

ปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร¹

จักรพงษ์ เกีรอรด²

การอุทธรณ์ภาษีอากร เป็นกระบวนการที่สำคัญอย่างหนึ่งในการให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ซึ่งถูกประเมินภาษีอากร กล่าวคือ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้บัญญัติให้ปวงชนชาวไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอาจเสียภาษีด้วยวิธีการประเมินภาษีตนเองหรือการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อประเมินตนเองและเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้น ผู้เสียภาษีอาจคำนวณภาษีที่ต้องเสียไม่ถูกต้องหรือไม่ตรงกับความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินจึงต้องทำการตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่ หากไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายแล้วส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีเพื่อดำเนินการเสียภาษีให้ถูกต้อง หากผู้ต้องเสียภาษีเห็นว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ถูกต้อง จึงมีสิทธิได้แจ้งการประเมินดังกล่าวด้วยการอุทธรณ์ ซึ่งถือเป็นจุดเริ่มต้นที่ก่อให้เกิดกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดความขัดแย้งขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้ต้องเสียภาษี โดยกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น สามารถกระทำได้ด้วยการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปได้ โดยการฟ้องต่อศาลภาษีอากร

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายปกครอง ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและความชอบด้วยกฎหมายการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการออกหนังสือแจ้งการประเมิน อีกทั้งกระบวนการดังกล่าวเป็นการให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อให้มีคดีขึ้นสู่ศาลจำนวนน้อยลง

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ดิษฐ์ รถมทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศ เลิศธรรมเทวี และ ดร.ปริดา ไชติมานนท์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ดังนั้น กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็ดี หรืออำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ดี เป็นสิ่งสำคัญในการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียหาย กระบวนการพิจารณาดังกล่าวจึงต้องมีความรวดเร็ว มีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจน และไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียหาย อย่างไรก็ตามกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรยังมีทบทบัญญัติที่เป็นปัญหาหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์และความล่าช้าของกระบวนการพิจารณา องค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ยังมีข้อบกพร่องและไม่มีมีความชัดเจนในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย อีกทั้งในเรื่องของการใช้สิทธิในการขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ และการไม่เผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชน ที่ยังไม่มียกเว้นทบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้สิทธิประชาชนสามารถเข้าถึงและใช้สิทธิดังกล่าวได้ ซึ่งตั้งแต่มีการประกาศใช้บังคับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ ไม่ได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้มีความสอดคล้องและทันสมัยกับสถานการณ์ปัจจุบัน จึงก่อให้เกิดปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. ปัญหาระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์และความล่าช้าของกระบวนการพิจารณา

กำหนดระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์เป็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่ง เนื่องจากเป็นขั้นตอนแรกในการเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 กำหนดให้ผู้เสียหายที่ไม่เห็นด้วยกับหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งกำหนดระยะเวลาดังกล่าวนั้นสั้นเกินไป ไม่เหมาะสมกับสภาพปัญหาของประเด็นข้อพิพาทที่มีความซับซ้อน เนื่องจากหนังสือแจ้งการประเมินถือเป็นคำสั่งทางปกครองและต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง ที่ต้องทำเป็นหนังสือและต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วยและเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย 1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ 2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง 3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ ดังนั้น เมื่อผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจึงต้องตรวจสอบข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุน ซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับตัวเลข ทางบัญชี และปัญหาข้อกฎหมาย บางเรื่องผู้เสียหายไม่มีความรู้จึงต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ ทนายความ หรือต้องใช้เวลาในการศึกษาด้วยตนเอง การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ที่สั้นเกินไปจึงไม่เอื้ออำนวยให้ผู้เสียหายที่ต้องการยื่นอุทธรณ์ได้มีโอกาสเตรียมความพร้อมในการแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อโต้แย้งการประเมิน อีกทั้งผู้เสียหายบางรายมีประเด็นข้อพิพาทที่จะต้องโต้แย้งหลายประเด็น ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ที่สั้นเกินไปจึงไม่สามารถอธิบายคำชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งได้อย่างเต็มที่ รวมถึงไม่มีโอกาสจัดเตรียมเอกสารหลักฐานให้เพียงพอต่อการอุทธรณ์ทำให้ประเด็นในการยื่นอุทธรณ์ไม่สมบูรณ์ อย่างไรก็ตามแม้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 วรรค ๒ ได้กำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ ให้ผู้เสียภาษีสามารถขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ได้ทั้งก่อนและภายหลังครบกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ แต่ก็เป็นการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจในการตัดสินใจว่าจะขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์หรือไม่ก็ได้ อีกทั้งเป็นการให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังไว้อย่างกว้างขวางไม่ได้มีขอบเขตที่แน่นอนชัดเจนจึงอาจเป็นกรณีการเลือกปฏิบัติแก่ผู้เสียภาษีเฉพาะรายได้ และอาจก่อให้เกิดการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ อีกทั้งผู้ศึกษาเห็นว่าการขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์เป็นขั้นตอนที่อยู่ในกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การที่จะพิจารณาให้ขยายกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์หรือไม่ ควรที่จะเป็นอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มิใช่อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายในการกำหนดกรอบระยะเวลาว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาใด มีเพียงแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ อธ. 1/2546 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวก็สามารถขยายระยะเวลาการพิจารณาได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะขยายระยะเวลาการพิจารณาก็ครั้งก็ได้ และระยะเวลาการพิจารณาดังกล่าวมีผลใช้บังคับเฉพาะเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่มีผลต่อการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเห็นได้ว่ากระบวนการพิจารณาดังกล่าวเกิดความล่าช้าและไม่มีกรอบระยะเวลาที่ชัดเจนแน่นอน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่นำหลักทรัพย์มาค้ำประกันต่อกรมสรรพากรเพื่อขอทุเลาการชำระภาษีอากรระหว่างรอผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้กับธนาคารที่ออกหนังสือค้ำประกันเป็นระยะเวลานานโดยใช่เหตุ ก่อให้เกิดภาระเพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลได้ จะต้องรอนานกว่ามีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

2. ปัญหาองค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยผู้แทนฝ่ายกรมสรรพากร ผู้แทนฝ่ายอัยการ และผู้แทนฝ่ายปกครอง ร่วมกันทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยคำอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่ามีการกำหนดให้ผู้แทนจากหน่วยงานอื่นที่เป็นผู้มีความรู้ความสามารถจากหน่วยงานต่าง ๆ เข้าร่วมพิจารณาวินิจฉัยคำอุทธรณ์นั้น ก็เพื่อให้ถ่วงดุลอำนาจ รวมถึงร่วมกันตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ แต่อย่างไรก็ตามผู้แทนจากฝ่ายอัยการและฝ่ายปกครอง ไม่ได้มาจากหน่วยงานด้านภาษีอากรโดยตรง จึงอาจจะไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์เกี่ยวกับกฎหมายหรือการบัญชี

ทางด้านภาษีอย่างเพียงพอในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทภาษีอากร จึงก่อให้เกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจที่คล้อยตามกัน เพราะเมื่อผู้แทนจากหน่วยงานอื่นไม่มีความรู้ก็จำเป็นต้องอาศัยความรู้จากผู้แทนกรมสรรพากร และเชื่อในดุลพินิจของผู้แทนกรมสรรพากร ทำให้จุดประสงค์ของการมีผู้แทนจากหน่วยงานอื่นเพื่อถ่วงดุลและตรวจสอบการใช้ดุลพินิจจึงไม่ได้ผลเท่าที่ควรขัดต่อเจตนารมณ์ของบทบัญญัติดังกล่าวและไม่เป็นไปตามหลักความชำนาญเฉพาะด้าน นอกจากนี้กรณีผู้แทนกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ออกหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอันเป็นคู่กรณีกับผู้เสียภาษีได้รับการแต่งตั้งตามกฎหมายให้เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสียในการพิจารณา ไม่ว่าจะเป็นส่วนได้เสียภายในหรือภายนอกย่อมมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษี จึงขัดกับหลักความเป็นกลาง อีกทั้งในขั้นตอนการพิจารณาก่อนเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากผู้แทนกรมสรรพากรซึ่งเป็นสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่จะเป็นผู้พิจารณาให้ความเห็นในขั้นต้นแล้ว ยังทำหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีกด้วย ซึ่งส่งผลต่อการใช้ดุลพินิจที่จะเปลี่ยนแปลงความคิดเห็นของตนเอง ทำให้กระบวนการตรวจสอบการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ผู้เสียภาษีได้โต้แย้งไว้ไม่ได้รับการตรวจสอบ แก้ไข และทบทวน เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

นอกจากนี้ปัญหาอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้เสียภาษีหรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้ที่รวบรวมข้อเท็จจริง เอกสารหลักฐาน และสรุปความเห็นเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถชี้แจงและแสดงต่อผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดโดยตรง ซึ่งหากเอกสารหลักฐานใดที่เจ้าผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ใช้ดุลพินิจไม่รับฟังและไม่ได้เสนอให้คณะกรรมการฯ พิจารณา ทำให้คณะกรรมการฯ พิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ อาจส่งผลให้คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงไปและกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี อีกทั้งกรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการพิจารณาหรือวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงในประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ประเมินหรือไม่นั้น มีความเห็น 2 ความเห็น ความเห็นแรกเห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีอากรเพิ่มเติมขึ้นจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ได้ และความเห็นที่สองเห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม เนื่องจากไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมินและเป็นการข้ามขั้นตอนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 19 และมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งมาตรา 31 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรมิใช่บทบัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาประเด็นใดก็ได้ ซึ่งผู้ศึกษาเห็นด้วยกับความเห็นที่สองโดยเห็นว่า มาตรา 19 และมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่บทบัญญัติที่ให้อำนาจ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเจ้าพนักงานประเมิน การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้อำนาจพิจารณาประเด็นอื่นนอกเหนือจากที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ประเมินไว้ จึงเป็นการใช้อำนาจซ้ำซ้อนกับอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน หากใช่เป็นการใช้อำนาจตรวจสอบคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หรือเจ้าพนักงานประเมินได้คำนวณจำนวนภาษีถูกต้องหรือไม่ประการใด อย่างไรก็ตามหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ประเมินประเด็นใด ก็ควรส่งเรื่องให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินใหม่ ทั้งนี้ ภายในกำหนดอายุความการประเมิน ไม่ใช่ใช้อำนาจเสมือนเป็นเจ้าพนักงานประเมิน นอกจากนี้ยังมีปัญหาว่ากรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีอากรไว้ แต่ผู้เสียภาษีไม่อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหยิบยกประเด็นที่ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งคัดค้านมาพิจารณาได้หรือไม่ ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้แล้ว แม้ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งคัดค้าน แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า การประเมินไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ชอบที่จะหยิบยกประเด็นขึ้นมาพิจารณา เพราะเป็นการใช้อำนาจตรวจสอบการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน อีกทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ใช้อำนาจก้าวล่วงอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด

3. ปัญหาการใช้สิทธิในการขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิในการโต้แย้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์วิธีเดียว คือ การยื่นจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยไม่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้สิทธิผู้เสียภาษีในการขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ ในการทบทวนการใช้ดุลพินิจกรณีที่คำวินิจฉัยมีความผิดพลาดในการรับฟังข้อเท็จจริงเนื่องผู้เสียภาษีไม่สามารถส่งมอบเอกสารหลักฐานสำคัญต่อการพิจารณาภายในกำหนดระยะเวลาหรือมีพยานหลักฐานใหม่มาแสดงหรือมีการเปลี่ยนแปลงไปของข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เป็นฐานในการทำคำวินิจฉัย หรือมีความบกพร่องในการดำเนินการกระบวนการพิจารณา หรือมีความไม่ชอบด้วยกฎหมายบางประการ จึงเป็นการไม่ยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ต้องยอมรับในผลบังคับของคำวินิจฉัยดังกล่าว แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ให้สิทธิของผู้เสียภาษีไปฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้กระบวนการในชั้นศาลตรวจสอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าถูกต้องหรือชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ก็ตาม แต่หากในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลเนื่องจากไม่มีทุนทรัพย์ในการจ้างทนายความยื่นฟ้องต่อศาล และไม่มีหลักเกณฑ์ของกฎหมายในการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิเรียกร้องให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยใหม่อีกครั้งในชั้นฝ่ายปกครองย่อมมีผลให้คำวินิจฉัยที่มีข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐาน

ที่ผิดพลาดยังคงมีผลใช้บังคับต่อไปโดยไม่ได้รับการแก้ไขให้ถูกต้องทั้งที่เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียหาย ทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียหายได้อย่างแท้จริง และเป็นการลดทอนสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายของประเทศอังกฤษที่กำหนดให้มีกระบวนการขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ และไม่ได้จำกัดเฉพาะผู้เสียหายแต่ยังให้กรมสรรพากร และผู้ที่ต้องเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถร้องขอเพื่อให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ได้อีกด้วย แม้ประเทศไทยมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 54 บัญญัติไว้ แต่ก็ไม่สามารถนำมาใช้บังคับได้ เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวจำกัดไว้เฉพาะกำหนดเวลาอุทธรณ์ตามส่วนที่ 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เท่านั้น อย่างไรก็ตามหากประเทศไทยมีการบัญญัติให้สิทธิผู้เสียหายในการขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ ย่อมทำให้ประเด็นข้อพิพาทบางประเด็นที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาบททวนยุติในชั้นฝ่ายปกครอง ทำให้ผู้เสียหายไม่ต้องไปใช้สิทธิทางศาล ลดภาระของผู้เสียหายในการเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีและค่าธรรมเนียมศาล รวมถึงลดปริมาณคดีที่ขึ้นสู่ศาลอีกด้วย

4. ปัญหาการไม่เผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชน

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อีกทั้งการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นถือเป็นการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Judicial Quasi) ดังนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์เปรียบเสมือนคำพิพากษาถึงที่สุดชั้นศาล แต่เมื่อไม่มีการประกาศเผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชนย่อมทำให้ประชาชนไม่สามารถเข้าถึงและรับรู้สถิติข้อมูลการพิจารณาคำอุทธรณ์ว่ามีปริมาณข้อพิพาทจำนวนเท่าใด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยแล้วเสร็จกี่เรื่อง และคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีสาระสำคัญอย่างไร ทำให้ประชาชนไม่สามารถตรวจสอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ว่าถูกต้องหรือชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หรือมีข้อสนับสนุนเพียงพอในการใช้ดุลพินิจหรือไม่ อีกทั้งมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ยังมีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหลายคณะ ซึ่งหากไม่มีการประกาศเผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทำให้ประชาชนไม่สามารถเปรียบเทียบการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของแต่ละคณะว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร และมีการให้เหตุผลหรือข้อสนับสนุนของการใช้ดุลพินิจอย่างไร อันทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์เกิดความไม่โปร่งใสและไม่เป็นที่ยอมรับของประชาชน อีกทั้งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย อันเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศกำหนดให้ประชาชนมีสิทธิในการได้รับทราบและเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร ซึ่งถือเป็นหลักสำคัญและเป็นหลักพื้นฐานของประชาชนในระบอบประชาธิปไตย แต่ประมวลรัษฎากร หรือระเบียบ หรือคำสั่งภายใน ไม่ได้มีการบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดให้กรมสรรพากรหรือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เปิดเผยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อเป็นการรองรับสิทธิของประชาชน นอกจากนี้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 10 ยังกำหนดห้ามไม่ให้เจ้าหน้าที่เปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง หากฝ่าฝืนมีความผิดตามมาตรา 13 จึงทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เป็นข้ออ้างที่จะไม่เปิดเผย แต่ผู้ศึกษาเห็นว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นการพิจารณาวินิจฉัยปัญหาข้อพิพาททางภาษี ไม่ได้มีเนื้อหาเป็นการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง จึงควรมานำเผยแพร่ต่อสาธารณชน เพื่อให้ผู้ที่ต้องการศึกษาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติในการเสียภาษีอากร และผู้เสียภาษีสามารถใช้อ้างอิงในการโต้แย้งการประเมิน อีกทั้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีการระบุการให้เหตุผลและการใช้ดุลพินิจซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการพิจารณาพยานหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากมีการประกาศเผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ย่อมทำให้ประชาชนสามารถเข้าถึงและรับรู้ รวมถึงร่วมกันตรวจสอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ว่าถูกต้องหรือชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ และมีมาตรฐานเดียวกันหรือไม่ ทำให้กระบวนการพิจารณาในชั้นฝ่ายปกครองมีความโปร่งใสมากขึ้น

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะในการแก้ไขกฎหมาย ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์และความล่าช้าของกระบวนการพิจารณา

สำหรับปัญหาข้อนี้ ขอเสนอแนะแยกเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

1.1 สำหรับปัญหาประการแรก คือ ปัญหาระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 30 วรรคหนึ่ง เดิมบัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้”

แก้ไขเป็นประมวลรัษฎากร มาตรา 30 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ผู้เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน หากมีเหตุจำเป็นไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ให้ผู้เสียภาษีขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันครบกำหนด โดยยื่นคำขอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ ทั้งนี้ ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้” และ

ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญุ เดิมบัญญัติว่า “กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

แก้ไขเป็นประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ัญญัติว่า “กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

1.2 สำหรับปัญหาประการที่สองคือ ปัญหาความล่าช้าของกระบวนการพิจารณา เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีการบัญญัติในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงควร**บัญญัติเพิ่มเติม** คือ มาตรา 30 ทวิ เป็น

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่วันได้รับอุทธรณ์ หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ภายในกำหนด ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 90 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งเหตุที่ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ได้ทันภายในกำหนดเป็นหนังสือให้ผู้เสียภาษีทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด ให้ถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ และให้ผู้เสียภาษีมียกอุทธรณ์ต่อศาลได้ทันทีนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลานั้น”

2. ปัญหาองค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

สำหรับปัญหาข้อนี้ ขอเสนอแนะแยกเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

2.1 สำหรับปัญหาประการแรก คือ ปัญหาองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ **แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 30** วรรคหนึ่ง (1) เดิมบัญญัติว่า

“(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขต และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน”

แก้ไขเป็นประมวลรัษฎากร มาตรา 30 วรรคหนึ่ง (1) บัญญัติว่า

“(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร เป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คนแต่ไม่เกิน 7 คน ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้งจากสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ แห่งละหนึ่งคน ในส่วนที่เหลือให้แต่งตั้งจากผู้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ด้านการเงิน การคลัง หรือด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินการของคณะกรรมการ

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมสรรพากรซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง เป็นประธานกรรมการ ผู้อำนวยการสำนักงานศุลกากรภาค ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คนแต่ไม่เกิน 7 คน ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้งจากสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ แห่งละหนึ่งคน ในส่วนที่เหลือให้แต่งตั้งจากผู้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ด้านการเงิน การคลัง หรือด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินการของคณะกรรมการ”

2.2 สำหรับปัญหาประการที่สองคือ ปัญหาอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 32 เดิมบัญญัติว่า “เพื่อการวินิจฉัยอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้เสียภาษีหรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงก็ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันส่งหมาย”

แก้ไขเป็นประมวลรัษฎากร มาตรา 32 บัญญัติว่า “เพื่อการวินิจฉัยอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้เสียภาษีหรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงก็ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันส่งหมาย”

3. ปัญหาการใช้สิทธิในการขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่

เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีการบัญญัติในเรื่องสิทธิในการขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ จึงควรบัญญัติเพิ่มเติม คือ มาตรา 34 ทวิ เป็น

มาตรา 34 ทวิ บัญญัติว่า “เมื่อผู้เสียหายหรือผู้มีส่วนได้เสียมีคำขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจพิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) คำวินิจฉัยมีความผิดพลาดในการรับฟังข้อเท็จจริงเนื่องจากผู้เสียหายไม่สามารถส่งมอบเอกสารหลักฐานสำคัญต่อการพิจารณาภายในกำหนดระยะเวลา

(2) มีพยานหลักฐานใหม่ อันอาจทำให้ข้อเท็จจริงที่ฟังเป็นยุติแล้วนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญ

(2) คู่กรณีแท้ที่จริงมิได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาหรือได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาครั้งก่อนแล้วแต่ถูกตัดโอกาสโดยไม่เป็นธรรม

(3) เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจประเมินในเรื่องนั้น

(4) คำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ออกโดยอาศัยข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใดและต่อมาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่คู่กรณี

(5) คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ถูกต้องเนื่องจากกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาจเกิดจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคู่กรณีฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดก็ตาม

(6) เอกสาร ข้อมูลที่ได้ส่งไปให้กับเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องก่อนการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ถูกนำมาพิจารณาโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์

ทั้งนี้ ผู้ร้องขอจะต้องทำหนังสือถึงคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยในหนังสือจะต้องระบุถึงเหตุผลที่ต้องขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาแล้วเห็นควรที่จะพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่จะต้องแจ้งให้ผู้ร้องขอทราบภายใน 15 วัน นับจากวันที่ผู้ร้องได้ทำหนังสือถึงคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ใหม่อาจจะเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดเดิม หรืออาจจะเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดใหม่ก็ได้ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มาทำหน้าที่พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่อาจมีคำวินิจฉัยแตกต่างไปจากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในครั้งแรกได้ ทั้งนี้ ให้ถือว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นที่สุด หากผู้ร้องขอไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่”

4. ปัญหาการไม่เผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชน

เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีการบัญญัติในเรื่องเผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชน จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 34 เดิมบัญญัติว่า “คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้หน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้เสียหาย”

แก้ไขเป็นประมวลรัษฎากร มาตรา 34 บัญญัติว่า “คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้เสียภาษี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้มีการเผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณะด้วย”

เอกสารอ้างอิง

ทักษิณ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร:

บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2563.

วิทย์ ดันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับ ประมวลรัษฎากร.

พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท พรีเมียร์ โพร จำกัด, 2554.

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 22 กรุงเทพมหานคร: วิทย์พัฒน์, 2560.