



ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร
ตามระบบศาลอากรในประเทศไทย

ภัทรวดี วงศ์ขำ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2556

**Legal problems in relation to Taxpayers' legal proceeding
Right in Tax Court system of Thailand**

PATTARAWADEE WONGKHAM

**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**

2013

เลขทะเบียน.....	0228622
วันลงทะเบียน.....	3 ส.ค. 2557
เลขเรียกหนังสือ.....	343.040269
	ก373ป
	[2556]




ใบรับรองวิทยานิพนธ์


คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร
ตามระบบศาลอากรในประเทศไทย
เสนอโดย ภัทรวดี วงศ์ขำ
สาขาวิชา นิติศาสตร์
หมวดวิชา กฎหมายมหาชน
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พรชัย เลื่อนฉวี

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

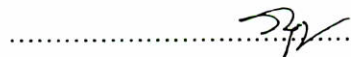

.....ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.ไพศิษฐ์ พิพัฒน์กุล)


.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พรชัย เลื่อนฉวี)


.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.วีระ โลจายะ)


.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ประเสริฐ ตัมศิริ)

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ รับรองแล้ว


.....รองอธิการบดีฝ่ายวิชาการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.สมบูรณ์วัลย์ สัตยารักษ์วิทย์)

วันที่ ๒๑ เดือน พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๖๒

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรตามระบบศาลภาษีอากรในประเทศไทย
ชื่อผู้เขียน	ภัทรวดี วงศ์ขำ
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พรชัย เลื่อนฉวี
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2556

บทคัดย่อ

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรถือเป็นสิทธิในกระบวนการยุติธรรมที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้บัญญัติรับรองไว้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งที่จะศึกษาถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรในระบบศาลภาษีอากรในประเทศไทย โดยศึกษาจากแนวคิดและหลักกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายระบบคอมมอนลอว์ ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ โดยนำผลทางการศึกษามาเปรียบเทียบกับ การดำเนินคดีภาษีอากรในระบบศาลภาษีอากรในประเทศไทยตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544

จากการศึกษาวิเคราะห์พบว่า การดำเนินคดีในศาลภาษีอากรประสบปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามระบบวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ในกรณีต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น กรณีเงินค่าขึ้นศาลภาษีอากรของผู้เสียภาษีที่ขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์ในศาล เนื่องจากการเสียค่าขึ้นศาลภาษีอากรนั้นเป็นไปตามตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ทำให้คดีภาษีอากรจะต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นจำนวนมาก กรณีการใช้ระบบกล่าวหาในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ทั้งนี้เนื่องจากศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบของศาลยุติธรรม แต่คดีภาษีอากรเป็นคดีระหว่างหน่วยงานทางปกครองและประชาชน ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในการดำเนินคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากร กรณีการดำเนินคดีมีโนสาเร่ในศาลภาษีอากร ซึ่งในปัจจุบันตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรยังไม่มี การดำเนินกระบวนการพิจารณาในคดีมีโนสาเร่ ทำให้คดีภาษีอากรบางประเภทที่ไม่มีความยุ่งยาก หรือมีจำนวนทุนทรัพย์น้อย ต้องใช้การพิจารณาอย่างคดีภาษีอากรทั่วไป ส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาคดี และเกิดค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นโดยไม่จำเป็น กรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากร เนื่องจากก่อนที่ผู้เสียหายอากรจะฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรได้ กฎหมายบัญญัติให้ผู้เสียหายอากรจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในต่อฝ่ายปกครองซึ่งตามประมวล รัชฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้รับเรื่องแล้วแต่ไม่ได้ทำการวินิจฉัยภายในเวลาอันสมควร ผู้เสียหายอากรก็จะไม่สามารถ ฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรได้ และกรณีระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีคำวินิจฉัยต่อศาลฎีกาอากร ซึ่งประมวลรัชฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรเพียง 30 วัน ซึ่งเป็นระยะเวลาที่น้อยจนเกินไป เมื่อพิจารณาถึงคดีฎีกาอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อน และมี เอกสารเป็นจำนวนมาก

ดังนั้น การแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีฎีกาอากร ของศาลฎีกาอากร จึงเสนอให้มีการกำหนดอัตราค่าขึ้นศาลในคดีฎีกาอากรเป็นอัตราคงที่ โดยไม่ ต้องคำนึงว่าคดีฎีกาอากรนั้นจะมีจำนวนทุนทรัพย์เป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม ควรมีการแก้ไข พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 ในส่วนที่เกี่ยวกับการ พิจารณาคดี โดยระบุให้ชัดเจนถึงการไต่สวนในการพิจารณาพิพากษาคดี ควรมีการนำ กระบวนพิจารณาคดีแบบมโนสำเนามาใช้ในศาลฎีกาอากร จะช่วยให้คดีฎีกาอากรที่มีจำนวนทุน ทรัพย์ไม่สูงมาก ศาลสามารถพิจารณาคดีได้อย่างรวดเร็ว ส่วนที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยใดๆ ภายใน กำหนด 90 วัน กฎหมายควรให้สิทธิผู้เสียหายอากรสามารถนำคดีไปฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรได้ ทันที ควรมีการแก้ไขประมวลรัชฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่บัญญัติเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากร ให้มีระยะเวลาเพิ่มขึ้นเป็น 90 วัน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียหายอากรจะสามารถมีระยะเวลาการเตรียมตัว ในการต่อสู้คดีที่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐมากขึ้น ทั้งนี้การแก้ไขบทบัญญัติของ กฎหมายดังกล่าว จะทำให้สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีฎีกาอากรตามระบบศาลฎีกา อากรของประเทศไทยมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบันนี้

Thesis Title	Legal problems in relation to Taxpayers' legal proceeding right in Tax Court system of Thailand.
Author	Pattarawadee Wongkham
Thesis Advisor	Assistant Professor Dr. Pornchai Luenchawee
Department	Law
Academic Year	2013

ABSTRACT

Taxpayers' proceeding rights in Tax Court is a right in judicial administration legislated by the Constitution of Thailand. The objective of this thesis is to study taxpayers' legal proceeding right protection in Tax Court system of Thailand. The study was conducted in the concept and principle of the laws on taxpayers' legal proceeding right of the United State of America using common law system, Germany and Japan where use civil law system. Then a result of the study has been brought to be compared with the tax proceeding in Tax Court of Thailand under the Act for the Establishment and Procedure for Tax Court B.E. 2528 and Tax Case Rule B.E. 2544.

On the basis of the results of this research, it can be concluded that: the legal proceeding in Tax Court confronts a lot of problems relating to the right of taxpayers under the legal procedure of tax in many cases such as Tax Court fee is based on the amount in dispute at a taxpayers' expense because the Tax Court fee is subject to the table attached to the Civil Procedure Code. This makes the Tax Court fee numerously increased following the amount in dispute; the Tax Court has used of adversary system in the legal proceeding as the Tax Court is a special jurisdiction in the Court of Justice system. However, tax case is a case between administrative agencies and people. Therefore, the status between the parties is unequal in the proceedings of the Tax Court; for petty case proceedings in the Tax Court, currently, the Act for the Establishment and Procedure for Tax Court has no provision in relation to the petty case proceedings. For this reason, some simple case or a little amount in dispute has to be raised into the tax proceeding in normal procedure. This situation causes the delay of the proceedings and unnecessary expenses; for term of making a finding of the appeal committee prior taking an

action to the Tax Court, before a taxpayer taking an action to the Tax Court, he/she must internally appeal to the administrative under the Revenue Code, the Excise Tariff Act B.E. 2527 and the Custom Act B.E. 2469 that is he/she must appeal the case to the appeal committee. If the committee received the case but no finding within an appropriate time, the taxpayer is unable to raise the case to the Tax Court; and for the term of taking an action to the Tax Court after the committee already having the finding. The Revenue Code, the Excise Tariff Act B.E. 2527 and the Custom Act B.E. 2469 stipulates that the term of taking the case to the court is only 30 days. This term is too short if we consider that a tax case in nature is very complicated and there are loads of involving documents.

Therefore, the writer would recommend to remedy the problems relating to the rights of taxpayers' proceeding: the Tax Court fee should be amended to be a fixed rate regardless of the amount in dispute of the case. The Act for the Establishment and Procedure for Tax Court, B.E. 2528 should be amended in part of proceeding specifying expressly that using of inquisitorial procedure. The petty case procedure should be adopted in the Tax Court in order to help the amount in dispute of the case not so much and the proceedings of the court will be faster. For the appealing to the appeal committee, if the committee is unable to make a finding within 90 days, taxpayers should be given the right of taking an action to the Tax Court immediately. Therefore, the Revenue Code, the Excise Tariff Act B.E. 2527 and the Custom Act B.E. 2469 should be amended the term of taking an action to the Tax Court to be 90 days. The taxpayer will have much more time to prepare the case against the administrative. So as to the said amendment of the laws would give the taxpayers right of legal proceeding of tax case under the Tax Court system in Thailand more effective than those existing at the present.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความกรุณาและความอนุเคราะห์จาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรชัย เลื่อนฉวี ที่ให้ความกรุณาสละเวลาของท่านรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาซึ่งได้ให้โอกาส คำปรึกษาแนะนำ ให้แนวความคิดต่างๆ ตลอดจนได้ให้ความช่วยเหลือทางด้านข้อมูลเอกสาร พร้อมทั้งตรวจแก้ไขวิทยานิพนธ์จนเสร็จสิ้นเรียบร้อยลงด้วยความเอาใจใส่เป็นอย่างดี ผู้เขียนขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ไพศิษฐ์ พิพัฒน์กุล ที่กรุณาให้เกียรติรับเป็นประธานกรรมการวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ดร. วีระ โลจายะ และรองศาสตราจารย์ ประเสริฐ ตันศิริ ที่กรุณาให้เกียรติเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ และได้ให้คำแนะนำต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนยังขอขอบคุณ นายพสธร พันธุ์สุวรรณ ประธานนักศึกษาปริญญาโท สาขากฎหมายมหาชน รุ่น 51 ที่คอยให้ความช่วยเหลือและอำนวยความสะดวกต่างๆ เกี่ยวกับการจัดทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ และนายศิระ อังสัจจะพงษ์ รองประธานนักศึกษาปริญญาโท สาขากฎหมายมหาชน รุ่น 51 ที่คอยช่วยประสานงานและติดต่ออาจารย์ที่ปรึกษาและกรรมการวิทยานิพนธ์ในการสอบเข้าวิทยานิพนธ์เล่มนี้ให้ลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอโน้มรำลึกถึงพระคุณนายสมคิด วงศ์จำ นางจิรวัดน์ วงศ์จำ (อินทสระ) นางเพียงเพ็ญ เจียรนัย คุณพ่อ คุณแม่ และคุณป้าที่เป็นเหมือนแรงผลักดัน ให้การสนับสนุนในทุกๆ ด้าน และส่งมอบกำลังใจให้ผู้เขียนตลอดมา ผู้เขียนขอขอบคุณนางสาวโชติกา วงศ์จำ นางสาวชญานุช วงศ์จำ พี่สาว และน้องสาวของผู้เขียน ตลอดจนเพื่อนๆ รุ่นพี่และรุ่นน้อง นักศึกษาปริญญาโท สาขากฎหมายมหาชน รุ่น 51 และ 52 ซึ่งรวมไปถึง นายนัทพล เพชรากุล ที่คอยช่วยเหลือ และให้กำลังใจในยามที่ผู้เขียนท้อแท้ในการทำวิทยานิพนธ์นี้ จนเป็นผลให้การศึกษาระดับมหาบัณฑิตของผู้เขียน สำเร็จลุล่วงไปได้ในที่สุด

อนึ่ง หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและประโยชน์ต่อการศึกษาแล้ว ผู้เขียนขอมอบความดีทั้งหมดให้แก่ บิดา มารดา และครูบาอาจารย์ทุกท่าน ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชากรให้ส่วนที่มีความผิดพลาดและข้อบกพร่องของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ภัทรวดี วงศ์จำ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	๖
กิตติกรรมประกาศ	๗
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	6
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	7
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	7
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	8
2. แนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมฝ้ายปกรอง และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร.....	9
2.1 การควบคุมฝ้ายปกรอง.....	9
2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมฝ้ายปกรอง.....	10
2.1.2 ความหมายของคำว่า การควบคุมฝ้ายปกรอง.....	10
2.1.3 หลักการอันเป็นรากฐานของการควบคุม การใช้อำนาจฝ้ายปกรอง.....	11
2.1.4 ความผูกพันต่อกฎหมายของฝ้ายปกรอง.....	17
2.1.5 ระบบการควบคุมฝ้ายปกรอง.....	19
2.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร.....	32
2.2.1 การคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ.....	33
2.2.2 ทฤษฎีกฎหมายในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ.....	34
2.2.3 ความหมายของภาษีอากร.....	38
2.2.4 หลักการพื้นฐานของภาษีอากร.....	39
2.2.5 วัตถุประสงค์ของภาษีอากร.....	44
2.2.6 สิทธิของผู้เสียหายอากร.....	48
2.2.7 วิธีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร.....	62

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3. สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรของต่างประเทศ และประเทศไทย.....	79
3.1 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรของต่างประเทศ.....	79
3.1.1 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร ของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	79
3.1.2 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร ของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี.....	92
3.1.3 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร ของประเทศญี่ปุ่น.....	104
3.2 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรของประเทศไทย.....	117
3.2.1 ระบบภาษี.....	117
3.2.2 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรชั้นฝ่ายปกครอง.....	119
3.2.3 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรชั้นศาล.....	136
4. วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร ตามระบบศาลภาษีอากรของประเทศไทย.....	154
4.1 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรตามระบบวิธีพิจารณาคดีอากร ในศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	156
4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับค่าขึ้นศาลในศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	157
4.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ ในศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	161
4.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมโนสำเร่ ในศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	166
4.2 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรกรณีระยะเวลาการทําคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรและ ระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย ต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	171

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรกรณีระยะเวลา การทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	172
4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย ต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	181
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	186
5.1 บทสรุป.....	186
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	190
บรรณานุกรม.....	192
ประวัติผู้เขียน.....	198



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในรัฐที่มีการปกครองระบอบประชาธิปไตย การกระทำใดๆ ของรัฐที่จะกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ อีกทั้งกฎหมายดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุด นอกจากนั้นยังต้องเป็นไปตามหลักการแบ่งแยกอำนาจด้วย คือ การบัญญัติกฎหมายที่เป็นการกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องถูกตราขึ้นโดยองค์กรนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน ทั้งนี้เป็นไปตามหลักความยินยอม ซึ่งความยินยอมดังกล่าวนั้นก็แสดงออกโดยทางผู้แทนของปวงชน

กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรก็เป็นบทบัญญัติหนึ่งที่ผู้แทนของปวงชนได้อาศัยอำนาจตามหลักความยินยอมในการตรากฎหมายที่ออกมากระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ ทั้งนี้เนื่องจากการรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน¹ โดยมีองค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษีจากประชาชน แต่ทั้งนี้กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของปวงชนซึ่งได้บัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญเช่นกัน ซึ่งโดยทั่วไปกฎหมายจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำหน้าที่ประเมินภาษีด้วยตนเองว่าจะต้องมีการเสียภาษีต่างๆ ให้กับรัฐจำนวนเท่าใด หรืออาจมีบางกรณีกฎหมายให้ฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ช่วยในการประเมิน หรือคิดคำนวณภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั่นก็จะต้องยื่นแบบแสดงรายการต่อไป ในกรณีที่มีผู้เสียภาษีประเมินแล้ว หากเจ้าหน้าที่เห็นว่า การคิดคำนวณเงินภาษีนั่นไม่ตรงกับความเป็นจริง เนื่องจากมีการคิดคำนวณภาษีที่ผิดพลาด การทุจริตในการเสียภาษีอากร ฝ่ายปกครองก็จะใช้อำนาจตาม

¹ มาตรา 73 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่นและอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ.”

กฎหมายเพื่อบังคับให้ผู้เสียหายนั้นดำเนินการชำระภาษีให้ถูกต้อง แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียหายเห็นว่าการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองนั้นมีความผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง จนเกิดเป็นปัญหาข้อขัดแย้งขึ้นระหว่างฝ่ายปกครองกับผู้เสียหายอากร ซึ่งถือเป็นกรณีพิพาททางภาษีระหว่างฝ่ายปกครองกับประชาชน ที่จะต้องมีกระบวนการยุติธรรมเพื่อยุติกรณีพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นดังกล่าวต่อไป

ตามบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีต่างๆ นั้น ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น เมื่อเกิดกรณีพิพาททางภาษีขึ้น กฎหมายจะกำหนดกระบวนการยุติธรรมเพื่อยุติกรณีพิพาททางภาษีในเบื้องต้นไว้ โดยให้ผู้เสียหายนั้นยื่นอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองที่เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” จากนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ถ้าผู้เสียหายอากรยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียหายอากรก็มีสิทธินำกรณีพิพาททางภาษีนั้น ไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528²

การควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวจึงถือเป็นสิ่งที่ทำให้กรณีพิพาทนั้นถูกระงับไปได้โดยเร็ว เพราะเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองนั้นมีโอกาสทบทวน ควบคุม และตรวจสอบถึงความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของคำสั่งของฝ่ายปกครอง ก่อนที่จะได้มีการเสนอกรณีพิพาททางภาษีนั้นต่อศาลเพื่อให้มีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งนั้นอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งถือเป็นการพัฒนาหลักกฎหมายที่สำคัญ คือ “หลักการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง” โดยมีหลักการพื้นฐานคือ หลักนิติรัฐ ที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดที่จะหาข้อยุติความขัดแย้งทางภาษีระหว่างผู้เสียหายและเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้จัดเก็บภาษี และเป็นการคุ้มครองต่อสิทธิของผู้เสียหายให้ได้รับความเป็นธรรมมากที่สุด

อย่างไรก็ตาม เมื่อเกิดกรณีพิพาททางภาษีแล้ว เมื่อผู้เสียหายอากรยื่นอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน หากผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองนั้น กฎหมายก็ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอีกชั้นหนึ่ง โดยให้อำนาจพิพาททางภาษีนั้นถูกวินิจฉัยโดยองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญ มีความเป็นอิสระ และมีวิธีพิจารณาพิพากษาที่มีความเป็นธรรม กล่าวคือ การนำข้อพิพาท

² มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

ทางภาษีไปฟ้องต่อศาลได้ ซึ่งเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินกระบวนการยุติธรรม³ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 อีกด้วย ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้บุคคลย่อมมีสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง หรือมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรจึงสามารถนำคดีของตนไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลยุติธรรมได้ แม้ว่าโดยเนื้อหาของคดีภาษีอากรจะเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นจากการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจตามกฎหมายในการเรียกจัดเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากรที่เป็นเอกชน ซึ่งเป็นข้อพิพาทระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชนก็ตาม แต่คดีภาษีอากรก็มีได้อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองตามมาตรา 9⁴ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 แต่อย่างไร

³ มาตรา 40 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้

- (1) สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง
- (2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่อง การได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ การเสนอ ข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับ การพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะ และการได้รับทราบเหตุผล ประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่ง
- (3) บุคคลย่อมมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม
- (4) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา โจทก์ จำเลย คู่กรณี ผู้มีส่วนได้เสีย หรือพยานในคดีมีสิทธิได้รับ การปฏิบัติที่เหมาะสมในการดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรม รวมทั้งสิทธิในการได้รับการสอบสวน อย่างถูกต้อง รวดเร็ว เป็นธรรม และการไม่ให้ถ้อยคำเป็นปฏิปักษ์ต่อตนเอง
- (5) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา จำเลย และพยานในคดีอาญา มีสิทธิได้รับความคุ้มครอง และความช่วยเหลือที่จำเป็นและเหมาะสมจากรัฐ ส่วนค่าตอบแทน ค่าทนาย และค่าใช้จ่ายที่จำเป็น ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ
- (6) เด็ก เยาวชน สตรี ผู้สูงอายุ หรือผู้พิการหรือทุพพลภาพ ย่อมมีสิทธิได้รับ ความคุ้มครองในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีอย่างเหมาะสม และย่อมมีสิทธิได้รับการปฏิบัติ ที่เหมาะสมในคดีที่เกี่ยวกับความรุนแรงทางเพศ
- (7) ในคดีอาญา ผู้ต้องหาหรือจำเลยมีสิทธิได้รับการสอบสวนหรือการพิจารณาคดี ที่ถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม โอกาสในการต่อสู้คดีอย่างเพียงพอ การตรวจสอบหรือได้รับทราบ พยานหลักฐานตามสมควร การได้รับความช่วยเหลือในทางคดีจากทนายความ และการได้รับการ ปลดปล่อยตัวชั่วคราว
- (8) ในคดีแพ่ง บุคคลมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือทางกฎหมายอย่างเหมาะสมจากรัฐ.”

⁴ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง บัญญัติว่า “ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

คดีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งแต่เดิมเรียกว่า “คดีแพ่งภาษีอากร” นั้น ก่อนมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลแพ่ง เมื่อต่อมาได้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีภาษีอากรจึงถูกโอนย้ายมาอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรที่เป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษแผนกหนึ่งของศาลยุติธรรม และพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวก็ได้บัญญัติให้ คดีภาษีอากรเป็น “คดีแพ่ง”⁵ ประเภทหนึ่งเช่นกัน

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอนหรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

(5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด

(6) คดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง

เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

(1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร

(2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ

(3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัวศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศศาลล้มละลาย หรือศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษอื่น.”

⁵ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษี

อากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

นอกจากนั้น วิธีพิจารณาคดีภาณีอากรที่บัญญัติขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีและวิธีพิจารณาคดีภาณี ก็ได้นำหลักการจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ แม้ต่อมาจะได้มีการออกข้อกำหนดคดีภาณีอากร พ.ศ. 2544 ซึ่งเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณารับฟังพยานหลักฐานสำหรับคดีภาณีอากรไว้เพิ่มเติมแล้วก็ตาม แต่ก็ยังปรากฏปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาณีอากรที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากร ดังนี้

1) ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรตามระบบวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร ในกรณีต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น กรณีเงินค่าขึ้นศาลภาณีอากรของผู้เสียหายที่ขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์ในศาล เนื่องจากการเสียค่าขึ้นศาลภาณีอากรนั้นเป็นไปตามตารางทำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ทำให้คดีภาณีอากรที่เป็นคดีที่รัฐใช้อำนาจจัดเก็บจากประชาชน ซึ่งไม่ได้เกิดจากหนี้ทางแพ่งนั้น ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นจำนวนมาก จนส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีในชั้นศาลที่ไม่ควรมีค่าใช้จ่ายที่สูงจนเกินไป มิฉะนั้นสิทธิในทรัพย์สิน⁶ของผู้เสียหายอากรที่รัฐธรรมนูญได้บัญญัติรับรองไว้อาจไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างเพียงพอ กรณีการใช้ระบบกล่าวหาในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ทั้งนี้ เนื่องจากศาลภาณีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบของศาลยุติธรรม ทำให้คดีภาณีอากรถูกบัญญัติให้เป็น “คดีแพ่ง” ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรเป็นอย่างมาก เนื่องจากคดีภาณีอากรเป็นคดีระหว่างหน่วยงานทางปกครองและประชาชน ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในการดำเนินคดีภาณีอากรในศาลภาณีอากร และกรณีการดำเนินคดีมโนสารในศาลภาณีอากร ซึ่งในปัจจุบันตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากรยังไม่มีกระบวนการพิจารณาในคดีมโนสาร ทำให้คดีภาณีอากรบางประเภทที่ไม่มี ความยุ่งยาก หรือมีจำนวนทุนทรัพย์น้อย ต้องใช้การพิจารณาอย่างคดีภาณีอากรทั่วไป ส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาคดี และเกิดค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นโดยไม่จำเป็น และผลกระทบต่อสิทธิในกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียหายอากรตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ที่จะต้องเข้าถึงได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว ทัวถึง และเป็นธรรมกับผู้เสียหายอากร

2) ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาณีอากร เนื่องจากก่อนที่ผู้เสียหายอากรจะฟ้องคดีต่อศาลภาณีอากรได้ กฎหมายบัญญัติให้ผู้เสียหายอากรจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในต่อฝ่ายปกครองซึ่งตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการ

⁶ มาตรา 41 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ...”

พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์แล้ว ก็จะต้องทำการพิจารณาและวินิจฉัยต่อไป แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องแล้วแต่ไม่ได้ทำการวินิจฉัยภายในเวลาอันสมควร ผู้เสียหายอากรก็จะไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรในดำเนินคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรเป็นอย่างมาก และอีกกรณีหนึ่ง คือ กรณีระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ซึ่งผู้เสียหายอากรจะต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไป ซึ่งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพียง 30 วัน ซึ่งเป็นระยะเวลาที่น้อยจนเกินไป เมื่อพิจารณาถึงคดีภาษีอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อน และมีเอกสารเป็นจำนวนมาก การให้ระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลเพียง 30 วัน ทำให้ผู้เสียหายไม่มีโอกาสได้เตรียมเอกสารเพื่อใช้ในการต่อสู้ในชั้นศาลได้ทันเวลา ทำให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบกันในคดีภาษีอากรที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ที่ผู้เสียหายอากรจะต้องเข้าถึงได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว ทัวถึง และเป็นธรรมเช่นกัน

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งที่จะศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรตามระบบศาลภาษีอากรของประเทศไทย โดยศึกษาจากแนวคิดและหลักกฎหมายเกี่ยวกับการสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายระบบคอมมอนลอว์ ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่นซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ โดยนำผลทางการศึกษามาเปรียบเทียบกับการดำเนินคดีภาษีอากรตามระบบศาลภาษีอากรของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากร
- 2) เพื่อศึกษาวิเคราะห์สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรตามระบบศาลภาษีอากรทั้งของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น และของประเทศไทย
- 3) เพื่อศึกษาปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544

4) เพื่อศึกษาแนวทางในการแก้ไขปัญหา และการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรตามระบบศาลอากรของประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การเสียหายเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคนภายในรัฐ ซึ่งหากมีการเสียหายไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดจนเกิดเป็นกรณีพิพาททางภาษีขึ้น ก็จะต้องมีการยุติกรณีพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นดังกล่าวโดยฝ่ายปกครอง หรือองค์กรศาล แต่ในปัจจุบันกระบวนการดังกล่าวยังมีปัญหาเกี่ยวกับขาดความชัดเจน และความเหมาะสม ส่งผลทำให้สิทธิของผู้เสียหายอากรไม่ได้รับความคุ้มครองเท่าที่ควร การศึกษาปัญหาดังกล่าวเปรียบเทียบกับการดำเนินคดีอากรในศาลของต่างประเทศ จะทำให้สามารถปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจนและเหมาะสมได้ ซึ่งจะเป็นการสร้างหลักประกันสิทธิของประชาชนในดำเนินคดีอากรตามระบบศาลอากรในประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ทำการศึกษาลักษณะและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการดำเนินคดีอากรโดยฝ่ายปกครองและศาลอากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอากรและวิธีพิจารณาคดีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีอากร พ.ศ. 2544 โดยทำการศึกษาเปรียบเทียบกับการดำเนินคดีอากรของต่างประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น เพื่อชี้ให้เห็นถึงรูปแบบ และลักษณะที่เหมาะสมของการดำเนินคดีอากรที่จะเป็นหลักประกันของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาเรื่องนี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ โดยใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) ทำการศึกษาค้นคว้าจากหลักกฎหมายจากประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอากรและวิธีพิจารณาคดีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีอากร พ.ศ. 2544 และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนระเบียบ ข้อบังคับของทางราชการ รายงานการวิจัย คำพิพากษาของศาล วิทยานิพนธ์ และตำราทางวิชาการต่างๆ เพื่อวิเคราะห์และสรุปผลการศึกษามาเสนอแนะต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) ทำให้ทราบถึงหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากร
- 2) ทำให้ทราบถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรตามระบบศาลอากรทั้งของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น และของประเทศไทย
- 3) ทำให้ทราบถึงปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรในศาลอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอากรและวิธีพิจารณาคดีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีอากร พ.ศ. 2544
- 4) ทำให้ทราบถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหา และการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรตามระบบศาลอากรของประเทศไทย



บทที่ 2

แนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องของการควบคุม

ฝ่ายปกครองและสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของบรรดาประเทศที่มีการปกครองระบอบประชาธิปไตย ผู้เสียภาษีได้รับสิ่งตอบแทนจากการเสียภาษีอากรโดยทางอ้อม คือ การที่รัฐจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนเอง รัฐจึงมีอำนาจจัดเก็บภาษีและประชาชนทุกคนก็ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีอากรดังกล่าวเพื่อให้รัฐนำรายได้เหล่านั้นไปจัดทำบริการสาธารณะ อย่างไรก็ตาม การกระทำใดๆ ของรัฐจะต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐ กล่าวคือ บรรดาการกระทำทั้งหลายของรัฐที่กระทบสิทธิเสรีภาพหรือก่อให้เกิดหน้าที่แก่ประชาชนนั้น จะต้องมิขัดแย้งกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน ทั้งกฎหมายดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ และต้องมีการควบคุมฝ่ายปกครองมิให้ใช้อำนาจตามอำเภอใจเพื่อที่จะคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีได้อย่างเหมาะสม ถูกต้อง และเป็นธรรม ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงแนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องของการควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีต่อไป

2.1 การควบคุมฝ่ายปกครอง

การปกครองภายในรัฐจำเป็นต้องมีองค์กรสำหรับบริหารกิจการของรัฐ ซึ่งเรียกว่า “รัฐบาล” รัฐบาลมีอำนาจหน้าที่ในการบริหารราชการแผ่นดิน เป็นผู้กำหนดนโยบายและวางแนวทางในการปกครองประเทศ แต่ฝ่ายที่จะปฏิบัติให้สำเร็จตามนโยบายและดำเนินงานเป็นประจำนั้น คือ “ฝ่ายปกครอง” ซึ่งมีหน้าที่และกำลังคน ตลอดจนเครื่องมือที่จะดำเนินการในรายละเอียดเป็นประจำทุกวันโดยปฏิบัติงานต่างๆ เพื่อสนองตอบความต้องการหรือประโยชน์ส่วนรวมของประชาชน ซึ่งเรียกว่า “บริการสาธารณะ”¹ ลักษณะการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองจึงเป็นการใช้อำนาจที่ไปกระทบต่อประชาชน ซึ่งเป็นหลักบังคับให้ฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการภายใต้กรอบของกฎหมาย ซึ่งมีได้หมายเฉพาะกฎหมายที่จัดทำขึ้นระดับรัฐสภาเท่านั้น ดังนั้น เพื่อให้สิทธิและเสรีภาพของ

¹ ประยูร กาญจนกุล. (2523). คำอธิบายกฎหมายปกครอง. หน้า 13-16.

ประชาชนได้รับความคุ้มครอง ด้วยเหตุนี้จึงต้องมีการควบคุม และตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเพื่อมิให้มีการกระทำที่เป็นการละเมิดต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง

การกระทำของฝ่ายปกครองหรือการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเป็นการใช้อำนาจมหาชนโดยผ่านบุคคลธรรมดา ด้วยเหตุนี้เองการใช้อำนาจดังกล่าวจึงอาจมิได้กระทำกรอยู่ภายในขอบเขต เงื่อนไข หรือวิธีการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือการใช้อำนาจมหาชนโดยผ่านบุคคลธรรมดานั้น อาจจะทำโดยมีเจตนาที่จะทุจริตต่อหน้าที่ หรือมีมูลเหตุจงใจในการกระทำที่ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย หรือพยายามบิดเบือนการใช้อำนาจรัฐเพื่อตนเองหรือกลุ่มของตนเอง การใช้อำนาจมหาชนในลักษณะดังกล่าว ล้วนแต่เป็นการกระทำที่มีความบกพร่องทั้งสิ้น ด้วยเหตุนี้ จึงจำเป็นต้องมีการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐในแง่หนึ่งเพื่อควบคุมให้การใช้อำนาจรัฐดำเนินไปเพื่อบรรลุภารกิจของรัฐทั้งหลายในอีกแง่หนึ่งก็เพื่อป้องกันการใช้อำนาจอย่างบิดเบือน การใช้อำนาจตามอำเภอใจ ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจรัฐดังกล่าว²

2.1.2 ความหมายของคำว่า การควบคุมฝ่ายปกครอง

คำว่า “การควบคุม” (Controlling) หมายถึง การตรวจสอบฝ่ายปกครองประการหนึ่ง และการเยียวยาโดยฝ่ายปกครองอีกประการหนึ่ง และการควบคุมยังหมายถึงการกำกับดูแลอีกด้วย

ส่วนคำว่า “ฝ่ายปกครอง” นั้น Jean Rivero³ ได้อธิบายว่า ในการจัดองค์กรของรัฐนั้นมีหลักการพื้นฐานที่สำคัญ คือ การแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐ 2 ประการ คือ องค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและกำกับนโยบายในระดับสูงสุด องค์กรประเภทนี้เรียกว่า “ฝ่ายบริหาร” และองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการเตรียมการและปฏิบัติการให้เป็นไปตามนโยบายที่องค์กรดังกล่าวข้างต้นได้กำหนดไว้ องค์กรประเภทนี้เรียกว่า “ฝ่ายปกครอง”⁴

Hartmut Maurer⁵ กล่าวว่า การให้ความหมายของ “ฝ่ายปกครอง” อาจให้ความหมายของฝ่ายปกครองในทางเนื้อหา และฝ่ายปกครองในทางรูปแบบ

² บรรเจิด สิงคะเนติ ก. (2547). “การควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ.” สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2556 จาก <http://www.pub-law.net/publaw/printPublaw.asp?Publawid=241>.

³ ชาญชัย แสงศักดิ์ ก. (2540). การควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร. หน้า 13.

⁴ ชาญชัย แสงศักดิ์ ข. (2545). คำอธิบายกฎหมายปกครอง. หน้า 89.

⁵ Hatmut Maurer. (1992). *Allgemeines Verwaltungsrecht*. S.2 อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ ข. (2548). หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง. หน้า 14.

- 1) ความหมายของฝ่ายปกครองในทางเนื้อหา หมายถึง องค์การฝ่ายปกครองซึ่งทำ ภาระหน้าที่ในฐานะที่เป็นภาระหน้าที่ของรัฐ โดยถือว่าเป็นภาระหน้าที่โดยแท้ของฝ่ายปกครอง
- 2) ความหมายของฝ่ายปกครองในทางรูปแบบ หมายถึง ฝ่ายปกครองที่ทำภาระหน้าที่ ในทางปกครองโดยรวม ภาระหน้าที่ที่ได้กระทำโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองดังกล่าวนั้น ไม่จำเป็นต้อง พิจารณาว่า ภาระหน้าที่นั้นเป็นภาระหน้าที่ของฝ่ายปกครองโดยแท้หรือไม่

2.1.3 หลักการอันเป็นรากฐานของการควบคุมการใช้อำนาจฝ่ายปกครอง⁶

แนวความคิดเกี่ยวกับการจำกัดหรือควบคุมอำนาจรัฐนั้นมีชีพังเกิดขึ้นในสมัยที่เข้าสู่ ยุคเสรีประชาธิปไตย ความจริงมีที่มาตั้งแต่ยุคกลางตอนปลาย (Later Middle Ages) ช่วงศตวรรษที่ 12-15 ในการนับถือกฎหมายว่าอยู่สูงกว่าอำนาจรัฐ (Higher Law) อันมีรากฐานมาจากปรัชญา กฎหมายธรรมชาติ⁷ ที่เชื่อถึงความเป็นนิรันดร์ ความเป็นสากลและความสูงสุดของกฎหมาย ธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นผู้ปกครองหรือถูกปกครองต่างก็ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายนี้ แต่แนวคิดนี้ก็เสื่อม สลายลงชั่วคราวในช่วงที่เข้าสู่ระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ (Absolute Monarchy) ที่ถือว่ากษัตริย์ มีอำนาจอธิปไตย (Sovereignty) ไม่อยู่ภายใต้กฎหมายใดๆ ทั้งสิ้น เว้นแต่ประเทศอังกฤษที่ยังถือ หลักกฎหมายเป็นใหญ่ หรือความสูงสุดแห่งกฎหมาย (Supremacy of Law) ตั้งแต่สมัยกลางจนถึง ปัจจุบัน ไม่ได้ยอมรับความคิดว่าผู้ปกครองเป็นผู้ทรงอำนาจอธิปไตย มีอำนาจเด็ดขาดไม่จำกัดอย่าง บรรดาประเทศในภาคพื้นยุโรป เหตุการณ์เรื่อง Magna Carta เมื่อ ค.ศ. 1215 เป็นพยานแสดงยืนยัน ถึงการถือหลักพระเจ้าแผ่นดินต้องอยู่ใต้กฎหมายได้เป็นอย่างดี⁸ ซึ่งแนวคิดดังกล่าวเป็นที่มาของ หลัก “นิติธรรม” (The Rule of Law) หรือหลัก “ความยุติธรรมตามธรรมชาติ” (natural justice) ใน ประเทศอังกฤษ แล้วสหรัฐอเมริกาได้รับไปปรุงแต่งเป็นหลัก “กระบวนการทางกฎหมายที่เป็น ธรรม” (Due Process of Law) ซึ่งจะแตกต่างไปจากหลัก “นิติรัฐ” (Legal state) ในประเทศภาคพื้น

⁶ คงรัช ภาคพร. (2545). การควบคุมกำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทโดย ศาลปกครองในประเทศไทย. หน้า 48-57.

⁷ ทฤษฎีกฎหมายธรรมชาตินี้มีที่มาตั้งแต่สมัยโบราณ อริสโตเติล (ช่วงระยะเวลา 384-322 ปีก่อน คริสตศักราช) ก็ได้เคยพูดถึงการปกครองโดยกฎหมายเป็นใหญ่ไว้บ้างแล้ว โดยอริสโตเติลเห็นว่ากรปกครอง โดยกฎหมายย่อมดีกว่าปกครองโดยมนุษย์ซึ่งยังมีธรรมชาติของความเป็นสัตว์หลงเหลืออยู่ แต่ยังไม่มีการขึ้น ันถึงความเป็นกฎหมายสูงสุดในสมัยกรีกหรือโรมัน เพิ่งจะเริ่มมีการยอมรับกันในสมัยกลาง ซึ่งเชื่อกันว่าเป็น ที่มาของระบอบรัฐธรรมนูญนิยม (Constitutionalism).

⁸ ปรีดี เกษมทรัพย์. (2548). นิติปรัชญา. หน้า 141.

ยุโรปซึ่งเกิดจากการหักล้างทางความคิดและสถาบันกันอย่างรุนแรงดังเช่นที่เกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส

หลักการเหล่านี้แม้จะมีชื่อเรียกขานที่ต่างกันแต่ก็มีจุดมุ่งหมายร่วมกัน คือรัฐจะต้องถือกฎหมายเป็นใหญ่ รัฐจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายถูกจำกัดอำนาจ โดยกฎหมายและจะใช้อำนาจได้ก็แต่โดยที่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้เท่านั้น จะกระทำการตามอำเภอใจไม่ได้ หากมีปัญหาเกิดขึ้นจากการใช้อำนาจรัฐโดยมิชอบด้วยกฎหมายก็จะต้องมีกระบวนการทางกฎหมายในการเยียวยาแก้ไขให้แก่ประชาชนอย่างมีประสิทธิภาพในขณะเดียวกันก็ไม่ใช่เป็นอุปสรรคต่อการใช้อำนาจรัฐให้เกิดประโยชน์ต่อสาธารณชนโดยรวม แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่ามีจุดมุ่งหมายร่วมกัน แต่ก็มีข้อแตกต่างกันในรายละเอียดคือ หลักนิติธรรมถือว่าบุคคลทุกคนเสมอภาคกันต่อหน้ากฎหมายอยู่ภายใต้ศาลเดียวกัน ส่วนหลักนิติรัฐของประเทศภาคพื้นยุโรป เห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องมีศาลพิเศษ และหลักกฎหมายพิเศษที่มีกฎเกณฑ์แตกต่างหากออกไปจากหลักกฎหมายเอกชน ในจุดนี้เองที่ทำให้หลักนิติรัฐของประเทศฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีต่างจากหลักนิติธรรมของประเทศอังกฤษ⁹

1) หลักนิติธรรม (The Rule of Law)

หลักนิติธรรมของประเทศอังกฤษมีความเป็นมาอันยาวนาน นอกจากจะได้รับอิทธิพลจากศาสนาคริสต์ในเรื่องของกฎหมายธรรมชาติแล้ว อังกฤษยังมีระบบขุนนางที่มีความเข้มแข็งในยุคศักดินา (Feudalism) ซึ่งนอกจากจะมีอำนาจถือครองที่ดินแทนกษัตริย์ มีกองกำลังของตัวเองในการดูแลผลประโยชน์ในที่ดินแล้วก็ยังมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีที่เกิดขึ้นในท้องถิ่นตน โดยนำจารีตประเพณีซึ่งเป็นมรดกตกทอดมาจากเผ่าแองโกลแซกซอน (Anglo-Saxon) ที่เคยปกครองอังกฤษแต่ดั้งเดิมมาตัดสินอันเป็นส่วนหนึ่งของการให้กำเนิดระบบ Common Law ซึ่งทำให้กษัตริย์อังกฤษไม่มีอำนาจเหนือแบบเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (absolute) เหมือนกษัตริย์ในภาคพื้นยุโรป ดังเช่น ในสมัยของพระเจ้าจอห์น (John) กษัตริย์ผู้อ่อนแอของอังกฤษที่ถูกจำกัดอำนาจโดยพวกขุนนาง โดยบังคับให้พระองค์ลงนามในเอกสารกฎบัตรที่ถูกเขียนขึ้นเป็นภาษาละติน เรียกว่า Magna Carta เมื่อเดือนมิถุนายน ค.ศ. 1215¹⁰ ที่ได้กล่าวถึงหลักนิติธรรมไว้ด้วยเฉพาะในข้อ 39 มี

⁹ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ก. (2531). *องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชน และควบคุมฝ่ายปกครองในประเทศไทย*. หน้า 20-21.

¹⁰ พระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ถูกจำกัดลงอีกหลายครั้งโดยกฎหมายของรัฐสภา เช่น Petition of Rights 1629, Bill of Rights 1689 และ Act of Settlement 1701 ดังนั้น พระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ก็ถูกจำกัดลงทั้งโดย Common Law และกฎหมายที่ตราโดยรัฐสภา อ้างถึงใน เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ก. เล่มเดิม. หน้าเดิม.

สาระสำคัญว่า บุคคลไม่อาจจะถูกจับกุมคุมขัง หรือถูกประกาศให้เป็นคนนอกกฎหมาย หรือถูกเนรเทศ เว้นแต่จะได้รับการพิจารณาจากบุคคลชนชั้นเดียวกับตนและตามกฎหมายของแผ่นดิน¹¹ และข้อ 40 ที่ว่าความยุติธรรมไม่ใช่สิ่งที่จะหาซื้อกันได้ ไม่อาจถูกปฏิเสธหรือถูกชะลอไว้ในการที่จะให้บุคคลใด ซึ่งเป็นหลักของกระบวนการยุติธรรม ศาลจะต้องพิจารณาอย่างเสมอภาคโดยไม่คำนึงถึงฐานะของบุคคล

2) หลักกระบวนการทางกฎหมายที่เป็นธรรม (Due Process of Law)

คำว่า “due process of law” ถูกนำมาใช้ในความหมายเดียวกันกับ “the law of the land” ในมาตรา 39¹² ของ Magna Carta ค.ศ. 1215 ของประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นที่เข้าใจและยอมรับกันว่าเป็นข้อเรียกร้องพื้นฐานที่สำคัญของหลักความยุติธรรมเพื่อคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน ต่อการใช้อำนาจอันมิชอบของรัฐ หลักนี้ได้มีอิทธิพลเผยแพร่ไปยังประเทศอาณานิคมของอังกฤษ ควบคู่ไปกับหลัก Common Law โดยถือเป็นข้อเรียกร้องขั้นต่ำในการบัญญัติกฎหมายและได้พัฒนา มาเป็นหลักกฎหมายพื้นฐานทั่วไป พื้นฐานแห่งรัฐธรรมนูญ เสรีภาพ สิทธิและทรัพย์สินของประชาชนได้รับการประกันตามกฎหมายอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร กระบวนการพิจารณาโดยลูกขุนหรือหลักสิทธิมนุษยชนถือเป็นส่วนหนึ่งของ due process of law การกระทำของรัฐทุกประเภท ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายปกครองและการปฏิบัติของตำรวจ รวมถึงตุลาการ จะต้องคำนึงถึงหลักเหล่านี้

หลัก due process of law ยึดหลักการรับฟังคู่กรณีและหลักความไม่มีส่วนได้เสียทำนองเดียวกับหลักความยุติธรรมทางธรรมชาติ (Natural Justice) ของประเทศอังกฤษ แต่ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาได้พัฒนา และขยายหลักการดังกล่าวให้มีความหมายกว้างขวางกว่าหลักความ

¹¹ การได้รับการพิจารณาจากบุคคลที่อยู่ชนชั้นเดียวกับตนเป็นที่มาของระบบลูกขุน (Jury) ส่วนคำว่า “กฎหมายของแผ่นดิน” ภาษาอังกฤษแปลมาจากภาษาละตินใช้คำว่า “the law of the land” ซึ่งต่อมาถูกนำไปใช้ใน ความหมายในสถานะที่เป็นกฎหมายสูงสุดซึ่งมีที่มาจากกฎหมายธรรมดาสามัญของแผ่นดิน ซึ่งมีกฎหมายลาย ลักษณ์อักษรของรัฐสภาเป็นจำนวนมากที่ถูกศาลพิพากษาว่าขัดกับหลัก Common Law แต่หลังจากปี ค.ศ. 1688 ซึ่งเข้าสู่ยุครัฐสภามีอำนาจสูงสุด (Supremacy of Parliament) ศาลก็ไม่เคยพิพากษาว่ากฎหมายของรัฐสภาเป็น โฆษะอีกเลย.

¹² มาตรา 39 ของมหากฎบัตร Magna Carta บัญญัติว่า “เสรีชน ไม่มีจะถูกยึดหรือถูกคุมขังหรือ หรือ ถูกเนรเทศหรือในทางใดๆ ที่จะทำลายเสรีภาพของพวกเขา ยกเว้นโดยคำพิพากษาที่ชอบด้วยกฎหมายของปวงชน หรือตามกฎหมายของแผ่นดิน.” (No freemen shall be taken or imprisoned or disseised or exiled or in any way destroyed, nor will we go upon him nor send upon him, except by the lawful judgment of his peers or by the law of the land.)

ยุติธรรมตามธรรมชาติ ตัวอย่างเช่น ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาได้วางหลักปฏิบัติตามหลัก due process of law ของฝ่ายปกครองไว้ คือ ให้นำวิธีพิจารณาคดีของศาลมาใช้ซึ่งก็ได้มีความพยายามของนักนิติศาสตร์ที่จะแจกแจงส่วนประกอบของวิธีพิจารณาโดยผลงานทางวิชาการที่มีอิทธิพลในทางกฎหมายปกครอง คือ บทความชื่อ “การไต่สวนบางรูปแบบ”¹³ (Some Kind of Hearing) ของเฮนรี เฟรนด์ลี (Henry Friendly) ซึ่งได้แบ่งวิธีพิจารณาที่ถูกต้องโดยบทบัญญัติว่าด้วยหลัก due process of law ออกเป็น 10 ส่วน แต่ละส่วนมีความสำคัญตามลำดับก่อนหลังดังนี้

- (1) องค์กรวินิจฉัยที่ปราศจากอคติ
- (2) การแจ้งเรื่องที่จะกระทำและเหตุที่มาของการกระทำ
- (3) โอกาสที่เสนอเหตุผลว่าเพราะเหตุใดการดังกล่าวไม่ควรที่จะกระทำ
- (4) สิทธิที่จะเสนอพยานหลักฐานรวมทั้งสิทธิที่จะขอให้เรียกบุคคลมาเป็นพยาน
- (5) สิทธิที่จะได้รับรู้เกี่ยวกับพยานหลักฐานฝ่ายตรงกันข้าม
- (6) สิทธิที่จะถามค้านพยานฝ่ายตรงข้าม
- (7) คำวินิจฉัยที่อาศัยพยานหลักฐานที่เสนอมาเท่านั้น
- (8) โอกาสที่จะให้ทนายความทำการแทน
- (9) ข้อกำหนดที่บังคับให้องค์กรวินิจฉัยจัดให้มีสำนวนความเกี่ยวกับพยานหลักฐานที่

เสนอมา

- (10) ข้อกำหนดที่บังคับให้องค์กรวินิจฉัยจัดให้มีการฟังข้อเท็จจริงและเหตุผลและคำ

วินิจฉัยเป็นลายลักษณ์อักษร

หลัก due process of law นั้น สิทธิของผู้มีส่วนได้เสียก็เกือบจะเป็นอย่างเดียวกับสิทธิของจำเลยในคดีอาญา กล่าวคือ ผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิเข้าร่วมในกระบวนการพิจารณาขององค์กรฝ่ายปกครอง กฎเกณฑ์ดังกล่าวถือว่าเป็นหลักกฎหมายวิธีสบัญญัติในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่จะต้องปฏิบัติเพื่อให้การกระทำในทางการปกครองชอบด้วยกฎหมาย หากฝ่ายปกครองไม่ปฏิบัติตามก็จะเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ในปี ค.ศ. 1946 รัฐสภาสหรัฐได้ประกาศใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (The Administrative Procedure Act 1946) หรือ APA กำหนดขั้นตอนและกระบวนการขั้นพื้นฐานขององค์กรฝ่ายปกครองที่จะต้องปฏิบัติทั้งในส่วนที่เกี่ยวกับการวินิจฉัยชี้ขาด และการตรวจข้อบังคับ รวมทั้งอำนาจศาลยุติธรรมในการตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครอง กฎหมายฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เป็นการใช้มาตรการในทางป้องกัน และพัฒนามา

¹³ กมลชัย รัตนสกวาส์. (2537.) พื้นฐานความรู้ทั่วไปหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน. หน้า 87.

จากหลัก due process of law มิได้สร้างหลักกฎหมายใหม่ขึ้นแต่อย่างใด หากแต่อ้างอิงและยืนยัน
แนวกฎหมายเดิมที่ยังไม่เป็นลายลักษณ์อักษรเท่านั้น¹⁴

3) หลักนิติรัฐ (Legal State)

การนับถือกฎหมายเป็นใหญ่ในกลุ่มประเทศภาคพื้นยุโรปก็มีรากฐานมาจากปรัชญา
กฎหมายธรรมชาติเช่นเดียวกับหลักนิติธรรม เพียงแต่ความเป็นเลิศของกฎหมายหรือความสูงสุด
แห่งกฎหมายของยุโรปได้สะดุดหยุดลงชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งในช่วงที่มีแนวความคิดสนับสนุนอำนาจ
กษัตริย์ว่ามีอำนาจสิ้นพันเหนือทุกสิ่งทุกอย่างในรัฐ ต่อมาเมื่อมีการล้มล้างระบอบสมบูรณา-
ญาสิทธิราชย์ได้เป็นผลสำเร็จ หลักความสูงสุดแห่งกฎหมายก็กลับมาเพื่ออีกครั้งหนึ่งในรัฐสมัย
ใหม่ (Modern State) ในรูปของหลักนิติรัฐ โดยมีรากฐานมาจากแนวคิดในเรื่องการจำกัดตนเอง
ภายใต้กฎหมายซึ่งตนเองเป็นผู้ตราขึ้น ซึ่งมีอยู่ 2 ทฤษฎีหลักๆ คือ

(1) ทฤษฎีว่าด้วยการจำกัดอำนาจตนเองด้วยความสมัครใจ (auto-limitation) ซึ่ง
นักนิติศาสตร์ชาวเยอรมันค่ายเสรีนิยม คือ Ihering และ Jellinek เป็นผู้เสนอ หลักของทฤษฎีนี้ ก็คือ
รัฐไม่อาจถูกจำกัดโดยกฎหมายได้ เว้นแต่รัฐจะสมัครใจผูกมัดตนเองด้วยกฎหมายที่ตนสร้างขึ้น
และกฎหมายหลักที่รัฐสร้างขึ้นก็คือ รัฐธรรมนูญ ซึ่งกำหนดสถานะของอำนาจทางการเมืองในรัฐว่า
อยู่ที่องค์กรใด ต้องใช้อย่างไร มีข้อจำกัดอย่างไร แต่ทฤษฎีนี้ไม่ได้รับความนิยมในฝรั่งเศส

(2) ทฤษฎีนิติรัฐ (Etat de Droit) บุคคลที่เสนอแนวคิดนี้คนแรกได้แก่ นักปรัชญาสัญญา
ประชาคมอย่างรูสโซ แต่คนที่ให้ความสนใจเป็นพิเศษคือ มองเตสกีเออ และคนที่สรุปแนวคิดไว้
อย่างชัดเจนที่สุดคือ นักนิติศาสตร์ชาวฝรั่งเศส ชื่อ กาลเร เดอ มัลแบร์ (R. Carre de Malberg) ที่ว่า
“ฝ่ายปกครองสามารถใช้อำนาจดุลพินิจอย่างเต็มที่ที่จะดำเนินมาตรการอะไรก็ได้ ที่ฝ่ายปกครอง
ริเริ่มและเห็นว่าจำเป็น ในส่วนที่เกี่ยวกับประชาชน เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ รัฐดำรงนี้อยู่
บนแนวคิดที่ว่า วัตถุประสงค์สุดท้ายเป็นสิ่งสำคัญที่สุด ส่วนวิธีการที่จะไปถึงวัตถุประสงค์นั้นจะทำ
อย่างไรก็ได้ ตรงกันข้ามกับนิติรัฐ (Etat de droit หรือ Rechtsstaat) ซึ่งเป็นรัฐที่ต้องยอมตนอยู่ได้
ระบบกฎหมายในความสัมพันธ์กับปัจเจกชนและเพื่อคุ้มครองสถานะของปัจเจกชน โดยรัฐยอมตน
อยู่ใต้กฎหมายที่กำหนดการกระทำของรัฐต่อปัจเจกชนในสองนัย คือ กฎเกณฑ์ประเภทแรก
กำหนดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน และกฎเกณฑ์ประเภทที่สองกำหนดวิธีการและมาตรการ
ซึ่งรัฐหรือหน่วยงานสามารถใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด รวมเป็นกฎเกณฑ์สองชนิดที่มีผล
ร่วมกันนั่นก็คือการจำกัดอำนาจรัฐ โดยการให้อำนาจนั้นอยู่ภายใต้ระบบกฎหมายที่รัฐกำหนด

¹⁴ อรรถนิติ ดิษฐอำนาจ. (มกราคม-มีนาคม, 2540). “กลไกการควบคุมการกระทำทางปกครองของ
ฝ่ายปกครองในประเทศที่ไม่มีศาลปกครอง.” คุณภาพ, 44(1). หน้า 40.

ลักษณะเด่นที่สุดประการหนึ่งของนิติรัฐก็คือ ฝ่ายปกครองไม่สามารถใช้วิธีการอื่นนอกจากที่ระบบกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น กระทำการใดๆ ต่อปัจเจกชนได้ หลักนี้ส่งผลโดยปริยายให้เกิดขึ้นสองประการ คือ ประการแรก เมื่อฝ่ายปกครองเข้าไปมีนิติสัมพันธ์กับปัจเจกชน ฝ่ายปกครองอาจกระทำการฝ่าฝืน หรือหลีกเลี่ยงกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ได้ไม่ ประการที่สอง คือ ในนิติรัฐที่พัฒนาจนสมบูรณ์แบบแล้วนั้น ฝ่ายปกครองไม่อาจกระทำการใดเป็นการบังคับปัจเจกชนโดยเขาไม่สมัครใจได้ เว้นแต่จะมีกฎหมายรัฐสภาตราขึ้นให้อำนาจไว้เท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ฝ่ายปกครองไม่สามารถใช้มาตรการใดๆ ต่อผู้อยู่ใต้ปกครองได้ เว้นแต่กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นจะให้อำนาจไว้โดยตรง หรือโดยปริยาย

หลักนิติรัฐจึงเป็นหลักที่รัฐต้องให้หลักประกันแก่ปัจเจกชนผู้อยู่ใต้ปกครองว่า เมื่อใดก็ตามที่ฝ่ายปกครองละเมิดหลักนี้ ปัจเจกชนสามารถนำไปสู่ผู้มีอำนาจวินิจฉัยคดีเพื่อให้เกิดอนการกระทำ หรือเปลี่ยนแปลงหรือให้เลิกใช้การกระทำนั้นๆ ของฝ่ายปกครองที่ละเมิดกฎหมายได้ เพราะฉะนั้น ระบบนิติรัฐจึงเป็นระบบที่สร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ของพลเมือง และมีวัตถุประสงค์หลักในการป้องกันและแก้ไขการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ และเพื่อที่จะให้นิติรัฐเป็นความจริงขึ้นมาได้ ก็มีความจำเป็นที่ประชาชนต้องสามารถดำเนินคดีกับการกระทำของรัฐทุกประเภทที่มีขอบและที่ทำให้ปัจเจกชนเสียหาย

ความหมายของคำว่า “นิติรัฐ” ที่กล่าวมาข้างต้นแยกอธิบายได้เป็น 4 ประการ คือ

1. รัฐจะต้องถูกจำกัดอำนาจโดยกฎหมาย กล่าวคือ การใช้อำนาจรัฐทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นการใช้อำนาจในทางนิติบัญญัติ ทางบริหาร หรือทางตุลาการ จะต้องถูกควบคุมหรือจำกัดโดยกฎหมาย เพื่อป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจ (arbitrary power) รัฐต้องยอมตนอยู่ใต้ระบบกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นเองในความสัมพันธ์กับปัจเจกชนที่กำหนดการกระทำของรัฐเป็น 2 ประการ คือ (1) กำหนดสิทธิและเสรีภาพให้แก่ประชาชน (2) กำหนดวิธีการและมาตรการซึ่งรัฐหรือหน่วยงานสามารถใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด¹⁵ ดังนั้น จะเห็นว่านิติรัฐเป็นระบบที่สร้างขึ้นเพื่อคุ้มครองสถานะของปัจเจกชน เป็นประโยชน์ของประชาชนแต่ในขณะเดียวกันก็ไม่ลดทอนประสิทธิภาพในการดำเนินงานของรัฐ

¹⁵ ส่วนระบบรัฐตำรวจ (police state) ซึ่งเป็นระบบที่ใช้อยู่ในประเทศภาคพื้นยุโรป (Civil Law) ในคริสต์วรรษที่ 18 จะเน้นการบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ โดยไม่คำนึงถึงวิธีการที่จะนำไปสู่เป้าหมายนั้น ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนจึงถูกเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปล่วงละเมิดอยู่เสมอเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจโดยไม่เคารพต่อกฎหมาย เว้นแต่กรณีที่เป็นความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกันเอง โดยเฉพาะความสัมพันธ์ระหว่างผู้บังคับบัญชากับผู้ใต้บังคับบัญชาที่จะต้องเคารพต่อกฎเกณฑ์ภายในของหน่วยงานโดยเคร่งครัด.

2. รัฐจะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย รัฐจะดำเนินการหรือใช้มาตรการนอกเหนือไปจากที่กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น¹⁶ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นให้อำนาจไว้ไม่ได้เมื่อฝ่ายปกครองเข้าไปมีนิติสัมพันธ์กับปัจเจกชน ฝ่ายปกครองไม่สามารถฝ่าฝืนหรือหลีกเลี่ยงกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่

3. รัฐจะใช้มาตรการบังคับปัจเจกชน โดยเขาไม่สมัครใจไม่ได้ในนิติรัฐที่พัฒนาจนสมบูรณ์แบบแล้วนั้น ฝ่ายปกครองไม่อาจใช้มาตรการใดๆ ต่อปัจเจกชนได้ เว้นแต่กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นจะให้อำนาจไว้โดยตรงหรือโดยปริยาย ดังคำกล่าวที่ว่า “หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจรัฐไว้ จะกระทำมิได้” ซึ่งตรงข้ามกับปรัชญาของกฎหมายเอกชนที่ว่า “เมื่อไม่มีกฎหมายห้าม ย่อมทำได้”

4. วิธีการแก้ไขเยียวยา แม้หลักนิติรัฐจะเป็นระบบที่ป้องกันมิให้ฝ่ายปกครองกระทำการตามอำเภอใจแล้วก็ตาม หากฝ่ายปกครองยังกระทำละเมิดต่อกฎหมาย ปัจเจกชนก็ยังมีวิธีแก้ไขเยียวยาโดยนำข้อพิพาทไปสู่องค์กรวินิจฉัยคดีเพื่อยกเลิกเพิกถอนเปลี่ยนแปลงการกระทำของฝ่ายปกครองหรือให้ชดเชยค่าเสียหายที่เกิดจากการกระทำละเมิดต่อกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ระบบนิติรัฐไม่อาจดำรงอยู่ได้หากการใช้อำนาจไปผูกขาดอยู่ที่องค์กรเดียว ดังนั้น ระบบนิติรัฐจะต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักการแบ่งแยกองค์กรที่ใช้อำนาจที่สมดุลเพื่อมิให้เกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบ โดยองค์กรที่มีอำนาจสูงสุดเพียงองค์กรเดียว โดยให้รัฐสภามีอำนาจหลักในการตรากฎหมาย ฝ่ายบริหารจะต้องกระทำการตามกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น และหากมีข้อพิพาท ศาลก็จะเป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาทนั้นตามกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น ซึ่งก็เป็นไปตามหลักที่รัฐจะต้องยอมตนอยู่ภายใต้กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นนั่นเอง อันจะทำให้หลักการเคารพต่อกฎหมายขององค์กรทั้งหลายของรัฐเป็นไปได้อย่างจริงจัง และมีประสิทธิภาพมากกว่าการที่จะให้อำนาจทั้งหมดอยู่ที่องค์กรใดเพียงองค์กรเดียว

2.1.4 ความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครอง

ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้อธิบายถึงหลักความผูกพันต่อกฎหมายขององค์กรผู้ใช้อำนาจไว้ว่าเป็นหลักที่ใช้กับการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง หรืออาจจะเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลัก “การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย” ซึ่งเป็นการเชื่อมโยงกับหลักความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครองเข้ากับหลักประชาธิปไตยโดยผู้แทน กล่าวคือ การใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองจะต้องผูกพันต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่ออกโดยองค์กรนิติบัญญัติที่มีพื้นฐานมาจากตัวแทนของประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติของ

¹⁶ กฎหมายในที่นี้รวมถึงกฎหมายที่ไม่ได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น หลักกฎหมายทั่วไป จารีตประเพณี หรือบรรทัดฐานคำพิพากษาของศาล.

กฎหมายที่เป็นการกระทบต่อสิทธิ หรือจำกัดสิทธิของประชาชนนั้นจะกระทำได้เฉพาะภายใต้เงื่อนไขของรัฐธรรมนูญ หลักความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของหลักนิติรัฐ อันประกอบด้วยหลักการย่อย 2 หลักการ คือ “หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย” และ “หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” สำหรับหลัก “การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย” ความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครองนี้มีอยู่ด้วยกัน 2 ลักษณะ คือ กรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายปกครองปฏิบัติ องค์กรฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และหากกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดหน้าที่ไว้ให้ปฏิบัติ ฝ่ายปกครองก็ยังมีหน้าที่ต้องละเว้นไม่กระทำการให้ขัดต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ ความผูกพันต่อกฎหมายเช่นนี้อาจแบ่งออกเป็น 3 รูปแบบ ดังนี้

1) ความผูกพันในทางปฏิเสธ ฝ่ายปกครองจะต้องไม่พิจารณาสั่งการเรื่องใดเรื่องหนึ่งให้แตกต่างไปจากบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งหมายความว่า บุคคลทุกคนย่อมมีสิทธิเรียกร้องต่อฝ่ายปกครองมิให้พิจารณาสั่งการแตกต่างไปจากกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติในลักษณะของการบังคับเรื่องนั้นๆ กล่าวโดยสรุป คือ ฝ่ายปกครองจะต้องใช้กฎหมายให้เป็นไปตามองค์ประกอบและผลของกฎหมายในเรื่องนั้นๆ

2) ความผูกพันที่จะต้องใช้อุบายอย่างเท่าเทียมกัน โดยบุคคลย่อมมีสิทธิเรียกร้องอย่างเท่าเทียมกันในการที่จะให้ฝ่ายปกครองใช้บทบัญญัติกฎหมายให้ตรงกับข้อเท็จจริงในกรณีของตน และฝ่ายปกครองจะต้องผูกพันต่อการใช้อุบายอย่างเคร่งครัด

3) ความผูกพันที่จะต้องใช้ดุลพินิจโดยปราศจากข้อบกพร่อง โดยในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้มีการใช้ดุลพินิจ บุคคลย่อมมีสิทธิเรียกร้องต่อฝ่ายปกครองให้ใช้ดุลพินิจโดยปราศจากข้อบกพร่องใดๆ ทั้งสิ้น

หลักความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครอง จะมีผลในทางปฏิบัติได้ก็ต่อเมื่อระบบกฎหมายกำหนดให้มีการควบคุมตรวจสอบการกระทำทางปกครองได้ รวมถึงจะต้องมีเนื้อหาเลยไปถึงผลในทางกฎหมายที่จะเกิดขึ้นตามมา หากฝ่ายปกครองกระทำการขัดต่อกฎหมาย ซึ่งการกำหนดผลในทางกฎหมายนี้ ฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องพิจารณาผลกระทบหลายด้านประกอบกัน สำหรับหลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” เป็นหลักที่มุ่งคุ้มครองปัจเจกชนจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยถือว่าฝ่ายปกครองจะไม่สามารถกระทำการใดๆ อันเป็นการก้าวล่วงแดนแห่งสิทธิของราษฎรได้หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจ ซึ่งสิทธิดังกล่าวนี้มีความหมายครอบคลุมตั้งแต่สิทธิที่ปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญจนถึงสิทธิที่ได้รับมาจากกฎหมายระดับพระราชบัญญัติด้วย โดยระบบการควบคุมการใช้อำนาจรัฐต้องมีหลากหลายให้ครอบคลุมถึงกิจกรรมของรัฐทุกๆ ด้าน และต้องไม่ซ้ำซ้อนกัน แต่จะต้องส่งเสริมซึ่งกันและกัน และต้องเหมาะสมกับกิจกรรมของรัฐแต่ละประเภท

ด้วย ดังนั้น ระบบการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร และอำนาจของฝ่ายปกครองที่อยู่ในบังคับบัญชาของฝ่ายบริหารจึงต้องพิจารณาถึงลักษณะการใช้อำนาจด้วย กล่าวคือ

1) ถ้าเป็นการใช้อำนาจทางการเมืองของรัฐบาล เช่น การดำเนินการทั้งหลายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการทำสนธิสัญญา การตั้งทูต หรือการกระทำที่เกี่ยวกับสภา เช่น การเสนอร่างกฎหมาย การยุบสภา กระบวนการควบคุมก็จะต้องกระทำโดยสภา ไม่ว่าจะเป็นการเสนอขออภัยโทษ การขออภิปรายไม่ไว้วางใจ หรือการใช้สื่อมวลชนหรือประชาชน ที่ต้องอาศัยเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็น หรือวิพากษ์วิจารณ์ ซึ่งไม่ควรจะใช้อำนาจของศาลเข้าไปเกี่ยวข้อง มิเช่นนั้นจะกลายเป็นว่า องค์กรศาลจะกลายเป็นองค์กรที่มีอำนาจสูงสุดที่ควบคุมทั้งฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายรัฐบาล

2) หากเป็นการใช้อำนาจทางกฎหมายของรัฐบาล หรือเจ้าหน้าที่ที่ควรให้ศาลปกครองเป็นผู้ควบคุมซึ่งการควบคุมนั้นจะต้องเน้นความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจเท่านั้น ถ้าการใช้อำนาจนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายก็เพิกถอนได้ แต่ถ้าการใช้อำนาจนั้นชอบด้วยกฎหมาย แต่ไม่เหมาะสม หรือไม่เป็นธรรมก็ไม่ใช่เรื่องของศาลปกครอง เพราะถ้าให้ศาลปกครองควบคุมถึงคุณพินิจความเหมาะสมกับเจ้าหน้าที่ด้วย ก็จะเกิดปัญหาที่กลายเป็นว่าศาลปกครองจะกลายเป็นผู้บังคับบัญชาที่ควบคุมความเหมาะสมของเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วย

3) หากเป็นการควบคุมความเหมาะสมและความเป็นธรรม ก็ต้องให้องค์กรอื่นทำหน้าที่ เช่น ในประเทศกลุ่มสแกนดิเนเวีย ประเทศอังกฤษ แคนาดา ออสเตรเลีย มีองค์กรที่คอยทำหน้าที่ควบคุมการใช้อำนาจของรัฐ กล่าวคือ ประเทศเหล่านี้มีผู้ตรวจการแผ่นดินรัฐสภา (Ombudsman) ทำหน้าที่รับเรื่องร้องเรียนของราษฎรที่ได้รับความไม่เป็นธรรม หรือเดือดร้อนจากการใช้อำนาจที่ชอบด้วยกฎหมายแต่ไม่เหมาะสมได้ ผู้ตรวจการแผ่นดินรัฐสภาจะไม่เข้าไปตรวจสอบการใช้อำนาจนั้นว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพราะเป็นหน้าที่ขององค์กรศาล แต่จะดูว่าการกระทำนั้นมีความเหมาะสมหรือเป็นธรรมหรือไม่ แล้วทำรายงานเสนอสภา และให้รัฐบาลพิมพ์เผยแพร่ต่อสาธารณชนเท่านั้น

2.1.5 ระบบการควบคุมฝ่ายปกครอง

ในบรรดาองค์กรผู้ใช้อำนาจอธิปไตย ซึ่งมีอยู่สามองค์กรหลักได้แก่ องค์กรนิติบัญญัติ องค์กรบริหาร และองค์กรตุลาการ องค์กรบริหารนับว่าเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีขนาดใหญ่ที่สุด มีการจัดระเบียบราชการบริหารตามหลักการรวมอำนาจ (centralization) และหลักการกระจายอำนาจ (decentralization) มีทั้งการกระจายอำนาจเขตทางแดน เช่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต่างๆ และการกระจายอำนาจทางบริการ เช่น รัฐวิสาหกิจ รวมถึงองค์กรเอกชนที่ได้รับมอบอำนาจในการบริการสาธารณะจากรัฐไป องค์กรฝ่ายบริหารมีการจัดโครงสร้างที่มีความสลับซับซ้อน มี

บุคลากรเป็นจำนวนมาก เป็นองค์กรริเริ่มในการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายซึ่งย่อมมีผลกระทบกับประชาชนโดยตรง ปัญหาในการควบคุมจึงมุ่งเน้นมาที่องค์กรนี้ ซึ่งมีทั้งการใช้อำนาจในทางนิติบัญญัติ เช่น บรรณานิติกรรมที่มีลักษณะเป็นกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ การใช้อำนาจทางบริหาร เช่น การกระทำของรัฐบาล การกระทำของฝ่ายปกครอง และการใช้อำนาจทางตุลาการ ซึ่งอยู่ในรูปของคณะกรรมการที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครอง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ นิติกรรมทางตุลาการขององค์กรบริหารนั่นเอง

ระบบการควบคุมฝ่ายปกครองนั้นที่จะเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชน ต้องมีลักษณะที่ครอบคลุมกิจกรรมสำคัญของฝ่ายปกครองทุกประเภทให้เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและเป็นธรรม ซึ่งเป็นพื้นฐานของหลักนิติรัฐ ซึ่งผู้เขียนขอแยกระบบการควบคุมฝ่ายปกครองออกเป็น 2 กรณี คือ การควบคุมภายในฝ่ายปกครอง ซึ่งมี 3 ประเภท คือ การควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรแบบป้องกันภายใน การควบคุมแบบแก้ไขโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท กรณีที่สอง เป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง คือ การควบคุมทางการเมือง และการควบคุมโดยองค์กรตุลาการ

1) การควบคุมภายในฝ่ายปกครอง

1.1) การควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกัน¹⁷

การควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกัน หมายถึง การควบคุมฝ่ายปกครองก่อนที่จะมีการกระทำทางปกครอง อันเป็นการควบคุมในระยะเตรียมการก่อนที่ฝ่ายปกครองจะมีคำสั่งหรือมีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจแยกการควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกันได้ ดังนี้

(1) การควบคุมโดยองค์กรของรัฐ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การควบคุมโดยองค์กรของรัฐที่มีอำนาจทั่วไป และการควบคุมองค์กรของรัฐที่มีอำนาจเฉพาะเรื่อง

(1.1) การควบคุมโดยองค์กรของรัฐที่มีอำนาจทั่วไป

หากพิจารณาจากระบบกฎหมายของไทยแล้ว องค์กรของรัฐที่มีบทบาทอย่างสำคัญในการทำหน้าที่ในการควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกันคือ คณะกรรมการกฤษฎีกา ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ที่สำคัญในการควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกัน คือ

1. การตรวจสอบร่างกฎหมายต่างๆ เป็นการตรวจสอบกับหลักความชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ และความชอบด้วยกฎหมายแม่บท นอกจากนี้ยังอาจจะมีปัญหาถึงการกระทำทางปกครองที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายนั้นๆ ว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ ด้วยเหตุนี้ การตรวจสอบร่างกฎหมายของคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงมีส่วนช่วยอย่าง

¹⁷ บรรเจิด สิงคะเนติ ข. เล่มเดิม. หน้า 68-73.

สำคัญที่จะทำให้กฎหมายอันเป็นแหล่งที่มาแห่งอำนาจของฝ่ายปกครองทั้งหลายไม่มีปัญหาเรื่องความชอบด้วยกฎหมายกับกฎหมายที่อยู่ในลำดับชั้นที่สูงกว่า

2. การให้ความเห็นทางกฎหมายแก่หน่วยงานของรัฐ ถือว่าเป็นบทบาทหน้าที่ที่สำคัญในการป้องกันมิให้เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชน เพราะหากหน่วยงานของรัฐไม่แน่ใจการตีความกฎหมายของตนว่าถูกต้องตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายนั้นๆ หรือไม่ ดังนั้น หน่วยงานของรัฐก็จะส่งเรื่องให้คณะกรรมการกฤษฎีกาช่วยให้ความเห็นทางกฎหมายในเรื่องนั้น เพื่อให้เกิดความรอบคอบและความแน่ใจในความชอบด้วยกฎหมาย

(1.2) การควบคุมโดยองค์กรของรัฐที่มีอำนาจเฉพาะเรื่อง

กรณีนี้เกิดขึ้นจากราชบัญญัติฉบับต่างๆ ที่มีคณะกรรมการเฉพาะเรื่องต่างๆ โดยพระราชบัญญัติเหล่านั้นให้อำนาจคณะกรรมการในการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือเป็นองค์กรผู้ให้คำปรึกษาแก่องค์กรฝ่ายปกครองที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินั้นๆ เป็นการให้อำนาจในการควบคุมตรวจสอบเฉพาะเรื่อง เช่น คณะกรรมการควบคุมอาคาร คณะกรรมการสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ เป็นต้น

(2) การควบคุมโดยประชาชน¹⁸

การควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกันโดยให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการขั้นเตรียมการหรือในขั้นการพิจารณาของฝ่ายปกครองนั้น อาจจำแนกการให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจของฝ่ายปกครองได้หลายลักษณะ วัตถุประสงค์ประการสำคัญในการให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเพื่อให้บุคคลที่อาจเสียหายจากการกระทำของฝ่ายปกครองได้เข้าปกป้องผลประโยชน์จากการกระทำของฝ่ายปกครอง และเพื่อให้ฝ่ายปกครองสามารถจะประเมินความต้องการและความรู้สึกของผู้มีส่วนได้เสียได้ถูกต้องยิ่งขึ้น

1.2) การควบคุมฝ่ายปกครองแบบแก้ไข¹⁹

การควบคุมฝ่ายปกครองแบบแก้ไขเป็นการควบคุมภายหลังจากที่ฝ่ายปกครองได้มีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งต่อบุคคลแล้ว เช่น ได้มีการออกคำสั่งทางปกครองแล้ว ดังนั้น การควบคุมฝ่ายปกครองแบบแก้ไขจึงเป็นการควบคุมตรวจสอบการกระทำทางปกครองที่มีผลในทางกฎหมายต่อบุคคลแล้ว ด้วยเหตุนี้ จึงเรียกการควบคุมฝ่ายปกครองภายหลังจากที่มีการกระทำทางปกครองแล้วว่า การควบคุมแบบแก้ไข ซึ่งย่อมาหมายความว่า การกระทำทางปกครองนั้นเป็นการกระทำที่มี

¹⁸ แหล่งเดิม. หน้า 77-80.

¹⁹ แหล่งเดิม. หน้า 86.

ข้อบกพร่องหรือเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การจะคุ้มครองสิทธิของปัจเจกบุคคลก็จะต้องใช้วิธีการแก้ไขเยียวยาสิทธิของบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากการกระทำทางปกครองนั้นๆ

(1) การควบคุมแบบแก้ไขโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง

การควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง เป็นการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรฝ่ายปกครองภายหลังจากการกระทำทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยอาจมีการกำหนดให้องค์กรภายในฝ่ายปกครองได้มีโอกาสตรวจสอบการกระทำที่เกิดจากเจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครองได้ ซึ่งอาจจำแนกลักษณะการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองได้ ดังนี้

(1.1) การควบคุมโดยผู้มีอำนาจเหนือ

การควบคุมโดยผู้มีอำนาจเหนืออาจแยกผู้มีอำนาจเหนือออกเป็นผู้บังคับบัญชาและโดยผู้กำกับดูแล ซึ่งถือว่าเป็นการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองรูปแบบหนึ่ง

อำนาจบังคับบัญชา คือ อำนาจที่หัวหน้าหน่วยงานใช้ปกครองผู้ใต้บังคับบัญชา เช่น การที่รัฐมนตรีใช้อำนาจบังคับบัญชาเหนือเจ้าหน้าที่ทั้งหลายในกระทรวง อำนาจบังคับบัญชาเป็นอำนาจที่ผู้บังคับบัญชาสามารถสั่งการใดๆ ก็ได้ตามที่ตนเห็นว่าเหมาะสมสามารถกลับแก้ยกเลิกเพิกถอนคำสั่งหรือการกระทำของผู้ใต้บังคับบัญชาได้เสมอ เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะเป็นประการอื่น อย่างไรก็ตาม การใช้อำนาจบังคับบัญชานี้ต้องชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะใช้ในทางที่เหมาะสมแต่ขัดต่อกฎหมายได้²⁰

อำนาจควบคุมกำกับ คือ อำนาจควบคุมที่มีอยู่อย่างจำกัดตามพระราชบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรและเหนือการกระทำขององค์กรกระจายอำนาจ โดยมีเป้าหมายอยู่ที่การปกป้องผลประโยชน์ทั่วไป²¹

(1.2) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการควบคุมภายในฝ่ายปกครองที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่อาจแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยมีความมุ่งหมาย 3 ประการ²² คือ 1) เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน 2) เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และ 3) เพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล

²⁰ ชาญชัย แสงศักดิ์. เล่มเดิม. หน้า 89.

²¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2531). "ข้อความคิดเกี่ยวกับการควบคุมกำกับทางปกครอง." ในหนังสือรวมบทความ 60 ปี คร.ปรีดี เกษมทรัพย์. หน้า 211. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ ข. เล่มเดิม. หน้า 82.

²² Friedhelm Hufen. (1994). *Verwaltungsprozeßrechts*. s.77. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ ข. เล่มเดิม. หน้า 99.

ระบบอุทธรณ์นั้น ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้แบ่งแยกระบบอุทธรณ์ไว้ 2 ระบบ คือ ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ และระบบอุทธรณ์บังคับ²³

1. ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ²⁴

ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับเป็นกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดไว้ว่า หากคู่กรณีจะนำคดีมาฟ้องต่อศาล คู่กรณีจะต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน หากแต่เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติในลักษณะที่เป็นทางเลือกให้คู่กรณีมีสิทธิที่จะเลือกใช้สิทธิในการอุทธรณ์หรือจะนำคดีไปฟ้องร้องศาลได้โดยตรง ดังนั้น กฎหมายได้บัญญัติให้ใช้ระบบอุทธรณ์เพื่อเลือก ด้วยเหตุนี้ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายนั้นๆ เป็นสำคัญ

2. ระบบอุทธรณ์บังคับ

ระบบอุทธรณ์บังคับเป็นระบบอุทธรณ์ที่บังคับให้คู่กรณีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนเสมอก่อนที่จะนำคดีไปฟ้องต่อศาล หากคู่กรณีไม่ดำเนินการภายในฝ่ายปกครองก่อน ศาลย่อมไม่อาจรับพิจารณาคดีดังกล่าวได้ การอุทธรณ์ในระบบบังคับจึงกลายเป็นเงื่อนไขในการรับเรื่องไว้พิจารณา ด้วยเหตุนี้เอง จึงถือว่าสถานะในทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์เป็นกฎหมายที่อยู่กึ่งกลางระหว่างกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติ กล่าวคือ การอุทธรณ์เป็นจุดเชื่อมระหว่างการใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองและเป็นเงื่อนไขการรับฟ้องคดีของศาลในขณะเดียวกัน

หากจะกล่าวในระบบกฎหมายไทยจะถือว่า ในระบบกฎหมายไทยใช้ระบบอุทธรณ์บังคับหรือไม่นั้น อาจกล่าวได้ว่าในระบบกฎหมายไทยนั้นใช้ระบบอุทธรณ์บังคับในคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง กล่าวคือ ศาลปกครองจะตรวจสอบเงื่อนไขตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควรหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด” ศาลปกครองพิจารณาเงื่อนไขตามมาตรา 42 วรรคสอง ดังนี้²⁵

²³ บรรเจิด สิงคะเนติ, เล่มเดิม ข. หน้า 106-107.

²⁴ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์ ก. เล่มเดิม. หน้า 398.

²⁵ บรรเจิด สิงคะเนติ, เล่มเดิม ข. หน้า 101.

1) กฎหมายเฉพาะในเรื่องนั้นๆ ได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้หรือไม่ หากกฎหมายเฉพาะได้กำหนดให้อุทธรณ์ แต่หากผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการอุทธรณ์ ศาลปกครองจะไม่รับฟ้องคดีดังกล่าว เพราะไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 42 วรรคสองดังกล่าว

2) กฎหมายเฉพาะในเรื่องๆ ไม่ได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้ ในกรณีนี้ศาลปกครองเห็นว่า ในกรณีที่เป็นการฟ้องเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองถึงแม้กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้ กรณีนี้ผู้ฟ้องคดีก็ต้องดำเนินการอุทธรณ์โดยอาศัยหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นเกณฑ์ในการอุทธรณ์

(1.3) การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท²⁶

การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทถือว่าเป็นการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง เพราะคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต่างๆ ล้วนแต่เป็นองค์กรที่อยู่ในโครงสร้างขององค์กรฝ่ายปกครอง หากแต่เป็นองค์กรที่มีความอิสระในการวินิจฉัยข้อพิพาท เหตุผลที่มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเป็นองค์กรควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองมีเหตุผลที่สำคัญ ดังนี้

1. การควบคุมตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมักจะประกอบไปด้วยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่มีความชำนาญในด้านนั้นๆ ดังนั้น การตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท จึงเปรียบเสมือนการตรวจสอบในทางข้อเท็จจริงจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ซึ่งหากเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจะมีส่วนช่วยให้การพิจารณาของศาลมีความรวดเร็วขึ้น

2. การควบคุมตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท เป็นการตรวจสอบโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง ดังนั้น เพื่อให้เกิดความรอบคอบก่อนที่เรื่องดังกล่าวจะไปสู่การตรวจสอบโดยองค์กรภายนอก (ศาล) ซึ่งหากเรื่องใดคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไม่ถูกต้อง ก็อาจวินิจฉัยแก้ไขให้ถูกต้องก่อนที่เรื่องไปสู่องค์กรศาล อันเป็นการแบ่งเบาภาระของศาลอีกด้านหนึ่ง

3. การให้มีการตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีกระบวนการที่ไม่มีแบบพิธี ดังนั้น การเข้าถึงของประชาชนจึงสะดวกไม่มีความยุ่งยาก รวมทั้งค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการไปฟ้องร้องยังองค์กรศาล การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท จึงเป็นการควบคุมภายในชั้นสุดท้ายก่อนที่ไปสู่องค์กรภายนอกที่มีกระบวนการเป็นแบบพิธี และมีความยุ่งยากซับซ้อนมากกว่าการควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

²⁶ แหล่งเดิม. หน้า 131-132.

2) การควบคุมโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง

หลักการแบ่งแยกอำนาจโดยทั่วไปมิได้เรียกร้องการควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองเท่านั้น แต่เป็นการเรียกร้องให้มีการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรภายนอก ทั้งนี้ อาจกล่าวได้ว่าหลักการแบ่งแยกอำนาจเป็นหลักพื้นฐานที่เรียกร้องให้มีการควบคุมตรวจสอบอำนาจของฝ่ายบริหารและฝ่ายปกครอง ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายการควบคุมภายนอกฝ่ายปกครอง ดังนี้

2.1) การควบคุมทางการเมือง²⁷

ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยในระบบรัฐสภา อาจกล่าวได้ว่ารัฐสภาและคณะรัฐมนตรีมีการตรวจสอบซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือกว่าอีกฝ่ายหนึ่งอย่างเด็ดขาด โดยรัฐสภามีอำนาจหน้าที่โดยตรงในการตรวจสอบคณะรัฐมนตรีว่าได้ดำเนินการตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ กฎหมาย และนโยบายที่ได้แถลงไว้ต่อรัฐสภาหรือไม่ และมากน้อยเพียงใด

เหตุผลที่องค์กรทางการเมืองสามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบองค์กรฝ่ายปกครองได้ เพราะนายกรัฐมนตรีซึ่งเป็นฝ่ายการเมือง ถือว่าเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ดังนั้น องค์กรทางการเมืองจึงควบคุมฝ่ายปกครองได้โดยผ่านฝ่ายการเมืองดังกล่าว

2.2) การควบคุมโดยองค์กรตุลาการ

การควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรตุลาการเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองที่ทำให้หลักประกันแก่ประชาชนได้อย่างดีที่สุด เป็นไปตามหลักนิติรัฐมากกว่าการควบคุมฝ่ายปกครองโดยทางการเมือง หรือการควบคุมภายในองค์กร ด้วยเหตุผลที่ว่า ศาลหรือองค์กรตุลาการมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ที่มีหลักประกันความเป็นอิสระของศาลเพื่อให้ศาลวินิจฉัยคดีโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ และเมื่อประชาชนได้ยื่นคำฟ้องอย่างถูกต้อง ศาลก็มีหน้าที่ต้องพิจารณาและพิพากษาคดี ศาลจะปฏิเสธไม่พิจารณาพิพากษาไม่ได้ ดังนั้น ประชาชนย่อมจึงได้รับหลักประกันว่าจะได้รับการพิจารณาพิพากษาคดีไปอย่างเที่ยงธรรมภายในเวลาอันสมควร ซึ่งไม่อาจพบได้ในระบบการควบคุมแบบอื่น และระหว่างการดำเนินการของศาล วิธีพิจารณาของศาลเป็นไปอย่างเปิดเผย มีการเปิดโอกาสให้สาธารณชนเข้าฟังการพิจารณาคดีได้ และให้โอกาสคู่ความทั้งสองฝ่ายนำพยานหลักฐานต่างๆ มาสนับสนุนข้ออ้างข้อเท็จจริงของตน และหักล้างข้ออ้างข้อเท็จจริงของตนได้นอกจากนั้น ศาลยังต้องพิพากษาคดีโดยใช้หลักเหตุผลประกอบคำพิพากษาที่แสดงถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เพื่อให้เป็นที่ปรากฏแก่คู่ความและสาธารณชนอันเป็นหลักประกันต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่ศาลจะไม่พิพากษาคดีตามอำเภอใจได้

²⁷ แหล่งเดิม. หน้า 150-162.

การควบคุมฝ่ายองค์กร โดยองค์กรตุลาการอาจเป็นศาลยุติธรรม หรือศาลปกครองก็ได้ ลักษณะที่สำคัญของวิธีการนี้ คือผู้มีอำนาจวินิจฉัยมีความเป็นอิสระ มีกระบวนการพิจารณาแน่นอน มีเงื่อนไขการฟ้อง และกำหนดอายุความศาลมีอำนาจวินิจฉัยทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย แต่ตามหลักการศาลไม่อาจพิจารณาไปไกลจนถึงจะควบคุม “ดุลพินิจที่แท้จริง” (opportunity) ได้ การควบคุมดุลพินิจที่แท้จริง เป็นเรื่องการควบคุมภายในของฝ่ายบริหารด้วยตนเอง²⁸ ไม่เช่นนั้นแล้ว ศาลจะกลายเป็นผู้บังคับบัญชาของฝ่ายปกครองไป

ความสำคัญและความจำเป็นของการควบคุมโดยวิธีการนี้นั้นเป็นวิธีการที่ผูกพันอย่างลึกซึ้งกับระบอบเสรีประชาธิปไตย กล่าวคือ ระบบนี้ต้องการให้มีองค์กรที่อิสระ ปราศจากการแทรกแซงจากอำนาจทางการเมือง เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น ผู้ที่ทำหน้าที่วินิจฉัยตัดสินจะต้องเป็นอิสระปราศจากอคติและเป็นกลาง

(1) ระบบของศาล

(1.1) ระบบศาลเดี่ยวหรือระบบที่ศาลยุติธรรมเป็นศาลหลัก

ระบบศาลเดี่ยวเป็นระบบที่ศาลยุติธรรมทำหน้าที่ควบคุมฝ่ายปกครอง ไม่มีการแยกศาลปกครองออกมาทำหน้าที่ดังกล่าว ซึ่งใช้อยู่ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายเองโกล-แซกซอน (Anglo-Saxon) หรือระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) โดยกลุ่มประเทศเหล่านี้ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการแบ่งแยกประเภทของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน²⁹ โดยยึดมั่นถ้อยมั่นในความเป็นเอกภาพของหลักกฎหมายและระบบศาลเป็นสำคัญ กล่าวคือ ใช้หลักกฎหมายเอกชน³⁰ บังคับใช้กับฝ่ายปกครองด้วยภายใต้ศาลเดียวกัน ทั้งนี้เพราะกลุ่มประเทศเหล่านี้ไม่มีหลักกฎหมายปกครอง ไม่มีศาลปกครองแยกเป็นอิสระจากศาลยุติธรรม ดังเช่นกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายในสกุลโรมานอ-เยอรมันนิค (Romano-Germanic) หรือระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) ดังนั้น เมื่อเกิดข้อพิพาททางปกครองขึ้น ก็เป็นอำนาจของศาลยุติธรรมที่จะพิจารณาพิพากษา แม้จะมีองค์กรตุลาการในฝ่ายปกครองอื่นๆ เช่น Administrative Tribunals ในประเทศอังกฤษ หรือ Administrative Agencies ในสหรัฐอเมริกาที่ล้วนแล้วแต่อยู่ภายใต้การควบคุมของศาลยุติธรรม

²⁸ ออมร จันทรสมบูรณ์. (2527). *กฎหมายปกครอง*. หน้า 100.

²⁹ ระบบกฎหมายของอังกฤษแยกเป็นคอมมอนลอว์ (Common Law) และ เอคควิตี้ (Equity).

³⁰ หลักกฎหมายเอกชนยึดหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการเจตนาและเสรีภาพในการทำสัญญาของคู่กรณี การทำนิติกรรมจะต้องเกิดขึ้นจากความสมัครใจ จะใช้อำนาจบังคับอีกฝ่ายหนึ่งไม่ได้เพราะอยู่ในสถานะที่เท่าเทียมกัน เมื่อมีข้อพิพาทกันก็ต้องนำคดีไปสู่ศาลเพื่อบังคับให้เป็นไปตามนิติกรรมนั้น แต่ในกรณีที่เป็นคดีปกครอง ศาลยุติธรรมจะใช้กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับเฉพาะเรื่องที่เป็นปัญหานั้นประกอบการพิจารณาด้วย.

ทั้งสิ้น ประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกานับเป็นประเทศตัวอย่างที่สำคัญที่ใช้ระบบศาลยุติธรรมในการควบคุมฝ่ายปกครอง

(1.2) ระบบศาลคู่

ระบบศาลคู่เป็นระบบที่มีการแยกศาลปกครองออกมาทำหน้าที่ในการควบคุมฝ่ายปกครองต่างหากจากศาลยุติธรรม และหลักกฎหมายที่ศาลปกครองใช้เป็นหลักกฎหมายมหาชนที่แยกเป็นเอกเทศออกจากกฎหมายเอกชน มักใช้อยู่ในกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายสกุลโรมานอ-เยอรมันนิค (Romano-Germanique) หรือระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) ในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 และต้นศตวรรษที่ 20 ซึ่งเป็นยุคต้นของการพัฒนาระบบกฎหมายปกครองของฝรั่งเศสนั้น นักกฎหมายมหาชนทั้งหลายเห็นว่าความเป็นเอกเทศของกฎหมายปกครองฝรั่งเศสมีความหมายว่าศาลปกครองจะไม่นำกฎหมายเอกชนทั้งหมดมาใช้บังคับแก่ฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นหลักที่ได้จากคำพิพากษาของศาลระดับความขัดแย้ง (Tribunal des Conflits) ในคดีบลองโก (arret Blanco) ซึ่งตัดสินไว้เมื่อปี ค.ศ. 1873 ซึ่งมีข้อความตอนหนึ่งว่า “...ความรับผิดชอบจะตกแก่รัฐอันเนื่องมาจากการที่บุคคลซึ่งรัฐได้จ้างไว้ในหน่วยงานของรัฐได้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนไม่อาจอยู่ภายใต้บังคับของหลักการซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเพื่อใช้บังคับในความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับเอกชน...” อย่างไรก็ตามนักกฎหมายมหาชนในสมัยนั้นก็ยอมรับว่า ในบางกรณีศาลปกครองอาจนำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้บังคับแก่ฝ่ายปกครองได้ แต่เป็นกรณีข้อยกเว้น ต่อมานักกฎหมายมหาชนฝรั่งเศสบางท่านไม่เห็นด้วยกับความเห็นนี้โดยให้เหตุผลว่า ศาลปกครองนำกฎหมายเอกชนมาปรับแก้คดีปกครองมากขึ้นจนไม่น่าจะเป็นเพียงข้อยกเว้นดังที่นักกฎหมายรุ่นเก่าเข้าใจกัน³¹

อย่างไรก็ดี ศาสตราจารย์ ยอร์จ เวอเดิล (Goerges Vedel) แห่งคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยกรุงปารีส ซึ่งเป็นนักกฎหมายมหาชนที่มีชื่อเสียงคนหนึ่ง มีความเห็นว่า ความเป็นเอกเทศของกฎหมายปกครองฝรั่งเศสมีความหมายว่าศาลปกครองมีอำนาจเด็ดขาดที่จะวินิจฉัยว่าควรจะนำกฎหมายเอกชนมาปรับแก้เรื่องใดๆ ในคดีซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลปกครองหรือไม่ ศาลปกครองอาจสร้างหลักกฎหมายขึ้นเองเพื่อใช้บังคับแก่เรื่องนั้นๆ หรืออาจเห็นว่า การสร้างหลักกฎหมายซึ่งแตกต่างกับหลักกฎหมายเอกชนเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นก็ได้ ทั้งนี้ ศาลปกครองจะพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป ซึ่งแตกต่างกับศาลยุติธรรมซึ่งไม่มีอำนาจวินิจฉัยเช่นนั้น³² ซึ่งความเห็นดังกล่าวเป็นที่ยอมรับของนักกฎหมายมหาชนโดยทั่วไป

³¹ อิศสระ นิติพัฒนาประกาศ. (2521). *กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ*. หน้า 17-18.

³² แหล่งเดิม. หน้า 18.

(2) ระบบการพิจารณาของศาล³³

(2.1) ระบบกล่าวหา (Accusatorial System)

การพิจารณาแบบกล่าวหา มีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัยดั้งเดิมนับแต่ที่มนุษย์ได้รวมตัวกันเป็นสังคม ได้เน้นเรื่องหน้าที่และสิทธิของกลุ่มในการดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นสำคัญ กลุ่มไม่เพียงแต่เป็นฝ่ายกำหนดขอบเขตของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของคดี แต่ยังมีบทบาทสำคัญในการดำเนินกระบวนการพิจารณา รวมทั้งการรวบรวมพยานหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนด และห้ามไม่ให้ศาลตัดสินคดีตามความเชื่อส่วนตัวของคน และมักมีลักษณะเป็นกระบวนการพิจารณาด้วยวาจา ไม่มีลักษณะเด่นหรือเน้นในเรื่องเอกสาร มีการนั่งพิจารณาและสืบพยาน โดยเปิดเผย และมีการโต้แย้งต่อสู้ซึ่งกันและกันระหว่างคู่ความ

ระบบนี้ศาลหรือลูกขุนต้องวางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ศาลใช้ดุลพินิจได้น้อยโดยทำหน้าที่เป็นเพียงผู้ตัดสินคดี การพิสูจน์หรือแสวงหาข้อเท็จจริงตกเป็นภาระหน้าที่ของกลุ่มพยานหลักฐานทั้งหลาย ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุ เป็นของกลุ่มความที่จะนำมาสู่ศาลและถือว่าเป็นพยานหลักฐานของฝ่ายที่นำส่ง คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงจะต้องนำพยานหลักฐานมาสนับสนุนให้ศาลเชื่อ ส่วนคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งก็จะถามค้านเพื่อทำลายน้ำหนักพยานหลักฐานของฝ่ายตรงข้าม ดังนั้น การถามค้านจึงมีความสำคัญมากในระบบนี้ในการค้นหาความจริง การถามพยานมีทั้งการถามพยานของตนเอง การถามค้านคู่ความฝ่ายตรงข้ามและปิดท้ายด้วยการถามถึงพยานของตนเองอีกครั้งหนึ่ง ระบบกล่าวหาแบบดั้งเดิมแท้ๆ จะใช้ลูกขุนซึ่งไม่ใช่ นักกฎหมายทำหน้าที่เป็นผู้พิจารณาปัญหาข้อเท็จจริงจึงมีกฎเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดมาก มีบทตัดพยาน (Exclusionary rule) ที่เด็ดขาด เพราะไม่ต้องการให้ข้อเท็จจริงบางอย่างที่ไม่เกี่ยวกับประเด็นในคดีโดยตรงเข้าสู่การรับรู้ของคณะลูกขุนซึ่งอาจทำให้เสียความเป็นกลางได้ ในปัจจุบันประเทศในกลุ่ม Common Law ได้ยกเลิกระบบลูกขุนไปหลายประเทศแล้ว เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ สิงคโปร์ มาเลเซีย เพราะสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่าย

ระบบกล่าวหานี้มักพบมากในประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ ซึ่งอาศัยการต่อสู้กันระหว่างคู่ความสองฝ่าย โดยอาจจำแนกพิจารณาองค์ประกอบของระบบกล่าวหาได้ 4 ประการ คือ

ประการที่ 1 คดีที่ใช้ในการแสวงหาข้อเท็จจริงในระบบนี้จะประกอบไปด้วยคู่ความสองฝ่ายที่มีความขัดแย้งในเรื่องของผลประโยชน์ระหว่างกันเอง

ประการที่ 2 ในการพิจารณาคดี คู่ความมีความจำเป็นต้องปรากฏตัวในศาลเพื่อจะแสดงข้ออ้างข้อเถียง และกล่าวแก้ข้อโต้แย้งของแต่ละฝ่ายด้วยวาจา

³³ คงรัช ภาคพร. (2545). เล่มเดิม. หน้า 65-66.

ประการที่ 3 ผู้พิพากษาจะเป็นผู้ดำเนินการตามที่คู่ความกำหนด และทำหน้าที่เป็น
ตัวกลางในการประนีประนอมพยานหลักฐานที่แต่ละฝ่ายเสนอ

ประการที่ 4 คำวินิจฉัยของศาลวางอยู่บนพื้นฐานของพยานหลักฐานที่ได้รับฟังจาก
คู่ความเท่านั้น โดยจะไม่นำพยานหลักฐานนอกเหนือมาพิจารณา³⁴

กระบวนการพิจารณาแบบกล่าวหาส่วนใหญ่จะถูกนำมาใช้ในการพิจารณาคดีแพ่งที่เป็น
เรื่องสิทธิประโยชน์ส่วนตัวของคู่ความ จึงเป็นเรื่องที่คู่ความมีบทบาทสำคัญในการดำเนินกระบวนการ
พิจารณา ส่วนผู้พิพากษาจะวางตนเป็นกลางและมีบทบาทเป็นเพียงเสมือนกรรมการผู้ตัดสินการ
แข่งขันเท่านั้น ดังนั้น ระบบกล่าวหาจึงเป็นเพียงมาตรการเพื่อแก้ไขข้อพิพาทระหว่างคู่ความ
กระบวนการพิจารณาในระบบกล่าวหานี้มีหลักการสำคัญ คือ

1. หลักการเสนอคดีของคู่ความ³⁵

หลักการนี้เป็นหลักการที่มีแนวความคิดว่า ขอบเขตและเนื้อหาสาระของการโต้แย้งกัน
ในคดีเป็นเรื่องที่คู่ความจะกำหนด โดยศาลจะต้องถูกจำกัดกรอบในการพิจารณาคดีเฉพาะสิ่งที่
คู่ความนำเสนอต่อศาล ถือว่าเป็นการแสดงเจตจำนงโดยอิสระของคู่ความเป็นเพียงวิถีทางเดียวที่จะ
ได้มาซึ่งประโยชน์ตามกฎหมายนั้น

2. หลักความประสงค์ของคู่ความ³⁶

หลักความประสงค์ของคู่ความเป็นหลักที่ให้อำนาจคู่ความในการต่อสู้คดีในทาง
กฎหมายสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติในกระบวนการพิจารณาได้อย่างเต็มที่ และมีสิทธิที่จะเลือกได้
โดยอิสระว่าจะใช้หรือไม่ใช้สิทธิเหล่านั้น

ระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งของประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์นั้น โดยปกติ
จะยึดหลักการเสนอคดีของคู่ความเป็นหลักมาตั้งแต่ต้นจนกลายเป็นจารีตประเพณี อำนาจของศาล
จะถูกจำกัดโดยสิทธิต่างๆ ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของคู่ความ ศาลมีบทบาทเป็นเพียง
เสมือนกรรมการผู้ตัดสินที่พิจารณาปรับกฎหมายเข้ากับข้อเท็จจริงเท่านั้น หลักนี้ได้มีการนำมาใช้
อย่างเด่นชัดมากที่สุดในเรื่องของพยาน โดยหน้าที่ทั้งหมดในการเสนอพยานหลักฐานจะตกอยู่แก่
คู่ความในการดำเนินคดี และไม่มีการกำหนดหรือคาดหมายว่าศาลจะเป็นผู้มีหน้าที่เช่นนั้น โดย
คู่ความมีโอกาสที่จะอ้างอิงและสืบพยานกันอย่างเต็มที่ การซักถามพยานบุคคลของคู่ความที่อ้าง
พยานนั้นจะเริ่มต้นด้วยการซักถามพยานซึ่งมีเงื่อนไขว่าจะใช้คำถามในลักษณะการถามนำไม่ได้

³⁴ N. Gary Holten and Lawson L. Lamar. (1991). *The Criminal Courts*. p.24. อ้างถึงใน คีตงาม
คงตระกูล. *ระบบได้ส่วนในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองไทย*. หน้า 27.

³⁵ คีตงาม คงตระกูล. เล่มเดิม. หน้า 28.

³⁶ แหล่งเดิม. หน้า 28-29.

จากนั้นทนายความของกลุ่มความฝ่ายที่อ้างพยานมีสิทธิที่จะถามตักพยานได้ การสืบพยานและการรับฟังพยานดังกล่าวอาจใช้เวลาหลายชั่วโมง หรือหลายวันหากจำเป็น โดยศาลในระบบกล่าวหานี้ โดยปกติจะทำหน้าที่เพียงการควบคุมการสืบพยานของกลุ่มความให้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น โดยศาลจะทราบเรื่องเกี่ยวกับการสืบพยานของกลุ่มความเพียงคร่าวๆ เท่านั้น นอกนั้นจะเป็นหน้าที่ของทนายความที่จะเสนอข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายต่อศาล ในการที่จะเรียกพยานมาสืบว่ามีจำนวนเท่าใดหรือตามลำดับอย่างไร ทนายความจะเป็นผู้ซักถามพยานเอง ศาลเพียงแต่ฟังการสืบพยานโดยจะควบคุมว่าคำถามใดจะสามารถถามพยานได้หรือไม่ และจะซักถามพยานได้เท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น และศาลยังไม่ค่อยมีบทบาทในการค้นหาข้อเท็จจริงของคดีแม้ว่ากฎหมายจะได้กำหนดอำนาจของศาลไว้พอสมควรก็ตาม

(2.2) ระบบไต่สวน (Inquisitorial System)

ระบบไต่สวนเป็นระบบที่ใช้อยู่ในประเทศภาคพื้นยุโรป ระบบนี้ศาลเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการพิจารณาคดี ศาลมีหน้าที่ค้นหาข้อเท็จจริงมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางและยืดหยุ่นมาก ไม่มีกฎเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดนัก ไม่มีบทคัดพยานที่เด็ดขาด เปิดโอกาสให้มีการเสนอพยานหลักฐานทุกชนิดมาสู่ศาลได้ พยานหลักฐานทั้งปวงไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุที่กลุ่มความนำมาสู่ศาลจะไม่ถือว่าเป็นพยานหลักฐานของกลุ่มความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง แต่จะถือว่าเป็นพยานหลักฐานของศาลทั้งสิ้น โจทก์เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นคว้าหาพยานหลักฐาน ศาลจะทำหน้าที่ชี้แจงนำพยานว่าน่าเชื่อถือหรือไม่เพียงใด โดยปกติจะใช้ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ไต่สวนข้อเท็จจริงแยกต่างหากจากผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ตัดสินข้อกฎหมาย ทั้งนี้ก็มีจุดมุ่งหมายร่วมกันกับระบบกล่าวหา คือไม่ต้องให้คนๆ เดียวกันหรือคณะเดียวกันตัดสินได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งเป็นการถ่วงดุลในระดับหนึ่ง ส่วนการซักถามพยานศาลจะเป็นผู้ซักถามเอง ไม่มีระบบการถามค้านและถามตัก เว้นแต่ศาลจะอนุญาต ส่วนใหญ่เป็นเรื่องระหว่างศาลกับจำเลย

สาระสำคัญของกระบวนการพิจารณาแบบไต่สวนนั้น ก็เนื่องจากว่าหลักความยุติธรรมย่อมบังคับอยู่ในตัวของมันเองว่าจะต้องประกอบด้วยความเร็วในการพิจารณา โดยศาลจะต้องเข้าไปมีบทบาทในการควบคุมดูแลการดำเนินกระบวนการพิจารณาเพื่อป้องกันไม่ให้คู่ความพยายามประวิงคดี และยังคงต้องประกอบด้วยความถูกต้องของคำพิพากษา โดยศาลมีหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาท ซึ่งถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นข้อยุติที่ถูกต้องระหว่างคู่ความ

1. หลักการไต่สวนโดยศาล

หลักนี้มีแนวคิดที่ว่า ศาลสามารถเป็นผู้รวบรวมข้อเท็จจริงทั้งหลายในคดีด้วยตนเองโดยนักกฎหมายได้อธิบายว่า ตามหลักการนี้ศาลมีอำนาจค้นหาสาระสำคัญ (material) หรือความจริง (absolute truth) ได้ในคดี ดังนั้น ศาลจึงมีหน้าที่ต้องพิจารณาให้แน่ใจถึงข้อเท็จจริงที่คู่ความนำเสนอ และต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่คู่ความมิได้นำเสนอต่อศาลด้วย หรืออีกนัยหนึ่งศาลจะต้องไม่พิจารณาว่าเรื่องที่กำลังพิจารณาอยู่เป็นความจริง แม้คู่ความจะเห็นตรงกันว่าเป็นความจริงก็ตาม จนกว่าศาลจะได้ไต่สวนให้ได้ความเช่นนั้นก่อน

ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ซึ่งมีลักษณะก่อนไปในทางแบบไต่สวน เช่น ประเทศฝรั่งเศส พบว่า ศาลไม่ได้มีบทบาทเพียงรับฟังคำให้การของพยานแต่เพียงอย่างเดียว โดยในระหว่างที่พยานให้การนั้น ศาลยังมีบทบาทในการที่จะซักถามพยานในประเด็นต่างๆ ที่เห็นว่าสามารถช่วยให้ได้รับทราบข้อเท็จจริงที่จำเป็น โดยครบถ้วนหรือซักถามพยานตามที่คู่ความได้เสนอแนะ การซักถามพยานจึงเป็นอำนาจหน้าที่โดยเด็ดขาดของศาลแต่เพียงผู้เดียว

อำนาจของศาลในการแสวงหาข้อเท็จจริง หรืออำนาจไต่สวนนี้ ศาลสามารถที่จะหาข้อมูลต่างๆ จากฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องได้ โดยการให้ฝ่ายปกครองแสดงความเห็นและข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกี่ยวกับคำฟ้องของผู้ฟ้องคดีและส่งเอกสารต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด โดยอำนาจของศาลนี้ เช่นเดียวกันศาลก็มีอำนาจเรียกให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งชี้แจงพยานหลักฐานประกอบได้ด้วย ซึ่งหลักการนี้เป็นการแสดงให้เห็นถึงลักษณะเฉพาะของระบบไต่สวน³⁷

จากที่กล่าวมาโดยสรุปแล้วจะเห็นว่าระบบกล่าวหาเป็นระบบที่เหมาะสมกับคดีที่คู่ความมีสถานะเท่าเทียมกัน เช่น คดีแพ่ง โดยศาลจะทำหน้าที่เป็นคนกลางคอยควบคุมวิธีพิจารณาให้เป็นไปโดยชอบ (เปรียบเสมือนกรรมการในสนามกีฬา) ไม่ให้มีการเอารัดเอาเปรียบกัน คอยรับฟังการสืบพยานตามข้ออ้างข้อเถียงของโจทก์และจำเลย ส่วนในระบบไต่สวนนั้นศาลจะต้องลงไปแสวงหาข้อเท็จจริงจากทุกฝ่ายโดยเฉพาะจากฝ่ายปกครองซึ่งมักครอบครองเอกสารหลักฐานซึ่งอ้างว่าเป็นความลับอยู่เสมอ ทำให้เอกชนผู้ฟ้องคดีเกิดความท้อถอยในการแสวงหาพยานหลักฐาน ดังนั้นระบบการพิจารณาแบบไต่สวนจึงเหมาะสมกับคดีปกครองที่รัฐหรือฝ่ายปกครองมีสถานะที่เหนือกว่าเอกชน

³⁷ L. Neville Brown and John S. Bell. (1998). *French Administrative Law*. pp.96-97. อ้างถึงใน คิดงาม คงตระกูล. (2546). เล่มเดิม. หน้า 25.

2. หลักหน้าที่ในการควบคุมกระบวนการพิจารณา

เมื่อพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลและคู่ความในระบบไต่สวนแล้ว จะเห็นได้ว่า มีลักษณะที่แตกต่างจากศาลและคู่ความในระบบกล่าวหา โดยในระบบกล่าวหา คู่ความเป็นผู้มีบทบาทในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ไม่ว่าจะเป็นการเริ่มต้นคดี การกำหนดทิศทางการดำเนินคดี แม้กระทั่งการกำหนดว่าพยานหลักฐานที่ตนจะใช้ในการพิสูจน์ความจริงแห่งคดี ในขณะที่ศาลทำหน้าที่เพียงผู้ดำเนินตามบทบาทที่คู่ความกำหนดไว้ แต่สำหรับระบบไต่สวน บทบาทของศาลเป็นทั้งผู้ควบคุมกระบวนการพิจารณาและเป็นผู้รวบรวมพยานหลักฐานทั้งหมด ซึ่งโดยหลักระบบไต่สวนจะพบมากในคดีที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ โดยศาลต้องเป็นผู้นำมาซึ่งความจริงสำหรับการวินิจฉัยคดีนั้น³⁸

การที่คดีประเภทใดจะใช้การแสวงหาข้อเท็จจริงในระบบไต่สวนหรือระบบกล่าวหา นั้น จะต้องพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของคดีประเภทนั้นเป็นสำคัญ โดยหลักหากคดีประเภทใด กฎหมายประสงค์ที่จะช่วยเหลือคู่กรณีในการดำเนินคดีเนื่องจากอีกฝ่ายหนึ่งมีฐานะที่เหนือกว่า กฎหมายก็มีแนวโน้มที่จะให้อำนาจศาลในการแสวงหาความจริงโดยใช้ระบบไต่สวน ซึ่งให้อำนาจศาลเป็นอย่างมากทั้งในการแสวงหาความจริงและการควบคุมกระบวนการพิจารณา ไม่ว่าในเรื่องของการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินคดีให้แก่คู่ความปฏิบัติตาม หรือการสั่งปิดการแสวงหาข้อเท็จจริงหรือการยุติการพิจารณาคดี หรือการยุติการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยที่คู่ความมิได้ร้องขอ แต่หากศาลเห็นสมควร หลักการนี้เป็นหลักที่ตัดอำนาจของคู่ความในการดำเนินกระบวนการพิจารณา โดยหน้าที่ในการควบคุมกระบวนการพิจารณาของศาลไม่ใช่เพียงการบังคับใช้กฎหมาย แต่ยังรวมถึงการกำหนดขอบเขตของสาระสำคัญอันเป็นมูลเหตุแห่งคดีด้วย³⁹

2.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

สิทธิของผู้เสียหายอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยกฎหมายจึงเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐ โดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สิน

³⁸ John Bell, Sophie Boyron and Simon Whittaker. (1998). *Principles of French Law*. p.80. อ้างถึงใน คีตงาม คงตระกูล. เล่มเดิม. หน้า 25-26.

³⁹ คีตงาม คงตระกูล. เล่มเดิม. หน้า 26.

รวมกันเป็นประโยชน์ของรัฐโดยรวม ดังนั้น เสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งที่จะต้องอย่างยิ่ง และมีส่วนที่จะสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สินในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินนั้นเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งกฎระเบียบของสังคมก็เป็นสิ่งที่จำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่มีต่อบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลนั้นจำเป็นต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจเอาไว้ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการเสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและรายได้ของประชาชนแต่ละบุคคล และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีมากที่สุด เพื่อลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของสังคม แต่เป็นสิ่งที่เป็หัวใจของการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ รัฐจะต้องจัดเก็บภาษีให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายในงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้⁴⁰ ระบบภาษีจึงมีความสำคัญที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับรู้และเข้าใจถึงการจัดเก็บรายได้สาธารณะของรัฐ ซึ่งจะนำไปสู่การจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

2.2.1 การคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ

แนวคิดที่ว่าด้วยสิทธิเสรีภาพได้รับอิทธิพลของคริสต์ศาสนาเป็นประการแรก สำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติและนักปรัชญากฎหมายทั้งหลายเป็นประการที่สอง และที่มาจากกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นประการที่สาม สิ่งเหล่านี้ได้ทำให้เห็นถึงที่มาแห่งรากฐานของแนวความคิดในการรับรองและการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนทั้งสิ้น สิทธิ (Right) คือ “อำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคลในอันที่จะกระทำการเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือบุคคลอื่น”⁴¹

ส่วนเสรีภาพ (Liberty) นั้นได้แก่ “ภาวะของมนุษย์ที่ไม่อยู่ภายใต้การครอบงำของผู้อื่น”⁴² ภาวะที่ปราศจากการถูกหน่วงเหนี่ยวขัดขวาง อำนาจของบุคคลในอันที่จะกำหนดตนเองโดยไม่ขัดต่อกฎหมาย (Self-determination) อำนาจนี้บุคคลย่อมเลือกวิถีชีวิตของตนได้ด้วยตนเอง เสรีภาพจึงเป็นอำนาจที่บุคคลมีอยู่เหนือตนเอง ดังนั้น เสรีภาพจึงแตกต่างกับสิทธิซึ่งเป็นอำนาจที่บุคคลใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างตนเองกับผู้อื่น โดยการเรียกร้องให้ผู้อื่นกระทำการหรือละเว้นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งให้เป็นประโยชน์แก่ตนเอง เป็นแต่เพียงหน้าที่ที่จะต้องเคารพเสรีภาพของเขา ผู้ทรงเสรีภาพคงมีอำนาจตามกฎหมายแต่เพียงที่จะเรียกร้องให้ผู้อื่นละเว้นจากการรบกวนขัดขวางการให้เสรีภาพของตนเท่านั้น หากได้มีอำนาจตามกฎหมายที่จะเรียกร้องให้ผู้อื่นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง⁴³

⁴⁰ รังสรรค์ ฐานะพรพันธุ์. (2516). *ทฤษฎีภาษีอากร*. หน้า 47-48.

⁴¹ วรพจน์ วิสชุดพิชญ์. *สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ*. หน้า 21-22

⁴² แหล่งเดิม. หน้า 22

⁴³ แหล่งเดิม.

สิทธิกับเสรีภาพ แม้จะคล้ายคลึงกันในข้อที่ว่าต่างก็เป็นอำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคลแต่ก็แตกต่างกันในข้อสาระสำคัญอันมีอาจมองข้ามเสียได้ กล่าวคือ สิทธิเป็นอำนาจที่บุคคลใช้ในการความสัมพันธ์กับผู้อื่น โดยการเรียกร้องให้ผู้อื่นกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจงให้เกิดประโยชน์แก่ตน แต่เสรีภาพเป็นอำนาจของบุคคลในอันที่จะกระทำในสิ่งที่ตนประสงค์จะกระทำและไม่กระทำในสิ่งที่ตนไม่ประสงค์จะกระทำ และแม้การมีอำนาจดังกล่าวจะมีผลก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้อื่นหน้าที่นั้นก็เพียงแค่เพียงหน้าที่ที่จะต้องงดเว้นจากการกระทำใด ๆ ที่เป็นอุปสรรคขัดขวางใช้เสรีภาพของเขาเท่านั้น อย่างไรก็ตามในปัจจุบันได้มีการใช้คำว่า “สิทธิ” และคำว่า “เสรีภาพ” รวมๆ กันไป เช่น เรียกบรรดาสิทธิและเสรีภาพที่มนุษย์แต่ละคนพึงมีในฐานะที่เกิดมาเป็นมนุษย์รวมๆ กันไปว่า “สิทธิมนุษยชน” Human Rights แต่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เรียกบรรดาสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญบัญญัติรับรองให้แก่บุคคลรวมๆ กันว่า “สิทธิขั้นพื้นฐาน”

2.2.2 ทฤษฎีกฎหมายในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ

จากคำสอนของศาสนาคริสต์กล่าวว่า ทุกคนเสมอเหมือนกันในสายตาของพระเจ้าเป็นเจ้านมนุษย์ทั้งหลายต่างก็เป็นบุตรของพระเจ้าผู้เป็นเจ้าด้วยกันทุกคน แนวความคิดทางศาสนาคริสต์มองว่าอำนาจสูงสุดอยู่ที่พระเจ้า พระเจ้าเป็นผู้สร้างโลก มีดังนี้ คือ รับรองความเท่าเทียมกันของคนทุกคน ต่อหน้าพระเจ้า นิกายอีแวนเจล (Evangile) เซนต์ปอลล์ประกาศว่า “ไม่มีผู้ชาย ไม่มีผู้หญิง ไม่มีทาส ไม่มีชนเสรี ทุกคนเท่าเทียมกันหมด มนุษย์ทุกคนสร้างโดยพระเจ้า มนุษย์เป็นของพระเจ้า บุคคลแต่ละคนนั้นมีขอบเขตของตนเองที่อำนาจนั้นไม่อาจเข้ามารุกรานได้ ตรงนี้เป็นต้นกำเนิดแนวความคิด “การควบคุมการใช้อำนาจ” ยังไม่มีการพูดถึงสิทธิ มีการจำกัดอำนาจเป็นพื้นฐาน ด้วยเหตุผลทางศีลธรรมของศาสนาคริสต์จึงมีความจำเป็นต้องปกป้องคุ้มครองมนุษย์ทุกคนซึ่งเป็นบุตรของพระเจ้า โดยหลักการแล้วจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าคริสต์ศาสนานั้นมีความตั้งใจในการรับรองสิทธิเสรีภาพแก่ประชาชนและมีลักษณะเป็นการส่งเสริมสิทธิมนุษยชน ซึ่งในอดีตจะเห็นว่าบางครั้งก็มีความขัดแย้งกันในตัวเอง แต่ต่อมาอิทธิพลของศาสนจักรเข้าครอบงำราชอาณาจักรกษัตริย์ต้องเชื่อฟังและเคารพสันตะปาปา ดังนั้น ฝ่ายที่มีความเห็นตรงกันข้ามกับศาสนจักร ก็จะถูกขจัด นอกจากนี้ทฤษฎีเทวสิทธิ์เบื้องหลังอำนาจของกษัตริย์ก็สร้างปัญหาทางด้านสิทธิเสรีภาพ โดยทฤษฎีนี้สนับสนุนให้ประชาชนต้องเชื่อฟังรัฐและผู้ปกครองรัฐไม่ว่าจะใช้อำนาจทางปกครองอย่างไรไม่เป็นธรรมก็ตาม ประชาชนไม่มีอำนาจต่อต้านผู้ปกครองที่ไม่ดีเพราะการต่อต้านดังกล่าวถือว่าเป็นการต่อต้านพระเจ้า การที่มีผู้ปกครองที่ไม่ดีนั้นถือว่าเป็นพระประสงค์ของพระเจ้า จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าแนวความคิดของคริสต์ศาสนาว่ามีการยอมรับในสิทธิเสรีภาพ สิทธิมนุษยชน แต่ใน

ขณะเดียวกันก็มีทั้งการละเมิดและไม่ปกป้องคุ้มครองสิทธิเสรีภาพ สิทธิมนุษยชนก็เช่นกันมีทั้งด้านบวกและด้านลบ

“สิทธิตามธรรมชาติ” ถือเป็นต้นกำเนิดที่มาอันสำคัญของสิทธิมนุษยชน สาธารณชนสำคัญตามแนวความคิดนี้มีว่า มนุษย์ทั้งหลายเกิดมาเท่าเทียมกัน มนุษย์มีสิทธิบางประการที่ติดตัวมนุษย์มาแต่กำเนิดจนกระทั่งถึงแก่ความตาย สิทธิดังกล่าว ได้แก่ สิทธิในชีวิต เสรีภาพในร่างกายและความเสมอภาคซึ่งเป็นสิทธิที่ไม่อาจโอนให้แก่กันได้และใครจะล่วงละเมิดมิได้ หากมีการล่วงละเมิดก็อาจจะก่อให้เกิดอันตราย หรือกระทบกระเทือนเสื่อมเสียต่อสภาพของความเป็นมนุษย์ได้

1) ทฤษฎีกฎหมายธรรมชาติ

แนวความคิดในเรื่อง “สิทธิตามธรรมชาติ” ซึ่งมีที่มาจากแนวความคิดในเรื่อง “กฎหมายธรรมชาติ” มีความมุ่งหมายที่แท้จริงเพื่อจำกัดอำนาจของ “รัฐ” หรือ “ผู้มีอำนาจปกครอง” กล่าวคือ นักคิดในทางการเมืองเห็นว่าการขัดแย้งกันอยู่ตลอดเวลาระหว่าง “ผู้อยู่ใต้อำนาจปกครอง” ฝ่ายหนึ่งกับ “ผู้มีอำนาจปกครอง” อีกฝ่ายหนึ่ง “ผู้อยู่ใต้อำนาจปกครอง” ดันรนที่จะมีสิทธิเสรีภาพให้มากที่สุดเท่าที่จะมีได้ขณะเดียวกัน “ผู้มีอำนาจปกครอง” ก็มีแนวโน้มที่จะใช้อำนาจอย่างเต็มที่เสมอ มีผู้กล่าวว่า “รัฐ” หรือ “ผู้มีอำนาจปกครอง” นั้นปรากฏเสมือนว่าเป็นสิ่งชั่วช้าเลวทรามที่มนุษย์จำเป็นต้องมีไว้ (เพื่อการที่มนุษย์จะได้มีชีวิตอยู่ร่วมกันในสังคมโดยสันติสุข) ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องจำกัดอำนาจของ “รัฐ” หรือ “ผู้มีอำนาจปกครอง” ให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพราะ “อำนาจรัฐ” นั้นเป็นสิ่งที่น่าสะพรึงกลัวและเป็นเรื่องปกติธรรมดาที่ “ผู้ใช้อำนาจรัฐ” มักจะใช้อำนาจเกินขอบเขต

อิทธิพลของกฎหมายธรรมชาติ เป็นแนวคิดที่เชื่อว่าเนื่องจากกฎหมายที่ฝ่ายบ้านเมืองกำหนดขึ้นยังมีกฎหมายอีกประเภทหนึ่งซึ่งเกิดขึ้นตามธรรมชาติ มนุษย์ไม่ได้เป็นผู้สร้างขึ้นเป็นกฎหมายที่ใช้ได้โดยไม่จำกัดเวลาและสถานที่ กฎหมายธรรมชาตินั้นมีฐานะอยู่เหนือรัฐ กล่าวคือรัฐต้องเคารพกฎหมายธรรมชาติ การบัญญัติกฎหมายจะต้องมีความสอดคล้องกับธรรมชาติ กฎหมายที่บัญญัติขึ้นจะมีสภาพบังคับต่อเมื่อสอดคล้องกับกฎธรรมชาติ⁴⁴ เป็นแนวคิดที่เกิดจากนักปรัชญา ต่อมานักปรัชญาสำนักสโตอิกได้นำแนวความคิดในเรื่องกฎหมายธรรมชาติไปปรับเข้ากับหลักปรัชญาในสำนักตน จนได้มีการแสดงออกในรูปของความเชื่อทางศาสนาคริสต์ กล่าวคือกฎหมายธรรมชาติเป็นกฎหมายที่สืบเนื่องมาจากเจตจำนงของพระเจ้า เช่น สิทธิเสรีภาพในการเคลื่อนไหวเป็นกฎธรรมชาติของความเป็นมนุษย์ในการแสดงความคิดเห็นเป็นกฎธรรมชาติ

⁴⁴ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). *กฎหมายมหาชน เล่ม 1 วิวัฒนาการทางปรัชญาและลักษณะของกฎหมายมหาชนยุคต่างๆ*. หน้า 211.

ของมนุษย์ที่ไม่มีใครสามารถมาจำกัดได้ ถือเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานประเภทแรกเป็นความเชื่อเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของมนุษย์ ที่กล่าวมาเริ่มแต่ต้นศาสนาคริสต์ มาสู่แนวความคิดสำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติและนักปรัชญาต่างๆ ซึ่งทั้งสองส่วนนี้มีอิทธิพลต่อการประกาศอิสรภาพของอเมริกา และ Declaration of Human Rights 1798 ของฝรั่งเศสที่มีการจำกัดอำนาจผู้ปกครองเพื่อมิให้ละเมิดสิทธิเสรีภาพของประชาชน และหากมองย้อน ไปถึงวิวัฒนาการการปกครองของอังกฤษ ที่เกิด Magna Carta, Petition of Rights ซึ่งมีการจำกัดอำนาจของกษัตริย์ ก็เป็นส่วนหนึ่งที่มีอิทธิพลต่ออเมริกา และฝรั่งเศสเช่นกัน

ที่มาตามกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นการรับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ในกฎหมายลายลักษณ์อักษรมีขึ้นเป็นครั้งแรกก็คือ คำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ลงวันที่ 26 สิงหาคม ค.ศ. 1789 เพราะประเทศในสากลต่างก็ยกย่องคำประกาศดังกล่าวและถือเป็นแบบอย่างในการรับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชนแต่อันที่จริงแล้วการมีคำประกาศที่เกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพประกาศขึ้นก่อนหน้านั้นเป็นครั้งแรกในประเทศอังกฤษ (แม้จะไม่ชัดเจนเท่าใดนัก) ในปี ค.ศ. 1215 และตามมาด้วยประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1776⁴⁵ ประวัติความเป็นมาของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นที่น่าสนใจและน่าศึกษาโดยเฉพาะในเรื่องการรับรองสิทธิเสรีภาพแก่ประชาชน ในคำประกาศอิสรภาพของอเมริกาอันเป็นคำประกาศที่เป็นแม่แบบแรกๆ ของการรับรองสิทธิเสรีภาพอันอาจกล่าวได้ว่าเป็นแม่แบบของคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789 ของฝรั่งเศสเลยทีเดียวที่จะมาเป็นสหรัฐอเมริกาดังปัจจุบัน คำประกาศอิสรภาพของอเมริกาได้สะท้อนให้เห็นถึงแนวความคิดของสำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติและนักปรัชญา เดิมอเมริกาได้รับการกดขี่จากอังกฤษที่เป็นเมืองแม่ทำให้อเมริกาที่เป็นอาณานิคมเริ่มต้นตัวในการเรียกร้องอิสรภาพ และมีฝรั่งเศสสนับสนุนในการต่อต้านอังกฤษ ฝรั่งเศสให้ความช่วยเหลือโดยการส่งทหารไปช่วยอเมริการบในที่สุดปี ค.ศ. 1776 อเมริกาได้ประกาศอิสรภาพและฝรั่งเศสก็ส่งเทปีสันติภาพไปให้การฉลองชัยชนะในประวัติศาสตร์การปฏิวัติของฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1789 และคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมืองวันที่ 26 สิงหาคม ค.ศ. 1789 นั้นได้รับอิทธิพลมาจากการปลดแอกของอเมริกา แต่ฝรั่งเศสไม่ยอมรับ สรุปคำหลักคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมืองฯ ของอเมริกา และฝรั่งเศสมีความต่อเนื่องและเกี่ยวข้องกัน ประเทศที่เป็นแม่แบบคือประเทศฝรั่งเศส จริงๆ แล้ว

⁴⁵ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ข. (2547). *หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ*. หน้า 49.

สิทธิมนุษยชนมาก่อนประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมืองฯ ของอเมริกาและฝรั่งเศส มีมาตามกฎหมายธรรมชาติและศาสนา⁴⁶

2) ทฤษฎีกฎหมายบ้านเมือง (Legal Positivism)

“สิทธิเสรีภาพของประชาชน”⁴⁷ ตามกฎหมายบ้านเมืองนั้นหมายถึงสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนที่รัฐได้ให้การรับรองและคุ้มครองให้ตามที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งเห็นว่าสิ่งเหล่านี้มีอยู่ในตัวมนุษย์ทุกๆ คนตั้งแต่เกิด ทุกๆ คนมีเสรีภาพในการเดินทาง มีเสรีภาพในเรื่องเพศ มีเสรีภาพในชีวิตและร่างกาย เป็นต้น สิทธิเสรีภาพนั้นมีอยู่เองตามธรรมชาติตามสัญญาประชาคมของมนุษย์ทุกผู้คน ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของสำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติ โดยสำนักกฎหมายฝ่ายนี้มองว่า กฎหมายธรรมชาติเป็นกฎหมายซึ่งบุคคล (บางกลุ่ม) อ้างว่ามีอยู่ตามธรรมชาติ คือเกิดมีมาเอง โดยมนุษย์ไม่ได้ทำขึ้น เป็นกฎหมายที่อยู่เหนือรัฐและใช้ได้โดยไม่จำกัดกาลเทศะ⁴⁸ และได้มีการโยงเรื่องกฎหมายธรรมชาติเข้ากับปัญหาเรื่องเสรีภาพกับความเสมอภาคด้วยการมองว่า กฎหมายธรรมชาติเป็นส่วนหนึ่งแห่งฉลากกรรมมนุษย์ที่พยายามสร้างความเป็นเอกภาพของหลักเสรีภาพและความเสมอภาค ซึ่งเมื่อมองกันจุดนี้แล้วจึงสรุปได้ว่ากฎหมายธรรมชาติเป็นกฎเกณฑ์อุดมคติที่มีขึ้นเพื่อจัดให้เกิดความสมดุลอย่างมากที่สุด ที่จะเป็นไปได้ระหว่างปัจเจกชนกับกลุ่มส่วนรวม ระหว่างเสรีภาพส่วนบุคคลกับความเสมอภาคของทุกคน⁴⁹

ดังนั้น สิทธิและเสรีภาพเกิดขึ้นเอง มีอยู่ตามธรรมชาติของมนุษย์มีมาก่อนที่จะมีบทกฎหมายฝ่ายบ้านเมืองมาบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร สิทธิเสรีภาพเหล่านี้จึงเรียกอีกนัยหนึ่งว่า สิทธิมนุษยชน (Human Rights) ด้วยเหตุดังกล่าวรัฐหรือฝ่ายปกครองนั้นจึงจำใจต้องรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพดังกล่าวโดยบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร ผลที่ตามมาคือ รัฐหรือผู้ปกครองจะยกเลิกหรือเพิกถอนสิทธิเสรีภาพของประชาชนหาได้ไม่ แต่มิได้หมายความว่ารัฐหรือฝ่ายปกครองจะจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนไม่ได้เลย กล่าวคือ รัฐสามารถจำกัดสิทธิเสรีภาพบางประเภทของประชาชนได้โดยมีบทบัญญัติให้อำนาจแก่รัฐในการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนว่าบทบัญญัติรับรองไว้ เช่น การบัญญัติรับรองโดยมีเงื่อนไขไว้ในบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ เป็นการรับรองภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย จึงกล่าวได้ว่าหลังจากที่กฎหมายตามธรรมชาติได้เจริญเติบโต แนวความคิดดังกล่าวได้รับการยอมรับบัญญัติเป็นกฎหมายในรูปประมวลกฎหมายสำคัญๆ จึง

⁴⁶ โภคิน พลกุล. (2525). “ปัญหาและข้อคิดบางเรื่องในรัฐธรรมนูญ.” เอกสารประกอบคำบรรยายวิชาหลักกฎหมายมหาชน. หน้า 91.

⁴⁷ เกรียงไกร เจริญนาวัฒน์ ข. เล่มเดิม. หน้า 12.

⁴⁸ หยุด แสงอุทัย. (2518). ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. หน้า 130.

⁴⁹ โภคิน พลกุล. (2525). เล่มเดิม. หน้า 14-21.

ปรากฏว่ามีกฎหมายลายลักษณ์อักษรเกิดขึ้นจำนวนมากในเวลาต่อมา ทำให้เกิดความเข้าใจว่ากฎหมายบ้านเมืองที่บัญญัติขึ้นนั้นแท้จริงเป็นไปตามเจตนารมณ์ของ รัฐฐาธิปัตย์ ทำนองว่ารัฐฐาธิปัตย์จะบัญญัติกฎหมายอย่างไรก็ได้ตามใจชอบ ดังนั้น แนวโน้มทางความคิดเกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายจึงค่อยๆ แปรเปลี่ยนไป ซึ่งในระยะก่อนหน้านั้นมีความคิดว่าการบัญญัติกฎหมายเป็นการบัญญัติไปตามเหตุผล (reason) ตามธรรมชาติอันเป็นแนวความคิดตามธรรมชาติ ต่อมาจึงเกิดแนวความคิดใหม่เห็นว่า การบัญญัติกฎหมายนั้นบัญญัติไปตามเจตจำนง (will) ของรัฐฐาธิปัตย์ กฎหมายแทนที่จะเป็นเรื่องของเหตุผล (reason) แต่กลับกลายเป็นเรื่องของเจตจำนง (will) หรือ “กฎหมายเป็นสิ่งที่มนุษย์บัญญัติขึ้น” ตามความเห็นของ Jean Bodin⁵⁰

ดังนั้น การรับรองต่อมาของสาระสำคัญอยู่ที่ “ลักษณะบังคับ” ทำให้เกิดแนวความคิดทางกฎหมายที่เคอถือว่าสาระสำคัญของกฎหมายอยู่ที่ “เหตุผล” นั้นเริ่มเสื่อมถอยลงไป และการรับรองลักษณะบังคับก็เท่ากับเป็นการรับรองว่ากฎหมายเป็นเรื่องของอำนาจ และผู้ทรงอำนาจที่คอยบังคับตามกฎหมายนั้นคือรัฐ และในศตวรรษที่ 19 ต่อมา แนวความคิดที่ถือว่ากฎหมายเป็นคำสั่งหรือข้อบังคับตามเจตจำนงของรัฐ จึงเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไป

2.2.3 ความหมายของภาษีอากร

คำว่า “ภาษี” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ให้ความหมายว่า เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคล เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น แบ่งออกเป็น 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ 5) ภาษีบำรุงท้องที่ 6) ภาษีป้าย 7) ภาษีศุลกากร 9) ภาษีสรรพสามิต 10) ภาษีปีโตรเลียม ส่วน “อากร” คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรแสตมป์ จะเห็นได้ว่าในความหมายนี้ คำว่า “ภาษี” กับ “อากร” นั้น จะมีความหมายและเจตนารมณ์ในการเรียกเก็บที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ การจัดเก็บที่ทางภาครัฐเรียกเก็บเอาจากบุคคล แต่จะมีความหมายต่างกันกับความหมายในทางกฎหมาย ซึ่งมีการให้คำนิยามของคำว่า “ภาษี” และ “อากร” เอาไว้ ดังต่อไปนี้

“ภาษี” หมายความว่า “เป็นเงินที่บังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลตอบแทนโดยตรงให้กับประชาชน”⁵¹

“อากร” หมายความว่า เงินที่บังคับเก็บจากผู้ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะโดยที่ประชาชนที่ได้รับการบริการนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการ

⁵⁰ พินาศย์ เกียรติกรมเลศ. (2546). ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจค้นและการจับกุม โดยมีขอบด้วยกฎหมาย : ศึกษาเฉพาะกรณีอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตำรวจในชั้นก่อนฟ้องคดี. หน้า 20-21.

⁵¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2535). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. หน้า 107.

สาธารณะ และเป็นเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรมหาชนอื่นๆ⁵²

นอกจากนี้แล้ว ในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์ และรัฐศาสตร์ยุคคลาสสิก ได้นำเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับคำนิยามของภาษีอากร ได้แก่ โทมัส ฮอบบส์ (Thomas Hobbes) ได้เสนอนิยามของภาษีใน Leviathan ว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง...” ส่วนมองเตสกิเออ (Montesquieu) เสนอแนวความคิดเกี่ยวกับภาษีไว้ใน L'Esprit des lois ว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”

ต่อมาในสมัยการคลังยุคใหม่ ได้มีนักคิดนำเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับความหมายของภาษีในแง่มุมที่กว้างขึ้น และประกอบด้วยหลายมิติ ทั้งด้านกฎหมาย ด้านความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับพลเมือง และด้านการคลังการงบประมาณ ซึ่งนักคิดเหล่านั้น ได้แก่ Gaston Jèze นิยามคำว่า “ภาษีอากร” คือ เงินที่เรียกเก็บจากเอกชน โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้ เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ” หรือ Paul – Marie Gaudemet นิยามคำว่า “ภาษีอากร” คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”

2.2.4 หลักการพื้นฐานของภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องของการบังคับเอาทรัพย์สินมาจากประชาชน เป็นกรณีที่ประชาชนต้องยอมเสียสละทรัพย์สินของตนส่วนหนึ่งให้แก่รัฐ ซึ่งเป็นการกระทบกระเทือนต่อทรัพย์สินของประชาชนโดยตรง และในการปกครองระบอบประชาธิปไตยได้มีการนำหลักนิติรัฐที่เป็นหลักการพื้นฐานในการควบคุมการใช้อำนาจรัฐมาใช้ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนจึงต้องมีกฎหมายเข้ามาเกี่ยวข้อง เพื่อให้ประชาชนให้ความยินยอม ยอมรับ สมัคใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐ และเกิดความชอบธรรมแก่รัฐในการใช้อำนาจและเป็นธรรมแก่ประชาชนต่อการดำเนินการที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชน ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรบางประการ ดังนี้

⁵² สมคิด เลิศไพฑูรย์. (ม.ป.ป.) คำอธิบายกฎหมายการคลัง. หน้า 81.

1) หลักความยินยอม⁵³

ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นที่ประชาชนภายในรัฐจะต้องให้ความยินยอม ซึ่งประชาชนอาจให้ความยินยอมโดยตรงหรือโดยอ้อมก็ได้ หลักความยินยอมจึงเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญของการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรด้วยการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมาใช้บังคับ

ความหมายของหลักความยินยอม หลักการนี้มีพัฒนาการที่สัมพันธ์กับแนวคิดทางการเมืองของลัทธิเสรีนิยมประชาธิปไตย สามารถจำแนกความหมายได้ 2 นัย คือ

นัยแรก กฎหมายภาษีอากรต้องผ่านกระบวนการจากองค์กรนิติบัญญัติ ซึ่งเป็นความยินยอมพร้อมใจร่วมกันของประชาชนภายในรัฐ การตรากฎหมายภาษีอากรจะทำการตราโดยอำเภอใจของผู้ปกครองไม่ได้ ในการปกครองระบอบประชาธิปไตย ประชาชนจะแสดงออกถึงการให้ความยินยอมผ่านทางผู้แทนของคนที่ทำหน้าที่ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในรัฐสภา ทำให้กฎหมายภาษีอากรจะต้องตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ ซึ่งในกรณีดังกล่าวมีความเห็นของนักกฎหมายแบ่งเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

1. ความเห็นของนักกฎหมายในกลุ่มประเทศแองโกล-แซกซอน เห็นว่า ไม่ว่าจะเป็นการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในเรื่องใด จะต้องกระทำเป็นพระราชบัญญัติทั้งสิ้น ไม่มีข้อยกเว้น

2. ความเห็นของนักกฎหมายในประเทศฝรั่งเศส เห็นว่า การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในเฉพาะเรื่อง ฐานในการประเมินจัดเก็บภาษีอากร อัตราภาษีอากร และวิธีการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้นที่ต้องกระทำในรูปของกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ ด้วยเห็นว่าเรื่องเหล่านี้ยังเป็นเรื่องที่สำคัญเนื่องจากการกระทบสิทธิของประชาชนโดยตรง ส่วนเรื่องอื่นๆ สามารถกระทำในรูปของกฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายของฝ่ายบริหาร

3. ความเห็นของนักกฎหมายที่เป็นนักปฏิบัติ เห็นว่า สามารถตรากฎหมายภาษีอากรตามข้อยกเว้นของรัฐธรรมนูญที่ให้ตราเป็นกฎหมายในลำดับเดียวกันกับกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติได้ในกรณีจำเป็นเร่งด่วน หรือเพื่อป้องกันภัยพิบัติสาธารณะอันมิอาจก้าวล่วงได้ และต่อมารัฐสภาได้ให้สัตยาบันต่อกฎหมายภาษีอากรนั้น กฎหมายภาษีอากรดังกล่าวย่อมชอบด้วยหลักความยินยอม

นัยที่สอง ระบบภาษีอากรของรัฐจะต้องได้รับการวางแผน ออกแบบหรือใช้วิธีการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจนถึงระดับที่ประชาชนเกิดความรู้สึกยินยอมที่จะเสียภาษีอากรให้แก่

⁵³ อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป ก. (2550). เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่องหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากร : หลักความยินยอม. หน้า 1-42.

รัฐโดยสมัครใจ และต้องมีหลักการตรวจสอบได้ของภาษีคือ การบริหารจัดการเก็บและการนำภาษี
อากรไปใช้จ่ายต้องมีความโปร่งใสเป็นระบบตรวจสอบได้

2) หลักความชอบด้วยกฎหมาย⁵⁴

การปกครองโดยนิติรัฐ รัฐจำเป็นต้องใช้อำนาจในการดำเนินการต่างๆ ผ่านบุคคล
ธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ การที่เจ้าหน้าที่ของรัฐจะใช้อำนาจมหาชนนั้น จำต้องมี
หลักประกันเพื่อคุ้มครองประชาชนทั่วไป จึงเกิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยหลักความชอบ
ด้วยกฎหมาย หมายถึงการกระทำทางปกครองของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย องค์การของรัฐจะ
กระทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน หรือประโยชน์อัน
ชอบธรรมของประชาชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ และจะต้องกระทำการภายใน
ขอบเขตที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้เท่านั้น ดังนั้น การกระทำทางปกครองจึงต้องมีกฎหมาย
บัญญัติให้อำนาจและกำหนดหน้าที่ขอบเขตควบคุมและตรวจสอบการกระทำนั้น ในทางภาษีอากร
ได้นำหลักการนี้มาปรับใช้ได้เช่นกัน หลักความชอบด้วยกฎหมายในทางภาษีอากรเป็นหลักการที่
ขยายจากหลักความยินยอม โดยมีที่มาเดียวกันและหลักความชอบด้วยกฎหมายนี้ต้องนำไปปรับใช้
ให้สอดคล้องกับหลักการอื่นๆ ในหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากร หลักการนี้สามารถแยก
พิจารณาได้ 2 ประการ กล่าวคือ

(1) การกระทำทางภาษีอากรต้องถูกต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ข้อบังคับทางกฎหมาย
กล่าวคือ การกระทำทางภาษีอากรที่กระทำขึ้นต้องสอดคล้องและถูกต้องตามกฎเกณฑ์ในทาง
กฎหมายโดยเฉพาะในเรื่องการอนุมัติให้จัดเก็บภาษีอากร การบริหารและการจัดเก็บภาษีอากร
เนื่องจากการกระทำทางภาษีอากรเหล่านี้เป็นการกระทำทางปกครองจึงต้องกระทำการต่างๆ ตามที่
กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ และกระทำการไปภายในขอบอำนาจตามที่กฎหมายได้บัญญัติความชอบ
ด้วยกฎหมายในการกระทำทางภาษีอากรต้องมีขึ้นตั้งแต่การคิดตัดสินใจไปตลอดจนกว่าจะกระทำ
การนั้นเสร็จสิ้นแล้ว

(2) กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติโดยกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย

กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติขึ้น โดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นอำนาจที่
กว้างขวางของฝ่ายนิติบัญญัติ และการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนี้ต้องมีลักษณะทั่วไปตลอดจน
เป็นไปตามเงื่อนไขหรือภายใต้ขอบอำนาจที่กฎหมายแม่บทกำหนด เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็น
เรื่องที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน โดยทั่วไป ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงต้องมี

⁵⁴ พิทยา ไชยมหาพฤกษ์. (2553). การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือทาง
ภาษีอากร ในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบหน้าที่. หน้า 12-13.

ความชอบด้วยกฎหมายทั้งในแง่กระบวนการบัญญัติกฎหมาย และเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้น โดยมีเนื้อหาที่ไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมายแม่บทที่มีลำดับชั้นสูงกว่า เช่น กฎหมายภาษีอากรต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

3) หลักความเสมอภาค⁵⁵

หลักความเสมอภาคถือได้ว่าเป็นหลักการพื้นฐานของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์โดยบุคคลทุกคนย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ด้วยการบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดแจ้งในรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีนิยมประชาธิปไตย ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติรับรองหลักการนี้ไว้ในมาตรา 5 ว่าประชาชนชาวไทยไม่ว่าเหล่ากำเนิด เพศ หรือศาสนาใดย่อมอยู่ในความคุ้มครองแห่งรัฐธรรมนูญนี้เสมอกัน และมาตรา 30 วรรคหนึ่งว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทำให้รัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญแตกต่างกันหรือการปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค แต่ในทางปฏิบัติจะมีการแบ่งบุคคลออกเป็นประเภทต่างๆ แล้วปฏิบัติต่อบุคคลประเภทเดียวกันและปฏิบัติต่อบุคคลต่างประเภทกันแตกต่างออกไปตามมาตรา 30 วรรคสาม และวรรคสี่⁵⁶

ดังนั้น รัฐต้องสามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใด จึงกระทำการที่เกิดผลกระทบหรือให้ประโยชน์แก่บุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งเป็นการเฉพาะ หากมีเหตุผลเพียงพอ่อมเป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค

⁵⁵ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป ข. (2550). รายงานการวิจัย เรื่อง หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย. หน้า 3-8.

⁵⁶ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 30 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคลฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามมาตรา 30 วรรคสาม.”

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร เป็นผลมาจากหลักความเสมอภาคทางกฎหมายและจากการต่อสู้ระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บภาษีอากรด้วยการเลือกปฏิบัติ รัฐจึงต้องสร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรให้กับประชาชนทุกคน โดยการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน การรับรองหลักการนี้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปัจจุบัน มาตรา 30 บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายภาษีอากรและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน และตามมาตรา 73 ได้บัญญัติให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคน โดยบัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ทั้งนี้ตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีอากรหรือกล่าวได้ว่าต้องเฉลี่ยให้ทุกคนร่วมกันรับภาระสาธารณะร่วมกัน สามารถพิจารณาหลักความเสมอภาคทางภาษีได้ 2 นัย ดังนี้

นัยแรก หลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ ประชาชนทุกคนจะต้องมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบภาระรายจ่ายของรัฐด้วยการเสียภาษีอากร โดยเท่าเทียมกัน แต่มิได้หมายความว่าต้องรับผิดชอบในจำนวนที่เท่ากันตามวิธีทางคณิตศาสตร์ แต่หมายถึงบุคคลแต่ละคนจะต้องรับภาระในอัตราส่วนที่เท่ากันเมื่อคำนึงถึงความสามารถในทางเศรษฐกิจหรือตามสัดส่วนแห่งทรัพยากรที่มีอยู่

นัยที่สอง กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม หมายถึงประชาชนทุกคนมีสิทธิได้รับการปฏิบัติจากกฎหมายภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น การยกเว้นภาษีอากร การลดหย่อนอัตราภาษีอากรหรือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรบางกลุ่มหรือบางจำพวก โดยมีได้ยกเว้น ลดหย่อนหรือให้สิทธิประโยชน์เป็นการทั่วไปและเป็น การกระทำที่ปราศจากเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟังยอมเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่มีบทบัญญัติที่แบ่งแยกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรไม่ว่าจะเป็นเรื่องของเพศ ชาติกำเนิด ศาสนา เชื้อชาติและฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องไม่จัดให้มีระบบภาษีอากรที่แตกต่างกันในระหว่างผู้เสียภาษีอากร เว้นแต่จะมีสถานการณ์ที่แตกต่างกันตามสถานภาพเฉพาะของผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย เช่น อาชีพ ภาวะเศรษฐกิจ ฝ่ายนิติบัญญัติจึงมีอำนาจที่จะกำหนดระบบภาษีอากรที่แตกต่างกันทั้งในเรื่องของกฎเกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราภาษี มาตรการทางภาษี หรือโทษทางภาษี แต่การกระทำเหล่านี้ต้องมีเหตุผลอันควรรับฟังประกอบ ซึ่งหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรหาได้เป็นอุปสรรคในการใช้มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาการของกิจกรรมต่างๆ เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อรัฐส่วนรวม หากมาตรการทางภาษีตั้งอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องและความเหมาะสม และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่กำหนดมาตรการนั้นๆ

2.2.5 วัตถุประสงค์ของภาษีอากร⁵⁷

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ของภาษีอากรนั้น อาจกล่าวได้ว่า วัตถุประสงค์ของภาษีนั้นมีความเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะเศรษฐกิจและสังคมของมนุษย์ ซึ่งในยุคระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์นั้น การจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีลักษณะเป็นไปเพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มกันของรัฐ โดยนารายได้เหล่านั้นมาสร้างฐานอำนาจของกษัตริย์ แต่ในที่สุดจากความเสื่อมถอยของอำนาจที่เกิดจากปัจจัยต่างๆ ในสังคม โดยเฉพาะสงครามต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกประเทศ ส่งผลให้เกิดความเสื่อมถอยของศรัทธาที่ต่อสถาบันกษัตริย์และระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มากขึ้น จนเป็นเหตุให้เกิดกระแสแนวคิดที่จะเปลี่ยนแปลงการปกครองเข้าสู่ระบอบเสรีประชาธิปไตยซึ่งเป็นการตอบสนองภารกิจของรัฐ ดังนั้น วัตถุประสงค์ของภาษีอากรจึงต้องเป็นไปตามแนวทางภารกิจของรัฐ ดังนี้

1) อำนวยรายได้ให้กับรัฐ

วัตถุประสงค์ดังกล่าวเป็นวัตถุประสงค์หลักที่มีมาตั้งแต่การเกิดขึ้นของสังคมมนุษย์ที่มีความต้องการรวมกลุ่มกันให้เป็นสังคมที่มีประโยชน์ร่วมกันเพิ่มขึ้นกว่าประโยชน์ทั่วไปที่เอกชนได้รับเป็นการเฉพาะตัว การรวมกลุ่มกันเป็นสังคมนั้น ไม่อาจที่จะประกอบหรือหารายได้ที่ป็นรูปธรรมและพอเพียงกับภารกิจที่พึงต้องปฏิบัติได้ จึงเป็นเหตุให้ต้องหารายได้มาเพื่อปฏิบัติการกิจให้สำเร็จลุล่วง อันเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวม ดังที่เห็นปรากฏท่ามกลางความเปลี่ยนแปลงของสังคมที่ยังยอมรับวัตถุประสงค์ของภาษีในลักษณะเป็นการอำนวยรายได้ให้กับรัฐ เช่น มาตรา 13 ของคำประกาศปฏิญญาว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมืองฝรั่งเศส ค.ศ. 1789⁵⁸ ว่า “เพื่อรักษาไว้ซึ่งอำนาจสาธารณะและเพื่อการใช้จ่ายของฝ่ายปกครอง การเก็บภาษีและอากรเป็นสิ่งจำเป็น”⁵⁹ เช่นเดียวกันกับมาตรา 1 หมวด 8 ของรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติว่า “รัฐสภามีอำนาจที่จะกำหนดและเรียกเก็บภาษีอากร และค่าธรรมเนียม เพื่อใช้ชำระหนี้สิน และจัดให้มีการป้องกันประเทศเป็นส่วนรวม และความกินดีอยู่ดีโดยทั่วไปของสหรัฐ แต่ภาษีและค่าธรรมเนียมทั้งหมดนี้จะต้องมีลักษณะเดียวกันทั่วทั้งสหรัฐ”⁶⁰

⁵⁷ อรพิน ผลสุวรรณค์ สบายรูป ก. (2552). *กฎหมายการคลัง*. หน้า 99-123.

⁵⁸ L'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789.

⁵⁹ Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable.

⁶⁰ Article 1 Section 8. The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States.

2) ความเป็นธรรมในสังคม⁶¹

ความเป็นธรรม หรือความหวังผลทางสังคมนี้เป็นการใช้ภาษีที่เป็นเครื่องมือใช้สร้างความ เป็นธรรมให้กับสังคม โดยการกระจายภาระภาษีตามความสามารถ อันเป็นการเคลื่อนย้าย ความมั่งคั่งจากเอกชนเข้าสู่ภาครัฐ ซึ่งอาจจะพออธิบายให้เห็นเป็นรูปธรรมยิ่งขึ้น โดยพิจารณาจาก จำนวนภาษีที่บุคคลแต่ละรายต้องเสียเป็นจำนวนไม่เท่ากัน แต่ประโยชน์จากภาษีนั่นกลับกระจาย ตัวอย่างเป็นธรรมสู่สังคมโดยมิได้คำนึงจำนวนภาษีที่บุคคลเสียไป อันเป็นส่วนหนึ่งในการลดความ เหลื่อมล้ำทางด้านฐานะและลดภาระแก่ผู้เสียเปรียบทางการเงินในสังคม

3) การแทรกแซงทางเศรษฐกิจ⁶²

วัตถุประสงค์นี้ถือกำเนิดขึ้นพร้อมกับภารกิจการคลังมหาชนยุคใหม่ เนื่องจากรัฐ จำเป็นต้องเข้าแทรกแซงระบบเศรษฐกิจและสังคม อันเกิดจากภัยสงครามที่สร้างความเสียหายอย่าง หนักแก่รัฐ โดยที่รายได้จากภาษีเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบเศรษฐกิจตามภาระบทบาทของ รัฐที่เพิ่มขึ้น

3.1) การใช้ภาษีให้ส่งผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจ

การใช้ภาษีให้ส่งผลกระทบต่อภาวะทางเศรษฐกิจนี้ ในทางทฤษฎีมีความเป็นไปได้ ในทางปฏิบัติ ภายใต้ข้อจำกัด คือ ความยุ่งยากและซับซ้อนในการปฏิบัติ ซึ่งอธิบายได้ 2 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) ความเป็นไปได้ในทางทฤษฎี

การจัดเก็บภาษีที่เป็นรายได้สาธารณะนั้น เป็นการตอบสนองนโยบายทางเศรษฐกิจทั้ง ในเชิงรองรับ และกำหนดทิศทางการเศรษฐกิจ ตลอดจนสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ ดังนี้

(1.1) การใช้ภาษีตอบสนองนโยบายเพื่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจ

1. ใช้มาตรการทางภาษีโดยตรง รัฐสามารถทำได้ ทั้งการกำหนดทิศทางการและปริมาณ ของการขยายตัวทางเศรษฐกิจโดยรวมหรือเฉพาะบางส่วนก็ได้ กล่าวคือ หากรัฐต้องการให้เกิดการ ขยายตัวทางเศรษฐกิจโดยรวม รัฐอาจใช้การลดอัตราภาษีให้แก่ผู้ประกอบการภายในประเทศ และ การใช้กำแพงภาษีในสมัยก่อนหน้าเพื่อจำกัดหรือกีดกันการนำเข้าสินค้า ซึ่งไม่เพียงแต่ส่งผล กระทบเฉพาะภาคการนำเข้าและส่งออกเท่านั้น แต่จะกระทบต่อภาวะทางเศรษฐกิจโดยรวม เนื่องจากจะทำให้ผู้ประกอบการภายในประเทศ เพิ่มอัตราการผลิต ซึ่งต้องใช้ทั้งแรงงานและวัตถุดิบ เพิ่มขึ้น กระตุ้นให้เกิดการจ้างงาน และเกิดความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยเศรษฐกิจภายในวงจร

⁶¹ อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป ก. เล่มเดิม. หน้า 106-121.

⁶² แหล่งเดิม. หน้า 115-120.

เศรษฐกิจ ส่งผลให้ปริมาณเงินในระบบเศรษฐกิจเพิ่มมากขึ้น และเกิดการขยายตัวในภาพรวมต่อไป

2. ใช้มาตรการทางภาษีโดยอ้อม เป็นการใช้นโยบายในการกระตุ้นให้เกิดอุปสงค์อุปทานในตลาด โดยแบ่งได้เป็นการกระตุ้นภาคการผลิตและการกระตุ้นภาคการบริโภค ซึ่งการกระตุ้นทางภาคการผลิต รัฐอาจใช้วิธีการลดอัตราภาษีสินค้าและบริการที่มีความจำเป็น เพื่อให้ผู้ประกอบการมีต้นทุนลดลง เป็นผลให้ภาคการผลิตมีความสามารถในการผลิตเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ราคาสินค้าและบริการถูกลง อันจะทำให้ผู้บริโภคที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย ก็จะกระจายตัวกว้างมากขึ้น คือ ไม่ถูกจำกัดด้วยราคาที่สูงเกินกำลังความสามารถ ในขณะที่การกระตุ้นทางภาคการบริโภค รัฐอาจใช้วิธีการลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้รายได้ของประชาชนถูกแบ่งสรรไปยังภาษีที่น้อยลง ทำให้มีเงินได้สุทธิเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นการเพิ่มความสามารถในการบริโภคสินค้าและบริการ

(1.2) การใช้ภาษีในการตอบสนองนโยบายเพื่อการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ การทำให้เศรษฐกิจมีความมั่นคง หรือมีความเข้มแข็ง โดยการควบคุมความสามารถในการบริโภคไม่ให้มากกว่ากำลังการผลิตจนเกินขอบเขต กล่าวคือ ไม่ปล่อยให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ ดังนั้น การใช้นโยบายทางภาษีโดยการเพิ่มกำลังการผลิต แต่ไม่เพิ่มกำลังการบริโภคก็ได้ กล่าวคือ อาจลดอัตราภาษีในภาคการผลิตให้น้อยลง แต่เศรษฐกิจก็จะไม่ขยายตัว ทำให้ไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษีของภาคการบริโภคได้ เพราะจะทำให้รายได้ลดลง โดยไม่ก่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจแต่อย่างใด นอกจากนี้ ยังจะต้องใช้วิธีการชะลอการลงทุน เพื่อไม่ให้มีการลงทุนเพิ่มขึ้น โดยการเพิ่มอัตราภาษีของภาคการลงทุน

3.2) การใช้ภาษีให้ส่งผลกระทบต่อโครงสร้างเศรษฐกิจ

(1) มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการประกอบการ คือ มาตรการที่กำหนดขนาดประเภทและชนิดของกิจการ เป็นสำคัญ ได้แก่

(1.1) มาตรการที่กำหนดขนาดของกิจการ ได้แก่

1. การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะโดยธรรมชาติของภาษีมูลค่าเพิ่มจะเอื้อประโยชน์ต่อกิจการขนาดใหญ่มากกว่ากิจการขนาดเล็ก

2. การลดหย่อนหรือยกเว้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างมีข้อจำกัดสำหรับผู้ประกอบการขนาดเล็กและขนาดย่อม (SMEs : Small & Medium Enterprises) เพื่อสร้างแรงจูงใจให้มีการประกอบกิจการขนาดเล็กและขนาดย่อม

(1.2) มาตรการที่กำหนดชนิดและประเภทของกิจการ

1. การเลือกกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันสำหรับผู้ประกอบการซึ่งผลิตสินค้าและบริการที่ต่างชนิดกัน

2. การเลือกให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่กิจการที่รัฐต้องการให้มีการประกอบการมากขึ้น

3. การเลือกกำหนดอัตราภาษีหรืออากรนำเข้า-ส่งออก ที่แตกต่างกันสำหรับผู้ประกอบการนำเข้า-ส่งออก

(2) มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการลงทุน มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการลงทุนนั้นใกล้เคียงกับมาตรการทางภาษีที่กำหนดชนิดและประเภทของกิจการ หรือเรียกว่า ทิศทางการลงทุน โดยมีข้อแตกต่าง คือ รัฐสามารถกำหนดพื้นที่ที่รัฐต้องการให้มีการลงทุนด้วยมาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการลงทุน

4) ผลทางสุขภาพ

วัตถุประสงค์เพื่อสุขภาพนี้มีความสำคัญในระดับเฉพาะ ไม่เป็นการทั่วไป เป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง โดยรัฐอาจกำหนดอัตราภาษีสินค้าทำลายสุขภาพในอัตราสูง เช่น เหล้า บุหรี่ เป็นต้น เพื่อลดความในการบริโภคลดลง

5) การกำหนดจำนวนประชากร

รัฐอาจใช้ข้อลดหย่อนจำนวนบุตรของภานีเงินได้บุคคลธรรมดา กำหนดทิศทางการเพิ่มหรือลดจำนวนประชากร เช่น หากรัฐต้องการเพิ่มจำนวนประชากร⁶³ โดยให้นำจำนวนบุตรที่มีทั้งหมดสามารถขอลดหย่อนภาษีได้ หรือการให้ลดหย่อนแก่บุตรลำดับหลังในอัตราก้าวหน้า คือ ยังมีบุตรมาก บุตรคนถัดไปก็ยิ่งได้รับการลดหย่อนเพิ่มขึ้น ในทางกลับกันหากรัฐต้องการลดจำนวนประชากร ก็อาจจำกัดจำนวนบุตรที่ใช้ในการลดหย่อน เช่น จำกัดที่ 3 คน โดยคนที่ 4 จะไม่ได้รับการลดหย่อน

6) ผลทางศีลธรรม

รัฐสามารถใช้ข้อลดหย่อนเพื่อประโยชน์ทางศีลธรรม ได้แก่ การลดหย่อนหรือให้นำเงินที่ใช้จ่ายในทางศีลธรรมมาเป็นข้อลดหย่อน ทั้งนี้ เพื่อเสริมสร้างให้บุคคลมีศีลธรรมโดยไม่ต้องกังวลว่าเงินที่ได้ใช้ไปนั้นจะต้องมีการเสียภาษี

⁶³ ตัวอย่างที่มีในปัจจุบัน ได้แก่ ประเทศจีนต้องการเพิ่มประชากรหญิงก็กำหนดให้บุตรสาวที่เกิดหลังจากการใช้กฎหมายนี้ได้รับการลดหย่อนมากขึ้น และมากกว่าบุตรชาย เป็นต้น แม้วัตถุประสงค์นี้ค่อนข้างจะสัมฤทธิ์ผลยาก เนื่องจากไม่สามารถกำหนดเพศบุตรได้ และขึ้นอยู่กับขนบธรรมเนียมประเพณี และความพอใจของแต่ละครอบครัวอีกด้วย.

7) ผลทางศาสนาและการเมือง

ภายีเคยถูกใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในผลทางศาสนาซึ่งสัมพันธ์กับการเมือง โดยไม่เกี่ยวข้องกับศีลธรรมแต่อย่างใด ตัวอย่างเช่น ในอารยธรรมอินเดียยุคกลาง หลังจากที่มุสลิมได้เข้ามารุกรานและยึดครอง มีการจัดเก็บภายีประเภทหนึ่งจากผู้ที่ไม่ได้นับถือศาสนาอิสลามในอินเดีย โดยถือเป็นค่าตอบแทนที่ปกป้องชีวิตและทรัพย์สิน และยกเว้นการเกณฑ์ทหารให้ด้วย ซึ่งปัจจุบันนี้ไม่ปรากฏเหตุการณ์ที่รัฐใช้มาตรการทางภายีเพื่อผลนี้แต่ประการใด ซึ่งในปัจจุบันนี้อาจจะไม่พบในรูปแบบสมบูรณ์ แต่พบในลักษณะของเจตนาแอบแฝง เช่น การลด เพิ่ม ยกเว้น หรือลดหย่อนอัตราภายีแก่ผู้ประกอบการบางกลุ่มหรือบางกิจการ ซึ่งเป็นพวกพ้องของฝ่ายบริหาร หรือเกื้อหนุนสนับสนุนฝ่ายตน ถือว่าเป็นเหตุที่ไม่ชอบธรรมและขัดต่อหลักทั่วไปของภายีอย่างร้ายแรง

2.2.6 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชน โดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยกฎหมายจึงเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐ โดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สินรวมกันเป็นประโยชน์ของรัฐโดยรวม ดังนั้น เสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่ง และมีส่วนที่จะสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สินอยู่ในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินนั้นเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งภาวะเบียดเบียนของสังคมก็เป็นสิ่งที่จำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น

1) ความหมายของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น แม้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยจะบัญญัติถึงเฉพาะแต่หน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร⁶⁴ แต่สิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นก็มีความสำคัญที่รัฐควรจะให้ ความคุ้มครอง ทั้งนี้ เพราะภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บมาจากประชาชนมาโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนในทางตรง รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีอากรรู้สึกถึงความไม่เป็นธรรม ไม่ว่าจะเป็สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครองหรือชั้นศาลซึ่งควรให้ความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพ

⁶⁴ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

คำว่า “สิทธิ” หมายความว่า อำนาจหรือประโยชน์ที่กฎหมายรับรองคุ้มครองและบังคับให้ เช่น สิทธิในการรับมรดก เป็นต้น เป็นสิทธิที่บุคคลอื่นมีหน้าที่ต้องเคารพต่อสิทธิของเรา⁶⁵

ส่วนคำว่า “ผู้เสียหายอากร” หมายความว่า ผู้ที่ต้องเสียเงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ โดยไม่ผูกพันว่าจะให้สิ่งใดตอบแทน

ดังนั้น สิทธิของผู้เสียหายอากร จึงหมายถึง อำนาจหรือประโยชน์ที่กฎหมายควรให้ความคุ้มครองแก่ผู้ที่ต้องเสียเงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ โดยไม่ผูกพันว่าจะให้สิ่งตอบแทน

2) พัฒนาการของการคุ้มครองสิทธิ

ภายหลังสงครามโลกครั้งที่สองสงบลง โดยประเทศพันธมิตรเป็นฝ่ายชนะ ก็ได้มีการจัดตั้งองค์การสหประชาชาติขึ้นและเมื่อวันที่ 15 เมษายน ค.ศ. 1945 ได้มีการประชุมใหญ่สหประชาชาติที่ ซาน ฟรานซิสโก โดยที่ประชุมใหญ่ลงมติรับรองกฎบัตรสหประชาชาติอันเป็นธรรมนูญสำหรับการดำเนินงานของสหประชาชาติ กำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ องค์ประกอบของหน่วยงาน วิธีการดำเนินงาน มาตรการบังคับให้เป็นไปตามมติของสหประชาชาติ ในกฎบัตรสหประชาชาตินี้เอง ได้แสดงให้เห็นเจตนารมณ์ของสหประชาชาติที่ต้องการให้มีการคุ้มครองสิทธิมนุษยชนอย่างจริงจังและให้มีการทำสาส์นระดับระหว่างประเทศรับรองสิทธิของมนุษยชน (International Bill of Rights) แห่งแรกปรากฏอยู่ในคำปรารภซึ่งกล่าวในนามของประชาชนแห่งสหประชาชาติว่า “จะยืนยันความเชื่อมั่นในสิทธิมนุษยชนอันเป็นหลักในเกียรติศักดิ์และคุณค่าของมนุษย์ในอันสิทธิอันเท่าเทียมกันของบุรุษและสตรี ของประชาชนใหญ่ น้อย...”

มาตรา 1 แห่งกฎบัตรได้ระบุวัตถุประสงค์ของสหประชาชาติไว้ว่า “เพื่อจะบรรลุถึงความร่วมมือระหว่างนานาชาติ เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการเคารพในสิทธิมนุษยชน และเสรีภาพขั้นมูลฐานแก่บุคคลทั่วหน้ากัน โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างเรื่องเชื้อชาติ เพศ ภาษา หรือศาสนา”

มาตรา 13 กล่าวถึงอำนาจและหน้าที่ของสมาชิกสหประชาชาติว่า “สมาชิกจะต้องริเริ่มศึกษาและสนับสนุนวัตถุประสงค์การช่วยเหลือ โดยคำนึงถึงสิทธิมนุษยชนและเสรีภาพขั้นมูลฐานสำหรับคนทุกคน โดยไม่มีความแตกต่างเรื่องเชื้อชาติ เพศ ภาษาหรือศาสนา”⁶⁶

⁶⁵ พรชัย เลื่อนฉวี. (2553). กฎหมายรัฐธรรมนูญและสถาบันการเมือง. หน้า 151.

⁶⁶ พิพากษ์ เกียรติกมลเส. เล่มเดิม. หน้า 20-21.

(1) กติการะหว่างประเทศว่าด้วยสิทธิของพลเมืองและสิทธิทางการเมือง ค.ศ. 1966

กติการะหว่างประเทศว่าด้วยสิทธิของพลเมืองและสิทธิทางการเมือง (International Covenant on Civil and Political Rights) เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่มีอยู่ดั้งเดิมของมนุษย์ ได้ผ่านการรับรองจากสมัชชาสหประชาชาติเมื่อวันที่ 16 ธันวาคม ค.ศ. 1966 ได้รับการให้สัตยาบันและมีผลบังคับใช้ในวันที่ 23 มีนาคม ค.ศ. 1976 ประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคี เมื่อวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2539 กติการะหว่างประเทศฉบับนี้ มีข้อความรวมทั้งสิ้น 53 ข้อ โดยในข้อที่ 1-27 เป็นบทบัญญัติที่ให้การรับรองถึงสิทธิและเสรีภาพ และในข้อที่ 28-53 เป็นบทบัญญัติที่ระบุถึงวิธีดำเนินการและการบังคับใช้กติการะหว่างประเทศฉบับนี้⁶⁷

การคุ้มครองสิทธิ

มาตรา 2 ถึง 5 กำหนดว่า รัฐภาคีจะให้การเคารพและให้ความมั่นใจแก่ผู้ที่อยู่ในดินแดนของตนถึงการคุ้มครองสิทธิต่างๆ ตามกติการะหว่างประเทศนี้ โดยปราศจากความแตกต่างในเรื่องเชื้อชาติ ผิว เพศ ภาษา ศาสนา ความคิดเห็นทางการเมือง สัญชาติ พื้นฐานทางสังคม ทรัพย์สิน กำเนิดหรือสถานะอื่นๆ และในกรณีที่ยังไม่มีมาตรการทางกฎหมายกำหนดไว้ รัฐภาคีจะต้องออกกฎหมายหรือกำหนดมาตรการอื่นใดให้สอดคล้องกับกระบวนการทางรัฐธรรมนูญของตน และตามบทบัญญัติแห่งกติการะหว่างประเทศฉบับนี้

รัฐภาคีให้ความมั่นใจว่า ในกรณีที่มีการละเมิดสิทธิและเสรีภาพตามกติกานี้ ผู้ถูกละเมิดจะได้รับการบำบัดแก้ไขและบังคับให้บังเกิดผลอย่างจริงจังจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมาย

ในกรณีที่มิเหตุฉุกเฉินสาธารณะอันคุกคามต่อความปลอดภัยของประเทศ รัฐภาคีอาจละเว้นไม่ปฏิบัติตามพันธกรณีตามกติกานี้ได้ตามสถานการณ์ที่จำเป็น แต่รัฐดังกล่าวไม่มีสิทธิที่จะกระทำการใดอันเป็นการลดทอนหรือจำกัดสิทธิและเสรีภาพต่างๆ ที่ได้รับรองไว้ นอกเหนือไปจากที่ได้บัญญัติไว้ในกติกานี้

มาตรา 6 ถึง 27 ให้การรับรองสิทธิต่างๆ ของพลเมืองและทางการเมืองของมนุษย์ ดังนี้

1. มนุษย์ทุกคนมีสิทธิโดยธรรมชาติในการดำรงชีวิต
2. การลงโทษประหารชีวิตจะมีได้เฉพาะในคดีอุกฉกรรจ์ตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะกระทำความผิดนั้นและต้องไม่ขัดต่อบทบัญญัติในกติกานี้และอนุสัญญาว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทำลายล้างเผ่าพันธุ์ (Convention on the Prevention and Punishment of

⁶⁷ อุดมศักดิ์ สินธิพงษ์. (2548). *สิทธิมนุษยชน*. หน้า 113-116.

the Crime of Genocide) ผู้ที่ต้องคำพิพากษาให้ประหารชีวิตมีสิทธิที่จะขอภัยโทษ นิรโทษกรรม หรือลดหย่อนผ่อนโทษได้

3. ห้ามมิให้มีการประกอบอาชญากรรมทำลายล้างเผ่าพันธุ์ การทรมาน หรือกระทำการโหดร้ายขัดต่อมนุษยธรรม หรือการลงโทษที่ขัดต่อศีลธรรม
4. ห้ามมิให้นำบุคคลใดมาเป็นทาส รวมทั้งห้ามการซื้อขายทาส
5. ห้ามมิให้มีการเกณฑ์แรงงานหรือบังคับใช้แรงงานตามอำเภอใจ ยกเว้นในยามฉุกเฉินหรือเพื่อการเกณฑ์ทหารตามกฎหมาย
6. สิทธิในเสรีภาพและความมั่นคงแห่งตน ห้ามมิให้มีการจับกุมหรือคุมขังโดยพลการ
7. ผู้ต้องหาในคดีอาญาจะต้องถูกนำตัวไปยังศาลหรือเจ้าหน้าที่อื่นผู้มีอำนาจตามกฎหมาย เพื่อพิจารณาคดีในเวลาอันสมควรหรือเพื่อปล่อยตัวชั่วคราวโดยมีหลักประกัน
8. ในกรณีที่บุคคลใดถูกลิดรอนเสรีภาพ โดยถูกจับหรือควบคุมตัว ย่อมมีสิทธิดำเนินวิธีพิจารณาในศาลเพื่อให้พิจารณาโดยไม่ชักช้าถึงความชอบด้วยกฎหมายของการควบคุมตัวนั้น หรือเพื่อปล่อยตัวหากการควบคุมตัวนั้นเป็นไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจะต้องได้รับคำสินไหมทดแทน
9. ผู้ถูกลิดรอนเสรีภาพต้องได้รับการปฏิบัติอย่างมีมนุษยธรรม ระบบราชทัณฑ์ต้องเป็นไปเพื่อการฟื้นฟูทางสังคม และมีการจำแนกผู้กระทำความผิดที่เป็นเด็กหรือเยาวชนออกจากผู้ใหญ่
10. ห้ามมิให้มีการจำคุกเนื่องจากการไม่สามารถชำระหนี้ตามสัญญา
11. เสรีภาพในการย้ายถิ่นฐานและในการเลือกที่อยู่อาศัยภายในเขตแดนของรัฐ รวมทั้งมีสิทธิที่จะเดินทางเข้าออกจากประเทศใดๆ รวมทั้งประเทศของตนได้โดยเสรี ยกเว้นในกรณีจำเป็นเพื่อความสงบเรียบร้อย ศีลธรรมอันดี และความมั่นคงของชาติ
12. สิทธิที่จะได้รับการพิจารณาคดีอย่างเปิดเผยและเป็นธรรม โดยศาลที่มีอำนาจและมีอิสระ ผู้ที่ถูกกล่าวหาในคดีอาญามีสิทธิที่จะได้รับการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะได้มีการพิสูจน์ความผิดตามขั้นตอนของกฎหมาย
13. ผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดมีสิทธิได้รับหลักประกันขั้นต่ำในเรื่องต่างๆ ดังนี้ สิทธิที่จะได้รับการแจ้งข้อกล่าวหา สิทธิในการมีทนายความเพื่อเตรียมการต่อสู้คดี สิทธิในการจัดหาพยานและซักถามพยานฝ่ายตรงข้ามตลอดจนสิทธิในการจัดหาล่าม
14. ห้ามมิให้มีการแทรกแซงในเรื่องส่วนตัว ครอบครัว เคหสถาน หรือการติดต่อสื่อสารโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย
15. เสรีภาพในความคิด มโนธรรม และศาสนา รวมถึงเสรีภาพในการเลือกนับถือศาสนา การประกาศศาสนา การประกอบพิธีกรรม และการเผยแพร่ศาสนาตามความเชื่อของตนเอง

บิดามารดามีเสรีภาพในการให้การศึกษาทางศาสนาและศีลธรรมแก่เด็กในความปกครองตามเชื่อ
ของคุณ

16. เสรีภาพในการแสดงออก ในการแสวงหาและรับรู้ข้อมูลข่าวสาร โดยต้องไม่เป็นการละเมิดต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลอื่น

17. สิทธิในการร่วมประชุม โดยสันติ เสรีภาพในการสมาคมกับบุคคลอื่นๆ รวมทั้งสิทธิในการก่อตั้งและเข้าร่วมในสหภาพแรงงานเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของคุณ

18. เสรีภาพในการสมรสของชายและหญิงที่อยู่ในวัยที่จะสมรสกันได้

19. ครอบครัวและเด็กมีสิทธิได้รับการคุ้มครองจากรัฐโดยเท่าเทียมกัน โดยปราศจากการเลือกปฏิบัติ เด็กทุกคนมีสิทธิได้รับการตั้งชื่อพร้อมหลักฐานทางทะเบียน และมีสิทธิได้รับสัญชาติ

20. สิทธิในการออกเสียงหรือ ได้รับเลือกตั้งตาม โอกาสอย่างแท้จริง

21. สิทธิในการมีส่วนร่วมในรัฐกิจและการเข้าถึงบริการสาธารณะโดยเสมอภาค

22. สิทธิของชนกลุ่มน้อยในการมีวัฒนธรรม ภาษา และศาสนาเป็นของตนเอง

(3) ปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน

สิทธิมนุษยชน (Human Rights) ได้แก่ บรรดาสิทธิและเสรีภาพที่ถือกันว่าติดตัวมนุษย์ทุกคนมาแต่กำเนิด และไม่อาจถูกพรากไปจากมนุษย์ได้โดยไม่เป็นการทำลายความเป็นมนุษย์ของราษฎร เช่น สิทธิในชีวิต ร่างกาย เสรีภาพในเคหสถาน เสรีภาพในการแสดงความคิดเห็น เป็นต้น

ในปี 1948 มีปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนของสหประชาชาติลงวันที่ 10 ธันวาคม ค.ศ. 1948 ปฏิญญาสากลดังกล่าวได้รับรองโดยสมาชิกใหญ่สหประชาชาติ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าหลักการและแนวความคิดในการรับรองสิทธิเสรีภาพนั้นเป็นหลักสากลที่ได้รับการยอมรับจากนานาชาติในประชาคมโลกซึ่งในที่นี่จะขอกกล่าวถึงการรับรองสิทธิเสรีภาพ สิทธิมนุษยชนในปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนอย่างพอสังเขป ประกอบไปด้วย 30 มาตรา คือ⁶⁸

1. สองมาตราแรกของปฏิญญารับรองสิทธิมนุษยชนพื้นฐาน โดยมาตราแรกได้นิยามพื้นฐานทางอุดมการณ์ของคำปฏิญญาว่า “มนุษย์ทั้งหลายเกิดมาอิสระเสรีและเท่าเทียมกันทั้งศักดิ์และสิทธิ ทุกคนได้รับการประสิทธิ์ประสาทเหตุผลและมโนธรรมและควรปฏิบัติต่อกันอย่างฉันท์พี่น้อง” ส่วนมาตราที่สองนั้นกล่าวถึงขอบเขตของการใช้สิทธิเสรีภาพโดยบัญญัติว่า “บุคคลชอบที่จะมีสิทธิและเสรีภาพที่ระบุไว้ในปฏิญญานี้ ทั้งนี้โดยไม่มีการจำแนกความแตกต่างในเรื่องใดๆ

⁶⁸ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ข. เล่มเดิม. หน้า 112-115.

เช่น เชื้อชาติ สีผิว เพศ ภาษา ศาสนา ความเห็นทางการเมืองหรือทางอื่นใด ชาติหรือสังคมอันเป็นที่มาเดิม ทรัพย์สิน กำเนิดหรือสถานะอื่นใด...”⁶⁹

2. ข้อ 3 ถึงข้อ 14 ให้ความสำคัญกับสิทธิของบุคคล เช่น สิทธิในร่างกายและเสรีภาพ อิสระจากการเป็นทาส อิสระจากการทรมาน การลงโทษหรือการปฏิบัติที่ต่ำช้า สิทธิที่จะเป็นบุคคลตามกฎหมาย สิทธิที่จะได้รับการคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเสมอภาคกัน สิทธิได้รับการเยียวยาทางศาลและการถูกละเมิดสิทธิ อิสระจากการจับกุม คุมขังหรือเนรเทศโดยพลการ สิทธิที่จะได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดี สิทธิในคดีอาญาที่ได้รับการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าบริสุทธิ์ จนกว่าจะพิสูจน์ได้ว่า กระทำความผิดจริง สิทธิที่จะไม่ถูกแทรกแซงในความเป็นส่วนตัว สิทธิในการเดินทาง และย้ายที่อยู่ต่างประเทศ

3. ข้อ 15 ถึงข้อ 17 เป็นบทบัญญัติรับรองสถานะส่วนบุคคล เช่น สิทธิในการถือสัญชาติ สิทธิในการสมรสและการสร้างครอบครัว สิทธิที่จะมีทรัพย์สินเป็นต้น

4. กลุ่มที่สี่เป็นกลุ่มที่รับรองสิทธิเสรีภาพและเสรีภาพทางการเมืองปรากฏอยู่ในบทบัญญัติข้อ 18 ถึงข้อ 21 เช่น สิทธิในเสรีภาพการนับถือศาสนา เสรีภาพในการแสดงความคิดเห็น การแสดงออก การรับหรือแพร่ข้อมูลข่าวสาร สิทธิในการชุมนุมอย่างสงบ

5. กลุ่มที่ห้าเป็นกลุ่มที่รับรองสิทธิทางเศรษฐกิจและสังคมปรากฏในข้อ 22 ถึงข้อ 27 เช่น สิทธิในสวัสดิการทางสังคม เศรษฐกิจและวัฒนธรรม สิทธิในการทำงานร่วมในสหภาพแรงงาน สิทธิในการพักผ่อนและมีวันหยุด สิทธิมาตรฐานการครองชีพ มารดาและเด็กจะต้องได้รับการดูแลพิเศษ สิทธิในการศึกษา สิทธิในการเข้าร่วมศิลปวัฒนธรรม

6. กลุ่มสุดท้ายคือ ข้อ 28 ซึ่งบัญญัติอย่างค่อนข้างกว้าง โดยยืนยันถึงสิทธิของทุกคนที่จะได้รับประโยชน์จากระเบียบของสังคม และนอกจากนี้ยังรวมถึงการที่บุคคลต้องมีหน้าที่ต่อชุมชนอีกด้วยและข้อจำกัดสิทธิเสรีภาพจะถูกจำกัดได้ด้วยกฎหมายเท่านั้นในมาตรา 29

เมื่อพิจารณาจากคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789 มาตรา 28 บัญญัติว่า “เสรีภาพก็คือความสามารถที่จะกระทำการใดก็ได้ที่ไม่เป็นการรบกวนผู้อื่น ดังนั้น การใช้สิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์แต่ละคนจะมีก็แต่เพียงข้อจำกัดเฉพาะที่ต้องยอมให้สมาชิกอื่นของสังคมสามารถใช้สิทธิเหล่านี้เช่นเดียวกัน ข้อจำกัดเช่นว่านี้ จะกำหนดขึ้นได้ก็แต่โดยบทกฎหมายเท่านั้น” และมาตรา 5 “กฎหมายมีสิทธิที่จะห้ามเฉพาะการกระทำที่รบกวนสังคมเท่านั้น สิ่งใดที่ไม่มีกฎหมายห้ามใครจะมาห้ามไม่ให้ทำย่อมไม่ได้ และในทำนองกลับกันบุคคลย่อมไม่ถูกบังคับให้

⁶⁹ แปลและเรียบเรียงโดย คณะอนุกรรมการสิทธิมนุษยชนและสันติภาพ องค์การการศึกษา วิทยาศาสตร์และวัฒนธรรมแห่งสหประชาชาติ (UNESCO).

กระทำการในสิ่งที่กฎหมายไม่ได้สั่งให้กระทำ”⁷⁰ จากบทบัญญัติทั้งสองมาตราทำให้เห็นว่า การจำกัดสิทธิเสรีภาพนั้นมีหลักอยู่สองประการคือ การจำกัดสิทธิเสรีภาพเพื่อคุ้มครองบุคคลอื่นและการจำกัดสิทธิเสรีภาพเพื่อคุ้มครองสังคมโดยกฎหมาย

(4) ปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร⁷¹

การคุ้มครองสิทธิผ่านวิธีการให้สิทธิหรือรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งอาจเรียกว่าปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร วิธีนี้มีมานานหลายร้อยปีแล้ว ที่เก่าแก่และมีชื่อเสียงที่สุดได้แก่ Magna Carta ของประเทศอังกฤษ ค.ศ. 1215 ประเทศฝรั่งเศสมีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1975 ประเทศแคนาดามีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1985 ประเทศอังกฤษมีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1986 ประเทศนิวซีแลนด์มีปฏิญญาสิทธิพื้นฐาน ค.ศ. 1986 ประเทศสหรัฐอเมริกาเริ่มมีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร (Taxpayer Bill of Rights) ค.ศ. 1988

ปฏิญญายุคใหม่เริ่มจากปฏิญญาของประเทศอังกฤษที่ปรับปรุงใหม่ใน ค.ศ. 1991 มีการวิจารณ์กันว่าปฏิญญานี้ไม่มีสภาพบังคับในทางกฎหมาย และไม่ได้จัดทำโดยประชาชน หรือไม่ได้ให้ประชาชนมีส่วนร่วม อย่างไรก็ตาม หารู้ว่าเห็นได้ชัดว่าทางการได้สนใจปรับปรุงบริการของรัฐให้มีความดียิ่งขึ้น โดยทัศนคติที่มองว่าประชาชนเป็นผู้บริโภค ปฏิญญาลักษณะคล้ายคลึงกันได้เกิดขึ้นใหม่แพร่หลายไปในองค์กรต่างๆ ในประเทศอังกฤษ คือ ในปี ค.ศ. 1997 มี 40 ฉบับ ในปี ค.ศ. 2003 เพิ่มขึ้นเป็น 200 กว่าฉบับ และยังมีที่ออกมาโดยท้องถิ่นต่างๆ อีกกว่า 10,000 ฉบับ ปฏิญญาเหล่านี้ได้รับการวิจารณ์ว่ามีลักษณะฉาบฉวยเฉพาะกิจ เฉพาะพื้นที่ แต่จิตวิญญาณในเรื่องที่เน้นการให้บริการที่ดีนี้ยังคงดำรงอยู่

ปี ค.ศ. 2000 องค์กรสหประชาชาติได้ออกต้นแบบปฏิญญาสิทธิผู้เสียภาษีอากร 10 แบบ เน้นความง่ายและประโยชน์ พร้อมทั้งเสนอแนะว่าความสำเร็จไม่ใช่เกิดจากถ้อยคำหรือตัวอักษรในปฏิญญา หากแต่เกิดจากบรรยากาศที่เอื้อให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีปฏิบัติการที่ตอบสนองต่อความต้องการของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเรียกได้ว่าเป็นผู้ทรงสิทธิคือสิทธิที่จะได้รับบริการที่ดีมีมาตรฐานจากรัฐ นอกจากนั้น ควรมีกระบวนการประเมินผล และรับฟังข้อวิพากษ์วิจารณ์เพื่อปรับปรุงแก้ไขอย่างต่อเนื่องด้วย

⁷⁰ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ข. เล่มเดิม. หน้า 129.

⁷¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (2552). รายงานวิจัย เรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง. หน้า 42-43.

OECD ได้สำรวจเรื่องสิทธิของผู้เสียหายอากรและตีพิมพ์เอกสารเผยแพร่ผลสำรวจในปี ค.ศ. 1990 ต่อมาได้เสนอต้นแบบปฎิญาสิทธิของผู้เสียหายอากรในปี ค.ศ. 2001 และแนะนำให้แต่ละประเทศปรับใช้ให้เหมาะกับนโยบาย ระบบกฎหมาย ทางปฏิบัติ และวัฒนธรรมของแต่ละประเทศ

รัฐสภาประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตราปฎิญาสิทธิของผู้เสียหายอากร ในปี ค.ศ. 1988 และมีฉบับที่ 2 และฉบับที่ 3 ในปี ค.ศ. 1996 และ 1998 ตามลำดับ ส่วนประเทศออสเตรเลียมีปฎิญาฯ ใหม่ในปี ค.ศ. 1997 และปรับปรุงเป็นฉบับใหม่ในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2003 ปฎิญาฯ นี้ไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย แต่ได้มีการเผยแพร่ทั่วไปทางวิทยุและโทรทัศน์ทั่วประเทศ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ทบทวนปฎิญาฯ ดังกล่าวทุก 3 ปี รวมทั้งมีการสำรวจข้อมูลเชิงปริมาณทุก 6 เดือน และใช้อินเตอร์เน็ตเป็นเครื่องมือช่วย

(5) รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติถึงสิทธิและเสรีภาพไว้ในหมวด 3 ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียหายอากรที่รัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ได้บัญญัติรับรองไว้ ดังนี้

1. มาตรา 28 วรรคสาม บัญญัติว่า “บุคคลย่อมสามารถใช้สิทธิทางศาลเพื่อบังคับให้รัฐต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ได้โดยตรงหากการใช้สิทธิและเสรีภาพในเรื่องใดมีกฎหมายบัญญัติรายละเอียดแห่งการใช้สิทธิและเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้แล้ว ให้การใช้สิทธิและเสรีภาพในเรื่องนั้นเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ตามมาตรา 28 วรรคสาม นี้ แสดงให้เห็นว่า ผู้เสียหายมีสิทธิที่จะใช้สิทธิทางศาลได้โดยต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่ได้บัญญัติไว้ในเรื่องนั้นๆ ซึ่งกฎหมายนั้นต้องเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ กฎหมายในปัจจุบันที่ได้บัญญัติถึงสิทธิของผู้เสียหายที่จะดำเนินการใช้สิทธิทางศาลก็คือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั่นเอง

2. มาตรา 29 บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย โดยอนุโลม”

ตามมาตรา 29 นี้ ถือเป็นบทบัญญัติที่เป็นหัวใจของสิทธิและเสรีภาพของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ เนื่องจากในกรณีที่รัฐธรรมนูญอนุญาตให้มีการจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพนั้นย่อมไม่อาจกระทำได้โดยการตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับเฉพาะกรณี หากมีการตรากฎหมายล่วงล้ำสิทธิและเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญอนุญาต กฎหมายนั้นจะต้องอ้างอิงบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจด้วย นอกจากนี้แล้วการตรากฎหมายล่วงล้ำแดนแห่งสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องพอสมควรแก่เหตุ และไม่ว่าจะอย่างไรก็ตาม รัฐจะตรากฎหมายให้กระทบกระเทือนถึงแก่นหรือสาระสำคัญของสิทธิไม่ได้ เงื่อนไขต่างๆ ที่กล่าวมานี้เป็นเงื่อนไขที่ศาลรัฐธรรมนูญจะต้องใช้ในการตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เสียหายอากร ซึ่งกฎหมายที่เป็นอยู่ในปัจจุบันจะต้องไม่เป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียหายอากรมากเกินไป

3. มาตรา 30 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

หลักความเสมอภาคถือว่าเป็นหลักพื้นฐานของศักดิ์ศรีของความเป็นมนุษย์ ซึ่งมนุษย์ย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกันในฐานะที่เป็นมนุษย์โดยมิต้องคำนึงถึงคุณสมบัติอื่นๆ อาทิ เชื้อชาติ ศาสนา ภาษา ถิ่นกำเนิด เป็นต้น และขณะเดียวกันก็ถือได้ว่าหลักความเสมอภาคนี้เป็นหลักที่ควบคุมมิให้รัฐใช้อำนาจของตนตามอำเภอใจ โดยการใช้อำนาจของรัฐแก่กลุ่มบุคคลใดบุคคลหนึ่งรัฐต้องสามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใดรัฐจึงกระทำการอันก่อให้เกิดผลกระทบหรือเป็นการให้ประโยชน์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งนั้น โดยเฉพาะ หากการให้เหตุผลไม่อาจรับฟังได้แสดงว่าการใช้อำนาจของรัฐนั้นเป็นไปตามอำเภอใจ ดังนั้นหลักความเสมอภาคจึงเป็นหลักสำคัญในการรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนและสามารถนำมาตรวจสอบการใช้อำนาจของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการได้

4. มาตรา 40 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้

(1) สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง

(2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่อง การได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ การเสนอข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะ และการได้รับทราบเหตุผลประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่ง

(3) บุคคลย่อมมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม...”

การเข้าถึงความยุติธรรมได้ถูกกล่าวถึงมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1960 โดยใช้คำว่า “Access to Justice” เพื่อเรียกร้องให้มีการปฏิรูปกฎหมายสถาบันกระบวนการทางกฎหมายแพ่ง แต่ต่อมาการเข้าถึงความยุติธรรมถูกใช้เป็นแนวคิดในการเข้าถึงระบบศาลและนักกฎหมาย โดยเฉพาะในเรื่อง ค่าใช้จ่ายคดี (Cost) ความล่าช้าและความซับซ้อนในระบบกฎหมาย (Delay and complexity in the Legal System)⁷² ซึ่งต่อมามีการขยายขอบเขตให้มากขึ้น โดยนักปฏิรูปมองว่า ควรมีการสนับสนุนให้การวินิจฉัยสั่งการให้เป็นไปด้วยความเป็นธรรม มีการเรียกร้องให้ศาลเข้ามามีบทบาทในการไต่สวน (Judicial Review)⁷³ ให้มากที่สุด ทั้งนี้ เพื่อให้การเข้าถึงความยุติธรรมต้องเป็นการเปิดโอกาสที่เท่าเทียมกันเสียก่อน ในการที่ได้รับสิทธิอย่างเต็มที่ตามที่ระบบกฎหมายรับรอง มีการปรับปรุงการเข้าถึงศาล รวมทั้งการปฏิรูปกฎหมายเชิงสารบัญญัติ กระบวนการทางศาล เป็นต้น ซึ่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้มีการบัญญัติรับรองสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมอย่างชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา หรือคดีปกครอง ซึ่งบุคคลทุกคนควรจะสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย และมีค่าใช้จ่ายน้อย รวมไปถึงพิจารณาคดีด้วยความรวดเร็วและเป็นธรรม

5. มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นนี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

การสืบทอดย่อมได้รับความคุ้มครอง สิทธิของบุคคลในการสืบทอดย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

⁷² อรุมา สามัญทอง. (2553). สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางอาญา : ศึกษาสิทธิของผู้เสียหาย ในการดำเนินคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา. หน้า 30.

⁷³ แหล่งเดิม. หน้า 31.

สิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกบุคคลเริ่มได้รับการรับรองและคุ้มครองในราวศตวรรษที่ 16 และ 17 นักคิดชาวตะวันตกได้เสนอทฤษฎีที่สำคัญ เช่น สัญญาประชาคม และแนวคิดแบบมนุษยนิยม ทำให้นักคิดที่ได้รับอิทธิพลจากทฤษฎีหรือแนวคิดดังกล่าวได้เรียกร้องสิทธิที่เห็นว่ามี ความจำเป็นต่อประชาชน กล่าวคือ สิทธิในชีวิต ร่างกายและกรรมสิทธิ์ เป็นต้น กรรมสิทธิ์ได้รับการยอมรับให้มีสถานะเท่าเทียมกับเสรีภาพในชีวิตและร่างกาย โดยเฉพาะ John Lock ซึ่งเขียนหนังสือที่มีความสำคัญ คือ “Two Treaties on Civil Government” โดย John Lock เห็นว่าชีวิต เสรีภาพ และกรรมสิทธิ์เป็นสิ่งที่ติดตัวปัจเจกบุคคลมาตั้งแต่เกิด โดยสิทธิดังกล่าวเป็นสิทธิที่มีอยู่ อย่างเท่าเทียมกันอย่างอิสระในสภาวะธรรมชาติ สิทธิดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิกได้โดยสัญญา ประชาคม สำหรับในระบบ Common Law แล้ว Sir Edward Coke เป็นผู้ที่สนับสนุนเสรีภาพส่วนบุคคล สิทธิในชีวิต และกรรมสิทธิ์โดยกฎหมายบัญญัติ โดย Coke เห็นว่า สิทธิดังกล่าวเป็นสิทธิที่ ติดตัวมนุษย์ ซึ่งได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย⁷⁴

6. มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและ บรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักภัย ปกป้อง และ สืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและ สิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

รัฐธรรมนูญได้บัญญัติหน้าที่ของบุคคลต่างๆ ไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหน้าที่เสียภาษีอากร เนื่องจาก เงินส่วนใหญ่ที่รัฐนำมาใช้ในการบริหารประเทศนั้น คือ เงินภาษีอากรที่รัฐบังคับจัดเก็บ จากรายการ เพื่อใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษี เพื่อหารายได้ให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาล เพื่อการกระจายรายได้ เพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐบาล หรือสนองนโยบายธุรกิจ และการคลังของรัฐบาล

3) การแบ่งประเภทของ “สิทธิของผู้เสียภาษีอากร”

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจแบ่งประเภทเพื่อจัดหมวดหมู่ได้หลายแบบขึ้นอยู่กับ วัตถุประสงค์ในการจัดแบ่งประเภทต่างๆ

Koji Ishimura แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงการเมือง ระบอบประชาธิปไตย เช่น สิทธิที่จะควบคุมดูแลรัฐบาลเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินภาษีอากร และสิทธิ

⁷⁴ กมล โสคติโกคา. (2553). “การคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกบุคคลจากการเวนคืนตาม กฎหมายไทย” ในรวมบทความทางวิชาการของสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ ชุดที่ 9. หน้า 365-366.

ในเชิงกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เช่น สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในขั้นตอนก่อนการตรวจสอบ ระหว่างการตรวจสอบ และหลังการตรวจสอบประเมินภาษีอากร เป็นต้น⁷⁵

Duncan Bentley แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงกฎหมาย (legal Right) และสิทธิในเชิงบริหาร (Administrative Right) และยังแบ่งย่อยเป็นสิทธิขั้นปฐมภูมิ กับสิทธิขั้นทุติยภูมิ สิทธิที่บังคับใช้ได้ง่ายหรือมีสภาพบังคับมากกับสิทธิที่บังคับใช้ได้ยากหรือ สิทธิที่มีสภาพบังคับน้อย

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในแต่ละประเทศอาจมีพัฒนาการของปริมาณและระดับ คุณภาพมากน้อยต่างกัน นอกจากต้องพิจารณาสิทธิในเชิงกฎหมายว่ามีกฎหมายใดเป็นฐานอ้างอิงของ สิทธิ และเป็นสิ่งกำหนดผลทางกฎหมาย สิทธิดังกล่าวหรือไม่อย่างไรแล้ว ที่สำคัญต้องพิจารณา สิทธิในเชิงความเป็นจริงว่ามีการบังคับใช้ได้ง่าย หรือสภาพบังคับแห่งสิทธินั้นมีอยู่จริงหรือไม่ เพียงใด สภาพบังคับนั้นเกิดได้โดยกฎหมาย โดยการบริหารจัดการ หรือโดยการตีความกฎหมาย ด้วย นอกจากนั้นยังอาจพิจารณาแบ่งสิทธิโดยพิจารณาว่าเป็นสิทธิเรียกร้องต่อใคร (ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายตุลาการ) เรื่องอะไรอยู่ในขั้นตอนใดในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร หรือ พิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่อาจจำกัดสิทธิได้หรือไม่ ยากง่ายเพียงใด หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่มีการ ใช้หรือไม่มีการใช้ หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่เป็นอยู่หรือสิทธิที่ควรจะเป็น เป็นต้น

3) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร⁷⁶

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร อาจแบ่งออกได้เป็นสองประเภทหลัก ได้แก่ สิทธิในเชิง กฎหมาย และสิทธิในเชิงบริหาร ดังนั้น จึงแยกอธิบายการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรออกเป็น สองส่วน คือ ส่วนการบังคับใช้สิทธิในเชิงกฎหมาย และส่วนการบังคับใช้สิทธิในเชิงบริหาร

3.1) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงกฎหมาย

(1) การบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ ซึ่งมี ลักษณะแก้ไขได้ยาก การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านทางรัฐธรรมนูญจึงสามารถทำได้ อย่างไรก็ตาม สิทธิที่ถูกตราไว้ในรัฐธรรมนูญส่วนใหญ่จะบัญญัติไว้อย่างกว้างๆ และบังคับใช้กับ เรื่องต่างๆ นอกเหนือจากเรื่องภาษีอากรด้วย ดังนั้น จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความได้ เนื่องจาก การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาใช้ บังคับกับเรื่องภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดด้วย จนอาจส่งผลให้การบังคับใช้ไม่มี

⁷⁵ Koji Ishimura. *The State of Taxpayers' Rights in Japan*. p.119. Retrieved August 5, 2013. from <http://www.pij-web.net/com/index.html>.

⁷⁶ Duncan Bentley. (2007). *Taxpayers Rights: Theory Origin and Implementation*. p.93-137.

ประสิทธิภาพเท่าที่ควร เพราะฉะนั้นจึงอาจจำเป็นต้องแก้ไขรัฐธรรมนูญ เพื่อให้การบังคับสิทธิของผู้เสียหายอากรผ่านรัฐธรรมนูญมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

(2) การทำให้กฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรแก้ไขได้ยาก กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรจะต้องมีลักษณะที่แก้ไขได้ยากกว่ากฎหมายทั่วไป โดยการบัญญัติมาตรการที่ว่าด้วยวิธีการและรูปแบบการแก้ไขไว้ในกฎหมายด้วย กล่าวคือ วิธีการแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายหรือส่วนสำคัญของกฎหมายจะต้องใช้วิธีการที่พิเศษ คือ ไม่ใช่การใช้เสียงส่วนใหญ่ อย่างที่ใช้กับการแก้ไขกฎหมายอื่นๆ และรูปแบบในการแก้ไขหรือยกเลิก ก็จะต้องมีรูปแบบพิเศษที่ต้องกระทำเสียก่อน จึงจะสามารถแก้ไขหรือยกเลิกได้ อย่างไรก็ตาม การตรากฎหมายลักษณะนี้อาจเป็นไปได้ในบางประเทศ เนื่องจากในประเทศเหล่านั้นการตรากฎหมายลักษณะนี้อาจจำกัดไว้เฉพาะกับกฎหมายในระดับรัฐธรรมนูญเท่านั้น

(3) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรผ่านการตีความกฎหมาย อีกหนทางหนึ่งที่จะช่วยให้การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก็คือการกำหนดให้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษยิ่งกว่าการตีความกฎหมายทั่วไป เพื่อป้องกันมิให้มีการตีความกฎหมายฉบับนั้น โดยเฉพาะที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากร ในทางที่ขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย อันไม่ต่างจากการแก้ไขกฎหมายฉบับนั้นโดยปริยาย ในกฎหมายที่มีบทบัญญัติกำหนดวิธีการแก้ไขเป็นพิเศษไว้ กฎหมายฉบับนั้นจะต้องมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษด้วย

(4) การตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียด นอกเหนือจากวิธีการที่กล่าวมาข้างต้นโดยสภาพแล้ว จะเป็นมาตรการที่ใช้ภายหลังจากที่กฎหมายถูกตราขึ้นมาแล้วนั้น วิธีการตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียดกลับเป็นวิธีการที่ป้องกันมิให้เกิดความขัดแย้งของกฎหมายฉบับใหม่กับกฎหมายฉบับเก่าอย่างไม่ตั้งใจ เนื่องจากการตรากฎหมายที่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายฉบับเก่าควรเกิดขึ้นจากความตั้งใจเท่านั้น ดังนั้น จึงควรตั้งคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมายขึ้นมาเพื่อตรวจสอบร่างกฎหมายฉบับนั้นจะขัดกับสิทธิของผู้เสียหายอากรหรือไม่ ซึ่งประโยชน์ที่จะได้จากการตั้งคณะกรรมการดังกล่าวขึ้นมานั้น นอกเหนือจากการได้พิจารณาร่างกฎหมายอย่างถี่ถ้วนแล้วยังส่งผลให้ฝ่ายบริหารซึ่งเป็นผู้เสนอร่างกฎหมาย ต้องพิจารณาร่างกฎหมายดังกล่าวอย่างละเอียดรอบคอบว่าร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวไม่ละเมิดสิทธิของผู้เสียหายอากร ก่อนที่จะเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมาย อย่างไรก็ตามเนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวกับการเงินเป็นกฎหมายที่จะต้องออกมาอย่างรวดเร็ว คณะกรรมการดังกล่าวจึงมีระยะเวลาที่ค่อนข้างน้อยในการพิจารณาร่างกฎหมายดังกล่าวได้อย่างถี่ถ้วน นอกจากนั้นคณะกรรมการดังกล่าวยังอาจตกเป็นเครื่องมือทางการเมืองได้อีกด้วย ดังนั้น วิธีการที่น่าจะเป็นไปได้ในการป้องกันมิให้คณะกรรมการดังกล่าวตก

เป็นเครื่องมือทางการเมืองและป้องกันการล่าเหยียด ก็คือ การกำหนดให้เป็นคณะกรรมการร่วมระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ

(5) การตราไว้ในกฎหมายทั่วไป การบัญญัติสิทธิของผู้เสียหายอากรไว้ในกฎหมายทั่วไป เช่น กฎหมายภาษีอากร จะส่งผลให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหาย โดยไม่จำเป็นต้องสับสนกับการนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในกฎหมายประเภทอื่นๆ มาตีความปรับใช้กับเรื่องภาษีอากรและยังส่งผลให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม การที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายทั่วไปนั้น จะต้องใช้กระบวนการทางศาล การที่จะได้รับความคุ้มครองสิทธิที่ตราไว้ในกฎหมาย ผู้เสียหายจึงจำเป็นต้องดำเนินการทางศาล แต่สิ่งสำคัญที่จะขัดขวางมิให้ผู้เสียหายอากรไปดำเนินการทางศาลก็คือ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืนถ้าไม่คุ้มกัน ผู้เสียหายอากรก็อาจตัดสินใจที่จะไม่ดำเนินการก็ได้ นอกจากนี้สิ่งที่ขัดขวางอีกประการหนึ่งคือ แม้ว่าผู้เสียหายอากรจะชนะในศาลชั้นต้น ฝ่ายรัฐบาลก็มีทรัพยากรพร้อมข้อมูล และมีแนวโน้มที่จะอุทธรณ์คดีต่อไปอยู่เรื่อย เพื่อยืนยันความเห็นเดิมของตน ไม่ว่าจะสมควรทำเช่นนั้นหรือไม่ก็ตาม

3.2) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรในเชิงบริหาร⁷⁷

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรในเชิงบริหารนั้น มีทั้งที่เป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิขั้นปฐมภูมิ สิทธิขั้นทุติยภูมิ และจุดมุ่งหมายทางปกครอง (Administrative Aim)

การบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมินั้น มีมาตรการบังคับใช้ที่ค่อนข้างชัดเจนโดยอาจกระทำได้หลายทาง กล่าวคือ ในกรณีการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมินั้น จะเป็นการคุ้มครองโดยผ่านกฎหมายปกครอง หรือวิธีปฏิบัติในทางปกครองโดยผ่านทางองค์กรอิสระต่างๆ ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบหรือรับเรื่องร้องเรียนต่างๆ ซึ่งเมื่อองค์กรเหล่านี้ได้ตรวจสอบเรื่องที่ร้องเรียนแล้ว ก็อาจจะมีคำวินิจฉัยใหม่ออกมาแทนที่คำวินิจฉัยเดิม ในกรณีที่มีเหตุผลหนักแน่นสนับสนุนให้ทำเช่นนั้น

สำหรับจุดมุ่งหมายทางปกครองนั้น องค์กรประกอบหลักอยู่ที่เจตนาทางการปกครอง การบังคับใช้มีแนวโน้มว่าจะอาศัยหลักธรรมาภิบาล หรือการควบคุมคุณภาพ โดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบเป็นสำคัญ ได้แก่

(1) การใช้หลักธรรมาภิบาล กล่าวคือ เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้วางหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติใดไว้แล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ต้องปฏิบัติตาม รัฐสภาหรือรัฐมนตรีอาจควบคุมดูแลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องจัดทำรายงานประจำปีว่า สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือ

⁷⁷ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 21.

แนวปฏิบัติที่ได้วางไว้หรือไม่อย่างไร วิธีนี้ใช้ได้ผลดีในประเทศที่มีการบริหารอย่างโปร่งใสและมีความเป็นประชาธิปไตยสูง

(2) การควบคุมคุณภาพ โดยมีองค์กรตรวจสอบ เพื่อเป็นการสร้างกรอบสำหรับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการจัดการกับปัญหาของประชาชนล่วงหน้าและอย่างมีประสิทธิภาพ แทนที่จะให้ตกเป็นหน้าที่ของศาลในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมาแล้ว อันเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายเหตุ และมีข้อจำกัดค่อนข้างมาก เนื่องจากศาลสามารถเข้าไปตรวจสอบได้เฉพาะกรณีที่มีการนำคดีมาฟ้องต่อศาล และมีผลเฉพาะกรณีเท่านั้น ดังนั้น จึงเห็นกันว่าการมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ เช่น ผู้ตรวจการแผ่นดิน เป็นต้น จะสามารถแก้ไขปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่า เนื่องจากสามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบคำตัดสินหรือปัญหาทางปกครองได้เกือบทั้งหมด และผลของการควบคุมตรวจสอบจะเป็นไปในวงกว้าง

มาตรการที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการควบคุมความโปร่งใสและคุณภาพของการกระทำของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นการบังคับใช้จุดมุ่งหมายทางปกครอง และเป็นเพียงมาตรการทางอ้อมเท่านั้น เนื่องจากแม้ว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะไม่สามารถทำตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้ ก็ไม่มีบทลงโทษที่ชัดเจนแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างจากการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิ ซึ่งมีบทลงโทษและมีความชัดเจนมากกว่า

2.2.7 วิธีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร⁷⁸

วิธีการที่จะสร้างต้นแบบของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังคงมีประโยชน์อยู่ เพราะสามารถใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในต้นแบบนั้นสามารถปรับใช้กับเนื้อหาของเฉพาะของกฎหมาย และระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศได้ โดยมีข้อสังเกตว่า ไม่ควรนำต้นแบบของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมาใช้บังคับโดยไม่มีการปรับหรือแก้ไขให้สอดคล้องกับสิ่งที่ดำรงอยู่แล้วในแต่ละประเทศ

จุดเริ่มต้นในการนำเรื่องสิทธิเข้ามาพิจารณาในต้นแบบ คือ ความซับซ้อนของระบบภาษีอากรในกลุ่มประเทศ OECD ประเทศในกลุ่มนี้ได้ตระหนักถึงสิทธิขั้นพื้นฐานในกระบวนการทางกฎหมาย รวมถึงข้อกำหนดทางภาษีอากรประเทศต่างๆ ได้แก่ ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ สหรัฐอเมริกา และประสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้ผ่านกฎหมาย หรือได้จำกัดกฎระเบียบที่ใช้กำหนดระบบภาษีอากรประเทศเหล่านี้ให้สิทธิมากมายแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งไม่มีในหลายๆ ประเทศ การทบทวนระบบภาษีอากรในประเทศเหล่านี้ เป็นการกำหนดกรอบการศึกษาสิทธิอย่างกว้างๆ สิทธิเป็นแหล่งของกฎหมาย ข้อกำหนดทางการบริหาร และหนังสือแสดงเจตนา

⁷⁸ Duncan Bentley. (2007). Op.cit. pp.213-250.

เช่น ปฏิญญาสิทธิของผู้เสียหายอากรที่ตีพิมพ์ในประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา ประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น

1) แนวคิดทั่วไปของสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิของผู้เสียหายอากร

สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิของผู้เสียหายอากรเป็นกลไกสำคัญของการบริหารในระบบภาษีอากร สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิมักจะมีกำหนดอยู่ในรัฐธรรมนูญของแต่ละประเทศ และการออกกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิขั้นปฐมภูมิจะได้รับความคุ้มครองโดยการใช้ การตีความกฎหมาย หรือข้อตกลงระหว่างประเทศ

ลอน ฟูลเลอร์ ได้เขียนหนังสือเรื่อง “Eight Ways to Fail to Make Law”⁷⁹ วางหลักการเกี่ยวกับ 8 แนวทางที่ส่งผลให้ไม่สามารถสร้างกฎหมายที่ดีได้ แนวทางเหล่านี้เป็นแนวทางที่ควรหลีกเลี่ยง เพื่อมิให้เกิดความผิดพลาด หรือประสบความล้มเหลว ดังนั้น อาจนำแนวทางเหล่านี้มาปรับใช้กับเรื่องสิทธิของผู้เสียหายอากรและกฎหมายภาษีอากรได้ คือ

- (1) การไม่ยอมรับกฎเกณฑ์โดยทำให้ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าเป็นรายกรณี
- (2) การไม่สามารถเผยแพร่กฎเกณฑ์ต่อสาธารณะได้ หรือแม้แต่ผู้ที่ได้รับผลกระทบก็ไม่สามารถเข้าถึงกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้
- (3) การบัญญัติกฎเกณฑ์ย้อนหลังโดยไม่ชอบ ซึ่งไม่ได้ชี้แนะว่าควรปฏิบัติอย่างไรในอนาคต แต่กลับทำลายความถูกต้องชอบธรรมของกฎที่มีอยู่โดยการข่มขู่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงย้อนหลังได้
- (4) การไม่สามารถทำให้กฎเกณฑ์นั้นๆ เป็นที่เข้าใจได้ง่าย
- (5) การบัญญัติกฎเกณฑ์ที่มีความขัดแย้งกัน
- (6) กฎเกณฑ์ที่บังคับให้ต้องปฏิบัติตามบางอย่างซึ่งผู้ได้รับผลกระทบไม่อยู่ในวิสัยที่จะทำได้
- (7) การเปลี่ยนแปลงกฎเกณฑ์บ่อยๆ ทำให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ปรับตัวไม่ทัน
- (8) การไม่ลงรอยกันระหว่างกฎเกณฑ์ที่ประกาศใช้กับการบริหารจัดการที่เกิดขึ้นจริงจากการที่เจ้าพนักงานภาษีอากรบังคับใช้กฎเกณฑ์ดังกล่าว

แนวทางที่ควรหลีกเลี่ยงข้างต้นเป็นพื้นฐานของกฎเกณฑ์ขั้นปฐมภูมิในการยกวางต้นแบบของผู้เสียหายอากร กฎเกณฑ์ต่างๆ เหล่านี้แสดงให้เห็นหลักเบื้องต้นที่ควรประกอบอยู่ในระบบภาษีอากรด้วย ซึ่งนำมาเป็นแนวทางที่ควรปฏิบัติได้ ดังนี้

⁷⁹ L.L. Fuller. (1964). *The Morality of Law*. p.33. cited in Duncan Bently. Op.cit. p.218.

- (1) ภาษีอากรต้องถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับภาษีอากรไม่ควรไปตามอำเภอใจ
 - (2) กฎหมายภาษีอากรต้องได้รับการเผยแพร่ ข้อบังคับควรมีความโปร่งใส
 - (3) กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่ใช่ย้อนหลัง ผู้เสียภาษีอากรควรจะสามารถคาดคะเนล่วงหน้าถึงผลจากการทำนิติกรรมต่างๆ
 - (4) กฎหมายภาษีอากรควรจะสามารถเข้าใจได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความชัดเจน และง่ายต่อการทำความเข้าใจ)
 - (5) กฎหมายภาษีอากรไม่ควรมีความขัดแย้งกัน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน)
 - (6) ผู้เสียภาษีอากรจะต้องสามารถเคารพ และปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ และมีความแน่นอน)
 - (7) การแก้ไขเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งต้องไม่ทำลายกฎหมายภาษีอากร (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน)
 - (8) กฎหมายภาษีอากรจะต้องสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน ยุติธรรม โปร่งใส และมีประสิทธิภาพ)
 - (9) ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องเสียภาษีมากไปกว่าจำนวนภาษีอากรที่ถูกต้อง (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ และมีความถูกต้อง)
 - (10) กฎหมายภาษีอากรไม่ควรเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความยุติธรรม และมีประสิทธิภาพ)
 - (11) กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรไม่ควรเลือกปฏิบัติ และควรมีความเท่าเทียมกันเบื้องต้นกฎหมาย (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรเป็นธรรมและเสมอภาคกัน)
 - (12) กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรจะเป็นไปตามหลักแห่งความได้สัดส่วน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ มีความเป็นธรรมและเสมอภาค)
 - (13) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิส่วนบุคคล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
 - (14) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิได้รับการเก็บรักษาข้อมูลเป็นความลับ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
 - (15) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิที่จะเข้าถึงข้อมูล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
 - (16) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิเข้าถึงศาล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
- ซึ่งมีลักษณะ ดังนี้

1. ศาลที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง
 2. การไต่สวนที่เป็นธรรมและเปิดเผย
 3. การพิจารณาคดีที่เป็นธรรม
 4. สิทธิที่จะไม่พูด
 5. สิทธิที่จะมีทนายความหรือตัวแทน
 6. การพิพากษาอย่างเปิดเผยในระยะเวลาที่เหมาะสม
- 2) เนื้อหาและรายละเอียดของสิทธิในเชิงกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร⁸⁰
- 2.1) ภาษีอากรต้องถูกกำหนดโดยกฎหมาย

ตามประวัติศาสตร์ เมื่อมีการยอมรับสิทธิในกรรมสิทธิ์ส่วนบุคคลแล้ว สิทธิในการเก็บภาษีอากรก็ได้ถือกำเนิดขึ้น การต่อต้านข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรได้เปิดทางสำคัญที่นำไปสู่ความเป็นประชาธิปไตย สงครามกลางเมืองของอังกฤษเกิดขึ้นเพื่อที่จะลดทอนพระราชอำนาจในทางภาษีอากร ดังเช่น มาตรา 13 ของคำประกาศว่าด้วยสิทธิมนุษยชนฝรั่งเศส กล่าวถึงเรื่องภาษีอากร โดยเฉพาะว่าเป็นวิธีการสำคัญของรัฐบาลที่จะสามารถทำงานเพื่อสนองความต้องการของสาธารณะ และครอบคลุมไปถึงค่าใช้จ่ายในการบริหาร จุดเริ่มต้นของการปฏิวัติของประเทศสหรัฐอเมริกาสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอย่างไร้เหตุผลจากรัฐบาลอังกฤษ และไม่ได้รับมอบอำนาจจากสภานิติบัญญัติของสหรัฐอเมริกา และแม้ว่าภาษีอากรนั้นจะจัดเก็บโดยมีการออกกฎหมายก็ตาม ประชาชนอาจสนองตอบโดยสามารถเปลี่ยนแปลงกฎหมายนั้นได้ เหมือนที่ปรากฏขึ้นกับภาษียาสูบ (Poll Tax) ในสหราชอาณาจักร ซึ่งกระตุ้นให้เกิดการเคลื่อนไหวไปสู่การกระจายอำนาจในทางการเมือง

การให้ความสำคัญต่อกฎหมายภาษีอากรนั้น มีให้เห็นในกฎหมายรัฐธรรมนูญหลายฉบับ ในระบบที่เป็นรัฐเดี่ยว กฎหมายรัฐธรรมนูญเน้นเรื่องของความชอบด้วยกฎหมาย ในระบบสหพันธรัฐ ความชอบด้วยกฎหมายใช้กำกับดูแลกฎหมายที่แต่ละเขตอำนาจใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร ตัวอย่างเช่น รัฐธรรมนูญประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีให้อำนาจเต็มที่แก่รัฐบาลกลางในการจัดเก็บภาษีศุลกากร และผูกขาดทางการเงิน ภาษีอากรจะถูกกำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น รัฐบาลกลางยังมีบุริมสิทธิในการออกกฎหมายเมื่อทั้งรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นต่างมีอำนาจ นั้นหมายถึง รัฐบาลกลางอาจออกกฎหมายซึ่งเกี่ยวข้องกับรายได้จากภาษีอากร หรือเกี่ยวกับความเท่าเทียมในการดำรงชีวิตหรือในทางกฎหมายหรือความเป็นเอกภาพในทางกฎหมายหรือเศรษฐกิจของประเทศ

⁸⁰ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 29-40.

รัฐบาลท้องถิ่นมีอำนาจเต็มที่ในเรื่องการเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับท้องถิ่นและภาษีอากรที่ไม่ค่อยมีความสำคัญ

เมื่อยอมรับหลักการเก็บภาษีอากร โดยกฎหมาย ประเด็นสำคัญต่อมาก็คือ การตีความซึ่ง Thuronyi ได้จำแนกสถานการณ์ที่เป็นมูลเหตุแห่งความขัดแย้งหรือข้อพิพาทไว้ 5 ข้อ⁸¹ ดังนี้

- (1) เมื่อภาษีอากรถูกกำหนดโดยกฎหมายของฝ่ายปกครอง
- (2) เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเข้าไปมีส่วนในการทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากร และถูกโต้แย้งว่าภาษีอากรไม่ได้ถูกกำหนดขึ้นใช้โดยหลักนิติธรรม
- (3) เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้รับอำนาจอย่างไม่จำกัดในการตัดสินใจให้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร
- (4) เมื่อมีการโต้แย้งว่าศาลควรตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด เพื่อหลีกเลี่ยงการบัญญัติกฎหมายภาษีอากร โดยตัวศาลเอง

(5) เมื่อกฎหมายภาษีอากรจะต้องถูกบัญญัติขึ้นใหม่ทุกปี

Thuronyi ซึ่งชี้ให้เห็นว่าข้อสุดท้ายข้างต้นไม่ใช่หลักการทั่วไป เพราะเป็นเรื่องเกี่ยวกับกระบวนการงบประมาณ สามข้อแรกเกี่ยวกับขอบเขตอำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยได้มีการตั้งคำถามว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรมีอำนาจดุลพินิจมากเพียงใด จึงจะไม่ละเมิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย สำหรับกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้มีข้อกำหนดว่า การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและการประเมินภาษีอากรจะกระทำได้อต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ สำหรับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ เช่น ในประเทศฝรั่งเศส และประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้มีข้อกำหนดว่าหน่วยงานทางภาษีอากรมีอำนาจบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากร รวมถึงการใช้อำนาจดุลพินิจแต่ไม่มีอำนาจดุลพินิจถึงขนาดออกเป็นกฎหมายใหม่เพื่อบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตาม ส่วนในประเทศอังกฤษ ดูเหมือนจะให้อำนาจอย่างแก่ Inland Revenue Commissioners⁸² ในการใช้ดุลพินิจ รวมถึงการใช้อำนาจลดหย่อนภาษีอากร

⁸¹ V. Thuronyi. (2003). *Comparative Tax Law*. cited in Duncan Bentley. Op.cit. pp.216.

⁸² Inland Revenue Commissioners เป็นกรมสรรพากรของรัฐบาลอังกฤษที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีโดยตรงรวมทั้งภาษีรายได้สมทบประกันแห่งชาติทุนภาษีกำไร, ภาษีมรดกภาษี บริษัท ภาษีรายได้ปีใดก็ได้ และอากรแสตมป์ เมื่อเร็ว ๆ นี้จับตาการบริหารงานยังมีรูปแบบการเครดิตภาษี โดยเงิน เช่น การทำงานเครดิตภาษี (WTC) และเครดิตภาษีเด็ก (CTC) จะได้รับเงินจากรัฐบาลเข้าบัญชีธนาคารของผู้รับหรือเป็นส่วนหนึ่งของพวกเขา Inland Revenue Commissioners ยังเป็นผู้รับผิดชอบสำหรับการชำระเงินของผลประโยชน์ของเด็ก.

การให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจที่จะเข้าไปทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากร แต่แต่ละรายได้นั้นสามารถก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันได้ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรที่มีฐานะทางการเงินเช่นเดียวกัน แต่ได้รับการปฏิบัติต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่มีทุนพอที่จะเสียภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรอาจลดจำนวนที่ต้องเสียภายใต้แผนการบริหารทางภาษีอากร การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรดังกล่าวเป็นสิ่งที่ไม่เป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีสถานะดังกล่าว และไม่ได้รับสิทธิพิเศษ การใช้อำนาจการบริหารในลักษณะนี้อาจไม่เป็นที่ยอมรับ เพราะเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าพนักงานภาษีอากรแต่ละคนและอยู่เกินขอบเขตของการตีความและการบังคับใช้ทางกฎหมาย

ความยุ่งยากจึงอยู่ที่การทำให้เกิดความสมดุลระหว่างการบริหารแนวใหม่ ที่จำเป็นต้องมีความซับซ้อน เพราะเป็นไปไม่ได้ที่ผู้ออกกฎหมายจะกำหนดให้ใช้กฎหมายดังกล่าวที่ใดอย่างไร เพื่อให้มีความแน่นอนและความเป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีอากรทุกกรณี กล่าวโดยสรุป การให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรมาก ๆ ในการจัดเก็บภาษีอากรจะก่อให้เกิดประโยชน์ในเรื่องความยืดหยุ่นอันจะเสริมสร้างประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรยอมรับโดยสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้บ้าง แต่ทั้งนี้การให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรในลักษณะเช่นนี้กลับไม่ได้รับผลดีในระยะยาว เพราะก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องความเป็นธรรมและความแน่นอน

การสำรวจขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD)⁸³ ในปี ค.ศ. 1990 ได้ตระหนักถึงประเด็นปัญหาดังกล่าวและได้ทำการสำรวจอำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในหลายประเทศในเรื่องต่างๆ

⁸³ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ โออีซีดี (อังกฤษ: Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) เป็นองค์กรระหว่างประเทศของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และยอมรับระบอบประชาธิปไตยและเศรษฐกิจการค้าเสรีในการร่วมกันและพัฒนาเศรษฐกิจของภูมิภาคยุโรปและโลก แต่เดิมองค์กรนี้ได้ถูกก่อตั้งขึ้นในนามองค์กรความร่วมมือทางเศรษฐกิจของยุโรปหรือ โออีอีซี (Organization for European Economic Co-operation : OEEC) ก่อตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน ค.ศ. 1948 (พ.ศ. 2491) ในช่วงสมัยสงครามเย็น วัตถุประสงค์คือเพื่อร่วมมือกันฟื้นฟูภาวะเศรษฐกิจของประเทศยุโรปหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ให้กลับคืนมาและคงไว้อย่างมั่นคงตามแนวทางเศรษฐกิจทุนนิยมโดยแผนการมาร์แชลล์ สัญญาในการก่อตั้งองค์กรนี้ได้มีการลงนามกัน ณ กรุงปารีส ประเทศฝรั่งเศส เมื่อวันที่ 16 เมษายน ค.ศ. 1948 โดยมีสมาชิกประเทศยุโรปตะวันตกจำนวน 19 ประเทศเป็นผู้ลงนาม ได้แก่ ออสเตรีย เบลเยียม เดนมาร์ก ฝรั่งเศส กรีซ ไอร์แลนด์ ไอซ์แลนด์ อิตาลี ลักเซมเบิร์ก นอร์เวย์ เนเธอร์แลนด์ โปรตุเกส อังกฤษ สวีเดน, สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหรัฐอเมริกา เยอรมนีตะวันตกและแคว้นอิสระของกรีซ

เช่น อำนาจที่จะลดหรือระงับหนี้ของผู้เสียภาษีอากร หรืออนุญาตให้ยืดเวลาการชำระ และอำนาจที่จะต่อรองบทลงโทษของผู้เสียภาษีอากรสำหรับอำนาจในการยกเลิกหนี้ภาษีอากร พบว่าเป็นอำนาจที่ถูกจำกัดในเกือบทุกประเทศ และยังมีความแตกต่างกันในการยืดเวลาการชำระเงินในแต่ละประเทศ ขึ้นอยู่กับความยากลำบากในการชำระเงินดังกล่าว อีกทั้งยังมีความแตกต่างกันมากในแง่ของอำนาจในการเจรจาต่อรอง ระดับของการงดหรือลดเบี้ยปรับทางภาษีอากร และในกรณีมีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับได้ ก็มีเงื่อนไขหรือขึ้นอยู่กับเหตุผลที่ต่างกันหลายแบบ

หลักความชอบด้วยกฎหมายไม่สามารถจำกัดการใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหารได้ เพราะฝ่ายนิติบัญญัติร่างหลักทั่วไปไว้ในกฎหมาย โดยไม่ระบุกรณีเฉพาะ แต่ฝ่ายบริหารดำเนินการในกรณีเฉพาะเป็นเรื่องราวๆ ไป โดยนำหลักทั่วไปมาปรับใช้ การตีความของศาลก็ขึ้นอยู่กับว่าเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบใด ซึ่งอาจมีระดับการตีความแบบกว้างแคบต่างกัน แม้ประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคล้ายคลึงกันก็ยังมีแนวทางตีความกฎหมายต่างกัน ได้ และแม้แต่ในประเทศเดียวกัน บ่อยครั้งก็ยังมีลีลา รูปแบบการตีความที่ต่างกัน

ฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายตุลาการเป็นแขนสองข้างของรัฐ ที่คอยตรวจสอบควบคุมฝ่ายบริหาร ถ้าฝ่ายตุลาการตีความกฎหมายโดยเน้นที่เจตนารมณ์อย่างเข้มข้นจนทำให้ตีความต่างจากความคิดของคนทั่วไป ย่อมทำลายความแน่นอนของกฎหมาย สิ่งสำคัญอยู่ที่โครงสร้างรัฐธรรมนูญ เพราะลำพังการถกเถียงกันเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีผลน้อยมาก ต้นแบบเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรควรเน้นที่การตรวจสอบควบคุมว่าฝ่ายบริหารทำตามหลักความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ดังนั้น จึงต้องอาศัยโครงสร้างของรัฐธรรมนูญและแนวทางการใช้อำนาจของแต่ละประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบควบคุมโดยฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายตุลาการก็ตาม

กล่าวโดยสรุป หลักกฎหมายภาษีอากรที่ดีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรควรมีสลักษณะดังต่อไปนี้⁸⁴

(1) หลักการใหญ่ๆ ของกฎหมายภาษีอากรควรที่จะต้องถูกกำหนดขึ้น โดยกฎหมาย โดยอาจกำหนดในกฎหมายรัฐธรรมนูญหรือในกฎหมายภาษีอากร ในกรณีที่เรื่องที่จะระงับลงในกฎหมายภาษีอากรนั้นสามารถแยกออกมาอย่างเป็นอิสระได้

(2) โครงสร้างของระบบภาษีอากรต้องมีกฎระเบียบหลายๆ รูปแบบวางแนวทางให้เจ้าพนักงานภาษีอากรใช้ดุลพินิจ เพื่อการบริหารภาษีอากร การจัดเก็บ และการบังคับใช้

(3) กฎหมายภาษีอากรควรกำหนดกรอบ และจำกัดขอบเขตในการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานภาษีอากร ในเรื่องต่อไปนี้

⁸⁴ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 32-33.

- (3.1) การใช้ดุลพินิจในเรื่องที่มีเนื้อหา หรือความหมายอย่างสำคัญ
- (3.2) บริบทหรือเรื่องที่ปรับใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง
- (3.3) มีผลกระทบหรือความผูกพันอย่างหนักหน่วงเกิดขึ้น

2.2) การเผยแพร่กฎเกณฑ์

ทุกกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับในระบบภาษีอากร จะต้องมีการรวบรวมและเผยแพร่ เพราะเห็นได้ชัดว่าเป็นสิ่งสำคัญสำหรับผู้เสียภาษีอากร ระบบภาษีอากรมักจะมีปัญหาจากการที่กฎเกณฑ์บังคับใช้มากเกินไป และถ้าไม่มีการเผยแพร่กฎหมายภาษีอากรที่เหมาะสม ผู้เสียภาษีอากรจะไม่สามารถและไม่สามรถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้ โดยสรุป ผู้เสียภาษีอากรควรได้รับข้อมูลปัจจุบันเกี่ยวกับการปฏิบัติการของระบบภาษีอากร วิธีการประเมินภาษีอากร และข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรด้วย เพื่อว่าจะได้สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง

ในประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา มีข้อมูลมากมายที่สามารถสืบค้นได้ทางอินเทอร์เน็ต แต่อินเทอร์เน็ตจะปรากฏสิ่งพิมพ์มากมายที่ให้ข้อมูลทั้งอาจเกี่ยวข้องหรือไม่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากร ดังนั้น ภาครัฐควรที่จะมีการจัดเตรียมข้อมูลทางด้านกฎหมายภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากรและข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรนั้น จะต้องสามารถตอบสนองความต้องการใ้ใคร่รู้อย่างเฉพาะเจาะจงของผู้เสียภาษีอากรได้ มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจไม่เข้าใจกฎหมายภาษีอากรซึ่งมีผลคล้ายการไม่มีกฎเกณฑ์นั้นๆ อยู่เลย

ปัญหาอาจยิ่งทวีความรุนแรง เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่รู้หนังสือ ดังนั้น จึงมีแนวโน้มที่จะเก็บภาษีอากรแบบทางอ้อมในประเทศกำลังพัฒนาเพื่อเป็นรายได้ โดยมากเป็นการเก็บภาษีการบริโภคจากกลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่มีความรู้ต่ำกว่าและรายได้ต่ำกว่า การให้ความรู้ในช่วงฤดูเสียภาษีอากรจะเน้นไปที่วิทยุ โทรทัศน์ และสื่อสารมวลชนอื่นๆ ที่สามารถเข้าถึงได้ นอกจากนี้ การให้การศึกษาย่างต่อเนื่องก็สำคัญต่อผู้บริโภคโดยทั่วไปที่รับภาระภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม ตามแผนการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศต่างๆ ได้ตั้งเป้าหมายในการพัฒนาธุรกิจขนาดเล็กและภาคเจ้าของธุรกิจรายย่อย มีการเพิ่มปริมาณผู้เสียภาษีอากรเป็นจำนวนมากมหาศาลที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ดังนั้น ในประเทศที่มีระดับรู้หนังสือโดยเฉลี่ยต่ำ จึงเป็นสิ่งที่ท้าทายรัฐบาลและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอย่างมากที่จะทำให้กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรอยู่ในรูปแบบที่สามารถเข้าใจและปฏิบัติได้ง่าย

นอกจากนี้ สิ่งที่สำคัญไม่น้อยไปกว่าการตีพิมพ์เผยแพร่ คือ ลักษณะของสิ่งพิมพ์ โดยปกติรัฐบาลจะตีพิมพ์เผยแพร่เอกสารกฎหมายและแนวทางปฏิบัติ โดยมีคำอธิบายประกอบ แต่ก็เข้าถึงได้ไม่มากนัก ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและภาคธุรกิจในการกระจายเอกสารที่แจกแจงข้อมูลและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรต่างๆ ออกไป อนึ่ง เนื่องจากผู้

เสียภาษีอากรและที่ปรึกษาทางธุรกิจสามารถเข้าถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตได้ง่าย เว็บไซต์ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นช่องทางอย่างดีในการกระจายข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและเอกสารชี้แจงทำความเข้าใจ

ระบบภาษีอากรในปัจจุบันนั้น ยังมีมีแต่ความซับซ้อนที่มากขึ้น ดังนั้น การให้ข้อมูลควรมีความชัดเจน โดยเฉพาะกับเจ้าพนักงานฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่มีความเกี่ยวข้องกับระบบการบริหารภาษีอากร ซึ่งเป็นผู้ที่ต้องให้ข้อมูลที่ถูกต้อง ชัดเจน และเข้าใจได้กับผู้เสียภาษีอากรต่อไป เจ้าพนักงานเหล่านี้เป็นผู้ที่มีหน้าที่นำกฎหมายไปใช้จึงต้องสามารถเข้าถึงกฎหมายภาษีอากรที่สมบูรณ์ได้ ถ้ากฎหมายภาษีอากรถูกตีพิมพ์เผยแพร่อย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ย่อมจะกระทบความสามารถของเจ้าพนักงานเหล่านี้ ด้วยเหตุนี้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องลงทุนเป็นจำนวนมากเพื่อที่จะฝึกหัดและให้ความรู้แก่เจ้าพนักงาน เพื่อที่จะนำกฎหมายไปใช้ สิ่งตีพิมพ์ภายในจึงมีความสำคัญ

2.3) กฎเกณฑ์ที่ไม่มีผลย้อนหลัง⁸⁵

โดยหลักการแล้ว กฎหมายภาษีอากรควรจะไม่มีผลย้อนหลังเพราะผู้เสียภาษีอากรควรรู้ถึงผลของการกระทำก่อนที่จะลงมือทำ อย่างไรก็ดี การที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้มีผลบังคับย้อนหลัง บางครั้งก็อาจมีประโยชน์กับผู้เสียภาษีอากรก็ได้ เช่น เป็นการออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อแก้กฎหมายที่มีความผิดพลาด เป็นการทำให้ชัดเจน หรือยกเลิกคำวินิจฉัยที่ขัดกับสิ่งที่ได้กระทำในอดีต โดยปกติแล้วกฎหมายภาษีอากรที่ผ่านมาโดยมีผลย้อนหลัง มักเป็นการใช้เพื่อแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หรือเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีอากรหาผลประโยชน์ส่วนตัว โดยใช้ช่องว่างระหว่างช่วงการประกาศกฎหมายกับการนำกฎหมายมาใช้บังคับ ยกตัวอย่างเช่น ในประเทศออสเตรเลีย มีการเลี่ยงกฎหมายโดยอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมายอย่างมาก ซึ่งแต่เดิมศาลตีความไปในทางสนับสนุน แต่ต่อมารัฐบาลได้ออกกฎหมายที่มีลักษณะเป็นมาตรการป้องกันเป็นการทั่วไปเพื่อลดปัญหาดังกล่าว อย่างไรก็ดี ยังมีการใช้มาตรการโต้ตอบตามกฎหมายเฉพาะเรื่องอยู่ เช่น เดิมในประเด็นใดๆ ที่มีความเสี่ยงต่อรายได้ รัฐบาลจะผ่านกฎหมายเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายนั้นๆ โดยปกติจะเป็นการประกาศใช้กฎหมายที่จะนำไปใช้กับเรื่องเฉพาะเพื่อผลพิเศษบางประการ โดยหลักการ วิธีนี้เป็นการใช้กฎหมายย้อนหลังอย่างเหมาะสม มิฉะนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะฉวยโอกาสหาผลประโยชน์ส่วนตัวจากช่องว่างของกฎหมายมีผลบังคับใช้

⁸⁵ หลักการห้ามกฎหมายมีผลย้อนหลัง ถือเป็นหลักการพื้นฐานในการบัญญัติกฎหมายที่สำคัญ โดยหลักการดังกล่าวมีเนื้อหาที่สำคัญ คือ การห้ามกฎหมายมีผลย้อนหลังไปก่อผลร้ายต่อการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีที่การย้อนหลังอันเป็นโทษทางอาญานั้น จะกระทำไม่ได้โดยเด็ดขาด.

ในประเทศฝรั่งเศส มีหลายกรณีที่มีการออกกฎหมายย้อนหลังเพื่อป้องกันการเสียหาย
อากรในขณะที่ศาลชี้ขาดตามกฎหมายเดิมอยู่ ก็มีการออกกฎหมายอากรผ่านรัฐสภาเพื่อ
ย้อนหลังไปแก้กฎหมายอากรเดิม จึงมีการเสนอให้จำกัดอำนาจของรัฐสภามิให้กระทำการ
ดังกล่าว ถ้าความเสียหายที่จะสูญเสียรายได้นั้นมีจำนวนเล็กน้อยเท่านั้น

ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี รัฐธรรมนูญห้ามการออกกฎหมายอากรที่มี
ผลย้อนหลัง คือทำให้ผลทางกฎหมายที่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในอดีตต้องเปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตาม
ตามเรื่องนี้ควรมีข้อยกเว้นบ้าง Thuronyi ได้ให้ข้อสรุปเกี่ยวกับการยกเว้นดังกล่าวไว้ว่า กรณี
ต่อไปนี้จะถือว่าให้กฎหมายมีผลย้อนหลังได้

- (1) ผลของการย้อนหลังถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องเล็กน้อย
- (2) กฎหมายไม่ชัดเจน หรือมีข้อขัดแย้งกัน ก่อนออกกฎหมายย้อนหลัง
- (3) เป็นการใช้กฎหมายย้อนหลัง เพราะมีความจำเป็นต้องแก้ไขกฎเกณฑ์ที่ผิดพลาดใน
ลักษณะที่กฎเกณฑ์นั้นขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย หรือหลักอื่นในรัฐธรรมนูญ
- (4) การปรับใช้ย้อนหลังมีความจำเป็น เพราะมีความเร่งด่วนเนื่องจากเป็นความต้องการ
รีบด่วนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของสาธารณะ

2.4) ความแน่นอน⁸⁶

ประเด็นเรื่องความแน่นอนครอบคลุมหลายเรื่อง รวมทั้งการตรากฎหมาย การปรับใช้
และการตัดสินชี้ขาด บ่อยครั้งที่กฎเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติที่มีขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาทางเทคนิคที่เกิดขึ้น
จากกฎหมายก็ไม่มี ความชัดเจนพอ บางครั้งจึงทำให้เกิดปัญหามากกว่าที่จะแก้ไขปัญหาดังนั้น จึง
เป็นเรื่องสำคัญที่ตัวบทกฎหมายอากรจะต้องวางกฎเกณฑ์ในการปฏิบัติที่ชัดเจนแน่นอนแก่ผู้
เสียหายอากร ซึ่งบ่อยครั้งจะเป็นเรื่องกฎเกณฑ์ในการตีความกฎหมาย

2.5) กฎหมายอากรที่เข้าใจได้

กฎหมายอากรที่ดีควรมีความเป็นเหตุเป็นผลและข้อที่สำคัญคือ ผู้เสียหายอากรควร
จะสามารถเข้าใจกฎหมายอากรได้โดยไม่ต้องพึ่งผู้เชี่ยวชาญ

หนึ่งในปัญหาของระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ คือ การตั้งข้อสมมติฐานว่า กฎหมายมี
ความหมายในตัวเอง ทั้งๆ ที่หลายๆ กรณีเกิดจากกฎหมายขาดความเป็นเหตุเป็นผล ศาลจึงต้อง

⁸⁶ หลักความแน่นอนของกฎหมาย เป็นหลักการที่ผู้บัญญัติกฎหมายจะต้องพิจารณาว่า กฎหมาย
จะต้องมีความแน่นอนเพียงพอที่จะทำให้ประชาชนมีความมั่นใจว่าการกระทำของตน ณ ขณะที่ลงมือ ไม่มี
กฎหมายบัญญัติเป็นผลร้ายกับตน ลักษณะเช่นนี้จะช่วยส่งเสริมให้ประชาชนมีความมั่นใจในการใช้เสรีภาพ
ของตน อันเป็นหลักการสำคัญของนิติรัฐ และการปกครองในระบอบประชาธิปไตย ดังนั้น รัฐมีหน้าที่ที่จะต้อง
ปกป้อง สิทธิและเสรีภาพดังกล่าว โดยทำให้กฎหมายที่บัญญัติมีความแน่นอนให้มากที่สุด.

อาศัยกฎเกณฑ์ในการตีความ เพื่อให้มีผลประหลาดน้อยที่สุด การออกกฎหมายภาษีอากรลักษณะดังกล่าวจึงนำไปสู่สถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องคาดเดาว่า ผู้พิพากษาจะตีความอย่างไร เพื่อแก้ปัญหาช่องว่างของกฎหมายที่เกิดจากการร่างที่ไม่สมบูรณ์ หรือตัวบทไม่ชัดเจน ปัญหาที่ยุ่งยากมากขึ้น เมื่อกฎหมายที่ต้องการอุดช่องว่างกฎหมายนั้นครอบคลุมเนื้อหาที่กว้างและเกี่ยวพันหลายประเด็น แต่กลับเป็นการร่างกฎหมายที่ด้อยคุณภาพ

เมื่อกฎหมายมีความคลุมเครือ ยากที่จะเข้าใจได้ จึงต้องให้ศาลตีความให้ และ การตีความนั้นก็กลายเป็นความหมายของบทบัญญัติที่คลุมเครือ ยากที่จะเข้าใจนับตั้งแต่นั้น ผู้เสียภาษีอากรที่จัดการธุรกิจโดยใช้พื้นฐานของการตีความโดยฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมากกว่าโดยศาล จึงอาจประสบปัญหาขาดทุนมหาศาล สิ่งนี้เป็นตัวขยายปัญหาที่เกี่ยวข้องมาจากการใช้กฎหมายย้อนหลัง ที่จริงแล้ว ถ้าหลักกฎหมายนั้นมีความคลุมเครือหรือไม่สมเหตุสมผล ศาลควรจะตีความในทางที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากรหรือสั่งมิให้ใช้บังคับกฎหมายนั้น โดยมอบให้เป็นหน้าที่ของผู้ออกกฎหมายในการปรับแก้บทบัญญัติดังกล่าวต่อไป

กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความหมายตามถ้อยคำทั่วไปที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเห็นว่า การตีความมีความไม่ชัดเจนและไม่แน่นอน ก็ควรมีการนำกรณีขึ้นสู่ศาลเป็นคดีตัวอย่าง (Test Case)⁸⁷ ซึ่งวิธีการเช่นนี้ควรจะใช้เป็นแนวทางมาตรฐานอย่างหนึ่งในระบบภาษีอากรที่มีความซับซ้อนวุ่นวาย

การฟ้องคดีตัวอย่างช่วยส่งเสริมความแน่นอนของกฎหมาย โดยเฉพาะกรณีกฎหมายมีความคลุมเครือ และเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากหรือบางกลุ่มบางภาค ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรชี้แจงมาตรการสำหรับการคัดเลือกกรณีที่จะฟ้องเป็นคดีตัวอย่างด้วย

ฝ่ายตรวจสอบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Inspector General of Taxation)⁸⁸ ได้แนะนำว่า ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรที่จะมีปรัชญา แนวทาง วิธีทาง และนโยบายอีก

⁸⁷ Test Case เป็นการดำเนินคดีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบการฟ้องคดีก่อนหน้านี้ ตัวอย่างของ Test Case เป็นกรณีที่มีการฟ้องคดีเพื่อที่จะดูว่าศาลจะพิจารณากฎหมายบางอย่างหรือตามกฎหมายก่อนบางอย่างที่ใช้บังคับในสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจง นี้จะเป็นประโยชน์ตัวอย่างเช่นในการฟ้องคดีในภายหลัง ที่อาจมีการยื่นฟ้องคดีในสถานการณ์ที่คล้ายกัน.

⁸⁸ หน่วยตรวจสอบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียพยายามที่จะปรับปรุงการบริหารงานของกฎหมายภาษีเพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษีทั้งหมด บุคคลและ/หรือกลุ่มของผู้เสียภาษี, สมาคมวิชาชีพและธุรกิจจะยินดีที่จะนำประเด็นการบริหารจัดการอย่างเป็นระบบถึงความสนใจของหน่วยตรวจสอบภาษีอากร หน่วยตรวจสอบภาษีอากรจะพยายามที่จะรับมือกับความกังวลของผู้เสียภาษีในการบริหารที่มีข้อบกพร่องในขณะที่มั่นใจทรัพยากรของหน่วยงานเป็นผู้กำกับไปยังพื้นที่ที่ได้รับประโยชน์มากที่สุดเพื่อให้ผู้เสียภาษีโดย

ทั้งควรดูแลให้เจ้าหน้าที่ระดับสูงคอยควบคุมการจัดการ โปรแกรมการฟ้องคดีตัวอย่างให้เป็น เอกภาพอย่างต่อเนื่อง ควรนำเทคนิคการบริหารความเสี่ยงไปใช้กับกรณีดังกล่าว การตัดสินใจฟ้อง ควรเป็นอิสระและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรช่วยออกค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีให้ผู้เสียภาษีอากรใน กรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรแพ้ หรือแก้ต่างไม่สำเร็จ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรมีรูปแบบมาตรฐานใน การบังคับคดีตามคำพิพากษาที่ถึงที่สุดหรือตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ ประสิทธิภาพของ โครงการนี้จะเกิดมากที่สุด ถ้าผู้เสียภาษีอากรได้รับข้อมูลประกอบการตัดสินใจจากกระบวนการ ปรัชญาหรือ

เมื่อกฎเกณฑ์นั้นไร้เหตุผล คลุมเครือ หรือขัดแย้งกันเอง ย่อมทำให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร บังคับใช้กฎหมายได้ยาก ในกรณีกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะดังกล่าว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรหรือ องค์กรชี้ขาดตัดสินหรือศาลอาจใช้กฎหมายโดยคำนึงถึงประ โยชน์ของผู้เสียภาษีอากรและตีความ ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร

2.6) กฎเกณฑ์ที่ขัดแย้งกัน

สิทธิประการหนึ่งที่พบมากในระบบภาษีอากร คือ กฎเกณฑ์ไม่ควรจะมีความขัดแย้ง กัน ในกรณีที่ปรากฏว่ากฎหมายภาษีอากรมีข้อความที่มีความขัดแย้งกัน จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากร อยู่ในสถานะที่ไม่แน่นอน ประเทศส่วนใหญ่มีกระบวนการอนุญาตให้มีการตีความโดยศาล เพื่อ หลีกเลี่ยงความไม่แน่นอน นอกจากนี้ในหลายๆ ประเทศมีกฎหมายพิเศษแยกต่างหากเพื่อวาง กฎระเบียบในการตีความกฎหมาย

2.7) กฎเกณฑ์ที่ไม่สามารถปฏิบัติตามได้

กฎหมายภาษีอากรที่มีข้อกำหนดในลักษณะที่ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาเพราะไปบังคับในสิ่งที่อยู่นอกเหนืออำนาจของผู้เสียภาษีอากรที่จะกระทำการ ดังกล่าวได้ ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายอาจต้องการให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แสดงข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับบริษัทซึ่งผู้เสียภาษีอากรได้ลงทุนและบริษัทดังกล่าวได้ตั้งอยู่ในอีก ประเทศหนึ่ง กฎหมายภาษีอากรที่กำหนดข้อความในลักษณะนี้จะก่อให้เกิดปัญหา เพราะการที่ บริษัทอยู่ในอีกประเทศหนึ่งทำให้ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลต่างๆ ของบริษัทที่อยู่ ภายใต้อำนาจของประเทศไทยได้ เป็นต้น นอกจากนี้ การที่กฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับบริษัท ต่างประเทศที่อยู่ในความควบคุม (Controlled Foreign Corporation) ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่ง มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งแต่จะต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับผลกำไรที่เกิดขึ้นและเป็นของบริษัท

รวม ซึ่งมีเป้าหมายที่สำคัญคือ การระบุนิติการลดภาระการบริหารสำหรับผู้เสียภาษีในการชำระหนี้ภาษีของ พวกเขา.

ต่างประเทศที่ผู้เสียหายอาจได้เข้าไปลงทุนในอีกประเทศหนึ่งทันทีเสมือนหนึ่งว่าบริษัทต่างประเทศนั้นได้จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นถือเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ไม่เป็นธรรมและไม่สามารถปฏิบัติตามได้

กรณีดังกล่าวจึงเป็นการไม่เป็นธรรมที่จะลงโทษผู้เสียหายอากรที่ไม่เสียภาษีอากรโดยไม่มีมาตรการผ่อนปรน มาตรการผ่อนปรนมีอยู่หลายๆ ทาง เช่น ยืดเวลาชำระเงิน การผ่อนปรนดังกล่าวเป็นการผ่อนปรนในด้านของฝ่ายปกครอง แต่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจจะต้องการอำนาจทางกฎหมายในการอนุญาตให้กระทำการดังกล่าวได้และในกรณีดังกล่าวมีเหตุอันสมควรที่จะกำหนดให้ผู้เสียหายอากรมีหน้าที่พิสูจน์ว่าไม่สามารถทำตามกฎหมายได้เพราะเหตุใด

2.8) สิทธิที่จะเสียภาษีอากรไม่มากไปกว่าจำนวนภาษีอากรที่ถูกต้อง

ระบบภาษีอากรควรปฏิบัติกรบนพื้นฐานที่ว่า ผู้เสียหายอากรควรต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่กำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น ผู้เสียหายอากรที่เสียภาษีอากรเกินควรได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ย อีกทั้งควรมีกฎเกณฑ์กำหนดให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องแจ้งให้ผู้เสียหายอากรทราบถ้าพบว่าผู้เสียหายอากรไม่ทราบว่าได้รับการบรรเทาการเสียภาษีอากร หรือได้รับคืนภาษีอากร

ถึงแม้ว่าประเด็นเรื่องนี้เป็นเรื่องของการประเมินภาษีอากร แต่หลักการขั้นพื้นฐานที่ต้องมี คือ ความแน่นอน และมาตรการในการป้องกันเพื่อให้สามารถสร้างความมั่นใจว่าภาษีอากรนั้นมีได้ถูกกำหนดขึ้นเองตามอำเภอใจ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นองค์กรของรัฐบาลซึ่งบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงอยู่ในฐานะที่ดีกว่าผู้เสียหายอากรที่จะสามารถเข้าใจกฎเกณฑ์ต่างๆ ในระบบภาษีอากร ดังนั้น ถ้าผู้เสียหายอากรกระทำผิดพลาดจากสิ่งที่รัฐบาลคาดการณ์ไว้ ก็ควรเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่จะแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นให้ถูกต้อง รวมถึงการคืนภาษีอากรให้แก่ผู้เสียหายอากร

2.9) สิทธิที่จะไม่ถูกเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน⁸⁹

โดยทั่วไปแล้ว ระบบภาษีอากรควรถูกออกแบบมาเพื่อเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ผู้เสียหายอากรไม่ควรต้องเสียภาษีอากรซ้ำซ้อนจากฐานรายได้เดิมที่เสียภาษีอากรไปแล้ว ในกรณีที่ปรากฏว่ามีความผิดพลาดเกิดขึ้น และมีการออกกฎหมายที่ผิดปกติไปจากกฎเกณฑ์ที่เกิดขึ้นอันก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ผู้เสียหายอากรควรที่จะสามารถได้รับการผ่อนปรนจากศาล

⁸⁹ ภาษีซ้อน หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่า 1 ครั้ง หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เงินได้ จำนวนเดียวกัน ถูกนำมาใช้พื้นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีเกินกว่าหนึ่งครั้ง.

เพื่อแก้ไขปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้มีการเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อน โดยไม่ต้องรอให้มีการแก้ไขกฎหมาย

การปกป้องผู้เสียภาษีอากรจากการเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนยิ่งยากขึ้นในระดับภาษีอากรระหว่างประเทศ แม้ว่าอนุสัญญาเพื่อป้องกันการเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนพยายามจะเข้าไปแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนในระดับระหว่างประเทศ⁹⁰ แต่ในทางความเป็นจริง ย่อมเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถเรียกร้องการบรรเทาการเสียภาษีอากรทั่วไปจากศาลภายในประเทศในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในระดับระหว่างประเทศเกิดขึ้น

2.10) การไม่เลือกปฏิบัติ⁹¹

สิทธิอีกประการหนึ่งที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากร คือ สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียม หรือการไม่เลือกปฏิบัติ ตามหลักการของความเท่าเทียมและความเป็นธรรม ซึ่งกล่าวไว้ว่า ทุกๆ คนควรได้รับการปกป้องตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

หลักพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวไปแล้วนั้น ได้แก่ การปฏิบัติกับผู้ที่อยู่ในสถานการณ์คล้ายคลึงกันแบบเดียวกัน หรือมีความเท่าเทียมในแนวนอน (Horizontal Equity) และต้องแน่ใจว่าได้มีการจัดสรรภาระภาษีอากรอย่างเป็นธรรมระหว่างกลุ่มคนที่อยู่ในสถานการณ์ที่ต่างกัน หรือมีความเท่าเทียมในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีการค้นพบว่า ระบบการเก็บภาษีอากรแบบอัตราก้าวหน้า ไม่ขัดกับหลักการไม่เลือกปฏิบัติ เพราะคนรวยแต่ละคนที่มีสถานะร่ำรวยเท่าเทียมกันก็เสียภาษีอากรเท่ากัน ส่วนการเก็บภาษีอากรต่างกันระหว่างรายได้สูงและรายได้ต่ำเกิดขึ้นจากจุดประสงค์ในการกระจายรายได้อย่างเท่าเทียมจากคนรวยสู่คนจนนั่นเอง

2.11) หลักความได้สัดส่วน⁹²

หลักการพื้นฐานของหลักความได้สัดส่วนมีต้นกำเนิดมาจากระบบกฎหมายซีวิลลอว์ และมีประวัติความเป็นมาที่มีระยะเวลาสั้นกว่าระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ ในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ฝ่ายบริหารจะใช้อำนาจรัฐภายใต้กฎหมายปกครอง เพื่อดำเนินการให้เป็นไปตาม

⁹⁰ อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement: DTA) หมายถึงความตกลงระหว่างรัฐที่จะพยายามขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี ปัจจุบันมีผลใช้บังคับกับ 56 ประเทศ ซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วย.

⁹¹ สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 30.

⁹² หลักความได้สัดส่วนเป็นหลักกฎหมายที่ศาลปกครองทั้งประเทศเยอรมันและประเทศฝรั่งเศสได้พัฒนาขึ้น จนเป็นที่ยอมรับของศาลรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมันและคณะตุลาการรัฐธรรมนูญของประเทศฝรั่งเศสว่า เป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่มีค่าบังคับระดับเดียวกับรัฐธรรมนูญหรือในอีกความหมายหนึ่งคือ หลักความได้สัดส่วนเป็นกฎหมายรัฐธรรมนูญที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร.

วัตถุประสงค์ของรัฐ แต่การใช้อำนาจบริหารย่อมมีขอบเขตจำกัด คุณค่าและหลักการของกฎหมายพยายามจะควบคุมและชี้แนะแนวทางดำเนินการของรัฐ รวมไปถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐและบุคคลทั่วไป ดังนั้น ความมีประสิทธิภาพของรัฐจึงมีหลักประกัน แต่ย่อมต้องไม่ใช่เป็นสิ่งแลกกับผลประโยชน์ของภาคเอกชน

หลักความได้สัดส่วนนี้ เสนอว่ารัฐสมควรที่จะใช้มาตรการที่เหมาะสมเพื่อที่จะไปถึงเป้าหมายของนโยบายที่ตั้งไว้ ซึ่งย่อมเกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ทางภาษีอากร และการปฏิบัติของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการบริหารระบบภาษีอากร

ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี หลักการนี้ได้กำหนดให้มาตรการทางภาษีอากรต้องมีความเหมาะสมและจำเป็น ก่อให้เกิดภาระน้อยที่สุด และให้ผลดีที่สุดในการบรรลุจุดมุ่งหมายดีที่สุด ซึ่งหลักการนี้เป็นที่ยอมรับของศาลยุติธรรมยุโรปและมีการนำไปใช้ในสหภาพยุโรปด้วย

หลักการนี้ไม่ได้ออกแบบมาเพื่อแทรกแซงเป้าหมายของนโยบายที่เลือกสรรแล้ว แต่เพื่อให้แน่ใจได้ว่า วิธีการที่ใช้เพื่อบรรลุเป้าหมายมีความเหมาะสมที่สุด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ หลักการนี้จะสามารถใช้อ้างเพื่อยกเลิกหรือแก้ไขการใช้อำนาจเกินขอบเขตของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด โดยเป็นวิธีการตรวจทานหรือทบทวนอีกครั้งบนพื้นฐานของความสมเหตุสมผล ซึ่งเป็นวิธีการที่พบในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์เช่นกัน เพื่อเป็นการตรวจทานหรือทบทวนการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารอีกครั้งว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ แนวคิดของกฎหมายคอมมอนลอว์ที่ว่าศาลมีอำนาจในการตรวจทานได้อีกครั้งหมายความว่าย่อมเป็นการเหมาะสมที่จะรวมหลักความได้สัดส่วนให้อยู่ในฐานะที่เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานอย่างหนึ่งของสิทธิในทางกฎหมาย โดยสมควรจะบัญญัติหลักการนี้ไว้เป็นกฎหมาย ถึงแม้ว่าจะใช้กับการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้นก็ตาม ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ค่อนข้างล่าช้าในการพัฒนาหลักการดังกล่าวให้เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายปกครอง แต่ก็ยังกล่าวได้ว่าระบบนี้เป็นระบบที่มีความเป็นสากล

การดำเนินการของศาลยุติธรรมในกลุ่มประเทศยุโรปนั้นเป็นไปในลักษณะให้ความเคารพกับฝ่ายนิติบัญญัติ อย่างไรก็ตาม ควรจะมีการขยายไปถึงการใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหาร ประโยชน์ที่ได้รับหลักความได้สัดส่วน คือ หลักการนี้มีขอบข่ายกว้างพอที่จะช่วยให้สามารถทบทวนการใช้อำนาจที่ไม่ชอบ โดยไม่ต้องอ้างเหตุผลพิเศษประการอื่น รวมทั้งช่วยลดภาระในการพิสูจน์ที่ยุ่งยาก ซึ่งมักจะพบในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ ยกตัวอย่างเช่น ศาลออสเตรเลียไม่จำเป็นต้องหาว่ามีการใช้อำนาจเกินขอบเขตหรือไม่ในคดี *Edelsten v. Wilcox* ซึ่งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้ใช้ดุลพินิจบังคับให้นำรายได้เกือบทั้งหมดของแพทย์มาจ่ายชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งมีการอุทธรณ์ไว้ เพราะวิธีการดังกล่าวนี้ ไม่มีทั้งความเหมาะสมหรือความได้สัดส่วนเพื่อบรรลุ

วัตถุประสงค์ในทางกฎหมาย อื่นๆ เนื่องจากระบบกฎหมายชีวิตล่อว้ใช้หลักการนี้ก็เพื่อปกป้องความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ และการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร ดังนั้น จึงมักจะไม่ต้องทำสิ่งใดเพิ่มเติมกับกฎหมายภาษีอากรและการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร

สิทธิในเชิงกฎหมายเป็นหัวใจของระบบกฎหมาย จุดเริ่มต้นอยู่ที่การทำให้กฎหมายใช้บังคับได้ โดยอาศัยหลัก 8 ประการของฟุลเลอร์ที่กล่าวแล้วมาปรับใช้กับด้านกฎหมายภาษีอากร การที่ภาษีอากรมีความสำคัญต่อการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารไม่ได้หมายความว่า อำนาจของฝ่ายบริหารจะอยู่เหนือกฎหมายได้ การละเลยหรือการไม่ดำเนินการตามหลักทั่วไปของระบบกฎหมายเพียงเพื่อสนับสนุนระบบการดำเนินการของระบบภาษีอากร ย่อมจะทำให้ระบบกฎหมายถูกระทบกระเทือนหรือทำลายตัวเอง คงไม่เป็นการเหมาะสมที่จะกำหนดว่ากฎหมายจะใช้บังคับได้ต่อเมื่อมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งของกฎหมายเกิดขึ้น เพราะคล้ายกับว่าจะไม่ยอมรับหลักการเรื่องสิทธิมนุษยชน เว้นแต่ในสถานการณ์รุนแรงสุดขีดที่สุด ดังนั้น การละเลยหรือไม่ดำเนินการตามหลักทั่วไปไปปกติของระบบกฎหมาย จึงไม่ควรเกิดขึ้นง่ายๆ เพียงเพราะมีภาษีอากรมาเกี่ยวข้องเท่านั้น

เมื่อมีการยอมรับแล้วว่า กฎหมายภาษีอากรไม่ได้เป็นกฎหมายที่มีความพิเศษต่างจากกฎหมายอื่นในอันที่จะอนุญาตให้สามารถกำหนดขึ้นเป็นกฎเกณฑ์ได้อย่างง่ายดายหรือตามอำเภอใจ สิ่งจำเป็นที่พิจารณา คือ อะไรเป็นสิ่งจำเป็นพื้นฐานสำหรับขอบเขตของกฎหมาย ในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร โดยทั่วไปแล้ว ภาษีอากรไม่ได้ถูกมองว่าเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน เพียงแต่ภาษีอากรถูกมองว่าเป็นสิ่งที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนรวมและบังคับประชาชนโดยผ่านทางทรัพย์สิน การคุ้มครองประโยชน์ในทางทรัพย์สินต่างหากจึงจะเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน อย่างไรก็ตาม เป็นที่ยอมรับกันอย่างกว้างขวางว่าการจัดเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายและจำเป็นสำหรับการดำรงอยู่ของสังคม จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องทำให้มั่นใจว่าระบบภาษีอากรนั้นมีประสิทธิภาพโดยปราศจากการละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ถูกบังคับจัดเก็บภาษีอากร สิทธิในเชิงกฎหมายนี้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจว่า ความสมดุลจะยังคงดำรงอยู่ต่อไป

ภาษีอากรควรกำหนดโดยกฎหมายและบังคับใช้โดยกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย กฎหมายจึงเป็นสิ่งที่ช่วยเหลือสนับสนุน ผู้เสียภาษีอากรต้องทราบว่าคุณเกณฑ์นั้นเป็นอย่างไร เพราะเป็นสิ่งสำคัญที่เกี่ยวพันระหว่างสิทธิในเชิงกฎหมายและสิทธิในเชิงบริหาร การเผยแพร่กฎเกณฑ์ที่ตราเป็นกฎหมายต่อสาธารณชนต้องมีในทุกระดับ รวมทั้งการเผยแพร่คำอธิบายอย่างละเอียดของกระบวนการของฝ่ายบริหารในระบบภาษีอากรด้วย ต้องมีการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอว่ากฎหมายมีผลย้อนหลังหรือไม่ ในบางกรณีก็จำเป็นต้องประกาศให้ทราบล่วงหน้าถึงการออกกฎหมายเพื่อตอบโต้การวางแผนเลี่ยงภาษีอากร

ระบบภาษีอากรจะไม่สามารถทำงานอย่างมีประสิทธิภาพได้อย่างง่ายดาย หากกฎเกณฑ์ทางภาษีอากรนั้นไม่มีความแน่นอน ไม่สามารถเข้าใจได้ ไม่มีเหตุผล หรือไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ดังนั้น จึงควรจัดการกับระบบการตรากฎหมายภาษีอากรอย่างระมัดระวัง เพื่อให้สามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการพื้นฐาน ในประเทศส่วนใหญ่ปัญหามักจะไม่ได้เกิดขึ้นโดยเจตนา อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ระบบไม่มั่นคงและขาดความต่อเนื่องย่อมจะมีการละเมิดกฎเกณฑ์ได้ง่าย และควรจะมีระบบให้ความช่วยเหลือและปกป้องผู้เสียภาษีอากรจากการกระทำละเมิดนั้น

หลักความเป็นธรรมและความเท่าเทียมจะถูกบ่อนทำลายถ้าผู้เสียภาษีอากรถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อน ถูกเลือกปฏิบัติ หรือถูกบังคับให้เสียเงินมากกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ต้องเสีย เมื่อเหตุการณ์เหล่านี้เกิดขึ้น มักจะทำให้เกิดความล้มเหลวของระบบ กรณีดังกล่าวยังอาจเกิดขึ้นได้จากการที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการแก้ไขเยียวยาหรือชดเชยจากการใช้อำนาจโดยไม่ชอบของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เมื่อไม่มีการแก้ไข การละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรก็จะถูกละเลย และไม่ได้รับการใส่ใจจากฝ่ายบริหาร หลักความได้สัดส่วนช่วยสร้างสมดุลระหว่างสิทธิของรัฐกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นรายบุคคล ถึงแม้ว่าระบบกฎหมายและการใช้อำนาจบริหารในทางภาษีอากรสามารถแก้ไขปัญหาโดยไม่ใช้หลักการเหล่านี้ได้ แต่ก็คงไม่ใช่วิธีการจัดการที่ดี ดังนั้น ต้นแบบที่ดีจะต้องสามารถปกป้องผู้เสียภาษีอากรได้ แต่ก็ต้องสามารถทำให้ระบบภาษีอากรมีการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพด้วยในเวลาเดียวกัน

บทที่ 3

สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร ของต่างประเทศและประเทศไทย

การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานของรัฐนั้นเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของฝ่ายปกครองซึ่งจะต้องกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย หน่วยงานของรัฐจะทำการใดๆ ที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไม่ได้ และหากมีกฎหมายให้อำนาจไว้ การกระทำของหน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีย่อมจะต้องกระทำภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ อีกทั้งต้องเป็นไปอย่างเหมาะสมด้วยอย่างไรก็ดี ถ้ามีการใช้อำนาจทางปกครองในการจัดเก็บภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประชาชนผู้เสียหายก็ย่อมได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจดังกล่าวได้ ซึ่งความขัดแย้งระหว่างหน่วยงานของรัฐที่เป็นฝ่ายปกครองกับประชาชนผู้เสียหายที่ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจนั้น ถือเป็น “กรณีพิพาททางภาษีอากร” ซึ่งจะต้องมีกระบวนการดำเนินคดีอากรต่อไปและรัฐก็ต้องดำเนินการโดยไม่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรด้วย ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรในต่างประเทศและประเทศไทยต่อไป

3.1 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรของต่างประเทศ

การดำเนินคดีอากรในต่างประเทศนั้น มีความหลากหลายแตกต่างกันไปตามระบบกฎหมายของประเทศนั้นๆ แต่การการดำเนินคดีอากรนั้นมีจุดมุ่งหมายเดียวกันเพื่อให้การขจัดข้อพิพาททางภาษีให้สามารถยุติได้โดยเร็วที่สุด และมีมาตรฐานในการให้บริการกับผู้เสียหายและมีกฎหมายบัญญัติอำนาจและหน้าที่ของผู้เกี่ยวข้องในกระบวนการขจัดข้อพิพาทไว้อย่างชัดเจนในการปฏิบัติหน้าที่ ทั้งนี้ในแต่ละประเทศก็มีการคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีให้เป็นไปอย่างรวดเร็ว เพื่อมิให้กระทบต่อสิทธิในการพิจารณาคดีหรือสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมซึ่งเป็นสิทธิตามรัฐธรรมนูญในประเทศนั้นๆ ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น ดังนี้

3.1.1 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรและระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกามีความซับซ้อนมาก ภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีทั้งภาษีอากรที่จัดเก็บโดยสหพันธ์ (Federal

Government) และที่จัดเก็บโดยมลรัฐ (State Government) ซึ่งรวมถึงท้องถิ่น (Local Government) เช่น เทศบาล เป็นต้น และเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้น ประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีทั้งในศาลและนอกศาลอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้ข้อพิพาทนั้นยุติโดยเร็วที่สุด

1) ระบบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีอากรแยกเป็นสองระดับหลักๆ คือ ระดับสหพันธ์และระดับมลรัฐ เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาคือประเทศที่เป็นรัฐรวม กล่าวคือ เป็นประเทศที่ประกอบด้วยมลรัฐต่างๆ 50 มลรัฐ ซึ่งแต่ละมลรัฐต่างมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นของตนเอง ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน และเพื่อให้รัฐบาลกลางมีเงินที่จะนำมาใช้ในการบริหารประเทศ รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาจึงต้องบัญญัติจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดของมลรัฐและโอนอำนาจนั้นมาเป็นของสหพันธ์แทน¹ ซึ่งภาษีอากรระดับสหพันธ์ส่วนใหญ่จะเป็นภาษีเงินได้ ในขณะที่ภาษีอากรระดับมลรัฐส่วนใหญ่จะเป็นภาษีการบริโภคและภาษีทรัพย์สิน²

1.1) ภาษีอากรระดับสหพันธ์

ภาษีอากรระดับสหพันธ์มีสำนักงานสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service : IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดของกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่จัดเก็บมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บ คือ เพื่อนำเงินมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลกลางในการบริหารประเทศ นอกจากนั้นแล้วยังมีวัตถุประสงค์อื่นๆ อีกหลายประการด้วยกัน ได้แก่ เพื่อจัดสรรทรัพยากร เพื่อควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมบางประการ เพื่อกระจายรายได้ เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจและตอบสนองนโยบายต่างๆ ของรัฐ เช่น แก้ไขปัญหาสังคม ป้ญหามลภาวะ เป็นต้น

ภาษีอากรระดับสหพันธ์จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code : IRC) และกำหนดภาษีอากรไว้ 4 ชนิดด้วยกัน ได้แก่

¹ รัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา มาตรา 8 บัญญัติว่า “ให้รัฐสภามีอำนาจในการกำหนดและจัดเก็บภาษีอากร ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต เพื่อใช้ในการชำระหนี้และดำเนินการด้านการป้องกันประเทศและด้านสวัสดิการทั่วไปของสหรัฐฯ แต่บรรดาภาษีอากร ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ทุกประเภทเป็นรูปแบบเดียวกันทั่วสหรัฐ (The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common defense and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States;...)”

² สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (2552). รายงานวิจัย เรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง. หน้า 105.

(1) ภาษีเงินได้ เป็นภาษีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บได้มากที่สุด แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 10 – 35 ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกัน แต่เงินได้สุทธิบางส่วนมีการเก็บภาษีเพิ่มเติมต่างหาก ทำให้อัตรากาฬีมีลักษณะที่เปลี่ยนแปลงขึ้นและลงไปตามจำนวนเงินได้ที่เพิ่มขึ้น ดังต่อไปนี้³

เงินได้สุทธิ (\$)	อัตรากาฬี
0 – 50,000	ร้อยละ 15
50,001 – 75,000	ร้อยละ 25
75,001 – 100,000	ร้อยละ 34
100,001 – 335,000	ร้อยละ 39
335,001 – 10,000,000	ร้อยละ 34
10,000,001 – 15,000,000	ร้อยละ 35
15,000,001 – 18,333,333	ร้อยละ 38
18,333,334 เป็นต้นไป	ร้อยละ 35

(2) ภาษีการโอน⁴ (Transfer Tax) เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากผู้เสียภาษีอากรที่มีฐานะดี โดยแบ่งออกเป็น ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) และภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ (Generation-skipping Transfer Tax)

(2.1) ภาษีกองมรดก เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากกองมรดกหลังจากที่เจ้ามรดกเสียชีวิตไปแล้ว โดยต้องชำระภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งทรัพย์สินในกองมรดก

(2.2) ภาษีการให้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่กัน ในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีกองมรดกโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้โอน

(2.3) ภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการที่เจ้าของทรัพย์สินโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลซึ่งเป็นรุ่นหลานของตน เป็นต้นไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีกองมรดกหรือภาษีการให้ ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าของทรัพย์สินตั้งกองทรัพย์สิน (Trust) ขึ้นมา และยกประโยชน์ให้แก่ลูกและหลานของตน โดยเมื่อลูกตายให้ทรัพย์สินในกองทรัพย์สินตกเป็นของ

³ แหล่งเดิม. หน้า 106.

⁴ John K. McNulty. (1989). *Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell*. pp.14-19.

หลาน ในกรณีเช่นนี้ หากทรัพย์สินในกองทรัสต์สินไม่ตกอยู่ในบังคับของภาษีกองมรดก ทรัสต์สินเหล่านั้นจะต้องนำมาเสียภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ เป็นต้น

(3) ภาษีการจ้างงาน (Payroll Tax) เป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาใช้จ่ายในการจัดสวัสดิการสังคมต่างๆ เช่น กองทุนประกันสังคม กองทุนค่ารักษาพยาบาล กองทุนบำเหน็จบำนาญ เป็นต้น ภาษีนี้อาจเก็บโดยอำนาจของรัฐบาลบัญญัติ 3 ฉบับ ได้แก่ Federal Insurance Contributions Act, Railroad Retirement Tax Act และ Unemployment Tax Act) โดยมุ่งจัดเก็บจากบุคคลผู้มีรายได้ ไม่ว่าจะเป็นลูกจ้าง นายจ้าง หรือผู้ที่ประกอบธุรกิจส่วนตัว

(4) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บทั้งในระดับสหพันธรัฐและมลรัฐ โดยการจัดเก็บในระดับสหพันธรัฐนั้น มีหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บ 3 หน่วยงานด้วยกันคือ IRS, สำนักงานภาษีศุลกากร และสำนักงานการค้าและจัดเก็บภาษีสุราและยาสูบ (Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau) สิ่งที่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหลักๆ ก็คือ น้ำมัน สุรา ยาสูบ อาวุธปืน และสินค้าที่รัฐต้องการควบคุมการบริโภคอื่นๆ

1.2) ภาษีอากรระดับมลรัฐ

แต่ละมลรัฐยังมีภาษีอากรระดับมลรัฐ เพื่อนำมาเงินมาเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดบริการสาธารณะภายในมลรัฐของตน ซึ่งภาษีอากรระดับมลรัฐยังสามารถแบ่งได้เป็น ภาษีอากรที่มลรัฐจัดเก็บเอง และภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บ ภาษีอากรระดับมลรัฐหลักๆ ที่จัดเก็บอยู่ ได้แก่

(1) ภาษีเงินได้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากประชาชนในมลรัฐของตนทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล จัดเก็บแยกต่างหากจากภาษีเงินได้ของสหพันธรัฐ ซึ่งอัตราภาษีก็จะแตกต่างกันไปตามแต่ละมลรัฐมีทั้งที่เป็นอัตราก้าวหน้า และอัตราก้าวหน้า โดยมลรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราสูงที่สุดคือ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย จัดเก็บในอัตราร้อยละ 10.3 ดังนั้น เมื่อรวมกับภาษีเงินได้ของสหพันธรัฐแล้ว อัตราภาษีเงินได้สูงสุดที่ประชาชนในมลรัฐแคลิฟอร์เนียอาจจะต้องเสียก็คือ ร้อยละ 45.3

(2) ภาษีการขาย (Sales Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งสามารถแยกภาษีชนิดนี้ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

(2.1) ภาษีผู้ประกอบการ (Vendor Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการด้วยเหตุที่ผู้ประกอบการมีสิทธิที่ได้ประกอบการ โดยฐานของภาษีชนิดนี้คือ จำนวนสินค้าที่ขายได้

(2.2) ภาษีผู้บริโภค (Consumer Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยฐานของภาษีชนิดนี้คือ ราคาขายสินค้าหรือบริการ โดยผู้ประกอบการทำหน้าที่เป็นผู้จัดเก็บและนำส่งภาษีให้แก่รัฐ

(2.3) ภาษีการขายระบบผสม (Combination Vendor-consumer Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการและมีกฎหมายกำหนดให้ผลกระทบต่อผู้บริโภครวม โดยจัดเก็บจากฐานราคาสินค้า ซึ่งหากมองในมุมมองของผู้บริโภคแล้ว ภาษีชนิดนี้ไม่แตกต่างจากภาษีผู้บริโภคเลย

(3) ภาษีการใช้ (Use Tax) เป็นภาษีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับภาษีการขาย ที่จัดเก็บจากการใช้การมีไว้หรือการซื้อทรัพย์สินส่วนบุคคลซึ่งไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการขาย ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะจัดเก็บจากรัฐกรมเช่าหรือเช่าซื้อ หรือจากสินค้าที่ซื้อจากนอกมลรัฐ เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการขาย

(4) ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งโดยทั่วไปแต่ละมลรัฐจะให้เป็นการอำนาจของรัฐบาลท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีชนิดนี้ รวมทั้งเงินภาษีที่จัดเก็บมาได้ก็จะนำไปบริหารและเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้นๆ

(5) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีการขายทั่วไป เนื่องจากเป็นสินค้าที่มลรัฐต้องการควบคุมเป็นพิเศษ สินค้าที่ถูกเก็บภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่ ได้แก่ สุรา ยาสูบ น้ำมัน และรถยนต์ เป็นต้น โดยทั่วไปภาษีชนิดนี้ มลรัฐจะสงวนเป็นการอำนาจของตนเองในการจัดเก็บ

(6) ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย โดยแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่

(6.1) ภาษีมรดก (Inheritance Tax) เป็นภาษีที่มลรัฐส่วนใหญ่จัดเก็บ โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินของผู้ตาย โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้รับมรดก

(6.2) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกองมรดกของผู้ตาย โดยเมื่อเจ้ามรดกเสียชีวิต จะถือว่ารัฐเป็นเจ้าของทันที และต้องชำระภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งทรัพย์สินในกองมรดกนั้น ซึ่งโดยปกติจะต้องชำระภายใน 9 เดือน ถึง 1 ปี นับแต่วันที่เจ้ามรดกเสียชีวิต

(6.3) Pick-up Tax มลรัฐซึ่งไม่ได้เก็บภาษีมรดกหรือภาษีกองมรดกจะมีการจัดเก็บภาษีชนิดนี้ โดยภาษีชนิดนี้เป็นภาษีกองมรดกประเภทหนึ่ง แต่สิ่งที่แตกต่างจากภาษีกองมรดกก็คือ ไม่ได้คำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินในกองมรดกของเจ้ามรดก แต่จะจัดเก็บจากฐานเครดิตภาษีที่ใช้ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีกองมรดกแก่สหพันธ์เท่านั้น

2) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

ภายหลังการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันและไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรจะส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน (Preliminary Notice of Deficiency or 30-day Letter) ซึ่งเป็นหนังสือที่แจ้งถึงจำนวน

ภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง และหนังสือดังกล่าวจะถูกส่งไปยังผู้เสียภาษีอากรพร้อมกับสำเนารายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ เพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการอย่างไรอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้⁵

(1) อุตสาหกรรมประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ (Appeal Division) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าสามารถที่จะระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวโดยฝ่ายปกครองได้ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับจากวันออกหนังสือแจ้งการประเมิน โดยการยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากร (เฉพาะในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือ) เพื่อให้มีการประชุมร่วมกับแผนกพิจารณาอุทธรณ์

(2) ดำเนินการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามจำนวนที่ได้รับแจ้ง แม้ว่าขั้นตอนภายหลังจากตรวจสอบผู้เสียภาษีอากรอาจไม่เห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากรเพิ่มเติมตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากร แต่ต่อมาเมื่อมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน ผู้เสียภาษีอากรอาจพิจารณาทบทวนจำนวนภาษีเพิ่มเติมตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากรใหม่ ซึ่งในขั้นตอนนี้หากผู้เสียภาษีอากรเห็นด้วยกับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีอากรตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากร ก็สามารถเลือกที่จะชำระภาษีอากรเพิ่มเติมได้ กรณีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีอากรจะลงลายมือชื่อในแบบฟอร์มของ IRS หมายเลข 870 เช่นเดียวกับกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ตกลงชำระภาษีอากรเพิ่มเติมภายหลังจากตรวจสอบที่ไม่มีการออกหนังสือแจ้งการประเมิน⁶

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกดำเนินการชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่ได้รับแจ้งจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรหมดสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะดำเนินการเพื่อขอคืนภาษีอากร โดยในเบื้องต้นผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้อื่นเรียกร้อง หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธินำคดีเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลาง (United State District Court) หรือศาลพิจารณาข้อเรียกร้อง

⁵ Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin. (1987). *Tax Procedure and Tax Fraud*. pp.69-70.

⁶ Leandra Lederman and Stephen W. Mazza. (2002). *Tax Controversies: Practice and Procedure*. p.184.

ต่อรัฐ แต่สิทธิในการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรจะสิ้นสุดลงหากพ้นระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร

(3) ดำเนินการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมบางส่วน ผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกที่จะดำเนินการชำระภาษีเพิ่มเติมบางส่วนเพื่อมิให้ต้องเสียดอกเบี้ยสูงขึ้น การที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมเต็มจำนวน เนื่องจากยังประสงค์ที่จะดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองหรือยังประสงค์ที่จะใช้สิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตาม การชำระภาษีอากรเพิ่มเติมบางส่วนอาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสิทธิในการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ต่อเมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน และต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีภายใน 90 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว ดังนั้นหาก IRS พอใจและยอมรับจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระเพิ่มเติม IRS ก็จะไม่ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร

(4) ไม่ดำเนินการใดๆ ภายใน 30 วัน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดๆ ภายใน 30 วัน IRS จะส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน หนังสือดังกล่าวจะแจ้งถึงจำนวนภาษีอากรที่ IRS เห็นว่า ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระ และหนังสือดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วัน⁷ นับถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว เพื่อให้ศาลเป็นผู้พิจารณาและกำหนดภาระภาษี อย่างไรก็ตาม ในทางข้อเท็จจริง เมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรเป็นแนวทางที่เหมาะสมที่สุด ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน และขอให้ IRS ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันทันที โดยไม่ต้องรอให้พ้นเงื่อนเวลา 30 วันก็ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้รวดเร็วขึ้น

⁷ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. (ม.ป.ป.). "การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรกลางของไทย." วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์. หน้า 59-60. สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2556 จาก http://elib.coj.go.th/Article/courtP4_3_2.pdf.

หน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในกระบวนการยุติธรรมพิพาททางภาษีนอกศาล คือ หน่วยงานฝ่ายปกครองที่เรียกว่า “แผนกพิจารณาอุทธรณ์” กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันและไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากร ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือดังกล่าว แผนกพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากร และเจรจากับผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีอากร เพื่อนำไปสู่การระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากร อย่างไรก็ตามกฎหมายมิได้มีการกำหนดระยะเวลา ในการพิจารณาอุทธรณ์ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่โดยทั่วไปแล้วจะใช้ระยะเวลาประมาณ 90 วันนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Office) และการทำหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ต้องอยู่บนพื้นฐานของความเป็นธรรมและไม่เข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ด้านความเป็นธรรมและความเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ จึงได้มีการกำหนดให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระจาก IRS แม้ว่าจะยังคงมีฐานะเป็นหน่วยงานในสังกัด IRS ก็ตาม

นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรยังสามารถร้องเรียนในเรื่องเกี่ยวกับความล่าช้าในการทำงานของเจ้าพนักงานภาษีอากร ปัญหาในการจัดส่งเอกสาร ปัญหาเรื่องค่าใช้จ่าย ค่าธรรมเนียม และวิถีปฏิบัติของเจ้าพนักงานภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจผ่านทาง Taxpayer Assistance Order/TAO ซึ่งเปรียบเสมือนหน่วยรับเรื่องราวร้องทุกข์และไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเบื้องต้น

3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล

เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่การดำเนินคดีในศาล โดยการฟ้องร้องคดีต่อศาลซึ่งอาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของ IRS หรืออาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ต้องการฟ้องร้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของ IRS ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำได้โดยยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะได้รับหนังสือดังกล่าวเมื่อผู้เสียภาษีอากรเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดภายในระยะเวลา 30 วัน ตามหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน หรือเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ในชั้นฝ่ายปกครอง IRS ก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะฟ้อง

คดีต่อศาลภายใน 90 วันให้แก่ผู้เสียภาษีอากร สำหรับกรณีผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการดำเนินการกระบวนการฟ้องร้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรตามที่ IRS ได้แจ้งประเมินเพิ่มเติมเสียก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมายื่นฟ้องต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (United States District Court) หรือศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United State Court of Federal Claims) ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ไต่ยื่นเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรต่อ IRS หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ และต้องดำเนินการฟ้องร้องภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร นอกจากนี้ หากเป็นกรณีที่มีการฟ้องร้องคดีล้มละลาย ศาลล้มละลายจะเป็นอีกศาลหนึ่งที่เข้ามามีบทบาทในการพิจารณาข้อพิพาทในทางภาษีอากร ฉะนั้น การพิจารณาคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่เป็นคดีแพ่งในศาลชั้นต้นอาจแบ่งได้เป็น 4 ศาล คือ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรหรือศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ภาค (Courts of Appeal for Circuit) ส่วนในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์กลาง (Court of Appeal for the Federal Circuit) สำหรับในกรณีที่ศาลล้มละลายมีคำพิพากษาเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยังศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (Federal District Court) หรือคณะกรรมการพิจารณาคดีล้มละลายภาค (Circuit by the Bankruptcy Appellate Panel) ที่ตั้งอยู่ที่ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และเมื่อศาลอุทธรณ์ได้มีคำพิพากษาและผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นฎีกาต่อศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาได้

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการดำเนินคดีภาษีอากรโดยศาลดังกล่าวข้างต้น มีศาลหลายศาลด้วยกันที่เข้ามามีส่วนในการดำเนินคดีในทางภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายหน้าที่ของศาลแต่ละศาลต่างๆ ดังนี้

3.1) ศาลชั้นต้น

การฟ้องคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อศาลชั้นต้น มีศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีดังกล่าวทั้งสิ้น 4 ศาล คือ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย ซึ่งจะได้อธิบายตามลำดับ ดังนี้

(1) ศาลภาษีอากร (Tax Court)⁸

การเริ่มต้นคดีในศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นคำฟ้องภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ระบุในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเพิ่มเติม โดยต้องยื่นต้นฉบับคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรพร้อมสำเนาคำฟ้องอีก 4 ชุด และต้องแนบหนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติมไปพร้อมกับคำฟ้องด้วย โดยในคำฟ้องผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้คืนเงินภาษีที่จ่ายเกินได้ด้วย⁹ ซึ่งตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากรได้มีการกำหนดการคำนวณทั้งกรณีจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไม่ครบถ้วน และจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรได้จ่ายเกินไป

ผู้เสียภาษีอากรมีสถานะเป็น โจทก์ในศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจึงมีหน้าที่ในการพิสูจน์ เนื่องจากมีพยานหลักฐานอยู่ในมือ ตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากรข้อ 142 (a) อย่างไรก็ตาม ภาระการพิสูจน์จะตกอยู่ที่ IRS ต่อเมื่อมีกฎหมายกำหนด หรือศาลมีคำสั่ง และในกรณีที่เป็นการฟ้องแย้งในคำให้การ หรือประเด็นที่ยกขึ้นมาใหม่ หรือเป็นประเด็นการเพิ่มเติมหนี้ภาษีอากร ซึ่ง IRS สามารถออกประเด็นใหม่หรือเพิ่มเติมจำนวนภาษีอากรค้างขึ้นมาในเวลาใดก็ได้ ก่อนที่ศาลภาษีอากรจะมีคำพิพากษา

ผู้เสียภาษีอากรที่ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรยังมีสิทธิเลือกให้ศาลภาษีอากรดำเนินกระบวนการพิจารณาแบบใดๆ ก็ได้ตามความประสงค์ ซึ่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรมี 2 รูปแบบ คือ¹⁰

1. การดำเนินคดีสามัญ (Regular tax case) เป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาปกติ ไม่จำกัดจำนวนทุนทรัพย์ เมื่อคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรสามารถอุทธรณ์และฎีกาคำพิพากษาได้
2. การดำเนินคดีมโนสาร (Small tax case) มีรูปแบบไม่ยุ่งยากและสะดวกรวดเร็ว เป็นคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาแล้ว คู่ความไม่สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาได้

⁸ Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin. Op.cit. pp.171-172.

⁹ IRC Section 6512 “Overpayment Claims are discussed in detail in Chapter 8, which covers the various method overpaid taxes”

¹⁰ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. เล่มเดิม. หน้า 59-60.

การดำเนินคดีแบบมโนสาเร่นั้น มีข้อสังเกต ดังนี้¹¹

1. คดีที่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีในกรณีที่ชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน ต้องชำระภาษีในส่วนที่ขาดไม่เกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ รวมดอกเบี้ยและค่าปรับในปีภาษีใดๆ ที่พิพาท เช่น คดีที่มีการร้องขอให้ลดภาษีกรณีเป็นคู่สมรส จำนวนที่ขาดจะต้องไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ คดีประเภทลูกจ้างคนงาน จำนวนเงินค่าจ้างที่ได้แย้งจะต้องไม่เกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ ในไตรมาสของปีภาษีใดๆ เป็นต้น

2. การพิจารณาคดีแบบมโนสาเร่ มีมากกว่าการพิจารณาคดีสามัญ ขั้นตอนก่อนพิจารณา และระหว่างพิจารณาแบบคดีมโนสาเร่มีน้อย และพยานหลักฐานเป็นไปตามกฎเกณฑ์ของรัฐบาลกลาง ซึ่งกำหนดให้มีข้อบังคับที่มีความยืดหยุ่น ผู้พิพากษาสามารถพิจารณาหลักฐานใดๆ ที่เกี่ยวข้องได้

3. โจทก์สามารถร้องขอต่อศาลให้พิจารณาคดีแบบมโนสาเร่ในเวลาใดๆ ก่อนพิจารณาหรือภายหลังที่การพิจารณาคดีได้เริ่มขึ้นแล้วก็ได้

4. การดำเนินคดีแบบมโนสาเร่ คู่ความต้องห้ามไม่ให้อุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกา

ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากร คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายสามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ได้ ยกเว้นเป็นกรณีการระงับข้อพิพาทที่ศาลรับรอง (คดีมโนสาเร่) โดยคู่ความที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา และเมื่อคู่ความฝ่ายหนึ่งยื่นอุทธรณ์ คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งสามารถที่จะยื่นอุทธรณ์กลับ (Cross Appeal) ได้ภายใน 120 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา และตามมาตรา 7481 หากไม่มีการยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 90 วันดังกล่าว หรือไม่มีการยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาขึ้นของศาลอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุดภายใน 90 วันนับแต่วันที่ศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษา จะถือว่าคำพิพากษาของศาลภาษีอากรเป็นที่สุด

ในการยื่นฟ้องคดีภาษีอากร ไม่ว่าคดีที่ฟ้องจะมีทุนทรัพย์เท่าใดก็ตาม ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องจะถูกเก็บในอัตราคงที่และอัตราค่าคือ 60 ดอลลาร์สหรัฐต่อคดี

¹¹ แหล่งเดิม. หน้า 62-63.

(2) ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (United States District Court)¹²

คดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์คือ คดีฟ้องเพื่อขอคืนภาษีอากร กล่าวคือ ต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระหนี้ไปแล้วและเห็นว่า ภาษีอากรที่ตนได้ชำระไปนั้นเกินกว่าจำนวนภาระภาษีที่แท้จริงของตนจึงมายื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อ ขอคืนภาษีอากรที่ได้ชำระเกินได้ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรต้องการจะยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่ง สหพันธ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดย IRS ให้ครบถ้วน ก่อน และดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS หากพ้นกำหนดเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ ได้ยื่นเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีต่อ IRS หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่ง สหพันธ์ เพื่อขอคืนภาษีอากรได้ โดยต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่ง หนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร

สำหรับค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์มีอัตราเดียวและเป็น อัตราที่กำหนดไว้คงที่คือ คดีละ 150 ดอลลาร์สหรัฐ และในการพิจารณาหรือตัดสินใจเลือกที่จะยื่น ฟ้องคดีเพื่อให้ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์เป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาท

(3) ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United States Court of Federal Claims)¹³

ข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ คือ ข้อพิพาททางภาษีอากรเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรเช่นเดียวกับกรณีการฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้น แห่งสหพันธ์ ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดย IRS ก่อน จึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐได้ โดยมีขั้นตอนและเงื่อนไขการ ฟ้องคดีเช่นเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ นอกจากนี้ ศาลพิจารณา ข้อเรียกร้องต่อรัฐ ยังมีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาด้วย

สำหรับการยื่นฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ มีค่าธรรมเนียมคดีละ 250 ดอลลาร์สหรัฐ

¹² Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin, Op.cit. pp.172-174.

¹³ Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin, (2002). *Tax Controversies: Practice and Procedure*. pp.174-175.อ้างถึงในสถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 141.

(4) ศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court)¹⁴

ศาลล้มละลายเป็นศาลที่แยกออกมาจากศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (District Courts) มีอำนาจในการพิจารณาคดีที่ลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัวซึ่งรวมถึงหนี้อาภีอกรด้วย หากเจ้าพนักงานอาภีอกรพิจารณาถึงมูลค่าอาภีอกร เบี้ยปรับเงินเพิ่ม และดอกเบี้ยดังกล่าวแล้วเห็นว่าผู้เสียอาภีอกรไม่น่าจะมีความสามารถในการชำระอาภีอกรได้ จะนำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาคดีของศาลล้มละลาย

3.2) ศาลอุทธรณ์¹⁵

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และหากคู่ความฝ่ายหนึ่งได้ยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาดังกล่าว คู่ความอีกฝ่ายก็สามารถยื่นอุทธรณ์ (Cross Appeal) ได้ภายใน 120 วัน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าธรรมเนียมในการยื่นอุทธรณ์ 450 ดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากการพิจารณาคดีอาภีอกรในศาลชั้นต้น ผู้เสียอาภีอกรสามารถเลือกได้ว่าจะดำเนินกระบวนการพิจารณาในลักษณะของการโต้แย้งคัดค้านการกำหนดจำนวนอาภีเพิ่มเติมของ IRS เพื่อให้ศาลได้กำหนดจำนวนภาระภาษีใหม่ หรือจะดำเนินกระบวนการฟ้องร้องเพื่อขอคืนอาภีอกร จึงทำให้ผู้เสียอาภีอกรต้องเลือกและตัดสินใจว่าจะยื่นฟ้องต่อศาลใด ดังนี้เห็นได้ว่า ในการพิจารณาคดีของศาลชั้นต้นนั้นศาลต่างๆ เข้ามาเกี่ยวข้องกับหลายศาล โดยเฉพาะ 3 ศาลหลักที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการพิจารณาคดีอาภีอกร ได้แก่ ศาลอาภีอกร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และในการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นแต่ละศาลนั้นได้มีการแบ่งชัดว่าผู้เสียอาภีอกรจะต้องยื่นอุทธรณ์ไปยังศาลใด ดังต่อไปนี้ คือ ในกรณีที่ผู้เสียอาภีอกรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลอาภีอกร หรือศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ผู้เสียอาภีอกรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ภาค โดยศาลอุทธรณ์ภาคมีทั้งหมด 12 ศาล ส่วนในกรณีที่ผู้เสียอาภีอกรฟ้องคดีขอคืนอาภีอกรต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ผู้เสียอาภีอกรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์กลาง

¹⁴ Leandra Lederman and Stephen W. Mazza. Op.cit. pp.319-320.

¹⁵ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 143.

3.3) ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา¹⁶

ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาประกอบด้วยผู้พิพากษาทั้งสิ้นจำนวน 9 คน ได้แก่ ประธานสูงสุด 1 คน และผู้พิพากษาศาลสูงสุดอีก 8 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดี ตามคำแนะนำและความยินยอมของรัฐสภา

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ภาคหรือศาลอุทธรณ์กลาง ผู้เสียภาษีอากรสามารถฎีกาต่อไปยังศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาได้ แต่มีข้อจำกัดสิทธิในการฎีกาคือ จำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทต้องเกินกว่า 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ จึงจะสามารถฎีกาต่อไปได้ และเมื่อศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกามีคำพิพากษาอย่างไรแล้วย่อมเป็นที่สุด

3.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีรูปแบบของรัฐเป็นรัฐรวม จึงมีการจัดเก็บภาษีแยกเป็นสามลำดับชั้น คือ ระดับสหพันธ์ ระดับมลรัฐ และระดับท้องถิ่น โดยมาตรา 105 วรรคหนึ่งแห่งรัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้บัญญัติให้อำนาจในการตรากฎหมายเกี่ยวกับศุลกากรและการคลังเป็นของสหพันธ์โดยเฉพาะ ส่วนกฎหมายภาษีอากรอื่น มาตรา 105 วรรคสอง กำหนดให้เป็นอำนาจร่วมกันระหว่างสหพันธ์กับมลรัฐ กล่าวคือ มลรัฐจะมีอำนาจบัญญัติได้เฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่ยังไม่มีกฎหมายระดับสหพันธ์บัญญัติไว้เท่านั้น ซึ่งในทางปฏิบัติกฎหมายภาษีอากรทุกชนิดถูกตราขึ้นโดยกฎหมายระดับสหพันธ์ แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 105 วรรคสอง a ยังคงกำหนดให้เป็นอำนาจของมลรัฐโดยเฉพาะในการตรากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตท้องถิ่น และกำหนดอัตราภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์

1) ระบบภาษีของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี¹⁷

ภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภทใหญ่ๆ คือ

¹⁶ ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกา มีผู้พิพากษาทั้งสิ้น 9 คน ผู้พิพากษาศาลสูงสหรัฐแต่ละคนมีคำแนะนำชื่อว่า Justice ประกอบด้วยประธานศาลสูงหนึ่งคนซึ่งเรียกว่า Chief Justice ในขณะที่ผู้พิพากษาศาลสูงอีก 8 คน เรียกว่า Associate Justice.

¹⁷ Taxation in Germany. Retrieved January 8, 2013 from http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany.

(1) ภาษีเงินได้

ภาษีอากรที่จัดเก็บจากเงินได้ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมี 4 ชนิดด้วยกัน คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้าและภาษีการรวมชาติ (Solidarity Surcharge)

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 15-45 ของเงินได้สุทธิ
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินกำไร
3. ภาษีการค้า เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่างหากจากภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น ในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 9-20 ของเงินได้ของนิติบุคคลแตกต่างกันไปตามแต่ละท้องถิ่น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจกำหนดอัตราภาษีเงินได้ภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด
4. ภาษีการรวมชาติ เป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์หารายได้ เนื่องจากภายหลังการรวมตัวกันของเยอรมนีตะวันตกและเยอรมนีตะวันออก ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีต้องการงบประมาณที่เพิ่มมากขึ้น โดยภาษีชนิดนี้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 5.5 ของจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณได้

(2) ภาษีการบริโภค

ภาษีการบริโภคมีสองชนิดหลักๆ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต

1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไปในอัตราร้อยละ 16 และร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จำเป็นบางประเภท
2. ภาษีสรรพสามิต จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทที่ไม่จำเป็นเพิ่มเติมจากภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีอากรที่มีกฎหมายกำหนดให้เก็บทั้งในระดับสหพันธ์และระดับมลรัฐ โดยภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บในระดับสหพันธ์นั้นจะเป็นการจัดเก็บตามที่สหภาพยุโรปกำหนด เช่น ยาสูบ สุรา (ยกเว้นเบียร์) น้ำมัน เป็นต้น ส่วนภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บในระดับมลรัฐนั้น ได้แก่ ยาสูบ การพนัน และรถยนต์ เป็นต้น

(3) ภาษีการโอน

ภาษีการโอนมีสามชนิด คือ ภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ ภาษีมรดก และภาษีการให้

1. ภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ และมลรัฐมีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษี ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3.5 ของราคาขาย ยกเว้นในเมืองเบอร์ลินจะเก็บในอัตราร้อยละ 4.5 ของราคาขาย

2. ภาษีมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมรดก โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีในขณะที่ตาย หรือผู้รับมรดกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ในกรณีที่เจ้ามรดกและผู้รับมรดกมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี จะจัดเก็บภาษีมรดกได้แต่เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเท่านั้น โดยอัตราภาษีมรดกจะแบ่งเป็น 3 ระดับ ซึ่งแบ่งตามระดับความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก และเป็นอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดก

3. ภาษีการให้ เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมรดก โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมรดก โดยมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและอัตราภาษีเช่นเดียวกับภาษีมรดก

(4) ภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมรดก จัดเก็บจากเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ตามมูลค่าตามราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ โดยอัตราภาษีจะขึ้นอยู่กับประเภทของอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งเป็นสองประเภท คือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการเกษตรและป่าไม้ จะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.6 ของมูลค่า ส่วนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยหรือการพาณิชย์ จะเก็บในอัตราตั้งแต่ร้อยละ 0.26-0.35 ของมูลค่า

อย่างไรก็ตาม แม้ภาษีอากรส่วนใหญ่จะถูกกำหนดโดยกฎหมายระดับสหพันธ์ แต่มีได้หมายความว่ารัฐบาลสหพันธ์จะมีสิทธิใช้เงินดังกล่าวได้แต่เพียงผู้เดียว เนื่องจากรัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 106 ยังได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการจัดสรรเงินภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะอีกด้วย โดยจะแบ่งเป็น

1. เงินภาษีอากรที่ไว้ร่วมกันระหว่างรัฐบาลสหพันธ์และรัฐบาลมรดก ได้แก่ เงินภาษีเงินได้และเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลสหพันธ์ ได้แก่ เงินภาษีสรรพสามิตระดับสหพันธ์ ภาษีการรวมชาติและภาษีศุลกากร
3. เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลมรดก ได้แก่ เงินภาษีการโอนและเงินภาษีสรรพสามิตระดับมรดก
4. เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลท้องถิ่น ได้แก่ เงินภาษีทรัพย์สิน เงินภาษีการค้า และเงิน ภาษีสรรพสามิตท้องถิ่นบางชนิด

2) สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

การดำเนินคดีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง เป็นการขอความคุ้มครองสิทธิเพื่อให้มีการขอความคุ้มครองสิทธิเพื่อให้มีการตรวจสอบการตัดสินใจของเจ้าพนักงานอากร ซึ่งมีรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและนอกเหนือไปจากรูปแบบที่กฎหมายกำหนด

2.1) การประเมินอากรในฐานะที่เป็นคำสั่งทางปกครอง

ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 9 และมาตรา 54 ถึงมาตรา 65 นั้น เจ้าพนักงานของรัฐนอกจากจะมีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองแล้ว ยังมีอำนาจในการทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนหรืออาจกล่าวได้ว่า ตามกฎหมายแล้วเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะเลือกได้ว่า จะออกเป็นคำสั่งทางปกครองหรือจะทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนโดยพิจารณาว่าวิธีการใดจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับอากรนั้น เป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปแล้วว่าการเก็บอากรเป็นกรณีที่ต้องมีการปฏิบัติอย่างเคร่งครัดตามกฎหมาย และประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 155 อนุมาตรา 1 บัญญัติว่าการเก็บอากรต้องทำเป็นคำสั่งทางปกครอง จึงมีความหมายเท่ากับว่ากฎหมายไม่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานตกลงทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนดังเช่นกรณีทั่วไปได้

สำหรับเครื่องมือในการดำเนินการของเจ้าพนักงานอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้นอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ การดำเนินการโดยทั่วไป คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไป และการประเมินอากรหรือคำสั่งอย่างอื่นที่เทียบเคียงได้กับการประเมินอากร

(1) การดำเนินการโดยทั่วไป

การดำเนินการโดยทั่วไปของหน่วยงานจัดเก็บอากร เช่น การให้ข้อมูลที่ไม่มีผลผูกพัน ซึ่งเป็นกรณีที่หน่วยงานสามารถดำเนินการได้ โดยไม่ต้องเป็นไปตามรูปแบบใดๆ ไม่มีผลทางกฎหมายและไม่อยู่ในข่ายของการได้รับการคุ้มครองสิทธิใดๆ

(2) คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไป

คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไปของเจ้าพนักงานอากร มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 118 ถึงมาตรา 127 ซึ่งเป็นการกำหนดหลักการโดยทั่วไปสำหรับเจ้าพนักงานอากรในการออกคำสั่งทางปกครอง โดยเจ้าพนักงานอากรจะมีดุลพินิจ¹⁸ เลือกผลทางกฎหมายได้เมื่อกฎหมายกำหนดผลไว้หลายประการ หรือกฎหมายใช้คำว่า “อาจ” หรือ “สามารถ” เช่น มาตรา 163 กำหนดว่า เจ้าพนักงานอากรอาจลด

¹⁸ บุญศรี มิวังศ์อุโฆษ ก. (2538). *กฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจเยอรมัน*. หน้า 8-9.

ภาษีอากรลงได้ โดยพิจารณาตามควรแก่กรณีเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมและมีเขตอำนาจในการตัดสินใจได้เองในระดับหนึ่ง¹⁹ เมื่อกฎหมายบัญญัติโดยใช้ศัพท์ที่มีความหมายไม่เฉพาะเจาะจง เช่น มาตรา 90 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 กำหนดว่าหน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมจะมีมากหรือน้อยให้พิจารณาตามสภาพแวดล้อม กรณีของแต่ละรายหรือมาตรา 163 และมาตรา 227 ที่ใช้คำว่าเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้แล้ว ยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองทำนองเดียวกันกับกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กล่าวคือ เมื่อออกคำสั่งทางปกครองมาแล้วย่อมมีผลผูกพัน แต่หากเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเจ้าพนักงานก็อาจยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง²⁰ ดังกล่าวได้ ในส่วนของผู้เสียภาษีอากรก็มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองได้เช่นเดียวกัน

การประเมินภาษีอากรในฐานะที่เป็นคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ทางกฎหมายดังต่อไปนี้ อีกด้วย คือ

1. เนื้อหาต้องมีความชัดเจนแน่นอนตามมาตรา 119 อนุมาตรา 1
2. รูปแบบของคำสั่งต้องเป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรา 157 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 1
3. มีการให้เหตุผลประกอบตามมาตรา 121
4. ต้องไม่มีเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติม เว้นแต่เป็นเงื่อนไขที่กฎหมายเปิดช่อง เช่น มาตรา 165 อนุมาตรา 1 กรณีที่ข้อเท็จจริงบางส่วนยังไม่ชัดเจน เจ้าพนักงานอาจออกใบประเมินเป็นการชั่วคราวในส่วนนั้นไปพลางก่อนและเมื่อได้ข้อเท็จจริงเป็นการแน่นอนแล้ว จึงยกเลิกหรือแก้ไขในส่วนที่เป็นการประเมินแบบชั่วคราวให้มีผลเป็นการถาวรต่อไป
5. มีการชี้แจงในคำสั่งเกี่ยวกับวิธีการคุ้มครองสิทธิของตนเองตามมาตรา 157 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 และมาตรา 356
6. มีการแจ้งให้ทราบตามมาตรา 122 ถึงมาตรา 124

สำหรับการประเมินภาษีอากรที่มีผลผูกพันตามกฎหมายแล้ว หากมีข้อผิดพลาดเจ้าพนักงานก็ยังมีอำนาจในการปรับปรุงแก้ไขได้ตามมาตรา 172 ถึงมาตรา 177 ดังเช่นคำสั่งทางปกครองโดยทั่วไป แม้ว่าจะมีการยื่นอุทธรณ์หรือยื่นฟ้องต่อศาลแล้วก็ตาม

¹⁹ แหล่งเดิม. หน้า 9-11.

²⁰ บุญศรี มิวังศ์อุโฆษ. (2543). “การทบทวนและการสิ้นสุดของคำสั่งทางปกครอง.” ในรวมบทความในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร.ปรีดี เกษมทรัพย์. หน้า 235.

2.2) กรณีที่มีการประเมินผิดพลาดและผล²¹

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาด เนื่องจากเป็นคำสั่งที่ขัดต่อกฎหมายอาจเป็นคำสั่งที่ไร้ผล หรือเป็นโมฆะหรือเป็นเหตุให้มีการโต้แย้งหรืออาจมีผลผูกพันเป็นการถาวรโดยไม่อาจโต้แย้งได้ สองกรณีหลังเป็นประเด็นที่มีความหมายในทางกฎหมายต่อไป

(1) คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดจนเป็นเหตุให้มีการโต้แย้ง

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดจนเป็นเหตุให้มีการโต้แย้ง ยังคงเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพัน แต่อาจมีการดำเนินการตามกระบวนการในการคุ้มครองสิทธิ เพื่อให้มีการยกเลิกคำสั่งดังกล่าวได้ตามมาตรา 124 อนุมาตรา 2 หากผู้เสียหายไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์หรือไม่ยื่นอุทธรณ์ด้วยเหตุผลที่คำสั่งนั้นเป็นผลดีแก่ตนจะมีผลทำให้คำสั่งนั้นมีผลทางกฎหมายต่อไป

(2) คำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพันที่เป็นการถาวรโดยไม่อาจโต้แย้งได้

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดเนื่องจากเป็นคำสั่งที่ขัดต่อกฎหมายด้วยสาเหตุที่ไม่มีการดำเนินการอย่างครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด อาจได้รับการเยียวยาโดยการทำขั้นตอนที่ขาดไปเสริมขึ้นมาในภายหลังได้ ตามมาตรา 126²² โดยในทางปฏิบัติจะมีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

²¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 205.

²² The Fiscal Code of Germany section 126 "Remedying errors in procedure and form

(1) An infringement of the regulations governing procedure or form which does not render the administrative act invalid under section 125 shall be ignored when

1. an application necessary to issue the administrative act is made subsequently,
2. a necessary statement of reasons is provided subsequently,
3. a necessary hearing of a participant is held subsequently,
4. a decision of a committee whose cooperation is required to issue the administrative act is taken subsequently,
5. the necessary participation of another authority is obtained subsequently.

(2) Actions referred to in subsection (1) numbers 2 to 5 above may be carried out subsequently up until the trial court proceedings of a fiscal court matter have been concluded.

(3) Where an administrative act lacks the necessary statement of reasons or has been issued without the necessary hearing of a participant so that the administrative act was unable to be contested in time, failure to observe the period for objection shall not be considered a fault. The decisive event for restitution in integrum under section 110(2) shall be deemed to occur when the procedural action which was omitted is subsequently undertaken."

โดยอ้างเหตุความบกพร่องในการดำเนินการตามขั้นตอนของเจ้าพนักงานก็มักจะมีการดำเนินการตามขั้นตอนที่ขาดไปเพื่อเป็นการเสริมขึ้นมา เพื่อมิให้เป็นเหตุแห่งการโต้แย้งได้อีก แต่อย่างไรก็ตามหากความบกพร่องในการดำเนินการตามขั้นตอนของเจ้าพนักงานเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ตามเวลาที่กฎหมายกำหนด มาตรา 126 อนุมาตรา 3 กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องขอให้มีการหยิบยกเรื่องของตนขึ้นมาพิจารณาใหม่ได้

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 367 กำหนดให้เป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ออกคำสั่งทางปกครองในการตัดสินใจอุทธรณ์ โดยกำหนดให้ดำเนินการตรวจสอบคำสั่งทางปกครองที่มีการอุทธรณ์นั้นทั้งหมด ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้องนั่นเอง โดยพิจารณาตามหลักเกณฑ์เดิมที่ใช้ในการออกคำสั่งทางปกครองนั่นเอง (มาตรา 365) และเจ้าพนักงานมีอำนาจในการสืบสวนสอบสวนตามมาตรา 88 ไม่ว่าการสืบสวนสอบสวนนั้นจะเป็นคุณหรือเป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ก็ตาม ในกรณีที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองจะเป็นไปในทางที่เป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ มาตรา 367 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 2²³ กำหนดให้เจ้าพนักงานชี้แจงต่อผู้ยื่นอุทธรณ์ ถึงความเป็นไปได้ที่มีการแก้ไข

²³ The Fiscal Code of Germany section 367 "Objection ruling

(1) The revenue authority which has issued the administrative act shall take a decision on the objection by means of an objection ruling. Where another revenue authority has subsequently become responsible for a tax case, this revenue authority shall make the ruling; section 26, second sentence, shall remain unaffected.

(2) The revenue authority ruling on the objection shall re-examine the matter in its entirety. The administrative act may also be amended to the detriment of the appellant where he has been instructed of the possibility of a detrimental ruling stating the reasons and he has been given the opportunity to comment on this. An objection ruling shall only be required to the extent that the revenue authority does not remedy the objection.

(2a) The revenue authority may rule on parts of the objection in advance where this is expedient. In this ruling, the revenue authority shall determine which parts are not to become final and incontestable.

(2b) Pending objections which affect a crucial legal issue ruled on by the Court of Justice of the European Communities, the Federal Constitutional Court, or the Federal Fiscal Court and which cannot be remedied before these courts following the outcome of the proceedings may only be withdrawn by way of general order. The highest revenue authority shall have subject-matter jurisdiction over the issue of the general order. The general order shall be published in the Federal Tax Gazette and on the website of the Federal Ministry of Finance. The general order shall be deemed as having been disclosed on the day following

เปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองในทางที่เป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์และเปิดโอกาสให้แก่ผู้นั้นชี้แจงข้อเท็จจริงทางฝ่ายของตน

อย่างไรก็ตาม หากการพิจารณาอุทธรณ์จะส่งผลร้ายต่อผู้ยื่นอุทธรณ์ ผู้ยื่นอุทธรณ์อาจขอถอนคำอุทธรณ์เสียก่อนที่จะมีการตัดสินอุทธรณ์ก็ได้โดยการขอถอนคำอุทธรณ์ตามมาตรา 362 และแม้จะขอถอนคำอุทธรณ์ไปแล้ว หากยังอยู่ในระยะเวลาอุทธรณ์ กล่าวคือ ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันมีคำสั่งประเมินก็สามารถอุทธรณ์ได้อีก

สำหรับการตัดสินคำอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 366 กำหนดให้ทำเป็นหนังสือโดยมีการให้เหตุผลประกอบและชี้แจงเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิรวมทั้งแจ้งให้ผู้ที่มีส่วนร่วมหรือมีส่วนเกี่ยวข้องทราบด้วย

3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล

ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีในชั้นศาล โดยมีกระบวนการวิธีการพิจารณาของศาลภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเป็นกระบวนการวิธีพิจารณาแบบสองชั้น²⁴ โดยศาลภาษีอากรชั้นต้นทำหน้าที่วินิจฉัยข้อเท็จจริงและศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ทำหน้าที่วินิจฉัยเฉพาะข้อกฎหมาย กล่าวคือ ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์จะถูกผูกมัดโดยข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรชั้นต้นพิจารณาและตัดสินมาแล้วเท่านั้น

3.1) เงื่อนไขในการฟ้องคดี

กฎเกณฑ์เกี่ยวกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 33 โดยส่วนสำคัญของบทบัญญัติอยู่ที่อนุมาตรา 1 กล่าวคือ การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรจะทำให้ได้ก็ต่อเมื่อได้มีการ

publication of the Federal Tax Gazette in which it is published. Notwithstanding section 47(1) of the Code of Procedure for Fiscal Courts, the deadline for court action shall end after the expiry of one year following the day of publication. Section 63(1) number 1 of the Code of Procedure for Fiscal Courts shall also apply insofar as an objection is rejected by a general order pursuant to the first sentence above.

(3) Where the objection is directed against an administrative act which an authority issued for the revenue authority responsible on the basis of a legal provision, the revenue authority responsible shall rule on the objection. The authority acting for the revenue authority responsible shall also be authorized to remedy the objection.”

²⁴ K. Offerhaus, Möglichkeiten der Verbesserung des Finanzgerichtsverfahrens. (1986). In: *DSiR*. 24 jg. S.99. อ้างถึงใน สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 223.

โต้แย้งสิทธิเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น โดยศูนย์กลางของประเด็นจะอยู่ที่คำสั่งทางปกครอง และก่อนที่จะนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้จะต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 347 แล้ว

(1) เขตอำนาจของศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรที่มีอำนาจรับพิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีการฟ้องร้องเป็นครั้งแรก คือ ศาลภาษีอากรชั้นต้น (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 35) และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ถูกฟ้องร้องจะต้องมีที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรนั้นด้วย (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 38 อนุมาตรา 1)

กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษต่างๆ รัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีกำหนดไว้ในมาตรา 95 อนุมาตรา 3 ให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการร่วมระหว่างศาลชำนาญพิเศษต่างๆ เพื่อพิจารณาชี้ขาดว่ากรณีพิพาทใดควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษใด

(2) ความสามารถในการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 58 บัญญัติเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณา กล่าวคือ ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถตามกฎหมายแพ่งหรือตามกฎหมายมหาชนในการที่จะทำนิติกรรมทั้งหลายได้ ฉะนั้น สำหรับการรวมกลุ่มของบุคคลหรือบุคคลไร้ความสามารถ หรือมีความสามารถจำกัดจึงต้องมีการดำเนินการแทนโดยผู้แทนโดยชอบด้วยกฎหมาย หรือโดยผู้แทนที่มีการระบุไว้ในนอกจากนี้ ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรย่อมสามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนตนได้ด้วย

(3) คำฟ้องต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 64 และ 65

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 64 กำหนดว่าคำฟ้องต้องทำเป็นหนังสือและต้องมีการลงลายมือชื่อของโจทก์ หรือผู้รับมอบอำนาจ²⁵ และมาตรา 65 กำหนดต่อไป

²⁵ มีแนวคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์เป็นข้อยกเว้นไว้ว่าหากกรณีไม่เป็นที่สงสัยในความเป็นเจ้าของคำฟ้องก็ไม่จำเป็นต้องมีการลงลายมือชื่อก็ได้ (BFH v. 3. 10. 1986, BS:Bl. II 1987, 131.) มิฉะนั้นแล้ว ก็เป็นเรื่องที่ไม่อาจเยียวยาได้ หากขาดอายุความเสียก่อน (BFH v. 20. 3. 1986, BS:Bl. II, 563.) และเป็นที่น่าสังเกตว่าศาลยอมรับคำฟ้องทางโทรเลขและเทเลแฟกซ์ (BFH v. 26. 3. 1991, BS:Bl. II, 453) และล่าสุดปรากฏว่าองค์คณะร่วมของศาลสูงสุดของสหพันธ์ ซึ่งเป็นองค์กรตามรัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 95 อนุมาตรา 3 เพื่อแก้ปัญหาความขัดแย้งระหว่างศาลต่างๆ ได้มีมติให้ศาลรับคำร้องทางคอมพิวเตอร์แฟกซ์อีกด้วย (GmS. – OGB v. 5. 4. 2000, NJW, 2340).

อีกว่าในคำฟ้องต้องมีการระบุให้ชัดเจนเกี่ยวกับโจทก์ จำเลย เรื่องที่มีการโต้แย้งสิทธิกันเกิดขึ้น และกรณีฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองต้องระบุคำสั่งทางปกครองที่ต้องการให้มีการยกเลิกนั้น รวมทั้งคำสั่งคำร้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีอากร นอกจากนี้แล้วในคำฟ้องต้องมีการระบุคำขอให้ชัดเจนรวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นการยืนยันว่า คำฟ้องนั้นๆ มีมูลพร้อมทั้งพยานหลักฐานประกอบทั้งหมด

3.2) รูปแบบคำฟ้องและค่าธรรมเนียม²⁶

(1) รูปแบบของคำฟ้อง

ระบบการฟ้องร้องในศาลภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเป็นเช่นเดียวกับระบบการฟ้องร้องในศาลปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กล่าวคือ มีการแยกประเภทของคำฟ้องออกเป็นแบบคำฟ้องต่างๆ มีการกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร มาตรา 40 อนุมาตรา 1 ซึ่งแบบคำฟ้องที่สำคัญมี 4 แบบ คือ²⁷

1. คำฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครอง
2. คำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของตน
3. คำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งมิใช่การออกคำสั่งทางปกครอง
4. คำฟ้องขอให้ศาลสั่งรับรองการมีอยู่หรือไม่มีอยู่ของความสัมพันธ์ทางกฎหมาย หรือขอให้ศาลสั่งเพื่อเป็นการยืนยันความเป็นโมฆะของคำสั่งทางปกครองฉบับใดฉบับหนึ่ง

คดีแต่ละประเภทเหล่านี้จะมีเงื่อนไขในการฟ้องร้องแตกต่างกัน เป็นต้นว่าคำฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองและคำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของตน การฟ้องร้องทั้งสองประเภทนี้ผู้ฟ้องจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร แต่ไม่เป็นผล จึงจะฟ้องได้ และต้องฟ้องภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย กล่าวคือภายในหนึ่งเดือนนับแต่มีคำสั่งอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่

(2) ค่าธรรมเนียม

ค่าธรรมเนียมศาลภาษีอากรมีการคิดตามมูลค่าที่มีการโต้แย้งกัน โดยเริ่มจากมูลค่าไม่ถึง 300 ยูโร ศาลคิดค่าธรรมเนียม 25 ยูโร และสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทุก 300 ยูโร ศาลคิดค่าธรรมเนียมเพิ่มอีก 10 ยูโรสำหรับมูลค่าตั้งแต่ 5,000 ยูโร ขึ้นไป ศาลคิดเพิ่ม 8 ยูโร ทุกๆ 500 ยูโร มูลค่าตั้งแต่

²⁶ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 225-228.

²⁷ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ ก. เล่มเดิม. หน้า 41.

10,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 15 ยูโร ทุกๆ 1,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 25,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 23 ยูโร ทุกๆ 3,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 50,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 29 ยูโร ทุกๆ 5,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 200,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 100 ยูโร ทุกๆ 15,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 150 ยูโร ทุกๆ 30,000 ยูโร และมูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 150 ยูโร ทุกๆ 50,000 ยูโร

3.3) หลักการพื้นฐานสำหรับกระบวนการวิธีพิจารณา และขั้นตอนในการพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรม มาตรา 5 อนุมาตรา 3 กำหนดให้การพิจารณาคดีดำเนินการโดยองค์คณะ แต่ในขณะเดียวกันก็เปิดช่องให้องค์คณะสามารถมอบหมายให้ผู้พิพากษาหนึ่งคนดำเนินการพิจารณาคดีตัดสินคดีไปได้โดยลำพังตามมาตรา 6 อนุมาตรา 1 หากเป็นกรณีที่ไม่ซับซ้อนและไม่เกี่ยวกับหลักการพื้นฐาน นอกจากนี้แล้ว ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ หรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนอาจตัดสินข้อพิพาทแทนองค์คณะได้ หากผู้มีส่วนร่วมในคดีให้ความยินยอม นอกจากนี้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรม มาตรา 155 ยังบัญญัติเปิดช่องให้มีการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ได้โดยอนุโลม สำหรับกรณีที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรมมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนั้นๆ ไว้

(1) หลักการไต่สวน

ระบบไต่สวนเป็นระบบสำหรับการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการยุติธรรมคู่กับระบบกล่าวหาหรือระบบตกลง²⁸ ซึ่งระบบกล่าวหาหรือระบบตกลงนี้เป็นระบบการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่มีสาระสำคัญในการสร้างความกระจ่างเกี่ยวกับปัญหาที่ว่า ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบในการนำสืบข้อเท็จจริงที่เป็นพื้นฐานสำหรับคำวินิจฉัยตัดสินของศาลนั่นเอง เท่ากับเป็นการมอบหมายให้เป็นหน้าที่ของคู่ความในการริเริ่มและกำหนดความเป็นไปของกระบวนการวิธีพิจารณา

สำหรับระบบไต่สวนนั้น ทำให้สิทธิของผู้เสียหายอาชญากรรมในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งคือ หน่วยงานฝ่ายปกครองที่มีฐานะเหนือกว่า ได้รับการคุ้มครองมากขึ้นกว่าระบบกล่าวหา ศาลจะเป็นผู้รับผิดชอบการแสวงหาความจริงในคดี ศาลจึงมีอำนาจตามกฎหมายในการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยไม่ต้องถูกผูกมัดจากการนำสืบและบัญชีของคู่ความตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรมของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 86 อนุมาตรา 1

ในฐานะที่ศาลอาชญากรรมเป็นศาลชำนาญพิเศษที่มีพื้นฐานเดียวกันกับศาลปกครองประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรม มาตรา 76 จึงกำหนดให้ศาลอาชญากรรมใช้หลักการ

²⁸ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ ก. (2547). รายงานวิจัย เรื่อง “ศาลรัฐธรรมนูญและวิธีพิจารณาความอาชญากรรม : ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างระบบของไทยกับของเยอรมัน.” เสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. หน้า 47.

ไต่สวน เช่นเดียวกับศาลปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กล่าวคือ ศาลมีส่วนร่วมในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดี²⁹ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 96 กำหนดให้ศาลตัดสินคดีโดยอิสระและด้วยความเชื่อมั่น ตามผลโดยรวมที่ได้รับจากการดำเนินกระบวนการพิจารณา กรณีที่ไม่อาจหาพยานหลักฐานได้ ให้พิจารณาเช่นเดียวกับคดีปกครองตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน้าที่ในการนำสืบ และการพิจารณาตัดสินคดีของศาลอาญานั้น ศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ ดังนั้น ศาลจึงไม่ถูกผูกมัดโดยระเบียบภายในของฝ่ายปกครองแต่อย่างใด

ในการค้นหาความจริงของศาลอาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยก็ได้ แต่อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

(2) การพิจารณาคดีโดยเปิดเผย

สำหรับกระบวนการพิจารณาในศาลอาญานั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 52 กำหนดให้พิจารณาโดยเปิดเผย แต่ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางอาญา ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่มีใช้หน่วยจัดเก็บอาญาจะยื่นคำร้องต่อศาลขอให้มีการพิจารณาโดยลับก็ได้

(3) หลักการเกี่ยวกับพยานหลักฐาน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 81 อนุมาตรา 1 และมาตรา 83 กำหนดให้มีการสืบพยานในการนั่งพิจารณาของศาลและต้องมีการแจ้งกำหนดนัดสืบพยานให้ผู้มีส่วนร่วมในคดีทุกฝ่ายทราบและร่วมรับฟังการสืบพยานได้และบทบัญญัติที่นับได้ว่ามีความสำคัญต่อการแสวงหาข้อเท็จจริงก็คือ บทบัญญัติตามมาตรา 86 ที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บอาญาที่จะต้องเก็บพยานหลักฐานทั้งหลาย และพร้อมที่จะให้ผู้มีส่วนร่วมขออุทธรณ์ได้ตามมาตรา 78 หากมิใช่เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางอาญา

3.4) การยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลอาญาแห่งสหพันธ์

ในปี ค.ศ. 2001 ได้มีการแก้ไขปรับปรุงครั้งสำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขในการยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลอาญาแห่งสหพันธ์ โดยมีการยกเลิกเกณฑ์ในการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ที่เป็นการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำของอาญาที่มีการโต้แย้งกัน ซึ่งเป็นประเด็นที่มีการวิพากษ์วิจารณ์กันมากว่าเป็นกฎเกณฑ์ที่เป็นการแบ่งแยกชนชั้นอย่างชัดเจน นอกจากนี้ยังมีการปรับปรุงแก้ไข

²⁹ หน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมในการให้ความร่วมมือเพื่อค้นหาความจริงตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนียังคงมีอยู่ต่อไปในกระบวนการพิจารณาของศาลอาญา อ้างถึงใน Wolfgang Jakob. (2006). *Abgabenordnung*. 4. s.54.

กฎหมายเดิมที่มีการแบ่งกรณีการยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ เป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ กรณีที่ไม่ต้องขออนุญาตอุทธรณ์กับกรณีที่ต้องขออนุญาตอุทธรณ์ โดยแก้ไขให้เป็นเงื่อนไขเดียวกันให้ต้องมีการขออนุญาตทุกกรณี

3.1.3 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น

การดำเนินคดีภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น มีการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยระบบตัวแทนจัดการเก็บภาษี มีกระบวนการกำหนดจำนวนภาษีอากร กระบวนการตรวจสอบ และการยุติกรณีพิพาททางภาษีโดยฝ่ายปกครอง และเมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจในคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครอง ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายดังต่อไปนี้

1) ระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น³⁰

ระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ภาษีอากรส่วนกลาง และ ภาษีอากรส่วนท้องถิ่น ภาษีอากรส่วนกลางถูกจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง ประเภทภาษีที่สำคัญได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษินิติบุคคล ภาษีการบริโภค ภาษีน้ำมัน และภาษีสุรา ส่วนภาษีอากรส่วนท้องถิ่นก็มีความสำคัญเป็นอย่างมากเช่นเดียวกัน เพราะรัฐธรรมนูญญี่ปุ่นรับรองอำนาจปกครองตนเองของท้องถิ่นในระดับสูง โดยบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ และมาตรา 223 แห่งกฎหมายองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบัญญัติให้รัฐบาลท้องถิ่นมีอำนาจกำหนดและบังคับจัดเก็บภาษีท้องถิ่น กฎหมายภาษีท้องถิ่นบัญญัติชนิดภาษีที่ท้องถิ่นอาจจัดเก็บได้ ฐานภาษี และอัตรามาตรฐาน อัตราสูงสุด และอัตราตายตัวของภาษีเหล่านั้น ฐานภาษีที่กำหนดไว้แล้วนี้ทำให้ภาษีท้องถิ่นของแต่ละท้องถิ่นมีลักษณะใกล้เคียงกัน ท้องถิ่นอาจไม่ต้องใช้อัตรามาตรฐานถ้ามีเหตุผลจำเป็นและสมควร ในกรณีจำเป็นท้องถิ่นอาจเลือกใช้อัตราที่ไม่เกินอัตราสูงสุด ส่วนอัตราตายตัวเป็นอัตราที่แต่ละท้องถิ่นต้องปฏิบัติตาม

ภาษีอากรส่วนท้องถิ่นจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น ประกอบด้วยภาษีระดับจังหวัด (Prefecture Tax) และภาษีระดับเทศบาล (Municipal Tax)

ในส่วนของภาษีระดับจังหวัด ซึ่งจัดเก็บโดยนคร โตเกียวและจังหวัดอื่นอีก 46 แห่งรวม 47 แห่งนั้น มีฐานกว้างกว่าภาษีระดับเทศบาล และประกอบด้วยส่วนสำคัญ คือ

(1) ภาษีปกติ ไม่ได้จัดเก็บเพื่อใช้จ่ายในการใดโดยเฉพาะ ได้แก่ ภาษีอยู่อาศัย ภาษีองค์กรธุรกิจ ภาษียรถยนต์ ภาษีการได้รับอสังหาริมทรัพย์ ภาษีกอล์ฟ ภาษีการบริโภคท้องถิ่น

³⁰ Local Tax System in Japan. Retrieved January 8, 2013 from <http://www.soumu.go.jp/english/pdf/itsij.pdf>.

(2) ภาษีเฉพาะด้าน จัดเก็บเพื่อใช้จ่ายในการใดโดยเฉพาะ เช่น ใช้สร้างถนน ได้แก่ ภาษีการได้รับรถยนต์ ภาษีน้ำมัน

(3) ภาษีตามที่เห็นควร เก็บได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยและการสื่อสาร

ในส่วนของภาษีระดับเทศบาลซึ่งจัดเก็บโดย 195 หมู่บ้าน 827 อำเภอ และ 782 เมืองรวม 1804 แห่ง ส่วนสำคัญประกอบด้วย

(1) ภาษีปกติ เช่น ภาษีอยู่อาศัยในเทศบาล ภาษีทรัพย์สินคงที่

(2) ภาษีเฉพาะด้าน เช่น ภาษีสำนักงานธุรกิจ ภาษีผังเมือง ภาษีสปา

(3) ภาษีตามที่เทศบาลเห็นสมควร และได้รับอนุมัติให้จัดเก็บจากรัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยและการสื่อสาร

ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่หันมาให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากขึ้นเรื่อยๆ เช่นเดียวกับประเทศที่พัฒนาแล้วอื่นๆ จุดประสงค์หลักอยู่ที่การเพิ่มความสนใจในการเสียภาษีอากร การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น นอกจากจะมีการส่งเสริมให้ทำการศึกษาปัญหาต่างๆ อย่างกว้างขวางและลึกซึ้ง เพื่อนำไปสู่การปฏิรูปหรือแก้ไขกฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังได้เน้นมาตรการอื่นในเชิงปกครองด้วย ไม่ว่าจะเป็นการวางแนวทางปฏิบัติต่างๆ ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น หรือการช่วยเหลืออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรในการแก้ไขปัญหาทางภาษีอากรด้านต่างๆ อย่างจริงจัง เป็นต้น

2) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

รัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่นได้มีหลักประกันเกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพซึ่งไม่เพียงแต่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเท่านั้น แต่สามารถนำมาใช้กับกระบวนการยุติธรรมทางปกครองทั้งหมด รวมทั้งกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรอีกด้วย

2.1) กระบวนการกำหนดจำนวนภาษีอากร³¹

ระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น มีรูปแบบในการกำหนดจำนวนภาษีอากร 3 แบบ คือ แบบที่หนึ่ง การประเมินตนเอง แบบที่สอง การประเมินโดยเจ้าพนักงาน แบบที่สาม การเกิดโดยอัตโนมัติเมื่อหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้น เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย อากรแสตมป์ ภาษีใบอนุญาต แบบที่สามนี้ไม่จำเป็นต้องมีกระบวนการประเมินเป็นพิเศษ เพราะการคำนวณจำนวนภาษีทำได้ง่ายมาก

ระบบการประเมินตนเองใช้กับภาษีอากรส่วนกลางเป็นหลัก โดยผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการประเมินจำนวนภาษีที่ต้องเสียเอง และชำระภาษีนั้น โดยสมัครใจ การประเมินนี้มี

³¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 256-266.

ผลในทางกฎหมายเป็นการก่อกำเนิดขึ้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ประเมินตนเอง หรือไม่แก้ไข หรือไม่แก้ไขเพิ่มเติมตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้จำนวนภาษีที่ชำระไม่ถูกต้อง ก็จะมีการประเมินอีกชั้นหนึ่ง โดยเจ้าพนักงาน และถ้าไม่ชำระตามจำนวนดังกล่าว ก็จะมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามมา เช่น การยึดทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด เป็นต้น

ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า การคำนวณภาษีอากรตามแบบแสดงรายการผิดพลาด หรือมีจำนวนภาษีที่เสียต่ำเกินไป ก็อาจจะยื่นแบบแสดงรายการแก้ไขได้ทุกเมื่อตามความสมัครใจ เว้นแต่ในบางกรณีที่กฎหมายบังคับไว้ (กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 61 (1) และ 65 (5)) การยื่นแบบเพื่อแก้ไขดังกล่าวไม่มีผลต่อหน้าที่ในการเสียภาษีอากรค้าง ตามที่เจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้ก่อนหน้า นอกจากนั้น ในกรณีที่ยื่นแบบเพื่อแก้ไข โดยรู้ถือว่าเจ้าพนักงานกำลังตรวจสอบแบบแสดงรายการ ที่ยื่นไว้เดิม และกำลังจะประเมินให้เสียเพิ่มเติม ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียเบี้ยปรับ (กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 20) ในทางตรงกันข้าม ถ้าผู้เสียภาษีอากรพบว่าภาษีอากรที่เสียตามแบบแสดงรายการมีจำนวนสูงเกินไป ก็อาจร้องขอให้เจ้าพนักงานที่รับผิดชอบดำเนินการแก้ไขภายในกำหนดเวลา 1 ปี ถ้าเจ้าพนักงานยอมรับตามคำขอ ก็จะแก้ไขให้ถูกต้อง แต่ถ้าเจ้าพนักงานไม่ยอมรับ ก็จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ ซึ่งกำหนดเวลา 1 ปีดังกล่าว อาจขยายได้ในบางกรณี ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ถ้าเจ้าพนักงานพบว่าแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรไม่เป็นไปตามกฎหมาย หรือขัดแย้งกับผลการตรวจสอบ เจ้าพนักงานอาจแก้ไขรายการในแบบดังกล่าว ทั้งในกรณีเพิ่มจำนวนหรือลดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ยิ่งกว่านั้น เจ้าพนักงานสามารถปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อประเมินจำนวนหนี้ภาษี ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ หลังจากนั้น ถ้าพบว่าการประเมินดังกล่าวไม่ถูกต้อง ก็อาจมีการแก้ไขซ้ำได้อีกภายในกำหนดเวลา

การแจ้งการประเมินมักไม่ต้องแสดงเหตุผล เว้นแต่กรณีเป็นการประเมินสำหรับแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน แบบแสดงรายการสินน้ำเงินใช้สำหรับการยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกิจการอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจหรือป่าไม้ หรือการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับอนุมัติจากเจ้าพนักงานแล้ว แบบแสดงรายการสินน้ำเงินเหมาะสมกับผู้เสียภาษีอากรที่บันทึกบัญชีอย่างถูกต้องเป็นระบบ เพราะผู้เสียภาษีเงินได้โดยใช้แบบสินน้ำเงินจะคำนวณภาษีแบบเหมาจ่ายไม่ได้ และการประเมินโดยเจ้าพนักงานจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการตรวจพบความผิดพลาดจากบันทึกที่แนบไปพร้อมกับแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น ยิ่งกว่านั้น การแจ้งการประเมินสำหรับแบบสินน้ำเงินนี้ ถ้าไม่แสดงเหตุผลในการประเมินก็จะไม่มีผลบังคับ จึงต่างจากการประเมินสำหรับแบบแสดงรายการสีขาวที่อาจไม่แสดงเหตุผลในการประเมินได้ (ยืนยันโดยแนวคำพิพากษาศาลสูงสุด ในคดีระหว่าง Tanaka และ Director of Suginami Tax Office) อย่างไรก็ดี นักวิชาการ

เห็นกันว่า แม้กฎหมายไม่ได้บัญญัติชัดแจ้งว่าต้องแสดงผลประกอบการประเมินสำหรับแบบสีเขียว แต่โดยที่รัฐธรรมนูญประกันให้มีกระบวนการที่ยุติธรรม ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ต้องแสดงผลประกอบการประเมินสำหรับแบบสีเขียวด้วย

2.2) กระบวนการตรวจสอบได้ส่วน และจัดเก็บภาษีอากร³²

(1) ลักษณะการตรวจสอบได้ส่วนภาษีอากร

ภาษีอากรส่วนกลางหลายชนิด เช่น ภาษีเงินได้ ใช้หลักการประเมินตนเอง ในขั้นแรก ผู้เสียภาษีอากรจะดำเนินการประเมินหนี้ภาษีอากรด้วยแบบแสดงรายการก่อน แล้วมีสถานะเป็นการก่อนขึ้นตามกฎหมาย ถ้ารายการดังกล่าวไม่เป็นไปตามกฎหมาย หรือมีความผิดพลาด เจ้าพนักงานก็มีอำนาจดำเนินการประเมินแก้ไขและกำหนดจำนวนภาษีอากรให้ถูกต้องในขั้นต่อมา เพื่อให้เจ้าพนักงานได้เข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในกรณีนั้นอย่างเต็มที่ กฎหมายจึงให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบได้ส่วนพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่แท้จริง การตรวจสอบได้ส่วนตามกฎหมายแบ่งได้เป็น 4 ลักษณะใหญ่ๆ คือ การตรวจสอบประเมินภาษีอากร การตรวจสอบทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง การตรวจสอบความผิดพลาดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการตรวจสอบแบบสมัครใจโดยแท้ การตรวจสอบแบบสุดท้ายอาจไม่ต้องอ้างอิงอำนาจตามกฎหมายเฉพาะด้าน เพราะอาศัยแนวทางปฏิบัติในทางปกครอง เช่น การส่งจดหมายสอบถาม เป็นต้น

(2) วิธีการตรวจสอบ

รูปแบบในการตรวจสอบได้ส่วนขึ้นอยู่กับเนื้อหาเกี่ยวกับแบบแสดงรายการว่าง่ายหรือซับซ้อนมากน้อยเพียงใด ถ้าเป็นเรื่องง่ายๆ หรือไม่ซับซ้อนมาก จะใช้วิธีการตรวจสอบที่สำนักงานตรวจสอบภาษีอากร (Office Audit) โดยเจ้าพนักงานจะมีหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาพบตามวันเวลาที่กำหนด ซึ่งผู้เสียภาษีอากรอาจขอเลื่อน หรือเปลี่ยนแปลงนัดหมายได้ทางโทรศัพท์ หรือถ้าเป็นเรื่องที่อธิบายได้ทางโทรศัพท์ หรือส่งเอกสารอธิบายได้โดยทางไปรษณีย์ เจ้าพนักงานอาจผ่อนผันให้ไม่ต้องมาพบที่สำนักงานตรวจสอบภาษีอากรก็ได้ แต่ถ้าเป็นเรื่องซับซ้อนมาก จะใช้วิธีไปตรวจสอบยังสถานที่เก็บบัญชี หลักฐานต้นฉบับของผู้เสียภาษีอากร (Field Audit) แบบหลังนี้มักมีการแจ้งผู้เสียภาษีอากรทางโทรศัพท์ และไม่ส่งเอกสารใดๆ ไปให้ ผู้เสียภาษีอากรอาจขอให้เลื่อนเวลาได้ ถ้าไม่สะดวกตามที่เจ้าพนักงานนัดหมาย ซึ่งมักให้เวลาถึง 4 ถึง 14 วันก่อนทำการ

³² Koji Ishimura. *The State of Taxpayers' Rights in Japan*. pp.46-74. Retrieved August 5, 2013. from <http://www.pij-web.net/com/index.html>.

ตรวจสอบได้ส่วน อย่างไรก็ดี การตรวจสอบอย่างเข้มข้นเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่อาจเกิดขึ้นได้ แต่มีไม่บ่อยนัก และมักใช้กับธุรกิจที่มีการโยกย้ายเงินสด

ในประเทศญี่ปุ่นมักมีหน่วยงานตรวจสอบภาษีอากรหลายหน่วยงานในสำนักงานภาษีอากรดำเนินการตรวจสอบภาษีอากรประเภทต่างๆ สำหรับการตรวจสอบผู้ถือครองทรัพย์สินหรือมีรายได้จำนวนมาก หรือผู้เสียภาษีอากรที่มีพฤติกรรมเป็นผู้มีอิทธิพล จะดำเนินการโดยฝ่ายข้อมูลและการตรวจสอบซึ่งอยู่ในสังกัดสำนักงานภาษีอากรประจำภาค

ในการตรวจสอบได้ส่วน เจ้าหน้าที่ต้องนำบัตรประจำตัวไปด้วย และต้องแสดงตนต่อผู้เสียภาษีอากร ไม่ว่าจะได้รับการร้องขอหรือไม่ มิฉะนั้น อาจทำให้การตรวจสอบไร้ผล

กฎหมายมักระบุว่าให้ทำการตรวจสอบเมื่อมีความจำเป็น แต่กฎหมายไม่ได้ระบุว่าพิสูจน์อย่างไร มีความจำเป็นอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายหรือไม่ ในเรื่องนี้ ศาลสูงสุดเคยกล่าวว่า ต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในทางภาวะวิสัย โดยดูข้อเท็จจริง เช่น จุดหมายของการตรวจสอบ ข้อเท็จจริงที่มุ่งตรวจสอบ ลักษณะของเนื้อหาในแบบแสดงรายการ หรือคำร้องขอของผู้เสียภาษีอากร ลักษณะการเก็บรักษาและจัดทำบัญชี ตลอดจนลักษณะของธุรกิจ³³ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าการตรวจสอบไม่ใช่อาศัยแต่การตัดสินใจ โดยลำพังฝ่ายเจ้าพนักงานที่เห็นว่ามีความจำเป็นเท่านั้น หากแต่ต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีความจำเป็นในทางภาวะวิสัยด้วย

เมื่อการตรวจสอบได้ส่วนดำเนินการไปถึงขั้นตอนสุดท้าย กล่าวคือ หลังจากเจ้าพนักงานตรวจสอบขอให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นยื่นข้อเท็จจริง ตลอดจนอธิบายวิธีการทางบัญชี หรือการปรับข้อกฎหมายให้เข้ากับข้อเท็จจริงแล้ว เจ้าพนักงานจะชี้แจงจุดผิดพลาด และขอให้ผู้เสียภาษีอากรอธิบายขยายความ หรืออาจจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการแก้ไขเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตาม จึงจะมีการประเมินภาษีอากรต่อไป

เจ้าพนักงานจะรายงานผลการตรวจสอบทุกครั้งต่อผู้บังคับบัญชาสายงานตรวจสอบ และขอคำแนะนำเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนโทรศัพท์ถึงเจ้าพนักงาน ก็จะมีการรายงานต่อบันทึกลงไปเพื่ออ้างอิงต่อไป อนึ่ง กรณีที่มีความยุ่งยากในการตัดสินใจขาด อาจจำเป็นต้องปรึกษากับหน่วยเหนือในสำนักงานภาษีอากร หรือในสำนักงานภาษีอากรประจำภาค

³³ Koji Ishimura. *The State of Taxpayers' Rights in Japan*. pp.51-69. Retrieved August 5, 2013. From <http://www.pij-web.net/com/index.html>. อ้างถึงใน สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 267.

(3) การประเมินหลังตรวจสอบ³⁴

ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานจะเป็นผู้ตัดสินใจประเมินในขั้นสุดท้าย และไม่มีหน่วยงานเอกเทศใดมาควบคุมผลการประเมินอีก เว้นแต่เป็นเรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการพิจารณาคดีสำคัญ (Important Case Council – Juyo Jian Shingikai) กล่าวคือ เป็นเรื่องที่มีเบาะแสสูงมาก หรือต้องตัดสินใจว่าจะประเมินหรือไม่ คณะกรรมการชุดนี้ประกอบด้วยผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากร ผู้ช่วยผู้อำนวยการ ผู้บังคับบัญชาสายงานตรวจสอบ เจ้าพนักงานตรวจสอบ และเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากร คณะกรรมการชุดนี้จะประชุมกันบ่อยเท่าที่ต้องการ

หลังจากตรวจสอบและสรุปผลแล้ว เพื่อเลี่ยงการประเมินภาษีอากรเท่าที่จะทำได้ เจ้าพนักงานประเมินมักจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบเสียภาษีอากรเพิ่มเติม โดยอาศัยแนวทางปฏิบัติทางปกครองในทางรูปแบบ จึงคล้ายกับเป็นการยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมโดยสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร ทำให้เจ้าพนักงานไม่ต้องรวบรวมข้อมูล หลักฐานมากเท่ากับกรณีประเมินภาษีอากร และลดกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยตัดช่องทางการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองออกไปเสีย

การยื่นแบบสำเนาเงินสำหรับเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจหรือการป่าไม้ หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องได้รับอนุมัติจากเจ้าพนักงานเสียก่อน เมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็จะได้ประโยชน์จากการที่เจ้าพนักงานจะไม่มีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าสมควร การประเมินจะต้องเป็นกรณีที่มีความผิดพลาดในแบบแสดงรายการจากการตรวจสอบบัญชีเอกสารหลักฐานต่างๆ เท่านั้น และการประเมินจะต้องระบุสาเหตุที่แจ้งชัด มิฉะนั้นจะไร้ผล องค์กรที่ผู้เสียภาษีอากรต้องมีระบบการจัดทำบัญชี การเก็บรักษาเอกสารหลักฐานตามมาตรฐาน จึงจะได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบสำเนาเงิน นอกจากนี้ ถ้าผู้ได้รับอนุมัติไปแล้วรายใด ไม่มีระบบเอกสารที่ดีถึงระดับที่กำหนดในคำสั่งกระทรวง หรือเป็นที่สงสัยในภาพรวมว่า เอกสารต่างๆ จะไม่ถูกต้องเป็นจริง เพราะพบว่ามี การปิดบัง หรือปลอมแปลงเอกสารบัญชีบางฉบับหรือทั้งหมด เจ้าพนักงานก็อาจเพิกถอนการอนุมัติให้ยื่นแบบสำเนาเงินย้อนหลังขึ้นไป จนถึงปีที่เพิกถอนการอนุมัติได้ การเพิกถอนสิทธิเช่นนี้ ทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียสิทธิประโยชน์ไป แต่คำสั่งให้เพิกถอนสิทธิดังกล่าว เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงาน โดยแท้ เพราะมีหลายกรณีที่เจ้าพนักงานไม่เพิกถอนสิทธิ ทั้งๆ ที่มีองค์ประกอบในการเพิกถอนสิทธิ ในทางตรงกันข้าม ก็มีหลายกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรถูกเพิกถอนสิทธิ เพียงเพราะว่าไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานสามารถแก้ไขการประเมินซ้ำแล้วซ้ำอีกได้เท่าที่จำเป็นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

³⁴ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 268-269.

(4) การประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควร

ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรไม่ยื่นแบบประเมินตนเอง เจ้าพนักงานย่อมต้องดำเนินการประเมิน อย่างไรก็ตาม การประเมินย่อมต้องอาศัยข้อมูลจากบัญชี บันทึกลงและเอกสารของผู้เสียหายอากรเป็นหลัก แต่ถ้าเป็นไปได้ เช่น ไม่มีเอกสารหลักฐาน เอกสารไม่ถูกต้อง ไม่น่าเชื่อถือ หรือผู้เสียหายอากรไม่ให้ความร่วมมือ ทำให้วิเคราะห์รายได้รายจ่ายที่แท้จริงไม่ได้ เจ้าพนักงานจึงจะประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควรได้ โดยถือเป็นข้อยกเว้นจากหลักที่ต้องประเมินตามเงินได้ที่แท้จริง การประเมินในลักษณะนี้ไม่อนุมัติให้ใช้กับแบบสำเนาเงิน

การประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควรนั้น อาจใช้วิธีดังต่อไปนี้

1. นำจำนวนทรัพย์สินในวันเริ่มต้น และวันสุดท้ายของรอบบัญชีมาเปรียบเทียบกัน จำนวนที่เพิ่มขึ้นถือเป็นเงินได้
2. นำยอดขาย กำไร สิ้นค้าคงเหลือต่างๆ ในช่วงเวลาหนึ่งมากระจายให้ครอบคลุมทั้งรอบบัญชี โดยอาศัยรูปแบบเงินได้ของกิจการที่คล้ายคลึงกัน
3. นำจำนวนค่าสาธารณูปโภค ค่าจ้างบุคลากร ยอดขาย มาปรับแต่งให้เป็นจำนวนเงินได้ที่เหมาะสมกับรอบบัญชีนั้นๆ

(5) กระบวนการบังคับจัดเก็บภาษีอากร³⁵

ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรไม่สมัครใจชำระภาษีอากร มาตรการบังคับจัดเก็บจะประกอบด้วย การกำหนดและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ การสั่งให้ชำระภาษีอากรค้าง ตลอดจนใช้มาตรการพิเศษในการบังคับจัดเก็บ หรือมาตรการผ่อนปรนการชำระหนี้ภาษีอากร

โดยปกติ ในการกำหนดและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระนั้น จะให้ผู้เสียหายอากรนำเงินไปเสียให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน ถ้าไม่ชำระจะมีการสั่งให้ชำระอีกครั้งหนึ่งภายใน 50 วัน นับจากวันถึงกำหนดชำระ (ภาษีท้องถิ่น ภายใน 20 วัน) ถ้าไม่ชำระให้ครบถ้วนภายใน 10 วัน นับแต่วันออกคำสั่ง จึงจะดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อขายทอดตลาด และนำเงินไปชำระภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือจะคืนให้เจ้าของทรัพย์สิน

ในกรณีที่ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการผันวลาอื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้เสียหายอากรต้องเสียเงินเพิ่มจากการชำระภาษีล่าช้าด้วยในอัตราร้อยละ 14.6 ต่อปี แต่ถ้าผู้เสียหายอากรมาชำระภายใน 2 เดือน นับจากพ้นกำหนด เงินเพิ่มจะลดเหลือร้อยละ 7.3 ต่อปี สถานที่ชำระภาษีอากรสำหรับบุคคลธรรมดา ได้แก่ ภูมิลำเนา ที่อยู่อาศัย หรือที่ทำงานของผู้เสีย

³⁵ แหล่งเดิม. หน้า 271-273.

ภาษีอากร สำหรับบริษัทในประเทศ ได้แก่ สำนักงานใหญ่หรือที่ทำการหลักของธุรกิจ สำหรับบริษัทต่างประเทศ ได้แก่ สำนักงานในประเทศญี่ปุ่น

มาตรการผ่อนปรนการชำระหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นได้ เนื่องจากเหตุต่างๆ ที่กำหนดอยู่ในกฎหมายภาษีอากรนั้นๆ เอง หรือเนื่องจากสถานะทางการเงินของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ ภายใต้หลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้เสียภาษีอากรอาจร้องขอให้ใช้มาตรการช่วยเหลือผ่อนปรน การบังคับจัดเก็บภาษีอากรได้หลายกรณี ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีสุรา ภาษียาสูบ หรือภาษีทางอ้อมอื่นๆ มักมีกำหนดเวลาชำระภาษีเกิดก่อนมีการขายสินค้า หากหาเงินมาชำระภาษีจึงต้องใช้เวลายาว การขอขยายเวลาในบางกรณีอาจขยายได้ไม่เกิน 3 เดือน สำหรับภาษีการบริโภค ไม่เกิน 1 เดือน สำหรับภาษีสุราและภาษียาสูบ และไม่เกิน 2 เดือน สำหรับภาษีน้ำมัน หรือกรณีภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้ ถ้าเข้าเงื่อนไขที่กำหนด ก็ขอขยายเวลาได้ เช่น ภาษีมรดกที่เกิน 100,000 เยน ถ้าผู้เสียภาษีอากรวางหลักประกันได้อาจขยายเวลาได้สูงสุดถึง 20 ปี ภาษีการให้อาจขยายเวลาได้สูงสุด 5 ปี

ผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากร หรือผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากรภาคอาจขยายเวลาการชำระภาษี ตามคำขอของผู้เสียภาษีอากรได้ ซึ่งระบบนี้มีทั้งกรณีภาษีอากรส่วนกลาง และภาษีอากรส่วนท้องถิ่น เหตุในการขยายระยะเวลาอาจเป็นเพราะ มีภัยธรรมชาติ ความเจ็บป่วย หรือมีการเลิกกิจการ ตัวอย่างเช่น ถ้ามีภัยธรรมชาติเกิดขึ้นทำให้ผู้เสียภาษีอากรสูญเสียทรัพย์สินเกินร้อยละ 50 ของทรัพย์สินทั้งหมด อาจขยายเวลาได้ถึง 1 ปี ถ้าสูญเสียทรัพย์สินไม่เกินร้อยละ 50 อาจขยายเวลาได้ถึง 8 เดือน แล้วแต่กรณี

การอนุมัติให้ขยายเวลาโดยทั่วไป ผู้เสียภาษีอากรต้องวางหลักประกันให้พอเพียงด้วย เมื่อขยายเวลาให้แล้ว ถ้ามีการยึดทรัพย์สินก่อนหน้านั้น ก็จะมีการเพิกถอนให้ อนึ่ง ในกรณีมีการระงับการเร่งรัดภาษีอากรค้างบางประเภทชั่วคราว ติดต่อกัน 3 ปี หนี้ภาษีอากรค้างนั้น จะยกเลิกไปได้³⁶

ถ้าเกรงว่าการรอจนถึงกำหนดเวลาจะทำให้การเร่งรัดชำระหนี้ทำได้ยาก ก็อาจมีการเร่งรัดชำระหนี้ก่อนกำหนดเวลาทั่วไปได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมาย

³⁶ กฎหมายเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น (kokuzai choushuu hou) มาตรา 153 บัญญัติว่า “ผู้อำนวยการเขตพื้นที่อาจะระงับการบังคับใช้ของภาษีที่ค้างชำระ.....

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรหยุดการชำระภาษีที่ค้างชำระเป็นไปตามบทบัญญัติของวรรค (1) (ii) เมื่อมีทรัพย์สินที่ถูกยึดจากการภาษีของชาติที่เกี่ยวข้องกับการหยุดผู้อำนวยการเขตพื้นที่สามจะปล่อยยึด

เมื่อระงับการบังคับใช้กฎหมายได้อย่างต่อเนื่องเป็นเวลาสามปีที่ผ่านมาภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายภาษีที่คุณต้องหยุดการดำเนินการของภาษีที่ค้างชำระเป็นไปตามบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นอันระงับไป...”

กำหนด โดยแบ่งได้เป็น 3 แบบ คือ การเร่งรัดชำระหนี้ทันที การยึดทรัพย์ก่อนประเมินทันที และการยึดทรัพย์ก่อนประเมิน (ใช้กับคดีละเมิดกฎหมายควบคุมการกระทำความผิดทางภาษีอากร)

โดยทั่วไปผู้ถูกประเมินต้องคัดค้านการประเมินภายในกำหนดเวลา 2 เดือน ต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยจัดเก็บภาษีก่อน จะอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร ส่วนกลางทันทีไม่ได้ เว้นแต่เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน อาจเลือกอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางได้โดยตรง ผู้มีสิทธิคัดค้าน ได้แก่ ผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสม

กำหนดเวลาคัดค้านคือต้องทำภายใน 2 เดือน นับแต่ได้รู้ถึงการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสมดังกล่าว เมื่อคัดค้านแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะมีคำวินิจฉัย ถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่ก็สามารถอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง เมื่อหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยแล้วถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่อีก ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่วันอุทธรณ์ ก็นำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน การฟ้องศาลต้องทำภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่รู้คำวินิจฉัย แต่กำหนดเวลานี้ไม่ใช่บังคับถ้ามีเหตุอันควร ในกรณีที่พ้นกำหนดเวลา 1 ปีนับแต่มีคำวินิจฉัยแล้วจะนำคดีไปฟ้องศาลไม่ได้เว้นแต่มีเหตุอันควร สำหรับการกระทำทางปกครองในทางข้อเท็จจริงที่มีลักษณะต่อเนื่องหรือการละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายอุทธรณ์ทางปกครองแทน

สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางนี้จัดตั้งขึ้นใหม่ใน พ.ศ. 2513 เพื่อทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีส่วนกลาง ขณะเดียวกันก็ได้ยกเลิกระบบคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ใช้มานาน (ซึ่งมีตัวแทนชุมชนเป็นกรรมการด้วย) การวินิจฉัยอุทธรณ์ของหัวหน้าสำนักงานที่จัดตั้งใหม่นี้มีความเป็นอิสระ ไม่ถูกบังคับให้ตีความตามแนวปฏิบัติของหน่วยจัดเก็บภาษี ข้าราชการผู้รับผิดชอบและข้าราชการสมทบทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง ในกรณีจะมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างจากแนวปฏิบัติหรือคำสั่งของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 99 และ 100 บัญญัติว่าจะต้องแจ้งความเห็นไปยังหน่วยจัดเก็บภาษีเพื่อรับฟังคำชี้แจงก่อน ถ้าหน่วยจัดเก็บภาษีอากรไม่เห็นชอบด้วย ต้องส่งเรื่องให้คณะกรรมการตรวจการณณ์ภาษีอากรส่วนกลางวินิจฉัยก่อน และให้หน่วยจัดเก็บภาษีกับหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางปฏิบัติตามมติของคณะกรรมการตรวจการณณ์ภาษีอากรส่วนกลาง เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางแล้ว คำวินิจฉัยนี้เป็นคำวินิจฉัยภายในฝ่ายปกครองที่ถึงที่สุด หน่วยจัดเก็บภาษีอากรไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลเพื่อเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวได้

สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในส่วนกลางนี้แต่งตั้งโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีจำนวนไม่เกิน 10 คน โดยคัดเลือกจากผู้มีความรู้ความชำนาญเป็นการเฉพาะ สำหรับสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในส่วนกลางนั้น จัดเป็นองค์กรที่อยู่ในการกำกับของหน่วยงานควบคุมดูแลการบริหารจัดเก็บภาษีอากร

3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล³⁷

หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในส่วนกลางก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ นำคดีขึ้นสู่ศาลไม่ได้ เพราะมีกระบวนการคัดค้าน และการเจรจาบริการรองรับอยู่แล้วตามกฎหมาย

3.1) ประเภทและขั้นตอนของคดีภาษีอากรในศาล

ประเภทการฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น มีสามประเภทใหญ่ๆ ดังนี้

ประเภทที่หนึ่ง ฟ้องคัดค้านการใช้อำนาจเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่ง แบ่งเป็น

(1) ฟ้องเพิกถอนการกระทำทางปกครอง เช่น เพิกถอนการประเมิน คำสั่งเรียกเก็บคำสั่งยึดทรัพย์ (ต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองต่อการประเมินเรียกเก็บเสียก่อน)

(2) ฟ้องให้คำสั่งเป็นโมฆะ

(3) ฟ้องให้การเพิกเฉยละเลยเป็นการขัดกฎหมาย

(4) ฟ้องให้ปฏิบัติหน้าที่

(5) ฟ้องให้คุ้มครองหรือหยุดการกระทำชั่วคราว

ประเภทที่สอง ฟ้องเกี่ยวกับนิติสัมพันธ์ทางมหาชนระหว่างคู่กรณี เป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งเช่นกัน เช่น การขอคืนภาษีที่เสียผิดหรือเสียเกินไป (ไม่ต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน)

ประเภทที่สาม ฟ้องคดีแพ่งโดยแท้ ได้แก่

(1) ฟ้องเกี่ยวกับผลของการใช้อำนาจ เช่น ทางราชการยึดทรัพย์ขายทอดตลาดโดยไม่ชอบ จึงฟ้องให้คืนทรัพย์ที่ขายทอดตลาดไป

(2) ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากรัฐ

แม้ว่าการฟ้องเพิกถอนการกระทำทางปกครองเป็นการฟ้องคดีแพ่งแบบหนึ่ง แต่ก็มีลักษณะพิเศษ คือ เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสภาพบังคับของการกระทำทางปกครอง และใช้วิธีพิจารณาทางคดีปกครองได้ส่วนความจริง ถ้าไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นพิเศษ ก็ให้นำกฎหมายวิธี

³⁷ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 277-281.

พิจารณาความแฟ้งมาบังคับ ภาระหน้าที่ในการพิสูจน์เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นเงื่อนไขในการประเมินจัดเก็บภาษี รวมทั้งฐานภาษีนั้น โดยหลักการแล้วเป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาศาลชั้นต้นก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลสูงและศาลสูงสุดต่อไปได้

3.2) อัตราค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งและคดีภาษีอากร

เป็นไปตามกฎหมายเลขที่ 40 ปี ค.ศ. 1971 และระเบียบศาลสูงสุด ฉบับที่ 5 ปี ค.ศ. 1971 ที่ใช้จนถึงปัจจุบัน

(1) ค่าฟ้องศาลชั้นต้น (ไม่รวมฟ้องแย้ง) กำหนดตามทุนทรัพย์ที่พิพาท ดังนี้

1. ทุนทรัพย์ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 เยน ทุกๆ 50,000 เยนละ 500 บาท
2. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 300,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000 เยน ทุกๆ 50,000 เยนละ 400 เยน
3. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 3,000,000 เยน ทุกๆ 100,000 เยน ละ 700 เยน
4. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 3,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 100,000,000 เยน ทุกๆ 200,000 เยนละ 1,000 เยน
5. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 100,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุกๆ 1,000,000 เยนละ 3,000 เยน
6. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 100,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุกๆ 1,000,000 เยนละ 3,000 เยน
7. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุกๆ 5,000,000 เยนละ 10,000 เยน

(2) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูง (ไม่รวมที่กำหนดในข้อ (ง)) กำหนดจากจำนวนตามข้อ (ก) แล้วคูณด้วย 1.5 เท่า

(3) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุด (ไม่รวมที่กำหนดในข้อ (ง)) กำหนดจากจำนวนตามข้อ (ก) แล้วคูณด้วย 2 เท่า

(4) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูงและศาลสูงสุด ในกรณีไม่มีคำพิพากษาของศาลชั้นต้น กำหนดจากจำนวนตามข้อ (ข) และข้อ (ค) แล้วลดลงกึ่งหนึ่ง

3.3) การขอคุ้มครองชั่วคราวหรือทุเลาการบังคับคดี

การอุทธรณ์ภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง รวมทั้งการฟ้องเพิกถอนการประเมินส่วนไม่ มีผลเป็นการทุเลาการชำระภาษีอากร แต่ในบางกรณีการบังคับคดีไปก่อนอาจทำให้ไม่สามารถ กลับคืนสู่สภาพเดิมได้ ดังนั้น ในกรณีมีความจำเป็นเร่งด่วน เพื่อหลีกเลี่ยงความเสียหายลักษณะนี้

ศาลจึงมีอำนาจพิจารณาคำร้องขอของคู่กรณีและอนุญาตให้มีการทูลเกล้าการบังคับทั้งหมดหรือบางส่วนได้ ทั้งนี้ เว้นแต่จะเป็นกรณีที่ไม่มีเหตุผลความจำเป็นหรือการให้ทูลเกล้าการบังคับนั้นน่าจะมีผลกระทบต่อประโยชน์มหาชนอย่างมาก³⁸

3.4) หน้าที่นำสืบ

การฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นมีปัญหาว่าใครมีหน้าที่นำสืบก่อนเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงซึ่งเป็นองค์ประกอบของหนีภาษีอากร ความเห็นในเรื่องนี้อาจแบ่งเป็นสองฝ่าย ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การประเมินภาษีอากรอาศัยอำนาจมหาชน ถ้าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรหรือโจทก์ในการนำสืบ อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การฟ้องเพิกถอนการประเมินนั้นมีเนื้อหาคล้ายกับการขอให้ศาลรับรองว่าไม่มีมูลหนี้ ดังนั้น หน้าที่นำสืบต้องกระจายแบ่งกัน ตามความเห็นฝ่ายหลังนี้รัฐและองค์ปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่นำสืบ

³⁸ กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองญี่ปุ่น (gyousei jiken soshou hou) มาตรา 25 วรรคสองและวรรคสี่ บัญญัติว่า “....

กรณีที่การเพิกถอนการกระทำทางปกครองเดิม จะต้องยื่นเมื่อมีความจำเป็นเร่งด่วนเพื่อหลีกเลี่ยงความเสียหายร้ายแรงใด ๆ ที่จะเกิดจากการกระทำทางปกครองเดิม หรือที่ต่อเนื่องตามมา ศาลอาจมีคำสั่งเพิกถอนผลกระทบที่เกิดจากการกระทำทางปกครองเดิม หรือที่ต่อเนื่องตามมาในภายหลัง (ต่อไปนี้เรียกว่า “ทูลเกล้าการบังคับคดี”) อย่างไรก็ตาม ศาลอาจไม่สามารถเพิกถอนการกระทำทางปกครองเดิมได้ ถ้าการกระทำทางปกครองนั้นมีวัตถุประสงค์ที่สามารถทำได้โดยการเข้าดำเนินการกระทำทางปกครองเดิม หรือที่ต่อเนื่องมาภายหลังจากกระบวนการพิจารณานั้น....

การทูลเกล้าการบังคับดังกล่าวอาจจะไม่ได้รับอนุญาต หากการทูลเกล้านั้นจะมีผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะหรือความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดี...”

(Article 25...

Where an action for the revocation of the original administrative disposition is filed, if there is an urgent necessity in order to avoid any serious damage that would be caused by the original administrative disposition, the execution of the original administrative disposition or the continuation of any subsequent procedure, the court may, upon petition, by an order, stay the whole or part of the effect of the original administrative disposition, the execution of the original administrative disposition or the continuation of any subsequent procedure (hereinafter referred to as “stay of execution”); provided, however, that the court may not stay the effect of an original administrative disposition if the purpose can be achieved by staying the execution of the original administrative disposition or staying the continuation of any subsequent procedure...

Stay of execution shall not be allowed when it is likely to seriously affect public welfare or when the action on the merits seems groundless.”

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเงื่อนไขของอำนาจในการประเมินภาษีอากรในฐานะเป็นเจ้าของนี้ ส่วนผู้เสียภาษีอากรในฐานะลูกหนี้มีหน้าที่นำสืบข้อเท็จจริงว่าอำนาจของเจ้าพนักงานนั้นไม่สมบูรณ์ หรือไม่มีอำนาจประเมินภาษีอากร ตามความเห็นของฝ่ายแรกเน้นอำนาจพิเศษของรัฐ แต่อำนาจพิเศษนี้เป็นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่นำสืบ เพราะไม่มีบทสันนิษฐานให้ถือว่าข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการใช้อำนาจรัฐนั้นมีอยู่แล้วโดยไม่ต้องพิสูจน์

ในการประเมินภาษีอากร เจ้าพนักงานจำเป็นต้องตอบให้ได้เสียก่อนว่ามีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรอยู่หรือไม่ ดังนั้น กล่าวโดยหลักการ ความเห็นของฝ่ายหลังจึงถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินต้องพิสูจน์ว่ามีองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร อย่างไรก็ดี หลักฐานเกี่ยวกับองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรในบางกรณีก็หาได้ยาก จึงจำเป็นต้องมีการปรับแก้หลักการให้เหมาะสมกับสภาพที่เป็นจริง

ในกรณีการประเมินภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานเห็นสมควร ฝ่ายเจ้าพนักงานต้องพิสูจน์ว่าตนมีเหตุผล หรือใช้ฐานอะไรในการประเมิน ส่วนฝ่ายโจทก์มีหน้าที่นำสืบหักล้างว่าจำนวนที่แท้จริงมีเท่าไรและต่างจากจำนวนที่เจ้าพนักงานใช้ประเมินอย่างไรหรือไม่

3.5) คำพิพากษา

คำพิพากษาในคดีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องเพิกถอนการประเมิน อาจแบ่งตามเนื้อหาได้เป็น 3 แบบ

(1) จำหน่ายคดี เช่น ไม่มีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง หรือฟ้องเมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว เป็นต้น การจำหน่ายคดีมีผลเท่ากับศาลปฏิเสธการพิจารณา

(2) ยกฟ้อง เช่น การประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว เป็นต้น นอกจากนี้ ในคดีที่ใช้วิธีพิจารณาคดีปกครอง แม้คำสั่งทางปกครองจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ถ้การเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวจะทำให้ประโยชน์สาธารณะเสียหายอย่างชัดเจนแล้ว ประกอบกับการพิจารณาถึงระดับความเสียหายของโจทก์ การชดเชยค่าเสียหายแก่โจทก์ และวิธีการหรือระดับการป้องกันอันตรายต่างๆ แล้ว ถ้าศาลเห็นว่าการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม ก็อาจมีการยกฟ้องได้ตามแนวทางปฏิบัติที่กำหนดไว้

(3) พิพากษาให้เป็นไปตามฟ้อง เช่น ถ้การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายทั้งหมดหรือหรือบางส่วน หรือเบี่ยงปรับขาดองค์ประกอบในการประเมิน เป็นต้น

คำพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินนี้ไม่เพียงแต่มีผลบังคับต่อคู่กรณีเท่านั้น ยังมีผลต่อบุคคลที่สามด้วย ยิ่งกว่านั้น กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองญี่ปุ่น มาตรา 33 ยังบัญญัติอย่างชัดเจนว่าให้ฝ่ายเจ้าพนักงานหรือองค์กรของรัฐที่เกี่ยวข้องก็ต้องถูกผูกพันด้วย ดังนั้น องค์กรของรัฐที่

เกี่ยวข้องจึงต้องเคารพเนื้อหาของคำพิพากษาที่เพิกถอนคำสั่ง ถ้ามีเหตุการณ์ภายหลังเกิดขึ้นในทำนองเดียวกับที่ปรากฏในคำพิพากษา ก็จะต้องปฏิบัติตามเจตนารมณ์ที่ปรากฏในคำพิพากษา อนึ่งสำหรับบุคคลที่สามที่ไม่ได้เข้ามาเป็นคู่กรณีทำให้ไม่สามารถต่อสู้หรือป้องกันได้นั้น มีระบบที่ให้สิทธิในการร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ภายใน 30 วัน นับแต่วันทราบคำพิพากษาดังกล่าว พร้อมกับยื่นอุทธรณ์คัดค้านภายในฝ่ายปกครองได้

3.2 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศไทย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๗๓^{๓๙} แม้จะได้บัญญัติให้การเสียหายเป็นหน้าที่ของประชาชน เพราะประเทศไทยมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้รัฐบาลนำรายได้สาธารณะนั้นมาใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษียังเป็นไปเพื่อให้เกิดความเสมอภาคในการกระจายรายได้ รัฐบาลสามารถใช้มาตรการภาษีอากรเพื่อจัดสรรการกระจายรายได้ให้เสมอภาคมากขึ้นได้ โดยยึดหลักว่า เก็บภาษีผู้ที่มีรายได้สูงในอัตราที่สูงกว่า อัตราภาษีที่จัดเก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำจะช่วยทำให้การกระจายรายได้เสมอภาคมากขึ้น แต่หากมีการจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาจเนื่องมาจากการประเมินภาษีที่ไม่ถูกต้อง หรือประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทำให้เกิดมีข้อพิพาทเกิดขึ้น และจำเป็นต้องมีการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายถึงระบบภาษีในประเทศไทย และสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครองและชั้นศาลต่อไป

3.2.1 ระบบภาษี^{๔๐}

ภาษีที่จัดเก็บในประเทศไทย มีอยู่ด้วยกันหลายชนิดและหลายประเภท ซึ่งเหตุที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีหลากหลายประเภทนั้นก็เพื่อเป็นการสร้างความเสมอภาคและความเป็นธรรมในสังคม โดยในประเทศไทยมีการแบ่งระบบการจัดเก็บภาษีได้ ดังนี้

1) แบ่งตามหน่วยงานหรือองค์กรที่จัดเก็บ

การแบ่งประเภทดังกล่าวเป็นการแบ่งจัดเก็บตามหน่วยงานของรัฐที่ได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ได้แก่

^{๓๙} รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ.”

^{๔๐} อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. (๒๕๕๒). *กฎหมายการคลัง*. หน้า ๙๖-๙๗.

1.1) กรมสรรพากร ทำหน้าที่เก็บภาษี 5 ชนิด ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น

1.2) กรมสรรพสามิต ทำหน้าที่เก็บภาษีหลายชนิด เช่น ภาษีน้ำมัน ภาษียาสูบ ภาษีสุรา ภาษีหินอ่อน ภาษีเครื่องดื่ม ภาษียรถยนต์ ภาษีเครื่องไฟฟ้า ภาษียรถจักรยานยนต์ ภาษีเบตเตอร์ ภาษีไฟ ภาษีเรือ ภาษีเครื่องหอม เป็นต้น

1.3) กรมศุลกากร ทำหน้าที่เก็บภาษี 21 ชนิด เช่น อกรขาเข้า อกรขาออก เป็นต้น

2) แบ่งตามลักษณะทางพื้นที่ แบ่งได้เป็น 2 ส่วน คือ

2.1) ภาษีที่รัฐจัดเก็บ ได้แก่ บรรดาภาษีที่องค์กรส่วนกลางของรัฐจัดเก็บ

2.2) ภาษีที่ส่วนท้องถิ่นจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษียบำรุงท้องที่ ภาษียป้าย เป็นต้น

3) แบ่งตามลักษณะทางพื้นที่ เป็นการแบ่งตามลักษณะของการผลกระทบการเสียภาษี ซึ่งเป็นเทคนิควิธีทางภาษี สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

3.1) ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่สามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ หรือผลักไปได้เพียงเล็กน้อย ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษียทรัพย์สิน เป็นต้น

3.2) ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ต้องแบกรับภาระการเสียภาษีไว้เอง แต่สามารถผลักภาระทางภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ในการขายสินค้าในราคาที่สูงขึ้นแก่ผู้บริโภค ภาษียทางอ้อมที่สำคัญก็คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษียสรรพสามิต เป็นต้น

4) แบ่งตามลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

เป็นการแบ่งภาษีตามหลักใกล้เคียงกับหลักเศรษฐศาสตร์ โดยใช้เกณฑ์กิจกรรมที่ปฏิบัติทางเศรษฐกิจแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ

4.1) ภาษียรายได้หรือผลกำไร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.2) ภาษียการบริโภค ได้แก่ ภาษียสินค้าทั้งหลาย เช่น อกรนำเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

4.3) ภาษียทุนหรือทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษียที่จัดเก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษียมรดก เป็นต้น

4.4) ภาษียการลงทุน เป็นภาษียที่จัดเก็บจากกิจกรรมการลงทุน เช่น ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษียสถานบริการ เป็นต้น

3.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

ระบบภาษีอากรของประเทศไทยนั้นมีการจัดเก็บภาษีหลากหลายประเภท ทำให้กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรมีอยู่เป็นจำนวนมาก ซึ่งในกฎหมายที่ให้อำนาจดังกล่าวนี้ ก็อาจมีการดำเนินคดีภาษีอากรนอกศาลโดยใช้หน่วยงานทางปกครองเป็นผู้วินิจฉัยในเบื้องต้น โดยในขั้นตอนของฝ่ายปกครองนี้ กฎหมายก็ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งผู้เขียนจะขออธิบายถึงกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ โดยกำหนดขอบเขตไว้เพียงกฎหมาย 3 ฉบับเท่านั้น ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์ ซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่ และการควบคุมของกรมสรรพากร ภาษีอากรที่เป็นภาษีอากรประเมินนั้น โดยหลักทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์การประเมินกำหนดไว้คล้ายคลึงกัน วิธีการเสียภาษีอากรโดยส่วนใหญ่เป็นแบบประเมินตนเอง ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียเอง

1.1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(1) การยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีได้กำหนด พร้อมกับชำระภาษีอากรภายในเวลาและ ณ สถานที่ที่กำหนดไว้

สำหรับภาษีเงินได้ โดยทั่วไปมีกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบ 2 ช่วง คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีภาษี⁴¹ หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีภาษีหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนำภาษีที่เสียช่วงแรกไปแล้ว มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียช่วงหลังได้⁴²

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 56 ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการตามมาตรา 56 มาตรา 57 มาตรา 57 ทวิ และมาตรา 57 ครี ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการเงินได้เฉพาะตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะ มีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ภายในเดือนกันยายนของ ทุกปีภาษี...”

⁴² ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา ตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่อ

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือนทุกเดือนภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนนั้นหรือไม่ก็ตาม⁴³

สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยทั่วไปผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือนทุกเดือนภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมีการขายรับในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่กรณีกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ให้ยื่นแบบพร้อมชำระภาษีในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์⁴⁴

สำหรับอากรแสตมป์ การเสียภาษีอากรแสตมป์โดยทั่วไปมี 2 วิธี คือ วิธีปิดแสตมป์ทับลงในตราสารก่อนกระทำหรือในทันทีที่ทำตราสารในราคาที่ไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย และได้ขีดฆ่าแสตมป์นั้น⁴⁵ หรือวิธีชำระเป็นตัวแทนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่แทน⁴⁶

อำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี...”

⁴³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น...”

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10 บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษี พร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น...

ความในวรรคหนึ่งถึงวรรคสี่มิให้ใช้บังคับแก่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) และให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น...”

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 109 บัญญัติว่า “สัญญาใดเป็นตราสารซึ่งเกิดขึ้น โดยมีหนังสือโต้ตอบกัน และมีได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ถ้าพิสูจน์ได้ว่าหนังสือฉบับหนึ่งฉบับใดที่จำเป็นในการทำให้เกิดสัญญานั้นขึ้น ได้ปิดแสตมป์ครบจำนวนอากรและขีดฆ่าแสตมป์แล้ว ให้ถือว่าสัญญานั้นได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์แล้ว.”

(2) การยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติม

การยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรทำการยื่นแบบแสดงรายการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ยื่น เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมแบบที่ได้ยื่นไว้แล้ว หากผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมเกินเวลาที่กำหนดอาจมีความรับผิดในเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับได้

1.2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

โดยทั่วไป เมื่อครบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบภาษีอากร โดยอาจแบ่งการตรวจสอบประเมินภาษีอากรออกเป็น 2 กรณีใหญ่ๆ คือ กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ และกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจในการตรวจสอบภาษีโดยการออกหมายเรียก หรือตรวจสอบจากแบบแสดงรายการที่ยื่นโดยไม่ต้องออกหมายเรียกก็ได้

1.3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

(1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

เมื่อภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดถึงกำหนดชำระแล้ว หรือเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กฎหมายได้บัญญัติภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายและเงินภาษีอากรค้าง หากมีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน⁴⁷

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 113 บัญญัติว่า “ตราสารใดมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ ผู้มีหน้าที่เสียอากร หรือผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์ชอบที่จะยื่นตราสารนั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อขอเสียอากรได้ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับตราสารแล้วให้อนุมัติให้เสียอากรภายในบังคับแห่งบทบัญญัติต่อไปนี้...”

⁴⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

(2) วิธีการขอกู้เงินภาษีอากร

การขอกู้เงินภาษีอากรและภาษีที่นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอกู้ยื่นคำร้องขอกู้ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่มีสิทธิขอกู้มี ภูมิลำเนาหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตามที่อธิบดีกำหนด โดยแนบหลักฐานและเอกสารต่างๆ ตามที่ได้กำหนดไว้⁴⁸

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้มีสิทธิขอกู้ หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสาร หรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาในการคืนภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควร⁴⁹ และกรณีที่ตั้งเงินภาษีล่าช้าทางราชการจะจ่ายดอกเบี้ยให้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ซึ่งในปัจจุบันนี้ผู้เสียภาษีอากรสามารถตรวจสอบสถานะการขอกู้เงิน ภาษีผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ตได้

กรณีของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปผู้เสียภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนภาษีสามารถใช้สิทธิเลือกขอกู้เงินเป็นเงินสดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการขอกู้คืนภาษีนั้น หรือจะเลือกเป็นเครดิตนำไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระในเดือนภาษีถัดไปได้ โดยทั่วไป ในการขอกู้ไม่จำเป็นต้องใช้เอกสารใดๆ และหากเจ้าพนักงานพิจารณาคืนภาษีล่าช้าต้องให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ขอกู้⁵⁰

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสอง ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการยึดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่าย ในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย."

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี วรรคสอง บัญญัติว่า "คำร้องขอกู้ตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนดและให้ผู้มีสิทธิขอกู้ยื่นคำร้องขอกู้ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่มีสิทธิขอกู้มีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด."

⁴⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 จัตวา บัญญัติว่า "เพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินอาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้มีสิทธิขอกู้ หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสาร หรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามที่เห็นสมควร."

⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84 บัญญัติว่า "เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ

เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการสั่งคืนเงินภาษีอากรจะพิจารณาจากเอกสารหลักฐาน เมื่อเห็นชอบจะออกหนังสือไปยังผู้ขอคืน ผู้ขอคืนสามารถนำหนังสือดังกล่าวและบัตรประจำตัวประชาชนไปแสดงตนเพื่อขอรับเงินภาษีอากร

(3) อายุความและระยะเวลา⁵¹

ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาที่กำหนด นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือนับแต่วันที่เสียภาษีอากร

1.4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง⁵²

และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือน ภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการแสดงภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้น”

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตีความว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด...”

⁵² ประมวลรัษฎากร มาตรา 29 บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอมีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ได้ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) ให้อุทธรณ์การประเมินของอำเภอต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามความในมาตรา 21 หรือมาตรา 25 ให้อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือรับแจ้งการประเมินตามความในมาตรา 18 ทวิ มาตรา 20 หรือมาตรา 24

(3) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของข้าหลวงประจำจังหวัดต่อศาลภายในกำหนด 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” และ

มาตรา 30 บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ภาษีทุกประเภท ดังกล่าวโดยทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์กำหนดไว้คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการประเมินภาษี และผู้รับประเมินไม่พอใจคำสั่งประเมินภาษีนั้น ผู้รับประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้ง การประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือ จังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

(2) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขต หรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(3) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะต้อง กระทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด และจะอุทธรณ์ได้ต่อเมื่อไม่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 ซึ่งได้แก่ กรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากร ไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่เป็นกรณีที่ต้องห้าม อุทธรณ์ตามมาตรา 25 ซึ่งได้แก่ กรณีที่ผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอ หรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งในกรณีนี้มีตัวอย่างคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คือ กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติเมื่อวันที่ 22 กันยายน 2552 ให้ยกคำร้องของ นาย พ. และนางสาว พ. ที่อุทธรณ์กรณีที่กรมสรรพากรเรียกเก็บ ภาษีเงินได้ จำนวน 11,809,294,773 บาทจากบุคคลทั้งสอง ซึ่งซื้อหุ้นบริษัท ข. จากบริษัท อ. จำนวน 329.2 ล้านหุ้น ในราคาหุ้นละ 1 บาท ขณะที่ราคาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีราคาหุ้นละ 49.25 บาท ทำให้บุคคลทั้งสองได้กำไรจากส่วนต่างราคาหุ้นเป็นเงิน 15,883,900,000

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และ อัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้."

บาท กรณีดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากนาย พ. และนางสาว พ. ซึ่งเป็นกรรมการบริษัท อ. ได้ซื้อหุ้นของ บริษัท ข. จากบริษัท อ. เมื่อวันที่ 20 มกราคม 2549 จำนวนคนละ 164.6 ล้านหุ้น รวม 329.2 ล้านหุ้น ในราคาหุ้นละ 1 บาท ก่อนที่จะขายหุ้นจำนวนดังกล่าวให้แก่บริษัท ท. ของประเทศสิงคโปร์ใน ราคาหุ้นละ 49.25 บาท หลังจากนั้น คณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหาย แก่รัฐ (กตส.) ได้เข้าตรวจสอบกรณีดังกล่าว เห็นว่า นาย พ. และนางสาว พ. เป็นผู้ถือหุ้นและ กรรมการผู้มีอำนาจจัดการของบริษัท อ. ซื้อหุ้นที่เป็นทรัพย์สินของบริษัทในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ผลต่างระหว่างราคาซื้อกับราคาตลาดหุ้นละ 48.26 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของนาย พ. และ นางสาว พ. ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัย ภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 ดังนั้น นาย พ. และนางสาว พ. ต้องนำเงินได้จาก ประโยชน์ที่ได้จากการซื้อหุ้นได้ในราคา ต่ำกว่าราคาตลาดจำนวน 15,883.9 ล้านบาทไปรวม คำนวณเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และชำระภาษีอากรประจำปีภาษี 2549 ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐได้ส่งเรื่องให้กรมสรรพากร ติดตามการเสียภาษีเงินได้ปีภาษี 2549 ของบุคคลทั้งสองดังกล่าว เมื่อวันที่ 11 เมษายน 2550 ปรากฏ ว่า เมื่อถึงสิ้นเดือนมีนาคม 2550 บุคคลทั้งสองไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวมารวมชำระภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด จึงได้ออกหมายเรียกตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาปีภาษี 2549 ของนาย พ. และนางสาว พ. เมื่อวันที่ 30 เมษายน 2550 และประเมินเรียกเก็บ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2549 พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากนาย พ. เป็นเงินภาษีทั้งสิ้น 5,904,791,172.29 บาท และนางสาว พ. เป็นเงินภาษีทั้งสิ้น 5,904,503,601.13 บาท ต่อมาบุคคลทั้ง สองอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ 11 กันยายน 2550 และขอทุเลาการเสียภาษีอากรในขณะอุทธรณ์ไว้ด้วย ซึ่งคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ได้ประชุมพิจารณาเรื่องนี้ใช้เวลากว่า 2 ปี จึงมีมติให้ยกคำร้องของบุคคลทั้งสอง⁵³

หลังจากนั้นเมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน กำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตาม มาตรา 33 อันได้แก่กรณีที่ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 32 หรือไม่ ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ในกรณีนี้มีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5521/2534 โดย นาย ส. ซึ่งเป็นผู้จัดการมรดกของนาย จ. ได้ฟ้อง

⁵³ มติชนออนไลน์. (2552). สืบค้นเมื่อวันที่ 9 สิงหาคม 2556 จาก <http://www.matichon.co.th>

กรมสรรพากร เป็นจำเลย ซึ่งต่อมาศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่ากำหนดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) เป็นการ กำหนดเวลาให้ฟ้องคดีมิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องสิทธิใดๆ และถึงแม้ไม่ได้เป็นระยะเวลา ตามที่กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติจัดตั้งจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลมี อำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าวได้ก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัย อุทธรณ์ของโจทก์ จำเลยฟ้องโจทก์ให้ชำระหนี้ภาษีอากรกรณีเดียวกันนั้น ศาลภาษีอากรกลาง วินิจฉัยว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายพิพากษายกฟ้องขณะที่คดีอยู่ระหว่างพิจารณาของศาล ฎีกา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งโจทก์จะต้อง อุทธรณ์ต่อศาลใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ขณะที่โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์นั้น คดีที่จำเลยฟ้องโจทก์ยังอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา โจทก์จึงไม่อาจยื่นฟ้องจำเลย ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เพราะจะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาซ้ำ อีกทั้งโจทก์ก็ยังไม่ มีเหตุที่จะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล เพราะในขณะนั้นคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางยังมีผลผูกพัน คู่ความอยู่ พฤติการณ์ดังกล่าวนับว่าเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่โจทก์ไม่อาจขอขยายระยะเวลา อุทธรณ์ต่อศาลก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยที่ศาลพึง ขยายระยะเวลาให้โจทก์ได้

2) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527⁵⁴

2.1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

กรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยื่นแบบรายการภาษี พร้อมกับชำระภาษีก่อนความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ ก่อนการนำสินค้าออก จากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หากความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อม กับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับ ชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้น หรือก่อนการนำ สินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน ข้อยกเว้นคือ เมื่อมีการขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษี หรือการได้รับสิทธิชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของ เดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยมีหลักประกัน

⁵⁴ ประภาส คงเอียด. (2542). คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 174-198.

กรณีบริการ ให้ผู้ประกอบการสถานบริการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษี ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ เมื่อได้รับค่าบริการ

กรณีสินค้าที่นำเข้ามา ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทางปฏิบัติการยื่นแบบแสดงรายการอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มจะกระทำพร้อมกัน

กรณีอื่นๆ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีดัดแปลงรถยนต์ให้ยื่นแบบพร้อมกับชำระภาษีเมื่อการ ดัดแปลงสิ้นสุดลง เป็นต้น

ทั้งนี้ อาจมีการขยายระยะเวลาชำระภาษีโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยมี หลักประกันได้

2.2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

ในขั้นตอนตรวจสอบการประเมินภาษีอากรนั้น สามารถแบ่งการตรวจสอบภาษีอากร ออกเป็น 2 กรณีใหญ่ๆ คือ

(1) การตรวจสอบและทำการประเมินภาษีอากรภายหลังจากที่ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแล้ว โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้ หรือยื่น แบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีต้องคลาดเคลื่อนไป

(2) การตรวจสอบและทำการประเมินภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มก่อนที่ความรับผิดชอบ ในทางภาษีจะเกิดขึ้น เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงาน เจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมิน ภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี

2.3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

(1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง⁵⁵

ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ ค้าง โดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ รวมถึงอำนาจใน

⁵⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 142 บัญญัติว่า “การยึด การอายัด และการขาย ทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ค้างให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมา ใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้.”

การออกคำสั่งเป็นหนังสืออาัยคสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน

(2) อำนาจเจ้าพนักงาน⁵⁶

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดในทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีได้โดยมีต้องขออำนาจศาล แต่ต้องดำเนินการส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระที่ค้างภายในกำหนดเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น เมื่อไม่ชำระจึงจะดำเนินการยึดทรัพย์สินต่อไป นอกจากนั้นยังมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออาัยคสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษีงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษี แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

(3) วิธีการและกำหนดเวลาขอคืนภาษีอากร⁵⁷

การขอคืนภาษีเกิดขึ้นได้ ในกรณีที่กฎหมายได้กำหนดให้ได้รับการคืนภาษีหรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าสินค้าได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีที่ได้ชำระไว้หรือได้รับการลดอัตราภาษี รวมถึงกรณีที่บุคคลใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

⁵⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 140 บัญญัติว่า “ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมีต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด.”

⁵⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 107 บัญญัติว่า “ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐานหรือคำชี้แจงใดๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ส่งคืนโดยมิชักช้า

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี.”

วิธีการขอคืนภาษีจะต้องดำเนินการตามลักษณะของเหตุที่ทำให้ได้รับภาษีคืน กล่าวคือ กรณีกฎหมายได้กำหนดให้ได้รับการคืนภาษี หรือยกเว้นภาษีที่ได้ชำระไว้หรือได้รับการลดอัตราภาษีให้ดำเนินการตามที่กฎหมายลำดับรองได้กำหนดไว้

ส่วนกรณีที่ถูกคลาดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ขอรับเงินคืนโดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษีและให้ส่งเอกสารหลักฐานประกอบคำร้อง

(4) การพิจารณาของเจ้าพนักงาน⁵⁸

เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่า ผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้ส่งคืนโดยมิชักช้า อย่างไรก็ตาม อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะส่งคืนเงินให้แก่บุคคลโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี รวมถึงกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีหากปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วนั้นได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียให้ส่งคืนเงินโดยมิชักช้า

2.4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

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

ภายหลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจวินิจฉัย หรือคำคัดค้านไม่ได้รับการวินิจฉัยภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามมาตรา 89 ได้กำหนดให้ผู้ยื่นคำคัดค้านที่มีสิทธิอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านเป็นหนังสือ หรือวันที่ครบกำหนดการวินิจฉัยคำคัดค้าน อย่างไรก็ตาม ผู้ยื่นคำคัดค้านอาจอุทธรณ์ต่ออธิบดีได้ หากเป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์คือ ในกรณีผู้ยื่นคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน หรือ

⁵⁸ แหล่งเดิม.

ในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้าน ไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ตามมาตรา 90 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ และกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง

เว้นแต่กรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวได้โดยการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งตามมาตรา 96 ได้กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

3) ภาษีศุลกากร⁵⁹

ของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปนอกประเทศไทยย่อมอยู่ในข่ายการจัดเก็บภาษีศุลกากร ตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เว้นแต่ในกรณีที่ประเทศไทยมีความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นพิเศษ หรือมีกฎหมายให้ใช้บังคับโดยเฉพาะกับของนั้นๆ เช่น พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เป็นต้น) ให้ใช้บังคับตามกฎหมายหรือข้อตกลงนั้นๆ

3.1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(1) การยื่นแบบ

ความรับผิดในภาษีศุลกากรเกิดขึ้นเมื่อในเวลาที่น่าเข้า⁶⁰หรือส่งออกของสำเร็จ⁶¹ ให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้ายื่นสำแดงราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือสภาพของเพื่อเสียค่าภาษี โดยให้ชำระแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นสำแดงราคา⁶²

⁵⁹ ชูชาติ อิศวโรจน์. (2542). *กฎหมายศุลกากร*. หน้า 63-172.

⁶⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ บัญญัติว่า “ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้า

ทัศนัยนั้น ให้คำนวณตามพิถักอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัศนัยนั้น ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าไปหรือในสภาพอื่น

ในกรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร ให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของราคาของและพิถักอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร แต่ในกรณีที่ได้นำของที่มีอยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้น ไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด.”

⁶¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ศรี บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ

การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิถักอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

การขอคืนค่าภาษีในกรณีที่มีได้ส่งของออกนอกราชอาณาจักร ให้กระทำได้เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวัน แต่ไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้.”

⁶² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิถักอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้

ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือ ได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และค่าภาษีที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่ง ๆ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด โดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่มีให้ส่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก.”

เจ้าพนักงานย่อมเป็นผู้ประเมินค่าภาษีที่ต้องเสียตามสภาพของของหรือตามมูลค่า เมื่อผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ปฏิบัติตามกฎหมายกับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน จึงจะนำของใดๆ ไปจากอารักขาของศุลกากรได้ ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของออกไปได้โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และหากต้องเสียภาษีอากรให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากร⁶³

(2) การยื่นแก้ไขเพิ่มเติมในใบขนสินค้า

ผู้เสียภาษีสามารถแก้ไขเพิ่มเติมใบขนสินค้าได้ในกรณีต่อไปนี้ คือ แก้ไขก่อนมีการชำระภาษีอากรและแก้ไขภายหลังการชำระภาษีอากร รวมถึงการจัดทำใบขนสินค้าขึ้นใหม่ที่เรียกว่า ใบขนโอน

3.2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(1) วิธีการตรวจสอบ

ภายหลังจากที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าสำแดงใบขนสินค้าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง เว้นแต่จะตกลงกันให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหา และให้ชำระอากรตามจำนวนของที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสีย⁶⁴ เมื่อเจ้าพนักงานได้ประเมินภาษีและแจ้ง

⁶³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 8 บัญญัติว่า “อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้ โดยอาจกำหนดวิธีการและข้อจำกัดเกี่ยวกับการเก็บของตลอดจนข้อบังคับเพื่อการดำเนินการและตรวจตราควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร

เพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรหรือค่าชดใช้เป็นอย่างอื่นซึ่งกรมศุลกากรอาจเรียกร้องได้ตามกฎหมายหรือข้อตกลง อธิบดีอาจเรียกประกันจากเจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ทำทัณฑ์บน และหรืออย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

เจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประจำปีตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยกฎกระทรวง.”

⁶⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 บัญญัติว่า “ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของนั้นไปยังศุลกสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออก ออก แล้วแต่กรณี สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่

แก่ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าแล้วให้ชำระเงินภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง แต่ในกรณีวางหลักประกันและประกันที่วางค้ำภาษีให้นำประกันมาชำระค่าภาษีได้ทันที และให้ถือว่าผู้นั้นได้ชำระภาษีในวันที่ได้รับแจ้ง หรือเมื่อชำระอากรแล้วให้รับหลักประกันที่วางไว้คืน⁶⁵

(2) อายุความ

อายุความในการฟ้องเรียกค่าอากรนั้น ในกรณีที่ไม่มีกรหกลีงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดให้มีอายุความสองปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก⁶⁶

แต่หากเป็นกรณีที่มีการหลีกเลียงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องบังคับตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้สิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร มีกำหนดอายุความ 10 ปี

3.3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

(1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง⁶⁷

อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้”

⁶⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออก แล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

ในกรณีที่มีการวางเงินประกันและเงินประกันที่วางไว้ค้ำอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้ว ให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้ในวันพรุ่งนี้แล้ว”

⁶⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10.

⁶⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 เบญจ บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใด ๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของเช่นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ ให้หักค่าอากรค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ชำระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้

ในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกค้างชำระค่าภาษีอากร เพื่อเร่งรัดภาษีอากรค้าง อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใดๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างครบถ้วน และหากมิได้ชำระค่าภาษีอากรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของ มีอำนาจนำของออกขายทอดตลาด เงินที่ได้ให้หักค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ ค่าใช้จ่ายและค่าภาระคิดค้นอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระคิดค้นต่างๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา ยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

(2) วิธีการขอคืนภาษีอากรและอายุความ⁶⁸

การขอคืนภาษีอากรนั้น ในกรณีที่มีการคำนวณจำนวนเงินผิด อธิบดีมีอำนาจใช้ดุลพินิจพิจารณาคืนอากรในส่วนที่คำนวณจำนวนเงินผิดได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่จะสั่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกมิได้

ส่วนกรณีที่ชำระอากรเกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง ต้องมีคำเรียกร้องขอคืนเงินภายในสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิดคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น มิให้เจ้าพนักงานรับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้นๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกกว่าอากรที่ชำระไว้ นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

การขอคืนเงินประกันค่าภาษีที่เรียกไว้เกิน ให้ใช้สิทธิเรียกร้องฟ้องคดีภายในอายุความสองปีนับจากวันที่ส่งออกหรือนำเข้า

3.4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภาษีศุลกากรอาจเกิดขึ้นได้เมื่อมีการประเมินอากรเพิ่มเกี่ยวกับพิกัตอัตราศุลกากรแห่งกำเนิดของสินค้า และเกี่ยวกับราคาศุลกากร โดยหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์เป็นไปตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติไว้ดังต่อไปนี้

หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใด ให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด.”

⁶⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10.

ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน คือ ผู้นำของเข้าและผู้ส่งของออก โดยต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์⁶⁹ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน เป็นกรรมการ แต่ในกรณีที่เป็นการนำของเข้า หรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด⁷⁰

มาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินโดย “ผู้นำของเข้า” กฎหมายได้กำหนดให้หมายความรวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสีย ชั่วขณะหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร และ “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกันโดยอนุโลม

3.5) การฟ้องคดีต่อศาล

มาตรา 112 สัตตตส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวตามมาตรา 112 อัญญาต ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นโดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวา

⁶⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ บัญญัติว่า “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด.”

⁷⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 สัตต บัญญัติว่า “ให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกจำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคน เป็นกรรมการ

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นเลขานุการและเป็นผู้ช่วยเลขานุการ โดยให้เลขานุการเป็นกรรมการด้วย.”

ทศ⁷¹ ซึ่งได้แก่ กรณีที่การยกอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกให้มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุอันสมควร

3.2.3 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล

ระบบศาลของประเทศไทยอาจแบ่งได้เป็น ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่นๆ โดยโครงสร้างและเขตอำนาจของศาลแต่ละประเภทเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ลำดับชั้นของศาลในการพิจารณาคดีโดยทั่วไปมี 3 ชั้น คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกา แต่คดีบางประเภทมีเพียง 2 ชั้น เท่านั้น เช่น คดีภาษีอากร คดีแรงงาน คดีปกครอง คดีล้มละลาย เป็นต้น สำหรับคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้นอาจมีปัญหาเกี่ยวข้องกับเขตอำนาจศาลต่างๆ เช่น ศาลแพ่ง ศาลอาญา ศาลปกครอง หรือศาลรัฐธรรมนูญได้ แต่อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรได้แก่ ศาลภาษีอากร และตามมาตรา 3 แห่งกฎหมายฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของคำว่า “คดีภาษีอากร” ว่าหมายถึงคดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

1) เขตอำนาจศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งได้แบ่งศาลภาษีอากรออกเป็นสองชนิด อันได้แก่ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลภาษีอากรจังหวัด แต่ในปัจจุบันยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัด อันเนื่องมาจากคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดยังมีจำนวนที่ไม่มากนัก ดังนั้น ด้วยผลของมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว อันเป็นบทเฉพาะกาล ได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีที่เกิดขึ้นในท้องที่ที่ยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรในท้องที่นั้นๆ ด้วย จึงทำให้ศาลภาษีอากรกลาง นอกจากจะมีเขตอำนาจครอบคลุมเขตกรุงเทพมหานครอันเป็นการเฉพาะแล้ว ยังมีเขตอำนาจครอบคลุมท้องที่จังหวัดอื่นๆ ทั้งหมดอีกด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักรนั่นเอง

⁷¹ มาตรา 112 ทวาทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลานุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามวรรคหนึ่ง หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำ.”

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรนั้นเป็นไปตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้แก่

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินภาษีและได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระแล้ว ไม่พอใจคำสั่งประเมินภาษีดังกล่าวของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีอากรอาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้นต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วแต่กรณี เพื่อให้มีการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษีนั้นอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งเป็นคำวินิจฉัยภายในฝ่ายปกครอง ก็ยังสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรก็ได้ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าคดีประเภทนี้ส่วนใหญ่แล้วจะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นโจทก์ฟ้องเจ้าพนักงานหรือหน่วยงานของรัฐ

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดหรือตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและมิได้อุทธรณ์การประเมินนั้น ถือว่าเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีหนี้ค่าภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้นอกจากหน่วยงานของรัฐจะสามารถใช้มาตรการบังคับจัดเก็บโดยใช้อำนาจที่ตนมีอยู่ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว หน่วยงานของรัฐยังสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรเป็นคดีเกี่ยวกับการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรได้อีกด้วย

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

ถ้าเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องขอคืนค่าภาษีอากรที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องชำระหรือได้ชำระไว้เกินกว่าความรับผิดชอบของตน โดยอาจจะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้เกิน ชำระภาษีเงินได้ครั้งปีไว้เกินกว่าจำนวนภาษีอากรที่ต้องรับผิดชอบตลอดทั้งปีภาษี เป็นต้น

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

ในคดีภาษีอากรนั้นนอกเหนือจากตัวผู้เสียภาษีอากรที่มีความรับผิดชอบทางภาษีแล้ว ยังอาจมีกรณีที่บุคคลอื่นเข้ามาผูกพันตนเพื่อชำระภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีอากรก็ได้ เช่น ผู้ค้าประกัน เป็นต้น ดังนั้น เพื่อความสะดวกในการดำเนินคดี กฎหมายจึงกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ฟ้องตามข้อผูกพันเหล่านั้นด้วย

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

นอกจากคดีทั้ง 4 ประเภทที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายบัญญัติให้คดีอื่นอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

2) อายุความและระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากร

อายุความของคดีภาษีอากรเป็นไปตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเอาค่าภาษีอากร ให้มีอายุความ 10 ปี...” แต่อย่างไรก็ตาม การฟ้องคดีภาษีอากรนั้น นอกจากจะต้องพิจารณาอายุความของคดีแล้ว สิ่งที่ต้องพิจารณาอีกอย่างหนึ่งก็คือ ระยะเวลาในการฟ้องร้องคดีซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญของคดีภาษีอากร เช่น ระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น มีกำหนดระยะเวลาเพียง 30 วัน กล่าวคือ หากกรณีเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับได้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรเอาไว้ ดังนั้น หากโจทก์ฟ้องคดีภายหลังระยะเวลาตามที่กำหนดโดยมิได้รับอนุมัติให้ขยายระยะเวลา คดีนั้นก็จะต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

3) คู่ความในคดีภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้บัญญัติเกี่ยวกับผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น ผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรจึงเป็นเช่นเดียวกับผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีแพ่งทั่วไป กล่าวคือ ต้องเป็น “บุคคล” ซึ่งก็คือ “บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล” แต่ตามกฎหมายภาษีอากร เช่น ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติหน่วยภาษีขึ้นเป็นพิเศษนอกจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล คือ คณะบุคคล และ กิจการร่วมค้า ซึ่งหน่วยภาษีทั้งสองประเภทนี้ไม่มีสภาพบุคคล จึงไม่อาจเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ ต้องให้บุคคลที่เกี่ยวข้องเข้ามาเป็นโจทก์ฟ้องคดี คำฟ้องคำให้การในคดีภาษีอากร

4) คำฟ้อง

คำฟ้องในคดีภาษีอากรถือเป็นคำคู่ความชนิดหนึ่ง จึงต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 67 และมาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁷² กล่าวคือ คำคู่ความจะต้องกระทำเป็นหนังสือและมีรายการดังต่อไปนี้

⁷² มาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับบทบัญญัติมาตรา 57 ให้โจทก์เสนอ ข้อหาของตนโดยทำคำฟ้องเป็นหนังสือยื่นต่อศาลชั้นต้น

- (1) ชื่อศาลที่จะรับคำฟ้องหรือถ้าคดีอยู่ในระหว่างพิจารณา ชื่อของศาลนั้นและเลขหมายคดี
- (2) ชื่อคู่ความในคดี
- (3) ชื่อคู่ความหรือบุคคล ซึ่งจะเป็นผู้รับคำคู่ความหรือเอกสารนั้น
- (4) ใจความและเหตุผลถ้าจำเป็นแห่งคำคู่ความหรือเอกสาร
- (5) วันเดือนปี ของคำคู่ความ หรือเอกสาร และลายมือชื่อของเจ้าพนักงาน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นผู้ยื่นหรือเป็นผู้ส่ง

นอกจากที่ได้กล่าวมาแล้ว คำฟ้องในคดีภาษีอากรยังต้องอยู่ในบังคับของข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2542 ข้อ 13 อีกด้วย กล่าวคือ คำฟ้องจะต้องแสดงให้พอเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างอาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับของโจทก์ และหากคำฟ้องมีการอ้างบทบัญญัติแห่งข้อกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ข้อ 12 แห่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ซึ่งเป็นข้อกำหนดเกี่ยวกับคำคู่ความ ยังได้กำหนดให้ต้องแนบสำเนาพร้อมคำคู่ความดังกล่าวด้วย เว้นแต่คำคู่ความอีกฝ่ายจะได้อ้างไว้แล้ว

ในการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีของตน กล่าวคือ หากเป็นคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง⁷³ แต่หากเป็นคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรยังไม่เปิดทำการในท้องถิ่นนั้น ผู้ฟ้องคดีจะฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง หรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีที่ฟ้องคดีต่อศาลจังหวัด ศาลจังหวัดต้องแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อให้มีคำสั่งต่อไป

เมื่อศาลภาษีอากรกลางได้รับคำฟ้องแล้ว ศาลก็จะตรวจคำฟ้อง ซึ่งจะเป็นการตรวจรูปแบบที่มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้กำหนดไว้ โดยหากศาลเห็นว่าคำฟ้องอ่านไม่ออก หรืออ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไป หรือไม่มีรายการ ไม่มีลายมือชื่อ ไม่แนบเอกสารต่างๆ ตามที่กฎหมายต้องการ หรือมิได้ชำระหรือวางค่าธรรมเนียมโดยถูกต้องครบถ้วน ศาลจะมีคำสั่งให้คืนคำคู่ความนั้นให้ไปทำมาใหม่ หรือแก้ไขเพิ่มเติม หรือชำระหรือวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วน ภายในระยะเวลาและกำหนดเงื่อนไขใดๆ ตามที่ศาล

คำฟ้องต้องแสดงโดยแจ้งชัดซึ่งสภาพแห่งข้อหาของโจทก์และ คำขอบังคับทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาเช่นว่านั้น

ให้ศาลตรวจคำฟ้องนั้นแล้วสั่งให้รับไว้ หรือให้ยกเสีย หรือ ให้คืนไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 18.”

⁷³ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 5.

เห็นสมควรก็ได้ ถ้ามิได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของศาลในระยะเวลาหรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ก็ให้มีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น แต่หากศาลเห็นว่าคำฟ้องนั้นชอบด้วยกฎหมายแล้ว ศาลก็จะมีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นไว้พิจารณา ซึ่งหากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดภายในศาลากลางจะมีหนังสือแจ้งไปยังศาลจังหวัดดังกล่าว เพื่อแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบต่อไป

เมื่อศาลภายในคดีมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้แล้ว โจทก์จะต้องนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลย เพื่อให้จำเลยทำคำให้การแก้คดียื่นต่อศาล โดยหากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภายในศาลากลางตามมาตรา 173 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁷⁴ โจทก์จะต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลภายในศาลากลางเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันยื่นคำฟ้อง แต่หากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด ตามข้อกำหนดคดีภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 10 โจทก์จะต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำสั่งรับคำฟ้อง

5) คำให้การ

เมื่อจำเลยได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแล้วตามมาตรา 177 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁷⁵ จำเลยต้องยื่นคำให้การต่อศาลภายใน 15 วันนับแต่มีการส่งหมายเรียกและคำฟ้องให้แก่จำเลย ซึ่งคำให้การก็เป็นคำคู่ความเช่นเดียวกับคำฟ้อง จึงต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 67 และมาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเช่นเดียวกับคำฟ้อง และหากคำให้การได้อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อ

⁷⁴ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 173 บัญญัติว่า “เมื่อศาลได้รับคำฟ้องแล้ว ให้ศาลออกหมายส่ง สำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลยเพื่อแก้คดี และภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันยื่นคำฟ้อง ให้โจทก์ร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้ส่งหมายนั้น...”

⁷⁵ มาตรา 177 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “เมื่อได้ส่งหมายเรียกและคำฟ้องให้แก่จำเลยแล้ว ให้จำเลย ทำคำให้การเป็นหนังสือยื่นต่อศาลภายในสิบห้าวัน

ให้จำเลยแสดงโดยชัดแจ้งในคำให้การว่า จำเลยยอมรับหรือปฏิเสธ ข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้นหรือแต่บางส่วน รวมทั้งเหตุแห่งการนั้น

จำเลยจะฟ้องแย้งมาในคำให้การก็ได้ แต่ถ้าฟ้องแย้งนั้นเป็นเรื่องอื่นไม่เกี่ยวกับคำฟ้องเดิมแล้ว ให้ศาลสั่งให้จำเลยฟ้องเป็นคดีต่างหาก

ให้ศาลตรวจดูคำให้การนั้นแล้วสั่งให้รับไว้ หรือให้คืนไป หรือสั่ง ไม่รับตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 18

บทบัญญัติแห่ง มาตรา นี้ ให้ใช้บังคับแก่บุคคลภายนอกที่ถูกเรียก เข้ามาเป็นผู้ร้องสอดตามมาตรา 57 (3) โดยอนุโลม.”

สนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงให้แนบสำเนาพร้อมกับการดังก้าวด้วย เว้นแต่ จำเลยอาจฟ้องแย้งรวมมากับคำให้การด้วยก็ได้ ซึ่งตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 11 ได้กำหนดให้นำข้อ 9⁷⁶ และข้อ 10⁷⁷ มาใช้บังคับกับคำฟ้องแย้งและคำให้การแก้ฟ้องแย้งโดยอนุโลมด้วย และเมื่อศาลได้รับคำให้การและคำฟ้องแย้งแล้ว ศาลก็จะทำการตรวจคำให้การและคำฟ้องแย้งนั้นตามรูปแบบที่มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนดไว้เช่นเดียวกับคำฟ้องดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

6) ค่าขึ้นศาล

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มิได้บัญญัติค่าขึ้นศาลไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำค่าขึ้นศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยเป็นไปตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งเดิมกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 2.5 ของจำนวนทุนทรัพย์ แต่ไม่เกิน 200,000 บาท โดยคิดคำนวณเป็นรายข้อหา ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้ไม่ว่าทุนทรัพย์ในแต่ละข้อหาหากเท่าใดก็ตาม ค่าขึ้นศาลก็จะไม่สูงเกินไปกว่า 200,000 บาท ต่อหนึ่งข้อหา อย่างไรก็ตาม อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พ.ศ. 2551 มีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ 30 เมษายน 2551 เป็นต้นไป อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ ได้แก่ ร้อยละ 2 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกิน 200,000 บาท และร้อยละ 0.1 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาท

⁷⁶ ข้อ 9 แห่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดว่า “ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้ทำการในท้องที่ใด เมื่อโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้โจทก์จัดทำสำเนาคำฟ้องสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่งชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับไปยังศาลภาษีอากรกลางโดยเร็ว เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางกำหนดองค์คณะโดยเร็ว ส่วนศาลที่จะนั่งพิจารณาพิพากษาให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางกำหนดตามความเหมาะสม.”

⁷⁷ ข้อ 10 แห่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดว่า “คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับแจ้งคำสั่งจากศาลภาษีอากรกลางแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบโดยเร็ว ให้โจทก์ร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันทราบคำสั่ง

จำเลยจะทำคำให้การยื่นต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องหรือต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ในกรณีที่จำเลยยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัด ให้จำเลยจัดทำสำเนาคำให้การสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่งชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับพร้อมกับรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่ง หากจำเลยมิได้ยื่นคำให้การภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็ให้ศาลจังหวัดแจ้งให้ศาลภาษีอากรกลางทราบพร้อมกับส่งรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องและคำขอของโจทก์ที่ขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ตนเป็นฝ่ายชนะคดีโดยขาดนัด ถ้าหากมี เพื่อมีคำสั่ง เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งอย่างไรแล้วให้แจ้งศาลจังหวัดเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบโดยเร็ว.”

ขึ้นไป ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้คดีที่มีทุนทรัพย์ต่ำกว่า (ต่ำกว่า 10 ล้านบาท) ต้องเสียค่าขึ้นศาลต่ำกว่าการคำนวณตามอัตราเดิม แต่หากคดีมีทุนทรัพย์สูงกว่า 50 ล้านบาท ก็จะทำให้คดีนั้นเสียค่าขึ้นศาลสูงกว่าการคำนวณอัตราเดิม มีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8022-8024/2547 โดยโจทก์คือ บริษัท จ. ได้ฟ้องกรมสรรพากร ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้บัญญัติเรื่องค่าขึ้นศาลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตามมาตรา 17 และ 29 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เรื่องค่าขึ้นศาลมิได้บัญญัติว่าคดีหนึ่งต้องเสียค่าขึ้นศาลไม่เกิน 200,000 บาท ดังนั้น ในการพิจารณาว่าคดีใดจะต้องเสียค่าขึ้นศาลเท่าใดจำต้องพิจารณาค่าฟ้องและต้องดูว่าค่าฟ้องที่เสนอต่อศาลมีกี่ข้อหา แต่ละข้อหาเกี่ยวข้องกับหรือแยกจากกันได้ โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ข้อหาหนึ่ง ปี 2535 ข้อหาหนึ่ง ภาษีการค้าปี 2534 ข้อหาหนึ่ง และภาษีธุรกิจเฉพาะปี 2535 อีกข้อหาหนึ่ง ค่าฟ้องของโจทก์จึงเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหา ที่ไม่เกี่ยวข้องกับสามารถแยกออกจากกันได้ จำเลยอุทธรณ์ว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่โจทก์ฟ้องในจำนวนทุนทรัพย์ 19,334,492.94 บาท จึงเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหาที่ไม่เกี่ยวข้องกับเช่นเดียวกับที่โจทก์ฟ้อง ดังนั้น ทั้งโจทก์และจำเลยจึงต้องเสียค่าขึ้นศาลทั้งสิ้นข้อหา

7) กระบวนพิจารณาคดีภาษีอากร

การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรและคู่ความในคดีภาษีอากรต้องเป็นไปตามที่บทบัญญัติกฎหมายกำหนด อันได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁷⁸ นอกจากนี้ เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะเฉพาะ จึงได้มีการออกข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544⁷⁹ มาใช้บังคับอีกด้วย

⁷⁸ เป็นไปตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งบัญญัติว่า “กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม.”

⁷⁹ มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษา

7.1) การยื่นบัญชีระบุนุพยาน

การยื่นบัญชีระบุนุพยานนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 ได้กำหนดให้ คู่ความฝ่ายใดที่ต้องการอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือต้องการให้ศาล ตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพิ่มเป็นพยานหลักฐาน สนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน คู่ความฝ่ายนั้นต้องยื่นบัญชีระบุนุพยานต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน แต่ในกรณีที่ไม่มีมีการชี้สองสถาน ต้องยื่น บัญชีระบุนุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน โดยการยื่นบัญชีระบุนุพยานนั้น จะต้องยื่นพร้อม สำเนาบัญชีระบุนุพยานในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไป โดย ทางเจ้าพนักงานศาล นอกจากนั้นเมื่อได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานแก่ศาลแล้ว ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ ยื่นบัญชีระบุนุพยานสิ้นสุดลง หากคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุนุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำ แแถลงขอระบุนุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุนุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุนุพยาน เพิ่มเติมดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม แม้ระยะเวลาที่ให้ยื่นบัญชีระบุนุพยานสิ้นสุดลงแล้ว หากคู่ความซึ่งมิได้ยื่น บัญชีระบุนุพยานแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุนุพยาน ตามกำหนดเวลาได้ หรือถ้าได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานไว้แล้วแต่มีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่าตน ไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่า พยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อม ทั้งบัญชีระบุนุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้าง พยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไป โดยเที่ยงธรรมจำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ศาลก็จะอนุญาตตามคำร้อง (ข้อกำหนดคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15) ในกรณีดังกล่าวมีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 4295/2554 คดีนี้ นาย พ. กับพวกรวม 3 คน เป็นโจทก์ ฟ้องกรมสรรพากรที่ 1 กับพวกรวม 4 คน เป็นจำเลย โดยโจทก์ทั้งสามกับ พ. และ อ. ได้ทำสัญญาเช่าเป็นหุ้นส่วนจัดตั้งคณะบุคคลเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2539 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลงทุนเช่าที่ดินของสำนักงานทรัพย์สินส่วน พระมหากษัตริย์ เพื่อนำที่ดินมาแบ่ง เป็นแปลงๆพร้อมทั้งสร้างอาคารแล้วโอนสิทธิการเช่าพร้อม อาคารให้แก่บุคคลทั่วไป ต่อมาเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2540 โจทก์ที่ได้ทำสัญญาเช่าที่ดินจาก

ศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใด ๆ เกี่ยวกับการดำเนิน กระบวนพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้.”

สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์โดยมีเงื่อนไขว่า เมื่อผู้เช่าได้ก่อสร้างตามสัญญาเสร็จลงเมื่อใด ผู้เช่าขอมยกรรมสิทธิ์ในสิ่งก่อสร้างพร้อมทั้งส่วนควบ สิ่งเครื่องประกอบและเครื่องอุปกรณ์ให้แก่ผู้ให้เช่าทันที สัญญาดังกล่าวมีกำหนดระยะเวลาเช่า 24 ปี และมีข้อตกลงให้ผู้เช่าสามารถนำอาคารออกให้เช่าช่วงได้ ระหว่างดำเนินการปลูกสร้างอาคารและจำหน่ายสิทธิ การเช่าที่ดินพร้อมอาคารในโครงการคณะบุคคลได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 มีหนังสือแจ้งการประเมิน ไปยังโจทก์ทั้งสามและบุคคลในคณะบุคคลให้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนพฤศจิกายน 2541 พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และภาษีส่วนท้องถิ่น เป็นเงินรวม 8,338,808 บาท โดยให้เหตุผลว่า คณะบุคคลดังกล่าวเช่าที่ดินเพื่อก่อสร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์อาคารให้แก่ผู้ให้เช่า ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างตามสัญญาเช่าจำนวน 66,063,050 บาท เป็นยอดรายรับในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์ทั้งสามและคณะบุคคลอุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว ซึ่งต่อมาศาลฎีกามีคำวินิจฉัยว่า พยานหลักฐานต่างๆ โจทก์ทั้งสามนำสืบฟังได้ว่า ต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างอาคารเป็นเงินเพียง 37,200,000 บาท ไม่ใช่ 66,063,050 บาท ศาลเห็นว่า ตามหนังสือสัญญาเช่าระบุว่า ต้นทุนการก่อสร้างเป็นเงินจำนวน 66,063,050 บาท โจทก์ทั้งสามกล่าวอ้างว่า ต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างอาคารเป็นเงินเพียง 37,200,000 บาท ภาระการพิสูจน์จึงตกแก่โจทก์ทั้งสาม เมื่อการยื่นบัญชีระบупยานของโจทก์ทั้งสามไม่ชอบ ถือว่าโจทก์ทั้งสามมิได้ยื่นบัญชีระบупยาน โจทก์ทั้งสามจึงไม่มีสิทธินำพยานเข้าสืบ ต้องฟังว่า ต้นทุนการก่อสร้างเป็นเงินจำนวน 66,063,050 บาท การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

7.2) การชี้สองสถาน

เมื่อได้ยื่นคำฟ้อง คำให้การและคำให้การแก้ฟ้องแย้งถ้าหากมีแล้ว ให้ศาลทำการชี้สองสถานโดยแจ้งกำหนดวันชี้สองสถานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องชี้สองสถาน ศาลก็จะมีคำสั่งชี้สองสถานและกำหนดวันสืบพยานส่งให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

ในวันชี้สองสถานนั้น ศาลจะตรวจคำฟ้องและคำให้การและคำแถลงต่างๆ ของคู่ความว่ามีข้ออ้างข้อเถียงใดบ้าง และพิจารณาว่าคู่ความแต่ละฝ่ายยอมรับและโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไร แล้วศาลจะกำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดหน้าที่นำสืบให้ฝ่ายใดนำ

พยานหลักฐานมาสืบตามประเด็นข้อพิพาทที่ได้กำหนดขึ้น ส่วนข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันแล้วก็เป็นอย่างนั้น⁸⁰

7.3) การสอบถามข้อเท็จจริง

การสอบถามข้อเท็จจริงเป็นมาตรการที่ศาลฎีกาอารักขานำมาใช้เพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดีเพื่อให้ข้อเท็จจริงมีความชัดเจน เพื่อช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ โดยสามารถสอบถามข้อเท็จจริงได้ทั้งก่อนมีการชี้สองสถานหรือในระหว่างที่การพิจารณาคดีได้ดำเนินไปแล้วก็ได้ ซึ่งในกรณีการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถาน ตามข้อกำหนดคดีฎีกาอารักขา พ.ศ. 2544 ข้อ 19 เพื่อประโยชน์แห่งการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่าย เพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้สองสถานก็ได้ ส่วนในกรณีที่การพิจารณาคดีได้ดำเนินไปแล้ว ตามข้อกำหนดคดีฎีกาอารักขา พ.ศ. 2544 ข้อ 23 เพื่อประโยชน์แห่งการสืบพยาน เมื่อศาลเห็นสมควรหรือ

⁸⁰ ข้อกำหนดคดีฎีกาอารักขา พ.ศ. 2544 ข้อ 15 กำหนดว่า “ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำเป็นที่จะอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำเป็นที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญชีระบุพยานโดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยานหรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณีพร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีกรชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่ง ก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำเป็นจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณี ได้สิ้นสุดลง ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งยื่นบัญชีระบุพยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่า เพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง.”

คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอ ศาลอาจส่งข้อสอบถามเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย เพื่อให้ทำคำตอบข้อสอบถามว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงว่าถูกต้องหรือไม่ และเมื่อคู่ความฝ่ายที่ต้องตอบคำถามไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

7.4) การขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับรองข้อเท็จจริง

นอกจากการสอบถามข้อเท็จจริงแล้ว คู่ความในคดีภาษีอากรยังสามารถขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับรองความถูกต้องของข้อเท็จจริงใด ในคดีก็ได้ โดยในการนี้ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 20 ได้กำหนดไว้ว่าหากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งประสงค์จะอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่า 7 วันก็ได้ และเมื่อคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว ในวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยาน คู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอให้ศาลสอบถามคู่ความฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ แต่คู่ความฝ่ายอื่นนั้น ไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุอันสมควรให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

7.5) การกำหนดหน้าที่นำสืบและการสืบพยาน

เมื่อศาลได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ศาลจะกำหนดจำนวนวันสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายตามหน้าที่นำสืบ โดยคำนึงถึงคำตอบของคู่ความ จำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานแต่ละคนจะต้องเบิกความตามที่สอบถามจากคู่ความ และคู่ความจะต้องดำเนินการสืบพยานของฝ่ายตนให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด แต่ถ้าคู่ความประสงค์ที่จะเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า คู่ความจะต้องร้องขอต่อศาลก่อนสิ้นสุดวันนัดสืบพยานนัดสุดท้าย

ของตน แต่วันนัดสืบพยานที่ขอเพิ่มเติมนั้นจะต้องเป็นวันก่อนวันเริ่มสืบพยานของคู่ความที่สืบพยานภายหลัง หรือก่อนวันนัดฟังคำพิพากษา แล้วแต่กรณี⁸¹

คู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เอง ต้องร้องขอให้ศาลออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องส่งให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 20 วัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น⁸²

คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีเอกสารมาก จึงอาจทำให้พยานไม่สามารถจดจำรายละเอียดของข้อความหรือตัวเลขในเอกสารได้ทั้งหมด ดังนั้นในการสืบพยานบุคคล ศาลจะอนุญาตให้พยานทำบันทึกทบทวนความจำ หรือบันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้ ซึ่งคู่ความฝ่ายที่จะอ้างพยานโดยใช้บันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าจะต้องส่งต้นฉบับบันทึกถ้อยคำดังกล่าวต่อศาลและส่งสำเนาแก่คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าอย่างน้อย 7 วัน ก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น เมื่อยื่นบันทึกถ้อยคำต่อศาลแล้ว คู่ความไม่อาจขอถอนบันทึกถ้อยคำนั้นและถือว่าบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแล้ว และเมื่อพยานเบิกความรับรองบันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้าดังกล่าวแล้ว ถือว่าบันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้านั้นเป็นส่วนหนึ่งของคำเบิกความตามคำซักถาม และถือว่าได้อ่านคำเบิกความดังกล่าวให้พยานฟังแล้ว

ในวันสืบพยาน ผู้ให้ถ้อยคำต้องมาศาลเพื่อเบิกความตอบคำซักถามเพิ่มเติม ถ้าหากมีคำถามค้านและคำถามดึงของคู่ความ หากผู้ให้ถ้อยคำไม่มาศาล ศาลจะปฏิเสธการรับฟังบันทึกถ้อยคำของผู้นั้นเป็นพยานหลักฐานในคดี แต่ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจะรับฟังบันทึกถ้อยคำที่ผู้ให้ถ้อยคำมิได้มาศาลนั้นประกอบหลักฐานอื่นก็ได้ เว้นแต่คู่ความตกลงกัน

⁸¹ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 24 กำหนดว่า “เมื่อได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ให้ศาลกำหนดวันนัดสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายโดยคำนึงถึงตำแหน่งของคู่ความ จำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานจะต้องเบิกความ และให้กำหนดวันนัดฟังคำพิพากษาไว้ล่วงหน้าด้วย

เมื่อได้กำหนดวันนัดสืบพยานไว้ตามวรรคหนึ่งแล้ว คู่ความต้องดำเนินการสืบพยานของฝ่ายตนให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด การเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันนัดสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ให้คู่ความร้องขอภายในวันนัดสืบพยานนัดสุดท้ายของฝ่ายตน แต่วันนัดสืบพยานที่ขอเพิ่มเติมนั้นจะต้องเป็นวันก่อนวันเริ่มสืบพยานของคู่ความที่สืบพยานภายหลัง หรือก่อนวันนัดฟังคำพิพากษาแล้วแต่กรณี.”

⁸² ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 25 กำหนดว่า “ให้คู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เองร้องขอต่อศาลให้ออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องส่งให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่ายี่สิบวัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น.”

ให้พยานไม่ต้องมาศาลหรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งไม่ติดใจถามค้านพยาน ศาลจะรับฟังบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดี⁸³

ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณา ณ สถานที่ใดหรือในเวลาใดๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร การที่ศาลฎีกายื่นขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดดำเนินการสืบพยานแทนนั้น ไม่ถือว่าเป็นการส่งประเด็น⁸⁴

⁸³ ข้อกำหนดคดีฎีกายื่นขอ พ.ศ. 2544 ข้อ 29 กำหนดว่า “ในการสืบพยานบุคคล พยานอาจนำบันทึกทบทวนความจำหรือบันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้

บันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าตามวรรคหนึ่งให้มีรายการดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อศาล และเลขคดี
- (2) วัน เดือน ปี และสถานที่ที่ทำบันทึกถ้อยคำ
- (3) ชื่อและสกุลของคู่ความ
- (4) ชื่อ สกุล อายุ ที่อยู่ อาชีพ และความเกี่ยวข้องกับคู่ความของผู้ให้ถ้อยคำ
- (5) รายละเอียดแห่งข้อเท็จจริง และหรือความเห็นของผู้ให้ถ้อยคำ
- (6) ลายมือชื่อผู้ให้ถ้อยคำ

คู่ความที่ประสงค์จะขอเสนอบันทึกถ้อยคำแทนการซักถามพยานตามวรรคหนึ่งจะต้องแสดงความจริงใจต่อศาลก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น โดยให้ส่งต้นฉบับบันทึกถ้อยคำดังกล่าวต่อศาลและส่งสำเนาแก่คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าอย่างน้อยเจ็ดวันก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น การสืบพยานดังกล่าวให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้าดังกล่าว เมื่อพยานเบิกความรับรองแล้วให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของคำเบิกความตอบคำซักถาม และถือว่าได้อ่านคำเบิกความดังกล่าวให้พยานฟังแล้ว เมื่อมีการยื่นบันทึกถ้อยคำต่อศาลแล้ว คู่ความไม่อาจขอลอนบันทึกถ้อยคำนั้นและให้ถือว่าบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแล้ว

ให้ผู้ให้ถ้อยคำมาศาลเพื่อเบิกความตอบคำซักถามเพิ่มเติม ถ้าหากมี คำถามค้านและคำถามตั้งของคู่ความ หากผู้ให้ถ้อยคำไม่มาศาล ให้ศาลปฏิบัติเช่นที่รับฟังบันทึกถ้อยคำของผู้นั้นเป็นพยานหลักฐานในคดี แต่ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม จะรับฟังบันทึกถ้อยคำที่ผู้ให้ถ้อยคำมิได้มาศาลนั้นประกอบหลักฐานอื่นก็ได้

ในกรณีที่คู่ความตกลงกันให้พยานไม่ต้องมาศาล หรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งไม่ติดใจถามค้านพยาน ให้ศาลรับฟังบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดี.”

⁸⁴ ข้อกำหนดคดีฎีกายื่นขอ พ.ศ. 2544 ข้อ 27 กำหนดว่า “ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณาคดี ณ สถานที่ใดหรือในวันเวลาใดๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร

การที่ศาลฎีกายื่นขอกลางขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดดำเนินการสืบพยานแทนนั้น ไม่ถือว่าเป็นการส่งประเด็น.”

การสืบพยานในคดีอาญา นอกจากพยานอาจไม่ต้องมาศาลก็ได้ เนื่องจากศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาล โดยระบบการประชุมทางจอภาพ (Video Conference) ก็ได้ เมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีคำขอและศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม โดยคู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายและไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเป็นค่าฤชาธรรมเนียมในการดำเนินกระบวนการพิจารณา⁸⁵

นอกจากนั้น ศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ หากการบันทึกข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือการประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ และเกิดจากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง และแม้หากมีกรณิการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น⁸⁶

8) การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ศาลสามารถออกหนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาลก็ได้⁸⁷ โดยผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่มาให้ความเห็น

⁸⁵ ข้อกำหนดคดีอาญา พ.ศ. 2544 ข้อ 26 กำหนดว่า “เมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีคำขอและศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (Video Conference) ได้โดยให้คู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายและไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าฤชาธรรมเนียมในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ซึ่งศาลอาจพิพากษาให้คู่ความฝ่ายอื่นรับผิดชอบได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 161.”

⁸⁶ ข้อกำหนดคดีอาญา พ.ศ. 2544 ข้อ 30 กำหนดว่า “ศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ หาก

(1) การบันทึกข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือการประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ และ

(2) การบันทึกและการประมวลผลข้อมูลเกิดจากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง และแม้หากมีกรณิการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น

การกระทำตามปกติของผู้ใช้ตาม (1) และความถูกต้องของการบันทึกและการประมวลผลข้อมูลตาม (2) ต้องมีคำรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือดำเนินการนั้น.”

⁸⁷ ข้อกำหนดคดีอาญา พ.ศ. 2544 ข้อ 34 กำหนดว่า “การขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาล ให้ทำเป็นหนังสือเชิญ

ศาลจะกำหนดค่าป่วยการ ค่าพาหนะ และค่าเช่าที่พักตามระเบียบสำนักงานศาลยุติธรรม⁸⁸ นอกจากนั้น คู่ความก็สามารถขอให้ศาลออกหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ ความเห็นได้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาก็ได้⁸⁹ โดย ศาลจะกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่เกินวันละสองพันบาทกับค่า พาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปด้วยตามสมควรและสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ขอให้ เรียกมาเป็นผู้จ่ายโดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม⁹⁰ และในการให้ความเห็นดังกล่าว ผู้ทรงคุณวุฒิหรือ ผู้เชี่ยวชาญอาจให้ความเห็นเป็นวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาล ประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้⁹¹

9) การพิพากษาและการบังคับคดี

เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาและสืบพยานจนเสร็จสิ้นแล้ว ศาลฎีกาจะอ่าน คำพิพากษา ซึ่งตามข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 39 ได้กำหนดให้อ่านคำพิพากษาหรือ คำสั่งในศาล โดยเปิดเผยตามกำหนดที่ได้นัดไว้ล่วงหน้า แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่น ก็ได้ โดยตามมาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁹² คำสั่ง หรือคำพิพากษาของ

กรณีที่คู่ความขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็นได้แย้งหรือเพิ่มเติม ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มา ให้ศาลออกหมายเรียก”

⁸⁸ ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 35 กำหนดว่า “ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มา ให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบสำนักงานศาลยุติธรรม.”

⁸⁹ ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 34.

⁹⁰ ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 36 กำหนดว่า “กำหนดว่า “ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ คู่ความขอให้เรียกมาให้ความเห็นให้ศาลกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่เกินวันละ สองพันบาทกับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปด้วยตามสมควรและสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ ขอให้เรียกมาเป็นผู้จ่ายโดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม.”

⁹¹ ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 38 กำหนดว่า “ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญอาจให้ ความเห็นด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้

ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยพยานบุคคลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับแก่การ ให้ความเห็นด้วยวาจาดังกล่าวโดยอนุโลม.”

⁹² มาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาล ให้ทำเป็นหนังสือ และต้องกล่าวหรือแสดง

- (1) ชื่อศาลที่พิพากษาคดีนั้น
- (2) ชื่อคู่ความทุกฝ่ายและผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้แทนถ้าหากมี
- (3) รายการแห่งคดี

ศาลจะต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้พิพากษาที่พิพากษาหรือทำคำสั่ง และต้องระบุถึงชื่อศาลที่พิพากษาคดี ชื่อคู่ความทุกฝ่ายและผู้แทน โดยชอบธรรมหรือผู้แทน ถ้าหากมี รายการแห่งคดี คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีและเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง รวมตลอดถึงค่าฤชาธรรมเนียม ซึ่งในการทำคำพิพากษานั้น ตามมาตรา 142 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁹³

(4) เหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง

(5) คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีตลอดทั้งค่าฤชา ธรรมเนียม

คำพิพากษา หรือคำสั่งนั้นต้องลงลายมือชื่อผู้พิพากษาที่พิพากษา หรือทำคำสั่งหรือถ้าผู้พิพากษาคงใดลงลายมือชื่อไม่ได้ ก็ให้ผู้พิพากษา อื่นที่พิพากษาหรือทำคำสั่งคดีนั้น หรืออธิบดีผู้พิพากษาแล้วแต่กรณี จดแจ้งเหตุที่ผู้พิพากษาคงนั้นมิได้ลงลายมือชื่อและมีความเห็นพ้อง ด้วยคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น แล้วกลัดไว้ในสำนวนความ

ในกรณีที่ศาลมีอำนาจทำคำสั่งหรือพิพากษาคดีได้ด้วยวาจา การที่ศาลจะต้องทำรายงานเกี่ยวกับคำสั่งหรือคำพิพากษานั้น ไม่จำเป็นต้องจดแจ้งรายการแห่งคดีหรือเหตุผลแห่งคำวินิจฉัย แต่เมื่อ คู่ความฝ่ายใดแจ้งความจำนงที่จะอุทธรณ์หรือโต้แย้งอุทธรณ์ขึ้นมา ให้ศาลมีอำนาจทำคำสั่งชี้แจงแสดงรายการข้อสำคัญ หรือเหตุผลแห่ง คำวินิจฉัยกลัดไว้กับบันทึกนั้นภายในเวลาอันสมควร.”

⁹³ มาตรา 142 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่ชี้ขาดคดีต้องตัดสิน ตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ แต่ห้ามมิให้พิพากษาหรือคำสั่งให้สิ่งใด ๆ เกินไปกว่าหรือนอกจากที่ปรากฏในคำฟ้อง เว้นแต่

(1) ในคดีฟ้องเรียกสั่งห้ามทรัพย์ ให้พึงเข้าใจว่าเป็นประเภทเดียวกับฟ้องขอให้ขับไล่จำเลย ถ้าศาลพิพากษาให้โจทก์ชนะคดีเมื่อ ศาลเห็นสมควรศาลจะมีคำสั่งให้ขับไล่จำเลยก็ได้ คำสั่งเช่นนี้ให้ใช้ บังคับตลอดถึงวงศญาติทั้งหลายและบริวารของจำเลยที่อยู่บน อสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งไม่สามารถแสดงอำนาจพิเศษให้ศาลเห็นได้

(2) ในคดีที่โจทก์ฟ้องเรียกทรัพย์ใด ๆ เป็นของตนทั้งหมด แต่ พิเคราะห์ได้ความว่าโจทก์ควรได้แต่ส่วนแบ่ง เมื่อศาลเห็นสมควร ศาลจะพิพากษาให้โจทก์ได้รับแต่ส่วนแบ่งนั้นก็

(3) ในคดีที่โจทก์ฟ้องขอให้ชำระเงิน พร้อมด้วยดอกเบี้ยจนถึง วันฟ้อง เมื่อศาลเห็นสมควรศาลจะพิพากษาให้จำเลยชำระดอกเบี้ย จนถึงวันที่ได้ชำระเสร็จตามคำพิพากษาก็ได้

(4) ในคดีที่โจทก์ฟ้องเรียกค่าเช่าหรือค่าเสียหายอันต่อเนื่อง คำนำจนถึงวันฟ้อง เมื่อศาลเห็นสมควรศาลจะพิพากษาให้ชำระค่าเช่าและค่าเสียหายเช่นนี้ จนถึงวันที่ได้ชำระเสร็จตามคำพิพากษา ก็ได้

(5) ในคดีที่ออกกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย ของประชาชนขึ้นอ้าง ได้นั้นเมื่อศาลเห็นสมควรศาลจะยกข้อเหล่านั้น ขึ้นวินิจฉัยแล้วพิพากษาคดีไปก็ได้

(6) ในคดีที่โจทก์ฟ้องขอให้ชำระเงินพร้อมด้วยดอกเบี้ย ซึ่งมีได้มี ข้อตกลงกำหนดอัตราดอกเบี้ยกันไว้ เมื่อศาลเห็นสมควร โดยคำนึง ถึงเหตุสมควรและความสุจริตในการสู่ความหรือการดำเนินคดี ศาล จะพิพากษา

คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่ชี้ขาดคดีต้องตัดสินตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ แต่ห้ามมิให้พิพากษาหรือคำสั่งให้สิ่งใดๆ เกินไปกว่าหรือนอกจากที่ปรากฏในคำฟ้อง ซึ่งในกรณีนี้มีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1703/2553 โดยโจทก์คือ บริษัท ธ. ฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลย ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ 2007170/5/101613 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2542 และเลขที่ 2007170/5/101564 ถึง 101575 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 คำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.3 (อธ.2)/10 ถึง 22/2546 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2545 งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในเวลาต่อมาศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาในปี พ.ศ. 2553 ว่าโจทก์ซื้อรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองในราคาหักเงินจองหรือเงินคาวนที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อ โจทก์ยอมได้กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ที่นำไปให้ลูกค้าเช่าซื้อโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนในส่วนนี้ ถือว่าโจทก์ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมูลค่าเงินจองหรือเงินคาวนที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เงินจองหรือเงินคาวนซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของราคารถยนต์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ จึงเป็นประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตาม ป.ร.ฎากร มาตรา 79 วรรคสอง จึงต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าของฐานภาษีตามสัญญาให้เช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อด้วย เจ้าพนักงานประเมินได้รับอนุมัติจากสรรพากรภาค 3 ซึ่งปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ให้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มรายโจทก์สำหรับเดือนภาษีตุลาคมถึงเดือนภาษีธันวาคม 2537 และเดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีกรกฎาคม 2538 แม้จะเกิน 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่เมื่ออนุมัติภายใน 5 ปี และโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 1 มิถุนายน 2542 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 วรรคท้าย

กรณีการบังคับคดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาอาจออกบังคับคดีเอง หรืออาจออกหมายบังคับคดีส่งไปยังศาลจังหวัด เพื่อให้ศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีแทนก็ได้ ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายมีหน้าที่แจ้งผลการดำเนินการให้ศาลฎีกาทราบ ตามที่ศาลจังหวัดเห็นสมควร และเมื่อศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีเสร็จสิ้นแล้วเหลือเงินเท่าใดให้ส่งกลับมายังศาลฎีกาเพื่อจ่ายให้แก่คู่ความต่อไป ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 40

ให้จำเลยชำระดอกเบี้ยในอัตราที่สูงขึ้นกว่าที่โจทก์มีสิทธิได้รับตามกฎหมาย แต่ไม่เกินร้อยละสิบห้าต่อปี นับตั้งแต่วันฟ้อง หรือวันอื่นหลังจากนั้นก็ได้”

10) การอุทธรณ์คำพิพากษา

เมื่อศาลฎีกาฎีกากลางมีคำพิพากษาหรือคำสั่งแล้ว หากคู่ความฝ่ายใดไม่พอใจคำพิพากษาดังกล่าวตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกาฎีกา พ.ศ. 2528 กำหนดให้คู่ความฝ่ายนั้นต้องอุทธรณ์คำพิพากษานั้นต่อศาลฎีกาภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ศาลฎีกาฎีกาได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง โดยการอุทธรณ์ต่อศาลฎีกานั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องเสียค่าขึ้นศาลเช่นเดียวกับการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาฎีกา และตามมาตรา 25 ยังกำหนดให้คดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลฎีกาฎีกาได้ทำความเห็นแย้งไว้ หรือได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาฎีกากลาง



บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดี ภาษีอากรตามระบบศาลภาษีอากรในประเทศไทย

สิทธิของผู้เสียหายภาษีอากรนั้น รัฐควรให้ความคุ้มครองอย่างเต็มที่ ทั้งนี้ เพราะการเสียภาษีอากรให้กับรัฐถือเป็นหน้าที่ ตามกฎหมายที่สำคัญของบุคคลทุกคนที่จะต้องกระทำเพื่อนำเงินรายได้จากภาษีอากรนั้นไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นการส่งเสริมความมั่นคงทางด้านเศรษฐกิจ สังคม สาธารณสุข การศึกษา เกษตรกรรม อุตสาหกรรม ให้ประเทศมีความเจริญก้าวหน้า การเสียภาษีอากรให้กับรัฐจึงถือเป็นหน้าที่ตามกฎหมายของบุคคลทุกคน ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติภารกิจของรัฐนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีจึงเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐแหล่งหนึ่งที่รัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บ แต่ทั้งนี้ทั้งนั้น การจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนั้นจะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชน และความยินยอมดังกล่าวก็แสดงออกโดยองค์กรนิติบัญญัติที่เป็นผู้แทนของปวงชนในการตรากฎหมายบัญญัติให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรัฐที่มีการปกครองระบอบเสรีนิยมประชาธิปไตย รัฐจึงไม่อาจกระทำการใดๆ ที่อาจเป็นการกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียหายอากรได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้

กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้น มักจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำหน้าที่ประเมินภาษีด้วยตนเองว่าจะต้องมีการจัดเก็บภาษี หรืออาจมีกรณีที่กฎหมายให้ฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ช่วยในการประเมิน หรือคิดคำนวณภาษี ซึ่งเมื่อมีการคิดคำนวณภาษีนั่นออกมาแล้ว เจ้าหน้าที่ที่เห็นว่าการคำนวณนั้นเป็นการคำนวณที่ผิดพลาด หรือมีการทุจริตในการเสียภาษีอากร ฝ่ายปกครองก็จะใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับให้ผู้เสียหายอากรดำเนินการชำระให้ถูกต้อง แต่ถ้าฝ่ายผู้เสียหายอากรเห็นว่า ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีนั้นคำนวณ

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

ภาษีผิดพลาด หรือไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง จนเกิดเป็นปัญหาข้อขัดแย้งขึ้นระหว่างฝ่ายปกครองกับผู้เสียภาษีอากร ที่จะต้องมีกระบวนการยุติธรรมเพื่อยุติกรณีพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น

กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น เมื่อกรณีพิพาททางภาษีนั้นกฎหมายจะกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์กรณีพิพาททางภาษีนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้คณะกรรมการนั้นได้ทบทวน และตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของคำสั่งของฝ่ายปกครองที่เรียกเก็บภาษีอากรนั้น จากนั้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรก็จะนำกรณีพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อให้ศาลภาษีอากรได้เข้ามาควบคุมตรวจสอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

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

4.1 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรตามระบบวิธีพิจารณาคดีอากรในศาลอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

การพิจารณาคดีอากรในระบบศาลอากรของประเทศไทยนั้น ในปัจจุบันยังมีปัญหาเกี่ยวกับระบบวิธีพิจารณาคดีอากรที่ทำให้สิทธิและเสรีภาพของผู้เสียหายอากรในกระบวนการยุติธรรม² และสิทธิในทรัพย์สิน³ ตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันที่ยังไม่ได้มีการคุ้มครองอย่างเพียงพอ ไม่ว่าจะเป็นกรณีการเสียค่าขึ้นศาลที่สูงเกินไป ระบบการพิจารณาคดีของศาลที่เป็นระบบกล่าวหาทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม และกรณีที่ถูกหมายไม่เปิดโอกาสให้มีการพิจารณาคดี

² มาตรา 40 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้

- (1) สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง
- (2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่อง การได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ การเสนอข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะ และการได้รับทราบเหตุผลประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่ง
- (3) บุคคลย่อมมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม
- (4) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา โจทก์ จำเลย คู่กรณี ผู้มีส่วนได้เสีย หรือพยาน ในคดีมีสิทธิได้รับการปฏิบัติที่เหมาะสมในการดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรม รวมทั้งสิทธิในการได้รับการสอบสวนอย่างถูกต้อง รวดเร็ว เป็นธรรม และการไม่ให้ถ้อยคำเป็นปฏิปักษ์ต่อตนเอง
- (5) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา จำเลย และพยาน ในคดีอาญา มีสิทธิได้รับความคุ้มครอง และความช่วยเหลือที่จำเป็นและเหมาะสมจากรัฐ ส่วนค่าตอบแทน ค่าทดแทน และค่าใช้จ่ายที่จำเป็น ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ
- (6) เด็ก เยาวชน สตรี ผู้สูงอายุ หรือผู้พิการหรือทุพพลภาพ ย่อมมีสิทธิได้รับความคุ้มครองในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีอย่างเหมาะสม และย่อมมีสิทธิได้รับการปฏิบัติที่เหมาะสมในคดีที่เกี่ยวกับความรุนแรงทางเพศ

(7) ในคดีอาญา ผู้ต้องหาหรือจำเลยมีสิทธิได้รับการสอบสวนหรือการพิจารณาคดีที่ถูกต้องรวดเร็ว และเป็นธรรม โอกาสในการต่อสู้คดีอย่างเพียงพอ การตรวจสอบหรือได้รับทราบพยานหลักฐานตามสมควร การได้รับความช่วยเหลือในทางคดีจากทนายความ และการได้รับการปล่อยตัวชั่วคราว

(8) ในคดีแพ่ง บุคคลมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือทางกฎหมายอย่างเหมาะสมจากรัฐ.”

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

มโนสำนึกในศาลฎีกาอาจทำให้คดีบางเรื่องที่มีจำนวนทุนทรัพย์น้อย หรือไม่มีข้อยุ่งยาก จะต้องใช้วิธีพิจารณาคดีแบบสามัญทำให้เกิดความล่าช้าส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ปัญหาต่างๆ ดังต่อไปนี้

4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับค่าขึ้นศาลในศาลฎีกาอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับค่าขึ้นศาลในศาลฎีกาอากร

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

การเรียกค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งนั้น นอกจากเพื่อเป็นการตอบแทนบริการที่ได้รับจากรัฐแล้ว ยังเป็นไปเพื่อป้องกันมิให้มีการนำคดีมาฟ้องต่อศาลในลักษณะที่ฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็น เนื่องจากในคดีแพ่งทั่วไปนั้นลักษณะของคดีโดยทั่วไปค่อนข้างเปิดโอกาสให้ประชาชนเลือกได้ว่า จะฟ้องคดีหรือไม่ กล่าวคือ สามารถฟ้องคดีได้จนกว่าคดีจะหมดอายุความ อีกทั้งยังสามารถประนีประนอมยอมความกันโดยไม่จำเป็นต้องนำคดีขึ้นสู่ศาล แต่คดีฎีกาอากรนั้นการฟ้องคดีมีลักษณะที่ค่อนข้างเป็นการบังคับมากกว่า กล่าวคือ ผู้เสียหายต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มิฉะนั้น จะหมดสิทธิฟ้องคดีและต้องปฏิบัติตามคำสั่งประณามฎีกาอากรของเจ้าพนักงานประณาม ดังนั้น การกำหนดค่าขึ้นศาลในคดีฎีกาอากรควรแตกต่างกับคดีแพ่งทั่วไป

คดีฎีกาอากรเป็นคดีข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลกับเอกชน โดยพิพาทกันเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐออกคำสั่งหรือการกระทำอื่นใดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ด้วยเหตุที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดให้คดีฎีกาอากรเป็นคดีแพ่ง จึงต้องถือว่าคดีฎีกาอากร

เป็นคดีแพ่งชนิดหนึ่ง แต่กระนั้นก็ตามแม้ว่าจะถือเป็นคดีแพ่งชนิดหนึ่ง แต่คดีภาษีอากรก็ควรต้องถูกถือว่าเป็นคดีแพ่งที่ไม่มีทุนทรัพย์ เนื่องจากในการฟ้องคดีภาษีอากรโดยผู้เสียภาษีอากรนั้น นอกเหนือจากคดีฟ้องขอคืนภาษีอากรแล้ว ประชาชนจะมีได้รับทรัพย์สินใดๆ จากการฟ้องคดีเลย เพียงแต่ไม่ต้องเสียภาษีอากรที่ประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น

ในปัจจุบัน ปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับภาระที่จะต้องเสียค่าขึ้นศาลในศาลภาษีอากร โดยขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์ ทั้งนี้ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องนำตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีอากรมีจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสียเป็นจำนวนมากแล้ว ในเวลาต่อมาเมื่อผู้เสียภาษีอากรจะต้องคดีต่อศาลภาษีอากรให้วินิจฉัยในคดีดังกล่าว ก็จะต้องเสียค่าขึ้นศาลขึ้นมากเป็นทวีคูณ

ในกรณีดังกล่าวนี้ ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ศาลฎีกาวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีอากรจำต้องเสียค่าขึ้นศาลตามจำนวนทุนทรัพย์ที่ฟ้องและตามจำนวนข้อหา ซึ่งเป็นผลให้เกิดเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8022-8024/2547 โดยโจทก์คือ บริษัท จ. ได้ฟ้องกรมสรรพากร ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้บัญญัติเรื่องค่าขึ้นศาลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตามมาตรา 17 และ 29 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เรื่องค่าขึ้นศาลมิได้บัญญัติว่าคดีหนึ่งต้องเสียค่าขึ้นศาลไม่เกิน 200,000 บาท ดังนั้น ในการพิจารณาว่าคดีใดจะต้องเสียค่าขึ้นศาลเท่าใด จำต้องพิจารณาค่าฟ้องและต้องดูว่าค่าฟ้องที่เสนอต่อศาลมีกี่ข้อหา แต่ละข้อหาเกี่ยวข้องกันหรือแยกจากกันได้ โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ข้อหาหนึ่ง ปี 2535 ข้อหาหนึ่ง ภาษีการค้าปี 2534 ข้อหาหนึ่ง และภาษีธุรกิจเฉพาะปี 2535 อีกข้อหาหนึ่ง ค่าฟ้องของโจทก์จึงเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหา ที่ไม่เกี่ยวข้องกันสามารถแยกออกจากกันได้ จำเลยอุทธรณ์ว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่โจทก์ฟ้องในจำนวนทุนทรัพย์ 19,334,492.94 บาท จึงเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหาที่ไม่เกี่ยวข้องกันเช่นเดียวกับที่โจทก์ฟ้อง ดังนั้น ทั้งโจทก์และจำเลยจึงต้องเสียค่าขึ้นศาลทั้งสิ้นข้อหา จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมิได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องค่าขึ้นศาลไว้โดยเฉพาะ และต้องนำค่าขึ้นศาลตามตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ ส่งผลให้คดีนี้คู่ความจะต้องเสียค่าขึ้นศาลตามจำนวนทุนทรัพย์เป็นจำนวนมาก ซึ่งนอกจากผู้เสียภาษีอากรจะต้อง

เสียภาษีอากรในจำนวนที่สูงแล้ว และเมื่อผู้เสียภาษีอากรต้องการนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อให้ศาลคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมซึ่งเป็นสิทธิตามรัฐธรรมนูญ ผู้เสียภาษีอากรกลับต้องเสียค่าขึ้นศาลในจำนวนที่สูง การเสียค่าขึ้นศาลในอัตราก้าวหน้าตามตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่นำมาใช้โดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมที่ไม่ได้สะดวกและเป็นธรรมอย่างแท้จริง

ดังนั้น การที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียค่าขึ้นศาลในอัตราก้าวหน้าที่ขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกที่จะไม่ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากต้องเสียค่าขึ้นศาลมากเกินไป และในเวลาต่อมา ผู้เสียภาษีอากรก็อาจใช้การหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรจะได้มีจำนวนเงินภาษีที่จะต้องมีการประเมินที่น้อยลง จนส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศในที่สุด และยังเป็นการกระทบต่อสิทธิในกระบวนการยุติธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ที่ให้ความคุ้มครองไว้ว่าบุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม โดยการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมนั้นจะต้องเป็นไปโดยง่าย สะดวก รวดเร็วและทั่วถึง และบุคคลนั้นมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม ความสะดวกและเป็นธรรมนี้เองที่จะทำให้การดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้น จะต้องไม่เป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

2) แนวทางแก้ไขปัญหากับค่าขึ้นศาลในศาลภาษีอากร

จากการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลต่างประเทศนั้น มีการให้ความคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียภาษีอากรในเรื่องค่าขึ้นศาลภาษีอากร ดังเช่น ค่าขึ้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่พบว่าการดำเนินคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับระบบวิธีพิจารณาคดีที่ช่วยคุ้มครองสิทธิต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นสิทธิในกระบวนการยุติธรรม และสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ การฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ในประเทศสหรัฐอเมริกามีศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งสิ้น 4 ศาล ได้แก่ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย โดยศาลแต่ละศาลนั้นมีการเก็บค่าธรรมเนียมศาลดังนี้

1. ศาลภาษีอากร ในการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ไม่ว่าจะคดีที่ฟ้องจะมีทุนทรัพย์เท่าใดก็ตาม ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องจะถูกเก็บในอัตราคงที่และอัตราต่ำคือ 60 ดอลลาร์สหรัฐต่อคดี

2. ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์มีอัตราเดียวและเป็นอัตราที่กำหนดไว้คงที่คือ คดีละ 150 ดอลลาร์สหรัฐ

3. ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ มีค่าธรรมเนียมคดีละ 250 ดอลลาร์สหรัฐ

4. ศาลล้มละลาย ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีละ 39 ดอลลาร์สหรัฐ

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็คดีที่มีทุนทรัพย์เท่าใดนั้น ศาลชั้นต้นของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ หรือศาลล้มละลาย ผู้เสียภาษีอากรที่เลือกจะดำเนินคดีต่อศาลก็เสียภาษีในอัตราคงที่เช่นกัน

การเสียค่าขึ้นศาลนั้น เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมอย่างสำคัญ เนื่องจกเมื่อมีการละเมิดต่อกฎหมายขึ้น ไม่ว่าจะเป็เพราะหน่วยจัดเก็บภาษีอากรมีการประเมินผิดพลาดหรืออาจเป็นเพราะฝ่ายผู้เสียภาษีอากรเสียภาษีอากรผิดพลาด และไม่อาจแก้ไขกรณีพิพาททางภาษีอากรโดยทางอื่นได้ ก็มีความจำเป็นที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร เพื่อให้มีการชดใช้หรือเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น

เนื้อหาของค่าขึ้นศาล แม้ว่าจะเป็นการเรียกค่าตอบแทนจากการให้บริการของรัฐก็ตาม แต่การเสียค่าขึ้นศาลนั้นจะต้องไม่แปรผันตามต้นทุนในการให้บริการของรัฐ แต่อย่างไรก็ตาม ค่าขึ้นศาลนั้นก็มีความจำเป็นที่จะต้องมีการคิดในอัตราที่สมดุลระหว่างการจัดแบ่งสรรภาระค่าขึ้นศาลระหว่างรัฐกับเอกชน ซึ่งถ้าหากรัฐรับภาระค่าขึ้นศาลไว้ทั้งหมดย่อมขาดความเหมาะสม เพราะอาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรนำคดีมาฟ้องอย่างฟุ่มเฟือยเกินความจำเป็น และเป็นการบั่นทอนประสิทธิภาพในกระบวนการยุติธรรมได้ แต่ถ้รัฐรับภาระที่น้อยจนเกินไป ก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับภาระมากจนเกินสมควร ส่งผลทำให้ไม่อาจนำคดีมาฟ้องเพื่อขอความคุ้มครองต่อศาลได้

อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้รัฐแบกรับภาระค่าขึ้นศาลในอัตราที่เหมาะสม จะเป็นการกรองประเภทและจำนวนคดีที่จะขึ้นสู่ศาล กล่าวคือ ค่าขึ้นศาลที่มีความไม่เหมาะสมจะมีผลทำให้มีคดีขึ้นสู่ศาลน้อยจนเกินไป หรือมากจนเกินไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อสิทธิในการดำเนินคดีในชั้นศาล และสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรได้

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

เป็นอย่างมากที่จะต้องเสียค่าขึ้นศาลในจำนวนที่เพิ่มมากขึ้นตามจำนวนทรัพย์สินอันเกิดจากการประเมินภาษีอากรที่ไม่ถูกต้อง

ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีการกำหนดอัตราค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรเป็นอัตรากงที่ ไม่ว่าคดีภาษีอากรนั้นจะมีจำนวนทรัพย์สินเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม เช่นเดียวกับการคิดค่าธรรมเนียมศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา การกำหนดค่าขึ้นศาลในอัตรากงที่ดังกล่าวจะเป็นผลให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรทั้งในด้านสิทธิในทรัพย์สิน และสิทธิในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้รับความคุ้มครองมากขึ้น เพราะผู้เสียภาษีอากรจะมีภาระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีลดน้อยลง และสามารถดำเนินคดีในชั้นศาลอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

4.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ของศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลภาษีอากร

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

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

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

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

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

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

หน่วยงานของรัฐ สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมจึงมิได้เป็น โดยง่ายและทั่วถึง อีกทั้งสิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ที่คู่ความจะต้องได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารย่อมไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างแท้จริง และท้ายที่สุด การใช้ระบบกล่าวหาที่ไม่ให้ความคุ้มครองแก่สิทธิของผู้เสียหายอากรอย่างเพียงพอ จะส่งผลให้ผู้เสียหายอากรแพ็คติในที่สุดดังเช่นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4295/2554 ซึ่งผู้เขียนได้กล่าวถึงไว้ข้างต้นนั่นเอง

2) แนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลอากร

จากการศึกษาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลอากรของต่างประเทศ พบว่า ในต่างประเทศมีการให้ความคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังเช่นในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้น พบว่าระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้นใช้ระบบการพิจารณาคดีแบบระบบไต่สวนสำหรับคดีอากรที่คู่ความทั้งสองฝ่ายมีฐานะไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ แต่อีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน

ระบบไต่สวนเป็นระบบสำหรับการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการยุติธรรม คู่กับระบบกล่าวหาหรือระบบตกลง ซึ่งระบบกล่าวหาหรือระบบตกลงนี้เป็นระบบการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่มีสาระสำคัญในการสร้างความกระจ่างเกี่ยวกับปัญหาที่ว่า ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบในการนำสืบข้อเท็จจริงที่เป็นพื้นฐานสำหรับคำวินิจฉัยตัดสินของศาลนั่นเอง เท่ากับเป็นการมอบหมายให้เป็นหน้าที่ของคู่ความในการริเริ่มและกำหนดความเป็นไปของกระบวนการวิธีพิจารณา

หลักการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีโดยใช้ระบบไต่สวนนั้น ศาลจะเป็นผู้รับผิดชอบการแสวงหาความจริงในคดี ศาลจึงมีอำนาจตามกฎหมายในการแสวงหาข้อเท็จจริง โดยไม่ต้องถูกผูกมัดจากการนำสืบและบัญชีของคู่ความตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 86 อนุมาตรา 1

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

เช่นเดียวกับคดีปกครองตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน้าที่ในการนำสืบ และการพิจารณาตัดสินคดีของศาลภายในอากรนั้น ศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ ดังนั้น ศาลจึงไม่ถูกผูกมัดโดยระเบียบภายในของฝ่ายปกครองแต่อย่างใด

ในการค้นหาความจริงของศาลอาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยก็ได้ แต่อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

จากการพิจารณาระบบการพิสูจน์พยานหลักฐาน และภาระการพิสูจน์ของศาลภายในอากรในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี พบว่า ศาลภายในอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้นใช้ระบบการไต่สวน ซึ่งระบบนี้ ศาลเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการพิจารณาคดี ศาลมีหน้าที่ค้นหาข้อเท็จจริงมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางและยืดหยุ่นมาก ไม่มีกฎเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดนัก ไม่มีบทตัดพยานที่เด็ดขาด เปิดโอกาสให้มีการเสนอพยานหลักฐานทุกชนิดมาสู่ศาลได้ พยานหลักฐานทั้งปวงไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุที่คู่ความนำมาสู่ศาลจะไม่ถือว่าเป็นพยานหลักฐานของคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง แต่จะถือว่าเป็นพยานหลักฐานของศาลทั้งสิ้น โจทก์เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นคว้าหาพยานหลักฐาน ศาลจะทำหน้าที่ชี้แจงนำพยานที่น่าเชื่อถือหรือไม่เพียงใด โดยปกติจะใช้ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ไต่สวนข้อเท็จจริงแยกต่างหากจากผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ตัดสินข้อกฎหมาย ทั้งนี้ก็มีจุดมุ่งหมายร่วมกับระบบกล่าวหา คือไม่ต้องให้คนๆ เดียวกันหรือคณะเดียวกันตัดสิน ได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งเป็นการถ่วงดุลในระดับหนึ่ง ส่วนการซักถามพยาน ศาลจะเป็นผู้ซักถามเอง ไม่มีระบบการถามค้านและถามติง เว้นแต่ศาลจะอนุญาต ส่วนใหญ่เป็นเรื่องระหว่างศาลกับจำเลย

สาระสำคัญของกระบวนการพิจารณาแบบไต่สวนนั้น ก็เนื่องจากว่าหลักความยุติธรรมย่อมบังคับอยู่ในตัวของมันเองว่าจะต้องประกอบด้วยความเร็วในการพิจารณา โดยศาลจะต้องเข้าไปมีบทบาทในการควบคุมดูแลการดำเนินกระบวนการพิจารณาเพื่อป้องกันไม่ให้คู่ความพยายามประวิงคดี และยังต้องประกอบด้วยความถูกต้องของคำพิพากษา โดยศาลมีหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาท ซึ่งถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นข้อยุติที่ถูกต้องระหว่างคู่ความ

อำนาจของศาลในการแสวงหาข้อเท็จจริง หรืออำนาจไต่สวนนี้ ศาลสามารถที่จะหาข้อมูลต่างๆ จากฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องได้ โดยการให้ฝ่ายปกครองแสดงความเห็นและข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกี่ยวกับคำฟ้องของผู้ฟ้องคดีและส่งเอกสารต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด โดยอำนาจของศาลนี้ เช่นเดียวกันศาลก็มีอำนาจเรียกให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งชี้แจงพยานหลักฐานประกอบได้ด้วย ซึ่งหลักการนี้เป็นการแสดงให้เห็นถึงลักษณะเฉพาะของระบบไต่สวน

โดยสรุปแล้วจะเห็นว่าระบบกล่าวหาเป็นระบบที่เหมาะสมกับคดีที่คู่ความมิสถานะเท่าเทียมกัน เช่น คดีแพ่ง โดยศาลจะทำหน้าที่เป็นคนกลางคอยควบคุมวิธีพิจารณาให้เป็นไปโดยชอบ

(เปรียบเสมือนกรรมการในสนามกีฬา) ไม่ให้มีการเอาเปรียบกัน คอยรับฟังการสืบพยานตามข้ออ้างข้อเถียงของ โจทก์และจำเลย ส่วนในระบบไต่สวนนั้นศาลจะต้องลงไปเสาะหาข้อเท็จจริงจากทุกฝ่ายโดยเฉพาะจากฝ่ายปกครองซึ่งมักครอบครองเอกสารหลักฐานซึ่งอ้างว่าเป็นความลับอยู่เสมอ ทำให้เอกชนผู้ฟ้องคดีเกิดความท้อถอยในการแสวงหาพยานหลักฐาน ดังนั้น ระบบการพิจารณาแบบไต่สวนจึงเหมาะกับคดีปกครองที่รัฐหรือฝ่ายปกครองมีสถานะที่เหนือกว่าเอกชน

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

4.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมิโนสาเร่ในศาลฎีกาอากรและแนวทางการแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมิโนสาเร่ในศาลฎีกาอากร

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

พิจารณาความแฟ่งมาใช้ในการพิจารณาพิพากษาคดีได้โดยอนุโลม⁴ ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวได้ ซึ่งศาลฎีกาอากรก็จะนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแฟ่งมาใช้ได้ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของคำฟ้องตามมาตรา 172 ที่จะต้องแสดงโดยแจ้งชัดซึ่งสภาพแห่งข้อหาของ โจทก์และคำขอบังคับทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาเช่นว่านั้น หรือคำให้การตามมาตรา 177 จำเลยต้องยื่นคำให้การต่อศาลภายใน 15 วันนับแต่วันมีการส่งหมายเรียกและคำฟ้องให้แก่จำเลย

อย่างไรก็ตาม กระบวนพิจารณาคดีของศาลฎีกาอากรที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน แม้ว่าศาลฎีกาอากรจะได้ใช้การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีเพื่อดำรงความยุติธรรมแก่คู่ความไม่ว่าฝ่ายหน่วยงานของรัฐ หรือประชาชนผู้เสียหายมากที่สุด ซึ่งเห็นได้ข้อกำหนดคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2544 ที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากรบัญญัติให้ประธานศาลฎีกาอนุมัติให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาอากรกลางมีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐานได้ ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวก็ได้ให้ศาลฎีกาอากรมีอำนาจดำเนินกระบวนพิจารณาต่างๆ เพื่อประโยชน์ของคู่ความได้ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการสอบถามข้อเท็จจริง เพื่อให้คู่ความทั้งสองฝ่ายมีการรับข้อเท็จจริงในคดีซึ่งจะทำให้ข้อเท็จจริงต่างๆ มีความชัดเจน ช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ หรือการขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับข้อเท็จจริง⁶ โดยกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ต้องการอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความ

⁴ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “กระบวนพิจารณาในศาลฎีกาอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแฟ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม.”

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

การส่งข้อสอบถามให้คู่ความฝ่ายใดอาจกระทำในศาล หรือโดยวิธีอื่นที่ศาลเห็นสมควร และให้ส่งสำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย เมื่อคู่ความฝ่ายนั้นยื่นคำแถลงตอบข้อสอบถามก็ให้ส่งสำเนาคำแถลงนั้นในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นมารับไปจากเจ้าพนักงานศาล.”

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

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

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

เป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ถ้าคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอต่อศาลในวันชี้สองสถานหรือในวันสืบพยานแล้วแต่กรณีให้ศาลสอบคู่ความฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ ถ้าคู่ความฝ่ายนั้นไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

ให้นำบทบัญญัติในข้อ 19 วรรคสอง มาใช้บังคับโดยอนุโลม.”

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

อนึ่ง แม้ว่าการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีต่างๆ ในชั้นศาลนั้นซึ่งถือเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองอย่างหนึ่ง กล่าวคือ การฟ้องคดีต่อศาลเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรตุลาการนั้นจะเป็นกระบวนการพิจารณาคดีที่ได้รับความน่าเชื่อถือจากคู่ความในคดีเป็นอย่างมาก แต่อุปสรรคใหญ่ที่เป็นสิ่งกีดขวางการเข้าถึงความยุติธรรมในชั้นศาลก็คือ คดีส่วนใหญ่ในชั้นศาล จะมีระยะเวลาการพิจารณาคดีที่ยาวนาน จนทำให้คู่ความเลือกที่จะไม่ฟ้องคดีต่อศาล ส่งผลให้คู่ความนั้นไม่อาจให้ศาลทำการตรวจสอบคดีต่างๆ ได้ ซึ่งนอกจากจะเป็นการขัดต่อหลักสากลว่าด้วยปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนในเรื่อง “สิทธิที่จะได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดี” ทั้งนี้ เนื่องจากการดำเนินคดีในชั้นศาลมีค่าใช้จ่ายที่สูง จึงทำให้ความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดีนั้นลดน้อยลงส่งผลกระทบต่อสิทธิของบุคคลที่ต้องการความคุ้มครองจากองค์กรศาลที่มีความเป็นอิสระยังไม่ได้ได้รับความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังเป็นการขัดต่อสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญตามที่ได้กล่าวในข้างต้นด้วย

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

2) แนวทางแก้ไขปัญหากเกี่ยวกับการดำเนินคดีมโนสำเร้ในศาลภาษีอากร

จากการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้นพบว่า มีการคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมอย่างมีประสิทธิภาพ ดังเช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร โดยมีสิทธิเลือกให้ศาลภาษีอากร

ดำเนินกระบวนการพิจารณาแบบใดๆ ก็ได้ตามความประสงค์ ซึ่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรมี 2 รูปแบบ คือ

1. การดำเนินคดีสามัญ เป็นการดำเนินกระบวนการปกติ ไม่จำกัดจำนวนทุนทรัพย์ เมื่อคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรสามารถอุทธรณ์และฎีกาคำพิพากษาได้

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

การดำเนินคดีมโนสารนั้น กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ว่าเป็นกระบวนการที่เรียบง่าย เพื่อแก้ปัญหาข้อขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับหน่วยจัดเก็บภาษีอากร ให้โจทก์ผู้ฟ้องคดีพิสูจน์ว่าคดีของตนจัดอยู่ในประเภทคดีมโนสาร และขอเลือกให้มีกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสารมาปรับใช้กับคดีของตน และศาลภาษีอากรจะต้องเห็นชอบด้วยกับการเลือกเช่นนั้น โดยทั่วไปศาลจะพิจารณาว่าผู้ฟ้องคดีที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสารหรือไม่ หากมีคุณสมบัติเหมาะสมก็จะมีคำสั่งอนุญาตให้ดำเนินคดีแบบมโนสารได้

อย่างไรก็ตาม การดำเนินคดีแบบมโนสาร มีข้อสังเกตดังนี้

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

2. การพิจารณาคดีแบบมโนสาร มีมากกว่าการพิจารณาคดีสามัญ ขั้นตอนก่อนพิจารณา และระหว่างพิจารณาแบบมโนสารมีน้อย และพยานหลักฐานเป็นไปตามกฎเกณฑ์ของรัฐบาลกลาง ซึ่งกำหนดให้มีข้อบังคับที่มีความยืดหยุ่น ผู้พิพากษาสามารถพิจารณาหลักฐานใดๆ ที่เกี่ยวข้องได้

3. โจทก์สามารถร้องขอต่อศาลให้พิจารณาคดีแบบมโนสารในเวลาใดๆ ก่อนพิจารณา หรือภายหลังที่การพิจารณาคดีได้เริ่มขึ้นแล้วก็ได้

4. การดำเนินคดีแบบมโนสาร คู่ความต้องห้ามไม่ให้อุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ของสหรัฐได้

ดังนั้น เมื่อมีการนำกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสารมาใช้ในศาลภาษีอากร จะช่วยให้คดีภาษีอากรที่มีจำนวนทุนทรัพย์ไม่สูงมาก ศาลสามารถพิจารณาคดีได้อย่างรวดเร็ว เพราะเมื่อมีการแบ่งประเภทของคดีภาษีโดยให้คดีที่มีทุนทรัพย์น้อยได้ถูกแยกออกมาจะทำให้ได้รับการพิจารณาคดีได้รวดเร็วขึ้น ทั้งยังทำให้การพิจารณาคดีนั้นเป็นระบบ เนื่องจากคดีภาษีอากรที่มีทุน

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

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรและระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีบทบาทสำคัญ ในการดำเนินคดีภาษีอากรนอกศาล เนื่องจากการดำเนินคดีภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองที่ผู้เสียหายอากรสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้โดยไม่มีค่าใช้จ่ายใดๆ แต่ในปัจจุบันนั้น การดำเนินคดีภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเนื่องจากยังไม่มีกำหนดเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทำคำวินิจฉัย และระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลัง

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากรเนื่องจากมีระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรสั้นจนเกินไป จนส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไข ดังนี้

4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

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

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

ทบทวน และตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของคำสั่งของฝ่ายปกครองที่เรียกเก็บภาษีอากรนั้น ดังนี้

(1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

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

(2) ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

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

ภายหลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจคำวินิจฉัยหรือคำคัดค้านไม่ได้รับการวินิจฉัยภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามมาตรา 89 ได้กำหนดให้ผู้ยื่นคำคัดค้านที่มีสิทธิอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านเป็นหนังสือ หรือวันที่ครบกำหนดการวินิจฉัยคำคัดค้าน อย่างไรก็ตาม ผู้ยื่นคำคัดค้านอาจถูกตัดสิทธิอุทธรณ์ได้ หากเป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์คือ ในกรณีผู้ยื่นคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน หรือในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(3) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติสุลกากร พ.ศ. 2469

การอุทธรณ์ภาษีสุลกากรอาจเกิดขึ้นได้เมื่อมีการประเมินอากรเพิ่มเกี่ยวกับพิกัตอัตราสุลกากรแห่งกำเนิดของสินค้า และเกี่ยวกับราคาสุลกากร ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน คือ ผู้นำของเข้า และผู้ส่งของออก โดยต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสุกลางกรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน เป็นกรรมการ แต่ในกรณีที่เป็นการนำของเข้า หรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านสุกลางกรหรือสำนักงานสุกลางกรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยในมาตรา 112 จ แห่งพระราชบัญญัติสุกลางกร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินโดย “ผู้นำของเข้า” กฎหมายได้กำหนดให้หมายความรวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสีย ชั่วขณะหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานสุกลางกรและ “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกัน โดยอนุโลม

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

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

จากการพิจารณาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่กำหนดตามมาตรา 7 ว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่อง

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

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

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

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

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

2) แนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกรณีระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

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

ในประเทศญี่ปุ่น โดยทั่วไปนั้น ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกประเมินต้องคัดค้านการประเมินภายในกำหนดเวลา 2 เดือนต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีก่อน จะอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางทันทีไม่ได้ เว้นแต่เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน อาจเลือกอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางได้โดยตรง ผู้มีสิทธิคัดค้านได้แก่ ผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม

การกำหนดเวลาคัดค้านคือ ต้องทำภายใน 2 เดือนนับแต่ได้รู้ถึงการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสมดังกล่าว เมื่อคัดค้านแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะมีคำวินิจฉัย ถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่ ก็สามารถอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง เมื่อหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยแล้วถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่อีก ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่อุทธรณ์ ก็นำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน การฟ้อง

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

ศาลต้องทำภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่รู้คำวินิจฉัย แต่กำหนดเวลานี้ไม่ใช่บังคับ ถ้ามีเหตุอันควร ในกรณีที่พ้นเวลา 1 ปี นับแต่มีคำวินิจฉัยแล้วจะนำคดีไปฟ้องต่อศาลไม่ได้เว้นแต่ มีเหตุอันควร สำหรับการกระทำทางปกครองในทางข้อเท็จจริงที่มีลักษณะต่อเนื่องหรือการละเลย ไม่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายอุทธรณ์ทางปกครองแทน

ทั้งนี้ เมื่อได้พิจารณาถึงเจตนารมณ์ของการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีต่อศาลนั้น โดยหลักการแล้วเป็นสิ่งที่ดี เนื่องจากการให้โอกาสฝ่ายปกครองปรับปรุงแก้ไขและเยียวยาอย่างรวดเร็วทันที่ ทำให้ประเด็นโต้แย้งชัดเจน และสะดวกต่อการพิจารณาโดยศาลภาษีอากรต่อไป รวมทั้งเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากรเพราะไม่มีการคิดค่าธรรมเนียม แต่เมื่อพิจารณาในกฎหมายทั้งสามฉบับของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่กำหนดให้มีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจึงจะนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ แต่ปรากฏว่า การพิจารณาและทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ไม่มีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน ผู้เสียภาษีอากรจะต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีในฝ่ายปกครอง รวมไปถึงเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่มขึ้น กฎหมายทั้งสามฉบับดังกล่าวจึงยังไม่มี การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับทรัพย์สินและการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 (1) (3) ได้อย่างมีประสิทธิภาพที่เพียงพอเมื่อเทียบกับสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น

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

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

1. แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 30⁸ แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนของการอุทธรณ์ที่บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1)

(2).....”

ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขเพิ่มเติม “(3) ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนด 90 วัน ให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาลนับแต่วันที่ยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

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

คำวินิจฉัยอุทธรณ์การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำได้ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86⁹ และมาตรา 89¹⁰ แล้ว”

⁸ มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1)

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้.”

ผู้เขียนเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมวรรคสามว่า “ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนด 90 วัน ให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาลนับแต่วันที่ยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

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

การแก้ไขเพิ่มเติมโดยให้มีการกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยดังกล่าว จะทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องใช้ความกระตือรือร้นในการพิจารณาและทำคำวินิจฉัย แม้กฎหมายจะให้สิทธิในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้วแต่ไม่เป็นที่พอใจแก่ผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ก็ตาม แต่การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีขึ้นสู่ศาลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อยุติกรณีพิพาททางภาษีอากรเบื้องต้นภายในเวลาอันรวดเร็ว ก็ไม่ควรใช้ระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคดี เพราะจะส่งผลกระทบต่อเงินเพิ่มและเบี้ยปรับต่อผู้เสียภาษีอากรในที่สุด การแก้ไขให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลได้หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยภายใน 90 วัน จะช่วยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้สะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรมมากขึ้น ซึ่งทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้รับความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

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

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

4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลฎีกาอากรและแนวทางแก้ไขปัญหา

1) ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลฎีกาอากร

ระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว กฎหมายแต่ละฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรได้ ดังนี้

(1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 อันได้แก่กรณีที่ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(2) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวได้โดยการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งตามมาตรา 96 ได้กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

(3) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

มาตรา 112 สัตตรส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวตามมาตรา 112 อัญจรัส ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ ซึ่งได้แก่ กรณีที่การยกอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกให้มาให้อภัยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุอันสมควร

ระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ในกฎหมายแต่ละฉบับไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ล้วนแล้วแต่มีกำหนดระยะเวลาให้ฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรเพียง

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

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน แม้ว่าระยะเวลาดังกล่าวนั้น ศาลภาษีอากรสามารถขยายเวลาได้ แต่การขยายเวลาดังกล่าวก็อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากร และมีพฤติการณ์ที่ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลา 30 วัน ได้ ดังนั้น เมื่อได้พิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายทั้งสามฉบับนั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น โดยฟ้อง

คดีต่อศาลภายใน 30 วัน ซึ่งนับว่าเป็นระยะเวลาที่น้อยเกินไปเมื่อเทียบกับคดีภายในที่มีความยุ่งยากซับซ้อน อีกทั้งยังมีเอกสารหลักฐานอ้างอิงซึ่งมีรายละเอียดต่างๆ เป็นจำนวนมาก และในบางเรื่องยังต้องมีการคำนวณและปัญหาทางบัญชีที่มีความซับซ้อน รวมไปถึงหนังสือแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีรายละเอียดน้อยมาก การกำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอากรต้องนำคดีไปฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาเพียง 30 วัน จึงเป็นระยะเวลาที่สั้นมาก เนื่องจากการนำคดีไปฟ้องต่อศาลภายในจะต้องมีการจัดทำเอกสารเป็นจำนวนมาก รวมทั้งต้องมีการจัดหาทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งอาจมีระยะเวลามากกว่า 30 วันในการเตรียมพยานหลักฐาน หรือเอกสารที่เกี่ยวข้องต่างๆ จนเป็นผลให้เป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มากเกินไป ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมเป็นอย่างมาก เนื่องจากกฎหมายกำหนดระยะเวลาไว้น้อยจนเกินไป จึงทำให้สิทธิของบุคคลที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันไม่ได้รับความคุ้มครองเพียงพอ และเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรในการเตรียมพยานหลักฐาน เพื่อนำคดีไปฟ้องต่อศาลภายในอย่างมาก

2) แนวทางแก้ไขปัญหากับระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภายใน

จากการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภายในต่างประเทศ นั้นพบว่า สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมนั้น ได้รับความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อมีกรณีพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำกรณีพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่การดำเนินคดีในศาลได้ โดยการฟ้องร้องคดีต่อศาลซึ่งอาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร หรืออาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ต้องการฟ้องร้องคดีภาษีอากรเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของหน่วยจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำได้โดยการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภายในภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะได้รับหนังสือดังกล่าวเมื่อผู้เสียภาษีอากรเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดภายในระยะเวลา 30 วัน ตามหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน หรือเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ในชั้นฝ่ายปกครอง หน่วยจัดเก็บภาษีอากรก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

เมื่อพิจารณาถึงกำหนดเวลาในการนำกรณีพิพาททางภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอากรต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายในเวลาเพียง 30 วัน ซึ่งถือเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก เนื่องจากการนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรต้องมีการจัดทำเอกสาร การจัดหาทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ระยะเวลาเพียง 30 วันย่อมเป็นระยะเวลาที่น้อยจนเกินไป เมื่อเทียบกับกำหนดระยะเวลาให้สิทธิผู้ฟ้องคดีภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ให้ระยะเวลามากถึง 90 วัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถเตรียมพยานหลักฐานเพื่อใช้ต่อสู้ในชั้นศาลได้มาก ส่งผลให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่จะเข้าถึงการดำเนินคดีในศาลได้รับความคุ้มครองมากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในส่วนของระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้เพิ่มมากขึ้น ดังนี้

1. แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอมีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ได้ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1).....

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” แก้ไขเป็น “ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

2. แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่บัญญัติว่า “เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” แก้ไขเป็น “เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

3. แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 112 อัญชารส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่บัญญัติว่า “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์...” แก้ไขเป็น “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์...”

ดังนั้น การแก้ไขเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีให้มีระยะเวลายาวนานมากขึ้น
ดังเช่นระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา จะทำให้สิทธิของผู้เสียหาย
อากรในการดำเนินคดีอากรในชั้นศาลได้รับความคุ้มครองมากยิ่งขึ้น เพราะผู้เสียหายอากรจะ
สามารถมีระยะเวลาการเตรียมตัวในการต่อสู้คดีที่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐมากขึ้น
และส่งผลให้พยานหลักฐานของผู้เสียหายอากรมีความละเอียดรอบคอบ และมีความน่าเชื่อถือมาก
ยิ่งขึ้น ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียหายอากรสามารถชนะคดีอากรในชั้นศาลได้ในที่สุด และเป็นการ
คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมที่จะต้องมีความสะดวก และ
ทั่วถึง และเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40
(1) (3) ได้บัญญัติรับรองไว้



บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ในรัฐที่มีการปกครองระบอบประชาธิปไตย การกระทำใดๆ ของรัฐที่จะกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ อีกทั้งกฎหมายดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุด นอกจากนั้นยังต้องเป็นไปตามหลักการแบ่งแยกอำนาจด้วย คือ การบัญญัติกฎหมายที่เป็นการกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องถูกตราขึ้นโดยองค์กรนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน ทั้งนี้เป็นไปตามหลักความยินยอม ซึ่งความยินยอมดังกล่าวนั้นก็แสดงออกโดยทางผู้แทนของปวงชน

กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรก็เป็นบทบัญญัติหนึ่งที่ผู้แทนของปวงชนได้อำศัยอำนาจตามหลักความยินยอมในการตรากฎหมายที่ออกมากระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ ทั้งนี้เนื่องจากการรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน โดยมีองค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษีจากประชาชน แต่ทั้งนี้กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของปวงชนซึ่งได้บัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญเช่นกัน ตามบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีต่างๆ นั้น ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น เมื่อเกิดกรณีพิพาททางภาษีขึ้น กฎหมายจะกำหนดกระบวนการยุติธรรมเพื่อยุติกรณีพิพาททางภาษีในเบื้องต้นไว้ โดยให้ผู้เสียภาษีนั้นยื่นอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองที่เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองนั้นมีโอกาสทบทวน ควบคุม และตรวจสอบถึงความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของคำสั่งของฝ่ายปกครอง ก่อนที่จะได้มีการเสนอกรณีพิพาททางภาษีนั้นต่อศาลเพื่อให้มีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งนั้นอีกชั้นหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อเป็นการคุ้มครองต่อสิทธิของผู้เสียภาษีให้ได้รับความเป็นธรรมมากที่สุด

จากนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ถ้าผู้เสียภาษีอากรยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรก็มีสิทธินำกรณีพิพาททางภาษีนั้น ไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีนั้นถูกวินิจฉัยโดยองค์กรที่มี

ความเชี่ยวชาญ มีความเป็นอิสระ และมีวิธีพิจารณาพิพากษาที่มีความเป็นธรรม ซึ่งเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการดำเนินกระบวนการยุติธรรมที่จะสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง หรือมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็วและเป็นธรรม ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 อีกด้วย

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บทบัญญัติดังกล่าวยังปรากฏปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรในชั้นศาล ดังนี้

1) ปัญหาเกี่ยวกับค่าขึ้นศาลภาษีอากร ทั้งนี้ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มิได้บัญญัติค่าขึ้นศาลไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำค่าขึ้นศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยเป็นไปตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ส่งผลให้ผู้เสียหายอากรซึ่งจะต้องภาษีอากรในจำนวนมากแล้ว ในเวลาต่อมาเมื่อผู้เสียหายอากรจะต้องคดีต่อศาลภาษีอากรให้วินิจฉัยในคดีดังกล่าว ก็จะต้องเสียค่าขึ้นศาลขึ้นมากเป็นทวีคูณ จึงส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายอากรที่จะต้องเสียค่าขึ้นศาลในจำนวนที่สูงตามจำนวนทุนทรัพย์ และกระทบสิทธิของผู้เสียหายที่จะต้องใช้กระบวนการดำเนินการทางศาล ที่รัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันให้ความคุ้มครองไว้ว่าบุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม โดยการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมนั้นจะต้องเป็นไปโดยง่าย สะดวก รวดเร็วและทั่วถึง และบุคคลนั้นมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม ความสะดวกและเป็นธรรมนี้เองที่จะทำให้การดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้น จะต้องไม่เป็นภาระแก่ผู้เสียหายอากรที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

2) ปัญหาเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลภาษีอากร เนื่องจากการพิจารณาคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แม้กฎหมายดังกล่าวจะได้กำหนดขั้นตอนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไว้ แต่เนื่องจากศาลภาษีอากรนั้นใช้ระบบกล่าวหาในการพิจารณาคดี ซึ่งระบบกล่าวหาที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากร เนื่องจากระบบกล่าวหาที่ศาลต้องวางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ศาลใช้ดุลพินิจได้น้อยโดยทำหน้าที่เป็นเพียงผู้ตัดสินคดี ทำให้คดีภาษีอากรที่เป็นคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนเกิดความไม่เท่าเทียมกันในการค้นหาพยาน

หลักฐาน แม้ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 จะกำหนดให้ศาลภาษีอากรสามารถใช้การสอบถามข้อเท็จจริง เพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดีทำให้ข้อเท็จจริงมีความชัดเจนมากขึ้นก็ตาม แต่ศาลภาษีอากรก็จะใช้ดุลพินิจในการสอบถามข้อเท็จจริงเท่านั้น แต่พยานหลักฐานส่วนใหญ่ที่เป็นพยานเอกสารนั้น ก็มักจะเป็นพยานหลักฐานที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานของรัฐเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นผลให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในระหว่างคู่ความ ศาลภาษีอากรจึงควรจะทำหน้าที่หาความจริงในเรื่องที่พิพาทกัน มากกว่าจะทำหน้าที่เป็นกรรมการอย่างที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน การที่ศาลภาษีอากรใช้ระบบกล่าวหาทำให้ศาลภาษีอากรจะไม่ลงมาทำหน้าที่สืบค้นหาพยานหลักฐาน เนื่องจากศาลจะต้องพยายามวางตัวเป็นกลาง ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรในส่วนของ การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมตามมาตรา 40 (1), (2), (3) แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันเป็นอย่างมาก

3) ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมโนสารในศาลภาษีอากร เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และข้อกำหนดคดีภาษีอากรยังไม่ได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีจำนวนทุนทรัพย์ไม่สูงมากนัก โดยใช้กระบวนการพิจารณาคดีแบบคดีมโนสาร จนทำให้คดีภาษีอากรทุกประเภทไม่ว่าคดีนั้นจะมีจำนวนทุนทรัพย์มากหรือน้อย ศาลภาษีอากรจะต้องใช้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรแบบวิธีพิจารณาคดีสามัญเช่นเดียวกัน อีกทั้งในปัจจุบันจำนวนคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรนั้นนับวันจะมีจำนวนที่เพิ่มมากขึ้น การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรที่ไม่มีการแยกประเภทคดีไว้เช่นนี้ จะทำให้คดีภาษีอากรในแต่ละคดีจะต้องใช้ระยะเวลาที่ยาวนานกว่าจะมีการพิจารณาพิพากษาคดี จนส่งผลให้สิทธิในกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียหายอากรตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 40 (1), (3) ที่กำหนดว่าสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมจะต้องเป็นไปโดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง และมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้องรวดเร็ว และเป็นธรรม ยังไม่ได้รับความคุ้มครองเพียงพอ และทำให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายแก่ผู้เสียหายอากรมากขึ้นไปกว่าเดิม ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการดำเนินคดี รวมไปถึงค่าทนายความที่ผู้เสียหายอากรจะต้องให้ช่วยว่าความในศาลภาษีอากร

4) ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากก่อนที่ผู้เสียหายอากรจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1)¹ ได้บัญญัติ

¹ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

ให้ผู้เสียหายอาจจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในต่อฝ่ายปกครองซึ่งตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์แล้ว ก็จะต้องทำการพิจารณาและวินิจฉัยต่อไป แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องแล้วแต่ไม่ได้ทำการวินิจฉัยภายในเวลาอันสมควร ผู้เสียหายอาจจะต้องรอกการพิจารณาและการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายอาจในดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาล ซึ่งเป็นสิทธิในกระบวนการยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญ เนื่องจากคดีภาษีอากรจะเกิดความล่าช้า ไม่สะดวก และไม่เป็นที่เรียบร้อยยิ่งต่อผู้เสียหายอาจ

5) ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากร ซึ่งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพียง 30 วัน ซึ่งเป็นระยะเวลาที่น้อยจนเกินไป เมื่อพิจารณาถึงคดีภาษีอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อน และมีเอกสารเป็นจำนวนมาก การให้ระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลเพียง 30 วัน ทำให้ผู้เสียหายไม่มีโอกาสได้เตรียมเอกสารเพื่อใช้ในการต่อสู้ในชั้นศาลได้ทันเวลา ซึ่งนับว่าเป็นระยะเวลาที่น้อยเกินไปเมื่อเทียบกับคดีภาษีอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อน อีกทั้งยังมีเอกสารหลักฐานอ้างอิงซึ่งมีรายละเอียดต่างๆ เป็นจำนวนมาก และในบางเรื่องยังต้องมีการคำนวณและปัญหาทางบัญชีที่มีความซับซ้อน รวมไปถึงหนังสือแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีรายละเอียดน้อยมาก การกำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียหายอาจต้องนำคดีไปฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาเพียง 30 วัน จึงเป็นระยะเวลาที่สั้น จนส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างเพียงพอ และเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายอาจในการเตรียมพยานหลักฐาน เพื่อนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรเป็นอย่างมาก

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(2).....”

5.2 ข้อเสนอแนะ

1) ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับค่าขึ้นศาลภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนได้ศึกษาจากการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ปรากฏว่า ในประเทศสหรัฐอเมริกามีศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งสิ้น 4 ศาล ได้แก่ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย โดยศาลแต่ละศาลนั้นมีการเก็บค่าธรรมเนียมศาลในอัตราคงที่ ซึ่งแม้ว่าค่าขึ้นศาลจะเป็นการเรียกค่าตอบแทนจากการใช้บริการของรัฐก็ตาม แต่การเสียค่าขึ้นศาลควรก็ควรจะมีเหมาะสมเพื่อไม่ให้เป็นการระแกว่าผู้เสียภาษีอากรจนเกินไป ดังนั้น ศาลภาษีอากรของประเทศไทย จึงควรมีการกำหนดอัตราค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรเป็นอัตราคงที่ โดยไม่ต้องคำนึงว่าคดีภาษีอากรนั้นจะมีจำนวนทุนทรัพย์เป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม เช่นเดียวกับการคิดค่าธรรมเนียมศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา

2) ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลภาษีอากร ผู้เขียนพบว่าจากการศึกษาในในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้น พบว่าระบบการพิสูจน์พยานหลักฐานและภาระการพิสูจน์ในศาลภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้นใช้ระบบการพิจารณาคดีแบบระบบไต่สวนสำหรับคดีภาษีอากรที่คู่ความทั้งสองฝ่ายมีฐานะไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ แต่อีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน ระบบการค้นหาพยานหลักฐาน โดยใช้การพิจารณาคดีโดยระบบไต่สวนจะทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นได้รับความคุ้มครองมากขึ้น จึงควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ในส่วนที่เกี่ยวกับการพิจารณาคดี โดยระบุให้ชัดเจนถึงการไต่สวนไต่สวนในการพิจารณาพิพากษาคดี

3) ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมโนสาเร่ในศาลภาษีอากร ซึ่งจากการศึกษาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคดีในประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร โดยมีสิทธิเลือกให้ศาลภาษีอากรดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมโนสาเร่ได้ ซึ่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีดังกล่าวมีรูปแบบไม่ยุ่งยากและสะดวกรวดเร็ว หากคดีนั้นมีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรมีการนำกระบวนการพิจารณาคดีแบบมโนสาเร่มาใช้ในศาลภาษีอากร จะช่วยให้คดีภาษีอากรที่มีจำนวนทุนทรัพย์ไม่สูงมาก ศาลสามารถพิจารณาคดีได้อย่างรวดเร็ว จึงควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ให้สามารถดำเนินคดีมโนสาเร่ในศาลภาษีอากรได้

4) ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในส่วนที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยใดๆ ภายในกำหนด 90 วัน กฎหมายควรให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีไปฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ทันที ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากการอุทธรณ์ต่อวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่นมาใช้ในกรณีที่สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลางไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่อุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน

5) ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีภายหลังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากร ซึ่งจากการศึกษาระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่าผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะได้รับหนังสือดังกล่าวเมื่อผู้เสียภาษีอากรเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดภายในระยะเวลา 30 วัน ตามหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน หรือเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ในชั้นฝ่ายปกครอง หน่วยจัดเก็บภาษีอากรก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่บัญญัติเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรให้มีระยะเวลาเป็น 90 วัน



บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- กมล โสคติโกคา. (2553). “การคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกบุคคลจากการเวนคืนตามกฎหมายไทย” ในรวมบทความทางวิชาการของสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ ชุดที่ 9. กรุงเทพมหานคร: พี. เพรส.
- กมลชัย รัตนสกววงศ์. (2537). พื้นฐานความรู้ทั่วไปหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2535). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. กรุงเทพมหานคร: ดวงกมล.
- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. (2547). หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2540). การควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.
- _____. (2545). คำอธิบายกฎหมายปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.
- ชูชาติ อัสวโรจน์. (2542). กฎหมายศาลการ (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร: เดือนตุลา.
- บรรเจิด สิงคะเนติ. (2548). หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). กฎหมายมหาชน เล่ม 1 วิวัฒนาการทางปรัชญาและลักษณะของกฎหมายมหาชนยุคต่างๆ. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม.
- บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. (2538). กฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจเยอรมัน. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม.
- _____. (2543). “การทบทวนและการสิ้นผลของคำสั่งทางปกครอง.” ในรวมบทความในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร.ปรีดี เภยมทรัพย์. กรุงเทพมหานคร: เดือนตุลา.

- _____. (2547). รายงานวิจัย เรื่อง “ศาลรัฐธรรมนูญและวิธีพิจารณาคดี
รัฐธรรมนูญ : ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างระบบของไทยกับของเยอรมัน.”
เสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา.
- ประภาส คงเอียด. (2542). คำบรรยายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร:
นิติธรรม.
- ประยูร กาญจนดุล. (2538). คำบรรยายกฎหมายปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพมหานคร:
นิติธรรม.
- ปรีดี เกษมทรัพย์. (2548). นิติปรัชญา (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพมหานคร:
เดือนตุลา.
- พรชัย เลื่อนฉวี. (2553). กฎหมายและสถาบันการเมือง (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพมหานคร:
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- โกศล พลกุล. (2525). “ปัญหาและข้อคิดบางเรื่องในรัฐธรรมนูญ.” เอกสารประกอบ
คำบรรยายวิชาหลักกฎหมายมหาชน. มหาวิทยาลัยวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. (2516). ทฤษฎีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: เกร็ดไทย.
- วรพจน์ วิสรุตพิชญ์. (2538). สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ. กรุงเทพมหานคร:
ธรรมสาร.
- วิชญ์ เครื่องาม. (2530). กฎหมายรัฐธรรมนูญ (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร:
นิติบรรณาการ.
- สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (2552).
รายงานวิจัย เรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของ
ผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง. กรุงเทพมหานคร:
เรือนแก้ว.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. (ม.ป.ป.) คำอธิบายกฎหมายการคลัง. กรุงเทพมหานคร:
นิติธรรม.
- หยุด แสงอุทัย. (2518). ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. กรุงเทพมหานคร:
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อมร จันทรสมบูรณ์. (2527). กฎหมายปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพมหานคร:
ป.สัมพันธ์พาณิชย์.
- อรรถนิติ ดิษฐอำนาจ. (2540, มกราคม-มีนาคม). “กลไกการควบคุมการกระทำทางปกครอง
ของฝ่ายปกครองในประเทศที่ไม่มีศาลปกครอง”. ดุลพาท, 44(1).

อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. (2552). *กฎหมายการคลัง* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร:
เดือนตุลา.

_____. (2550). *เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่องหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากร :
หลักความยินยอม*. กรุงเทพมหานคร. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

_____. (2550). *รายงานการวิจัย เรื่อง หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคใน
ระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย*. กรุงเทพมหานคร. คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

อิสสระ นิตินันท์ประภาศ. (2521). *กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ* (พิมพ์ครั้งที่ 2).
กรุงเทพมหานคร: รุ่งศิลป์การพิมพ์.

อุดมศักดิ์ สินธิพงษ์. (2548). *สิทธิมนุษยชน*. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน

วิทยานิพนธ์

เกรียงไกร เจริญนาวัฒน์. (2531). *องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชน และควบคุมฝ่ายปกครอง
ในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร:
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

กษัตริย์ ภาคพร. (2545). *การควบคุมคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท โดย
ศาลปกครอง* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร:
มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

คิงงาม คงตระกูล. (2546). *ระบบไต่สวนในกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีปกครองไทย*
(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ฐิติพร ขำน้ำคู้. (2540). *หลักประชาธิปไตยทางผู้แทนกับระบบพรรคการเมืองไทย*
(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

พิทยา ไชยมหาพฤกษ์. (2553). *การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือ
ทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า*
(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

พิพากษ์ เกียรติกรมเลิศ. (2546). *ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจค้นและการจับกุม โดยมีขอบด้วย
กฎหมาย ศึกษาเฉพาะกรณี : อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตำรวจในชั้นก่อนฟ้องคดี*
(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

อรอุมา สามีญทอง. (2553). สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางอาญา : ศึกษาสิทธิของผู้เสียหายในการดำเนินคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

บรรเจิด สิงคะเนติ ก. (2547). “การควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ.” สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2556, จาก <http://www.pub-law.net/publaw/printPublaw.asp?Publawid=241>.

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

สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. (ม.ป.ป.). “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลอาญีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลอาญีอากรกลางของไทย.” วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์. หน้า 59-60. สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2556, จาก http://elib.coj.go.th/Article/courtP4_3_2.pdf.

กฎหมาย

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527.

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอาญีอากรและวิธีพิจารณาคดีอาญีอากร พุทธศักราช 2528.

ข้อกำหนดคดีอาญีอากร พุทธศักราช 2544.

ภาษาต่างประเทศ

BOOKS

- Duncan Bentley. (2007). *Taxpayers Rights: Theory Origin and Implementation*. Netherland. Alphen aan den Rijn: Kluwer.
- John K Mcnutly. (1989). *Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell* (4th edition). Minnesota: West.
- Leandra Lederman and Stephen W. Mazza. (2002). *Tax Controversies: Practice and Procedure* (4th edition). London: LexisNexis.
- Marvin J. Garbis. Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin. (1987). *Tax Procedure and Tax Fraud*. (3rd edition). Minnesota: West.

ELECTRONICS SOURCES

- Koji Ishimura. The State of Taxpayers' Rights in Japan. Retrieved August 5, 2013, from <http://www.pij-web.net/com/index.html>.
- Local Tax System in Japan. Retrieved January 8, 2013, from <http://www.soumu.go.jp/english/pdf/ltsij.pdf>.
- Taxation in Germany. Retrieved January 8, 2013, from http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany.

LAWS

- The Fiscal Code of Germany.
- Gyousei Jiken Soshou Hou (Administrative Litigation Law.)
- Kokuzei Choushuu Hou (National Tax Collection Law.)

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล

ภัทรวดี วงศ์ขำ

ประวัติการศึกษา

พ.ศ. 2545 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง
ประกาศนียบัตรหลักสูตรวิชาว่าความของสำนักอบรม
วิชาว่าความแห่งสหภาพนายความ รุ่น 25

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 59 สำนักอบรมกฎหมายแห่ง
เนติบัณฑิตยสภา ในพระบรมราชูปถัมภ์
นิติกร ปฏิบัติการ กรมทางหลวง

