

ปัญหากระบวนการยุติข้อพิพาทภาษีสรรพสามิต¹

วันชัย ทองสิน²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหากระบวนการยุติข้อพิพาทภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 25560 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึง ประวัติและความเป็นมา ความหมาย แนวคิด ทฤษฎีและกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการยุติข้อพิพาทภาษีสรรพสามิตนั้น ทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่า แม้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต จะมีการปรับปรุงแก้ไข เมื่อ พ.ศ. 2560 แต่กระบวนการยุติข้อพิพาทภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ยังมีบทบัญญัติที่เป็นปัญหาหลายประการ การอุทธรณ์ภาษีสรรพสามิตเป็นกระบวนการที่สำคัญอย่างหนึ่งในการให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ซึ่งถูกประเมินภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินจะทำการตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่ หากไม่ถูกต้องพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายแล้วส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษี เพื่อดำเนินการเสียภาษีให้ถูกต้อง หากผู้ต้องเสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมิน มีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินนั้นได้ โดยการยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปได้ โดยการฟ้องต่อศาลภาษีอากร จะเห็นได้ว่าการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการยุติข้อพิพาททางภาษีสรรพสามิต โดยองค์กรฝ่ายปกครอง ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและความชอบด้วยกฎหมาย การใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินในการออกหนังสือแจ้งการประเมิน อย่างไรก็ดีตามกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ยังมีบทบัญญัติที่เป็นปัญหาหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นเรื่ององค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เรื่องระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์และความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาที่ยังมีข้อบกพร่องและไม่มีความชัดเจนในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย อีกทั้งในเรื่องของ

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหากระบวนการยุติข้อพิพาทภาษีสรรพสามิต โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ศาสตราจารย์ ดร.สุมาลี วงษ์วิจิตร และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมชาย รัตนเชื้อสกุล

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

การไม่เผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชน ที่ยังไม่มียกฟ้องคดีแห่งกฎหมายให้สิทธิประชาชนสามารถเข้าถึงและใช้สิทธิดังกล่าวได้

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหากระบวนการยุติข้อพิพาทภายในสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ยังมีข้อบกพร่อง ไม่ครอบคลุมด้วยกันหลายประการ ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรก คือ ปัญหาองค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยอธิบดีสรรพสามิตหรือผู้แทนผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ร่วมกันทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่าการกำหนดให้ผู้แทนจากหน่วยงานอื่นที่เป็นผู้มีความรู้ความสามารถจากหน่วยงานต่างๆ เข้าร่วมพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งการกำหนดให้มีผู้แทนจากหน่วยงานต่างๆ นั้น ก็เพื่อให้ถ่วงดุลอำนาจ รวมถึงร่วมกันตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้แทนจากฝ่ายสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและฝ่ายสำนักงานอัยการสูงสุด ไม่ได้มาจากหน่วยงานด้านภาษีโดยตรง จึงอาจจะไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์เกี่ยวกับกฎหมายหรือการบัญชีทางด้านภาษีอย่างเพียงพอสำหรับการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทภายในสรรพสามิต จึงก่อให้เกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจที่คล้อยตามกัน เพราะเมื่อผู้แทนจากหน่วยงานอื่นไม่มีความรู้ที่จำเป็น จะต้องอาศัยความรู้จากผู้แทนหน่วยงานทางภาษี และเชื่อในดุลพินิจของผู้แทนหน่วยงานทางด้านภาษีเฉพาะ ทำให้จุดประสงค์ของการมีผู้แทนจากหน่วยงานอื่นเพื่อถ่วงดุลและตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ จึงไม่ได้ผลเท่าที่ควร นอกจากนี้กรณีผู้แทนกรมสรรพสามิตซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ออกหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอันเป็นคู่กรณีกับผู้เสียภาษี ได้รับการแต่งตั้งตามกฎหมายให้เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสียในการพิจารณา ไม่ว่าจะเป็นส่วนได้เสียภายในหรือภายนอก ย่อมมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีและขัดกับหลักความเป็นกลาง อีกทั้งในขั้นตอนการพิจารณาก่อนเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากผู้แทนกรมสรรพสามิตซึ่งเป็นสรรพสามิตภาค จะเป็นผู้พิจารณาให้ความเห็นในชั้นต้นแล้ว ยังทำหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีกด้วย ซึ่งส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลพินิจที่จะเปลี่ยนแปลงความคิดเห็นของตนเอง ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายจากการพิจารณาอุทธรณ์ซ้ำซาก

นอกจากนี้ปัญหานี้อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้บุคคลดังกล่าว ส่งบัญชีหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาแสดง แต่ในทางปฏิบัติพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้ที่รวบรวมข้อเท็จจริง เอกสารหลักฐาน และสรุปความเห็นเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถชี้แจงและแสดงต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ซ้ำซากโดยตรง ซึ่งหากเอกสารหลักฐานใดที่เจ้าผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ใช้ดุลพินิจไม่รับฟังและไม่ได้เสนอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณา ทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ อาจส่งผลให้คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงไปและกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหาย

ประเด็นปัญหาประการที่สองคือ ระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้เสียหายต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประมินนั้น มีความเหมาะสมหรือไม่ เมื่อเปรียบเทียบระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์กับสภาพของข้อพิพาททางภาษีที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนในการดำเนินคดี ที่ต้องใช้เอกสารและต้องตรวจสอบข้อมูลจำนวนมาก และข้อพิพาทบางเรื่องมีปัญหาทางตัวเลข ปัญหาทางบัญชี ปัญหาการประเมิน และปัญหาอื่นที่ยุ่งยาก อีกทั้งเมื่อเกิดมีข้อพิพาททางภาษีสรรพสามิตขึ้น ผู้เสียหายส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ ความเข้าใจในกฎหมายภาษีสรรพสามิตและหลักการทางบัญชี รวมถึงกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี เช่น ทนายความ นักบัญชี หรือที่ปรึกษาของบริษัท ซึ่งกว่าที่ผู้เชี่ยวชาญเหล่านี้จะทำความเข้าใจและตรวจสอบความถูกต้องก็ต้องใช้เวลา การกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ที่สั้นเกินไปนั้นอาจทำให้ผู้เสียหายไม่มีโอกาสจัดเตรียมข้อมูล เอกสาร และสร้างความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเต็มที่จนไม่สามารถอุทธรณ์ได้ทัน หรือไม่สามารจัดเตรียมเอกสารหลักฐานให้เพียงพอแก่การอุทธรณ์ ปัญหาดังกล่าวทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม เนื่องจากผู้เสียหายไม่สามารถศึกษาข้อมูลเพื่อเตรียมการอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครอง และไม่สามารถเขียนคำอุทธรณ์ได้อย่างชัดเจน ถูกต้องครบถ้วน

ประเด็นปัญหาประการสุดท้ายคือ ปัญหาการไม่เผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชน จะเห็นได้ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ได้มีเพียงผลของคำวินิจฉัยว่าให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงหรือไม่ต้องเสียภาษี ยังมีการระบุข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เมื่อไม่มีการประกาศเผยแพร่ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชนย่อมทำให้ประชาชนไม่สามารถเข้าถึงและรับรู้สถิติข้อมูลการพิจารณา คำอุทธรณ์ว่ามีปริมาณข้อพิพาทจำนวนเท่าใด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัย แล้วเสร็จกี่เรื่อง และคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีสาระสำคัญอย่างไร ทำให้ประชาชนไม่สามารถตรวจสอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ว่าถูกต้องหรือชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หรือมีข้อสนับสนุน เพียงพอในการใช้ดุลพินิจหรือไม่ อีกทั้ง มาตรา 94 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ยังมีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหลายคณะ ซึ่งหากไม่มีการประกาศเผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทำให้ประชาชนไม่สามารถเปรียบเทียบการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการการพิจารณาอุทธรณ์ของแต่ละคณะว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร และมีการให้เหตุผลหรือข้อสนับสนุนของการใช้ดุลพินิจอย่างไร อันทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์เกิดความไม่โปร่งใสและไม่เป็นที่ยอมรับของประชาชน

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ปัญหาองค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะ ให้เพิ่มเติมอนุมาตรา

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 94 ซึ่งจากเดิมได้บัญญัติไว้ดังนี้

“ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นกรรมการ”

โดยแก้ไขเพิ่มเติมองค์ประกอบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังต่อไปนี้

“ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพากร เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คนแต่ไม่เกิน 7 คน ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้งจากสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์แห่งละหนึ่งคน ในส่วนที่เหลือให้แต่งตั้งจากผู้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ด้านสินค้าและบริการ หรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินการของคณะกรรมการ”

2. ปัญหาระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์และความล่าช้าของกระบวนการพิจารณา

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 93 ซึ่งจากเดิมบัญญัติไว้ ดังนี้

“ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 94 ได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่”

โดยแก้ไขเพิ่มเติมว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 94 ได้ ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ หากมีเหตุจำเป็นไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ให้ผู้เสียภาษีขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้อีกไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันครบกำหนด โดยยื่นคำขอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ”

3. ปัญหาการไม่เผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณชน

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 99 วรรคสี่ ซึ่งจากเดิมบัญญัติไว้ดังนี้ “คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่คำวินิจฉัย”

โดยแก้ไขเพิ่มเติม “คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 93 ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้เสียภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัย ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้มีการเผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อสาธารณะด้วย”

เอกสารอ้างอิง

วิรัช วิรัชนิภาวรรณ. “นิยามศัพท์และลักษณะสำคัญของกฎหมายภาษีสรรพสามิต.”

เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต, นนทบุรี: สำนักพิมพ์
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.

จุมพล ริมสาคร. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. หน่วยที่ 4

กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.

ประสิทธิ์ อัจฉริยสกุลชัย. “การประกันสิทธิตามข้อเรียกร้องของหลักความ ยุติธรรม

ตามธรรมชาติใน กฎหมายไทย.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต,

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531.