

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง
เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต

จุฑาสินี สืบวิเศษ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธีดี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
พ.ศ. 2559

**The Process of Settlement of Tax Disputes by Administrative Bodies, the
Comparison Study between the Revenue Department, the Custom
Department and the Excise Department**

Chutasinee Suebvised

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws**

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2016



ใบรับรองวิทยานิพนธ์

คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง
เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต

เสนอโดย นางสาวจุฑาลินี สืบวิเศษ

สาขาวิชา นิติศาสตร์

หมวดวิชา กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์)

.....กรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ)

.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ภาณินี กิจพ่อคำ)

คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ รับรองแล้ว

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์
(รองศาสตราจารย์ ดร.เจษฎ์ โทณะวณิก)

วันที่ 5 เดือน สิงหาคม พ.ศ. 2559

หัวข้อวิทยานิพนธ์	กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต
ชื่อผู้เขียน	จุฑาทิณี สืบวิเศษ
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต โดยผู้เขียนได้ศึกษาแนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ตลอดจนศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ให้เกิดความชัดเจนเป็นธรรมและให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างแท้จริง

จากการศึกษาพบว่าในเรื่องของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิตนั้น กฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ต่างแยกบัญญัติอยู่ในกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับ ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นอกจากนั้นแล้วยังมีบางกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะจึงต้องนำกฎหมายกลาง ได้แก่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาปรับใช้ ซึ่งกฎหมายฉบับต่าง ๆ มีลักษณะ ขันตอน แบบพิธี ระยะเวลาในการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ ระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาวินิจฉัย รวมถึงผู้มีอำนาจในการพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์ที่แตกต่างกัน ไม่มีเอกภาพ ไม่มีความแน่นอนชัดเจนก่อให้เกิดความสับสน ให้หลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่เท่าเทียมกัน นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาอีกหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์ที่สั้นจนเกินไปไม่เหมาะสมกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและ

มีเอกสารที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีข้อสงสัยในเรื่องของความเชี่ยวชาญและความเป็นกลาง เนื่องจากเป็นผู้ที่มาจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นผู้ออกคำสั่งที่เป็นมูลเหตุของข้อพิพาท ปัญหาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหลายคณะ ส่งผลให้การวินิจฉัยไม่เป็นไปในแนวทางมาตรฐานเดียวกัน ปัญหาที่มีได้มีการกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อใดอย่างแน่นอนชัดเจน ปัญหาในเรื่องการรับฟังข้อเท็จจริงเนื่องจากมิได้มีการกำหนดคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในเรื่องการชี้แจงข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานไว้โดยชัดแจ้ง ปัญหาในเรื่องแบบพิธีที่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียหายอากรจนเกินไป ปัญหาเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนที่มีอัตราที่ไม่เหมาะสมไม่สอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบัน

ผู้เขียนจึงเสนอให้รวบรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองให้เป็นหนึ่งเดียว เห็นควรจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง มีลักษณะเป็นองค์กรอิสระที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านแตกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงปรับปรุงขั้นตอนก่อนฟ้องคดีต่อศาลให้เป็น 2 ขั้นตอน โดยให้เพิ่มขั้นตอนการคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายแต่กำหนดไว้ให้เป็นทางเลือกของผู้เสียหายอากรว่าจะคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง ภายในกำหนดระยะเวลา 60 วันนับแต่ได้รับคำสั่งทางภาษีอากร รวมถึงควรกำหนดระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจพิจารณาจะต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จ และกำหนดว่าหากไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาให้ถือว่าเป็นการยกคำคัดค้านหรืออุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางหรือฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านของอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางแล้วแต่กรณี นอกจากนั้นแล้วควรกำหนดให้ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์มีสิทธิ มีไขแต่เพียงหน้าที่ ในการชี้แจงนำเสนอพยานหลักฐานได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร และควรยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิผู้เสียหายอากรที่มีได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หมายเรียก หรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามของผู้มีอำนาจพิจารณา โดยไม่มีเหตุอันสมควร หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่ศาล เห็นควรยกเลิกบทบัญญัติในเรื่องแบบของคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร เห็นควรกำหนดอัตราเงินเพิ่มและอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนให้สอดคล้องกัน โดยกำหนดไว้ไม่ให้เกินร้อยละ 7.5 ต่อปี และในส่วนของการให้ดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนั้นควรครอบคลุมภาษีอากรในทุก ๆ ประเภทภาษีอากรเพื่อเป็นการเยียวยาแก่ผู้เสียหายอากรที่เสียภาษีอากรไปโดยที่ไม่มีเหตุต้องเสีย

Thesis Title	The Process of Settlement of Tax Disputes by Administrative Bodies, the Comparison Study between the Revenue Department, the Custom Department and the Excise Department
Author	Chutasinee Suebvised
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Jirasak Rodjun
Department	Law
Academic Year	2015

ABSTRACT

This thesis aims to comparatively examine administrative procedures of Revenue Department, Customs Department and Excise Department in relation to tax disputes resolutions. The author has studies relevant concepts and principles of administrative procedures of tax disputes resolutions as well as legal provisions of Thailand and foreign countries, which are England and France. The result of the study is aimed to be used as guideline for amendment and improvement of administrative procedures to achieve clarity, fairness and provide true protection of rights to taxpayers.

The study found that the administrative procedures in respect to tax disputes resolutions of Revenue Department, Customs Department and Excise Department are stipulated in procedural laws of different statutory tax acts such as the Revenue Code, the Inheritance Tax Act B.E. 2558, the Customs Act B.E. 2469, and the Excise Act. B.E. 2527. In addition, there are certain instances where the specific laws do not prescribed the administrative procedures to settle tax disputes, therefore, a general law, which is the Administrative Procedural Law Act. B.E. 2539 is applicable. Each of the specific enactments has its owns different rules, procedures, formalities and time limit for submission of objection or appeal. These differences provide no unity and uncertainty which creates confusion and inequality of assurance for protection of rights of taxpayers. Moreover, there are other problems, not to mention, short time limit for submission of objections or appeal which is not proportional to the complexity of tax disputes that involve numerous documentation; questions regarding expertise and neutrality of the appeal committees since they are delegates from tax collection authorities who issued an order that is the root cause

of the disputes; there are many sets of appeal committees which resulted in different standard precedent of judgments; there is no concrete specified time limit for the appeal committees to complete deliberation of the case; the problem related to admissible facts or evidences as there is no clearly defined laws stipulated to protect the right of tax payers in respect of admissibility of facts and evidences; formality issues which creates overwhelming burdens to taxpayers; and the problem regarding surcharges and interests of taxes to be returned to taxpayers are paid at rates which are not correspond to the current economic situation.

The author, hence, proposes compilation of administrative procedural laws in respect of tax disputes resolutions into a single enactment. A central appeal committee should be established as an independent organisation with expertise and separated from tax collection authorities. The appeal procedure prior to submission of disputes to the Central Taxation Court should be adjusted into two steps by adding the process for submission of an objection to director general or his delegate. The process should allow the taxpayers to choose whether to submit an objection to the director general or his delegate or to submit an appeal to the appeal committee within 60 days after receipt of orders in relation to tax. A time limit for completion of deliberation by authorised bodies should be specified and it should also be stipulated that if the deliberation is not completed within specified time limit, the objection or the appeal shall be deemed withheld and the appellants shall have the right to submit the appeal to the Central Appeal Committee of to the Central Taxation Court without awaiting for the result of deliberation of the director general or his delegate or the Central Appeal Committee, respectively. In addition, it should be stipulated that, the appellants have the right to clarify and present evidences to relevant bodies until the deliberation of the objection or the appeal is delivered. The provisions which terminate the right to submit an appeal to the appeal committee or to file the case to the court, of the tax payer who did not comply with summons or orders or refuse to provide answer or responses to authorised bodies. The forms of objection or appeal of orders should also be repealed. The rate of surcharges or interests should be adjusted to be consistent, and should not be more than 7.5% per year. The interest for the paid tax to be returned to taxpayer should be stipulated to cover all type of taxes to compensate the taxpayers who were charged without cause.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ในหัวข้อ “กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต” สำเร็จลุล่วงไปได้ ด้วยความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากท่านรองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้กรุณาได้รับเป็น อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ซึ่งท่านได้ให้ความเมตตาและกรุณาต่อผู้เขียน ทั้งยังได้สละเวลาอันมีค่า ในการให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำวิทยานิพนธ์ครั้งนี้ตลอดมา ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างยิ่งไว้ ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร. ชีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ได้กรุณาได้รับเป็น ประธานสอบวิทยานิพนธ์ รวมทั้งศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ และรองศาสตราจารย์ภานินี กิจพ้อคำ ที่ได้ให้เกียรติเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้สละเวลาอันมีค่าในการตรวจสอบ แก้ไข รวมทั้งให้คำแนะนำข้อมูลอันมีประโยชน์อย่างยิ่งในการจัดทำวิทยานิพนธ์

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ อาจารย์ ดร. อาทิตย์ ศรีท้าวรสิทธิ์ ที่เป็นผู้จุดประกาย ความคิดจนกระทั่งผู้เขียนได้เริ่มจัดทำวิทยานิพนธ์อย่างจริงจัง และยังคงสละเวลามีค่าเพื่อให้คำแนะนำ และข้อคิดเห็นต่าง ๆ ซึ่งล้วนเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณพี่และน้องบัณฑิตวิทยาลัย สาขานิติศาสตร์มหาวิทาลัย ธุรกิจบัณฑิตย ที่ได้ให้ความช่วยเหลือเป็นธุระจัดการในส่วนที่เกี่ยวกับขั้นตอนและระเบียบต่าง ๆ ซึ่งมีส่วนสำคัญในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอน้อมรำลึกถึงพระคุณนายโกเมนทร์ สืบวิเศษ นางสำลี สืบวิเศษ บิดา และมารดาของผู้เขียนที่เป็นแรงผลักดันให้การสนับสนุนในทุก ๆ ด้าน และให้กำลังใจแก่ผู้เขียน เสมอมา ผู้เขียนขอขอบคุณนายกฤตย์ชัย สืบวิเศษ พี่ชาย รวมถึงนางสาวกฤษกร วงตะสิด และมิตรสหายที่คอยช่วยเหลือและให้กำลังใจในยามท้อแท้ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จนเป็นผลให้ การศึกษาระดับมหาบัณฑิตของผู้เขียน สำเร็จลุล่วงไปได้ในที่สุด

อนึ่ง หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและประโยชน์ต่อการศึกษาแล้ว ผู้เขียนขอมอบ คุณงามความดีเหล่านี้ให้แก่ บิดา มารดา และครูบาอาจารย์ทุกท่าน ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาการ ความรู้ให้ผู้เขียน ส่วนที่มีความผิดพลาดบกพร่องของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่ เพียงผู้เดียว

จุฑาสินี สืบวิเศษ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญตาราง	ฉ
บทที่	
1. บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	8
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	8
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	9
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	10
2. แนวคิด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครอง	11
2.1 ความหมาย และแนวความคิดเกี่ยวกับจัดเก็บภาษีอากร	12
2.2 หลักการทั่วไปของภาษีอากร	18
2.3 สิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรตามรูปแบบองค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนา	25
2.4 หลักการทางกฎหมายปกครอง.....	28
2.5 ความหมายและวิธีการประเมินภาษีอากร.....	35
2.6 หลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครอง.....	44
2.7 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม	53
2.8 การสำรวจวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	58
3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครองของประเทศไทยและต่างประเทศ.....	64
3.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย.....	64

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของต่างประเทศ	147
3.3 เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองของ ประเทศไทย และต่างประเทศ	173
4. ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครอง	178
4.1 ปัญหาในเรื่องของกฎหมายวิธีสบัญญัติไม่มีความเป็นเอกภาพ	178
4.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลา	187
4.3 ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	199
4.4 ปัญหาเกี่ยวกับแบบพิธี	207
4.5 ปัญหาเรื่องเงินเพิ่ม และดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน	208
4.6 วิเคราะห์แนวทางในการแก้ไขปัญหา	219
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ	248
5.1 บทสรุป	248
5.2 ข้อเสนอแนะ	258
บรรณานุกรม	262
ภาคผนวก	270
ก ประกาศกรมสรรพากร เรื่องและกำหนดแบบคำอุทธรณ์ (ก.ส.6) ลงวันที่ 15 มีนาคม 2548	271
ข ประกาศกรมสรรพากร เรื่องและกำหนดแบบคำอุทธรณ์และ คัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2549.....	277
ค แบบคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต ทย. 01-25.....	281
ง แบบคำอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต ทย. 01-26.....	284
จ แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ อธ.1/2546 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับ กำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และ การพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546	287

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
ฉ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดแบบคำอุทธรณ์และสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษี การรับมรดก ลงวันที่ 28 มกราคม พ.ศ. 2559	290
ช พระราชกฤษฎีกา กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษี การรับมรดก พ.ศ. 2559 ลงวันที่ 3 มีนาคม พ.ศ. 2559	292
ซ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือ ขยายกำหนดเวลา ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559	297
ฌ ประกาศกรมศุลกากรที่ 73/2555 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ การประเมินอากร ลงวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2555	299
ญ ประกาศกรมศุลกากรที่ 114/2555 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับ การอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2555	303
ประวัติผู้เขียน	305



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 อัตราเบี่ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องเรื่องรายได้.....	157
3.2 อัตราเบี่ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีไม่แจ้งให้ กรมการจัดเก็บภาษีและ อาคารศุลกากร (HMRC) ทราบ	158
3.3 อัตราเบี่ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	159
3.4 อัตราเบี่ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและ ชำระภาษีส้ำน้ำ	160
3.5 อัตราเบี่ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือชำระเบี่ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าช้าเกินกว่ากำหนด.....	161
4.1 เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของประเทศไทย	235
4.2 เปรียบเทียบอัตราเบี่ยปรับ.....	240
4.3 เปรียบเทียบอัตราเงินเพิ่ม	242
4.4 เปรียบเทียบอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน.....	245
4.5 เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของอังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศส	246

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

คดีข้อพิพาททางภาษีอากร ส่วนใหญ่จะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนที่เกิดขึ้นจากการประเมินหรือจัดเก็บภาษีอากร ของเจ้าพนักงานของรัฐซึ่งใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชน นอกจากนี้ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรยังเป็นคดีที่มีลักษณะยุ่งยาก ทั้งในด้านตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติภาษีไฟฟ้ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 รวมทั้งประกาศ ระเบียบ คำสั่ง แนวทางปฏิบัติ และคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรของกรมสรรพากร เป็นต้น

ตามบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้น กฎหมายได้บัญญัติในเรื่องการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้เพื่อเป็นการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ หรือเรียกว่าการอุทธรณ์ การประเมินภาษีอากร เป็นสิทธิประการหนึ่งของผู้เสียภาษี ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือฝ่ายปกครองกับประชาชนหรือฝ่ายเอกชนสามารถยุติได้อย่างรวดเร็ว ช่วยลดปริมาณคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล ลดภาระ ลดความยุ่งยากและค่าใช้จ่ายในการที่ประชาชนหรือฝ่ายเอกชนจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่ศาล และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ถ้าผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวมีสิทธิที่จะฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งเรียกว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลซึ่งพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากรกลาง ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษาเฉพาะในส่วนของกระบวนการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี ได้แก่กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต เท่านั้น

ในปัจจุบัน การจัดเก็บภาษีอากรมีอยู่ 2 ระดับ คือจัดเก็บโดยราชการส่วนกลาง หรือเรียกว่าภาษีระดับประเทศ ซึ่งอยู่ในสังกัดกระทรวงการคลัง เช่น กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ภาษีที่จัดเก็บคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการรับมรดก ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร โดยจัดเก็บเป็นรายได้เข้าสู่งบประมาณแผ่นดิน เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศเป็นการทั่วไปเป็นกรณีหนึ่ง และอีกกรณีหนึ่งคือภาษีอากรที่จัดเก็บโดยองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือภาษีอากรระดับท้องถิ่น ซึ่งมีทั้งที่จัดเก็บเอง และภาษีอากรที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ราชการส่วนกลางจัดเก็บแทนรวมถึงภาษีอากรที่ราชการส่วนกลางจัดเก็บและส่งมอบทั้งจำนวนแก่กระทรวงมหาดไทย เพื่อให้กระทรวงมหาดไทยจัดสรรแก่ราชการส่วนท้องถิ่นทั่วราชอาณาจักร ภาษีอากรที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย เป็นต้น ภาษีอากรที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ราชการส่วนกลางจัดเก็บแทน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บ และภาษีย้อยละ 10 ของจำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะที่กรมสรรพากรเรียกเก็บแทน ภาษีสรรพสามิตและภาษีสุราที่มีการจัดเก็บเพิ่มเติมให้กับท้องถิ่นในอัตราย้อยละ 10 ของอัตราภาษีอากรที่จัดเก็บ เป็นต้น ในวิธานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจะจำกัดขอบเขตของการศึกษาเพียงแต่เฉพาะภาษีที่จัดเก็บโดยราชการส่วนกลางที่อยู่ในสังกัดกระทรวงการคลัง ได้แก่กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร รวมทั้งภาษีอากรที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ราชการส่วนกลางจัดเก็บแทน ไม่รวมถึงภาษีอากรที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง

ในส่วนของการจัดเก็บของกรมสรรพากร กรมสรรพากรรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีการรับมรดก การจัดเก็บภาษีในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรดังที่กล่าวมานี้ กรมสรรพากรใช้อำนาจที่มีอยู่ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท และกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความของประมวลรัษฎากร กฎหมายลำดับรอง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่งของกรมสรรพากรและกระทรวงการคลัง โดยวิธีการประเมินภาษีอากร

การประเมินภาษีของกรมสรรพากรแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ แบบแรก คือ การประเมินภาษีโดยการประเมินตนเอง ยกตัวอย่างเช่น ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยการประเมินด้วยตนเองตามหลักเกณฑ์และตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร จึงมีหน้าที่ประเมินภาษีเงินได้

เรียกเก็บให้ครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กฎหมายกำหนด แบบที่สองคือการประเมินโดยเจ้าพนักงาน ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษี ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน อย่างไรก็ตามเมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีมียุติวิธีที่จะอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร¹ ตามแบบคำอุทธรณ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ประกอบด้วย ฝ่ายกรมสรรพากร ฝ่ายกรมการปกครอง และฝ่ายสำนักงานอัยการ จำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมีจำนวนทั้งสิ้น 81 คณะ โดยแบ่งตามเขตที่สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินตั้งอยู่ในส่วนของระยะเวลาของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะต้องเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ หรือนับแต่วันที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์² แต่ในขั้นตอนกระบวนการดำเนินการของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ กฎหมายไม่ได้กำหนดระยะเวลาว่า จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จเมื่อใด จึงอาจทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาและกระบวนการเกิดความล่าช้า ส่งผลต่อผู้เสียภาษีอากรที่อุทธรณ์และกรมสรรพากรผู้ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรอีกด้วย

นอกจากนี้ แล้วในกรณีภาษีการรับมรดก หากผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้จะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยองค์คณะกรรมการมีประกอบด้วย ฝ่ายกรมสรรพากร ฝ่ายกรมการปกครอง และฝ่ายสำนักงานอัยการ เช่นเดียวกันกับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรแต่มีเพียงคณะเดียว อย่างไรก็ตามยังมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างคือมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน

¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

² จาก “วิกฤติและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร,” โดย สาธิต รังคสิริ, เมษายน 2557, *สรรพากรศาสตร์*, 61(4), น. 23.

นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ หากไม่แล้วเสร็จในกำหนดเวลาดังกล่าว กฎหมายยังได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้อีกแต่ไม่เกิน 90 วัน และในท้ายที่สุดแล้วหากยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่ขยาย ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ภาษีในส่วนที่กรมศุลกากรจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีที่เรียกเก็บจากการนำสินค้าเข้าจากต่างประเทศ หรือส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ในกรณีนำเข้าเรียกว่า “อากรขาเข้า” ซึ่งโดยทั่วไปของทุกชนิดที่นำเข้ามาในประเทศไทย ต้องเสียภาษีศุลกากรหมดทั้งสิ้นทุกประเภท เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นอากร เช่น ยุทธภัณฑ์ที่ใช้ในทางราชการ เป็นต้น และในกรณีส่งออก เรียกว่า “อากรขาออก” ในปัจจุบันสินค้าที่กำหนดพิกัดอากรขาออกมีเพียง 8 ชนิด ได้แก่ ข้าว เศษโลหะทุกชนิด หนังสือ และหนังกระบือไม่ว่าดิบหรือฟอกแล้ว ยางไม้ ไม้แปรรูป และของที่ทำได้ด้วยไม้เส้นไหมดิบที่ยังมิได้ตีเกลียวและเส้นด้ายที่ทำด้วยไหม ขี้ไหมหรือเศษไม้ ปลาป่นหรือปลาอบแห้งที่ยังไม่ได้ป่นที่ไม่ใช่อาหารของมนุษย์ ของที่ส่งออกจากพื้นที่ที่พัฒนาร่วมตามกฎหมายร่วมไทยมาเลเซีย ซึ่งบางชนิดที่กล่าวมานี้ได้มีประกาศยกเว้นอากรขาออก โดยส่วนใหญ่แล้วมักจะยกเว้นอากรขาออกเพื่อเป็นการส่งเสริมการส่งออกและลงทุน อากรทั้งสองประเภทนี้จะจัดเก็บตามราคาหรือร้อยละของมูลค่าสินค้า และจัดเก็บตามสภาพของสินค้าตามปริมาณ น้ำหนัก ความยาว หรือปริมาตร เป็นต้น จะเห็นได้ว่าพิกัดอัตราศุลกากรและราคาศุลกากรนั้นค่อนข้างซับซ้อน จึงมักเกิดข้อพิพาทหรือการโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมศุลกากร อีกทั้งยังมีความเกี่ยวข้อง เชื่อมโยงกับภาษีประเภทอื่นที่เป็นเหตุให้ต้องมีการอุทธรณ์ข้อพิพาทดังกล่าวอยู่บ่อยครั้ง เช่น เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ซึ่งตามปกติแล้วผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเมื่อเห็นว่าภาษีอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บไว้ไม่ถูกต้อง ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์ เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่³ ตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด โดยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน และเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นกรรมการกรณีคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร ถ้ามีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยข้อโต้แย้งตามคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน นับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรกเว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ

³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 ฉ.

ภาษีในส่วนของกรมสรรพสามิต ภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีสุรา ภาษียาสูบ ภาษีไฟ และภาษีสรรพสามิต ข้อพิพาทที่มักเกิดขึ้นก็เป็นเพราะว่าภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีทางอ้อมที่รัฐบังคับจัดเก็บจากสินค้าและบริการในบางชนิดที่เห็นว่า ควรจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าสินค้าและบริการประเภทอื่น ๆ ตามเหตุผลทางนโยบายในการบริหารงาน หรือเหตุผลอื่น ๆ ของรัฐ เช่น สินค้าประเภทที่อาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพอนามัยของประชาชน หรือสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยเป็นต้น และเนื่องจากภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการจึงย่อมมีความเกี่ยวข้องกับภาษีประเภทอื่น ๆ ที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการตัวเดียวกัน แต่เป็นภาษีคนละประเภท ซึ่งขั้นตอนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต แบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน ขั้นตอนแรกผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่หากไม่เห็นด้วยกับการประเมิน มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน⁴ โดยมีกำหนดเวลาในการวินิจฉัยคำคัดค้านให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน หากคำวินิจฉัยคัดค้านไม่อาจแล้วเสร็จได้ภายในกำหนดเวลา ก็อาจมีการขยายได้โดยทำเรื่องขอยขยายระยะเวลาวินิจฉัยต่ออธิบดีพร้อมเหตุผลประกอบ⁵ ขั้นตอนที่สองผู้ถูกประเมินภาษีที่ได้อุทธรณ์โดยยื่นคัดค้านการประเมินภาษีและหากผู้คัดค้านไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้าน มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น⁶ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบไปด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและที่ปรึกษากฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ แต่มิได้กำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จแต่อย่างใด

นอกจากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ยังมีกรณีที่กฎหมายมิได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในส่วนของฝ่ายปกครองไว้ เช่น กรณีภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติภาษีไฟ พุทธศักราช 2486 ดังนั้นในกรณีที่กฎหมายจัดเก็บภาษีมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์เป็นการเฉพาะ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีประสงค์จะอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวจะต้องจึงต้องนำหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่ง

⁴ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

⁵ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550, ข้อ 8.6.

⁶ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89.

ทางปกครองมาใช้ กล่าวคือการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีหน่วยงานหลายหน่วยงานรับผิดชอบและมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายประเภท อีกทั้งไม่มีการรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรในเรื่องของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองไว้เป็นฉบับเดียวกัน จะมีก็แต่วิธีสบัญญัติของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองที่แยกบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ไม่มีความเป็นเอกภาพ ไม่มีระบบแบบแผนเดียวกัน ส่งผลให้เกิดปัญหาทำให้ไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเต็มที่และให้หลักประกันสิทธิไม่เท่าเทียมกัน รวมถึงในเรื่องของระยะเวลา ขั้นตอน แบบพิธี และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดไว้แตกต่างกันไม่มีความแน่นอนชัดเจน ก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีอากร อีกทั้งปัญหาเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญและความเป็นกลางของผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นบุคคลหรือคณะบุคคลที่มาจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นผู้ประเมินภาษีอากรเองร่วมเป็นองค์คณะในการพิจารณาวินิจฉัย ส่งผลให้มีแนวโน้มที่จะเกิดความไม่เป็นกลาง ตัดสินคล้อยตามการประเมินของหน่วยงานตน ปัญหาเรื่องจำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีหลายคณะส่งผลให้การวินิจฉัยไม่เป็นไปในแนวทางมาตรฐานเดียวกัน และยังมีปัญหาอีกหลายประการ

นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาในเรื่องระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ที่กฎหมายภาษีอากรบางฉบับมีกำหนดว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาใด ในขณะที่กฎหมายภาษีอากรบางฉบับมีการกำหนดระยะเวลาไว้แต่ก็มีได้กำหนดผลของการที่ไม่ได้กระทำให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาว่าจะมีผลเช่นไร รวมถึงกฎหมายภาษีอากรบางฉบับไม่มีการกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จไว้เลย การที่มีได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในอย่างชัดเจนแน่นอนส่งผลให้ผู้อุทธรณ์ต้องรอผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ว่าจะใช้เวลานานเพียงใดก่อน จึงจะสามารถนำข้อพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ ถือได้ว่าเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่สมควรจะได้รับการพิจารณาด้วยความรวดเร็วไม่ล่าช้า เนื่องมาจากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรของฝ่ายปกครองของทั้งสามกรมจัดเก็บภาษีอากรกำหนดให้ใช้ระบบอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือต้องมีการอุทธรณ์ตามขั้นตอนก่อนจึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ การที่ไม่ได้กำหนดเรื่องระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ไว้เป็นที่แน่นอนชัดเจนดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น ยังส่งผลกระทบต่อผู้อุทธรณ์ที่แม้จะได้รับการดูแลการชำระภาษีจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลา

ในการพิจารณาอุทธรณ์ หรือกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์วินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ ได้รับเงินภาษีที่ชำระไปแล้วคืน หน่วยงานของรัฐจะต้องส่งคืนภาษี รวมทั้งกำหนดมาตรการเยียวยาเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีที่ชำระไปก่อน นั่นคือดอกเบี้ย เช่น กรมสรรพากรมีการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีอากรที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้น จะเห็นได้ว่าการที่ระยะเวลาพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เกิดความล่าช้า ก็ส่งผลเสียต่อหน่วยงานของรัฐด้วยเช่นกัน ประกอบกับอัตราเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนี้ยังมีอัตราที่ไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในยุคปัจจุบันด้วย

อีกทั้งยังมีบางกรณีที่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้ แต่มิได้ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีทุก ๆ ประเภท หรือกฎหมายเฉพาะบางฉบับมิได้บัญญัติหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาทในฝ่ายปกครองไว้ เช่น ข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่ง ไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วนใน หรือในกรณีข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติภาษีไฟ พุทธศักราช 2486 ที่กฎหมายดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้ เป็นการเฉพาะ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีประสงค์จะอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษิดังกล่าวจะต้องนำหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองมาใช้ กล่าวคือการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั่นเอง จะเห็นได้ว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรนั้น กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการไว้แตกต่างกันทำให้การคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายไม่เท่าเทียมกัน อีกทั้งยังก่อให้เกิดความสับสน และยากต่อการปฏิบัติตามกฎหมายทั้งในด้านผู้มีหน้าที่เสียภาษีและด้านเจ้าหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วข้างต้นแม้ว่าในบางกรณีปัญหาได้มีการกล่าวถึง และมีการวิจัยเพื่อศึกษา และเสนอแนวทางการแก้ปัญหาไว้แล้วในหลายยุคหลายสมัย ดังที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาและ ทบทวนวรรณกรรมไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.8 แต่แนวทางการแก้ปัญหาในหลายกรณียังมีความ ไม่เหมาะสมกับสภาพปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครองในยุคสมัยปัจจุบัน อีกทั้งส่วนใหญ่จะทำการศึกษาเพียงกรณีปัญหาตามกฎหมายจัดเก็บ ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยราชการส่วนกลางฉบับใดฉบับหนึ่งและยังมีกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรบาง ฉบับที่เป็นกฎหมายที่เพิ่งได้ทำการประกาศบังคับใช้นั้นคือพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่ยังมีได้มีการนำมาศึกษาและเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาในภาพรวม ดังนั้นปัญหาและ แนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง จึงยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพปัญหาในปัจจุบันอย่างเพียงพอ ผู้เขียน

จึงเห็นว่าสมควรมีการศึกษาเพื่อแก้ไขปัญหา เพื่อให้เกิดความชัดเจนเป็นปัจจุบัน มีความเป็นธรรม เกิดประสิทธิภาพอันดีและให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรอย่างแท้จริง

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ของประเทศไทยก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลในปัจจุบัน

2. เพื่อศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ในส่วนของหลักเกณฑ์ กระบวนการ ระยะเวลา แบบพิธีการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงิน ภาษีอากรที่ได้รับคืนของประเทศไทย และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของ ต่างประเทศ

3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ กระบวนการ ระยะเวลา แบบพิธีการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนของการระงับ ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยเปรียบเทียบกับ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของต่างประเทศ

4. เพื่อเสนอแนะแนวทางการพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ของ ประเทศไทยก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

เนื่องจากภาษีอากรนั้นจัดเก็บโดยหน่วยงานหลายหน่วยงาน ที่สำคัญคือ กรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต และทั้งสามหน่วยงานใช้กฎหมายที่แตกต่างกัน ในส่วนการระงับ ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ซึ่งมีปัญหาใน เรื่องของหลักเกณฑ์ ขั้นตอน กระบวนการ ระยะเวลา แบบพิธีการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ขาดความเป็นเอกภาพไม่เป็นระบบแบบแผนเดียวกัน ไม่มีความแน่นอนชัดเจน อีกทั้งมีข้อสงสัย ในเรื่องของความเป็นกลาง ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนปัญหาใน เรื่องของอัตราเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนที่ไม่สอดคล้องกับสภาพเหตุการณ์ ยุคสมัยในปัจจุบัน จึงสมควรมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ในส่วนของฝ่ายปกครอง ของทั้งสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ในเรื่องของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยที่จัดเก็บ โดยราชการ ส่วนกลาง ในสังกัดกระทรวงการคลัง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต เป็นการศึกษาเฉพาะกระบวนการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครอง ก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยจะศึกษาในเรื่อง หลักเกณฑ์ กระบวนการ ระยะเวลา แบบพิธีการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อัตราเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน ให้สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร และสอดคล้องกับสภาพเหตุการณ์ในยุคสมัยในปัจจุบัน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นการให้หลักประกันที่ดีในการคุ้มครองสิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากร

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาในเรื่องการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยที่จัดเก็บ โดยราชการ ส่วนกลาง ในสังกัดกระทรวงการคลัง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต เป็นการศึกษาเฉพาะกระบวนการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครอง ก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยจะศึกษาในเรื่อง หลักเกณฑ์ กระบวนการ ระยะเวลา แบบพิธีการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนของทั้งสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ตามกฎหมายไทย และเปรียบเทียบกับ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของต่างประเทศ

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

1. เป็นการศึกษาโดยวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยวิเคราะห์จากเอกสารต่าง ๆ เช่น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติภาษีไฟ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง และกฎหมายอื่น ๆ ตลอดจนระเบียบ ประกาศ คำสั่ง คำพิพากษาของศาล หนังสือตอบข้อหารือของ กรมสรรพากร แนวคำวินิจฉัย แนวปฏิบัติ หนังสือ คำรา บทความ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ การค้นคว้า ทางอินเทอร์เน็ตและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครองของประเทศไทยและต่างประเทศ

2. พิจารณาเอกสารที่รวบรวมได้และทำการวิเคราะห์เกี่ยวกับ กระบวนการขั้นตอนต่าง ๆ เพื่อศึกษาปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับ ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย

3. ทำการสัมภาษณ์ในเชิงลึกกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงหลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ของประเทศไทยก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลในปัจจุบัน

2. ทำให้ทราบถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ในส่วนของหลักเกณฑ์ กระบวนการ ระยะเวลา แบบพิธีการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงิน ภาษีอากรที่ได้รับคืนของประเทศไทย และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของ ต่างประเทศ

3. ทำให้ทราบถึงปัญหาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ กระบวนการ ระยะเวลา แบบพิธีการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน ของกระบวนการ ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยเปรียบเทียบกับ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของต่างประเทศ

4. ทำให้ทราบถึงแนวทางการพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรใน ส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) ของประเทศไทยก่อนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

บทที่ 2

แนวคิด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครอง

รัฐบาลมีรายได้หลักจากภาษีอากรเพื่อนำมาใช้พัฒนาประเทศ ซึ่งถือว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ รัฐบาลจะใช้อำนาจตามกฎหมายจัดเก็บภาษีจากประชาชนที่เกี่ยวข้องกับประเทศนั้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้ในการดำเนินกิจกรรมร่วมกันในสังคมเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวม ดังนั้นการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามเป้าหมายและเพียงพอสำหรับค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ตลอดจนสอดคล้องกับนโยบายการคลังในการส่งเสริมการผลิตสินค้าและบริการการยกระดับมาตรฐานการครองชีพของประชาชน การลดช่องว่างทางเศรษฐกิจ รวมทั้งทำให้ประชาชนเกิดความสำนึกความสมัครใจและได้รับความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน อย่างไรก็ตามประชาชนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี และรัฐบาลอาจเกิดปัญหาความเข้าใจคลาดเคลื่อน ไม่ตรงกันจนเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นได้ ซึ่งในทางปฏิบัติจึงจะต้องมีกระบวนการและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทำหน้าที่แก้ไขระงับข้อพิพาท และเยียวยาผลกระทบจากข้อพิพาททางภาษีอากรนี้

ในการศึกษาเรื่องกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตของผู้เขียน จะทำการศึกษาหลักการทั่วไปและแนวความคิดเกี่ยวกับภาษีอากร กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองตามกฎหมายและหลักปฏิบัติที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน รวมถึงขอบเขตของข้อพิพาททางภาษีอากร การประเมินภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากร หลักการเรื่องเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน หลักบางประการของหลักกฎหมายปกครองที่ควรนำมาปรับใช้กับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรเฉพาะในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต รวมถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ความหมาย แนวความคิด และหลักการเกี่ยวกับภาษีอากร

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์และนักภาษีอากรได้ให้คำจำกัดความของคำว่าภาษีอากรไว้ต่างกัน แบ่งออกเป็น 2 แนว

แนวที่หนึ่ง “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายได้และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร”

จากแนวคิดข้างต้นจะเห็นว่าภาษีอากรมีลักษณะของการบังคับ ไม่ว่าจะเป็นการจ่ายได้ สิ่งของหรือผลประโยชน์หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษี ภาษีที่จัดเก็บนั้นจะต้องใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้เสียภาษีเองก็ไม่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล แต่ทั้งนี้ผู้เสียภาษีจะได้รับผลประโยชน์ทางอ้อมจากรัฐบาล เช่นสวัสดิการสังคม เป็นต้น

แนวที่สอง “ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาค รัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล” ซึ่งสามารถอธิบายลักษณะของแนวความคิดนี้ได้ว่า เมื่อรัฐนำเงินได้หรือทรัพย์สินไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ เงินได้หรือทรัพย์สินดังกล่าวในภาคเอกชนก็ย่อมลดลงส่งผลต่อการบริโภคของเอกชน แต่ได้ยกเว้นการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล⁷

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีอากร

การเก็บภาษีอากร มีวัตถุประสงค์หลักคือการหารายได้มาเพื่อใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลเพื่อให้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ซึ่งกิจการของรัฐนั้น โดยส่วนใหญ่จะมีลักษณะเป็นกิจการเพื่อส่วนรวม เช่น เพื่อการศึกษา เพื่อความปลอดภัย กิจการเกี่ยวกับสาธารณสุขในปัจจุบัน การเก็บภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญในเรื่องต่าง ๆ มากมายเช่น เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ยกตัวอย่างเช่น การใช้อัตราภาษีก้าวหน้า ภาษีมรดก หรือเป็นเครื่องมือเพื่อช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจยกตัวอย่างเช่น เพื่อป้องกันภาวะเงินเฟ้อรัฐบาลอาจเพิ่มภาษีให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่าย หรือในยามเศรษฐกิจตกต่ำมีคนว่างงานมาก รัฐบาลอาจลดภาษีต่าง ๆ เพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น หรือเป็นเครื่องมือช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชนยกตัวอย่างเช่นหากรัฐบาล ไม่ต้องการให้ประชาชนบริโภคสุรา บุหรี่ หรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ รัฐบาลอาจจะกำหนดอัตราภาษีอากรในสินค้าเหล่านั้นในอัตราสูง หากรัฐต้องการส่งเสริมให้ประชาชนได้รับการศึกษาอย่างทั่วถึงรัฐอาจจะไม่เก็บภาษีอุปกรณ์การศึกษาต่าง ๆ เป็นต้น⁸

⁷ จาก การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2552, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁸ จาก การภาษีอากรธุรกิจ (น.16), โดย สมคิด บางโม, 2555, กรุงเทพฯ: วิทย์พัฒน์.

2.1.3 โครงสร้างของภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับมีส่วนประกอบที่เป็นโครงสร้างสำคัญแบ่งได้เป็น 6 หัวข้อ ได้แก่ ภาระภาษี ฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากร วิธีการชำระภาษีอากร การจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร และการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร โดยอธิบายได้ดังนี้

2.1.3.1 ภาระภาษี

ภาระภาษี หมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริงที่ลดลงเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เมื่อรัฐมีการจัดเก็บภาษีอากรย่อมก่อให้เกิดภาระต่อภาคเอกชนผู้เสียภาษี แต่ภาระดังกล่าวจะตกอยู่กับใครและจำนวนเท่าไคนั้นย่อมแล้วแต่กฎหมายนั้น ๆ จะกำหนด ในบางกรณีผู้เสียภาษีตามกฎหมายอาจจะไม่ใช่ผู้แบกรับภาระภาษีในท้ายที่สุดก็ได้ จึงต้องแยกพิจารณาภาระภาษีออกเป็น 2 นัยคือ ภาระภาษี ทางกฎหมายและภาระภาษีทางเศรษฐกิจ

ภาระภาษีทางกฎหมาย หรือเรียกอีกความหมายถึงว่าภาระภาษีอย่างเป็นทางการ หมายถึงภาระในหน้าที่ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้เสียภาษีอาจจะไม่ใช่ผู้รับภาระที่แท้จริงก็ได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้เสียภาษีคือผู้ประกอบการค้าผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภค

ภาระภาษีทางเศรษฐกิจ หรือภาระภาษีที่แท้จริง หมายถึงภาระภาษีที่ตกอยู่กับบุคคลในขั้นสุดท้าย และบุคคลผู้นั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้อีกแล้ว

ในบางกรณีผู้เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดอาจจะไม่ใช่ผู้แบกรับภาระภาษี ซึ่งเป็นการผลักภาระภาษี การผลักภาระภาษีจึงหมายถึงการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดถ่ายทอด หรือแบ่งภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้กับบุคคลอื่น มี 2 วิธี คือ การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า เช่น ผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจ ผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคสินค้านั้นได้โดยการขึ้นราคาสินค้า และการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง เช่น ผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจผลักภาระภาษีไปให้ เจ้าของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นได้ โดยการลดค่าจ้างแรงงานหรือลดราคาปัจจัยการผลิตจากผลของการผลักภาระภาษี จะเห็นได้ว่าภาระภาษีที่แท้จริงมีโอกาส ตกอยู่กับบุคคล 3 กลุ่ม คือ ผู้บริโภค สินค้า เจ้าของปัจจัยการผลิตและผู้ผลิตสินค้า ผู้ใดจะรับภาระภาษีที่แท้จริงไว้มากน้อยเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถในการผลักภาระภาษีของผู้ผลิตสินค้านั้น⁹

2.1.3.2 ฐานภาษีอากร

ฐานภาษีอากร คือ สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากรแต่ละชนิดซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 4 จำพวก

⁹ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 20-21). เล่มเดิม.

1) ฐานรายได้

รายได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีอากรได้ดีที่สุด และยังเป็นฐานที่กว้าง ในปัจจุบันภาษีที่เก็บจากฐานรายได้นั้น ได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่เป็นภาษีที่เก็บจากรายได้ที่บุคคลธรรมดาทำมาหาได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่งปี หรือเรียกว่าปีภาษี และภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เรียกเก็บจากกำไรหรือรายได้จากการประกอบกิจการของนิติบุคคลต่าง ๆ เช่น บริษัท จำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2) ฐานบริโภค

ฐานบริโภคหมายถึงการนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาใช้เป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีและยังเป็นฐานภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่งที่จัดเก็บได้ง่าย ในปัจจุบันภาษีที่เก็บจากฐานบริโภคนั้น ได้แก่ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรศุลกากร และภาษีธุรกิจเฉพาะ

3) ฐานทรัพย์สิน

ฐานทรัพย์สิน เป็นฐานภาษีที่มีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยโบราณเพราะทรัพย์สินเป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีได้เป็นอย่างดี ผู้ที่มีฐานะดีหรือมีรายได้มากจึงจะสามารถครอบครองทรัพย์สินได้ดังนั้นผู้ที่มีทรัพย์สินมากก็ควรที่จะเสียภาษีมากตามไปด้วย ภาษีที่จัดเก็บจากฐานนี้ปกติเรียกว่าภาษีทรัพย์สินซึ่งอาจเก็บจากราคาของทรัพย์สินนั่นเอง หรือจากมูลค่าที่พึงให้เข้าได้ของทรัพย์สินนั้น ในปัจจุบันภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินนั้น ได้แก่ ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือน ภาษีรถยนต์ และภาษีมรดก

4) ฐานอื่น ๆ

ภาษีบางประเภทที่ไม่เกี่ยวข้องกับฐานทั้งสามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นเป็นภาษีที่เก็บจากฐานอื่น ๆ อาจะเก็บจากการประกอบกิจการบางอย่างหรือจัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง โดยอาจจะมีลักษณะเป็นการผูกขาดหรือไม่ผูกขาดก็ได้ แต่จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่รัฐ เช่น ใบอนุญาตขายสุรา อากรังนกอีแอ่น เป็นต้น

2.1.3.3 อัตราภาษีอากร

อัตราภาษีอากร หมายถึงอัตราที่เรียกเก็บจากฐานภาษีเพื่อนำไปคำนวณภาษีอากรที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐบาล อัตราภาษีอากรจะมีความสัมพันธ์กับฐานภาษีอากรความสัมพันธ์ดังกล่าว สามารถแบ่งออกเป็นสามประเภทใหญ่ ๆ ได้แก่ แบบคงที่ แบบก้าวหน้า และแบบลดถอย

1) อัตราภาษีอากรแบบคงที่ (Proportional Tax Rate)

อัตราภาษีประเภทนี้มีค่าคงที่ ไม่ว่าฐานภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ตาม แต่อัตราภาษียังคงเท่าเดิม เช่นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เรียกเก็บจากบริษัทที่จดทะเบียนและไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิซึ่ง

แม้ว่ากำไรสุทธิจะเป็นจำนวนเท่าใดก็เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เท่ากันตลอด และภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 ไม่ว่าสินค้าจะมีปริมาณมากหรือน้อยก็ตาม เป็นต้น

2) อัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate)

อัตราภาษีอากรประเภทนี้ถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นขนาดใหญ่ขึ้น อัตราภาษีอากรที่เรียกเก็บก็จะเพิ่มขึ้นด้วย เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีการกำหนดช่วงเงินได้สุทธิ 300,000 บาทแรกจะเก็บในอัตราร้อยละ 5 และเมื่อเงินได้สุทธิตั้งแต่ 4,000,0001 บาท ขึ้นไป ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 35 เป็นต้น

3) อัตราภาษีอากรแบบถดถอย (Regressive Tax Rate)

อัตราภาษีอากรประเภทนี้ถ้าฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะลดลง มีลักษณะตรงกันข้ามกับอัตราภาษีแบบก้าวหน้า เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งอัตราภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละแล้วจะลดลงเมื่อราคาปานกลางของที่ดินต่อไร่สูงขึ้น¹⁰

2.1.3.4 วิธีการชำระภาษีอากร

วิธีการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติเพื่อการชำระภาษีอากรที่ใช้กันโดยทั่วไปมี 4 วิธี

1) วิธีประเมินโดยตนเอง (Self-Assessment)

เป็นวิธีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อแสดงข้อความต่าง ๆ อันจำเป็น เพื่อให้ทราบว่าตนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามกฎหมายเป็นจำนวนเท่าใด พร้อมทั้งคำนวณภาษีที่จะต้องเสียด้วยตนเอง และทำการชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นภายในกำหนดเวลาและสถานที่ตามที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตามหากผู้เสียภาษีอากรได้ประเมินตนเองแล้วเจ้าพนักงานอาจตรวจสอบและประเมินเพิ่มเติมได้ เมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีประเมินตนเองไม่ถูกต้อง การจัดเก็บภาษีโดยวิธีการนี้เหมาะกับภาษีอากรที่มีฐานกว้างซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹

2) วิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

วิธีการนี้ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีอากร ต่อเมื่อได้รับการประเมินจากเจ้าพนักงานแล้วว่าตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนเท่าใด วิธีการนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรจะยื่นแบบแสดงรายการก่อนหรือไม่กำหนดก็ได้ ซึ่งหากกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการก็เพียงเพื่อเป็นการสะดวกในการประเมินของเจ้าพนักงานเท่านั้น ผู้ยื่นแบบแสดงรายการยังไม่ต้องชำระภาษีในทันที

¹⁰ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 14-15), โดย วิทย์ ตันตยกุล, 2523, กรุงเทพฯ: อักษรสัมพันธ์.

¹¹ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 24). เล่มเดิม.

ที่ยื่นแบบ ในปัจจุบันวิธีการนี้ใช้กับภาษีสรรพสามิต อากรศุลกากร ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น¹²

3) วิธีการชำระภาษีโดยหัก ณ ที่จ่าย (Withholding)

เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่นิยมใช้ทั่วไปและมีประสิทธิภาพวิธีหนึ่ง เนื่องจากเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยและจัดเก็บในขณะที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียังมีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีเป็นวิธีการจัดเก็บที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ มีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ก่อนในอัตราที่กำหนดแล้วนำส่งให้แก่รัฐตามสถานที่และเวลาที่กำหนดไว้¹³ ภาษีที่ถูกหักไว้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีที่สามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อถึงกำหนดเวลา และอาจได้รับคืนหากถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย

4) การชำระภาษีก่อนหน้า (Prepayment)

วิธีการนี้ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ซึ่งไม่มีผู้จ่ายให้โดยแน่นอนเช่นการประกอบธุรกิจพาณิชย์ หรืออุตสาหกรรมมีหน้าที่ประมาณว่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนในระหว่างปีภาษีตนควรจะมีภาษีต้องเสียจำนวนเท่าใด แล้วนำเงินภาษีไปชำระไว้เป็นการล่วงหน้าต่อเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วจึงประเมินตนเองแน่นอนแล้วจึงคิดหักกลบลบกับจำนวนที่ชำระไว้ล่วงหน้าแล้ว¹⁴

2.1.3.5 การขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากร

เมื่อมีปัญหาทางด้านภาษีอากรเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษี เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่จะต้องเสียหรืออำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่จึงต้องมีการกำหนดวิธีการขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากรไว้ โดยผู้เขียนจะขอเรียกว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งแบ่งได้เป็น 2 ส่วน ได้แก่การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์และการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลซึ่งพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากร

1) การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง

เมื่อมีข้อโต้แย้งทางภาษีอากรเกิดขึ้นโดยส่วนใหญ่กฎหมายภาษีอากรมักจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามกฎหมายนั้น ๆ ดำเนินการปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการหาข้อยุติให้ครบถ้วนเสียก่อน นั่นคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้อง

¹² กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 15). เล่มเดิม.

¹³ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 25). เล่มเดิม.

¹⁴ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

ทำการยื่นคำอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนของฝ่ายปกครองก่อน ผู้มีอำนาจนี้จะเรียกว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งผู้เขียนจะทำการศึกษาต่อไปในบทที่ 3 และในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียหายยังไม่พอใจกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่เป็นที่ต้องห้ามอุทธรณ์ก็ยังสามารถนำคดีข้อพิพาทนั้นขึ้นไปสู่ศาลได้ในอีกชั้นหนึ่ง

2) การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

เป็นการระงับข้อพิพาทเมื่อผู้มีหน้าที่เสียหายได้ยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยแล้วแต่ผู้มีหน้าที่เสียหายยังไม่พอใจ กับคำวินิจฉัยดังกล่าวของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้มีหน้าที่เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล โดยยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จากคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ และหากศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาหรือคำสั่งแล้วแต่ผู้มีหน้าที่เสียหายยังไม่เห็นด้วยกับคำสั่ง หรือคำพิพากษาดังกล่าว ยังสามารถอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ และศาลฎีกาตามลำดับ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2558 (ฉบับที่ 2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ พ.ศ. 2558

2.1.3.6 การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

เพื่อเป็นการบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียหายปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียหายไม่ปฏิบัติตามหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องบทลงโทษทางภาษีนั้นแยกได้เป็นโทษทางอาญาและโทษทางแพ่ง

1) โทษทางอาญา

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติ กฎหมายภาษี เป็นความผิดอาญาจึงมีบทลงโทษทางอาญาไว้ ได้แก่โทษปรับ หรือ โทษจำคุก หรือทั้งปรับทั้งจำคุก โดยถ้าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยจงใจบทลงโทษก็จะมี ความรุนแรง กล่าวคือมีโทษจำคุกขั้นสูงอยู่ด้วย แต่หากเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติเกี่ยวกับพิธีการ บทลงโทษอาจปรับเพียงอย่างเดียว หรือโทษจำคุกขั้นต่ำ¹⁵

2) การเพิ่มจำนวนภาษีอากร

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียหายอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้องหรือให้ข้อความแก่เจ้าพนักงานประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ควรต้องเสีย

¹⁵ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 17). เล่มเดิม.

กฎหมายภาษีอากรบางประเภทจึงกำหนดให้เพิ่มจำนวนภาษีขึ้นจากจำนวนที่ต้องเสียตามปกติอีกเป็น 1 เท่า หรือ 2 เท่า เรียกกรณีเช่นนี้ว่า “เบี้ยปรับ” ซึ่งถือเป็นภาษีอากรด้วย¹⁶

3) ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด

โดยหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย จึงต้องชำระดอกเบี้ยให้แก่รัฐด้วย เรียกกรณีเช่นนี้ว่า “เงินเพิ่ม” เงินเพิ่มนี้มีลักษณะ เช่นเดียวกับ ดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเมื่อไม่ชำระหนี้ตามกำหนด¹⁷

2.2 หลักการทั่วไปของภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่ง การใช้อำนาจจัดเก็บ ภาษีอากรของรัฐจึงต้องอยู่จะต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร และหลักการ จัดเก็บภาษีอากรที่ดีด้วย

2.2.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี มีความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ลักษณะสอดคล้อง ตามกฎหมาย กล่าวคือการอนุมัติภาษี การบริหารภาษีและการจัดเก็บภาษีต้องกระทำตามรูปแบบที่ กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น ส่วนความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงอนุมัติจัดเก็บภาษีและ ระบบภาษีอยู่ภายใต้ขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีมี่ที่มาจากแนวความคิดเรื่องหลักการตกลงยินยอมทาง ภาษี ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่ง ปรากฏอยู่ในประวัติศาสตร์ทางปกครองระบอบ ประชาธิปไตยในยุโรป “ภาษี” เป็นสิ่งที่แสดงอำนาจอธิปไตยของรัฐและมีลักษณะตรงกันข้ามกับ รายได้ประเภทอื่น ๆ รายได้ทางภาษีมี่มีความแตกต่างจากรายได้ของภาคเอกชนในประเทศนั้นที่เกี่ยวกับ ลักษณะของการมีอำนาจอธิปไตยและเป็นการใช้อำนาจโดยรัฐเพียงฝ่ายเดียว ทำให้ภาษีมี่ลักษณะ เป็นการบังคับ โดยฝ่ายปกครองจะเป็นผู้กำหนดมาตรการบังคับและมาตรการลงโทษผู้เสียภาษี เพื่อให้ชำระภาษี อย่างไรก็ตามในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้ อำนาจ การจัดตั้งภาษีจะกระทำได้อต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับ การตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน ดังนั้นอำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้ อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชนนั่นเอง¹⁸

¹⁶ แหล่งเดิม.

¹⁷ แหล่งเดิม.

¹⁸ คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น.74-75), โดย สุกลักษณ์ พิณีจิวดล, 2547, กรุงเทพฯ: วิทยุชน.

หลักความชอบด้วยกฎหมายภายใต้การมีองค์ประกอบที่สำคัญดังนี้

1) หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

การจัดเก็บภาษีในปัจจุบันเป็นการตกลงยินยอมโดยผ่านรัฐสภา มิได้เป็นการตกลงยินยอมของผู้เสียภาษีเฉพาะราย นอกจากนั้นแล้วการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีทุกประเภทต้องกระทำในรูปแบบกฎหมาย โดยฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้น ส่วนฝ่ายบริหารสามารถเข้ามามีบทบาทในการกำหนดวิธีการบังคับใช้ รวมถึงอำนาจในการกำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไปที่จำเป็นเกี่ยวกับการรักษาความสงบเรียบร้อยตามกฎหมายภาษีอากร แต่ไม่มีอำนาจในการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร¹⁹

2) การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากร โดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ด้วยเหตุที่กฎหมายเป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง ในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชน ได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการภายใต้กรอบแห่งกฎหมาย²⁰

3) การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ

การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เมื่อมีข้อโต้แย้งหรือข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี (เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง) เกี่ยวกับการประเมินภาษี นอกจากนั้นแล้วการตีความกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องมีการตีความโดยเคร่งครัด โดยต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมาย ยิ่งไปกว่านั้นจะต้องคำนึงถึงความ เป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรด้วย²¹

4) ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรมีลักษณะพิเศษอย่างหนึ่ง คือมีลักษณะเป็นเอกเทศ ซึ่งเป็นไปตามแต่ละประเภทภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวความคิดพื้นฐานทางกฎหมายสาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษี

¹⁹ แหล่งเดิม. (น. 77-78).

²⁰ แหล่งเดิม. (น. 81).

²¹ แหล่งเดิม. (น. 83-84).

แต่ละประเภท (ฐานภาษี) มีความหมายหรือมีลักษณะแตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง เช่น การให้ความหมายของ “ถิ่นที่อยู่” “หน่วยภาษี” “ขาย” แตกต่างจากความหมายที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่ง เป็นต้น²²

2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ของ อัดัม สมิท (Smitt's Cannons)

การที่รัฐจะบัญญัติกฎหมายขึ้นเพื่อเก็บภาษีอากรนั้น รัฐจะต้องพิจารณาจากความเหมาะสม สภาพสังคม เศรษฐกิจ สถานการณ์ทางการเมืองและความจำเป็น ณ กาลเวลานั้น ประกอบกับหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึงที่นำมาใช้ในการพิจารณาบัญญัติกฎหมาย เพื่อให้รัฐจะได้ปฏิบัติราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพ เจ้าหน้าที่รัฐสามารถดำเนินการได้โดยถูกต้องตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ และประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากร หลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดีส่วนใหญ่แล้วที่จะเป็นหลักในทางเศรษฐศาสตร์โดย นักเศรษฐศาสตร์คนสำคัญของโลก เช่น อัดัม สมิท (Adam Smith) ซึ่งท่านผู้นี้ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับลักษณะภาษีอากรที่ดีไว้ ในหนังสือ The Wealth of Nations ปี ค.ศ. 1776 แนวความคิดดังกล่าวเป็นที่ยอมรับนับถือของนักเศรษฐศาสตร์ด้วยกัน และยังคงสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน²³

1) หลักความยุติธรรม (Equity Reasonable Classification)

หลักความยุติธรรม อัดัม สมิท ได้กล่าวไว้ตามที่อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ดังนี้ “พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรจะจ่ายเงิน เพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงกันมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นคือตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขา แต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้การคุ้มครองจากรัฐ”²⁴

หลักการนี้คือหลักการที่ถือว่าประชาชนที่อยู่ในประเทศเดียวกัน ไม่ว่าจะแตกต่างกันในเชื้อชาติ ศาสนา ชั่ววรรณะ ความยากดีมีจน หรือตำแหน่งหน้าที่ การงานใดก็ตาม ควรต้องเสียภาษีเพื่อทำนุบำรุงประเทศชาติ ตามกำลังความสามารถของตน โดยตัดเทียมกัน คนที่มีความสามารถมาก ควรต้องเสียภาษีอากรมาก คนที่มีความสามารถน้อยควรเสียภาษีน้อยตามส่วน²⁵ หลักความยุติธรรมนี้จึงเป็นหลักที่มีความสำคัญอย่างมากในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งหากไม่มีความยุติธรรมแล้ว ความ

²² แหล่งเดิม. (น. 84).

²³ จาก วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (น. 5), โดย โทมนทร์ สืบวิเศษ, 2552, กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์ 50.

²⁴ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

²⁵ วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

ยินยอมในการเสียภาษีของประชาชนโดยสมัครใจคงเกิดขึ้นได้ยาก การจะวัดว่าจัดเก็บภาษีอย่างไรถึงจะยุติธรรมนั้นสามารถพิจารณาได้จากหลักเกณฑ์ 2 ประการ

ประการแรก คือ พิจารณาจากประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับจากรัฐ คือผู้ได้รับผลประโยชน์ จากบริการใดของรัฐมากควรเสียภาษีมาก ผู้ได้รับผลประโยชน์จากรัฐน้อยควรจะเสียภาษีน้อย เช่น คนที่มีรถยนต์ใช้ย่อมได้ประโยชน์จากการใช้ถนนมากกว่า คนที่ไม่มีรถยนต์ใช้ คนที่มีรถยนต์ใช้จึงต้องเสียภาษีให้รัฐเป็นต้น

ประการที่สอง พิจารณาจากความสามารถของผู้เสียภาษีนั่นเอง โดยแบ่งเป็นพิจารณาจากทรัพย์สิน เช่นคนที่มีทรัพย์สินมาก มีที่ดิน อาคารที่พัก ที่อยู่อาศัย มีรถยนต์หลายคันเช่นนี้ย่อมแสดงว่าเป็นคนร่ำรวยมีฐานะทางการเงินดีย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าคนที่ฐานะด้อยกว่าเป็นต้น การพิจารณาจากรายได้คนที่มียาได้มากมีเงินเดือนประจำ มีเงินฝากธนาคาร มีดอกเบี้ยจากการกู้ยืมมียาได้สม่าเสมอย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าที่มียาได้น้อยคนที่ไม่มีเงินเดือนประจำที่ทำงานหาเช้ากินค่ำมียาได้ไม่แน่นอน หรืออาชีพเกษตรที่รายได้ต้องขึ้นอยู่กับดินฟ้าอากาศ เป็นต้น²⁶ การพิจารณาจากรายจ่ายคนที่มีการจับจ่ายใช้สอยมากย่อมแสดงถึงความเป็นผู้มีฐานะที่ดีกว่าคนที่ไม่มีเงินไปจับจ่ายใช้สอย ดังนั้นคนที่มียาจ่ายมากย่อมแสดงว่ามีทางทำมาหาได้มาก จึงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรได้ดีกว่าคนที่มียาจ่ายน้อยหรือไม่มีเลย²⁷

อย่างไรก็ตามการพิจารณาหลักความยุติธรรมจะต้องพิจารณาควบคู่ไปกับความเสมอภาคทางกฎหมาย รัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน การตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ตามต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางและอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย ดังนั้นหากมีการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะที่เป็นการเลือกปฏิบัติที่เป็นธรรมย่อมสามารถกระทำได้²⁸ แต่จะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันแตกต่างกันตามอำเภอใจไม่ได้ หรือจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันให้เหมือนกันโดยอำเภอใจมิได้ การปฏิบัติโดยอำเภอใจหมายถึง การปฏิบัติที่ไม่อาจหาเกณฑ์แห่งความแตกต่างอันมีน้ำหนักสำคัญระหว่างสิ่งสองสิ่งหรือหลายสิ่งมาอธิบายอย่างสมเหตุสมผลได้²⁹

²⁶ วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (น. 6-7). เล่มเดิม

²⁷ แหล่งเดิม.

²⁸ คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 98-102). เล่มเดิม.

²⁹ จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง (น.41), โดย วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, 2546, กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

หลักความแน่นอนชัดเจน อัดัม สมิท ได้กล่าวไว้ตามที่อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ดังนี้ “ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายทั้งหมดนี้ควรที่จะชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุก ๆ คน”³⁰ ซึ่งหมายความว่าภาษีอากรที่จัดเก็บจะต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี วิธีการ มีการกำหนดวัน เวลา สถานที่เสียภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสีย ล้อยค่าในดับทกกฎหมายชัดเจนแน่นอน ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้ง่าย ไม่มีปัญหาในการแปลความได้หลายนัยหลายความเห็น ไม่ยุ่งยากซับซ้อน มีกระบวนการยุติข้อโต้แย้งที่ถูกต้อง และเป็นธรรมไม่ต้องพิพาทยืดเยื้อให้เสียเวลาและเพิ่มค่าใช้จ่ายแก่ผู้เสียภาษีอากร³¹ ความชัดเจนดังกล่าวนี้คือ ความชัดเจนทั้งในเรื่องกฎหมายและการใช้บังคับ³²

หลักความแน่นอนชัดเจนจึงเป็นหลักการอีกประการหนึ่งที่มีความสำคัญ กล่าวคือ หลักความแน่นอนชัดเจนนี้ครอบคลุมในหลายเรื่อง รวมถึงการตรากฎหมาย การปรับใช้ และการตัดสินใจขาด ภาษีอากรที่มีความแน่นอนชัดเจน นอกจากจะเป็นหลักประกันที่ดีให้แก่รัฐแล้ว ยังเป็นหลักประกันคุ้มครองสิทธิและทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะนำไปสู่ความสมัครใจในการจะต้องเสียภาษีอากร ได้ดียิ่งขึ้น อีกทั้งยังง่ายต่อการปฏิบัติตามอีกด้วย หากระบบภาษีอากรที่ปราศจากความแน่นอนชัดเจน ย่อมก่อให้เกิดช่องทางการทุจริตของเจ้าหน้าที่ส่งผลให้เกิดความไม่ยุติธรรมตามมาอีกประการหนึ่ง

3) หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวก อัดัม สมิท ได้กล่าวไว้ตามที่อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ดังนี้ “ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลาหรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี”³³ หมายความว่าวิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลาและควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร และยังหมายความรวมถึงช่วงเวลาให้ผู้เสียภาษีมีความสะดวกจะชำระภาษีด้วย เช่น ในประเทศเกษตรกรรม ชาวนาจะมีรายได้ต่อเมื่อถึงฤดูกาลเก็บเกี่ยวพืชผล ส่วนเรื่องสถานที่ในการจัดเก็บภาษีก็ควรจะต้องสะดวกในการเดินทางมีการขนส่งเข้าถึงได้ง่ายมีบรรยากาศเหมาะสม หลักความสะดวกดังที่กล่าวนี้จึงต้องสอดคล้องและประสานกับหลักความแน่นอนชัดเจนด้วย เช่นการกำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้ที่กรมสรรพากรได้แบ่งเขต

³⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

³¹ วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (น. 7-8). เล่มเดิม.

³² การภาษีอากรธุรกิจ (น. 18). เล่มเดิม.

³³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

การให้บริการชำระภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรทำให้ผู้เสียภาษีอากรเดินทางมาชำระภาษีอากรได้อย่างสะดวก พร้อมทั้งมีแบบพิมพ์แบบแสดงรายการเสียภาษีที่เข้าใจได้ง่ายและใช้กันอย่างแพร่หลาย³⁴

4) หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัด อุดม สมิท ได้กล่าวไว้ตามที่อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ดังนี้ “ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกไปจากกระเป๋าของประชาชน ทำอย่างประหยัดที่สุดและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินที่ภานำเข้าไปสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ”³⁵ ซึ่งมีความหมายว่า การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น รัฐจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่น้อยที่สุด และผู้เสียภาษีอากร เสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภานั้น ๆ น้อยที่สุด เพราะค่าใช้จ่ายหรือความยุ่งยากซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บเป็นเหตุให้สิ้นเปลืองเวลา สิ้นเปลืองบุคลากร ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับจำนวนภาษีอากรที่เก็บได้ หรือในด้านผู้เสียภาษีเองที่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่าย เป็นภาระที่ผู้เสียภาษีอากรต้องแบกรับจากจำนวนภาษีที่ถูกเก็บ

2.2.3 หลักการจัดเก็บภาษีในยุคปัจจุบัน

นอกจากหลัก 4 ประการของ อุดม สมิท ซึ่งเป็นหลักการสำคัญดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น นักเศรษฐศาสตร์และภาษีอากรในยุคสมัยต่อมาได้นำหลักการมาเรียบเรียงและเพิ่มเติมอีกหลายประการดังนี้

1) หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีสำหรับนั้น ควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดี มีฐานภาษีที่กว้างเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมากโดยอัตราภาษีไม่สูงมากนัก และตรงกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ต้องการรายได้ให้มาก เพื่อเพียงพอให้แก่รัฐสำหรับการบริหารประเทศยกตัวอย่างเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถึงแม้จะเก็บภาษีจากรายบุคคล ที่เฉลี่ยแล้วในอัตราไม่มากนัก แต่ก็สามารถทำรายได้ได้มากเนื่องจากฐานภาษีที่กว้าง³⁶

2) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีลักษณะยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงไปได้ตามภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงตามสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย สามารถ

³⁴ คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 63). เล่มเดิม.

³⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

³⁶ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 21), โดย วิทย์ ดันตยกุล, 2518, กรุงเทพฯ: อักษรศาสตร์.

แก้ไขเพิ่มเติมได้ ไม่ยึดติดตายตัวจนแก้ไขได้ยากหรือไม่ได้เลยหรือต้องมีกระบวนการซับซ้อนและใช้เวลายาวนานในการแก้ไข³⁷

3) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

ภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องไม่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติแก่กิจการหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง โดยเฉพาะและต้องกระทบกระเทือนในทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด³⁸ กล่าวคือไม่กระทบกระเทือนหรือมีผลกระทบกระเทือนให้น้อยที่สุดต่อการตัดสินใจทางธุรกิจของประชาชน หรือกระทบต่อกลไกตลาด หรือกระทบต่อการเลือกบริโภค หรือมีผลต่อปัจจัยในการผลิตสินค้าอุปโภค บริโภค การจ้างแรงงาน หรือเครื่องจักร ยกตัวอย่างเช่น ในการบริโภคเนื้อสัตว์ของประชาชน ประชาชนอาจจะเลือกบริโภคหมูและไก่ในปริมาณและสัดส่วนเท่า ๆ กันแต่หากมีการเก็บภาษีเฉพาะไก่ ก็จะส่งผลให้มีการบริโภคไก่น้อยลงและเลือกจะบริโภคเนื้อหมูหรือเนื้อสัตว์อื่น ๆ แทนเป็นต้น

4) หลักความถูกต้องเหมาะสม (Accuracy and Expediency)

ภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องสามารถควบคุมการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างถูกต้องตามระเบียบกฎหมายอย่างเคร่งครัด การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายจะต้องถูกลงโทษตามที่กฎหมายกำหนดอัตราโทษเอาไว้³⁹

5) หลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability)

การจัดเก็บภาษีอากรจะได้ผลดีนั้นนอกจากจะขึ้นอยู่กับความพยายามของรัฐแล้ว ที่สำคัญกว่าคือความร่วมมือของประชาชน หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากรอย่างดีแล้วการเก็บภาษีอากรก็จะง่ายขึ้น การที่ประชาชนจะให้ความร่วมมือที่ดีได้นั้น ขึ้นอยู่กับการยอมรับของสังคม หากสังคมยอมรับว่าการเสียภาษีอากรนั้นถูกต้องสมควรที่จะเสียภาษีแล้วประชาชนก็จะให้ความร่วมมือในการเสียภาษีเอง หากประชาชนเห็นว่าไม่ถูกต้อง ไม่เหมาะสม ไม่ยุติธรรม การจัดเก็บภาษีอากรนั้นก็จะได้ไม่ได้รับการร่วมมือจากประชาชน ภาษีอากรที่ไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชนจะถือว่าเป็นภาษีอากรที่ดีได้อย่างไร⁴⁰

³⁷ วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (น. 9). เล่มเดิม

³⁸ แหล่งเดิม. (น.10).

³⁹ จาก การบริหารงานคลังรัฐบาล เล่ม 2 : การบริหารงานคลังรัฐบาลมหภาค 2 ,โดย พนม ทินกร ณ อยุธยา, 2534, กรุงเทพฯ: ศิลปสยามการพิมพ์ อ้างถึงใน ศึกษาการเรียนรู้ความเข้าใจและปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจในการแยกยื่น หรือยื่นรวมภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้สมรส กรณีศึกษา : พนักงานเอกชนที่ทำงานในเขตลุ่มพินี่ (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น.14), โดย ปภาวรินทร์ คชหิรัญ, 2558, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

⁴⁰ แหล่งเดิม.

6) หลักกฎหมายอากรที่เข้าใจได้ (Understandable Rules)

กฎหมายอากรที่ดีควรมีความเป็นเหตุเป็นผล และข้อที่สำคัญคือผู้เสียภาษีอากรควรจะสามารถเข้าใจกฎหมายอากรได้โดยไม่ต้องพึ่งผู้เชี่ยวชาญ⁴¹

2.3 สิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรตามรูปแบบองค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดโดยกฎหมายจึงเป็นข้อจำกัดสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง สิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐเกิดจากกฎระเบียบและความจำเป็นในสังคมที่ต้องมีรายได้เพื่อใช้ในกิจการของส่วนรวม และเป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากร การกระจายความมั่งคั่งและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ บทบาทในการจัดเก็บภาษีอากรรัฐจึงเป็นสิ่งที่ต้องมีขอบเขตจำกัด⁴² โดยอาจกำหนดไว้โดยการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ที่มีการบัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ และบังคับใช้กับเรื่องต่าง ๆ นอกเหนือจากเรื่องภาษีอากร หรือบัญญัติไว้โดยการตราไว้ในกฎหมายทั่วไป การบัญญัติสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ในกฎหมายทั่วไป เช่น กฎหมายภาษีอากร จะส่งผลให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยไม่จำเป็นต้องสับสนกับการนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในกฎหมายประเภทอื่น ๆ มาตีความปรับใช้กับเรื่องภาษีอากร และยังส่งผลให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามการที่จะได้รับความคุ้มครองสิทธิที่ตราไว้ในกฎหมาย ผู้เสียภาษีอากรจำเป็นจะต้องดำเนินการทางศาล⁴³

จุดเริ่มต้นของการนำเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมาพิจารณา คือ ความซับซ้อนของระบบภาษีอากรในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วซึ่งเป็นสมาชิกขององค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development / OECD) ที่เรียกร้องให้มีการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้ชัดเจนยิ่งขึ้น⁴⁴ ซึ่ง องค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้ศึกษาและตีพิมพ์เผยแพร่คำแนะนำเกี่ยวกับเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้

⁴¹ จาก บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (รายงานผลการวิจัย) (น.36), โดยสุเมธ ศิริคุณ โขติ, วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, ชนินทร์ มีโกตี, วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, 2552, กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์.

⁴² แหล่งเดิม. (น.15).

⁴³ แหล่งเดิม. (น.2).

⁴⁴ แหล่งเดิม. (น.19-20).

ในเอกสารหลายฉบับ ในเอกสารดังกล่าวได้มีการเสนอแนะเกี่ยวกับสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรไว้ 6 ประการดังนี้

2.3.1 สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The Right to Be Informed Assisted and Heard)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะได้รับข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้องเกี่ยวกับกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงได้รับการแจ้งสิทธิที่ตนมีอยู่ในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งต่าง ๆ ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถทราบได้อย่างชัดเจนถึงสิทธิและหน้าที่ของตนในทางภาษีอากร ในการให้ข้อมูลข่าวสารของฝ่ายจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องกระทำด้วยวิธีการที่หลากหลาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครองสูงสุด เช่นการออกคู่มือผู้เสียภาษีอากร การตราปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร การแจ้งข้อมูลทางโทรศัพท์ เป็นต้น⁴⁵

2.3.2 สิทธิในการอุทธรณ์ คัดค้าน ขอให้ทบทวน (The Right to Appeal)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ คัดค้าน หรือขอให้ทบทวนใหม่ซึ่งคำสั่งหรือคำตัดสินใด ๆ ของฝ่ายจัดเก็บภาษีที่กระทำต่อผู้เสียภาษีอากรทั้งหมด ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นการปรับใช้กฎหมาย หรือการปรับใช้กฎหมายทางปกครองต่าง ๆ⁴⁶

2.3.3 สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)

ระบบภาษีอากรควรปฏิบัติกรบนพื้นฐานที่ว่า ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่กำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น ผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรเกินควร ได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ย อีกทั้งควรมีกฎเกณฑ์กำหนดให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถ้าพบว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ทราบว่าได้รับการบรรเทาการเสียภาษี หรือได้รับคืนภาษีอากร สิทธิเรื่องนี้แม้จะเป็นประเด็นในเรื่องของการประเมินภาษี แต่หลักการขั้นพื้นฐานคือเรื่องของความแน่นอน และมาตรการในการป้องกันเพื่อให้สามารถสร้างความมั่นใจว่าภาษีอากรนั้นมิได้ถูกกำหนดขึ้นเองตามอำเภอใจ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นองค์กรหน่วยงานของรัฐบาลซึ่งบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน ฝ่ายจัดเก็บภาษีจึงอยู่ในฐานะที่ดีกว่าผู้เสียภาษีอากรที่จะสามารถเข้าใจกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ในระบบภาษีอากร ดังนั้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรกระทำผิดพลาดจาก

⁴⁵ จาก การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญา กำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 9), โดย พิทยา ไชยมหาพฤกษ์, 2553, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁴⁶ แหล่งเดิม.

สิ่งที่รัฐบาลคาดการณ์ไว้ ก็ควรเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่จะแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นให้ถูกต้อง รวมถึงการคืนภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากร⁴⁷

2.3.4 สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจน (The Right to Certainty)

ผู้เสียภาษีอากรต้องมีสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอน กล่าวคือกฎหมายภาษีอากรและกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอนชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรจะสามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด และสามารถคาดการณ์ได้ถึงผลทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นกับธุรกรรมของตน ทั้งนี้รวมถึงความคาดหวังที่ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และตามการตีความกฎหมายจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วย⁴⁸

2.3.5 สิทธิส่วนบุคคล (The Right to Privacy)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะคาดหวังว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะไม่ก้าวล่วงความเป็นส่วนตัวส่วนตัวโดยไม่จำเป็น โดยในทางปฏิบัติสิทธิจะถูกปรับใช้ในกรณีการตรวจสอบการเสียภาษีอากร กล่าวคือ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะต้องหลีกเลี่ยงการเข้าค้นเคหสถานหรือสถานประกอบการโดยไม่จำเป็น ซึ่งในหลายประเทศมีกฎหมายที่เข้มงวดมากสำหรับการตรวจค้นดังกล่าว นอกจากนี้แล้วในบางประเทศการกระทำดังกล่าวจะต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียภาษีก่อน หรือจะต้องมีหลายคั่นในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยินยอม⁴⁹

2.3.6 สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The Right to Confidentiality and Secrecy)

เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี ที่ว่าข้อมูลของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องเป็นความลับและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่ระบุไว้ในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งบทบัญญัติทางภาษีจะมีการลงโทษอย่างหนักแก่เจ้าหน้าที่หากมีการฝ่าฝืน⁵⁰

จากการศึกษาเรื่องหลักการเกี่ยวกับสิทธิซึ่งที่ได้กล่าวมาจะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิเสรีภาพในทางทรัพย์สินอย่างหนึ่ง เพราะอำนาจจัดเก็บภาษีอากรกระทบต่อทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยตรง และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นด้านตรงข้ามของอำนาจจัดเก็บภาษีอากร และเป็นสิ่งที่จำกัดอำนาจจัดเก็บภาษีอากรอยู่ในตัว ถ้ามีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างถูกต้องเหมาะสม ย่อมทำให้การใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปในกรอบ

⁴⁷ บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (น.38). เล่มเดิม.

⁴⁸ การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญา กำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น.10), เล่มเดิม.

⁴⁹ แหล่งเดิม.

⁵⁰ แหล่งเดิม.

ที่ถูกต้องเหมาะสมตามไปด้วย รายได้รัฐย่อมเพิ่มขึ้น และประหยัดค่าใช้จ่ายในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร เพราะผู้เสียภาษีมักมีความเชื่อถือว่าการจัดเก็บภาษีอากรมีความเป็นธรรม ความโปร่งใส ประสิทธิภาพและประสิทธิผล จึงสมัครใจเสียภาษีอากรโดยไม่ต้องใช้กำลังบังคับ ทั้งนี้จะต้องมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่มากเกินไปหรือน้อยเกินไปจนขาดความพอดี เนื่องจากอาจก่อให้เกิดการใช้สิทธิโดยไม่ชอบ หรือการใช้อำนาจโดยไม่ชอบได้⁵¹

2.4 หลักการทางกฎหมายปกครอง

กฎหมายปกครองเป็นกฎหมายพิเศษที่ใช้บังคับแก่ข้อพิพาทที่เกิดจากความขัดแย้งระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐกับประชาชน หรือระหว่างผู้บังคับบัญชากับผู้ใต้บังคับบัญชา ในลักษณะที่คู่ความฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือกว่าและอีกฝ่ายหนึ่งมีฐานะที่ด้อยกว่า จึงถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่สำคัญที่จะนำมาใช้ในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการกระทำของรัฐ

อีกทั้งประเทศในระบอบประชาธิปไตย ปกครองประเทศโดยใช้กฎหมายหรือเรียกว่าใช้หลักนิติรัฐ ซึ่งแนวความคิดพื้นฐานของนิติรัฐก็คือการจำกัดอำนาจของรัฐโดยกฎหมาย การทำให้รัฐต้องผูกพันอยู่กับหลักการพื้นฐาน และคุณค่าทางกฎหมายโดยไม่อาจบิดพลิ้วได้ ด้วยเหตุนี้หลักนิติรัฐ จึงไม่ได้มีความหมายเพียงแก่ให้รัฐคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคลเท่านั้น แต่ยังเรียกร้องให้รัฐ ต้องดำเนินการในด้านต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมขึ้นอย่างแท้จริงในสังคม และยังคงยึดถือหลักการประกันสิทธิในกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นเจ้าหน้าที่และศาล เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนได้ต่อสู้ป้องกันสิทธิของตนในกระบวนการพิจารณาต่าง ๆ ของรัฐได้อย่างเต็มที่ ด้วยเหตุนี้ระบบกฎหมายของรัฐจึงกำหนดให้องค์กรของรัฐต้องรับฟังบุคคล เปิดโอกาสให้บุคคล นำพยานหลักฐานเข้าหักล้างข้อกล่าวหา และในกรณีที่ประชาชนได้รับความเสียหายจากการใช้อำนาจมหาชนของรัฐ รัฐจะต้องเปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถฟ้ององค์กรของรัฐที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ตนต่อศาลได้⁵² และการกระทำของรัฐนั้นถือเป็นการกระทำทางปกครอง ซึ่งต้องอยู่ภายใต้หลักการดังต่อไปนี้

2.4.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง

ความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หมายถึงฝ่ายปกครองจะกระทำการทางปกครองใด ๆ อันเป็นการก้าวล่วงไปกระทบสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนไม่ได้ เว้นแต่จะมีกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นให้อำนาจไว้ หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองนี้จึง

⁵¹ บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (น. 46-47). เล่มเดิม.

⁵² จาก “หลักนิติรัฐและหลักนิติธรรม,” โดย วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, (มกราคม-กุมภาพันธ์) 2555, *จุดนิติ*, น. 54-55.

เป็นข้อจำกัดอำนาจของฝ่ายปกครองและในขณะเดียวกันก็เป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้วย ซึ่งสอดคล้องกับหลักกฎหมายมหาชนทั่วไปที่ว่า “เมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจ (รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ) ไว้ จะกระทำมิได้ (โดยเฉพาะเมื่อกระทบสิทธิเสรีภาพปัจเจกชน)” ซึ่งหมายถึง ฝ่ายปกครองจะกระทำการทางปกครองที่กระทบสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ และการกระทำการทางปกครองนั้นจะต้องสอดคล้องและไม่ขัดแย้งกับกฎหมายส่วนในเรื่องของการเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนนั้น หมายความว่า หากการกระทำทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประชาชนย่อมมีสิทธิที่จะทำให้ความไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นหมดสิ้นไป เช่น การขอให้ยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น⁵³

ดังนั้นการกระทำทางปกครองทุกประเภทจะต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย แต่จะสามารถเป็นจริงขึ้นมาได้จะต้องมีกระบวนการควบคุม ตลอดจนมีองค์กรที่ควบคุมความชอบด้วยกฎหมาย ทั้งองค์กรภายในฝ่ายปกครอง และองค์กรนอกฝ่ายปกครอง ซึ่งวิธีการควบคุมนั้นอาจพิจารณาได้เป็น 2 ขั้นตอนคือ

2.4.1.1 การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายก่อนออกคำสั่งทางปกครอง

การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายก่อนออกคำสั่งทางปกครองนั้น มีขั้นตอนเริ่มตั้งแต่การคิดเตรียมและออกคำสั่งทางปกครอง เรื่อยไปจนถึงมีคำสั่งทางปกครอง สำหรับวิธีการควบคุมนั้นกระทำโดยการสร้างองค์กรที่มีหน้าที่ในการให้ความเห็นเบื้องต้นทั้งความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมก่อนที่ฝ่ายปกครองจะออกคำสั่งทางปกครอง การให้ประชาชนควบคุมโดยให้มีส่วนร่วมก่อนออกคำสั่งทางปกครอง เพื่อให้โอกาสประชาชนที่จะถูกกระทบจากการออกคำสั่งทางปกครองมีสิทธิในการป้องกันส่วนได้เสียของตนเองได้ โดยวิธีการได้แก่การปรึกษาหารือ การไต่สวนสาธารณะ การเปิดโอกาสให้ประชาชนรับรู้และเข้าถึงเอกสารราชการและโดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครอง ซึ่งจะเป็นหลักประกันที่มีประสิทธิภาพอย่างยิ่งเพราะทำให้ประชาชนรู้ถึงเหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครองหากเห็นว่าไม่ถูกต้อง ก็สามารถที่จะได้แย้งคัดค้านเพื่อนำไปสู่การแก้ไขเปลี่ยนแปลง ยกเลิก เพิกถอนคำสั่งทางปกครองต่อไปได้⁵⁴

2.4.1.2 การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายภายหลังออกคำสั่งทางปกครอง

เมื่อฝ่ายปกครองออกคำสั่งทางปกครองที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนย่อมต้องมีวิธีการในการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง ซึ่งเป็นการควบคุมในลักษณะแก้ไขภายหลังจากที่ฝ่ายปกครองได้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งต่อบุคคลแล้ว หากการ

⁵³ จาก คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1 (น. 456-457), โดย มานิตย์ จุมปา, 2554, กรุงเทพฯ :จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

⁵⁴ แหล่งเดิม. (น. 560-561)

กระทำใดมีข้อบกพร่องหรือเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ฝ่ายปกครองจะต้องแก้ไขเยียวยาบุคคลผู้ซึ่งได้รับผลกระทบนั้น ส่วนในการควบคุมนั้นสามารถกระทำได้โดยองค์กรที่แบ่งออกเป็นควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง และควบคุมโดยองค์กรนอกฝ่ายปกครอง

1) การควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง

การควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง หมายถึง การควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรฝ่ายปกครองภายหลังจากที่มีการกระทำทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่งแล้วมักจะมีการกำหนดให้องค์กรฝ่ายปกครองได้มีโอกาสตรวจสอบการกระทำที่เกิดจากเจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครองโดยจำแนกลักษณะของการควบคุมได้ดังนี้

(1) การควบคุมโดยผู้มีอำนาจเหนือ หรือภายในฝ่ายบริหาร

เป็นการร้องเรียนภายในฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองซึ่งออกคำสั่งทางปกครองนั่นเอง โดยร้องเรียนต่อผู้บังคับบัญชาตามสายงานบังคับบัญชา การควบคุมในลักษณะนี้อาจกระทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรือโดยวาจาก็ได้ ไม่มีรูปแบบที่เคร่งครัด รวมถึงไม่มีลักษณะเป็นคดีหรือข้อพิพาท⁵⁵

(2) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการควบคุมภายในฝ่ายปกครองที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่อาจแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยมีความมุ่งหมาย 3 ประการคือ เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และเพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล ซึ่งระบบอุทธรณ์สามารถแบ่งออกเป็นระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ และระบบอุทธรณ์บังคับ ในส่วนของการอุทธรณ์ตามกฎหมายไทย ยังสามารถแยกพิจารณาได้เป็นการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะ และการอุทธรณ์ตามกฎหมายกลาง (พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539)⁵⁶

ลักษณะของการควบคุมภายในฝ่ายปกครองในการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนี้ เป็นการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองโดยคณะกรรมการที่มีใช้ศาลยุติธรรมใช้วิธีพิจารณาในลักษณะเป็นคดีข้อพิพาท โดยให้โอกาสผู้อุทธรณ์ชี้แจงข้อโต้แย้งได้ ตลอดจนมีกระบวนการในการแสวงหาหลักฐาน ข้อดีของการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนี้ คือเป็นการ

⁵⁵ แหล่งเดิม. (น.565)

⁵⁶ จาก หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง (น.96-98), โดย บรรเจิด สิงคะเนติ, 2556, กรุงเทพฯ : วิทยุชน.

ดำเนินคดีโดยผู้ซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการดำเนินการโดยศาล⁵⁷

2) การควบคุมโดยองค์กรนอกฝ่ายปกครอง

เนื่องจากการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง มีข้อจำกัดบางประการเช่น ประชาชนอาจไม่ได้รับความเป็นธรรมในการพิจารณาเพราะฝ่ายปกครองอาจปกป้องฝ่ายปกครองด้วยกัน หรือในบางครั้งอาจไม่เปิดโอกาสให้ได้แย้ง จึงจำเป็นจะต้องมีการควบคุมโดยองค์กรภายนอก ในการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองโดยองค์กรนอกฝ่ายปกครอง อาจดำเนินการได้หลายลักษณะได้แก่ การควบคุมทางการเมือง การควบคุมโดยองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ และการควบคุมโดยองค์กรตุลาการ

2.4.2 หลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครอง

เมื่อข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นการกระทำของฝ่ายปกครองจึงถือเป็นข้อพิพาททางปกครองประเภทหนึ่ง การพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรหรือเรียกว่าการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นการพิจารณาทางปกครองด้วย เพราะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ซึ่งมีผล เป็นการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้งรับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ของอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งคือผู้เสียภาษีอากรหรือเอกชน ดังนั้นการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษี จึงต้องคำนึงถึงหลักการพิจารณาคำสั่งทางปกครองประกอบด้วยเพื่อให้การกระทำทางปกครองนั้นชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งได้แก่

2.4.2.1 หลักความเป็นกลาง หรือหลักความไม่มีส่วนได้เสีย (Impartiality)

เป็นหลักการที่มีแนวความคิดพื้นฐานว่าบุคคลที่มีอำนาจสั่งการ หากมีอคติต่อคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือมีผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกันแล้ว ย่อมไม่อาจวินิจฉัยชี้ขาดโดยปราศจากอคติในเรื่องนั้นได้ซึ่งหลักการนี้มีปรากฏอยู่ในมาตรา 13 และมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อเป็นการประกันการใช้อำนาจของผู้มีอำนาจ ในการออกคำสั่งทางปกครองให้มีความเป็นกลาง ความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียง⁵⁸

การปฏิบัติราชการหรือการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวม มิใช่เป็นไปเพื่อผลประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะหากแต่เป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ ดังนั้นจึงต้องปฏิบัติด้วยความเป็นกลางไม่โอนเอียง

⁵⁷ คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1 (น. 566). เล่มเดิม

⁵⁸ นิตา บุญยรัตน์. (ม.ป.ป.). ความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ในการดำเนินการทางวินัยอย่างไม่ร้ายแรง. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/Academic/Academic_201212_165943.pdf.

และในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่โดยเฉพาะในการพิจารณาทางปกครอง บุคคลผู้มีหน้าที่พิจารณาทางปกครองจะต้องไม่มีส่วนได้เสีย ในเรื่องที่พิจารณานั้นเพื่อเป็นการประกันความเป็นธรรมให้แก่ประชาชน หลักการไม่มีส่วนได้เสีย มีรากฐานมาจากความต้องการให้บุคคลผู้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาวินิจฉัย ดำเนินการพิจารณาวินิจฉัยเรื่องต่าง ๆ อย่างเป็นกลาง ยุติธรรม และปราศจากความลำเอียง โดยบุคคลผู้มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยสั่งการ ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องภายในหรือภายนอก เช่น ส่วนได้เสียทางการเงิน ความสัมพันธ์ส่วนตัว หรือความเกี่ยวข้องอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง

ดังนั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรก็ควรจะเป็นผู้ที่มีความเป็นกลางไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณา โดยต้องไม่เข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และมีความเป็นอิสระซึ่งไม่มีอิทธิพลใดอันจะทำให้การวินิจฉัยไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม มาครอบงำเช่นเดียวกัน

กฎหมายต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้ เช่น ประเทศเยอรมนี กำหนดหลักการว่า บุคคลที่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกับทางการเงินไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมถือว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสียด้วย ดังนั้นหากเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างกัน ย่อมเป็นผู้มีส่วนได้เสียจึงไม่อาจเป็นผู้พิจารณาเรื่องดังกล่าวได้ ในขณะที่ประเทศไทยก็มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้ผู้พิจารณาทางปกครอง ต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณานั้น⁵⁹

2.4.2.2 หลักการไม่ยึดแบบพิธี

แบบพิธีที่กฎหมายกำหนดมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของบุคคลและให้การพิจารณาทางปกครองเป็นไปอย่างรอบคอบแต่ในบางครั้งก็ทำให้เกิดความล่าช้า โดยหลักการแล้ว การพิจารณาคดีปกครองจึงไม่ยึดแบบพิธี เพื่อให้เกิดความสะดวกในการพิจารณาและเพื่อให้การออกคำสั่งทางปกครองเป็นไปอย่างทันท่วงที อย่างไรก็ตามหากเป็นเรื่องที่กฎหมายได้กำหนดแบบพิธีให้ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติ แต่ฝ่ายปกครองไม่ปฏิบัติตามคำสั่งที่ออกมานั้นอาจเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ เว้นแต่การไม่ปฏิบัติตามแบบพิธีไม่กระทบต่อวัตถุประสงค์ในเรื่องคุ้มครองสิทธิของประชาชน⁶⁰

นอกจากฝ่ายปกครองจะต้องไม่ยึดแบบพิธีแล้ว จะต้องไม่มีการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควรด้วย อาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักที่ก่อให้เกิด

⁵⁹ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 33-34). เล่มเดิม

⁶⁰ การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 31). เล่มเดิม.

ความรวดเร็วและอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชน โดยการทำงานของฝ่ายปกครองต้องมีความประหยัดและมีประสิทธิภาพของกฎหมายที่ใช้บังคับ ตลอดจนเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องไม่มีการสร้างขั้นตอนให้ประชาชนปฏิบัติตามเกินควรและสร้างภาระให้แก่ประชาชนจนเกินควรด้วย

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกัน ในการดำเนินการต้องให้ความสำคัญแก่นื้อหา ยิ่งกว่ารูปแบบหรือแบบพิธี และต้องไม่มีการกำหนดขั้นตอนให้เป็นภาระแก่ประชาชนเกินสมควรด้วย เช่นการยื่นอุทธรณ์ไม่ควรมีกฎหมายในเรื่องการกำหนดแบบคำอุทธรณ์ที่หากผู้อุทธรณ์มิได้ยื่นอุทธรณ์ตามแบบแล้ว เจ้าหน้าที่อุทธรณ์มีอำนาจไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์ และในการพิจารณาอุทธรณ์เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่จำเป็นต้องยึดแบบพิธีเว้นแต่ เป็นแบบพิธีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิ ของประชาชน เช่น กฎหมายกำหนดให้แจ้งเหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ฝ่ายปกครองก็ต้องให้เหตุผล หรือการกำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้อุทธรณ์ก่อน เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่รับฟังข้อเท็จจริงไม่ได้ เนื่องจากเป็นแบบพิธีที่มีวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน

ในส่วนของกฎหมายต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้เช่นใน ประเทศอังกฤษ กำหนดให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างเป็นทางการให้น้อยที่สุด หรือในประเทศฝรั่งเศส ผู้เสียภาษี ที่ประสงค์จะอุทธรณ์สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ด้วยจดหมายทั่วไป⁶¹

2.4.2.3 หลักการรับฟังข้อเท็จจริง

หลักการรับฟังข้อเท็จจริงเป็นหลักการที่เป็นหลักประกัน ประกันการคุ้มครองสิทธิของประชาชนจากการใช้อำนาจตามอำเภอใจของฝ่ายปกครอง หลักการนี้เรียกร้องให้ฝ่ายปกครองต้องเปิดโอกาสให้ผู้ถูกระทบสิทธิสามารถชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่าง ๆ ได้ การเปิดโอกาสให้ชี้แจง แสดงพยานหลักฐาน ถือว่าเป็นสิทธิประการหนึ่งที่เอกชนผู้ถูกระทบสิทธิหรือประโยชน์จากการตัดสินใจของฝ่ายปกครอง จะต้องได้รับสิทธิหรือโอกาสในการแจ้งข้อมูลเรื่องราวที่เกี่ยวข้อง เพื่อโต้แย้งหรือคัดค้านหรือพิสูจน์ข้อเท็จจริง⁶²

⁶¹ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 39-40). เล่มเดิม

⁶² จาก บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 14), โดย พรทิพย์ พงษ์สถิตย์, 2549, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

2.4.2.4 สิทธิได้รับการพิจารณาที่รวดเร็ว (Right to speedy conduct of proceeding)

ความล่าช้าในการดำเนินกระบวนการทางปกครอง เป็นมูลเหตุของการกั่นแก้งและความไม่เป็นธรรมรวมทั้งก่อให้เกิดความเสียหายอื่น ๆ ตามมา การดำเนินการของฝ่ายปกครองจึงควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน⁶³

สิทธิได้รับการพิจารณาที่รวดเร็ว เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง เนื่องจากฝ่ายปกครองได้รับมอบอำนาจจากกฎหมายให้ดำเนินกิจการต่าง ๆ ในทางปกครองเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของมหาชนหรือประโยชน์สาธารณะ ซึ่งหากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของคู่กรณีแล้ว ฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ดำเนินการแก้ไขเยียวยาความเดือดร้อนเสียหายด้วยความรวดเร็วและไม่ก่อภาระ ที่จะนำมาซึ่งความยุ่งยากแก่คู่กรณี ดังนั้นกระบวนการพิจารณาของฝ่ายปกครองควรดำเนินการอย่างรวดเร็ว ไม่เกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีการร้องเรียนตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ซึ่งคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการต้องพิจารณา ให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องเรียนเป็นต้น อย่างไรก็ตามในกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดระยะเวลาสำหรับเจ้าหน้าที่พิจารณา “เรื่องร้องเรียน” ไว้จะต้องพิจารณาเรื่องดังกล่าวให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาใดหรือจะต้องถือเอา “ระยะเวลาอันสมควรในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง” ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะไม่ได้กำหนดระยะเวลาไว้คือไม่เกินเก้าสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ โดยพิจารณาเทียบเคียงจากระยะเวลาขั้นสูงในการพิจารณาอุทธรณ์ คำสั่งทางปกครองของฝ่ายปกครองตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁶⁴

2.4.2.5 หลักการให้เหตุผล

หลักการให้เหตุผลเป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่ง หลักการนี้คือหลักการ ที่เรียกร้องให้มีการพิจารณาอย่างเปิดเผย อย่างน้อยที่สุดจะต้องเปิดเผยต่อประชาชน ผู้เกี่ยวข้องหรือผู้มีส่วนได้เสีย โดยฝ่ายปกครองจะต้องให้เหตุผลประกอบการวินิจฉัยสั่งการ ว่าฝ่ายปกครองมีข้อคิดเห็นอย่างไรจึงสั่งการไป เพื่อให้ประชาชนได้ทราบถึงเหตุผลของฝ่ายปกครองในการวินิจฉัย และเพื่อความชัดเจนแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือผู้ถูกระทบสิทธิ อันเป็นการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในอีกทางหนึ่ง นอกจากนี้การที่ฝ่ายปกครองให้เหตุผลนั้นถ้าผู้ถูกระทบสิทธิเห็นว่าไม่ถูกต้องก็จะได้ใช้สิทธิ

⁶³ สิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 78). เล่มเดิม.

⁶⁴ นิตา บุญยรัตน์. (ม.ป.ป.). ระยะเวลาอันสมควรในการพิจารณา “เรื่องร้องเรียน.” สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/Academic/Academic_181213_165347.pdf

อุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวนั้น โดยอาศัยเหตุผลนั้นเป็นพื้นฐานในการอุทธรณ์ และยังก่อให้เกิดประชาชนหรือเอกชนเกิดความมั่นใจ ในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองว่าดำเนินการพิจารณาด้วยความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และพิจารณาไตร่ตรองอย่างรอบคอบอีกด้วย

กฎหมายของต่างประเทศก็มีการรับรองหลักการนี้ไว้เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดให้คำสั่งทางปกครองต้องมีเหตุผลประกอบด้วย ในขณะที่เดียวกันประเทศไทย ก็มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติให้คำสั่งทางปกครอง ต้องให้เหตุผล อย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลประกอบการใช้ดุลพินิจ ในการพิจารณาวินิจฉัยเรื่องนั้น ๆ⁶⁵

2.5 ความหมายและวิธีการประเมินภาษีอากร

การประเมิน หรือการประเมินภาษีอากร มิได้มีตัวบทกฎหมายใดให้คำจำกัดความ หรือคำนิยามไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องพิจารณาความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ซึ่งได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

ประเมิน หมายถึง กำหนดหรือให้ค่าหรือราคาเท่าที่ควรจะเป็นตามหลักเกณฑ์ที่ตั้งไว้ เช่น เจ้าหน้าที่กรมที่ดินประเมินราคาที่ดินผืนนี้ไว้ 7 ล้านบาท

ประเมินภาษี หมายถึง กำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียเป็นภาษี กำหนดจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บเป็นภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่ได้ประเมินไว้แล้ว ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

ดังที่พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้ความหมายของคำว่า “ประเมิน” และคำว่า “ประเมินภาษี” จึงพิจารณาได้ว่าการประเมินภาษีอากรหมายถึง การกะประมาณค่าหรือราคาเท่าที่ควรจะเป็น แต่มิใช่การกะประมาณขึ้นมอลอย ๆ แต่จะต้องกะประมาณโดยคำนึงถึงหลักเกณฑ์ สภาพ สถานะ หรือองค์ประกอบต่าง ๆ ของสิ่งที่ทำการประเมินด้วย ดังนั้นการประเมินภาษีอากรนอกจากจะหมายถึง การกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีตามที่ได้ประเมินไว้แล้ว อาจมีความหมายว่าการพิจารณาเพื่อกำหนดจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระอีกด้วย⁶⁶

ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่เสียภาษีจะเป็นผู้ประเมินตนเอง โดยยื่นแบบแสดงรายการว่าตนมีทรัพย์สินมีเงิน ได้มีกิจการอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี

⁶⁵ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 36-37). เล่มเดิม.

⁶⁶ จาก การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 11), โดย รัฐปกรณธ์ นิถนันท์, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ประเภทใด เป็นจำนวนเท่าใดและคำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้พร้อมกับชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด การประเมินโดยเจ้าพนักงานจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองแล้วแต่ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานก็จะเข้ามามีบทบาทในการประเมินภาษีอากรโดยอาจประเมินแก้ไขให้ถูกต้อง หรือในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดชำระภาษีอากรเจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้า ให้ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีก่อนกำหนดได้ นอกจากนี้ยังมีกรณีที่กฎหมายให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้หักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานในกำหนดเวลา ซึ่งเรียกว่าการหักภาษี ณ ที่จ่าย⁶⁷

วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานนี้เองเป็นมูลเหตุของข้อพิพาททางภาษีอากร กล่าวคือเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีและมีคำสั่งให้นำเงินไปชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานแล้วผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานก็สามารถโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีหรือคำสั่งนั้นได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมาย ในแต่ละฉบับได้กำหนดไว้ ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงรายละเอียดของกระบวนการระงับข้อพิพาท ในบทที่ 3 ต่อไป

2.5.1 การประเมินภาษีของกรมสรรพากร

ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีอากรประเมิน⁶⁸ ที่ต้องมีการประเมินอากรในอัตราตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วดำเนินการชำระตามจำนวนนั้น รวมถึงภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีการรับมรดก ผู้ที่มีรายได้และไม่ได้รับการยกเว้นมีหน้าที่เสียภาษีโดยต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้ถูกต้องภายใต้หลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 การที่ผู้เสียภาษีจะกำหนดจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีนี้เองเรียกว่าการประเมินภาษีอากร ซึ่งจะจำแนกวิธีการประเมินภาษีออกเป็นวิธีดังต่อไปนี้

2.5.1.1 วิธีประเมินตนเอง

เป็นการประเมินภาษีอากร ที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้ประเมินตนเองโดยคำนวณจำนวนภาษีที่พึงต้องชำระแล้วยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องชำระภายในกำหนดเวลา และสถานที่ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีก่อน ดังนั้นหนี้ภาษีอากรจึงเกิดขึ้นและถึงกำหนดในวันเวลาตามที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษี

⁶⁷ จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 3), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

⁶⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 14, มาตรา 38, มาตรา 77, มาตรา 91.

ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีอากรประเภทที่ต้องประเมินตนเองได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และภาษีการรับมรดก อย่างไรก็ตามก็ตีความหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการทำการตรวจสอบความถูกต้องของการ ยื่นแบบแสดงรายการ และการในชำระภาษีหากพบว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือทราบว่า ผู้เสียภาษีว่ามีการปิดบัง หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินสามารถดำเนินการ ตรวจสอบและประเมินภาษีให้ถูกต้องต่อไป

2.5.1.2 วิธีประเมิน โดยเจ้าพนักงานประเมิน

เป็นการประเมินภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมิน ยังแบ่งได้เป็น 2 กรณี

1) การประเมินภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ที่ต้องเสียภาษีอากร ก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการได้ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของ รัฐ กรณีเช่นนี้ผู้ที่ต้องเสียภาษีอากรจะต้องนำเงินภาษีไปชำระภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการ ประเมิน⁶⁹

การประเมินภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการ กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ การใช้อำนาจเรื่องนี้ไว้ประการหนึ่งนั่นคือ จะต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บ ภาษีอากร คำว่า “จำเป็น” ไม่มีกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่ากรณีใดบ้าง “จำเป็น” หรือ “ไม่จำเป็น” จึงเป็น ใ้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่อาจกระทบต่อสิทธิ ของผู้เสียภาษีจึงอาจก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคและสร้างภาระต่อผู้เสียภาษีอากรที่ต้องไปอุทธรณ์ ได้แย้งคำสั่งดังกล่าวอีกด้วย⁷⁰

2) การประเมินภาษีอากรภายหลังกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ

บุคคลที่มีหน้าที่ชำระภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรตามที่กฎหมาย กำหนด หากเจ้าพนักงานประเมินพบว่าผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่ บริบูรณ์ หรือมีการปิดบังข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือหลีกเลี่ยงหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อ เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือเอกสารมา ตรวจสอบและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียพร้อมทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่ต้องชำระได้⁷¹

⁶⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ วรรค 2.

⁷⁰ การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 13). เล่มเดิม.

⁷¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18.

การประเมินภาษีอากรภายหลังกำหนดเวลาขึ้นรายการ โดยเจ้าพนักงานประเมินนี้ยังสามารถ แบ่งออกได้ เป็นสองกรณีดังต่อไปนี้

กรณีที่หนึ่ง การประเมินภาษีอากรตามแบบแสดงรายการที่ยื่น

เมื่อผู้มีหน้าที่ชำระภาษีอากรได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดแล้วเจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบความถูกต้อง หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ารายการ ที่ยื่น ไม่ถูกต้องครบถ้วน เช่นคำนวณจำนวนภาษีผิด ระบุเงินได้ผิดประเภทหรือหักค่าลดหย่อนไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรสามารถใช้ดุลพินิจที่จะออกคำสั่งอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

กรณีที่เป็นการประเมินจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมิน เจ้าพนักงานประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ สามารถออกคำสั่งประเมินภาษีอากรให้ถูกต้องได้ทันที และให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร โดยไม่ต้องออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน ซึ่งในการนี้ผู้ต้องเสียภาษีอากรจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷²

กรณีสำหรับภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงิน ได้นิติบุคคลกรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้⁷³ และเมื่อพิจารณาจากหลักฐานต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรได้อ้างในระหว่างการไต่สวนแล้ว หากยังเห็นว่ายังมีภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องชำระอีก ก็สามารถแก้ไขจำนวนเงินที่ยื่นรายการไว้แล้ว แจ้งไปยังผู้เสียภาษีอากรให้ชำระภาษีอากรเพิ่มซึ่งในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷⁴ แต่หากในระหว่างการไต่สวนผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบข้อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร กรณีเช่นนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁷⁵

กรณีที่สอง การประเมินภาษีอากรเนื่องจากการตรวจสอบ

เป็นการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าบุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรแต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินอาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน

⁷² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18.

⁷³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

⁷⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 20.

⁷⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 21.

นับแต่วันส่งหมาย⁷⁶ เมื่อผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งได้ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน ประเมิน แล้วต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ ไปยัง ผู้เสียภาษีอากร กรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีอากรจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷⁷ แต่ในกรณีที่ผู้ได้รับหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินไม่ปฏิบัติตามคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดย ไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและ แจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีอากรในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁷⁸

2.5.2 การประเมินภาษีอากรของกรมศุลกากร

ภาษีในส่วนที่กรมศุลกากรจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีที่เรียกเก็บจากการนำสินค้าเข้า จากต่างประเทศ หรือส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ในกรณีนำเข้าเรียกว่า “อากรขาเข้า” ซึ่งโดยทั่วไปของ ทุกชนิดที่นำเข้ามาในประเทศไทยต้องเสียภาษีศุลกากรหมดทั้งสิ้นทุกประเภทเว้นแต่ จะได้รับ ยกเว้นอากร เช่น ยุทธภัณฑ์ที่ใช้ในทางราชการเป็นต้นและในกรณีส่งออกเรียกว่า “อากรขาออก” ซึ่งโดยปกติแล้วอากรขาออกมักจะได้รับการยกเว้น ในปัจจุบันสินค้าที่กำหนดพิกัดอากรขาออกมี เพียง 8 ชนิด ได้แก่ ข้าว เศษโลหะทุกชนิด หนังโคและหนังกระบือไม่ว่าดิบหรือฟอกแล้ว ยางไม้ ไม้ แปรรูป และของที่ทำด้วยไม้ เส้นไหมดิบที่ยังมิได้ตีเกลียวและเส้นด้ายที่ทำด้วยไหม ขี้ไหมหรือเศษ ไม้ ปลาป่นหรือปลาอบแห้งที่ยังไม่ได้ป่นที่ไม่ใช่อาหารของมนุษย์ ของที่ส่งออกจากพื้นที่ที่พัฒนาร่วม ตามกฎหมายร่วมไทยมาเลเซีย ซึ่งบางชนิดที่กล่าวมานี้ได้มีประกาศยกเว้นอากรขาออก จะเห็นได้ว่า ส่วนใหญ่แล้วมักจะยกเว้นอากรขาออกเพื่อเป็นการส่งเสริม การส่งออกและลงทุน

การนำเข้าเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะทางบกทางเรือหรือทางอากาศ ผู้นำของเข้า มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ในส่วน ของ การจัดเก็บอากรศุลกากรนั้นจะต้องเรียกเก็บและเสียอากรตามพิกัดอัตราอากรที่กำหนดไว้ใน พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่ต้องเสียอากรตามราคาหรือตามสภาพหรือทั้งตาม ราคาและตามสภาพ โดยมีการกำหนดราคาศุลกากรเพื่อเป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรที่ต้องเสีย ก่อนจะนำของไปจากอารักขาศุลกากร ผู้นำของเข้ามีหน้าที่ต้องสำแดงรายละเอียดต่าง ๆ ของสินค้า ไว้ในใบขนสินค้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการเสียค่าภาษี ให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้⁷⁹

⁷⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 23.

⁷⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 24.

⁷⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 25.

⁷⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 10 วรรคหนึ่ง.

ก่อนที่จะนำของใด ๆ ออกไปจากอารักขาของศุลกากร หรือก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากรและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรโดยครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การยื่นใบขนทั้งสองกรณีดังกล่าวในปัจจุบัน กรมศุลกากรกำหนดให้ผู้ประกอบการยื่นผ่านพิธีการศุลกากร โดยวิธีการอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร (Paperless) ในระบบ e-Customs โดยส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์พร้อมลงลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ (Digital Signature) ของเจ้าของข้อมูล ผ่านผู้ให้บริการรับส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ (Value Added Network Service: VANS) เข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรตามมาตรฐานที่กำหนด (ebXML/ XML Format) แทนการจัดทำ ยื่น ส่ง หรือ รับเอกสาร และการลงลายมือชื่อในกระดาษ ทั้งนี้ การส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรดังกล่าวเพื่อเป็นการทดแทนใบขนสินค้าหรือเอกสารใด ๆ หากระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรตอบรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์นั้นแล้ว ถือเป็นการยื่นใบขนสินค้าหรือเอกสารนั้น ๆ ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร⁸⁰ จากนั้นระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรจะคำนวณค่าภาษีอากรตามที่ผู้ให้ข้อมูลนั้นได้ยื่นข้อมูลสำแดงมาในใบขนสินค้า และระบบคอมพิวเตอร์จะกำหนดเลขที่ใบขนสินค้าในสถานะพร้อมชำระค่าภาษีอากร กับแจ้งเลขที่ใบขนสินค้าตอบกลับไปยังผู้ส่งข้อมูล จากนั้นจึงชำระค่าภาษีอากรหรือตัดบัญชีสินค้าเพื่อตรวจปล่อยสินค้าจากอารักขาศุลกากร ในส่วนข้อเท็จจริงจะเป็นไปตามข้อมูลที่สำแดงหรือไม่นั้น ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรไม่สามารถตรวจสอบได้ โดยจะถือว่าถูกต้องตามที่ผู้ให้ข้อมูลสำแดงไปก่อน แต่กระบวนการด้านพิธีการทางศุลกากรจะไม่ใช่เพียงการยื่นเอกสารผ่านพิธีการ แต่เพียงเท่านั้น ยังมีการตรวจสอบรายละเอียดของสินค้าก่อนปล่อยหรือขณะปล่อยว่าถูกต้องตรงกับข้อมูลที่ส่งเข้ามาในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรหรือไม่ มีการจัดเก็บภาษีอากรครบถ้วนหรือไม่ มีการใช้สิทธิประโยชน์ตามเงื่อนไขครบถ้วนหรือไม่ นอกจากนี้การตรวจสอบของศุลกากรยังมีการตรวจสอบหลังปล่อยอีกด้วย แม้ว่าของจะผ่านกระบวนการตรวจสอบเบื้องต้น ทั้งการตรวจใบขนสินค้า ตรวจสอบสินค้าและมีการปล่อยออกไปแล้วก็ตาม กฎหมายยังให้อำนาจศุลกากรสามารถเรียกดูเอกสารหลักฐานหรือแจ้งให้ผู้ประกอบการมาชี้แจง หรือขอข้อมูลรายละเอียดเพิ่มเติมได้ภายหลังจากที่ของได้ปล่อยออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วอีกด้วยซึ่งเรียกว่ากระบวนการตรวจสอบหลังปล่อย ซึ่งหากข้อมูลที่ผู้ให้ข้อมูลส่งมาตรวจสอบแล้วพบภายหลังว่าการเสียภาษีอากรที่ผ่านไปแล้วนั้นไม่ครบถ้วนถูกต้อง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดให้

⁸⁰ จาก คู่มือนำเข้า-ส่งออก ภาษีและพิธีการศุลกากรทั้งระบบ (บทที่ 5 น. 3), โดย วิชัย มากวัฒนสุข, (กำลังจัดพิมพ์).

ครบถ้วน หรือในขณะที่ตรวจปล่อยหากเจ้าหน้าที่เห็นว่าการสำแดงพิกัดหรือราคาของสินค้านั้นไม่ถูกต้อง ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสามารถแก้ไขชำระภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน แต่หากผู้นำของเข้าหรือส่งของออกไม่ยอมรับในความเห็นของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ตรวจพบในขณะที่ตรวจปล่อย มีสิทธิขอวางประกันโต้แย้งพิกัดหรือราคาเจ้าหน้าที่ศุลกากรแจ้งแก้ไขให้ชำระได้ โดยที่ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกสามารถนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้ จากนั้นกรมศุลกากรจะดำเนินการพิจารณาตรวจสอบในเรื่องราคา หรือพิกัดให้ในภายหลัง เมื่อผลการพิจารณาออกมาเป็นเช่นไรก็จะแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกทราบ เพื่อที่จะผลักเงินประกันให้เป็นของแผ่นดินหรือเรียกให้ชำระเงินค่าภาษีอากรตามหนังสือธนาคารค้ำประกัน หรือจะคืนเงินประกันให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออก⁸¹

ในส่วนของการตรวจปล่อยจะมี 2 แบบ แบบแรกแบบยกเว้นการตรวจนั้นจะเรียกว่า “Green Line” โดยจะมีการตั้งการเงื่อนไข (Profile) ไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรว่าไม่ต้องตรวจสอบพิกัด ราคา และของ ในกรณีนี้จะทำการส่งมอบสินค้าเลยแล้วจะมีการตรวจสอบภายหลังปล่อย (Post Review) แบบที่สองแบบเปิดตรวจ หรือเรียกว่า “Red Line” เจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่ตรวจสินค้าจะทำการเปิดตรวจสินค้าจากของที่นำเข้า หรือใช้ระบบ X-Ray ก็ได้เพื่อตรวจสอบว่ามีของที่บรรจุอยู่ในภาชนะหีบห่อ ตรงกับที่ผู้ให้ข้อมูลได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าหรือไม่ ถ้าหากตรวจแล้วสินค้าไม่ตรงหรือสำแดงมาไม่ถูกต้อง ผู้ให้ข้อมูลจะถูกดำเนินคดีในข้อหาสำแดงเท็จและอาจจะถูกกล่าวหาว่ามีเจตนาทุจริตในการหลีกเลี่ยงอากรอีกด้วย⁸²

ดังนั้น การประเมินภาษีอากรของกรมศุลกากรนั้นจะเกิดขึ้นในภายหลังจากที่มีการยื่นใบขนสินค้าให้แก่ศุลกากรแล้ว โดยจะมีการตรวจสอบแต่เบื้องต้นก่อนการปล่อยของหรือเรียกว่า การเปิดตรวจ หากมีการให้ข้อมูลไม่ตรงทั้งในเรื่อง พิกัด ราคา หรือของ เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกทราบหากยอมรับก็ดำเนินการแก้ไข หากไม่ยอมรับก็ใช้สิทธิวางประกันไว้และใช้สิทธิโต้แย้งราคาศุลกากร ภายหลังจากการตรวจสอบพิจารณาปัญหาการวางประกันเสร็จสิ้นแล้วจึงมีการออกแบบแจ้งการประเมินอากร (กศก.114) เพื่อผลักเงินประกันเป็นรายได้แผ่นดิน หรือเรียกให้ชำระเงินค่าภาษีอากรตามหนังสือธนาคารค้ำประกัน หรือเพื่อคืนเงินประกันหรือหนังสือธนาคารค้ำประกันแล้วแต่กรณี รวมทั้งในกรณีที่ยกเว้นการตรวจและได้มีการปล่อยสินค้าไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว จะมีการตรวจสอบภายหลังปล่อย (Post Review) หากตรวจสอบพบว่าผู้นำของเข้าหรือส่งของออกชำระภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง จะมีการแจ้งการ

⁸¹ วิชัย มากวิวัฒนสุข, ผู้อำนวยการส่วนคดีแพ่งและคดีปกครอง สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร. (บทสัมภาษณ์, 1 เมษายน พ.ศ. 2559).

⁸² แหล่งเดิม.

ประเมินอากร (กศก. 115) ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมาชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

2.5.3 การประเมินภาษีอากรของกรมสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีทางอ้อมที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่าง ทั้งจากภายในประเทศ และจากการนำเข้ารวมทั้งบริการบางประเภท นอกจากนี้ยังเป็นภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บทอดเดียวโดยจัดเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าสินค้าและผู้ประกอบกิจการสถานบริการตามแหล่งผลิต สถานที่ผลิตสินค้าหรือบริการเพื่อนำไปใช้ให้เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวม⁸³ อย่างไรก็ตามภาษีสรรพสามิตโดยทั่วไปแล้วจะเก็บจากสินค้าหรือบริการบางประเภทเท่านั้นจึงเป็นภาษีการขายเฉพาะที่นอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าและบริการทั่วไป สำหรับในปัจจุบันภาษีการขายทั่วไปนั้นก็คือภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸⁴

การประเมินภาษีของกรมสรรพสามิต มี 2 วิธี คือ

2.5.3.1 วิธีประเมินตนเอง

โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีว่าตนอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด โดยคำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระพร้อมกับชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้น⁸⁵

2.5.3.2 วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่

เป็นการใช้อำนาจประเมินภาษีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ แบ่งออกเป็น 4 กรณี

1) กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด⁸⁶

กรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนดและมิได้ชำระภาษี เช่นผู้ประกอบการสถานบริการต้องยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด พร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบในอันที่ต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ถ้าไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีได้⁸⁷

⁸³ จาก การยุติข้อพิพาทการประเมินสรรพสามิต (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 8), โดย เพิ่มศักดิ์ กองเพิ่มพูน, 2542, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

⁸⁴ จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต (น. 2), โดย ประภาส คงเอียด, 2542, กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

⁸⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 48.

⁸⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 48, มาตรา 79(1).

⁸⁷ จาก การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรของผู้นำของเข้า (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 157), โดย กฤต ธรรมศิริ, 2542, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้ จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป⁸⁸

กรณีนี้เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนด แต่แบบรายการนั้น ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อน ซึ่งต้องเข้าหลักเกณฑ์ ทั้งสองประการ นั่นคือ หนึ่งยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดและสอง ต้องปรากฏว่าทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนด้วย พนักงานเจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจประเมิน ภาษีได้⁸⁹ เช่นผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้โดยแสดงมูลค่าซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณ ภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริง ทำให้จำนวนภาษีที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควร จะต้องเสีย⁹⁰

3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มี เหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี⁹¹

กรณีนี้เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

ประการแรก ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่

ประการที่สอง ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่

ประการที่สาม ไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับ การประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

ประการที่สี่ ไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อคำนวณภาษี

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดดังที่กล่าวมาแล้วใน 4 ข้อข้างต้น พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

4) กรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าของเจ้าของคลังสินค้าที่ถนบก⁹²

เป็นกรณีที่เจ้าของคลังสินค้าที่ถนบก จะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปจากบัญชี คุมสินค้าในคลังสินค้าที่ถนบกพร้อมกับเบี่ยงประกันอีกสองเท่าของเงินภาษีนั้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่า สินค้าที่สูญหายไปเพราะเหตุสุดวิสัย หรือเป็นเหตุผลพลาดในการตรวจนับปริมาณสินค้า

⁸⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 48, มาตรา 79(2).

⁸⁹ การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรของผู้นำของเข้า (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (หน้าเดิม).
เล่มเดิม.

⁹⁰ การอุทธรณ์ข้อพิพาทการประเมินภาษีสรรพสามิต (น. 46). เล่มเดิม.

⁹¹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 48, มาตรา 79(3).

⁹² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 48, มาตรา 79(4).

อันไม่ได้เกิดขึ้นโดยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน เมื่อมีกรณีดังที่กล่าวมานี้เกิดขึ้นเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนได้

2.6 หลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง

ในการศึกษาเกี่ยวกับเรื่องข้อพิพาททางภาษีนั้น ต้องแยกพิจารณาคำว่า “ข้อพิพาท” กับ “ภาษี” ออกเป็นสองคำ โดยคำว่า “พิพาท” นั้นพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานฉบับ พ.ศ. 2554 ได้ให้ความหมายของคำว่า “พิพาท” หมายถึง ได้แย้งสิทธิ ส่วนคำว่า “ภาษี” หมายความว่าเงินที่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ บำรุงท้องถิ่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาจากความหมายของคำว่า “พิพาท” และ “ภาษี” แล้วข้อพิพาททางภาษีอากร จึงมีความหมายว่าการโต้แย้งไม่เห็นด้วยในเรื่องสิทธิทางภาษีอากร ไม่ว่าจะเห็นหรือไม่เห็นด้วยในข้อเท็จจริงที่ใช้ในการประเมินภาษี หรือการไม่เห็นด้วยในข้อกฎหมายที่นำมาปรับใช้ในการประเมินภาษีระหว่างหน่วยงานของรัฐกับผู้เสียภาษี⁹³ โดยเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือฝ่ายปกครองผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี โดยผู้เขียนจะทำการศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ทั้งของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร

ในทางกฎหมาย “สิทธิ” หมายถึง อำนาจหรือประโยชน์ของบุคคลที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทางทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับกับปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยกฎหมายจึงเป็นข้อจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประเภทหนึ่ง นอกจากนี้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในร่างกายอีกด้วย เพราะเมื่อไม่ปฏิบัติตามอาจได้รับโทษในทางอาญา⁹⁴

เนื่องจากการประเมินภาษีอากร เป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐหรือฝ่ายปกครองโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติบังคับต่อเอกชน ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีออกคำสั่งอันเป็นการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สินของเอกชนผู้เสียภาษี การประเมินภาษีอากรจึงเป็นนิติกรรมทางปกครองประเภทหนึ่ง ที่ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครอง เช่นเดียวกับนิติกรรมทางปกครองประเภทอื่น ดังนั้นหากนิติกรรมการประเมินของเจ้าหน้าที่รัฐ

⁹³ การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 49). เล่มเดิม.

⁹⁴ ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร (น. 22). เล่มเดิม.

หรือฝ่ายปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงเป็นมูลเหตุก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากร⁹⁵

ข้อพิพาททางภาษีอากรโดยหลัก ๆ แล้วบ่อเกิดสำคัญนั้น มาจากการประเมินภาษีอากร การประเมินภาษีอากรเป็นอำนาจที่สำคัญประการหนึ่งขององค์กรฝ่ายปกครอง ที่มีผลก่อให้เกิดการกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้นการใช้อำนาจในการประเมินภาษีอากร จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขและชอบอำนาจตามที่กฎหมายฉบับนั้น ๆ ให้อำนาจไว้เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนหรือฝ่ายเอกชน ให้ได้รับการคุ้มครองจากการใช้อำนาจของรัฐหรือฝ่ายปกครองโดยมิชอบ ดังนั้นเพื่อควบคุมการทำงานของเจ้าหน้าที่รัฐ หรือฝ่ายปกครอง จึงจำเป็นต้องมีระบบตรวจสอบโดยถ้าฝ่ายประชาชนผู้เสียภาษี เห็นว่าตนได้รับการปฏิบัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เห็นด้วยกับการประเมิน ฝ่ายประชาชน ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะคัดค้านอุทธรณ์การประเมินหรือโต้แย้งการดำเนินการต่าง ๆ ตามที่กฎหมายฉบับนั้น ๆ ได้เปิดโอกาสหรือให้สิทธิในการดำเนินการไว้ เรียกได้ว่าเป็น “กระบวนการยุติธรรมทางปกครอง” ซึ่งจะมีทั้งกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล⁹⁶

ดังนั้นการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรจึงแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลซึ่งพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากร ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษาเฉพาะในส่วนของกระบวนการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครอง ของสามกรมจัดเก็บภาษี ได้แก่กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง หรือเรียกว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเป็นสิทธิประการหนึ่งของผู้เสียภาษี ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือฝ่ายปกครองกับประชาชนหรือฝ่ายเอกชนสามารถยุติได้อย่างรวดเร็ว ช่วยลดปริมาณคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล ลดภาระ ลดความยุ่งยากและค่าใช้จ่ายในการที่ประชาชนหรือฝ่ายเอกชนจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

⁹⁵ จาก สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 11-12), โดย ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, 2539, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁹⁶ จาก ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 37), โดย กานต์ธิดา สินขจร, 2543, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

2.6.1 ความหมายของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง หมายถึง การโต้แย้ง การร้องเรียนของเอกชนผู้เสียภาษีต่อหน่วยงานฝ่ายปกครองหรือหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งในที่นี้หมายถึง กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต เพื่อให้หน่วยงานปกครองดังกล่าว มีการดำเนินการพิจารณา ทบทวน คำสั่งดังกล่าว หรือจะเรียกได้ว่าเป็นการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง ที่มีจุดประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาข้อพิพาททางภาษีอากร เพื่อการคุ้มครองสิทธิของประชาชนหรือฝ่ายเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อควบคุมตรวจสอบคำสั่งของฝ่ายปกครองเอง อีกทั้งเพื่อลดปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ศาล และยังเป็น การลดภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากร โดยหลักแล้วเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรและไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของเจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อนจึงจะนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ ซึ่งในกรณีนี้จะเรียกว่าเป็นระบบอุทธรณ์บังคับ ที่หากผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานมิได้ดำเนินการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนแล้วก็จะไม่มีสิทธินำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาลได้ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีนี้นี้มีทั้งการอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไป เช่นการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะ ซึ่งจะได้ทำการศึกษาในหัวข้อต่อไป

2.6.2 ระบบอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองจำแนกได้ 2 ลักษณะ

2.6.2.1 ระบบอุทธรณ์บังคับ

ระบบอุทธรณ์บังคับกำหนดให้คู่กรณีต้องใช้ระบบอุทธรณ์นี้ก่อนที่จะนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาล ถ้าไม่อุทธรณ์ในขั้นนี้ก็จะไม่สามารถนำข้อพิพาทหรือคดีขึ้นสู่ศาลได้ระบบอุทธรณ์บังคับยังแบ่งได้ออกเป็น 2 ระบบคือ

1) ระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไป

เป็นระบบที่ใช้กับคำสั่งทางปกครองทุกประเภท เว้นแต่ประเภทที่มีกฎหมายเรื่องนั้นกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในไว้เป็นการเฉพาะ กล่าวคือถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นจะต้องนำระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปมาใช้⁹⁷ สำหรับประเทศไทยคือการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้เพื่อให้ระบบการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองมีเอกภาพและมีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะนำมาใช้แก่กรณีที่มีกฎหมาย

⁹⁷ จาก วิภคตินและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.55), โดย สาริต รังคศิริ, 2555, กรุงเทพฯ: วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.

เฉพาะมิได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ไว้ หรือในกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ไว้ แต่กฎหมายดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการ ที่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดใน พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ฉบับนี้⁹⁸

2) ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ

เป็นระบบอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งเป็นการเฉพาะว่า ต้องทำการอุทธรณ์ตามกฎหมายเท่านั้น โดยอาจอุทธรณ์ต่ออธิบดี รัฐมนตรี หรือต่อคณะกรรมการตามที่กฎหมายกำหนด การอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นขั้นตอนตรวจสอบภายในองค์กรซึ่งจำเป็นต้องใช้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบ” การอุทธรณ์บังคับในรูปแบบนี้เป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดว่าจะต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนมิฉะนั้นจะไม่สามารถนำข้อพิพาทนั้นไปสู่การระงับข้อพิพาทในชั้นศาลได้

2.6.2.2 ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ

ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ เป็นระบบที่คู่กรณีสามารถใช้สิทธิโต้แย้งโดยตรงต่อศาลได้ทันทีโดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน กรณีใดจะถือเป็นการอุทธรณ์แบบบังคับหรืออุทธรณ์แบบไม่บังคับนั้นต้องพิจารณาจากถ้อยคำในกฎหมายเป็นสำคัญ ซึ่งในกฎหมายไทยพบกรณีนี้ไม่มากนัก ยกตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2474 (ยกเลิกแล้ว) มาตรา 22 บัญญัติไว้ว่า ผู้จดทะเบียนเครื่องหมายการค้าจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของนายทะเบียนต่อคณะกรรมการเครื่องหมายการค้าก็ได้หรือจะนำคดีไปสู่ศาลโดยตรงก็ได้¹⁰⁰

2.6.3 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ข้อพิพาททางภาษีอากรที่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร คือข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ นอกจากนั้นข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ของเจ้าพนักงานประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 กฎหมายได้บัญญัติให้นำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่

⁹⁸ จาก การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 25), โดย นกนันทน์ จันทราชโลธร, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁹⁹ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁰⁰ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 55-56). เล่มเดิม.

เกี่ยวกับการอุทธรณ์มาใช้บังคับ¹⁰¹ ซึ่งประมวลรัษฎากรบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่าย ปกครองไว้ในหมวด 2 ส่วน 2 การอุทธรณ์ ซึ่งใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยการอุทธรณ์นั้นนอกจากจะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้วเจ้าหน้าที่ยังต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 อีกด้วย

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่ใช้ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ กล่าวคือกฎหมายบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่พอใจกับการประเมินของเจ้าหน้าที่ ต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียก ผู้อุทธรณ์มาไต่สวน หรือให้นำพยานหลักฐาน สมุดบัญชี หรือเรียกให้ตอบข้อซักถามผู้อุทธรณ์ ต้องปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง นั้นมิฉะนั้นผู้อุทธรณ์หมดสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาล¹⁰²

แต่ก็ยังมีกรอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กรณีอื่นที่มีได้เกิดจากการประเมินภาษีอากร ซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้ชัดเจนว่า เป็นการอุทธรณ์บังคับเฉพาะหรือไม่ เช่น ข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่ง ไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วนในกรณีนี้ ประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติหลักเกณฑ์รองรับ จึงต้องนำหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองมาใช้ ดังนั้นหากเป็นข้อโต้แย้งเรื่องการขอคืนเงินภาษี กฎหมายกำหนดให้ยื่นต่อเจ้าพนักงานผู้ทำคำสั่งภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้ง และคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ โดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย¹⁰³ จากนั้นเจ้าพนักงานจะพิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้าแต่จะไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ก็จะดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่ง แต่หากเจ้าพนักงานไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็จะจัดทำรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวัน ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลา แต่ยังสามารถขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย¹⁰⁴

¹⁰¹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 60 วรรคสอง

¹⁰² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30, 32, 33.

¹⁰³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

¹⁰⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 45.

ทั้งนี้การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เว้นแต่จะมีการสั่งให้ทุเลาการบังคับ และในท้ายที่สุดแล้วหากผู้เสียหายยังไม่เห็นด้วยกับผลการอุทธรณ์ดังกล่าวผู้เสียหายก็มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้ในอีกทอดหนึ่ง

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังมีหน้าที่จัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยหากมีพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นเนื่องจากการประเมินภาษีจะต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา สามสิบวันนับแต่วัน ได้รับแจ้งการประเมินภาษี

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวมาเบื้องต้นนั้นยังมีข้อกฎหมาย หลักเกณฑ์ องค์กรประกอบ ระยะเวลา เรื่องปลีกย่อยต่าง ๆ รวมทั้งปัญหาในเรื่องหลักเกณฑ์ และความไม่ชัดเจนในทางปฏิบัติอีกมากซึ่งผู้เขียนจะกล่าวต่อไปในบทที่ 3

2.6.4 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมศุลกากร

ภาษีที่กรมศุลกากรจัดเก็บได้แก่ ภาษีศุลกากร ซึ่งประกอบด้วยอากรขาออก และอากรขาเข้า ซึ่งจัดเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นกฎหมายภาษีที่บังคับจัดเก็บกับการนำเข้าสินค้าหรือส่งสินค้าออก ซึ่งมีหลักเกณฑ์และความซับซ้อนในเรื่องพิกัตอัตราศุลกากรและราคาศุลกากร จึงมักทำให้เกิดข้อโต้แย้งขึ้นระหว่างผู้เสียหายหรือฝ่ายเอกชนและหน่วยงานของรัฐหรือฝ่ายปกครอง ในเรื่องการประเมินภาษีโดยหากผู้เสียหายหรือในที่นี่จะเรียกว่าผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานศุลกากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 วรรค 1 ได้ให้สิทธิแก่ผู้นำของเข้ารวมถึงเจ้าของและบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสีย ซึ่งขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้าจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร¹⁰⁵ สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินได้แต่ทั้งนี้ต้องกระทำตามแบบที่อธิบดีกำหนดรวมถึงวิธีการและภายในระยะเวลาที่กำหนด

ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมศุลกากรที่ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกของมีสิทธิอุทธรณ์

¹⁰⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 2.

การประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การที่กฎหมายบัญญัติว่า “มีสิทธิอุทธรณ์” ซึ่งก็อาจแปลความหมายได้ว่าการอุทธรณ์ดังกล่าวไม่มีลักษณะบังคับ¹⁰⁶

จึงมีปัญหาว່การณีนี้อาจพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่เป็นกฎหมายเฉพาะได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ มีลักษณะเป็นการบังคับให้คู่กรณีต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนที่จะฟ้องคดีต่อศาลหรือไม่ เนื่องจากถ้อยคำในตัวบทกฎหมายมีถ้อยคำทำนองให้เป็นสิทธิของคู่กรณีที่ว่าจะเลือกว่าจะอุทธรณ์ หรือไม่อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เมื่อพิจารณาจากเจตนารมณ์ในการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยบัญญัติมาตรา 112 ฉ ขึ้นมานั้น มีเจตนารมณ์ในการบัญญัติเพื่อให้มีการดำเนินการในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับประมวลรัษฎากร เพื่อที่จะลดจำนวนคดีที่นำขึ้นสู่ศาล อีกทั้งเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 คือ เนื่องจากประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิกขององค์การการค้าโลกจึงมีพันธกรณีที่จะต้องนำความในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ¹⁰⁷ สมควรกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ไม่พอใจการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่สามารถอุทธรณ์ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ทั้งนี้เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้องและโปร่งใสมากขึ้นนั่นเอง การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงมีลักษณะเป็นการอุทธรณ์บังคับเฉพาะ

ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร ได้แก่

- 1) ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินอากรเรียกเก็บที่เสียไว้ไม่ครบตามจำนวนที่ ต้องเสียจริงหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอาร์กขาของศุลกากรแล้ว¹⁰⁸
- 2) ข้อพิพาทที่เกิดจากกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียและพนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาคำเรียกร้องดังกล่าวแล้วแจ้งผลการพิจารณาการประเมินอากรหรือการคืนอากร¹⁰⁹

¹⁰⁶ จาก ปัญหาการอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายศุลกากร ในชั้นฝ่ายปกครอง (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 99), โดย รัตนะ นาคมะเร็ง, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹⁰⁷ แหล่งเดิม.

¹⁰⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 10 วรรค 2.

¹⁰⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 10 วรรค 5.

3) การอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินราคาหรืออากรซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับในความผิดศุลกากร ตามมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ และมาตรา 27 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2490 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2499 และ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2542 ตามลำดับ¹¹⁰

ข้อพิพาทดังกล่าวทั้งหมดสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ รวมถึงวิธีการและหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้ถึงแม้ว่าวิธีการอุทธรณ์สำหรับข้อพิพาทบางกรณีกฎหมายมิได้บัญญัติไว้อย่างเป็นทางการหรือบัญญัติไว้ เป็นการเฉพาะว่าจะใช้หลักเกณฑ์ใดในการอุทธรณ์การประเมิน เนื่องจาก มาตรา 112 ฉ รวมทั้งบทบัญญัติในมาตราต่อ ๆ มา เป็นกระบวนการเกี่ยวกับการอุทธรณ์แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 มุ่งประสงค์จะใช้บังคับกับการอุทธรณ์การประเมินอากรในลักษณะเป็นการทั่วไป ไม่เจาะจงกรณีใดกรณีหนึ่งเป็นการเฉพาะนั่นเอง¹¹¹

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมศุลกากรนั้นยังมีรายละเอียดปลีกย่อยอีกมาก ผู้เขียนจะกล่าวถึงในบทที่ 3 ต่อไป

2.6.5 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมสรรพสามิต

กรมสรรพสามิตมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจำนวน 5 ฉบับ คือพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติภาษีไฟ พุทธศักราช 2486 และในบางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้กรมศุลกากรจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา ค่าอากรแสตมป์แทนกรมสรรพสามิตอีกด้วย

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองไว้ในหมวด 6 ส่วน 2 ที่มีกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้าน ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีกระบวนการตามที่กฎหมายบัญญัติกำหนดไว้ถึงสองขั้นตอน ขั้นตอนแรกนั้นคือการคัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย¹¹² และขั้นที่สองอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์¹¹³ ทั้งสองขั้นตอน จะต้องกระทำ

¹¹⁰ ปัญหาการอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายศุลกากรในชั้นฝ่ายปกครอง (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 101). เล่มเดิม.

¹¹¹ แหล่งเดิม.

¹¹² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

¹¹³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89.

ภายในระยะเวลา 45 วัน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด จะเห็นได้ว่ามีจำนวนขั้นตอนที่แตกต่างจาก กรมสรรพากรและกรมศุลกากรที่มีกำหนดไว้เพียงขั้นตอนเดียว คือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์

ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นเกิดขึ้นจากเหตุที่มีการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ตาม 4 กรณีดังต่อไปนี้

1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการประเมินโดยจัดทำรายการลงในแบบรายการภาษีตามหลักฐานที่เห็นว่า ถูกต้อง และแจ้งการประเมินเป็นหนังสือต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี¹¹⁴

2) กรณีผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อน ไปพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการประเมิน โดยการแก้ไข เพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษี หรือในเอกสารที่ยื่นประกอบแบบรายการภาษี เพื่อให้ถูกต้องและแจ้งการประเมินเป็นหนังสือต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี¹¹⁵

3) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับ การประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่แสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษีพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการประเมินภาษีตามหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอยู่ หรือตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาว่าถูกต้องและแจ้งการประเมินเป็นหนังสือต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี¹¹⁶

4) กรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าของเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นกรณีที่เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าในคลังสินค้า ทัณฑ์บนพร้อมกับเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีนั้นวันแต่จะพิสูจน์ ได้ว่าสินค้านั้นสูญหายไปเพราะเหตุสุดวิสัยหรือเป็นเหตุผลพลาดในการตรวจนับปริมาณสินค้า อันไม่ได้เกิดขึ้น โดยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน¹¹⁷ เมื่อมีกรณีดังกล่าวมานี้เกิดขึ้น เจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนได้

ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่และไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และเมื่อผู้เสียภาษีที่ยื่นคัดค้านการประเมินภาษีได้รับคำวินิจฉัยคัดค้านการประเมินภาษี

¹¹⁴ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 79(1) ,มาตรา 80(1).

¹¹⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 79(2), มาตรา 80(2).

¹¹⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 79(3) , มาตรา 80(3).

¹¹⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 42.

แล้วยังคงไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้คัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน โดยการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากผู้คัดค้านยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ยังสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องต่อศาลได้อีกชั้นหนึ่ง

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมสรรพสามิตนั้นใช้ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ กล่าวคือเมื่อมีข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีอากร ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้จะต้องดำเนินการคัดค้านการประเมินก่อนในชั้นแรก¹¹⁸ และเมื่อยังไม่เป็นที่ยุติต้องดำเนินการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อในชั้นที่ 2¹¹⁹ จึงจะมีสิทธินำคดีไปฟ้องศาลได้¹²⁰

นอกจากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ยังมีกรณีที่กฎหมายมิได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในส่วนของผู้ปกครองไว้ เช่น ในกรณี ตามพระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติภาษีไฟ พุทธศักราช 2486 ดังนั้นในกรณีเหล่านี้กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์เป็นการเฉพาะ รวมถึงมิได้กำหนดว่าสามารถนำหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาใช้ได้โดยอนุโลม หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีประสงค์จะอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวจะต้องจึงต้องนำหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองมาปรับใช้ กล่าวคือการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

การคัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ และการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของผู้ปกครองของกรมสรรพสามิตนั้น ยังมีรายละเอียดปลีกย่อยอีกมากผู้เขียนจะกล่าวถึงในบทที่ 3 ต่อไป

2.7 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

จากการศึกษาของผู้เขียนพบว่ากฎหมายของประเทศไทยเกี่ยวกับเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และดอกเบี้ยนั้นมีปรากฏอยู่ ทั้งในทางแพ่ง และทางปกครอง อันได้แก่ เบี้ยปรับ และดอกเบี้ยตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ และเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามกฎหมายปกครอง ซึ่งมีลักษณะแตกต่างกันไป ผู้เขียนจะขออธิบายแยกเป็นลำดับดังนี้

¹¹⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

¹¹⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89.

¹²⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 96.

2.7.1 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องการกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น ในส่วนของเงินเพิ่มในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์คือดอกเบี้ย แต่ดอกเบี้ยนี้มี 2 ประเภทคือ หนึ่งดอกเบี้ยที่มีลักษณะเช่นเดียวกับเงินเพิ่มภาษีอากรที่เป็นการกำหนดค่าตอบแทนหรือ ค่าขาดประโยชน์โดยการคิดดอกเบี้ยตามระยะเวลา และสองดอกเบี้ยที่มีลักษณะเช่นเดียวกับ เบี้ยปรับ กล่าวคือเป็นการกำหนดความเสียหายไว้ล่วงหน้า

เบี้ยปรับ คือข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาในการกำหนดค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทน เพื่อทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้น ซึ่งคู่สัญญากำหนดไว้ล่วงหน้าเมื่อมีการผิดนัดไม่ชำระหนี้ หรือ มีการชำระหนี้แล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วนตามที่ตกลงกันไว้ในสัญญา หรือเมื่อมีการตกลงในหนี้ งดเว้นการกระทำ หากลูกหนี้กระทำการอันฝ่าฝืนมูลหนี้ดังกล่าว¹²¹ มีลักษณะเป็นการกำหนด ค่าเสียหายไว้ล่วงหน้า

ดอกเบี้ย พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้ความหมายว่าดอกเบี้ย หมายถึงค่าตอบแทนที่บุคคลหนึ่งใช้ให้แก่บุคคลหนึ่งเพื่อการที่ได้ใช้เงินบุคคลนั้นหรือเพื่อทดแทน การไม่ชำระหนี้หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้อง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แบ่งดอกเบี้ย ออกเป็น 2 ประเภท ประเภทแรกคือดอกเบี้ยที่เกิดจากนิติกรรมที่เกิดขึ้นจากการทำข้อตกลง ทำสัญญากันระหว่างคู่กรณี ไม่ว่าจะเป็สัญญาประเภทไหนก็ตามที่มีวัตถุประสงค์หนึ่งเป็นการชำระเงิน ให้แก่อีกฝ่ายหนึ่ง เช่นสัญญาจำนอง สัญญาจำนำ สัญญากู้ยืม และดอกเบี้ยที่เกิดจากบทบัญญัติ ของกฎหมาย ซึ่งมีอยู่เพียงประการเดียวคือดอกเบี้ยที่ผิดนัดในหนี้เงิน¹²²

2.7.2 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายปกครอง

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มทางปกครองตามกฎหมายปกครองทั่วไป ถือเป็นมาตรการบังคับ ทางปกครองที่เกี่ยวกับการให้ชำระเงิน เมื่อผู้รับนิติกรรมทางปกครองฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่ง ทางปกครอง

เบี้ยปรับทางปกครอง เป็นกรณีที่กระทำผิดกฎหมายปกครองซึ่งจะมีการกำหนดจำนวน ที่สูงกว่าเงินเพิ่มและปรับเพียงครั้งเดียว ซึ่งเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง กรณีที่ฝ่าฝืน ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครอง เช่น การที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองแหล่งกำเนิดรวมหรือระบบกำจัดของเสีย

¹²¹ จาก *เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 26-27), โดย เสาวลักษณ์ กาญจนนะ, 2550, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹²² จาก *มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 42), โดย จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค, 2552, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย.

ของทางราชการ ลักลอบปล่อยน้ำเสียหรือของเสียนั้นออกสู่สิ่งแวดล้อมภายนอกเขตที่ตั้ง
แหล่งกำเนิดมลพิษที่ตนเป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครอง หรือจัดส่งน้ำเสีย หรือของเสีย ไปทำการ
บำบัดโดยระบบน้ำเสี้ยวรวม หรือระบบกำจัดของเสียของทางราชการแต่ไม่ยอมชำระค่าบริการที่
กำหนดไว้โดยไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นจะต้องเสียค่าปรับ 4 เท่า ของอัตราค่าบริการ ตามมาตรา 90
แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพ สิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535

เงินเพิ่มทางปกครองเป็นการบีบบังคับให้ผู้รับคำสั่งปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครอง
โดยเร็ว โดยเป็นการเรียกเก็บเงินไปเรื่อย ๆ จากผู้ที่ฝ่าฝืนคำสั่งทางปกครองจนกว่าจะได้กระทำตาม
คำสั่งปกครองนั้น เช่น บริษัทที่ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจประกันชีวิตไม่นำเงินที่ผู้เอาประกัน
หรือผู้รับประโยชน์ตามกรมธรรม์ประกันภัย หรือทายาทของผู้เอาประกันหรือสิทธิ ได้รับตาม
กรมธรรม์ประกันภัยแต่มิได้เรียกร้องจากบริษัทจนล่วงพ้นอายุความแล้ว ส่งเข้ากองทุน เพื่อการ
พัฒนาธุรกิจประกันชีวิตภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ครบจำนวนตามที่ต้องจ่ายจะต้องเสียเงินเพิ่ม
อีกร้อยละ 3 ต่อเดือนของเงินสมทบที่ต้องจ่าย ตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติ เงินทดแทน
พ.ศ. 2535

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มทางปกครองยังแบ่งได้ออกเป็น 2 ประเภท

2.7.2.1 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายปกครองทั่วไป

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้บัญญัติเรื่องเบี้ยปรับ และ
เงินเพิ่มจากการฝ่าฝืนคำสั่งทางปกครองไว้ในมาตรา 58

มาตรา 58 บัญญัติว่า “คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้กระทำหรือละเว้นการกระทำ
ถ้าผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับ
ทางปกครองอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

(1) เจ้าหน้าที่เข้าดำเนินการด้วยตนเองหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นกระทำการแทนโดย
ผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองจะต้องชดใช้ค่าใช้จ่ายและเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 25 ต่อปี
ของค่าใช้จ่ายดังกล่าวแก่เจ้าหน้าที่

(2) ให้มีการชำระค่าปรับทางปกครองตามจำนวนที่สมควรแก่เหตุแต่ต้องไม่เกิน
สองหมื่นบาทต่อวัน

เจ้าหน้าที่ระดับใดมีอำนาจกำหนดค่าปรับทางปกครองจำนวนเท่าใดสำหรับในกรณีใด
ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่มีความจำเป็นที่จะต้องบังคับการ โดยเร่งด่วน เพื่อป้องกันมิให้มีการกระทำที่
ขัดต่อกฎหมายที่มีโทษทางอาญาหรือมิให้เกิดความเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะ เจ้าหน้าที่อาจใช้

มาตรการบังคับทางปกครองโดยไม่ต้องออกคำสั่งทางปกครองให้กระทำหรือละเว้นกระทำก่อนก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องกระทำโดยสมควรแก่เหตุและภายในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตน¹²³

2.7.2.2 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายภาษีอากร

การกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายภาษีอากรนั้น มีการกำหนดไว้ในกฎหมายหลายฉบับ โดยผู้เขียนจะขอกล่าวรายละเอียดเพียงแก่เฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตแต่เพียงเท่านั้น

เบี้ยปรับทางภาษีอากร คือการเพิ่มจำนวนภาษีอากรในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้องทำให้เสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ต้องเสียจริงหรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น เบี้ยปรับนี้สามารถลดหรืองดได้ ดังนั้นเบี้ยปรับจึงเป็นบทลงโทษในทางแพ่งที่กำหนดขึ้นเพื่อลงโทษในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี

เงินเพิ่มทางภาษีอากร คือเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจชำระเมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด และเพิ่มขึ้นตามเวลาที่ล่าช้าแต่ ทั้งนี้ส่วนใหญ่แล้วจะไม่เกินจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ดังนั้นเงินเพิ่มจึงเป็นบทลงโทษในทางแพ่งที่กำหนดขึ้นเพื่อลงโทษในกรณีที่ผู้เสียภาษี ผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งถูกหนี้ยจะต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างผิดนัด เงินเพิ่มเป็นมาตรการหนึ่งที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นการเร่งรัดผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมาย ชำระเงินภาษีภายในกำหนดเวลา เพื่อเป็นค่าเสียหายของรัฐทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้น เพื่อชดเชยค่าขาดประโยชน์ของรัฐ

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายภาษีอากรนั้นสามารถแยกพิจารณาตามหน่วยงานจัดเก็บภาษีผู้บังคับใช้กฎหมายได้ดังนี้

1) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของกรมสรรพากร

(1) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ไว้ในกฎหมายหลายมาตราด้วยกันในส่วนของเบี้ยปรับได้แก่มาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 27 ทวิ มาตรา 89 และในส่วนของเงินเพิ่มได้แก่มาตรา 27 และมาตรา 89/1 ซึ่งผู้เขียนจะขอสรุปในส่วนของ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดไว้ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่า หรือ 2 เท่า ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ส่วนเงินเพิ่มนั้นมีการกำหนดอัตราไว้ที่ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

¹²³ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 39-41). เล่มเดิม.

(2) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ไว้ในหมวด 7 มาตรา 62 มาตรา 63 มาตรา 64 มาตรา 65 ซึ่งผู้เขียนจะขอสรุปในส่วนของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 มีการกำหนดให้เสียเบี้ยปรับในกรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ภายในกำหนดเวลา ในอัตราร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระ หรือของภาษีที่ขาดแล้วแต่กรณี และเบี้ยปรับจำนวนหนึ่งเท่าของภาษี กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียลดลง ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ประเมินเพิ่มเติม กรณีที่มีได้หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือมิได้ยื่นแบบรายการหัก ณ ที่จ่ายภายในกำหนดเวลา หรือยื่นแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้อง ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่มีได้หัก ณ ที่จ่าย หรือที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือที่ยื่นแบบแสดงรายการขาดไปแล้วแต่กรณี

ในส่วนของเงินเพิ่ม ในกรณีที่มีได้ชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา หรือนำส่งขาดจากจำนวนที่ควรต้องชำระหรือนำส่ง ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องชำระหรือชำระขาดหรือที่ต้องนำส่งหรือนำส่งขาด ในกรณีที่อยู่ติดสั่งให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนนั้นให้เงินเพิ่มลดลงเหลือร้อยละ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน โดยเงินเพิ่มนี้มีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง นอกจากนี้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มอาจลดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

(3) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้บัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ในหมวด 5 มาตรา 29 มาตรา 30 มาตรา 31 มาตรา 32 ซึ่งผู้เขียนจะขอสรุปในส่วนของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการกำหนดให้เสียเบี้ยปรับในกรณีมีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของของภาษีที่ต้องชำระ ในกรณียื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริงอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 0.5 เท่าของภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อยู่ติดประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ในส่วนของเงินเพิ่มนั้น เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้บัญญัติหลักเกณฑ์การชำระภาษีให้มีการสามารถผ่อนชำระภาษีไว้ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี และหากมีการผ่อนชำระครบถ้วนภายใน 2 ปี จะได้รับยกเว้น

ไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ถ้าเป็นการผ่อนชำระครบถ้วนเกินกว่า 2 ปีแต่ไม่เกิน 5 ปี จะต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วน ในกรณีที่ไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ ในกรณีได้รับอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีและได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่เลื่อนให้คืน เงินเพิ่มลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษีจนถึงวันที่ชำระภาษีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

2) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีบัญญัติไว้เฉพาะเงินเพิ่ม ที่บัญญัติในมาตรา 112 ตี และมาตรา 112 จัตวา โดยผู้เขียนจะขอทำการสรุปเงินเพิ่มในส่วนของกรมศุลกากรแบ่งออกเป็นเงินเพิ่มประเภทไม่เกินร้อยละ 20 และเงินเพิ่มประเภทไม่เกินร้อยละ 1 ต่อเดือน

3) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของกรมสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีบัญญัติ อยู่ในหมวดที่ 11 มาตรา 136 มาตรา 137 มาตรา 138 และมาตรา 139 ซึ่งผู้เขียนจะขอสรุปในส่วนของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดไว้ดังนี้คือ 1 เท่า หรือ 2 เท่า ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ส่วนเงินเพิ่มนั้นมีการกำหนดอัตราไว้ที่ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน โดยเงินเพิ่มนี้มีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง นอกจากนี้ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มอาจลดหรือลงลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

หลักเกณฑ์อันเกี่ยวกับเบี้ยปรับของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต ยังมีรายละเอียดปลีกย่อยอีกมาก ผู้เขียนจะขออธิบายหลักกฎหมายและเงื่อนไขต่าง ๆ ในบทที่ 3 ต่อไป

2.8 การสำรวจวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิทยานิพนธ์เรื่องกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต นอกจากนี้ผู้เขียนจะได้ศึกษาแนวคิดหลักการทางภาษีอากรแล้ว ผู้เขียนยังได้ศึกษาแนวคิดจากงานวิจัยวิทยานิพนธ์ที่ได้ทำการศึกษาเรื่องกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ทั้งในส่วนของฝ่ายปกครองรวมถึงในชั้นศาล เพื่อจะได้นำแนวคิดดังกล่าวมาทำการวิเคราะห์ในบทที่ 4 หัวข้อที่ 4.6 และพัฒนาให้มีความเหมาะสมกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยในปัจจุบันได้ดียิ่งขึ้น ได้แก่

1) บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (พรทิพย์ พงษ์สถิตย์, 2548)

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ศึกษาถึงหลักการ จุดมุ่งหมายของการอุทธรณ์การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะองค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์ในรูปแบบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบัน

ผลของการศึกษาพบว่ามีปัญหาหลายประการ ได้แก่ ปัญหาความไม่อิสระและความไม่เป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากมีเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรร่วมเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีก 2 ฝ่าย ได้แก่ตัวแทนจากกรมการปกครองและตัวแทนจากสำนักงานอัยการสูงสุด ไม่มีความเชี่ยวชาญหรือความถนัดด้านภาษีอากร จึงอาจตัดสินใจคล้อยตามตัวแทนจากกรมสรรพากร ปัญหาการตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ปัญหาการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน เพราะขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ปัญหาการไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ใช้เวลานาน และยังทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

โดยเสนอแนะให้ ควรมีการกำหนดบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นใหม่ โดยลดบทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเพียงผู้ตรวจสอบกลั่นกรองการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากร ยกเลิกบทบัญญัติของกฎหมายที่ตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์ซึ่งไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร อีกทั้งเสนอให้กำหนดระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นแบบไม่บังคับ โดยกำหนดให้เป็นทางเลือกกว่าผู้เสียภาษีสามารถจะนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้โดยตรง ไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิ(ไม่ใช่แต่เพียงหน้าที่ดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน) ที่จะชี้แจงพยานหลักฐานต่อผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่กับสามารถชี้แจงโดยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันยื่นคำร้องอุทธรณ์ภาษีอากร และควรชะลอการบังคับคดี เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับบริการและความคุ้มครองในการใช้สิทธิทางกฎหมายจากรัฐมากยิ่งขึ้น

2) การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางการปฏิรูป (นภนันทน์ จันทราชโลธร, 2551)

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย ประกอบกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของต่างประเทศโดยศึกษาเฉพาะแต่ “ข้อพิพาททางภาษีโดยแท้” ซึ่งหมายถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและฝ่ายจัดเก็บภาษี ในเรื่องความถูกต้องตามกฎหมายของการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล โดยศึกษาเฉพาะแต่ “ภาษี” เท่านั้น มิได้เน้นศึกษาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์อากรศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 อย่างละเอียดเนื่องจากอากรศุลกากรมิใช่ภาษี

ผลการศึกษาพบว่า การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยตามกฎหมายและแนวปฏิบัติในปัจจุบันมีปัญหาและอุปสรรคหลายประการ ทั้งในเรื่องของขั้นตอนของการอุทธรณ์ มูลเหตุของการอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ ผลของการอุทธรณ์ และการเยียวยาแก้ไขภายหลังการอุทธรณ์ นอกจากนี้ข้อพิพาททางภาษียังมีความเกี่ยวข้องกับภาษีหลายประเภท กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองในแต่ละประเภทภาษีแตกต่างกัน ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสน ทำให้วัตถุประสงค์ของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในฝ่ายปกครองไม่อาจสำเร็จผลได้ และยังคงกลายเป็นอุปสรรคต่อการแก้ไขข้อพิพาททางภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของประชาชนด้วย

โดยเสนอแนะให้มีการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยโดยการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครองขึ้นเพื่อนำมาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีทุกประเภท โดยยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองในกฎหมายฉบับต่าง ๆ และมีให้นำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ ซึ่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวจะกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองที่มีการให้ความเป็นธรรมและมีการคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษี เพื่อให้วัตถุประสงค์ของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองสามารถบรรลุผลได้อย่างแท้จริง

3) วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (สาธิต รังคสิริ, 2555)

เอกสารวิชาการส่วนบุคคลฉบับนี้ ศึกษาเฉพาะในเรื่องเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร คือ ปัญหาเรื่ององค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ปัญหาขอบเขตอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ปัญหาระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ และปัญหาเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวนการอุทธรณ์

ผลการศึกษาพบว่า การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีทั้งระบบ บังคับและระบบไม่บังคับ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดจากการประเมินภาษีอากรนั้นมี บทบัญญัติบังคับให้ต้องอุทธรณ์ ส่วนข้อพิพาทที่มีได้เกิดจากการประเมินภาษีอากรมิได้มี บทบัญญัติบังคับให้ต้องอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร จึงต้องนำบทบัญญัติในเรื่องการอุทธรณ์ตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ ในด้านองค์ประกอบของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานตรวจสอบ และประเมินภาษีอากร เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจมีผลต่อภาพลักษณ์ของกรรมการ รวมถึง จำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหลายคณะในทุกจังหวัด อีกทั้งยังไม่มีบทบัญญัติเรื่อง ขอบเขตอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากรให้ชัดเจน จึงยากที่จะทำ การพิจารณาได้อย่างเป็นมาตรฐานเดียวกัน และไม่มีการบัญญัติเรื่องกำหนดเวลาในการพิจารณา อุทธรณ์ไว้บางครั้งการพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้เวลานาน ผู้อุทธรณ์ต้องรอคำวินิจฉัยก่อนจึงจะมีสิทธิ นำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ สำหรับในด้านเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานของคณะกรรมการ อุทธรณ์นั้นไม่มีผู้ปฏิบัติงานของตนเอง ต้องให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณาสำนวนการ อุทธรณ์ในเบื้องต้น จึงอาจมีแนวโน้มที่จะเห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน กระบวนการอุทธรณ์จึงไม่อาจประกันความเป็นธรรมให้แก่ผู้อุทธรณ์ได้อย่างสมบูรณ์ และ กรมสรรพากรก็ได้กำหนดคุณสมบัติของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวนการอุทธรณ์ไว้เป็นพิเศษ แตกต่างจากเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานอื่นแต่อย่างใด

โดยเสนอแนะให้ มีการปรับปรุงระบบอุทธรณ์และมูลเหตุของการอุทธรณ์ตาม ประมวลรัษฎากรให้เป็นระบบเดียวกัน โดยกำหนดให้ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทุกประเภท ไม่ว่าจะเกิดจากการประเมินภาษีอากรหรือไม่ต้องอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ ในประมวลรัษฎากรเท่านั้น และเห็นควรจัดตั้งองค์กรพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานอิสระที่อยู่ใน กำกับดูแลของกระทรวงการคลัง แยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี และปรับปรุงระบบอุทธรณ์ ก่อนการฟ้องคดีต่อศาลให้เป็น 2 ขั้นตอน คือขั้นตอนที่ 1 เป็นการทบทวน (Internal Review) โดย หน่วยงานจัดเก็บภาษี ขั้นตอนที่ 2 เป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีองค์คณะ จำนวน 5 คน คือ ปลัดกระทรวงการคลังหรือผู้แทน ผู้ทรงคุณวุฒิจากกรมสรรพากรที่ปฏิบัติงาน ประจำอยู่ในองค์กรพิจารณาอุทธรณ์ ผู้แทนสำนักอัยการสูงสุด และผู้ทรงคุณวุฒิจากหน่วยงาน ราชการหรือภาคเอกชนจำนวน 2 คน และต้องกำหนดขอบเขตอำนาจของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ให้ชัดเจน สำหรับเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวนการอุทธรณ์ต้องอยู่ในสังกัดขององค์กร พิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และเป็นเจ้าหน้าที่อาวุโสมีความรู้ความเชี่ยวชาญทั้งในด้านกฎหมาย ภาษีอากรและการประเมินภาษีอากร รวมทั้งต้องไม่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตนเองพิจารณา นอกจากนี้เห็น

ควรปรับปรุงกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ หรือวันที่ได้รับพยานหลักฐานประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ครบถ้วน ถ้าไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิเลือกที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการต่อไปจนแล้วเสร็จภายในเวลาอีก 6 เดือน ถ้ายังไม่แล้วเสร็จอีกให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ทันที

4) ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร (ไพรัช แก้วประดิษฐ์, 2556)

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ศึกษาถึงปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยมีรูปแบบในการจัดเก็บโดยแบ่งภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ และถูกจัดเก็บโดยหน่วยงานที่มีอำนาจตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีแต่ละฉบับ ซึ่งในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีย่อมต้องมีข้อโต้แย้งหรือข้อพิพาทเกิดขึ้น การจะขจัดข้อพิพาทให้หมดไปจึงต้องอาศัยการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี และการอุทธรณ์ต่อศาล แต่ด้วยการที่กฎหมายภาษีแต่ละฉบับได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีในการอุทธรณ์ไว้แตกต่างกัน จึงส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความสะดวกและไม่สามารถปฏิบัติได้ตามกฎหมายอย่างถูกต้องครบถ้วนจนตกเป็นฝ่ายเสียเปรียบในขั้นตอนการอุทธรณ์ข้อพิพาททั้งในชั้นฝ่ายบริหารและในชั้นศาล โดยใช้แนวทางของประเทศออสเตรเลีย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่นเป็นแนวทางในการปรับปรุง

ผลการศึกษาพบว่า ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มีหลักเกณฑ์และวิธีการในการอุทธรณ์ข้อพิพาทแตกต่างกัน โดยมีระยะเวลาที่สั้นและไม่เท่ากันในกฎหมายแต่ละฉบับ อีกทั้งมีขั้นตอนที่แตกต่างกันไม่มีความชัดเจนเพียงพอ คุณสมบัติของผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็มีความแตกต่างกันและส่วนใหญ่ไม่ได้มาจากบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอย่างแท้จริง ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องความถูกต้องและเป็นธรรมของคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ นอกจากนี้อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายแต่ละฉบับก็ขาดรายละเอียดที่เหมาะสมทั้งในเรื่องอำนาจการทูลเกล้าฯ ขอบเขตการใช้ดุลพินิจ และกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีความชัดเจนและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เป็นการให้อำนาจแก่ผู้พิจารณาอุทธรณ์มากเกินไป ปัญหาในเรื่องสิทธิอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรต่อศาลมีปัญหาในเรื่องความเหมาะสมของระยะเวลาในการฟ้องคดีที่น้อยเกินไป อีกทั้งปัญหาเรื่องคุณสมบัติ ความรู้ความ

เชี่ยวชาญทางภาษีอากรของผู้พิพากษา ปัญหาการรับฟังพยานหลักฐานในศาลที่ใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลักไม่สอดคล้องกับลักษณะของคดีภาษีอากร

โดยเสนอแนะให้มีการยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากร ตามกฎหมายภาษีแต่ละประเภท และบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นใหม่ ภายใต้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกัน ให้มีกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรเหมือนกัน มีขั้นตอนเพียงขั้นตอนอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาภาษีอากรขั้นตอนเดียว ตลอดจนกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอากรแต่ละประเภทอย่างแท้จริง และทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในรูปแบบองค์กรอิสระที่ไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ยังเสนอให้มีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร โดยกำหนดให้ผู้พิพากษาในคดีภาษีอากรมาจากผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอย่างแท้จริง และนำรูปแบบในการรับฟังพยานหลักฐาน โดยนำระบบไต่สวนมาใช้เป็นหลักในการพิจารณาคดีโดยใช้ระบบกล่าวหาผสมผสานกันตามความจำเป็น เพื่อเป็นการทำให้กระบวนการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรของประเทศไทยมีความเป็นธรรมต่อคู่กรณีและมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น



บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยและต่างประเทศ

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยแบ่งออกเป็นสองขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ และการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล ซึ่งพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากรกลาง ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะศึกษาเฉพาะแต่เพียง การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง หรือเรียกว่า “การคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน” เท่านั้น โดยจะทำการศึกษาจากกฎหมายระดับพระราชบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและกระบวนการอันเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองอย่างละเอียด เพื่อให้ทราบถึงปัญหาที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง รวมทั้งศึกษาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในต่างประเทศเพื่อเปรียบเทียบและนำมาปรับใช้กับปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

3.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย

หากพิจารณาหลักการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทย แบ่งตามหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งได้แก่กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต พบว่ามีขั้นตอนวิธีการ กระบวนการบางกระบวนการ หลักเกณฑ์ รวมถึงรายละเอียดที่แตกต่างกัน กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยมีรายละเอียดดังนี้

3.1.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร

ในส่วนของกรมสรรพากร การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง แบ่งออกเป็น การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร และตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรจะใช้บังคับแก่ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือสิ่งเรียกเก็บอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร และใช้บังคับ

แก้อัฒพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีเงินได้ปีโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 ส่วนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษี การรับมรดก พ.ศ. 2558 จะใช้บังคับแก้อัฒพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งมีรายละเอียดดังที่จะกล่าวต่อไปนี้

3.1.1.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร หมายความว่าประมวลกฎหมายภาษีอากรทั้งหลายที่จัดเก็บจากรายกรหรือประชาชน โดยเจตนารมณ์ในการตราประมวลรัษฎากรคือเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคมอันเป็นเครื่องกำหนดทิศทาง หรือวัตถุประสงค์แห่งการใช้บังคับประมวลรัษฎากรทั้งปวง ประมวลรัษฎากรนี้ผ่านการแก้ไขปรับปรุงมาหลายครั้ง ปัจจุบันเนื้อหาของประมวลรัษฎากร ประกอบด้วย 2 ลักษณะ โดยลักษณะ 1 คือ ข้อความเบื้องต้น และลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ประกอบด้วย 6 หมวด ได้แก่ หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน หมวด 3 ภาษีเงินได้และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ และหมวด 6 อากรแสตมป์และบัญชีอัตราอากรแสตมป์¹²⁴

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีอากรประเมิน ผู้มีอำนาจในการประเมินเรียกเก็บคือเจ้าพนักงานประเมิน ส่วนอากรแสตมป์นั้นไม่ใช่ภาษีอากรประเมิน ผู้มีอำนาจในการสั่งเรียกเก็บคือพนักงานเจ้าหน้าที่ แต่ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 ว่าด้วย ภาษีอากรประเมินมาใช้บังคับโดยอนุโลม¹²⁵

ในประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี การประเมินภาษี การยื่นอุทธรณ์ รวมไปถึงกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ อย่างไรก็ตามในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนนี้จะพิจารณาในรายละเอียดเฉพาะในส่วนของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง อันได้แก่การอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ตามวัตถุประสงค์และขอบเขตของการศึกษาที่ได้ระบุไว้

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นการโต้แย้งหรือคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือถูกสั่งเรียกเก็บของพนักงานเจ้าหน้าที่ ดังนั้นการอุทธรณ์ข้อพิพาทจึงเกิดขึ้นหลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีหรือสั่งเรียกเก็บไปแล้ว กรณีเช่นนี้ จะเห็นได้ว่า ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นมีสาเหตุมาจากการประเมินภาษีหรือสั่งเรียกเก็บ

¹²⁴ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2555). จาก 100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf.

¹²⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 123 ตรี วรรค 2.

เมื่อมีข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีอากรขึ้น หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินหรือสั่งเรียกเก็บของเจ้าพนักงาน ก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินหรือสั่งเรียกเก็บต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ หากผู้เสียภาษีไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินหรือสั่งเรียกเก็บย่อมทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรต่อกรมสรรพากร และอาจถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ในทันที

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรที่เกิดจากการประเมินภาษี หรือสั่งเรียกเก็บอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร เป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่ใช้ระบบอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือกฎหมายบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ที่ไม่พอใจกับการประเมินหรือสั่งเรียกเก็บของเจ้าหน้าที่ ต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นขั้นตอนแรกก่อน และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาได้ส่วน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชี หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ ผู้อุทธรณ์ต้องปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น มิฉะนั้นผู้อุทธรณ์หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล

การอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในหมวด 2 ส่วน 2 การอุทธรณ์ ตั้งแต่มาตรา 28 ถึงมาตรา 34 ซึ่งใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีตามประมวลรัษฎากร และภาษีเงินได้ปีโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 อีกทั้งกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร

ดังนั้น ข้อพิพาททางภาษีอากรที่จะต้องอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร คือข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือสั่งเรียกเก็บอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร และข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดจากการประเมินภาษีเงินได้ปีโตรเลียมของเจ้าพนักงานประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514¹²⁶ เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีหรือสั่งเรียกเก็บไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีและการเรียกเก็บ จะต้องดำเนินการอุทธรณ์การประเมินภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ดังต่อไปนี้

1) ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีหรือสั่งเรียกเก็บ คือ ผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสดมปี และผู้ถูกประเมินภาษีเงินได้ปีโตรเลียม โดยมีหนังสือจากเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ แจ้งจำนวนภาษีอากรให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรรับทราบ

¹²⁶ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 60.

และผู้ถูกประเมินภาษีหรือถูกตั้งเรียกเก็บ ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือตั้งเรียกเก็บ โดยชอบด้วยกฎหมาย¹²⁷ แต่หากไม่ใช่ผู้ถูกประเมินภาษีหรือตั้งเรียกเก็บ ผู้นั้นต้องเป็นผู้ได้รับมอบฉันทะจากผู้ถูกประเมินภาษีหรือตั้งเรียกเก็บ หากกรณีที่ถูกประเมินหรือตั้งเรียกเก็บในที่นี้ คือ บริษัท ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ผู้จัดการ หรือผู้มีอำนาจทำการแทนย่อมสามารถยื่นอุทธรณ์ได้เช่นกัน¹²⁸ ดังที่กล่าวมาข้างต้นนั้นจะเห็นได้ว่าผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์จะต้องมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) เป็นผู้ที่ถูกประเมินหรือตั้งเรียกเก็บหรือผู้รับมอบฉันทะ หรือในกรณีที่บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จัดการหรือ ผู้มีอำนาจทำการแทนเป็นผู้มีอำนาจยื่นอุทธรณ์

(2) ต้องมีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน ประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร หรือประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 การประเมินภาษีนั้นผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 ในส่วนของวิธีการประเมินของกรมสรรพากร หัวข้อที่ 2.5.1 โดยในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะขออธิบายโดยสรุปเป็นกรณีดังนี้

ก. กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาด เจ้าพนักงานประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ สามารถออกคำสั่งประเมินภาษีอากรให้ถูกต้องได้ทันทีและให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรโดยไม่ต้องออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน¹²⁹ หรือกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับตั้งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอันอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้¹³⁰ และเมื่อพิจารณาจากหลักฐานต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีได้อ้างในระหว่างการไต่สวนแล้ว หากยังเห็นว่ายังมีภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระอีกก็สามารถแก้ไขจำนวนเงินที่ยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้วแจ้งไปยังผู้เสียภาษีให้ชำระภาษีอากรเพิ่ม¹³¹ ทั้งสองกรณีดังที่กล่าวมาข้างต้นหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสามารถอุทธรณ์การประเมินได้

¹²⁷ กัมปนาท บุญรอด. (2557). ภาพรวมเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://wiki.mof.go.th/mediawiki/index.php/ภาพรวมเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร>.

¹²⁸ จาก ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร (วิทยานพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต) (น. 60), โดย ไพรัช แก้วประดิษฐ์, 2556, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

¹²⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18.

¹³⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

¹³¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 20.

ข. กรณีที่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการ

เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้¹³² เมื่อผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งได้ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินแล้วและต่อมาได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินถ้าไม่พอใจการประเมิน สามารถอุทธรณ์การประเมินได้¹³³

ค. กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินภายในก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ามีความจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเป็นการล่วงหน้า เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บและแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้เสียภาษีโดยผู้เสียภาษีต้องไปชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ในกรณีเช่นนี้ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้¹³⁴

(3) ต้องไม่เป็นกรณีที่ห้ามอุทธรณ์ ซึ่งการประเมินที่ห้ามอุทธรณ์ได้แก่ กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร กรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์นั้นสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณีดังนี้

ก. กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก คำสั่ง หรือไม่ตอบคำถามตามประมวลรัษฎากรมาตรา 21

ประมวลรัษฎากร มาตรา 21 บัญญัติว่า “ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร”

เป็นกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการและเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้นั้นยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้เสียภาษีไม่ได้ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ในกรณี

¹³² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 23.

¹³³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 24.

¹³⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18 ทวิ.

เช่นนี้ผู้ถูกประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน ไม่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน¹³⁵

ข. กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการและไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก คำสั่ง หรือไม่ตอบคำถามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 25

ประมวลรัษฎากรมาตรา 25 บัญญัติว่า “ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน”

เป็นกรณีที่มิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาได้ ส่วน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ถ้าผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้ได้รับหมายนั้นมีได้ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามที่รู้เห็น ในกรณีเช่นนี้ผู้ถูกประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน ไม่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่าผู้ที่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ ได้แก่ ผู้ที่ถูกประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน ผู้รับมอบฉันทะ หรือผู้มีอำนาจทำการแทนในกรณีที่ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์

2) กำหนดเวลายื่นคำอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งนั้น

การนับระยะเวลาดังกล่าวเนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการนับระยะเวลาไว้เป็นพิเศษ จึงต้องนำบทบัญญัติมาตรา 193/3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาปรับใช้คือ ไม่นับวันแรกแห่งระยะเวลาที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงาน โดยเริ่มนับในวันรุ่งขึ้น และถ้าวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาเป็นวันหยุดราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ ต่อจากวันหยุดราชการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาดังกล่าว¹³⁶

¹³⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

¹³⁶ วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (น. 179). เล่มเดิม

ในกรณีที่ผู้เสียหายอาจยื่นคำอุทธรณ์ได้ภายในระยะเวลา 30 วันตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากผู้เสียหายมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ สามารถยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายระยะเวลาออกไปอีกได้ โดยเมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นสมควรจะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดออกไปอีกได้ตามความจำเป็นแก่กรณี¹³⁷ หรือกรณีที่รัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยาย หรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้¹³⁸

ในเรื่องของการขอขยายระยะเวลาการยื่นคำอุทธรณ์ผู้เขียนได้สัมภาษณ์ คุณพีรพัชร ครุฑโกไลย ข้าราชการบำนาญ กรมสรรพากร ซึ่งอดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษี¹³⁹ ว่าโดยปกติแล้วการขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์นั้นสามารถขยายได้ถึงเมื่อใด ซึ่งคุณพีรพัชร ครุฑโกไลย ได้ให้สัมภาษณ์ว่า “ปกติการขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์นั้น จะทำการขอขยายระยะเวลามาพร้อมกับการอุทธรณ์ ดังนั้นหากมีการขยายระยะเวลาให้ ก็จะขยายจนถึงวันที่ยื่นอุทธรณ์ แต่กรณีที่เป็นปัญหาก็คือ กฎหมายกำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้ขยายระยะเวลาเฉพาะในกรณีที่ผู้เสียหายมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือกรณีมีเหตุจำเป็นอันสมควร”

3) แบบคำอุทธรณ์และการเขียนคำอุทธรณ์

ผู้เสียหายที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินประสังค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนด¹⁴⁰ (แบบ ภ.ส.6)¹⁴¹ หรือในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเมินโดยกรมศุลกากรจะใช้แบบ กศก.171¹⁴² หรือ ภ.ส.6 ก็ได้ หากผู้เสียหายยื่นอุทธรณ์ โดยไม่ใช้แบบคำอุทธรณ์ (แบบ ภ.ส.6) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้ และหากมีพื้นที่ไม่พอเขียนได้จนหมดความสามารถใช้กระดาษอื่นเขียนแนบติดมาให้เรียบร้อยโดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของคำอุทธรณ์ซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องลงชื่อในกระดาษที่แนบติดมานี้ทุกฉบับ¹⁴³ ในส่วน

¹³⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัญญา วรรค 1.

¹³⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัญญา วรรค 2.

¹³⁹ พีรพัชร ครุฑโกไลย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์ 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

¹⁴⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 28.

¹⁴¹ ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการกำหนดแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส. 6) ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2548 ภาคผนวก ก.

¹⁴² ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การกำหนดแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก. 171) ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2549 ภาคผนวก ข.

¹⁴³ จาก คู่มือการรับอุทธรณ์ (น. 2), โดย กลุ่มงานอุทธรณ์ สำนักกฎหมายกรมสรรพากร.

ของการเขียนคำอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์จะเขียนเองหรือให้ใครช่วยเขียนแล้วให้ผู้อุทธรณ์ลงลายมือชื่อ
ก็ได้ โดยต้องระบุข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ข้อโต้แย้งประเด็นต่าง ๆ ที่ตนเองประสงค์¹⁴⁴

การเขียนคำอุทธรณ์การประเมินภยานั้นมิได้มีกฎหมายบัญญัติไว้ว่าจะต้องมีเนื้อหา
เป็นเช่นไรแต่สามารถนำคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรมาใช้เพื่อเป็น
บรรทัดฐาน สามารถสรุปหลักเกณฑ์ได้ดังนี้

- (1) คำอุทธรณ์ต้องอธิบายข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรอย่างชัดเจน
- (2) คำอุทธรณ์ต้องอธิบายเหตุผลของการคัดค้านการประเมินภาษีอากรทุกประเด็นอย่าง
ชัดเจน
- (3) คำอุทธรณ์ต้องแนบเอกสารหลักฐานประกอบ (ถ้ามี)
- (4) ผู้อุทธรณ์ต้องระบุในคำอุทธรณ์ว่าจะร้องขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
ชี้ขาดอย่างไร เช่น ยกเลิกการประเมิน งดเบี้ยปรับและ/หรือเงินเพิ่ม หรือขอในเรื่องอื่น ๆ เป็นต้น
- (5) ต้องมีการลงลายมือชื่อของผู้อุทธรณ์ในคำอุทธรณ์¹⁴⁵

4) สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์

สถานที่ยื่นอุทธรณ์ให้ถือเอาท้องที่ที่ตั้งของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินหรือ
ออกคำสั่งเป็นเครื่องกำหนดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงาน
อยู่ในท้องที่กรุงเทพมหานครจะต้องยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดี
หรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง¹⁴⁶ สำหรับกรณีที่เจ้าพนักงาน
ประเมินมีสำนักงานอยู่ในต่างจังหวัด จะต้องยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย
ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน¹⁴⁷

โดยเหตุที่ในท้องที่กรุงเทพมหานครมีประชากรและมีการประกอบธุรกิจจำนวนมาก
เพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงานในการบริหารจัดการภาษีอากรอันเป็นรายได้หลักของประเทศและเพื่อ
ความเหมาะสมกับสภาพของงานอันจะทำให้การปฏิบัติภารกิจตามหน้าที่ดังกล่าวมีประสิทธิภาพ
และประสิทธิผลยิ่งขึ้นกรมสรรพากรจึงได้ดำเนินการออกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการ
กรมสรรพากร เพื่อรับภาระงานดังกล่าวโดยเฉพาะในท้องที่กรุงเทพมหานครได้แบ่งออกเป็น

¹⁴⁴ วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภยานเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (น. 183). เล่มเดิม.

¹⁴⁵ กัมปนาท บุญรอด. (2557). ภาพรวมเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
ตามประมวล รัษฎากร. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก [http://wiki.mof.go.th/mediawiki/index.php/ภาพรวมเรื่อง
การอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร](http://wiki.mof.go.th/mediawiki/index.php/ภาพรวมเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร).

¹⁴⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30(1) (ก).

¹⁴⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30(1) (ข).

3 ภาค คือ สรรพากรภาค 1 ถึงภาค 3 และแบ่งท้องที่ย่อยลงมาเป็นสำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็น 30 สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สถานที่การยื่นอุทธรณ์จึงสามารถแบ่งออกได้ดังนี้

(1) ในเขตกรุงเทพมหานคร

(1.1) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 และ 9 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 1

(1.2) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 และ 21 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 2

(1.3) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 และ 30 เป็นผู้ประเมินภาษีให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 3

(1.4) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เป็นผู้ประเมินภาษี หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร เป็นผู้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์ภาษี สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(1.5) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งเป็นผู้ประเมินภาษี หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครเป็นผู้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

(1.5.1) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 และสำนักงานสรรพากรภาค 4, 5 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 1

(1.5.2) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 และสำนักงานสรรพากรภาค 7, 8, 9, 10 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 2

(1.5.3) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 และสำนักงานสรรพากรภาค 6, 11, 12 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 3

(2) กรณีคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสำนักงาน สรรพากรพื้นที่อื่น ๆ นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 หรือ 12 ซึ่งกำกับดูแลสำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ตามแผนภูมิโครงสร้างหน่วยงานกรมสรรพากร

(3) กรณีคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบท้องที่นั้น

(4) กรณีคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร ผู้ถูกประเมินภาษีจะยื่นคำอุทธรณ์ ณ สถานที่ตาม (1) หรือ (3) โดยให้แบบ ภ.ศ. 6 หรือแบบ กศก. 171 ก็ได้ หรือจะใช้แบบ กศก. 171 ยื่นได้ที่กรมศุลกากร ด้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้¹⁴⁸

5) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเป็นการพิจารณาโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย ฝ่ายกรมสรรพากร ฝ่ายกรมการปกครอง และฝ่ายสำนักงานอัยการ จำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มีจำนวนทั้งสิ้น 81 คณะ แบ่งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานครจำนวน 4 คณะ ได้แก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประจำสรรพากรภาค 1 ถึงภาค 3 และสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ส่วนในต่างจังหวัดมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดละ 1 คณะ โดยแบ่งตามเขตที่สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินตั้งอยู่ สามารถแบ่งออกได้เป็นสองกรณี

กรณีแรก ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง

กรณีที่สอง ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทนจังหวัดละ 1 คณะ

¹⁴⁸ กรมสรรพากร. (2551). *การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 18 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www.rd.go.th/publish/826.0.html>.

6) อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น เป็นการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจในการประเมินจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครองด้วยกัน การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็ถือเป็นนิติกรรมทางปกครองประเภทหนึ่ง ที่อยู่ภายใต้หลักทั่วไปว่านิติกรรมทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นการใช้อำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองเช่นกัน¹⁴⁹ และเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังต่อไปนี้

(1) อำนาจในการออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาได้ส่วน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง โดยการออกหมายเรียกดังกล่าวต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันส่งหมาย¹⁵⁰ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นจะหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นศาลต่อไป¹⁵¹

(2) อำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะรับอุทธรณ์หรือไม่ โดยจะมีคำสั่งรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้ หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ กรณีที่มีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้วก็จะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดพิพาทกันบ้าง แล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ผู้ถูกประเมินภาษีได้อุทธรณ์และเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ จะวินิจฉัยอุทธรณ์ ในประเด็นอื่นนอกเหนือไปจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไม่ได้¹⁵²

7) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแบ่งออกเป็นการดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่และ การดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

(1) การดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่

เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์ กรมสรรพากรจะจัดข้าราชการตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไปเป็นผู้รับ คำอุทธรณ์และตรวจคำอุทธรณ์ว่ากรอกข้อความและแนบหลักฐานตามที่ระบุไว้ในคำอุทธรณ์

¹⁴⁹ วิภคตินและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร (น. 58). เล่มเดิม.

¹⁵⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

¹⁵¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

¹⁵² วิภคตินและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร (น. 59). เล่มเดิม.

ครบหรือไม่ก่อนรับคำอุทธรณ์ หากครบถ้วนแล้วเจ้าหน้าที่จะออกใบรับให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดได้แก่ ชื่อผู้อุทธรณ์ วันเดือนปีที่รับคำอุทธรณ์ ประเภทภาษีอากร เดือน ปีภาษี ที่อุทธรณ์ เลขรับอุทธรณ์ โดยให้เลขรับอุทธรณ์แยกตามประเภทภาษี และตามจำนวนหนังสือแจ้ง การประเมินภาษีอากร ลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ โดยระบุชื่อ ชื่อสกุล และตำแหน่งกำกับ ไว้ให้ชัดเจน หากหน่วยงานที่รับอุทธรณ์ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ ในการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับ คำอุทธรณ์ให้บันทึกรายละเอียดไว้ในฐานข้อมูล โดยแยกเป็นแต่ละประเภทภาษีอากร หากหน่วยงานไม่ได้ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับคำอุทธรณ์ไว้ในสมุดบัญชี แสดงการรับคำอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ค.5)

เมื่อหน่วยงานได้บันทึกการรับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว จะดำเนินการแจ้งการรับคำอุทธรณ์ ให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร เพื่อให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร เมื่อหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรได้รับแจ้งการรับอุทธรณ์ดังกล่าวแล้ว จะดำเนินการชี้แจง ข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรพร้อมทั้งชี้แจงเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของ ผู้อุทธรณ์เป็นรายประเด็น แล้วจัดส่งสำนวนการประเมินภาษีอากรรายนั้นทั้งหมดให้หน่วยงาน พิจารณาอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งจากหน่วยงานรับคำอุทธรณ์¹⁵³

หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายพร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อเสนอ ความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยจะจัดตั้งเจ้าหน้าที่ให้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องโดยตรง กับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์มานั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่อง เกี่ยวกับคำอุทธรณ์ หรือคำชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมเหตุผล หักล้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์และสำนวนทั้งหมดจากหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรแล้ว จะดำเนินการตรวจสอบเอกสารประกอบอันเกี่ยวข้องทั้งหมด ทั้งของเจ้าพนักงานประเมินและ ผู้อุทธรณ์การประเมิน หากมีกรณีจำเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ จะออกหนังสือเชิญ หรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาได้ส่วน หรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อ ประกอบการพิจารณาอุทธรณ์

จากนั้นเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาเสนอความเห็น โดยจัดทำเป็น รายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักงาน บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เพื่อให้พิจารณาว่าสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใด หรือเห็นสมควร

¹⁵³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยกรอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 6.

เสนอคณะกรรมการพิจารณาเพื่อพิจารณาอุทธรณ์ รายงานการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวนั้นจะประกอบไปด้วย รายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และการยื่นอุทธรณ์ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบที่แสดงข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย เอกสาร หลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ประเด็นการอุทธรณ์แสดงข้อโต้แย้ง และเหตุผลของผู้อุทธรณ์ การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติม นอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่าการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ในประเด็นตามที่อุทธรณ์โต้แย้งนั้น ถูกต้องหรือไม่เพราะเหตุใด และสรุปผลการพิจารณาว่าควรจะมีวินิจฉัยอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษี(ลดหรือเพิ่ม)หรือไม่¹⁵⁴

กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นโดยแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา¹⁵⁵

กรณีสั่งให้ดำเนินการเพิ่มเติม ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์รับเรื่องกลับมาดำเนินการแล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป¹⁵⁶

กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำบันทึกการจำหน่ายคำอุทธรณ์เสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน¹⁵⁷

นอกจากนั้นแล้วในทางปฏิบัติในการดำเนินการพิจารณาสำนวนอุทธรณ์ในชั้นเจ้าพนักงานนี้ ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณพิรพัชร ครุฑโกไทย ในเรื่องของการปฏิบัติงานในทางสำนวนว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์นั้นได้แก่ข้าราชการระดับใด มีความรู้ความเชี่ยวชาญเพียงใด

¹⁵⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 7-8.

¹⁵⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 8.2 วรรค 2.

¹⁵⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 8.3 วรรค 2.

¹⁵⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 8.4.

มีขั้นตอนปฏิบัติหน้าที่อย่างไร ซึ่งคุณพิรพัชร ครุฑโกโคย ได้ให้สัมภาษณ์ว่า “เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์นั้น ไม่ได้มีการกำหนดว่าเป็นระดับใด ส่วนใหญ่แล้วจะเริ่มตั้งแต่ระดับ 3 ซึ่งเรียกได้ว่าเป็นระดับเริ่มต้น ในการรับผิดชอบสำนวนคดีนั้นจะมีเจ้าหน้าที่ที่เป็นทั้งนิติกรและเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบที่เป็นผู้มีความรู้ทางด้านบัญชีด้วย โดยในการมอบหมายงานจะพิจารณาจากประเด็นข้อพิพาทในการอุทธรณ์ว่าเป็นในประเด็นในข้อกฎหมายหรือในทางบัญชี หากเป็นการอุทธรณ์การประเมินภาษีที่ข้อพิพาทเน้นหนักไปในทางบัญชี ก็จะมีการมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญทางบัญชีรับผิดชอบสำนวน แต่หากเป็นข้อพิพาทที่มีปัญหาในข้อกฎหมายก็จะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่เป็นนิติกรดำเนินการรับผิดชอบสำนวน หากมีความซับซ้อนก็จะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญในเรื่องที่มีความชำนาญในเรื่องนั้นเป็นผู้รับผิดชอบดูแล และดำเนินการเป็นรูปแบบตามลำดับบังคับบัญชา”

(2) การดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อเสร็จสิ้นขั้นตอนในส่วนของผู้ยื่นอุทธรณ์แล้วจะเป็นขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์¹⁵⁸ ในเขตกรุงเทพมหานครคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบไปด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดและผู้แทนกรมการปกครอง ในกรณีเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบไปด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน¹⁵⁹

หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จะจัดให้มีเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะ โดยมีหน้าที่ลงทะเบียนรับเรื่องอุทธรณ์แล้วจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการอุทธรณ์¹⁶⁰ ซึ่งระเบียบวาระการประชุมให้มีเรื่องอุทธรณ์จะต้องมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้ ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ ประเด็นการอุทธรณ์ การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ (ถ้ามี) ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์¹⁶¹

¹⁵⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 5.2.

¹⁵⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

¹⁶⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 9.1 ข้อ 9.2.

¹⁶¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 9.3.

เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องจัดส่งระเบียบวาระการประชุมให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบล่วงหน้าก่อนการประชุมไม่น้อยกว่า 1 วันทำการ ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นประธานการประชุมแล้วแต่กรณี เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีตามที่เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำรายงานเสนอมานั้นแล้ว จะมีการลงมติวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยมติดังกล่าวจะถือตามเสียงข้างมาก จากนั้นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจกรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน¹⁶²

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับและสำเนาฉบับ 1 ฉบับ รวมเป็น 3 ฉบับ มีข้อความตรงกันโดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7) ตามที่อธิบดีกำหนดเพื่อเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม แล้วบันทึกผลการพิจารณาอุทธรณ์ลงคอมพิวเตอร์ หรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.จ.ค.5) และจัดทำทะเบียนออกเลขที่ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จากนั้นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมรับรองสำเนา จำนวน 4 ฉบับแล้วจัดส่งไปให้ หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร โดยการจัดส่งให้ หน่วยงานประเมินภาษีอากรจะส่งสำนวนการประเมินภาษีไปพร้อมกันด้วย เพื่อดำเนินการตามผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป

โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7) จะต้องทำเป็นหนังสือและส่งไปยังผู้อุทธรณ์¹⁶³ ในการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจัดทำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามภายใน 60 วันทำการนับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วจัดส่งให้ผู้อุทธรณ์ภายใน 7 วันทำการ นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม¹⁶⁴

¹⁶² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 9.4, ข้อ 10.

¹⁶³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 34.

¹⁶⁴ แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ อธ.1/2546 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลา การปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 6. ภาคผนวก จ.

จากการที่ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณพีรพัชร ครุฑโกโคย¹⁶⁵ ในเรื่องเกี่ยวกับขั้นตอนการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีขั้นตอนในการปฏิบัติหน้าที่อย่างไร คุณพีรพัชร ครุฑโกโคย ให้สัมภาษณ์ว่า “จะมีการจัดเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้น โดยส่วนใหญ่แล้วเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานครหรือบางภาคจะตั้งให้ผู้อำนวยการส่วนกฎหมาย บางภาคอาจจะตั้งหัวหน้าฝ่าย เป็นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เขตกรุงเทพมหานครจะประกอบไปด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะมอบหมายให้สรรพากรภาคหรือข้าราชการระดับเชี่ยวชาญ หรือระดับ 9 เป็นผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดจะได้แก่อัยการศาลภาษี และกรรมการปกครองที่เคยพบจะเป็นเจ้าหน้าที่งานวินัย กรรมการปกครอง ในส่วนภูมิภาคนั้น สรรพากรภาคหรือข้าราชการระดับเชี่ยวชาญ หรือระดับ 9 เป็นผู้แทน ผู้ว่าราชการจังหวัดอาจมอบหมายรองผู้ว่าราชการจังหวัดมาแทน ส่วนอัยการจังหวัดจะส่งอัยการคดีแพ่งมาเป็นผู้แทน เป็นต้น ในการนัดประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะมีการส่งระเบียบวาระประชุม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหน้าที่ตรวจสอบสำนวน และตรวจดูว่ายังมีสิ่งใดขาดตกบกพร่องอยู่บ้าง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการออกหมายเรียก หรือให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้แจงข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายเพิ่มเติม หากไม่มีสิ่งใดที่ขาดตกบกพร่อง ก็จะดำเนินการวินิจฉัยชี้ขาด”

8) กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติอันเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ซึ่งมีการกำหนดไว้เพียงแต่ในส่วนของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นแล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นถึงสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ภายในกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาให้นับแต่วันที่ อธิบดีลงนามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์

¹⁶⁵ พีรพัชร ครุฑโกโคย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์ 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

ในกรณีที่ไม้อาจดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 1 ปีได้ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องชี้แจงเหตุผลความจำเป็นต่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งจะสามารถขยายได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี¹⁶⁶

จากการที่ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณพีรพัชร ครุฑโกโคย¹⁶⁷ ในเรื่องเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาในส่วน of เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด 1 ปี หรือหากไม่อาจเสร็จสิ้นสามารถขยายระยะเวลาอีกครั้งละไม่เกิน 1 ปี แต่มิได้มีการกำหนดว่าจะสามารถขยายได้จำนวนกี่ครั้ง รวมเป็นเวลาเท่าไร มีปัญหาที่พบเจอในการปฏิบัติงานเรื่องนี้หรือไม่ ซึ่งคุณพีรพัชร ครุฑโกโคย ได้ให้สัมภาษณ์ว่า “ในการขอขยายระยะเวลาผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องให้เหตุผลว่า เหตุใดเพราะอะไรเรื่องนี้ถึงค้างพิจารณาอยู่ เกินกำหนดเวลา 1 ปี การขยายระยะเวลาจะต้องมีเหตุผลอันสมควรก็จะอนุมัติขยายเวลาออกไปได้ หากมีบางเรื่องมีการพิจารณาล่าช้าไปบ้าง ซึ่งผู้บังคับบัญชาก็จะดำเนินการเร่งรัด และในกรณีความผิดพลาดทางวินัยเรื่องการดำเนินการล่าช้าเกินควรยังไม่ปรากฏ เนื่องจากระยะเวลาที่เกินกำหนด 1 ปีมิใช่แต่เพียงเจ้าหน้าที่ ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องเป็นผู้รับผิดชอบเพียงผู้เดียว หัวหน้าผู้อำนวยการ ผู้บังคับบัญชาจะต้องร่วมรับผิดชอบด้วย ดังนั้นถึงอย่างไรก็ตามก็จะต้องมีการเร่งรัดให้เสร็จ หากจะเป็นการล่าช้าเกินสมควรแล้ว ก็จะมอบหมายให้ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์คนอื่นเป็นผู้ทำสำนวนต่อไป” ซึ่งจะเห็นได้ว่าการดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่นั้นจะมีการเร่งรัดการดำเนินการพิจารณาการดำเนินการในสำนวนโดยทั้งจากแนวปฏิบัติ และจากหน่วยงานของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

อย่างไรก็ตามแนวทางปฏิบัติดังกล่าว หรือในประมวลรัษฎากรก็มิได้มีการกำหนดว่าการพิจารณา อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อใด อีกทั้ง กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีการดำเนินการขั้นตอนอื่นอีกที่ไม่มีการกำหนดเวลาไว้ เช่น กำหนดวัน เวลาในการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่อาจมาประชุมตามกำหนดได้ เพราะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นเป็นกรรมการ โดยตำแหน่ง มีภาระหน้าที่ประจำอยู่แล้ว ทำให้สามารถนัดให้ครบองค์ประชุมได้ยากการพิจารณาจึงใช้เวลามาก

¹⁶⁶ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ อธ.1/2546 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลา การปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 5. ภาคผนวก จ.

¹⁶⁷ พีรพัชร ครุฑโกโคย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษีกรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์ 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณพีรพัชร ครุฑโกโคย¹⁶⁸ ถึงข้อขัดข้องความล่าช้าในเรื่องการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่ง คุณพีรพัชร ครุฑโกโคย ได้ให้สัมภาษณ์ว่า “ในเรื่องกำหนดระยะเวลา ไม่ได้มีกำหนดไว้ว่าจะใช้เวลาในการพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อไร แต่สำนักอุทธรณ์เองก็ได้มีการเร่งรัดให้มีการจัดการประชุม โดยมีการติดต่อเป็นการภายในกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่นกรณีกรรมการจากสำนักงานอัยการสูงสุด ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะส่งอัยการมาเป็นตัวแทน หากกรรมการผู้นั้นไม่ว่าง ขอให้มอบหมายบุคคลอื่นมาแทน”

9) ผลของการอุทธรณ์

เมื่อมีการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วเสร็จจะดำเนินการ มีหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ให้แก่ผู้อุทธรณ์ดังนี้

(1) ให้ปลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง ในกรณีนี้ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

(2) ให้ลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินบางส่วนถูกต้องและบางส่วนไม่ถูกต้องจึงปรับปรุงจำนวนภาษีให้คงเหลือเท่าที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วน

(3) ให้ยกอุทธรณ์ เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินถูกต้องแล้ว ซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

(4) ให้เพิ่มภาษี เนื่องจากได้พิจารณาประเด็นการประเมินและข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์แล้วปรากฏว่าการประเมินถูกต้อง แต่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีคลาดเคลื่อนต่ำไป คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจปรับปรุงคำนวณภาษี และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นได้¹⁶⁹

10) การทูลเกล้าฯ เสนอการเสียภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน มีหน้าที่จะต้องดำเนินการชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน แม้ผู้เสียภาษีจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน และได้ใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมิน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการ

¹⁶⁸ พีรพัชร ครุฑโกโคย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์ 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

¹⁶⁹ กรมสรรพากร. (2551). *การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 18 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www.rd.go.th/publish/826.0.html>.

ทุเลาการเสียหายแต่อย่างใด หากมิได้มีการชำระภาษีจะถือว่าเป็นอากรค้างส่งผลให้อาถูกยึดทรัพย์และขายทอดตลาดได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

ถ้าผู้เสียหายอากรที่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และประสงค์จะขอทุเลาการเสียหายอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาลจะต้องดำเนินการ โดยการยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียหายต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยยื่นผ่านทางหน่วยงานที่มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์ พร้อมทั้งจัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกันดังนี้

(1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด หรือ

(2) นำอสังหาริมทรัพย์มาค้ำประกัน โดยจดทะเบียนจำนองไว้ต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำ ที่นำมา ค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

(5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่นมาจดทะเบียนจำนอง หรือจดทะเบียนจำนำเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทุเลาการเสียหายอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

โดยผู้อุทธรณ์สามารถยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียหายได้ที่หน่วยงานดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับอุทธรณ์ หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(3) สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับอุทธรณ์

จากนั้นหน่วยงานรับคำร้องมีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกัน เมื่อตรวจสอบแล้วจะดำเนินการจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ เป็นผู้พิจารณาคำร้องภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้อง

เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องและหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน จะส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าจะอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ทูลเกล้าฯ เสด็จฯ ถวายบังคมฯ เพื่อพิจารณาสั่งการ กรณีที่อนุมัติให้ทูลเกล้าฯ เสด็จฯ ถวายบังคมฯ จะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่า ต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารหรือมีการจดทะเบียน จำนองหรือจำนำแล้วแต่กรณีเสียก่อน¹⁷⁰

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณพีรพัชร ครุฑโกโคโย¹⁷¹ ในเรื่องเกี่ยวกับการทูลเกล้าฯ ชำระภาษีว่า จะต้องมีการขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีมาพร้อมกันกับการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ มีการแจ้งสิทธิเรื่องทูลเกล้าฯ ชำระภาษีนี้ไว้หรือไม่ คุณพีรพัชร ครุฑโกโคโย ได้ให้สัมภาษณ์ว่า “ในการแจ้งการประเมินภาษี จะมีการแจ้งสิทธิให้ผู้เสียภาษีเพียงแค่สิทธิ การอุทธรณ์การประเมิน ไม่ได้มีการแจ้งสิทธิในเรื่องการขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษี การได้รับทูลเกล้าฯ ชำระภาษีนั้นมีผลเพียงแก่ผู้เสียภาษีจะไม่ต้องถูกยึดอายัดทรัพย์สินเพียงเท่านั้น จะขอทูลเกล้าฯ ก่อนหรือ หลังการอุทธรณ์หรือไม่ก็ได้ ไม่จำเป็นยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีมาพร้อมการอุทธรณ์การ ประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

11) เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับ หมายถึงเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติมเนื่องจากผู้เสียภาษี ไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษี ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับนั้นมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของเงิน ภาษีที่ต้องเสีย เช่น ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย อย่างไรก็ตามผู้เสีย ภาษีมียุติสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอลดหรือลดเบี้ยปรับต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีก่อนการประเมินภาษี หรือยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของลดหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นอำนาจของ เจ้าพนักงานประเมินภาษีและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการจะพิจารณาหรือใช้ดุลพินิจตาม ควรแก่กรณีภายใต้บัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร โดยมีหลักการเบื้องต้นว่าบุคคลที่ต้องเสียเบี้ย

¹⁷⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 14-17.

¹⁷¹ พีรพัชร ครุฑโกโคโย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์, 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

ปรับจะต้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานในการตรวจสอบภาษีดังกล่าวด้วย¹⁷²

เงินเพิ่ม คือเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจชำระเมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดและเพิ่มขึ้นตามระยะเวลาแต่ทั้งนี้จะไม่เกินจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างผิดนัด

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีประมวลรัษฎากรจึงต้องมีมาตรการบังคับทางภาษีอากรที่เรียกว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยเบี้ยปรับกำหนดขึ้นเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่รัฐ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของภาษีอากรที่กำหนดไว้ ส่วนเงินเพิ่มเป็นค่าขาดประโยชน์ของรัฐกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน โดยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนี้ มาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นเงินภาษี เพื่อประโยชน์ในการใช้บังคับตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

การเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรสามารถแยกพิจารณาได้เป็นสามกรณี ดังนี้

กรณีแรก กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์หรือไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก¹⁷³

กรณีที่สอง กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือได้รับหมายของเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ¹⁷⁴

กรณีที่สาม กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาเกี่ยวกับภาษีอากรประเมินจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ในกรณีที่อธิบดีได้อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มี

¹⁷² เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 52). เล่มเดิม.

¹⁷³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 22.

¹⁷⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 26.

การชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายนั้นเงินเพิ่มให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน การคำนวณเงินเพิ่มนั้นให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการ หรือนำส่ง ภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้จะไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือ คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล¹⁷⁵

จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรได้กำหนดจำนวนเบี้ยปรับไว้สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษี อากรยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องจะต้องชำระเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ ชำระขาดไป หรือหากเป็นกรณีที่ไม่มีกรยื่นแบบแสดงรายการจะต้องเสียเบี้ยปรับถึง 2 เท่าของ จำนวนภาษีที่ต้องชำระ หากพิจารณาแล้วเบี้ยปรับที่ต้องชำระนั้นมีจำนวนมากกว่าภาษีที่ต้องชำระ เสียอีก อย่างไรก็ตามเบี้ยปรับตามอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ รัฐมนตรี^{176 177} นอกจากนี้เบี้ยปรับแล้วยังมีบทลงโทษทางแพ่งที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้เพื่อ ลงโทษผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่มีกรยื่นแบบแสดง รายการไว้เลยนั่นคือ เงินเพิ่ม ที่มีการกำหนดให้ชำระเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือ เศษของเดือน ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วอัตราเงินเพิ่มที่กฎหมายกำหนดนั้นเป็นอัตราที่สูงถึงร้อยละ 18 ต่อปี มีอัตราที่สูงกว่าดอกเบี้ยเงินฝากและเงินกู้ในปัจจุบัน

ถึงแม้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะได้ใช้สิทธิ ทำการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และได้ขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากรแล้ว ก็ตาม กฎหมายก็ยังบัญญัติให้เงินเพิ่มนั้นยังคงมีผลต่อไปจนกว่าจะได้ชำระภาษีเสร็จสิ้นอีกทั้ง ในการขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากรยังต้องหาหลักประกันมาให้เพียงพอครอบคลุมกับเงินเพิ่มอีกด้วย อีกทั้งการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาว่า จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวให้แล้วเสร็จในเวลาใด เงินเพิ่มดังกล่าวนั้นจะยังคงเพิ่มต่อไปโดย ไม่ระยะเวลาสิ้นสุดที่แน่นอน ถึงแม้จะมีกำหนดว่าเงินเพิ่มนั้นจะไม่เกินจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระก็ตาม จึงจำเป็นต้องพิจารณาว่าก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีหรือไม่และพิจารณาว่าสมควร หรือไม่ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงอัตราเงินเพิ่มดังกล่าว เพื่อให้เหมาะสมกับสถานะเศรษฐกิจเพื่อให้

¹⁷⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27.

¹⁷⁶ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่ง ประมวลรัษฎากร.

¹⁷⁷ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.121/2545 เรื่อง มอบหมายให้ตั้งและดำเนินการเกี่ยวกับการพิจารณางด หรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ.

สอดคล้องกับอัตราดอกเบี้ยเงินฝากและเงินกู้ในปัจจุบัน โดยผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ปัญหา ดังกล่าวในบทที่ 4 ต่อไป

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณพิรพัชร ครุฑโกโคย¹⁷⁸ ในเรื่องเกี่ยวกับเบี้ยปรับที่จะต้องขอให้ลดหรือควมพร้อมกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่มีการแจ้งสิทธิดังกล่าวไว้ใน การแจ้งการประเมินหรือไม่ คุณพิรพัชร ครุฑโกโคย ได้ให้สัมภาษณ์ว่า “ในการแจ้งการประเมินภาษี มีการแจ้งสิทธิให้ผู้เสียภาษีเพียงแต่เฉพาะสิทธิการอุทธรณ์การประเมิน ในส่วนของของลดเบี้ยปรับ หากยังมีได้ประเมินภาษีเพียงแต่ในชั้นตอนชั้นตรวจสอบสามารถขอต่ออธิบดีได้ แต่เมื่อใดที่ประเมินภาษีแล้ว จะต้องของลดหรือลดเบี้ยปรับต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องระบุในคำขออุทธรณ์ว่าได้ของลดเบี้ยปรับด้วย กรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงสามารถพิจารณาในส่วนนี้ได้ แต่กรณีนี้มีคำพิพากษาฎีกาว่า แม้ผู้เสียภาษีไม่ได้ของลดหรือลดเบี้ยปรับมา หากผู้เสียภาษีได้ขอให้ยกเลิกการประเมินศาลมองว่าการขอให้ยกเลิกการประเมินเป็นการขอที่ครอบคลุมกรณีขอให้ของลดเบี้ยปรับ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงพิจารณาในส่วนนี้ได้ ”

การเรียกเก็บเบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 แยกพิจารณาได้เป็น ๓ กรณี ดังนี้¹⁷⁹

กรณีแรก กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ทุกครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ภายในระยะเวลาสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของวันครบกำหนดครั้งรอบระยะเวลาบัญชี หรือยื่นแบบรายการเงินได้ทุกครั้งรอบระยะเวลาบัญชีภายในกำหนดเวลาแต่ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุสมควร ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระ หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

กรณีที่สอง กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ทุกรอบระยะเวลาบัญชีภายในกำหนดเวลาห้าเดือนนับแต่วันสิ้นสุครอบระยะเวลาบัญชี หรือภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนออกไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของภาษี

กรณีที่สาม กรณีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ไว้ แต่ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียลดน้อยลง ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ประเมินเพิ่มเติม

กรณีที่สี่ กรณีที่มีได้หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่าย ภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในหมวด 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514

¹⁷⁸ พิรพัชร ครุฑโกโคย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษีกกรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์ 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

¹⁷⁹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 62.

หรือยื่นแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนภาษีที่นำส่งนั้นน้อยไปกว่าจำนวนที่ควรต้องนำส่ง ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่มีได้หัก ณ ที่จ่าย หรือที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือที่ยื่นแบบแสดงรายการขาดไป แล้วแต่กรณี

การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 แยกพิจารณาได้เป็น สองกรณี ดังนี้¹⁸⁰

กรณีแรก กรณีที่มีได้ชำระหรือนำส่งภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือชำระขาดหรือนำส่งขาดจากจำนวนที่ควรต้องชำระหรือนำส่ง ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของภาษีที่ต้องชำระหรือชำระขาดหรือที่ต้องนำส่งหรือนำส่งขาด

กรณีที่สอง กรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรสั่งให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนให้ นั้น เงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนให้ลดลงเหลือ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มทุกกรณีให้เริ่มนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเงิน ได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 51 วรรคหนึ่ง แล้วแต่กรณี เว้นแต่กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีหรือสั่งให้เสียภาษีหรือนำส่งภาษีก่อนกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด¹⁸¹ ให้เริ่มนับแต่วันสุดท้ายแห่งเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด

โดยเงินเพิ่มนั้นมีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และเพื่อให้ได้รับชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม¹⁸² ให้ถือว่าเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มเป็นภาษี อีกทั้งเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มอาจลดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดให้กฎกระทรวง¹⁸³

12) ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน

การให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรเป็นการเยียวยาความเสียหายประการหนึ่งแก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่ไม่มีความรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทศ ที่กำหนดให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีอากรที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงดอกเบี้ยที่ให้มีให้เกินกว่าจำนวนเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนและให้จ่ายจากเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้ตามประมวลรัษฎากรนี้

¹⁸⁰ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 63.

¹⁸¹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 59.

¹⁸² พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 65.

¹⁸³ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 64.

ดอกเบี้ยที่ให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรจะคิดให้ต่อเมื่อผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีได้มีการยื่นแบบแสดงรายการหรือคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้¹⁸⁴ และตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ข้อ 1 ดอกเบี้ยที่จะให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรให้คิดดังต่อไปนี้

(1) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่

(ก) วันสิ้นกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนด หรือตามที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้ ถ้าผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย หรือ

(ข) วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรถ้าผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย

(2) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ชำระตามแบบแสดงรายการไม่ว่าจะชำระพร้อมกับการยื่นหรือไม่ ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร

(3) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันชำระภาษีอากร

การคิดดอกเบี้ยให้คิดจนถึงวันที่ลงในหนังสือแจ้งคำสั่งในเงินแต่สำหรับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากรให้คิดจนถึงวันที่อนุมัติให้คืน

หลักเกณฑ์ดังกล่าวใน มาตรา 4 ทศแห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีกฎหมายบัญญัติยกเว้นมิให้นำมาใช้กับการคืนเงินภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์การประเมินไว้ จึงต้องนำมาปรับใช้เกี่ยวกับเรื่องด้วย ซึ่งจะบรรเทาเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีได้หรือไม่เพียงใดมีความเหมาะสมหรือไม่เพียงใดนั้นจะวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

13) กำหนดเวลาและอายุความภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรบางมาตรাবัญญัติเกี่ยวกับกำหนดเวลาไว้เป็นการเฉพาะ แต่หากมิได้กำหนดไว้แล้วก็ต้องนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 และมาตรา 193/31 ว่าด้วย

¹⁸⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร, ข้อ 2.

หลักทั่วไปในเรื่องอายุความมาปรับใช้บังคับนั้นคือกำหนด 10 ปี สามารถแยกพิจารณาได้เป็นสองกรณี

กรณีแรก กรณีผู้เสียหายไม่ยื่นแบบแสดงรายการ¹⁸⁵ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ¹⁸⁶

กรณีที่สอง กรณีผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบได้ภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่ว่าการยื่นแบบแสดงรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่ขยายออกไป ทั้งนี้แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลังแต่หากมีเหตุจำเป็นหรือเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นแบบแสดงรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจขยายเวลาเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ¹⁸⁷

กำหนดเวลาขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การขอคืนเงินภาษีอากรและภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งเงินเป็นจำนวนเงินเกินกว่าต้องเสีย หรือ ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี โดยแบ่งเป็น 2 กรณี¹⁸⁸

กรณีแรก ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการ เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ

กรณีที่สอง ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินตามหมวดนี้ หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในส่วนของกำหนดระยะเวลาตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้กำหนดให้การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินกระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังนี้¹⁸⁹

กรณีแรก กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินภาษีภายใน 5 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเงินได้

¹⁸⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 23.

¹⁸⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31.

¹⁸⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

¹⁸⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27 ตี.

¹⁸⁹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514, มาตรา 61.

ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 51 วรรคหนึ่ง หรือวันสุดท้ายของกำหนดเวลาที่อธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปแล้วแต่กรณี

กรณีที่สอง กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการแต่ยื่นแบบแสดงรายการภายหลังกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินภาษีภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการเงินหรือหรือแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ต้องไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่สาม กรณีที่มีได้มีการยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือการนำส่งภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการ โดยแสดงจำนวนรายได้หรือภาษีที่ต้องนำส่งขาดไปเกินร้อยละ 25 ของจำนวนรายได้หรือภาษีที่ต้องนำส่งในแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินภาษีภายใน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเงินได้หรือแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่าย

3.1.1.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นกฎหมายใหม่ประเทศไทย ที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 5 สิงหาคม 2558 และจะใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนด 180 วัน นับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา นั่นคือในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 ภาษีการรับมรดกนี้ กฎหมายได้กำหนดอำนาจการจัดเก็บภาษีให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร¹⁹⁰

โดยผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย หรือบุคคลธรรมดา ที่มีได้มีสัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง หรือบุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทยแต่ได้รับมรดกเป็นทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย หรือในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคลให้ถือว่า นิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทยหรือผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเงินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมดเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย¹⁹¹

ผู้ได้รับการยกเว้นภาษีได้แก่ ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกที่ตายก่อนวันที่กฎหมายใช้บังคับ หรือคู่สมรสของเจ้ามรดก หรือบุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษากิจการสาธารณประโยชน์ หรือหน่วยงานของรัฐและนิติบุคคล ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ ในกิจการ

¹⁹⁰ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 6.

¹⁹¹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 11.

ศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักกฏเกณฑ์ปฏิบัติต่อกัน กับนานาประเทศ¹⁹²

ฐานภาษี คือมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดกแต่ละรายไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท¹⁹³ ในกรณีบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีสัญชาติไทย หรือบุคคลธรรมดาที่ไม่มีสัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง ได้แก่ทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ ในกรณีบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่ไม่มีสัญชาติไทย ได้แก่ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมาย ว่าด้วยหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน ที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียนทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา¹⁹⁴

อัตราภาษีจะคิดที่ร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท แต่ถ้าผู้ได้รับมรดก เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานให้เสียในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด(ภ.ม.60) ภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้มรดกซึ่งมีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีขยายให้โดยยื่นชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่¹⁹⁵

จะเห็นได้ว่าภาษีการรับมรดกนี้มีลักษณะการประเมินภาษีเป็นลักษณะประเมินโดยตนเอง กล่าวคือเมื่อผู้ได้รับมรดกไม่ว่าจะคราวเดียวหรือหลายคราว จากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท จะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด (ภ.ม.60) ภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษี ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการโดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษี อีกทั้งในกรณีผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ เช่นเดียวกันอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร

¹⁹² พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 13.

¹⁹³ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 12.

¹⁹⁴ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 14.

¹⁹⁵ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 17.

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้ง การประเมินภาษี ซึ่งมีหลักเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ดังต่อไปนี้

1) ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คือผู้มีหน้าที่เสียภาษี ที่ไม่เห็น ด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน¹⁹⁶ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติการรับมรดก พ.ศ. 2558 คือ

(1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย

(2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมาย ว่าด้วยคนเข้าเมือง

(3) บุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ในกรณีที่ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคลให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียน ในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้น โดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้อำนวยการกิจการเกินกึ่งหนึ่งของ คณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย¹⁹⁷

เมื่อบุคคลหรือนิติบุคคลดังที่กล่าวมาข้างต้นได้รับมรดกไม่ว่าจะคราวเดียวกัน หรือหลายคราวจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่ เกิน 100 ล้านบาท โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี ตามแบบที่อธิบดีกำหนด (ภ.ม. 60) ภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษี¹⁹⁸

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่ามูลเหตุสำคัญในการอุทธรณ์การประเมิน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คือการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน ซึ่งแบ่งได้เป็นสองกรณี

ก. กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ เมื่อมีเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีขึ้นในกรณีนี้ คือ เมื่อได้รับมรดกมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องดำเนินการยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่ตรวจสอบ หากมีข้อสงสัยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้แทน หรือบุคคลอื่น ที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควร

¹⁹⁶ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 26.

¹⁹⁷ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 11.

¹⁹⁸ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 17.

แก่เรื่องมาตรวจสอบได้¹⁹⁹ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้วแจ้งการประเมินภาษีนั้นเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีและให้ผู้นั้นชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มถ้ามีภายใน 30 วันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินไม่เห็นด้วยจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีก็ได้²⁰⁰

ข. กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ เป็นกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด²⁰¹ อีกทั้งเจ้าพนักงานประเมินยังมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้แทน หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ ก็มีอำนาจส่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่น อันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้²⁰² เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้ว แจ้งการประเมินภาษีนั้นเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีและให้ผู้นั้นชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มถ้ามีภายใน 30 วันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินไม่เห็นด้วยจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีก็ได้

2) กำหนดเวลายื่นคำอุทธรณ์

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแล้วไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินดังกล่าวต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินภาษี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจยื่นคำอุทธรณ์ได้ภายในระยะเวลา 30 วันตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากผู้เสียภาษีมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ สามารถยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายระยะเวลาออกไปอีกได้ โดยเมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นสมควรจะให้ขยายหรือ เลื่อนกำหนดออกไปอีกได้ตามความจำเป็นแก่กรณีและในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไป อธิบดีจะประกาศขยายกำหนดเวลาออกไปตามสมควรจนกว่าเหตุดังกล่าวจะหมดสิ้นไปก็ได้²⁰³

เหตุที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติภารกิจใด ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้อยู่ในประเทศไทย ได้แก่ กรณีที่บุคคลนั้นมีสถานที่อยู่ในประเทศไทยอันเป็นแหล่งสำคัญหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยคน

¹⁹⁹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 21.

²⁰⁰ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 22.

²⁰¹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 20.

²⁰² พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 21.

²⁰³ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 8.

เข้าเมืองและได้ออกไปนอกประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลาอันมีจำกัดจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถปฏิบัติ ตามกำหนดเวลาโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้²⁰⁴

เหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ได้แก่กรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติกรใด ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ได้รับบาดเจ็บ สาหัสทุพพลภาพ หรือป่วยเจ็บด้วยอาการทุกขเวทนาเกินกว่า 20 วันหรือจนประกอบกรณียกิจ ตามปกติไม่ได้เกินกว่า 20 วัน และแพทย์ซึ่งได้ขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเวชกรรม ได้แสดงความเห็นเป็นหนังสือว่ามีภาวะจำกัดหรือขาดความสามารถ ในการประกอบกิจวัตรหลักอันเป็น ปกติซึ่งบุคคลทั่วไปอื่นเนื่องมาจากสาเหตุทางปัญหาสุขภาพหรือความเจ็บป่วยที่เป็นต่อเนื่องมา ไม่น้อยกว่า 20 วันหรือทุพพลภาพมาแล้วไม่น้อยกว่า 20 วัน²⁰⁵

นอกจากนี้เหตุจำเป็นเป็นการทั่วไป ได้แก่ อุทกภัย วิกฤตภัย อัคคีภัย ธรณีพิบัติภัย หรือ ภัยธรรมชาติอื่นใดที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เป็นเหตุจำเป็นที่อธิบดีกรมสรรพากรจะประกาศขยาย กำหนดระยะเวลาตามเหตุสมควรจนกว่าจะหมดสิ้นไป²⁰⁶

3) แบบคำอุทธรณ์และการเขียนอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินประสงค์จะ อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ภ.ม.6)²⁰⁷

4) สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์

มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 วรรคหนึ่ง ได้บัญญัติว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินให้มีสิทธิ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการ ประเมินภาษีทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา” ในเรื่องของสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์นั้น ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร อาศัยอำนาจตามความใน มาตรา 26 วรรคหนึ่งแห่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 อธิบดีกรมสรรพากร

²⁰⁴ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนด ระยะเวลาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ข้อ 1 (2). ภาคผนวก ข.

²⁰⁵ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดระยะเวลา ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ข้อ 1 (1). ภาคผนวก ข.

²⁰⁶ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดระยะเวลา ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ข้อ 2. ภาคผนวก ข.

²⁰⁷ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดแบบคำอุทธรณ์และ สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดก, ข้อ 1. ภาคผนวก ฉ.

กำหนดสถานที่อื่นคำอุทธรณ์ การประเมินภาษีการรับมรดกไว้ในข้อ 2²⁰⁸ โดยให้ยื่นสถานที่แห่งใดแห่งหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร
- (2) สำนักงานสรรพากรภาคแห่งใดแห่งหนึ่ง
- (3) สำนักงานสรรพากรพื้นที่แห่งใดแห่งหนึ่ง
- 5) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 คือ คณะกรรมการอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนเป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ²⁰⁹ เช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยในปัจจุบันมีจำนวนเพียง 1 คณะ

- 6) อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 28 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้ประธานคณะกรรมการอุทธรณ์มีอำนาจเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21” ดังนั้นนอกจากคณะกรรมการจะมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยการประเมินแล้วกฎหมายยังให้อำนาจแก่ประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ ซึ่งคืออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนมีอำนาจเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ผู้แทนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ กับมีอำนาจให้บุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่อง มาตรวจสอบได้ส่วนได้ หรือออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวตอบคำถามเป็นหนังสือ

- 7) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้มีการบัญญัติขั้นตอนไว้เป็นการพิเศษ และเนื่องจากอำนาจการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนี้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร แนวทางในการดำเนินกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ขณะนี้อยู่ระหว่างดำเนินการออกระเบียบปฏิบัติ ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนได้สอบถามคุณอาทิตย์ ศรัทธาวรสิทธิ์ นิตกรชำนาญการพิเศษ สำนักงานกฎหมาย กรมสรรพากร²¹⁰ ได้รับคำตอบว่าอยู่ในระหว่าง

²⁰⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดแบบคำอุทธรณ์ และสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดก, ข้อ 2. ภาคผนวก จ.

²⁰⁹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 26 วรรค 2.

²¹⁰ อาทิตย์ ศรัทธาวรสิทธิ์, นิตกรชำนาญการพิเศษ สำนักงานกฎหมาย กรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์, 30 มีนาคม พ.ศ. 2559).

ดำเนินการกำหนดระเบียบในการปฏิบัติ ซึ่งจะมีความสอดคล้องกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร

8) กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้บัญญัติกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ โดยอธิบดีอาจจะขยายระยะเวลาได้อีกแต่ไม่เกิน 90 วัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวผู้อุทธรณ์มีสิทธิที่จะฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 180 วันนับแต่ วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว²¹¹

9) ผลของการอุทธรณ์

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่ มีคำวินิจฉัย²¹² โดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม พระราชบัญญัตินี้ ผลเป็นเช่นเดียวกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร คือให้ปลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่า การประเมินไม่ถูกต้อง ในกรณีนี้ ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตาม การประเมิน หรือให้ลดภาษีเนื่องจากพิจารณาเห็นว่า การประเมินบางส่วนถูกต้องและบางส่วน ไม่ถูกต้องจึงปรับปรุงจำนวนภาษีให้คงเหลือเท่าที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วน หรือ ให้ยกอุทธรณ์เนื่องจากพิจารณาเห็นว่า การประเมินถูกต้องแล้ว ซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีตามการ ประเมิน หรือให้เพิ่มภาษีเนื่องจากได้พิจารณาประเด็นการประเมินและข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์แล้ว ปรากฏว่าการประเมินถูกต้องแต่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีคลาดเคลื่อนต่ำไปคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์อาจปรับปรุงจำนวนภาษี และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นได้

10) การทูลเกล้าการเสียภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่จะต้อง ดำเนินการชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แม้ผู้เสียภาษีจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน และได้ใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการ ทูลเกล้าการเสียภาษีแต่อย่างใดหากมิได้มีการชำระภาษีจะถือว่าเป็นอากรค้าง ส่งผลให้อาจถูกยึดทรัพย์ และขายทอดตลาดได้²¹³ เว้นแต่กรณีผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดี ให้รอกำวินิจฉัยหรือ

²¹¹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 26 วรรค 3.

²¹² พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 26 วรรค 4.

²¹³ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 25.

คำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี²¹⁴

11) เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราดังต่อไปนี้

(1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของของภาษีที่ต้องชำระ

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 0.5 เท่าของภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม²¹⁵

เบี้ยปรับอาจลดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา²¹⁶

ในส่วนของเงินเพิ่มนั้น เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้บัญญัติหลักเกณฑ์การชำระภาษีให้มีการสามารถผ่อนชำระภาษีไว้ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี และหากมีการผ่อนชำระครบถ้วนภายใน 2 ปี จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ถ้าเป็นการผ่อนชำระครบถ้วนเกินกว่า 2 ปีแต่ไม่เกิน 5 ปี จะต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนตามที่กำหนดไว้ในราชกฤษฎีกา²¹⁷ ซึ่งกำหนดให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยให้คำนวณเงินเพิ่มนับตั้งแต่วันที่ผ่อนชำระภาษีมีผล²¹⁸ กรณีเงินเพิ่มจึงสามารถสรุปหลักเกณฑ์ได้ดังนี้

(1) กรณีไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

(2) กรณีได้รับอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีและได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่เลื่อนให้แล้ว เงินเพิ่มลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

²¹⁴ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 27.

²¹⁵ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 29.

²¹⁶ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 30.

²¹⁷ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 23.

²¹⁸ พระราชกฤษฎีกา กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ.

การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบจนถึงวันที่ชำระภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ²¹⁹

12) ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน

ในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือได้ชำระไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย ผู้นั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีซึ่งในการขอรับคืนภาษีไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน²²⁰

13) กำหนดเวลาและอายุความภาษี

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดระยะเวลาการประเมินไว้ โดยสามารถแบ่งได้เป็นสองกรณีดังนี้

กรณีแรก กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กำหนดไว้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะต้องดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี นับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่หากมีเหตุจำเป็นและสมควรที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายระยะเวลาออกไปเป็นการเฉพาะกรณีก็ได้แต่รวมแล้วต้องไม่เกิน 3 ปี²²¹

กรณีที่สอง กรณีที่มีได้มีการยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษี²²²

ในส่วนของกำหนดเวลาขอคืนเงินภาษีอากร

ในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือได้ชำระไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย ให้ผู้ที่มีสิทธิได้รับคืนภาษี ให้ผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามวรรคหนึ่งยื่นคำร้องขอรับคืนภาษีพร้อมด้วยเอกสารหลักฐานภายใน 5 ปี นับแต่วันชำระภาษีทั้งหมด ต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด²²³

²¹⁹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 31.

²²⁰ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 24.

²²¹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 17.

²²² พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 20.

²²³ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 24.

3.1.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทจากการนำเข้าสินค้าเข้าและการส่งสินค้าออก ที่สำคัญคือจัดเก็บอากรศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร รองลงมาได้แก่การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร และจัดเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร นอกจากนี้ยังจัดเก็บค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ตามกฎหมายอื่นได้แก่ ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ค่าธรรมเนียมพิเศษกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ค่าธรรมเนียมประกาศตามกฎหมายว่าด้วยการเดินเรือในน่านน้ำไทย เป็นต้น

ภาษีศุลกากร หมายถึงเงินหรือทรัพย์สินที่รัฐเรียกเก็บแก่การนำสินค้าผ่านเข้าหรือส่งออกจาก เขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นรัฐในรูปใด ๆ ก็ได้ ที่ไม่ขึ้นแก่กันโดยมีอำนาจแยก เหนือภูมิภาคเขตเป็นสัดส่วนหรือหมายถึงภาษีอากรที่รัฐเรียกเก็บเอาจากการนำสินค้าหรือสิ่งของ เข้าหรือออกโดยเก็บตามอัตราที่กำหนด

ภาษีศุลกากรของประเทศไทยในปัจจุบันจัดเก็บโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรอันได้แก่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการศุลกากรอีกหลายฉบับ โดยเก็บตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ส่วนการเสียภาษีนั้นให้เสียต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้ ดังที่บัญญัติไว้ใน พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง

ตามกฎหมายศุลกากรกำหนดว่าก่อนจะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้องและเสียภาษีอากรจนครบถ้วน หรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด²²⁴ กรณีส่งออกก่อนจะส่งของใด ๆ ออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้องและเสียภาษีอากรจนครบถ้วน หรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด²²⁵

²²⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40, วรรค 1.

²²⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 45, วรรค 1.

เวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของขาเข้าและสำหรับของขาออก กำหนดไว้แตกต่างกัน สำหรับของขาเข้านั้น ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับ ของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ” และมาตรา 41 ได้กำหนดต่อไปอีกว่า เวลาใดเรียกว่านำของเข้าสำเร็จ โดยบัญญัติว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลา เป็นแน่นอนว่าการนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่า เป็นอันสำเร็จเมื่อไร ไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของ เช่นนั้น ได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง” การนำของเข้าสำเร็จไม่ว่าเวลาใดนั้น ถ้าสินค้าเข้ามาในเขตน่านน้ำไทยแต่เพียงอย่างเดียว การนำเข้านั้นยังไม่ถือว่าสำเร็จ เขตท่านั้นจะต้องเป็นท่าศุลกากรที่รัฐมนตรีกำหนด โดยออกเป็นกฎกระทรวงตามมาตรา 4 และการเข้ามาในเขตท่านั้นไม่ใช่ว่าท่าใด ๆ ก็ถือว่านำของเข้าสำเร็จ การนำของเข้าสำเร็จเฉพาะของที่ถ่ายลงจากเรือ ณ ท่านั้น หรือเมื่อท่านั้นมีชื่อส่งของถึง ท่าที่มีชื่อส่งของถึงคือท่า ซึ่งเป็นจุดหมายปลายทางอันจะส่งของให้แก่ผู้รับนั่นเอง สำหรับของขาออกได้บัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทริ วรรคแรก ว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออก เกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ” และมาตรา 46 บัญญัติว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการส่งของใด ๆ ออกจะพึงถือว่า เป็นอันสำเร็จเมื่อไร ไซ้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออก ได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุด เพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น” เขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุด เพื่อออกเรือไปจากพระราชอาณาจักรนั้น หมายถึงว่าถ้าเรือลำนั้นมีได้ออกจากท่าที่บรรจุทุกสินค้าเพื่อไปต่างประเทศทันที แต่ต้องแวะท่าอื่นในประเทศอีกแล้วจึงจะไปจากพระราชอาณาจักร จะถือว่าสินค้าที่บรรจุทุกในท่าแรกส่งออกสำเร็จก็ต่อเมื่อ เรือลำนั้นได้ออกไปจากเขตท่าสุดท้ายเพื่อไปจากราชอาณาจักรแล้ว

ในการนำของเข้าหรือส่งของออกนั้น ในกรณีที่เป็นการค้าจะต้องทำใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออกแล้วแต่กรณี ในกรณีของที่ต้องเสียอากรตามราคาหากสำแดงราคาต่ำหรือไม่ถูกต้องก็ย่อมมีผลต่อการประเมินอากร²²⁶ จากนั้นเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะตรวจสอบรายละเอียดตามที่สำแดงไว้แล้วส่งให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรตรวจสอบรายละเอียดต่าง ๆ ตามที่สำแดง และเจ้าหน้าที่ประเมินอากรแจ้งผลการพิจารณาโดยออกแบบแจ้งการประเมินอากรเมื่อผู้นำเข้าหรือส่งของออกได้รับแจ้งแบบประเมินอากร หากไม่พอใจผลการพิจารณาราคาศุลกากรตามแบบแจ้งมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรดังกล่าวได้ ดังนั้นการประเมินค่าภาษีอากรนี้เองคือมูลเหตุสำคัญแห่งการอุทธรณ์เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ต้องการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มาตรา 112 ฉ แห่ง

²²⁶ จาก คู่มือศุลกากรฉบับพิเศษ (น. 8-12), โดย วิชัย มากวัฒนสุข, 2545, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 และตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติ ศาลการ พ.ศ. 2556 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ดังต่อไปนี้

3.1.2.1 ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ได้แก่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกตามความหมายของศาลการและเป็นผู้ถูกเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินเรียกเก็บภาษีอากรและจะต้องมีหนังสือแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนค่าภาษีอากรที่ประเมินให้นำเงินไปเสียภาษีอากร หรือเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือแจ้งปฏิเสธการคืนอากร²²⁷ สำหรับความหมายของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก หมายถึงบุคคลใดบ้างได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

ก. ผู้นำของเข้า

มาตรา 2 วรรค 11 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ได้ให้ความหมายของผู้นำของเข้าว่า “ผู้นำของเข้า” หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียช่วงขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศาลการ และคำว่า “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายทำนองเดียวกันโดยอนุโลม ดังนั้นผู้มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีในกรณีนำเข้าสินค้า ได้แก่ ผู้นำเข้า เจ้าของ ผู้ครอบครอง และผู้มีส่วนได้เสีย ในกรณีผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคลให้กรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการซึ่งเป็นผู้มีอำนาจ ทำการในนามของนิติบุคคลนั้น ๆ เป็นผู้ลงลายมือชื่อ และให้ประทับตราของนิติบุคคล นั้น ๆ ด้วย(ถ้ามี) หากบุคคลดังกล่าวไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ด้วยตนเองได้ก็มีสิทธิตั้งตัวแทนโดยทำหนังสือมอบอำนาจให้ผู้อื่นยื่นแทนตนโดยหนังสือมอบอำนาจให้ใช้ได้เฉพาะการอุทธรณ์แต่ละครั้งเท่านั้น²²⁸

ข. ผู้ส่งของออก

มาตรา 2 วรรค 11 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ได้ให้ความหมายของผู้นำของเข้าว่า “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายทำนองเดียวกันโดยอนุโลม

ทั้งนี้ผู้นำของเข้าและผู้ส่งของออกที่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องเป็นผู้ถูกเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และจะต้องมีหนังสือแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนค่าภาษีอากรที่ประเมินให้นำเงินไปเสียภาษีอากรด้วย

²²⁷ ประมวลระเบียบปฏิบัติศาลการ พ.ศ. 2556 2 01 07 24 (2).

²²⁸ ประกาศกรมศาลการที่ 73/2555 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร (7) - (8).

3.1.2.2 กำหนดเวลายื่นคำอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ต้องยื่นอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร หากไม่ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าสิ้นสิทธิในการอุทธรณ์และ/ หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจวินิจฉัยไม่รับอุทธรณ์ไว้วินิจฉัยได้²²⁹

3.1.2.3 แบบคำอุทธรณ์และการเขียนคำอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์จะต้องใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินอากร (แบบ กศก.171)²³⁰ โดยให้ยื่นต้นฉบับ 1 ชุด หากยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือคัดค้าน การประเมินสรรพสามิตด้วย ให้ยื่นสำเนาตามจำนวนประเภทภาษีที่มีสิทธิอุทธรณ์ และคัดค้านการประเมินอากร²³¹ ผู้อุทธรณ์ต้องแสดงเหตุในการอุทธรณ์และเหตุผลคัดค้าน หรือโต้แย้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุผลในการอุทธรณ์อย่างเพียงพอ หากคำอุทธรณ์ฯ ที่ยื่นไว้ไม่มีเหตุผลหรือไม่ชอบกรมศุลกากรอาจพิจารณาไม่รับคำอุทธรณ์ฯ และ/หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจวินิจฉัยยกอุทธรณ์ได้²³²

เอกสารประกอบที่ใช้แบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรต้องเป็นสำเนาภาพถ่ายที่ได้รับรองสำเนาถูกต้อง ประกอบด้วย

- ก. สำเนาแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115 หรือ แบบ กศก.182)
- ข. สำเนาใบเสร็จรับเงินอากรและหรือชำระเงินประกัน แล้วแต่กรณี
- ค. สำเนาใบขนสินค้าพร้อมบัญชีราคาสินค้า
- ง. สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้อุทธรณ์ (ผู้นำของเข้า/ผู้ส่งของออก) กรณีเป็นนิติบุคคลให้แนบหนังสือรับรองการเป็นหุ้นส่วนจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัด หรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้ากรุงเทพมหานคร

²²⁹ ประกาศกรมศุลกากรที่ 73/2555 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร (10).ภาคผนวก ฉ.

²³⁰ ภาคผนวก ข.

²³¹ ประกาศกรมศุลกากรที่ 73/2555 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร (1).ภาคผนวก ฉ.

²³² ประกาศกรมศุลกากรที่ 73/2555 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร (9).ภาคผนวก ฉ.

จ. สำเนาเอกสารอื่น ๆ (ถ้ามี) เช่น สัญญาซื้อขาย Proforma Invoice, Price List หรือ Catalogue ฯลฯ

ฉ. กรณีผู้อุทธรณ์ยื่นเอกสารไม่ครบถ้วนตามข้อ ก-จ จะต้องนำเอกสารดังกล่าว มายื่นเพิ่มเติมภายใน 30 วัน นับแต่วันลงลายมือชื่อรับรองไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

เอกสารประกอบที่ใช้แนบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และ/หรือภาษีสรรพสามิต ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกรมสรรพากร และ/หรืออธิบดี กรมสรรพสามิตกำหนด

3.1.2.4 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินสามารถยื่นได้ ณ หน่วยงานดังต่อไปนี้

1) อาคารศาลากร ให้ยื่นตามแบบ กศก.171²³³

(1) กรณีการอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับพิกัดอัตราศาลากร อัตราอากร และถิ่นกำเนิดสินค้าและการยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศาลากร พ.ศ. 2530 และการอุทธรณ์กรณีสงวนสิทธิโต้แย้งอากรตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 ให้ยื่นอุทธรณ์ที่ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศาลากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศาลากร

(2) กรณีการอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับราคาศาลากร และเรื่องอื่น ๆ เช่น การอุทธรณ์กรณีสงวนสิทธิโต้แย้งอากรตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 ยกเว้นการอุทธรณ์ตาม หมวด 13 การฟ้องร้อง ตามพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 ให้ยื่นอุทธรณ์ที่ส่วนอุทธรณ์ราคาศาลากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศาลากร

(3) กรณีเป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศาลากรหรือสำนักงานศาลากรภาคก็ได้²³⁴

2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ยื่นตามแบบ ภ.ศ.6²³⁵ หรือ กศก.171

ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กรมสรรพากร ได้ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 30

²³³ ภาคผนวก ข.

²³⁴ ประมวลระเบียบปฏิบัติศาลากร พ.ศ. 2556 2 01 07 24 (1.1-1.3).

²³⁵ ภาคผนวก ก.

3) ภาษีสรรพสามิต ให้ยื่นตามแบบ ภ.ย.01-25²³⁶ หรือ กศก.171

ภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และภาษีเพื่อมหาดไทย ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้ยื่นคำคัดค้านการประเมินต่ออธิบดี กรมสรรพสามิต ได้ที่สำนักงานสรรพสามิตภาค หรือกรมสรรพสามิตภายใน 45 วันนับแต่ได้รับแจ้ง การประเมิน ตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 86 กรณีผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก ประสงค์จะอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษี สรรพสามิตในคราวเดียวกัน มีสิทธิยื่นแบบคำอุทธรณ์ได้ที่กรมศุลกากรจุดเดียว โดยจัดทำสำเนา คำอุทธรณ์ตามจำนวนประเภทภาษีที่มีสิทธิอุทธรณ์ ซึ่งกรมศุลกากรจะดำเนินการจัดส่งไปยัง หน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่อไป

3.1.2.5 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จ กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของ ออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่ง ประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคน เป็นกรรมการ และให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากร เป็นเลขานุการและเป็นผู้ช่วยเลขานุการ โดยให้เลขานุการเป็นกรรมการด้วย ตามมาตรา 112 สัตต แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

จะเห็นว่าจำนวนองค์คณะมีความแตกต่างจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม ประมวลรัษฎากร และในส่วนของเลขานุการตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังเป็นหนึ่ง ในกรรมการด้วย ในขณะที่เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้เข้าร่วมเป็นกรรมการ

ปัจจุบันคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเพียงคณะเดียว ซึ่งแตกต่างกับคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรที่มีหลายคณะ แต่อย่างไรก็ตามในขณะนี้ได้มีการร่าง พระราชบัญญัติศุลกากรขึ้นใหม่ ซึ่งคณะรัฐมนตรีได้เห็นชอบในหลักการแล้ว เสนอให้มีการแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้หลายคณะ และกำหนดเพิ่มเติมให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีกรรมการที่เป็นผู้แทนจากภาคเอกชนอย่างน้อยหนึ่งคน

²³⁶ ภาคผนวก ก.

เพื่อให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของกรมศุลกากรไม่ล่าช้า และเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนมีส่วนร่วมในกระบวนการดังกล่าว และเพื่อความโปร่งใสในกระบวนการพิจารณา²³⁷

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมายและรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามที่ให้อำนาจไว้ในมาตรา 112 เศษ แห่งพระราชบัญญัติกรมศุลกากร พ.ศ. 2469 สาเหตุที่มีการบัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการ เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเพียงหนึ่งคณะกรรมการจึงได้ให้อำนาจไว้ในมาตรา 112 เศษ เพื่อให้คณะกรรมการปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่มอบหมายและรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในปัจจุบันคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีจำนวน 2 คณะ คือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านราคาศุลกากร²³⁸ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านพิกัตอัตราศุลกากร²³⁹ โดยคณะกรรมการทั้งสองคณะนี้มีอำนาจหน้าที่พิจารณากลับกรองเรื่องเกี่ยวข้องกับคำอุทธรณ์ด้านราคาศุลกากร หรือด้านพิกัตอัตราศุลกากรแล้วแต่กรณี และได้ให้ฉันทามติในระดับคณะกรรมการ ฯ มีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้อง ให้ถ้อยคำหรือส่งบัญชีเอกสารหรือข้อมูลไม่ว่าในรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องอุทธรณ์มาแสดงเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงและเอกสารประกอบการพิจารณารับถ้วนตามที่เห็นสมควร และประมวลข้อมูลและสรุปมติพร้อมด้วยเอกสารหลักฐานประกอบรายงานแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในการลงมติให้นำความในมาตรา 112 ทศ และมาตรา 112 เอกาทศ มาใช้บังคับแก่การประชุมของคณะกรรมการที่แต่งตั้งโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยอนุโลม²⁴⁰

3.1.2.6 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

1) อำนาจในการออกหนังสือเรียกบุคคลและเอกสาร

เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งบัญชี เอกสาร หลักฐานหรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้²⁴¹

²³⁷ จาก การแถลงข่าวเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ที่คณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบในหลักการ.ข่าวกรมศุลกากร, 28 กรกฎาคม 2558.

²³⁸ คำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 3/2549 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาด้านราคาศุลกากร ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549.

²³⁹ คำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 3/2549 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาด้านพิกัตอัตราศุลกากร ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549.

²⁴⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 เศษ วรรค 2.

²⁴¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 ทวาทศ.

อีกทั้งมีอำนาจมอบหมายให้เลขานุการคณะกรรมการ หรือผู้ปฏิบัติราชการแทน มีหนังสือเรียก ดังกล่าวและให้สำนักงานมาตรฐานศุลกากรตรวจสอบว่า ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ ถ้อยคำหรือปฏิบัติตามความจำเป็นอันเกี่ยวเนื่องกับ การอุทธรณ์ตามหนังสือเรียกหรือไม่ และ ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ยื่นบัญชี เอกสาร ข้อมูล ไม่ว่าในรูปแบบใด ๆ สิ่งของ หรือหลักฐาน อย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ตามหนังสือเรียก ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วหรือไม่ ภายในเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียกแล้วหากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการจะพิจารณายกอุทธรณ์นั้นเสีย²⁴² ในกรณีนี้ผู้อุทธรณ์จะไม่มีสิทธิอุทธรณ์ คำสั่งให้ยกอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดย ฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ เพราะต้องห้ามตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 อัญจรัส

2) อำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้บัญญัติอำนาจของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ไว้โดยตรง ดังเช่นคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร ที่มีการบัญญัติเรื่องอำนาจของ คณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร ไว้ในมาตรา 2 สัตต แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตราที่เกี่ยวข้องกับ คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ เช่นในเรื่อง การประชุมวินิจฉัยขาด ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ทศ เรื่องอำนาจในการยกอุทธรณ์หากผู้อุทธรณ์ ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ทวาทศ เรื่องการให้คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ปีณรส ในเรื่องการส่ง คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ทำเป็นหนังสือส่งไปยังผู้อุทธรณ์ ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 สัตตรส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ทำให้เห็นได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์²⁴³

3.1.2.7 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

เพื่อให้การพิจารณาคำอุทธรณ์การประเมินอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงได้มีการ กำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ใน ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 ผู้เขียนจะแบ่งแยก กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ออกเป็นการดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่และการดำเนินการใน ชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

²⁴² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 ทวาทศ วรรค 2.

²⁴³ จาก ปัญหาการอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายศุลกากรในชั้นฝ่ายปกครอง (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหามบัณฑิต) (น.129-130), โดย รัตนะ นาคมะเร็ง, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

1) การดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่

ก. การรับอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่สำนักมาตรฐานศุลกากรสำนักพิทักษ์อัตราศุลกากร และสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากรจะเป็นผู้ตรวจสอบเมื่อรับคำอุทธรณ์ โดยกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติการศุลกากร พ.ศ. 2556 2 01 07 25 (1) ดังนี้

(1) ตรวจสอบว่าผู้อุทธรณ์ได้กรอกข้อความในคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรครบถ้วนและเอกสารที่ใช้แนบคำอุทธรณ์ ซึ่งเป็นสำเนาภาพถ่ายได้รับรองสำเนาถูกต้องแล้ว กรณีที่ยื่นเอกสารไม่ครบให้บันทึกรับรองว่าจะนำเอกสารดังกล่าวมายื่นเพิ่มเติมภายใน 30 วันนับแต่วันที่ลงลายมือชื่อรับรองไว้ กรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือภาษีสรรพสามิตด้วยให้ตรวจสอบเอกสารที่ใช้แนบคำอุทธรณ์ว่ามีครบถ้วนตามที่ผู้อุทธรณ์ได้ระบุไว้ในคำอุทธรณ์

(2) ตรวจสอบการลงลายมือชื่อในคำอุทธรณ์ ผู้มีอำนาจลงนามในคำอุทธรณ์ จะต้องเป็นผู้มีอำนาจลงนามในการลงชื่อผูกพันบริษัทได้ ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้กับสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดหรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้ากรุงเทพมหานคร จะให้ผู้อื่นลงนามแทนมิได้

(3) กรณีผู้อุทธรณ์มอบอำนาจให้บุคคลอื่นเป็นผู้ยื่นอุทธรณ์แทน ให้ตรวจสอบหนังสือมอบอำนาจว่า ผู้อุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจลงนามในการลงชื่อผูกพันบริษัทได้ ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้กับสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดหรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้ากรุงเทพมหานคร ถูกต้องหรือไม่ และหนังสือมอบอำนาจดังกล่าวให้ใช้ได้เฉพาะการอุทธรณ์แต่ละครั้งเท่านั้น

(4) ตรวจสอบว่า ผู้อุทธรณ์ได้แสดงเหตุผลในการอุทธรณ์และเหตุผลคัดค้าน หรือโต้แย้งในประเด็นข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายที่เป็นเหตุผลในการอุทธรณ์อย่างเพียงพอ

(5) การยื่นอุทธรณ์โดยส่งทางไปรษณีย์ โทรเลข จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือวิธีการทำนองเดียวกับไม่ได้รับไว้พิจารณา

(6) กรณีตัวอย่างสินค้าประกอบคำอุทธรณ์ฯ ให้ตรวจสอบว่าผู้อุทธรณ์กรอกรายละเอียดของตัวอย่างสินค้าไว้ในคำอุทธรณ์ เช่น เครื่องหมายการค้า ยี่ห้อ รุ่น แบบ ขนาด น้ำหนัก ให้ชัดเจน

(7) เมื่อดำเนินการตาม (1) – (6) ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ให้ลงทะเบียนรับในสมุดทะเบียนรับ - ส่ง เรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากร โดยเรียงลำดับเป็นรายปีปฏิทินพร้อมลงลายมือชื่อและ ชื่อ-สกุล ด้วยตัวบรรจงกำกับไว้ในช่องเจ้าพนักงานกรอกเองตรงมุมซ้ายของคำอุทธรณ์และ

คัดค้านการประเมินอากร กรณีได้รับคำอุทธรณ์ฯ จากด้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาค ให้ใช้เลขทะเบียนของด้านศุลกากร หรือสำนักงานศุลกากรภาค โดยให้ลงทะเบียนตามระบบงานสารบรรณอิเล็กทรอนิกส์

(8) ให้บันทึกยืมหลักฐานประกอบการออกแบบแจ้ง และใบตอบรับไปรษณีย์ที่แจ้งการประเมินอากรดังกล่าวจากหน่วยงานศุลกากรที่เกี่ยวข้อง พร้อมตรวจสอบอายุความกับใบตอบรับในประเทศทางไปรษณีย์ทันที กรณีใบขนสินค้าว่างประกันไม่คุ้มค่าอากร หากตรวจพบว่ายังมีได้ชำระค่าภาษีอากรครบถ้วน ให้ส่งสำเนาคำอุทธรณ์ฯ พร้อมสำเนาเอกสารประกอบไปให้หน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อดำเนินการเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้ดูแลการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(9) ให้ส่งคำอุทธรณ์ พร้อมด้วยเอกสารประกอบและใบขนสินค้าที่ได้รับไปยังเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

(10) กรณีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษีสรรพสามิตด้วยให้ผู้รับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรส่งสำเนาคำอุทธรณ์ ให้แก่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพสามิตภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ ในกรณีที่ด้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคเป็นผู้รับคำอุทธรณ์ ให้ด้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคส่งสำเนาคำอุทธรณ์ให้แก่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพสามิตโดยตรง

ข. การพิจารณาคำอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็นอีกขั้นตอนหนึ่งของการดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่ โดยกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ. 2556 2 01 07 25 (3) โดยกำหนดให้ส่วนอุทธรณ์พิทักษ์อัตราศุลกากรและถิ่นกำหนดสินค้า สำนักพิทักษ์อัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากรแล้วแต่กรณี พิจารณาสรุปเรื่องเสนอผู้อำนวยการสำนักให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่เมื่อได้รับข้อมูลและเอกสารครบถ้วน เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ เอกสารหรือหลักฐานประกอบการพิจารณาต้องประกอบไปด้วยข้อเท็จจริงในการนำของเข้าหรือส่งออกทั่วไปพร้อมรายละเอียดของชนิดสินค้า ข้อกฎหมายและเหตุการณ์ประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ข้อชี้แจง ข้อโต้แย้ง และเหตุผลของผู้อุทธรณ์ หากข้อมูลเอกสาร หรือข้อเท็จจริงในการพิจารณาไม่ครบถ้วน ให้ออกหนังสือภายใน 3 วันทำการเพื่อแจ้งให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากร และหรือผู้ให้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสารหลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องอุทธรณ์มาแสดงภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

2) การดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อส่วนอุทธรณ์พิทักษ์อัตราศาลการและยื่นคำนำเน็ดสินค้ำ สำนักพิทักษ์อัตราศาลการ หรือ ส่วนอุทธรณ์ราคาศาลการ สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศาลการแล้วแต่กรณี พิจารณาสรุปเรื่องพร้อมเสนอความเห็นเหตุผลข้อมูลอ้างอิง และข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้านแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้านจะดำเนินการกลั่นกรองและสรุปความเห็นภายใน 15 วัน และออกรายงานการประชุมพร้อมให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับรองรายงานการประชุมภายใน 15 วันหลังจากเสร็จสิ้นการประชุม เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับรองรายงานการประชุมแล้ว จะนำเสนอข้อเท็จจริงและผลการพิจารณาต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดภายใน 15 วันนับแต่วันรับรองรายการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้าน²⁴⁴

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แก่ อธิบดีกรมศาลการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้ง จำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคน และเลขานุการเป็นกรรมการ²⁴⁵ ซึ่งในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยกึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมด จึงเป็นองค์ประชุม ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีหนึ่งเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด²⁴⁶ โดยที่กรรมการผู้ใดที่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยจะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้²⁴⁷

ในส่วนของการพิจารณาคำอุทธรณ์กรณีคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร มีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน นับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรก เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ²⁴⁸ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติแล้ว ให้สำนักพิทักษ์อัตราศาลการ หรือสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศาลการดำเนินการ จัดทำร่างรายงานการประชุมพร้อมร่างคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้ว

²⁴⁴ ประมวลระเบียบปฏิบัติกรมศาลการ พ.ศ. 2556 2 01 07 25 (3.3-3.4).

²⁴⁵ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469, มาตรา 112 สัตต.

²⁴⁶ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469, มาตรา 112 ทศ.

²⁴⁷ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469, มาตรา 112 เอกาทศ.

²⁴⁸ ประมวลระเบียบปฏิบัติกรมศาลการ พ.ศ. 2556 2 01 07 27 (2).

เสร็จภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการประชุม และเสนอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตรวจร่างและรับรองภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันจัดส่งรายงานดังกล่าว รวมถึงจัดทำรายงานการประชุมและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามข้อทักท้วงของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 7 วันทำการ (ถ้ามี) ส่งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับรองรายงานการประชุมและลงนามในคำวินิจฉัยอุทธรณ์²⁴⁹

นอกจากนั้นเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราสุทธการและถึนกำเนิดสินค้ำ สำนักพิกัดอัตราสุทธการ หรือส่วนอุทธรณ์ราคาสุทธการ สำนักมาตรฐานพิธิการและราคาสุทธการ แล้วแต่กรณีจะเป็นผู้ทำหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ทราบตามแบบที่กำหนดโดยลงทะเบียนตอบรับทางไปรษณีย์ภายใน 7 วันทำการนับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกคำวินิจฉัย²⁵⁰

3.1.2.8 กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

กรณีคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรมีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 45 วันนับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรกเว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ

อย่างไรก็ตามในขณะนี้ได้มีการยกร่างพระราชบัญญัติสุทธการขึ้นใหม่ซึ่งคณะรัฐมนตรีได้เห็นชอบในหลักการ²⁵¹ มีการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยกำหนดระยะเวลาการพิจารณาเป็น 180 วันนับแต่วันที่พนักงานสุทธการได้รับอุทธรณ์และเอกสารถูกต้องครบถ้วน โดยอาจขยายระยะเวลาได้อีก 180 วัน เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้วผู้อุทธรณ์ชอบที่จะนำความขึ้นสู่ศาล โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์²⁵²

²⁴⁹ ประมวลระเบียบปฏิบัติการสุทธการ พ.ศ. 2556 2 01 07 27 (3).

²⁵⁰ ประมวลระเบียบปฏิบัติการสุทธการ พ.ศ. 2556 2 01 07 28 (1.2).

²⁵¹ การแถลงข่าวเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติสุทธการ พ.ศ. ที่คณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบในหลักการ.ข่าวกรมสุทธการ, 28 กรกฎาคม 2558.เล่มเดิม.

²⁵² จาก กระบวนการยุติธรรมทางภาษี: ทิศทาง แนวโน้ม และความร่วมมือ(เอกสารประกอบการอภิปราย การสัมมนาตาม โครงการส่งเสริมการประสานงานความร่วมมือด้านการยุติธรรมของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรม ประจำปีงบประมาณ 2558 , โดย อนันต์ สิทธิฤทธิ, 2558.

3.1.2.9 ผลของการอุทธรณ์

ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาตามข้อมูลและประเด็นที่คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาไว้หากกรณีคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรมีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

1) วินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไปนั้น ผู้อุทธรณ์ไม่ควรมีหน้าที่ต้องเสียการประเมินดังกล่าวอ้างอำนาจตามกฎหมายไม่ถูกต้อง หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ฟังข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายผิดพลาดคลาดเคลื่อน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินนั้นเสีย

2) วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่า การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ถูกต้องแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์นั้นเสีย

3) วินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากร เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรที่ประเมิน พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไปมากเกินไปกว่าที่ผู้อุทธรณ์จะต้องเสียไม่ว่า จะโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินสูงเกินไป หรือเพราะผู้อุทธรณ์มีข้ออ้างหรือเหตุผลอันควรได้รับลดหย่อนภาษี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง คงให้เก็บเพียงจำนวนเท่าที่ควรต้องเสีย โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งลดเฉพาะค่าภาษีอากรในส่วนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้เท่านั้น จะสั่งลดในส่วนที่ไม่ได้ประเมินไว้ไม่ได้

4) วินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรที่ประเมิน พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไปต่ำกว่าที่ผู้อุทธรณ์จะต้องเสีย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้นได้ โดยจะวินิจฉัยได้เฉพาะประเด็นที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้และผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์ไว้เท่านั้น²⁵³

3.1.2.10 การทูลเกล้าฯ เสนอภาษี

เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้รับแบบแจ้งประเมินอากร จะต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบการประเมินอากรพร้อมด้วยเงินเพิ่มให้ครบถ้วน ภายในเวลาที่แจ้งในแบบประเมินอากร หากไม่ยอมชำระภายในกำหนดเวลาที่กำหนดถือเป็นการค้างชำระค่าภาษีอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของที่กำลังผ่านศุลกากรหรือ อยู่ในความกำกับตรวจตรา

²⁵³ ปัญหาการอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายศุลกากรในชั้นฝ่ายปกครอง (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น.145-146). เล่มเดิม.

ของสกุลการด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างจนครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้กักของเช่นนั้น อธิบดีมีอำนาจนำออกขายทอดตลาด²⁵⁴ และในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยหรือ คำพิพากษาได้ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือ ได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี²⁵⁵

จะเห็นได้ว่าแม้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่และใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่การที่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุให้มีการทุเลาการชำระอากรแต่อย่างใด เว้นแต่กรณีผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

3.1.2.11 เงินเพิ่ม

เงินเพิ่ม หมายถึง เงินที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก นำมาชำระให้แก่กรมศุลกากร นอกเหนือจากค่าภาษีอากรอันพึงต้องชำระตามปกติ เพราะเหตุมิได้ชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยถือเป็นอากรตามกฎหมายศุลกากรด้วย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้เงินเพิ่มมี 2 ประเภทคือ เงินเพิ่ม ไม่เกินร้อยละ 20 กับเงินเพิ่ม ร้อยละ 1 ต่อเดือน

1) เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 เป็นเงินเพิ่มที่เรียกเก็บตามความในมาตรา 112 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก มิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือมาตรา 45 อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร” ซึ่งเงินเพิ่มในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 จะถูกเรียกเก็บในกรณีดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วน ภายในเวลาที่กำหนด สำหรับกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรและได้มีการวางประกันค่าอากรไว้ตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีการวางเงินประกัน ค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ ผู้นำของเข้าหรือ

²⁵⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 เบญจ.

²⁵⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 โสฬส.

ผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้ง”

กรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นใบขนสินค้าเพื่อชำระค่าภาษีอากร แต่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรที่จะต้องเสีย จึงให้นำของนั้นไปยังศุลกาสถาน โดยจะส่งมอบหรือส่งออกไปไม่ได้ เว้นแต่จะตกลงกันให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้พิจารณา ในกรณีเช่นนี้จะให้ชำระอากรไปตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้ายอดหนึ่ง ส่วนยอดหนึ่งยังเป็นปัญหาต้องวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่น่าพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่แทนที่จะวางเงินประกันก็อาจใช้การค้ำประกัน ของกระทรวงการคลังหรือของธนาคารแทนก็ได้ ต่อจากนั้น ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็ดำเนินพิธีศุลกากรขั้นต่อไป เพื่อตรวจและรับมอบของไปจากศุลกากร หรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร²⁵⁶ หลังจากนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่จะดำเนินการพิจารณาวินิจฉัยว่า สมควรจะต้องเสียค่าภาษีอากรเท่าใด เมื่อทราบจำนวนที่แน่นอนแล้วก็จะแจ้งให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบ ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าอากรที่พึงต้องเสียมาชำระ ตามจำนวนที่ได้รับแจ้งภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ถ้าไม่มาเสียภายในกำหนด จะต้องเสียเงินเพิ่ม

(2) กรณีผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด สำหรับกรณีของขาเข้าที่นำออกไปจากอารักขาของศุลกากร โดยรีบด่วนตามมาตรา 40 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

มาตรา 40 วรรคสองบัญญัติว่า “ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากร โดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้ โดยยังไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อน แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจ อธิบดี เพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

กรณีเช่นนี้เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้ายังมีได้มีการปฏิบัติให้ครบถ้วนตาม กฎหมายศุลกากร และกฎหมายอื่นอันเกี่ยวข้องกับกรมศุลกากร กับยังมีได้ยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง ยังไม่ได้เสียค่าภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินประกันแต่มีการรับของไปก่อน โดยอธิบดีซึ่งเป็นผู้มีอำนาจผ่อนผันและเป็นผู้กำหนดเงื่อนไขให้ปฏิบัติตามสมควร เช่น กำหนดว่าจะต้องยื่นใบขนและชำระภาษีให้เสร็จภายใน 7 วัน ต่อมาเมื่อครบกำหนดตามเงื่อนไขแล้ว ผู้นำของเข้ายังไม่ได้ดำเนินการตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด อธิบดี อาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนค่าอากรที่

²⁵⁶ จาก ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร (น. 86), โดย กฤษฎา ทองธรรมชาติ, 2536, กรุงเทพฯ: พิมพ์ดี.

ต้องเสียก็ได้ ซึ่งเงื่อนไขในแต่ละรายอาจมีความแตกต่างกัน อย่างไรก็ตามก็ตีหากปฏิบัติผิดเงื่อนไขไปบ้างก็อาจ ได้รับความปราณีที่อาจไม่ถูกเก็บเงินเพิ่มหรือเรียกเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของอธิบดี²⁵⁷

(3) กรณีที่ผู้ส่งออกมิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด สำหรับกรณีส่งของ ออกนอกราชอาณาจักร โดยรับค่านตามมาตรา 45 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

มาตรา 45 วรรคสองบัญญัติว่า “ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความ จำเป็นที่จะต้องส่งออกนอกราชอาณาจักร โดยรับค่านอธิบดีมีอำนาจให้ส่งของนั้น ออกไปได้โดย ไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อน แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้อง เสียภาษีอากรให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

กรณีเช่นนี้เป็นกรณีที่ผู้ส่งของออกยังมีได้มีการปฏิบัติให้ครบถ้วนตาม กฎหมาย ศุลกากร และกฎหมายอื่นอันเกี่ยวข้องกับกรมศุลกากร กับยังมีได้ยื่นใบขนสินค้า โดยถูกต้อง ยังไม่ได้เสียค่าภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินประกันแต่มีการรับของไปก่อน โดยอธิบดีซึ่งเป็น ผู้มีอำนาจผ่อนผันและเป็นผู้กำหนดเงื่อนไขให้ปฏิบัติตามสมควร ซึ่งหากผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติ ตามเงื่อนไขดังกล่าว อธิบดีมีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสีย ก็ได้ คล้ายกับกรณีในข้อ (2)

ปัจจุบันกรมศุลกากรได้มีการวางระเบียบปฏิบัติเพื่อเป็นการลดหย่อนการเรียกเก็บ เงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรี ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 2 01 07 07 (1)-(5) กรณี ที่ผู้นำของเข้านำเงินค่าภาษีอากรมาชำระและยื่นคำร้องขอลดหย่อนการเรียกเก็บเงินเพิ่ม โดยมี เหตุผลอันควรจะพิจารณาดังนี้

1. ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง จะเรียกเงินเพิ่ม ร้อยละ 2 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
2. ภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง จะเรียกเงินเพิ่ม ร้อยละ 5 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
3. ภายใน 2 เดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง จะเรียกเงินเพิ่ม ร้อยละ 10 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
4. ภายใน 3 เดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง จะเรียกเงินเพิ่ม ร้อยละ 15 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
5. ถ้าเกิน 3 เดือนขึ้นไป นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง จะเรียก เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

²⁵⁷ แหล่งเดิม.

ในกรณีที่มีเหตุอันควรจะได้รับการผ่อนผันไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม หรือลดหย่อนจากหลักเกณฑ์ข้างต้น ให้เสนอผู้อำนวยการสำนักงาน หรือนายด่านศุลกากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายพิจารณาสั่งการเป็นกรณีไป

2) เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 1 ต่อเดือน²⁵⁸ เงินเพิ่มในกรณีนี้จะถูกเรียกเก็บเมื่อผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่เสียหรือเสียเพิ่มภายหลังจากการส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว ซึ่งมีได้มีการวางประกันค่าอากรเป็นเงินสดหรือมีการวางประกัน เป็นเงินสดแต่ยังไม่เพียงพอ กับจำนวนค่าอากรที่ต้องชำระเพิ่ม

มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่งบัญญัติว่า “เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก นำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบทวน นับแต่วันที่ได้นำส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระแต่ มิได้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มมาตรา 102 ตรือนุมตรา 3”

เงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน บัญญัติขึ้นตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 พ.ศ. 2515 โดยให้เพิ่มมาตรา 112 จัตวาขึ้นอีกมาตราใน พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เหตุผลที่เรียกเก็บเงินเพิ่ม ประเภทนี้ก็เพื่อเร่งรัดเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนในเวลาอันสมควร ผู้ใด่วงเวลา การเสียค่าภาษีไว้ผู้นั้นก็ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่างหากจากค่าภาษี ที่จะต้องเสียหรือเสียเพิ่ม²⁵⁹

การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระนี้เป็นการ เรียกเก็บแบบตายตัวโดยไม่มีข้อยกเว้น ซึ่งต่างจากการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 ซึ่งจะเก็บหรือไม่ก็ได้ และในส่วนของความหมายของการไม่คิดทบทวนนั้น คือไม่ให้นำเอาเงินเพิ่มที่ต้องเสียในเดือนแรกมารวมกับเงินอากรที่ค้างชำระเพื่อคิดเป็นเงินเพิ่มในเดือนถัดไปเพื่อ ลดภาระความยุ่งยากในการคำนวณดอกเบี้ยทบต้น แต่การเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนนี้ ไม่ใช่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มจะต้องเสียเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนเสมอไป เพราะการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน ของค่าอากรที่นำมาชำระนี้จะเรียกเก็บก็ต่อเมื่อมีการเสียค่าภาษีภายหลังการส่งมอบหรือส่งของออก เนื่องจากการเสียค่าภาษีภายหลัง กำหนดเวลาที่ควรต้องเสีย ทั้งนี้เพราะผู้นำของเข้าต้องเสียภาษีขาเข้าก่อนรับของใด ๆ ไปจากศุลกากรตามมาตรา 40 และผู้ส่งของออกจะต้องเสียภาษีขาออกก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกไปนอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 45

²⁵⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 จัตวา.

²⁵⁹ ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร (น. 88). เล่มเดิม.

กรณีข้อยกเว้นที่ไม่ต้องเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน ได้มีบัญญัติไว้ในมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่งตอนท้าย บัญญัติว่า “...แต่มิได้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าว ในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรือนุมตรา 3” ซึ่งมาตรา 102 ตรือนุมตรา 3 กล่าวถึงเรื่องการจ่ายเงินรางวัลไว้ว่า “ในกรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบเป็นผลให้เรียกอากรเพิ่มเติมได้ ให้จ่ายเงินรางวัลร้อยละ 10 ของเงินอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพิ่มเติมได้” กล่าวคือเป็นกรณีที่ได้ส่งมอบของหรือส่งของออกไปแล้ว ภายหลังเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบ เป็นผลให้เรียกเก็บอากรเพิ่มได้แต่ห้ามเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน เพราะก่อนส่งมอบได้มีการตรวจสอบหลายชั้นแล้วแต่เป็นการที่ เจ้าหน้าที่ตรวจเก็บอากรขาด ซึ่งอาจจะผ่านมาเป็นเวลานานเป็นปีแล้ว ถ้าเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนก็จะมากเกินไป²⁶⁰

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าเงินเพิ่มทั้ง 2 ประเภทนั้น ทั้งเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 กับเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนจะมีการเรียกเก็บไปควบคู่กัน เช่นในกรณีที่เกิดปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการวินิจฉัยแล้วว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสมควรจะต้องเสียค่าภาษีอากรเท่าใดและได้แจ้งให้ทราบแล้ว ผู้นำมีหน้าที่จะต้องนำเงินค่าอากรที่พึงจะต้องเสีย มาชำระตามจำนวนที่ได้รับแจ้งภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ถ้าไม่มาเสียภายในกำหนดจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 และยังคงเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนโดยไม่มีทางปฏิเสธได้เลย ไม่ว่าจะมีการนำเงินค่าอากรมาชำระก่อนหรือหลังกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งหรือไม่ เพราะได้นำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มภายหลังจากวันที่ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วนั่นเอง หากสมมุติว่าเจ้าหน้าที่พิจารณาปัญหายืดเยื้อกว่าจะวินิจฉัยปัญหาเสร็จใช้เวลาเนิ่นนานออกไป เช่น 1 ปี ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน เท่ากับว่าจะต้องเสียเงินเพิ่ม ร้อยละ 12 ต่อปี ของเงินอากรที่เสียเพิ่มอีกจำนวนหนึ่ง ซึ่งหากมีการพิจารณายืดเยื้อเงินเพิ่มก็จะทวีจำนวนมากขึ้นนั่นเอง

นอกจากนี้ ยังมีข้อสังเกตเกี่ยวกับเงินเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของค่าอากรที่ต้องชำระนั้น มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ให้เรียกเก็บเมื่อมีการนำเงินมาชำระอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม มิได้ยกเว้นในกรณีที่มีการอุทธรณ์ หมายความว่าแม้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกที่ไม่พอใจการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ จะได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินแล้วก็ตาม การอุทธรณ์มิได้เป็นการทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่หน่วยงานประเมินอากรได้ประเมินไว้ รวมถึงในกรณีเงินเพิ่มด้วย ดังนั้นหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาใช้เวลาเนิ่นนาน ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องเสียเงินเพิ่มทวีจำนวนมากขึ้นไปเรื่อย ๆ

²⁶⁰ แหล่งเดิม.

3.1.2.12 ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน

ดอกเบี้ย หมายถึง เงินที่กรมศุลกากรจ่ายให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก เพราะเหตุที่ได้เรียกเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม โดยให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืน ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก การคำนวณดอกเบี้ยสำหรับจำนวนเงินประกันที่ต้องคืน ให้นับตั้งแต่วันวางเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนการค้ำประกัน จนถึงวันที่อนุมัติให้จ่ายคืน การคำนวณดอกเบี้ยให้คิดเศษของเดือน นับเป็นหนึ่งเดือน และถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน²⁶¹

เงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรที่จะคิดดอกเบี้ยให้ตามมาตรา 112 จัตวา วรรคสี่นี้ ต้องเป็นเงินที่ศุลกากรได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียเพิ่มเท่านั้น ถ้าหากเกินมาเพราะเหตุอื่นโดยศุลกากรมิได้เรียกให้ชำระหรือวางประกัน เช่น ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสำแดงเกินมาหรือของวางประกันไว้เอง หากจะได้คืนภายหลังก็ไม่อยู่ในข่ายที่จะได้ดอกเบี้ย เพราะพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้เป็นฝ่ายที่เรียกให้ชำระหรือวางประกัน

ในส่วนของดอกเบี้ยนั้น ให้คิดในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือน โดยไม่คิดทบต้น จำนวนเงินที่เป็นฐานในการคำนวณดอกเบี้ยคือจำนวนเงินที่ต้องคืน เศษของเดือนให้คิดดอกเบี้ยเท่ากับ 1 เดือน ระยะเวลาในการคิดดอกเบี้ย ให้ถือเอาเวลาที่เงินค่าอากรหรือเงินประกันค่าอากรมาตกอยู่ในมือของศุลกากรเป็นสำคัญ ดังนั้นการนับระยะเวลาคิดดอกเบี้ยจึงเริ่มนับตั้งแต่วันที่ได้ชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันอนุมัติให้จ่ายคืน มิใช่จนถึงวันที่จ่ายคืน

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการค้ำประกันเป็นการวางประกันภายหลังการส่งมอบหรือส่งของออกการเริ่มต้นนับวันที่จะคิดดอกเบี้ยก็ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่วางเงินประกันครั้งสุดท้าย ไม่ได้นับตั้งแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งออกของ ทำนองเดียวกับการคิดเงินเพิ่ม²⁶²

3.1.2.13 กำหนดเวลาและอายุความภาษีอากร

บรรดาค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นของขึ้นสินค้าให้ ถ้าเสียค่าภาษีไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่มีกรณีที่ยกเว้นถ้าปรากฏภายหลังที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วมีการชำระค่าภาษีไม่ครบตามจำนวนที่ต้องเสียจริง แต่ค่าภาษีที่ขาดนั้น ไม่เกิน

²⁶¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรค 4.

²⁶² คู่มือศุลกากรฉบับพิเศษ (น. 178). เล่มเดิม.

จำนวน 20 บาท ตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่ง ๆ อธิบดีหรือผู้ที่ อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

อย่างไรก็ตามหากเป็นกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากร ที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ ให้มีอายุความ 10 ปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดให้ มีอายุความ 2 ปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก²⁶³

อายุความฟ้องเรียกภาษีอากรที่เสียขาด จึงสามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณีดังนี้

1) กรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร เงินอากรขาด ในกรณีนี้ เนื่องจากเหตุอันเกี่ยวกับ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของนั้น ถ้าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้เสียไว้ไม่ครบถ้วน เช่น ได้เสียอากรเป็นของชนิดอากรต่ำ คุณภาพด้อย ปริมาณน้อย น้ำหนักหรือราคา แห่งของนั้นต่ำกว่าความเป็นจริง หรืออัตราอากรที่เสียไว้สำหรับของนั้นต่ำกว่าอัตราที่พึงต้องเก็บได้ ใช้อายุความ 10 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

2) กรณีคำนวณจำนวนเงินอากรผิด การกำหนดจำนวนเงินอากรผิด ได้แก่การบวกลบ คุณหารผิด เป็นความบกพร่องทางการคำนวณส่วนรายการต่าง ๆ เกี่ยวกับชนิด หรืออัตราอากรที่ใช้เรียกเก็บแก่ของชนิดนั้นถูกต้องอยู่แล้ว แต่อากรที่เสียไว้ไม่ครบถ้วน เกิดจากการคำนวณเพียงอย่างเดียว ใช้อายุความ 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้า หรือส่งของออก

3) กรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร มาตรา 10 วรรคสาม บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้นไม่ใช้อายุความ 10 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก²⁶⁴ แต่ใช้อายุความ 10 ปี นับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป²⁶⁵

การคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรที่เรียกไว้เกินพร้อมดอกเบี้ย สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี

1) การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินโดยไม่จำเป็นต้องเรียกร้องขอคืน

มาตรา 10 วรรคสี่ บัญญัติว่า “ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด โดยไม่จำเป็นต้องเรียกร้องขอคืน แต่มิให้สั่งคืนเมื่อพ้นกำหนด 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก”

²⁶³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 10 วรรค 3.

²⁶⁴ จาก คำอธิบายกฎหมายศุลกากร (น. 134), โดย ชูชาติ อัสวโรจน์, 2541, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

²⁶⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 748/2537.

ในกรณีนี้เป็นกรณีที่มีการเสียอากรเงินไปเนื่องจากการคำนวณเงินผิด อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินภายในกำหนด 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก โดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน²⁶⁶

2) การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกิน โดยต้องเรียกร้องขอคืน

มาตรา 10 วรรคห้า บัญญัติว่า “สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากร เพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง เป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนด 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากร สำหรับของใด ๆ นั้น มิให้พิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อน ส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก”

กรณีตามมาตรา 10 วรรคห้านี้ เป็นเรื่องการชำระอากรขาเข้าหรืออากรขาออก เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง จะต้องใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนเงินอากรคือฟ้องคืนนั้น ภายในกำหนด 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี มิฉะนั้นเป็นอันขาดอายุความฟ้องร้อง ไม่ว่าจะได้มีการยื่นคำเรียกร้องต่อกรมศุลกากร เพื่อขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินหรือไม่ก็ตาม

อย่างไรก็ตามคำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุ อันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากร สำหรับของใด ๆ นั้น มิให้พิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เนื่องมาจากการที่จะพิสูจน์ข้อเท็จจริง จากเหตุตั้งที่กล่าวมาหลังจากที่ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วย่อมเป็นไปได้ด้วยความยากลำบาก เพราะหลังจากที่ศุลกากรได้ตรวจมอบไปแล้วของนั้นอาจเปลี่ยนแปลงสภาพได้ ดังนั้นกฎหมายจึงได้บัญญัติไว้เพื่อให้ไม่เป็นการยากในทางปฏิบัติ แต่ก็ยังมีข้อยกเว้น 2 กรณีคือ ประการแรกในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องเพื่อที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้ตรวจสอบให้แน่ชัดว่า ข้อเท็จจริง อันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากร สำหรับของใด ๆ นั้น ผิดจากที่เสียไว้หรือไม่ เช่นในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาอาจมีการชักตัวอย่างของไว้เพื่อพิสูจน์ ประการที่สอง กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ เป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องรู้ ต้องตีความถึงกฎ

²⁶⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 10 วรรค 4.

ระเบียบต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามตำแหน่งที่มีหน้าที่เฉพาะการนั้น ๆ ต้องรู้ มิได้ใช้มาตรฐานวิญญูชนธรรมดานั้นเอง²⁶⁷

3.1.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

กรมสรรพสามิต มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่างจากผู้ผลิตสินค้าหลายประเภท เรียกว่า ภาษีสรรพสามิต ซึ่งหมายถึง ภาษีการขายเฉพาะที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการบางประเภท ที่มีเหตุผลสมควรจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ เช่น สินค้าที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี สินค้าและบริการที่มี ลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย หรือสินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากรัฐ หรือสินค้าที่ก่อให้เกิดภาระต่อรัฐบาลในการที่จะต้องสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เพื่อให้บริการผู้บริโภค หรือเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม เป็นต้น²⁶⁸

กรมสรรพสามิตมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยตรงมีจำนวน 5 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งใช้ประกอบกับพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 นอกจากนี้ยังมีบางกรณี ที่กฎหมายกำหนดให้กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา และค่าแถมยาสูบ แทนกรมสรรพสามิตอีกด้วย

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมซึ่งเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมายมิใช่ผู้รับภาระภาษีโดยตรง แต่ภาระภาษีดังกล่าวจะถูกผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภค ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อาจแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าสินค้าและผู้อื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 42 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ฐานภาษีของภาษีสรรพสามิตจะคำนวณโดยใช้ ฐานมูลค่า หรือฐานปริมาณสินค้าหรือบริการ ตามอัตราที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตในเวลาที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น²⁶⁹ เมื่อมีความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิหน้าที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หากไม่ยื่น

²⁶⁷ ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร (น. 118-119). เล่มเดิม.

²⁶⁸ สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 3. (ม.ป.ป.). ภาษีสรรพสามิต. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www3.excise.go.th/content/linklocalpak3/taxx.htm>.

²⁶⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 7.

แบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง มีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่จะต้องเสียคลาดเคลื่อนไป หรือไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่ อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้²⁷⁰

ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น เป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นการการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ถูกประเมินภาษีไม่เห็นด้วยการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษี มีสิทธิคัดค้านการประเมินและอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านได้ และหากยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ยังสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่หากไม่ได้ดำเนินการคัดค้านการประเมินและอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านก็จะหมดสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาล เนื่องจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของกรมสรรพสามิต นั้นใช้ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ กล่าวคือเมื่อมีข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้จะต้องดำเนินการคัดค้านการประเมินก่อนในชั้นแรก²⁷¹ และเมื่อยังไม่เป็นที่ยุติต้องดำเนินการอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อในชั้นที่สอง²⁷² จึงจะมีสิทธินำคดีไปฟ้องศาลได้²⁷³

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครอง ไว้ในหมวด 6 ส่วน 2 ที่มีกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคัดค้าน การประเมินและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้าน รวมถึงระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ซึ่งมีการหนดกระบวนการตามที่กฎหมายบัญญัติกำหนดไว้ถึงสองขั้นตอน ขั้นตอนแรกนั้นคือการคัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย²⁷⁴ และขั้นที่สองอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์²⁷⁵ ทั้งสองขั้นตอน

²⁷⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 79.

²⁷¹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

²⁷² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89.

²⁷³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 96.

²⁷⁴ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

²⁷⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89.

ต้องกระทำภายในระยะเวลา 45 วัน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด จะเห็นได้ว่ามีขั้นตอนที่แตกต่างจาก กรมสรรพากรและกรมศุลกากร ที่มีกำหนดไว้เพียงขั้นตอนเดียว คือ การอุทธรณ์การประเมินภาษี อากรต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งหลักเกณฑ์อื่นเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครอง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีหลักเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ดังต่อไปนี้

3.1.3.1 การคัดค้านการประเมิน

1) ผู้มีสิทธิยื่นคัดค้าน

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 86 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมิน ต่ออธิบดีหรือ ผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน”

ดังนั้นผู้ที่มีสิทธิคัดค้านการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องเป็น บุคคลที่ ถูกประเมินภาษีหรือนุคคลที่ได้รับมอบอำนาจจากผู้นั้น และต้องมีการประเมินภาษีโดยพนักงาน เจ้าหน้าที่และผู้ถูกประเมินภาษีได้รับหรือถือว่าได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามกฎหมายแล้ว

2) กำหนดเวลายื่นคำคัดค้าน

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 86 บัญญัติให้ ผู้ถูกประเมินภาษี ที่ประสงค์จะคัดค้านการประเมินต้องยื่นคำคัดค้านการประเมินภายใน 45 วัน นับแต่วันที่รับแจ้ง การประเมิน อย่างไรก็ตามในมาตรา 14 ได้บัญญัติให้ขยายเวลาออกไปได้ โดยหาก ผู้ถูกประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นคำคัดค้านตามกำหนดเวลาได้ ผู้นั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอ ขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยอธิบดีกรมสรรพสามิต มีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ ตามความจำเป็นแก่กรณี ในขณะที่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อน กำหนดเวลาออกไปได้ตามที่ เห็นสมควรตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

3) แบบคำคัดค้าน

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับการ ประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายโดย จะต้องยื่นคัดค้านตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยใช้แบบคำคัดค้าน (ภษ.01-25)²⁷⁶ ซึ่งใช้ในกรณีทั่วไป และแบบคำคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กสก.171) ซึ่งแบบ กสก.171นี้ใช้เฉพาะการคัดค้าน การประเมินภาษีสรรพสามิตของพนักงานประเมินกรมศุลกากร

²⁷⁶ ภาคผนวก ก.

4) สถานที่ยื่นคำคัดค้าน

ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้านคำอุทธรณ์และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ได้กำหนดไว้ในข้อ 6.2 กำหนดให้ผู้ที่มีสิทธิคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตอันเนื่องมาจากการประเมินที่เกิดขึ้นภายในพื้นที่ความรับผิดชอบของกรมสรรพสามิต สำนักงานสรรพสามิตภาค สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ ให้ยื่นคำคัดค้านที่สำนักงานสรรพสามิตที่รับผิดชอบนั้น ๆ และให้หน่วยงานที่รับคำคัดค้านส่งคำคัดค้านไปยังหน่วยงานที่มีอำนาจพิจารณาภายในสามวันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน²⁷⁷ จากระเบียบดังกล่าวสามารถแบ่งออกได้เป็นการยื่นคัดค้านที่ส่วนกลางคือกรมสรรพสามิต และในส่วนภูมิภาคยื่นคัดค้านได้ที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ หรือสรรพสามิตพื้นที่สาขา

5) ผู้มีอำนาจพิจารณาคำคัดค้าน

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 86 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้พิจารณาคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตในกรณีที่มีการยื่นคัดค้านจากผู้เสียภาษี โดยที่ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ข้อ 7 ได้กำหนดมอบหมายให้เจ้าหน้าที่สังกัดกรมสรรพสามิตทำหน้าที่พิจารณาคำคัดค้าน โดยแบ่งตามจำนวนภาษี ดังนี้

(1) ให้ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค มีอำนาจดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคัดค้านและการวินิจฉัยคำคัดค้าน ในกรณีที่มีจำนวนภาษีไม่เกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาทถ้วน) โดยไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และกรณีที่มีการประเมินเฉพาะเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มไม่เกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาทถ้วน) ทั้งนี้เฉพาะในเขตพื้นที่รับผิดชอบ

(2) ให้ที่ปรึกษาด้านพัฒนาและบริหารจัดการเก็บภาษี หรือรองอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้าน ในกรณีที่มีภาษีจำนวนเกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาทถ้วน) โดยให้สำนักกฎหมายเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายการเสนอความเห็นเบื้องต้นเสนอต่อที่ปรึกษาด้านพัฒนา และบริหารจัดการเก็บภาษี หรือรองอธิบดีกรมสรรพสามิต

²⁷⁷ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550, ข้อ 6.2.

6) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาคำคัดค้าน

กฎหมายได้ให้อำนาจหน้าที่แก่อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายในการพิจารณาคำคัดค้าน 2 เรื่อง คือ

(1) เรียกผู้เกี่ยวข้องมาให้ข้อมูลเพิ่มเติม

ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ข้อ 7 ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายในการออกหนังสือเรียกผู้ยื่นคำคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมหรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยาน กับมีอำนาจสั่งผู้ยื่นคำคัดค้าน หรือบุคคลอื่นให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ โดยกฎหมายกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจว่าต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่ง ไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง และกฎหมายยังได้กำหนดให้خذใช้การที่ต้องเสียเวลามาให้ถ้อยคำเป็นพยานของบุคคลอื่นไว้ด้วยโดยให้ได้รับค่าป่วยการตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งบุคคลที่มีสิทธิได้รับค่าป่วยการนี้จะต้อง เป็นบุคคลอื่นมิใช่ผู้คัดค้าน

หากบุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง ไม่มา ไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียก ของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย โดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และจะต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับอีกด้วย²⁷⁸

(2) พิจารณาคำคัดค้าน

เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีได้ยื่นคำคัดค้านแล้ว อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจสั่งไม่รับคำคัดค้าน ยกคำคัดค้าน เพิกถอนการประเมิน หรือแก้การประเมินให้ผู้ยื่นคำคัดค้านเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ในกรณีที่สั่งไม่รับคำคัดค้านให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน²⁷⁹

7) กระบวนการพิจารณาคำคัดค้าน

การดำเนินการในการพิจารณาคำคัดค้านแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ การดำเนินงาน ของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและการพิจารณาคำคัดค้านของ อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

²⁷⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 146.

²⁷⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 88.

(1) การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน

ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ข้อ 8 ได้กำหนดขั้นตอนการดำเนินการในส่วนของผู้รับผิดชอบสำนวนไว้ว่า เมื่อได้รับสำนวนแล้วให้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และประเด็นประเด็นทั้งหมด จากนั้นเชิญเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบการประเมินภาษีรายดังกล่าวมาให้ถ้อยคำ โดยให้สอบถามถึงสาเหตุ ประเด็นที่มีการประเมินภาษี และการรับฟังพยานหลักฐานต่าง ๆ ในด้านการตรวจสอบภาษี ทั้งพยานเอกสาร พยานบุคคล และพยานวัตถุ(ถ้ามี) รวมทั้งให้สอบถามว่าได้มีการเรียกเอกสารหรือหลักฐานใด ๆ จากผู้ถูกประเมิน และผู้ถูกประเมินแจ้งว่าไม่มีหรือหาไม่พบด้วย โดยกำหนดให้จัดบันทึกการให้ถ้อยคำตามแบบ คย.01-01 จากนั้นเชิญผู้ยื่นคัดค้านมาให้ถ้อยคำถึงสาเหตุในประเด็นที่มีการประเมินภาษีตลอดจนการให้ถ้อยคำและพยานหลักฐานต่าง ๆ ในชั้นตรวจสอบภาษี รวมทั้งประเด็นข้อโต้แย้งในการคัดค้าน โดยให้จัดบันทึกการให้ถ้อยคำตามแบบ คย.01-01 หากผู้ยื่นคัดค้านมีความประสงค์จะให้ถ้อยคำหรือยื่นพยานหลักฐานเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่เคยยื่นไว้แล้วในชั้นตรวจสอบภาษี และหรือยื่นคัดค้าน ให้บันทึกถ้อยคำหรือพยานหลักฐานไว้ ในส่วนของบันทึกเพิ่มเติมดังกล่าวให้รับฟังเป็นพยานหลักฐานประกอบสำนวนได้ โดยให้จัดบันทึกการให้ถ้อยคำตามแบบ คย.01-01²⁸⁰

การพิจารณาสรุปสำนวนคำคัดค้าน หากประเด็นใดหรือข้อมูลใดที่ปรากฏอยู่ในสำนวนยังไม่มี ความชัดเจนสมบูรณ์ และเห็นว่าเป็นสาระสำคัญ ก็ให้เรียกผู้คัดค้านหรือบุคคลอื่น มาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมได้ หรือหากจำเป็นจะเชิญผู้เชี่ยวชาญเช่น นักวิทยาศาสตร์ วิศวกร เป็นต้น มาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารเพิ่มเติมก็ได้ จากนั้นเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน จะดำเนินการจัดทำรายงานการพิจารณาคัดค้านเสนอผู้มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้าน ในกรณีที่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาคัดค้านการประเมินภาษี ก็ให้เสนอต่อคณะกรรมการดังกล่าวเพื่อพิจารณาคัดค้านการประเมินภาษี

โดยที่คณะกรรมการพิจารณาคัดค้านการประเมินภาษีมีหน้าที่พิจารณาคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต เฉพาะการคัดค้านการประเมินกรณีที่มีจำนวนภาษีเกินกว่า 100,000,000 บาท (หนึ่งร้อยล้านบาทถ้วน) โดยไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และกรณีที่มีการ

²⁸⁰ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550, ข้อ 8.1-8.4.

ประเมินเฉพาะเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มเกินกว่า 100,000,000 บาท (หนึ่งร้อยล้านบาทถ้วน) ด้วย²⁸¹ คณะกรรมการพิจารณาคำคัดค้านการประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบด้วย อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย เป็นประธานคณะกรรมการ ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้ทรงคุณวุฒิ เป็นกรรมการผู้อำนวยการ สำนักกฎหมาย เป็นกรรมการและเลขานุการ ผู้อำนวยการส่วนอุทธรณ์สำนักกฎหมาย เป็นผู้ช่วยเลขานุการ²⁸²

นอกจากนั้น ผู้เขียนยังได้ทำการสัมภาษณ์ คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต²⁸³ ในเรื่องในทางปฏิบัติเพิ่มเติม คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ให้สัมภาษณ์ว่า “เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินเป็นหนังสือ เมื่อไม่เห็นด้วยกับการประเมินและได้ยื่นคำคัดค้านภายใน 45 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำคัดค้านแล้วจะมีการจ่ายสำนวนให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน พิจารณาดำเนินการตามหลักกฎหมาย พิจารณาเหตุผล ข้อเท็จจริง หลักกฎหมาย ในขณะที่เดียวกันถ้ามีเอกสารหลักฐานหรือการให้ถ้อยคำไม่ชัดเจน ในบางกรณีจะมีหนังสือเรียกให้ผู้คัดค้านมาให้การ หากมีหนังสือเรียกแล้วผู้คัดค้านไม่มา จะถือว่าตัดสิทธิจะมายื่นอะไรอีกไม่ได้แล้ว”

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์อีกว่า เจ้าหน้าที่รับผิดชอบสำนวน เป็นข้าราชการระดับใด มีความรู้ ความเชี่ยวชาญเพียงใด ผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นมีบทบาทในการควบคุมดูแลเพียงใด คุณวันชัย ตั้งวิจิตร²⁸⁴ ได้ให้สัมภาษณ์ว่า “เจ้าหน้าที่รับผิดชอบสำนวนจะเป็นตำแหน่งนิติกร หากเป็นข้าราชการก็จะเริ่มตั้งแต่ระดับปฏิบัติการ รวมถึงพนักงานราชการ ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมาย ผู้บังคับบัญชามีตั้งแต่หัวหน้างาน ผู้อำนวยการส่วน ผ่านผู้เชี่ยวชาญถึงผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย ในการควบคุมความถูกต้อง ความละเอียด ความชอบด้วยกฎหมาย เอกสารหลักฐานต้องครบถ้วน ในกรณีที่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาคัดค้านการประเมินภาษี ก็ให้เสนอต่อคณะกรรมการดังกล่าวเพื่อพิจารณาคัดค้านการประเมินภาษี”

²⁸¹ คำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 279/2546 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำคัดค้านการประเมินภาษี (ฉบับที่ 2).

²⁸² คำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 666/2545 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำคัดค้านการประเมินภาษี.

²⁸³ วันชัย ตั้งวิจิตร, ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต (บทสัมภาษณ์, 29 มีนาคม พ.ศ. 2559).

²⁸⁴ แหล่งเดิม.

(2) การพิจารณาคำคัดค้านของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนดำเนินการจัดทำรายงานการพิจารณาคำคัดค้านเสนอผู้มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้าน ซึ่งในที่นี้ผู้มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้านนั้น ได้แก่ ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาคมีอำนาจดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ การพิจารณาคัดค้านและการวินิจฉัยคำคัดค้านในกรณีที่มีจำนวนภาษีไม่เกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาทถ้วน) โดยไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และกรณีที่มีการประเมินเฉพาะเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มไม่เกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาทถ้วน) ทั้งนี้เฉพาะในเขตพื้นที่รับผิดชอบ และที่ปรึกษาด้านพัฒนาและบริหารจัดการเก็บภาษี หรือรองอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านในกรณีที่ภาษีมีจำนวนที่เกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาทถ้วน)

อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องดำเนินการวินิจฉัยคำคัดค้านภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะมีคำวินิจฉัยไม่รับคำคัดค้าน หรือยกคำคัดค้าน หรือเพิกถอนการประเมิน หรือแก้การประเมิน เมื่อมีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้ว ต้องแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้าน โดยไม่ชักช้า

8) กำหนดเวลาพิจารณาคำคัดค้าน

อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน และให้แจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิชักช้า²⁸⁵ หากไม่อาจแล้วเสร็จได้ภายในกำหนดเวลาให้ทำเรื่องขยายระยะเวลาการวินิจฉัยต่ออธิบดีพร้อมเหตุผลประกอบ ซึ่งอธิบดีมีอำนาจสั่งขยาย หรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามความจำเป็นแก่กรณี²⁸⁶

คำวินิจฉัยคัดค้านให้ทำเป็นหนังสือ โดยจะต้องระบุ วัน เดือน ปี ชื่อและตำแหน่งของผู้มีอำนาจพิจารณาคำคัดค้าน และจะต้องมีเหตุผลประกอบด้วย เหตุผลนั้นคือข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจ²⁸⁷

อย่างไรก็ดีกฎหมายก็ยังมีได้กำหนดว่าจะสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้ นานเพียงใด ซึ่งหากขยายระยะเวลาออกไปแล้วยังคงไม่สามารถดำเนินการพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่ขยายมาอีก ก็ยังสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้อีกเนื่องจากไม่มีกฎหมายห้ามไว้ จึงส่งผลให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษี กรณีนี้ผู้เขียนจะวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

²⁸⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต, มาตรา 88.

²⁸⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต, มาตรา 14.

²⁸⁷ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550, ข้อ 9.

ผู้เขียนได้ทำการสัมภาษณ์ คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ในเรื่องของการขยายระยะเวลาการพิจารณาวินิจฉัยว่าในทางปฏิบัติแล้วสามารถขยายเวลาได้นานเพียงใด คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ให้สัมภาษณ์ว่า “กฎหมายบัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัย คำคัดค้านภายใน 60 วัน แต่ในทางปฏิบัติตามหลักความเป็นจริงแล้วมักจะมีการขยายระยะเวลา ไม่สามารถดำเนินการเสร็จทันกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ ส่วนขอบเขตของการขยาย ระยะเวลาไม่ได้มีกำหนดไว้ ขึ้นอยู่กับความยุ่งยากซับซ้อนที่ปรากฏในสำนวน”

นอกจากนี้ผู้เขียนยัง ได้สัมภาษณ์เพิ่มเติมในเรื่องของกำหนดระยะเวลาในแจ้งคำวินิจฉัย พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้าน โดยไม่ชักช้า คำว่าไม่ชักช้าตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยปกติจะใช้เวลาในการแจ้งเมื่อใด คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ให้สัมภาษณ์ว่า “ในทางปฏิบัติแล้ว เมื่อพิจารณามีคำสั่งแล้วจะมีการออกหนังสือไม่เกิน 5 วันทำการโดยประมาณ”

9) ผลของการยื่นคำคัดค้าน

(1) ไม่รับคำคัดค้าน ในกรณีที่ผู้คัดค้านไม่ยื่นคำคัดค้านภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด²⁸⁸ หรือไม่ยื่นคำคัดค้านตามแบบที่อธิบดีกำหนด²⁸⁹ อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ย่อมมีอำนาจสั่งไม่รับคำคัดค้าน โดยไม่ต้องพิจารณาในเนื้อหาของคำคัดค้านนั้น โดยชอบด้วยกฎหมาย

(2) ยกคำคัดค้าน การยกคำคัดค้านจะต้องเป็นกรณีที่ได้มีการพิจารณาในเนื้อหาของคำคัดค้านแล้ว ทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ถ้าอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย เห็นว่าข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างในคำคัดค้านฟังไม่ขึ้น หรือข้อกฎหมายที่กล่าวอ้างไม่เป็นสาระที่จะรับวินิจฉัย ก็มีอำนาจที่จะยกคำคัดค้านนั้นได้

(3) เพิกถอนการประเมิน การเพิกถอนการประเมินเป็นกรณีที่การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะประเมินภาษี อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ก็ย่อมมีอำนาจสั่งเพิกถอนการประเมินได้

(4) แก้การประเมิน การแก้การประเมินจะกระทำได้ต่อเมื่อการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ชอบด้วยกฎหมายแต่มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ประเมินสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย ดังนั้น กฎหมายจึงให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายที่จะวินิจฉัย คำคัดค้าน โดยแก้การประเมินให้ผู้ยื่นคำคัดค้านเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้²⁹⁰

²⁸⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต, มาตรา 86 วรรค 1.

²⁸⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต, มาตรา 86 วรรค 2.

²⁹⁰ จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต (น. 342), โดย ประภาศ คงเอียด, 2542, กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

อย่างไรก็ตาม การที่อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งไม่รับคำคัดค้าน กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นการวินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน²⁹¹

10) การทูลเกล้าฯ ชำระภาษี

การยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษี หากผู้ยื่นคำคัดค้าน ไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดย่อมเป็นภาษีค้าง ผู้ยื่นคำคัดค้านก็ต้องชำระเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มด้วย แต่ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษี ต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้

ในการขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 97 บัญญัติเอาไว้ว่า ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หากบุคคลดังกล่าวเห็นสมควรสั่งทูลเกล้าฯ ชำระภาษี ตามคำร้องของผู้ยื่นคำคัดค้านก็จะให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วน และอาจให้หาประกันตามสมควร ก็ได้ แต่หากพบว่าผู้ที่ได้รับอนุญาตทูลเกล้าฯ ชำระภาษีมักผิดกรรมตั้งใจไม่ชำระภาษี อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีและมีคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ยื่นได้²⁹²

3.1.3.2 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ภายหลังจากที่มีการวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต และผู้คัดค้านการประเมินภาษีได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านแล้ว ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้าน ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นกระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีในอีกขั้นตอนหนึ่งซึ่งถือเป็นขั้นตอนที่ 2 สำหรับข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพสามิต ซึ่งมีหลักเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ดังต่อไปนี้

1) ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านนั้นจะต้องเข้าหลักเกณฑ์เงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นผู้ที่ถูประเมินภาษีหรือบุคคล ที่ได้รับมอบอำนาจจากผู้ยื่น
- (2) บุคคลตาม ข้อ (1) จะต้องได้ทำการยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้ว
- (3) จะต้องมีการวินิจฉัยคัดค้านและได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านแล้ว

²⁹¹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 88 วรรค 2.

²⁹² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต, มาตรา 98.

(4) ไม่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ ตามมาตรา 89 วรรคสามแห่ง พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กล่าวคือเป็นผู้คัดค้านที่ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่ง ของผู้พิจารณา คัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณา คัดค้าน โดยไม่มีเหตุอันสมควร กฎหมายจึงห้ามผู้คัดค้านดังกล่าวมิให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้าน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

2) กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้ยื่นคำคัดค้านที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้าน มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 45 วันนับแต่ วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย²⁹³

3) แบบคำอุทธรณ์และการเขียนคำอุทธรณ์

ผู้ที่ต้องการอุทธรณ์คำคัดค้านต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ที่อธิบดี กรมสรรพสามิตกำหนด ซึ่งได้แก่ แบบ ภษ. 01-26²⁹⁴ ซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องกรอกข้อมูลตั้งแต่การยื่น คัดค้านว่าได้คัดค้านการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใดบ้าง โดยต้องระบุประเด็น ที่ต้องการอุทธรณ์พร้อมทั้งเหตุผลตลอดจนหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ครบถ้วน

4) สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์

ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์และคำขอทุเลา การชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ได้กำหนดไว้ใน ข้อ 12.2 โดยกำหนดว่ากรณีการอุทธรณ์ที่เกิดขึ้นภายในพื้นที่รับผิดชอบของกรมสรรพสามิต สำนักงานสรรพสามิตภาค สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ ให้ยื่นคำอุทธรณ์ที่สำนักงานสรรพสามิต ที่รับผิดชอบนั้น ๆ และให้หน่วยงานที่รับคำอุทธรณ์ส่งคำอุทธรณ์ไปยัง กรมสรรพสามิตภายใน สามวันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์²⁹⁵

5) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ไว้ตามมาตรา 90 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธาน กรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ

²⁹³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต มาตรา 89, วรรค 1.

²⁹⁴ ภาคผนวก ง.

²⁹⁵ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษี สรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550, ข้อ 6.2.

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็น เลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ”

ดังนั้นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ จึงมีลักษณะเป็นคณะบุคคลที่กำหนดขึ้น โดยกฎหมาย โดยมีปลัดกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ และมีผู้แทนจากส่วนราชการต่าง ๆ คือ ผู้แทน กรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ (สำนักงานอัยการสูงสุด) ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลัง เป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ ได้อีกด้วย แต่เลขานุการมิใช่หนึ่งในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างเช่นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากร

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณวันชัย ตั้งวิจิตร²⁹⁶ โดยตั้งคำถามว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แก่ผู้ใด มีกระบวนการคิดสรรหรือไม่ มีความเชี่ยวชาญในระดับใด คุณวันชัย ตั้งวิจิตรให้สัมภาษณ์ว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นไปโดยตำแหน่ง หากเป็นผู้แทนจะเป็นในระดับผู้อำนวยการสำนักเป็นอย่างน้อย มีความเชี่ยวชาญ ซึ่งจะสังเกตได้จากเป็นคณะกรรมการจากกรมจัดเก็บภาษี รวมถึงที่ปรึกษากฎหมายที่มีความเชี่ยวชาญ”

6) อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายได้ให้อำนาจหน้าที่แก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ 4 ประการ ได้แก่

(1) อำนาจในการแต่งตั้งเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็น เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 90

(2) อำนาจในการออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 92 บัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง

²⁹⁶ วันชัย ตั้งวิจิตร, ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต (บทสัมภาษณ์, 29 มีนาคม พ.ศ. 2559).

อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการออกหนังสือเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 92 นี้มีลักษณะทำนองเดียวกับกรณีตามมาตรา 87 แต่มีข้อแตกต่างกันตรงที่ มาตรา 87 กฎหมายกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่งไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง ในขณะที่ มาตรา 92 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง และหากไม่ได้ดำเนินการตามหนังสือเรียกกฎหมายไม่ได้กำหนดใจการตัดสินใจในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้ดังเช่นที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

(3) อำนาจในการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 93 บัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมาย และคณะอนุกรรมการมีหน้าที่รายงานการปฏิบัติงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(4) อำนาจพิจารณาอุทธรณ์

กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งบัญญัติว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน หรือแก้การประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ แล้วแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ ในกรณีที่สั่งไม่รับอุทธรณ์ให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์”

ซึ่งตามมาตรานี้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง คือ ไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมิน เพิกถอนคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน แก้การประเมิน แก่คำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน และเมื่อวินิจฉัยอย่างใดแล้วจะต้องแจ้งคำวินิจฉัยเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ แต่มีข้อสังเกตว่ามีได้กำหนดว่าจะต้องแจ้งเมื่อใด

7) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์นั้นสามารถแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ การดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่ และการดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(1) การดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่

ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ได้กำหนดวิธีการดำเนินการก่อนการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่า ให้ส่วนอุทธรณ์สำนักกฎหมายเป็นผู้รับผิดชอบสำนวน และดำเนินการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์แต่ละรายไว้ในสมุดบัญชี

บันทึกการรับคำอุทธรณ์เรียงลำดับเลขรับคำอุทธรณ์ โดยให้แยกเป็นแต่ละประเภทสินค้าและบริการ จากนั้นดำเนินการจัดส่งสำเนาคำอุทธรณ์ ให้หน่วยงานควบคุมการบังคับชำระภาษีค้างหน่วยงานที่ประเมินภาษี และหน่วยงานที่พิจารณาวินิจฉัยคดีค้านทราบ เมื่อหน่วยงานที่พิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้าน หรือหน่วยงานที่ประเมินภาษีได้รับแจ้งว่ามีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคดีค้านแล้ว จะดำเนินการจัดส่งสำนวน การตรวจสอบภาษีรายงานพิจารณาคัดค้านและเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องทั้งหมดให้สำนักกฎหมายภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง²⁹⁷ ซึ่งสำนักกฎหมายเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการรวบรวมเอกสารหลักฐานสรุปข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายการ เสนอความเห็นเบื้องต้นต่อผู้บังคับบัญชาก่อนเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์²⁹⁸

ในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนได้รับเรื่องอุทธรณ์และสำนวนการตรวจสอบภาษี รายงานพิจารณาคัดค้านและเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องทั้งหมดแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะตรวจสอบเอกสารหลักฐาน ประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามเหตุข้ออ้างอิงทั้งในชั้นการคัดค้านและชั้นการประเมินภาษี ซึ่งกรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควรจะต้องออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะดำเนินการขออนุมัติออกหนังสือเรียก ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อได้หลักฐานเช่นว่านั้นเพียงพอแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะดำเนินการพิจารณาเสนอความเห็นเบื้องต้นต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการ โดยจัดทำเป็นรายงานแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ การรับคำวินิจฉัยคดีค้าน การรับหนังสือแจ้งการประเมินข้อเท็จจริงชั้นตรวจสอบภาษี แสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เอกสารหลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้องอันเป็นประเด็น และเหตุผลในการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ประเด็นอุทธรณ์แสดงข้อโต้แย้ง และเหตุผลของผู้อุทธรณ์ การดำเนินการในชั้นอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนตรวจสอบภาษี การพิจารณาคัดค้าน และคำอุทธรณ์ และสรุปความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนว่าการประเมินภาษี และหรือคำวินิจฉัยคดีค้านตามคำอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพราะเหตุใด สมควรสั่งไม่รับอุทธรณ์

²⁹⁷ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลา การชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550, ข้อ 12.3-12.4.

²⁹⁸ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลา การชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, พ.ศ. 2550 ข้อ 13.

ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณา คำคัดค้าน หรือแก้การประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลง²⁹⁹

กรณีที่ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะจัดทำบันทึกรายงานการถอนคำอุทธรณ์ เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำหน่ายคำอุทธรณ์³⁰⁰

นอกจากนั้นแล้ว ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณวันชัย ตั้งวิจิตร³⁰¹ ว่าเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะได้แก่ผู้ใด คุณวันชัย ตั้งวิจิตรให้สัมภาษณ์ว่า “ผู้รับผิดชอบสำนวนคือนิติกรเจ้าของสำนวนบุคคลเดิมตั้งแต่ชั้นคัดค้านการประเมินจนเสร็จสิ้นกระบวนการ”

(2) การดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อกรมสรรพสามิตได้สั่งให้นำเรื่องอุทธรณ์เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนส่งเรื่องให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะได้จัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งให้ผู้แทนกรมสรรพสามิตเป็นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนเป็นผู้ดำเนินการจัดทำระเบียบวาระการประชุม หนังสือเชิญประชุม รายงานการประชุม และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำอุทธรณ์เสร็จสิ้นแล้ว ให้จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยใช้แบบ ภษ.02-09 เสนอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป³⁰²

ในการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีการมาประชุมอย่างน้อย กึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงเป็นองค์ประชุม ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีจำนวนทั้งสิ้น 7 คน ในการประชุมจะต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยกึ่งหนึ่ง ซึ่งต้องประกอบด้วย กรรมการตั้งแต่ 4 คนขึ้นไป และถ้าประธานไม่มาประชุม หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ก็ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่ง เป็นประธานในที่ประชุม

²⁹⁹ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลา การชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, พ.ศ. 2550 ข้อ 14.

³⁰⁰ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลา การชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, พ.ศ. 2550 ข้อ 16.

³⁰¹ วันชัย ตั้งวิจิตร, ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต (บทสัมภาษณ์, 29 มีนาคม พ.ศ. 2559).

³⁰² ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลา การชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ข้อ 15.

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายกำหนดให้ถือเสียงข้างมาก โดยให้กรรมการคนหนึ่งมีหนึ่งเสียง ถ้าปรากฏว่าการลงคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นได้อีกหนึ่งเสียง³⁰³ และเมื่อมีคำวินิจฉัยแล้วให้แจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์³⁰⁴

8) กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้กำหนดระยะเวลา จะต้องพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จเมื่อใด ทั้งการดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่ และการดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีเพียงแต่กำหนดระยะเวลาวินิจฉัยคำคัดค้านของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ให้วินิจฉัยคำคัดค้านให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน ซึ่งการที่มีได้กำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จเมื่อใดนั้นก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ถูกประเมินภาษี เนื่องจากทราบได้ที่ยังไม่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้ถูกประเมินภาษี ไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่ชั้นศาลได้³⁰⁵ ซึ่งผู้เขียนจะวิเคราะห์เกี่ยวกับประเด็นนี้ในบทที่ 4 ต่อไป

9) ผลของการอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(1) ไม่รับอุทธรณ์ ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 89 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือไม่ยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 89 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือผู้ยื่นคำคัดค้าน ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่ง ตามมาตรา 89 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้โดยไม่ต้องพิจารณาในเนื้อหาของอุทธรณ์นั้น โดยชอบด้วยกฎหมาย

(2) ยกอุทธรณ์ การยกอุทธรณ์จะต้องเป็นกรณีที่ได้มีการพิจารณาในเนื้อหาของอุทธรณ์แล้วทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าข้อเท็จจริง ที่ยกขึ้นอ้างในคำอุทธรณ์ฟังไม่ขึ้น หรือข้อกฎหมายที่กล่าวอ้างไม่เป็นสาระแก่การอุทธรณ์ ที่จะรับไว้วินิจฉัย ก็ย่อมมีอำนาจยกอุทธรณ์นั้นได้

³⁰³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 91.

³⁰⁴ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 95.

³⁰⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 96 วรรค 2.

(3) เพิกถอนการประเมิน การเพิกถอนการประเมินเป็นกรณีที่มีการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจประเมินภายใต้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงมีอำนาจสั่งเพิกถอนการประเมินนั้นได้

(4) เพิกถอนคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน การเพิกถอนคำสั่งในกรณีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อการวินิจฉัยคำคัดค้านเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจสั่งเพิกถอนคำสั่งของ ผู้พิจารณาคัดค้านนั้นได้

(5) แก้การประเมิน การแก้การประเมินจะกระทำได้ต่อเมื่อการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่มีข้อผิดพลาด เช่นจำนวนภาษีที่ประเมินสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย ดังนั้นกฎหมายจึงให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะวินิจฉัยให้แก้การประเมินให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

(6) แก้คำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้านการแก้คำสั่งในกรณีนี้จะกระทำได้ต่อเมื่อการวินิจฉัยของผู้พิจารณาคัดค้านมีข้อผิดพลาด เช่น จำนวนภาษีที่กำหนดไว้ในคำสั่งนั้นสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสียเช่นเดียวกันกับ กรณีข้อ (5) ดังนั้นกฎหมายจึงให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะวินิจฉัยให้แก้คำสั่ง ดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้³⁰⁶

อย่างไรก็ตาม การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์นั้น กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นการวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์³⁰⁷

10) การทูลเกล้าฯ ขอร้อง

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่พอใจกับการประเมินภาษีได้ใช้สิทธิยื่นคำคัดค้านการประเมิน และได้ใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การใช้สิทธิดังกล่าวไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ ขอร้อง เว้นแต่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อขอทูลเกล้าฯ ขอร้องไว้ในช่วงการพิจารณาคัดค้านหรือระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจพิจารณาตามที่เห็นสมควร โดยจะสั่งให้ทูลเกล้าฯ ขอร้องไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนและจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้³⁰⁸

³⁰⁶ คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต (น. 346-347). เล่มเดิม.

³⁰⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 95.

³⁰⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 97.

11) เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

(1) เบี้ยปรับ กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับนั้นมีดังต่อไปนี้

ก. ในกรณีมิได้ยื่นแบบรายการเสียภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วหรือไม่ ผู้มีหน้าที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษี³⁰⁹ เนื่องจากการชำระภาษีจะต้องกระทำพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษี ถ้าไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษี

ข. ในกรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น³¹⁰ กรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้วแต่ข้อมูลในแบบรายการภาษีดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีขาดไป

(2) เงินเพิ่ม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มเมื่อใดนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 137 ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอัตร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น

เงินเพิ่มตามมาตรานี้ มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ”

กรณีของเงินเพิ่มนั้นกฎหมายกำหนดไว้ที่ ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ไม่ว่าจะเป็นการไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระภาษีภายในกำหนดเวลาแต่ขาดจำนวนไป กล่าวคือนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษีในกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา หรือนับแต่วันที่ได้อื่นแบบรายการภาษีในกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษี และชำระภาษีไว้ขาดไป จนถึงวันที่ได้มีการชำระภาษีสำหรับจำนวนที่ยังมิได้ชำระ หรือจำนวนที่ชำระขาดไปแล้วแต่กรณี โดยที่เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

ถ้าภาษีที่ต้องเสียมีเบี้ยปรับด้วย การคิดเงินเพิ่มกฎหมายกำหนดให้ คิดได้เฉพาะจากจำนวนเงินภาษีเท่านั้น ไม่อนุญาตให้คิดจากจำนวนที่เป็นเบี้ยปรับ อีกทั้งยังกำหนดห้ามมิให้คิดทบต้น เช่นนำเงินเพิ่มของเดือนแรกที่ค้างชำระภาษี ไปรวมกับเงินภาษีที่ค้างชำระและนำไปเป็นฐานในการคิดเงินเพิ่มสำหรับเดือนต่อไปเป็นต้น ส่วนจำนวนของเงินเพิ่มนั้นกฎหมายกำหนดไว้ว่า จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวม เบี้ยปรับ³¹¹

³⁰⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 136 (1).

³¹⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 136 (2).

³¹¹ คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต (น. 350-357). เล่มเดิม.

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้นเป็นมาตรการลงโทษทางแพ่ง ซึ่งบางครั้งความผิดพลาดของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา หรือยื่นแบบรายการภาษีไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปนั้นมิได้เกิดจากความเจตนาหรือจงใจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กฎหมายจึงกำหนดให้มีการงดไม่ต้องเสีย หรืออาจลดลงจากอัตราที่กำหนดไว้ก็ได้³¹² ในการงดหรือลดลงจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง³¹³

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์คุณวันชัย ตั้งวิจิตร³¹⁴ ในเรื่องการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น จะต้องขอเมื่อใด คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ให้สัมภาษณ์ว่า “การงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น ขอได้ตั้งแต่ในกระบวนการของการประเมิน ก่อนจะออกหนังสือประเมินสามารถขอกับพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินก็ได้ หรือจะขอในชั้นคัดค้านการประเมิน หรือขอในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านก็ได้

12) ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน

เนื่องจากการเสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเกินกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสียนั้น ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ที่ได้ชำระภาษีไว้ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงกำหนดให้มีการชดเชยค่าเสียหายดังกล่าวโดยวิธีการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้เสียภาษี ไว้ในมาตรา 110 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับเงินภาษีตามมาตรา 107 หรือมาตรา 108 แล้วแต่กรณีในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ดอกเบี้ยที่ให้ตามวรรคหนึ่ง มิให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคืนและให้จ่ายจากเงินภาษีที่ได้จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้”

การให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีจำกัดไว้เฉพาะกรณีการคืนภาษีตามมาตรา 107 หรือมาตรา 108 เท่านั้น ดังนั้นหากเป็นการคืนตามมาตรา 109 ผู้ได้รับเงินคืนเงินภาษี จึงไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

กรณีมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือกรณีที่บุคคลใดได้เสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่หรือเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย กรณีเสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เช่น ชำระภาษีโดยสำคัญผิดว่าเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษี หรือบุคคลใดซึ่งมิใช่ผู้มีหน้าที่เสีย

³¹² แหล่งเดิม. (น.357).

³¹³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 138.

³¹⁴ วันชัย ตั้งวิจิตร, ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต (บทสัมภาษณ์, 29 มีนาคม พ.ศ. 2559).

ภาษี แต่สำคัญผิดคิดว่าตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีและได้ยื่นขอชำระภาษีไว้ ส่วนในกรณีที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย เป็นการเสียภาษีโดยบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายและได้ยื่นขอชำระภาษีไว้แต่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น เช่นมูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสูงเกินไป หรือใช้อัตราภาษีสูงกว่าที่กำหนดในการคำนวณภาษี เป็นผลให้จำนวนภาษีที่ได้ชำระสูงเกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย ทั้งสองกรณีนี้กฎหมายกำหนดให้มีสิทธิได้รับเงินคืน โดยกฎหมายยังกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งให้ดอกเบี๋ยสำหรับการคืนภาษีอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ได้รับคืน แต่การขอรับเงินคืนทั้งสองกรณีดังกล่าว จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปี

กรณีมาตรา 108 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีบุคคลใดไว้โดยที่บุคคลนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือถูกประเมินให้เสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย กฎหมายกำหนดว่าให้ส่งคืนเงินโดยมิชักช้า

การคิดดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนภาษีจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ดังนี้คือ

(1) กรณีคืนเงินภาษีที่ชำระตามแบบรายการภาษี ไม่ว่าจะชำระพร้อมกับการยื่นหรือไม่ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษี

(2) การคืนเงินภาษีที่ชำระตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันชำระภาษี

การคิดดอกเบี้ยดังกล่าวมาจะคิดได้ต่อเมื่อมีการยื่นแบบรายการภาษี หรือคำร้องขอคืนเงินภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือภายในกำหนดเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้การยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี ผู้ยื่นคำร้องต้องนำเอกสาร หรือหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อพิสูจน์ว่าได้เสียภาษีเกินไปด้วย ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติม เพื่อตรวจสอบว่าได้เสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ผู้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี ต้องนำเอกสารหรือหลักฐานไปแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในกำหนดเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่ง แต่ไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่รับคำสั่งเป็นหนังสือ ในกรณีที่มิเหตุสมควรอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจขยายกำหนดเวลาดังกล่าวได้ แต่ให้ระงับการคิดดอกเบี้ย ในระหว่างกำหนดเวลาที่ขยายให้จนถึงวันที่ได้ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ ถ้าผู้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในกำหนดหรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีกรมสรรพสามิตขยายให้ ให้ระงับการคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่งตามข้างต้น

นอกจากนั้นแล้วดอกเบี้ยที่ให้นั้นจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืน และดอกเบี้ยดังกล่าวให้จ่ายจากเงินภาษีที่จัดเก็บได้ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527³¹⁵

อย่างไรก็ตามการคืนภาษีตามคำวินิจฉัยคัดค้านหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนภาษี ตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้นำหลักเกณฑ์ตาม มาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาใช้บังคับ เนื่องจากกฎหมายบัญญัติ เรื่องการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนภาษีนั้นใช้บังคับแก่กรณีตามมาตรา 107 และมาตรา 108 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่เพียงเท่านั้นจึงไม่เป็นธรรมเนียมกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงควรมีการปรับปรุงให้มีความเป็นธรรมเท่าเทียมกันในทุก ๆ กรณีซึ่งจะทำการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

13) กำหนดเวลาและอายุความภาษี

กำหนดเวลาในการประเมินภาษีกำหนดอยู่ในมาตรา 83 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ถือว่าเป็นอายุความเพราะเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องหนี้ค่าภาษีที่รัฐให้สิทธิเรียกร้องต่อประชาชน ถ้ามิได้ใช้สิทธิเรียกร้องภายในกำหนดก็ถือว่าขาดอายุความ สามารถยกวินิจฉัยได้เป็น 3 กรณี และมีกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไปแล้ว ในกรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียมีการยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดหรือภายในกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีขยายออกไปกรณีนี้เป็นกรณีตามมาตรา 83 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วแต่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปตามมาตรา 79 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจประเมินภาษีส่วนที่คลาดเคลื่อนไปนั้นได้ภายในสองปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษีหรือวันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลาที่รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไปแล้วแต่กรณี

(2) 2 ปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี ในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีแต่ยื่นแบบรายการภาษีภายหลังวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลากรณีนี้เป็นกรณีตามมาตรา 83 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 79(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่ได้มีการยื่นแบบรายการภายหลังจากกำหนดเวลานั้น พนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจประเมินภาษีภายใน

³¹⁵ คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต (น. 227-232). เล่มเดิม.

2 ปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี แต่ต้องไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี

(3) 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี กรณีนี้เป็นกรณีตามมาตรา 83 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สามารถแยกพิจารณาได้สองประการ ประการแรกเป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีไม่ว่าจะภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าว และประการที่สอง เป็นกรณีที่ได้มีการยื่นแบบรายการภาษีแล้วแต่แสดงมูลค่าของสินค้า หรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี ทั้งสองกรณีพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจประเมินภาษีภายใน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี

กำหนดเวลาขอคืนภาษี การที่จะได้รับเงินคืนภาษีที่ได้เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย นั้น มี 2 กรณี

(1) กรณีการร้องขอคืนโดยบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าต้องเสียมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืน ภายใน 3 ปีนับแต่วันชำระภาษี³¹⁶

(2) กรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร โดยไม่ต้องยื่นคำร้อง แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลา 3 ปีนับแต่วันชำระภาษี³¹⁷

3.1.4 ข้อพิพาททางภาษีอากรที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่นำกฎหมายกลางมาใช้บังคับแก่กรณีตามกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ หากมีการกำหนดไว้เฉพาะก็จะต้องมีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในกฎหมายเฉพาะนั้น หรือใช้ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะนั้นมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ส่วนใหญ่แล้วมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็นการเฉพาะตามกฎหมายแต่ละฉบับตามที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้น แต่ก็ยังไม่ครอบคลุมกับข้อพิพาททางภาษีอากรในทุกกรณี อีกทั้งกฎหมายภาษีหลายฉบับเช่น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 มิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ในกรณีข้อพิพาทที่ขึ้นตาม

³¹⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 107 วรรค 2.

³¹⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 107 วรรค 3.

พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติภาษีไฟฟ้ พุทธศักราช 2486 และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการวินิจฉัยคำขอคืนภาษีและคำวินิจฉัยอื่น ๆ ที่เป็น การกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล เช่นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่ง ไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วน จะเห็นได้ว่ากรณีเหล่านี้กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนด หลักเกณฑ์การอุทธรณ์เป็นการเฉพาะ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีประสงค์จะอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี ดังกล่าวจะต้องจึงต้องนำหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองมาใช้ กล่าวคือการอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้นเอง³¹⁸

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

3.1.4.1 ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ผู้มีสิทธิอุทธรณ์คือ คู่กรณี³¹⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ให้คำนิยามของคำว่า “คู่กรณี” หมายความว่า ผู้ยื่นคำขอหรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะ อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเนื่องจาก สิทธิของผู้นั้นจะถูกกระทบกระเทือนจากผลของคำสั่งทางปกครอง

3.1.4.2 กำหนดเวลายื่นคำอุทธรณ์

คู่กรณีต้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายใน 15 วันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งนั้น³²⁰ แต่ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองดังกล่าวมิได้ระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์โต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำ โต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ ให้ระยะเวลาสำหรับการ อุทธรณ์หรือการโต้แย้งเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์การโต้แย้ง แต่หากสุดท้ายแล้ว ไม่มีการแจ้งหลักเกณฑ์การโต้แย้งและระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาสั้นกว่า 1 ปี ให้ขยายเป็น 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง³²¹

³¹⁸ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น.99-100). เล่มเดิม.

³¹⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

³²⁰ แหล่งเดิม.

³²¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 40.

3.1.4.3 แบบคำอุทธรณ์และการเขียนคำอุทธรณ์

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มิได้กำหนดแบบคำอุทธรณ์ไว้ เพียงแต่กำหนดว่าคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ ระบุข้อโต้แย้งว่าไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองอย่างไร และระบุข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบ³²² ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความชัดเจนในประเด็นที่มีการอุทธรณ์ซึ่งจะช่วยให้การพิจารณาอุทธรณ์มีความสะดวกและรวดเร็วยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตามข้อความดังกล่าวก็เป็นเพียงแต่แสดงให้เห็นถึงความเข้าใจว่าประสงค์จะโต้แย้งส่วนใดหรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองนั้นทั้งหมดก็เพียงพอแล้ว³²³

3.1.4.4 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

คู่กรณีที่ประสงค์จะอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั้น³²⁴ เพราะบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ที่ทราบเรื่องและอยู่ในฐานะที่จะทบทวนคำสั่งทางปกครองของตนเองได้ดีที่สุด³²⁵

3.1.4.5 ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรี และไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ในส่วนของฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้แก่ เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง³²⁶ ทั้งนี้ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์³²⁷ ซึ่งการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ขั้นตอนคือ

³²² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

³²³ จาก “การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง,” ใน สารະສຳຄັບຂອງກຸໜາຍວິທີປະຕິບັດການທາງປກອງ ແລະ ການຮັບຜິດທາງລະເມີດຂອງເຈົ້ານຳທີ່ (เอกสารเผยแพร่จัดทำโดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา) (น.29), โดย ศรัณยู โปธิ์รัชตางกูร, 2540. (อ้างถึงใน ปัญหาหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในการประเมินการอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างตามกฎหมายภาษีศุลกากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 61), โดย อธิติฤทธิ์ สีลาคุชฎีเลิศ, 2552, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

³²⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

³²⁵ จาก ปัญหาหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในการประเมิน การอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างตามกฎหมายภาษีศุลกากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 61), โดย อธิติฤทธิ์ สีลาคุชฎีเลิศ, 2552, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

³²⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 45.

³²⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 13.

(1) การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนแรก เป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้น ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(2) การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สอง เป็นกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้น ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ทำรายงานพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง เช่น ในกรณีข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีสุรา แสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ 閣อธิบดีกรมสรรพสามิต และข้อพิพาทที่เกิดจากคำวินิจฉัยขอคืนภาษีและคำสั่งทางภาษีอื่นที่เป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล สำหรับภาษีตามประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ 閣อธิบดีกรมสรรพากร³²⁸

3.1.4.6 อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ไว้ดังต่อไปนี้

(1) เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้น ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง โดยมีหน้าที่แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของกลุ่มหรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่ในกรณีที่เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็น ฟุ่มเฟือยหรือเพื่อประวิงเวลา อีกทั้งยังมีอำนาจในการขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ หรือขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง หรือออกไปตรวจสอบสถานที่³²⁹

(2) เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้น ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไปตามขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยอาจมีคำสั่งไม่รับหรือรับอุทธรณ์ ในกรณีที่มีการสั่งรับคำอุทธรณ์แล้ว จะพิจารณาในเนื้อหาต่อไปโดยอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพิกถอนคำสั่งทางปกครอง แก้ไขคำสั่งทางปกครองไม่ว่าเพิ่มหรือลดภาระยกอุทธรณ์³³⁰

³²⁸ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น.103). เล่มเดิม.

³²⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 29.

³³⁰ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น.104). เล่มเดิม.

3.1.4.8 กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นเมื่อได้รับคำอุทธรณ์หากเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน แล้วจะต้องทำการพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ แต่หากเป็นกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นก็จะดำเนินการทำความเข้าใจพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นที่สอง ภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นที่สองจะต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน โดยแจ้งขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน³³⁸

คำวินิจฉัยจะต้องทำเป็นหนังสือ อย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่ง พร้อมทั้งลายมือชื่อของของผู้ทำคำสั่ง³³⁹ โดยจะต้องมีเหตุผลที่อย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายอ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจอีกด้วย³⁴⁰

3.1.4.9 ผลของการอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้น หรือผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์อาจมีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิมหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้นไปในทางใดก็ได้ ไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระหรือลดภาระหรือใช้ดุลพินิจแทนในเรื่องความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครองหรือมีข้อกำหนดเงื่อนไขอย่างไรก็ได้³⁴¹

สำหรับในกรณีข้อพิพาททางภาษีเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีผลให้คู่กรณีผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ได้ชำระไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีชำระภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม(ถ้ามี) หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์วินิจฉัยให้คู่กรณีผู้อุทธรณ์ได้รับเงินภาษีคืน ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีคืน³⁴²

³³⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 45 วรรค 2.

³³⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 36.

³⁴⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 37.

³⁴¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 46

³⁴² การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น.106). เล่มเดิม.

3.1.4.10 การทูลเกล้าฯ บังคับตามคำสั่งทางปกครอง

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ บังคับตามคำสั่งทางปกครอง เว้นแต่จะมีการสั่งให้ทูลเกล้าฯ บังคับ³⁴³

3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของต่างประเทศ

3.2.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศอังกฤษ

ระบบภาษีอากรในประเทศอังกฤษนั้น แบ่งออกได้เป็นสองระบบคือ ระบบแรก ระบบการจัดเก็บที่ต้นทาง (Collection at source) การจัดเก็บที่ต้นทางนั้นคือ การเก็บภาษีรวดเดียวที่ต้นทางส่วนมากจะเป็นสินค้าที่ต้องอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิต เช่น ภาษีสุรา และภาษีน้ำมัน เป็นต้น ระบบที่สองคือระบบการหัก ณ ที่จ่ายเรียกว่า Pay As You Earn System (P.A.Y.E) หรือเรียกว่าวิธีการจ่ายไปเมื่อได้มา เป็นวิธีที่อำนวยความสะดวกให้แก่ ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่เป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องกรอกแบบฟอร์มสำหรับเสียภาษีต่าง ๆ เพื่อนำส่งภาษีในปลายปี หรือปีละสองครั้ง ผู้ว่าจ้างจะเป็นผู้หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและหักส่วนลด ต่าง ๆ ตามที่ผู้เสียภาษีมียกยติที่จะได้รับตามกฎหมาย แล้วนำส่งรัฐบาลเองไม่อีกทั้งยังประหยัดรายจ่ายของรัฐลงได้มากอีกด้วย³⁴⁴

ในอดีตการจัดเก็บภาษีในประเทศอังกฤษมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลักคือ กรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต

กรมสรรพากร (Inland Revenue) มีคณะกรรมการชุดหนึ่งเรียกว่าคณะกรรมการสรรพากร (Commissioners of Inland Revenue) มีอำนาจในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้จากการลงทุน ตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1970 (Taxes Management Act 1970) ซึ่งแบ่งการทำงานออกเป็นสองส่วน คืองานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะที่เรียกว่า Collector และงานที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี จะมีการแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมิน (Inspector) ขึ้นมาในแต่ละเขต เพื่อทำหน้าที่ประเมินภาษีในเขตที่ตนถูกแต่งตั้ง

กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต (HM Customs and Excise) เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บอากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1979 (Customs and Excise Management Act 1979) และกฎของประชาคมยุโรป (European Community Law)

³⁴³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44 วรรค 3.

³⁴⁴ จาก รายงานการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญี่ปุ่น (น.135-137), โดย หลวงจรธรณีไถวัลย์ และคณะ, 2505, กรุงเทพฯ.

ต่อมาเมื่อวันที่ 18 เมษายน พ.ศ. 2548 ได้มีการรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้ง กรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตรวมกันและตั้งเป็นหน่วยงานใหม่ขึ้นเป็น หน่วยงานเดียว เรียกว่า กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร “Her Majesty Revenue and Customs” หรือเรียกโดยย่อว่า “HMRC” ระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรจึงเป็นระบบเดียวกันทั้งหมด³⁴⁵

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันเริ่มใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2552 ที่กำหนดให้ผู้ที่เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ภาษีอากรได้ โดยผู้เสียภาษี มีสิทธิที่จะขอให้เจ้าหน้าที่ของ กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทำการทบทวนการ ประเมินภาษีหรือจะ เลือกจะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) ได้โดยตรง ซึ่ง คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อยู่ในกำกับดูแลของกระทรวงยุติธรรม ทำการพิจารณา อุทธรณ์อย่างเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) มีองค์คณะจำนวน 3 คน คือมีผู้พิพากษาเป็นประธาน และมีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรที่มีความรู้เฉพาะเรื่องอีก 2 คน เป็นกรรมการ มีจำนวนหลายองค์คณะ อีกทั้งคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) ยังแบ่งเป็น 2 ระดับคือ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) และ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) โดยปกติแล้ว ผู้เสียภาษีจะต้องทำการอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้าน ภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) ก่อน หากยังไม่เห็นด้วยกับ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ ชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) ก็สามารถอุทธรณ์ต่อไปยัง คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ได้ในอีกชั้นหนึ่ง³⁴⁶ และ หากผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร ชั้นสูง (Upper Tribunal) ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ (Appeal Court) และศาลฎีกา (Supreme Court) ได้ตามลำดับ

3.2.1.1 ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ปัจจุบันระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรของอังกฤษกำหนดให้ผู้ที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ภาษี ต้องเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยจากกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ที่ระบุว่ามิสิทธิที่จะอุทธรณ์ได้ ซึ่งในกฎหมายภาษีของประเทศไทยมีข้อกำหนดไว้ หลายกรณี เช่น

³⁴⁵ จาก *HM Revenue and Customs*, by Wikipedia, 2016, February 27, n.d., Retrieved 28 February 2016, from https://en.wikipedia.org/wiki/HM_Revenue_and_Customs.

³⁴⁶ *วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร* (น.70). เล่มเดิม.

1) หนังสือจากกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) แจ้งไปยังผู้เสียภาษีอากรเพื่อขอเอกสารหรือข้อมูลระหว่างการสอบสวน เกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยตนเอง ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยก็สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์โต้แย้งได้

2) มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีประเด็นว่าจะต้องเสียภาษี ในอัตราร้อยละเท่าใด

3) ถูกประเมินภาษี

4) ต้องเสียเงินเพิ่ม

5) ต้องเสียเบี้ยปรับเนื่องจาก เสียภาษील่าช้าหรือไม่ถูกต้อง หรือ

6) เมื่อสิ่งที่ร้องขอถูกกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ปฏิเสธเป็นต้น³⁴⁷

นอกเหนือจากผู้ที่ได้รับหนังสือแจ้งจากกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) แล้ว ในการใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นผู้เสียภาษีอากรจะมอบหมายหรือตั้งทนายความ ที่ปรึกษากฎหมาย หรือนักบัญชี หรือตัวแทน ที่ได้รับมอบอำนาจ เพื่อให้กระทำแทนผู้เสียภาษีอากรในการยื่นอุทธรณ์ก็ได้ โดยไม่ต้อง เสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด³⁴⁸

3.2.1.2 กำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์

ในระบบเดิม (ก่อนเดือนเมษายน พ.ศ. 2552) ถ้าผู้เสียภาษีอากรมีข้อโต้แย้ง การประเมินภาษีให้ติดต่อเจ้าหน้าที่เพื่อขอให้ทบทวน โดยอาจส่งเอกสารเพิ่มเติมเท่านั้น แต่ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบใหม่ (ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2552) โดยออกกฎหมายรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรว่า ถ้ามีข้อโต้แย้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเลือกที่จะขอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน (Internal Review) อีกครั้งก็ได้ หรือจะไม่ใช้สิทธิดังกล่าวก็ได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ประสงค์ให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน (Internal Review) ผู้เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์การประเมินภาษีไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) โดยตรงก็ได้ หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน (Internal Review) แล้วไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของผู้ทบทวน ผู้เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) ไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อมได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยของผู้ทบทวน แล้วแต่กรณี³⁴⁹

³⁴⁷ จาก *Reviews and appeals overview: Rights of appeal*, by The UK Government, n.d., Retrieved 22 May 2016, from <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/appeals-reviews-and-tribunals-guidance/artg2040>

³⁴⁸ วิภคฤดีและปัญหานาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.69). เล่มเดิม.

³⁴⁹ แหล่งเดิม.

3.2.1.3 แบบคำอุทธรณ์และการเขียนคำอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีอากรสามารถใช้แบบหนังสืออุทธรณ์โดยสามารถดาวน์โหลดแบบหนังสืออุทธรณ์ได้จากเว็บไซต์หรือติดต่อกับเจ้าหน้าที่ของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) เพื่อส่งไปให้ก็ได้ โดยต้องอธิบายรายละเอียดต่าง ๆ ให้ครบถ้วน เช่น ชื่อและที่อยู่ที่ต้องการให้หน่วยงานบริการของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tribunals Service) ส่งเอกสารกลับไปให้ รวมทั้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิ่งที่เกิดขึ้นหรือผลที่คาดหวัง เป็นต้น³⁵⁰

3.2.1.4 สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (The First –Tier Tribunal) โดยส่งไปทางไปรษณีย์ หรือส่งไปทางอีเมลก็ได้ที่ financeandtaxappeals@tribunals.gsi.gov.uk ในปัจจุบันกรณีส่งไปทางไปรษณีย์ให้ส่งไปที่ HM Courts & Tribunals Service First-Tier Tribunal (Tax), PO Box 14620, Birmingham B16 6FR แต่หากยื่นอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (The Upper Tribunal) ให้ส่งไปรษณีย์ไปที่ The Upper Tribunal Office Finance and Tax Chamber, 45 Bedford Square, London, WC1B 3DN³⁵¹

3.2.1.5 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

แบ่งการพิจารณาเป็น 2 กรณี คือ

1) กรณีขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน (Internal Review)³⁵²

กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) อาจตั้งทีมพิเศษขึ้นมาเพื่อรับผิดชอบ โดยคัดเลือกเจ้าหน้าที่ซึ่งจะทำหน้าที่ เป็นผู้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) ในการคัดเลือกนี้ จะใช้วิธีให้ผู้บังคับบัญชาที่อยู่เหนือเจ้าพนักงานประเมินขึ้นไป 2 ระดับเป็นผู้มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ในกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีที่ประเมิน และปัจจุบันไม่เกี่ยวข้องกับการประเมินทำหน้าที่ทบทวน ซึ่งผู้ทบทวนอาจดำรงตำแหน่งระดับสูงกว่า หรือระดับเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ แต่ต้องมีความเป็นอิสระไม่เกี่ยวข้องกับการประเมินที่ผ่านมาและไม่ได้เป็นหัวหน้าของเจ้าพนักงานประเมิน

³⁵⁰ จาก *Applications to the tribunal: how to make an HMRC application*, by The UK Government, n.d., Retrieved 23 May 2016, from <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/appeals-reviews-and-tribunals-guidance/artg7540>

³⁵¹ *Applications to the tribunal: how to make an HMRC application*. Loc.cit.

³⁵² *วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร* (น.69-70). เล่มเดิม.

ในการทบทวนการประเมิน (Internal Review) เจ้าหน้าที่จะพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามการประเมินว่าถูกต้องหรือไม่ และมีความเหมาะสมที่กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) จะต่อสู้กับผู้เสียภาษีอากรในชั้นอุทธรณ์ต่อไปหรือไม่ และมีอำนาจปรับลดหรือปรับปรุงจำนวนภาษีตามการประเมินได้

2) กรณียื่นอุทธรณ์

พิจารณาจากก่อนและหลังปีพ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นปีที่มีการเปลี่ยนแปลงระบบอุทธรณ์ ช่วงก่อนปี พ.ศ. 2552 ประเทศอังกฤษมีองค์กร 3 องค์กร ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษี เป็นองค์กรที่อิสระไม่ขึ้นต่อ กรมสรรพากร หรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต 3 องค์กรนี้ ได้แก่³⁵³

(1) คณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax)

คณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) ประกอบด้วยกรรมการจำนวน 3 คน เป็นบุคคล ในท้องถิ่นนั้น ๆ ถูกตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่อง มีอำนาจหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์ ข้อพิพาทในเรื่องที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบทางภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล การจ่ายเงินประกันสังคม การจ่ายเงินเกี่ยวกับความเจ็บป่วยตามกฎหมาย และการจ่ายเงินเกี่ยวกับการคลอดบุตรตามกฎหมาย การบังคับโทษหรือเงินเพิ่ม

คณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) นี้มีสถานะเป็นตุลาการในฝ่ายบริหาร มีความเป็นอิสระไม่ขึ้นตรงต่อกรมสรรพากร และทำหน้าที่โดยไม่ได้รับค่าตอบแทน เว้นแต่ค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือค่าใช้จ่าย ที่เกิดขึ้นจากการทำหน้าที่เพื่อการพิจารณาคดีเท่านั้นและการพิจารณาอุทธรณ์จะมีขึ้นภายในท้องถิ่นนั้น ๆ

(2) คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax)

คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) เป็นตุลาการฝ่ายบริหาร ที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับ คณะกรรมการภาษีเงินได้เพราะการพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจหน้าที่ของทั้งคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการเลือกที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชุดใดก็ได้ โดยปกติแล้วคณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) จะทำการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีในเรื่องที่ไม่ยุ่งยากนัก เนื่องจากคณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) เป็นบุคคลในท้องถิ่นที่ถูกขอให้ทำหน้าที่ ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีโดยตรง ในขณะที่คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ

³⁵³ การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น.116-144). เล่มเดิม.

(Special Commissioners of Income Tax) เป็นผู้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเฉพาะเป็นบุคคลที่มีความสามารถและเชี่ยวชาญในทางภาษีมามากกว่า

อีกทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) สามารถโอนข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ให้แก่กันได้ เช่น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) เห็นว่าข้อพิพาททางภาษีอากรที่ยื่นอุทธรณ์มีปัญหาซับซ้อนมาก ก็สามารถโอนข้อพิพาทดังกล่าวไปให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) พิจารณาวินิจฉัยแทนเป็นต้น

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) โดยปกติจะใช้กรรมการเพียงคนเดียวในการพิจารณา เว้นแต่คดีที่ต้องใช้เวลาพิจารณานานหรือเป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อนก็จะทำการพิจารณาโดยกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) จำนวน 2 คน หรือมากกว่านั้น นอกจากนี้การดำเนินการของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) ยังไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรหรือหน่วยงานอื่น ๆ เพราะเป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของ สำนักงานอุทธรณ์ (Court Service) ซึ่งเป็นหน่วยงานของ สำนักงานรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (Lord Chancellor's Department)

(3) ตูลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat & Duties Tribunals)

ตูลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat & Duties Tribunals) มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาตัดสินข้อพิพาททางภาษี ที่เกี่ยวกับภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามติและภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะทำการพิจารณาในเรื่องการ ประเมินภาษีและโทษ รวมทั้งการไม่ชำระเงินเพิ่ม เบี้ยปรับสำหรับการกระทำผิดหรือการละเลย การปฏิบัติตามกฎหมาย

การพิจารณาของตูลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat & Duties Tribunals) จะดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการ ซึ่งมี ประธาน(Chairman) และมีกรรมการอื่น ๆ เป็นองค์คณะ อย่างไรก็ตามในบางกรณี ประธาน(Chairman) อาจทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์โดยลำพังหากเรื่องที่พิจารณามีเพียงประเด็นปัญหาข้อกฎหมายที่ไม่ซับซ้อนนัก แต่ถ้าเรื่องที่พิจารณาเป็นปัญหาข้อเท็จจริง ประธาน (Chairman) จะพิจารณาอุทธรณ์ ร่วมกับกรรมการอื่นอีก 1-2 คน

อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2552 มีการเปลี่ยนแปลงระบบ ซึ่งใช้มาจนถึงปัจจุบัน คือ ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ ได้แก่ คณะกรรมการแห่งคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากรชั้นต้น (The Tax Chamber of the First-Tier Tribunal) ซึ่งประกอบด้วยองค์คณะจำนวน 3 คน มีผู้พิพากษาเป็นประธาน และมีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี ที่มีความรู้

เฉพาะเรื่องอีก 2 คน เป็นกรรมการ คณะกรรมการแห่งคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากรนี้ มีจำนวนหลายองค์คณะ ซึ่งปัจจุบันมีผู้พิพากษาปฏิบัติหน้าที่เป็นกรรมการแบบเต็มเวลาจำนวน 6 คน และปฏิบัติหน้าที่แบบ Part time อีกประมาณ 30 คน การแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานในคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) และการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) อยู่ในการกำกับดูแลของกระทรวงยุติธรรม จึงไม่มีความเกี่ยวข้องกับกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) แต่อย่างใด³⁵⁴

คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับ ข้อพิพาททางภาษีอย่างเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) โดย คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) แบ่งเป็น 2 ระดับชั้น³⁵⁵ คือ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) และคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal)

โดยปกติผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) ก่อน และหากยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) ก็สามารถอุทธรณ์ต่อไปยัง คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ได้ อย่างไรก็ตามถ้าการอุทธรณ์มีประเด็นข้อกฎหมายที่ยุ่ยากซับซ้อน ผู้เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ได้โดยตรง โดยไม่ผ่านการอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) แต่ต้องได้รับอนุญาตจากประธานของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากรชั้นต้น (First-Tier Tribunal) และประธานของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ก่อน³⁵⁶

³⁵⁴ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 72). เล่มเดิม.

³⁵⁵ จาก *Tribunals reform: General and Special Commissioners – RIP*, by J. Day, 2009, Retrieved 28 February 2016, from <http://www.inhouselawyer.co.uk/index.php/corporate-tax/7348-tribunals-reform-general-and-special-commissioners-rip>.

³⁵⁶ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 70). เล่มเดิม.

3.2.1.6 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal)

คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal)³⁵⁷ มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยเปิดเผยและเป็นอิสระ ไม่ขึ้นต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) โดยคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) จะทำการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี คำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด ในขณะที่ขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal)³⁵⁸

3.2.1.7 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

ในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) นั้น ถ้าเป็นเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้า โดยปกติแล้วคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) จะพิจารณาจากเอกสารเท่านั้น (Pure paper) โดยผู้เสียภาษีอากรและกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ยื่นเอกสารให้คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) เพื่อพิจารณา แต่ถ้าเป็นกรณีอื่น ๆ ทั่วไปจะมีการนั่งพิจารณาและเป็นการพิจารณาแบบได้ส่วน คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) มีอำนาจไต่สวนคู่กรณี และพยานได้เอง ผู้เสียภาษีอากรอาจต่อสู้คดีเองโดยจะใช้ทนายความหรือสำนักงานบัญชีก็ได้

ส่วนการต่อสู้คดีของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) เจ้าหน้าที่ของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) จะเป็นผู้แทนในการต่อสู้คดี และอาจมีการจ้างที่ปรึกษาเข้าร่วมด้วย กระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) จะกระทำอย่างไรไม่เป็นทางการนัก เมื่อเทียบกับกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล ผู้เสียภาษีอากรจะให้การก่อนและให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ตอบโต้ข้อกล่าวหา เมื่อพิจารณาเสร็จหากคดีไม่ยุ่งยาก คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) จะเขียนคำวินิจฉัยทันทีในวันนั้น แต่หากเป็นคดีที่ยุ่งยากอาจใช้เวลาหลายสัปดาห์ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) จะผูกพันเฉพาะคู่กรณี และจะมีการพิมพ์เผยแพร่ยกเว้นเป็นความลับทางการค้า ถ้าคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) สามารถอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ได้เฉพาะข้อ

³⁵⁷ จาก *First-tier Tribunal (Tax)*, by the UK Government, n.d., Retrieved 28 February 2016, from <https://www.gov.uk/courts-tribunals/first-tier-tribunal-tax>.

³⁵⁸ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.72). เล่มเดิม.

กฎหมายเท่านั้น โดยการอุทธรณ์ต้องได้รับอนุญาตจาก คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) เสียก่อน อย่างไรก็ตามหากคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) ไม่อนุญาต ผู้อุทธรณ์ก็มีสิทธิขออนุญาตจาก คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ได้เช่นกัน ผู้อนุญาตอาจไม่ใช่เจ้าของสำนวน แต่ในทางปฏิบัติ ส่วนใหญ่จะอนุญาตให้ผู้อุทธรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะตามกฎหมายเดิมผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ได้โดยอัตโนมัติ แต่กฎหมายใหม่มีความประสงค์จะลดจำนวนข้อพิพาทกรณีที่ไม่สำคัญหรือไม่จำเป็นออกไป ถ้ากรณีไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ (Appeal Court) และศาลฎีกา (Supreme Court) ต่อไปได้³⁵⁹

3.2.1.8 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ในกรณีขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน (Internal review) การทบทวนการประเมินดังกล่าวจะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับมอบหมาย ในกรณีที่ทำการทบทวนไม่แล้วเสร็จ ภายในระยะเวลาดังกล่าวอาจขอขยายระยะเวลาได้โดยทำความตกลงกับผู้เสียภาษีอากร³⁶⁰ ขณะที่ในส่วนการพิจารณาอุทธรณ์ของ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) ในกรณีธรรมดา(Basic) จะใช้เวลาภายใน 1 เดือนหรือบางครั้งจะตัดสินในทันทีภายหลังการพิจารณาเสร็จสิ้นเลย แต่ในกรณีมาตรฐาน (Standard) หรือกรณีที่ยุ่งยากซับซ้อน (Complex) ก็อาจใช้เวลายาวนานกว่ากรณีทั่วไป แต่ยังคงอยู่ภายในระยะเวลา 2 เดือน³⁶¹

3.2.1.9 ผลของการอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วถ้าผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) และมีความประสงค์จะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลจะต้องขออนุญาตคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูงก่อน เมื่อได้รับอนุญาตแล้ว ต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ได้รับอนุญาต³⁶²

³⁵⁹ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 73). เล่มเดิม.

³⁶⁰ จาก *Disagree with a tax decision*, by the UK Government , 2015, 7 December, Retrieved 28 February 2016, from <https://www.gov.uk/tax-appeals/decision>

³⁶¹ จาก *Appeal to the tax tribunal*, by the UK Government , 2016, 19 January, Retrieved 28 February 2016, from <https://www.gov.uk/tax-tribunal/the-tribunals-decision>

³⁶² ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้า นำเข้า (น. 63). เล่มเดิม.

3.2.1.10 การทูลเกล้าฯ ชำระภาษี

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ได้ก่อนโดยไม่ต้องชำระภาษีและมีสิทธิทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอากรได้จนกว่าคดีจะเสร็จสิ้น เมื่อผู้เสียภาษีอากรขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอากรโดยเฉพาะในส่วนของภาษีทางตรงในทางปฏิบัติก็จะได้รับการอนุญาตทุกรายโดยไม่ต้องมีหลักประกันใด ๆ แต่สำหรับภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม การดำเนินการจะตรงกันข้าม คือ ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีหรือวางหลักประกันก่อนหรือวางประกันเท่านั้นจึงจะอุทธรณ์ได้ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินภาษีอากรที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บมาจากผู้บริโภค จึงมีความสามารถที่จะชำระภาษีได้ก่อน อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้น คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีอากร ยื่นคำร้องขอ โดยอ้างเหตุมีปัญหารุนแรงก็อาจได้รับอนุญาตเช่นกัน แนวทางปฏิบัติดังที่อธิบายนี้เป็นแนวทางปฏิบัติเช่นเดียวกับก่อนที่จะรวมเป็นกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ³⁶³

3.2.1.11 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม³⁶⁴

1) เบี้ยปรับ

เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยหลักการแล้ว การลงโทษหรือเอาผิดลักษณะนี้มีไว้เพื่อป้องกันหรือทำให้แน่ใจว่าผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดอย่างเคร่งครัด มากกว่าจะมีไว้เพื่อลงโทษผู้ที่ไม่ทำตามกฎหมายซึ่งอาจแบ่งเป็นหมวดต่าง ๆ ได้ดังนี้

ก. กำหนดโทษสำหรับข้อผิดพลาด (Errors)

ทั้งในกรณีภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เสียภาษีต้องได้รับโทษเมื่อผู้เสียภาษียื่นเอกสาร หรือแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ประกอบด้วยข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง หรือคลาดเคลื่อนโดยปราศจากความระมัดระวัง จนเป็นเหตุให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษี โดยอัตราเบี้ยปรับที่ต้องเสียมีอัตราดังตารางที่ 3.1

³⁶³ วิถุคติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 73). เล่มเดิม.

³⁶⁴ จาก *Surcharges and penalties in UK tax law*, by R. De la Feria & P. Tanawong, 2015, Retrieved 28 February 2016, from http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_15/WP1510.pdf.

ตารางที่ 3.1 อัตราเบี้ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องเรื่องรายได้

รูปแบบพฤติกรรมความผิดพลาด	อัตราสูงสุด ร้อยละ	อัตราต่ำสุด ในกรณี (Unprompted) ³⁶⁵ ร้อยละ	อัตราต่ำสุด ในกรณี (Prompted) ³⁶⁶ ร้อยละ
ความผิดพลาดอย่างแท้จริงแม้จะ ใช้ความระมัดระวังตามสมควรแล้ว	0	0	0
ความผิดพลาดอันเกิดจากความ ประมาท ไม่ใช้ความระมัดระวัง ตามสมควร	30	0	15
เจตนาให้ข้อมูลที่ผิดพลาดแต่ไม่ พยายามที่จะปกปิด	70	20	35
เจตนาให้ข้อมูลที่ผิดพลาด และพยายาม ปกปิดหลบซ่อน	100	30	50

ที่มา: Feria and Tanawong (2015, p. 13)

ข. กำหนดโทษ ในกรณีที่ไม่แจ้งให้ทราบ (failure to notify)

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีต่ำเกินไป ผู้เสียภาษี
มีหน้าที่ต้องแจ้งต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ภายใน 30 วัน ถ้าหากแจ้งช้า
หรือไม่แจ้ง ถ้าตรวจพบจะเสียเบี้ยปรับ ดังตารางที่ 3.2

³⁶⁵ Unprompt disclosure หมายถึงการเปิดเผย หรือแจ้งข้อผิดพลาดโดยเจตนา และผู้เสียภาษีไม่ทราบ
หรือมีเหตุให้ควรทราบว่า กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ตรวจสอบพบความผิดปกติ
ข้อผิดพลาด หรือการประเมินภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง

³⁶⁶ Prompt disclosure หมายถึงการเปิดเผย หรือแจ้งข้อผิดพลาดโดยจำนน หรือจำยอม เนื่องจากผู้เสีย
ภาษีทราบ หรือมีเหตุให้ควรทราบว่า กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ตรวจสอบพบความผิดปกติ

ตารางที่ 3.2 อัตราเบี้ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีไม่แจ้งให้ กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทราบ

รูปแบบของพฤติกรรม	การเปิดเผยข้อมูลโดยเจตนา หรือ โดยจำยอม (Unprompted or prompted disclosure)	อัตราเบี้ยปรับร้อยละ
ไม่ตั้งใจ (Non-deliberate)	โดยเจตนา - ภายในสิบสองเดือนนับแต่วันที่ถึงกำหนดชำระ	0 - 30
ไม่ตั้งใจ (Non-deliberate)	โดยเจตนา - สิบสองเดือน หรือเกินกว่าสิบสองเดือน หลังวันที่ถึงกำหนดชำระ	10 - 30
	โดยจำยอม- ภายในสิบสองเดือนนับแต่วันที่ถึงกำหนดชำระ	10 - 30
	โดยจำยอม - สิบสองเดือน หรือเกินกว่าสิบสองเดือน หลังวันที่ถึงกำหนดชำระ	20 - 30
ตั้งใจ (Deliberate)	โดยเจตนา	20- 70
	โดยจำยอม	35 - 70
ตั้งใจและปิดบัง (Deliberate and concealed)	โดยเจตนา	30 - 100
	โดยจำยอม	50 - 100

ที่มา: Feria and Tanawong (2015, p.14)

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม การไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่กรณีที่ผู้ประกอบการมีรายรับถึงกำหนดที่จะต้องจดทะเบียน แต่ไม่ดำเนินการจดทะเบียน หรือเคยได้รับการยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียน (แต่ปัจจุบันต้องจดทะเบียน) หรือ ในกรณีที่ชาวต่างชาติได้ขายทรัพย์สินและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นต้น โดยเบี้ยปรับที่ต้องเสียนั้นเป็นไปตามตารางที่ 3.3

ตารางที่ 3.3 อัตราเบี้ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ระยะเวลาที่ไม่ลงทะเบียน	อัตราเบี้ยปรับ ร้อยละ
9 เดือน	5 (ของร้อยละของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถึงกำหนดชำระ)
มากกว่า 9 เดือน	10
มากกว่า 18 เดือน	15

ที่มา: Feria and Tanawong (2015, p.13)

หมายเหตุ: ค่าปรับขั้นต่ำ คือ 50 ปอนด์ และอัตราแลกเปลี่ยน 1 ปอนด์มีค่าเท่ากับ 51.3007 บาท³⁶⁷

ค. กำหนดโทษสำหรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีล่าช้า
กรณีภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และชำระภาษี
ภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ฝ่าฝืนหรือชำระภาษีช้ากว่ากำหนดจะถูกปรับ อัตราเบี้ยปรับดังที่
อธิบายในตารางที่ 3.4

³⁶⁷ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2559 สกุลเงินปอนด์
สเตอร์ลิง ของประเทศอังกฤษ (GBP) มีอัตราแลกเปลี่ยนที่ 51.3007 บาท ต่อ 1 ปอนด์สเตอร์ลิง. สืบค้น
12 พฤษภาคม 2559, จาก https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/exchangerate/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx

ตารางที่ 3.4 อัตราเบี้ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และชำระภาษีล่าช้า

ระยะเวลาชำระภาษีล่าช้า	อัตราเบี้ยปรับ
ไม่ยื่นแบบ ฯ ภายในระยะเวลาที่กำหนด	100 ปอนด์
ช้ากว่ากำหนด 3 เดือน	วันละ 10 ปอนด์ จนถึง 90 วัน
ช้ากว่ากำหนด 6 เดือน	ร้อยละ 5 ของมูลค่าภาษีที่ต้องชำระ (ไม่เกิน 300 ปอนด์)
ช้ากว่ากำหนด 12 เดือน	ร้อยละ 5 หรือ 300 ปอนด์ หากร้อยละ 5 ของมูลค่าภาษีที่ต้องชำระเกินกว่า 300 ปอนด์ เว้นแต่ผู้เสียภาษีจงใจปกปิดข้อมูลที่ทำให้เป็นการประเมินภาษีที่ต้องชำระ
ช้ากว่ากำหนดมากกว่า 12 เดือน และ ผู้เสียภาษีตั้งใจที่จะปกปิดข้อมูล	ขึ้นอยู่กับพฤติกรรม <ul style="list-style-type: none"> - ตั้งใจชำระช้าและปกปิดข้อมูล ปรับ 1 เท่าของมูลค่าภาษีที่ต้องชำระ (ไม่เกิน 300 ปอนด์) - ตั้งใจชำระช้า แต่ไม่ปกปิดข้อมูล เบี้ยปรับร้อยละ 70 ของมูลค่าภาษีที่ต้องชำระ (ไม่เกิน 300 ปอนด์) - ลดเบี้ยปรับได้ในกรณีที่เปิดเผยข้อมูลโดยเจตนา หรือโดยจำยอมแจ้งให้ข้อมูล หรือช่วยเหลือ

ที่มา: Feria and Tanawong (2015, p.16)

หมายเหตุ. อัตราแลกเปลี่ยน 1 ปอนด์มีค่าเท่ากับ 51.3007 บาท³⁶⁸

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เสียภาษีจะถูกปรับหากยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือชำระภาษีมูลค่าเพิ่มล่าช้าเกินกว่ากำหนด โดยต้องเสียค่าปรับในอัตราดังตารางที่ 3.5

ตารางที่ 3.5 อัตราเบี้ยปรับของประเทศอังกฤษในกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือชำระเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ล่าช้าเกินกว่ากำหนด

จำนวนครั้งที่ฝ่าฝืน ภายใน 12 เดือน	เบี้ยปรับในกรณีที่รายได้น้อยกว่า 150,000 ปอนด์	เบี้ยปรับในกรณีที่รายได้มากกว่า 150,000 ปอนด์
2 ครั้ง	ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ	ร้อยละ 2 (ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ ถ้ามูลค่าน้อยกว่า 400 ปอนด์)
3 ครั้ง	ร้อยละ 2 (ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ ถ้ามูลค่าน้อยกว่า 400 ปอนด์)	ร้อยละ 5 (ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ ถ้ามูลค่าน้อยกว่า 400 ปอนด์)
4 ครั้ง	ร้อยละ 5 (ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ ถ้ามูลค่าน้อยกว่า 400 ปอนด์)	ร้อยละ 10 หรือ 30 ปอนด์ (แล้วแต่ ว่ามูลค่าไหนสูงกว่า)
5 ครั้ง	ร้อยละ 10 หรือ 30 ปอนด์ (แล้วแต่ ว่ามูลค่าไหนสูงกว่า)	ร้อยละ 15 หรือ 30 ปอนด์ (แล้วแต่ ว่ามูลค่าไหนสูงกว่า)
6 ครั้ง	ร้อยละ 15 หรือ 30 ปอนด์ (แล้วแต่ ว่ามูลค่าไหนสูงกว่า)	ร้อยละ 15 หรือ 30 ปอนด์ (แล้วแต่ ว่ามูลค่าไหนสูงกว่า)

ที่มา: Feria and Tanawong (2015, p.17-18)

หมายเหตุ. อัตราแลกเปลี่ยน 1 ปอนด์มีค่าเท่ากับ 51.3007 บาท³⁶⁹

³⁶⁹ แหล่งเดิม.

2) กรณีเงินเพิ่ม³⁷⁰

ระบบการประเมินภาษีอากรด้วยตนเองตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจ ดังนั้นจึงจำเป็นที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องชำระภาษีในจำนวนที่ถูกต้อง และภายในระยะเวลาที่กำหนด อย่างไรก็ตามการเก็บเงินเพิ่มเนื่องจากการชำระภาษีล่าช้ามิได้จุดประสงค์ในการลงโทษเพียงอย่างเดียว แต่ถูกออกแบบมาเพื่อจัดข้อได้เปรียบทางการเงินของผู้ที่ชำระภาษีอากรล่าช้า มากกว่าผู้ที่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลา

บทลงโทษในเรื่องเงินเพิ่มสำหรับการชำระเงินภาษีอากรล่าช้า มี 3 กรณี

กรณีแรก กรณีชำระภาษีอากรล่าช้ากว่ากำหนดเวลาเกินกว่า 30 วัน ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มอีกจำนวนร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ แต่หากเป็นการชำระภาษีอากรล่าช้าแต่ไม่เกินระยะเวลา 30 วัน ผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระเงินเพิ่ม เนื่องจากในบางกรณีการชำระภาษีล่าช้ามิได้เกิดจากเจตนาของผู้เสียภาษี แต่อาจเกิดจากความผิดพลาดบางประการจึงทำให้ไม่สามารถชำระภาษีอากรได้ภายในกำหนดเวลา จึงไม่สมควรถูกลงโทษ ยกตัวอย่างเช่น ครบกำหนดชำระภาษีเมื่อวันที่ 31 มกราคม 2559 หากชำระภาษีอากรภายในเที่ยงคืนของวันที่ 1 มีนาคม 2559 กรณีเช่นนี้ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระเพราะชำระภายในระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันครบกำหนดชำระภาษี แต่หากชำระภาษีในวันที่ 2 มีนาคม 2559 จะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

กรณีที่สอง กรณีชำระภาษีอากรล่าช้ากว่ากำหนดเวลา 5 เดือนนับจากวันที่ต้องชำระเงินเพิ่ม ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มอีกจำนวนร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ กำหนดระยะเวลาในกรณีนี้จะนับว่าจะต้องชำระเงินเพิ่มตั้งแต่เมื่อใดนั้น ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่ใช้กำหนดวันชำระภาษีตามตัวอย่างในกรณีแรก หากชำระภาษีในวันที่ 2 สิงหาคม 2559 กรณีเช่นนี้จะถือว่าชำระภาษีอากรล่าช้ากว่ากำหนดที่ผ่อนผันให้ (30 วัน) จนถึง 5 เดือน จะต้องชำระภาษีอากรร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระสำหรับครั้งแรก และต้องชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระเป็นครั้งที่สอง

กรณีที่สาม กรณีชำระภาษีอากรล่าช้ากว่ากำหนดเวลา 11 เดือนนับจากวันที่ต้องชำระเงินเพิ่ม ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มอีกจำนวนร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่ใช้กำหนดวันชำระภาษีตามตัวอย่างในกรณีแรก หากชำระภาษีในวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2560 ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีอากรร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระสำหรับครั้งแรก รวมทั้งต้อง

³⁷⁰ จาก SALF308A - *Payment of tax: automatic interest and late payment penalties: late payment penalties on unpaid Income Tax and Capital Gains Tax for 2010-11 onwards*, by HM Revenue and Customs, n.d., Retrieved 20 March 2016, From <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/salfmanual/salf308a.htm>.

ชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระในครั้งที่สอง และจะต้องชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระเป็นครั้งที่สาม

3.2.1.12 ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน (Repayment interest)

ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน (Repayment interest) คือดอกเบี้ยจากเงินที่ กรมการจ้ดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ต้องชำระให้แก่ผู้เสียภาษีตามกำหนดของพระราชบัญญัติการคลัง (Finance Act 2009) หรือเงินที่บุคคลชำระให้แก่ กรมการจ้ดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) และกรมการจ้ดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ชำระคืนให้แก่บุคคลนั้นหรือบุคคลอื่นใด อัตราดอกเบี้ยตั้งแต่ เดือนกันยายน พ.ศ. 2552 ผู้ที่เสียภาษีจะได้รับดอกเบี้ยจากภาษีที่ชำระไปในอัตราร้อยละ 0.5³⁷¹

3.2.1.13 กำหนดเวลาและอายุความภาษี

กำหนดเวลาอายุความภาษีของประเทศอังกฤษสามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณี

1) กรณีกำหนดระยะเวลาปกติสำหรับการเรียกตรวจสอบแบบรายการเสียภาษี เพื่อเรียกเก็บภาษีที่ประเมินต่ำ หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือเรียกคืนเงินภาษีที่ชำระไว้เกิน คือกำหนดระยะเวลา 4 ปี นับจากวันสิ้นสุดปีภาษี ระยะเวลานี้เรียกว่า “การตรวจสอบเบื้องต้น” ระยะเวลาเรียกตรวจสอบปกตินี้บังคับใช้กับภาษีทุกประเภท เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้จากการลงทุน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมรดก ภาษีที่ดิน ภาษีสิ่งแวดล้อม อากรแสตมป์ ภาษีเงินได้จากกิจการปิโตรเลียม ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2) กรณีที่การสูญเสีรายได้จากการจัดเก็บภาษี เกิดจากการกระทำโดยประมาทของผู้เสียภาษี ระยะเวลาตรวจสอบขยายเป็น 6 ปี นับจากวันสิ้นสุดปีภาษี และระยะเวลานี้บังคับใช้กับ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้จากการลงทุน ภาษีมรดก อากรแสตมป์ และภาษีเงินได้จากปิโตรเลียมเท่านั้น

³⁷¹ จาก *HMRC interest rates for late and early payments*, by HM Revenue and Customs, n. d., Retrieved 20 March 2016, from <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-hmrc-interest-rates-for-late-and-early-payments/rates-and-allowances-hmrc-interest-rates#corporation-tax-pre-pay-and-file-stamp-duty-reserve-tax-to-30-september-1999-and-petroleum-revenue-tax-etc---reg-3aa>

3) กรณีที่การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี เกิดจากการกระทำโดยเจตนาของผู้เสียภาษี ระยะเวลาตรวจสอบขยายเป็น 20 ปี นับจากวันสิ้นสุดปีภาษี ระยะเวลาที่บังคับใช้กับภาษีทุกประเภท³⁷²

3.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีแบ่งออกเป็นภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รายได้จากธุรกิจกรมบางประเภท ภาษีท้องถิ่น เช่น ภาษีวิชาชีพธุรกิจ ภาษีที่ดิน ภาษีที่อยู่อาศัย ส่วนภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น³⁷³ ซึ่งการพิจารณาจัดเก็บภาษีเหล่านี้มีบทบัญญัติอยู่ในกฎหมายหลัก คือ ประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) โดยภาษีเหล่านี้มีทั้งที่เป็นภาษีประเมินตนเองและเจ้าพนักงานประเมิน³⁷⁴

ในเรื่องของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น ได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร โดยแบ่งเป็น 2 ขั้นตอน คือ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในส่วนของฝ่ายปกครอง และการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งความถูกต้องตามกฎหมายของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระหรือต้องรับภาระ ผู้นั้นจะต้องดำเนินการยื่นคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อน จึงจะมีสิทธินำข้อพิพาทหรือคดีดังกล่าวนี้ ไปยังชั้นศาลได้³⁷⁵ กล่าวคือการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีลักษณะอุทธรณ์บังคับเฉพาะนั่นเอง ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษาแต่เฉพาะ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในส่วนของฝ่ายปกครองแต่เพียงเท่านั้น ซึ่งมีรายละเอียดที่ต้องพิจารณาดังนี้

3.2.2.1 ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

โดยทั่วไปแล้วผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในส่วนของฝ่ายปกครองเพื่อขอให้ยกเลิก เพิกถอน แก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งดังกล่าว คือ ผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลที่ถูกประเมินภาษีในกรณีที่เป็นรายได้ของบุคคลหรือคู่สมรสของบุคคลนั้น หรือบุคคลที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง

³⁷² จาก CH51300 - *Assessing Time Limits: The Time Limits: What are the new time limits?*, by HM Revenue and Customs, n.d., Retrieved 20 March 2016, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/ch51300.htm>

³⁷³ จาก *Taxation in France*, by Wikipedia, 2016, Retrieved 28 February 2016, from https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France#Taxes_by_source.

³⁷⁴ วิฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.76). เล่มเดิม.

³⁷⁵ จาก *บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น.75), โดย พรทิพย์ พงษ์สถิตย์, 2549, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

ในทางภาษี หรือเป็นตัวแทนผู้เสียภาษีอากรก็ได้ ถ้าเป็นตัวแทนที่ตนแต่งตั้งตามกฎหมาย ต้องนำหนังสือแต่งตั้งตัวแทนยื่นพร้อมคำอุทธรณ์นั้น แต่ในกรณีที่ไม่มีใบมอบอำนาจบุคคลนั้นจะต้องเป็นทนายความ บุคคลผู้รับผิดชอบในการเสียภาษี หรือบุคคลที่กฎหมายกำหนดว่าสามารถกระทำแทนได้ นอกจากนี้บุคคลบางประเภทมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ โดยผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องตั้งให้เป็นตัวแทน เนื่องจากตามกฎหมายถือว่าเป็นการกระทำในนามของผู้เสียภาษีอากรอยู่แล้ว ด้วยเหตุที่มีการดำเนินงานร่วมกันหรือมีการใช้อำนาจร่วมกัน ได้แก่ ทนายความ คู่สมรสในกรณีที่เป็นการเสียภาษีร่วมกัน และหุ้นส่วนผู้จัดการในห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล หรือกรรมการผู้จัดการของบริษัทในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทมีหน้าที่เสียภาษี หรือทรัพย์สินของผู้ล้มละลายในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรที่ล้มละลาย³⁷⁶

ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้น ไม่ถูกต้องสามารถขอแก้ไขการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีนั้น โดยผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ได้ในกรณี ดังต่อไปนี้³⁷⁷

1) ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวผู้เสียภาษีอากรเอง ในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่เป็นการประเมิน โดยเจ้าหน้าที่ ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้น ไม่ถูกต้องเพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอ ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้ยกเลิกภาษีนั้นได้

2) ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นมากเกินไปจากความเป็นจริง ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอให้มีการลดหย่อนภาษีได้

3) ถ้าผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้คำนวณภาษีเองและได้ชำระภาษีแล้ว เมื่อเห็นว่าตนเองคำนวณภาษีผิดพลาดผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะขอให้รัฐคืนภาษีบางส่วนที่จ่ายเกินไปได้

3.2.2.2 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี แบ่งได้เป็น 3 กรณี ตามประเภทของภาษี และประเภทของข้อพิพาททางภาษี³⁷⁸ ดังนี้

1) กรณีภาษีทางตรงของท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีบริษัท ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ภาษีโรงเรือน ภาษีการประกอบธุรกิจวิชาชีพ และภาษีทางตรงอื่น ๆ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชี จัดเก็บภาษีหรือของปีถัดจากปีที่เกิดเหตุอันสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นได้ เช่น ผู้เสียภาษีอากร ได้รับแจ้งการ

³⁷⁶ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.77). เล่มเดิม.

³⁷⁷ บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (น.75). เล่มเดิม.

³⁷⁸ วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.77-78). เล่มเดิม.

ประเมินเมื่อวันที่ 3 มกราคม 2558 ผู้เสียหายอากรมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2559

2) กรณียกเว้น หากเป็นภาษีอื่นนอกจากภาษีทางตรงของท้องถิ่น เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการจดทะเบียน อากรแสตมป์ และภาษีทางอ้อมอื่น ๆ ผู้เสียหายอากร ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน วันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สองถัดจากปีดังนี้

(1) ปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีหรือปีที่มีการแจ้งการประเมิน หรือ

(2) ปีซึ่งมีการชำระภาษีซึ่งจะทำการอุทธรณ์หรือแจ้งการประเมิน (ในกรณีที่ เป็นภาษีที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี) หรือ

(3) ปีที่เกิดเหตุอันเป็นมูลแห่งสิทธิในการอุทธรณ์หรือสิทธิเรียกร้องในทางภาษี

ทั้งนี้กำหนดเวลานั้น ครอบคลุมที่ยังไม่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียหายอากร สามารถ ยื่นหนังสืออุทธรณ์หลายฉบับต่อเนื่องกันได้ แต่ถ้าเป็นกรณีที่ความล่าช้าเกิดจากความผิดพลาดของ การส่งไปรษณีย์ หนังสืออุทธรณ์นั้นอาจรับไว้พิจารณาได้ ถ้าวันที่ได้รับหนังสือนั้นควรมาถึงทันใน กรณีปกติ

3) ในกรณีพิเศษ การขอคืนภาษีหรือการขอแก้ไขจำนวนภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่าย ปกครอง การประเมินภาษีเพิ่มเติมจากภาษีเดิม ผู้เสียหายอากรจะต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สามถัดจากปีที่ได้รับแจ้งการแก้ไขภาษี

จะเห็นได้ว่าผู้เสียหายอากรในฝรั่งเศสได้รับการคุ้มครองสิทธิที่ดีกว่าของประเทศไทย เพราะกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส เป็นกำหนดเวลาที่นานกว่า กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ของประเทศไทยเป็นอย่างมาก ทำให้ผู้เสียหายอากรมีเวลาเตรียมการ เตรียม เอกสาร หลักฐานต่าง ๆ เพื่ออุทธรณ์ภาษีอากรนานมากขึ้น

3.2.2.3 แบบคำอุทธรณ์และการเขียนคำอุทธรณ์

สำหรับสาธารณรัฐฝรั่งเศสการยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองกฎหมาย ไม่ได้กำหนดแบบคำอุทธรณ์ที่ผู้เสียหายต้องใช้ในการอุทธรณ์โดยเฉพาะ ผู้เสียหายอากรที่ได้ เข้ามาติดต่อยังสำนักงานภาษีในท้องถิ่นอาจยื่นอุทธรณ์โดยการแถลงด้วยวาจาก็ได้ หรือยื่นอุทธรณ์ โดยใช้เอกสารที่อยู่ในรูปแบบของจดหมายหรือจดหมายร้องเรียนทั่วไปก็ได้ ซึ่งจะเห็นว่าไม่ค่อย พิถีพิถันมากนัก³⁷⁹ โดยในคำอุทธรณ์ควรมีรายละเอียดเช่น ต้องแสดงว่าผู้ร้องเป็นใคร ชื่อและที่อยู่ ของผู้อุทธรณ์ ถ้าเป็นผู้อุทธรณ์ที่อยู่นอกสาธารณรัฐฝรั่งเศสต้องมีการแสดงที่อยู่ในสาธารณรัฐ ฝรั่งเศสไว้ด้วย และต้องแสดงจำนวนภาษีที่พิพาท เช่น จำนวนเงินที่ถูกประเมินต้องอธิบายว่าเหตุใด

³⁷⁹ จาก “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส,” โดย อรพิน ผลสุวรรณ, 2534, สรรพากร สาสน์, 38(8), น. 87.

ถึงต้องอุทธรณ์ และอธิบายถึงจุดมุ่งหมายในการอุทธรณ์ เช่นต้องมีข้อความปฏิเสธหรือโต้แย้งคำสั่งในทางภาษี ซึ่งแสดงโดยย่อถึงประเด็นอุทธรณ์และคำขอบังคับของผู้อุทธรณ์ ลายมือชื่อ ของผู้ยื่นอุทธรณ์และตัวแทนผู้ยื่น โดยยื่นพร้อมคำสั่งอันเป็นเหตุให้อุทธรณ์หรือใบประเมินภาษี ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์กฎเกณฑ์ ต้องระบุบทบัญญัติแห่งกฎหมาย คำขอให้ทุเลาการชำระภาษี³⁸⁰

3.2.2.4 สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์³⁸¹

ภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนบัญชีของกระทรวงการคลัง อันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีอนุญาติ ประกอบวิชาชีพ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ที่หน่วยงานซึ่งมีหน้าที่ ในการจัดทำบัญชีการเก็บภาษีนั้น ๆ

ส่วนภาษีที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีการเก็บภาษี อันได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีค่าจ้าง ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทนั้น ๆ ถ้ามีการยื่นอุทธรณ์ ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นซึ่งไม่ใช่หน่วยงานที่รับผิดชอบ กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของสำนักงานจัดเก็บภาษีที่ได้รับคำอุทธรณ์ต้องส่งคำอุทธรณ์ ไปให้หน่วยงานที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยตรงและต้องแจ้งการส่งคำอุทธรณ์ดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย

3.2.2.5 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส กฎหมายได้แยกผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามประเภทของภาษีที่ก่อให้เกิดข้อพิพาท³⁸² ดังนี้

(1) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากภาษีที่ไม่ต้องจัดทำบัญชี การจัดเก็บภาษี กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้น ๆ ตามเขตที่รับผิดชอบ เป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

(2) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากภาษีที่ต้องมีการจัดทำบัญชี การจัดเก็บภาษี กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีนั้น ๆ เป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

จะเห็นได้ว่าในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส เป็นบุคคลเพียงคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงาน ต่างจากประเทศไทยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรมีจำนวน 3 คน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากร มีจำนวน 11 คน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพสามิต มีจำนวน 7 คน

³⁸⁰ วิภคตินและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.79). เล่มเดิม.

³⁸¹ แหล่งเดิม.

³⁸² แหล่งเดิม. (น. 77).

3.2.2.6 อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

หัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่ในการพิจารณาข้อเท็จจริงเพื่อให้ได้คำตัดสินที่ยุติธรรมแก่ผู้อุทธรณ์จากนั้นให้แจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในเวลาที่กำหนด

3.2.2.7 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียหายอากรได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว ก่อนเสนอต่อฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจพิจารณาจะต้องมีการไต่สวนและมีการยื่นรับรองคำอุทธรณ์ดังกล่าวโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้กำหนดฐานภาษีหรือรับรองบัญชีจัดเก็บภาษีที่ได้มีการอุทธรณ์นั้นแล้วแต่กรณี ทั้งนี้การตรวจสอบ ไต่สวนคำอุทธรณ์โดยฝ่ายปกครองนี้จะตรวจสอบรูปแบบและมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์รวมถึงการตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่ามีรายการและได้ยื่นภายในกำหนดเวลาหรือไม่ ในกรณีที่มีข้อบกพร่องซึ่งอาจแก้ไขได้ เช่น สืบลงลายมือชื่อ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องส่งคำอุทธรณ์นั้น ให้ผู้อุทธรณ์แก้ไข

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจของบุคคลคนเดียวซึ่งจะจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริงและพยายามทำให้ข้อพิพาทยุติลงอย่างรวดเร็ว โดยวิธีใดวิธีหนึ่ง เช่น การประนีประนอมข้อพิพาท ซึ่งการประนีประนอมข้อพิพาทนี้อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้อุทธรณ์เองหรือเจ้าหน้าที่ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็ได้

ถ้าไม่สามารถยุติข้อพิพาทได้โดยการประนีประนอมหรือโดยวิธีการอื่น ในกรณีนี้หัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานที่จัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีนั้น ๆ แล้วแต่กรณี จะเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ เมื่อพิจารณาอุทธรณ์แล้วเสร็จ ผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจมีคำวินิจฉัยได้ 3 ลักษณะ คือ ยกอุทธรณ์ ยกเลิกการประเมิน หรือมีคำสั่งทางภาษี เช่น ลดหย่อนภาษี โดยมีเงื่อนไข หรือลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข

จากนั้นหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้แก่ผู้อุทธรณ์ทราบภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หากเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไปแล้ว หากยังไม่มีผลการแจ้งผลคำตัดสินให้แก่ผู้อุทธรณ์ทราบ จะถือว่ามีการคัดค้านขึ้นตามการประเมิน ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้³⁸³

³⁸³ แหล่งเดิม. (น.79-80).

3.2.2.8 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว บุคคลดังกล่าวต้องพิจารณา และมีคำวินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน³⁸⁴ นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์ แต่ถ้าหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนด อาจขยายกำหนดเวลาต่อไปได้ไม่เกิน 3 เดือนนับจากวันครบกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ โดยหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีแล้วแต่กรณี จะต้องแจ้งการขยายเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

ถ้ายังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อครบกำหนดเวลาที่ขยายหรือครบกำหนดเวลา ในกรณีที่ไม่มีการขยายกำหนดเวลาหรือมีการขยายกำหนดเวลาแต่ไม่ได้มีการแจ้ง ขยายกำหนดเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ กฎหมายให้ถือว่าบรรดาข้อโต้แย้งในคำอุทธรณ์เหล่านั้นถูกยกเลิกทั้งหมด ผู้อุทธรณ์จึงมีสิทธินำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องศาลได้โดยไม่ต้องรอลงคำวินิจฉัยจากฝ่ายปกครอง นอกจากนี้หากเมื่อหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทดังกล่าวจะล่าช้า ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็มีอำนาจส่งคำอุทธรณ์ดังกล่าวไปยังศาลเพื่อพิจารณาโดยตรงได้ด้วย³⁸⁵

3.2.2.9 ผลของการอุทธรณ์

เมื่อหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีแล้วแต่กรณีได้พิจารณาอุทธรณ์แล้วเสร็จ อาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ 3 ลักษณะ คือ วินิจฉัยเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน วินิจฉัยให้เพิกถอนหรือแก้ไขคำสั่งทางภาษี หรือวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ทั้งนี้ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ทั้งหมด หรือยอมรับตามคำอุทธรณ์แต่เพียงบางส่วน หัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบและแสดงเหตุผลที่ยกอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วนด้วย

ถ้าคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคุณแก่ผู้อุทธรณ์ทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน เช่น คืนเงินค่าภาษีที่ผู้อุทธรณ์ได้ชำระไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเงินที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องชำระคืน ได้รับค่าธรรมเนียมในการวางหลักประกันในกรณีขอทุเลาการเสียภาษีคืน และได้รับค่าธรรมเนียม

³⁸⁴ จาก *Challenging Your French Income Tax Demand*, 2015, Retrieved 8 March 2016, from http://www.french-property.com/news/tax_france/complaint_conciliateur_fiscal.

³⁸⁵ วิฤทธิและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น.81). เล่มเดิม.

คำแถลงในกรณีเป็นการยื่นอุทธรณ์โดยตัวแทน แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังค้างชำระนั้น³⁸⁶

3.2.2.10 การทูลเกล้าการชำระภาษี

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีไม่เป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการงดเว้นการจัดเก็บภาษีหรือทูลเกล้าการเสียภาษีอากร อย่างไรก็ตามผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากรได้ โดยทำคำร้องขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากรยื่นไปพร้อมกับคำอุทธรณ์ หรือยื่นภายหลังแต่อย่างช้าที่สุดภายในเวลาที่กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ก็ได้

ในการขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์ต้องจัดหาหลักประกันตามที่หน่วยงานร้องขอ กล่าวคือต้องมีทรัพย์สินมาประกัน แต่ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 4,500 ยูโร³⁸⁷ ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน หากเกินกว่าจำนวนดังกล่าวหน่วยงานจะให้หาทรัพย์สินมาวางประกัน³⁸⁸ โดยเจ้าหน้าที่ซึ่งพิจารณาคำร้องจะเป็นผู้วินิจฉัยว่าสามารถให้ทูลเกล้าการเสียภาษีอากรได้นานเท่าไร ถ้าทรัพย์สินที่ประกันมีวงเงินไม่เพียงพอกับภาษีอากรที่ต้องเสีย เจ้าหน้าที่สามารถแจ้งต่อผู้ยื่นคำร้องซึ่งผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อผู้พิพากษา (juge des referes) ได้³⁸⁹

3.2.2.11 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม³⁹⁰

1) เบี้ยปรับ

เป็นโทษทางปกครองในกรณีเกี่ยวกับภาษีอากรอยู่ในรูปของเบี้ยปรับที่มีอัตรากำหนดไว้ (Majoration) หรือ เป็นเบี้ยปรับที่มีอัตรากำหนด (Amende) ซึ่งอัตราภาษีหรือค่าปรับ ที่ต้องเสียขึ้นอยู่กับกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ก. การทำผิดเกี่ยวกับหน้าที่การชำระภาษี

กรณีหนึ่ง มาตรา 1728 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) บัญญัติไว้ว่า ในกรณีที่ผู้ชำระภาษียื่นเอกสารเกี่ยวกับการชำระภาษีสล่าช้า ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 ของมูลค่าที่ต้องชำระ แต่หากไม่ยื่นเอกสารภายใน 30 วันหลังจากได้รับการแจ้งเตือน

³⁸⁶ แหล่งเดิม.

³⁸⁷ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2559 สกุลเงินยูโร ของกลุ่มประเทศยูโร โซน มีอัตราแลกเปลี่ยนที่ 40.6122 บาท ต่อ 1 ยูโร. สืบค้น 12 พฤษภาคม 2559, จาก https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/exchangerate/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx.

³⁸⁸ *Challenging Your French Income Tax Demand*. Op.cit.

³⁸⁹ บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร(น.78-79). เล่มเดิม.

³⁹⁰ จาก *Surcharges and Penalties in Tax Law: France*, by L. Ayrault & A. M. De La Motte, 2015, Retrieved 28 February 2016, from <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20France.pdf>.

อย่างเป็นทางการจะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 และในกรณีที่มีการดำเนินการอย่างไม่โปร่งใสต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 80

กรณีที่สอง มาตรา 1729 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) บัญญัติให้ในกรณีผู้ชำระภาษียื่นเอกสารเกี่ยวกับการชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด แต่ให้ข้อมูลที่ไมครบถ้วนและไม่ถูกต้อง โดยผู้ชำระภาษีต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 หากเจ้าหน้าที่พบว่าเป็นการกระทำผิดโดยตั้งใจ และต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 80 หากเจ้าหน้าที่พบว่ามี การฉ้อโกงโดยตั้งใจและมีความพยายามที่จะปิดบังซ่อนเร้นการดำเนินการของตนเอง

กรณีที่สาม ผู้ชำระภาษี ยื่นเอกสารล่าช้าและให้ข้อมูลที่ไมครบถ้วนและไม่ถูกต้อง มาตรา 1729 A,2 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) บัญญัติให้พิจารณาตามอัตราเบี้ยปรับในกรณีที่หนึ่งและสองในอัตราที่สูงที่สุด

ข. การทำผิดเกี่ยวกับหน้าที่การร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ (Breach of cooperation duty with the tax administration)

มาตรา 1732 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) บัญญัติให้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ หากมีการปฏิเสธไม่ยินดีให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ นอกจากเสียค่าปรับแล้วผู้เสียภาษียังต้องออกจากการเป็นคณะกรรมการบริหารจัดการภาษี (Tax administrative committees) อีกด้วย

ค. การทำผิดเกี่ยวกับภาระผูกพันในการชำระหนี้ภาษีอากร (Breach of the obligation to pay off its tax debt)

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระหนี้ภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาจะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 (สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีสังคม ภาษีความมั่งคั่ง ภาษีบ้าน ภาษีทรัพย์สิน) หรือร้อยละ 5 (ขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีที่เกี่ยวข้อง)

2) เงินเพิ่ม

เมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ตรงเวลา จะต้องเสียเงินเพิ่ม เพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นจากความไม่ตรงเวลานั้น โดยมาตรา 1727 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.4 ต่อเดือน

3.2.2.12 กำหนดระยะเวลาและอายุความ

อายุความการประเมินภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีกำหนด 3 ปีนับจากปีที่เกิดภาระภาษี แต่หากเป็นกรณีที่มีทุจริตเจตนาหลบเลี่ยงภาษีอายุความสามารถขยายออกไปได้³⁹¹

3.2.2.13 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

เมื่อมีหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีมียกข้ออ้างอย่างหนึ่งอย่างใดแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจกับผลการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียกข้อพิพาท เข้ารับการไกล่เกลี่ยโดย ผู้ไกล่เกลี่ยกระทรวงการคลัง (Conciliateur Fiscal) ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่อาวุโสที่ทำงานโดยอิสระในหน่วยงานจัดเก็บภาษีในท้องถิ่นอื่น ผู้ไกล่เกลี่ยกระทรวงการคลัง (Conciliateur Fiscal) นี้จะมีอำนาจที่จะพิจารณาเปลี่ยนแปลงคำสั่งของหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Tax officials) ได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถติดต่อผู้ไกล่เกลี่ยกระทรวงการคลัง (Conciliateur Fiscal) ได้โดยผ่านทางหน่วยงานจัดเก็บภาษีในท้องถิ่นที่เป็นผู้รับผิดชอบหรือผ่านทางเว็บไซต์ Impots.gouv.fr แต่การไกล่เกลี่ยโดยผู้ไกล่เกลี่ยกระทรวงการคลัง (Conciliateur Fiscal) จะสามารถกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ผ่านการดำเนินการอุทธรณ์ข้อพิพาทต่อหน่วยงานท้องถิ่นแล้วเท่านั้น ซึ่งในทางทฤษฎี ผู้ไกล่เกลี่ยกระทรวงการคลัง (Conciliateur Fiscal) จะดำเนินการภายใน 30 วัน

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษียังไม่พอใจกับการตัดสินใจของผู้ไกล่เกลี่ยกระทรวงการคลัง (Conciliateur Fiscal) หรือเมื่อไม่พอใจกับคำตัดสินของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ยังสามารถนำคดีไปสู่โดยองค์กรที่ทำหน้าที่ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทแห่งรัฐ (Médiateur du Minéfi) เป็นองค์กรที่ทำงานโดยอิสระ แต่ไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีดำเนินการอย่างใด ๆ ได้ ทำได้แต่เพียงให้คำแนะนำเท่านั้น หากผลยังไม่เป็นที่พอใจผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ตามกฎหมายภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน แต่ทั้งนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องระมัดระวังในเรื่องกำหนดเวลาที่จะนำข้อพิพาทนั้นไปสู่วิธีใด ผู้ไกล่เกลี่ยกระทรวงการคลัง (Conciliateur Fiscal) หรือ องค์กรที่ทำหน้าที่ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทแห่งรัฐ (Médiateur du Minéfi) เนื่องจากมีระยะเวลา 2 เดือน ที่จะนำคดีขึ้นสู่ชั้นศาล³⁹²

³⁹¹ จาก *France Corporate - Tax administration*, by Worldwide Tax Summaries, 2016, Retrieved 8 March 2016, from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/France-Corporate-Tax-administration>.

³⁹² จาก *Challenging Your French Income Tax Demand*, 2015, Retrieved 8 March 2016, from http://www.french-property.com/news/tax_france/complaint_conciliateur_fiscal.

3.3 เปรียบเทียบการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย และต่างประเทศ

ในการเปรียบเทียบการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ผู้เขียนได้ทำการศึกษาโดยพิจารณาเปรียบเทียบ 6 ประเด็นดังต่อไปนี้

3.3.1 ระบบการอุทธรณ์

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย ของสามกรมจัดเก็บภาษี ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นเป็นระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ กล่าวคือจะต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานฝ่ายปกครองตามที่กฎหมายเฉพาะทางภาษีอากรฉบับนั้น ๆ ได้บัญญัติกำหนดไว้ก่อน จึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้³⁹³ หากเปรียบเทียบกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของต่างประเทศแล้ว มีลักษณะที่คล้ายกันกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่จะต้องอุทธรณ์ต่อหน่วยงานออกคำสั่งประเมินภาษีก่อน จึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้³⁹⁴

ในส่วนของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยนั้นแตกต่างจากของประเทศไทยและสาธารณรัฐฝรั่งเศสในเรื่องที่มีได้บังคับให้ต้องอุทธรณ์หน่วยงานที่ออกคำสั่งประเมินภาษีอากรก่อน แต่สามารถเลือกได้ว่าจะขอให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เรียกว่า กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนคำสั่ง (Internal Review) หรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) และในการจะนำคดีขึ้นสู่ศาลนั้นจะต้องขออนุญาตต่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) ก่อน

3.3.2 กำหนดระยะเวลาการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากร และกรมศุลกากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กำหนดเวลาดังกล่าวเป็นกำหนดระยะเวลาเท่ากันกับการขอให้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) และการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) ของประเทศอังกฤษ

³⁹³ โปรดคูตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยประกอบ.

³⁹⁴ โปรดคูตารางที่ 4.5 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของอังกฤษและฝรั่งเศสประกอบ.

ในขณะที่การคัดค้านการประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดระยะเวลาไว้ให้คัดค้านการประเมินภาษีอากร และอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านตามแต่กรณี ซึ่งจะเห็นได้ว่าระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาที่มากกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ของกรมสรรพากร กรมศุลกากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 รวมถึงระยะเวลาในการขอให้ทบทวนการประเมิน และการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) ของประเทศอังกฤษ

ในส่วนของระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นในกรณีทั่วไป สามารถอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่สองถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี หรือของปีถัดจากปีที่เกิดเหตุอันสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าระยะเวลาอุทธรณ์ภาษีอากรในสาธารณรัฐฝรั่งเศสค่อนข้างมีระยะเวลาที่นานกว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ในประเทศไทยและประเทศอังกฤษ

3.3.3 จำนวนขั้นตอนของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง

ขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้นมีเพียงขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงขั้นตอนเดียว ซึ่งมีความคล้ายกันกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่จะต้องอุทธรณ์ต่อหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี

ในส่วนของ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นมีจำนวนขั้นตอนที่คล้ายกันกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศอังกฤษที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีส่วนของขั้นตอนการคัดค้าน ซึ่งในประเทศอังกฤษเรียกว่าเป็นการทบทวน (Internal Review) ก่อนที่จะมีการอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal)

อย่างไรก็ตามการคัดค้านการประเมินตาม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นบังคับให้ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีต้องดำเนินการคัดค้านก่อน จึงจะสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่างจากประเทศอังกฤษมิได้บังคับให้ต้องอุทธรณ์ต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) หากแต่สามารถเลือกได้ว่าจะ

ขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน (Internal Review) หรือเลือกที่จะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal)

นอกจากนั้นแล้วเมื่อพิจารณาในส่วนของ การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ในขั้นตอนของคณะกรรมการผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทย มีทั้งสิ้น 2 ขั้นตอน หรือเรียกได้ว่าอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการถึง 2 ระดับคือ คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) และคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ต่างการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยของสามกรมจัดเก็บภาษี ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีเพียงลำดับชั้นเดียว

3.3.4 ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง

เมื่อศึกษาถึงเรื่องผู้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทในส่วนของ การคัดค้านการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินนั้น ได้แก่บุคคล บุคคลเดียว คืออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ซึ่งในการคัดค้านการประเมินภาษีของกรมสรรพสามิต มีลักษณะที่เป็นเช่นเดียวกับประเทศไทยในเรื่องของการทบทวน (Internal Review) ที่ผู้เสียภาษีขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน เพียงแต่ในประเทศไทยมิได้บังคับให้ต้องอุทธรณ์ต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) หากแต่สามารถเลือกได้ว่า จะขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน (Internal Review) ได้หรือจะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal)

ในส่วนของขั้นตอนการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มีลักษณะเป็นการอุทธรณ์ต่อองค์กรกลุ่ม อีกทั้งยังมีจำนวนองค์กรที่แตกต่างกัน ได้แก่ องค์กรตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีจำนวน 3 คน องค์กรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีจำนวน 11 คน องค์กรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มี 7 คน ซึ่งในเรื่องของการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรกลุ่มนี้ มีความคล้ายคลึงกันกับการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นอุทธรณ์ของประเทศไทยที่คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) มีองค์กรจำนวน 3 คน คือมีผู้พิพากษาเป็นประธาน และมีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรที่มีความรู้เฉพาะเรื่องอีก 2 คนเป็นกรรมการ อีกทั้งมีจำนวนหลายองค์กรอีกด้วย ในขณะที่การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสกระทำโดยบุคคลเพียงบุคคลเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี

3.3.5 อำนาจและขอบเขตการพิจารณาของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนคัดค้านการประเมิน ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือในขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครองนั้นจะต้องพิจารณาทั้งในเรื่องข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เช่นเดียวกับผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส รวมถึงเช่นเดียวกันกับผู้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) และคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นต้น (First – Tier Tribunal) ที่ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทจะพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ในขณะที่คณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ของประเทศอังกฤษจะพิจารณาเพียงเฉพาะแต่ข้อกฎหมายเท่านั้น

3.3.6 กำหนดระยะเวลาพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์

จากการศึกษาของผู้เขียน ในส่วนของการคัดค้านการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นกำหนดให้พิจารณาคัดค้านให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่ได้รับคำคัดค้าน หากไม่อาจแล้วเสร็จอาจขยายออกไปได้ตามความจำเป็นแก่กรณี ซึ่งในเรื่องของการกำหนดให้ระยะเวลาสามารถขยายได้นั้นมีส่วนที่คล้ายกันกับกำหนดระยะเวลาที่ผู้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) ของประเทศอังกฤษ เพียงแต่กำหนดระยะเวลาที่จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จของประเทศอังกฤษนั้นไม่เท่ากัน ที่ผู้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) ของประเทศอังกฤษจะต้องทบทวนให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน

ในส่วนของการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้มีการกำหนดเวลาที่จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จไว้บ้าง กฎหมายบางฉบับก็มิได้มีการกำหนดไว้ แต่ไปปรากฏอยู่ในระเบียบคำสั่งกรมเช่น กำหนดระยะเวลาพิจารณาแล้วเสร็จของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กลับไปกำหนดระยะเวลาอยู่ในประมวลระเบียบปฏิบัติการศุลกากร พ.ศ. 2556 ที่กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 45 วันนับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรก

นอกจากนั้นแล้วในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติอันเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ซึ่งมีการกำหนดไว้ เพียงแต่

ในส่วนของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ ในกรณีที่ไม้อาจดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 1 ปีได้ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องชี้แจงเหตุผลความจำเป็นต่อสรรพากรภาคหรือ ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งจะสามารถขยายได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี³⁹⁵ ส่วนที่ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จเมื่อใดไม่ได้มีการกำหนดไว้เลย

ในส่วนของ การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น ก็ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จไว้เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตามการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น ได้มีการกำหนดระยะเวลาไว้อย่างชัดเจน กล่าวคือ จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันหากไม่อาจพิจารณาแล้วเสร็จสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 90 วันหากไม่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ซึ่งในเรื่องของการกำหนดระยะเวลาพิจารณาแล้วเสร็จ ระยะเวลา การขยายระยะเวลาหากไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ รวมถึงผลของการไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนดหรือระยะเวลาที่ขยายนั้น มีความคล้ายคลึงกับหลักการของสาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นอย่างมาก การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศสหากมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีหน้าที่รับผิดชอบแล้วจะมีข้อกำหนดในเรื่องระยะเวลาการดำเนินการของหัวหน้าหน่วยไว้ คือกำหนดระยะเวลา 6 เดือน หากไม่อาจพิจารณาแล้วเสร็จจะมีการขยายระยะเวลาออกได้อีกไม่เกิน 3 เดือน โดยหากครบกำหนดระยะเวลานั้นแล้วยังไม่มีคำวินิจฉัย ผู้อุทธรณ์สามารถนำคดีไปฟ้องศาลได้โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัย หรือหากหัวหน้าหน่วยผู้รับผิดชอบดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าอาจจะมีการพิจารณาล่าช้าหัวหน้าหน่วยงานผู้รับผิดชอบนั้น มีสิทธิส่งคดีไปยังศาลได้โดยตรง ซึ่งในส่วนที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์สามารถเสนอคดีไปยังศาลได้โดยตรงนั้นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้มีการบัญญัติไว้

³⁹⁵ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ อช.1/2546 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลา การปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 5. ภาคผนวก จ.

บทที่ 4

ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครอง

จากการที่ได้ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครอง ของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต รวมถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ของประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศสในบทที่ 3 มาแล้วนั้น จะเห็นได้ว่ามีปัญหาหลาย ประการซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

4.1 ปัญหาในเรื่องของกฎหมายวิธีสบัญญัติไม่มีความเป็นเอกภาพ

จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษากระบวนการ หลักเกณฑ์ ขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการ ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และ กรมสรรพสามิต ดังที่ปรากฏในบทที่ 3 มาแล้วนั้น พบว่ากฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการ จัดข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ด้วยการคัดค้านการประเมินหรือการอุทธรณ์ การประเมินภาษีอากรต่ออธิบดีหรือผู้หรือที่อธิบดีมอบหมายหรือต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์แล้วแต่กรณี มีการบัญญัติอยู่ในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แยกต่างหาก จากกันกระจัดกระจาย ไม่มีความเป็นเอกภาพ ในบางกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียภาษีที่มี ความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต การที่กระบวนการ หลักเกณฑ์ ขั้นตอนต่าง ๆ แตกต่างกันทำให้ผู้เสียภาษีอากรยากที่จะทำความเข้าใจ ก่อให้เกิดความ สับสน และยังยากที่จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ให้ถูกต้องครบถ้วนได้ ซึ่งหากผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติ ตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขให้ครบถ้วน และจะต้องคัดค้านหรือทำการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานทุก ๆ หน่วยงานแล้วจะมีผลทำให้ผู้เสียภาษีไม่อาจจะใช้สิทธิทางศาลได้

นอกจากนั้นข้อพิพาททางภาษีอากรตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติ ยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟฟ้ พุทธศักราช 2486 และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการวินิจฉัยคำขอ คืบภาษีและคำวินิจฉัยอื่น ๆ ที่เป็นการกำหนดภาษีอากรเป็นรายบุคคล ดังเช่นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการ ขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วน กรณีเหล่านี้กฎหมาย

เฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรประสงค์จะอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวต้องนำหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองมาปรับใช้ กล่าวคือการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งไม่เหมาะสมกับลักษณะคดีภาษีอากร และยังไม่มีความชัดเจนในเรื่องของการระบบอุทธรณ์ว่าเป็นระบบอุทธรณ์บังคับหรือเป็นระบบอุทธรณ์ไม่บังคับอีกด้วย

ความไม่เป็นเอกภาพนี้สามารถแยกวิเคราะห์ได้เป็น 3 หัวข้อ ดังต่อไปนี้

4.1.1 ความไม่เป็นเอกภาพของขั้นตอนของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น มีเพียงขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงขั้นตอนเดียว ในขณะที่การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นมีจำนวน 2 ขั้นตอน คือการคัดค้านการประเมินภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หากได้รับคำวินิจฉัยคัดค้านแล้วผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว มีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ในอีกชั้นหนึ่ง จึงต้องมีการศึกษาและวิเคราะห์ว่าการที่มีจำนวนขั้นตอนที่แตกต่างกันนี้ มีเหตุผลเพราะอะไรส่งผลอย่างไรต่อกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองในส่วนของกรมสรรพสามิต

จากการศึกษาพบว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในส่วนขั้นตอนการคัดค้านที่แตกต่างจากขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่มีเพียงขั้นตอนเดียวนั้น ผู้เขียนจึงได้ทำการสัมภาษณ์ คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต³⁹⁶ ถึงหลักการในเบื้องหลังว่ามีเหตุผลใดจึงต้องมีขั้นตอนการคัดค้านการประเมินก่อนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ให้สัมภาษณ์ว่า “เจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมายที่บัญญัติให้มีขั้นตอนการคัดค้านนั้นเพื่อต้องการให้มีพิจารณา 2 ชั้น เพื่อลดการข้อพิพาทที่จะเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงให้มีกำหนดให้ทำการทบทวนโดยผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั่นเอง ซึ่งในทางปฏิบัติมีผลดีเนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรของ

³⁹⁶ วันชัย ตั้งวิจิตร, ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต (บทสัมภาษณ์, 11 พฤษภาคม พ.ศ. 2559).

กรมสรรพสามิตจำนวนมากที่สามารถยุติได้ในขั้นตอนนี้ ทำให้มีข้อพิพาทที่ขึ้นไปสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์น้อยมาก”

จากที่ได้ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบกับการสัมภาษณ์ คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ของผู้เขียน จึงสามารถสรุปได้ว่าเหตุผลของการกำหนดให้มีขั้นตอนการคัดค้านการประเมิน เพราะเนื่องมาจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพสามิตนั้นมีเพียง คณะเดียวหากข้อพิพาททางภาษีอากรอันเกี่ยวแก่กรมสรรพสามิตทุก ๆ ข้อพิพาทจะต้องอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมต้องมีข้อพิพาทจำนวนมาก และไม่อาจพิจารณาวินิจฉัยให้เสร็จ ได้ในเวลาอันเร็ว ส่งผลให้เกิดคดีค้างการพิจารณา ทั้งยังมีปัญหาในเรื่องของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ประกอบไปด้วยองค์คณะจำนวนหลายฝ่าย หลายคน อันได้แก่ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษาทนายความสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ การที่มีองค์คณะถึง 7 คนที่เป็นผู้ที่มีภาระหน้าที่หลักรับผิดชอบในหน่วยงานประจำ อยู่แล้วเช่นนี้ทำให้เกิดปัญหายากในการกำหนดนัดประชุมเพื่อพิจารณาอีกด้วย การที่มีขั้นตอนการคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจึงเป็นการลดภาระคดี และมีลักษณะเป็นการทบทวน โดยอาศัยบุคคล บุคคลเดียว ที่สามารถพิจารณาได้รวดเร็วกว่า โดยผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายนี้กรมสรรพสามิตได้ทำการกำหนดโดยออกเป็นระเบียบกรมสรรพสามิต มอบหมายให้ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาคมีอำนาจดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคัดค้านและการวินิจฉัยคำคัดค้าน ในกรณีที่มิมีจำนวนภาษีไม่เกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบห้า ล้านบาทถ้วน) โดยไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และกรณีที่มีการประเมินเฉพาะเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มไม่เกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบห้า ล้านบาทถ้วน) และมอบหมายให้ที่ปรึกษาด้านพัฒนาและบริหารจัดการเก็บภาษีหรือรองอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้าน ในกรณีที่มิมีภาษีจำนวนเกิน 25,000,000 บาท (ยี่สิบห้า ล้านบาทถ้วน) จะเห็นได้ว่ามีการใช้จำนวนภาษีอากรเป็นตัวกำหนดผู้มีอำนาจในการพิจารณาคัดค้านนั่นเอง นอกจากนั้นแล้วตามที่ คุณวันชัย ตั้งวิจิตร ได้ให้สัมภาษณ์ว่าข้อพิพาทสามารถยุติได้ในขั้นตอนการคัดค้านนี้เป็นส่วนมาก ทำให้มีข้อพิพาทขึ้นไปสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์น้อยมาก ประกอบกับการมีบทบัญญัติ ในเรื่องของการกำหนดระยะเวลาพิจารณาแล้วเสร็จของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัย ที่กฎหมายกำหนดให้วินิจฉัยคำคัดค้าน ภายในระยะเวลา 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้านหากไม่อาจแล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา สามารถขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้ แม้จะมีปัญหาอยู่บ้างในทางปฏิบัติตามที่ผู้เขียน ได้กล่าวถึงแล้ว ในบทที่ 3 เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นมีรายละเอียดที่ยุ่งยากซับซ้อน มีเอกสารจำนวนมาก

ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ 60 วันนั้นมักมีการขอขยายระยะเวลาออกไป แต่ในองค์รวมแล้ว ขั้นตอนการคัดค้านนี้มีประสิทธิภาพในการช่วยลดภาระคดีที่จะขึ้นสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มาก

การที่ขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรมีขั้นตอนที่ไม่เท่ากันจึงก่อให้เกิดปัญหาดังต่อไปนี้

1) จำนวนขั้นตอนที่แตกต่างกันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่เท่าเทียมกัน การที่กฎหมายกำหนดจำนวนขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองไว้แตกต่างกัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครองสิทธิไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดขั้นตอนไว้ 2 ขั้นตอนนั้น ทำให้ข้อพิพาททางภาษีอากรได้รับการตรวจสอบ ทบทวนจากฝ่ายปกครองได้อย่างรอบคอบมากขึ้น ในขณะที่การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีเพียงขั้นตอนเดียว โดยเฉพาะในกรณีที่เป็นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องเชื่อมโยงกัน ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการคัดค้านหรืออุทธรณ์ตามกฎหมายจัดเก็บแต่ละฉบับที่มีขั้นตอนไม่เท่ากัน ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายแต่ละฉบับไม่เท่าเทียมและเสมอภาคกัน เป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความยุติธรรม หลักความยุติธรรมนี้จะต้องพิจารณาความเสมอภาคทางภาษีอากรควบคู่กันไปด้วย โดยที่รัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันแตกต่างกันตามอำเภอใจไม่ได้ การปฏิบัติโดยอำเภอใจหมายถึง การปฏิบัติที่ไม่อาจหาเกณฑ์แห่งความแตกต่างอันมีน้ำหนักสำคัญระหว่างสิ่งสองสิ่งหรือหลายสิ่งมาอธิบายอย่างสมเหตุสมผลได้³⁹⁷

อย่างไรก็ตามการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 25272 ขั้นตอนอาจถูกมองว่าเป็นซ้ำซ้อน และเป็นการสร้างภาระขั้นตอนให้แก่ผู้เสียภาษีโดยไม่จำเป็น รวมถึงเมื่อมีกระบวนการถึง 2 ขั้นตอนย่อมต้องใช้ระยะเวลาในการดำเนินการมากส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรต้องรับภาระเงินเพิ่มที่มากขึ้น

นอกจากนั้น ในส่วนของกรมสรรพสามิต หากมีข้อพิพาททางภาษีอากรตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการวินิจฉัยคำขอคืนภาษีและคำวินิจฉัยอื่น ๆ ที่เป็นการกำหนดภาษีอากร

³⁹⁷ ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง (น. 41). เล่มเดิม.

เป็นรายบุคคล ดังเช่นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วน ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร กฎหมายดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ และยังไม่มีความชัดเจนในเรื่องของการระบบอุทธรณ์ว่าเป็นระบบอุทธรณ์บังคับหรือเป็นระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ กล่าวคือหากเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรในกรณีข้างต้นขึ้น จะไม่มีความชัดเจนว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องทำการอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อฝ่ายปกครองก่อนหรือไม่ หรือสามารถนำคดีขึ้นฟ้องศาลเลย นักวิชาการและนักกฎหมายยังมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันเป็นสองแนว³⁹⁸ คือ

ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า ด้วยเหตุที่คำสั่งที่เกิดขึ้นจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง เมื่อไม่มีกฎหมายกำหนดขึ้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ จะต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาบังคับใช้ เนื่องจากเป็นกฎหมายกลาง ที่เป็นหลักทั่วไปในการกระทำก่อนที่จะมีการฟ้องคดีปกครอง

ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การอุทธรณ์ภายในส่วนของฝ่ายปกครองนี้เป็นสิทธิของประชาชนที่จะใช้หรือไม่ก็ได้ ดังนั้นในกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ให้ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีขึ้นฟ้องศาลได้โดยไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในส่วนของฝ่ายปกครองก่อนก็ได้

จากการศึกษาของผู้เขียน พบว่าการที่พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟฟ้ พุทธศักราช 2486 และข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วน กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ จึงเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการคุ้มครองที่เท่าเทียมกัน โดยหลักการแล้วรัฐจะปฏิบัติต่อที่สิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันให้แตกต่างกันโดยอำเภอใจไม่ได้ การที่รัฐปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรแตกต่างกันโดยการให้สิทธิในการได้รับความคุ้มครองไม่เท่าเทียมกันเช่นนี้ จึงย่อมขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความยุติธรรม นอกจากนั้นการที่กฎหมายจัดเก็บภาษีมิได้บัญญัติหลักเกณฑ์ให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองได้นั้น ยังไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรตามที่องค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ในเรื่องสิทธิที่จะอุทธรณ์ได้กำหนดไว้ได้ดีเท่าที่ควร ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ กัดค้าน หรือขอให้ทบทวนใหม่ซึ่งคำสั่งหรือคำตัดสินใด ๆ ของฝ่ายจัดเก็บภาษีที่กระทำต่อผู้เสียภาษีอากร นอกจากนี้แล้วยังมีความไม่แน่นอนว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ

³⁹⁸ บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (รายงานผลการวิจัย) (น.75). เล่มเดิม.

ราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนจะนำคดีขึ้นสู่ศาลหรือไม่ หรือสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ซึ่งการนำหลักการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาปรับใช้มีความไม่เหมาะสมแก่ลักษณะคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อนเท่าใดนัก ความไม่ชัดเจนเช่นนี้ จึงเป็นการขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของหลักความแน่นอนชัดเจน ที่กฎหมายภาษีอากรจะต้องมีการกำหนดทั้งในเรื่องบังคับใช้กฎหมายและการปรับใช้ให้มีความแน่นอนชัดเจน มีเหมาะสมไม่สร้างภาระ สร้างความสับสนให้แก่ผู้เสียภาษีอากร รวมถึงผู้ปฏิบัติตามกฎหมาย เพื่อที่จะปฏิบัติตามให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด แม้ว่าในท้ายที่สุดแล้วผู้เสียภาษีอากรต้องการแก้ไขเยียวยาความไม่เป็นธรรมอันเกิดขึ้นจากการกระทำของฝ่ายจัดเก็บภาษี จะมีสิทธิที่จะทำคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่การกระทำเช่นนั้นย่อมทำให้เกิดค่าใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นการว่าจ้างทนายความ ค่าธรรมเนียมศาล ซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่ค่อนข้างสูงจึงไม่สอดคล้องต่อหลักความประหยัดด้วยอีก ประการหนึ่ง

2) จำนวนขั้นตอนที่แตกต่างกันทำให้เกิดความสับสน ยากต่อความเข้าใจของผู้เสียภาษีอากรจึงไม่อาจปฏิบัติได้ถูกต้องครบถ้วน

เนื่องจากในบางกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต การที่กระบวนการ หลักเกณฑ์ ขั้นตอนต่าง ๆ แตกต่างกันทำให้ผู้เสียภาษีอากรยากที่จะทำความเข้าใจ ก่อให้เกิดความสับสน และยังยากที่จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ให้ถูกต้องครบถ้วนได้ เช่น ในกรณีนำเข้าสินค้าเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นผู้เสียภาษีอากรจะต้องทำการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร อุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายในชั้นแรกก่อน ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ภายในกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายจัดเก็บภาษีฉบับนั้นกำหนด การที่ผู้เสียภาษีอากรคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการใดคณะกรรมการหนึ่ง หรือตามกฎหมายจัดเก็บภาษีฉบับใดฉบับหนึ่ง ย่อมไม่ถือว่าเป็นการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรฉบับอื่นด้วย ต้องดำเนินการตามขั้นตอนและหลักเกณฑ์แยกต่างหากจากกัน แม้ในปัจจุบันจะสามารถยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรทั้งสามประเภทได้ที่กรมศุลกากรโดยใช้แบบ กศก. 171 ในทีเดียวแล้วก็ตาม แต่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอน วิธีการ เงื่อนไขต่าง ๆ ตามที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรทุก ๆ ฉบับกำหนดไว้ซึ่งมีความแตกต่างกัน หากมิได้ปฏิบัติตามให้ครบถ้วนแล้วยังเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีอากรถูกตัดสิทธิในการที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง เนื่องจากระบบการอุทธรณ์ในประเทศไทย

เป็นระบบอุทธรณ์บังคับ ดังที่ได้กล่าวมาในประเด็นนี้ทั้งหมดจะเห็นว่าขั้นตอนที่แตกต่างกันนี้ ไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ของ อดัม สมิท ในเรื่องหลักความสะดวก ในการปฏิบัติตามขั้นตอนให้ถูกต้องครบถ้วน รวมถึงจะต้องมีขั้นตอนที่เข้าใจได้ง่ายไม่ก่อให้เกิดความ สับสน นอกจากนั้นแล้วการที่มีขั้นตอน หลักเกณฑ์ที่ไม่มีความเป็นเอกภาพ ผู้เสียภาษีอากรอาจต้อง อาศัยผู้เชี่ยวชาญ หรือทนายความในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาท เพื่อจะได้กระทำให้ ครบถ้วนถูกต้องตามขั้นตอนและหลักเกณฑ์ จึงไม่เป็นไปตามหลักความประหยัด ที่กฎหมายภาษี อากรที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย ผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด และไม่สอดคล้องต่อ หลักการในเรื่องหลักกฎหมายภาษีอากรที่เข้าใจได้ ซึ่งกฎหมายภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นเหตุ เป็นผลและข้อที่สำคัญคือผู้เสียภาษีอากรควรจะสามารถเข้าใจกฎหมายภาษีอากรได้โดยไม่ต้อง พึ่งผู้เชี่ยวชาญ

นอกจากนั้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามขั้นตอน หลักเกณฑ์ได้ครบถ้วน ในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครอง ยังเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรถูกตัดสิทธิ ในการที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง เนื่องจากระบบการอุทธรณ์ในประเทศไทยเป็นระบบ อุทธรณ์บังคับ จึงถือว่าเป็นการตัดสิทธิที่มีความสำคัญประการหนึ่งขององค์การความร่วมมือทาง เศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) นั่นคือหลักการในเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์ใน อีกประการหนึ่งที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ คัดค้าน หรือขอให้ทบทวนใหม่ซึ่ง คำสั่งหรือ คำตัดสินใด ๆ ของฝ่ายจัดเก็บภาษีที่กระทำต่อผู้เสียภาษีอากรทั้งหมด การที่ผู้เสียภาษี อากรถูกตัดสิทธิในการอุทธรณ์ไม่ว่าจะต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่สามารถอุทธรณ์ฟ้องคดีไปยังศาลภาษีอากรกลางได้นั้น ยังเป็นการเป็นการ ตัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลแก่ผู้เสียภาษีอากร จึง ไม่สอดคล้องต่อหลัก ความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการทางปกครองที่ กระทบสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชน หากการกระทำทางปกครองไม่ถูกต้อง ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประชาชนย่อมมีสิทธิที่จะทำให้ความ ไม่ถูกต้อง ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นหมดสิ้นไป ด้วยการ อุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง และการอุทธรณ์ต่อองค์กรตุลาการอีกด้วย

4.1.2 ความไม่เป็นเอกภาพในเรื่องระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินต่อผู้มี อำนาจพิจารณาวินิจฉัย

ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากร ตามประมวล รัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ในขณะที่ การคัดค้านการประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านของกรมสรรพสามิต ตาม

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดระยะเวลาไว้ให้คัดค้านการประเมินภาษีอากร และอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านตามแต่ละกรณี ซึ่งจะเห็นได้ว่า ระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาที่ไม่เท่ากัน

ระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินไม่เท่ากันดังกล่าว จึงไม่มีความเป็นเอกภาพ รวมถึงการที่บางหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้เวลาที่ยาวนานกว่า ย่อมเป็นการให้หลักประกันสิทธิที่ดีกว่าแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีความเท่าเทียมกัน โดยหลักแล้วหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องปฏิบัติให้เหมือนกันต่อผู้เสียภาษีอากรที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน การที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรแตกต่างกัน โดยการให้สิทธิไม่เท่าเทียมกันเช่นนี้จึงย่อมขัดต่อหลักความยุติธรรม ความเสมอภาคทางภาษีอากร นอกจากนั้นแล้วในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ระยะเวลาการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินที่กำหนดไว้ 30 วัน หรือ 45 วัน ไม่เท่ากันเช่นนี้ยังก่อให้เกิดความสับสนต่อผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย

4.1.3 ความไม่เป็นเอกภาพของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน

ผู้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทในส่วนของ การคัดค้านการประเมินภาษีอากรของ กรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินนั้น ได้แก่บุคคล บุคคลเดียว คืออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ในส่วนของขั้นตอนการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านของกรมสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีลักษณะเป็นการอุทธรณ์ต่อองค์กรกลุ่ม อีกทั้งยังมีจำนวนองค์กรที่แตกต่างกัน ได้แก่ องค์กรตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีจำนวน 3 คน องค์กรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีจำนวน 11 คน องค์กรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มี 7 คน นอกจากนั้นแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ยังมีคณะถึง 81 คณะ แบ่งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานครจำนวน 4 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประจำสรรพากรภาค 1 ถึงภาค 3 และสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ส่วนในต่างจังหวัด มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดละ 1 คณะ โดยแบ่งตามเขตที่สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินตั้งอยู่

การที่มีผู้มีอำนาจพิจารณาคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน เป็นบุคคล หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำนวนหลายคณะ และยังมีความแตกต่างกันแต่ละประเภท ภาษีอากร ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นเอกภาพในลักษณะของมาตรฐานการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจ พิจารณาวินิจฉัยในข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อกฎหมาย ที่ไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรมีจำนวน หลายคณะ และองค์ประกอบขององค์คณะต่างจังหวัด ยังประกอบไปด้วยองค์คณะที่แตกต่างกันกับในกรุงเทพมหานคร จึงก่อให้เกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจที่ไม่เป็นธรรม ที่ขัดต่อการจัดเก็บภาษี อากรที่ดีของ อดัม สมิท ในเรื่องของความยุติธรรม และหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรในเรื่องความ เสมอภาคทางภาษีอากรที่จะต้องมีความควบคู่กันไป รัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรทุกคนอย่าง เสมอภาค ไม่มีการเลือกปฏิบัติเป็นรายบุคคล รวมถึงในเรื่องของการใช้ดุลพินิจในการให้คืนหรือ ให้โทษแก่ผู้เสียภาษีอากรด้วย จะต้องมีการใช้ดุลพินิจโดยอาศัยข้อกำหนดที่ชัดเจน โดยรัฐจะต้องมี การกำหนดหลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ รวมถึงเหตุการณ์ในการที่ปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากร ต่างกัน เพื่อควบคุมการใช้อำนาจของรัฐโดยอำเภอใจ เมื่อผู้เสียภาษีได้รับการปฏิบัติในการจัด ช้อพิพาทอย่างยุติธรรม เสมอภาคแล้ว ย่อมนำไปสู่ความเชื่อถือ ความตกลงยินยอมสมัครใจในการ เสียภาษีอากร โดยไม่ต้องมีการใช้กำลังบังคับ

ตามที่ได้ศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาในเรื่องของกฎหมายวิธีสบัญญัติมิไม่มีความ เป็นเอกภาพมาแล้วในข้างต้น จึงพบว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทย มิได้มีการบัญญัติกฎหมายวิธีสบัญญัติวิธีเกี่ยวกับการพิจารณาระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วน ของฝ่ายปกครองไว้รวมกันเป็นหนึ่งเดียว ต่างบัญญัติไว้อยู่ในกฎหมายสารบัญญัติแยกตามกฎหมาย จัดเก็บภาษีแต่ละประเภทภาษี ซึ่งกระจัดกระจายไม่เป็นระบบมาตรฐานเดียวกัน ไม่มีความเป็น เอกภาพ ขาดต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม ซึ่งต่างจากประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐ ฝรั่งเศส³⁹⁹ ที่โดยผู้เขียนได้เปรียบเทียบไว้แล้วในบทที่ 3 หัวข้อ 3.3 ในเรื่องของระบบอุทธรณ์ ชั้นตอน รวมถึงผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ที่ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีการรวมกรมการจัดเก็บภาษีจัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานเดียว ระบบการอุทธรณ์ภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นภาษีอากรประเภทใดจึงเป็นระบบแบบแผนด้วยขั้นตอน วิธีการเดียวกันทั้งหมด มีความเป็นเอกภาพ ง่ายต่อการทำความเข้าใจ จึงไม่ก่อให้เกิดความสับสน ต่อผู้เสียภาษีอากร ทำให้ปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องตามกฎหมาย และยังได้รับการปฏิบัติอย่าง เสมอภาคเท่าเทียมกัน

³⁹⁹ โปรดดูตารางที่ 4.5 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยและสาธารณรัฐ ฝรั่งเศสประกอบ.

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลา

4.2.1 ปัญหาในเรื่องความเหมาะสมของระยะเวลาการยื่นคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมิน การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษี จะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการ ประเมิน ส่วนการคัดค้านการประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านของ กรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดระยะเวลาไว้ให้คัดค้าน การประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านภายในกำหนดเวลา 45 วันนับแต่ วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือวันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้าน และหากยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัย คัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์ คำวินิจฉัยคัดค้านภายในกำหนดระยะเวลา 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง คำวินิจฉัย โปรดดูตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครองของประเทศไทยประกอบ

จึงเกิดเป็นข้อสงสัยว่ากำหนดระยะเวลาดังที่กล่าวมาแล้วในข้างต้นนั้นมีความเหมาะสม แล้วหรือไม่ ซึ่งกำหนดระยะเวลานั้นถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากร ในส่วนของฝ่ายปกครองและการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล หากผู้เสียภาษีอากรมิได้ ดำเนินการภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ข้อพิพาททางภาษีอากรอันเกิดจากการ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองย่อมยุติลงตามคำสั่งปกครองของ หน่วยงานนั้น ๆ อีกทั้งยังส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่ชั้นศาลได้ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้จะต้องดำเนินการอุทธรณ์คำสั่งปกครองดังกล่าวตามกฎหมายเฉพาะ นั้น ๆ อันมีลักษณะเป็นการอุทธรณ์บังคับเฉพาะ เมื่อพิจารณาประกอบกับลักษณะข้อพิพาททาง ภาษีจะเห็นว่า มีลักษณะที่ยุ่ยากซับซ้อน อีกทั้งยังต้องใช้เอกสาร และต้องตรวจสอบข้อมูลจำนวน มาก ปัญหาบางประการยังเกี่ยวข้องกับจำนวนตัวเลข ปัญหาทางการบัญชี หรือหลักกฎหมายที่มี ความซับซ้อนจึงต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญ จากสำนักงานบัญชี หรือว่าจ้างนายความในการ ดำเนินการดังกล่าว บางกรณีเป็นกรณีที่ภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันในหลายประเภทภาษี หรือบางกรณีข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นยังมีการตรวจสอบย้อนหลังไปถึง 10 ปี พยาน หรือ หลักฐาน เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมีจำนวนมาก ยากในการค้นหา เช่นกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เอกสารเกี่ยวกับการใบกำกับภาษีที่มีจำนวนมาก หรือในกรณีอากรศุลกากรของผู้นำเข้าอาจเป็น ผู้นำของเข้าที่เป็นบุคคลต่างชาติ หรือผู้นำของเข้าจะต้องมีการติดต่อประสานงานกับคู่ค้า ในต่างประเทศ การเตรียมข้อมูล การเตรียมเอกสารย่อมต้องใช้ระยะเวลาดำเนินมาก จนอาจทำให้

ผู้เสียหายอาจไม่สามารถยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีได้ทันในกำหนดระยะเวลา หรืออาจไม่สามารถเตรียมความพร้อม ความเข้าใจ ข้อมูลเอกสารเพื่อต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่

ผู้เขียนจึงได้ทำการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความเห็นส่วนบุคคลของผู้ปฏิบัติหน้าที่ หรือเคยปฏิบัติหน้าที่อันเกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือใกล้ชิดกับเรื่องดังกล่าว ของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ในเรื่องของการกำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์การประเมินภาษี หรือการคัดค้านการประเมินภาษีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างไร

คุณพีรพัชร คุรุท โภโคย⁴⁰⁰ ได้ให้ความเห็นว่า “ระยะเวลา 30 วันตามที่กฎหมายกำหนดนั้นสั้นเกินไป เรียกได้ว่ากำหนดระยะเวลาที่กฎหมายให้นั้นผู้เสียหายไม่ทันได้ตั้งตัว เนื่องจากปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรในบางเรื่องนั้นมีความซับซ้อน จะต้องหาหลักฐาน รวมถึงปรึกษาผู้เชี่ยวชาญในการอุทธรณ์การประเมินภาษี ควรมีการกำหนดให้ระยะเวลา 60 วัน เช่นเดียวกับการอุทธรณ์เงินทดแทนในเรื่องการเวนคืน ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530”

คุณวันชัย ตั้งวิจิตร⁴⁰¹ ได้ให้ความเห็นว่า “ปัญหาในเรื่องระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรือยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านนั้น มีค้อยมีปรากฏสำหรับกรมสรรพสามิต เนื่องจากลักษณะภาษีของกรมสรรพสามิต จัดเก็บจากผู้ประกอบการ มักจะเป็นผู้ประกอบการรายใหญ่ ซึ่งจะมีเพียงไม่กี่รายซึ่งหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษี โดยส่วนใหญ่แล้วจะยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านทันภายในกำหนดระยะเวลา อีกทั้งในทางปฏิบัติกรมสรรพสามิตเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายสามารถแสดงข้อเท็จจริง ยื่นเพิ่มเติมคำให้การได้ตลอดจึงไม่ก่อให้เกิดปัญหา แต่หากจะต้องมีการแก้ไขกำหนดระยะเวลา ควรกำหนดระยะเวลาให้สอดคล้องกันกับระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามกฎหมายฉบับอื่น เพื่อไม่ก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียหาย”

คุณวิชัย มากวัฒนสุข⁴⁰² ได้ให้ความเห็นว่า “ระยะเวลา 30 วันตามที่กฎหมายกำหนดนั้นสั้นเกินไป ควรเพิ่มระยะเวลาเป็น 60 วัน เพื่อให้ผู้เสียหายมีเวลารวบรวมข้อมูล หลักฐานต่าง ๆ ได้ทัน”

⁴⁰⁰ พีรพัชร คุรุท โภโคย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์, 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

⁴⁰¹ วันชัย ตั้งวิจิตร ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต (บทสัมภาษณ์, 29 มีนาคม พ.ศ. 2559).

⁴⁰² วิชัย มากวัฒนสุข, ผู้อำนวยการส่วนคดีแพ่งและคดีปกครอง สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร. (บทสัมภาษณ์, 1 เมษายน พ.ศ. 2559).

จากการวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยพิจารณากำหนดระยะเวลาประกอบกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากรรวมถึงสัมภาษณ์ผู้ที่ปฏิบัติตามกฎหมายดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดนั้น ไม่เหมาะสม มีระยะเวลาที่สั้นเกินไป ในเรื่องกำหนดระยะเวลาที่ไม่เหมาะสมนั้น ผู้เขียนจึงวิเคราะห์ความไม่เหมาะสมดังกล่าวออกเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

1) ระยะเวลาที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรกำหนด ไม่มีความเหมาะสมกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากร ส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถปฏิบัติได้ทันภายในขอบเขตของระยะเวลา จึงไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ดีเท่าที่ควร เป็นการจำกัดสิทธิในทางอ้อม เนื่องจากหากผู้เสียภาษีอากรไม่ได้กระทำการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินตามที่กฎหมายจัดเก็บภาษีกำหนดไว้ย่อมเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาล ที่ถือได้ว่าเป็นสิทธิที่มีความสำคัญประการหนึ่งขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) นั่นคือหลักการในเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์ และหนี้ภาษีอากรย่อมยุติตามคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น แม้ว่าในบางครั้งจะเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น เจ้าพนักงานประเมินจำนวนภาษีอากรผิดพลาดไป แต่ผู้เสียภาษีอากรกลับได้รับผลร้ายจากการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินเพราะมิได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลา ต้องชำระภาษีตามการประเมินนั้นโดยไม่ได้เกิดจากความยินยอมของตน ซึ่งไม่สอดคล้องต่อหลักการทางปกครอง ในเรื่องหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ที่ว่าการกระทำทางปกครองทุกประเภทจะต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยหลักการนี้มีวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน โดยจะต้องมีกระบวนการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายโดยการเปิดโอกาสให้ได้อุทธรณ์ เพื่อที่จะได้มีการแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป

2) ระยะเวลาที่มีความไม่เหมาะสม สั้นจนเกินไปทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปรึกษาผู้เชี่ยวชาญจำนวนมาก การที่กฎหมายกำหนดระยะเวลาในการคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินไว้ มีความไม่เหมาะสมดังที่ได้กล่าวแล้วไปในข้อที่ 1) เมื่อพิจารณาประกอบกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีจะเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะที่ยู่ยากซับซ้อน มีความเกี่ยวข้องกับเอกสาร และต้องตรวจสอบข้อมูลจำนวนมาก ปัญหาบางประการยังเกี่ยวข้องกับจำนวนตัวเลข ปัญหาทางการบัญชี หรือข้อกฎหมายภาษีที่มีความซับซ้อนจึงต้องอาศัยความรู้ความ

เชี่ยวชาญ จากสำนักงานบัญชี หรือแต่งตั้งทนายความในการดำเนินการ บางกรณีเป็นกรณีที่ภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันในหลายประเภทภาษี และจากการที่ภาษีอากรนั้นจัดเก็บจากผู้มีสถานะทางสังคมที่หลากหลายแตกต่างกัน มีทั้งผู้ประกอบการ นิติบุคคลทั้งกิจการใหญ่ กิจการขนาดกลาง ถึงขนาดเล็ก บุคคลธรรมดา พนักงานบริษัท ผู้ประกอบวิชาชีพต่าง ๆ ย่อมเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีอากรจะมีความรู้ความเข้าใจในทางภาษีอากรได้ทั่วถึงในทุกคน จึงเป็นภาระของผู้เสีย ภาษีอากรในการจะต้องจัดหาผู้เชี่ยวชาญ นักบัญชี นักกฎหมายขอให้ช่วยเหลือ ซึ่งในการนั้นย่อมต้องเสียค่าใช้จ่ายที่ค่อนข้างสูง เช่น ในการปรึกษาทนายความ ทนายความที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอากรมีจำนวนไม่มาก ซึ่งมักจะเป็นทนายอาวุโส หรือหัวหน้าสำนักงานทนายความ ทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียค่าใช้จ่ายในการนี้เป็นจำนวนมาก อันเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์หลักของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ที่มีวัตถุประสงค์ให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องมีภาระค่าใช้จ่ายในการดำเนินการระงับข้อพิพาท และยังเป็น การขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท ในเรื่องของความประหยัด ที่กฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด หากระยะเวลาที่มีความเหมาะสมมากขึ้นผู้เสียภาษีอากรย่อมมีเวลาเพียงพอที่เตรียมเอกสาร ศึกษาหาข้อมูลเตรียมการต่อสู้ตามความสามารถของตน หรือหากจะต้องมีการมอบหมายให้ทนายความเป็นผู้ดำเนินการ ก็อาจจะสามารถแต่งตั้งทนายที่มีอาวุโส ลำดับรองลงมาได้ ทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายลงได้มาก

นอกจากนั้น แล้วการที่ขั้นตอน หลักเกณฑ์ วิธีการ รวมถึงระยะเวลาที่ไม่มีความเหมาะสม ยากต่อการทำความเข้าใจหรือปฏิบัติตาม จนทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปรึกษานักกฎหมาย แต่งตั้งทนายความ ทำให้เกิดค่าใช้จ่าย ซึ่งในบางครั้งจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินอาจมีจำนวนไม่มาก หากเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่พิจารณาแล้วอาจไม่คุ้มกัน จนผู้เสียภาษีอากรไม่ได้คัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีนั้น หรือในบางกรณีผู้เสียภาษีไม่อาจยื่นได้ทันได้ภายในกำหนดเวลา ซึ่งการประเมินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรที่เป็นมูลเหตุของการอุทธรณ์นั้นอาจไม่ถูกต้อง ไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วยก็ได้ แต่คดียอมเป็นที่ยุติตามการประเมิน เนื่องจากผู้เสียภาษีอากร มิได้คัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภายในระยะเวลา ทำให้ไม่สามารถโต้แย้ง หรือยกขึ้นต่อสู้ได้อีกเพราะการประเมินเป็นที่ยุติแล้วเพราะถูกหลักกฎหมายปิดปาก จึงเป็นการไม่เป็นธรรมนัก การที่ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีอากรไปตามการประเมินนั้น มิได้เกิดจากความยินยอมอย่างแท้จริงจึงไม่สอดคล้องต่อหลักความถูกต้องเหมาะสม และความชอบด้วยกฎหมายทางภาษีอากร ที่ภาษีอากรที่ดีนั้นต้องสามารถควบคุมการจัดเก็บภาษีให้เป็น ไปอย่างถูกต้องตามระเบียบที่กฎหมายกำหนดอย่างเคร่งครัด และทั้งนี้จะต้องได้รับความยอมรับจากผู้เสียภาษีอากร

อย่างไรก็ตามระยะเวลาที่เหมาะสมควรมีระยะเวลาเท่าใด จากการที่ผู้เขียนได้ทำการสัมภาษณ์คุณพีรพัชร ครุฑโทโคย และคุณวิชัย มากวัฒนสุข ซึ่งเป็นผู้ที่มีเชี่ยวชาญ มีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการดำเนินการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษี ซึ่งมีความเห็นว่าควรมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินเป็น 60 วัน โดยคุณพีรพัชร ครุฑโทโคย ได้ให้เหตุผลเพื่อให้เป็นเช่นเดียวกับการอุทธรณ์เงินทดแทนในเรื่องการเวนคืน ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 ผู้เขียนจึงเห็นว่ามีความเหมาะสมแล้ว เนื่องจากพิจารณาความเห็นของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว ประกอบกับเมื่อพิจารณาแล้ว เห็นว่าระยะเวลา 60 วันนั้นไม่มากหรือน้อยจนเกินไป เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับระยะเวลาตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2530 มาตรา 48 ที่กำหนดให้คู่กรณีโต้แย้งคำสั่งทางปกครองต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ภายใน 90 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำสั่ง ระยะเวลา 90 วันนั้นไม่เหมาะสมกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะต้องได้รับการระงับในเรื่องเงินเพิ่มที่มากขึ้นด้วย อย่างไรก็ตามการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคัดค้านอุทธรณ์การประเมินจะต้องกำหนดให้เท่ากันหมดในทุกประเภทภาษีอากร เพื่อความเป็นเอกภาพ และจะต้องสอดคล้องกับระยะเวลาต่าง ๆ ในกระบวนการพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีด้วยเพื่อไม่ก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีอากร และเป็นการให้หลักประกันสิทธิที่เท่าเทียมกัน

4.2.2 ปัญหาเรื่องการขยายระยะเวลาคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมิน

เกี่ยวเนื่องจากปัญหาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษี ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 4.2.1 ข้างต้นที่มีกำหนดระยะเวลาที่ไม่เหมาะสม ระยะเวลาสั้นเกินไป แต่ระยะเวลาดังกล่าวนั้นสามารถขยายออกไปได้ แต่มีปัญหาว่าไม่ครอบคลุมในทุกกรณีข้อพิพาททางภาษีอากรในกรณีที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรกำหนดระยะเวลาดังกล่าวสามารถขยายได้ ได้แก่ในส่วนของกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 รวมถึงส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่านั้น⁴⁰³ สำหรับกำหนดระยะเวลา ในส่วนของกรมศุลกากร พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ทำให้กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่สามารถขยายออกไปได้ และยังมีปัญหาว่าแม้บางกรณีจะมีการกำหนดระยะเวลาให้สามารถขยายออกไปได้ แต่ก็ยังเป็นดุลพินิจของผู้มีอำนาจสั่งการซึ่งเป็นปัญหา

⁴⁰³ โปรครูดารงที่ 4.1 เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยประกอบ.

จากปัญหาดังที่ได้กล่าวมาผู้เขียนจะแยกประเด็นการวิเคราะห์ออกเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

1) กฎหมายจัดเก็บภาษีมีบทบัญญัติให้ขยายระยะเวลาไว้ไม่ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีอากรที่อาจคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากร หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน มีสิทธิที่จะยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นผู้ประเมินภาษีอากร ภายใต้หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ตามที่กฎหมายจัดเก็บภาษีนั้นกำหนดไว้ รวมถึงในเรื่องของระยะเวลา ซึ่งหากไม่สามารถยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ทันภายในระยะเวลาที่กำหนด กฎหมายก็มีได้เปิดโอกาสเสียทีเดียวยังมีบทบัญญัติที่เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถขยายระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นได้ แต่อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าจะมีบทบัญญัติเช่นว่านี้ในกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรทุกฉบับ การที่ไม่มีบทบัญญัติในการขยายระยะเวลายื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร จึงไม่ครอบคลุมในข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภทที่สามารถยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้

ในส่วนของกรมสรรพากร ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรสามารถขยายกำหนดระยะเวลายื่นอุทธรณ์ได้ รวมถึงในส่วนของกรมสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก็มีบทบัญญัติในเรื่องการขยายระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไว้เช่นกัน

อย่างไรก็ตามในส่วนของกรมศุลกากร พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ทำให้กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่สามารถขยายออกไปได้ และเนื่องด้วย กำหนด ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากร จะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเป็นมีกำหนดระยะเวลาที่สั้นอยู่แล้ว จึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับการประเมินภาษีไม่สามารถอุทธรณ์ หรือเตรียมการอุทธรณ์ได้ทันกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ซึ่งจะเป็นการส่งผลเสียแก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรจะเป็นที่ยุติตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมิน และผู้มีหน้าที่เสียภาษียังหมดสิทธิที่จะนำข้อพิพาทขึ้นสู่ชั้นศาลได้อีกด้วย

การที่บางกรณีมีบทบัญญัติกฎหมาย ในกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรให้สามารถขยายระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ บางกรณีไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการขยายระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเช่นนี้ จึงเป็นการให้หลักประกันสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่เท่าเทียมกัน เป็นการขัดต่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท ในเรื่องของความยุติธรรม และหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรในเรื่องความเสมอภาคทางภาษีอากรที่จะต้องมีความควบคู่กันไป ที่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรที่มีสาระสำคัญอย่างเดียวกันภายใต้มาตรฐานเดียวกัน

นอกจากนี้ ในส่วนของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ ประกอบกับระยะเวลาตามกฎหมายฉบับดังกล่าวนั้นมีระยะเวลาที่สั้นเกินไป ไม่เหมาะสมอยู่แล้ว การไม่มีบทบัญญัติให้ขยายระยะเวลาได้ดังกล่าว จึงไม่มีความยืดหยุ่น ยืดติดตายตัวจนเกินไป ไม่เป็นไปตามหลักการทางภาษีอากรในเรื่องของหลักความยืดหยุ่น ที่กฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องมีลักษณะยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงไปได้ไม่ยึดติดตายตัวจนเกินไป

2) ปัญหาการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจพิจารณาอนุญาตให้มีการขยายระยะเวลาในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

ตามหลักการที่ว่า การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานอันสำคัญประการหนึ่ง หากการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐ หรือฝ่ายปกครองไปกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้ง หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองนี้จึงมีการกำหนดขึ้นมาเพื่อใช้ในการตรวจสอบ ควบคุมการกระทำทางปกครองไม่ให้ขัดต่อกฎหมาย การใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจพิจารณาอนุญาตให้มีการขยายระยะเวลาในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรซึ่งเป็นฝ่ายปกครองก็เช่นเดียวกันที่จะต้องกระทำภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ที่จะต้องกระทำการใช้ดุลพินิจอย่างรอบคอบภายใต้กรอบของกฎหมายที่วางไว้ โดยคำนึงถึงความมุ่งหมายของกฎหมาย โดยเหตุผลอันสมควรเหตุผลที่เหมาะสม

จากการศึกษาของผู้เขียนพบว่า กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรได้มีการกำหนดเงื่อนไขของการพิจารณาอนุมัติให้ขยายระยะเวลาไว้โดยบทบัญญัติตามกฎหมายมีบัญญัติไว้ดังนี้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญัติว่า “กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดี

พิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 8 บัญญัติว่า “กำหนดเวลาขึ้นแบบรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ การอุทธรณ์และการเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้หรือมิได้อยู่ในประเทศไทย อธิบดีจะอนุญาตให้เลื่อนกำหนดออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ไม่อาจปฏิบัติตามในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ได้ อธิบดีจะประกาศขยายกำหนดเวลาออกไปตามสมควรจนกว่าเหตุดังกล่าวจะหมดสิ้นไปก็ได้ และเมื่อได้ขยายกำหนดเวลาออกไปแล้วให้ถือว่ากำหนดเวลาที่ขยายออกไปนั้นเป็นกำหนดเวลาที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดเวลาของอธิบดีตามวรรคหนึ่งและวรรคสองให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 14 บัญญัติว่า “กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามความจำเป็นแก่กรณี แต่สำหรับกำหนดเวลาชำระภาษี ให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีที่จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไป

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

พิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายจัดเก็บภาษีที่บัญญัติในเรื่องของการขยายระยะเวลาขึ้นคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินจะเห็นว่า เป็นบทบัญญัติทั่วไปที่ใช้บังคับแก่ระยะเวลาต่าง ๆ ในกฎหมายจัดเก็บภาษีฉบับนั้น ๆ มิได้มีลักษณะเป็นข้อกำหนดที่ใช้ในเรื่องการคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเป็นการเฉพาะ รวมถึงเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีอากร หรือรัฐมนตรี ซึ่งในที่นี้คือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาออกไปได้ตามสมควรตามความจำเป็นแก่กรณี โดยมีเงื่อนไขแตกต่างกันตามกฎหมายจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท

ในส่วนของกรมสรรพากร ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นกรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือกรณีมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ และตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ก็มีการบัญญัติไว้ในทำนองเดียวกัน แต่มีการกำหนดถึงเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไป ในขณะที่ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดเงื่อนไขไว้แต่เพียงกรณีที่เหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้

จากการศึกษาจะเห็นว่ากฎหมายจัดเก็บภาษีทั้งสามฉบับ ได้กำหนดเงื่อนไขที่มีความคล้ายกัน โดยเฉพาะในเรื่องของเหตุจำเป็น คำว่าเหตุจำเป็นนั้นมิได้เป็นคำที่มีความหมายเฉพาะ จึงต้องอาศัยการจะตีความว่าเหตุใดคือเหตุจำเป็น ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้ที่กฎหมายให้อำนาจในการพิจารณาอาศัยดุลพินิจ ซึ่งในกรณีนี้คืออธิบดีกรมสรรพากร และอธิบดีกรมสรรพสามิต รวมถึงรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยทั่วไปแล้วเหตุจำเป็นของบุคคลแต่ละบุคคลย่อมแตกต่างกัน จึงอาจตีความหมายได้เป็นหลายแนวทาง เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ที่ถูกกฎหมายให้อำนาจในการพิจารณาอาศัยดุลพินิจมากเกินไป ไม่มีความแน่นอนชัดเจน เป็นช่องทางทุจริตได้ ซึ่งโดยหลักแล้วการกระทำทางปกครองจะต้องอยู่ภายใต้หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย โดยกำหนดให้กระทำภายในกรอบของกฎหมาย ต้องไม่มีการเปิดโอกาสให้ใช้อำนาจโดยอำเภอใจ ซึ่งปัญหาในเรื่องนี้เกิดจากการที่กฎหมายจัดเก็บภาษีมิได้กำหนดขอบเขตการใช้ดุลพินิจไว้ กล่าวคือ ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้มีการให้คำจำกัดความเพื่อจำกัดขอบเขตของการใช้ดุลพินิจไว้ จะมีก็เพียงแต่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่ได้กำหนดให้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้โดยการออกประกาศกำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขการเลื่อนหรือการขยายระยะเวลา ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558⁴⁰⁴ ประกาศฉบับดังกล่าว ได้

⁴⁰⁴ เหตุที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติการใด ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้อยู่ในประเทศไทย ได้แก่ กรณีที่บุคคลนั้นมีสถานที่อยู่ในประเทศไทยอันเป็นแหล่งสำคัญหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองและได้ออกไปนอกประเทศไทยชั่วคราว อันมีจำกัดจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้⁴⁰⁴

เหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ได้แก่กรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติการใด ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ได้รับบาดเจ็บสาหัสทุพพลภาพ หรือป่วยเจ็บด้วยอาการทุกเวทนาเกินกว่า 20 วันหรือจนประกอบ กรณีถึงตามปกติไม่ได้เกินกว่า 20 วัน และแพทย์ซึ่งได้ขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเวชกรรมได้แสดงความเห็นเป็นหนังสือว่ามีภาวะจำกัดหรือขาดความสามารถ ในการประกอบกิจวัตรหลักอันเป็นปกติเชิงบุคคลทั่วไปอันเนื่องมาจากสาเหตุทางปัญหาสุขภาพหรือความเจ็บป่วยที่เป็นต่อเนื่องมาไม่น้อยกว่า 20 วันหรือทุพพลภาพมาแล้วไม่น้อยกว่า 20 วัน⁴⁰⁴

กำหนดอธิบายกรณีว่า เหตุจำเป็นหรือเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปคือกรณีใดบ้าง รวมถึงเหตุที่ผู้เสียหายมีอาการมิได้อยู่ในประเทศไทยได้แก่กรณีใดในขณะที่ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้มีการบัญญัติขอบเขตไว้โดยชัดแจ้ง หรือมีการออกประกาศ ระเบียบ คำสั่ง เพื่อเป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจในการอนุญาตให้ขยายระยะเวลาคัดค้าน หรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร การที่ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้มีการบัญญัติหรือกำหนดโดยออกเป็นประกาศ ระเบียบ หรือคำสั่งเช่นนั้นจึงอาจก่อให้เกิดความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองได้ รวมถึงเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความแน่นอนชัดเจน รวมถึงเป็นการไม่ให้ความคุ้มครองในเรื่องสิทธิของผู้เสียหายอากรในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจน ความแน่นอนชัดเจนนี้ครอบคลุมในหลายเรื่อง รวมถึงการตรากฎหมาย การปรับใช้การตัดสินใจชี้ขาด ทั้งนี้รวมถึงความคาดหวังที่ผู้เสียหายอากรจะได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และตามการตีความกฎหมายจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วย เพื่อมิให้เจ้าพนักงานตามกฎหมายใช้อำนาจอย่างอำเภอใจ การที่กฎหมายภาษีอากรที่มีความแน่นอนชัดเจน นอกจากจะเป็นหลักประกันที่ดีให้แก่รัฐแล้ว ยังเป็นหลักประกันคุ้มครองสิทธิและทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียหายอากรอีกด้วย อีกทั้งความไม่ชัดเจนแน่นอนยังเป็นช่องทางก่อให้เกิดจากทุจริตอีกด้วย

นอกจากนั้น แล้วยังมีข้อสังเกตว่าการที่กฎหมายกำหนดให้ในกรณีที่รัฐมนตรี ซึ่งในที่นี้คือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง พิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีก ตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ แม้จะเป็นทำให้การขยายกำหนดระยะเวลาสามารถครอบคลุมในทุก ๆ กรณีก็ตาม แต่ก็เป็นการให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่กว้างขวางมากโดยไม่มีการกำหนดขอบอำนาจไว้ อาจก่อให้เกิดการทุจริตและการใช้อำนาจโดยมิชอบในการปฏิบัติงานได้อีกด้วย

4.2.3 ปัญหาเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

สิทธิในการคัดค้าน อุทธรณ์ ขอให้ทบทวนคำสั่งเป็นสิทธิอันสำคัญประการหนึ่งของผู้เสียหาย เมื่อกฎหมายให้สิทธิดังกล่าวแก่ผู้เสียหายแล้ว จะต้องมามีวิธีการควบคุมเพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ หนึ่งในวิธีการนั้นคือการกำหนดกรอบขอบเขตของระยะเวลาในการดำเนินการ การที่กฎหมายไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณา

นอกจากนี้เหตุจำเป็นเป็นการทั่วไป ได้แก่ อุทกภัย วิกฤย อหิวาตกภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นใดที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เป็นเหตุจำเป็นที่อธิบดีกรมสรรพากรจะประกาศขยายกำหนดระยะเวลาตามเหตุสมควรจนกว่าจะหมดสิ้นไป.

วินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ย่อมก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอากร ในการถูกยึด आयัตร์พย์สิน หรือภาระเงินเพิ่ม และแม้แต่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเองก็อาจได้รับความเสียหาย หากสุดท้ายแล้วตกเป็นฝ่ายแพ้คดี หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องรับภาระในการเยียวยา คอกเบี้ยให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

จากที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ปัญหาความเหมาะสมของระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การ ประเมินภาษีอากรของผู้เสียมีหน้าที่เสียภาษีไปแล้วในหัวข้อ 4.2.1 ระยะเวลาที่ไม่เหมาะสม และสั้น จนเกินไปนั้นทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่สามารถคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีได้ทัน ภายในกำหนดระยะเวลา ซึ่งจะเป็นการส่งผลเสียแก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก เนื่องจากข้อพิพาท ทางภาษีอากรจะเป็นที่ยึดตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมิน และผู้มีหน้าที่เสียภาษียังหมดสิทธิที่จะ นำข้อพิพาทขึ้นขอความเป็นธรรมในชั้นศาล เนื่องระบบอุทธรณ์ในประเทศไทยเป็นระบบ อุทธรณ์บังคับ จะต้องดำเนินการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ และ เงื่อนไขตามที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรกำหนดไว้ก่อน จึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ในทางกลับกันคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลับแทบจะไม่มีหลักกฎหมายบัญญัติเพื่อจำกัด ระยะเวลาในการดำเนินการ หรือการกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนเลย จะมีก็แต่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ของ กรมสรรพากร ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันที่ ได้รับอุทธรณ์ หากไม่แล้วเสร็จในกำหนดเวลาดังกล่าว กฎหมายยังได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดี กรมสรรพากรสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้อีกแต่ไม่เกิน 90 วัน และในท้ายที่สุดแล้วหากยัง พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่ขยาย ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดย ไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โปรดดู ตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยประกอบ

ถึงอย่างไรก็ตามกฎหมายบางฉบับได้มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาไว้บ้าง แต่ก็มีเพียงแต่ในเรื่องการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต ที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือบุคคล ที่อธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน แต่มิได้มีการ กำหนดว่าการพิจารณาค่าอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อใด

นอกจากกฎหมายสองฉบับข้างต้นแล้ว หากมีการจำกัดหรือกำหนดระยะเวลาไว้ก็จะ เป็นแต่เพียงแนวทางปฏิบัติ เช่นในส่วนของประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทาง

ปฏิบัติอันเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงาน ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ซึ่งมีการกำหนดไว้เพียงแต่ในส่วนของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ จะต้องพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้น แล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นถึงสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ภายในกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาให้นับแต่วันที่อธิบดีลงนามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ในกรณีที่ไม้อาจดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 1 ปีได้ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องชี้แจงเหตุผลความจำเป็นต่อสรรพากรภาคหรือ ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งจะสามารถขยายได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี⁴⁰⁵ แต่แนวทางปฏิบัติดังกล่าว หรือในประมวลรัษฎากรก็มิได้มีการกำหนดว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อใด

อีกทั้งในส่วนของกรมศุลกากรมีการจำกัด หรือกำหนดระยะเวลาไว้ในส่วนของประกาศกรมศุลกากร ที่ 114/2555 เรื่องแก้ไขเพิ่มเติม ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2555 กำหนดว่ากรณีคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร มีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 45 วันนับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรก เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ

การที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนหรือจำกัดระยะเวลาไว้ให้ทราบ หรือกำหนดให้ใช้เป็นการทั่วไป และการไม่บัญญัติเรื่องผลของการที่ไม่กระทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จในเวลาที่กำหนดจะมีผลอย่างไร ผู้อุทธรณ์จะนำคดีไปขอความเป็นธรรมต่อศาลภาษีอากรก่อนมีคำวินิจฉัยได้หรือไม่ ได้ก่อให้เกิดปัญหาความล่าช้าในการปฏิบัติงาน นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันคือปัญหาในการที่กฎหมายจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไว้เป็นที่แน่นอนเช่นเดียวกัน ถือได้ว่าเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่สมควรจะได้รับการพิจารณาด้วยความรวดเร็วไม่ล่าช้า ตามหลักเรื่องสิทธิได้รับการพิจารณาที่รวดเร็ว อันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง รวมถึงไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความแน่นอนชัดเจน และยังเป็นการไม่ให้

⁴⁰⁵ แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ อช.1/2546 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลา การปฏิบัติงาน ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 5.4 ภาคผนวก ง.

ความคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจน ที่รัฐจึงจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาคำวินิจฉัยการแน่นอนชัดเจน เพื่อที่ประชาชนจะได้คาดหมายถึงระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน รวมถึงคาดการณ์ถึงผลทางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์วินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ได้รับเงินภาษีที่ชำระไปแล้วคืน หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องส่งคืนภาษีรวมทั้งเสียเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีที่ชำระไปก่อน นั่นคือดอกเบี้ย เช่น กรมสรรพากรมีการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น⁴⁰⁶ จะเห็นได้ว่าการที่ระยะเวลาพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เกิดล่าช้าก็ส่งผลเสียต่อหน่วยงานของรัฐด้วยเช่นกัน

ปัญหาในเรื่องของระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับต่างประเทศแล้วจะเห็นได้ว่าการกำหนดไว้อย่างชัดเจนแน่นอนกว่าของประเทศไทยอยู่มาก ดังที่ได้ทำการเปรียบเทียบในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.3.6 โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่มีการกำหนดระยะเวลา รวมถึงผลของการที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้เสียภาษีอากรที่อุทธรณ์สามารถนำคดีไปฟ้องศาลได้โดยไม่ต้องรอลงคำวินิจฉัยอย่างไรก็ตาม ในส่วนของกรมสรรพากรตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่เป็นกฎหมายที่เพิ่งมีการประกาศใช้ ได้มีการกำหนดขอบเขตระยะเวลาหลักการที่มีลักษณะเช่นเดียวกันกับของสาธารณรัฐฝรั่งเศสรวมถึงกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งคำวินิจฉัยเป็นหนังสือให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่มามีคำวินิจฉัยซึ่งทำให้กฎหมายจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีความแน่นอนชัดเจนมากขึ้น มีความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรในเรื่องของความแน่นอนชัดเจน และยังเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่ควรได้รับการพิจารณาที่รวดเร็วไม่ล่าช้า

4.3 ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจในการพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีความแตกต่างกันไม่เป็นเอกภาพ รวมถึงมาตรฐานการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยในข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อกฎหมาย ที่ไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน

⁴⁰⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ.

ดังที่ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ในหัวข้อที่ 4.1.3 แต่นอกเหนือจากปัญหาความไม่เป็นเอกภาพดังที่ได้กล่าวไว้แล้ว ยังมีปัญหาในเรื่องเกี่ยวกับผู้มีอำนาจในการพิจารณาคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรอยู่อีกหลายประการ แต่เนื่องจากจากการศึกษาของผู้เขียนพบว่า การคัดค้านการประเมินภาษีอากร ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นมีลักษณะเป็นการทบทวนภายในฝ่ายปกครองโดยผู้ออกคำสั่งทางปกครองเอง เพื่อให้คู่กรณีได้รับการตรวจสอบ แก้ไข เสียหายโดยฝ่ายปกครองที่ออกคำสั่งนั่นเอง ปัญหาอันเกี่ยวกับแก่วินิจฉัยจึงเป็นปัญหาอันเกี่ยวข้องกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่พิจารณาคดีในลักษณะคดีข้อพิพาทเท่านั้น โดยแยกเป็น 2 หัวข้อ ดังต่อไปนี้

4.3.1 ปัญหาในเรื่องความเป็นกลางและความรู้ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีลักษณะเป็นการควบคุมภายในของฝ่ายปกครองในลักษณะคดีข้อพิพาท แต่เนื่องจากกฎหมายจัดเก็บภาษีแต่ละฉบับกำหนดประกอบไปองค์คณะที่เป็นตัวแทนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั่นเอง ทำให้เกิดข้อสงสัยในเรื่องความเป็นยุติธรรม และความโปร่งใส เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจเกิดความเอนเอียงพิจารณาเข้าข้างฝ่ายปกครอง ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วยตนเอง ขาดความอิสระขาดความเป็นกลาง เพราะยังคงขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่าองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ว่าจะเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร หรือตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือฝ่ายกรมสรรพากร ฝ่ายกรมการปกครอง และฝ่ายสำนักงานอัยการ อีกทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรยังมีจำนวนหลายคณะ โดยแบ่งตามเขตที่สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินตั้งอยู่ ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่นให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทนจังหวัดละ 1 คณะ

ในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีจำนวนทั้งสิ้น 11 คน ประกอบไปด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และ

ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคนเป็นกรรมการ และให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นเลขานุการและเป็นผู้ช่วยเลขานุการ โดยให้เลขานุการเป็นกรรมการด้วย ตามมาตรา 112 สัตต แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีจำนวนทั้งสิ้น 7 คน ประกอบไปด้วยปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ

จะเห็นได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนใหญ่แล้วประกอบไปด้วยคณะกรรมการจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีแทบทั้งสิ้น การที่มีองค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมาจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีที่มีการพิพาทนั้น ย่อมเป็นการไม่สมควรเพราะเป็นการมีผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน รวมถึงไม่มีความเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการพิจารณาวินิจฉัย เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะเป็นการกระทำของฝ่ายปกครอง จึงถือว่าเป็นข้อพิพาททางปกครองประเภทหนึ่งการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรหรือเรียกว่าการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นการพิจารณาทางปกครองด้วย เพราะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ซึ่งมีผลเป็นการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ของอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งคือผู้เสียภาษีอากรหรือเอกชน ดังนั้นการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากร จึงต้องคำนึงถึงหลักการพิจารณาทางปกครองประกอบด้วยเพื่อให้การกระทำทางปกครองนั้นชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งได้แก่หลักความเป็นกลาง หรือหลักความไม่มีส่วนได้เสีย

โดยหลักการนี้พื้นฐานแล้วผู้มีอำนาจตัดสินใจหรือพิจารณา ไม่สมควรจะเป็นผู้มีส่วนได้เสียหลักการนี้มีแนวความคิดพื้นฐานว่าบุคคลที่มีอำนาจวินิจฉัย หากมีอคติต่อคู่กรณี ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือมีผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกันแล้ว ย่อมไม่อาจวินิจฉัยชี้ขาดโดยปราศจากอคติ ในเรื่องนั้นได้ซึ่งหลักการนี้มีปรากฏอยู่ในมาตรา 13 และมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 การปฏิบัติราชการหรือการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวม มิใช่เป็นไปเพื่อผลประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะหากแต่เป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ ดังนั้นจึงต้องปฏิบัติด้วยความเป็นกลางไม่โอนเอียง หลักการไม่มีส่วนได้เสีย มีรากฐานมาจากความต้องการให้บุคคลผู้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาวินิจฉัย ดำเนินการพิจารณาวินิจฉัยเรื่องต่าง ๆ อย่างเป็นกลาง ยุติธรรม และปราศจากความ

ลำเอียง โดยบุคคลผู้มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยสั่งการ ไม่ว่าจะ เป็นในเรื่องภายในหรือภายนอก เช่นส่วนได้เสียทางการเงิน ความสัมพันธ์ส่วนตัว หรือความ เกี่ยวข้องอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง

นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาในเรื่องความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จุดมุ่งหมายของการที่มีการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการในลักษณะองค์กรกลุ่มนี้เพื่อเป็นการ ก่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร ทั้งส่วนของกรุงเทพมหานคร และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ของกรมสรรพากรในส่วน ภูมิภาค รวมถึงคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่องค์คณะที่เห็นว่ามี ความเชี่ยวชาญทางภาษีก็จะมีเฉพาะแต่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน องค์คณะกรรมการที่มาจากผู้แทนกรมการปกครอง ผู้ว่าราชการจังหวัด อาจลงมติโดยตัดสินใจโดยตามกรรมการจากสำนักงานอัยการ อัยการจังหวัด หรือกรรมการที่เป็น ตัวแทนจากกรมสรรพากร หรือสรรพากรภาคก็เป็นได้ เนื่องจากมีความรู้ความเชี่ยวชาญ ชำนาญใน ข้อกฎหมายมากกว่า หรือมีความเชี่ยวชาญชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรมากกว่าตน

ในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 ประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ ไม่เกินเจ็ดคนรวมถึงเลขานุการเป็นกรรมการ ซึ่งผู้ทรงคุณวุฒิที่อธิบดีแต่งตั้งนี้โดยส่วนใหญ่แล้ว จะเป็นอดีตข้าราชการของกรมศุลกากร มิได้มีบุคคลภายนอกหรือภาคเอกชนเข้าร่วมเป็น คณะกรรมการด้วยแต่อย่างใด ซึ่งในเรื่องของความเชี่ยวชาญนั้นย่อมตัดในข้อนี้ไป แต่ในเมื่อ คณะกรรมการล้วนเป็นผู้แทนหรือบุคคลที่เป็นฝ่ายปกครอง หรือมีความเกี่ยวข้องกับกรมศุลกากร เกือบทั้งหมดเช่นนี้จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความไม่เป็นกลางความไม่มีส่วนได้เสีย แม้ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จะมีบทบัญญัติกำหนดว่ากรรมการผู้ใดที่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่ วินิจฉัยจะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้ก็ตาม ก็มิอาจทำให้ปราศจากข้อสงสัยได้ว่า คณะกรรมการจะไม่มี การพิจารณาอุทธรณ์เป็นการให้ประโยชน์แก่รัฐแต่เพียงอย่างเดียว

ในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบไปด้วยปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรม ศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ จะ เห็นว่าแม้จะมีคณะกรรมการที่เป็นผู้มิใช่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรหรือเกี่ยวข้องกับกรมการจัดเก็บภาษี อากรประกอบอยู่ด้วยในจำนวนที่ใกล้เคียงกัน แต่ก็อาจมีข้อสงสัยทั้งในเรื่องความเป็นกลางไม่มี

ส่วนได้เสียและความเชี่ยวชาญ ความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมายอาญา หรือปัญหาที่เป็นข้อพิพาท เช่นกัน หากคณะกรรมการมิได้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายอาญา หรือปัญหาที่เป็นข้อพิพาท เพียงพอ หรือปัญหาที่จะต้องดำเนินการพิจารณาโดยผู้ซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ก็จะส่งผลให้เกิดการพิจารณาที่ไม่เป็นธรรม

นอกจากนั้นแล้วองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ว่าจะเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการ รับมรดก พ.ศ. 2558 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ล้วนเป็นผู้ที่มีตำแหน่ง ภาระหน้าที่ประจำของตนอยู่แล้วย่อมทำให้กำหนด นัดประชุมกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ยาก อีกทั้งยังมิได้มีเวลาในการทำความเข้าใจลักษณะข้อ พิพาทนั้น ๆ เช่นในกรณีของกรมสรรพากร องค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในส่วนภูมิภาคที่ ตัวแทนจากฝ่ายปกครองได้แก่ผู้ว่าราชการจังหวัด ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วมิได้มีความเชี่ยวชาญอัน เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากร ประกอบกับมีหน้าที่ที่รับผิดชอบในจังหวัดมากมายย่อมทำให้เกิด ข้อขัดข้องในการกำหนดนัด และอาจไม่มีเวลาเพียงพอที่จะศึกษาทำความเข้าใจประเด็นข้อโต้แย้ง หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นตัวแทนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีเอง ย่อมต้องพิจารณา เป็นไปในทางเป็นคุณแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของตน เนื่องจากไม่มีความอิสระในการออกความ คิดเห็นเพราะอาจมีผลต่อหน้าที่การงานของตน หรือเพราะหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรเป็น หน่วยงานที่ตนสังกัดอยู่ จึงมีแนวโน้มที่จะเห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานที่ประเมิน ภาษีอากรที่เป็นมูลเหตุแห่งข้อพิพาท ทำให้ไม่ได้รับการพิจารณาด้วยความเป็นกลางอย่างแท้จริง

ดังนั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรก็ควรจะเป็นผู้ที่มี ความเป็นกลาง ไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาโดยต้องไม่เข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และมีความ เป็นอิสระซึ่งไม่มีอิทธิพลใดอันจะทำให้การวินิจฉัยไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรมมาครอบงำ เช่นเดียวกัน รวมถึงจะต้องเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญกันเกี่ยวข้องกับปัญหาภาษีอากร ปัญหาข้อ พิพาททางภาษีอากร ปัญหาอันเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ว่าวินิจฉัย ซึ่งจะเป็นการทำให้การระงับข้อพิพาท ทางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองมีความเป็นธรรม มีความเหมาะสม และบรรลุวัตถุประสงค์ ในการพิจารณาแบบองค์รวมที่ต้องการให้มีการถ่วงดุลอำนาจมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ได้รับการ ขอมรับจากประชาชนผู้เสียภาษีอากรและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ที่กฎหมายภาษีอากรที่ ดีจะต้องเป็นไปตามหลักการยอมรับได้ของสังคม หากประชาชนเห็นว่าการจัดเก็บภาษีอากร รวมถึง การขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรไม่ถูกต้อง ไม่เหมาะสม ไม่มีความเป็นกลางไม่ยุติธรรม การจัดเก็บ

ภาษีอากรนั้นก็จะไม่ได้รับการร่วมมือจากประชาชน ภาษีอากรที่ไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชน จะถือว่าเป็นภาษีที่ดีได้อย่างไร

4.3.2 ปัญหาในการรับฟังข้อเท็จจริง

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ตามที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีกำหนด ได้ยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี ในการพิจารณาคำเนินการนั้น ในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรนั้น การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแบ่งออกเป็น การดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่ และการดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในการวินิจฉัยอุทธรณ์กฎหมายได้ให้อำนาจผู้พิจารณาสำนวนอุทธรณ์ หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาได้ ส่วนออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้⁴⁰⁷ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุอันสมควรผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป⁴⁰⁸ นอกจากนั้นแล้วตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ประธานคณะกรรมการอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ กับสั่งให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้ ส่วนได้ หรือออกคำสั่งให้ตอบคำถามเป็นหนังสือ⁴⁰⁹ เช่นเดียวกันกับตามประมวลรัษฎากร แต่มิได้มีบทบัญญัติตัดสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยในการนำคดีขึ้นสู่ศาล หากมิได้ดำเนินการตามหมายเรียกแต่อย่างใด

ในส่วนของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแบ่งออกเป็นการดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่และการดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ กฎหมายได้ให้อำนาจคณะกรรมการหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐานหรือข้อมูล ไม่ว่าในรูปสื่อใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตาม หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร กฎหมายได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจยกอุทธรณ์นั้นเสีย⁴¹⁰

⁴⁰⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

⁴⁰⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

⁴⁰⁹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, มาตรา 21.

⁴¹⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469, มาตรา 112 ทวาทศ.

และหากผู้อุทธรณ์อุทธรณ์โดยเหตุเช่นว่านี้จะหมดสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาล⁴¹¹

ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีกระบวนการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครอง จำนวนสองขั้นตอน ขั้นตอนแรกนั้นคือการคัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย⁴¹² เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคำคัดค้านอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้ยื่นคำคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมหรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยาน กับสั่งให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้⁴¹³ ในกรณีที่ผู้คัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณา คำคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน⁴¹⁴ ในส่วนของการพิจารณาอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน กฎหมายได้ให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เช่นเดียวอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย แต่มิได้กำหนดว่าหากไม่ดำเนินการตามหนังสือเรียกแล้วจะหมดสิทธินำคดีขึ้นฟ้องศาล

ปัญหามีอยู่ว่าในการดำเนินการพิจารณาของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ว่าจะเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีลักษณะคล้ายคลึงกันกล่าวคือ ในเรื่องที่มีการพิจารณามีการรับฟังพยานหลักฐาน รับฟังข้อเท็จจริงของผู้อุทธรณ์อย่างน้อยเพียงใด การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้พิจารณาคำคัดค้านหรืออุทธรณ์มีอำนาจเรียกผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์มาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องนั้นนับว่าเป็นการสมควรที่ให้อำนาจไว้ แต่ก่อให้เกิดปัญหาบางประการเนื่องจากกฎหมายเพียงกำหนดให้อำนาจไว้แต่มิได้กำหนดเป็นหน้าที่ของผู้มีอำนาจพิจารณาคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ รวมถึงมิได้กำหนดว่าเป็นสิทธิของผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ จึงเป็นดุลพินิจของผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่าจะกระทำหรือไม่กระทำ โดยส่วนใหญ่มักจะพิจารณาแต่เพียงจากหลักฐานที่ปรากฏในสำนวนของเจ้าพนักงานประเมิน เรียกเอกสารหลักฐานที่เป็นของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเอง ประกอบกับหลักฐานที่ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ยื่นมาพร้อมกับคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ แต่เพียงเท่านั้น รวมถึงไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรฉบับใดบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งเลยว่า กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรที่ดำเนินการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร สามารถยื่น

⁴¹¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469, มาตรา 112 สัตตศศ.

⁴¹² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

⁴¹³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 87.

⁴¹⁴ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89 วรรค 3.

พยานหลักฐาน หรือเอกสาร หรือสามารถมาให้ถ้อยคำด้วยวาจา เพิ่มเติมหลังจากได้ดำเนินการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแล้ว แม้ในทางปฏิบัติฝ่ายปกครองจะมีการกำหนดระเบียบในเรื่องการรับฟังพยานหลักฐานเพิ่มเติมอยู่บ้าง ซึ่งก็จะเห็นแต่เพียงกำหนดอยู่ในระบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลา การชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 ข้อ 8 ที่มีการกำหนดไว้ว่าผู้ยื่นคำคัดค้านมีความประสงค์จะให้ถ้อยคำหรือยื่นพยานหลักฐานเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่เคยยื่นไว้แล้วในชั้นตรวจสอบภาษี และหรือชั้นคัดค้าน ให้บันทึกถ้อยคำหรือพยานหลักฐานไว้ ในส่วนของบันทึกเพิ่มเติมดังกล่าวให้รับฟังเป็นพยานหลักฐานประกอบสำนวนได้ แต่ก็ยังมีได้เป็นหลักประกันว่าผู้เสียภาษีอากรจะได้การคุ้มครองสิทธิในเรื่องการรับฟังข้อเท็จจริงนี้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะในท้ายที่สุดแล้วมิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรฉบับใดบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ในเรื่องของคุ้มครองสิทธิในการรับฟังข้อเท็จจริง

นอกจากนั้นแล้วกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรยังได้มีบทบัญญัติที่ตัดสิทธิผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ที่ไม่ได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร โดยหากมิได้ดำเนินการตามหมายเรียกหรือหนังสือเรียกเช่นนั้นแล้ว ในกรณีของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร ผู้อุทธรณ์หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล ในส่วนของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ถือว่าการไม่ดำเนินการเช่นนั้นเป็นเหตุในการยกอุทธรณ์ และไม่สามารถนำคดีขึ้นฟ้องศาลได้ ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในชั้นตอนคัดค้านต่างก็มีบทบัญญัติในการตัดสิทธิไว้เช่นกัน กล่าวคือผู้คัดค้านหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีในการที่จะอุทธรณ์และแสวงหาความเป็นธรรมในชั้นศาล อย่างไรก็ตามกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรก็ได้บัญญัติตัดสิทธิไว้ครอบคลุมในทุกประเภทภาษีอากรหรือทุกกรณี ดังเช่นในส่วนของกรมสรรพากร ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้มีบทบัญญัติตัดสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยในการนำคดีขึ้นสู่ศาล ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์มิได้ดำเนินการตามหมายเรียกแต่อย่างใด ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในชั้นตอนอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็เช่นเดียวกันที่มีได้มีบทบัญญัติตัดสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยในการนำคดีขึ้นสู่ศาลหากมิได้ดำเนินการตามหนังสือเรียก

จะเห็นได้ว่า การที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรให้อำนาจผู้พิจารณาคัดค้านหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรในการออกหมายเรียกผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์มาซักถาม หรือขอให้นำส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องมาแสดงนั้น หากผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์การ

ประเพณีภาษีอากรไม่ได้ปฏิบัติตามจะเกิดผลร้าย และเสียสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจให้ได้มาซึ่งข้อมูล และเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน นอกจากนี้ตามการที่ไม่ได้ปฏิบัติตามหมายเรียกนั้นมีโทษของการไม่ปฏิบัติตาม ต้องระวางโทษจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับที่มีลักษณะเป็นการลงโทษอยู่แล้วจึงไม่ควรมีการตัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมซึ่งเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่มีความสำคัญและสมควรได้รับการคุ้มครอง

4.4 ปัญหาเกี่ยวกับแบบพิธี

การยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งแบบของคำอุทธรณ์นี้แตกต่างกันออกไปตามข้อพิพาทภาษีอากรและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ในส่วนของกรมสรรพากร ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรยื่นอุทธรณ์ด้วยแบบ ภ.ศ.6 ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยื่นอุทธรณ์ด้วยแบบ ภ.ม.60 ในส่วนของกรมศุลกากร ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยื่นอุทธรณ์ด้วยแบบ กศก. 171 ในส่วนของกรมสรรพสามิต ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ยื่นคัดค้านด้วยแบบ ภ.ย.01-25 และยื่นอุทธรณ์ด้วยแบบ ภ.ย.01-26 หรือหากเป็นที่กรมศุลกากรเป็นผู้ประเมินภาษีอากรแทนกรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร สามารถยื่นโดยใช้แบบ กศก. 171 ได้ อย่างไรก็ตามหากผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการยื่นตามแบบที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนด ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจไม่รับคำอุทธรณ์ หรือยกอุทธรณ์นั้นได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินด้วยเอกสารอันมีเนื้อหาสาระสำคัญอันเป็นการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งทางภาษีอากรก็ตาม แต่การที่มิได้ใช้แบบตามที่กำหนดจึงถือเสมือนหนึ่งว่ามิได้มีการอุทธรณ์ ซึ่งเป็นจะเห็นได้ว่า การที่กฎหมายกำหนดให้ ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบนั้น เป็นการสร้างภาระอย่างหนึ่ง ให้แก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังไม่เป็นไปตามหลักการพิจารณา คดีปกครองที่กำหนดให้ ไม่ยึดแบบพิธี

การคัดค้านหรืออุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองก็ควรจะเป็นเช่นเดียวกัน ในการดำเนินการต้องให้ความสำคัญแก่น้อยกว่ารูปแบบหรือแบบพิธี และต้องไม่มีการกำหนดขั้นตอนให้เป็นภาระแก่ประชาชนเกินสมควรด้วย เพื่อก่อให้เกิดความรวดเร็วและเป็นภาระอันน้อยความสะดวกให้ประชาชน ดังนั้นการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรจึงไม่ควรมีการกำหนดในเรื่องการแบบคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ และหลักเกณฑ์ที่หากผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์มิได้กระทำตามแบบที่กำหนดแล้วผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์

เนื่องจากเป็นข้อจำกัดที่จำกัดสิทธิในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรจนเกินไป

ซึ่งในขณะที่ประเทศอังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศสต่างมิได้มีข้อกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร โดยใช้แบบคำคัดค้านหรือแบบคำอุทธรณ์ แต่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีจัดทำเอกสารขึ้นเพื่อความสะดวก แก่ผู้เสียภาษีโดยสามารถใช้เอกสารที่พิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมการจัดเก็บภาษีได้ หรือผู้เสียภาษีสามารถจะยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษี โดยใช้เอกสารที่มีข้อความเป็นการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางภาษีก็ได้ นอกจากนี้ในบางกรณีอาจมีการอุทธรณ์ด้วยวาจา เช่น ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่เป็นประเทศหนึ่งที่ไม่ยึดถือแบบพิธีเท่าใดนักหาก เป็นข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดจากภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีอากรจะยื่นอุทธรณ์ด้วยวาจาก็ได้

4.5 ปัญหาเรื่องเงินเพิ่ม และดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน

ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะเป็นผู้ประเมินตนเอง โดยยื่นแบบแสดงรายการว่าตนมีทรัพย์สินมีเงินได้มีกิจการอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีประเภทใดเป็นจำนวนเท่าใด และคำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้พร้อมกับชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด การประเมิน โดยเจ้าพนักงานจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองแล้วแต่ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานก็จะเข้ามามีบทบาทในการประเมินภาษีอากร โดยอาจประเมินแก้ไขให้ถูกต้องหรือในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดชำระภาษีอากรเจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้า ให้ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีก่อนกำหนดได้ ผู้เสียภาษีจึงที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หากมิได้ยื่นแบบรายการภาษีหรือชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายนอกเหนือจากเงินภาษีอากรที่ต้องชำระอีกด้วย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่ได้รับแจ้งการประเมินจะต้องชำระภาษีอากรนั้นพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามจำนวนและภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งในเหตุแห่งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานนี้เองกฎหมายได้ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับการแจ้งการประเมินภาษีอากรว่าหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีอากร หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดจะถือว่า

เป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษี อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้

เบี้ยปรับทางภาษีอากร⁴¹⁵ เป็นการกำหนดโดยผลของกฎหมาย มีลักษณะในการลงโทษผู้ที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด เช่นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่เสียภาษีอากรไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยเบี้ยปรับจะคิดจากส่วนของภาษีอากรที่คิดไว้ขาด และจะกำหนดไว้เป็น 1 เท่าหรือ 2 เท่า ของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ หรือในบางกรณีมีการกำหนดไว้เป็นร้อยละ แต่อาจมีการงดหรือลดได้ เบี้ยปรับจึงเป็นบทลงโทษผู้กระทำความผิดทางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรทำให้รัฐต้องขาดประโยชน์จากเงินภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับชำระภายในกำหนดเวลา โดยบทลงโทษจะรุนแรงตามเจตนากระทำความผิดของผู้เสียภาษีอากร เช่น หากผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรแต่ประเมินภาษีอากรไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อประเมินภาษีอากรไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียน้อยกว่าจำนวนที่ต้องเสีย กรณีเช่นนี้เจ้าพนักงานจะประเมินภาษีอากรแล้วเก็บจำนวนเงินที่ประเมินไป และผู้เสียภาษีอากรจะต้องชำระเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีก แต่ถ้าเป็นกรณีผู้มีหน้าที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานทำการประเมินภาษีมีอำนาจประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับจำนวน 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ ในขณะที่เงินเพิ่ม เป็นเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรชำระเมื่อผู้เสียภาษีอากรผิดนัดไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา และเงินเพิ่มนี้จะเพิ่มขึ้นตามระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีย่ำช้า แต่มักจะมีการกำหนดจำนวนขั้นสูงไว้ เช่นไม่เกินภาษีอากรที่ต้องชำระ อาจเทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องชำระระหว่างผิดนัด

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ขาดความรู้ความเข้าใจในกระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร โดยเข้าใจว่าหากได้ทำการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแล้วจะเป็นการทุเลาการชำระภาษีด้วย แต่ในความเป็นจริงแล้วหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานและได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตาม จะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากร พร้อมจัดให้มีหลักประกันค้ำประกันไปพร้อมกันด้วย โดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรืออธิบดีกรมศุลกากรกร หรืออธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามแต่ประเภทภาษีอากร

อย่างไรก็ตามถึงแม้จะได้รับอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีอากรแล้วก็ตาม แต่ยังมีปัญหาในเรื่องของเงินเพิ่มว่า ที่ถึงแม้ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการทุเลาการชำระภาษีอากร แต่เงินเพิ่มจะต้องคำนวณไปจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษีอากร และเงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินภาษีอากรอย่างหนึ่ง

⁴¹⁵ โปรดดูตารางที่ 4.2 ตารางเปรียบเทียบอัตราเบี้ยปรับ.

จึงสามารถบังคับชำระหนี้ได้อย่างเดียวกับเงินภาษีอากร ซึ่งในปัจจุบันอัตราเงินเพิ่ม⁴¹⁶ ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเท่ากับร้อยละ 18 ต่อปี แต่ไม่เกินภาษีอากรที่ต้องชำระ หรือกรณีที่มีการขยายระยะเวลาการชำระภาษีเงินเพิ่มจะลดลงเท่ากับ 0.75 ต่อเดือนหรือเท่ากับร้อยละ 9 ต่อปี หรือเงินเพิ่มของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เงินเพิ่มมี 2 อัตราคือไม่เกินร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียและร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปี โดยไม่ได้กำหนดจำนวนขั้นสูงไว้ และเงินเพิ่มของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเท่ากับร้อยละ 18 ต่อปี แต่ไม่เกินภาษีอากรที่ต้องชำระ จากอัตราเงินเพิ่มดังกล่าวมาจะเห็นว่าเป็นอัตราที่สูงมากหากเทียบกับอัตราดอกเบี้ยในตลาด จึงต้องพิจารณาว่าอัตราเงินเพิ่มมีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ นอกจากนั้นแล้วการที่เงินเพิ่มมีอัตราสูงยังส่งผลต่อหลักประกันที่ต้องวางในการขอทุเลาการชำระภาษีอากรอีกด้วย นอกจากนั้นแล้วยังมีกรณีปัญหาของเงินเพิ่มอันเกี่ยวกับกรณีที่มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากมิได้มีการกำหนดระยะเวลาว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อไร ผู้อุทธรณ์จึงต้องรับภาระในการชำระเงินเพิ่มที่คำนวณจนถึงวันที่ชำระภาษีอากรซึ่งจะไม่เป็นธรรมนัก แม้กฎหมายภาษีอากรบางฉบับจะได้กำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงไว้แล้วก็ตาม

ปัญหาดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนที่รัฐต้องชดเชยเยียวยาให้แก่ผู้ที่เสียภาษีไม่มีความรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากร ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน⁴¹⁷ มีลักษณะเป็นเช่นเดียวกับดอกเบี้ย คำว่า “ดอกเบี้ย” พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้ความหมายว่าดอกเบี้ย หมายถึงค่าตอบแทนที่บุคคลหนึ่งใช้ให้แก่บุคคลหนึ่งเพื่อการที่ได้ใช้เงินบุคคลนั้นหรือเพื่อทดแทนการไม่ชำระหนี้หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้อง การให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ที่ขอคืนภาษีอากรชำระไว้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร เป็นการเยียวยาความเสียหายประการหนึ่งแก่ผู้เสียภาษีอากร ในกรณีที่ไม่มีความรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากร ในปัจจุบันกรมสรรพากร ได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยแก่ผู้ที่รับเงินภาษีคืนในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน หรือเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปี แต่ทั้งนี้ดอกเบี้ยดังกล่าวจะไม่เกินกว่าจำนวนภาษีอากรที่ได้รับคืน ในส่วนของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในการขอรับคืนภาษีอากรไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน ส่วนของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยแก่ผู้ที่รับเงินภาษีคืนในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือน หรือร้อยละ 7.5 ต่อปี ส่วนของกรมสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กรณีที่มีคำวินิจฉัยคัดค้านหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้

⁴¹⁶ โปรครูดตารางที่ 4.3 ตารางเปรียบเทียบอัตราเงินเพิ่มประกอบ.

⁴¹⁷ โปรครูดตารางที่ 4.4 ตารางเปรียบเทียบอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีได้ที่รับคืนประกอบ.

คืนภาษีอากร ไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเงินภาษีอากรที่คืน กรณีปัญหาเกี่ยวกับดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนดังกล่าวมาจะเห็นได้ว่าดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนี้มีอัตราค่อนข้างสูงกว่าอัตราตลาด เช่นเดียวกันกับอัตราเงินเพิ่ม จึงต้องพิจารณาว่าอัตราดอกเบี้ยมีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ รวมทั้งอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนตามกฎหมายแต่ละฉบับไม่มีความสอดคล้องกัน เนื่องอัตราดอกเบี้ยจากกฎหมายแต่ละฉบับมีความแตกต่างกัน และยังมีปัญหาในทำนองเดียวกันกับเรื่องเงินเพิ่ม เนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มิได้มีการกำหนดระยะเวลาว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อไร รัฐจะต้องเป็นผู้รับภาระในการชำระดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่คืนเช่นกัน จึงควรต้องนำปัญหาเรื่องเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนี้มาวิเคราะห์

ผู้เขียนจึงทำการวิเคราะห์ปัญหาโดยแยกเป็นประเด็น ดังนี้

1) เงินเพิ่มตามกฎหมายจัดเก็บภาษีแต่ละฉบับบังคับหรือลดได้หรือไม่ เพียงใด

วัตถุประสงค์ของเงินเพิ่มตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 2 ในหัวข้อ 2.7.2.2 เป็นมาตรการหนึ่งที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง เพื่อเป็นค่าเสียหายของรัฐ ทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้นเพื่อชดเชยค่าขาดประโยชน์ของรัฐ จากการที่ได้ศึกษาจะเห็นว่าเงินเพิ่มนั้น โดยปกติจะงดไม่ได้ ในกรณีแทบทุกกรณีตามกฎหมายจัดเก็บภาษี หากแต่ในกรณีภาษีสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติให้สามารถงดได้โดยให้หลักเกณฑ์เป็นไปตามกฎกระทรวง⁴¹⁸

อย่างไรก็ตามเงินเพิ่มนั้นสามารถลดได้ กรณีที่เงินเพิ่มสามารถลดได้นั้นศึกษาได้จากตารางที่ 4.3 เปรียบเทียบอัตราเงินเพิ่ม⁴¹⁹ ซึ่งได้แก่กรณีที่อธิบดีได้ให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาชำระภาษีและได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนให้ ซึ่งปรากฏอยู่ในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 หรือโดยการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎกระทรวง โดยไม่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ การลดเงินเพิ่มเช่นนี้ปรากฏอยู่ในส่วนกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ผู้เขียนได้ศึกษาจากลักษณะ รูปแบบการงดหรือลดเงินเพิ่มแล้ววิเคราะห์ได้ว่าการยินยอมให้ลดหรืองดเงินเพิ่มนั้นจะดูจากเจตนาของผู้เสียภาษีว่ามีเจตนาจะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือไม่ หากไม่มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยง กล่าวคือมีความต้องการด้วยตัวเองที่จะเสียภาษี แต่

⁴¹⁸ กฎกระทรวง ฉบับที่ 29 (พ.ศ.2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ในการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม.

⁴¹⁹ โปรดดูตารางที่ 4.3 ตารางเปรียบเทียบอัตราเงินเพิ่ม ประกอบ.

อาจจะเสียหายไปเพราะความผิดพลาด ไม่ได้เสียหรือนำส่งภายในกำหนดเวลา หรืออาจจะไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ แต่เพราะเกิดจากการไม่เจตนา โดยพิจารณาจากตัวบทกฎหมาย พระราชบัญญัติกฎกระทรวง พระราชกฤษฎีกา คำสั่งกรมที่ใช้ถ้อยคำ เช่น “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเอง และขอชำระภาษีโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ”⁴²⁰ สำหรับกรณีเงินเพิ่มในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือในส่วนของกรมสรรพากร โดยพิจารณาจากถ้อยคำที่บัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรคสอง “...ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน...”

จากที่กล่าวมาในข้างต้น เงินเพิ่มนั้นสามารถสามารถลดได้ด้วยเหตุที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาชำระภาษีอากร หรือลดลงด้วยเหตุที่ยื่นคำร้องขอลดเงินเพิ่มตามกฎกระทรวง และมีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนให้ หรือชำระภาษีอากรด้วยตนเองโดยไม่ได้รับคำเตือน แล้วแต่กรณี โดยเงินเพิ่มจะลดลงกึ่งหนึ่ง อีกทั้งส่วนมากเงินเพิ่มจะมีการกำหนดจำนวนขั้นสูงสุดไว้ เช่นไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ แต่มีบางกรณีไม่ได้กำหนดไว้โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

1.1) อัตราเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จากเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ ลดลงเหลือ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ และมีการกำหนดว่าเงินเพิ่มจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่ง

1.2) อัตราเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 จากเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีอากรที่ต้องชำระหรือชำระขาดหรือที่ต้องนำส่งหรือนำส่งขาด ลดลงเหลือ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีอากรที่ต้องชำระหรือชำระขาดหรือที่ต้องนำส่งหรือนำส่งขาด และมีการกำหนดว่าเงินเพิ่มจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่ง

1.3) อัตราเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จากเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ ลดลงเหลือ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ อีกทั้งเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังสามารถยกเว้นได้อีกด้วย ด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 23 เมื่อปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา ผู้มีหน้าที่เสีย

⁴²⁰ กฎกระทรวง ฉบับที่ 29 (พ.ศ.2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ในการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ข้อ 6(1).

ภาษีอากรสามารถผ่อนชำระภาษีอากรได้ภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี หากชำระภาษีอากรภายในระยะเวลา 2 ปีจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม และหากชำระเกินกว่า 2 ปีแต่ยังอยู่ภายในกำหนดเวลา 5 ปีจะเสียเงินเพิ่มในอัตรา 0.5 ต่อเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ และยังมีกำหนดว่าเงินเพิ่มจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่ง

1.4) เงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แบ่งเป็นเงินเพิ่ม 2 ประเภท

เงินเพิ่มประเภทแรกคือเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม เงินเพิ่มกรณีนี้สามารถลดได้ โดยลดลงตามความช้าหรือเร็วของการชำระอากร แต่ทั้งนี้เงินเพิ่มจะไม่เกินอัตราร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 2 01 07 07

เงินเพิ่มประเภทที่สองคือเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนขอค่าอากรที่นำมาชำระ เงินเพิ่มประเภทนี้ไม่สามารถลดหรืองดได้ และไม่มีกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงไว้

1.5) อัตราเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ หากผู้หน้าที่เสียภาษีอากรได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรเอง และขอชำระภาษีอากร โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ ดำเนินการชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันครบกำหนดเวลาชำระภาษีหรือวันถัดจากวันที่ชำระขาดจากจำนวนที่ต้องเสีย เงินเพิ่มจะลดลงหรือ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ และหากดำเนินการชำระภาษีอากรภายใน 15 วันนับแต่วันครบกำหนดเวลาชำระภาษีอากรหรือวันถัดจากวันที่ชำระขาดจากจำนวนที่ต้องเสีย เงินเพิ่มจะลดลงเหลือ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ ทั้งนี้เงินเพิ่มจะไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ และเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ยังสามารถงดได้อีกด้วย

2) ปัญหาของการที่มีได้มีการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงสุดไว้

จากประเด็นในข้อ 1) ข้างต้น เรื่องการงดหรือลดเงินเพิ่มที่ได้ทำการวิเคราะห์ไป จะเห็นได้ว่าเงินเพิ่มในบางกรณีมีการกำหนดจำนวนขึ้นสูงสุด บางกรณีไม่มีกำหนดจำนวนขึ้นสูงสุดไว้ บางกรณีมีการกำหนดจำนวนขึ้นสูงสุดไว้ ได้แก่กรณีเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ส่วนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีการกำหนดจำนวนขึ้นสูงสุดไว้เพียงกรณีเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 20 ซึ่งจะเก็บไม่เกินร้อยละ 20 ส่วนในเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 1 นั้นมิได้มีการกำหนดว่าเงินเพิ่มจะมีจำนวนขึ้นสูงสุดเท่าไร ทำให้เกิดความไม่ชัดเจน และจากการที่กฎหมายกำหนดให้เงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรจะถือเป็น

ภาษีอากรค้าง ทำให้อธิบดีกรมจัดเก็บภาษีต่าง ๆ มีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง กรณีเช่นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าคงไม่เป็นธรรมดาเนื่องจากเงินเพิ่มในบางกรณีเกิดจากการที่เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีล่าช้า หรือแม้แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในกรณีที่ได้ขอทุเลาการชำระภาษีไว้แล้วก็ตาม เงินเพิ่มยังคงเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ หากไม่มีการกำหนดเพดานเงินเพิ่มหรือกำหนดจำนวนขั้นสูงสุดของเงินเพิ่มไว้ ย่อมเป็นการไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยเฉพาะกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นปัญหาที่สืบเนื่องมาจากจากปัญหาที่ได้วิเคราะห์มาแล้ว เกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่กฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง ของกรมจัดเก็บภาษีไม่ได้กำหนดระยะเวลาพิจารณาแล้วเสร็จไว้ครอบคลุมในทุกกรณี หากใช้เวลาวินิจฉัยกินเวลานานเป็น 10 ปี จึงจะวินิจฉัยแล้วเสร็จ หากมีการวินิจฉัยเป็นโทษแก่ผู้อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ก็จะต้องรับภาระในการเสียภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ซึ่งเงินเพิ่มนี้อาจจะเกินกว่าจำนวนภาษีอากรก็เป็นได้ และในการขอทุเลาการชำระภาษีอากรยังต้องวางประกันให้ครอบคลุมกับจำนวนเงินเพิ่มอีกด้วย จึงเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีจนเกินไป

นอกจากนั้นการที่เงินเพิ่มในบางกรณีมีการกำหนดจำนวนขั้นสูงสุด บางกรณีไม่มีกำหนดจำนวนขั้นสูงสุดไว้ ตามกฎหมายและฉบับถือว่าเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองที่เท่าเทียมกัน โดยการให้สิทธิในการได้รับความคุ้มครองไม่เท่าเทียมกันเช่นนี้จึงย่อมขัดต่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความยุติธรรม และหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรในเรื่องความเสมอภาคทางภาษีอากร ที่โดยหลักการแล้วรัฐจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันแตกต่างกันตามอำเภอใจไม่ได้ หรือจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันให้เหมือนกันโดยอำเภอใจมิได้ ซึ่งการปฏิบัติโดยอำเภอใจหมายถึง การปฏิบัติที่ไม่อาจหาเกณฑ์แห่งความแตกต่างอันมีน้ำหนักสำคัญระหว่างสิ่งสองสิ่งหรือหลายสิ่งมาอธิบายอย่างสมเหตุสมผลได้ นอกจากนั้นแล้วยังขัดกับหลักการความแน่นอนชัดเจน ของอัดัม สมิท ประกอบกับไม่เป็นคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจนอีกด้วย เนื่องจากการไม่มีกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงสุดไว้ ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่อาจทราบได้ว่าตนจะต้องชำระเงินเพิ่มจำนวนเท่าไร ซึ่งความแน่นอนชัดเจนนี้มีความหมายรวมไปถึงการที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องคาดหมายกำหนดจำนวนเงินเพิ่มที่แน่นอนที่ตนต้องชำระได้ หากมีการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงสุดไว้ว่าจะไม่เกินจำนวนเงินภาษีอากร ก็จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบได้ว่าอย่างไรเสียเงินเพิ่มจะไม่เพิ่มเกินไปจากจำนวนภาษีอากรที่ถูประเมินหรือเรียกเก็บนั่นเอง

3) ปัญหาอัตราเงินเพิ่มในปัจจุบัน เป็นอัตราที่เหมาะสมแล้วหรือไม่

จากการศึกษาของผู้เขียน ผู้เขียนจึงได้สรุปและทำการเปรียบเทียบอัตราเงินเพิ่มเป็นตารางที่ 4.3 เพื่อเปรียบเทียบอัตราเงินเพิ่มและนำมาวิเคราะห์ จะเห็นได้ว่าอัตราเงินเพิ่มของกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และอัตราเงินเพิ่มของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่ากับร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 18 ต่อปี หากมีกรณีที่ลดเงินเพิ่ม เงินเพิ่มจะลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือร้อยละ 0.5 ต่อเดือน เทียบเท่ากับร้อยละ 9 ต่อปี หรือร้อยละ 6 ต่อปี ตามลำดับ ในส่วนของเงินเพิ่มของกรมสรรพากร ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เท่ากับร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปี หากมีกรณีที่ลดเงินเพิ่ม เงินเพิ่มจะลดลงเหลือร้อยละ 0.5 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 6 ต่อปี ในส่วนของเงินเพิ่มของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เงินเพิ่มประเภทแรกคือเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม เงินเพิ่มกรณีนี้สามารถลดได้โดยลดลงตามความช้าหรือเร็วของการชำระเงินเพิ่มประเภทที่สองคือเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนขอค่าอากรที่นำมาชำระ หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปี ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเงินเพิ่มดังที่ได้กล่าวมาทั้งหมดนี้เป็นอัตราที่สูงมาก โดยหากเทียบกับอัตราดอกเบี้ยเงินฝากสำหรับบุคคลธรรมดาของธนาคารพาณิชย์ กรณีเงินฝากออมทรัพย์ของธนาคารพาณิชย์จดทะเบียนในประเทศไทยรวมถึงสาขาธนาคารต่างประเทศ ประจำวันที่ 25 มีนาคม พ.ศ. 2559 มีอัตราเท่ากับร้อยละ 0.05 – 1.1 ต่อปี หรือเทียบเท่ากับ 0.00416 - 0.091 ต่อเดือน กรณีเงินฝากประจำ 24 เดือน มีอัตราเท่ากับร้อยละ 1.3 – 2 ต่อปี หรือเทียบเท่ากับ 0.108 - 0.166 ต่อเดือน หรือเปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ยลูกค้ำรายใหญ่ชั้นดี เฉลี่ยของธนาคารพาณิชย์จดทะเบียนในประเทศไทย ประเภทเงินกู้แบบมีระยะเวลา (MLR) ประจำวันที่ 25 มีนาคม พ.ศ. 2559⁴²¹ มีอัตราเท่ากับร้อยละ 7.0971 ต่อปี หรือเทียบเท่ากับ 0.591 ต่อเดือน นอกจากนั้นแล้วหากเปรียบเทียบกับดอกเบี้ยคิดนัดตาม มาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดอกเบี้ยคิดนัดนั้น มีอัตราเพียงร้อยละ 7.5 ต่อปีเท่านั้น

เมื่อพิจารณาเงินเพิ่มประกอบกับดอกเบี้ยตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น เห็นได้ว่าเงินเพิ่มมีอัตราที่สูงกว่ามาก เมื่อเทียบกับอัตราดอกเบี้ยเงินฝาก หรือเทียบกับอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม และดอกเบี้ยคิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้ว่าการเก็บเงินเพิ่มจะมีวัตถุประสงค์เพื่อการบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่าง

⁴²¹ อัตราดอกเบี้ยเงินฝากสำหรับบุคคลธรรมดาของธนาคารพาณิชย์ และอัตราดอกเบี้ยเงินให้สินเชื่อของธนาคารพาณิชย์ ประจำวันที่ 25 มีนาคม 2559. สืบค้น 25 มีนาคม 2559, จาก https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/interestrate/_layouts/application/interest_rate/in_rate.aspx.

ถูกต้อง เพื่อเป็นค่าเสียหายของรัฐ ทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้น เพื่อชดเชยค่าขาดประโยชน์ของรัฐก็ตาม โดยเฉพาะหากพิจารณาจากวัตถุประสงค์ในข้อที่รัฐขาดประโยชน์จากการนำเงินไปใช้ ซึ่งดูไม่สอดคล้องกับอัตราเงินเพิ่มในปัจจุบันสักเท่าไร เพราะในกรณีธนาคารพาณิชย์นำเงินออกให้กู้ยืมยังได้รับดอกเบี้ยเพียงร้อยละ 7.0971 ต่อปีเท่านั้น การที่เงินเพิ่มตามกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรมีอัตราตั้งแต่ร้อยละ 6 - 18 ต่อปี จะเป็นการเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราที่สูงเกินไป ไม่เหมาะสมสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบันเท่าใดนัก จึงเป็นการยากที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรยอมรับได้ เนื่องจากภาษีอากรที่คืนนั้นจะต้องสอดคล้องต่อหลักการยอมรับได้ของสังคม ที่มีหลักการว่าการจัดเก็บภาษีอากรจะได้ผลคืนนั้นนอกจากจะขึ้นอยู่กับความพยายามของรัฐแล้ว ที่สำคัญกว่าคือความร่วมมือของประชาชน หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากรอย่างดีแล้วการเก็บภาษีอากรก็จะง่ายขึ้น การที่ประชาชนจะให้ความร่วมมือที่ดีได้นั้น ขึ้นอยู่กับการยอมรับของสังคม หากสังคมยอมรับว่าการเสียภาษีอากรนั้นถูกต้องสมควรที่จะเสียภาษีแล้ว ประชาชนก็จะให้ความร่วมมือในการเสียภาษีเอง หากประชาชนเห็นว่าไม่ถูกต้อง ไม่เหมาะสม ไม่ยุติธรรม การจัดเก็บภาษีอากรนั้นก็จะไม่ได้รับการร่วมมือจากประชาชน ภาษีอากรที่ไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชนจะถือว่าเป็นภาษีอากรที่ดีได้อย่างไร

4) ปัญหาดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนในปัจจุบัน เป็นอัตราที่เหมาะสมแล้วหรือไม่

ตามที่ได้อธิบายปัญหาในหัวข้อที่ 3) ข้างต้นในเรื่องปัญหาอัตราเงินเพิ่มในปัจจุบันเป็นอัตราที่เหมาะสมแล้วหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนได้อธิบายโดยเปรียบเทียบอัตราดอกเบี้ยเงินฝาก หรือเทียบกับอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม รวมถึงดอกเบี้ยคิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วพบว่า ในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยแก่ผู้รับเงินภาษีอากรคืนในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปี และในส่วนของกรมศุลกากร การให้ดอกเบี้ยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยแก่ผู้รับเงินภาษีอากรคืนในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 7.5 ต่อปี นั้นเป็นอัตราที่สูงเกินไป ไม่เหมาะสมสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบัน แม้เมื่อเปรียบเทียบกับอัตราเงินเพิ่มแล้วจะน้อยกว่าก็ตาม แต่ก็เพราะเนื่องมาจากเงินเพิ่มนั้นมีลักษณะเชิงลงโทษจึงเรียกเก็บในอัตราที่สูงกว่า อย่างไรก็ตามหากเกิดกรณีของรัฐเป็นฝ่ายแพ้คดี หรือต้องมีคำวินิจฉัยให้คืนเงินภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรทำให้รัฐจะต้องจ่ายดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนี้ ให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในจำนวนมาก ซึ่งอาจทำให้เกิดผลในการที่รัฐทำการต่อรองให้ผู้เสียภาษีมาละสิทธิในการได้รับดอกเบี้ย จึงดูไม่เป็นธรรมนัก และยังเป็นภาระละเมิดของผู้เสียภาษีอากรในเรื่องสิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด ซึ่งมีหลักการว่าระบบภาษีอากรควรปฏิบัติกรบนพื้นฐานที่ว่า ผู้เสียภาษีอากรต้อง

เสียภาษีอากรในจำนวนที่กำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น รวมถึงผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรไปโดยไม่สมควร ควรจะได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ยเพื่อเป็นการแก้ไขเยียวยา ในการขาดประโยชน์อีกด้วย

นอกจากนี้ยังมีกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรบางฉบับมิได้ให้สิทธิในการให้ดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนไว้ กรณีดังนี้ คือกรณีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งจะเป็นการไม่เป็นธรรมนัก เนื่องจากหากผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากร รัฐได้ลงโทษโดยการเรียกเบี้ยปรับเงินเพิ่ม แต่ในทางกลับกันหากผู้เสียภาษีอากรได้ชำระภาษีไปโดยคน ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสีย หรือเสียไว้เกินกลับไม่ได้รับดอกเบี้ยจากรัฐกลับคืนในการขาดประโยชน์ในการใช้เงินนั้น จึงไม่เป็นธรรมเนื่องจากไม่ว่าจะในฐานะผู้เสียภาษีอากรหรือรัฐ ต่างก็มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากการขาดประโยชน์ในการใช้เงินที่ชำระไปก่อนหน้านั้น เช่นเดียวกับกรณีการลูกหนี้ชำระหนี้เกินกำหนดเวลา ทำให้เกิดสิทธิในการที่จะได้ดอกเบี้ยประกอบกับกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรฉบับอื่น ๆ ดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้นมีบัญญัติในการแก้ไขเยียวยาในเรื่องนี้ การที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้บัญญัติในเรื่องการคุ้มครองสิทธิการให้ดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน จึงเป็นการเลือกปฏิบัติให้การคุ้มครองสิทธิไม่เท่าเทียมกันต่อผู้เสียภาษีอากร โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อันเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักความยุติธรรม ความเสมอภาคทางภาษีอากร ที่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรภายใต้มาตรฐานเดียวกัน

5) ปัญหาของการที่มีได้มีการกำหนดจำนวนดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนขึ้นสูงสุดไว้

ในเรื่องดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนี้ยังมีปัญหาอีกหนึ่งประการ เป็นปัญหาในทำนองเช่นเดียวกันกับ หัวข้อที่ 2) ข้างต้น กล่าวคือเป็นปัญหาจากการที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรบางฉบับมีการกำหนดจำนวนดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนในขั้นสูงสุดไว้ แต่บางฉบับไม่มีการกำหนดจำนวนดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนในขั้นสูงสุด กรณีที่มีกำหนดจำนวนดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนในขั้นสูงสุดไว้คือกรณีตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทศ ว่าดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน จะไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ได้รับคืน ซึ่งสอดคล้องกันกับกรณีเงินเพิ่มที่ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดจำนวนเงินเพิ่มในขั้นสูงสุดไว้ว่าเงินเพิ่มจะไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ ส่วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีกำหนดไว้แต่ประการใด เป็นเช่นเดียวกันกับในกรณีเงินเพิ่มที่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีการกำหนดจำนวนเงินขั้นสูงสุดไว้

ดังนั้นการที่ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีการกำหนดดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนขั้นสูงสุด จึงก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจน ซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อคัม สมิท ในเรื่องหลักความชัดเจนแน่นอน ความแน่นอนชัดเจนนี้ครอบคลุมในหลายเรื่อง รวมถึงการตรากฎหมาย การปรับใช้การตัดสินใจชี้ขาด และสามารถคาดการณ์ได้ถึงกระทบจากการกระทำของตน การที่ไม่มีการกำหนดดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนขั้นสูงสุด จึงไม่อาจทำให้รัฐสามารถคาดการณ์ความเสียหายที่แน่นอนได้ จึงส่งผลให้เกิดภาระต่อรัฐจนเกินไป ไม่เป็นการจำกัดความเสียหายแก่รัฐอีกด้วย

นอกจากนั้นจากการศึกษาของผู้เขียนพบว่าปัญหาอันเกี่ยวกับเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนั้นเป็นปัญหาที่เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องต่อเนื่อง ที่เกิดมาจากการที่มีได้กำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วเสร็จเมื่อใด กรณียังเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการเสียเงินเพิ่ม หรือสร้างภาระให้การคืนดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน ยกตัวอย่างเช่น บริษัท กิจการดี ได้รับแจ้งการประเมินภาษีจำนวน 3,000,000.- บาท (สามล้านบาทถ้วน) บริษัท กิจการดี ผู้ได้รับแจ้งการประเมิน มั่นใจว่าตนยื่นแบบแสดงรายการถูกต้อง และชำระภาษีถูกต้องครบถ้วน จึงชำระภาษีไปจำนวน 3,000,000.- บาท (สามล้านบาทถ้วน) โดยอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อุทธรณ์ของผู้เสียภาษีก็นำเงินไปตามขั้นตอนใช้เวลามากถึง 10 ปี ในที่สุดแล้วมีคำวินิจฉัยว่าให้คืนภาษีแก่ บริษัท กิจการดี กรมจัดเก็บภาษีจึงต้องคืนเงินภาษีจำนวน 3,000,000.- บาท (สามล้านบาท) พร้อมด้วยดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืนอีกจำนวน 3,000,000.- บาท (สามล้านบาท) รวมเป็นเงิน 6,000,000.- บาท (หกล้านบาทถ้วน)

อีกตัวอย่างหนึ่ง บริษัท กิจการเฮง ได้ทำยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ต่อมาได้รับแจ้งการประเมินภาษีจำนวน 3,000,000.- บาท (สามล้านบาทถ้วน) บริษัท กิจการเฮง ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน จึงได้อุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และได้ขอทุเลาการชำระภาษี โดยไม่ได้ของคเบี้ยปรับไว้ อุทธรณ์ของผู้เสียภาษีก็นำเงินไปตามขั้นตอน ใช้เวลามากถึง 10 ปี ในที่สุดแล้วมีคำวินิจฉัยว่าให้ยกอุทธรณ์ บริษัท กิจการเฮงจะต้องชำระภาษีจำนวน 3,000,000.- บาท (สามล้านบาทถ้วน) และจำต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีกจำนวน 3,000,000.- บาท (สามล้านบาทถ้วน) เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่า รวมแล้ว บริษัท กิจการเฮง จะต้องเสียภาษีตามการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ รวมเป็นเงินจำนวน 9,000,000.- บาท (เก้าล้านบาทถ้วน)

จากตัวอย่างดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าควรจะมีการกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จ หรือควรจะต้องมีการเร่งรัดกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อเป็นการลดภาระให้แก่ผู้อุทธรณ์ในการต้องรับภาระเงินเพิ่ม

รวมถึงเป็นการลดภาระดอกเบี้ยให้แก่รัฐด้วย ซึ่งอาจแก้ไขโดยการแก้ไขกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกัน

4.6 วิเคราะห์แนวทางในการแก้ไขปัญหา

จากการศึกษาปัญหาในเรื่องอันเกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรใน ส่วนของฝ่ายปกครองพบว่ามีปัญหาหลายประการดังที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ในหัวข้อ 4.1- 4.5 ประกอบกับการที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษางานวิจัย วรรณกรรม วิทยานิพนธ์ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง พบว่ามีผู้เสนอแนวคิดในการ แก้ไขปัญหาออกเป็นหลายแนวความคิด

แนวคิดแรก เสนอให้กำหนดระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นแบบไม่บังคับ การระงับ ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองเป็นเพียงทางเลือก ผู้เสียภาษีอากรสามารถจะนำคดี ขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้โดยตรง ไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิ(ไม่ใช่แต่เพียงหน้าที่ดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน) ที่จะชี้แจง พยานหลักฐานต่อผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่กับสามารถชี้แจงโดยวาจาโดยตรงต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ รวมถึงให้มีการกำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้ว เสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันยื่นคำร้องอุทธรณ์ภาษีอากร⁴²²

วิเคราะห์แนวคิดแรก ผู้เขียนมีความคิดเห็นว่า การที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็น ด้วยกับการประเมินภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องดำเนินการคัดค้านหรืออุทธรณ์ การประเมินภายในฝ่ายปกครองก่อนนั้นวัตถุประสงค์หลักคือ เป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับ การระงับข้อพิพาทโดยผู้เชี่ยวชาญ ด้วยความรวดเร็ว อีกทั้งเป็นการลดภาระค่าใช้จ่าย และยัง สามารถลดจำนวนคดีที่ขึ้นไปสู่ศาล รวมถึงส่งผลดีต่อฝ่ายปกครองในการมีโอกาสทบทวนแก้ไข เยียวหาความเสียหายอันเกิดจากคำสั่งทางปกครองได้อย่างทันที่ ทั้งนี้เพียงแต่ในปัจจุบันนั้นมิได้มี การจัดระบบ หรือกำหนดแนวทางวิธีการ รวมถึงมีผู้มีอำนาจพิจารณาอย่างเหมาะสม ทำให้ล่าช้า และไม่มีประสิทธิภาพจึงไม่อาจทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้ แม้ระบบอุทธรณ์บังคับจะเป็นการตัด สิทธิในการนำข้อพิพาททางภาษีอากรไปสู่ศาลในกรณีที่ไม่ได้กระทำตามเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ ให้ครบถ้วนก็ตาม ควรจะมีการแก้ไขปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรใน ส่วน ของฝ่ายปกครอง ให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าที่จะ ยกเลิกหรือให้เป็นเพียงทางเลือก หากกำหนดให้เป็นทางเลือกไม่ได้บังคับให้ต้องทำการคัดค้านหรือ

⁴²² บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (พรทิพย์ พงษ์สถิตย์, 2548).

อุทธรณ์การประเมินภายในฝ่ายปกครองแล้ว ผู้เสียหายอาจจะใช้สิทธิทางศาล แม้จะมีผลคดีในเรื่องตัดข้อสงสัยในเรื่องของความเป็นกลาง เป็นธรรม ความมีส่วนร่วม ได้เสียของผู้ทำการพิจารณาวินิจฉัย แต่อาจได้รับผลกระทบในเรื่องของความล่าช้าในการพิจารณาคดีโดยศาล อันเนื่องมาจากระบบรูปแบบการพิจารณา และข้อพิพาทที่มีจำนวนมาก

นอกจากนั้นการที่แนวความคิดนี้เสนอให้มีการกำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิไม่ใช่ว่าเพียงหน้าที่ที่จะชี้แจงพยานหลักฐานต่อผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่กับสามารถชี้แจงโดยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวความคิดดังกล่าว เนื่องจากสอดคล้องกับหลักการในการพิจารณาทางปกครองในเรื่องของหลักการรับฟังข้อเท็จจริง ผู้เสียหายอาจที่อุทธรณ์การประเมินภายในอาจควรได้รับการรับฟังข้อเท็จจริง เนื่องจากการกระทำทางปกครองของรัฐที่มีการกระทบสิทธิของผู้เสียหายอาจ แต่ทั้งนี้จะต้องมีการบัญญัติรับรองสิทธิไว้ในกฎหมายโดยชัดแจ้ง

ในส่วนในเรื่องการกำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันยื่นคำร้องอุทธรณ์ภายใน ผู้เขียนมีความคิดเห็นสอดคล้องกับแนวความคิดนี้เช่นกันที่ควรจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภายในที่ดีของ อัดัม สมิต ในเรื่องหลักความแน่นอนชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียหายอาจและยังเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจน รัฐจึงจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาดำเนินการแน่นอนชัดเจน เพื่อที่ประชาชนจะได้คาดหมายถึงระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินรวมถึงคาดการณ์ถึงผลทางภายใน อาจจากผู้เสียหายอาจจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ทั้งนี้ควรจะมีการกำหนดผลของการที่พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาด้วยว่าจะเป็นอย่างเช่นไร ผู้เสียหายอาจจะต้องสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เลยหรือไม่ เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนมากยิ่งขึ้น

แนวคิดที่สอง เสนอให้มีการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภายในฝ่ายปกครองของประเทศไทยโดยการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองขึ้นเพื่อนำมาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภายในทุกประเภท โดยยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภายในฝ่ายปกครองในกฎหมายฉบับต่าง ๆ และกำหนดให้เป็นการอุทธรณ์ขึ้นตอนเดียวไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน ส่วนการพิจารณาอุทธรณ์ควรกำหนดให้เป็นบุคคลเพียงคนเดียวเป็น

ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยให้เป็นอำนาจของอธิบดีเพื่อความสะดวกรวดเร็วในการพิจารณา⁴²³

วิเคราะห์แนวคิดที่สอง ผู้เขียนมีความคิดเห็นว่า การตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองขึ้นเพื่อนำมาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีทุกประเภท มีข้อดีเพราะเป็นการรวบรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท แต่กระบวนการรวบรวม และการจะทำให้บรรลุผลนั้นย่อมกระทำได้ยาก เพราะจะต้องมีการรวบรวมกฎหมายสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติประกอบกันไปด้วย กฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นมีจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนกลาง หรือส่วนท้องถิ่น ฐานภาษี วิธีการจัดเก็บ พิภคอัตรา ภาษีมีความหลากหลาย บางประเภทเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกัน บางประเภทมีความเป็นเอกเทศ จึงเป็นการยาก และใช้เวลานานในการที่จะทำให้บรรลุผลได้ อย่างไรก็ตามหากกระทำได้อย่างเป็นผลดี เพราะเป็นการทำให้กฎหมายภาษีอากรในส่วนวิธีสบัญญัติมีความเป็นเอกภาพ ดำเนินการโดยระบบหลักเกณฑ์แบบเดียวกันทั้งหมด ทำให้ผู้เสียภาษีอากรสะดวกและไม่เกิดความสับสน

ในส่วนของการลดขั้นตอนให้เหลือเพียงขั้นตอนเดียว เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน และทำการพิจารณาโดยการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีต่ออธิบดี เป็นลักษณะพิจารณาโดยบุคคลเดียว นั้น ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับแนวคิดนี้ แม้จะมีข้อดีคือตัดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อนออกไปให้เหลือเพียงขั้นตอนเดียว แต่ขั้นตอนที่ตัดออกไปนั้น ไม่ควรตัดขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่พิจารณาโดยรูปแบบองค์กรกลุ่มออกไปคงเหลือไว้เพียงการอุทธรณ์ที่พิจารณาโดยบุคคล บุคคลเดียว ในความคิดของผู้เขียนเห็นว่าการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยบุคคล บุคคลเดียวนั้น ขาดการถ่วงดุลอำนาจ และกานอำนาจเพื่อตรวจสอบกันระหว่างผู้พิจารณาอุทธรณ์ เพราะข้อพิพาททางภาษีอากรจะต้องอาศัยความรู้ในเรื่องต่าง ๆ ด้วยมิใช่แต่ในเรื่องทางภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียว แต่อย่างไรก็ตามมีข้อดีในเรื่องของความรวดเร็ว เพราะพิจารณาโดยบุคคล บุคคลเดียว มิใช่รูปแบบองค์กรกลุ่มที่เป็นผู้มีหน้าที่ภาระงานประจำจึงกำหนดนัดประชุมพิจารณาได้ยาก และยังเป็นขั้นตอนที่ทำให้ปัญหาข้อพิพาทขึ้นไปสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์น้อยลงด้วย อย่างไรก็ตามในทางกลับกันผู้เขียนกลับมีความคิดว่าควรมีการเพิ่มขั้นตอนให้เป็น 2 ขั้นตอน เช่นเดียวกับการคัดค้านการประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านการประเมินในส่วนของการกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่เพียงลดบทบาทให้เป็นการระงับข้อพิพาททางเลือกมิได้บังคับให้ต้องทำการคัดค้านการประเมินก่อน หากแต่เลือกระหว่างจะ

⁴²³ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางปฏิรูป (นภนันทน์ จันทราช โสธร, 2551).

อุทธรณ์การประเมินภายในอาคารต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางหรือคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และยังคงความเป็นระบบอุทธรณ์บังคับ ซึ่งจะต้องมีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนจึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

แนวคิดที่สาม เสนอให้มีการปรับปรุงระบบอุทธรณ์และมูลเหตุของการอุทธรณ์ให้เป็นระบบเดียวกัน และเห็นควรจัดตั้งองค์กรพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานอิสระที่อยู่ในกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง แยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี และปรับปรุงระบบอุทธรณ์ก่อนการฟ้องคดีต่อศาลให้เป็น 2 ขั้นตอน คือขั้นตอนที่ 1 เป็นการทบทวน (Internal Review) โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี ขั้นตอนที่ 2 เป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นองค์กรอิสระ นอกจากนี้เห็นควรปรับปรุงกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ หรือวันที่ได้รับพยานหลักฐานประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ครบถ้วน ถ้าไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิเลือกที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการต่อไปจนแล้วเสร็จภายในเวลาอีก 6 เดือน ถ้ายังไม่แล้วเสร็จอีกให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ทันที⁴²⁴

วิเคราะห์แนวคิดที่สาม แนวคิดนี้เสนอให้มีการปรับปรุงระบบอุทธรณ์และมูลเหตุของการอุทธรณ์ให้เป็นระบบเดียวกัน ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับความคิดนี้เนื่องจากทำให้ระบบอุทธรณ์มีความเป็นเอกภาพ มีมาตรฐาน รวมถึงระบบเดียวกัน ขั้นตอนเท่า เหมือนกัน และทำให้ข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภทใช้วิธีการอุทธรณ์รูปแบบเดียวกันทั้งหมด แนวคิดนี้ยังเสนอให้จัดตั้งองค์กรพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานอิสระที่อยู่ในกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง แยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี ในข้อนี้ผู้เขียนมีความคิดเป็นแนวทางเดียวกันกับแนวคิดที่สามนี้เช่นกัน เนื่องจากการที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีความอิสระไม่ขึ้นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรทำให้ปราศจากความสงสัยในเรื่องความเป็นธรรมและโปร่งใส และมีดุลพินิจในการดำเนินการภายใต้มาตรฐานเดียวกัน มีความเป็นคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเฉพาะ อีกทั้งเสนอให้ปรับปรุงระบบอุทธรณ์ก่อนการฟ้องคดีต่อศาลให้เป็น 2 ขั้นตอน คือขั้นตอนที่ 1 เป็นการทบทวน (Internal Review) โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี ขั้นตอนที่ 2 เป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวความคิดนี้เช่นกัน ในการให้มีการอุทธรณ์ 2 ขั้นตอน เพื่อเป็นการทำให้ข้อพิพาททางภาษีอากรได้รับการตรวจสอบทบทวนจากฝ่ายปกครองได้อย่างรอบคอบมากขึ้น ประกอบกับการมีขั้นตอนที่ 1 ในเรื่องการทบทวน หรือขั้นตอนการคัดค้านดังเช่นที่ปรากฏอยู่ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติ

⁴²⁴ วิภคติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (สาธิต รังคสิริ, 2555).

สรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นยังมีข้อดีในการช่วยลดปริมาณข้อพิพาทที่จะขึ้นสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้อีกด้วย

นอกจากนั้นแล้วแนวความคิดนี้ยัง เสนอให้มีการปรับปรุงกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ หรือวันที่ได้รับพยานหลักฐานประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ครบถ้วน ถ้าไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิเลือกที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการต่อไปจนแล้วเสร็จภายในเวลาอีก 6 เดือน ถ้ายังไม่แล้วเสร็จอีกให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ได้ทันที ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวความคิดนี้เช่นกัน ในเรื่องของกรณีที่มีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนและผลของการที่ไม่กระทำให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องหลักความแน่นอนชัดเจน และยังเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจน ทำให้สามารถคาดหมายถึงระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์ การประเมินรวมถึงคาดการณ์ถึงผลทางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ แต่อย่างไรก็ตามข้อพิพาททางภาษีอากรบางกรณีอาจมีความซับซ้อนยุ่งยาก อีกทั้งมีความเกี่ยวข้องกับตัวเลข บัญชี เอกสารจำนวนมาก ระยะเวลา 6 เดือนตามแนวความคิดนี้ควรจะเปิด โอกาสฝ่ายปกครองสามารถขอขยายระยะเวลาออกไปได้อีก ระยะเวลาหนึ่งโดยมิใช่การที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นฝ่ายร้องขอ หากยังไม่อาจพิจารณาให้เสร็จภายในระยะเวลาผู้เสียภาษีอากรจึงจะไปขอให้สิทธิทางศาลได้ เพราะโดยวัตถุประสงค์หลักที่แท้จริงของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองแล้ว มีขึ้นเพื่อลดปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ศาล รวมถึงลดภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษี การกำหนดระยะเวลาจึงควรมีการกำหนดให้เหมาะสม และมีความยืดหยุ่นสามารถขยายออกไปได้ไม่ตายตัวจนเกินไปเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความยืดหยุ่นด้วย

แนวคิดที่ดี เสนอให้มีการยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากร ตามกฎหมายภาษีแต่ละประเภท และบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากร ขึ้นใหม่ ให้มีกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรเหมือนกัน และมีเพียงขั้นตอนเดียว โดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีแห่งชาติ ภายใต้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกัน ตลอดจนกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอากรแต่ละประเภทอย่างแท้จริง และทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในรูปแบบองค์กรอิสระที่ไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีแห่งชาติ จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่ได้รับอุทธรณ์ หากมี

เหตุจำเป็นที่ไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จให้ขยายระยะเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วัน หากไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่ขยาย ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภายในระยะเวลาภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือนับแต่วันครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี⁴²⁵

วิเคราะห์แนวคิดที่สี่ แนวคิดนี้มีลักษณะคล้ายกับแนวความคิดที่หนึ่ง สอง และสาม เป็นการผสมผสานแนวความคิดต่าง ๆ เข้าร่วมกัน ในรูปแบบของการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรชั้นใหม่ และเสนอให้มีการจัดตั้งองค์กระอิสระที่ไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อทำการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวคิดนี้เพราะทำให้เกิดมาตรฐานมีความเป็นเอกภาพในเรื่องของระยะเวลา หลักเกณฑ์วิธีการต่าง ๆ แต่ทั้งนี้ในเรื่องขั้นตอนที่กำหนดให้คงเหลือเพียงขั้นตอนเดียว โดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีแห่งชาตินั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรตัดขั้นตอนการคัดค้านการประเมินภาษีอากรออกไป เนื่องจากหากมีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีแห่งชาติ ซึ่งเป็นองค์กระอิสระเพียงอย่างเดียวแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือฝ่ายปกครองเองย่อมหมดโอกาสในการทบทวนตรวจสอบคำสั่งทางปกครองของตน และในเมื่อข้อพิพาททางภาษีอากรอันเกิดแก่ภาษีอากรทุกประเภทจะต้องอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีแห่งชาติ ซึ่งเป็นองค์กระอิสระ ย่อมมีข้อพิพาททางภาษีอากรในความรับผิดชอบจำนวนมากอาจทำให้เกิดความล่าช้าได้ ประกอบกับมีการกำหนดระยะเวลาว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีแห่งชาติ จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่ได้รับอุทธรณ์ หากมีเหตุจำเป็นที่ไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จให้ขยายระยะเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วัน หากไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่ขยาย ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภายในระยะเวลาภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือนับแต่วันครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี ซึ่งการที่มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาแล้วเสร็จของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ รวมถึงหากมีเหตุจำเป็นสามารถขอขยายระยะเวลาออกไปได้ ผู้เขียนมีความเห็นด้วยกับแนวความคิดนี้ เพราะสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องความแน่นอนชัดเจน อีกทั้งเป็นการคุ้มครองสิทธิประการหนึ่งของผู้เสียภาษีคือสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว และยังมีคามยืดหยุ่นสามารถขยายออกไปได้ไม่ตายตัวจนเกินไปเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความยืดหยุ่นด้วย

⁴²⁵ จาก ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ), ไพรัช แก้วประดิษฐ์, 2556, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

แต่เนื่องจากปริมาณคดีข้อพิพาททางภาษีอากรในความรับผิดชอบมีมากการคัดชั้นตอน การคัดค้านออกไปย่อมทำให้มีข้อพิพาททางภาษีอากรที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี แห่งชาติมาก อาจทำให้พิจารณาได้ไม่ทันกำหนดระยะเวลาได้ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการ ได้รับความเป็นธรรมจะต้องนำคดีข้อพิพาทขึ้นไปสู่ศาล และผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียค่าใช้จ่ายใน การดำเนินการ เสียค่าธรรมเนียมศาลที่มีจำนวนมาก จึงไม่อาจทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการ ระวังข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองที่มีขึ้นเพื่อลดภาระในค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษี และลดคดีที่ จะขึ้นไปสู่ศาลได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ายังคงควรให้มีชั้นตอนการคัดค้านการ ประเมินภาษีอากรไว้ และควรมีชั้นตอนนี้ในกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรทุกประเภทในลักษณะทางเลือก

แนวคิดของสภาพัฒนาเศรษฐกิจแห่งชาติ ได้มีการเสนอแนวทางแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากร เสนอให้มีการจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้น เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง” มีวัตถุประสงค์ หลักเพื่อให้มีหน่วยงานกลางคอยพิจารณาประเด็นภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกับเชื่อมโยงกันในหลาย ประเภทภาษี เช่น เหล้า บุหรี่ ที่อาจมีความเกี่ยวข้องกับทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และให้มีคณะกรรมการชุดย่อยจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง เพื่อพิจารณาข้อพิพาททาง ภาษีที่ไม่เกี่ยวข้องกับเชื่อมโยงกับภาษีประเภทอื่น⁴²⁶ แนวคิดเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง เกิดขึ้นด้วยเหตุเนื่องจากประเด็นปัญหาในเรื่องความเชี่ยวชาญ ความเป็นกลาง ความเป็นอิสระ การวินิจฉัยประเด็นปัญหาที่อาจก่อให้เกิดความแตกต่างกันดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น แนวคิด เกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางจึงเป็นแนวคิดหนึ่งที่น่านำมาพิจารณาในการปฏิรูป กฎหมายภาษีในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กล่าวคือควรมีการกำหนดให้มี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางเพียงองค์กรเดียว เป็นผู้ทำหน้าที่เฉพาะในการพิจารณาอุทธรณ์ สำหรับในทุกประเภทภาษีเพื่อก่อให้เกิดองค์กรของรัฐในรูปแบบของคณะกรรมการที่มีความ เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน โดยบุคคลหรือผู้ทรงคุณวุฒิผู้ทำหน้าที่ในคณะกรรมการ จะเป็นผู้ปฏิบัติและ ทำงานเฉพาะในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงอย่างเดียว ไม่ใช่ตัวแทนจากหน่วยงานอื่น เพื่อไม่ก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นกลาง หรือไม่เป็นอิสระ⁴²⁷

นอกจากนั้นแล้วยังเสนอให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิเลือกใช้อำนาจระงับข้อพิพาทโดยศาลหรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ และให้ขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์เป็นกำหนดระยะเวลา 60 วัน หรือ 90 วันในทุกประเภทภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้มีโอกาสจัดเตรียมข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย พยานหลักฐานได้อย่างเต็มกำลังความสามารถของตน และควรมีบทบัญญัติแห่ง

⁴²⁶ จาก การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี (น.4-10), โดย สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาพัฒนาเศรษฐกิจแห่งชาติ, 2558, กรุงเทพฯ: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร

⁴²⁷ แหล่งเดิม (น.89).

กฎหมายกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมและเป็นธรรมแก่ฝ่ายรัฐและเอกชน ในสิทธิที่ตนพึงมีและพึงได้ในระยะเวลาที่เหมาะสม อีกทั้งยังเสนอให้ข้อพิพาททางภาษีอากรบางประเภท เช่น ข้อพิพาทในกรณีที่จำนวนเงินที่พิพาทเป็นจำนวนไม่มาก หรือมีปัญหาเฉพาะในกรณีของข้อกฎหมายสามารถอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้โดยตรงไม่ต้องผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์⁴²⁸

อีกทั้งยังเสนอให้เพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยกำหนดให้มาจากภาครัฐ ภาคเอกชน และภาควิชาการ ให้บุคคลที่มีข้าราชการเข้ามาเป็นหนึ่งในกรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อความโปร่งใส ยกตัวอย่างเช่น ในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาภาษีอากร ควรนำบุคคลเช่น นักวิชาการ หรือภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรมาก่อนและที่ได้เลิกทำงานด้านภาษีอากรแล้ว และไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในขณะเดียวกันในส่วนของผู้แทนของกรมสรรพากร ให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยระบุเป็น “บุคคลที่มีความรู้ความสามารถที่อธิบดีกรมสรรพากรเสนอ” โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการแล้ว เนื่องจากเป็นผู้ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างชัดเจนและยังมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้บุคคลดังกล่าวต้องไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับภาครัฐ⁴²⁹

ในส่วนหลักเกณฑ์ของบุคคลผู้ดำรงตำแหน่งและรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางมีรายละเอียดดังนี้⁴³⁰

1) ประธานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีจำนวน 1 คน โดยจะต้องมีความเป็นผู้ทรงคุณวุฒิและมีความเชี่ยวชาญในกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจนเป็นที่ยอมรับของบุคคลทุกฝ่าย ไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชนใด ๆ ทั้งสิ้น ทำหน้าที่เป็นผู้ร่วมพิจารณาหรือเป็นองค์คณะในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีทุกประเภท เพื่อกำกับการและไม่ทำให้เกิดผลในการพิจารณาในแต่ละกรณีภาษีเกิดความแตกต่างกัน

2) กรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบไปด้วยบุคคลหลายบุคคล จำนวนไม่น้อยกว่า 8 คนในแต่ละองค์คณะ โดยเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละประเภทภาษีที่แตกต่างกัน และไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชนใด ๆ ทั้งสิ้น ทำหน้าที่ร่วมพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละกรณีประเภทภาษีที่ตนมีความเชี่ยวชาญร่วมกับประธานของ

⁴²⁸ การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี (น. 88-89). เล่มเดิม.

⁴²⁹ กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). บทสรุปเบื้องต้น “โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร” (น. 21), สืบค้น 24 มีนาคม 2559, จาก <http://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a5summarize2.pdf>

⁴³⁰ แหล่งเดิม.

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและความรวดเร็วในการพิจารณา

วิเคราะห์แนวคิดของสภาปฏิรูปแห่งชาติ ผู้เขียนมีความเห็นว่าแนวคิดการจัดตั้งองค์กรพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานอิสระ แยกอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการสมควรและมีข้อดีหลายประการ ซึ่งแนวคิดที่สาม และแนวคิดที่สี่ ต่างก็เสนอให้มีการจัดตั้งขึ้นเป็นองค์กรอิสระ เช่นแนวความคิดของสภาปฏิรูปแห่งชาติเช่นกัน ซึ่งข้อดีของการจัดตั้งองค์กรพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานอิสระ แยกอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้น กล่าวคือไม่เพียงแต่เป็นการจัดข้อสงสัยในความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการให้ความสะดวก และความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีนั่น ยังทำให้กรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีนึกคิดเห็นไม่เห็นพ้องกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง สามารถนำข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นไปสู่การพิจารณาในชั้นศาลได้เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีอากรที่อุทธรณ์การประเมินภาษี แนวทางเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์กรอิสระ หรือ “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง” ดังกล่าวจึงเป็นแนวทางที่เหมาะสมกับสภาพปัญหาในปัจจุบัน นอกจากนั้นแล้วยังมีลักษณะเช่นเดียวกับการมีคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) ของประเทศอังกฤษที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอย่างเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) เป็นแนวทางหนึ่งที่สามารถกำจัดปัญหาข้อสงสัยในเรื่องความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ รวมถึงเป็นสร้างความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากมีองค์กรกลางเพียงองค์กรเดียวไม่ก่อให้เกิดความสับสน ยกตัวอย่างเช่นกรณีคดีภาษีที่มีความเกี่ยวเนื่องกันทั้งอากรศุลกากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต สามารถยื่นและพิจารณาโดยองค์กรนี้เพียงองค์กรเดียว

ในส่วนข้อเสนอที่กำหนดให้การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นเป็นทางเลือกของผู้อุทธรณ์ ที่จะเลือกใช้สิทธิอุทธรณ์หรือจะใช้สิทธิทางศาลนั้น ผู้เขียนมีความคิดเห็นว่าเหมาะสมนัก เนื่องจากวัตถุประสงค์ที่กฎหมายต้องการให้มีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนจึงจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลได้หรือเรียกว่าระบบอุทธรณ์บังคับนั้น เพื่อเป็นการคุ้มครองประโยชน์ของผู้เสียภาษีอากรเองในการที่จะได้รับการปรับปรุงแก้ไขเยียวยา และได้รับพิจารณาอย่างรวดเร็ว นอกจากนั้นแล้วยังทำให้ลดปริมาณคดีที่จะขึ้นไปสู่ศาล และประเด็นโต้แย้งในข้อพิพาทนั้นชัดเจนสะดวกต่อการพิจารณาโดยศาลมากขึ้น แม้ในความเป็นจริงในปัจจุบันจะไม่อาจเป็นการสำเร็จบรรลุดังวัตถุประสงค์ได้ดีเท่าที่ควร เนื่องจากความไม่เป็นเอกภาพ ความล่าช้าไม่มีประสิทธิภาพดังที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ปัญหาไว้ในข้างต้น หากแต่ควรมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายรวมถึงวิธีการหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมสามารถใช้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่า เนื่องจากระบบของ

ประเทศไทยนั้นอาจไม่มีความเหมาะสมหากให้ผู้เสียหายอากรมีสิทธิเลือกว่าจะเลือกใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือจะใช้สิทธิทางศาลอันมีลักษณะเป็นระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ จะทำให้มีภาระคดีขึ้นสู่ศาลมากขึ้น และจากการที่ข้อพิพาทข้อโต้แย้งมิได้มีการพิจารณากลับกรงโดยผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญที่เฉพาะด้าน ผู้เสียหายอากรอาจไม่ได้รับการพิจารณาภายในระยะเวลาที่รวดเร็วเพียงพอจากศาล และยังคงรับภาระค่าใช้จ่ายในเรื่องค่าธรรมเนียมศาลอีกด้วย จึงไม่ควรให้เลือกใช้สิทธิได้ดังเหตุผลที่ได้กล่าวมา

ในส่วนเรื่องเสนอให้ขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์เป็นกำหนดระยะเวลา 60 วัน หรือ 90 วันในทุกประเภทภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียหายอากรได้มีโอกาสจัดเตรียมข้อเท็จจริงข้อกฎหมายพยานหลักฐานได้อย่างเต็มกำลังความสามารถของตน ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับข้อเสนอนี้แต่ควรจะต้องพิจารณาว่าระยะเวลาเท่าใดจึงเหมาะสมไม่ให้มีเวลานานจนเกินไปหรือสั้นจนเกินไป ซึ่งผู้เขียนได้ทำวิเคราะห์ไว้ในหัวข้อ 4.2.1 ที่ระยะเวลาที่เหมาะสมกับข้อพิพาททางภาษีอากรคือ 60 วัน แต่มีข้อคิดเห็นเพิ่มเติมจากในเรื่องนี้ว่าควรจะยืดหยุ่นได้ด้วย กล่าวคือควรมีการกำหนดให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์สามารถขยายออกไปได้หากมีเหตุอันสมควร ไม่ยึดติดตายตัวจนเกินไป เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท ในเรื่องหลักความยืดหยุ่น ส่วนในข้อที่ว่าควรมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมและเป็นธรรมแก่ฝ่ายรัฐและเอกชนในสิทธิที่ตนพึงมีและพึงได้ในระยะเวลาที่เหมาะสม ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวความคิดนี้ด้วยเช่นกันเพราะจะทำให้เกิดความชัดเจนแน่นอน แต่อย่างไรก็ตามควรมีการกำหนดผลของการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จ รวมถึงบทบัญญัติให้อำนาจในการขยายระยะเวลาไว้ด้วย เช่น หากไม่ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาตามที่กำหนด หรือที่ขยายจะถือเสมือนว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางยกอุทธรณ์ และผู้อุทธรณ์สามารถนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลได้ โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อดัม สมิท ในเรื่องหลักความแน่นอนชัดเจน ที่รัฐจึงจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาดำเนินการแน่นอนชัดเจน เพื่อที่ประชาชนจะได้คาดหมายถึงระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินรวมถึงคาดการณ์ถึงผลทางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียหายอากรจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

นอกจากนั้นในส่วนที่เสนอให้ข้อพิพาททางภาษีอากรบางประเภท เช่น ข้อพิพาทในกรณีที่จำนวนเงินที่พิพาทเป็นจำนวนไม่มาก หรือมีปัญหาเฉพาะในกรณีของข้อกฎหมายสามารถอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้โดยตรงไม่ต้องผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้เขียน

ไม่เห็นด้วยเพราะนอกจากจะเป็นการเพิ่มภาระคดีให้แก่ศาลแล้ว เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียหาย อากรจนเกินไป ในเรื่องค่าธรรมเนียมศาล ค่าใช้จ่ายในการว่าจ้างทนายความ อันไม่สอดคล้องต่อ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท ในเรื่องของหลักความประหยัด ที่ผู้เสียหายอากรเองที่ ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่าย และยังเป็นภาระที่ผู้เสียหายอากรต้องแบกรับจากจำนวนภาษีที่ถูกเก็บ อีกทั้งจำนวนภาษีที่ผู้เสียหายถูกประเมินมีจำนวนไม่มาก หากเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในการ ดำเนินการที่พิจารณาแล้วอาจไม่คุ้มกัน จนผู้เสียหายอากรไม่ได้ดำเนินการใช้สิทธิทางศาล ซึ่งบาง กรณีการประเมินภาษีอากรที่เป็นมูลเหตุของการอุทธรณ์นั้นอาจไม่ถูกต้อง ไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย ก็ได้ แต่คดียอมเป็นที่ยุติตามการประเมินเนื่องจากผู้เสียหายอากรมิได้ใช้สิทธิโต้แย้งฟ้องคดีต่อศาล เพราะไม่คุ้มกับค่าใช้จ่าย ทำให้การประเมินเป็นที่ยุติผู้เสียหายอากรจะต้องเสียภาษีอากรตามที่ ประเมิน จึงเป็นการไม่เป็นธรรมนัก การที่ผู้เสียหายอากรชำระภาษีอากรไปตามการประเมินนั้น มิได้เกิดจากความยินยอมอย่างแท้จริงจึงไม่สอดคล้องต่อหลักความถูกต้องเหมาะสม หลักการ ยอมรับได้ของสังคม และหลักความชอบด้วยกฎหมายทางภาษีอากร ที่ภาษีอากรที่คืนนั้นต้องสามารถ ควบคุมการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างถูกต้องตามระเบียบกฎหมายอย่างเคร่งครัด และทั้งนี้จะต้อง ได้รับความยอมรับจากผู้เสียหายอากร ภาษีอากรที่ผู้เสียหายอากรเห็นว่าไม่ถูกต้อง ไม่เหมาะสม ไม่ยุติธรรม การจัดเก็บภาษีอากรนั้นก็จะต้องไม่ได้รับการร่วมมือที่ดีจากผู้เสียหายอากร ภาษีอากรที่ ไม่ได้รับการยอมรับจากผู้เสียหายอากรจะถือว่าเป็นภาษีอากรที่ดีได้อย่างไร

ในส่วนขององค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางนั้นควรเป็นบุคคลที่ มิใช่ข้าราชการปัจจุบัน โดยควรเป็นอดีตข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการแล้ว หรือบุคคลจากภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรมาก่อนและที่ได้เลิกทำงานด้าน ภาษีอากรแล้ว และไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละประเภทภาษีที่แตกต่างกัน และไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานใน หน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชน เข้ามาเป็นกรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อความโปร่งใส เป็นผู้ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างชัดเจน และเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และในส่วนองค์คณะของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง ที่มีประธานจำนวน 1 คน และ กรรมการอีกไม่น้อยกว่า 8 คน ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวความคิดนี้เนื่องจากการขจัดข้อ สงสัยในความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เป็นอย่างดี นอกจากนั้นแล้วปัญหา ข้อพิพาททางภาษีอากรจะได้รับการพิจารณาวินิจฉัยโดยผู้เชี่ยวชาญมีความรู้ความสามารถที่ พิจารณาด้วยความปราศจากอคติและมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงไม่ขึ้นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี ใด ซึ่งจะทำให้ได้รับความยอมรับจากผู้เสียหายอากรมากขึ้นอีกด้วย

แนวทางการแก้ปัญหาของผู้เขียน จากการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของผู้เขียน ประกอบกับศึกษาแนวความคิดต่าง ๆ แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าสมควรมีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นเป็นองค์กรอิสระ เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง” ทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งทางภาษีอากรทุกประเภท มีอำนาจวินิจฉัยทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย โดยให้กำหนดให้มีหลายคณะได้ และยังให้คงความเป็นระบบบังคับอุทธรณ์ต่อไป กล่าวคือจะต้องมีการอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางได้ นอกจากนั้นให้ยังรักษาขั้นตอนการคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไว้ และให้เพิ่มขึ้นตอนคัดค้านในส่วนของกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร พระบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และในส่วนของกรมศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่กำหนดไว้ให้เป็นทางเลือกว่าจะคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง นอกจากนั้นจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการโต้แย้งสิทธิ ไม่ว่าจะคัดค้านหรืออุทธรณ์ให้เป็นเท่ากันทั้งหมด และกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาแล้วเสร็จ รวมถึงผลของการมิได้พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาด้วย ทั้งนี้หลักเกณฑ์ ขั้นตอน วิธีการ แบบพิธี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในเรื่องของเงินเพิ่ม รวมถึงดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่จะได้รับคืน จะต้องเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หลักการการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย หลักการในการพิจารณาทางปกครอง และคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรด้วย

ในส่วนของการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางนั้น ผู้เขียนได้ทำการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นส่วนบุคคลของผู้ปฏิบัติหน้าที่ หรือเคยปฏิบัติหน้าที่อันเกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือใกล้ชิดกับเรื่องดังกล่าว ในส่วนของกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต โดยผู้เขียนตั้งคำถามว่า หากมีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้นเพื่อเป็นองค์กรกลางที่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของทุกหน่วยงานในสังกัดกระทรวงการคลังขึ้น ท่านมีความคิดเห็นอย่างไร

คุณพีรพัชร ครุฑโกไคย⁴³¹ ได้ให้ความเห็นว่า “เห็นด้วย เพราะการที่แยกคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปจากกรมสรรพากร จะทำให้ไม่เกิดปัญหาในเรื่องการขัดแย้งของผลประโยชน์กับการปฏิบัติหน้าที่ และทำให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์มีความอิสระ

⁴³¹ พีรพัชร ครุฑโกไคย, ข้าราชการบำนาญ อดีตดำรงตำแหน่ง นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักอุทธรณ์ภาษีกรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์, 28 มีนาคม พ.ศ. 2559).

อีกทั้งในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะได้มีผู้เชี่ยวชาญจากหน่วยงานอื่นที่มีความหลากหลาย”

คุณอาทิตย์ สรัทธวารสิทธิ์⁴³² ได้ให้ความเห็นว่า “การจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลา่งนั้นมีข้อดี แต่ น่าจะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติหลายอย่าง เนื่องจากอาจเกิดความล่าช้า รวมถึงไม่มีความต่อเนื่อง และหากผู้ปฏิบัติหน้าที่ทำเพียงหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพียงอย่างเดียว อาจจะไม่มีผู้เชี่ยวชาญในกระบวนการเพียงพอ หากจะมีการจัดตั้งขึ้นในกระบวนการคัดเลือกละคณะกรรมการจะต้องมีการกำหนดคุณสมบัติ โดยจะต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานมานาน มีประสบการณ์ในด้านกฎหมายหรือในด้านตรวจสอบ หรือเรื่องอื่น ๆ แล้วแต่กรณี”

คุณวันชัย ตั้งวิจิตร⁴³³ ได้ให้ความเห็นว่า “เห็นด้วย กับการให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลา่ง เนื่องจากจะมีหน่วยงานเฉพาะที่มีความเชี่ยวชาญในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ซึ่งในปัจจุบันขั้นตอน กระบวนการ ระยะเวลา นั้นไม่สอดคล้องกัน การจัดเก็บภาษีอากรที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันทำให้ผู้เสียภาษีสับสน การมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลา่ง จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยงานของรัฐเอง ทำให้การพิจารณาวินิจฉัยมีมาตรฐาน ทั้งในเรื่องขั้นตอน กระบวนการและระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษี มีความเป็นกลางเป็นธรรมและยังเกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอากรด้วย”

คุณวิชัย มากวัฒนสุข⁴³⁴ ได้ให้ความเห็นว่า “เห็นด้วย เนื่องจากหากมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลา่ง จะทำให้มีคณะกรรมการที่มีความเป็นกลางเป็นที่ยอมรับเป็นผู้พิจารณาตัดสิน และยังเป็นการลดปัญหาการฟ้องร้องคดีที่ศาลภาษีอากรกลา่ง”

โดยสรุปแล้วต่างมีความเห็นว่าสมควรจะมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลา่งขึ้น เนื่องจากจะเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรอิสระ ขจัดปัญหาที่ได้แย้งในเรื่องของความเป็นกลางของคณะกรรมการอุทธรณ์ รวมถึงทำให้มีกระบวนการ ขั้นตอน วิธีการ ระยะเวลา มาตรฐานในการพิจารณาอุทธรณ์ สอดคล้องเป็นไปในทางเดียวกัน แต่ทั้งนี้จะต้องมีการกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยจะต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ทำงานในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ นอกจากนั้นแล้วยังข้อดีของการจัดตั้งองค์กรพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานอิสระ แยก

⁴³² อาทิตย์ สรัทธวารสิทธิ์, นิติกรชำนาญการพิเศษ สำนักงานกฎหมาย กรมสรรพากร (บทสัมภาษณ์, 30 มีนาคม พ.ศ. 2559).

⁴³³ วันชัย ตั้งวิจิตร, ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต (บทสัมภาษณ์, 29 มีนาคม พ.ศ. 2559).

⁴³⁴ วิชัย มากวัฒนสุข, ผู้อำนวยการส่วนคดีแพ่งและคดีปกครอง สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร. (บทสัมภาษณ์, 1 เมษายน พ.ศ. 2559).

อิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี ไม่เพียงเป็นการจัดข้อสงสัยในความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการให้ความสะดวก และความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น ยังทำให้กรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความคิดเห็นไม่เห็นพ้องกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางสามารถนำข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นไปสู่การพิจารณาในชั้นศาลได้เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตามหากมีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้นเป็นองค์กรอิสระมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท ในความเห็นของผู้เขียนเห็นว่าอย่างไรก็ตามยังคงต้องคงรักษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองในหน่วยงานจัดเก็บภาษีไว้ เนื่องจากหากกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางเพียงองค์กรเดียว เป็นผู้มีหน้าที่เฉพาะในการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับในทุกประเภทภาษีย่อมส่งผลให้เกิดความล่าช้าได้ เนื่องจากจำนวนข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีหลายหน่วยงาน ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต โดยเฉพาะข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากกรมสรรพากร ซึ่งมีฐานเก็บภาษีในฐานเงินได้ เป็นภาษีอากรในฐานที่กว้าง เดิมทีแม้จะมีจำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำนวน 81 คณะแล้ว แต่ก็ยังมีคดีข้อพิพาทที่ค้างไม่สามารถได้รับการพิจารณาได้ทันทั่วทั้งที่ หากมีการจัดตั้งให้ข้อพิพาททางภาษีอากรของภาษีทุกประเภทจะต้องอุทธรณ์ต่อ “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง” ทั้งหมด ย่อมส่งผลร้ายมากกว่าผลดีเนื่องจากเกิดความล่าช้า และยังเป็นการเพิ่มภาระเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย จึงยังต้องคงรักษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองในหน่วยงานจัดเก็บภาษีไว้เพื่อเป็นขั้นตอนที่ถ่วงดุลข้อพิพาทที่จะขึ้นไปสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง รวมถึงเพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีมีโอกาสทบทวนตรวจสอบความถูกต้อง ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ หากเห็นว่าไม่ถูกต้องไม่เหมาะสม ก็สามารถแก้ไข ชกเลิก เพิกถอน คำสั่งนั้น ๆ ได้ อีกทั้งยังสอดคล้องกับ หลักในทางปกครองที่กำหนดให้คู่กรณีอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อีกด้วย

จึงควรคงรักษาขั้นตอนคัดค้านดังที่กำหนดอยู่ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และให้เพิ่มขั้นตอนคัดค้านนี้ในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และในส่วนของกรมศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่กำหนดไว้ให้เป็นทางเลือกว่าจะคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง โดยนำวิธีของประเทศอังกฤษในเรื่องของการทบทวน (Internal Review) ที่ผู้เสียภาษีอากรจะขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน หรือเลือกที่จะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) มาปรับใช้

ส่วนเรื่องของการกำหนดเวลาผู้เสียหายอากรจะต้องคัดค้านหรืออุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลา 60 วันนับแต่ได้รับคำสั่งทางภาษีอากร นอกจากนี้จะต้องกำหนดว่าหากเลือกที่จะคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายแล้ว ต่อมาได้มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นแล้วผู้เสียหายอากรยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้านของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางได้ภายในกำหนดระยะเวลา 60 วัน รวมถึงจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการวินิจฉัยแล้วเสร็จไว้ด้วย ซึ่งกำหนดระยะเวลาในการวินิจฉัยแล้วเสร็จขึ้นคัดค้านนี้ให้คงเดิมดังที่กำหนดอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่กำหนดให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน รวมถึงแจ้งเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อยู่ยื่นคำคัดค้าน แต่ทั้งนี้ควรเพิ่มเงื่อนไขในการขยายระยะเวลาในการวินิจฉัยคำคัดค้านให้ชัดเจนว่าสามารถขยายได้อีกเท่าใด หากไม่พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้หรือกำหนดระยะเวลาที่ขอขยายจะมีผลอย่างไรด้วย

ในส่วนของการขึ้นตอนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางก็เช่นเดียวกันควรมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาแล้วเสร็จ รวมถึงกำหนดให้สามารถขยายระยะเวลาออกไปได้ และจะต้องกำหนดถึงผลของการที่ได้ดำเนินการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาหรือภายในระยะเวลาที่ขยายออกไป ดังเช่นที่กำหนดอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวจะอนุมัติให้ขยายออกไปได้อีกไม่เกิน 90 วัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ และในการแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านหรืออุทธรณ์นั้นจะต้องทำเป็นหนังสือโดยต้องแสดงเหตุผล และแจ้งภายในกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนด้วย เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องความแน่นอนชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียหายอากรจะได้คาดหมายถึงระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์ รวมถึงคาดการณ์ถึงผลทางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียหายอากรจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์วินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ได้รับเงินภาษีที่ชำระไปแล้วคืน หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องส่งคืนภาษี รวมทั้งเยียวยาเงินภาษีที่ผู้เสียหายที่ชำระไปก่อน นั่นคือดอกเบี้ย การที่ระยะเวลาพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เกิดล่าช้าก็ส่งผลเสียต่อหน่วยงานของรัฐด้วยเช่นกัน นอกจากนั้นแล้วยังสอดคล้องต่อหลักการพิจารณาคดีปกครองในเรื่องของหลักการให้เหตุผล เพื่อให้ประชาชนได้ทราบถึงเหตุผลของฝ่ายปกครองในการวินิจฉัย และเพื่อความชัดเจนแก่ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องหรือผู้ถูกกระทบสิทธิ อันเป็นการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในอีกทางหนึ่ง นอกจากนี้การที่ฝ่ายปกครองให้เหตุผลนั้นถ้าผู้ถูกกระทบสิทธิเห็นว่า

ไม่ถูกต้องก็จะได้ใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวนั้น โดยอาศัยเหตุผลนั้นเป็นพื้นฐานในการอุทธรณ์ต่อศาลต่อไป และยังก่อให้เกิดประชาชนหรือเอกชนเกิดความมั่นใจ ในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองว่าดำเนินการพิจารณาด้วยความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และพิจารณาไตร่ตรองอย่างรอบคอบอีกด้วย

ในเรื่องขององค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง ผู้เขียนมีแนวความคิดเช่นเดียวกับแนวคิดของสภาพัฒนาปฏิรูปแห่งชาติว่า องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางนั้น มีประชาชนจำนวน 1 คนและกรรมการอีกจำนวนไม่น้อยกว่า 8 คน ซึ่งเป็นบุคคลที่มีข้าราชการปัจจุบัน เป็นอดีตรัฐมนตรี ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการแล้ว หรือบุคคลจากภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรมาก่อนและที่ได้เลิกทำงานด้านภาษีอากรแล้ว และไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละประเภทภาษีที่แตกต่างกัน หรือเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในลักษณะของการดำเนินการของธุรกิจ และในปัจจุบันไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชนเข้ามาเป็นกรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อความโปร่งใส เป็นผู้ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างชัดเจน และเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน รวมถึงเพื่อที่จะได้เป็นการจัดข้อสงสัยในความเป็นกลาง การมีส่วนได้เสียของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เป็นอย่างดี นอกจากนี้แล้วปัญหาข้อพิพาททางภาษีอากรจะได้รับการพิจารณาวินิจฉัยโดยผู้เชี่ยวชาญมีความรู้ความสามารถที่พิจารณาด้วยความปราศจากอคติและมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงไม่ขึ้นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีใด ซึ่งจะทำได้ได้รับความยอมรับจากผู้เสียภาษีอากรมากขึ้นอีกด้วย

ในส่วนในเรื่องการรับฟังข้อเท็จจริง ในปัจจุบันในกระบวนการคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมิน ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์การประเมินจะมีโอกาสชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเมื่อถูกเรียกเท่านั้น จึงมีลักษณะเป็นเพียงหน้าที่มีใช้สิทธิ ประกอบกับมิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดไว้เป็นการชัดเจนถึงสิทธิของผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์ในการนำเสนอข้อเท็จจริง พยาน หลักฐาน หรือการแถลงด้วยวาจาก่อนจะมีคำวินิจฉัยคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน จึงจะต้องมีการกำหนดเรื่องสิทธิในการรับฟังข้อเท็จจริง ตามหลักการในการพิจารณาทางปกครอง ในเรื่องหลักการรับฟังข้อเท็จจริง เพื่อเป็นการประกันการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมิให้หน่วยงานของรัฐใช้อำนาจตามอำเภอใจ ต้องมีการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรชี้แจง แสดงพยานหลักฐาน เพื่อโต้แย้งคัดค้าน พิสูจน์ข้อเท็จจริง รวมถึงไม่ควรที่จะมีข้อกำหนดในการตัดสินใจให้ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์ที่ไม่ได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หมายถึง หรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของผู้มีอำนาจพิจารณา หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำคัดค้านต่อ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือนำคดีขึ้นสู่ศาล เนื่องจากการจำกัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล

นอกจากนั้นแล้วในเรื่องแบบพิธี การยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์ไม่ควรมีการกำหนดในเรื่องการแบบคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ และหลักเกณฑ์ที่หากผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์มิได้กระทำตามแบบที่กำหนดแล้วผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์ เนื่องจากการสร้างภาระขั้นตอนและจำกัดสิทธิในการคัดค้านหรืออุทธรณ์ของผู้เสียหายอากรจนเกินไป ซึ่งในขณะที่ประเทศอังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศส ต่างมิได้มีข้อกำหนดให้ผู้เสียหายอากรต้องยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์โดยใช้แบบคำคัดค้านหรือแบบคำอุทธรณ์แต่อย่างใด เพียงแต่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะจัดทำเอกสารขึ้นเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกของผู้เสียหายอากรเท่านั้น

ในส่วนของอัตราเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนั้นจะต้องมีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ สถานการณ์ปัจจุบัน และมีอัตราเงินเพิ่มที่เท่ากัน อัตราดอกเบี้ยที่เท่ากัน และมีการกำหนดจำนวนขั้นสูงสุดไว้ด้วย และจะต้องครอบคลุมในทุกประเภทภาษีอากร เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรในเรื่องความยุติธรรมและเสมอภาคทางภาษีอากรที่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียหายอากรที่มีสาระสำคัญอย่างเดียวกันภายใต้มาตรฐานเดียวกัน

ตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบกระบวนการระบับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทย

รายการ	ประมวลรัษฎากร	พรบ. ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	พรบ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	พรบ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
1. ระบบอุทธรณ์	บังคับให้ต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน จึงจะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลได้	บังคับให้ต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน จึงจะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลได้	บังคับให้ต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน จึงจะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลได้	บังคับให้ต้องคัดค้านและอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน จึงจะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลได้
2. การคัดค้านการประเมิน	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	ผู้เสียหายที่ได้รับแจ้งการประเมินไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน (มาตรา 86)
3. ผู้มีสิทธิคัดค้าน	-	-	-	ผู้เสียหายที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากร (มาตรา 86)

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการ	ประมวลรัษฎากร	พรบ. ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	พรบ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	พรบ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
4. กำหนดเวลาขึ้น คำคัดค้าน	-	-	-	45 วันนับแต่ได้รับแจ้ง การประเมิน (มาตรา 86)
5. การขยาย ระยะเวลาขึ้นคำ คัดค้าน	-	-	-	อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือรัฐมนตรีมีอำนาจสั่ง ให้ขยายได้ตามความ จำเป็นแห่งกรณี (มาตรา 14)
6. สถานที่ยื่นคำ คัดค้าน	-	-	-	- กรมสรรพสามิต - สำนักงานสรรพสามิต จังหวัด
7. แบบคำคัดค้าน	-	-	-	- กย.01-25 - กสก.171
8. ผู้มีอำนาจ พิจารณาคัดค้าน	-	-	-	อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือ บุคคล ที่อธิบดี มอบหมาย (มาตรา 86)
8.1 ทุนทรัพย์ ไม่เกิน 25,000,000 บาท	-	-	-	ผู้อำนวยการสำนักงาน สรรพสามิตภาค เฉพาะ ในเขตพื้นที่รับผิดชอบ
8.2 ทุนทรัพย์ ตั้งแต่ 25,000,000 บาท	-	-	-	ที่ปรึกษาด้านพัฒนาและ บริหารจัดการเก็บภาษี หรือ รองอธิบดีกรม สรรพสามิต
9. อำนาจหน้าที่ของ ผู้พิจารณาคำคัดค้าน	-	-	-	1. เรียกผู้เกี่ยวข้องมาให้ ข้อมูลเพิ่มเติม (มาตรา 87) 2. พิจารณาคำคัดค้าน (มาตรา 88 วรรคสอง)
10. กำหนด ระยะเวลาพิจารณา คำคัดค้าน	-	-	-	60 วัน นับแต่ได้รับคำ คัดค้าน (มาตรา 88) หากไม่อาจแล้วเสร็จ อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือรัฐมนตรี มีอำนาจ สั่งขยายออกไปได้ตาม ความจำเป็นแห่งกรณี (มาตรา 14)

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการ	ประมวลรัษฎากร	พรบ. ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	พรบ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	พรบ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
11. แจ้งผลการพิจารณาคำคัดค้าน	-	-	-	ให้แจ้งเป็นหนังสือไปยัง ผู้ยื่น คำ คัด ค้าน โดยมิชักช้า
12. ผลของการคัดค้าน	-	-	-	- ไม่เป็นเหตุอุทธรณ์การชำระภาษี เว้นแต่ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย - หากผู้คัดค้านไม่เห็นด้วยกับ คำ วิ นิ จ ฉัย สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้
13. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน (มาตรา 18, 18ทวิ, 20)	ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน (มาตรา 22)	ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน (มาตรา 12 จ)	ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับ คำ วิ นิ จ ฉัย คำ คัด ค้าน ของ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย (มาตรา 89)
14. ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์	ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีและได้รับแจ้งการประเมินที่ไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21, 25, 33	ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีและได้รับแจ้งการประเมิน	ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีและได้รับแจ้งการประเมิน	ผู้เสียภาษีที่คัดค้านการประเมินและได้รับแจ้ง คำ วิ นิ จ ฉัย คำ คัด ค้าน แล้ว ที่ไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ ตามมาตรา 89 วรรคสาม
15. กำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์	30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 30)	30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 26)	30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 112จ)	45 วันนับแต่วันได้รับแจ้ง คำ วิ นิ จ ฉัย คำ คัด ค้าน (มาตรา 89)
16. การขยายระยะเวลาขึ้นคำอุทธรณ์	อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีมีอำนาจสั่งให้ขยายได้ตามความจำเป็นแห่งกรณี (มาตรา 3 อัญญา)	อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งให้ขยายได้ตามความจำเป็นแห่งกรณี (มาตรา 8)	ไม่สามารถขยายระยะเวลาได้	อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือรัฐมนตรีมีอำนาจสั่งให้ขยายได้ตามความจำเป็นแห่งกรณี (มาตรา 14)
17. แบบคำอุทธรณ์	- ก.ศ.6 - กศก.171	ภ.ม.6	กศก.171	- ภ.ศ.01-26 - กศก.171

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการ	ประมวลรัษฎากร	พรบ. ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	พรบ. สุลกากร พ.ศ. 2469	พรบ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
18. สถานที่ขึ้น อุทธรณ์	- สำนักงานสรรพากร พื้นที่ - สำนักงานสรรพากรภาค - สำนักบริหารธุรกิจ ขนาดใหญ่ - กรมศุลกากร - ด้านศุลกากร - สำนักงานศุลกากรภาค	- สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร - สำนักงานสรรพากร ภาค - สำนักงานสรรพากร พื้นที่	- ส่วนอุทธรณ์พิกัด อัตราศุลกากร สำนัก พิกัดอัตราศุลกากร - ส่วนอุทธรณ์ราคา ศุลกากร สำนัก มาตรฐานพิธีการและ ราคาศุลกากร - ด้านศุลกากร - สำนักงานศุลกากรภาค	- กรมสรรพสามิต - สำนักงานสรรพสามิต จังหวัด - กรมศุลกากร - สำนักงานศุลกากรภาค
19. ผู้มีอำนาจ พิจารณาอุทธรณ์	คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ จำนวน 3 คน (มาตรา 30)	คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ จำนวน 3 คน (มาตรา 26 วรรค 2)	คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ จำนวน 11 คน (มาตรา 112 ฉ)	คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ จำนวน 7 คน (มาตรา 90)
20. จำนวนคณะ	81 คณะแบ่งเป็น ส่วนกลาง จำนวน 4 คณะ ในจังหวัดอื่นมี จังหวัดละ 1 คณะ รวม 77 คณะ	1 คณะ	1 คณะ	1 คณะ
21. คณะกรรมการ ประกอบด้วย	กรณีในท้องที่ กรุงเทพมหานคร ได้แก่ - อธิบดีกรมสรรพากร หรือ ผู้แทน เป็น ประธาน - ผู้แทนสำนักงาน อัยการสูงสุด - ผู้แทนกรมการ ปกครอง เป็นกรรมการ ในท้องที่จังหวัดอื่น ได้แก่ - ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทนเป็นประธาน - สรรพากรภาคหรือ ผู้แทน - อัยการจังหวัดหรือ ผู้แทนเป็นกรรมการ (มาตรา 30)	- อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทนเป็นประธาน - ผู้แทนสำนักงาน อัยการสูงสุด - ผู้แทนกรมการ ปกครอง เป็นกรรมการ (มาตรา 26 วรรคสอง)	- อธิบดีกรมศุลกากร เป็นประธาน - ผู้แทนกระทรวง การคลัง - ผู้แทนสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา - ผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งอธิบดี แต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คนแต่ไม่เกิน 7 คน - เลขานุการ เป็นกรรมการ (มาตรา 112 ฉ)	- ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธาน - ผู้แทนกรมศุลกากร - ผู้แทนกรมสรรพสามิต - ผู้แทนกรมสรรพากร - ผู้แทนสำนักงานอัยการ สูงสุด - ผู้แทนสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา - ที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัด กระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ (มาตรา 90)

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการ	ประมวลรัษฎากร	พรบ. ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	พรบ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	พรบ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
22. คณะอนุกรรมการ	ไม่มี	ไม่มี	มี (มาตรา 112 เศรศ)	มี (มาตรา 93)
23. อำนาจของ คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์	- ออกหมายเรียกบุคคล หรือพยานเอกสารหรือ หลักฐานอื่นอันควร แก่เรื่อง (มาตรา 32) - พิจารณาวินิจฉัย อุทธรณ์	- ออกหมายเรียกบุคคล หรือพยานเอกสารหรือ หลักฐานอื่นอันควร แก่เรื่อง (มาตรา 21) - พิจารณาวินิจฉัย อุทธรณ์	- ออกหมายเรียกบุคคล หรือพยานเอกสาร หรือ หลักฐานอื่น ข้อมูล หรือสิ่งของ (มาตรา 112 ทวาทศ) - พิจารณาวินิจฉัย อุทธรณ์	- ออกหมายเรียกบุคคล หรือพยานเอกสาร หรือ หลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง (มาตรา 92) - พิจารณาวินิจฉัย อุทธรณ์
24. กำหนด ระยะเวลาพิจารณา อุทธรณ์	การดำเนินการในชั้น เจ้าหน้าที่ - เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์จะต้อง พิจารณาให้เสร็จแล้ว เสนอต่อผู้บังคับบัญชา ภายใน 1 ปี - หากไม่อาจดำเนินการ ให้เสร็จสิ้นได้ ต้อง ชี้แจงเหตุผล ความ จำเป็นเพื่อขอขยาย ขยายได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี การดำเนินการในชั้น คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรมิได้ กำหนดเวลาไว้ ว่า จะต้องพิจารณาแล้ว เสร็จเมื่อใด	- คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์จะต้อง พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้ว เสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับ อุทธรณ์ - หากไม่อาจพิจารณา แล้วเสร็จ อธิบดีจะ อนุมัติให้ขยายออกไป อีกก็ได้แต่ไม่เกิน 90 วัน - เมื่อพ้นกำหนดเวลา ดังกล่าวผู้อุทธรณ์มีสิทธิ ฟ้องคดีต่อศาลได้โดย ไม่ต้องรอฟังคำวินิจฉัย อุทธรณ์ (มาตรา 26 วรรคสาม)	ในกรณีที่มีหลักฐาน เพียงพอแก่การพิจารณา ให้คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์จะต้อง พิจารณาให้แล้วเสร็จ ภายใน 45 วันนับแต่ วันที่มีการประชุม คณะกรรมการครั้งแรก เว้นแต่จะมีความจำเป็น อื่นๆ	มิได้มีกำหนดไว้ทั้งใน พระราชบัญญัติ สรรพสามิต พ.ศ. 2527 และระเบียบ คำสั่งกรม สรรพสามิต
25. ผลของการ อุทธรณ์	- ไม่เป็นการทุเลา การชำระภาษี	- ไม่เป็นการทุเลา การชำระภาษี	- ไม่เป็นการทุเลา การชำระภาษี	- ไม่เป็นการทุเลา การชำระภาษี
26. การทุเลาการ ชำระภาษี	ขอทุเลาการชำระภาษี ต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือบุคคลที่อธิบดี มอบหมาย (มาตรา 31)	ขอทุเลาการชำระภาษี ต่ออธิบดีกรมสรรพากร (มาตรา 27)	ขอทุเลาการชำระภาษี ต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือบุคคลที่อธิบดี มอบหมาย (มาตรา 112 โสพศ)	ขอทุเลาการชำระภาษี ต่ออธิบดีกรม สรรพสามิต หรือบุคคล ที่อธิบดีมอบหมาย (มาตรา 97)

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการ	ประมวลรัษฎากร	พรบ. ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	พรบ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	พรบ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
27. การแจ้ง คำวินิจฉัย	ให้ทำเป็นหนังสือ (มาตรา 34) แจ้งแก่ผู้อุทธรณ์ ทราบภายใน 7 วัน ทำการ หลังจาก คณะกรรมการฯ ลงนาม	ให้ทำเป็นหนังสือ และ แจ้ง ผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่มีการ วินิจฉัย (มาตรา 26 วรรคสี่)	ให้ทำเป็นหนังสือ (มาตรา 112 สัตครส)	แจ้ง คำวินิจฉัยพร้อม ด้วยเหตุผลเป็นหนังสือ (มาตรา 95)
28. การอุทธรณ์ หรือฟ้องคดีต่อศาล	ภายใน 30 วันนับแต่วัน ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์ เว้นแต่กรณี ต้องห้ามตามมาตรา 33 (มาตรา 30 (2))	ภายใน 180 วันนับแต่ วันที่ ได้รับ ทราบ คำ วิ นิ จ ฉ าย ของ คณะกรรมการอุทธรณ์ (มาตรา 26 วรรคห้า)	ภายใน 30 วันนับแต่วัน ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์ เว้นแต่กรณี ต้องห้ามตามมาตรา 112 ทวาทศ (มาตรา 112 อัญฐารส)	- ภายใน 30 วันนับแต่ วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์ - การฟ้องคดีจะกระทำ ได้ก็ต่อเมื่อมีการปฏิบัติ ตามขั้นตอนการคัดค้าน การประเมิน และการ อุทธรณ์ คำวินิจฉัย คัดค้านการประเมิน (มาตรา 96)

ตารางที่ 4.2 เปรียบเทียบอัตราเบี้ยปรับ

กฎหมาย	กรณี	อัตรา
1. ประมวลรัษฎากร	1. กรณียื่นรายการไว้แต่ไม่ถูกต้อง (มาตรา 22)	เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก
	2. กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ (มาตรา 26)	เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ
2. พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514	1. กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ทุกครั้ง รอบระยะเวลาบัญชี ภายใน 2 เดือนหรือกรณียื่น แบบแสดงรายการเงินได้ทุกครั้งรอบภายใน กำหนดเวลาแต่ ประมาณกำไรสุทธิขาดไปเกิน ร้อยละ 25 (มาตรา 62 (1))	เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระ หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี
	2. กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ทุกรอบ ระยะเวลาบัญชีภายในกำหนดเวลาห้าเดือนนับแต่ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี หรือภายใน กำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนออกไป (มาตรา 62 (2))	เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของภาษี

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

กฎหมาย	กรณี	อัตรา
2. พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 (ต่อ)	3. กรณีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ไว้ แต่ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด (มาตรา 62 (3))	เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ประเมิน เพิ่มเติม
	4. กรณีที่มีได้หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือมิได้ยื่นแบบ แสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่าย ภายในกำหนดเวลา หรือยื่นแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ ถูกต้อง (มาตรา 62 (4))	เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่มีได้หัก ณ ที่ จ่าย หรือที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือที่ยื่น แบบแสดงรายการขาดไปแล้วแต่กรณี
3. พระราชบัญญัติภาษี การรับมรดก พ.ศ.2558	1. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภายในกำหนดเวลา (มาตรา 29(1))	เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของของภาษีที่ต้องชำระ
	2. กรณียื่นแบบแสดงรายการไว้ แต่ไม่ครบถ้วน หรือไม่ตรงต่อความเป็นจริงอันเป็นเหตุให้จำนวน ภาษีที่ต้องเสียขาดไป (มาตรา 29(2))	เสียเบี้ยปรับอีก 0.5 เท่าของภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม
4. พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ.2527	1. กรณีมิได้ยื่นแบบรายการเสียภาษีภายในเวลาที่ กฎหมายกำหนด (มาตรา 136 (1))	เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษี
	2. กรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมี ข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป (มาตรา 136 (2))	เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไป นั้น
5. พระราชบัญญัติ สุลกากร พ.ศ.2469	ไม่มีกำหนด	ไม่มีกำหนด

ตารางที่ 4.3 เปรียบเทียบอัตราเงินเพิ่ม

กฎหมาย	กรณี	อัตรา	ขั้นสูงสุด	ลด	งด
1. ประมวลรัษฎากร	1. กรณียื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการ	ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย (มาตรา 27 วรรคหนึ่ง มาตรา 89/1 วรรคหนึ่ง)	ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง (มาตรา 27 วรรคสาม มาตรา 89/1 วรรคสาม)	ได้ ในกรณีที่อธิบดีให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาการชำระภาษี	ไม่ได้
	2. กรณีที่อธิบดีอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนให้	เงินเพิ่มตามข้อ 1. ลดลงเหลือ 0.75 ต่อเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย (มาตรา 27 วรรคสอง มาตรา 89/1 วรรคสอง)	ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง (มาตรา 27 วรรคสาม มาตรา 89/1 วรรคสาม)	-	-
2. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514	1. กรณีมิได้ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หรือชำระหรือนำส่งขาดจากจำนวนที่ควรต้องเสียหรือนำส่ง	ร้อยละ 1 ต่อเดือนของภาษีที่ต้องชำระหรือชำระขาดหรือที่ได้นำส่งหรือนำส่งขาด (มาตรา 63 วรรคหนึ่ง)	ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง (มาตรา 63 วรรคสี่)	ได้ ในกรณีที่อธิบดีให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาการชำระภาษี	ไม่ได้
	2. กรณีที่อธิบดีอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือเลื่อนให้	เงินเพิ่มตามข้อ 1. ลดลงเหลือ 0.5 ต่อเดือนของภาษีที่ต้องชำระหรือชำระขาดหรือที่ได้นำส่งหรือนำส่งขาด (มาตรา 63 วรรคสอง)	ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง (มาตรา 63 วรรคสี่)	-	-

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

กฎหมาย	กรณี	อัตรา	ขั้นสูงสุด	ลด	งด
3. พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	1. กรณีไม่ชำระ ภาษีให้ครบถ้วน ภายในกำหนดเวลา	ร้อยละ 1.5 ต่อ เดือนของเงินภาษี ที่ต้องชำระ (มาตรา 31)	ไม่เกินจำนวนภาษี ที่ต้องชำระ (มาตรา 31 วรรคสาม)	ได้ ในกรณีที่อธิบดี ให้เลื่อนระยะเวลา การชำระภาษี	ไม่ได้
	2. กรณีที่อธิบดี อนุญาตให้เลื่อน เวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระ ภาษีภายในกำหนด เวลาที่เลื่อนให้	เงินเพิ่มตามข้อ 1. ลดลงเหลือ 0.75 ต่อเดือนหรือของ เงินภาษีที่ต้อง ชำระ	ไม่เกินจำนวนภาษี ที่ต้องชำระ (มาตรา 31 วรรค สาม)	-	ไม่ได้
	3. กรณีผ่อนชำระ ภาษี และ ชำระ ภายใน 2 ปี	ยกเว้นเงินเพิ่ม (มาตรา 23)	-	-	-
	4. กรณีผ่อนชำระ ภาษีและชำระเกิน กว่า 2 ปีแต่ไม่เกิน 5 ปี	ร้อยละ 0.5 ต่อ เดือนของเงินภาษี ที่ต้องชำระ	-	-	-
4. พระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469	1. กรณีผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก มิได้ชำระอากรให้ ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วัน ได้รับแจ้ง	ไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม (มาตรา 112 ครี) แต่เงินเพิ่มกรณีนี้สามารถลดได้ โดยยื่นคำร้องขอลดหย่อน หลักเกณฑ์เป็นไปตามประมวลฯ พ.ศ. 2556 ข้อ 2 01 07 07 (1)-(5)	-	-	ไม่ได้
	1.1 ชำระภายใน 15 วันนับแต่วันที่ครบ 30 วัน จากวันที่ ได้รับแจ้ง	ร้อยละ 2 ของค่า อากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม	-	-	-
	1.2 ชำระภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ ครบ 30 วันจากวันที่ ได้รับแจ้ง	ร้อยละ 5 ของค่า อากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม	-	-	-

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

กฎหมาย	กรณี	อัตรา	ขั้นสูงสุด	ลด	งด
4. พระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 (ต่อ)	1.3 ชำระภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ ครบ 30 วันจากวันที่ ได้รับแจ้ง	ร้อยละ 10 ของค่า อากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม	-	-	-
	1.4 ชำระภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่ ครบ 30 วันจากวันที่ ได้รับแจ้ง	ร้อยละ 15 ของค่า อากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม	-	-	-
	1.5 หากชำระเกิน 3 เดือนนับแต่วันที่ ครบ 30 วันจากวันที่ ได้รับแจ้ง	ร้อยละ 20 ของค่า อากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม	-	-	-
	2. กรณีที่ผู้นำของ เข้าหรือส่งของออก นำเงินมาชำระค่า อากรที่ต้องเสียหรือ เสียเพิ่ม ไม่ว่าจะ ชำระก่อนหรือหลัง กำหนด 30 วันนับ แต่วันได้รับแจ้ง	ร้อยละ 1 ต่อเดือน ของค่าอากรที่ นำมาชำระ (มาตรา 112 จัตวา)	ไม่กำหนด	ไม่ได้	ไม่ได้
5. พระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527	1. กรณีมิได้ชำระ ภาษีภายใน กำหนดเวลา หรือ ชำระขาดจาก จำนวนที่ต้องเสีย	ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน (มาตรา 137 วรรคหนึ่ง)	ไม่เกินจำนวนภาษี ที่ต้องชำระ (มาตรา 137 วรรคสอง)	ได้(มาตรา 138) หลักเกณฑ์เป็นไป ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 29 (พ.ศ. 2536) ออกตามความ ในพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วย หลักเกณฑ์ในการงด หรือลดเบี้ยปรับและ เงินเพิ่ม	

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

กฎหมาย	กรณี	อัตรา	ขั้นสูงสุด	ลด	งด
5. พระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 (ต่อ)	2. ชำระภายใน 7 วัน นับแต่วัน ครบกำหนดเวลา ชำระภาษีหรือวัน ถัดจากวันที่ชำระ ขาดจากจำนวนที่ ต้องเสีย โดยไม่ได้ รับแจ้งเตือน	0.5 ต่อเดือนของ เงินภาษีที่ต้อง ชำระ	กฎกระทรวง ฉบับที่ 29 (พ.ศ. 2536) ออกตามความใน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ ในการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ข้อ 6 (1)		
	3. ชำระภายใน 15 วัน นับแต่วัน ครบกำหนดเวลา ชำระภาษีหรือวัน ถัดจากวันที่ชำระ ขาดจากจำนวนที่ ต้องเสีย โดยไม่ได้ รับแจ้งเตือน	0.75 ต่อเดือนของ เงินภาษีที่ต้อง ชำระ	กฎกระทรวง ฉบับที่ 29 (พ.ศ. 2536) ออกตามความใน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ ในการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ข้อ 6 (2)		
	4. กรณีอื่น	ทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย	กฎกระทรวง ฉบับที่ 29 (พ.ศ. 2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ในการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ข้อ 7		

ตารางที่ 4.4 เปรียบเทียบอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีที่ได้รับคืน

กฎหมาย	อัตรา	สูงสุด
1. ประมวลรัษฎากร	ร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับ ร้อยละ 12 ต่อปี (มาตรา 4 ทศ)	ไม่เกินจำนวนภาษีที่ได้รับคืน
2. พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	ไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ย	-
3. พระราชบัญญัติสุღการ พ.ศ. 2469	ร้อยละ 0.625 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับ หรือ ร้อยละ 7.5 ต่อปี	ไม่ได้กำหนด
4. พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527	ไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ย	-

ตารางที่ 4.5 เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของ อังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศส

รายการ	ประเทศอังกฤษ	สาธารณรัฐฝรั่งเศส
1. ระบบอุทธรณ์	ไม่บังคับอุทธรณ์	บังคับให้ต้องอุทธรณ์ต่อหน่วยงานรัฐ
2. ผู้มีสิทธิอุทธรณ์	ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมิน	ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมิน
3. กำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์	30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน	- กรณีภาษีทางตรง ขึ้นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชี - กรณีทั่วไป หรือภาษีทางอ้อม ขึ้นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท
4. แบบคำอุทธรณ์	ไม่ได้กำหนด	ไม่ได้กำหนด
5. สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์	- กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) - สำนักงานของ ศาลชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) หรือโดยทางไปรษณีย์หรือ Email	
6. ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์	- ผู้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) เจ้าหน้าที่ของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ที่ได้รับการมอบหมายจากผู้บังคับบัญชาที่มีระดับสูงกว่าเจ้าพนักงานประเมินภาษี 2 ระดับ และไม่เป็นมีความเกี่ยวข้องกับผู้ประเมินภาษี - ศาลชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) แบ่งเป็น ศาลชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร ชั้นต้น (First – Tier Tribunal) และศาลชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal)	- หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษี - หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชี โดยอาจมีชุดข้อพิพาทด้วยการประนีประนอมก่อน
7. จำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	- กรณีทบทวนการประเมินโดยกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ผู้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) 1 คน - กรณีอุทธรณ์ต่อศาลชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) มีองค์คณะจำนวน 3 คน องค์คณะ 3 คนได้แก่ ผู้พิพากษาเป็นประธาน และผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรที่มีความรู้เฉพาะเรื่องอีก 2 คนเป็นกรรมการ	1 คน

ตารางที่ 4.5 (ต่อ)

รายการ	ประเทศอังกฤษ	สาธารณรัฐฝรั่งเศส
8. กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์	<ul style="list-style-type: none"> - กรณีทบทวนการประเมินโดยกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ผู้ทบทวนการประเมิน (Internal Review) จะต้องทบทวนให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน หากไม่สามารถเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา อาจขอขยายได้โดยจะทำการติดต่อไปยังผู้เสียภาษี - ส่วนการพิจารณาอุทธรณ์ของศาลชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) ในกรณีธรรมดา (Basic) จะใช้เวลาภายใน 1 เดือนหรือบางครั้งจะตัดสินใจในทันทีภายหลังการพิจารณาเสร็จสิ้นเลย แต่ในกรณีมาตรฐาน (Standard) หรือกรณีที่ยุ่งยากซับซ้อน (Complex) ก็อาจใช้เวลายาวนานกว่ากรณีทั่วไป แต่ยังคงอยู่ภายในระยะเวลา 2 เดือน 	<ul style="list-style-type: none"> - ภายในกำหนดระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ได้ทำการอุทธรณ์ หากไม่สามารถพิจารณาแล้วเสร็จในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ ขยายระยะเวลาได้อีกไม่เกิน 3 เดือน หากไม่มีการแจ้งคำวินิจฉัยภายในกำหนดระยะเวลา หรือในระยะเวลาที่ขยาย จะถือว่าปฏิเสธคำร้อง ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องศาลได้โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัย - หากผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะล่าช้า ผู้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์สามารถส่งคำอุทธรณ์ยังศาลได้โดยตรง
9. ผลของการอุทธรณ์	<ul style="list-style-type: none"> - กรณีภาษีทางตรงสามารถอุทธรณ์ได้โดยไม่ต้องชำระภาษี และมีสิทธิขอทุเลาการชำระภาษีจะได้รับการทุเลาการชำระภาษีโดยไม่ต้องมีประกัน - กรณีภาษีทางอ้อม จะต้องชำระภาษีก่อนหรือในการขอทุเลาการชำระภาษีจะต้องวางประกัน 	<ul style="list-style-type: none"> - ไม่เป็นทุเลาการชำระภาษี หากต้องการขอทุเลาการชำระภาษีจะต้องยื่นหลักประกันตามที่หน่วยงานร้องขอ - ในการขอทุเลาการชำระภาษีกรณีที่มีภาษีต่ำกว่า 4,500 ยูโร ไม่ต้องมีหลักประกัน
10. การอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาล	<ul style="list-style-type: none"> - ต้องได้รับอนุญาตจากศาลชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากรชั้นสูง (Upper Tribunal) ก่อนจึงจะอุทธรณ์ต่อศาลได้ ภายในกำหนดเวลา 1 เดือน นับแต่ได้รับอนุญาต 	<ul style="list-style-type: none"> - ในกรณีที่ไม่มีกรแจ้งคำวินิจฉัยภายในกำหนดระยะเวลา 60 วัน หรือในระยะเวลาที่ขยายออกไป ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องศาลได้โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัย - ในกรณีที่มิมีคำวินิจฉัย ภายใน 2 เดือนนับแต่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมืออันมีความสำคัญประการหนึ่งของรัฐ เนื่องจากรัฐมีรายได้หลักจากภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายพัฒนาประเทศ เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจกรรมส่วนรวม ภาษีอากรจึงถือว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นที่กฎหมายที่กระทบถึงสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่งของประชาชน จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องมีการตรากฎหมายจัดเก็บภาษีอากร โดยคำนึงถึงความถูกต้องชอบด้วยกฎหมาย มีการบริหารจัดการภาษีที่ดี รวมถึงวิธีจัดซื้อพิพาทที่มีความเป็นธรรมด้วยความเป็นกลาง ปราศจากการใช้อำนาจตามอำเภอใจของรัฐ เพื่อก่อให้เกิดการยินยอมร่วมมือโดยสมัครใจ ในการเสียภาษีอากรของประชาชน

จากการศึกษาเรื่องกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิตนั้น การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมจัดเก็บภาษีทั้งสามกรมนั้นจะต้องเป็นไปตามกฎหมายเฉพาะ ในส่วนของกรมสรรพากร ได้แก่ ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษี การรับมรดก พ.ศ. 2558 ในส่วนของกรมศุลกากร ได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในส่วนของกรมสรรพสามิต ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อีกทั้งยังมีกรณี กฎหมายมิได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องใช้กฎหมายกลาง ได้แก่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งกระบวนการการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายดังที่ได้กล่าวมานั้น มีหลักเกณฑ์ ขั้นตอน กระบวนการ แบบพิธีการ รวมถึงผู้มีอำนาจในการพิจารณาระงับข้อพิพาทที่แตกต่างกัน อีกทั้งยังขาดหลักประกันที่ดีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ ดังต่อไปนี้

1) ปัญหาในเรื่องของกฎหมายวิธีสบัญญัติไม่มีความเป็นเอกภาพ

กฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองนั้น บัญญัติอยู่ในกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับ ซึ่งกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับ ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นอกจากนั้นแล้วกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรบางฉบับมิได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะจึงต้องนำกฎหมายกลาง ได้แก่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาปรับใช้ ซึ่งกฎหมายฉบับต่าง ๆ มีลักษณะ ขั้นตอน แบบพิธี ระยะเวลาในการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ ระยะเวลาในการดำเนินการกระบวนการพิจารณาวินิจฉัย รวมถึงผู้มีอำนาจในการพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์ที่แตกต่างกันส่งผลให้เกิดปัญหาหลายประการได้แก่

1.1) ความไม่เป็นเอกภาพของขั้นตอนของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้นมีเพียงขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงขั้นตอนเดียว ในขณะที่การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นมีจำนวน 2 ขั้นตอน ย่อมต้องได้รับการพิจารณาทบทวนไม่เท่าเทียมกัน อีกทั้งในส่วนของกรมสรรพสามิต หากมีข้อพิพาททางภาษีอากรตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟฟู้ทศักราช 2486 และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการวินิจฉัยคำขอคืนภาษีและคำวินิจฉัยอื่น ๆ ที่เป็นการกำหนดภาษีอากรเป็นรายบุคคล ดังเช่นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เข้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วน ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร กฎหมายดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ และกรณียังไม่เป็นที่ชัดเจนว่าจะต้องมีการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนจะนำคดีขึ้นสู่ศาลหรือไม่ จึงทำให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจน นอกจากนั้นแล้วในบางกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต การที่กระบวนการ หลักเกณฑ์ ขั้นตอนต่าง ๆ แตกต่างกัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรยากที่จะทำความเข้าใจ ก่อให้เกิดความสับสน และยังยากที่จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ให้ถูกต้องครบถ้วนได้โดยไม่ต้องพึ่งผู้เชี่ยวชาญ ทำให้เสียค่าใช้จ่าย ไม่เป็นการประหยัด

ดังนั้น ความไม่เป็นเอกภาพของขั้นตอนของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรส่งผลเป็นการให้หลักประกันคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เท่าเทียมกัน เกิดความไม่ยุติธรรม รวมถึง

เกิดความไม่แน่นอนชัดเจน ก่อให้เกิดความสับสนยากต่อความเข้าใจได้ และยังเกิดความไม่สะดวก เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียหายอากรเกินควร จนถึงขนาดทำให้ผู้เสียหายอากรไม่อาจเข้าใจได้ โดยไม่ต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายเป็นภาระแก่ผู้เสียหายอากร ทำให้ไม่สอดคล้องต่อหลักความประหยัดอีกด้วย นอกจากนี้แล้วในกรณีที่ผู้เสียหายอากรมีปฏิบัติตามขั้นตอน หลักเกณฑ์ได้ครบถ้วนในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครอง ยังเป็นการทำให้ผู้เสียหายอากรถูกตัดสิทธิในการที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางอีกด้วย จึงถือว่าเป็นการตัดสิทธิในการอุทธรณ์ ที่เป็นสิทธิที่มีความสำคัญประการหนึ่งขององค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) รวมถึงยังเป็นการเป็นการตัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลอีกด้วย

1.2) ความไม่เป็นเอกภาพในเรื่องระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินต่อผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัย

ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ในขณะที่ระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดระยะเวลาไว้ให้คัดค้านรวมถึงการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านตามแต่ละกรณี ซึ่งจะเห็นได้ว่าระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาที่ไม่เท่ากัน การที่บางหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้เวลาที่ยาวนานกว่า ย่อมเป็นการให้หลักประกันสิทธิที่ดีกว่าแก่ผู้เสียหายอากรที่ไม่มีความเท่าเทียมกัน การที่ปฏิบัติหน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งปฏิบัติต่อผู้เสียหายอากรแตกต่างกัน โดยการให้สิทธิไม่เท่าเทียมกันเช่นนี้จึงย่อมขัดต่อหลักความยุติธรรม นอกจากนี้แล้วในกรณีที่ผู้เสียหายอากรอาจต้องเสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกัน ทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ระยะเวลาการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินที่กำหนดไว้ 30 วัน หรือ 45 วัน ไม่เท่ากันเช่นนี้ยังก่อให้เกิดความสับสนยากต่อความเข้าใจและปฏิบัติตามของผู้เสียหายอากร

1.3) ความไม่เป็นเอกภาพของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน

ผู้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทในส่วนของ การคัดค้านการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินนั้น ได้แก่บุคคล บุคคลเดียว คืออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายในส่วนของขั้นตอนการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีลักษณะเป็นการอุทธรณ์ต่อองค์กรกลุ่ม อีกทั้งยังมีจำนวนองค์คณะที่แตกต่างกัน ได้แก่ องค์คณะตามประมวลรัษฎากรมีจำนวน 3 คน มี 81 คณะ แบ่งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานครจำนวน 4 คณะ ได้แก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประจำสรรพากรภาค 1 ถึงภาค 3 และสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ส่วนในต่างจังหวัด มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดละ 1 คณะ โดยแบ่งตามเขตที่สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินตั้งอยู่ และองค์คณะตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีจำนวน 3 คน องค์คณะตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีจำนวน 11 คน องค์คณะตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มี 7 คน จะเห็นได้ว่าผู้มีอำนาจในการพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินนี้มีความแตกต่างกันมีทั้งพิจารณาโดยบุคคลเดียว และพิจารณาโดยองค์กรกลุ่ม ในบางกฎหมายจัดเก็บภาษีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แบ่งออกเป็นหลายคณะเช่นนี้ ย่อมส่งผลถึงมาตรฐานการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยในข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อความที่กฎหมายที่ไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน อีกทั้งผู้ที่เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยที่ส่วนใหญ่เป็นฝ่ายจัดเก็บภาษีอาจก่อให้เกิดข้อสงสัยในความเป็นกลางได้ จึงก่อให้เกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจที่ไม่เป็นธรรมได้ จึงขัดต่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อดัม สมิท ในเรื่องของหลักความยุติธรรม และความเสมอภาคทางภาษีอากรที่จะต้องมีความควบคู่กันไป รัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีความแตกต่างกันในสาระสำคัญอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน รวมถึงในเรื่องของการใช้ดุลพินิจในการให้คืนหรือให้โทษแก่ผู้เสียภาษีอากรด้วยจะต้องมีการใช้ดุลพินิจโดยอาศัยข้อกำหนดที่ชัดเจนมีมาตรฐานไม่กระทำตามอำเภอใจ

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรมีการรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติวิธีเกี่ยวกับการพิจารณาระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองให้เป็นหนึ่งเดียว ดังเช่นประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ที่มีกระบวนการ หลักเกณฑ์ ขั้นตอน ผู้มีอำนาจพิจารณาระงับข้อพิพาทที่เป็นเหมือนกันในภาษีอากรทุก ๆ ประเภท เพื่อให้เกิดเป็นระบบมาตรฐานเดียวกัน มีความเป็นเอกภาพ ง่ายต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม

2) ปัญหาในเรื่องระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร การยื่นคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง หากผู้เสียภาษีอากรมิได้ดำเนินการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด การประเมินภาษีอากรนั้นถือว่ายุติลงตามที่เจ้าพนักงานได้ประเมินและผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่ชั้นศาลได้อีกเพราะมิได้กระทำตามเงื่อนไข

ตามที่กฎหมายเฉพาะกำหนดไว้ การที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรกำหนดระยะเวลาได้ 30 วัน หรือ 45 วันนั้นระยะเวลาในการคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นยังไม่มีความเหมาะสมกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากร เนื่องจากลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนี้มีความเกี่ยวข้องกับเอกสารจำนวนมาก เกี่ยวข้องกับตัวเลขทางบัญชี บางปัญหาเกี่ยวข้องกับข้อกฎหมาย หรืออาจมีการตรวจสอบย้อนหลังไปถึง 10 ปี พยาน หรือหลักฐาน เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมีจำนวนมาก ยากในการค้นหา บางกรณีเป็นกรณีที่ภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันในหลายประเภทภาษี และจากการที่ภาษีอากรนั้นจัดเก็บจากผู้มีสถานะทางสังคมที่หลากหลายแตกต่างกัน ย่อมเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีอากรจะมีความรู้ความเข้าใจในทางภาษีอากรได้ทั่วถึงในทุกคน จึงเป็นภาระของผู้เสียภาษีอากรในการจะต้องจัดหาผู้เชี่ยวชาญ นักบัญชี นักกฎหมายขอให้ช่วยเหลือ ซึ่งในการนั้นย่อมต้องเสียค่าใช้จ่ายที่ค่อนข้างสูง

อย่างไรก็ตามระยะเวลาดังกล่าวสามารถขยายออกไปได้ แต่มีปัญหาว่าไม่ได้ครอบคลุมในทุกกรณีข้อพิพาททางภาษีอากร ในกรณีที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรกำหนดระยะเวลาดังกล่าวสามารถขยายได้ ได้แก่ในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 รวมถึงส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่านั้น สำหรับกำหนดระยะเวลา ในส่วนของกรมศุลกากร พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ทำให้กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่สามารถขยายออกไปได้ จึงเป็นการให้หลักประกันสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่เท่าเทียมกัน เป็นการขัดต่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อดัม สมิท ในเรื่องของความยุติธรรม และความเสมอภาคทางภาษีอากรที่จะต้องมีความควบคู่กันไป ที่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรที่มีสาระสำคัญอย่างเดียวกันภายใต้มาตรฐานเดียวกัน

นอกจากนั้น แล้วยังมีปัญหาว่าแม้บางกรณีจะมีการกำหนดระยะเวลาให้สามารถขยายออกไปได้โดยอาศัยเหตุว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้อยู่ในราชอาณาจักร หรือมีเหตุจำเป็น คำว่าเหตุจำเป็น นั้นมิได้เป็นคำที่มีความหมายเฉพาะจึงต้องอาศัยการจะตีความว่าเหตุใดคือเหตุจำเป็น ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้ที่กฎหมายให้อำนาจในการพิจารณาอาศัยดุลพินิจ ซึ่งในกรณีนี้คืออธิบดีกรมสรรพากร และอธิบดีกรมสรรพสามิต รวมถึงรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยทั่วไปแล้วเหตุจำเป็นของบุคคลแต่ละบุคคลย่อมแตกต่างกัน จึงอาจตีความหมายได้เป็นหลายแนวทาง ซึ่งกฎหมายจัดเก็บภาษีบางฉบับ ได้แก่ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้กำหนดขอบเขตการใช้ดุลพินิจไว้

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรมีการแก้ไขกำหนดระยะเวลาให้เหมาะสม เพื่อให้เกิดผลกระทบเกิดภาระต่อผู้เสียหายอกรน้อยที่สุด หากระยะเวลามีความเหมาะสมมากขึ้น ผู้เสียหายอกรย่อมมีเวลาเพียงพอที่เตรียมเอกสาร ศึกษาหาข้อมูลเตรียมการต่อสู้ตามความสามารถของตน หรือหากจะต้องมีการมอบหมายให้ทนายความเป็นผู้ดำเนินการ ก็อาจจะสามารถแต่งตั้งทนายที่มีอาวุโสลำดับรองลงมาทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายลงได้ ส่วนในเรื่องของการขยายระยะเวลาควรมีการกำหนดให้ระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอกรสามารถขยายออกไปได้ครอบคลุมในทุก ๆ ประเภทภาษีอกร และควรมีการให้คำจำกัดความของเหตุจำเป็นไว้เพื่อจำกัดขอบเขตของการใช้ดุลพินิจ ดังเช่นที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่ได้กำหนดให้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้โดยการออกประกาศกำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขการเลื่อนหรือการขยายระยะเวลาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อให้ไม่เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ที่กฎหมายให้อำนาจในการพิจารณาอาศัยดุลพินิจมากเกินไป หรือใช้อำนาจตามอำเภอใจ และเพื่อก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนมากขึ้น

3) ปัญหาเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอกร

กฎหมายจัดเก็บภาษีอกรของประเทศไทยในส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนหรือจำกัดระยะเวลาไว้ให้ทราบ หรือกำหนดให้ใช้และปฏิบัติเป็นการทั่วไป หรือไม่มีการกำหนดไว้เลย รวมถึงไม่มีการกำหนดผลของการที่ไม่กระทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จในเวลาที่กำหนดจะมีผลอย่างไร ผู้อุทธรณ์จะนำคดีไปขอความเป็นธรรมต่อศาลภาษีอกรก่อนมีคำวินิจฉัยได้หรือไม่ได้ ทำให้ผู้อุทธรณ์จะต้องรองจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอกรได้ ก่อให้เกิดปัญหาความล่าช้าในการปฏิบัติงาน ถือได้ว่าเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่สมควรจะได้รับการพิจารณาด้วยความรวดเร็วไม่ล่าช้า ตามหลักเรื่องสิทธิได้รับการพิจารณาที่รวดเร็ว อันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง รวมถึงไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอกรที่ดีของ อัดัม สมิท ในเรื่องของความแน่นอนชัดเจน และยังเป็นการไม่ให้ความคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจน ที่รัฐจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาดำเนินการแน่นอนชัดเจนและสอดคล้องกันในทุกประเภทภาษีอกร รวมถึงกำหนดระยะเวลาการแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินเพื่อที่ประชาชนจะได้คาดหมายถึงระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินรวมถึงคาดการณ์ถึงผลทางภาษีอกร เนื่องจากผู้เสียหายอกรจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์วินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ได้รับเงินภาษีที่ชำระไปแล้วคืน หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องตั้งคืนภาษี รวมทั้งเยียวยา

เงินภาษีที่ผู้เสียภาษีที่ชำระไปก่อน นั่นคือดอกเบี้ยจะเห็นได้ว่าการที่ระยะเวลาพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เกิดล่าช้าก็ส่งผลเสียต่อหน่วยงานของรัฐด้วยเช่นกัน

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรให้มีความที่แน่นอนชัดเจนรวมถึงกำหนดเรื่องผลของการที่ไม่กระทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จในเวลาที่กำหนดจะมีผลอย่างไร ดังที่มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และตามแนวทางของสาธารณรัฐฝรั่งเศส นอกจากนั้นแล้วควรมีการกำหนดกรอบของระยะเวลาในการแจ้งผลคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไว้ด้วยเช่นกันดังที่มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่กำหนดให้แจ้งวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัย เพื่อเป็นการเร่งรัดกระชั้นระยะเวลาให้เป็นไปด้วยความรวดเร็วและทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถคาดหมายประมาณการผลได้ว่าเมื่อมีคำวินิจฉัยแล้วจะได้ทราบผลเมื่อใดเนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับภาระในส่วนของเงินเพิ่มที่จะต้องคำนวณจนถึงวันชำระภาษีอากร

4) ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีลักษณะเป็นการควบคุมภายในของฝ่ายปกครองในลักษณะคดีข้อพิพาท แต่เนื่องจากกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับกำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการ เป็นบุคคลหรือตัวแทนที่มาจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรนั่นเอง ทำให้เกิดข้อสงสัยในเรื่องความเป็นกลาง ความยุติธรรม และความโปร่งใส การที่มีองค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมาจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีที่มีการพิพาทนั้นย่อมเป็นการไม่สมควรเพราะเป็นการมีผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกันเนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขาดความอิสระ อาจเกิดความเอนเอียงพิจารณาเข้าข้างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วยตนเองเพราะยังคงขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งไม่สอดคล้องต่อหลักความไม่มีส่วนได้เสีย นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาในเรื่องความเชี่ยวชาญ เนื่องจากกฎหมายจัดเก็บภาษีมิได้กำหนดในเรื่องของคุณสมบัติ ความรู้ ความสามารถและความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรของผู้ที่จะมาเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้กรรมการที่มาจากหน่วยงานอื่นที่มีใช้กรรมการที่เป็นตัวแทนจากกรมจัดเก็บภาษีเอง อาจมีความไม่เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรรวมถึงกรณีที่ได้แย้งเพียงพอ จึงทำให้การพิจารณาวินิจฉัยมิได้เป็นไปอย่างเป็นธรรม นอกจากนี้ในกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเองไม่เห็นพ้องด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมไม่สามารถฟ้องคดีไปยังศาลได้เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเองดำรงตำแหน่งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เอง จึงขาดโอกาสที่จะนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรที่จะมีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้น ให้เป็นองค์กรอิสระมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท เช่นเดียวกับคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) ของประเทศอังกฤษที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอย่างเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) เพื่อจัดข้อสงสัยในความเป็นกลางและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรสามารถนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นสู่กระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลได้ในกรณีที่ไม่เห็นพ้องกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง การจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางนี้ เพื่อจะได้มีคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางภาษีอากร (Tax Tribunal) เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอย่างเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร

โดยองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางรวมถึงหลักเกณฑ์และรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง ให้นำแนวคิดของสภาพัฒนาการแห่งชาตินี้เป็นแนวทาง ที่มีแนวความคิดว่าควรมีประธานคณะกรรมการจำนวน 1 คน และกรรมการจำนวนไม่น้อยกว่า 8 คน โดยคณะกรรมการนั้นจะต้องเป็นบุคลากรที่ปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงอย่างเดียว เป็นบุคคลที่เป็นอดีตข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการแล้ว หรือบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละประเภทภาษีที่แตกต่างกัน หรือบุคคลจากภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรมาก่อนและที่ได้เลิกทำงานด้านภาษีอากรแล้ว ปัจจุบันไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชน และไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางเพื่อความโปร่งใส เป็นผู้ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างชัดเจน และเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน รวมถึงเพื่อที่จะได้เป็นการจัดข้อสงสัยในความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง

นอกจากนั้นแล้วในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับวิธีการลักษณะการดำเนินการประกอบธุรกิจที่หลากหลาย จึงควรจะต้องมีบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านการประกอบธุรกิจ บัญชี และธุรกิจการพาณิชย์ประกอบรวมอยู่ด้วย เพื่อทำให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่ครอบคลุมในทุก ๆ ด้านมากขึ้น

5) ปัญหาในการรับฟังข้อเท็จจริง

ในการดำเนินการในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์การประเมินจะมีโอกาสชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเมื่อถูกเรียกเท่านั้น จึงมีลักษณะเป็นเพียงหน้าที่มิใช่สิทธิกฎหมายมิได้กำหนดหลักประกันการคุ้มครองสิทธิของผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์ในการนำเสนอ

ข้อเท็จจริง พยาน หลักฐาน หรือการแถลงด้วยวาจาก่อนจะมีคำวินิจฉัยคัดค้านหรืออุทธรณ์ การประเมิน

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรมีการกำหนดเรื่องสิทธิในการรับฟังข้อเท็จจริง ให้สอดคล้องกับหลักการพิจารณาทางปกครอง ในเรื่องหลักการรับฟังข้อเท็จจริง เพื่อเป็นการ ประกันการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรมิให้หน่วยงานของรัฐใช้อำนาจตามอำเภอใจ นอกจากนั้นแล้วไม่ควรที่จะมีข้อกำหนดในการตัดสิทธิมิให้ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์ที่ไม่ได้ปฏิบัติ ตามหนังสือเรียก หมายถึง หรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของผู้มีอำนาจพิจารณา หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำคัดค้านต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่ศาล เนื่องจากการจำกัดสิทธิของผู้เสียหายอากร ในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล อย่างเช่นในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่เป็นกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรที่เพิ่งมีการประกาศใช้ซึ่งมิได้มีบทบัญญัติในการตัดสิทธิ ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์ที่ไม่ได้ปฏิบัติที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกไว้แต่ประการใด

6) ปัญหาเกี่ยวกับแบบพิธี

การยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งแบบของคำอุทธรณ์นี้แตกต่างกันออกไปตามข้อพิพาทภาษีอากรและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร หากผู้เสียหายไม่ได้ดำเนินการยื่นตามแบบที่กฎหมายกำหนด ผู้พิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจไม่รับ คำอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์นั้นได้ แม้ว่าผู้เสียหายอากรจะยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินด้วย เอกสารอันมีเนื้อหาสาระสำคัญอันเป็นการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งทางภาษีอากรก็ตาม แต่การที่ไม่ได้ใช้ แบบตามที่กำหนดจึงถือเสมือนหนึ่งว่ามีได้มีการอุทธรณ์ จึงไม่เป็นไปตามหลักการ พิจารณาคดี ปกครอง ที่กำหนดให้ไม่ยึดแบบพิธี ต้องให้ความสำคัญแก่น้อยกว่ารูปแบบหรือแบบพิธี และ ต้องไม่มีการกำหนดขั้นตอนให้เป็นภาระแก่ประชาชนเกินสมควรด้วย

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรยกเลิกบทบัญญัติในเรื่องการแบบคำคัดค้าน หรืออุทธรณ์ และหลักเกณฑ์ที่หากผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์มิได้กระทำตามแบบที่กำหนดแล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์ เนื่องจากเป็นข้อจำกัดที่จำกัดสิทธิในการ คัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของผู้เสียหายอากรจนเกินไป โดยนำแนวทางดังเช่น ประเทศอังกฤษและสาธารณรัฐฝรั่งเศสมาปรับใช้ ที่ทั้งสองประเทศต่างมิได้มีข้อกำหนดให้ผู้เสีย ภาษีต้องยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร โดยใช้แบบคำคัดค้านหรือแบบคำอุทธรณ์

7) ปัญหาเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน

โดยปกติแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะเป็นผู้หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หากมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายนอกเหนือจากเงินภาษีอากรที่ต้องชำระอีกด้วย แม้จะได้ทำการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไว้ ก็มีเป็นการทำให้ทุกเลาการชำระภาษี หรือในกรณีที่ได้รับอนุญาตให้ทุกเลาการชำระภาษีแต่เงินเพิ่มจะต้องคำนวณไปจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษีอากร และเงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินภาษีอากรอย่างหนึ่ง จึงสามารถบังคับชำระหนี้ได้อย่างเดียวกับเงินภาษีอากร แต่เนื่องจากอัตราเบี้ยปรับตามกฎหมายจัดเก็บภาษีแต่ละฉบับไม่ว่าจะเป็นในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในส่วนของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีอัตราที่สูงถึงร้อยละ 12 ถึงร้อยละ 18 ต่อปี ต่างจากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ หรือเงินฝากธนาคาร หรือดอกเบี้ยผิดนัดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อยู่มาก จึงไม่เหมาะสมต่อสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบัน นอกจากนี้ยังมีได้มีการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงสุดไว้ครอบคลุมในทุก ๆ ประเภทภาษี

นอกจากนั้นแล้วในเรื่องของอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยแก่ผู้รับเงินภาษีอากรคืนในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปี และในส่วนของกรมศุลกากร การให้ดอกเบี้ยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยแก่ผู้รับเงินภาษีอากรคืนในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือน หรือเทียบเท่ากับร้อยละ 7.5 ต่อปี นั้นเป็นอัตราที่สูงเกินไปไม่เหมาะสมสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบัน อีกทั้งยังมีกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรบางฉบับมิได้ให้สิทธิในการให้ดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนไว้ คือกรณีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2517 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงไม่เป็นธรรมนักเนื่องจากไม่ว่าจะในฐานะผู้เสียภาษีอากรหรือรัฐต่างก็มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากการขาดประโยชน์ในการใช้เงินที่ชำระไปก่อนนั้นจึงเป็นการเลือกปฏิบัติให้การคุ้มครองสิทธิไม่เท่าเทียมกันต่อผู้เสียภาษีอากรโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อันเป็นการไม่สอดคล้องต่อความยุติธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ที่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรภายใต้มาตรฐานเดียวกัน

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรมีการกำหนดอัตราเงินเพิ่มขึ้นใหม่ ให้มีความสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบัน รวมถึงมีการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงสุดไว้ในครอบคลุมในทุก ๆ ประเภทภาษีอากรด้วย เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจน ซึ่งความแน่นอน

ชัดเจนนี้มีความหมายรวมไปถึงการที่ผู้เสียหายอากรจะต้องคาดหมายกำหนดจำนวนเงินเพิ่มที่แน่นอนที่ตนต้องชำระได้ด้วย และในส่วนของอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนเช่นกันสมควรมีการกำหนดให้มีความเหมาะสมกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบัน รวมถึงมีการกำหนดในเรื่องการให้ดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนให้ครอบคลุมในทุกประเภทภาษีอากร และมีการจำกัดจำนวนขั้นสูงสุดของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนไว้ด้วย

อย่างไรก็ตามอัตราเงินเพิ่มนั้นควรกำหนดให้มีอัตราที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน เนื่องจากเงินเพิ่มนั้นมีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเป็นการเร่งรัดให้ผู้เสียหายอากรปฏิบัติตามกฎหมาย ดำเนินการชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ผู้เขียนศึกษาหลักการต่าง ๆ ศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหา รวมถึงวิเคราะห์แนวคิดในการแก้ปัญหาอันเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองเปรียบเทียบกับกระบวนการสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้

1) ควรมีการรวบรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองให้เป็นหนึ่งเดียว รวมถึงควรกำหนดมูลเหตุแห่งการคัดค้านหรือการอุทธรณ์ไว้ให้ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท กล่าวคือข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภทไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรฉบับใด เกิดจากการประเมินภาษีอากรหรือมิได้เกิดจากการประเมินภาษีอากรให้มีสิทธิคัดค้านหรืออุทธรณ์ได้โดยวิธีการอันหนึ่งอันเดียวกันนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพ มีระบบแบบแผน สะดวก เข้าใจง่ายไม่สับสนและทำให้ผู้เสียหายอากรปฏิบัติตามได้โดยง่าย และเป็นการให้หลักประกันสิทธิที่ดีแก่ผู้เสียหายอากรโดยเท่าเทียมกัน

2) ควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้นมีลักษณะเป็นองค์กรอิสระที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่อยู่ในสังกัดกระทรวงการคลัง เป็นหน่วยงานกลางองค์กรเดียวแต่สามารถมีหลายคณะได้ โดยมีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท มีประธานคณะกรรมการจำนวน 1 คนและกรรมการจำนวนไม่น้อยกว่า 8 คน โดยคณะกรรมการนั้นจะต้องเป็นบุคลากรที่ปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงอย่างเดียว เป็นบุคคลที่เป็นอดีตข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการแล้ว หรือบุคคลจากภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรมาก่อนและที่ได้เลิกทำงานด้านภาษีอากรแล้ว หรือบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละประเภทภาษีที่แตกต่างกัน หรือบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านการ

ประกอบธุรกิจ บัญชี และธุรกิจการพาณิชย์ ซึ่งเป็นผู้ที่ไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่ เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง และไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชน เพื่อความโปร่งใส เป็นผู้ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างชัดเจน และเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านครอบคลุมในทุก ๆ ด้าน รวมถึงเพื่อที่จะได้เป็นการจัดข้อสงสัยในความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง

3) ควรให้คงรักษาระดับขั้นตอนคัดค้านดังที่กำหนดอยู่ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และให้กำหนดเพิ่มขึ้นขั้นตอนคัดค้านนี้ในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และในส่วนของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่กำหนดไว้ให้เป็นทางเลือกกว่าจะคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง โดยนำวิธีของประเทศอังกฤษในเรื่องของการทบทวน (Internal Review) ที่ผู้เสียภาษีจะขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน หรือเลือกที่จะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) มาพิจารณาปรับใช้ เพื่อเป็นขั้นตอนที่ถ่วงดุลข้อพิพาทที่จะขึ้นไปสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง รวมถึงเพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ตรวจสอบความถูกต้อง ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ หากเห็นว่าไม่ถูกต้องไม่เหมาะสม ก็สามารถแก้ไข ยกเลิก เพิกถอน คำสั่งนั้น ๆ ได้ ทั้งนี้ผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องไม่เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งทางภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส มีความเชี่ยวชาญในเรื่องที่เป็นข้อโต้แย้งเป็นอย่างดี รวมทั้งจะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียกับเรื่องที่ตนพิจารณาและไม่มี ความเกี่ยวข้องกับผู้ที่ทำคำสั่งที่โต้แย้ง นอกจากนี้แล้วให้คงความเป็นระบบอุทธรณ์บังคับ ที่จะต้องทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางก่อนจึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่กระบวนการยุติธรรมทางศาลได้

4) ควรมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง ภายใน 60 วันนับแต่ได้รับคำสั่งทางภาษีอากร ในกรณีผู้เสียภาษีอากรเลือกวิธีการคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ต่อมาได้มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นแล้วผู้เสียภาษีอากรยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้านของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางได้ภายในกำหนดระยะเวลา 60 วันนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยคัดค้าน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีระยะเวลาเพียงพอในการเตรียมเอกสารหลักฐาน พยานต่าง ๆ ศึกษาหาข้อมูลเตรียมการต่อสู้ตามความสามารถของตน

5) ควรกำหนดให้ระยะเวลาในการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรสามารถขยายออกไปได้และครอบคลุมในทุกประเภทภาษีอากร และกำหนดขอบเขตของคำนิยามของคำว่าเหตุจำเป็นให้มีความแน่นอนชัดเจนเพื่อเป็นการจำกัดขอบเขตการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

6) ควรมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร ในกรณีคัดค้านคำสั่งทางภาษีอากร อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้านคำสั่งทางภาษีอากร หากไม่อาจดำเนินการให้แล้วเสร็จจะต้องขออนุญาตขยายระยะเวลาต่ออธิบดี และสามารถขยายได้อีกไม่เกิน 30 วัน หากไม่อาจดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาหรือระยะเวลาที่ขยาย ให้ถือว่าเป็นการยกคำคัดค้านนั้น ส่วนในกรณีที่อุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา 180 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายออกไปได้อีกแต่ต้องไม่เกิน 90 วัน หากไม่อาจพิจารณาแล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาหรือระยะเวลาที่ขยาย ให้ถือว่าเป็นการยกอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนในเรื่องของระยะเวลาในการดำเนินการ

7) ในการแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรือวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร ควรมีข้อกำหนดให้มีการแจ้งเหตุผลเป็นหนังสือเพื่อให้ผู้ยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรได้รับทราบถึงเหตุผลในการวินิจฉัยที่ชัดเจนเพื่อเป็นประโยชน์ในการนำคดีขึ้นสู่กระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล และต้องแจ้งภายในกำหนดระยะเวลา 15 วันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรเพื่อเป็นการให้เร่งรัดให้กระบวนการรวดเร็วไม่ล่าช้าและมีกำหนดระยะเวลาแน่นอนชัดเจนมากขึ้น

8) ควรกำหนดให้ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรมีสิทธิในการชี้แจงนำเสนอข้อเท็จจริง พยาน หลักฐาน หรือแถลงด้วยวาจาได้ จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักการรับฟังข้อเท็จจริง

9) ควรยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร ที่มีได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หมายเรียก หรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามของผู้มีอำนาจพิจารณาหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่ศาล เนื่องจากการจำกัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล ทั้งนี้ในการดำเนินการพิจารณากรณีที่ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์มิได้

ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง ให้มีการพิจารณาคำคัดค้านหรือพิจารณาอุทธรณ์ไปตามเนื้อหาเท่าที่ปรากฏ

10) ควรยกเลิกบทบัญญัติในเรื่องแบบของคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร เนื่องจากการสร้างภาระให้แก่ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรจนเกินไป เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักการ ไม่ยึดแบบพิธี ที่จะต้องยึดถือเนื้อหามากกว่าแบบพิธี รวมถึงควรจะมีการจัดทำเอกสารขึ้นเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรด้วย

11) ควรลดอัตราเงินเพิ่มและกำหนดอัตราให้เท่ากันในทุกประเภทภาษีอากร โดยกำหนดไว้ที่อัตราไม่เกินร้อยละ 7.5 ต่อปี เช่นเดียวกับดอกเบี้ยผิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่ง เพื่อให้มีความสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบันและไม่เป็นภาระให้แก่ผู้เสียภาษีอากรมากจนเกินไป และมีความสอดคล้องกันกับอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน อย่างไรก็ตามอัตราเงินเพิ่มนั้นควรกำหนดให้มีอัตราที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน เนื่องจากเงินเพิ่มนั้นมีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเป็นการเร่งรัดให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมาย ดำเนินการชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

12) ควรลดอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน โดยกำหนดอัตราให้เท่ากันในทุกประเภทภาษีอากร และกำหนดการให้ดอกเบี้ยนี้ให้ครอบคลุมในภาษีอากรทุกประเภท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับเงินภาษีอากรคืน เพราะเสียภาษีอากรไปโดยไม่มีเหตุต้องเสีย หรือเสียเกินไปโดยมิได้เกิดจากความผิดของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรไปโดยไม่สมควร ควรจะได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ยเพื่อเป็นการแก้ไขเยียวยาในการขาดประโยชน์ โดยกำหนดไว้ที่อัตราดอกเบี้ยไม่เกินร้อยละ 7.5 ต่อปี เช่นเดียวกับดอกเบี้ยผิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่ง เพื่อให้มีความสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบันและไม่ก่อให้เกิดภาระรวมถึงเป็นการจำกัดความเสียหายให้แก่รัฐอีกด้วย ทั้งนี้ต้องมีอัตราที่สอดคล้องกันกับอัตราเงินเพิ่มและมีการกำหนดให้ต่ำกว่าอัตราเงินเพิ่มได้ เนื่องจากเงินเพิ่มมีลักษณะเป็นการลงโทษรวมอยู่ด้วย



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กฎกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร.
- กรมศุลกากร. (2558, 28 กรกฎาคม). การแถลงข่าวเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ที่คณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบในหลักการ. *ข่าวกรมศุลกากร*, (50).
- กรมสรรพากร. (2551). *การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 18 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www.rd.go.th/publish/826.0.html>
- กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). *โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 24 มีนาคม 2559, จาก <http://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a5summarize2.pdf>
- กฤต ธรรมศิริ. (2542). *การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรของผู้นำของเข้า* (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- กฤษฎา ทองธรรมชาติ. (2536). *ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร*. กรุงเทพฯ: อินเทอร์เน็ตศรีซอสเซส.
- กลุ่มงานอุทธรณ์ สำนักกฎหมายกรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). *คู่มือการรับอุทธรณ์*. กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2557). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- กัมปนาท บุญรอด. (2557). ภาพรวมเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร. ใน นายสุภชัย บำรุงศรี(บ.ก.), *ระบบสารานุกรมภาษี*. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://wiki.mof.go.th/mediawiki/index.php/ภาพรวมเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร>.
- กานต์ธิดา สินขจร. (2543). *ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2552). *วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร* (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์ 50.
- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.121/2545 เรื่อง มอบหมายให้สั่งและดำเนินการเกี่ยวกับการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี่ยงปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89
และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร
- จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค. (2522). *มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและ
เบี่ยงปรับตามประมวลรัษฎากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ:
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (พิมพ์ครั้งที่ 2).
กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชูชาติ อัสวโรจน์. (2541). *คำอธิบายกฎหมายศุลกากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- นภันท์ จันทร์ราชโลธร. (2551). *การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย :
ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ:
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นิตา บุญรัตน์. (ม.ป.ป.). *ความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ในการดำเนินการทางวินัยอย่างไม่ร้ายแรง*.
สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก [http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/
Academic/Academic_201212_165943.pdf](http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/Academic/Academic_201212_165943.pdf)
- นิตา บุญรัตน์. (ม.ป.ป.). *ระยะเวลาอันสมควรในการพิจารณา "เรื่องร้องเรียน."* สืบค้น 9
กุมภาพันธ์ 2559, จาก [http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/
Academic/Academic_181213_165347.pdf](http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/Academic/Academic_181213_165347.pdf)
- บรรเจิด สิงคะเนติ. (2556). *หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 5).
กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ปลาวรินทร์ คชหิรัญ. (2558). *ศึกษาการเรียนรู้ความเข้าใจและปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจในการ
แยกชั้น หรือยื่นรวมภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรส กรณีศึกษา: พนักงานเอกชน
ที่ทำงานในเขตลุมพินี* (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ), กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัย
ธุรกิจบัณฑิต.
- ประกาศกรมศุลกากรที่ 114/2555 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การ
ประเมินอากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2555.
- ประกาศกรมศุลกากรที่ 73/2555 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่
14 พฤษภาคม พ.ศ. 2555
- ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการกำหนดแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ.2548

ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการกำหนดแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก. 171) ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ.2549

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดระยะเวลาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดแบบคำอุทธรณ์ และสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดก

ประกาศ คงเอียด. (2542). คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556

ประมวลรัษฎากร

พนม ทินกร ณ อยุธยา. (2534). การบริหารงานคลังรัฐบาล เล่ม 2 : การบริหารงานคลังรัฐบาล มหภาค 2 (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : ศิลป์สยามการพิมพ์

พรทิพย์ พงษ์สถิตย์. (2549). บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

พระราชกฤษฎีกา กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559
พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514.

พระราชบัญญัติภาษีไฟ พุทธศักราช 2486.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527.

พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ.2493.

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509.

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539.

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.

พิทยา ไชยมหาพฤกษ์ (2553). การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยหนังสือตอบข้อหารือทาง ภาษีอากร ในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ), กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

เพิ่มศักดิ์ กองเพิ่มพูน. (2542). การยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีสรรพสามิต (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

- ไพรัช แก้วประดิษฐ์. (2556). ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- มานิตย์ จุมปา. (2554). คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1 (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550
- ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546
- รัฐปกรณณ์ นิภานันท์. (2547). การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- รัตนะ นาคมะเร็ง. (2551). ปัญหาการอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายศุลกากรในชั้นฝ่ายปกครอง (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย. (2539). สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2546). ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2555). หลักนิติรัฐและหลักนิติธรรม. *จุลนิติ*, 9(1), 49-67.
- วิชัย มากวัฒนสุข. (2545). คู่มือศุลกากรฉบับพิเศษ. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- วิชัย มากวัฒนสุข. (ยังไม่ตีพิมพ์). คู่มือนำเข้า-ส่งออก ภาษีและพิธีการศุลกากรทั้งระบบ.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2518). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพฯ: อักษรสาสน์.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2523). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพฯ: อักษรสัมพันธ์.
- สุภลักษณ์ พิณีจิวลด. (2547). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- สมคิด บางโม. (2555). การภาษีอากรธุรกิจ (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: วิทย์พัฒนา.
- สมฤดี ธีรรุ่งเรือง. (2558). คำสั่งทางปกครอง: ศึกษากรณีคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

- สาธิต รังคสิริ. (2555). *วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร* (เอกสารวิชาการส่วนบุคคลนี้ เป็นส่วนหนึ่งของการอบรมหลักสูตร ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง). กรุงเทพฯ: วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.
- สาธิต รังคสิริ. (2557). *วิกฤติและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร. สรรพากรสาส์น, 61(4), 17-53.*
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. (2558). *รายงานเรื่อง การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี*. กรุงเทพฯ: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.
- สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 3. (ม.ป.ป.). *ภาษีสรรพสามิต*. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www3.excise.go.th/content/linklocalpak3/taxx.htm>.
- สิริมาพร เจริญจิตร. (2556). *ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดระยะเวลาตามมาตรา 3 วรรค ๒ แห่งประมวลรัษฎากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2555). *จาก 100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 9 กุมภาพันธ์ 2559, จาก http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf
- สุเมธ ศิริคุณ โขติ, วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, ชรินทร์ มีโกที, และวินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. (2552). *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21* (รายงานการวิจัย). กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์.
- เสาวลักษณ์ กาญจนะ. (2550). *เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- หลวงอรรถไกววัลทวี และคณะ. (2505). *รายงานการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญี่ปุ่น*. กรุงเทพฯ.
- อนันต์ สิทธิฤทธิ์. (2558). *กระบวนการยุติธรรมทางภาษี : ทิศทาง แนวโน้ม และความร่วมมือ* (เอกสารประกอบการอภิปราย การสัมมนาตามโครงการส่งเสริมการประสานงานความร่วมมือด้านการยุติธรรมของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรม ประจำปีงบประมาณ 2558. กรุงเทพฯ: ศาลภาษีอากรกลาง.
- อรพิน ผลสุวรรณ. (2534). *ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส. สรรพากรสาส์น, 38(8), น.83-90.*

อิทธิฤทธิ์ ลีลาคุษฎีเลิศ. (2552). ปัญหาหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในการประเมินการอุทธรณ์และการบังคับชำระหนี้ภายใต้ศาลากร้างตามกฎหมายภาษีศุลกากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ภาษาอังกฤษ

Ayrault, L., & De La Motte, A. M. (2015). *Surcharges and Penalties in Tax Law: France*. Retrieved February 23, 2016, from <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20France.pdf>

Challenging Your French Income Tax Demand. (2015). Retrieved 8 March 2016, from http://www.french-property.com/news/tax_france/complaint_conciliateur_fiscal

Day, J. (2009). *Tribunals reform: General and Special Commissioners – RIP*. Retrieved 28 February 2016, from <http://www.inhouselawyer.co.uk/index.php/corporate-tax/7348-tribunals-reform-general-and-special-commissioners-rip>.

De la Feria, R., & Tanawong, P. (2015). *Surcharges and penalties in UK tax law*. Retrieved 28 February 2016, from http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_15/WP1510.pdf

France Corporate - Tax administration. (2016). Retrieved 8 March 2016, from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/France-Corporate-Tax-administration>

HM Revenue and Customs. (n.d.). *CH51300 - Assessing Time Limits: The Time Limits: What are the new time limits?*. Retrieved 20 March 2016, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/ch51300.htm>

- HM Revenue and Customs. (n.d.). *SALF308A - Payment of tax: automatic interest and late payment penalties: late payment penalties on unpaid Income Tax and Capital Gains Tax for 2010-11 onwards*. Retrieved 20 March 2016, From <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/salfmanual/salf308a.htm>
- The UK Government. (2015). *Disagree with a tax decision*. Retrieved 28 February 2016, from <https://www.gov.uk/tax-appeals/decision>
- The UK Government. (2016). *Appeal to the tax tribunal*. Retrieved 28 February 2016, from <https://www.gov.uk/tax-tribunal/the-tribunals-decision>
- The UK Government. (n.d.). *Applications to the tribunal: how to make an HMRC application*. Retrieved 22 May 2016, from <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/appeals-reviews-and-tribunals-guidance/artg7540>[tp://www.hmrc.gov.uk/manuals/artgmanual/ARTG7540.htm](http://www.hmrc.gov.uk/manuals/artgmanual/ARTG7540.htm).
- The UK Government. (n.d.). *First-tier Tribunal (Tax)*. Retrieved 28 February 2016, from <https://www.gov.uk/courts-tribunals/first-tier-tribunal-tax>
- The UK Government. (n.d.). *HMRC interest rates for late and early payments*. Retrieved 20 March 2016, from <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-hmrc-interest-rates-for-late-and-early-payments/rates-and-allowances-hmrc-interest-rates#corporation-tax-pre-pay-and-file-stamp-duty-reserve-tax-to-30-september-1999-and-petroleum-revenue-tax-etc---reg-3aa>
- The UK Government. (n.d.). *Reviews and appeals overview: Rights of appeal*. Retrieved 22 May 2016, from <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/appeals-reviews-and-tribunals-guidance/artg2040>
- Wikipedia. (2016). *HM Revenue and Customs*. Retrieved 28 February 2016, from https://en.wikipedia.org/wiki/HM_Revenue_and_Customs
- Wikipedia. (2016). *Taxation in France*. Retrieved 28 February 2016, from https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France#Taxes_by_source.



ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ประกาศกรมสรรพากร เรื่องและกำหนดแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6)

ลงวันที่ 15 มีนาคม 2548



ประกาศกรมสรรพากร
เรื่อง การกำหนดแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6)

ด้วยในการยื่นคำอุทธรณ์เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามมาตรา 28 แห่งประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามมาตรา 28 แห่งประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรจึงกำหนดแบบคำอุทธรณ์(ภ.ส.6) ที่พิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> เป็นแบบคำอุทธรณ์ที่ใช้ในการยื่นคำอุทธรณ์เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีอากรแทนแบบพิมพ์เดิม ดังนั้น เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกในการยื่นคำอุทธรณ์ผู้เสียภาษีจะใช้แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) ที่พิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> หรือจะขอรับแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) ที่พิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ณ หน่วยงานกรมสรรพากรที่ราชอาณาจักรในการยื่นคำอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป

บรรดาประกาศ ระเบียบ หรือคำสั่งใดที่ขัดหรือแย้งกับประกาศนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

ประกาศ ณ วันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2548

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พานิชย์
(นายศิริโรตม์ สวัสดิ์พานิชย์)
อธิบดีกรมสรรพากร

แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6)

Last update : Saturday, March 21, 2015

Navigator : บริการอิเล็กทรอนิกส์ >Download >แบบพิมพ์ >ประกาศกรมสรรพากร >การกำหนดแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6)

Clear Input

ภ.ศ.6

เจ้าพนักงานกรอกเอง

ที่ทำการ.....

เลขรับอุทธรณ์ที่.....

.....

วันเดือนปีที่รับ.....

ชื่อผู้รับ.....



คำอุทธรณ์

วันที่.....

ข้อ 1 ข้าพเจ้า.....

เลขประจำตัวประชาชน เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร กุมิลำตมาปัจจุบัน เลขที่..... หมู่ที่..... ต.รอก/ชอย..... ถนน..... ตำบล/แขวง..... สำนักงาน อำเภอ/เขต..... จังหวัด..... รหัสไปรษณีย์..... โทรศัพท์.....ข้อ 2 ข้าพเจ้าได้รับ หนังสือแจ้งการประเมินภาษี..... หนังสือแจ้ง.....

เลขที่.....

ลงวันที่..... สำหรับเดือนภาษี/ปีภาษี/รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่.....

รวมจำนวน..... ฉบับ จากหน่วยงานประเมิน.....

เมื่อวันที่..... ให้ชำระภาษีเป็นเงินทั้งสิ้น..... บาท..... สตางค์

(.....) ณ.....

ขออุทธรณ์คัดค้านความในมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเหตุผลดังต่อไปนี้

..... (เหตุผลที่อุทธรณ์คำเอกสารแนบท้ายคำอุทธรณ์ จำนวน..... แผ่น)

พร้อมกับอุทธรณ์นี้ได้แนบ.....

มารวมจำนวน..... แผ่น

ข้อ 3 เพราะเหตุดังกล่าวในข้อ 2 ข้าพเจ้า.....

จึงร้องขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาด ดังนี้

 ยกเลิกการประเมิน จดหรือลดเบี้ยปรับ จดหรือลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จดหรือลดเงินเพิ่มอากรแสตมป์ทั้งนี้ ข้าพเจ้าได้อื่นคำร้อง ขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ฉบับลงวันที่..... ขอทุเลาการเสียภาษีอากร ฉบับลงวันที่.....

ลงชื่อ..... ผู้อุทธรณ์

(.....)

ตำแหน่ง.....

หมายเหตุ โปรดอ่านคำอธิบายการกรอกแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ศ.6) และคำชี้แจงการอุทธรณ์ และกรอกข้อความให้ครบถ้วนด้วยตัวพิมพ์หรือตัวเขียนที่ชัดเจน

คำอธิบายการกรอกแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ศ.6)

- ☛ “วันที่” ให้กรอกวัน / เดือน / ปี ที่กรอกแบบฯ
 - ☛ รายการในข้อ 1. “ข้าพเจ้า” ให้กรอกชื่อผู้อุทธรณ์
 - “เลขประจำตัวประชาชน” ให้กรอกเลขประจำตัวประชาชนของผู้อุทธรณ์
 - “เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร” ให้กรอกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้อุทธรณ์
 - “ภูมิลำเนาปัจจุบัน หรือสำนักงาน” ให้ทำเครื่องหมาย ✓ ในกล่องและกรอกภูมิลำเนาปัจจุบัน หรือสำนักงาน ตามหลักฐานทางทะเบียนราษฎร หรือหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคล แล้วแต่กรณี
 - ☛ รายการในข้อ 2 “ข้าพเจ้าได้รับ หนังสือแจ้ง.....” ให้ทำเครื่องหมาย ✓ ในกล่องและกรอกชื่อหนังสือแจ้งการประเมิน
 - “เลขที่” ให้กรอกเลขที่หนังสือแจ้งการประเมินหรือหนังสือแจ้ง...ที่ได้รับ
 - “ลงวันที่” ให้กรอกวัน / เดือน / ปี ที่ออกเลขที่หนังสือแจ้งการประเมิน หรือหนังสือแจ้ง...ที่ได้รับ
 - “สำหรับ” ให้กรอกเดือนภาษี หรือปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมิน
 - “รวมจำนวน” ให้กรอกจำนวนหนังสือแจ้งการประเมินที่อุทธรณ์ทั้งหมดทั้งสิ้น
 - “จากหน่วยงานประเมิน” ให้กรอกชื่อหน่วยงานที่ประเมินภาษี
 - “เมื่อวันที่” ให้กรอกวัน / เดือน / ปี ที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือหนังสือแจ้ง....
 - “ให้ชำระภาษีเป็นเงินทั้งสิ้น” ให้กรอกจำนวนเงินภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินที่ผู้อุทธรณ์ได้แจ้งเป็นตัวเลขและตัวอักษรในวงเล็บ
 - “ ณ ” ให้กรอกชื่อหน่วยงานที่ให้ไปชำระภาษีอากรตามหนังสือแจ้งการประเมิน
- “ขออุทธรณ์คัดค้านความในมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเหตุผลดังต่อไปนี้” ให้ระบุจำนวนเอกสารที่แสดงรายละเอียดเหตุผลที่อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแนบท้ายคำอุทธรณ์ และแนบเอกสารที่ระบุเหตุผลดังกล่าวพร้อมลงลายมือชื่อผู้อุทธรณ์และประทับตรา (ถ้ามี) ทุกแผ่น พร้อมกับเอกสารหลักฐานประกอบคำอุทธรณ์ด้วย
- เอกสารหลักฐานประกอบคำอุทธรณ์ที่ต้องนำส่ง ได้แก่ หนังสือแจ้งการประเมินภาษี หนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคล หนังสือมอบอำนาจ (ติดอากรแสตมป์ 10 บาทหรือ 30 บาท แล้วแต่กรณี) สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนผู้มอบและผู้รับมอบอำนาจ
- เอกสารหลักฐานที่ควรส่งมอบประกอบการพิจารณา ได้แก่ หลักฐานประกอบข้อกล่าวอ้าง เช่น สำเนาใบเสร็จรับเงินการชำระภาษี สำเนาใบสำคัญการสมรส สำเนาหลักฐานการขอหักลดหย่อนภาษีกรณีต่างๆ รวมทั้งเอกสารหลักฐานที่จะนำมาพิสูจน์หักล้างการประเมินภาษี
- ☛ รายการในข้อ 3 “เพราะเหตุดังกล่าวในข้อ 2 ข้าพเจ้า” ให้กรอกชื่อผู้อุทธรณ์
 - “ขกเลิกการประเมิน” ให้ทำเครื่องหมาย ✓ ในกล่อง
 - “งดหรือลดเบี้ยปรับ” ให้ทำเครื่องหมาย ✓ ในกล่อง
 - “งดหรือลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร” ให้ทำเครื่องหมาย ✓ ในกล่อง
 - “งดหรือลดเงินเพิ่มอากรแสตมป์” ให้ทำเครื่องหมาย ✓ ในกล่อง
 - ☛ กรณียื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ และคำร้องขอเวลาการเสียภาษีอากรมาพร้อมคำอุทธรณ์ให้ระบุไว้ด้วย

คำชี้แจงการอุทธรณ์

1. ให้ผู้อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน

2. การยื่นอุทธรณ์ ให้ยื่นที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ ดังนี้

2.1 กรณีคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร

(1) กรณีเจ้าพนักงานประเมิน สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 และ 9 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 1 หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(2) กรณีเจ้าพนักงานประเมิน สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 และ 21 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 2 หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(3) กรณีเจ้าพนักงานประเมิน สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 และ 30 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 3 หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(4) กรณีเจ้าพนักงานประเมิน สำนักตรวจสอบภาษีกลาง คณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร (เฉพาะการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม) เป็นผู้ประเมินภาษี ผู้เสียภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 และ 9 รวมทั้ง สำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 1

(5) กรณีเจ้าพนักงานประเมิน สำนักตรวจสอบภาษีกลาง คณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร (เฉพาะการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม) เป็นผู้ประเมินภาษี ผู้เสียภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 และ 21 รวมทั้ง สำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 2

(6) กรณีเจ้าพนักงานประเมิน สำนักตรวจสอบภาษีกลาง คณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร (เฉพาะการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม) เป็นผู้ประเมินภาษี ผู้เสียภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 และ 30 รวมทั้ง สำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 3

(7) กรณีผู้อุทธรณ์ที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และเจ้าพนักงานประเมินสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร (เฉพาะการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม) เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

2.2 กรณีคัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่จังหวัดนั้น หรือสำนักงานสรรพากรภาค ที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

2.3 กรณีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค ที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

3. ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ด้วยตนเอง หรือกรณีผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคลให้กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจกระทำการในนามของนิติบุคคลนั้น เป็นผู้ลงนามอุทธรณ์และให้ประทับตราของนิติบุคคลนั้นด้วย (ถ้ามี) หากไม่สามารถยื่นได้ ให้ทำหนังสือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นยื่นแทนคน โดยหนังสือมอบอำนาจต้องติดอากรแสตมป์ 10 บาทหรือ 30 บาท แล้วแต่กรณี

4. เหตุผลที่อุทธรณ์ ให้ใช้กระดาษอื่นเขียนหรือพิมพ์แบบติดมาให้เรียบร้อยโดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของคำอุทธรณ์ ซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องลงชื่อในกระดาษที่แนบติดมาไว้ทุกใบด้วย และให้แนบหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรพร้อมทั้งหนังสือรับรองของกระทรวงพาณิชย์ (กรณีเป็นนิติบุคคล) สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้อุทธรณ์ และผู้รับมอบอำนาจ (กรณีมอบอำนาจ) และหลักฐานอื่น ๆ ที่อ้างอิงประกอบคำอุทธรณ์

หากเอกสารที่แนบไปพร้อมคำอุทธรณ์เป็นสำเนาเอกสาร ให้ผู้อุทธรณ์รับรองสำเนาด้วย

5. กรณีไม่ได้ยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน และยังไม่ประสงค์จะอุทธรณ์การประเมิน จะต้องยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมกับคำอุทธรณ์ โดยคำอุทธรณ์ถือเป็นเพียงเอกสารประกอบคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ หากได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงจะพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป

6. การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ เคารพเสียดายอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาคำสั่งของเจ้าพนักงาน หากผู้อุทธรณ์ยังมีได้ชำระภาษีตามการประเมิน และประสงค์จะขอทูลเกล้าฯ เคารพเสียดายไว้ก่อน จะต้องยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ เคารพเสียดาย และต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ จึงจะได้รับการพิจารณาให้ทูลเกล้าฯ เคารพเสียดายอากร

- (1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกัน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด
- (2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการ และอสังหาริมทรัพย์นั้น ต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ
- (3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนนำมาเป็นประกัน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ
- (4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์
- (5) อสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนนำมาเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทูลเกล้าฯ เคารพเสียดายอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

ภาคผนวก ข
ประกาศกรมสรรพากร เรื่องและกำหนดแบบคำอุทธรณ์และ
คัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2549



ประกาศกรมสรรพากร
เรื่อง การกำหนดแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171)

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 28 แห่งประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรจึงกำหนดแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) ตามแบบที่แนบท้ายประกาศนี้ เป็นแบบคำอุทธรณ์อีกแบบหนึ่งที่ใช้ในการยื่นคำอุทธรณ์เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินกรมศุลกากร และเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกในการยื่นคำอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะใช้แบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) ที่พิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> หรือจะขอรับแบบคำอุทธรณ์และคัดค้าน การประเมินภาษีอากร (กศก.171) ที่พิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ณ หน่วยงานกรมสรรพากร หรือกรมศุลกากรทั่วราชอาณาจักรในการยื่นคำอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรได้

ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2549

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์
 (นายศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์)
 อธิบดีกรมสรรพากร

แบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) >>



Last update : Tuesday, January 17, 2012

Navigator : อ้างอิง >กฎหมายออกใหม่ >2549 >พฤษภาคม 2549 >ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การกำหนดแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171)

พร้อมคำอุทธรณ์และคัดค้าน ฯ นี้ข้าพเจ้าได้แนบหลักฐานต่างๆเพิ่มเติมจำนวน.....แผ่น ดังนี้

.....
.....
.....

ข้อ 4. ในการยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้าน ฯ นี้ ข้าพเจ้ายื่นผ่าน..... ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ผ่านพิธีการศุลกากรสำหรับใบขนเลขที่ดังกล่าวไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ / อธิบดีกรมสรรพสามิต

ข้อ 5. ด้วยข้าพเจ้าเป็นผู้นำของเข้า/ส่งของออก ตามข้อ 1. ไม่อาจดำเนินการด้วยตนเองในฐานะ ผู้นำของเข้า / ส่งของออกได้ จึงมอบอำนาจให้.....ซึ่งมีความเกี่ยวข้อง เป็น.....กับข้าพเจ้า และการใดที่.....ได้กระทำลงไปในนามของข้าพเจ้าให้ถือว่าเป็นการกระทำโดยข้าพเจ้าทุกประการ พร้อมกันนี้ ข้าพเจ้าได้มอบอำนาจโดยทำเป็นหนังสือแนบมาด้วยแล้ว

ข้อ 6. กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ณ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือเรียกตัวข้าพเจ้า หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องไปให้ถ้อยคำหรือยื่นบัญชีเอกสารข้อมูลไม่ว่าอยู่ในรูปของสื่อแบบใด สิ่งของ หรือหลักฐานอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ ข้าพเจ้ายินดีที่จะดำเนินการ โดยเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายเอง และยินดีปฏิบัติตามเงื่อนไขอันเกี่ยวกับการศุลกากรที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาทุกประการ หากข้าพเจ้าไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือ ไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุอันสมควร คณะกรรมการ ฯ ก็ชอบที่จะยกอุทธรณ์เสีย (สำหรับการไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจออกหนังสือเรียก ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ)

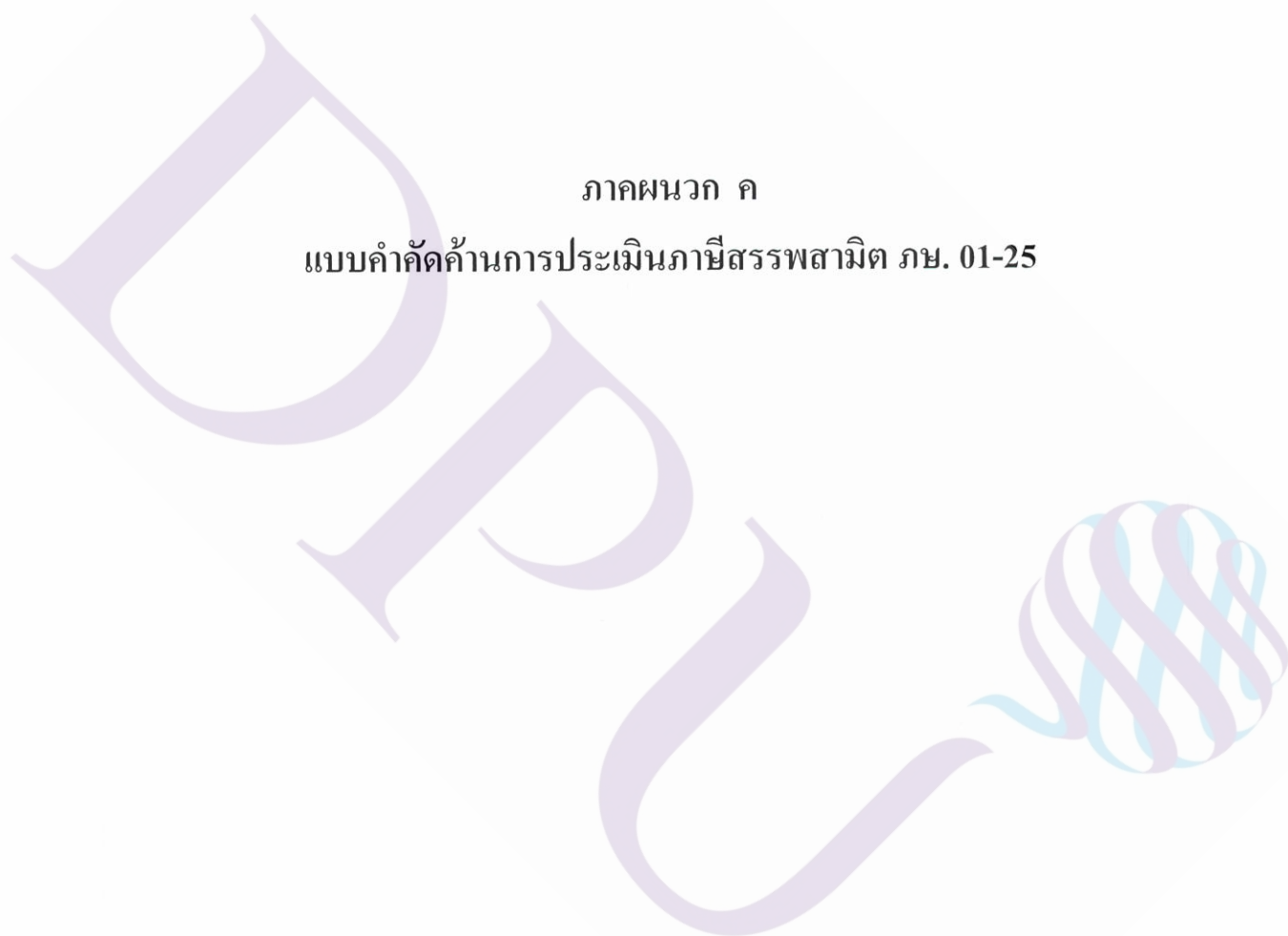
ประทับตรา
นิติบุคคล
(ถ้ามี)

ลงชื่อ.....ผู้อุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร
(.....)
ตำแหน่ง.....



ภาคผนวก ค

แบบคำตัดค้ำานการประเมินภาษีสรรพสามิต ภษ. 01-25





ภษ. 01-25

กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง

คำตัดค้ำการประเมินภาษีสรรพสามิต

ตามมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เขียนที่.....

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

เรื่อง ขอตัดค้ำการประเมินภาษีสรรพสามิต

เรียน.....

ข้าพเจ้า.....ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ผู้ประกอบอุตสาหกรรม
 ผู้นำเข้า ประเภทสินค้า..... ตั้งบ้านเรือนอยู่เลขที่.....
 ตรอก/ซอย.....ถนน..... ตำบล/แขวง.....
 อำเภอ/เขต.....จังหวัด..... รหัสไปรษณีย์ โทรศัพท์.....
 ทะเบียนสรรพสามิตเลขที่..... ได้รับแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิตตามหนังสือแจ้ง
 การประเมินภาษีสรรพสามิตเลขที่...../..... ลงวันที่..... เดือน..... พ.ศ.....
 เป็นเงิน.....บาท เมื่อวันที่..... เดือน..... พ.ศ..... แล้ว

ข้าพเจ้าขอตัดค้ำการประเมินภาษีสรรพสามิต ตามนัยมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษี
 สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังกล่าว โดยเหตุผลว่า.....

พร้อมกับคำตัดค้ำนี้ ข้าพเจ้าได้แนบเอกสารและหลักฐานมาประกอบการพิจารณา รวม.....แผ่น

ฉะนั้

ขอแสดงความนับถือ

(ลงนาม).....ผู้คัดค้าน

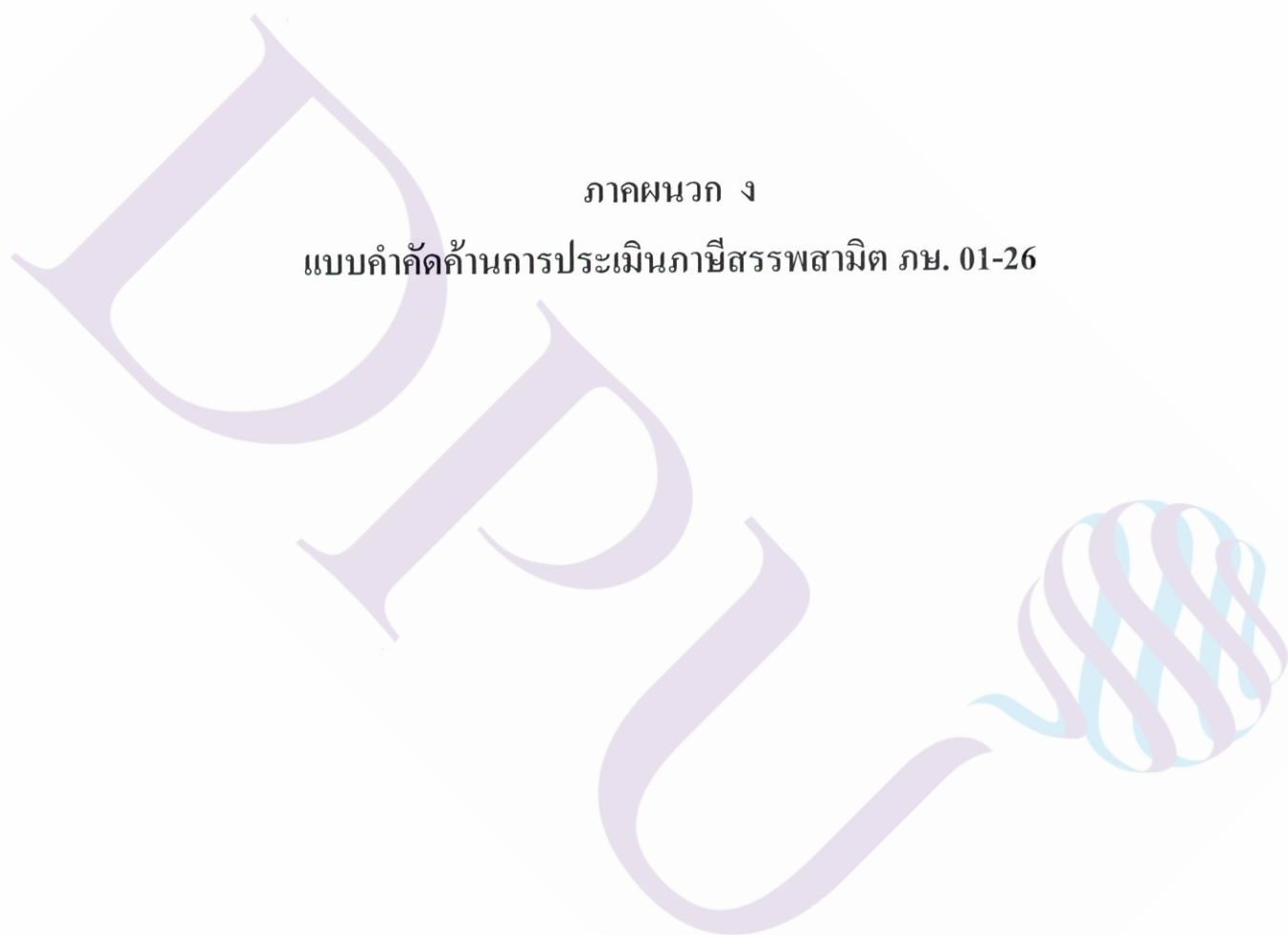
(.....)


ตำแหน่ง.....

ข้อที่ควรทราบและต้องปฏิบัติ

- (1) การคัดค้านการประเมินไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษี ผู้คัดค้านการประเมินจะต้องชำระภาษี ภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน
- (2) การยื่นคำคัดค้านการประเมิน ให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายใน 45 วัน นับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน ที่กรมสรรพสามิตหรือสำนักงานสรรพสามิตภาคหรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่
- (3) เหตุผลแห่งการคัดค้านการประเมิน ถ้าไม่มีที่พอจะเขียน ได้จนหมดความให้ใช้กระดาษอื่นเขียนแทนคิดมาให้เรียบร้อย โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งแห่งคำคัดค้านการประเมิน พร้อมทั้งแนบเอกสารและหลักฐานที่อ้างอิงไปพร้อมกับคำคัดค้านด้วย

ภาคผนวก ง
แบบคำตัดค้ำานการประเมินภาษีสรรพสามิต ภษ. 01-26



 กษ. 01-26	<p style="text-align: center;">กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง</p> <p style="text-align: center;">คำอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527</p>	สำหรับเจ้าพนักงาน ที่ทำการ เลขรับอุทธรณ์ที่ วัน เดือน ปี ที่รับ เจ้าพนักงานผู้รับ
--	---	---

เขียนที่.....
วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

ข้อ 1. ตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตมอบหมาย ได้วินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตของ.....โดยตั้ง

ไม่รับคำคัดค้าน ยกคำคัดค้าน

เพิกถอนการประเมินหรือ แก้ไขการประเมินภาษีสรรพสามิตให้เพิ่มขึ้น/ลดลง

.....

ให้.....ชำระเงินค่าภาษีสรรพสามิตเป็นจำนวน.....บาท ความละเอียดแจ้งอยู่ในหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านเลขที่.....ลงวันที่.....เดือน.....พ.ศ.....ซึ่ง.....หรือผู้แทนได้รับทราบแล้ว เมื่อวันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

ข้อ 2.
 สถานที่ตั้งเลขที่.....ตรอก/ซอย.....ถนน.....
 ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....
 รหัสไปรษณีย์ โทรศัพท์.....

ขออุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน โดยมีเหตุผล ดังต่อไปนี้ :-

.....

พร้อมกับอุทธรณ์นี้.....ได้แนบเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณา รวม.....แผ่น

ข้อ 3. เพราะเหตุดังกล่าวในข้อ 2 จึงร้องขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ขนาด ดังนี้ :-

1.

.....

2.

.....

3.

.....

(ลงนาม)..... ผู้อุทธรณ์

(.....)

ตำแหน่ง.....

คำรับรอง

อุทธรณ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้า..... ตั้ง บ้านเรือนอยู่

สำนักงานอยู่ เลขที่..... ต.รอก/ซอย..... ถนน.....

ตำบล/แขวง..... อำเภอ/เขต..... จังหวัด.....

รหัสไปรษณีย์ โทรศัพท์..... เป็นผู้เรียง

(ลงนาม)..... ผู้เรียง

อุทธรณ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้า..... ตั้ง บ้านเรือนอยู่

สำนักงานอยู่ เลขที่..... ต.รอก/ซอย..... ถนน.....

ตำบล/แขวง..... อำเภอ/เขต..... จังหวัด.....

รหัสไปรษณีย์ โทรศัพท์..... เป็นผู้เขียนหรือพิมพ์

(ลงนาม)..... ผู้เขียน/ผู้พิมพ์

ข้อที่ควรทราบ

- (1) การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุกตารางชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษี ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคดีแล้ว
- (2) การยื่นอุทธรณ์ให้ยื่นต่อ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายใน 45 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคดีแล้ว ที่กรมสรรพสามิต หรือ สำนักงานสรรพสามิตภาค หรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่
- (3) เมื่อคุณแห่งการอุทธรณ์ ถ้าไม่มีที่พอจะเขียนได้จนหมดความ ให้ใช้กระดาษอื่นเขียนแทนคิดภาษีเรียบร้อยแล้ว โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งแห่งอุทธรณ์ได้ และให้แนบหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยคดีแล้ว พร้อมทั้งเอกสารหลักฐานที่อ้างอิงไปพร้อมกับคำอุทธรณ์ด้วย
- (4) ในกรณีผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคล ให้กรรมการหรือผู้เป็นส่วนส่วนหรือผู้จัดการ ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจกระทำการในนามของนิติบุคคลนั้น ๆ เป็นผู้ลงนามอุทธรณ์ และให้ประทับตราของนิติบุคคลนั้น ๆ ด้วย (ถ้ามี)

ภาคผนวก จ
แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ อธ.1/2546 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับ
กำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และ
การพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546





แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร

ที่ อธ.1/2546

เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วย การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

เพื่อให้การปฏิบัติงานพิจารณาอุทธรณ์มีประสิทธิภาพ สัมฤทธิ์ผลตามเป้าหมายที่วางไว้ และเป็นมาตรฐานเดียวกัน กรมสรรพากรจึงวางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลา การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในแต่ละขั้นตอนตามข้อต่างๆ ของระเบียบกรมสรรพากร ว่า ด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การพิจารณาคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์

กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ ได้รับคำร้องขอ ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานที่รับคำร้องส่งคำร้องให้หน่วยงานพิจารณา อุทธรณ์ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง

กรณีเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พบว่า ผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อ พ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้ผู้อุทธรณ์ ทราบ ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับสำนวนการประเมินภาษีอากร

กรณีพิจารณาคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ตามข้อ 6.4 วรรคสาม ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาให้แล้วเสร็จ และเสนออธิบดีภายใน 85 วันทำการ นับแต่วันที่หน่วย งานรับคำร้องได้รับคำร้อง เมื่ออธิบดีสั่งการแล้ว ให้แจ้งผลให้ผู้ร้องทราบภายใน 7 วันทำ การ นับแต่วันที่อธิบดีสั่งการ

ข้อ 2 ให้หน่วยงานรับคำอุทธรณ์แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานควบคุมการเร่ง รัดภาษีอากรค้างตามข้อ 6.5.1 และหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรตามข้อ 6.5.2 ทราบภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์

กรณีหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ไม่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ให้แจ้งการรับคำ อุทธรณ์ทุกรายพร้อมทั้งส่งต้นฉบับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วัน ทำการ นับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์

ข้อ 3 ให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลการประเมิน พร้อมทั้งส่งสำนวนการประเมินภาษีอากร ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 6.6 ภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันที่รับแจ้งจากหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

ข้อ 4 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ส่งสำนวนเรื่องอุทธรณ์ที่ได้รับจากหน่วยงานที่ ประเมินภาษีอากร ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 7.3 ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่รับเรื่องจากหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร

ข้อ 5 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ ให้เสร็จสิ้น แล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการ สำนักรบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตามข้อ 8.3 ภายใน 1 ปี นับแต่วันที่หน่วยงานรับคำ

อุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ เว้นแต่ กรณีเป็นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลา ให้นับแต่วันที่ยื่นคำอุทธรณ์
นามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์

ในกรณีไม่อาจดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายใน
กำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ขออนุมัติขยายเวลาการพิจารณาอุทธรณ์โดยชี้แจงเหตุผล
ความจำเป็นต่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรณีมี
เหตุอันสมควรให้ขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

ข้อ 6 การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามข้อ 11.1 และการจัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำ
อุทธรณ์ตามข้อ 12 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำและนำเสนอคณะ
กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามภายใน 60 วันทำการ นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วจัดส่งให้ผู้อุทธรณ์ภายใน 7 วันทำการ นับแต่วันที่คณะ
กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม

การจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์ ตามข้อ 13.1 ให้เลขานุการ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำและนำเสนออธิบดีหรือผู้แทน หรือสรรพากรภาคหรือ
ผู้แทน แล้วแต่กรณี ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 60 วันทำการ นับแต่
วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับทราบ แล้วจัดส่งให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 7 วันทำ
การ นับแต่วันที่กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม

ข้อ 7 การจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ 11.3 สำเนาคำวินิจฉัยไม่รับคำ
อุทธรณ์ ตามข้อ 12 และสำเนาหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์ ตามข้อ 13.2 ทั้ง 3
กรณี ให้จัดส่งพร้อมกับการส่งต้นฉบับให้แก่ผู้อุทธรณ์

ข้อ 8 การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร

ให้หน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรส่งคำร้องรวมทั้งสำเนาหลัก
ประกัน ตามข้อ 17.1 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง

กรณีหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคาร หรือพันธบัตรรัฐบาล หรือ
สมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ ตามข้อ 15 (1) หรือ (3) หรือ (4) หรือ (5) ให้เจ้า
หน้าที่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จและเสนออธิบดีตามข้อ 17.2 แล้วแจ้งผลการพิจารณา
ให้ผู้อุทธรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ ตามข้อ 18 ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่หน่วย
งานรับคำร้องได้รับคำร้อง

กรณีนำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน ตามข้อ 15 (2) หรือ
(5) ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จและเสนออธิบดีตามข้อ 17.2 แล้วแจ้งผลการ
พิจารณาให้ผู้อุทธรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ ตามข้อ 18 ภายใน 85 วัน นับแต่วัน
ที่หน่วยงานรับคำร้องได้รับคำร้อง ในกรณีไม่อาจดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนด
เวลาดังกล่าว เนื่องจากมีการขอให้หน่วยงานอื่นตรวจสอบหลักฐานหรือประเมินราคาหลัก
ทรัพย์ ให้ขออนุมัติขยายเวลาการพิจารณาคำร้องโดยชี้แจงเหตุผลความจำเป็นต่ออธิบดี
เพื่อขอขยายเวลาออกไปได้ครั้งละไม่เกิน 30 วัน

ให้หน่วยงานที่จดทะเบียนจำนองหรือจำหน่ายจัดส่งสำเนาภาพถ่ายสัญญา
จำนองหรือสัญญาจำหน่ายไปยังหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 17.4 ภายใน 3 วัน นับ
แต่วันที่จดทะเบียนแล้วเสร็จ "

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ อธ.1/2549 ให้ถือปฏิบัติ
ตั้งแต่วันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป)

ข้อ 9 ให้ผู้อำนวยการสำนักอุทธรณ์ภาษี รักษาการตามแนวทางปฏิบัตินี้

ข้อ 10 แนวทางปฏิบัติฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2546 เป็น
ต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 5 สิงหาคม พ.ศ. 2546

ศุภรัตน์ ควัตน์กุล
(นายศุภรัตน์ ควัตน์กุล)
อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ฉ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 3)

เรื่อง กำหนดแบบคำอุทธรณ์และสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษี

การรับมรดก ลงวันที่ 28 มกราคม พ.ศ. 2559





ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ ๓)

เรื่อง กำหนดแบบคำอุทธรณ์และสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดก

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดแบบคำอุทธรณ์และสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดก ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ม.๖) เป็นแบบที่ใช้ในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ โดยให้พิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th>

ข้อ ๒ ให้ยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ ณ สถานที่แห่งใดแห่งหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (๑) สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร
- (๒) สำนักงานสรรพากรภาคแห่งใดแห่งหนึ่ง
- (๓) สำนักงานสรรพากรพื้นที่แห่งใดแห่งหนึ่ง

ข้อ ๓ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๒๘ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสงค์ พูนธเนศ
(นายประสงค์ พูนธเนศ)
อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ข

พระราชกฤษฎีกา กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการ
รับมรดก พ.ศ. 2559 ลงวันที่ 3 มีนาคม พ.ศ. 2559





พระราชกฤษฎีกา

กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข
การผ่อนชำระภาษีการรับมรดก
พ.ศ. ๒๕๕๙

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๙
เป็นปีที่ ๗๑ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๒ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช ๒๕๕๗ และมาตรา ๒๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๙”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ในการผ่อนชำระภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีและต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกานี้ แต่ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตายโดยยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้ตาย ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีได้

คำร้องขอผ่อนชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่อธิบดีอนุญาตให้เลื่อนออกไป ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา และให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนด

มาตรา ๔ ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีและปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ว่าจะได้มีการชำระภาษีหรือการผ่อนชำระภาษีแล้วหรือไม่ อาจยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน โดยให้ยื่นภายในวันสุดท้ายของกำหนดเวลาชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้น

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย ไม่ว่าจะก่อนหรือหลังการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน หากได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่อธิบดีอนุญาตให้เลื่อนออกไปแล้ว ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้ตายยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีสำหรับจำนวนภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้

คำร้องขอผ่อนชำระภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ยื่นภายในวันสุดท้ายของกำหนดเวลาชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้น ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้น และให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนด

ห้ามมิให้มีการผ่อนชำระภาษี ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีแล้วพบว่ามูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีขาดไปเกินกว่าร้อยละสิบห้า หรือพบว่ามรดกที่ผู้ยื่นมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จ

มาตรา ๕ ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีตามมาตรา ๓ หรือมาตรา ๔ ต้องแจ้งรายละเอียดการผ่อนชำระภาษี แล้วแต่กรณี ในคำร้อง โดยอย่างน้อยต้องมีรายการดังต่อไปนี้

- (๑) จำนวนปีที่จะผ่อนชำระภาษีซึ่งต้องไม่เกินห้าปี
- (๒) จำนวนงวดที่จะผ่อนชำระภาษีในแต่ละปีโดยกำหนดเป็นงวดรายเดือน งวดรายสามเดือน งวดรายหกเดือน หรืองวดรายสิบสองเดือน
- (๓) จำนวนเงินที่จะผ่อนชำระภาษีในแต่ละปี
- (๔) จำนวนเงินที่จะต้องชำระในแต่ละงวด โดยมีจำนวนเงินเท่ากันทุกงวดซึ่งเฉลี่ยตามจำนวนเงินที่จะผ่อนชำระภาษีในแต่ละปี
- (๕) หลักประกันการผ่อนชำระภาษีตามมาตรา ๖

ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีต้องจัดให้มีหลักประกันตามวรรคหนึ่ง (๕) ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ยื่นคำร้อง หากไม่จัดให้มีหลักประกันอย่างครบถ้วนตามที่แจ้งไว้ภายในเวลาดังกล่าว ให้สิทธิการผ่อนชำระภาษีสิ้นสุดลง

มาตรา ๖ ผู้ผ่อนชำระภาษีต้องจัดให้มีหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ จนกว่าจะสิ้นสุดเวลาการผ่อนชำระภาษี

(๑) หนังสือค้ำประกันของสถาบันการเงินภายในประเทศไทยตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ส่งมอบหนังสือค้ำประกันดังกล่าวต่อกรมสรรพากร

(๒) ที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างของผู้ผ่อนชำระภาษีหรือของบุคคลอื่นโดยจดทะเบียน จำนองไว้ต่อกรมสรรพากร

(๓) กรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดของผู้ผ่อนชำระภาษีหรือของบุคคลอื่นโดยจดทะเบียน จำนองไว้ต่อกรมสรรพากร

(๔) พันธบัตรรัฐบาลของผู้ผ่อนชำระภาษีหรือของบุคคลอื่น โดยทำสัญญาจำนำไว้ต่อกรมสรรพากร หลักประกันการผ่อนชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ต้องไม่มีภาระผูกพันและมีมูลค่าไม่ต่ำกว่าภาษีที่ต้องชำระ โดยทรัพย์สินตาม (๒) และ (๓) ให้ใช้ราคาประเมินที่ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินในการกำหนดหรือคิดคำนวณมูลค่า

มาตรา ๗ ในกรณีที่ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีปฏิบัติตามมาตรา ๕ และมาตรา ๖ ครบถ้วนแล้ว ให้อธิบดีอนุญาตการผ่อนชำระภาษีตามคำร้องนั้น

เมื่อมีการอนุญาตให้มีการผ่อนชำระภาษีแล้ว ให้การผ่อนชำระภาษีตามมาตรา ๓ มีผลนับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือนับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันที่อธิบดีอนุญาตให้เลื่อนออกไป สำหรับการผ่อนชำระภาษีตามมาตรา ๔ ให้มีผลนับตั้งแต่วันยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษี

มาตรา ๘ ผู้ผ่อนชำระภาษีต้องชำระภาษีภายในวันสุดท้ายแห่งงวดที่ถึงกำหนดชำระนั้น

ในกรณีที่ผู้ผ่อนชำระภาษีประสงค์จะชำระภาษีให้เสร็จสิ้นก่อนกำหนดเวลาที่ขอผ่อนชำระภาษี ผู้ผ่อนชำระภาษีจะชำระภาษีในแต่ละงวดหรืองวดใดงวดหนึ่งเป็นจำนวนมากกว่าจำนวนที่ขอผ่อนชำระภาษีในแต่ละงวดก็ได้ ทั้งนี้ แม้จำนวนปีที่ผ่อนชำระและจำนวนงวดที่ผ่อนชำระในแต่ละปีจะไม่เป็นไปตามที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีไว้ ก็ให้กระทำได้

กรณีผู้ผ่อนชำระภาษีไม่ปฏิบัติตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกานี้ หรือไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่ง ให้ผู้ผ่อนชำระภาษีหมดสิทธิการผ่อนชำระภาษีและต้องชำระภาษีที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมเงินเพิ่ม โดยให้คำนวณเงินเพิ่มนับตั้งแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือนับตั้งแต่วันพ้นกำหนดวันสุดท้ายของกำหนดเวลาชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้น แล้วแต่กรณี จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

มาตรา ๙ การผ่อนชำระภาษีภายในเวลาสองปี ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่มสำหรับเงินเพิ่มที่อาจคำนวณได้ตลอดระยะเวลาการผ่อนชำระภาษีนั้น

การผ่อนชำระภาษีที่มีเวลาเกินกว่าสองปี ให้เสียเงินเพิ่มร้อยละศูนย์จุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยให้คำนวณเงินเพิ่มนับตั้งแต่วันที่การผ่อนชำระภาษีมีผล เว้นแต่จะมีการชำระภาษี

เล่ม ๑๓๓ ตอนที่ ๒๑ ก หน้า ๑๐ ราชกิจจานุเบกษา ๔ มีนาคม ๒๕๕๙

ครบถ้วนภายในเวลาสองปี ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม และให้นำเงินเพิ่มที่ได้ชำระแล้วมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา ๑๐ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ
พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา
นายกรัฐมนตรี



ภาคผนวก ซ
ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือ
ขยายกำหนดเวลา ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดเวลา
ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้เลื่อนหรือประกาศขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกหรือแจ้งรายการต่าง ๆ การอุทธรณ์และการเสียภาษีการรับมรดกตามที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ถือว่าเหตุดังต่อไปนี้ เป็นเหตุที่อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ตามมาตรา ๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘

(๑) เหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ได้แก่ กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติกรใด ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ ได้รับบาดเจ็บสาหัสทุพพลภาพ หรือป่วยเจ็บด้วยอาการทุกขเวทนาเกินกว่า ๒๐ วันหรือจนประกอบกรณียกิจตามปกติไม่ได้เกินกว่า ๒๐ วัน และแพทย์ซึ่งได้ขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเวชกรรมได้แสดงความเห็นเป็นหนังสือว่ามีภาวะจำกัดหรือขาดความสามารถ ในการประกอบกิจวัตรหลักอันเป็นปกติเยี่ยงบุคคลทั่วไป อันเนื่องมาจากสาเหตุทางปัญหาสุขภาพหรือความเจ็บป่วยที่เป็นต่อเนื่องมาไม่น้อยกว่า ๒๐ วันหรือทุพพลภาพมาแล้วไม่น้อยกว่า ๒๐ วัน

(๒) เหตุที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติกรใด ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ มิได้อยู่ในประเทศไทย ได้แก่ กรณีที่บุคคลนั้นมีสถานที่อยู่ในประเทศไทยอันเป็นแหล่งสำคัญหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองและได้ออกไปนอกประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลาอันมีจำกัดจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

ข้อ ๒ ให้ถือว่าเหตุอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย ธรณีพิบัติภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นใดที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เป็นเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่อธิบดีกรมสรรพากรจะประกาศขยายกำหนดเวลาตามสมควรจนกว่าเหตุดังกล่าวจะสิ้นไป ตามมาตรา ๘ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘

ข้อ ๓ กรณีการขออนุญาตเลื่อนกำหนดเวลาตามข้อ ๑ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติกรใด ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ ยื่นคำร้องขออนุญาตเลื่อนกำหนดเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรเป็นคราว ๆ ไป

ข้อ ๔ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙

อภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ภาคผนวก ฅ

ประกาศกรมศุลกากรที่ 73/2555 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์
การประเมินอากร ลงวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2555



ที่ กค ๐๕๑๙/ว ส.พ.พ
เรียน หัวหน้าส่วนราชการระดับสำนัก สำนักงาน กลุ่ม และด่านศุลกากรทุกแห่ง เพื่อโปรดทราบ

๑๕ พฤษภาคม ๒๕๕๕

นางศรียา มงคลไชยสิทธิ์
(นางศรียา มงคลไชยสิทธิ์)

ผู้อำนวยการส่วนเลขานุการกรม ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมศุลกากร

สำเนา

ประกาศกรมศุลกากร

ที่ ๓/๒๗/๒๕๕๕

เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร

เพื่อให้การอุทธรณ์การประเมินอากรของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก เป็นไปด้วยความสะดวก ถูกต้อง และเหมาะสม โดยสามารถยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตได้ที่กรมศุลกากรจุดเดียวในทุกกรณี ยกเว้นการอุทธรณ์ตามหมวด ๑๓ การฟ้องร้อง ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๕๖๔

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๑๒ ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๕๖๔ แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๗) พ.ศ. ๒๕๕๓ และมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๕๖๔ จึงให้ยกเลิกประกาศกรมศุลกากรที่ ๒๙/๒๕๕๔ ลงวันที่ ๒ พฤษภาคม ๒๕๕๔ เสียทั้งสิ้นและให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

(๑) ผู้อุทธรณ์จะต้องใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กคก. ๑๗๑) ที่แนบท้ายประกาศกรมศุลกากรฉบับนี้ โดยให้ยื่นต้นฉบับ ๑ ชุด หากยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตด้วย ให้ยื่นสำเนาตามจำนวนประเภทภาษีที่มีสิทธิอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินอากร

(๒) การอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร อัตราอากรและถิ่นกำเนิดสินค้า และการยกเว้นอากรตามภาค ๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ให้ยื่นอุทธรณ์ที่ ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศุลกากร

(๓) การอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับราคาศุลกากร และเรื่องอื่น ๆ เช่น การอุทธรณ์กรณี สงวนสิทธิ์โต้แย้งอากรตามมาตรา ๑๐ วรรคห้า แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๔ ยกเว้นการอุทธรณ์ตาม หมวด ๑๓ การฟ้องร้อง ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๕๖๔ ให้ยื่นอุทธรณ์ที่ ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร

(๔) กรณีเป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร จะยื่นคำอุทธรณ์ฯโดยผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาค ก็ได้

/(๕) ผู้มีสิทธิ...

(๕) ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ จะต้องเป็นผู้นำของเข้าหรือส่งของออกตามความหมายของกฎหมายศุลกากร และเป็นเจ้าพนักงานประเมินประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และจะต้องมีหนังสือแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนค่าภาษีอากรที่ประเมินให้นำเงินไปเสียภาษีอากร

(๖) ผู้อุทธรณ์ต้องลงนามในคำอุทธรณ์ฯ ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคล ผู้ลงนามจะต้องเป็นผู้มีอำนาจในการลงชื่อผูกพันนิติบุคคล ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้กับหุ้นส่วนจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัด หรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า กรุงเทพมหานคร

(๗) ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ฯ ด้วยตนเอง หากไม่สามารถยื่นได้ให้ทำหนังสือมอบอำนาจให้ผู้อื่นยื่นแทนตน จะยื่นอุทธรณ์ทางไปรษณีย์ โทรเลข จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือวิธีการทำนองเดียวกันนี้มิได้

(๘) กรณีผู้ยื่นคำอุทธรณ์ฯ เป็นตัวแทนผู้รับมอบอำนาจ จะต้องทำหนังสือมอบอำนาจโดยถูกต้อง และผู้มอบอำนาจที่เป็นนิติบุคคล จะต้องเป็นผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้กับหุ้นส่วนจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัด หรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า กรุงเทพมหานคร โดยหนังสือมอบอำนาจดังกล่าวให้ใช้ได้เฉพาะการอุทธรณ์แต่ละครั้งเท่านั้น

(๙) ผู้อุทธรณ์ต้องแสดงเหตุผลในการอุทธรณ์และเหตุผลคัดค้านหรือโต้แย้งในประเด็นข้อเท็จจริง และข้อมูลหมายที่เป็นเหตุผลในการอุทธรณ์อย่างเพียงพอ หากคำอุทธรณ์ฯ ที่ยื่นไว้ไม่มีเหตุผลหรือไม่ชอบกรมศุลกากรอาจพิจารณาไม่รับคำอุทธรณ์ฯ และ/หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจวินิจฉัยยกอุทธรณ์ได้

(๑๐) ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. ๑๑๔ แบบ กศก. ๑๑๕ แบบ กศก. ๑๑๖ ในกรณีขอสงวนสิทธิ์ขอคืนอากรเกี่ยวกับปัญหาพิกัตอัตราศุลกากร ราคาศุลกากร หรือแบบแจ้งการประเมินอากรอื่นๆ) หากไม่ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าสิ้นสิทธิ์ในการอุทธรณ์ และ/หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจวินิจฉัยไม่รับอุทธรณ์ไว้วินิจฉัยได้

(๑๑) เอกสารประกอบที่ใช้แนบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรต้องเป็นสำเนาภาพถ่ายที่ได้รับรองสำเนาถูกต้องแล้ว ประกอบด้วย

(๑๑.๑) สำเนาแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก

(๑๑.๒) สำเนาใบเสร็จรับเงินอากรและหรือชำระเงินประกัน แล้วแต่กรณี

(๑๑.๓) สำเนาใบขนสินค้าพร้อมบัญชีราคาสินค้า

(๑๑.๔) สำเนาหนังสือรับรองการเป็นหุ้นส่วนจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัด หรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า กรุงเทพมหานคร

/(๑๑.๕) สำเนา...

๓

(๑๑.๕) สำเนาเอกสารอื่น ๆ (ถ้ามี) เช่น สัญญาซื้อขาย Proforma Invoice, Price List หรือ Catalogue ฯลฯ

(๑๑.๖) กรณีผู้อุทธรณ์ยื่นเอกสารไม่ครบถ้วนตามข้อ (๑๑.๑) – (๑๑.๕) จะต้องนำเอกสารดังกล่าวมายื่นเพิ่มเติมภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันลงลายมือชื่อรับรองไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

(๑๒) กรณีได้รับหนังสือเรียกมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือ สิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้มาแสดงภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียก


(๑๓) เอกสารประกอบที่ใช้แนบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษีสรรพสามิต ให้เป็นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรและหรืออธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด

ทั้งนี้ตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๕ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

(ลงชื่อ) สมชาย พูลสวัสดิ์
(นายสมชาย พูลสวัสดิ์)
อธิบดีกรมศุลกากร

สำเนาถูกต้อง


(นางศุภวรรณ ฬลาดีสัย)

นักวิชาการศุลกากรชำนาญการพิเศษ

ภาคผนวก ญ
ประกาศกรมศุลกากรที่ 114/2555 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับ
การอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2555



ที่ กค ๐๕๑๘/ว ๕๖๗๗

เรียน หัวหน้าส่วนราชการระดับสำนัก สำนักงาน กลุ่ม และด่านศุลกากรทุกแห่ง เพื่อโปรดทราบ

๓๑ สิงหาคม ๒๕๕๕

ณิชา มงคลไชยสิทธิ์
(นางศรีชา มงคลไชยสิทธิ์)

ผู้อำนวยการส่วนเลขานุการกรม ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมศุลกากร

(สำเนา)

ประกาศกรมศุลกากร

ที่ ๑๑๘/๒๕๕๕


(นายชุตินันท์ วรรณผล)

ผู้อำนวยการสำนักกักต้อตราศุลกากร

เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร

เพื่อให้การอุทธรณ์การประเมินอากรของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก เป็นไปด้วยความ
สะดวก ชัดเจน และเหมาะสม

อาศัยมติที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการประชุมครั้งที่ ๗/๒๕๕๕
เมื่อวันพฤหัสบดีที่ ๑๖ สิงหาคม ๒๕๕๕ และอำนาจตามความในมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร
พระมหากษัตริราช ๒๔๖๔ อธิบดีกรมศุลกากรจึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นข้อ (๑๔) และ (๑๕) ของประกาศกรมศุลกากรที่ ๗๓/๒๕๕๕
เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ ๑๕ พฤษภาคม ๒๕๕๕

“(๑๔) กรณีคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรมีหลักฐานเพียงพอแก่การ
พิจารณา ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน ๔๕ วันนับแต่วันที่มีการประชุม
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรก เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่นๆ

(๑๕) ให้ส่วนอุทธรณ์ที่กักต้อตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักกักต้อตราศุลกากร
หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร แล้วแต่กรณี ทำหนังสือแจ้ง
คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบตามแบบที่กำหนดไว้ โดยวิธีลงทะเบียนตอบรับทางไปรษณีย์ภายใน ๗
วันทำการ นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกคำวินิจฉัย”

ทั้งนี้ ตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๓๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

(ลงชื่อ) สมชาย พูลสวัสดิ์
(นายสมชาย พูลสวัสดิ์)
อธิบดีกรมศุลกากร

สำเนาถูกต้อง



(นางศุภวรรณ พลดีสัย)

นักวิชาการศุลกากร ชำนาญการพิเศษ

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล

ประวัติการศึกษา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

นางสาวจุฑาทิณี สืบวิเศษ

พ.ศ. 2547 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ที่ปรึกษากฎหมาย

บริษัท สำนักงานกฎหมายรัชฎากร จำกัด

