยแยกได้ 2 กรณี คือ

ก. ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินผู้นำไปส่งแก่ผู้เสียภาษีหรือผู้มีชื่อในหนังสือนั่นเอง กฎหมายได้กำหนดเวลาในการส่งไว้ว่าต้องส่งในเวลากลางวันระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หากส่งนอกเหนือจากเวลาดังกล่าวจะทำให้การส่งนั้นเป็นการไม่ชอบ ถ้าไปส่งแล้วไม่พบผู้รับก็สามารถส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานของผู้รับก็ได้ จะเห็นได้ว่าการส่งให้บุคคลอื่นจะต้องมีองค์ประกอบ 2 ประการ คือ เป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้ว ได้แก่ บุคคลที่อายุครบ 20 ปีบริบูรณ์หรือบรรลุนิติภาวะโดยการสมรสแล้ว และเป็นผู้ที่อยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานของผู้รับนั้น เช่น ส่งให้แก่ลูกจ้าง แม่บ้าน บุตร บิดา มารดา ฯลฯ

ข. ในกรณีที่ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าต้องส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับเท่านั้น ดังนั้น การส่งโดยทางไปรษณีย์ธรรมดาไม่ใช่การลงทะเบียนตอบรับถือว่าเป็นการส่งโดยมิชอบ การส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับต้องอยู่ในบังคับของไปรษณีย์นิตเทศ พ.ศ.2529 กล่าวคืออาจจ่ายให้ผู้รับหรือผู้แทนของผู้รับก็ได้ กรณีที่จ่ายให้ผู้แทนไปรษณีย์นิตเทศมิได้กำหนดอายุผู้รับไว้

(2) การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีพิเศษ

ถ้าการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน โดยวิธีการนำไปส่งให้แก่ผู้รับโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร หรือการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไม่สามารถจะกระทำได้อีกกฎหมายได้กำหนดไว้ว่าถ้าส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีธรรมดาไม่ได้ หรือบุคคลผู้มีชื่อในหนังสือนั้นไปนอกราชอาณาจักร กฎหมายกำหนดให้ส่งโดยวิธีอื่นได้ 2 กรณี¹⁰² คือ

¹⁰⁰ แหล่งเดิม. มาตรา 30.

¹⁰¹ แหล่งเดิม. มาตรา 8.

¹⁰² สมภพ ผ่องสว่าง. (2540, สิงหาคม). “การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.”

ก. การส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมิน คือ การนำหนังสือแจ้งการประเมินไปปิดไว้ในที่ซึ่งเห็นง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย

ข. ประกาศโฆษณาหนังสือพิมพ์ที่กำหนดเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น กล่าวคือ ประกาศโฆษณาหนังสือแจ้งการประเมินในหนังสือพิมพ์ที่มีปกติในท้องถิ่นนั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายไม่ได้ระบุว่าหนังสือพิมพ์นั้นจะเป็นหนังสือพิมพ์รายวันหรือรายปักษ์ ฉะนั้นจะลงโฆษณาในหนังสือพิมพ์ประเภทใดก็ได้

ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์นั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่าให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากร ได้มีการผ่อนผันให้สามารถขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ได้ แต่ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ซึ่งบัญญัติไว้ว่า กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าในมาตรา 3 อัญญา วรรคแรก เป็นกรณีที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาในการขอขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ แต่มีเงื่อนไขว่าผู้เสียภาษีต้องมีได้อยู่ในประเทศไทยในระหว่างนั้น หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ซึ่งการพิจารณาดังกล่าวอยู่ในดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพากร

ส่วนในมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีไว้ว่า ถ้ารัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควร จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกได้ตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ซึ่งรัฐมนตรีตามประมวลรัษฎากรคือ รัฐมนตรีผู้รักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้¹⁰³ ซึ่งโดยทั่วไปเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือผู้รักษาการแทนรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้ให้อำนาจรัฐมนตรีในการใช้ดุลพินิจเรื่องขอขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ไว้กว้างกว่ากรณีของอธิบดีกรมสรรพากร

¹⁰³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 2.

3.1.2.3.2 แบบของการอุทธรณ์และสถานที่ยื่นอุทธรณ์

(1) แบบของการอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นต้องเป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด¹⁰⁴ แบบที่อธิบดีกำหนด คือ แบบ ภ.ศ.6 ถ้าไม่ยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนดจะมีผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้

(2) สถานที่ยื่นอุทธรณ์

สถานที่ในการยื่นอุทธรณ์นั้นได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 สรุปได้ดังนี้

1. กรณีผู้เสียภาษีอากร ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้หน่วยงานดังนี้ เป็นผู้รับคำอุทธรณ์

(1) สำนักงานสรรพากรภาค 1

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1-6

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1-6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4-5

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1-6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4-5 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่¹⁰⁵

(2) สำนักงานสรรพากรภาค 2

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7-11

¹⁰⁴ แหล่งเดิม. มาตรา 28.

¹⁰⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 5.3.1.

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลางและคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7-11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7-10

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7-11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7-10 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(3) สำนักงานสรรพากรภาค 3

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12-16

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลางและคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12-16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6, 11 และ 12

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12-16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6, 11 และ 12 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(4) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(5) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมิน สังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

2. กรณีผู้เสียหายมีอาการยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้หน่วยงานดังนี้ เป็นผู้รับคำอุทธรณ์

(1) สำนักงานสรรพากรภาค 4-12

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาค นั้น

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น¹⁰⁶

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

หากผู้เสียหายอากรมิได้ยื่นคำอุทธรณ์ต่อหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ข้างต้น เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ต้องแจ้งให้ผู้เสียหายอากรทราบเพื่อให้ดำเนินการยื่นคำอุทธรณ์ให้ถูกต้อง ยกเว้น กรณีเป็นวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นคำอุทธรณ์ ให้หน่วยงานนั้นรับคำอุทธรณ์ไว้แทนโดยออกใบรับให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ไว้เป็นหลักฐาน แต่ไม่ต้องออกเลขรับคำอุทธรณ์และใบรับคำอุทธรณ์ แล้วทำหนังสือส่งคำอุทธรณ์และเอกสารที่แนบมาพร้อมคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ ให้ถือว่าวันที่หน่วยงานที่รับคำอุทธรณ์ไว้แทนเป็นวันยื่นคำอุทธรณ์และเมื่อหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ได้รับคำอุทธรณ์พร้อมเอกสารไว้แล้ว ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์และออกเลขรับคำอุทธรณ์ พร้อมทั้งออกใบรับคำอุทธรณ์จัดส่งให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์

3.1.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นนิติกรรมทางปกครองประเภทหนึ่ง จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองเช่นเดียวกับนิติกรรมทางปกครองประเภทอื่น ประกอบไปด้วยเงื่อนไขเกี่ยวกับกระบวนการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครองและเงื่อนไขเกี่ยวกับขอบอำนาจในการออกนิติกรรมทางปกครอง โดยรูปแบบของการอุทธรณ์เป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครอง และหลักเกณฑ์เกี่ยวกับแบบของนิติกรรมทางปกครอง ส่วนกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขทางข้อเท็จจริงของการใช้

¹⁰⁶ แหล่งเดิม. ข้อ 5.3.2.

อำนาจออกนิติกรรมทางปกครอง เงื่อนไขเกี่ยวกับเนื้อหาของนิติกรรมทางปกครองและเงื่อนไขเกี่ยวกับความมุ่งหมายของการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครอง โดยเงื่อนไขความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองเหล่านี้จะประกอบด้วยหลักกฎหมายที่สำคัญของกระบวนการวิธีพิจารณาที่เป็นธรรมอยู่ด้วย ได้แก่ หลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น เพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษาถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร จึงต้องศึกษาเกี่ยวกับรูปแบบของการอุทธรณ์และการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ที่มีอยู่ในระบบการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทยในปัจจุบันเสียก่อน

เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์ตามสถานที่ยื่นอุทธรณ์ที่กำหนดไว้แล้วขั้นตอนต่อไปจะนำไปสู่การพิจารณาคำอุทธรณ์ซึ่งมี 2 ขั้นตอน คือ การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3.1.3.1 การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ ข้าราชการประจำของกรมสรรพากรที่สังกัดหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์ ซึ่งหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์ ได้แก่ สำนักงานสรรพากรภาคที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาหลักฐานทั้งสองฝ่าย คือฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินและฝ่ายผู้อุทธรณ์แล้วซึ่งนำนักพยานหลักฐานทำนองเดียวกับวิธีการทางศาล¹⁰⁷ เมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์แล้ว เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงพร้อมหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเหตุผลข้ออ้างอิงการประเมินหรือสั่งให้ชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ และประเด็นที่มีการอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินหรือสั่งให้ชำระภาษีอากร

กรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควรที่ต้องออกหนังสือเชิญพบ หรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน หรือต้องการหลักฐานเอกสารมาประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องทำการเสนอต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อขออนุมัติออกหนังสือเชิญหรือหมายเรียก¹⁰⁸ เพื่อดำเนินการไต่สวนและหรือมอบพยานหลักฐานเอกสารต่อไป¹⁰⁹

¹⁰⁷ ชวลิต หงสกุล. (2535, เมษายน). “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” สรรพากรศาสตร์, 39.4, หน้า 57.

¹⁰⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

¹⁰⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 8.1 วรรคสอง.

การไต่สวน ได้แก่ การสอบสวนข้อเท็จจริงซึ่งผู้อุทธรณ์มาให้ปากคำเองหรือมอบอำนาจให้ผู้อื่นมาให้ถ้อยคำแทนก็ได้¹¹⁰ ผู้ที่มาให้ถ้อยคำแทนควรต้องรู้ในเรื่องกิจการที่อุทธรณ์ไม่เช่นนั้นจะไม่เกิดประโยชน์อาจเป็นผลเสียแก่การอุทธรณ์ได้

พยาน ได้แก่ พยานบุคคล พยานเอกสารและพยานวัตถุ¹¹¹ โดยพยานเอกสาร ได้แก่ ต้นฉบับเอกสารที่เกี่ยวข้องกับกรณีที่ได้แจ้งการอุทธรณ์ถ้าเป็นสำเนาต้องมีการรับรองสำเนาด้วย พยานบุคคล ได้แก่ ผู้ที่รู้เรื่องในกิจการที่อุทธรณ์ และพยานวัตถุ ได้แก่ ตัวอย่างสินค้าที่เป็นข้อโต้แย้ง

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมาย ผู้อุทธรณ์จะเสียประโยชน์ในการใช้สิทธิอุทธรณ์ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป กล่าวคือหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลนั่นเอง¹¹²

เมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาแล้วต้องเสนอความเห็นสำหรับอุทธรณ์รายนั้นๆ โดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย

ก. การรับคำอุทธรณ์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และการยื่นคำอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบแสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเอกสาร พยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่

ข. ประเด็นการอุทธรณ์แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

ค. การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาษีอากร และคำอุทธรณ์

ง. ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ในประเด็นตามการอุทธรณ์โต้แย้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใดและสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษีลดหรือเพิ่มตามการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษีให้แสดงจำนวนภาษีตามการประเมิน ภาษีที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้น และภาษีที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็น โดยแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา¹¹³ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เพื่อพิจารณาสั่งการ เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนัก

¹¹⁰ ขวลิต หงสกุล. หน้าเดิม.

¹¹¹ สมภพ ผ่องสว่าง. เล่มเดิม. หน้า 104.

¹¹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

¹¹³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 8.2.

บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใดหรือเห็นสมควรนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ให้สั่งการไว้ในเรื่อง

กรณีสั่งการให้ดำเนินการเพิ่มเติม ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์รับเรื่องกลับมาดำเนินการแล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป¹¹⁴

กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำบันทึกการจำหน่ายคำอุทธรณ์เสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน

จะเห็นได้ว่าขั้นตอนในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรนั้น ต้องผ่านชั้นของเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก่อน โดยเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ และเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในจำนวนตามสมควรแก่ปริมาณเรื่องและความยากง่ายของประเด็นอุทธรณ์ โดยจัดทำรายงานเสนอต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับจนถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และมีคำสั่งให้นำเรื่องอุทธรณ์ดังกล่าวเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน

3.1.3.2 การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่า ถ้าในกรณีกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง ในกรณีจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน¹¹⁵

ในขั้นตอนของการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีการจัดให้มีเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 1 คน และผู้ช่วยเลขานุการจำนวนตามสมควร โดยหน้าที่ของเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่จัดทำและลงทะเบียนรับเรื่อง

¹¹⁴ แหล่งเดิม. ข้อ 8.3.

¹¹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

อุทธรณ์รายนั้น ๆ ไว้ ต่อจากนั้นจะต้องจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์¹¹⁶ โดยระเบียบวาระการประชุมต้องมีรายละเอียด ดังนี้

ก. ข้อเท็จจริงในการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรและหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่ใช้อ้างอิงคำสั่งและความเห็นของหน่วยงานที่ประเมิน หรือมีคำสั่งให้ชำระภาษีอากร

ข. ประเด็นการอุทธรณ์ ข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

ค. การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์(ถ้ามี)

ง. ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้จัดส่งระเบียบวาระการประชุมให้กรรมการแต่ละท่านทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุม ไม่น้อยกว่า 1 วัน¹¹⁷

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขานุการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทนทำหน้าที่เป็นประธานการประชุมแล้วแต่กรณี เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาเรื่องอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เสนอมาแล้วจะต้องมีการลงมติในเรื่องดังกล่าว มติการประชุมให้ถือตามเสียงข้างมาก เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องจกรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน¹¹⁸

3.1.3.3 กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

ระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีการกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด แต่เมื่อพิจารณาแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 มีการกำหนดไว้ดังนี้

ข้อ 5 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นแล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาภายในกำหนดเวลา 1 ปี นับแต่วันรับคำอุทธรณ์ เว้นแต่กรณียื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาให้นับแต่วันที่อธิบดีลงนามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นคำอุทธรณ์

¹¹⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 9.3.

¹¹⁷ แหล่งเดิม. ข้อ 9.4.

¹¹⁸ แหล่งเดิม. ข้อ 10.

ในกรณีไม่อาจดำเนินการและพิจารณาเสนอให้เสร็จสิ้นไปได้ภายในกำหนดเวลาตามวรรคแรก ให้รายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็นและขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

แม้ว่าจะเปรียบเทียบสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์จะได้มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่ในทางปฏิบัติโดยส่วนมากแล้วกำหนดระยะเวลาในการพิจารณามักจะไม่รวดเร็วเท่าใดนัก เพราะมีข้อจำกัดบางประการ เช่น การกำหนดวัน เวลาในการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งไม่อาจประชุมตามกำหนดได้เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละท่านเป็นกรรมการโดยตำแหน่งซึ่งท่านเหล่านั้นมีภาระหน้าที่ประจำในแต่ละวันของท่านอยู่แล้วทำให้การนัดการประชุมให้ตรงกันเป็นไปได้ยาก

3.1.3.4 การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

(1) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับ พร้อมสำเนาฉบับ 1 ฉบับ มีข้อความตรงกันโดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ตามที่อธิบดีกำหนด เพื่อนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามแล้วบันทึกผลการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบคอมพิวเตอร์ หรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์(ท.ง.ค.5) และจัดทำทะเบียนออกเลขที่ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยลงวันที่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วจัดส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ฉบับหนึ่ง ส่วนอีกฉบับหนึ่งให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เก็บไว้เป็นหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสำเนาฉบับให้เก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์¹¹⁹

(2) การให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้กำหนดดังนี้

ก. สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กรุงเทพมหานคร

สก. (ระบุภาค) (อธ. (ระบุฝ่าย)) (เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย) (ปีประติทินที่มีมติ)

ภญ. (ระบุฝ่าย) (เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย) (ปีประติทินที่มีมติ)

ข. สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดอื่น

สก. (ระบุภาค) (ชื่อย่อจังหวัด) (เลขที่เรียงลำดับของแต่ละจังหวัด) / ปีประติทินที่มีมติ

(3) ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ละรายจำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนาและจัดทำ ท.ป.3 ต่อท้ายสำเนาฉบับคำวินิจฉัย

¹¹⁹ แหล่งเดิม. ข้อ 11.

อุทธรณ์และสำเนาทั้ง 4 ฉบับดังกล่าวเสนอให้สรรพากรภาคหรือผู้แทน หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้แทนลงนาม แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้เพื่อดำเนินการต่อไปตามผลการวินิจฉัยอุทธรณ์

ก. หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ข. หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

ค. หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ง. หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร

การจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรให้ส่งคืนสำนวนการประเมินภาษีอากรไปพร้อมกันด้วย

(4) การจัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์

กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณาให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ตามแบบคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ที่อธิบดีกำหนดโดยให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ข้อ (1) แต่ไม่ต้องจัดทำ ท.ป.3 ข

การออกเลขที่ของคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ให้กำหนดเช่นเดียวกับการให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ (2) และใช้ทะเบียนเดียวกันกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้เรียงลำดับต่อเนื่องกันไป¹²⁰

(5) การจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์

ก. กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน แล้วจัดทำหนังสือการจำหน่ายคำอุทธรณ์พร้อมสำเนาฉบับ เสนออธิบดีหรือผู้แทนสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือสรรพากรภาคหรือผู้แทนสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

ข. ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์จำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง¹²¹

¹²⁰ แหล่งเดิม. ข้อ 12.

¹²¹ แหล่งเดิม. ข้อ 13.

3.1.4 การขอลูกเลิกการชำระภาษีอากร

ภาษีอากรค้างหมายความว่า เมื่อท่านไม่นำภาษีที่ท่านมีหน้าที่ต้องเสียหรือนำส่งไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้ว ยอดเงินภาษีที่ค้างชำระซึ่งอาจรวมทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้างชำระต่อรัฐ ทั้งนี้โดยกรมสรรพากรไม่จำเป็นต้องฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าเป็นหนี้ภาษีสรรพากรอยู่จำนวนเท่า นั้นเท่านี้ให้เสียภาษี¹²²

การขอลูกเลิกการเสียภาษีหรือการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีเป็นกรณีและผู้เสียภาษีไม่ประสงค์ที่จะชำระภาษีในขณะที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีและประสงค์ที่ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ในกรณีนี้แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ไม่ถือว่าเป็นการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีด้วย ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีโดยทำเป็นคำร้อง ดังนี้¹²³

3.1.4.1 วิธีการขอลูกเลิกการชำระภาษีอากร

ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

(1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ. 7)

(2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ. 7) ต่อศาลให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

3.1.4.2 หลักประกันการชำระภาษี

ในการขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้ 2 กรณี คือกรณีที่ต้องมีหลักประกันและกรณีที่ไม่ต้องมีหลักประกัน ทั้งนี้ เป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะสั่งการในเรื่องนี้ ดังนั้น หากอธิบดีไม่สั่งการเป็นอย่างอื่นแล้ว ในการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

¹²² พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2534, กันยายน). “ศาลมีอำนาจให้ลูกเลิกการเสียภาษีสรรพากรหรือไม่.” สรรพากรศาสตร์, 38, 9. หน้า 131.

¹²³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 14.

(1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด

(2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกันในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ¹²⁴

(4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผูุ้ทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผูุ้ทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

(5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนำเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากรบางส่วนของผูุ้ทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร¹²⁵

3.1.4.3 หน่วยงานรับคำร้องขอทะเลาะการชำระภาษีอากร

ผู้เสียภาษีที่ต้องการขอทะเลาะการชำระภาษีอากรจะต้องยื่นคำร้องขอทะเลาะการชำระภาษีอากรที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(3) สำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์¹²⁶

3.1.4.4 การพิจารณาคำร้องขอทะเลาะการชำระภาษีอากร

¹²⁴ แหล่งเดิม. ข้อ 15.

¹²⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ข้อ 3.

¹²⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 16.

ในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากร หน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากร จะต้องตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกัน แล้วจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้อง ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง ถ้าหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคารก็ให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญาค้ำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้อง นั้น และเมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องและหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน จะส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าจะรอนุมัติหรือไม่ อนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีอากรต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ ถ้ากรณีอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่าต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารหรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเสียก่อน¹²⁷

3.2 หลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ

ในประเทศต่าง ๆ ภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของทุกประเทศแต่ละประเทศจึงได้มีการนำกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรที่เหมาะสมมาใช้บังคับ เมื่อมีกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากร ก็ต้องมีกระบวนการในการเยียวยาให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่เกิดข้อขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐ ดังนั้น จึงต้องมีการหาข้อยุติความขัดแย้งดังกล่าว โดยแต่ละประเทศได้มีการใช้ระบบในการอุทธรณ์แตกต่างกันตามความจำเป็นและเหมาะสม ซึ่งผู้เขียนได้ศึกษาถึงหลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ในประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษ

3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

3.2.1.1 ลักษณะทั่วไป

ประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมกับชำระภาษี ภายในวันที่ 15 ของเดือนเมษายนทุก ๆ ปี ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี¹²⁸

แบบแสดงรายการดังกล่าวอาจถูกตรวจสอบโดยหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่เก็บรวบรวมภาษี ซึ่งได้แก่ Internal Revenue Service (IRS) การตรวจสอบนั้นเนื่องจากแบบแสดงรายการที่

¹²⁷ แหล่งเดิม. ข้อ 17.

¹²⁸ William L.Raby and Victor H.Tidwell. (1988). **Introduction to Federal Taxation**. p.19-1.

ผู้เสียภาษียื่นมานี้มีเป็นจำนวนมากจากทั่วประเทศ ซึ่งการจะตรวจแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีทุกรายอย่างละเอียดย่อมเป็นไปได้ ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้โดยตั้งโปรแกรมและทำการสุ่มตัวอย่างของความน่าจะเป็นว่าแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีประเภทใดบ้างที่มักจะมีปัญหาในเรื่องการชำระภาษีให้แก่รัฐ เมื่อทำการคัดเลือกแบบแสดงรายการได้แล้ว ฝ่ายตรวจสอบ (Examination Division) ก็จะทำการตรวจแบบเพื่อดูว่าผู้เสียภาษีได้แสดงรายการเสียภาษีและคำนวณไว้ถูกต้องหรือไม่ รวมทั้งการตรวจข้อมูลด้านอื่น ๆ ด้วยระบบนี้ IRS เรียกว่า ระบบ Discriminant Function (DIF) System ซึ่งข้อมูลที่ใช้ในการคัดเลือกแบบแสดงรายการโดยคอมพิวเตอร์นี้ได้มาจากผลการวิเคราะห์แบบแสดงรายการที่เก็บรวบรวมไว้¹²⁹

เมื่อ IRS เห็นว่า แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ถูกต้องก็จะยอมรับตามแบบแสดงรายการดังกล่าว แต่ถ้าพบว่าแบบแสดงรายการใดมีปัญหา IRS ก็จะติดต่อไปยังผู้เสียภาษีเพื่อเรียกมาทำการไต่สวน หากการไต่สวนในชั้นแรกพบว่าผู้เสียภาษีได้เสียภาษีถูกต้องแล้ว การตรวจสอบก็จะยุติลง แต่หากพบว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไม่ถูกต้องเจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะทำการกำหนดจำนวนภาษีที่ถูกต้องที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระเพิ่มเติม ในขั้นนี้ผู้เสียภาษีอาจจะขอทำความเข้าใจกับตัวแทนของกรมสรรพากร (Revenue Agent) โดยใช้แบบ Form 870 และผู้เสียภาษีมักมีทางเลือกปฏิบัติได้ 3 วิธี คือ

(1) ผู้เสียภาษีเห็นด้วยกับการกำหนดภาษีเพิ่มเติมและตกลงชำระภาษี เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะต้องออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety – day – letter) ไปยังผู้เสียภาษี

(2) ผู้เสียภาษีมียหนังสือขออธิบายเกี่ยวกับการกำหนดภาษีที่เพิ่มเติมจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ IRS จะมีหนังสือตอบกลับไปยังผู้เสียภาษีและให้ผู้เสียภาษีมียหนังสือแสดงรายการที่ได้ยื่นไว้ตั้งแต่ครั้งแรกโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง และถ้าการชี้แจงนั้นสามารถชี้แจงรายละเอียดต่าง ๆ ได้ IRS จะมีหนังสือแสดงยืนยันความถูกต้องไปยังผู้เสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่สามารถอธิบายรายละเอียดต่าง ๆ ที่เป็นปัญหาได้ IRS จะออกหนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice of deficiency or the thirty day letter) ไปยังผู้เสียภาษีโดยแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลง รวมทั้งสิทธิในการอุทธรณ์ (กรณีเป็นเช่นเดียวกันถ้าผู้เสียภาษีขอให้ปากคำกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ)

(3) ผู้เสียภาษีไม่ติดต่อกับไปยังเจ้าหน้าที่ตรวจสอบหรือแจ้งกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบว่าไม่เห็นด้วยกับการกำหนดภาษีเพิ่มเติม

¹²⁹ Kevine E. Murphy, and Mark Higgins. (1999). *Concepts in Federal Taxation*. p.23.

ในกรณีที่ IRS มีหนังสือแจ้งไปยังผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีไม่ติดต่อกลับไป ยังเจ้าหน้าที่หรือผู้เสียภาษีได้แจ้งกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบว่าไม่เห็นด้วยกับการกำหนดภาษีเพิ่มเติม หากช่วงเวลาดังกล่าวพ้นกำหนด 30 วัน หลังจากได้รับหนังสือติดต่อแล้ว IRS จะทำการออก หนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice of deficiency or the thirty day letter) พร้อมกับสำเนารายงาน การตรวจสอบและข้อเสนอแนะในการใช้สิทธิอุทธรณ์¹³⁰

3.2.1.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับรายงานของตัวแทนผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์โดยไม่ต้องแสดง ความประสงค์ภายใน 30 วัน สำนักงานสอบสวนก็จะถูกส่งไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษี (IRS Appeals Division) หรือผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์การประเมินภาษีของ IRS ได้ที่สำนักงานอุทธรณ์ภาษี ท้องถิ่น แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ตอบภายใน 30 วัน IRS จะออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety – day – letter) ภายใน 60 วัน นับแต่วันครบกำหนดเวลาดังกล่าวและ ผู้เสียภาษีมีเวลา 90 วัน ที่จะยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร (Tax Court) ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นฟ้องภายใน กำหนดก็จะต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว แต่มีสิทธิดำเนินการตามขั้นตอนของ การขอคืนภาษีได้ และยังมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้นของสหรัฐ (United State District Court) หรือ ศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United State District Court of Claims)¹³¹

3.2.1.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

สำนักงานอุทธรณ์ภาษีเป็นเพียงระดับองค์การบริหารงานอุทธรณ์ภายใน IRS ที่จะ ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องของผู้เสียภาษีอุทธรณ์ การประชุมกับบุคคลในสำนักงานอุทธรณ์จะถูกจัดขึ้น ในลักษณะที่ไม่เป็นทางการ โดยการโต้ตอบทางจดหมาย หรือทางโทรศัพท์ หรือการประชุมร่วมกัน กรณีดังกล่าวไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมีตัวแทนสำหรับการประชุมอุทธรณ์ แต่หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะ มีตัวแทนก็ต้องปฏิบัติตามเรื่องตัวแทน

การจัดให้มีการประชุมอุทธรณ์จะต้องปฏิบัติตามคำสั่งที่อยู่ในหนังสือที่ส่งให้ คำร้องขอ ของผู้เสียภาษีจะถูกส่งไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษีเพื่อจัดให้มีการประชุม ผู้เสียภาษีและตัวแทน ควรจะเตรียมอภิปรายในทุกประเด็นที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยในที่ประชุม สิ่งที่แตกต่างกันก็จะมา

¹³⁰ William L.Raby and Victor H.Tidwell. (1988). Op.cit. p.19-4.

¹³¹ Marvin J.Garbis Stenhen C.Strunts. Runald. B.Rubin.(1987). **Tax Procedure and Tax Fraud case and Materials** (2 nd ed.). p.70.

ทำการตกลงกันในระดับนี้ และผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการยึดทรัพย์ การเสียภาษี การจับกุม หรือปฏิเสธไม่ยอมรับข้อตกลงผ่อนชำระต้องคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษรเช่นเดียวกัน หากจำนวนเงินทั้งหมดสำหรับช่วงเวลาภาษีไม่เกิน 25,000 เหรียญ ถือว่าเป็นคดีเล็กน้อย ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องยื่นคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษรในการคำนวณจำนวนเงินทั้งหมด ให้รวมถึงจำนวนเงินที่ถูกเสนอให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วย รวมถึงโทษปรับด้วยหรือการร้องขอคืนเงิน สำหรับข้อเสนอในการประนีประนอมในการคำนวณจำนวนเงินทั้งหมดจะรวมถึงจำนวนภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ โทษปรับและดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระ สำหรับคดีเล็กน้อย ผู้เสียหายก็ต้องปฏิบัติตามคำสั่งที่ระบุในหนังสือที่ส่งให้ผู้เสียภาษี

ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอให้มีการจัดให้มีการประชุมพิจารณาอุทธรณ์ ระบุถึงการเปลี่ยนแปลงที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยรวมทั้งเหตุผล ผู้เสียภาษีอาจเข้าประชุมอุทธรณ์ด้วยตนเอง หรืออาจให้ทนายความ หรือตัวแทนจากสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรอง หรือบุคคลที่ได้มีการลงทะเบียนไว้เข้าประชุมก็ได้ ก่อนที่ IRS จะเสนอชื่อผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องได้รับการยอมรับในการปฏิบัติจาก IRS หากผู้เสนอภาษีไม่ประสงค์จะเข้าประชุมอุทธรณ์ก็ให้ตัวแทนไปเข้าประชุมแทน โดยจะต้องทำหนังสือมอบอำนาจ (Form 2848) โดยเด็ดขาด ยื่นต่อ IRS ก่อนที่ตัวแทนจะได้รับหรือเข้าตรวจสอบข้อมูลที่เป็นความลับ

ขั้นตอนการบริหารงานอุทธรณ์จะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสอีกครั้งที่จะตกลงกันก่อนจะนำคดีไปสู่ศาล¹³² สำนักงานอุทธรณ์ภาษีมีอำนาจที่จะพิจารณาถึงความร้ายแรงของการฟ้องคดี เช่น เมื่อข้อเท็จจริงหรือกฎหมายไม่มีความแน่นอน ฝ่ายอุทธรณ์อาจจะกำหนดประเด็นที่ไม่ต้องฟ้องเป็นคดีแม้ว่าสถานะ IRS จะเป็นต่ออยู่ก็ตาม การเจรจาอาจจะกินเวลานาน ผู้เสียภาษีอาจจะตกลงกับ IRS ในที่สุด อาจจะไม่อยากจะดำเนินการต่อไปในประเด็นดังกล่าว จะลงชื่อในแบบฟอร์ม 870 (หรือ Form 870 – AD หาก IRS ยอมรับความถูกต้องในบางประเด็น) และชำระเต็มจำนวนของส่วนที่ยังขาดอยู่พร้อมค่าปรับและดอกเบี้ย¹³³

ขอบเขตอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษี ตามกฎหมายวิธีตรวจสอบและอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา (RS Procedures: Audit and Appeals) ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีไว้ว่ามีอำนาจที่จะยกประเด็นใหม่ (New Issue) นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์

¹³² You Appeal Rights and How to Prepare a Protest. If You Don't Agree, Retrieved April 26, 2006, from <http://www.irs.gov/PUB/irs-pdf/p5.pdf>.

¹³³ Kevine E. Murphy, and Mark Higgins. (1999). Op.cit. p.24.

ขึ้นมาวินิจฉัยได้ ทั้งยังมีอำนาจที่จะวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ได้¹³⁴ คำวินิจฉัยของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีถือเป็นที่สุดของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ถ้ามีคำวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเรื่องก็จบไป แต่ถ้าวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีมมีหน้าที่ต้องชำระภาษีไม่ว่าจะบางส่วนหรือทั้งหมดตามหนังสือแจ้งภาษี ถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้เสียภาษีมมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้

3.2.1.4 การดำเนินคดีในชั้นศาล

เมื่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีมมีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีมมี 2 ทางเลือก คือ

(1) Pay tax and claim for refund นำเงินภาษีตามจำนวนที่มีการประเมินไปชำระต่อเจ้าพนักงานพร้อมกับยื่นขอคืนเงินนั้นต่อ IRS ถ้าได้รับการปฏิเสธการคืนเงินให้ก็ยื่นฟ้องเรียกเงินดังกล่าวต่อศาลชั้นต้นสหรัฐ (United States District Court) หรือต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United States Court of Claims) กรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกกรณีแรก คือ ชำระภาษีก่อนแล้วยื่นคำร้องต่อ IRS เพื่อขอคืนภาษี ทาง IRS ต้องทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการอีกครั้งหนึ่งก่อน เพื่อให้แน่ใจว่ามีภาษีคืนหรือไม่ เมื่อมีการตรวจสอบแล้วปรากฏว่า ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิจะได้รับคืนภาษีที่ชำระไปแล้วไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม ทาง IRS ต้องทำหนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice or the thirty – day letter) พร้อมทั้งแจ้งเหตุผลที่ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจและเห็นว่าการที่ IRS ปฏิเสธที่จะคืนภาษีให้ทั้งหมด หรือการพิจารณาคืนให้แต่บางส่วนนั้นไม่ถูกต้องแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษีได้อีกครั้งหนึ่ง ถ้าสำนักงานอุทธรณ์ภาษีเห็นว่า ต้องคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษีทั้งหมดเรื่องก็ยุติไป แต่ถ้าเห็นว่าผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยดังกล่าวไปยังผู้เสียหาย เมื่อผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยจากสำนักงานอุทธรณ์ภาษีแล้วหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้เสียภาษีมมีสิทธิที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้น (United States District Court) หรือยื่นฟ้องต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United States Court of Claims) เมื่อคำพิพากษาว่าผู้เสียภาษีต้องชำระเงินทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หากคู่ความไม่เห็นด้วยก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ได้ และถ้าหากยังไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีมก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้อีก¹³⁵

¹³⁴ Robert E. Meldman and Thomas E. Mountin. (1983). **Federal Taxation Practice and Procedure.** p.204.

¹³⁵ Robert E. Meldman and Thomas E. Mountin. (1983). Loc.cit.

(2) ผู้เสียภาษีไม่ชำระเงินภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ (Tax Court litigation) ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีสหรัฐ (United States Tax Court) หากในช่วงเวลา 90 วัน ผู้เสียภาษีไปยื่นอุทธรณ์ ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีการอุทธรณ์ดังกล่าว จะไม่เป็นการขยายระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีสหรัฐ และเมื่อศาลภาษีสหรัฐมีคำพิพากษาและคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลภาษีสหรัฐก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ได้ และถ้ายังไม่เห็นด้วยกับศาลอุทธรณ์ ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้¹³⁶

คดีภาษีในศาลภาษีสหรัฐส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการชำระภาษีเงินได้ขาดจำนวน ส่วนน้อยจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการชำระภาษีขาด สำหรับภาษีที่ดิน ภาษีการให้ นอกจากศาลภาษีสหรัฐจะมีอำนาจในการพิจารณาการชำระภาษีขาดจำนวนแล้ว ยังมีอำนาจในการพิจารณาในเรื่องอื่นๆ อีก ในบางครั้ง โดยตั้งแต่ปี ค.ศ.1926 ศาลภาษีสหรัฐมีอำนาจพิจารณาเกี่ยวกับการชำระภาษีเกิน และมีอำนาจที่ตัดสินให้คืนเงินที่ผู้เสียภาษีชำระเกิน และในปี ค.ศ.1974 ศาลภาษีสหรัฐได้รับอำนาจให้พิจารณาตัดสินเรื่องต่างๆ เกี่ยวกับโครงการบำนาญ¹³⁷ และต่อจากนั้นก็ได้รับอำนาจให้ตัดสินเกี่ยวกับเรื่ององค์การหรือหน่วยงานที่ได้รับการงดเว้นภาษี¹³⁸ รวมตลอดถึงเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สิน¹³⁹ ในปี ค.ศ.1976 กฎหมายได้ให้อำนาจศาลที่จะพิจารณาข้อโต้แย้งบางประการเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลภาษี¹⁴⁰

3.2.2 ประเทศฝรั่งเศส

3.2.2.1 ลักษณะทั่วไป

ข้อพิพาทและการดำเนินคดีทางภาษีโดยทั่วไปในประเทศฝรั่งเศส มีขั้นตอนการดำเนินคดีภาษีแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอนใหญ่ ๆ คือ การดำเนินคดีในชั้นฝ่ายปกครอง และการดำเนินคดีในชั้นศาล หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งความถูกต้องตามกฎหมายของจำนวนภาษีที่เขา

¹³⁶ You Appeal Rights and How to Prepare a Protest. If You Don't Agree, Retrieved April 26, 2006, from <http://www.irs.gov/PUB/irs-pdf/p5.pdf>.

¹³⁷ Internal Revenue Code of 1954, Section 7476.

¹³⁸ Internal Revenue Code of 1954, Section 7428.

¹³⁹ Internal Revenue Code of 1954, Section 7477.

¹⁴⁰ William D.Andrews. (1981). **Basic Federal income Taxation** (2 nd ed.). p.9.

ต้องชำระหรือต้องรับภาระ จำเป็นต้องเสนอคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อน จึงจะมีสิทธินำข้อพิพาทหรือคดีดังกล่าวขึ้น ขันขอความเป็นธรรมต่อศาลที่มีเขตอำนาจ แต่อย่างไรก็ตามข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีนี้น่าได้เป็นคดีภาษีตามความหมายของกฎหมายฝรั่งเศส ทุกกรณีไปไม่ และการยื่นคำร้องอุทธรณ์ดังกล่าวก็ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ ชำระภาษี

คดีภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรของฝรั่งเศส มาตรา L. 190 และมาตราต่อ ๆ ไป นั้น หมายรวมถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษีซึ่งก็หมายถึง การกำหนดฐาน (assiette) และการคำนวณภาษี (liquidation) ส่วนใหญ่แล้วผู้เสียภาษีมักจะร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวเองในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่ ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้อง เพราะไม่มีเหตุผลวินิจฉัยได้ ส่วนในของประเทศไทยนั้น ขอบเขตอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่มีการพบประเด็นใหม่ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีเพิ่มในประเด็นอื่นที่ผู้อุทธรณ์มิได้อุทธรณ์มานั้น ยังมีความเห็นแตกต่างกันเป็นสองฝ่าย

คดีภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรของฝรั่งเศส มาตรา L. 190 หมายความว่า ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษี และเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษีซึ่งหมายถึงการกำหนดฐาน (Assiette) และการคำนวณภาษี (liquidation)

กรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องในคดีภาษีได้¹⁴¹

(1) ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวผู้เสียภาษีเองในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ ในกรณีที่มีการประเมิน โดยเจ้าหน้าที่ ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้อง เพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอผู้เสียภาษีสามารถขอให้ยกเลิกภาษีนั้นได้

(2) ถ้าผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นมากเกินไปจากความเป็นจริง ผู้เสียภาษีสามารถขอให้มีการลดหย่อนภาษีได้

(3) ถ้าผู้เสียภาษีเป็นผู้คำนวณภาษีเองและได้ชำระภาษีแล้ว เมื่อเห็นว่าตนเองได้คำนวณภาษีผิดพลาด ผู้เสียภาษีมิสิทธิที่จะขอให้รัฐคืนภาษีส่วนที่จ่ายเกินไปได้

นอกจากกรณีที่เกิดความผิดพลาดดังกล่าวแล้ว การเก็บภาษีและการชำระภาษีอย่างถูกต้องอาจเกิดปัญหาได้ในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่กฎหมายกำหนดให้สามารถใช้สิทธิเรียกร้อง

¹⁴¹ อรพิน ผลสุวรรณ. (2534,สิงหาคม). “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส.” *สรรพากรศาสตร์*, 38, 8. หน้า 84-85.

สิทธิได้ เช่น การขอค่าภาษีคืนในกรณีที่เกิดสัญญา การขอลดหย่อนภาษีในกรณีที่มีการหยุดกิจการ จะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็กรณีใดก็ตามคำร้องของผู้เสียภาษีมุ่งหมายเดียวกันคือ ต้องการจะ ได้รับสิทธิตามกฎหมาย

ในประเทศฝรั่งเศสนั้นมีการแบ่งคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังนั้น จึงต้องมีการพิจารณาถึงขอบเขตของคดีภาษีอากร คดีภาษีอากรนั้นไม่ว่ารวมถึงข้อพิพาทต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บเงินที่ไม่ใช่ภาษีอากร ถึงแม้ว่าในบางกรณีพิพาทที่เกิดขึ้นจะมีลักษณะคล้ายคลึงกับข้อพิพาททางภาษี แต่หลักเกณฑ์ตามกฎหมายที่ใช้บังคับนั้นแตกต่างกัน โดยเฉพาะเรื่องเขตอำนาจศาลในการพิจารณาพิพากษาคดี

ข้อพิพาทดังต่อไปนี้ไม่ถือเป็นคดีภาษีอากร¹⁴²

ก. คดีการใช้อำนาจโดยมิชอบ เช่น การใช้อำนาจอันมิชอบของเจ้าพนักงานภาษี
ข. คดีเกี่ยวกับความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานภาษี เช่น เกิดจากความผิดในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานภาษี

ค. คดีภาษีที่มีโทษทางอาญา เช่น การหลีกเลี่ยง การไม่ชำระภาษีโดยตั้งใจ

ง. คดีภาษีที่ได้แย้งการจัดเก็บภาษีคดีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีไม่ได้ได้แย้ง ความถูกต้องของภาษีนั้น แต่ได้แย้งในแง่ที่ว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องจ่ายหรือรับผิดชอบภาษีนั้น ๆ และรวมถึงคดีที่ผู้เสียภาษีได้แย้งการยึดหรืออายัดทรัพย์สินโดยมิชอบของเจ้าพนักงานภาษีด้วย

จ. การขอความปรานีเป็อำนาจของหน่วยงานภาษีที่สามารถผ่อนปรนหรือลดหย่อน ภาษีส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดให้แก่ผู้เสียภาษีได้ด้วยเหตุผลทางคุณธรรม เช่น ในกรณีผู้เสียภาษีอยู่ในภาวะที่ไม่สามารถจะชำระภาษีหรือเงินเพิ่มหรือค่าปรับได้ ซึ่งในที่นี้หมายรวมถึง การที่เจ้าพนักงานภาษียอมแลกเปลี่ยน การไม่ปรับผู้เสียภาษีโดยที่ผู้เสียภาษีก็ต้องยอมยกเลิกการดำเนินการ ร้องทุกข์ต่าง ๆ ด้วย

ฉ. การยกเว้น และการคืนภาษีโดยมิต้องร้องขอ ทั้งนี้เพื่อให้หน่วยงานภาษีมีอำนาจ แก้ไขข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีรายบุคคลโดยมิต้องมีการดำเนินการร้องทุกข์

ช. การขอคำปรึกษาจากคณะกรรมการภาษีประจำจังหวัด การขอคำปรึกษาจาก คณะกรรมการนี้อาจทำได้โดยตัวผู้เสียภาษีเองหรือโดยหน่วยงานภาษี การปรึกษานั้นต้องเกี่ยวกับ ข้อเท็จจริงในกรณีที่มีการตั้งฐานภาษีใหม่ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการนี้ไม่มีลักษณะเหมือนกับ คำตัดสินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีของไทย เพราะเป็นเพียงแต่คำปรึกษามีอำนาจ บังคับไป แต่อย่างไรก็ตาม หากต้องมีการนำคดีไปสู่ศาลคำวินิจฉัยของคณะกรรมการนี้ จะมีผลต่อ

¹⁴² แหล่งเดิม. หน้า 86.

การดำเนินคดีในชั้นศาล เช่น ในเรื่องหน้าที่นำสืบจะตกแก่ผู้เสียหายหรือเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษี เป็นต้น และการร้องขอคำปรึกษาคณะกรรมการนี้ไม่ใช่การเรียนต่อฝ่ายบริหารที่กฎหมายบังคับให้ผู้เสียหายต้องทำก่อนที่จะนำคดีของตนไปฟ้องศาลด้วย

3.2.2.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

การอุทธรณ์ภาษี คือ ความเป็นไปได้ในการยื่นคำร้องปฏิเสธการประเมินภาษี ประเทศฝรั่งเศส การยื่นคำร้อง (การอุทธรณ์ภาษี) ไม่ค่อยจะพิถีพิถันมากนัก กล่าวคือ คำร้องเรียนไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะ จะทำเป็นจดหมายร้องเรียน หรือในบางกรณีอาจจะร้องเรียนด้วยปากเปล่าได้

- 1) บุคคลที่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ภาษี
 - ก. บุคคลที่ถูกประเมินภาษีกรณีเป็นรายได้หรือคู่สมรสของบุคคลนั้น
 - ข. บุคคลที่สามที่สามารถยื่นได้ต้องมีใบมอบอำนาจในบางกรณีบุคคลที่สามารถยื่นได้ ถ้าไม่มีใบมอบอำนาจ บุคคลนั้นจะต้องเป็นทนายความหรือบุคคลที่รับผิดชอบในการเสียภาษี หรือบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดว่าสามารถกระทำแทนได้ (Notaires or Huissiers)
- 2) คำอุทธรณ์ต้องประกอบไปด้วย
 - ก. ต้องแสดงว่าผู้ร้องคือใคร
 - ข. ต้องแสดงจำนวนเงินที่ถูกประเมิน
 - ค. ต้องอธิบายว่าเพราะเหตุใดต้องอุทธรณ์
 - ง. ต้องอธิบายจุดมุ่งหมายในการยื่นอุทธรณ์
 - จ. ต้องยื่นมาพร้อมใบประเมินภาษี
 - ฉ. ต้องมีลายเซ็นของผู้ยื่นอุทธรณ์และตัวแทนผู้ยื่น
 - ช. ต้องมีที่อยู่ติดต่อในประเทศฝรั่งเศส สำหรับบุคคลที่มีที่อยู่ในต่างประเทศ
- 3) ประเด็นคำขอในอุทธรณ์มี 2 แบบ
 - ก. ขอใช้สิทธิประเมินใหม่
 - ข. ขอใช้ประโยชน์ในกฎหมายข้ออื่น¹⁴³
- 4) ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีไว้ว่า ในกรณีทั่วไปกฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท เช่น ผู้เสียหาย

¹⁴³ L'administration fiscale. Retrieved February 8, 2005, from <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public.impot;jsessionid=gmtqy>.

ได้รับแจ้งการประเมินภายในวันที่ 1 มกราคม 2542 แต่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียหายมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่รับผิดชอบได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2544 แต่ถ้าเป็นภาษีทางตรง ระยะเวลาดังกล่าวจะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท ก็จะน้อยกว่ากรณีทั่วไป 1 ปี

3.2.2.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

1) การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

การพิจารณาตัดสินคำร้องเรียนตกอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบภาษีที่มีผู้ร้องเรียน ตามปกติจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริงและถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งนั้นได้ โดยวิธีหนึ่งวิธีใด หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป เช่น การประนีประนอมภาษีที่ประเมิน ซึ่งการประนีประนอม อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้ยื่นคำร้องหรือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา แต่ถ้าไม่มีการประนีประนอมและหัวหน้าหน่วยงานภาษีได้พิจารณาผลของการพิจารณาจะมี 3 ประการ

- ก. ยกเลิกการประเมิน
- ข. ลดหย่อนภาษีโดยมีเงื่อนไข
- ค. ลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข

2) ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศฝรั่งเศสการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียหายโดยหัวหน้าหน่วยงานภาษีในประเทศฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำร้อง เมื่อพ้นเวลา 6 เดือนไปแล้ว หากไม่มีคำตอบให้ถือว่า เจ้าหน้าที่ยื่นตามที่ประเมิน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ นอกจากนั้นหากหัวหน้างานภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาคำร้องเห็นว่า คดีจะล่าช้าก็มีอำนาจส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ด้วย¹⁴⁴

3) การขอลุเลาการชำระภาษีอากร

- ก. ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน
- ข. เจ้าหน้าที่ที่พิจารณาคำร้องจะเป็นคนบอกว่าสามารถขอลุเลาการชำระภาษีเวลาการชำระนานเท่าไร

¹⁴⁴ อรพิน ผลสุวรรณ. เล่มเดิม. หน้า 88.

ค. ถ้าทรัพย์สินที่ประกันไม่พอ เจ้าหน้าที่ที่สามารถแข็งต่อผู้ยื่นคำร้อง ผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อ juge des referes ได้

3.2.2.4 การดำเนินคดีในชั้นศาล (La phase juridictionnelle)

ลักษณะเด่นของคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส คือการใช้ระบบศาลคู่ในการพิจารณาคดีภาษี แต่อย่างไรก็ตาม วิธีพิจารณาความที่ใช้ในศาลทั้งสองระบบก็มีลักษณะไม่ต่างกันเท่าใดนัก

1) การแบ่งเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง

ดังได้กล่าวมาแล้วว่า การแบ่งแยกอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีนี้อาจเกิดจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์เฉพาะของประเทศฝรั่งเศส

ในสมัยก่อนการปฏิวัติฝรั่งเศส (Ancien regime) การเก็บภาษีทางอ้อม (Impots indirects) นั้นเป็นสิ่งที่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่ยอมรับ และคัดค้านด้วยลักษณะความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษีนั้น ดังนั้น เมื่อมีการปฏิวัติในฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1789 จึงมีการยกเลิกภาษีทางอ้อมให้เหลือแต่เพียงภาษีทางตรง (Impots directs) และข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บภาษีทางตรงนี้ ก็ให้อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง แต่ต่อมาปรากฏว่า รายได้ซึ่งมาจากการเก็บภาษีทางตรงนั้นไม่เพียงพอ จึงค่อย ๆ มีการนำเอาภาษีทางอ้อมมาใช้อีกด้วยความจำเป็นทางด้านงบประมาณ ส่วนอำนาจในการตัดสินข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางอ้อมนั้นก็ได้อนุญาตให้ศาลยุติธรรมซึ่งในสมัยนั้นจะมีความเป็นอิสระมากกว่าศาลปกครอง

หลายครั้งที่มีผู้เสนอแนวความคิดที่จะให้รวมอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีมารวมไว้ที่ศาลปกครองแต่ฝ่ายเดียว แต่ก็ไม่ประสบผลสำเร็จ หรือการเสนอให้มีการจัดตั้งศาลพิเศษขึ้นมาพิจารณาคดีภาษีโดยเฉพาะ ซึ่งก็ตกไปในที่สุด ดังนั้น ในปัจจุบันนี้การแบ่งแยกอำนาจการพิจารณาคดีภาษีระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครองยังคงอยู่โดยยึดเอาชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล กล่าวคือ ศาลยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อมอากรแสตมป์ ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ภาษีโฆษณา และภาษีอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม ส่วนศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรง

2) ศาลชั้นต้น (Premiere instance)

ในการพิจารณาคดีภาษีไม่ว่าจะเป็นผู้พิพากษาจากศาลยุติธรรมหรือศาลปกครองก็ตาม จะเรียกรวม ๆ ว่า ผู้พิพากษาภาษี (juge de l'impôt) และการฟ้องศาลนั้น ทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานภาษีสามารถทำได้ แล้วแต่กรณี แต่ในคดีส่วนใหญ่แล้ว โจทก์มักจะเป็นผู้เสียภาษีมากกว่า และในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะต้องฟ้องศาลภายในเวลา 2 เดือน นับแต่วันที่เขาได้รับใบแจ้งคำวินิจฉัยของหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่ปฏิเสธ (บางส่วนหรือทั้งหมด) คำร้องของเขา

ในส่วนของการพิจารณาคดีโดยศาลปกครองและศาลแพ่ง (Tribunal de grande Instance) ซึ่งแต่ละศาลมีวิธีพิจารณาเป็นของตนเองเมื่อเป็นคดีอื่น ๆ แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีแล้ว ศาลทั้งสองจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษี (live de procedure fiscale) เพิ่มขึ้นมาจากวิธีพิจารณาที่ใช้อยู่ตามปกติ

ในส่วนนี้ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะยกปัญหาหรือประเด็นที่เกี่ยวกับภาษีอื่นขึ้นมาโต้แย้งในศาลนอกเหนือไปจากภาษีที่ตนได้ยื่นคำร้องโต้แย้งไว้ก่อน ทั้งนี้ ก็เพื่อรักษาไว้ซึ่งลักษณะบังคับของการยื่นคำร้องต่อฝ่ายปกครองก่อนฟ้องศาล

3) การอุทธรณ์ฎีกา (voice de recours)

ก่อนปี 2532 นั้น ผู้เสียภาษีที่ต้องการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น ศาลปกครอง หรือศาลแพ่ง แล้วแต่กรณี จะต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลสูงสุดเลย คือ ถ้าหากเป็นคำพิพากษาของศาลปกครอง (Tribunal administratif) ให้อุทธรณ์ไปยังศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) และถ้าหากเป็นคำพิพากษาของศาลแพ่ง (Tribunal civil) ก็ให้อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาโดยตรง (La Cour de Cassation)

ต่อมาเมื่อมีการปฏิรูประบบคดีปกครองและเขตอำนาจศาลปกครองขึ้น เมื่อมีการประกาศใช้กฎหมายฉบับลงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1987 (พ.ศ. 2530) ซึ่งกำหนดให้มีการจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์ (Les Cours administratifs d'appel) ขึ้น และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1898 (พ.ศ. 2532) เพื่อทำหน้าที่เป็นศาลอุทธรณ์ สำหรับคดีปกครองแทนศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) ซึ่งทำหน้าที่นี้อยู่แต่เดิม ด้วยเหตุนี้เองทำให้ศาลปกครองสูงสุดหรือ (Conseil d'Etat) นี้ มีฐานะเป็นศาลปกครองสูงสุดซึ่งมีอำนาจพิจารณาฎีกาคำพิพากษาของศาลปกครองอุทธรณ์

เหตุผลในการจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์นั้น นักกฎหมายฝรั่งเศสท่านหนึ่งได้อธิบายว่า ด้วยเหตุที่คดีภาษีที่เข้าสู่ศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) มีจำนวนมากในจำนวนของคดีปกครองทั้งหลายที่มีอยู่ จึงทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครองสูงสุดเป็นไปอย่างล่าช้า และนักกฎหมายอีกท่านหนึ่งก็ได้กล่าวเสริมว่า ศาลมีอาจจะให้ความยุติธรรมได้ถ้าหากการพิจารณาคดีเป็นไปโดยล่าช้า ด้วยเหตุผลของความล่าช้าในการพิจารณาคดีเนื่องจากคดีขึ้นศาลปกครองสูงสุดนี้เอง จึงได้มีการแก้ปัญหาดังกล่าว โดยการออกกฎหมายจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์ขึ้นมาช่วยแบ่งเบาภาระของศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat)

ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีทางอ้อม ซึ่งขึ้นอยู่กับศาลยุติธรรมนั้น แต่เดิมถึงแม้ว่าจะมีศาลอุทธรณ์อยู่แล้ว แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีกฎหมายบังคับให้อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาโดยตรง ต่อมาเมื่อมีศาลปกครองอุทธรณ์ขึ้นมา คดีภาษีทางตรงจึงต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใหม่ที่กฎหมายกำหนด คือ ต้องไปสู่ศาลตามลำดับชั้น คือศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองอุทธรณ์ และศาล

ปกครองสูงสุดดังกล่าวมาแล้ว ในเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญดังนี้ ในเรื่องอำนาจศาลดังกล่าว ภาษีทางอ้อมก็จะต้องได้รับการพิจารณาเปลี่ยนแปลงด้วยเช่นกันในเรื่องของการอุทธรณ์ฎีกา¹⁴⁵

3.2.3 ประเทศอังกฤษ

3.2.3.1 ลักษณะทั่วไป

การจัดเก็บภาษีในประเทศอังกฤษมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลัก ๆ อยู่ 2 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากรและสรรพสามิต

กรมสรรพากร (Inland Reveune) มีคณะกรรมการชุดหนึ่งเรียกว่า คณะกรรมการสรรพากร (Commissioners of Inland Reveune) ซึ่งถูกแต่งตั้งโดยอาศัยอำนาจตาม Inland Reveune Regulation Act 1890 มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารและจัดเก็บภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร ซึ่งมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้จากทุน ซึ่งกำหนดโดย Taxes Management Act 1970

การทำงานของสรรพากรแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ งานที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและงานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมิน (Inspector) จะถูกแต่งตั้งขึ้นในแต่ละเขต และทำหน้าที่ในการประเมินภาษีในเขตที่ตนถูกแต่งตั้งขึ้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่เรียกดูข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พิจารณาข้อมูลที่ได้เพื่อประเมินภาษีต่อไป ส่วนการจัดเก็บภาษีจะมีเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะซึ่งเรียกว่า Collector¹⁴⁶

กรมศุลกากรและสรรพสามิต (HM Custome and Excise) เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการประเมินและจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ที่ถูกกำหนดไว้ตาม Custome and Excise Managements Act 1979 และ European Community law มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานนี้มีอำนาจหน้าที่กว้างขวางกว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานอื่น ๆ ทั้งนี้ เพราะงานในหน้าที่มีความเกี่ยวข้องกับเรื่องต่าง ๆ นอกจากการจัดเก็บภาษีโดยตรง เช่น การลักลอบขนของหนีภาษี สินค้าต้องห้าม การค้ายาเสพติด อาวุธสงคราม ฯลฯ

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองในประเทศอังกฤษ แม้ว่าในประเทศอังกฤษจะไม่มีศาลปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรม ซึ่งมีที่มาจากแนวความคิดในหลัก Epuity Before the law ซึ่งถือว่าคนทุกคนอยู่ภายใต้หลักกฎหมายเดียวกัน ไม่ว่าเรื่องที่เกิดขึ้นจะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชน หรือรัฐต่อเอกชนก็ตาม ก็จะต้องถูกพิจารณาภายใต้ระบบศาลเดียวกัน นักกฎหมาย

¹⁴⁵ อรพิน ผลสุวรรณ. เล่มเดิม. หน้า 90.

¹⁴⁶ CCH Tax Editors. (1989-90). *British Master Tax Guide* (8 th ed.). p.396.

อังกฤษจึงเห็นว่าการตั้งศาลปกครองในประเทศแถบภาคพื้นยุโรปเป็นการตั้งศาลขึ้นมาเพื่อให้ความคุ้มครองข้าราชการและหน่วยงานของรัฐที่ใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายต่อประชาชน¹⁴⁷ ต่อมาเมื่อมีการออกกฎหมาย The Crown Proceedings Act 1947 ซึ่งกำหนดให้ยกเลิกกรณีที่เอกชนต้องการจะฟ้องรัฐต้องขอพระราชทานพระบรมราชานุญาตจากกษัตริย์ก่อน และยกเลิกข้อห้ามที่ไม่ยอมให้เอกชนฟ้องละเมิดต่อรัฐ อีกทั้งมีการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการกระทำทางปกครอง

ในปี 1957 ได้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน (Comitee on Tribunals and Inquiries) ทำหน้าที่ศึกษาเกี่ยวกับระบบคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาททางปกครอง ซึ่งส่งผลให้เกิดตราพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน ค.ศ.1958 (Tribunals and Inquiries Act 1958) มีวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองสิทธิของประชาชนเมื่อมีการพิพาททางปกครองเกิดขึ้น ในขณะเดียวกันก็เป็นการจำกัดการใช้อำนาจของศาลยุติธรรมในการพิจารณาคดีในบางเรื่องให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิเศษทางปกครอง ซึ่งมีสถานะเป็นตุลาการฝ่ายบริหาร (Quasi-Judicial) ที่มีความรู้ทางปกครองมากกว่าศาลยุติธรรมทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาททางปกครองในบางเรื่อง ได้แก่ คณะกรรมการรถไฟ คณะกรรมการที่ดิน คณะกรรมการด้านอุตสาหกรรม และคณะกรรมการภาษีอากร เป็นต้น โดยมเหตุผลในการจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางปกครองดังนี้

ประการที่หนึ่ง ต้องการผู้เชี่ยวชาญหรือผู้มีความรู้เข้ามาแก้ไขข้อพิพาททางปกครอง

ประการที่สอง เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการระงับข้อพิพาท

ประการที่สาม ต้องการจัดตั้งหน่วยงานที่เป็นอิสระทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางปกครอง

การระงับข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียภาษีและหน่วยงานทางภาษีจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ มูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีได้ ผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ระยะเวลาหรืออายุความที่กฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษี องค์กรหรือผู้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาทางภาษี ตลอดจนกระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี เป็นต้น แต่สิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการดำเนินกระบวนการในการนำคดีภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็คือ การอุทธรณ์ภาษี

สำหรับประเทศอังกฤษที่มีความแตกต่างกับประเทศไทยเรื่องของการกำหนดข้อพิพาททางภาษี โดยที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดเกี่ยวกับมูลเหตุที่ก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์

¹⁴⁷ วิรัช วิรัชนิภาวรรณ. (2542). ศาลปกครองไทยวิเคราะห์เปรียบเทียบ รูปแบบ โครงสร้าง อำนาจหน้าที่และการบริหารงานบุคคลกับศาลปกครองอังกฤษ ฝรั่งเศส และเยอรมนี. หน้า 64.

ซึ่งเปรียบเสมือนอำนาจในการฟ้องคดี ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถจะทราบสิทธิของตนในทางภาษีอากรได้โดยชัดแจ้ง¹⁴⁸ สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินใด ๆ จะรวมถึงสิทธิที่จะอุทธรณ์ในเรื่องต่อไปนี้ด้วย (1) จำนวนเงินทั้งหมดที่มีการประเมิน (2) ค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนก่อนที่จะนำมาคำนวณจำนวนเงินที่มีการประเมิน (3) อัตราภาษีที่เรียกเก็บสำหรับการประเมิน (4) จำนวนภาษีที่เรียกเก็บ เป็นต้น

สิทธิในการอุทธรณ์จะใช้กับการประเมินเพิ่มเติมได้เท่า ๆ กับการประเมินหลัก แต่การทำกรประเมินเพิ่มเติมจากการอุทธรณ์ภาษีจะไม่มีกรให้สิทธิฟ้องคดีต่อศาล ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ซึ่งถือว่าเป็นที่สุดแล้ว¹⁴⁹

ดังนั้น ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อผู้เสียภาษีที่จะสามารถใช้สิทธิของตนเข้าถึงช่องทางที่ให้ความคุ้มครองตามกฎหมายได้ แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีความรู้หรือไม่ทราบช่องทางในการเข้าถึงกระบวนการตามกฎหมายแล้วก็เป็นเรื่องยากที่ผู้เสียภาษีจะได้รับความคุ้มครองในการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางภาษี

สำหรับองค์กรทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากร หรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต องค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีคำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด โดยสามารถแบ่งออกได้ 3 องค์กรด้วยกัน ดังนี้

1. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) ภาษีเงินได้ถูกนำมาใช้ในประเทศอังกฤษ โดย William Pitt the Younger โดยมีการออกกฎหมายชื่อว่า Income Tax Act of 1799 คณะกรรมการภาษีเงินได้ถูกตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่ในการประเมินและจัดเก็บภาษีตลอดจนพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี จนกระทั่งเมื่อมีการประกาศใช้ Finance Act 1946 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ก็ถูกเปลี่ยนไป จากการที่จะต้องรับผิดชอบในด้านการบริหารงานภาษีเป็นการรับผิดชอบในหน้าที่ของผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ที่เป็นกลางระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร และต่อมาอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ได้ถูกนำมาบัญญัติไว้ใน Taxes Management Act 1970 การเลือกคณะกรรมการภาษีเงินได้ในครั้งแรกถูกมอบหมายให้เป็นหน้าที่ของ Grand Jurors ในแต่ละเมือง และตั้งแต่ปี 1803 คณะกรรมการภาษีเงินได้จะถูกแต่งตั้งโดยตรงจาก Land Tax Commissioners จนกระทั่งเมื่อกฎหมาย Tribunals and Inquiries

¹⁴⁸ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย. เล่มเดิม. หน้า 150.

¹⁴⁹ Appeals: general matters: extent of right of appeal. Retrieved February 8, 2006, from

Act 1958 ถูกนำมาบังคับใช้ในปี 1960 Lord Chancellor จึงเป็นผู้รับผิดชอบในการแต่งตั้งคณะกรรมการภาษีเงินได้ในอังกฤษ เวลส์และไอร์แลนด์เหนือ ส่วนในสกอตแลนด์ คณะกรรมการชุดนี้ถูกแต่งตั้งโดย Secretary of State ทั้งนี้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน Taxes Management Act 1970 ในปัจจุบันมีคณะกรรมการภาษีเงินได้อยู่ประมาณ 2,600 คน แบ่งออกเป็น 450 แห่ง ตั้งอยู่ตามท้องถิ่นต่าง ๆ ทั่วประเทศ โดยที่แต่ละแห่งจะมี Clerk¹⁵⁰ เป็นผู้ทำหน้าที่บริหาร¹⁵¹

2. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) การดำเนินการของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของ Court Service ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor's Department การดำเนินงานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจึงไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรหรือหน่วยงานอื่น ๆ และโดยที่คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นตุลาการฝ่ายบริหารที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับคณะกรรมการภาษีเงินได้ในกรณีที่มีการอุทธรณ์เป็นอำนาจของทั้งคณะกรรมการภาษีเงินได้และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิในการเลือกที่จะอุทธรณ์ต่อใครคณะกรรมการชุดใดก็ได้ โดยปกติแล้วคณะกรรมการภาษีเงินได้จะทำการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีในเรื่องที่ไม่มีความยุ่งยากหรือซับซ้อนมากนัก ทั้งนี้ เนื่องจากว่าคณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีโดยตรง ในขณะที่คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจะเป็นบุคคลที่มีความสามารถและเชี่ยวชาญในทางภาษีมากกว่าที่จะทำการพิจารณาในเรื่องที่มีความซับซ้อนมากกว่า แต่อย่างไรก็ดีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษนั้น สามารถที่จะโอนให้กันและกันได้ หากคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีที่ทำการพิจารณานั้นไม่มีปัญหาในการพิจารณา ก็อาจโอนข้อพิพาทดังกล่าวให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ทำการพิจารณา ในขณะที่เดียวกันคณะกรรมการภาษีเงินได้ก็สามารถโอนข้อพิพาททางภาษีให้คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษพิจารณาได้ หากเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีที่พิจารณาอยู่มีความซับซ้อนและต้องใช้เวลา¹⁵²

3. การอุทธรณ์ต่อตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat and Duties Tribunals) เป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของ The Court Service ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor's Department เช่นเดียวกับการดำเนินงานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและ Finance Service

¹⁵⁰ Clerk เป็นผู้ช่วยของคณะกรรมการภาษีเงินได้มีหน้าที่ช่วยเหลือคณะกรรมการภาษีเงินได้ใน การพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนให้ความเห็นทางกฎหมายในกรณีที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ร้องขอคณะกรรมการภาษีเงินได้จะเป็นผู้แต่งตั้ง Clerk ของตน.

¹⁵¹ CCH Tax Editors. Op.cit. p.403.

¹⁵² Ibid. p.404.

and Tribunal ทั้ง 3 องค์กรนี้เป็นที่รู้จักกันในชื่อ Financ and Tax Tribunals ในแต่ละองค์กรจะมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคัดสินคดีแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของกฎหมายที่ได้ให้อำนาจไว้ อย่างไรก็ตาม ทั้ง 3 องค์กรต่างก็มีประธานเป็นคนเดียวกัน กล่าวคือ ผู้ที่เป็นประธานของ Vat and Duties Tribunals ก็ยังเป็นประธานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ และ Finance Services and Tribunal ด้วย

Vat and Duties Tribunals เป็นตุลาการในฝ่ายบริหารที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคัดสินข้อพิพาททางภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการพิจารณาภาษีแต่ละประเภทจะมีขั้นตอนและวิธีการที่แตกต่างกัน¹⁵³

3.2.3.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

การอุทธรณ์ภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครองของประเทศไทย ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเฉพาะการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ทั่วไปและพิเศษเท่านั้น

1) การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร (Notice of Appeal)

ผู้อุทธรณ์จะต้องเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือหรือคำสั่งหรือคำตัดสินที่ระบุว่ามิสิทธิที่จะอุทธรณ์ ในการนี้ผู้เสียภาษีจะมอบหมายให้ที่ปรึกษาหรือตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจให้กระทำการแทนผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อกรมสรรพากรก็ได้ และการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด¹⁵⁴ ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีตามที่อยู่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินภายใน 30 วันนับจากวันที่กำหนดใช้ในหนังสือแจ้งการประเมิน ส่วนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ผู้อุทธรณ์จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนซึ่งถูกกำหนดไว้ในลักษณะเดียวกับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้¹⁵⁵ และในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์ไปแล้วต่อมา มีความประสงค์ที่จะขอถอนคำอุทธรณ์ก็สามารถทำได้ ทั้งนี้ โดยความยินยอมของกรมสรรพากร ในการนี้ กรมสรรพากรจะแจ้งไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ แต่หากกรมสรรพากรไม่ยินยอมให้ถอนคำอุทธรณ์ ก็จะทำหนังสือแจ้งกลับมายังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน (TMA 1920, sec 54(4))¹⁵⁶

2) การขอขยายระยะเวลาการอุทธรณ์ภาษีอากร (Appeal out of time)

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเกินกว่า 30 วัน นับแต่วันที่กำหนดในหนังสือแจ้งการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องชี้แจงและแสดงเหตุผลให้กรมสรรพากรทราบ ถ้ากรมสรรพากร

¹⁵³ Ibid. p.406.

¹⁵⁴ Ibid. pp.402-403.

¹⁵⁵ Ibid. p.398.

¹⁵⁶ Ibid. p.401.

เห็นว่าการยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเป็นไปอย่างมีเหตุผลอันสมควรก็จะอนุญาตให้อุทธรณ์ แต่ถ้ากรมสรรพากรไม่อนุญาตผู้เสียภาษีสามารถที่จะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการโดยตรง และถ้าคณะกรรมการเห็นว่าการยื่นอุทธรณ์ล่าช้ามีเหตุผลอันสมควรก็จะยอมรับพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องการเวลามากกว่า 30 วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งอนุญาตให้อุทธรณ์เพื่อเตรียมข้อมูล เอกสารหรือจัดทำบัญชี ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งไปด้วยว่าต้องใช้เวลาในการดำเนินการนานเท่าใด ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีเงินได้ภายในเวลาที่กำหนด (TMA 1920, sec 49)¹⁵⁷

3.2.3.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

Clerk จะเป็นผู้มีหน้าที่จัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ โดย Clerk จะจัดส่งหนังสือแจ้งวันเวลาและสถานที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ ปกติแล้วผู้อุทธรณ์จะได้รับหนังสือแจ้งการพิจารณาอุทธรณ์ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 28 วัน แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่สามารถเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถแจ้งเหตุผลอันสมควรไปยัง Clerk ได้โดยตรงและอาจขอให้มีการเลื่อนการพิจารณาออกไปในวันหนึ่งวันใด เมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ได้รับหนังสือแล้วจะพิจารณาว่าผู้อุทธรณ์มีเหตุผลอันสมควรที่จะให้เลื่อนการพิจารณาหรือไม่และจะเลื่อนออกไปเป็นวันใด โดยคณะกรรมการภาษีเงินได้จะมีหนังสือตอบกลับไปยังผู้อุทธรณ์ว่าเห็นด้วยกับผู้อุทธรณ์ให้เลื่อนวันพิจารณาอุทธรณ์ออกไปหรือไม่ แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์และไม่ได้ส่งตัวแทนเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนไม่ได้ให้เหตุผลในการไม่เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็จะพิจารณาอุทธรณ์โดยปราศจากผู้อุทธรณ์¹⁵⁸

1) องค์ประกอบของคณะกรรมการภาษีเงินได้และพิเศษ

ก. คณะกรรมการภาษีเงินได้ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีจะเป็นคนในท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งถูกขอให้มาช่วยทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์จาก Clerk การทำหน้าที่ของคณะกรรมการจะไม่ได้รับค่าตอบแทนเว้นแต่ค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการทำหน้าที่เพื่อการพิจารณาคดีเท่านั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ถูกเลือกจะเป็นบุคคลที่มีความยุติธรรมเปิดเผย ไม่เข้าข้างใคร และถือว่าเป็นตัวแทนของท้องถิ่นที่ถูกแต่งตั้ง ผู้ที่ถูกขอให้ช่วยส่วนใหญ่จะเป็นนักกฎหมาย อย่างไรก็ตามก็ดีสำหรับคณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ไม่ใช่ นักกฎหมาย Clerk

¹⁵⁷ Ibid. p.401.

¹⁵⁸ Taxes Management Act 1970 section 50.

จะทำหน้าที่ในการให้คำแนะนำทางกฎหมายต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ การพิจารณาอุทธรณ์จะมีขึ้นภายในท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งโดยปกติแล้วจะถูกพิจารณาจากคณะกรรมการภาษีเงินได้จำนวน 3 คน¹⁵⁹

ข. องค์ประกอบของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ

การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ โดยปกติจะถูกพิจารณาโดยกรรมการภาษีเงินได้พิเศษคนเดียว เว้นแต่ในบางคดีที่จะต้องใช้เวลาในการพิจารณาที่นานหรือเป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อนก็จะถูกพิจารณากรรมการภาษีเงินได้พิเศษ 2 คน หรือมากกว่านี้¹⁶⁰

2) สถานที่พิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

คณะกรรมการภาษีเงินได้ของประเทศไทยจะถูกแบ่งออกไปตามแต่ละท้องถิ่น ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถเลือกอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ตั้งใกล้เคียงกับ

ก. สถานที่อยู่อาศัยของผู้เสียภาษี หรือ

ข. สถานที่ทำงานของผู้เสียภาษี หรือ

ค. สถานที่ประกอบธุรกิจ หรือที่ประกอบธุรกิจตั้งอยู่

แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้สิทธิเลือกที่จะขอให้คณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ตั้งอยู่ใกล้กับสถานที่ข้างต้นทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ สิทธิในการเลือกก็จะตกอยู่กับกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรก็จะเลือกหนึ่งในสามสถานที่ข้างต้น Clerk ของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะเป็นผู้จัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งโดยปกติแล้วจะทำการพิจารณาในตึกหรือสำนักงานของทางราชการ¹⁶¹

3) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

โดยปกติการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์คณะกรรมการภาษีเงินได้หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาเป็นการเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องก็สามารถกระทำได้โดยมีเงื่อนไขว่า (1) เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับศีลธรรม คำสั่งของรัฐ ความมั่นคง ผู้เยาว์หรือปกป้องความเป็นส่วนตัวในการใช้ชีวิต (2) เนื่องจากการพิจารณาโดยเปิดเผยจะทำให้เกิดความลำเอียงในการให้ความยุติธรรม

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำอย่างไม่เป็นทางการเท่าที่จะทำได้ และเนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้กระทำไปอย่าง

¹⁵⁹ The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994. Constitution and sittings of Tribunal. 11.

¹⁶⁰ The Special Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994. Constitution and sittings of Tribunal. 13.

¹⁶¹ CCH Tax Editors. Op.cit. p.400.

ไม่เป็นทางการนี้เอง ทำให้การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้ในแต่ละท้องถิ่นก็จะมีวิธีพิจารณาอุทธรณ์ที่แตกต่างกันออกไป¹⁶²

4) คำวินิจฉัยอุทธรณ์และการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อการพิจารณาอุทธรณ์โดยการรับฟังข้อเท็จจริงและข้อสนับสนุนจากทั้งฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายกรมสรรพากรแล้ว คณะกรรมการภาษีเงินได้จะขอให้ทุกฝ่ายออกไปจากห้องเพื่อทำการวินิจฉัย ในช่วงนี้ Clerk จะทำหน้าที่ในการให้ความเห็นในประเด็นข้อกฎหมาย โดยปกติจะทำการตัดสินเสร็จภายในวันนั้น ซึ่งคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายสามารถทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เว้นแต่ในบางครั้งที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จภายในวันนั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็จะแจ้งให้คู่กรณีทราบว่าคู่กรณีจะทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างไร และหลังจากนั้น Clerk ก็จะจัดส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (Notice of Determination) ไปให้คู่กรณีอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเป็นการยืนยันคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้¹⁶³

5) การทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอากร

ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเสียภาษีตั้งแต่ในชั้นการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง การขอทูลเกล้าฯ บังคับทางภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี ถ้าผู้เสียภาษีมีความประสงค์ที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะขอทูลเกล้าฯ บังคับทางภาษีต่อกรมสรรพากรได้ และถ้ากรมสรรพากรอนุญาตก็เป็นผลให้มีการทูลเกล้าฯ บังคับทางภาษี เว้นแต่การอุทธรณ์ภาษีที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ C&E ที่ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีหรือยื่นคำร้องขอให้ยกเว้นการชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ VAT Tribunals ได้¹⁶⁴

3.2.3.4 การดำเนินคดีในชั้นศาล

การใช้สิทธิในการอุทธรณ์คดีต่อศาล ได้มีการกำหนดให้มีขั้นตอนในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละเรื่องว่าจะเข้าสู่การพิจารณาของศาลใด แต่คดีทั้งหลายเหล่านั้นจะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมไม่ได้มีการตั้งศาลพิเศษแยกออกมาจากศาลยุติธรรมแต่อย่างใด โดยกฎหมายของประเทศอังกฤษ บังคับให้ต้องมีการยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมิน (Inspector of Taxes) ก่อนถ้าไม่อาจตกลงประนีประนอมยอมความกันได้

¹⁶² The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994, Hearings un Public 13.

¹⁶³ CCH Tax Editors. Op.cit. p.401.

¹⁶⁴ Ibid. p.402.

อุทธรณ์นั้นก็จะได้รับการพิจารณาโดยคณะกรรมการภาษีเงินได้ ถ้าหากผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานประเมินไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็มีสิทธิยื่นคำขอต่อเลขานุการคณะกรรมการภาษีเงินได้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาลสูง (High Court)¹⁶⁵ ทั้งนี้ มีกระบวนการในการนำคดีขึ้นสู่ศาลขึ้นกับว่าคดีดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการชุดใด

1) ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดี

ในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Tribunals) จะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจดังนี้

ก. High Court มีฐานะเป็นศาลชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งโดยทั่วไป คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ และตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Tribunals) ส่วนในสกอตแลนด์ผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อ Court of Session และในไอร์แลนด์เหนือผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อ Court of Appeal

ข. Court of Appeal มีฐานะเป็นศาลอุทธรณ์จะแบ่งเป็น 2 แผนก ได้แก่ ศาลอุทธรณ์แผนกคดีแพ่ง และศาลอุทธรณ์แผนกคดีอาญา Court of Appeal จะรับพิจารณาคดีที่อุทธรณ์ขึ้นมาจาก High Court

ค. House of Lords เป็นศาลสูง คำสั่งหรือคำพิพากษาของ House of Lords มีผลผูกพันศาลล่างให้ต้องปฏิบัติตาม ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ในประเทศไทยที่ยึดแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นหลักในการพิจารณาคดี

2) เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

ก. ผู้มีสิทธิฟ้องคดี ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลต้องเป็นบุคคลคนเดียวกับผู้ที่ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อ Tribunals ทางภาษีประเภทต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ บุคคลหรือบริษัทที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากรหรือ C&E เรียกให้ชำระภาษี เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มให้ถูกต้องตามกฎหมาย เป็นต้น นอกจากนี้หน่วยงานทางภาษีซึ่ง ได้แก่ กรมสรรพากร หรือ C&E รวมไปถึงเจ้าพนักงานประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ Tribunals ก็สามารถฟ้องคดีคัดค้านคำตัดสินของ Tribunals ได้ และในการฟ้องคดี ผู้เสียภาษีหรือหน่วยงานทางภาษีในประเทศอังกฤษสามารถตั้งตัวแทนที่ปรึกษากฎหมายหรือทนายความ เข้ามาดำเนินกระบวนการในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้

¹⁶⁵ Herry Toch. (1981). *Income tax including corporation tax and Capital gain tax* (12 th ed.). p.18.

ข. ระยะเวลาการฟ้องคดี ระยะเวลาในการฟ้องคดีขึ้นอยู่กับว่าผู้อุทธรณ์ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อ Tribunals ด้านภาษีประเภทใด

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ จะต้องเขียนหนังสือไปยังเลขานุการของคณะกรรมการภาษีเงินได้ภายใน 30 วัน ว่าต้องการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและต้องให้แน่ใจว่าเรื่องที่อุทธรณ์ต่อศาลต้องเป็นประเด็นทางข้อกฎหมายเท่านั้น พร้อมกันนี้ผู้อุทธรณ์จะต้องจ่ายเงินจำนวน 25 ปอนด์ให้กับ Clerk ซึ่งเป็นค่าธรรมเนียมตามกฎหมาย

(2) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ เมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำวินิจฉัย และผู้เสียภาษีหรือกรมสรรพากรไม่พอใจในประเด็นข้อกฎหมายสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษสู่ High Court ผู้อุทธรณ์จะต้องส่งคำฟ้องต่อศาลภายใน 28 วัน นับจากวันที่ได้รับคำวินิจฉัย (Notice of Decision)

(3) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Tribunals) การฟ้องคดีต่อศาลจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยจาก VAT Tribunals หรือ Judicial Review และเช่นเดียวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ คดีที่นำเข้าสู่การพิจารณาของ High Court จะต้องเป็นประเด็นปัญหาในข้อกฎหมายเท่านั้น

3) อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาล

ศาลจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น โดยในการพิจารณาคดีศาลอาจจะยืนยันหรือแก้ไขความเห็นของคณะกรรมการภาษีเงินได้ หรืออาจส่งสำนวนคดีกลับไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ให้ค้นหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมก็เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นได้ แม้ว่าจะมีการพิจารณาคดีไปแล้วในศาลก็ตาม โดยผู้อุทธรณ์จะต้องแสดงให้ศาลเห็นว่า (1) มีข้อมูลน่าเชื่อถือ (2) ความมีเหตุมีผลของพยานหลักฐานที่แสดงต่อศาล และ (3) ความไม่สอดคล้องกันในข้อเท็จจริงที่เป็นที่สุดแล้ว หากศาลเห็นสมควรก็จะมีคำสั่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือเพิ่มเติมพยานหลักฐานเข้าไปในการนี้ผู้อุทธรณ์ย่อมมีสิทธิเข้าร่วมการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้

เมื่อศาลได้พิจารณาคดีจนเสร็จสิ้นศาลก็จะมีคำพิพากษา โดยมีสาระสำคัญเป็นการอ้างข้อเท็จจริงที่สนับสนุนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ซึ่งศาลจะไม่ได้แย้งการค้นหาข้อเท็จจริงถ้าพยานหลักฐานต่าง ๆ นั้น มีความเป็นเหตุเป็นผล คำพิพากษาของศาลในประเด็นใด ๆ จะผูกพันศาลแห่งนั้นและศาลล่างที่จะต้องยึดเป็นแนวทางในการพิพากษาคดี เว้นแต่ House of Lords และเมื่อ High Court ได้พิจารณาพิพากษาคดีแล้วและผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยสามารถ

อุทธรณ์คำพิพากษาของ High Court ไปยัง Court of Appeal และ House of Lords ได้ตามลำดับ¹⁶⁶ อย่างไรก็ตามในบางคดีผู้อุทธรณ์อาจเลือกอุทธรณ์คำพิพากษาของ High Court ไปยัง House of Lords โดยไม่ต้องผ่าน Court of Appeal ทั้งนี้โดยใช้กระบวนการ Leap-Frog Procedure หรือการก้าวกระโดดของกบนั่นเอง ซึ่งต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้ (1) คู่ความทั้งสองฝ่ายตกลงให้อุทธรณ์ต่อ House of Lords ได้โดยตรง (2) ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีได้ให้คำรับรองให้อุทธรณ์ต่อ House of Lords ได้ (3) House of Lords อนุญาตให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ ซึ่งในกระบวนการนี้เป็นการโต้เถียงในปัญหาข้อกฎหมายเป็นสำคัญ มีผลให้คดีสามารถเสร็จลงได้อย่างรวดเร็ว อย่างไรก็ตามสำหรับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะถูกห้ามมิให้ฟ้องต่อศาลในปัญหาข้อเท็จจริงอยู่แล้ว¹⁶⁷

3.3 เปรียบเทียบหลักการอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทยกับต่างประเทศ

เมื่อผู้เสียภาษีต้องการชำระภาษี ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่กรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีแสดงจำนวนเงินได้ทุกประเภทพร้อมทั้งคำนวณภาษีจากเงินได้ทั้งหมดในแบบแสดงรายการเสียภาษีและส่งมอบแก่เจ้าพนักงานประเมินภาษี เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วจะทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีว่าผู้เสียภาษีกรอกรายการภาษีครบถ้วนหรือไม่ และคำนวณภาษีถูกต้องเพียงไร หากเจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่าผู้เสียภาษีกำนวนภาษีไม่ถูกต้องหรือกรอกรายการลงในแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ครบถ้วน ก็จะทำหนังสือถึงผู้เสียภาษีให้แก้ไขเพิ่มเติม หรือในกรณีเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีความเห็นว่าควรประเมินภาษีเพิ่มก็จะส่งใบประเมินภาษีเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษี ในกรณีนี้ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยอมรับการประเมินเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินภาษีผู้เสียภาษีอาจยื่นคำโต้แย้งต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษี เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้รับคำโต้แย้งแล้วอาจเรียกผู้เสียภาษีมาปรึกษาข้อขัดแย้งต่าง ๆ เพื่อหาข้อยุติซึ่งหากผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่อาจทำความตกลงกันได้ กฎหมายภาษีในประเทศต่าง ๆ ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงหรือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีนี้นับเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีในการป้องกันสิทธิของตนเอง ซึ่งจากการศึกษาขั้นตอนการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อฝ่ายปกครองในประเทศต่าง ๆ พบว่ามีความแตกต่างกันอยู่หลายประการ ดังนี้

¹⁶⁶ Ibid. pp.405-406.

¹⁶⁷ Kath Nightingale. (2000). *Taxation Theory and Practice 2000/2001 Edition* (3 rd ed.). p.579.

3.3.1 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

การระงับข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียภาษีและหน่วยงานทางภาษีจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนที่ถูกกฎหมายกำหนด ในเรื่อง มูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีได้ ผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ระยะเวลาหรืออายุความที่ถูกกฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษีองค์กรหรือผู้มีทำหน้าที่ในการพิจารณาทางภาษีอากร ตลอดจนกระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีเป็นต้น แต่สิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการดำเนินกระบวนการก่อนนำคดีภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็คือ การอุทธรณ์ภาษีอากรต่อฝ่ายปกครอง

3.3.1.1 การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศไทย ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ คือ ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรแล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือประสงค์จะขอลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 21 มาตรา 25 มาตรา 88(3) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 56(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมประเมินภาษี ห้ามมิให้อุทธรณ์แต่ผู้เสียภาษียังมีสิทธิขอความเป็นธรรมจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้โดยยื่นอุทธรณ์คัดค้านการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินว่าเป็นการมิชอบ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเสียก่อน ถ้าปรากฏว่าการใช้อำนาจที่ตัดสิทธิอุทธรณ์เป็นการไม่ชอบ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา แล้วจึงวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับประเด็นการประเมินต่อไป แต่ถ้าการใช้อำนาจประเมินที่ตัดสิทธิอุทธรณ์เป็นการชอบแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำสั่งไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา¹⁶⁸

ประเทศสหรัฐอเมริกา ถ้า IRS เห็นว่า แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะทำการกำหนดจำนวนภาษี ผู้เสียภาษีมีทางเลือก 3 วิธี คือ (1) เห็นด้วยการกำหนดภาษีเพิ่มเติมและตกลงชำระภาษี เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety-day-letter) (2) มีหนังสือขอคำอธิบายหรือขอให้ปากคำกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบและผู้เสียภาษีไม่สามารถอธิบายรายละเอียดได้ (3) ผู้เสียภาษีไม่ติดต่อกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ สำหรับ(2)และ(3) IRS ก็จะทำการออกหนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice of deficiency or the thirty day letter) รวมทั้งสิทธิในการอุทธรณ์ หากผู้เสียภาษีต้องการอุทธรณ์ จะต้องแสดงความประสงค์ภายใน 30 วัน ส่วนการสอบสวนก็จะถูกส่งไปยังสำนักงานอุทธรณ์

¹⁶⁸ เบญจมาศ โขกคณาพิทักษ์. (2546, มีนาคม). *Tax & Business Law Magazine*, 6, 102. หน้า 18.

ภาษี หรือผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์การประเมินภาษีของ IRS ได้ที่สำนักงานอุทธรณ์ภาษีท้องถิ่น แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ตอบภายใน 30 วัน IRS จะออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety – day – letter) ภายใน 60 วัน นับแต่วันครบกำหนดเวลาดังกล่าวและผู้เสียภาษีมีเวลา 90 วัน ที่จะยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร (Tax Court) ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นฟ้องภายในกำหนดก็จะต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว แต่มีสิทธิดำเนินการตามขั้นตอนของการขอคืนภาษีได้ และยังมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้นสหรัฐอเมริกา (United State District Court) หรือศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐอเมริกา (United State Court of Claims)

ประเทศฝรั่งเศส คดีภาษีอากรหมายถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษีซึ่งหมายถึงการกำหนดฐานและการคำนวณภาษี

การอุทธรณ์ภาษี คือความเป็นไปได้ในการยื่นคำร้องปฏิเสธการประเมินภาษี ส่วนบุคคลผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ภาษีได้แก่ (1) บุคคลที่ถูกประเมินภาษีหรือคู่สมรสของบุคคลนั้น (2) บุคคลที่สามที่ได้รับมอบอำนาจ โดยให้ยื่นอุทธรณ์ต่อหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่หัวหน้าหน่วยงานภาษีต้องรับผิดชอบ

ประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือคำสั่งหรือคำตัดสินที่ระบุว่า มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ ในการนี้ผู้เสียภาษีจะมอบหมายให้ผู้อื่นกระทำแทนก็ได้ และการใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ไปแล้วต่อมามีความประสงค์ที่จะขอถอนคำอุทธรณ์ก็สามารถทำได้ โดยความยินยอมของกรมสรรพากร ในการนี้กรมสรรพากรจะแจ้งไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ แต่หากกรมสรรพากรไม่ยินยอมให้ถอนคำอุทธรณ์ก็จะทำหนังสือแจ้งกลับมายังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน

3.3.1.2 กำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์

ประเทศไทย การอุทธรณ์จะต้องกระทำหรือยื่นต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากร กำหนดเวลาอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ อาจขยายได้ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลามีได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้¹⁶⁹

ประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบออกเป็นหนังสือแจ้งภาษี ต้องอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีภายใน 30 วัน มิฉะนั้นเจ้าหน้าที่จะออกเป็นหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่ง

¹⁶⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัญญ.

ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องศาลได้ภายใน 90 วัน โดยมี 2 ทางเลือก (1) ชำระเงินและขอคืนเงินต่อ IRS ถ้า IRS ปฏิเสธการคืนเงินก็สามารถฟ้องศาลชั้นต้นหรือศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐอเมริกา และยังสามารถอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีได้ก่อนนำคดีไปฟ้องศาล (2) ไม่ชำระเงินและยื่นฟ้องต่อศาลภาษีสหรัฐอเมริกา

ประเทศฝรั่งเศส ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีไว้ว่า ในกรณีทั่วไปกฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท เช่น ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีวันที่ 1 มกราคม 2542 แต่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2544 แต่ถ้าเป็นภาษีทางตรงระยะเวลาดังกล่าวจะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท ก็จะน้อยกว่ากรณีทั่วไป 1 ปี และมีได้กำหนดว่าถ้าไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดจะขยายเวลาในการยื่นอุทธรณ์ได้หรือไม่ โดยถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

ประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีตามที่อยู่ที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมิน ภายใน 30 วัน นับจากวันที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเกินกว่า 30 วัน นับแต่วันที่กำหนดในหนังสือแจ้งการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงเหตุผลให้กรมสรรพากรทราบ ถ้ากรมสรรพากรเห็นว่าการยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเป็นไปอย่างมีเหตุผลอันสมควรก็จะอนุญาตให้อุทธรณ์ แต่ถ้ากรมสรรพากรไม่อนุญาตผู้เสียภาษีสามารถที่จะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้โดยตรง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องการเวลามากกว่า 30 วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งอนุญาตในอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งไปด้วยว่าต้องใช้เวลาในการดำเนินการนานเท่าใด ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ภายในเวลาที่กำหนด

3.3.1.3 แบบของการอุทธรณ์และสถานที่ยื่นอุทธรณ์

ประเทศไทย คำอุทธรณ์ต้องทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งได้แก่ แบบ ภ.ศ.6¹⁷⁰ ถ้าไม่ยื่นตามแบบอธิบดีกำหนดจะมีผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ ส่วนสถานที่ยื่นอุทธรณ์ได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 5.3.1

ประเทศสหรัฐอเมริกา มิได้กำหนดแบบของคำอุทธรณ์ไว้และสามารถยื่นได้ที่สำนักงานอุทธรณ์ภาษีท้องถิ่นหรือแจ้งความประสงค์ว่าจะอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของ IRS

¹⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 28.

ประเทศฝรั่งเศส คำอุทธรณ์ไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะ จะทำเป็นจดหมายร้องเรียนหรือจะร้องเรียนด้วยปากเปล่าก็ได้และให้ยื่นต่อหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบ

ประเทศอังกฤษ ไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะ แต่ผู้เสียภาษีสามารถใช้แบบหนังสืออุทธรณ์ที่กรมสรรพากรได้ส่งไปให้ โดยจะเลือกอุทธรณ์ภาษีไปยังกรมสรรพากร หรือ Clerk ของคณะกรรมการภาษีเงินได้โดยตรงก็ได้

3.3.2 การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

3.3.2.1 องค์กรผู้ทำหน้าที่พิจารณา

ประเทศไทย ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละจังหวัดที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตจังหวัดนั้น ดังนี้

(1) กรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครองและผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด สำหรับท้องที่กรุงเทพมหานคร กฎหมายบัญญัติว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหลายคณะก็ได้ ซึ่งในปัจจุบันมีอยู่ 4 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประจำสำนักงานสรรพากรภาค 1-3 และสำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2) จังหวัดอื่น ๆ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย สรรพากรภาคหรือผู้แทน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์หรือข้อพิพาทนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจที่จะวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีมากกว่าที่เจ้าพนักงานได้ประเมินเรียกเก็บไปแล้วก็ได้ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานมาแสดง โดยหากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวก็อาจจะถูกตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลต่อไป¹⁷¹

ประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือสำนักงานอุทธรณ์ภาษี ซึ่งเป็นองค์กรบริหารงานอุทธรณ์ภายใน IRS ในการที่จะดำเนินการในเรื่องที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วย และได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีไว้ว่ามีอำนาจที่จะยกประเด็นใหม่ นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ขึ้นมาวินิจฉัยได้

ประเทศฝรั่งเศส การพิจารณาตัดสินคำร้องหรือคำอุทธรณ์ในฝรั่งเศส จะขึ้นอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบ

¹⁷¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31-33.

ประเทศอังกฤษ สำหรับองค์กรทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากรหรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต องค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี คำวินิจฉัยในข้อเท็จจริง ถือเป็นที่สุด โดยสามารถแบ่งออกได้ 3 องค์กรด้วยกัน ดังนี้ (1) General Commissioners of Income Tax (2) Special Commissioners of Income Tax และ(3). Vat Duties Tribunals

3.3.2.2 การพิจารณาและกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศไทย การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยลับ ไม่ได้เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด และมีได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรไว้

ประเทศสหรัฐอเมริกา การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรจะจัดอย่างไม่เป็นทางการก็ได้ โดยการโต้ตอบกันทางจดหมายหรือโทรศัพท์ แต่ถ้าผู้เสียภาษีต้องการจัดให้มีการประชุมจะต้องมีคำร้องขอไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษีและต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร แต่ถ้าเป็นคดีเล็กน้อยหรือเป็นคดีที่กฎหมายมิได้กำหนดว่าต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งผู้เสียภาษีจะเข้าประชุม โดยตนเองหรือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นก็ได้ และในขั้นตอนของการพิจารณาจะมีการตกลงกันอีกครั้งหนึ่งก่อนจะนำคดีไปสู่ศาล โดยเฉพาะการกำหนดประเด็นที่จะนำไปสู่การพิจารณาคดีของศาลและถ้าตกลงกันได้ผู้เสียภาษีจะลงชื่อในแบบฟอร์ม 870 หรือ Form 870-AD หาก IRS ยอมรับความถูกต้องในบางประเด็น

ประเทศฝรั่งเศส การพิจารณาคัดสินคำร้องเรียนในฝรั่งเศสนี้ตกอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบภาษีที่มีผู้ร้องเรียน ตามปกติจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริง และถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งนั้นได้ โดยวิธีหนึ่งวิธีใด หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป เช่น การประนีประนอมภาษีที่ประเมิน ซึ่งการประนีประนอม อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้ยื่นคำร้องหรือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา แต่ถ้าไม่มีการประนีประนอมและหัวหน้าหน่วยงานภาษีได้พิจารณาผลของการพิจารณาจะมี 3 ประการ คือ (1) ยกเลิกการประเมิน (2) ลดหย่อนภาษีโดยมีเงื่อนไข (3) ลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข และระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี โดยหัวหน้าหน่วยงานภาษีในประเทศฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำร้องเมื่อพ้นเวลา 6 เดือนไปแล้ว หากไม่มีคำตอบให้ถือว่าเจ้าหน้าที่ยื่นตามที่ประเมิน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ นอกจากนั้นหากหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาคำร้องเห็นว่า คดีจะล่าช้าก็มีอำนาจส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ด้วย

ประเทศอังกฤษ การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการภาษีเงินได้ หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาเป็นการเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องก็สามารถทำได้ เมื่อทำการพิจารณาโดยการรับฟังข้อเท็จจริงและข้อสนับสนุนจากทั้งฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายกรมสรรพากรแล้ว คณะกรรมการภาษีเงินได้จะขอให้ทุกฝ่ายออกไปจากห้องเพื่อทำการวินิจฉัย ในช่วงนี้ Clerk จะทำหน้าที่ในการให้ความเห็นในประเด็นข้อกฎหมาย โดยปกติจะทำการตัดสินใจเสร็จภายในวันนั้น ซึ่งคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายสามารถทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เว้นแต่ในบางครั้งที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จภายในวันนั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็จะแจ้งให้คู่กรณีทราบว่าคู่กรณีจะทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างไร และหลังจากนั้น Clerk ก็จะจัดส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (Notice of Determination) ไปให้คู่กรณีอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเป็นการยืนยันคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้

3.3.2.3 การขอทุเลาการชำระภาษีอากร

ประเทศไทย การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร¹⁷² การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ดี หรือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลก็ดี ไม่เป็นผลให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิชะลอการชำระภาษีไว้แต่อย่างใด ผู้อุทธรณ์ยังมีหน้าที่ชำระภาษีตามกำหนดเวลาตามกฎหมาย เว้นแต่กรณีได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด จึงจะมีหน้าที่ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือรับทราบคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด กรณีได้รับอนุมัติให้การทุเลาการเสียภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรจะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึดทรัพย์สินผู้รับแจ้งการประเมินมาขายทอดตลาดเพื่อชำระภาษีอากรหรืออายัดทรัพย์สินไม่ได้

ประเทศฝรั่งเศส การขอทุเลาการชำระภาษี ต้องปฏิบัติดังนี้

- (1) ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน แต่ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน
- (2) เจ้าหน้าที่ที่พิจารณาคำร้องจะเป็นคนบอกว่าสามารถทุเลาการชำระภาษีเวลาการชำระนานเท่าไร
- (3) ถ้าทรัพย์สินที่ประกันไม่พอ เจ้าหน้าที่สามารถแจ้งต่อผู้ยื่นคำร้อง ผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อ juge des referes ได้

¹⁷² แหล่งเดิม. มาตรา 31.

ประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเสียภาษีตั้งแต่ในชั้นการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง การขอทุเลาการบังคับทางภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี ถ้าผู้เสียภาษีมีความประสงค์ที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ผู้เสียภาษีก็น่าจะมีสิทธิที่จะขอทุเลาการบังคับทางภาษีต่อกรมสรรพากรได้ และถ้ากรมสรรพากรอนุญาตก็เป็นผลให้มีการทุเลาการบังคับทางภาษี เว้นแต่การอุทธรณ์ภาษีที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ C&E ที่ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีหรือยื่นคำร้องขอให้ยกเว้นการชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ VAT Tribunals ได้

บทที่ 4

ปัญหาการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และบทบาทที่ควรเป็นในอนาคต

การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม (Access to Justice) คือ สิทธิอย่างหนึ่งของประชาชนที่จะได้รับการบริการและความคุ้มครองจากรัฐ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้วางหลักไว้เป็นแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐในมาตรา 75 ว่า รัฐต้องดูแลให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคล จัดระบบงานของกระบวนการยุติธรรมให้มีประสิทธิภาพและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนอย่างรวดเร็วและเท่าเทียมกัน รวมทั้งจัดระบบงานราชการและหน่วยงานของรัฐอย่างอื่นให้มีประสิทธิภาพเพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชน¹⁷³ การประเมินภาษีอากรเป็นการกระทำที่เป็นนิติกรรมทางปกครอง จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องความสมบูรณ์และไม่สมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองขึ้นได้ เงื่อนไขความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองหรือคำวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครอง จะมีผลสมบูรณ์บังคับได้ตามกฎหมาย ก็ต่อเมื่อเป็นนิติกรรมทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายตามหลักการที่สำคัญของกฎหมายปกครองที่ว่า บรรดาการกระทำทั้งหลายของฝ่ายปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย หรือกล่าวกันว่า นิติกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายถือเป็นนิติกรรมที่ไม่สมบูรณ์ ดังนั้นการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเกี่ยวกับกระบวนการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร และเงื่อนไขเกี่ยวกับขอบอำนาจในการประเมินภาษีอากร ซึ่งมีผลให้การใช้อำนาจประเมินภาษีอากรจะต้องกระทำโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรและภายในขอบเขตที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้เท่านั้น

การควบคุมการตรวจสอบ การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากรหรือการออกคำสั่งให้เสียหรือนำส่งภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นการตรวจสอบกระบวนการประเมินว่าได้มีการดำเนินการถูกต้องตามกระบวนการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครองหรือไม่ ซึ่งเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรภายในฝ่ายบริหารด้วยตนเองภายหลังจากฝ่ายปกครองได้ออกนิติกรรมทางปกครองแล้ว อันเป็นการเสริมให้การควบคุมก่อนการออกนิติกรรมทางปกครองมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น หรือเรียกว่าเป็นวิธีการควบคุม

¹⁷³ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540, มาตรา 75.

ฝ่ายปกครองหรือคุ้มครองสิทธิของประชาชนในเชิงแก้ไข การควบคุมฝ่ายปกครอง จึงหมายถึง การตรวจสอบฝ่ายปกครองที่อาจกระทำการทางปกครองโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และการแก้ไข ความเสียหายแก่ประชาชนผู้ได้รับความเดือดร้อนอันเนื่องมาจากการกระทำของฝ่ายปกครอง ทั้งที่ การควบคุมโดยฝ่ายปกครองและการควบคุมจากภายนอก เช่น โดยศาล โดยรัฐสภา หรือโดยองค์กร พิเศษ กล่าวอีกนัยหนึ่งการควบคุมฝ่ายปกครอง คือ การคุ้มครองประชาชน จากการกระทำของฝ่าย ปกครองนั่นเอง โดยทั่วไปแล้วการควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองประชาชนได้แบ่งเป็น 2 ระยะ คือ การควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองประชาชนก่อนการกระทำทางปกครองและการ ควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองภายหลังการกระทำทางปกครอง¹⁷⁴ ระบบการควบคุมและการ ตรวจสอบการใช้อำนาจขององค์กรทั้งหลายของรัฐเสรีประชาธิปไตย จึงเป็นระบบสำคัญที่เป็น พื้นฐานในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนที่จะขาดเสียมิได้ ดังนั้น การใช้สิทธิอุทธรณ์ภา ยากร ในกรณีที่เกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียหายและผู้จัดเก็บ ภาษี เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จึงเป็นการ ใช้สิทธิทางกฎหมายอย่างหนึ่งของผู้เสียหาย และผู้เสียหายย่อมจะมีสิทธิที่จะได้รับบริการและ ความคุ้มครองในการใช้สิทธิทางกฎหมายจากรัฐ

การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทยแบ่งขั้นตอนการระงับ ข้อพิพาททางภาษีออกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งมี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร และ การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลทำการพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษหนึ่ง ของศาลยุติธรรม การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองมีวัตถุประสงค์ให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ระหว่างหน่วยงานของรัฐและเอกชนสามารถจบลงได้อย่างรวดเร็ว ลดคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล ซึ่งทำให้ เอกชนไม่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่ายไปฟ้องร้อง เป็นคดีให้ยุ่งยาก หน่วยงานของรัฐเองสามารถสร้างความ เข้าใจที่ถูกต้องให้กับผู้เสียหาย ประกอบกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากรในประเทศไทยใช้ระบบอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือ เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขในการ ใช้สิทธิทางศาลไว้ว่าจะต้องผ่านการอุทธรณ์ตามกฎหมายในเบื้องต้นเสียก่อน

เนื่องจากปัจจุบันมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษศาลหนึ่งของ ศาลยุติธรรม ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ทำให้ บรรดาคดีภาษีอากรทั้งหลายอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง และตามพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544

¹⁷⁴ ชาญชัย แสงศักดิ์. (2545). คำอธิบายกฎหมายปกครอง. หน้า 267.

ได้กำหนดวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ และเหตุผลในการจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางก็เพื่อให้คดีได้รับการพิจารณาจากผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจด้านภาษีอากรโดยเฉพาะและทำให้การพิจารณาเป็นไปโดยรวดเร็ว เมื่อมีกฎหมายกำหนดองค์กรที่มีการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีที่มีความเป็นกลางและมีเป็นความอิสระอย่างแท้จริง จึงมีความเห็นจากบุคคลหลายฝ่ายว่า เมื่อมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ควรจะยกเลิกคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่¹⁷⁵ ในเมื่อองค์กรผู้ทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษี โดยเฉพาะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความเป็นกลางและอิสระที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายได้อย่างแท้จริง

ผู้เขียนได้ศึกษาวิเคราะห์ถึงการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พบว่ามีปัญหาการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร จึงควรมีการศึกษาถึงปัญหาดังกล่าว โดยเฉพาะบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ควรเป็นในอนาคต รวมทั้งกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นการคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยศึกษาเปรียบเทียบกับพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และการอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ ดังนี้

4.1 ปัญหาการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การแต่งตั้ง วาระการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง และความรับผิดชอบในการดำเนินงานในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนขอบเขตอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือว่าเป็นหลักประกันความเป็นอิสระและความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะสามารถให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย ไว้โดยชัดเจน ผู้เขียนจึงได้ศึกษาวิเคราะห์ในเรื่องดังกล่าวโดยสรุปได้ ดังนี้

4.1.1 ปัญหาความไม่อิสระและไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การที่จะวิเคราะห์ถึงความไม่อิสระและไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นั้น จะต้องมีการศึกษาในเรื่ององค์ประกอบ องค์ประชุมและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเสียก่อน

¹⁷⁵ วิทยา เนติวิวัฒน์. (2529, ตุลาคม) “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรยกเลิกหรือไม่.”

4.1.1.1

องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้การตามประมวลรัษฎากร ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ รวม 3 ฝ่ายด้วยกัน คือฝ่ายจัดเก็บภาษีได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ฝ่ายปกครองได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมการปกครอง และฝ่ายกฎหมายของรัฐได้แก่ เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุดแต่ไม่ได้มีการกำหนดเรื่องคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาไว้แต่อย่างใด ซึ่งเมื่อวิเคราะห์คุณสมบัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วพบว่า มีประเด็นที่ก่อให้เกิดปัญหาในการทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ใน 3 ด้าน คือ ด้านมาตรฐาน ด้านการให้ความเป็นธรรม และด้านความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ด้านมาตรฐานในการทำงาน เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่เป็นกรรมการไว้ว่าจะต้องมีความรู้ความสามารถทางภาษีมากน้อยเพียงไร ในเรื่องนี้จึงเป็นช่องว่างของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับบริการจากการพิจารณาอุทธรณ์ของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีความรู้ทางภาษีที่ดีพอ ผู้เขียนมีความเห็นว่า นอกจากเจ้าพนักงานสรรพากรที่เป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์จากการทำงานด้านภาษีในกรมสรรพากร กรรมการท่านอื่นที่มาจากสำนักงานอัยการสูงสุดหรือจากกรมการปกครองจะมีความรู้เพียงพอที่จะทำหน้าที่ในการพิจารณาหรือไม่ และนอกจากกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีความรู้ทางด้านภาษีแล้วการมีประสบการณ์และความรู้ในหลาย ๆ สาขาที่มีความจำเป็นต่อการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี ได้แก่ ความรู้ทางกฎหมายปกครอง เพราะคดีภาษีเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่ง หรือประสบการณ์ในด้านธุรกิจ ความเข้าใจในรูปแบบของการทำธุรกรรมประเภทต่าง ๆ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่จำเป็นต้องใช้ในการที่จะวินิจฉัยอุทธรณ์ นอกจากนี้การพิจารณาอุทธรณ์ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ทั่วประเทศ

ก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องคุณภาพของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะทั่วประเทศซึ่งมีประสบการณ์และความสามารถแตกต่างกัน สิ่งนี้ทำให้สิทธิในการรับการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีในแต่ละพื้นที่ทั่วประเทศไม่เท่าเทียมกัน เช่น กรณีมีปัญหาข้อพิพาททางภาษีเดียวกัน จังหวัดหนึ่งอาจจะยกคำอุทธรณ์แต่อีกจังหวัดหนึ่งอาจจะเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ เป็นต้น

ประเด็นที่สอง ด้านการให้ความเป็นธรรม สิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับการพิจารณาอย่างมีประสิทธิภาพเป็นประเด็นปัญหาที่สืบเนื่องจากการไม่มีระเบียบหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เขียนเห็นว่าการทำงานที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ 2 ด้าน ด้านหนึ่งเพื่อปกป้องประโยชน์ของรัฐ และอีกด้านหนึ่ง

ก็ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไม่ให้ถูกกระทบจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองซึ่งจะต้องจำกัดการใช้อำนาจให้อยู่ภายในขอบเขตตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่ด้วยความสุจริตเพียงใดก็ตาม แต่หาก

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะพิจารณาอุทธรณ์ได้
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียหายและรักษา
 ประโยชน์ของรัฐได้อย่างแท้จริง

ประเด็นที่สาม ด้านความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นั้น เห็นได้ว่า
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยสภาพทำหน้าที่ที่ขัดกับสภาพของการปฏิบัติงานในราชการ
 ปกติ ดังนี้

1) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรภาค
 หรือผู้แทน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐบาลมาทำหน้าที่ในการคุ้มครอง
 สิทธิของผู้เสียหายจะเป็นเรื่องที่ไม่สมควร เพราะผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน

2) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดอัยการ
 จังหวัดหรือผู้แทน เป็นการไม่เหมาะสม เนื่องจากผู้เสียหายที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์อาจนำคดีมาฟ้องศาล และอัยการซึ่งได้รับทราบข้อมูลในการสู้คดีของผู้เสียหาย
 ในการพิจารณาอุทธรณ์สามารถนำข้อมูลเหล่านั้นมาเป็นประโยชน์ในการว่าคดีในชั้นศาลได้

3) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้แทนกรมการปกครองผู้ว่าราชการจังหวัด
 หรือผู้แทน ซึ่งไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญหรือความถนัดทางด้านภาษี จึงเป็นไปได้ว่าจะยึดถือ
 ตามรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่ทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของ
 กรมสรรพากรและเป็นผู้ใช้อำนาจประเมินภาษีกับผู้เสียหาย แล้วผู้เสียหายที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษี
 อากรจะเชื่อได้อย่างไรว่าจะไม่มีการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นธรรมและปราศจาก
 อคติอย่างแท้จริง

จากประเด็นดังกล่าวข้างต้นจะพบว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการพิจารณาคำสั่งทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง
 ไม่สอดคล้องกับแนวคิดตามหลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองที่ยึดหลักการสำคัญ 2 ประการ
 คือหลักไม่มีใครเป็นผู้พิพากษาสำหรับคดีของตนเองหรือหลักการไม่มีส่วนได้เสีย และหลัก
 ต้องฟังคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งหรือหลักการรับฟังข้อเท็จจริง จึงทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ของ
 คณะกรรมการอุทธรณ์ไม่ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้เสียหายว่าจะได้รับการพิจารณาด้วยความ
 ถูกต้อง เป็นธรรม ไม่มีอคติและปราศจากความลำเอียง

4.1.1.2

องค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีองค์ประกอบจากหน่วยงาน 3 หน่วยงาน หน่วยงานละ
 1 คน รวมเป็น 3 คน มีประเด็นที่น่าพิจารณาว่าองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้อง

ประกอบด้วยกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กี่คน ซึ่งในเรื่ององค์ประชุมของคณะกรรมการโดยทั่วไป เป็นที่เข้าใจได้ว่าต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งเรียกว่าองค์ประชุมพิจารณา อย่างไรก็ตาม ในกฎหมายบางฉบับก็กำหนดองค์ประชุมของคณะกรรมการไว้แตกต่างกัน อาจจะเป็นแค่ 1 ใน 3 หรือ ในบางคณะกรรมการอาจกำหนดองค์ประชุมไว้ 3 ใน 4 ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละเรื่อง

ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ จะต้องพิจารณาองค์ประชุมโดยถือตามหลักทั่วไป ที่การประชุมของคณะกรรมการจะต้องมี องค์ประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่ง และการลงมติของคณะกรรมการให้ถือเสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ ตัดสินหรือไม่ ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าโดยหลักทั่วไปที่กำหนดให้ต้องมีกรรมการกึ่งหนึ่งเข้าร่วม ประชุมไม่สามารถนำมาใช้กับเรื่องการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรได้

เพราะมีจำนวนคณะกรรมการแตกต่างกัน เช่น กรรมการในเรื่องอื่นๆ การตั้งขึ้นเป็นจำนวนหลายคน ได้แก่ 7 คน 9 คน 11 คน หรือ 15 คน เป็นต้น ถ้าคณะกรรมการมาประชุมกึ่งหนึ่งก็มีจำนวนเกินกว่า 3 คนขึ้นไปแล้ว สามารถที่ให้ความเห็นหรือลงคะแนนตัดสินในเรื่องต่างๆ ได้ เว้นแต่ในบางเรื่อง ที่กฎหมายอาจกำหนดการลงมติไว้เป็นพิเศษ เช่น จะต้องมีการลงคะแนนมากกว่า 3 ใน 4 ของ คณะกรรมการจึงจะถือเป็นมติ เป็นต้น สำหรับในกรณีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีการ กำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เพียง 3 คน หากถือตามหลักทั่วไปที่ถือว่า กรรมการมาประชุมกึ่งหนึ่งก็ครบองค์ประชุม ในกรณีนี้หากมีกรรมการมาประชุม 2 คนก็ครบองค์ ประชุมแล้ว เวลาพิจารณาและมีความเห็นแตกต่างกันประธานก็มีคะแนนอีกหนึ่งเสียงไว้ชี้ขาด ถ้าเป็นเช่นนี้ก็ไม่มีคามจำเป็นอะไรที่ต้องใช้ระบบคณะกรรมการ เพราะสามารถวินิจฉัยปัญหาด้วย คนเพียงคนเดียว ผู้เขียนจึงเห็นว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม ประมวลรัษฎากรควรต้องมีองค์ประชุมครบ 3 คน และมติที่ประชุมควรกำหนดเป็นมติเอกฉันท์ คือ มีคะแนนเสียงสอดคล้องกันทุกคน จึงจะเป็นองค์ประชุมและสามารถทำหน้าที่ในการพิจารณา อุทธรณ์ได้

ตามหลักการพิจารณาโดยองค์กรกลุ่มที่กำหนดไว้ในเรื่ององค์ประชุมว่าการแสดง เจตนาหรือมีมติใดๆ ขององค์กรกลุ่มจะต้องเกิดขึ้นจากการประชุมปรึกษาหารือแลกเปลี่ยนเหตุผล ซึ่งกันและกันในบรรดาสมาชิกขององค์กรกลุ่ม โดยเชื่อว่าหลังจากแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันและกัน แล้วจะมีความคิดเห็นที่ถูกต้องร่วมกัน และการประชุมจะต้องมีสมาชิกเข้าร่วมประชุมครบองค์ ประชุมตามที่กฎหมายกำหนด หลังจากนั้นที่ประชุมก็จะมีมติโดยมติของที่ประชุมซึ่งมีผู้มาประชุม ครบองค์ประชุมจะต้องมีคะแนนเสียงครบถ้วนตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด โดยปกติจะกำหนด ไว้ตามหลักปริมาณ คือ จำนวนคะแนนเสียงข้างมาก จำนวนคะแนนเสียงข้างมากนี้มีได้ 2 ลักษณะ คือ คะแนนเสียงข้างมากธรรมดา หมายถึงคะแนนเกินกึ่งหนึ่งของผู้ร่วมประชุมหรือเกิน กึ่งหนึ่งของจำนวนสมาชิกทั้งหมดเรียกว่า มติธรรมดา และคะแนนเสียงข้างมากพิเศษ หมายถึง

เกินกว่าที่หนึ่งอีกจำนวนหนึ่ง เช่น สองในสามหรือสามในสี่ของผู้ร่วมประชุม หรือของจำนวนสมาชิกทั้งหมดเรียกว่า มติพิเศษ

นอกจากนั้นบางครั้งกฎหมายอาจกำหนดให้มีมติเป็นเอกฉันท์ คือ มีคะแนนเสียงสอดคล้องกันทั้งหมดทุกคน ซึ่งจะกำหนดไว้ในกรณีพิเศษจริง ๆ เช่น การทำคำพิพากษาของศาลฎีกา เป็นต้น แต่ในบางกรณีอาจกำหนดไว้ว่าเป็นมติได้เมื่อไม่มีผู้คัดค้านหรือใช้สิทธิวีโต้ (Veto) ในกรณีนี้ถ้าไม่มีผู้คัดค้านถือว่าเป็นมติของที่ประชุมแล้ว แต่ถ้ามีผู้คัดค้านเพียงคนเดียว เรื่องที่นำมาพิจารณานั้นจะตกไปทันที¹⁷⁶

4.1.1.3 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นอกจากมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์¹⁷⁷ แล้ว ยังมีอำนาจดำเนินการในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) อำนาจออกหมายเรียก เมื่อผู้เสียหายได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีแล้ว หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาค่าอุทธรณ์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐานสรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายพร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการนี้ หน่วยงานดังกล่าวจะต้องจัดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งจะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากร รายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน ทำหน้าที่ตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์ และในกรณีที่มีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน หรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบหรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์¹⁷⁸ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวก็หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลต่อไป¹⁷⁹

ในประเด็นนี้ จะมีความแตกต่างจากการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ซึ่งเป็นการดำเนินการในฝ่ายปกครองเกี่ยวกับการออกนิติกรรมทางปกครอง แต่เมื่อข้อพิพาทดังกล่าวได้มาอยู่ในความรับผิดชอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรควบคุมฝ่ายปกครอง

¹⁷⁶ สมยศ เชื้อไทย. (2536). เล่มเดิม. หน้า 180-182.

¹⁷⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

¹⁷⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

¹⁷⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

ในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการออกนิติกรรมทางปกครอง วัตถุประสงค์ในการออกหมายเรียกจึงย่อมแตกต่างกัน โดยกรมสรรพากรได้มีระเบียบห้ามไม่ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบเอกสารหลักฐานของเจ้าพนักงานประเมินและของผู้อุทธรณ์เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์ดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเป็นไปด้วยความเป็นจริง อย่างไรก็ตาม ประเด็นนี้ก็ยังมีข้อสงสัยในเรื่องความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ในการเสนอความเห็นขอออกหมายเรียกต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรเช่นเดียวกับผู้ใช้อำนาจประเมินภาษีเอาเก็บผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีจะเชื่อได้อย่างไรว่าการดำเนินการขออนุมัติออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์และพยาน มาไต่สวนหรือให้ส่งเอกสาร เป็นเพียงเพื่อพิสูจน์ความจริงในชั้นการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์จะมีความเป็นธรรมและปราศจากอคติอย่างแท้จริง เพราะผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน

หากเรื่องนี้จะเปรียบเทียบแนวคิดในการจัดทำรายงานความเห็นเบื้องต้นของเจ้าพนักงานคดีปกครองในศาลปกครองที่จะต้องจัดทำรายงานความเห็นเบื้องต้นเสนอต่อตุลาการศาลปกครอง เช่นเดียวกับการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ปรากฏว่าแนวความคิดดังกล่าวมีความแตกต่างกันอย่างมาก ได้แก่

ประเด็นที่หนึ่ง ในแง่ขององค์กร ศาลปกครองเป็นองค์กรตุลาการไม่มีความเกี่ยวข้องกับฝ่ายปกครองโดยตรง มีความเป็นอิสระในการดำเนินการ ฉะนั้นการที่ผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการตามที่ตุลาการศาลปกครองกำหนด เช่น กำหนดให้ผู้ฟ้องคดีมาให้ถ้อยคำหรือแสดงพยานหลักฐานแล้วผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการโดยไม่มีเหตุอันสมควร ศาลปกครองจะสั่งจำหน่ายคดีเสียก็ได้¹⁸⁰ แต่องค์กรคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีความเป็นอิสระในการดำเนินการเช่นเดียวกับศาล การที่กฎหมายตัดสิทธิผู้อุทธรณ์เมื่อไม่ดำเนินการตามหมายเรียกโดยให้นำคดีไปฟ้องต่อศาลซึ่งเป็นองค์กรตรวจสอบการทำงานและควบคุมการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง เป็นการจำกัดสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่จะแสวงหาความเป็นธรรมจากองค์กรศาลซึ่งมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง

ประเด็นที่สอง ในแง่ความเป็นกลาง ข้อพิพาทที่ศาลปกครองพิจารณาเป็นข้อพิพาททางปกครองที่เกิดจากหน่วยงานของรัฐกระทำต่อประชาชน การค้นหาข้อเท็จจริงจึงสามารถทำได้โดยที่ผลประโยชน์ไม่ขัดแย้งกัน ในขณะที่ข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการใช้อำนาจ

¹⁸⁰ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542. (2542, 10 ตุลาคม). มาตรา 62.

ทางปกครองของกรมสรรพากรต่อเอกชน แต่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรกลับมีส่วนสำคัญในการดำเนินการเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น

(2) อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ ภายหลังจากเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้ดำเนินการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณารายงานการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ผูกพันที่จะต้องพิจารณาจากรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำขึ้นมาเท่านั้น หรือหากมีกรณีที่เป็นข้อสงสัยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงหรือแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมได้ และเมื่อได้รับทราบข้อเท็จจริงโดยครบถ้วนแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยลับและไม่เปิดโอกาสให้บุคคลอื่นนอกเหนือจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ และแม้แต่ผู้อุทธรณ์ก็ไม่มีสิทธิเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ประเด็นนี้ค่อนข้างเห็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจนว่า การพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขัดกับหลักการรับฟังข้อเท็จจริง ผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งประเมินภาษีต้องมีสิทธิในการเข้าร่วมการพิจารณา ต้องมีโอกาสในการได้แย่งแสดงความคิดเห็นเพื่อปกป้องสิทธิของตน ไม่ใช่เพียงการให้สิทธิในการอุทธรณ์และเสนอหลักฐานประกอบคำอุทธรณ์เท่านั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์โดยลับไม่ให้ผู้อุทธรณ์สามารถได้แย่งคัดค้านหรือแสดงความคิดเห็นของตนเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักการให้ได้แย่ง

(3) อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นการใช้อำนาจในการตรวจสอบฝ่ายปกครองอย่างหนึ่ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคุณพินิจที่จะพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษีทั้งในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย รวมไปถึงความเหมาะสมในการใช้อำนาจประเมินภาษี อย่างไรก็ดี ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1038/2541 วินิจฉัยว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้และผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์ จะไปพิจารณาประเด็นอื่นนอกเหนือจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์ รวมทั้งจะเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมจากที่ประเมินไว้เดิมไม่ได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมิน ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่า การประเมินภาษีเป็นการใช้อำนาจทางปกครองอย่างหนึ่ง และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรฝ่ายปกครองในการพิจารณาทางปกครองจะต้องใช้หลักกฎหมายปกครองเป็นหลักพื้นฐานในการพิจารณา และโดยที่หลักกฎหมายปกครองได้กำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบฝ่ายปกครอง

ไม่ให้ใช้อำนาจทางปกครองกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ในการพิจารณาทางปกครองผู้พิจารณาต้องแสวงหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นให้ชัดเจน หลังจากนั้นจึงทำการพิจารณาให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนของกฎหมายโดยไม่ต้องผูกพันกับคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีผลเป็นการออกคำสั่งทางปกครองขึ้นมาใหม่ หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็สามารถโต้แย้งคัดค้านต่อไปได้ ในขณะที่การพิจารณาของศาลยุติธรรมเป็นการพิจารณาตามประเด็นที่ตั้งขึ้นมาเท่านั้น หากศาลไปพิจารณานอกประเด็นข้อพิพาทก็จะกลายเป็นเรื่องนอกคำฟ้องไป จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าศาลฎีกานำหลักในเรื่องการพิจารณาคดีของศาลมาปรับใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นการพิจารณาทางปกครองจึงไม่น่าที่จะถูกต้อง

4.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

การที่ผู้เสียหายจะแสวงหาความเป็นธรรมนอกจากในเรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว อีกเรื่องหนึ่งที่จะทำให้ผู้เสียหายได้รับความเป็นธรรมก็คือกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ โดยต้องมีการเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานอย่างเต็มที่ และการพิจารณาอุทธรณ์ต้องกระทำด้วยความรวดเร็ว ทั้งนี้ จากการศึกษาวิเคราะห์กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์มีปัญหาที่ควรพิจารณา ดังนี้

4.1.2.1 ปัญหาการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน

การอุทธรณ์ภายในต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ในเรื่องการตรวจสอบได้สวนข้ออุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์ไม่มีโอกาสและไม่มีสิทธิจะเรียกร้องเพื่อขอชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ โดยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพียงผู้เดียวที่จะเรียกให้ผู้อุทธรณ์อื่นหรือชี้แจงแสดงพยานหลักฐานใด และเมื่อมีการเสนอข้อเท็จจริงเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็ยังสามารถที่จะชี้แจงข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นต่าง ๆ ทำให้ไม่สอดคล้องกับแนวคิดตามหลักการพิจารณาข้อพิพาทคำสั่งทางปกครองในเรื่องหลักการรับฟังข้อเท็จจริงหรือหลักต้องฟังคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เกี่ยวข้องก่อนที่จะวินิจฉัยสั่งการ ทั้งนี้ เพื่อให้ได้รับทราบข้อเท็จจริงที่สมบูรณ์ การรับฟังอาจรับฟังด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ และเมื่อได้รับฟังข้อเท็จจริงแล้วเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องพิจารณาข้อเท็จจริงที่สำคัญทุกอย่าง และต้องวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงที่ได้รับฟังมาจะวินิจฉัยข้อเท็จจริงที่มีได้รับฟังมาไม่ได้ โดยการรับฟังพยานหลักฐาน

และการพิสูจน์ข้อเท็จจริงจากผู้ซึ่งถูกโต้แย้งสิทธิตามกฎหมายเป็นหลักการที่สำคัญของหลักการรับฟังข้อเท็จจริง หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเป็นหลักที่มีความยืดหยุ่นมาก ข้อเรียกร้องของหลักการรับฟังข้อเท็จจริงก็คือจะต้องสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ดังนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องวินิจฉัยประเด็นที่มีบุคคล 2 ฝ่าย เข้ามาเกี่ยวข้องและต้องปฏิบัติตามข้อเรียกร้อง 3 ประการของหลักการรับฟังข้อเท็จจริง

(1) การแจ้งคำบอกกล่าว ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องแจ้งคำบอกกล่าวที่กำหนดตั้งข้อกล่าวหาและข้อเท็จจริงที่เป็นผลร้ายให้ผู้ถูกระทบสิทธิทราบ คำบอกกล่าวจะทำให้ผู้ถูกระทบสิทธิมีโอกาสที่จะหาข้อเท็จจริง ตลอดจนพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อใช้ในการปฏิเสธหรือแก้ไขข้อกล่าวหาหรือข้อเท็จจริงที่เป็นผลร้ายโดยคำบอกกล่าวจะต้องมีความชัดเจน และต้องแจ้งเวลาและสถานที่ที่จะรับฟังข้อเท็จจริงไว้ นอกจากนี้จะต้องให้ผู้ถูกระทบสิทธิมีเวลาในการเตรียมหาข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ รวมทั้งการให้ผู้อุทธรณ์ตรวจหรือคัดเอกสารหลักฐานอันเป็นการนำหลักขอตรวจดูเอกสาร ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของหลักการรับฟังและเป็นกลไกหนึ่ง ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจากการใช้อำนาจตามอำเภอใจขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐมาใช้ในระบบภาษีอากร ข้อเรียกร้องในเรื่องการแจ้งคำบอกกล่าวเป็นปัญหาสำคัญในระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรในปัจจุบัน และเป็นปัญหาสืบเนื่องมาตั้งแต่ขึ้นการประเมินภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือ ผู้เสียหายที่ถูกประเมินภาษีไม่สามารถตรวจสอบและถ่ายภาพสำเนาหรือคัดลอกรายงานการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่เสนอขอประเมินภาษีอากร กระดาษทำการต่าง ๆ ซึ่งเป็นที่มาของตัวเลขที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษี รวมทั้งคำให้การของตนเองที่เจ้าพนักงานประเมินบันทึกไว้ในสำนวนการตรวจสอบ นอกจากนี้หนังสือแจ้งการประเมินก็มีรายละเอียดน้อยมาก ไม่สามารถแสดงข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุให้ผู้ถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมได้ทั้งหมด ทำให้การเขียนอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรไม่ชัดเจนเพียงพอ อันอาจมีผลให้ผู้อุทธรณ์ต้องเสียสิทธิบางประการไป และเมื่อยื่นคำอุทธรณ์แล้วผู้อุทธรณ์ก็ไม่สามารถตรวจสอบและถ่ายภาพสำเนาหรือคัดลอกรายงานการประเมินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินชี้แจงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ไม่มีสิทธิถ่ายภาพหรือสำเนาคำให้การของตนเองที่ให้การต่อเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งไม่มีสิทธิถ่ายภาพหรือคัดสำเนาข้อมูลหลักฐานใด เช่น พยานหลักฐานจากภายนอกที่เจ้าพนักงานประเมินได้มาระหว่างการตรวจสอบหรือเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้มาระหว่างการรวบรวมพยานหลักฐานในการพิจารณาเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณา ทั้งที่อาจเป็นผลร้ายแก่ตนหรือหากจะมีการบอกกล่าวก็จะทำการบอกกล่าวให้ผู้เสียหายทราบในขอบเขตค่อนข้างจำกัด

(2) การรับฟังข้อเท็จจริง หลังจากคำบอกกล่าวให้ผู้ถูกระทบสิทธิทราบแล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้ที่ถูกระทบสิทธิ โดยจะต้องเปิดโอกาสให้แก่ผู้ถูกระทบสิทธิในการให้ข้อเท็จจริง อย่างไรก็ตามถ้าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองให้โอกาสแก่ผู้ถูกระทบสิทธิแล้ว แต่ผู้ถูกระทบสิทธิไม่มาให้ข้อเท็จจริง ก็ถือว่าฝ่ายปกครองได้ปฏิบัติตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงแล้ว ทั้งนี้ โดยปกติหลักการรับฟังข้อเท็จจริงจะต้องรับฟังด้วยวาจาจากผู้ที่จะถูกระทบสิทธิ การให้ผูุ้ทธรณ์ชี้แจงข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยวาจาโดยตรง ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการรับฟังข้อเท็จจริง คือการรับฟังประเด็นหรือข้อเท็จจริงจากผู้เสียหายที่อุทธรณ์การประเมินหรือคำสั่งให้เสียหายก่อนที่จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อผูุ้ทธรณ์จะได้มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และต้องให้โอกาสอย่างสมบูรณ์เช่นกัน กล่าวคือ ให้มีเวลาในการเตรียมตัวแสดงข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ โดยผูุ้ทธรณ์สามารถเสนอข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้เสมอ ก่อนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ นอกจากนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีโอกาสซักถามประเด็นข้อสงสัยต่อผูุ้ทธรณ์ได้โดยตรง ทำให้สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม ในขณะที่ปัจจุบันผูุ้ทธรณ์สามารถชี้แจงด้วยวาจาต่อเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น และในการพิจารณาวินิจฉัยและการลงมติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่มีการเปิดโอกาสให้ผูุ้ทธรณ์เข้าร่วมฟังในที่ประชุมพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด

(3) หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง การให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองเป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการวินิจฉัยสั่งการซึ่งต้องประกอบไปด้วยเหตุผล ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องวินิจฉัยเรื่องโดยละเอียดรอบคอบสมเหตุสมผลและถูกต้องยิ่งขึ้น และทำให้ถูกระทบสิทธิสามารถทราบถึงเหตุผลในการสั่งการของเจ้าหน้าที่เพื่อใช้สิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ได้โดยอาศัยเหตุผลของเจ้าหน้าที่นั้นเป็นพื้นฐานในการโต้แย้งสิทธิการให้เหตุผลประกอบนิติกรรมทางปกครอง (Motivation) จึงเป็นแบบของนิติกรรมทางปกครองที่สำคัญการที่จะถือว่าฝ่ายปกครองได้ให้เหตุผลประกอบนิติกรรมทางปกครองที่สำคัญคือ กรณีที่ฝ่ายปกครองได้แสดงให้เห็นถึง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่อ้าง ซึ่งตนได้นำมาใช้ออกนิติกรรมทางปกครอง การอ้างแต่เพียงข้อกฎหมายโดยไม่ระบุข้อเท็จจริงยังไม่เพียงพอที่จะถือว่าฝ่ายปกครองได้ให้เหตุผลประกอบนิติกรรมทางปกครองแล้ว โดยการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองย่อมเป็นสิ่งที่ทำให้การปฏิบัติราชการทางปกครองมีมาตรฐานสูงขึ้น ดังนั้นในกรณีที่กฎหมายเฉพาะกำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือบางประเภทเท่านั้นที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องให้เหตุผลประกอบการออกคำสั่งทางปกครอง แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ

ทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยื่นชั้นคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และกำหนดว่าเนื้อหาของเหตุผลต้องประกอบด้วยอะไรบ้าง¹⁸¹ ย่อมต้องถือว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดมาตรฐานการปฏิบัติราชการในส่วนที่เกี่ยวกับการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองไว้สูงกว่ากฎหมายเฉพาะเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือทุกกรณี เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในมาตรา 4 กำหนดไว้¹⁸²

4.1.2.2 ปัญหาการไม่กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่าจะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จเมื่อใด การพิจารณาจึงอาจใช้เวลานานเป็นเดือนหรือเป็นปี เวลาในการพิจารณาจึงเป็นปัญหาใหญ่ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ทั้งนี้เพราะการอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะเถียงกัน หมายความว่าถ้าไม่เสียภาษีอากรตามการประเมินภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ย่อมถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ผลก็คือผู้เสียภาษีอาจถูกสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของตนโดยกรมสรรพากรไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งก่อน ซึ่งอาจเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีได้ และแม้ว่าต่อมาผู้เสียภาษีสามารถนำผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปฟ้องคดีต่อศาลได้ก็อาจไม่เกิดประโยชน์อันใด ในกรณีมีความเสียหายเกิดขึ้นในขณะที่ถูกยึดทรัพย์สินหรือเป็นเหตุให้การดำเนินกิจการค้าต้องหยุดชะงักหรือขาดเงินทุนหมุนเวียน เพราะเหตุถูกอายัดทรัพย์สินไว้ก่อนแล้วเป็นเวลานานก่อนผลคดีจะถึงที่สุดก็เป็นได้ และหากผลที่สุดของคดีปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมตามการประเมิน ก็ไม่อาจจะได้รับการเยียวยาหรือชดเชยความเสียหายทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในขณะที่ถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สิน แม้ว่าจะมีพระราชบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 แต่ก็เป็นเรื่องยากที่จะดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าว เพราะเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ในเรื่องกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์มีการกล่าววิจารณ์กันมากในด้านความล่าช้าของการพิจารณาอุทธรณ์ว่าควรจะแก้ไขที่จุดใด ตัวเลขคำอุทธรณ์ที่อยู่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อเดือนสิงหาคม 2548 มีจำนวน 1,834 ราย จำนวนทุนทรัพย์ 4,881,593 ล้านบาทเศษ¹⁸³ ซึ่งควรจะเป็นรายได้ของรัฐ

¹⁸¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 37.

¹⁸² วรเจตน์ ภาศิริรัตน์. (2546). ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. หน้า 84 - 87.

¹⁸³ รายงานผลการดำเนินงานด้านการอุทธรณ์ภาษีอากร ทว่าราชอาณาจักรประจำเดือน สิงหาคม 2548 กลุ่มอุทธรณ์ 5 สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร.

ที่นำไปใช้จ่ายในบริการสาธารณะได้สืบเนื่องจากปัญหาของกำหนดเวลาอันยาวนานในการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้เคยมีปัญหาโต้แย้งกันว่า ระหว่างที่ผู้เสียหายอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกรณีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งอาจใช้เวลาหลายปีการพิจารณาก็ยังไม่แล้วเสร็จนั้น ระหว่างนี้เองก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัย หากกรมสรรพากรไม่รอฟังคำวินิจฉัยแต่นำคดีมูลเหตุเดียวกันนี้มาฟ้องบังคับให้ผู้อุทธรณ์นั้นชำระค่าภาษีอากร โดยอ้างว่าการอุทธรณ์การประเมินเป็นเรื่องบังคับผู้รับการประเมินฝ่ายเดียว ในกรณีนี้ศาลฎีกามีคำพิพากษาที่ 350/2531 วินิจฉัยว่ากรมสรรพากรจะฟ้องผู้เสียหายระหว่างรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ ซึ่งเป็นคนละกรณีกับอำนาจการยึดการอายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นเรื่องที่ถูกหมายให้อำนาจไว้โดยไม่ต้องฟ้องคดี

4 . 2 บทบาทคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ควรเป็นในอนาคต

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร เป็นกระบวนการเกี่ยวกับการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น การดำเนินการเกี่ยวกับการออกหนังสือแจ้งประเมินและการมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องสอดคล้องกับหลักการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งถือว่าเป็นการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีก็ต้องยึดถือตามหลักการพิจารณาข้อพิพาทตามหลักความยุติธรรม ซึ่งผู้เขียนได้วิเคราะห์แล้วเห็นว่าควรมีการกำหนดบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรขึ้นใหม่ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายมากยิ่งขึ้น โดยพิจารณาเปรียบเทียบกับกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษ ดังนี้

4 . 2 . 1 บทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางภาษีระหว่างผู้มีอำนาจประเมินภาษีคือกรมสรรพากร กับผู้ถูกประเมินภาษีคือผู้เสียหาย โดยหลักการพิจารณาข้อพิพาทแล้ว ผู้มีหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษีจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องดังกล่าว แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี ตัวแทนจากกรมสรรพากรคืออธิบดีกรมสรรพากรหรือสรรพากรภาคจะมีใจเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีดังกล่าวโดยตรง แต่การที่เป็นเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานเดียวกันย่อมทำให้ความน่าเชื่อถือในเรื่องความเป็นกลางหรือการพิจารณาโดยปราศจากอคติหรือความลำเอียงไม่ได้รับการยอมรับจากผู้อุทธรณ์ แต่ผู้เขียนเห็นว่าขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ยังคงมีอยู่ เพราะการบังคับตามกฎหมายภาษีอากรมีขอบข่ายทั่วประเทศ ภาษีอากรจะต้องเกี่ยวข้องกับประชาชนทั่วประเทศที่อาจจะคัดค้านไม่เห็นพ้องกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และการอุทธรณ์ยังเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองได้ทบทวนการออกนิติกรรมทางปกครอง ซึ่งหากมีการตกลงกันได้ก็จะเป็นการลดจำนวนคดีที่จะไปสู่การพิจารณาของศาล โดยในประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษก็ยังคงมีหลักการอุทธรณ์ภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครองก่อนที่จะมีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล แต่มีความแตกต่างกับประเทศไทยในเรื่องผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนี้

ประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือสำนักงานอุทธรณ์ภาษี (IRS Appeals Division) ซึ่งเป็นองค์กรบริหารงานอุทธรณ์ภายในของ IRS ในการที่จะดำเนินการในเรื่องที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากร และได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีไว้ให้มีอำนาจที่จะยกประเด็นใหม่ นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ขึ้นมาวินิจฉัยได้ ซึ่งในประเด็นนี้จะแตกต่างจากประเทศไทยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจวินิจฉัยในประเด็นที่เจ้าพนักงานมิได้ประเมินและผู้เสียภาษีมิได้อุทธรณ์ และในประเทศสหรัฐอเมริกาการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรจะจัดอย่างไม่เป็นทางการก็ได้โดยการโต้ตอบกันทางจดหมายหรือโทรศัพท์ แต่ถ้าผู้เสียภาษีต้องการจัดให้มีการประชุมจะต้องมีคำร้องขอไปยังสำนักอุทธรณ์ภาษีและต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร โดยถ้าเป็นคดีเล็กน้อยหรือเป็นคดีที่กฎหมายมิได้กำหนดว่าต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้เสียภาษีจะเข้าประชุมโดยตนเองหรือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นก็ได้ ส่วนในประเทศไทยการประชุมพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยลับ ผู้เสียภาษีไม่มีโอกาสชี้แจงต่อที่ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในประเทศสหรัฐอเมริกาในเรื่องขั้นตอนของการพิจารณาจะมีการตกลงกันอีกครั้งหนึ่งก่อนจะนำคดีไปสู่ศาล โดยเฉพาะการกำหนดประเด็นที่จะนำไปสู่การพิจารณาคดีของศาล และถ้าตกลงกันได้ผู้เสียภาษีจะลงชื่อในแบบฟอร์ม 870 หรือ Form 870-AD หาก IRS ยอมรับความถูกต้องในบางประเด็น แม้ระบบการอุทธรณ์ภาษีของประเทศไทยเป็นระบบไม่บังคับ คือไม่จำเป็นจะต้องอุทธรณ์ภาษีในชั้นฝ่ายปกครองก่อนก็สามารถจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เมื่อได้รับแจ้งการประเมิน แต่ในระหว่างนำคดีขึ้นสู่ศาลผู้เสียภาษีก็ยังสามารถอุทธรณ์กับสำนักงานอุทธรณ์ภาษีได้

ประเทศฝรั่งเศส ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์จะเป็นบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบภาษีที่มีผู้อุทธรณ์หรือร้องเรียน ตามปกติจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริง และถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งนั้นได้ โดยวิธีหนึ่งวิธีใดหน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป เช่น การประนีประนอมภาษีที่ประเมิน ซึ่งการประนีประนอม

อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้ยื่นคำร้องหรือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา แต่ถ้าไม่มีการประนีประนอมและหัวหน้าหน่วยงานภาษีได้พิจารณาผลของการพิจารณาจะมี 3 ประการ คือ (ก) ยกเลิกการประเมิน (ข) ลดหย่อนภาษีโดยมีเงื่อนไข (ค) ลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข ซึ่งจะแตกต่างจากประเทศไทยประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจประนีประนอมยอมความ แต่ให้วินิจฉัยไปตามข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เสนอ โดยผลการพิจารณาอุทธรณ์จะมี 4 ประการ ได้แก่ (ก) ปลดภาษี (ข) ยกอุทธรณ์ (ค) ลดภาษี (ง) สั่งให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้เรียกเก็บไปแล้ว¹⁸⁴

ประเทศอังกฤษ ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์คือคณะกรรมการภาษีเงินได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ไปแล้วต่อมามีความประสงค์ที่จะขอลอนคำอุทธรณ์ก็สามารถทำได้ โดยความยินยอมของกรมสรรพากร ในการนี้กรมสรรพากรจะแจ้งไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ แต่หากกรมสรรพากรไม่ยินยอมให้ลอนคำอุทธรณ์ก็จะทำหนังสือแจ้งกลับมายังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่ให้สิทธิผู้อุทธรณ์ที่จะลอนคำอุทธรณ์โดยมิต้องได้รับความยินยอมจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสำหรับคณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากรหรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต แต่ในประเทศไทยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีตัวแทนจากกรมสรรพากรร่วมเป็นคณะกรรมการและเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร และคณะกรรมการภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษจะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี คำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด โดยสามารถแบ่งออกได้ 3 องค์ครด้วยกัน ดังนี้ (1) General Commissioners of Income Tax (2) Special Commissioners of Income Tax และ (3) Vat Duties Tribunals ซึ่งการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการภาษีเงินได้ หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาเป็นการเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องก็สามารถทำได้ เมื่อทำการพิจารณาโดยการรับฟังข้อเท็จจริงและข้อสนับสนุนจากทั้งฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายกรมสรรพากรแล้ว คณะกรรมการภาษีเงินได้จะขอให้ทุกฝ่ายออกไปจากห้องเพื่อทำการวินิจฉัย ในช่วงนี้ Clerk จะทำหน้าที่ในการให้ความเห็นในประเด็นข้อกฎหมาย โดยปกติจะทำการตัดสินใจภายในวันนั้น ซึ่งคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายสามารถทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เว้นแต่ในบางครั้งที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จภายในวันนั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็จะแจ้งให้คู่กรณีทราบว่าคุณกรณีจะทราบผลคำวินิจฉัย

¹⁸⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 34.

อุทธรณ์ได้อย่างไร และหลังจากนั้น Clerk ก็จะจัดส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (Notice of Determination) ไปให้คู่กรณีอีกครั้งหนึ่งเพื่อเป็นการยืนยันคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้

อย่างไรก็ตามแม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรจะควรมีอยู่ต่อไป แต่ก็ควรมีการกำหนดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่หรือการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ชัดเจน โดยเฉพาะบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นเพียงผู้ตรวจสอบกลิ่นกรองการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากรว่าถูกต้องครบถ้วนตามระเบียบกฎหมายหรือไม่ เพราะการประเมินภาษีอากรเป็นนิติกรรมทางปกครอง จึงต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเดิมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษี โดยจะตรวจสอบ ชั่งน้ำหนักพยานหลักฐาน ทั้งจากฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีและจากผู้เสียภาษี เป็นการทำหน้าที่พิจารณาคดีขององค์กรศาล แต่ในเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความเป็นอิสระและเป็นกลางเหมือนกับศาล จึงไม่ควรที่จะทำหน้าที่เช่นเดียวกับศาล ประกอบกับในปัจจุบันการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีของไทย มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นเพื่อพิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะ ดังนั้น องค์กรตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองจึงไม่ควรมีบทบาทซ้ำซ้อนกับองค์กรตรวจสอบภายนอก แต่ควรจะเป็นองค์กรตรวจสอบการปฏิบัติงานของฝ่ายปกครองที่เป็น การเสริมซึ่งกันและกัน¹⁸⁵ โดยควรกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่กลิ่นกรองการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากร ว่าได้ใช้อำนาจการประเมินชอบด้วยกฎหมายและชอบด้วยวัตถุประสงค์ของนิติกรรมการประเมินภาษีอากร หรือไม่ เท่านั้น โดยเงื่อนไขที่ทำให้อำนาจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายสามารถสรุปได้ดังนี้

- (1) องค์กรเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากรไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับองค์กรเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประเมินภาษีอากร
- (2) การประเมินภาษีอากรมิได้ปฏิบัติตามขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร
 - (3) รูปแบบของการประเมินภาษีอากรไม่เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ
 - (4) ไม่มีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร
- (5) เนื้อความของการประเมินภาษีอากรไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย
- (6) มีเจตนาหรือความมุ่งหมายอื่นในการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร

¹⁸⁵ บวรศักดิ์ อุวรรณ โฉ. (2538). “ระบบการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของรัฐ.” วารสารกฎหมายปกครอง, ล. 13, ตอน 2. หน้า 14.

นอกจากนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นองค์กรที่สามารถทำหน้าที่ประเมินข้อขัดแย้งของผู้เสียหายได้ ซึ่งเทียบเคียงได้กับหลักการพิจารณาอุทธรณ์ภายในที่กำหนดไว้ในประเทศฝรั่งเศส เรื่องการพิจารณาตัดสินคำร้องเรียนจะตกอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภายในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบและสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งได้โดยการประเมินภายในที่ประเมิน และหากเห็นว่าคดีจะล่าช้าก็มีอำนาจส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรง

นอกจากนี้เห็นควรกำหนดระบบการอุทธรณ์ภายในกรณีการตามประมวลกฎหมายเป็นแบบไม่บังคับหากผู้เสียหายเห็นว่าพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะล่าช้าหรือเห็นว่าไม่น่าเชื่อถือก็สามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภายในกรณีได้โดยตรงไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด และควรยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ซึ่งไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรฟ้องคดีต่อศาลภายในกรณีต่อไป เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายมากยิ่งขึ้น

4.2.2

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

4.2.2.1

เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานอย่างเพียงพอ

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรกำหนดไว้ในกฎหมายให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ภายในสามารถชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่ และให้ผู้อุทธรณ์สามารถไปชี้แจงด้วยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีโอกาสซักถามประเด็นข้อสงสัยต่อผู้อุทธรณ์ได้โดยตรง ทำให้สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษ กับการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยด้วยเพื่อทำให้การวินิจฉัยเรื่องต้องเป็นไปโดยละเอียดรอบคอบสมเหตุสมผลและถูกต้องยิ่งขึ้น และทำให้ผู้อุทธรณ์สามารถทราบถึงเหตุผลในการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อที่จะได้อาศัยเหตุผลดังกล่าวเป็นพื้นฐานในการโต้แย้งนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลซึ่งเป็นไปตามหลักรับฟังข้อเท็จจริงที่เป็นหลักสำคัญหลักหนึ่งในการพิจารณาข้อพิพาท และเป็นไปตามหลักการจัดทำคำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่กำหนดไว้ว่า กรณีคำสั่งทางปกครองอาจกระทบถึงสิทธิของกลุ่มกรณี เจ้าหน้าที่ต้องให้กลุ่มกรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสได้

โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน และคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยื่นชั้นคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และ (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ¹⁸⁶ โดยศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตามคำพิพากษาที่ 6949/2546 ว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองตามคำนิยาม คำสั่งทางปกครอง ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จึงต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบและวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พ.ศ.2

5

3

9

4.2.2.2

กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติบังคับไว้ ทำให้การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ได้ดำเนินการไปโดยรวดเร็ว การใช้เวลาพิจารณายาวนานเป็นปีหรือหลายปี นอกจากก่อให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนผู้เสียภาษีดังได้กล่าวมาแล้ว รัฐยังเก็บเงินภาษีได้ล่าช้า หากผู้เสียภาษียื่นขอทุเลาการชำระภาษีระหว่างการอุทธรณ์ จึงควรมีการกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรไว้โดยชัดเจนว่าในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรต้องพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำอุทธรณ์ภาษี เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีก่อนข้างจะมีความยุ่งยากซับซ้อน และเอกสารหลักฐานมีจำนวนมาก และควรกำหนดไว้ว่าเมื่อครบกำหนดเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จและไม่มีคำวินิจฉัยเป็นประการใด

ให้ถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยื่นตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและปฏิเสธคำร้องของผู้อุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีสู่ศาลได้ทันทีภายในกำหนดเวลานับแต่วันครบกำหนดนั้น โดยในกรณีนี้ประเทศฝรั่งเศสได้มีกฎหมายกำหนดไว้ว่าการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีโดยหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบ จะต้องพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ยื่นคำร้องเมื่อพ้นเวลา 6 เดือนนี้ไปแล้ว หากไม่มีคำตอบก็ให้ถือว่าได้มีคำวินิจฉัยปฏิเสธคำร้องของผู้ร้องเรียน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ นอกจากนั้น

¹⁸⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, มาตรา 30,37.

หากหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาคำร้องเห็นว่าคดีจะล่าช้า ก็มีอำนาจจะส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ด้วย

187

4.2.2.3 กำหนดให้มีการชะลอการบังคับทางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง

ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจที่จะยึด อาศัย ทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวของผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีได้ทันที เพราะถือว่าผู้ที่ถูกประเมินภาษีมียกเว้นภาษีที่จะต้องชำระทันทีที่ถูกประเมิน เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากร แต่จากการศึกษาพบว่าในประเทศอังกฤษไม่ถือว่าคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานก่อให้เกิดหนี้ภาษี หนี้ภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้มีคำวินิจฉัยแล้ว เพราะคำสั่งประเมินภาษียังไม่ใช่ข้อยุติว่าผู้เสียภาษีมียกเว้นภาษีอากรที่ต้องชำระ ส่วนประเทศฝรั่งเศสถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์ไม่ต้องขอทุเลาการชำระภาษี สำหรับประเทศไทยการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษี¹⁸⁸ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายควรจะยืดหยุ่นให้ผู้เสียภาษีซึ่งใช้สิทธิตามกฎหมายในการอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ซึ่งยังไม่แน่นอนว่าคำสั่งให้เสียภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานจะชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จึงเห็นควรให้งดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะหากว่าภายหลังมีคำวินิจฉัยเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี จะทำให้การติดตามเอาคืนทรัพย์สินที่ถูกขายทอดตลาดเป็นไปโดยลำบาก และในบางครั้งหากทรัพย์สินดังกล่าวเป็นเครื่องมือเครื่องใช้สำหรับการประกอบอาชีพของผู้เสียภาษีก็จะสร้างความเดือดร้อนให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก

¹⁸⁷ อรพิน ผลสุวรรณ. เล่มเดิม. หน้า 91.

¹⁸⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31.

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การประเมินภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน เป็นการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครองจึงต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ความชอบด้วยกฎหมายของการออกนิติกรรมทางปกครอง หากผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีอากร เห็นว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามการประเมินหรือเห็นว่าการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบหรือไม่เป็นธรรม ก็สามารถจะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เป็นองค์กรกลุ่มทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน อันเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครอง โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาษีอากรนั้น อย่างไรก็ตามการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็มีลักษณะเป็นการดำเนินการที่ก่อให้เกิดสิทธิหรือหน้าที่แก่ผู้อุทธรณ์เป็นการเฉพาะราย โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรในการออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนั้นการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นการออกนิติกรรมทางปกครองที่ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครองด้วย

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร องค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง มิได้เป็นองค์กรของรัฐในรูปแบบของคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (Tribunal) ดังเช่นของต่างประเทศ ทำให้เกิดปัญหาอุปสรรคเกี่ยวกับความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านภาษีอากรและวิชาชีพการบัญชี นอกจากนี้ยังขาดความเป็นอิสระและเป็นกลาง เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีตัวแทนจากองค์กรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีร่วมเป็นคณะกรรมการ และองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ให้ชัดเจนสอดคล้องกับหลักการพิจารณาโดยองค์กรกลุ่ม ส่วนในเรื่องความเป็นอิสระของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาจากอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องของการออกหมายเรียกและการพิจารณาอุทธรณ์ จะมีเจ้าหน้าที่ขององค์กรผู้มีหน้าที่จัดเก็บ

ภาษีเข้ามามีส่วนร่วมในการดำเนินการดังกล่าว จึงทำให้เห็นได้ว่าการดำเนินการดังกล่าวอาจจะกระทำโดยมีอคติและความลำเอียง ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ประกอบกับอำนาจการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีปัญหาในเรื่องขอบเขตอำนาจในการพิจารณากรณีเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่ถูกต้อง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีอำนาจวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีเพิ่มเติมหรือไม่ เนื่องจากมิได้มีการกำหนดไว้โดยชัดเจนในประมวลรัษฎากร เพราะการจัดเก็บภาษีนอกจากจะต้องมีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีแล้วยังจะต้องคุ้มครองผลประโยชน์ของรัฐด้วย นอกจากนี้ในเรื่องกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรยังมีปัญหาในเรื่องการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่เป็นไปตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงและหลักการออกคำสั่งทางปกครอง ตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ประกอบกับระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีการกำหนดไว้ ซึ่งบางกรณีการพิจารณาใช้เวลาเป็นปีหรือสองปี ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องเสียเวลาและได้รับความเสียหาย เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ขอทุเลาการชำระภาษีก็ต้องถูกเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างสำหรับภาษีที่ได้ยื่นอุทธรณ์ไว้ โดยอาจถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อนำมาขายทอดตลาด จึงเห็นได้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีความเป็นอิสระและเป็นกลางนั้น ไม่สอดคล้องกับหลักการพิจารณาข้อพิพาท ที่ยึดตามหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติ และหลัก due process of law ซึ่งประกอบด้วยหลักการสำคัญ ได้แก่ หลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ทำให้การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในปัจจุบันขาดหลักประกันและความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างสิ้นเชิง

5.2 ข้อเสนอแนะ

การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกระบวนการรับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง ผู้เขียนเห็นว่ายังมีปัญหาในเรื่องความไม่อิสระและเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การไม่กำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างชัดเจน การไม่ให้สิทธิผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างเพียงพอ การไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ระบบการอุทธรณ์เป็นแบบบังคับให้ต้องมีการยื่นอุทธรณ์ และมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนจึงสามารถนำคดีฟ้องต่อศาลต่อไปได้ และการตัดสิทธิผู้อุทธรณ์ที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ไม่ให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไป ทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิ และความเป็นธรรม เห็นควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ให้สอดคล้องกับบทบัญญัติ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นหลัก กฎหมายที่สร้างให้กระบวนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการพิจารณาที่เป็นธรรม และเพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ความคุ้มครองสิทธิ ของผู้เสียหายมากยิ่งขึ้น โดยการแก้ไขในประเด็นดังต่อไปนี้

(1) บทบาทและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากรในอนาคต ควรมีการกำหนดให้ชัดเจน โดยการลดบทบาทเป็นเพียงองค์กรเจ้าหน้าที่ ฝ่ายปกครองที่ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน อันเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครองด้วยกันเองเป็นหลัก โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะ ทำการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาษีอากรนั้นมากกว่าจะทำหน้าที่เป็นศาล ในการวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษี เพราะว่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่องค์กรที่มีความ เป็นกลางและเป็นอิสระเช่นเดียวกับศาล รวมทั้งในเรื่องอำนาจการพิจารณาของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ในประเด็นที่ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มเติมจากการประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมิน เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่ตรวจสอบการใช้อำนาจในการประเมินภาษี ของเจ้าพนักงานประเมินว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ อำนาจของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ดังกล่าว จึงควรมีกำหนดไว้ให้ชัดเจน มิฉะนั้นจะกลายเป็นปัญหาที่ก่อให้เกิดความ ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหายได้

(2) กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่(ไม่ใช่เป็นเพียงหน้าที่ดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน) และให้ผู้อุทธรณ์สามารถไป ชี้แจงด้วยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีโอกาสดำเนินข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริงต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีโอกาสดักถาม ประเด็นข้อสงสัยต่อผู้อุทธรณ์ได้โดยตรง ทำให้สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม

(3) กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์ภาษี เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีค่อนข้างจะมีความยุ่งยากซับซ้อน และเอกสารหลักฐานมีจำนวนมาก กับให้กำหนดไว้ว่าเมื่อครบกำหนดเวลาที่กำหนดให้คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณา ไม่แล้วเสร็จและไม่มีความวินิจฉัยเป็นประการใด ให้ถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ยื่นตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและปฏิเสธคำร้องของผู้อุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีสู่ศาลได้ทันที ภายในกำหนดเวลานับแต่วันครบกำหนดนั้น

(4) ชะลอการบังคับทางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง แม้ว่าการอุทธรณ์จะไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 เว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะขอทุเลาการชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยหากอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุมัติการขอทุเลาการชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จะต้องถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อนำมาขายทอดตลาดและนำเงินไปชำระภาษีตามการประเมินซึ่งภาษีตามการประเมินดังกล่าวยังไม่ยุติว่าผู้อุทธรณ์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องชำระหรือไม่ ผู้เขียนจึงว่าควรมีการชะลอการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(5) กำหนดให้ระบบอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นแบบไม่บังคับ โดยหากผู้เสียภาษีเห็นว่าการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะล่าช้าหรือเห็นว่าไม่น่าเชื่อถือก็สามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้โดยตรงไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด

(6) ยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ซึ่งไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไป เนื่องจากเป็นการจำกัดสิทธิของผู้อุทธรณ์ในการที่จะแสวงหาความเป็นธรรมในชั้นศาล

DU
P
U

บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

กมลชัย รัตนสกาวงศ์. (2537). **พื้นฐานความรู้ทั่วไปหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน.**

กรุงเทพฯ : นิติธรรม.

กรมสรรพากร. (2536). **ระบบงานกรรมวิธีสรรพากรด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั่วราชอาณาจักร.**

กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร.

กลุ่มงานคดีสำนักกฎหมาย. (2541). **แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากร.**

กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2546). **ภาษีอากรประมวลรัษฎากร 2546.** กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์.

จรัญ โฆษณานันท์. (2533). **นิติปรัชญา (พิมพ์ครั้งที่ 3).** กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2545). **คำอธิบายกฎหมายปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 6).** กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

———. (2548). **คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 5).**

กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์. (2540). **กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง.** กรุงเทพฯ : จีระราชการพิมพ์.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2537). **คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2).** กรุงเทพฯ : พิมพ์อักษร.

ถาวร เกียรติพิบพิท. (2532). **คำอธิบายกฎหมายปกครองภาควิชารัฐประศาสนศาสตร์ คณะวิทยาการจัดการ**

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. สงขลา : มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

แนวคิดเกี่ยวกับระบบภาษีสรรพากร. (2536, ธันวาคม). เอกสารประกอบการอบรมระบบงานภาษี

สรรพากรโครงการปรับปรุงระบบงานกรรมวิธีภาษีสรรพากรด้วยระบบคอมพิวเตอร์

ทั่วราชอาณาจักร. กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร.

มานิตย์ จุมปา. (2546). **คู่มือศึกษากฎหมายปกครอง.** กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

วิญญูย์ ตั้งตรงจิตต์. (2534). **คำอธิบายกฎหมายภาษี.** กรุงเทพฯ : ศรีสมบัติการพิมพ์.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2546). **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของ**

กฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

- วิรัช วิรัชนิภาวรรณ. (2542). ศาลปกครองไทยวิเคราะห์เปรียบเทียบรูปแบบ โครงสร้าง อำนาจหน้าที่ และการบริหารงานบุคคลกับศาลปกครองอังกฤษ ฝรั่งเศสและเยอรมนี. กรุงเทพฯ : นิติธรรม. วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. (2540). คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- สำนักอุทธรณ์ภาษี กลุ่มอุทธรณ์ 5 (2548). รายงานผลการดำเนินงานด้านการอุทธรณ์ภาษีอากร ที่พระราชอาณาจักร ประจำเดือนสิงหาคม 2548. กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร.
- สมยศ เชื้อไทย. (2536). หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์. และกิริตัน์ เจียรนัย. (2545). ประมวลรัฐฎากร 2545 ฉบับสมบูรณ์ (พิมพ์ครั้งที่ 8). กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- อรรถไกรวัลที (หลวง). และ นรกิจบริหาร (หลวง). (2505). รายงานการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการ จัดเก็บภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สำนักนายกรัฐมนตรื.

บทความ

- กมลชัย รัตนสภาววงศ์. (2532, ธันวาคม). “ความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับดุลพินิจฝ่ายปกครองเยอรมัน.” **นิติศาสตร์, 9, 4**, หน้า 31.
- จรัส แหยมสร้อยทอง. (2542, พฤศจิกายน). “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัฐฎากร.” **Tax & Business Law Magazine, 6, 62**, หน้า 32,33.
- ชวลิต หงสกุล. (2535, เมษายน). “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัฐฎากร.” **สรรพากรสาส์น, 39, 4**, หน้า 57.
- เบญจมาศ โชคคณาพิทักษ์. (2546, มีนาคม). **Tax & Business Law Magazine, 6, 102**, หน้า 18.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). “ระบบการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของรัฐ.” **วารสารกฎหมายปกครอง, ๑.13, ตอน 2**, หน้า 14.
- ประภาศ คงเอียด. (2546, กันยายน). “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับ ภาษีอากรอย่างไร.” **บทบัญญัติ, ๑. 59, ตอน 3**, หน้า 146-152.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2534, กันยายน). “ศาลมีอำนาจให้ทุเลาการเสียภาษีสรรพากรหรือไม่.” **สรรพากรสาส์น, 38, 9**, หน้า 131.
- วิชัย วิวิตเสวี. (2521, มกราคม – กุมภาพันธ์). “อำนาจศาลในการวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครอง.” **ตุลพาห, 26, 1**, หน้า 65.

- วิทยา เนติวิวัฒน์. (2529, ตุลาคม). “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรยกเลิกหรือไม่.”
สรรพากรสาส์น, 10, หน้า 11.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. (2532). “การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ.”
กฎหมายปกครอง, 8, หน้า 37.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2539, มกราคม). “กำเนิดภาษีอากรในประเทศไทย.”
สรรพากรสาส์น, 43, 1, หน้า 89.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2537). “ข้อสังเกตบางประการในกฎหมายเกี่ยวกับคำว่า “ภาษี””
รวมบทความกฎหมายการคลัง, 1. หน้า 25-43.
- สมภพ ผ่องสว่าง. (2540, สิงหาคม). “การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.”
ศาลภาษีอากรกลาง, 40, 4, หน้า 101-104.
- อรพิน ผลสุวรรณ. (2536, มกราคม). “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อ
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.” **นิติศาสตร์, 22, 4, หน้า 581,583.**
- . (2534, สิงหาคม). “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส.”
สรรพากรสาส์น, 38, 8, หน้า 84-91.

วิทยานิพนธ์

- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. (2531). **องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครอง
 ภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์.
 กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.**
- ประสิทธิ์ อัจฉริยสกุลชัย. (2531). **การประกันสิทธิตามข้อเรียกร้องของหลักความยุติธรรมตาม
 ธรรมชาติในกฎหมายปกครองของไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชา
 นิติศาสตร์. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.**
- ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย. (2539). **สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร.
 วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.**
- สิริชัย สุธีวีระจจร. (2538). **หลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. วิทยานิพนธ์
 ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง.**

กฎหมาย

กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ.2540) ออกตามความพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พ.ศ.2539. **ราชกิจจานุเบกษา.** เล่ม 114, ตอนที่ 17 ก.

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546.(2546, 9 ตุลาคม).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 120, ตอนที่ 100 ก. หน้า 1.

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ.2497. (2497, 12 ตุลาคม).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 71, ตอนที่ 64. หน้า 1447.

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502. (2502, 4 พฤศจิกายน).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 76, ตอนที่ 104. หน้า 1.

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528. (2528, 5 กันยายน).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 102, ตอนที่ 120. หน้า 46.

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542. (2542, 10 ตุลาคม).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 116, ตอนที่ 94 ก. หน้า 1.

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539. (2539, 14 พฤศจิกายน).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 113, ตอนที่ 60ก. หน้า 1.

พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติบรรพ 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้ตรวจชำระใหม่

พ.ศ.2535. (2535, 8 เมษายน). **ราชกิจจานุเบกษา.** เล่มที่ 109, ตอนที่ 42. หน้า 1.

พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481. (2482, 1 เมษายน).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 56, หน้า 1.

พระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พ.ศ.2477. (2478, 20 มิถุนายน).

ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 52, หน้า 723.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540. (2540, 11 ตุลาคม). **ราชกิจจานุเบกษา.** เล่มที่ 114,

ตอนที่ 55 ก.

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546.

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 2) พ.ศ.2547.

ภาษาต่างประเทศ

BOOKS

CCH Tax Editors. (1989-90). **British Master Tax Guide** (8 th ed.). United Kingdom :

Commerceclearing House Inc. (CCH Editions Limited.).

Herry Toch. (1981). **Income tax including corporation tax and Capital gain tax** (12 th ed.).

Bungay Suffolk: Macdounld & Evans.

Kath Nightingale. (2000). **Taxation Theory and Practice 2000/2001 Edition** (3 rd ed.).

United Kingdom : Pearson Education Limited.

Kevine E. Murphy. and Mark Higgins. (1999). **Concepts in Federal Taxation (1999).**

South-Western College Publishing : An International Thomson Publisbing Company.

Marvin J.Garbis Stenhen C.Strunts. Runald. B.Rubin.(1987). **Tax Procedure and Tax Fraud**

case andMaterials (2 nd ed.). United states : West Publishing Co.

Robert E. Meldman. and Thomas E. Mountin.(1983). **Federal Taxation Practice and**

procedure (1983). Commerce Clearing House, Inc.

William D.Andrews. (1981). **Basic Federal income Taxation** (2 nd ed.). Boston : Little, Brown

and Company.

William L.Raby and Victor H.Tidwell. (1988). **Introduction to Federal Taxation.**

San Francisco : Prentice Hall, Englewood Cliffs,N.J.

ARTICLE

Georg Ress. (1978). "The Right to be heard." **Due Process in the Administrative Procedure,**

Vollume 3. pp.4.9 - 4.21.

LAWS

Internal Revenue Code of 1954.

Taxes Management Act 1970.

The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994.

The Special Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994.

ELECTRONCSOURCES

Appeals: general matters: extent of right of appeal. Retrieved February 8, 2006, from

<http://www.hmrc.gov.uk/manual/immanual/im4900.htm>.

L'administration fiscale. Retrieved February 8, 2005, from **<http://www.impots.gouv.fr/portal/>**

[dgi/public/impot.jsessionid=gmtqy](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/impot.jsessionid=gmtqy).

You Appeal Rights and How to Prepare a Protest. If You Don't Agree, Retrieved April 26, 2006,

from **<http://www.irs.gov/PUB/irs-pdf/p5.pdf>**.

กรม
การ
การ
การ

ภาคผนวก

ภาคผนวก



ระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรดำเนินไปอย่างมีระบบ มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล กรมสรรพากรจึงวางระเบียบไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546”

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2546 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิก ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2545

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์” หมายความว่า สำนักงานสรรพากรภาค และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

“สรรพากรภาค” หมายความว่า ผู้ที่สรรพากรภาคมอบหมาย

“ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่” หมายความว่า ผู้ที่ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มอบหมาย

“สรรพากรพื้นที่” หมายความว่า ผู้ที่สรรพากรพื้นที่มอบหมาย

หมวด 1

การอุทธรณ์และการรับอุทธรณ์

ข้อ 5 การอุทธรณ์

5.1 การยื่นคำอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ หากประสงค์จะคัดค้านการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ให้อุทธรณ์

ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ศ. 6) ตามที่อธิบดีกำหนด

5.2 เขตอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

5.2.1 กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง

5.2.2 กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาค หรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

5.3 หน่วยงานรับคำอุทธรณ์

5.3.1 กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 5.2.1 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค 1

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 และ 6

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2) สำนักงานสรรพากรภาค 2

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 และ 11

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(3) สำนักงานสรรพากรภาค 3

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 และ 16

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจ ซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(4) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(5) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากร

ที่ เป็นผู้ประกอบธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

5.3.2 กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 5.2.2 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

ข้อ 6 การรับอุทธรณ์

6.1 ให้หน่วยงานที่มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 5.3 จัดข้าราชการตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป เป็นผู้รับคำอุทธรณ์

6.2 ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ ตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่า ผู้เสียภาษีอากรได้กรอกข้อความและแนบหลักฐานตามที่ระบุไว้ในคำอุทธรณ์ครบถ้วนก่อนรับคำอุทธรณ์ พร้อมออกใบรับคำอุทธรณ์ให้แก่ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ชื่อผู้อุทธรณ์

(2) วัน เดือน ปี ที่รับคำอุทธรณ์

(3) ประเภทภาษีอากร

(4) เดือน ปีภาษีที่อุทธรณ์

(5) เลขรับอุทธรณ์ โดยให้เลขรับอุทธรณ์แยกตามประเภทภาษี และตามจำนวนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

(6) ลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ โดยระบุชื่อ ชื่อสกุล และตำแหน่งกำกับไว้ให้ชัดเจน

ให้บันทึกเลขรับอุทธรณ์ วัน เดือน ปี ที่รับคำอุทธรณ์ และลงลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ พร้อมระบุชื่อ ชื่อสกุล และตำแหน่งกำกับไว้ให้ชัดเจนที่มุมบนซ้าย ในหน้าแรกของคำอุทธรณ์

6.3 กรณีที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์แต่ละรายไว้ในฐานข้อมูลเรียงตามลำดับเลขรับอุทธรณ์ โดยให้แยกเป็นแต่ละประเภทภาษีอากร

กรณีที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ไม่ได้ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ แต่ละรายไว้ในสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ค.5) เรียงตามลำดับเลขรับอุทธรณ์ โดยให้แยกบัญชีดังกล่าวเป็นแต่ละประเภทภาษีอากร

กรณีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์แล้ว ให้สำเนาคำอุทธรณ์ไว้เพื่อดำเนินการตามข้อ 6.5 และแจ้งการรับคำอุทธรณ์ทุกรายพร้อมส่งต้นฉบับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี

6.4 กรณีที่ปรากฏว่า ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์แจ้งให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ทราบทันที โดยไม่ต้องออกไปรับคำอุทธรณ์ และไม่ต้องบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 6.3 หรือกรณีที่ได้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 6.3 ไว้แล้วเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พบว่าผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบเพื่อให้ผู้อุทธรณ์จัดทำคำร้องเป็นหนังสือถึงอธิบดีขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแนบมาพร้อมคำอุทธรณ์

กรณีผู้ยื่นคำอุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ให้หน่วยงานที่รับคำร้องนั้น ส่งคำร้องพร้อมคำอุทธรณ์ ภาพถ่ายหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่รับคำร้อง

กรณีหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์แล้ว ให้พิจารณาคำร้องโดยตรวจสอบข้อเท็จจริง เหตุผลความจำเป็นและเอกสารหลักฐานต่างๆ แล้วจัดทำรายงานการพิจารณาคำร้องเสนอความเห็น ว่า ควรขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ให้ผู้ร้องหรือไม่ เพราะเหตุใด พร้อมแนบคำร้องและคำอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ

กรณีอธิบดีสั่งการไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือถึงผู้ร้อง เพื่อแจ้งให้ทราบถึงการไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ และสำหรับกรณีที่ไต่บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 6.3 แล้วให้บันทึกการสั่งการดังกล่าวไว้ในฐานข้อมูลหรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ด้วย

กรณีอธิบดีสั่งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือถึงผู้ร้อง เพื่อแจ้งให้ทราบถึงการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ และให้หมายเหตุว่าผู้อุทธรณ์รายนี้ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ตามคำสั่งอธิบดี เมื่อวันที่ เดือน ปีใด ไว้ที่มุมบนซ้ายในหน้าแรกของคำอุทธรณ์ และในฐานข้อมูลหรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 6.3 รวมทั้งแนบคำสั่งอนุมัติของอธิบดีไว้กับคำอุทธรณ์ สำหรับกรณีที่ยังมีได้ออกใบรับคำอุทธรณ์ให้ออกใบรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 6.2 เพื่อจัดส่งไปให้ผู้อุทธรณ์พร้อมกับหนังสือแจ้งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์และบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 6.3

6.5 เมื่อหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้บันทึกการรับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว ให้ดำเนินการต่อไป ดังนี้

6.5.1 แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอกร้างทราบ เพื่อให้แจ้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอกรและหน่วยงานเร่งรัดภาษีอกร้างด้วย

6.5.2 แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอกร เพื่อให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอกร พร้อมทั้งส่งสำเนาคำอุทธรณ์ไปด้วย ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์

6.6 เมื่อหน่วยงานที่ประเมินภาษีอกรได้รับแจ้ง ตามข้อ 6.5.2 แล้ว ให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอกร พร้อมทั้งชี้แจงเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์เป็นรายประเด็น แล้วจัดส่งสำนวนการประเมินภาษีอกรรายนั้นทั้งหมดให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

หมวด 2

การพิจารณาคำอุทธรณ์

ข้อ 7 หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์

7.1 ให้หน่วยงานต่อไปนี้เป็นหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

7.1.1 สำนักงานสรรพากรภาค 1 2 3 และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 5.2.1 ซึ่งหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ตามข้อ 5.3.1 รับไว้

7.1.2 สำนักงานสรรพากรภาค 4 5 6 7 8 9 10 11 และ 12 สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 5.2.2 ซึ่งหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ตามข้อ 5.3.2 รับไว้

7.2 ให้นำหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดเจ้าหน้าที่ให้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน

7.3 เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์หรือคำชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์และสำนวนเรื่องทั้งหมดจากหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรแล้ว ให้ส่งให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการข้อ 8 การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

8.1 เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์ ตามข้อ 7.3 แล้วให้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามเหตุผลข้ออ้างอิง ทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์

กรณีมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน และ/หรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบหรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีให้ผู้อุทธรณ์นำส่งเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณา ให้กำหนดระยะเวลาให้ส่งมอบอย่างช้าไม่เกิน 1 เดือน นับแต่วันได้รับหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียก และแจ้งผู้อุทธรณ์ให้ทราบว่า หากไม่ส่งมอบภายในระยะเวลาที่กำหนดจะพิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ เว้นแต่ กรณีที่ผู้อุทธรณ์มีเหตุจำเป็น อาจขยายกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควรแก่กรณี โดยผู้อุทธรณ์จะต้องแจ้งเหตุจำเป็นนั้นก่อนถึงกำหนดเวลา

8.2 เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 8.1 แล้วให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาและเสนอความเห็นโดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย

(1) การรับคำอุทธรณ์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และการยื่นคำอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ แสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เอกสารหลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่

(3) ประเด็นการอุทธรณ์ แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

(4) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาษีอากรและคำอุทธรณ์

(5) ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ในประเด็นตามการอุทธรณ์โต้แย้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใด และสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษี (ลดหรือเพิ่ม) ตามการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษี ให้แสดงจำนวนภาษีตามการประเมิน ภาษีที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้น และภาษีที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็น โดยแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา

8.3 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เพื่อพิจารณาสั่งการเมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใด หรือเห็นสมควรนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ให้สั่งการไว้ในเรื่องกรณีสั่งการให้ดำเนินการเพิ่มเติม ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ รับเรื่องกลับมาดำเนินการ แล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

8.4 กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำบันทึกการจำหน่ายคำอุทธรณ์เสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียนเพื่อดำเนินการตามข้อ 13.1

หมวด 3

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ข้อ 9 การจัดประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

9.1 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ จัดให้มีเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะ แล้วนำเสนอ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อแต่งตั้งเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

9.2 เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ได้สั่ง ให้นำเรื่องอุทธรณ์เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 8.3 แล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์ส่งเรื่องทั้งหมดให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อลงทะเบียน รับเรื่องอุทธรณ์ไว้ แล้วจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

9.3 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จัดระเบียบวาระการประชุมให้ มีเรื่องอุทธรณ์ ตามข้อ 9.2 โดยในระเบียบวาระการประชุมให้แจ้งรายละเอียดแต่ละเรื่อง ดังนี้

- (1) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ
- (2) ประเด็นการอุทธรณ์
- (3) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ (ถ้ามี)
- (4) ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

9.4 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จัดส่งระเบียบวาระการประชุม ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุม แต่ไม่น้อยกว่า 1 วันทำการ

ข้อ 10 การประชุมและการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เลขานุการคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์เสนอให้อธิบดีหรือผู้แทน หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน ทำหน้าที่เป็น ประธานการประชุม แล้วแต่กรณี

การมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ถือตามเสียงข้างมาก และให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน

ข้อ 11 การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

11.1 เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับ พร้อมสำเนาคู่ฉบับ 1 ฉบับ มีข้อความตรงกันโดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ตามที่อธิบดีกำหนด เพื่อ นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม แล้วบันทึกผลการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบ คอมพิวเตอร์ หรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ด.5) และจัดทำทะเบียนออก

เลขที่ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ 11.2 โดยลงวันที่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วจัดส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ฉบับหนึ่ง ส่วนอีกฉบับหนึ่ง ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เก็บไว้เป็นหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสำเนาฉบับให้เก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์

11.2 การให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้กำหนดดังนี้

สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กรุงเทพมหานคร

สภ. (ระบุนภาค...)(อธ.(ระบุนฝ่าย...)) /(เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย)

/(ปีประคิตินที่มีมติ)

ภญ. (ระบุนฝ่าย...)/(เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย)/(ปีประคิตินที่มีมติ)

สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดอื่น

สภ. (ระบุนภาค...)(ชื่อย่อจังหวัด) /(เลขที่เรียงลำดับของแต่ละจังหวัด) /(ปี

ประคิตินที่มีมติ)

11.3 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ละรายจำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา และจัดทำ ท.ป.3 ข ต่อท้ายสำเนาคู่ฉบับคำวินิจฉัยอุทธรณ์และสำเนาทั้ง 4 ฉบับดังกล่าว เสนอให้สรรพากรภาคหรือผู้แทน หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้แทนลงนาม แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้เพื่อดำเนินการต่อไปตามผลการวินิจฉัยอุทธรณ์

(1) หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

(2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

(3) หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

(4) หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร

การจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรให้ส่งคืนสำนวนการประเมินภาษีอากรไปพร้อมกันด้วย

ข้อ 12 การจัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์

กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ ตามแบบคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ที่อธิบดีกำหนด โดยให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามข้อ 11 แต่ไม่ต้องจัดทำ ท.ป.3 ข

การออกเลขที่ของคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ ให้กำหนดเช่นเดียวกับการให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ 11.2 และใช้ทะเบียนเดียวกันกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้เรียงลำดับต่อเนื่องกันไป

ข้อ 13 การจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์

13.1 กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบ และจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน แล้วจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์พร้อมสำเนาฉบับ เสนออธิบดีหรือผู้แทน สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 5.2.1 หรือสรรพากรภาคหรือผู้แทน สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 5.2.2 ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

13.2 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์จำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่นเดียวกับในข้อ 11.3

หมวด 4

การอุทธรณ์การเสียภาษีอากร

ข้อ 14 การอุทธรณ์การเสียภาษีอากร

ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขออุทธรณ์การเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

(1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ยื่นคำร้องขออุทธรณ์การเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7)

(2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7) ต่อศาล ให้ยื่นคำร้องขออุทธรณ์การเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

ข้อ 15 เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น ในการขออุทธรณ์การเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

(1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด

(2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการ และอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่ค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน ในจำนวนที่ค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรรมสิทธิ์จากธนาคารพาณิชย์

(5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทะเลาะการเสียหายภาษีอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ใช้บังคับ 16 ส.ค.47 เป็นต้นไป)

ข้อ 16 หน่วยงานรับคำร้องขอทะเลาะการเสียหายภาษีอากร

ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอทะเลาะการเสียหายภาษีอากรที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(3) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

ข้อ 17 การพิจารณาคำร้องขอทะเลาะการเสียหายภาษีอากร

17.1 ให้หน่วยงานรับคำร้องขอทะเลาะการเสียหายภาษีอากร ตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกัน แล้วจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้อง ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่รับคำร้อง

กรณีเป็นหลักประกันตามข้อ 15(1) ให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญาค้ำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้อง นั้น

17.2 เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้อง และหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน ให้ส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าการอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ

กรณีอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่าต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคาร หรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำ แล้วแต่กรณีเสียก่อน

17.3 กรณีได้รับอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร โดยมีหลักประกันตามข้อ 15 ให้ดำเนินการ ดังนี้

17.3.1 กรณีให้ธนาคารค้ำประกัน ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ขอรับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารผู้ออกหนังสือสัญญาค้ำประกัน

17.3.2 กรณีนำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันการชำระภาษี ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1.1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนองตามท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

(ก) กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนีภาษีอากรตั้งค้างเป็นผู้ดำเนินการ

(ข) กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการ

(1.2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

(2) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2.1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

(2.2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

17.3.3 กรณีนำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันการชำระภาษี ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1.1) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนอง ตามท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

(ก) กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนีภาษีอากรตั้งค้างเป็นผู้ดำเนินการ

(ข) กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สำนักงานของนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาลตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการ

(1.2) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนอง

(2) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2.1) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนอง

(2.2) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนอง

17.4 เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 17.3.2 หรือ 17.3.3 แล้ว ให้เก็บสัญญาจำนองหรือสัญญาจำนำไว้ ณ หน่วยงานที่ดำเนินการจดทะเบียน แล้วจัดส่งสำเนาภาพถ่ายสัญญาจำนองหรือสัญญาจำนำ ให้แก่หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

ข้อ 18 การแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร

เมื่ออธิบดีสั่งการแล้ว ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ และจัดทำสำเนาหนังสือดังกล่าวส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

(1) หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

- (2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร
- (3) หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

หมวด 5

การรายงานผลการปฏิบัติงาน

ข้อ 19 การรายงานการอุทธรณ์ภาษีอากร การขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียภาษีอากร

19.1 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์รายงานการรับคำอุทธรณ์ (ภ.ศ.6) การมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7) และงานอุทธรณ์ค้างดำเนินการจำแนกตามอายุงานค้างและสถานะงานค้าง ให้กรมสรรพากรทราบเป็นรายเดือน ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป

19.2 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ รายงานการรับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์และการขอทุเลาการเสียภาษีอากร การพิจารณาคำร้องดังกล่าว และงานคำร้องค้างดำเนินการจำแนกตามอายุงานค้าง ให้กรมสรรพากรทราบเป็นรายไตรมาส ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนสุดท้ายของไตรมาสนั้น

ข้อ 20 บรรดาระเบียบ คำสั่ง หรือหนังสืออื่นใดในส่วนที่ขัดหรือแย้งกับข้อกำหนดในระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 21 ให้ผู้อำนวยการสำนักอุทธรณ์ภาษี รักษาการตามระเบียบนี้
ประกาศ ณ วันที่ 5 สิงหาคม พ.ศ. 2546

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล
(นายศุภรัตน์ ควัฒน์กุล)
อธิบดีกรมสรรพากร



ระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547

โดยเป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการขอทุเลาการเสียภาษีอากรให้เหมาะสมยิ่งขึ้น กรมสรรพากรจึงวางระเบียบไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547”

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 สิงหาคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้เพิ่มข้อความต่อไปนี้เป็น (4) และ (5) ของข้อ 15 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

“(4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝาก คู่กับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาหักเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ ระวังการดำเนินการที่เกี่ยวกับการจำหน่ายจ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และ หนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับ การดำเนินการเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

(5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนอง หรือจดทะเบียนจำนำเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทุเลา การเสียภาษีอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ ในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร”

ประกาศ ณ วันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2547

ศุภรัตน์ ควณิกกุล

(นายศุภรัตน์ ควณิกกุล)

อธิบดีกรมสรรพากร

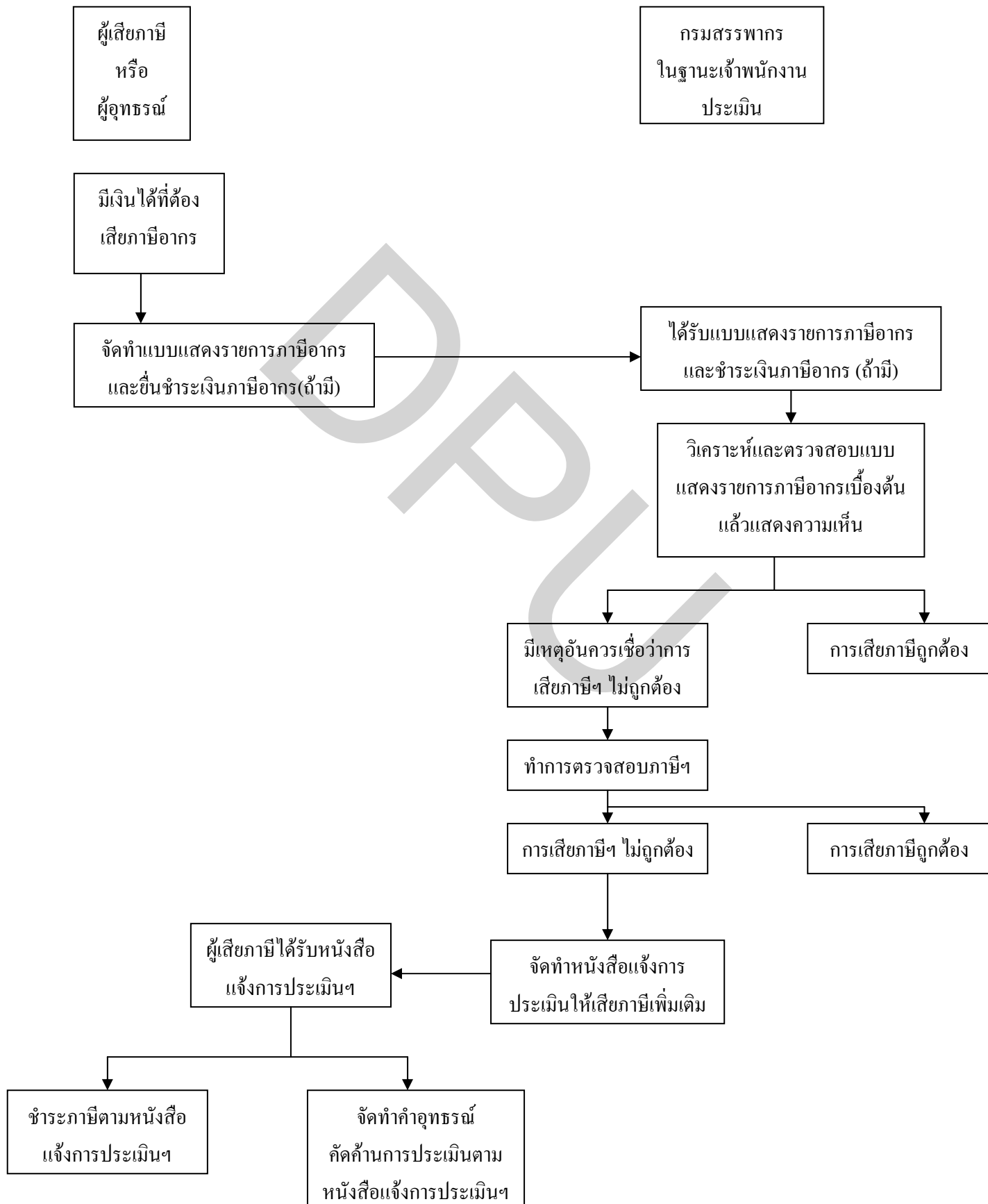
**ตารางแสดงสถิติการอุทธรณ์ภาษีอากร การวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
และการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร**

ปี	การอุทธรณ์ภาษี		ผลการวินิจฉัยของคณะกรรมการ		การฟ้องศาล	
	จำนวน	มูลค่า(ล้านบาท)	จำนวน	มูลค่า(ล้านบาท)	จำนวน	คิดเป็น %
2545	6,138	5,529.49	6,576	4,212.69	176	2.68
2546	4,604	4,147.48	4,932	3,159.52	219	4.44
2547	2,523	7,177.49	3,622	5,841.06	246	6.79

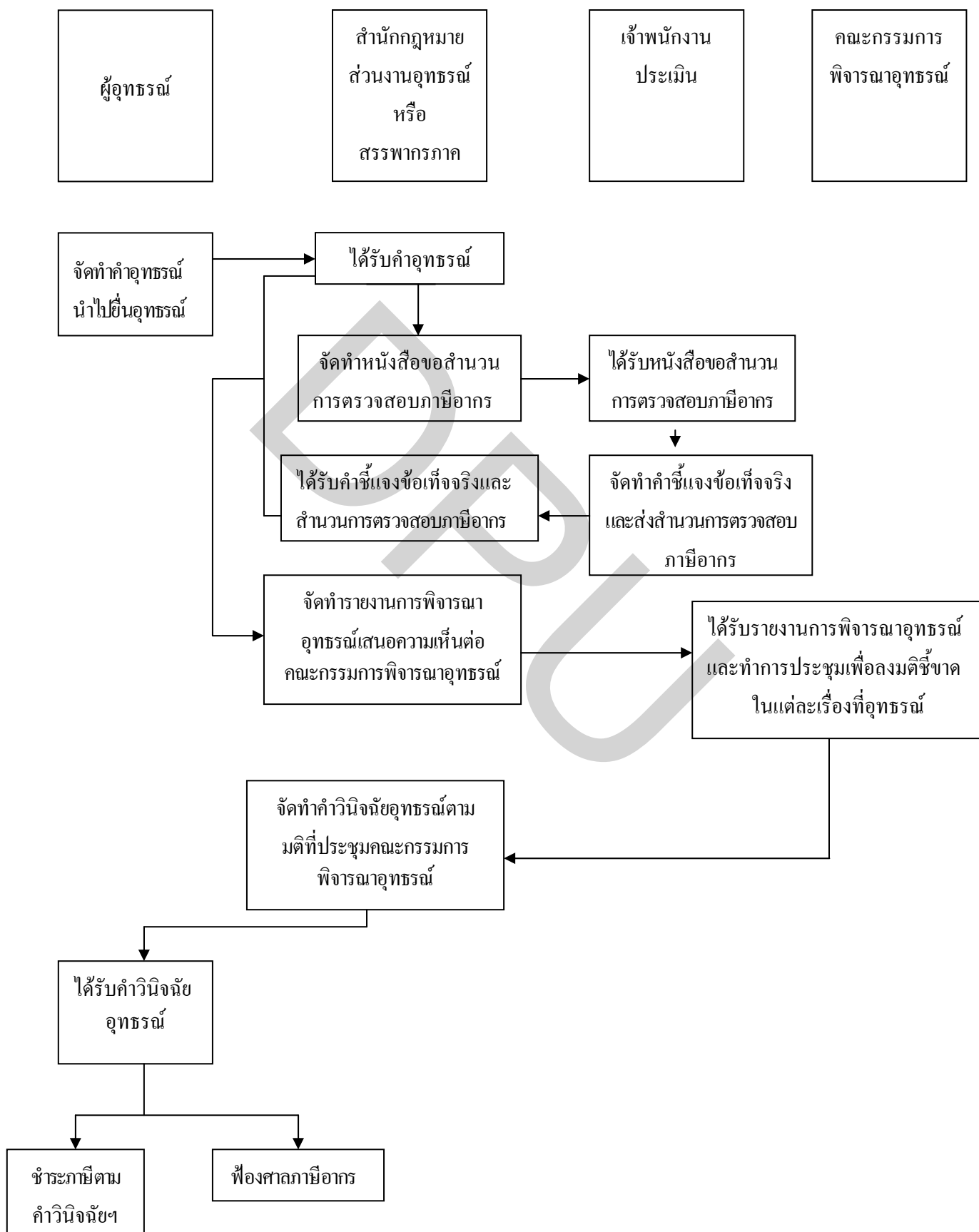
ที่มา : กลุ่มอุทธรณ์ 5 สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร และหนังสือ 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น ด้วยเหตุที่กฎหมายมิได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้และมียอดการอุทธรณ์ภาษีคงค้างยกมา ดังนั้นจำนวนของผลการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้ไว้ตามปีงบประมาณนั้น จึงไม่ตรงกับจำนวนการอุทธรณ์ภาษีที่มีต่อคณะกรรมการจริงในปีนั้น

มูลเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากร
(ขั้นตอนการยื่นภาษีอากรและการตรวจสอบภาษีอากร)



ขั้นตอนการดำเนินงานเมื่อมีการอุทธรณ์ภาษีอากร



Income Tax

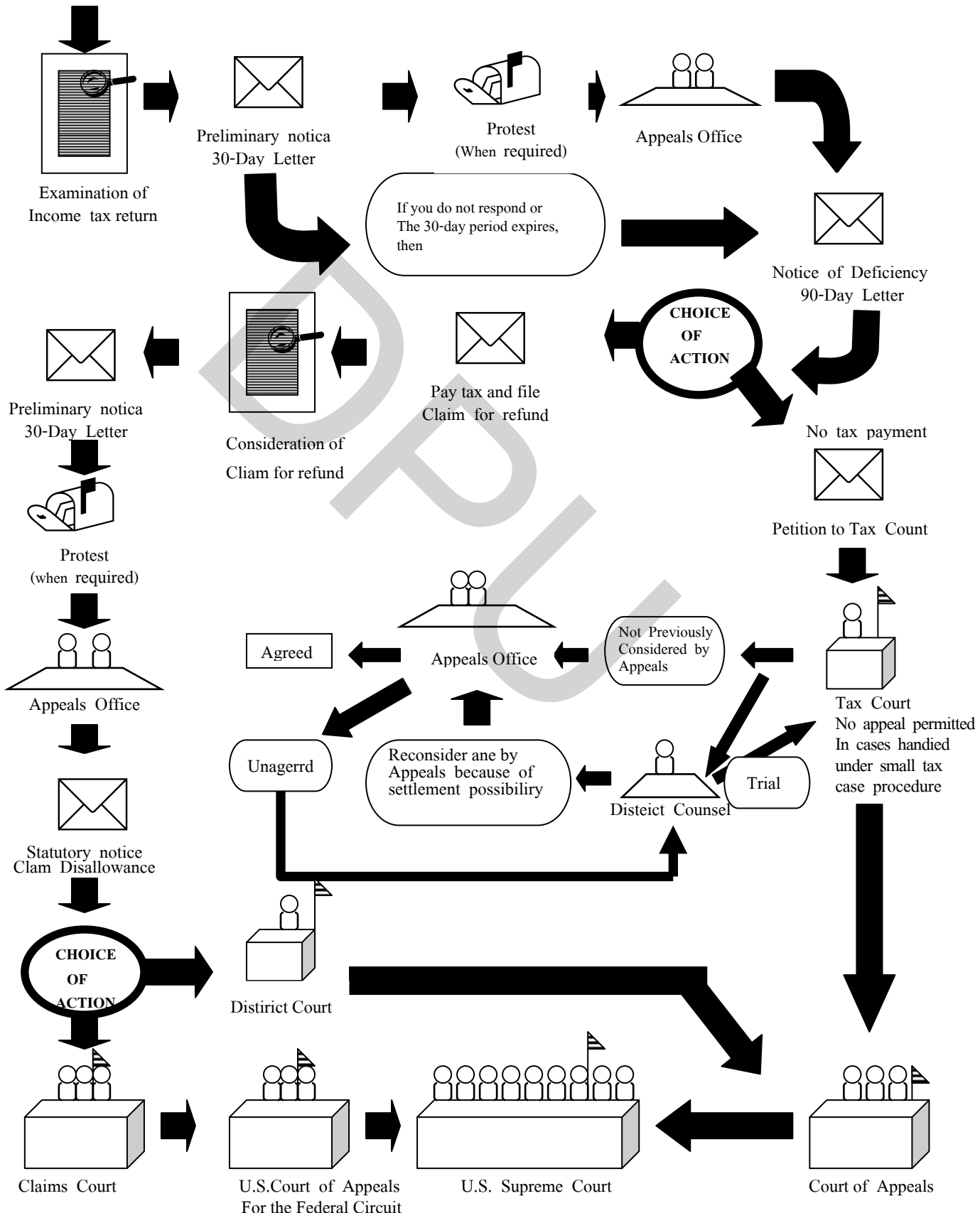
Appeal

Procedure

Internal Revenue Service

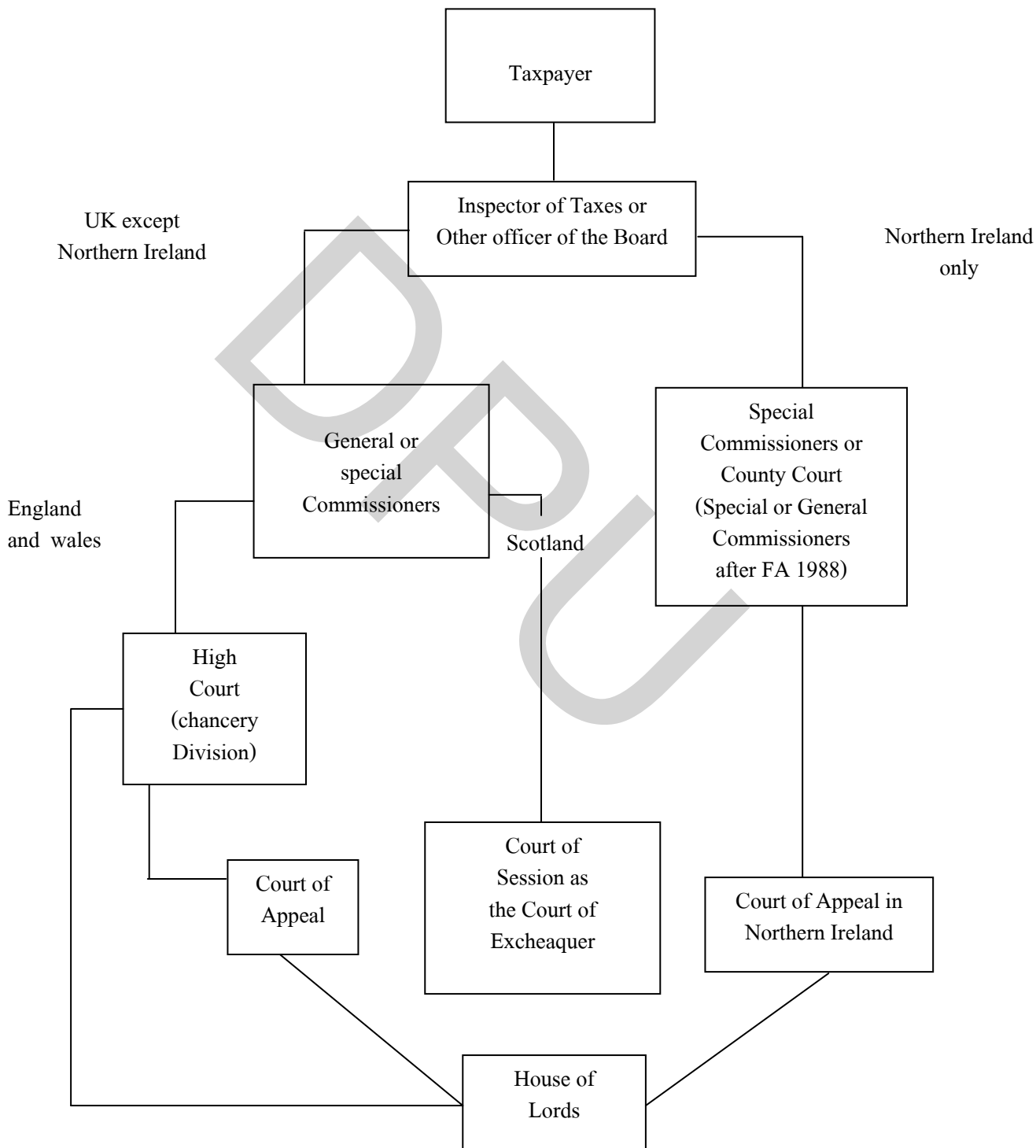
At any stage of procedure :

- You can agree and arrange to pay.
- You can ask the Service to issue you a notice of deficiency so you can file a petition with the Tax Court.
- You can pay the tax and file a claim for a refund.



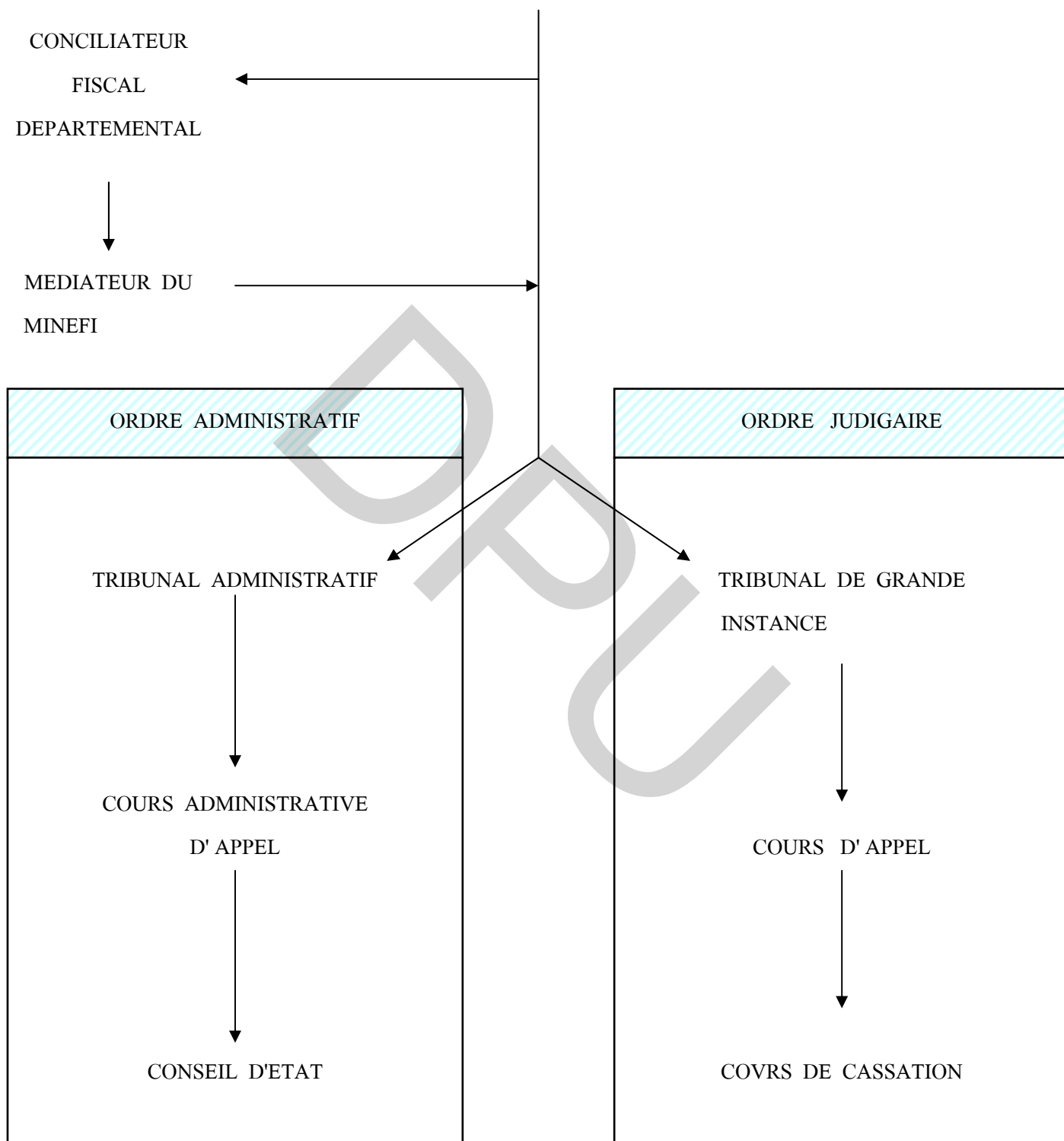
DIAGRAMMATIC OVERVIEW OF THE APPEAL PROCESS : BRITISH

Main Tribunals of Appeal



Source : British Master Tax Guide.

SERVICE DES IMPOTS



ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล	นางสาวพรทิพย์ พงษ์สถิตย์
ประวัติการศึกษา	สำเร็จการศึกษาปริญญานิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 1) จากมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต ปีการศึกษา 2533 สำเร็จการศึกษาระดับบัณฑิต จากสำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาสมัยที่ 45 ปีการศึกษา 2535
ตำแหน่งหน้าที่และสถานที่ทำงานปัจจุบัน	นิติกร 7 ว. ฝ่ายอุทธรณ์ภาณีอากร 1-4 ส่วนกฎหมายและเร่งรัดหนี้ภาณีอากรค้าง สำนักงานสรรพากรภาค 3 กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง
ประสบการณ์การทำงาน	1. นักวิชาการสรรพากร 3 งานเร่งรัดภาณีอากรค้าง สำนักงานสรรพากรอำเภอแก่งคอย จังหวัดสระบุรี กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง 2. นิติกร 4 งานกฎหมายและความคุ้มครองอำเภอ ฝ่ายสรรพากร สำนักงานสรรพากรจังหวัดกาญจนบุรี กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง 3. นิติกร 5 ฝ่ายอุทธรณ์ภาณีอากร 1-4 ส่วนกฎหมาย สำนักงานสรรพากรภาค 3 กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง