

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง

อัจฉรา ฉะอ้อน*

รองศาสตราจารย์ ดร.ภูมิ โชคเหมาะ**

บทคัดย่อ

บทความฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและวิเคราะห์แนวคิด หลักทฤษฎีที่เกี่ยวกับลักษณะคดีภาษีอากรและคดีปกครอง รวมถึงศึกษาระบบศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรในประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อเสนอแนะแนวทางและมาตรการทางกฎหมายที่เหมาะสมเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาษีอากร

คดีภาษีอากรที่เป็นการโต้แย้งสิทธิอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มีลักษณะเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างคู่กรณีฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือที่เรียกว่า “ฝ่ายปกครอง” ซึ่งเป็นผู้ที่มีอำนาจปกครอง กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง คือ “ฝ่ายเอกชน” ผู้ต้องเสียภาษี ซึ่งเป็นผู้ที่อยู่ใต้อำนาจปกครอง สถานะของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายมีสถานะที่ไม่เท่าเทียมกัน โดยที่ฝ่ายปกครองเป็นผู้มีอำนาจเหนือการปกครอง ทำให้ฝ่ายเอกชนจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งที่ออกโดยฝ่ายปกครองจนกว่าคำสั่งจะถูกเพิกถอนไป ลักษณะของคดีภาษีอากรจึงเป็นคดีปกครองโดยแท้

ในขณะที่มีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ระบบศาลของไทยยังเป็นระบบศาลเดี่ยว กล่าวคือ ศาลยุติธรรมมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง โดยแบ่งออกเป็น ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาซึ่งหมายความว่าคดีอะไรก็ตามที่ไม่ใช่คดีอาญาก็จะถือว่าเป็นคดีแพ่งทั้งสิ้น ดังนั้น เมื่อมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จึงต้องบัญญัติให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง ตามมาตรา 3 และมาตรา 7 แม้คดีภาษีอากรจะเป็นพิพาทระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชนผู้ต้องเสียภาษีที่เข้าลักษณะเป็นคดีปกครอง และการที่ประเทศไทยเป็นระบบศาลเดี่ยวจึงทำให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้น โดยเจตนารมณ์ให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่แตกต่างคดีแพ่ง แต่เมื่อถือเป็นศาลยุติธรรมจึงต้องนำกระบวนการพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

* นักศึกษาหลักสูตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

เมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร พุทธศักราช 2540 ได้กำหนดให้มีศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองและให้ใช้วิธีพิจารณาระบบไต่สวน จึงทำให้ประเทศไทยได้เปลี่ยนจากระบบศาลเดี่ยวที่มีเฉพาะศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียวเป็นระบบศาลคู่ที่มีศาลปกครองเป็นศาลคู่ขนาน แยกการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองออกจากคดีแพ่งในศาลยุติธรรม โดยให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองทั้งปวง กล่าวคือ คดีใดที่เป็นคดีปกครองที่อยู่ในเขตอำนาจศาลยุติธรรมได้เปลี่ยนมาอยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองแทน แต่คดีภาษีอากรกลับไม่ถูกเปลี่ยนไปอยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองด้วย ทั้งที่คดีภาษีอากรโดยลักษณะคดีเป็นคดีปกครองโดยแท้ แต่ยังคงให้อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่อยู่ในระบบศาลยุติธรรม ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางในปัจจุบันว่ามีความเหมาะสมหรือไม่เพียงใด และเป็นไปตามหลักกฎหมายที่ประเทศไทยได้แบ่งแยกกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนหรือไม่

1. บทนำ

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อใช้กับกระบวนการพิจารณาคดีเมื่อมีการโต้แย้งเกี่ยวกับคดีภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร หรือคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร โดยบทบัญญัติดังกล่าวได้บัญญัติให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ซึ่งศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และเป็นศาลชำนาญพิเศษตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ พ.ศ.2558 มาตรา 3 จากบทบัญญัติดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาว่าเมื่อคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งจึงต้องนำวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ทั้งที่ลักษณะของคดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยฝ่ายรัฐหรือหน่วยงานของรัฐมีอำนาจเหนือกว่าฝ่ายเอกชน เมื่อรัฐหรือหน่วยงานรัฐออกคำสั่งใดๆ แล้ว เอกชนยอมผูกพันและต้องปฏิบัติตามคำสั่ง คำสั่งดังกล่าวจึงมีลักษณะคดีเป็นคดีปกครอง ซึ่งอาจทำให้คู่ความที่เป็นฝ่ายเอกชนไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

เมื่อต้องวินิจฉัยว่าคดีภาษีอากรนั้นมีลักษณะเป็นคดีแพ่งหรือคดีปกครองและศาลใดควรเป็นศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากร จึงต้องศึกษาถึงแนวคิด ทฤษฎี เกี่ยวกับการกระทำทางปกครอง คำสั่งทางปกครอง ว่ามีลักษณะและองค์ประกอบอย่างไร

2.1 ความหมายการกระทำทางปกครอง

การกระทำทางปกครอง (Administrative Act; Acteadministratif) เป็นการกระทำทางบริหารประเภทหนึ่งที่ใช้อำนาจปกครองตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญหรือพระราชบัญญัติในการจัดทำบริการสาธารณะเพื่อสนองความต้องการของส่วนรวมอันมีลักษณะเป็นงานประจำ โดยตกอยู่ภายใต้การควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย เช่น การตราพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง การออกคำสั่งลงโทษทางวินัยข้าราชการ การรื้อถอนอาคารโดยเจ้าพนักงานควบคุมอาคาร การทำสัญญาจ้างเอกชนก่อสร้างถนนสาธารณะ เป็นต้น¹

2.1.1 ความสำคัญของคำสั่งทางปกครองของฝ่ายปกครอง

ในกรณีที่ฝ่ายปกครองได้ออกคำสั่งต่างๆ การจะเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาจากเนื้อหาของคำสั่งเป็นสำคัญ ว่าเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว ทั้งนี้ ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 การพิจารณาว่ากรณีใดเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่นั้นเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ กล่าวคือ หากคำสั่งของเจ้าหน้าที่ไม่ใช่คำสั่งทางปกครอง เช่น การออกกฎ การแจ้งข่าวสาร หรือการแถลงการณ์ คำสั่งนั้นจะมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปมิได้กระทบต่อสิทธิของผู้รับคำสั่งเป็นการเฉพาะ แต่ถ้าเป็นคำสั่งทางปกครองแล้วย่อมมีผลบังคับแก่ผู้ที่ได้รับคำสั่งทางปกครองนั้น และคำสั่งทางปกครองจะมีผลจนกว่าจะถูกเพิกถอนไป

2.1.2 ความหมายของคำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้บัญญัติความหมายของคำสั่งทางปกครองไว้ในมาตรา 5 ดังนี้

คำสั่งทางปกครอง หมายความว่า (1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ (2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

¹ สุริยา ปานแป้น อนุวัฒนบุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2558), น. 24.

2.1.3 องค์ประกอบของคำสั่งทางปกครอง²

(1) องค์ประกอบในแง่ผู้ออกคำสั่ง: “เจ้าหน้าที่” คำสั่งทางปกครองต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ หมายถึง ผู้มีอำนาจหรือได้รับมอบอำนาจทางปกครองของรัฐในการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง (2) องค์ประกอบในแง่ของการใช้อำนาจรัฐ: “อำนาจปกครอง” มาตรการที่กระทำลงโดยเจ้าหน้าที่อันจะถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองนั้นจะต้องเป็นมาตรการอันเกิดจากการใช้อำนาจรัฐ และต้องเป็นอำนาจรัฐอันเป็นอำนาจมหาชนประเภทที่เป็นอำนาจปกครอง การใช้อำนาจปกครองของเจ้าหน้าที่ย่อมมีลักษณะเป็นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง (3) องค์ประกอบในแง่วัตถุประสงค์: “กฎเกณฑ์/นิติสัมพันธ์” คำสั่งทางปกครองเป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์หรือนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคล โดยที่การกำหนดกฎเกณฑ์หรือนิติสัมพันธ์เป็นการกระทำที่มีจุดหมายเช่นนี้ คำสั่งทางปกครองจึงมีลักษณะเป็นการแสดงเจตนาในทางกฎหมาย ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในทางกฎหมาย (4) องค์ประกอบในแง่ของผลต่อผู้รับคำสั่ง: “ผลเฉพาะกรณี” องค์ประกอบในแง่ผลต่อผู้รับคำสั่งซึ่งเป็นผลเฉพาะกรณี คำสั่งทางปกครองเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์หรือก่อตั้งนิติสัมพันธ์ที่มีผลเฉพาะกรณีคือ เป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นรูปธรรมให้มีผลกับบุคคลคนใดคนหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งที่สามารถระบุตัวบุคคลได้ (รูปธรรม-เฉพาะราย) และ (5) องค์ประกอบในแง่การเกิดผลในระบบกฎหมาย: “ผลโดยตรงภายนอกฝ่ายปกครอง” คำสั่งทางปกครองเป็นกฎเกณฑ์ที่มีผลโดยตรงออกไปภายนอกฝ่ายปกครอง กล่าวคือ มีผลเป็นการก่อตั้ง เปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกสิทธิหน้าที่ของบุคคลที่มีสถานะอยู่ภายนอกฝ่ายปกครอง

3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาษีอากรในต่างประเทศและประเทศไทย

3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากรในต่างประเทศ

1. สหรัฐอเมริกา

ในสหรัฐอเมริกาเป็นข้อพิพาทที่ผู้ต้องเสียภาษีโต้แย้งกฎเกณฑ์หรือคำสั่งของสรรพากรสหรัฐอเมริกา (IRS) โดยเจ้าหน้าที่ประเมินได้ส่งหนังสือแจ้งว่ามีการเสียภาษีอากรไม่ครบถ้วน ซึ่งผู้ออกคำสั่งในการประเมินภาษีเป็นเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรสหรัฐอเมริกาโดยสั่งให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรต้องทำการตามที่เจ้าหน้าที่ได้สั่งไป³

² วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, กฎหมายปกครองภาคทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติราษฎร์, 2554), น.127-128.

³ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรกลางของไทย,”วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์, 3(4), น. 51-54, (2553).

สหรัฐอเมริกาใช้ระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี(Common Law System) ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญา คือ ศาลอาญาที่เป็นศาลยุติธรรมเนื่องจากสหรัฐอเมริกามีศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียวที่มีอำนาจพิจารณาคดีทั้งปวง โดยไม่ได้คำนึงถึงสถานะของคุณความว่ามีความได้เปรียบเสียเปรียบกันหรือไม่ ทั้งนี้ สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ไม่มีศาลปกครอง หรือที่เรียกว่า ระบบศาลเดี่ยว จึงทำให้ต้องใช้กระบวนการพิจารณาแบบ “กล่าวหา” ที่คู่ความทุกคนต้องอยู่ภายในกระบวนการของศาลยุติธรรม ไม่ว่าจะ เป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนด้วยกันเอง หรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐกับเอกชนหรือข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานรัฐด้วยกันเองการพิสูจน์ข้อเท็จจริงต่าง ๆ เป็นหน้าที่ของคุณความศาลเป็นเพียงผู้ทำหน้าที่ควบคุมให้คุณความนำสืบพยานหลักฐานให้อยู่ในกรอบหรือกฎเกณฑ์ของกฎหมาย

2. สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

คดีอาญาจัดได้ว่าเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจและเป็นกฎหมายที่มีบทบาทบัญญัติหรือข้อกำหนดอันอาจเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน กระบวนการในการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง เป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกชนจากการกระทำทางปกครองต่างๆ ไม่ว่าจะโดยหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ตาม ดังนั้นคดีที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนผู้เสียหายอาชกรกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายอาชกรของรัฐที่มีประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับอาชกร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องคำสั่งทางปกครองหรือกฎต่างๆ จึงมีลักษณะเป็นคดีอาชกรซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลอาชกรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 แห่งกฎหมายจัดตั้งศาลอาชกร (Finanzgerichtsordnung (FGO)vom 6.10.1965) จะเห็นได้ว่าคดีอาชกรในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีถือเป็นคดีปกครองโดยแท้⁴

สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้ใช้ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) และระบบศาลเป็นระบบศาลคู่หรือระบบหลายศาลที่มีศาลพิเศษหรือศาลชำนาญพิเศษแยกออกจากศาลยุติธรรม อันได้แก่ ศาลปกครอง ศาลอาชกร ศาลแรงงาน และศาลสังคม ซึ่งศาลชำนาญพิเศษแต่ละศาลต่างมีความเป็นอิสระและเป็นเอกเทศไม่อยู่ในอำนาจกันและกัน⁵ และก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลอาชกรที่เป็นศาลชำนาญพิเศษนั้น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับคดีอาชกร อันเกิดจากการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานทางปกครองจะขึ้นสู่ศาลปกครองเมื่อรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์รัฐเยอรมัน ค.ศ.1949 มาตรา 95(1) ได้บัญญัติให้มีการจัดตั้งศาลอาชกรขึ้นเป็นศาลชำนาญพิเศษเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับอาชกรเป็นการเฉพาะ กระบวนการค้นหาข้อเท็จจริงของศาลอาชกรใช้ระบบไต่สวนเพื่อการแสวงหาข้อเท็จจริงต่างๆ

⁴ สตุติ ธนกิจเจริญวัฒน์, “ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีอาชกรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), น. 267.

⁵ รายงานการไปศึกษาดูงาน ณ ศาลรัฐธรรมนูญ สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี, โครงการอบรมหลักสูตรหลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย รุ่นที่ 1, สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ วันที่ 6 มิถุนายน 2556, น.4.

3. สาธารณรัฐฝรั่งเศส

คดีภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีปกครองที่เป็นการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (DELIVER TAX PROCEDURES) “คดีภาษีอากร” หมายถึง คดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษี ซึ่งหมายถึง การกำหนดฐาน และการคำนวณภาษี อันมีลักษณะเป็นคดีปกครอง

สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ใช้ระบบกฎหมายแบบหลายลักษณะอักษร (Common Law System) และระบบศาลเป็นระบบศาลคู่ ที่มีการแบ่งแยกศาลออกเป็นศาลยุติธรรมและศาลปกครองอย่างชัดเจนจึงไม่มีศาลภาษีอากรที่เป็นศาลพิเศษแยกออกมาต่างหาก คดีภาษีอากรนั้นเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่รัฐจึงทำให้คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครอง การพิจารณาคดีภาษีอากรมีการแบ่งแยกอำนาจกันอย่างชัดเจน โดยแบ่งแยกตามชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล กล่าวคือ ศาลยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมต่างๆ ภาษีโฆษณา และภาษีอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม ส่วนศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีที่เกิดจากภาษีทางตรง (ภาษีเงินได้) และภาษีการค้าซึ่งได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxe sur la Valeur Ajoutée) และภาษีทางตรงอื่นๆ มีลักษณะคล้ายคลึงกัน⁶ ซึ่งการแบ่งเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลปกครอง และศาลยุติธรรมเป็นเหตุผลทางประวัติศาสตร์ทั้งสิ้น กระบวนการพิจารณาคดีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสใช้ระบบ “ไต่สวน” เช่นเดียวกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ที่เน้นหน้าที่ในการค้นหาข้อเท็จจริงหรือการพิสูจน์เป็นของศาล และยังมีดุลพินิจในการชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานอย่างเต็มที่ ไม่ถูกจำกัดให้พิจารณาเฉพาะเพียงข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่คู่ความเสนอต่อศาลเท่านั้นศาลจึงมีหน้าที่ในการค้นหาข้อเท็จจริงเพื่อที่จะรับฟังเป็นข้อยุติ

3.2 ศาลภาษีอากรกลาง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 ได้กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่ง ดังต่อไปนี้ (1)คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น คดีฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมินคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรหรือตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (2)คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เช่น กรมสรรพากรฟ้องเรียกร้องให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรเป็นต้น (3)คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรเช่น ผู้เสียภาษีชำระไว้เกินกว่าที่ต้องเสียตามกฎหมาย หรือกรณีนำวัตถุดิบเข้ามาใช้ในการผลิตและส่งออกภายใน 1 ปี มีสิทธิขอคืนเงินอากรขาเข้าตาม

⁶ อรพิน ผลสุวรรณ ศรีสาขารูป, ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส (พิมพ์ครั้งที่ 1), (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2537), น. 121.

พระราชบัญญัติศาลปกครอง(ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 ทวิ เป็นต้น(4)คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรในข้อนี้มักจะเป็นเรื่องคำประกันเป็นส่วนใหญ่ เช่นคนต่างด้าวจะเดินทางออกนอกราชอาณาจักรต้องมีผู้ค้ำประกันเจ้าพนักงานจึงจะออกใบผ่านภาษีให้หรือผู้นำสินค้าเข้ามามีปัญหาว่าต้องเสียอากรขาเข้าเพิ่มเติมอีกหรือไม่ ต้องนำธนาคารค้ำประกันสำหรับส่วนที่ยังเป็นปัญหาจึงจะนำสินค้าออกไปได้ เป็นต้น(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรเป็นการบัญญัติเพื่อไว้หากต่อไปมีกรณีใดที่ไม่เป็นกรณี 4 ประการตามที่กล่าวมาข้างต้น แต่กฎหมายต้องการที่จะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรนั้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17บัญญัติว่า “การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม”

ดังนั้น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรจึงมีอยู่ด้วยกัน 3 ฉบับ คือ

1. พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528
2. ข้อกำหนดคดีภาษีอากรพ.ศ. 2544
3. ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งให้นำมาใช้บังคับโดยอนุโลมในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528และข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว เช่น การขาดนัดพิจารณา การรับฟังพยานหลักฐาน เป็นต้น

คดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลางที่มีลักษณะคดีเข้าองค์ประกอบเป็นคดีปกครอง เช่น คดีที่เอกชนยื่นฟ้องผู้ถูกฟ้องคดี กรณีมีคำสั่งและประกาศให้ยึดและขายทอดตลาดที่ดินของผู้ฟ้องคดีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นผู้ค้างชำระหนี้ค่าภาษีอากร ขอให้เพิกถอนคำสั่งและประกาศดังกล่าว เห็นว่าแม้คดีนี้ผู้ฟ้องคดียื่นฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองและประกาศของผู้ถูกฟ้องคดีเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง แต่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เมื่อผู้ฟ้องคดีได้แย้งว่าการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรณีจึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ตามมาตรา 7(2)แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีฯ ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร (คำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 59/2553)

กรณีผู้ฟ้องคดีมิได้ฟ้องว่าจะต้องชำระภาษีเท่าใด หรือประเมินภาษีถูกต้องหรือไม่แต่ฟ้องว่ากระบวนการออกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากมิได้ปฏิบัติตามขั้นตอนและระเบียบวิธีที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะ

กรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีฯ มาตรา 7(1) (คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546)

จากการศึกษากฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ สหรัฐอเมริกา สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐฝรั่งเศส และกฎหมายของประเทศไทย ทำให้ทราบถึงเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลางในประเทศไทย และศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรของต่างประเทศ รวมถึงลักษณะคดีภาษีอากร จึงต้องทำการวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางของประเทศไทยในปัจจุบันเพื่อที่จะได้ทราบถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาและมาตรการทางกฎหมายที่เหมาะสมในเรื่องเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลางของประเทศไทยต่อไป

4. วิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง

จากการศึกษาปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางนั้น ผู้วิจัยขอสรุปแต่ละประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

4.1 เขตอำนาจศาลภาษีอากรกลาง

จากการศึกษาผู้วิจัยเห็นว่า คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลาง ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มีลักษณะเป็นคดีปกครองโดยแท้จริงที่จะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง กล่าวคือ ผู้ที่มีอำนาจออกคำสั่งนั้นๆ เป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ อันเนื่องมาจากการใช้อำนาจทางปกครองหรือดำเนินกิจการทางปกครอง อันมีลักษณะเป็น “คำสั่งทางปกครอง” ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5 ซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลสองฝ่ายซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายและเอกชนผู้ต้องเสียภาษี คำสั่งของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากรที่มีผลกระทบไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร เข้าลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองทั้งสิ้น อีกทั้ง กระบวนการในการออกคำสั่งของฝ่ายปกครองยังต้องกระทำภายในกรอบของกฎหมายเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้รับคำสั่งจากเจ้าหน้าที่ภาษีอากรแล้ว ยังมีกฎหมายกำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรหากไม่พอใจคำสั่งของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องอุทธรณ์คำสั่งนั้นภายในระยะเวลาตามที่ตามกฎหมายได้บัญญัติไว้ หากไม่อุทธรณ์คำสั่งก็ไม่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ เช่น ตามประมวลรัษฎากร การฟ้องคดีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าประสงค์จะฟ้องให้เพิกถอนการประเมิน ก่อนจะนำคดีเหล่านี้ขึ้นสู่ศาล ผู้ฟ้องคดีจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฯ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยเป็นประการใดแล้ว หากไม่พอใจจึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่าการนำคดีเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางนั้นมีขั้นตอนผิด

แตกต่างกันไปจากคดีแพ่งธรรมดาแต่กลับมีลักษณะเหมือนกับคดีปกครองที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง ยิ่งกว่า

ผู้วิจัยเห็นว่ากรณีที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3 และมาตรา 7 ได้บัญญัติให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง และกำหนดให้ศาลภาษีอากรกลางอยู่ภายใต้กระบวนการพิจารณาของศาลยุติธรรม ทั้งที่ข้อพิพาทคดีภาษีอากรเกิดจากการใช้อำนาจในทางปกครองในการออกคำสั่งใดๆ เกี่ยวกับภาษีอากรที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการออกคำสั่งโดยมีลักษณะเป็น “คำสั่งทางปกครอง” ต่อเอกชนผู้ต้องเสียภาษีอากรให้ต้องปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าว ถือเป็นกรกระทำทางปกครองซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับคดีภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ทำให้เกิดความสับสนและเข้าใจผิดของกลุ่มความ ทั้งฝ่ายเอกชนผู้ต้องเสียภาษีอากรและฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ เมื่อเกิดกรณีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นทำให้เกิดปัญหาที่จะต้องตีความว่าจะต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลยุติธรรมหรือศาลปกครอง และนำไปสู่ปัญหาเรื่องการฟ้องต่อศาลที่ไม่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ทำให้เกิดความล่าช้าและเสียหายแก่ทั้งสองฝ่าย ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายให้คดีใดเป็นคดีแพ่งหรือคดีปกครองควรที่จะคำนึงถึงลักษณะคดีให้ชัดเจนตามหลักวิชาการที่จะต้องคำนึงถึงสถานะของกลุ่มความ การได้เปรียบเสียเปรียบของกลุ่มความการมุ่งคุ้มครองสิทธิของประชาชน และการอำนวยความสะดวกของกลุ่มความทั้งสองฝ่ายตามหลักกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนอย่างถูกต้องและยุติธรรมให้มากที่สุด

4.2 กระบวนพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรกลาง

กรณีที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3 และในมาตรา 7 ได้บัญญัติว่า คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง นั้น ผู้วิจัยเห็นว่าเหตุผลในการบัญญัติว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งอาจเป็นเพราะในขณะที่มีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ระบบศาลของประเทศไทยยังเป็นระบบศาลเดี่ยวที่มีศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียวที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวงทั้งคดีแพ่ง คดีอาญา คดีภาษีอากร เป็นต้น คดีภาษีอากรจึงเป็นเพียงแผนกหนึ่งของคดีแพ่ง ทำให้ความหมายของคดีภาษีอากรกลายเป็นคดีแพ่ง และต้องอยู่ภายใต้กระบวนการพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งการพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งเป็นกระบวนการพิจารณาในระบบ “กล่าวหา” โดยภาระการพิสูจน์เป็นของกลุ่มความ (burden of proof) ศาลเป็นผู้กำหนดว่าฝ่ายใดมีภาระการพิสูจน์ก่อนเป็นหน้าที่ของกลุ่มความที่จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้หรือตามที่ศาลสั่ง ทำให้ผู้ฟ้องคดีในฐานะผู้กล่าวหาจะต้องเป็นผู้พิสูจน์ความผิดของฝ่ายที่ถูกกล่าวหา ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่พิสูจน์ข้อเท็จจริงซึ่งตนมีภาระหรือหน้าที่ที่ย่อมแพ้ในประเด็นข้อนั้นซึ่งแตกต่างกับกระบวนการในคดีปกครองที่ใช้ระบบ “ไต่สวน” โดยกระบวนการพิจารณาคดีในระบบ “ไต่สวน” เป็นระบบที่เอื้อประโยชน์ให้กับฝ่ายที่มีสถานะด้อยกว่าศาลมีหน้าที่ในการค้นหาข้อเท็จจริงและมีบทบาทสำคัญในการที่จะสืบพยานหรือดสืบพยานใดก็ได้ ถึงแม้กลุ่มความจะมีสิทธินำเสนอพยานหลักฐานต่อศาลแต่ศาลก็สามารถสั่งให้มีการสืบพยานเพิ่มเติมได้อีก ซึ่งหากกระบวนการ

พิจารณาคดีภาษีอากรเปลี่ยนรูปแบบมาเป็นการพิจารณาในระบบ “ไต่สวน” ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมและเอื้อประโยชน์ในกระบวนการยุติธรรมแก่ฝ่ายเอกชนผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับผลกระทบจากคำสั่งใดๆ อันเป็นคำสั่งทางปกครองที่เกิดจากเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐได้มากขึ้นจากการศึกษาผู้วิจัยเห็นว่าคดีเกี่ยวกับภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีปกครอง จำเป็นต้องมีการกำกับดูแลเป็นพิเศษในกระบวนการวินิจฉัยชี้ขาดบนหลักการสำคัญแห่งกฎหมายปกครอง ได้แก่ การใช้วิธีพิจารณาคดีในระบบไต่สวน อันเป็นวิธีการลดช่องว่างความเสียเปรียบในการนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เห็นข้อเท็จจริงที่มีอยู่ของเอกชน ทั้งนี้ เพื่อเป็นหลักประกันความเป็นธรรมแก่เอกชนผู้เสียภาษีอากรนี้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายโดยมีมูลเหตุจากการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากร

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9(1) กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจในการพิจารณาคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่ง หรือการกระทำอื่นใด เนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเมื่อคดีเกี่ยวกับภาษีอากรมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง หากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นศาลปกครองย่อมเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีนั้น ศาลภาษีอากรกลางไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา แต่เนื่องจากการที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) ได้บัญญัติไว้ว่าคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลชำนาญพิเศษ อันได้แก่ศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย และศาลชำนาญพิเศษอื่น มิให้อยู่ในอำนาจศาลปกครองที่จะพิจารณาพิพากษาคดีเหล่านั้น ทำให้ปัจจุบันเมื่อเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นแม้จะมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองก็ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง ผลจากบทบัญญัติดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาว่าคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่ต้องอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางซึ่งเป็นศาลยุติธรรมการดำเนินกระบวนการได้บัญญัติให้นำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาปรับใช้กับคดีเกี่ยวกับภาษีอากรย่อมไม่สอดคล้องกับลักษณะคดีที่เป็นคดีปกครอง ดังนั้น กระบวนการพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรในปัจจุบันที่อยู่ภายใต้ระบบศาลยุติธรรมย่อมไม่เอื้ออำนวยในการต่อสู้คดีแก่ฝ่ายเอกชนผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับผลกระทบจากคำสั่งใดๆ จากเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ ทั้งที่คดีภาษีอากรนั้นเป็นคดีปกครอง กระบวนการพิจารณาคดีควรเป็นระบบไต่สวนที่ศาลสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงได้อย่างอิสระ ซึ่งจะเป็นการอำนวยความยุติธรรมให้แก่ประชาชนอย่างแท้จริง

4.3 การตีความเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลคดีภาษีอากรกลาง

โครงสร้างศาลของไทยได้ใช้ระบบศาลคู่ที่มีศาลยุติธรรมและศาลปกครองเป็นศาลคู่ขนานกัน ในกรณีที่เกิดปัญหาโต้แย้งในเรื่องเขตอำนาจศาลระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง จะต้องปฏิบัติตาม

พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 การโต้แย้งเขตอำนาจศาลที่เกิดขึ้น โดยนำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล

จากการที่ได้ศึกษาลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลฎีกากลางกับ ศาลปกครอง เช่น

คดีที่เอกชนยื่นฟ้องอธิการบดีกรมสรรพากรที่ 1 สรรพากรภาค 2 ผู้ถูกฟ้องคดี กรณีมีคำสั่งและ ประกาศให้ยึดและขายทอดตลาดที่ดินของผู้ฟ้องคดี ซึ่งเป็นผู้ค้างชำระหนี้ค่าภาษีอากร ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าคำสั่ง และประกาศดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้เพิกถอนคำสั่งและประกาศดังกล่าว เห็นว่าแม้คดีนี้ผู้ฟ้องคดี ยื่นฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งและประกาศของผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 ซึ่งออกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และเป็น มาตรการบังคับทางปกครอง ตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แต่เมื่อ เหตุแห่งการฟ้องคดีนี้เกิดจากการที่ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 มีคำสั่งและประกาศให้ยึดและขายทอดตลาดที่ดินของผู้ฟ้อง คดีซึ่งค้างชำระหนี้ค่าภาษีอากรเพื่อมารับชำระภาษีอากรค้าง ซึ่งเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษี อากร เมื่อผู้ฟ้องคดีโต้แย้งว่าการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรณีจึง เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ตามมาตรา 17(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล ภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร และไม่อยู่ ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) คดีนี้จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม (คำวินิจฉัยชี้ขาด อำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 59/2553)

เมื่อเกิดข้อขัดแย้งกันในเรื่องเขตอำนาจศาลยุติธรรมและศาลปกครองจะเห็นได้ว่าหากข้อพิพาทมี ลักษณะคดีเกี่ยวพันตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลจะวินิจฉัยชี้ขาดว่าอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาล ภาษีอากรกลางทั้งสิ้นแม้การฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งยึดและขายทอดตลาดที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น เป็นการ ฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งทางปกครองหรือมาตรการทางปกครองก็ตาม โดยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาด อำนาจหน้าที่ระหว่างศาลซึ่งเป็นกลไกแก้ปัญหาคัดแย้งกันของเขตอำนาจศาลต่างระบบระหว่างศาล ปกครองกับศาลยุติธรรมจะพิจารณาลักษณะคดีโดยใช้เกณฑ์พิจารณาว่าหากคดีมีลักษณะเป็นคดีภาษีอากรที่อยู่ใน อำนาจศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อันเป็นข้อยกเว้นที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดี ปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) ถือเป็นข้อพิพาทที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลาง แม้ลักษณะคดีจะ เป็นคดีปกครองโดยแท้ที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองก็ตามทั้งที่ประเทศไทยได้ใช้ทฤษฎีหรือหลักการของ ระบบศาลคู่ที่มีลักษณะเด่นในการจำแนกคดีปกครองกับคดีแพ่งออกจากกัน โดยชัดเจนเมื่อลักษณะคดีภาษี อากรที่บัญญัติในมาตรา 7 ดังกล่าวนั้นมีลักษณะเป็นคดีปกครองตามนัยแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครอง

และวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคหนึ่งด้วยเหตุนี้จึงทำให้เกิดความปัญหาการตีความ เนื่องจากถ้อยคำที่กฎหมายบัญญัติในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ เป็น “คดีแพ่ง” กับ องค์ประกอบของลักษณะคดีที่แท้จริงซึ่งเป็น “คดีปกครอง” อันเป็นเหตุให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล วินิจฉัยข้อพิพาทโดยยึดบทบัญญัติของกฎหมาย ทำให้คดีที่เกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองหรือ เป็นมาตรการบังคับทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หากมีประเด็น เกี่ยวพันกับการใช้อำนาจตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลก็จะวินิจฉัยไปว่าเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาล ภาษีอากรกลางทั้งสิ้น เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า หากเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร คดีดังกล่าวจะถูกปฏิเสธ ไม่ให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง โดยที่ไม่ได้พิจารณาถึงความเป็นคดีปกครองที่มุ่งเน้นคุ้มครองสิทธิของ ประชาชน

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นมาตั้งแต่ประเทศไทยมีเพียงศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียว หรือที่ เรียกว่าเป็นระบบศาลเดี่ยว แต่เมื่อมีรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ได้มีการปฏิรูประบบ ศาลจากเดิมที่เป็นระบบศาลเดี่ยวซึ่งมีเฉพาะศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาคดีทั้งปวง มาเป็นระบบศาลคู่ขนาน ประกอบไปด้วย ศาลรัฐธรรมนูญ ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง และศาลทหาร ซึ่งแต่ละศาลได้กำหนดขอบเขต อำนาจหน้าที่ของตนอย่างชัดเจนในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลนั้นๆ ดังนั้นเพื่อให้เกิดความถูกต้องในเรื่องเขต อำนาจศาล เมื่อคดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองโดยแท้ก็ควรที่จะกำหนดเขตอำนาจศาลที่มีอำนาจพิจารณา พิพากษาคดีภาษีอากรให้ถูกต้องและเหมาะสมเพื่ออำนวยความสะดวกยุติธรรมให้แก่คู่พิพาททั้งสองฝ่าย

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ ผู้วิจัยจึงเสนอว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติใน พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ดังต่อไปนี้

(1) ให้ศาลปกครองเป็นศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรเช่นเดียวกับสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อให้กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรที่เป็นคดีปกครองใช้ระบบไต่สวน วิธีพิจารณาคดีปกครองเป็นวิธีพิจารณา โดยไต่สวน ซึ่งศาลมีบทบาทเป็นอย่างมากในการดำเนินการค้นหาความจริงในคดี สามารถแสวงหา ข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมนอกเหนือจากพยานหลักฐานของคู่กรณีที่ได้เสนอศาล เนื่องจากคดีปกครอง เป็นข้อพิพาทที่กระทบกระเทือนถึงรายได้เสียของประโยชน์ส่วนรวม เมื่อข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีภาษีอากรเป็น ข้อพิพาทระหว่างฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจเหนือและเป็นการใช้อำนาจทางปกครองกับอีกฝ่ายหนึ่ง

เป็นเอกชนผู้ที่ต้องเสียภาษีผู้อยู่ใต้อำนาจปกครอง ซึ่งสถานะมีความไม่เท่าเทียมกัน การที่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาคดีจะช่วยให้เกิดความเป็นธรรมและอำนวยความยุติธรรมให้แก่ฝ่ายเอกชน เช่น ค่าใช้จ่ายในการจ้างทนายความ หาค้นหาพยานหลักฐานต่างๆ ที่อยู่ในความครอบครองของฝ่ายรัฐ เป็นต้น อีกทั้ง เมื่อเกิดการโต้แย้งว่าข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรอยู่ในเขตอำนาจของศาลใดระหว่างศาลยุติธรรมหรือศาลปกครอง จะทำให้การวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลได้พิจารณาถึงลักษณะคดีว่าเป็นคดีประเภทใดและอยู่ในเขตอำนาจของศาลใดตามหลักวิชาการที่ประเทศไทยได้แบ่งแยกกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชนอย่างชัดเจน โดยที่ไม่ถูกจำกัดโดยบทบัญญัติของกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะว่าควรแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 จากเดิมที่บัญญัติให้คดีที่อยู่ในศาลภาษีอากรไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง เป็นให้คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรอยู่ในอำนาจของศาลปกครองโดยการตัดข้อความ คำว่า ศาลภาษีอากรในมาตรา 9 วรรคสอง (3) จะทำให้มาตรา 9 มีข้อความดังนี้

มาตรา 9 ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่ง หรือการกระทำอื่นใด เนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือ มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

- 1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร
- 2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ
- 3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชั้นอุทธรณ์

(2) ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจพิจารณาคดีเฉพาะข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นคดีแพ่งเท่านั้น เนื่องจากศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้น ที่คู่ความทุกฝ่ายอยู่ในสถานะเท่าเทียมกัน ไม่มีคู่ความฝ่ายใดได้เปรียบหรือเสียเปรียบในการแสวงหาข้อเท็จจริง ศาลต้องวางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ปล่อยให้ภาระหน้าที่ในการพิสูจน์เป็นเรื่องคู่ความทั้งสองฝ่าย หรือที่เรียกว่า “ระบบกล่าวหา” จึงควรแก้ไขบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ในมาตรา 7 โดยให้ศาลภาษีอากร

มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรเฉพาะคดีแพ่งที่เป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกันเป็นข้อความดังต่อไปนี้

มาตรา 7 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรทั้งปวงเว้นแต่ คดีภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง

บรรณานุกรม

รายงานการไปศึกษาดูงาน ณ ศาลรัฐธรรมนูญ สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี. โครงการอบรมหลักสูตรหลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย รุ่นที่ 1 สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ.วันที่ 6 มิถุนายน 2556.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์, (2554). **กฎหมายปกครองภาคทั่วไป** (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร:นิติราษฎร์.2554.

สตุดี ธนกิจเจริญพัฒน์. (2546). **ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร**. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์.กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. (กุมภาพันธ์-มีนาคม, 2553) “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรกลางของไทย.” **วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์**, 3(4).

สุริยา ปานแป้น อนุวัฒน์บุญนนท์. **คู่มือสอบกฎหมายปกครอง** (พิมพ์ครั้งที่ 7).กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2558.

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2537). **ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส** (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน.