

ปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร¹

กรรณิการ์ สิริรัตน์²

จากการศึกษาเกี่ยวกับอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรจากอดีตจนถึงปัจจุบัน ผู้เสียภาษีคือ ผู้มีบทบาทสำคัญในการให้เงินอุดหนุนที่มีสัดส่วนมากที่สุดของรายได้ ซึ่งครอบคลุมการระดมรายจ่ายสาธารณะและการแทรกแซงอื่นทั้งในทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองของรัฐ การให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีจึงเป็นสิ่งที่รัฐพึงกระทำเพื่อเป็นหลักประกันสิทธิขั้นพื้นฐานแก่ผู้เสียภาษีตามหลักนิติรัฐ อันจะช่วยส่งเสริมความสนใจในการชำระภาษี และยังส่งผลให้ภาษีคงเป็นรายได้หลักของรัฐอย่างถาวร จึงวิธีการหนึ่งที่รัฐสามารถกระทำได้ คือการรับรองและคุ้มครองโดยกฎหมาย ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร การอุทธรณ์การประเมินจึงเป็นกระบวนการทางฝ่ายปกครอง ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาทก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล หากกระบวนการดังกล่าวมีประสิทธิภาพสามารถลดจำนวนคดีที่จะนำไปพิจารณาในชั้นศาลได้ เกิดความสะดวก รวดเร็ว ประหยัดค่าใช้จ่าย ทั้งหน่วยงานรัฐผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี จากการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร มีการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นสิทธิที่ควรมีขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2560 ไว้ไม่ชัดเจน แม้ว่าประเทศไทยจะมีการสร้างความสมดุลระหว่างหน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีอยู่พอสมควร แต่กระบวนการดังกล่าวยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับความเป็นเอกภาพและความต่อเนื่องของนโยบายภาษี การตรากฎหมายภาษี ความเข้าใจของผู้เสียภาษีถึงวิธีการจัดเก็บภาษี ความซับซ้อนและความไม่แน่นอนของ กระบวนการประเมินภาษีและการโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษี ความไม่สมดุลระหว่างรายได้และรายจ่าย จุดเริ่มต้นของประเด็นปัญหาข้อพิพาท เมื่อเจ้าพนักงานประเมินผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ประเมินภาษี ได้แจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษี จึงมีสิทธิโต้แย้ง โดยการยื่นอุทธรณ์การประเมินนั้น ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องดำเนินการตามขั้นตอน และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาภายในกำหนดเวลา เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วเสร็จ จะส่งผลวินิจฉัยให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ หลังจากผู้อุทธรณ์ได้รับผลคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็สามารถไปฟ้องได้ เป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเสร็จสิ้นแล้ว นำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ตามตรา 8 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่ในประเด็นว่าถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาให้เสร็จสิ้น

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รตทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปริดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ภายในกำหนดเวลา ไม่สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ ตามตรา 7(1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่ในปัจจุบันมีกฎหมายภาษี เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีมรดก ภาษีที่ดินแล้วสิ่งปลูกสร้าง ที่ได้มีการแก้บัญญัติขึ้นใหม่ กำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีไว้อย่างชัดเจนว่า ฟ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของ คณะกรรมการอุทธรณ์ หรือ กำหนดว่า หากไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา เป็นกรณีที่ เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ใช้สิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ นอกจากนี้ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรยังมีประเด็นที่พบว่ามี ความเกี่ยวข้องคือระหว่าง การอุทธรณ์การประเมิน จะต้องชำระภาษีตามที่ได้รับแจ้งการ ประเมิน เนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี แต่มีข้อยกเว้นที่ขอทุเลาได้โดยการ ต้องยื่นขออนุญาตอธิบดี ปัญหาในเรื่องการที่ผู้เสียภาษีในระหว่างที่ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี เมื่อถึงเวลา ที่กฎหมายกำหนดให้ชำระภาษีซึ่งเป็นหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ ต้องชำระภาษีภายในกำหนดเวลาด้วย หากไม่ชำระภาษีอากรในกำหนดจะถือเป็นภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานมีอำนาจเร่งรัด โดยการใช้ทรัพย์และ อาศัยทรัพย์ของผู้เสียภาษีได้โดยไม่ต้องฟ้องต่อศาล

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์ สิทธิของ ผู้เสียภาษี หรือ ขัดข้องยุ่งยาก การระหว่าง การอุทธรณ์การประเมินภาษี หลายประการ ซึ่งสรุปได้ ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรก คือ ปัญหาสิทธิของผู้อุทธรณ์ในการอุทธรณ์ภาษีอากร

สิทธิในการนำคดีไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร ของผู้อุทธรณ์จะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการ ประเมินภาษี และได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยตามขั้นตอนที่กำหนดไว้แต่ละภาษี ซึ่งเมื่อ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จสิ้น หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัย อุทธรณ์ผู้เสียภาษี จึงจะสามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ แต่หากเกิดกรณีคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ ดำเนินการวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จ ภายในกำหนดเวลา ผู้อุทธรณ์จะสามารถนำคดีฟ้องศาลภาษี อากรได้ ซึ่งพบว่าเริ่มมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล ในประเด็นดังกล่าวแล้ว ว่าแม้ว่าจะขัดกับพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บางส่วนและกฎหมายทั้งสองฉบับมีลำดับศักดิ์ที่เท่า เทียมกัน แต่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติขึ้นภายหลัง และ เป็นกฎหมายเฉพาะ กรณีจึงต้องตีความและบังคับไปตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โจทก์จึงมีอำนาจนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ดังนั้น ในภาษีประเภทอื่น ที่ไม่ได้กำหนดสิทธิของผู้ ยื่นอุทธรณ์ไว้ จะเป็นการจำกัดสิทธิหรือกระทบของผู้อุทธรณ์ภาษีหรือไม่ การแก้ไขบัญญัติให้มีความเท่า เทียมกัน บังคับใช้ไปในแนวทางเดียวกัน ถ้ากฎหมายในลำดับศักดิ์เท่ากันฉบับหนึ่งกำหนดให้สิทธิกับอีก ฉบับไม่ปรากฏสิทธิที่ควรจะได้รับ จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความยุติธรรมตามกฎหมายหรือไม่

ประเด็นปัญหาประการที่สอง คือ ปัญหาการอุทธรณ์ไม่ได้รับการดูแลการชำระภาษี

หลังจากได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อถึงกำหนดที่ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี ก็ต้องชำระภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมินนั้นก่อน ถ้าไม่ชำระจะถือเป็นภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเร่งรัดภาษีอากรค้าง โดยการยึดหรืออายัดทรัพย์ โดยไม่ต้องนำคดีฟ้องต่อศาล ในภาษีศุลกากรไม่เป็นเหตุดูแลการเสียอากร ผู้ถูกประเมินอากรต้องชำระอากรและภาษีอื่นๆ หากประสงค์จะขอดูแลการชำระเงินอากรระหว่างรอผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำขอดูแลการเสียอากรต่อหน่วยงานที่ออกแบบแจ้งการประเมินอากร จะต้องยื่นขอดูแลการชำระภาษีตามแบบที่กำหนดไว้ในภาษีแต่ละฉบับและต้องได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจ ใช้ดุลพินิจในการพิจารณา เช่น อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพสามิต สั่งอนุญาตให้ดูแลทั้งหมดหรือบางส่วนได้ ซึ่งในกระบวนการยื่นดูแลการชำระภาษีนี้ไม่ใช่ผู้เสียภาษีทุกราย จะได้รับอนุญาตหรือทราบมีข้อยกเว้นในการขอให้ดูแลการชำระภาษีได้

ประเด็นปัญหาประการที่สาม คือ ปัญหากำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์และการฟ้องคดี การกำหนดในเรื่องระยะเวลาในแต่ละช่วง ของกฎหมายภาษีแต่ละฉบับมีความแตกต่างกัน ทั้งที่กฎหมายมีความซับซ้อนยุ่งยากในการทำความเข้าใจอยู่เป็นพื้นฐานแล้ว ซึ่งในการบังคับใช้กฎหมายภาษีจะเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีทุกคน ซึ่งบางครั้งแต่ละภาษียังมีความสอดคล้องกัน แต่กฎหมายภาษีเองกลับมีเนื้อหาซับซ้อนอย่างในเรื่องระยะเวลาการอุทธรณ์ภาษีแต่ละฉบับก็มีระยะเวลาไม่เท่ากัน

ประเด็นปัญหาประการสุดท้าย คือ คุณสมบัติผู้พิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองและในศาลภาษีอากร ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ ไม่มีความเป็นอิสระที่จะสามารถตรวจสอบหรือถ่วงดุลการใช้อำนาจได้ หรือเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในภาษีแต่ละประเภทเพียงพอหรือไม่ ซึ่งหากไม่มีความรู้ในด้านภาษีอากร ผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับการพิจารณาที่ถูกต้องได้ ปัญหาในคุณสมบัติก็เป็นส่วนสำคัญอย่างยิ่ง ในการพิจารณา ที่จะทำให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีถูกต้องและเสร็จสิ้นตามกระบวนการ ในส่วนชั้นศาล ซึ่งเป็นกระบวนการที่ผู้เสียภาษีจะนำไปยื่นฟ้องต่อไป จึงยังต้องมีความเชี่ยวชาญทั้งความรู้ ประสบการณ์ที่มากขึ้น กว่าหน่วยงานที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งปัจจุบันการโยกย้าย การเลื่อนตำแหน่ง มีการเกิดขึ้นได้ เห็นควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องคุณสมบัติไว้เป็นพิเศษ

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ผู้ศึกษาพบว่ามีข้อเสนอแนะ คือ

1. ให้แก้ไขเพิ่มเติม ข้อความดังต่อไปนี้ ไว้ในทุกภาษี ซึ่งเป็นการทำให้สิทธิผู้เสียภาษี สามารถใช้สิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ หากไม่พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา “ให้ผู้เสียภาษียื่นสิทธินำคดีฟ้องต่อศาลได้ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา”

2.เสนอแนะให้มีการกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรแต่ละฉบับเหมือนกัน ภายใต้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกัน โดยกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ที่เห็นว่าเหมาะสมคือ 60 วัน หากมีเหตุจำเป็นขอขยายได้ 30 วัน เสนอระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไม่ให้ยาวเกินไป ระยะเวลาที่เหมาะสม คือ 60 วัน หากพิจารณาไม่เสร็จสิ้นขยายได้ 30 วัน เสนอระยะเวลาในการฟ้องคดีหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้ดำเนินการเตรียมฟ้องคดีได้ คือ 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

3.ในการยื่นขอทุเลาการชำระภาษีอากร ให้มีความชัดเจนแน่นอน มากขึ้นเพื่อผู้เสียภาษีจะไม่ต้องรับภาระมากเกินไป

4.กำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลที่มีความรู้และเชี่ยวชาญทางภาษีอากรแต่ละประเภทอย่างแท้จริงและทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในรูปแบบของหน่วยงานหรือองค์กรอิสระที่ไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานฝ่ายจัดเก็บภาษี รวมทั้งผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาคดีในชั้นศาล ให้มีหลักเกณฑ์เป็นพิเศษที่จะเข้ามาทำหน้าที่พิจารณาคดี มีความรู้ความเชี่ยวชาญประสบการณ์ทางด้านภาษีอย่างแท้จริง

เอกสารอ้างอิง

ภูววรรษ ดีประชา, “การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต,มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2549)

ประดิษฐ์, ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์, ศิริรัช ศิริชุมแสง, “หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,” วารสารนิติศาสตร์

วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์,ผศ.ดร.ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และศิริรัช ศิริชุมแสง,รายงานฉบับสมบูรณ์โครงการวิจัย เรื่อง หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่ง

ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560(สถาบันพระปกเกล้า,2562)

สุเทพ พงษ์พิทักษ์.หลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, [Online],

Available URL:<https://www.taxguruthai.com/>,2560(กรกฎาคม ,26).

ผศ.ดร.กฤษรัตน์ ศรีสว่าง. ปัจจัยที่มีผลต่อพันธะทางศีลธรรมของประชาชนในการเสียภาษีอากร,[Online],

Available URL : <https://www.bangkokbiznews.com/blogs/columnist/127294,2564>(เมษายน ,22).