

ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560¹

ศุภฤทธิ อ่าวโรฤทธิ์²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ของกรมสรรพสามิตนั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา หลักการ แนวคิดและความสำคัญในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิต ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการและแนวคิดในการตรากฎหมายภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีทางอ้อมหรือภาษีการขายเฉพาะ ที่รัฐหรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่าง จากทั้งภายในประเทศและจากการนำเข้ารวมทั้งบริการบางประเภท ทั้งนี้ต้องมีเหตุผลสมควรที่สินค้าและบริการดังกล่าวจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการเลือกประเภทสินค้าที่จะจัดเก็บ 4 ประเภท คือ 1. สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี 2. สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย 3. สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ 4. หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ด โดยจะจัดเก็บภาษีโดยตรงจากผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าและผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ภาษีสรรพสามิตของไทยมีวิวัฒนาการและต้นกำเนิดจากสินค้า 2 ประเภท คือ ฝิ่นและสุรา ต่อมาได้มีการขยายฐานการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการเพิ่มขึ้น ซึ่งปัจจุบันกรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีได้แก่น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องไฟฟ้า แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง พรมและสิ่งทอปูพื้นอื่นๆ รถจักรยานยนต์ หินอ่อนและหินแกรนิต แบตเตอรี่ สนามแข่งม้าและสนามกอล์ฟ เป็นต้น

ในการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปแม้จะมีระบบการจัดเก็บที่ดี แต่อย่างไรก็ตามย่อมหลีกเลี่ยงไม่พ้นที่จะต้องมีการโต้แย้งเกิดขึ้นระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ของรัฐกฎหมายทั้งหลายจึงมีบทบัญญัติเป็นข้อกำหนดให้ความเป็นธรรม เพื่อที่จะเยียวยาแก้ไขปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นดังกล่าว อัน

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ดร.รติชัย รดทอง

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

เป็นกระบวนการในการยุติข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีซึ่งมีความสำคัญอย่างยิ่งในระบบการจัดเก็บภาษีทั้งหลาย

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ในปัจจุบันได้บัญญัติกระบวนการทางกฎหมายในการพิจารณาเพื่อที่จะยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีสรรพสามิตไว้เป็น 3 ขั้นตอนต่อเนื่องกัน คือ การคัดค้านการประเมิน การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้ง 2 ขั้นตอนนี้เป็นกระบวนการของฝ่ายบริหารที่เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยส่วนขั้นตอนที่ 3 คือ การอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งจากการวิเคราะห์กระบวนการในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีสรรพสามิตในชั้นของฝ่ายบริหารดังกล่าวมาแล้วสามารถ สรุปปัญหาและข้อเสนอแนะได้ดังนี้

1.ปัญหาเกี่ยวกับองค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ได้กำหนดองค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำนวน 7 ท่าน ซึ่งเมื่อศึกษาแล้วพบว่ามีปัญหาอยู่ 2 ด้าน คือ องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิตอยู่ด้วยอาจทำให้ได้รับความเคลือบแคลงและคำวินิจฉัยคำวินิจฉัยอุทธรณ์มักเป็นไปในทำนองเดียวกันกับคำวินิจฉัยคำคัดค้านซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้วินิจฉัย ในอีกด้านหนึ่งนั้นเป็นในเรื่องของความรู้ความสามารถความชำนาญเฉพาะด้านเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต หลักการทางบัญชี ความรู้ทางการค้าและธุรกิจ ซึ่งมักจะขาดประสบการณ์และไม่เชี่ยวชาญเพียงพอ ทำให้ในการพิจารณาวินิจฉัยจะยึดถือตามรายงาน การพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตที่เป็นผู้รับผิดชอบสำนวน ซึ่งเป็นเหตุให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์อาจเบี่ยงเบนไปจากเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ซึ่งองค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งขององค์กรที่บริหารจัดการเก็บภาษีซึ่งต้องมีความเป็นธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ตามหลักความเป็นธรรม และเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษมีองค์กรที่มีหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็น อิสระไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งองค์กรดังกล่าวทำหน้าที่พิจารณาทั้ง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี โดยคำวินิจฉัยในส่วนข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด

องค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ภาษีสรรพสามิต คือ Vat and Duties Tribunals³ ทั้งนี้จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์มาแล้วจึงเห็นได้ว่าเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม⁴ควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้นมีลักษณะเป็นองค์กรอิสระมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่อยู่ในสังกัดกระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานกลางองค์กรเดียวแต่สามารถมีหลายคณะได้โดยมีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรทุกประเภท มีประธานคณะกรรมการจำนวน 1 คนและกรรมการจำนวนไม่น้อยกว่า 8 คน โดยคณะกรรมการนั้นจะต้องเป็นบุคลากรที่ปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงอย่างเดียว เป็นบุคคลที่เป็นอดีตข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการการที่เกษียณอายุราชการแล้ว หรือบุคคลจากภาคเอกชน และเพื่อเป็นการถ่วงดุลให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

2.ปัญหาระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี

ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ กฎหมายได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้เพียง 30 วัน ถึงแม้ผู้อุทธรณ์จะขอขยายระยะเวลาได้ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 แต่หากพิจารณาแล้วจะพบว่าเป็นระยะเวลาที่น้อยเกินไป ไม่เพียงพอสำหรับการเตรียมการยื่นอุทธรณ์ประกอบกับผู้เสียภาษีขาดความเข้าใจในเรื่องนี้จำนวนมาก และอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ทันภายในกำหนด อีกทั้งการขอขยายระยะเวลาดังกล่าวต้องขอต่ออธิบดี ยังคงสร้างความยุ่งยากให้กับผู้อุทธรณ์จึงไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวก (Convenience)⁵ และหากมีคำสั่งไม่ทันอาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายได้ เพราะระยะเวลาเป็นสาระสำคัญแห่งคดีในกระบวนการอุทธรณ์ หากยื่นไม่ทันย่อมกระทบต่อภาษีที่จะต้องเสียและผู้อุทธรณ์ยังต้องชำระภาษี ตลอดจนทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถที่จะอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวในชั้นศาลได้ โดยเมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษีของประเทศอังกฤษมีระยะเวลาในการยื่นทบทวนภายใน 45 วัน

³ HIM Revenue & Custom, “Excise and Customs Appeals” [Online] Available

URL: <http://customs.hmrc.gov.uk>, 2009 (February,16).

⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 (นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2533), หน้า 72.

⁵ ดุลยลักษณ์ ตราธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 18.

นับแต่มีการประเมิน และผู้เสียหายสามารถขอขยายระยะเวลาในการยื่นบททวนการประเมินนั้นได้ จึงเห็นว่าประเทศอังกฤษมีระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีนานกว่าประเทศไทยจึงสอดคล้องกับหลักความสะดวก ซึ่งรัฐเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้กับผู้อุทธรณ์อันเป็นหลักการบริหารจัดการภาษีที่ดี ควรที่แก้ไขกฎหมายให้มีความชัดเจนขึ้น โดยกำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนและในการขอขยายระยะเวลานั้นไม่ต้องใช้ดุลพินิจของอธิบดีในการอนุญาต เพราะอาจจะถูกโต้แย้งเป็นคำสั่งทางปกครองได้ เห็นควรขีดหลักกฎหมายพิเศษและหลักกฎหมายทั่วไปเป็นหัวใจสำคัญของบทบัญญัติกฎหมาย จึงควรดำรงหลักกฎหมายพิเศษและกฎหมายทั่วไปไว้ ควรมีคู่มือหรือคำอธิบาย ให้ชัดเจนเพื่อให้ง่ายสะดวกต่อการศึกษา มีการกำหนดระยะเวลาในการขอขยายระยะเวลานั้นอุทธรณ์ไว้ในมาตรา 93 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เนื่องจากป้องกันสิทธิของผู้เสียหายควรกำหนดให้ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์หรือสามารถขยายออกไปได้และครอบคลุมในทุกประเภทภาษีอากร

3.ปัญหาระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ระยะเวลาในการพิจารณาตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 นั้น บัญญัติให้ขยายระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ได้อีก 90 วันถ้าพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวไปแล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ โดยไม่ต้องรอผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หมายความว่า ไม่ว่าผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นอย่างไร หากออกมาไม่ทันภายในกำหนด ผู้อุทธรณ์สามารถไปฟ้องศาลได้ทันที แต่มีปัญหาที่ว่า หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าไม่ว่าจะมีผลการพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ เมื่อพ้นกำหนด 90 วันไปแล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิ ไปฟ้องต่อศาลได้ทันที จึงอาจทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพิกเฉยในการทำคำพิจารณาอุทธรณ์นั้น และให้คดีดังกล่าวไปตกสู่ศาลแทน ส่งผลให้คดีข้อพิพาทนั้นขึ้นไปสู่ศาลเป็นจำนวนมาก ซึ่งในกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลนั้นมีการใช้เวลาในการพิจารณาคดีล่าช้า ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้อุทธรณ์เกิดความเสียหายเป็นระยะเวลานานและมากขึ้น ซึ่งทำให้ผู้อุทธรณ์อาจต้องรับผิดชอบปรับและเงินเพิ่ม จึงไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวก (Convenience) กล่าวคือรัฐจะต้องให้ความสะดวกแก่ผู้เสียหาย เนื่องจากประชาชนจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ รัฐก็ควรจะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหาย จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์มาแล้วจึงเห็นได้ว่า ควรแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ในตอนท้าย หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่

แล้วเสร็จภายในเวลาที่ขยายได้กำหนดไว้ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำชี้แจงให้เหตุผลข้อเท็จจริงแก่ผู้บังคับบัญชา แต่หากเหตุที่ก่อให้เกิดความล่าช้านั้นเกิดจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยเฉพาะ ที่ไม่สามารถมีเหตุผลที่ชี้แจงได้ ก็ควรกำหนด บทลงโทษต่อไป อันจะทำให้มิให้เกิดความเพิกเฉยต่อการพิจารณาหรือละทิ้งข้อพิพาท นั้นไปเสีย เพื่อมิให้คดีขึ้นค้างไปสู่ศาลเป็นจำนวนมาก และเพื่อก่อให้เกิดการแก้ไข ปัญหาในเบื้องต้นให้แก่ผู้เสียหายได้รับความสะดวกเป็นไปอย่างรวดเร็ว เพื่อความโปร่งใสในการทำงาน และความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์

4.ปัญหาการใช้ดุลยพินิจในการทำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะ

ในเรื่องของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่สามารถมีหลายคณะและให้อำนาจตั้งคณะอนุกรรมการได้นั้น ในกรณีที่มีความจำเป็นและรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรอาจกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพิ่มเติมอีกคณะหนึ่งหรือหลายคณะก็ได้โดยคณะกรรมการอุทธรณ์ดังกล่าวมีองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 94 วรรคหนึ่งและตามมาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 โดยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมาย แล้วรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละพื้นที่มีความเข้าใจความเชี่ยวชาญความรู้แตกต่างกันออกไป ทำให้ในบางครั้งการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีลักษณะคดีเดียวกันอาจมีผลพิจารณาที่แตกต่างกันไปทำให้เกิดการโต้แย้งและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ได้ ไม่สอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพในการบริหารจัดการภาษีอากร (Administrative Efficiency) กล่าวคือระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ และควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ (Collection Cost) น้อยที่สุด รวมถึงการใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องไม่มีการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่อันมิชอบด้วยกฎหมาย จากปัญหานี้อาจทำให้ผู้อุทธรณ์ย้ายหลักถิ่นที่อยู่ไปอยู่ในพื้นที่ที่มีการพิจารณาที่เป็นคุณมากกว่าเป็นโทษแทนจากที่กรณีดังกล่าวจึงควรกำหนดหลักการและเกณฑ์การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ชัดเจนว่า ควรมีแนวทางเป็นแบบใดเป็นลายลักษณ์อักษรอาจจะมีการแต่งตั้งคณะกรรมการ ระดับชาติเพื่อพิจารณาเกณฑ์ดังกล่าว โดยคณะกรรมการอาจจะมีมาจากภาคส่วนต่างๆ รวมทั้งนักวิชาการที่เกี่ยวข้อง หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยพยายามหลีกเลี่ยงการให้ใช้ดุลยพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะเมื่อมีการ

ใช้ดุลพินิจก็อาจจะมีความเสี่ยงในความยุติธรรมด้วยเหตุผลต่างๆและอาจทำให้ผู้อุทธรณ์เกิดความไม่มั่นใจในความยุติธรรม เพื่อความยุติธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ทุกคนอย่างเท่าเทียมกันไม่ว่าจะอยู่พื้นที่ใดก็จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์มาแล้วจึงเห็นได้ว่าเพื่อประโยชน์ของผู้อุทธรณ์และกรมสรรพสามิต ควรมีกำหนดระเบียบกรมสรรพสามิตเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ และในระเบียบดังกล่าวควรมีกำหนด ขั้นตอนการพิจารณาคำร้องขออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร เงื่อนไขการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษี รวมถึงบทกำหนดโทษในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

บรรณานุกรม

- คุลยลักษณ์ ตราฐธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2562, หน้า 18.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1. นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช. 2533, หน้า 72.
- รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560.
- พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.
- พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.
- พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539.
- ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ. 2560.
- HIM Revenue & Custom, “Excise and Customs Appeals” [Online] Available URL: <http://customs.hmrc.gov.uk>, 2009 (February,16).