

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่าง กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต

จุฑาสินี สืบวิเศษ *

รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง เปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต โดยผู้เขียนได้ศึกษาแนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ตลอดจนศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ ประเทศอังกฤษ และสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ให้เกิดความชัดเจนเป็นธรรมและให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างแท้จริง

จากการศึกษาพบว่าในเรื่องของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิตนั้น กฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ต่างแยกบัญญัติอยู่ในกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับ ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นอกจากนั้นแล้วยังมีบางกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะจึงต้องนำกฎหมายกลาง ได้แก่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาปรับใช้ ซึ่งกฎหมายฉบับต่าง ๆ มีหลักเกณฑ์ ขั้นตอนแบบพิธี ระยะเวลาในการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ ระยะเวลาในการดำเนินการพิจารณา วินิจฉัย รวมถึงผู้มีอำนาจในการพิจารณาคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ที่แตกต่างกัน ไม่มีเอกภาพ ไม่มีความแน่นอนชัดเจนก่อให้เกิดความสับสน ให้หลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่เท่าเทียมกัน นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาอีกหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์ที่สั้นจนเกินไปไม่เหมาะสมกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและมีเอกสารที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการ

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ ปรีดีพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

พิจารณาอุทธรณ์ที่มีข้อสงสัยในเรื่องของความเชี่ยวชาญและความเป็นกลาง เนื่องจากเป็นผู้ที่มาจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นผู้ออกคำสั่งที่เป็นมูลเหตุของข้อพิพาท ปัญหาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหลายคณะส่งผลให้การวินิจฉัยไม่เป็นไปในแนวทางมาตรฐานเดียวกัน ปัญหาที่ได้มีการกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อใดอย่างแน่นอนชัดเจน ปัญหาในเรื่องการรับฟังข้อเท็จจริงเนื่องจากมิได้มีกฎหมายกำหนดคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในเรื่องการชี้แจงข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานไว้โดยชัดแจ้ง ปัญหาในเรื่องแบบพิธีที่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีอากรจนเกินไป ปัญหาเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนที่มีอัตราที่ไม่เหมาะสมไม่สอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบัน

ผู้เขียนจึงเสนอให้รวบรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองให้เป็นหนึ่งเดียว เห็นควรจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง มีลักษณะเป็นองค์กรอิสระที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านแยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงปรับปรุงขั้นตอนก่อนฟ้องคดีต่อศาลให้เป็น 2 ขั้นตอน โดยให้เพิ่มขั้นตอนการคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายแต่กำหนดไว้ให้เป็นทางเลือกของผู้เสียภาษีอากรว่าจะคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางภายในกำหนดระยะเวลา 60 วันนับแต่ได้รับคำสั่งทางภาษีอากร รวมถึงควรกำหนดระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจพิจารณาจะต้องพิจารณาวินิจฉัยให้แล้วเสร็จ และกำหนดว่าหากไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาให้ถือว่าเป็นการยกคำคัดค้านหรืออุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางหรือฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านของอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางแล้วแต่กรณี นอกจากนั้นแล้วควรกำหนดให้ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์มีสิทธิ มิใช่แต่เพียงหน้าที่ ในการชี้แจงนำเสนอพยานหลักฐานได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร และควรยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิผู้เสียภาษีอากรที่มีได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หมายถึง หรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของผู้มีอำนาจพิจารณาโดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่ศาล เห็นควรยกเลิกบทบัญญัติในเรื่องแบบของคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร เห็นควรกำหนดอัตราเงินเพิ่มและอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนให้สอดคล้องกัน โดยกำหนดไว้ไม่เกินร้อยละ 7.5 ต่อปี และในส่วนของการให้ดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนนั้นควรครอบคลุมภาษีอากรในทุก ๆ ประเภทภาษีอากรเพื่อเป็นการเยียวยาแก่ผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรไปโดยที่ไม่มีเหตุต้องเสีย

1. บทนำ

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมืออันมีความสำคัญประการหนึ่งของรัฐ เนื่องจากรัฐมีรายได้หลักจากภาษีอากรเพื่อนำมาใช้พัฒนาประเทศ เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจกรรมส่วนรวม ภาษีอากรจึงถือว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นที่กฎหมายที่กระทบถึงสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่งของประชาชน จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องมีการตรากฎหมายจัดเก็บภาษีอากรโดยคำนึงถึงถูกต้องชอบด้วยกฎหมาย มีการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีที่ดี รวมถึงวิธีจัดซื้อพิพาทที่มีความเหมาะสมเป็นธรรม ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีอากรมีอยู่ 2 ระดับ คือจัดเก็บโดยราชการส่วนกลาง หรือเรียกว่าภาษีระดับประเทศ ซึ่งอยู่ในสังกัดกระทรวงการคลัง ได้แก่กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ภาษีที่จัดเก็บคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการรับมรดก ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร อีกกรณีหนึ่งคือภาษีที่จัดเก็บโดยองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น หรือภาษีระดับท้องถิ่น โดยมีกฎหมายให้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรเพื่อใช้ในการบริหารท้องถิ่นนั้น ๆ เนื่องจากอยู่ใกล้ชิดกับทรัพย์สิน เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย เป็นต้น โดยผู้เขียนจำกัดขอบเขตของการศึกษาเพียงแต่เฉพาะภาษีที่จัดเก็บโดยราชการส่วนกลางที่อยู่ในสังกัดกระทรวงการคลัง ได้แก่กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร แต่เพียงเท่านั้น

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจรัฐที่กระทบถึงสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงการเกิดข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรกับประชาชนผู้เสียภาษีอากร ไม่ว่าจะเกิดจากความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนหรือเกิดจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นเพื่อจะทำให้ข้อพิพาทดังกล่าวหมดไปจึงต้องมีกระบวนการระงับข้อพิพาท ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางภาษีอากรของจะต้องทำดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าวนี้เสียก่อน และหากยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยจึงสามารถนำคดีไปสู่ขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลซึ่งพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากระบบอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยเป็นระบบบังคับนั่นเอง

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองนั้น เป็นสิทธิประการหนึ่งของผู้เสียภาษีอากร มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อพิพาทยุติลงอย่างรวดเร็ว ช่วยลดปริมาณคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล เป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายในแก่ผู้เสียภาษีในการนำคดีขึ้นสู่ศาล หากแต่ว่าเงื่อนไขหลักเกณฑ์ ขั้นตอน ผู้มีอำนาจในการพิจารณาดำเนินการนั้นแตกต่างออกไปตามแต่ละประเภทภาษีอากร ไม่มีความเป็นเอกภาพ ไม่สอดคล้อง ไม่เป็นระบบแบบแผนเดียวกัน จึงก่อให้เกิดผู้เสียภาษีอากรเกิดความสับสนไม่เข้าใจจึงไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างครบถ้วน อีกทั้งกฎหมายภาษีอากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันยังขาดการให้หลักประกันคุ้มครองสิทธิ

ที่ดีแก่ผู้เสียหายอากร ไม่มีกำหนดระยะเวลาดำเนินการที่แน่นอนชัดเจน ลำซาขาดประสิทธิภาพ รวมถึงไม่มีมาตรการการเยียวยาที่ดี จึงไม่อาจให้ความเป็นธรรม และบรรลุวัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองได้อย่างแท้จริง

2. แนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครอง

การระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการควบคุมภายในฝ่ายปกครองที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่อาจแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยมีความมุ่งหมาย เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และเพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล ซึ่งระบบอุทธรณ์สามารถแบ่งออกเป็นระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ และระบบอุทธรณ์บังคับ ในส่วนของการอุทธรณ์ตามกฎหมายไทยยังสามารถแยกพิจารณาได้เป็นการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะ และการอุทธรณ์ตามกฎหมายกลาง

ลักษณะของการควบคุมภายในฝ่ายปกครองในการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนี้เป็นการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองโดยคณะกรรมการที่มีใช้ศาลยุติธรรมใช้วิธีพิจารณาในลักษณะเป็นคดีข้อพิพาท โดยให้อีกฝ่ายผู้อุทธรณ์ชี้แจงข้อโต้แย้งได้ ตลอดจนมีกระบวนการในการแสวงหาหลักฐาน ข้อดีของการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนี้ คือเป็นการดำเนินคดีโดยผู้ซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการดำเนินการโดยศาล (มานิตย์ จุมปา, 2554 : 566)

3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต

ข้อพิพาททางภาษีอากรโดยหลักแล้วบ่อเกิดสำคัญนั้น มาจากการประเมินภาษีอากร ดังนั้นเพื่อควบคุมการทำงานของเจ้าหน้าที่รัฐจึงจำเป็นต้องมีระบบตรวจสอบโดยถ้าผู้เสียหายอากรเห็นว่าตนได้รับการปฏิบัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรผู้เสียหายมีสิทธิที่จะโต้แย้งการดำเนินการนั้นได้ ๆ ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายจัดเก็บฉบับนั้น ๆ กำหนด

3.1 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ข้อพิพาททางภาษีอากรที่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร คือข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ รวมถึงข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษีเงินได้ปิโตรเลียม นอกจากนี้กรมสรรพากรยังมีหน้าที่จัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยหากมีพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นเนื่องจากการประเมินภาษีดังกล่าวจะต้องอุทธรณ์ในฝ่าย

ปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 อย่างไรก็ตามยังข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กรณีอื่นที่มีได้เกิดจากการประเมินภาษีอากรซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้ชัดเจนว่าจะต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนหรือไม่ คือข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วน

ดังที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้นแล้วว่าบ่อเกิดของข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดจากการประเมินภาษี ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีมูลค่าประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย ฝ่ายกรมสรรพากร ฝ่ายกรมการปกครอง และฝ่ายสำนักงานอัยการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มีจำนวนทั้งสิ้น 81 คณะโดยแบ่งตามเขตที่สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินตั้งอยู่ ส่วนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้นมีเพียงคณะเดียว

ในส่วนขอระยะเวลาดำเนินการพิจารณานั้นมีกำหนดไว้แต่เพียงในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เท่านั้นที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันได้รับคำอุทธรณ์ หากไม่อาจแล้วเสร็จระยะเวลาดังกล่าวสามารถขยายออกไปได้อีกไม่เกิน 90 วัน เพื่อพ้นระยะเวลาดังกล่าวผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3.2 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนขอฝ่ายปกครองของกรมศุลกากร

กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทจากการนำเข้าสินค้าเข้าและการส่งสินค้าออก ที่สำคัญคือจัดเก็บอากรศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร รองลงมาได้แก่การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร ข้อพิพาททางภาษีอากรจะเกิดขึ้นเมื่อมีการประเมินอากรเพิ่มเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร แหล่งกำเนิดของสินค้า และเกี่ยวกับราคาศุลกากร เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรดังกล่าวจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน ตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด โดยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้ง อีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน และเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นกรรมการ ในส่วนของระยะเวลาในการพิจารณาประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ. 2556 ที่กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 45 วันนับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรก

3.3 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองของกรมสรรพสามิต

ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น เป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมิน มีสิทธิคัดค้านการประเมิน ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ตามแบบที่ อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน หากคำวินิจฉัยคัดค้านไม่อาจแล้วเสร็จได้ภายใน กำหนดเวลา ก็อาจมีการขยายได้โดยทำเรื่องขอขยายระยะเวลาวินิจฉัยต่ออธิบดีพร้อมเหตุผล ประกอบ หากผู้คัดค้านไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้าน มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 45 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัย ตามแบบที่อธิบดี กรมสรรพสามิตกำหนด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบไปด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทน กรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและที่ปรึกษากฎหมายสำนักงาน ปลัดกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ แต่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จแต่อย่างใด

นอกจากนี้แล้วยังมีภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บอีกได้แก่ ภาษีสุรา ภาษียาสูบ ภาษีไฟ แต่ไม่ได้มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติให้สิทธิในการอุทธรณ์ หรือสามารถนำพระราชบัญญัติสรรพสามิต มาใช้ได้โดยอนุโลมจึงทำให้เกิดปัญหาว่าจะต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อนนำคดีไปสู่ศาลหรือไม่

4. วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของ ฝ่ายปกครองของกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต

4.1 ปัญหาในเรื่องของกฎหมายวิธีสบัญญัติไม่มีความเป็นเอกภาพ

กฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่าย ปกครองนั้น บัญญัติอยู่ในกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับ ซึ่งกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ ละฉบับ ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นอกจากนั้น แล้วกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรบางฉบับมิได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้เป็นการ เฉพาะจึงต้องนำกฎหมายกลาง ได้แก่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาปรับใช้ ซึ่งกฎหมายฉบับต่าง ๆ มีหลักเกณฑ์ ขั้นตอน แบบพิธี ระยะเวลาในการยื่นคำคัดค้าน หรืออุทธรณ์ ระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาวินิจฉัย รวมถึงผู้มีอำนาจในการ พิจารณาคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ที่แตกต่างกันส่งผลให้เกิดปัญหาหลายประการได้แก่

1) ขั้นตอนที่ไม่เท่ากันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากขั้นตอนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.

2558 และของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 นั้นมีเพียงขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงขั้นตอนเดียว ในขณะที่ขั้นตอนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นั้นมีจำนวน 2 ขั้นตอน ย่อมต้องได้รับการพิจารณาทบทวนไม่เท่าเทียมกัน อีกทั้งในเรื่องของภาษีสุรา ยาสูบ ไซไฟ และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการวินิจฉัยคำขอคืนภาษีและคำวินิจฉัยอื่น ๆ ที่เป็นการกำหนดภาษีอากรเป็นรายบุคคล ดังเช่นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีเพียงบางส่วน กฎหมายมิได้ตั้งกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ และกรณียังไม่เป็นที่ชัดเจนว่าจะต้องมีการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก่อนจะนำคดีขึ้นสู่ศาลหรือไม่ จึงทำให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจน อีกทั้งในบางกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียภาษีที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต การที่กระบวนการ หลักเกณฑ์ ขั้นตอนต่างๆ แตกต่างกันทำให้ผู้เสียภาษีอากรยากที่จะทำความเข้าใจ ก่อให้เกิดความสับสน และยุ่งยากที่จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องครบถ้วนได้โดยไม่ต้องพึ่งผู้เชี่ยวชาญ ทำให้เสียค่าใช้จ่าย ไม่เป็นการประหยัด นอกจากนั้นแล้วในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมิปฏิบัติตามขั้นตอนหลักเกณฑ์ได้ครบถ้วนในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครอง ยังเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรถูกตัดสิทธิในการที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางอีกด้วย จึงถือว่าเป็นการตัดสิทธิในการอุทธรณ์ ที่เป็นสิทธิที่มีความสำคัญประการหนึ่งขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา(OECD) รวมถึงยังเป็นการเป็นการตัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลอีกด้วย

2) ความไม่เป็นเอกภาพในเรื่องระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินต่อผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัย ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ในขณะที่ระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดระยะเวลาไว้ให้คัดค้านรวมถึงการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านตามแต่ละกรณี ระยะเวลาที่ไม่เท่ากันนี้ย่อมเป็นการให้หลักประกันสิทธิที่ดีกว่าแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เท่าเทียมกัน ขัดต่อหลักความยุติธรรม นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะต้องเสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันอีกด้วย

3) ความไม่เป็นเอกภาพของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินมีทั้งพิจารณาโดยบุคคลเดียว และพิจารณาโดยองค์กรกลุ่ม ในบางกฎหมายจัดเก็บภาษีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แบ่งออกเป็นหลายคณะเช่นนี้ ย่อมส่งผลถึงมาตรฐานการใช้

ดุลพินิจของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยในข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อกฎหมาย ที่ไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน อีกทั้งผู้ที่เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยที่ส่วนใหญ่เป็นฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ก่อให้เกิดข้อสงสัยในความเป็นกลาง จึงก่อให้เกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจที่ไม่เป็นธรรมได้ จึงขัดต่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อตัม สมิต ในเรื่องของหลักความยุติธรรม และความเสมอภาคทางภาษีอากรที่จะต้องมีความควบคู่กันไป รัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีความแตกต่างกัน ในสาระสำคัญอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน รวมถึงในเรื่องของการใช้ดุลพินิจในการให้คืนหรือให้โทษแก่ผู้เสียภาษีอากรด้วยจะต้องมีการใช้ดุลพินิจโดยอาศัยข้อกำหนดที่ชัดเจนมีมาตรฐานไม่กระทำตามอำเภอใจ

4.2 ปัญหาในเรื่องระยะเวลาในการยื่นคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

การยื่นคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครอง หากผู้เสียภาษีอากรมิได้ดำเนินการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด การประเมินภาษีอากรนั้นถือว่ายุติลงตามที่เจ้าพนักงานได้ประเมิน และผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่ชั้นศาลได้อีกเพราะมิได้กระทำตามเงื่อนไขตามที่กฎหมายเฉพาะกำหนดไว้ การที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรกำหนดระยะเวลาได้ 30 วัน หรือ 45 วันนั้นระยะเวลาในการคัดค้านหรือการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นยังไม่มี ความเหมาะสมกับลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากร เนื่องจากลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนี้มีความเกี่ยวข้องกับเอกสารจำนวนมาก เกี่ยวข้องกับตัวเลขทางบัญชี บางปัญหาเกี่ยวข้องกับข้อกฎหมาย หรืออาจมีการตรวจสอบย้อนหลังไปถึง 10 ปี ยากในการค้นหา บางกรณีเป็นกรณีที่ภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันในหลายประเภทภาษี และจากการที่ภาษีอากรนั้นจัดเก็บจากผู้มีสถานะทางสังคมที่หลากหลายแตกต่างกัน ย่อมเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีอากรจะมีความรู้ความเข้าใจในทางภาษีอากรได้ทั่วถึงในทุกคน จึงเป็นภาระของผู้เสียภาษีอากรในการจะต้องจัดหาผู้เชี่ยวชาญให้ช่วยเหลือ ซึ่งในการนั้นย่อมต้องเสียค่าใช้จ่ายที่ค่อนข้างสูง จึงไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อตัม สมิต ในเรื่องของหลักความประหยัด แม้ระยะเวลาดังกล่าวสามารถขยายออกไปได้ แต่มีปัญหาว่าไม่ได้ครอบคลุมในทุกกรณีข้อพิพาททางภาษีอากร ดังเช่นในกรณีการอุทธรณ์การประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ.2469 ทำให้กำหนดระยะเวลาไม่สามารถขยายออกไปได้ จึงไม่มีความยืดหยุ่น และยังเป็นภาระให้หลักประกันสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่เท่าเทียมกัน เป็นการขัดต่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อตัม สมิต ในเรื่องของความยุติธรรมอีกประการหนึ่งด้วย นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาวว่าแม้บางกรณีจะมีการกำหนดระยะเวลาให้สามารถขยายออกไปได้ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นแต่ก็ไม่มีมีการจำกัดความของคำว่าเหตุจำเป็นไว้ จึงเป็นการให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจที่กว้างขวางเกินไป ไม่มีความแน่นอน ก่อให้เกิดช่องทางในการทุจริตรวมถึงใช้อำนาจตามอำเภอใจได้

4.3 ปัญหาเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนหรือจำกัดระยะเวลาไว้ให้ทราบ หรือกำหนดให้ใช้และปฏิบัติเป็นการทั่วไป หรือไม่มีการกำหนดไว้เลย รวมถึงไม่มีการกำหนดผลของการที่ไม่กระทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จในเวลาที่กำหนดจะมีผลอย่างไร ผู้อุทธรณ์จะนำคดีไปขอความเป็นธรรมต่อศาลภาษีอากรก่อนมีคำวินิจฉัยได้หรือไม่ได้ ทำให้ผู้อุทธรณ์จะต้องรอนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ก่อให้เกิดปัญหาความล่าช้าในการปฏิบัติงาน ถือได้ว่าเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่สมควรจะได้รับการพิจารณาด้วยความรวดเร็วไม่ล่าช้า ตามหลักเรื่องสิทธิได้รับการพิจารณาที่รวดเร็ว อันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง รวมถึงไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อตัม สมิท ในเรื่องของความแน่นอนชัดเจน เพื่อที่ประชาชนจะได้คาดหมายถึงระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินรวมถึงคาดการณ์ผลทางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์วินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ได้รับเงินภาษีที่ชำระไปแล้วคืน หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องส่งคืนภาษีรวมทั้งเสียเวลายาเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีที่ชำระไปก่อน นั่นคือดอกเบี้ยจะเห็นได้ว่าการที่ระยะเวลาพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เกิดล่าช้าก็ส่งผลเสียต่อหน่วยงานของรัฐด้วยเช่นกัน

4.4 ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับกำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการเป็นบุคคลหรือตัวแทนที่มาจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรนั่นเอง ทำให้เกิดข้อสงสัยในเรื่องความเป็นกลาง ความยุติธรรม และความโปร่งใส การที่มีองค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมาจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีที่มีการพิพาทนั้นย่อมเป็นการไม่สมควรเพราะเป็นการมีผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขาดความอิสระอาจเกิดความเอนเอียงพิจารณาเข้าข้างฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วยตนเองเพราะยังคงขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งไม่สอดคล้องต่อหลักความไม่มีส่วนได้เสีย นอกจากนั้นแล้วยังมีปัญหาในเรื่องความเชี่ยวชาญ เนื่องจากกฎหมายจัดเก็บภาษีมิได้กำหนดในเรื่องของคุณสมบัติ ความรู้ ความสามารถ และความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร ของผู้ที่จะมาเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้กรรมการที่มาจากหน่วยงานอื่นที่มีใช้กรรมการที่เป็นตัวแทนจากกรมจัดเก็บภาษีเอง อาจมีความไม่เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรรวมถึงกรณีที่ได้แย้งเพียงพอ จึงทำให้การพิจารณาวินิจฉัยมิได้เป็นธรรมอย่างแท้จริง นอกจากนี้ในกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเองไม่เห็นพ้องด้วยกับ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมไม่สามารถฟ้องคดีไปยังศาลได้ เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเองดำรงตำแหน่งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เอง จึงขาดโอกาสที่จะนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล

4.5 ปัญหาในการรับฟังข้อเท็จจริง

ในการดำเนินการในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์การประเมินจะมีโอกาสชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเมื่อถูกเรียกซึ่งเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานเท่านั้น จึงไม่สอดคล้องต่อหลักการพิจารณาทางปกครอง ในเรื่องหลักการรับฟังข้อเท็จจริง นอกจากนั้นแล้วมีข้อกำหนดในการตัดสิทธิมิให้ผู้คัดค้านหรืออุทธรณ์ที่ไม่ได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หมายถึงเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของผู้มีอำนาจพิจารณา หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือนาคติชั้นสู่ศาล ยังมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลของผู้เสียภาษีอากร

4.6 ปัญหาเกี่ยวกับแบบพิธี

การยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งแบบของคำอุทธรณ์นี้แตกต่างกันออกไปตามข้อพิพาททางภาษีอากรและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหากผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการยื่นตามแบบตามแบบที่กฎหมายกำหนด ผู้พิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจไม่รับคำอุทธรณ์ หรือยกอุทธรณ์นั้นได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินด้วยเอกสารอันมีเนื้อหาสาระสำคัญอันเป็นการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งทางภาษีอากรก็ตาม แต่การที่มิได้ใช้แบบตามที่กำหนดจึงถือเสมือนหนึ่งว่ามิได้มีการอุทธรณ์ จึงไม่เป็นไปตามหลักการพิจารณาคดีปกครอง ที่กำหนดให้ไม่ยึดแบบพิธี ต้องให้ความสำคัญแก่เนื้อหาหยิ่งกว่ารูปแบบหรือแบบพิธี และต้องไม่มีการกำหนดขั้นตอนให้เป็นภาระแก่ประชาชนเกินสมควรด้วย

4.7 ปัญหาเงินเพิ่มและดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน

เมื่อผู้เสียภาษีอากรมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กำหนด จะต้องรับผิดชอบปรับและเงินเพิ่มนอกเหนือจากเงินภาษีอากรที่ต้องชำระด้วย แม้ว่าจะคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรก็ตาม เงินเพิ่มก็ยังคงคำนวณไปจนถึงวันที่ได้ทำการชำระหรือนำส่งภาษีอากร ซึ่งเงินเพิ่มตามที่กฎหมายจัดเก็บภาษีอากรแต่ละฉบับกำหนดมีอัตราที่สูงกว่าตลาดมากนัก มีอัตราอยู่ที่ร้อยละ 12 ถึงร้อยละ 18 ต่อปี อีกทั้งบางประเภทภาษีอากรกฎหมายมิได้กำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นสูงสุดไว้ ในส่วนของดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนก็เช่นกัน มีอัตราที่อยู่ร้อยละ 7.5 ถึงร้อยละ 12 ต่อปี บางกรณีก็มิได้มีกำหนดจำนวนขั้นสูงสุดไว้เช่นกัน จึงไม่สอดคล้องต่อสถานการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบัน ไม่มีความแน่นอนชัดเจน และยังบางกรณีมิได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับเงินดอกเบี้ยอีกด้วย จึงไม่มีความเป็นธรรมเนื่องจากผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรไปโดยไม่สมควร ควรจะได้รับเงินคืนเต็มจำนวนพร้อมด้วยดอกเบี้ยเพื่อเป็นการแก้ไขเยียวยาในการขาดประโยชน์

5. ข้อเสนอแนะ

1) ควรมีการรวบรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองให้เป็นหนึ่งเดียว รวมถึงควรกำหนดมูลเหตุแห่งการคัดค้านหรือการอุทธรณ์ไว้ให้ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท กล่าวคือข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภทไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรฉบับใด เกิดจากการประเมินภาษีอากร หรือมิได้เกิดจากการประเมินภาษีอากรให้มีสิทธิคัดค้านหรืออุทธรณ์ได้โดยวิธีการอันหนึ่งอันเดียวกันนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพ มีระบบแบบแผน สะดวก เข้าใจง่ายไม่สับสนและทำให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามได้โดยง่าย และเป็นการให้หลักประกันสิทธิที่ดีแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยเท่าเทียมกัน

2) ควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้นมีลักษณะเป็นองค์กรอิสระที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่อยู่ในสังกัดกระทรวงการคลัง เป็นหน่วยงานกลางองค์กรเดียวแต่สามารถมีหลายคณะได้ โดยมีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท มีประธานคณะกรรมการจำนวน 1 คนและกรรมการจำนวนไม่น้อยกว่า 8 คน โดยคณะกรรมการนั้นจะต้องเป็นบุคลากรที่ปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงอย่างเดียว เป็นบุคคลที่เป็นอดีตข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการแล้ว หรือบุคคลจากภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรมาก่อนและที่ได้เลิกทำงานด้านภาษีอากรแล้ว หรือบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละประเภทภาษีที่แตกต่างกัน หรือบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านการประกอบธุรกิจ บัญชี และธุรกิจการพาณิชย์ ซึ่งเป็นผู้ที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างชัดเจนขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง และไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชน เพื่อความโปร่งใส เป็นผู้ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างชัดเจนและเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านครอบคลุมในทุก ๆ ด้าน รวมถึงเพื่อที่จะได้เป็นการขจัดข้อสงสัยในความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง

3) ควรให้คงรักษาขั้นตอนคัดค้านดังที่กำหนดอยู่ในส่วนของกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และให้กำหนดเพิ่มขึ้นขั้นตอนคัดค้านนี้ในส่วนของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร พระบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และในส่วนของกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แต่กำหนดไว้ให้เป็นทางเลือกกว่าจะคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง โดยนำวิธีของประเทศอังกฤษในเรื่องของการทบทวน (Internal Review) ที่ผู้เสียภาษีจะขอให้กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HMRC) ทบทวนการประเมิน หรือเลือกที่จะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการชำนาญการพิเศษทางด้านภาษีอากร (Tax Tribunal) มาพิจารณาปรับใช้ เพื่อเป็นขั้นตอนที่ถ่วงดุลข้อพิพาทที่จะขึ้นไปสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง รวมถึงเพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีมีโอกาสทบทวนตรวจสอบความถูกต้อง ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ หากเห็นว่าไม่ถูกต้องไม่เหมาะสม ก็สามารถแก้ไข ยกเลิก เพิกถอน

คำสั่งนั้น ๆ ได้ ทั้งนี้ผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องไม่เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งทางภาษีกาหรนั้น จะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส มีความเชี่ยวชาญในเรื่องที่เป็นข้อโต้แย้งเป็นอย่างดี รวมทั้ง จะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียกับเรื่องที่ตนพิจารณาและไม่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ทำคำสั่งที่โต้แย้ง นอกจากนั้นแล้วให้คงความเป็นระบบอุทธรณ์บังคับที่จะต้องทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์กลางก่อนจึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่กระบวนการยุติธรรมทางศาลได้

4) ควรมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดี มอบหมาย หรือยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง ภายใน 60 วันนับแต่ได้รับ คำสั่งทางภาษีกาหร ในกรณีผู้เสียภาษีกาหรเลือกวิธีการคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ต่อมาได้มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นแล้วผู้เสียภาษีกาหรยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้านของ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางได้ภายใน กำหนดระยะเวลา 60 วันนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยคัดค้าน เพื่อให้ผู้เสียภาษีกาหรมีระยะเวลา เพียงพอในการเตรียมเอกสาร หลักฐาน พยานต่าง ๆ ศึกษาหาข้อมูลเตรียมการต่อสู้ตาม ความสามารถของตน

5) ควรกำหนดให้ระยะเวลาในการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีกาหร สามารถขยายออกไปได้และครอบคลุมในทุกประเภทภาษีกาหร และกำหนดขอบเขตของคำนิยาม ของคำว่าเหตุจำเป็นให้มีความแน่นอนชัดเจนเพื่อเป็นการจำกัดขอบเขตการใช้ดุลพินิจของฝ่าย ปกครอง

6) ควรมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่ง ทางภาษีกาหร ในกรณีคัดค้านคำสั่งทางภาษีกาหร อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัย ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้านคำสั่งทางภาษีกาหร หากไม่อาจดำเนินการ ให้แล้วเสร็จจะต้องขออนุญาตขยายระยะเวลาต่ออธิบดี และสามารถขยายได้อีกไม่เกิน 30 วัน หากไม่อาจดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาหรือระยะเวลาที่ขยาย ให้ถือว่าเป็นการ ยกคำคัดค้านนั้น ส่วนในกรณีที่อุทธรณ์คำสั่งทางภาษีกาหรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กลาง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา 180 วันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายออกไปได้อีกแต่ต้องไม่เกิน 90 วัน หากไม่อาจพิจารณาแล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาหรือระยะเวลาที่ขยาย ให้ถือว่าเป็นการยก อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีกาหรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนในเรื่องของระยะเวลาในการ ดำเนินการ

7) ในการแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรือวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีกาหรควรมี ข้อกำหนดให้มีการแจ้งเหตุผลเป็นหนังสือเพื่อให้ผู้ยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีกาหร ได้รับทราบถึงเหตุผลในการวินิจฉัยที่ชัดเจนเพื่อเป็นประโยชน์ในการนำคดีขึ้นสู่กระบวนการ ยุติธรรมในชั้นศาล และต้องแจ้งภายในกำหนดระยะเวลา 15 วันนับแต่วันที่รับคำวินิจฉัยคำคัดค้าน

หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร เพื่อเป็นการให้เร่งรัดให้กระบวนการรวดเร็วไม่ล่าช้า และมีกำหนดระยะเวลาแน่นอนชัดเจนมากขึ้น

8) ควรกำหนดให้ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรมีสิทธิในการชี้แจง นำเสนอข้อเท็จจริง พยาน หลักฐาน หรือแถลงด้วยวาจาได้ จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักการรับฟังข้อเท็จจริง

9) ควรยกเลิกบทบัญญัติที่ตัดสิทธิผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรที่มีได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หมายถึง หรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามของผู้มีอำนาจพิจารณา หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุอันสมควรหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่ศาล เนื่องจากการจำกัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล ทั้งนี้ในการดำเนินการพิจารณากรณีที่ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์มิได้ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง ให้มีการพิจารณาคำคัดค้านหรือพิจารณาอุทธรณ์ไปตามเนื้อหาเท่าที่ปรากฏ

10) ควรยกเลิกบทบัญญัติในเรื่องแบบของคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากร เนื่องจากการสร้างภาระให้แก่ผู้คัดค้านหรือผู้อุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรจนเกินไป เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักการไม่ยึดแบบพิธี ที่จะต้องยึดถือเนื้อหามากกว่าแบบพิธี รวมถึงควรจะมีการจัดทำเอกสารขึ้นเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกในการยื่นคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรด้วย

11) ควรลดอัตราเงินเพิ่มและกำหนดอัตราให้เท่ากันในทุกประเภทภาษีอากร โดยกำหนดไว้ที่อัตราไม่เกินร้อยละ 7.5 ต่อปี เช่นเดียวกับดอกเบี้ยยผิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่ง เพื่อให้มีความสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบันและไม่เป็นภาระให้แก่ผู้เสียภาษีอากรมากจนเกินไป และมีความสอดคล้องกันกับอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน อย่างไรก็ตาม อัตราเงินเพิ่มนั้นควรกำหนดให้มีอัตราที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน เนื่องจากเงินเพิ่มนั้นมีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเป็นการเร่งรัดให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมาย ดำเนินการชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

12) ควรลดอัตราดอกเบี้ยของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยกำหนดอัตราให้เท่ากันในทุกประเภทภาษีอากร และกำหนดการให้ดอกเบี้ยนี้ให้ครอบคลุมในภาษีอากรทุกประเภท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับเงินภาษีอากรคืน เพราะเสียภาษีอากรไปโดยไม่มีเหตุต้องเสีย หรือเสียเกินไปโดยมิได้เกิดจากความผิดของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรไปโดยไม่สมควร ควรจะได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ยเพื่อเป็นการแก้ไขเยียวยาในการขาดประโยชน์ โดยกำหนดไว้ที่อัตราดอกเบี้ยไม่เกินร้อยละ 7.5 ต่อปี เช่นเดียวกับดอกเบี้ยผิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระหรือ

นำส่ง เพื่อให้มีความสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในยุคปัจจุบันและไม่ก่อให้เกิดภาระรวมถึงเป็นการจำกัดความเสียหายให้แก่รัฐอีกด้วย ทั้งนี้ต้องมีอัตราที่สอดคล้องกันกับอัตราเงินเพิ่มและมีการกำหนดให้ต่ำกว่าอัตราเงินเพิ่มได้ เนื่องจากเงินเพิ่มมีลักษณะเป็นการลงโทษรวมอยู่ด้วย

บรรณานุกรม

ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556

ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

มานิตย์ จุมปา. (2554). คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1 (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.