

ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร* SELECTED TAX APPEAL AND TAX LITIGATION PROBLEMS

ไพรัช แก้วประดิษฐ์**
Pairach Kaewpradist

บทคัดย่อ

การอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากรนั้น ถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรที่สืบเนื่องมาจากการบังคับจัดเก็บซึ่งประเทศไทยอาศัยอำนาจตามกฎหมายหลายฉบับ ที่สำคัญได้แก่ประมวลรัษฎากรพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งพบว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในกฎหมายแต่ละฉบับ มีความแตกต่างกันอย่างมากในเรื่องที่เป็นสาระสำคัญ ไม่มีความชัดเจนเพียงพอ และขาดรายละเอียดที่สำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ส่วนการดำเนินคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากร ยังมีปัญหาเรื่องเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดี ความเหมาะสมของผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาคดี รวมทั้งกระบวนการพิจารณาที่ใช้วิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลัก ดังนั้นประเทศไทยจึงควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับให้มีความสอดคล้องกัน และแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรให้เหมาะสมกับลักษณะของข้อพิพาท ทั้งนี้ด้วยการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย

Abstract

Tax appeal and tax litigation is considered as the last step in the process of collecting the tax. Toward force and collect the tax of the Kingdom of Thailand authority of several law. Include major law are the Revenue Code, the Customs Act, B. E. 2469 (1926), Excise Tariff Act, B. E. 2527 (1984), the Act on Land and House Tax, B. E. 2475 (1932), the Land Development Act, B. E. 2508 (1965), and Signboard Tax Act, B. E. 2510 (1967) which found that the appeal of tax disputes each law differ greatly in regard to the subject matter. No obvious and lack of important details to protect the rights of

*บทความนี้เรียบเรียง จากวิทยานิพนธ์เรื่องปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร.

**นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

taxpayers. Tax litigation in the tax court. Also have problems with the terms of the prosecution. The ideal of a judge who acts trial. Including the proceedings of Civil Procedure shall prevail. Therefore, Thailand should update all the tax laws to be consistent. And amend the law relating to the taxation proceedings to suit the nature of the dispute. However, the study compare with taxation law of Japan, the USA and Australia.

คำสำคัญ: ภาษีอากร ข้อพิพาททางภาษีอากร การอุทธรณ์ภาษีอากร การดำเนินคดีภาษีอากร

Keyword: Tax, Tax Dispute, Tax Appeals, Tax Litigation.

บทนำ

กระบวนการต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยนับว่ามีความสำคัญยิ่ง เนื่องจากมีผลเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพบางประการของประชาชนโดยอาศัยอำนาจของกฎหมาย ดังนั้นการดำเนินการในแต่ละขั้นตอนย่อมต้องใช้ความระมัดระวังให้เกิดผลกระทบต่อผู้เสียอย่างน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ ทั้งนี้การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีต่อหน่วยงานผู้จัดเก็บและการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรถือว่าเป็นขั้นตอนที่สำคัญเช่นกันเพราะมีความต่อเนื่องจากการบังคับจัดเก็บภาษีอากรและเป็นกระบวนการขั้นสุดท้ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีและ การดำเนินคดีภาษีอากร จึงต้องมีขั้นตอน วิธีการ และรูปแบบที่มีความเป็นธรรม เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี โดยมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษี ตามเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญ และเพื่อให้เป็นไปตามหลักการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ที่นานาประเทศให้การยอมรับ

จากการศึกษาพบว่าในการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากรนั้น กฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับมีบทบัญญัติที่แตกต่างกันในสาระสำคัญเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททั้งที่กฎหมายภาษีแต่ละฉบับมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกัน และเนื้อหาของกฎหมายขาดมาตรการในการคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี ขาดความชัดเจนทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถเข้าใจได้โดยสะดวก ส่วนการดำเนินคดีภาษีอากรมีปัญหาเรื่องคุณสมบัติและความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรของผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาคดี รวมถึงรูปแบบในการรับฟังพยานหลักฐานในศาลที่ใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลัก จึงไม่สอดคล้องกับลักษณะของข้อพิพาทในคดีภาษีอากร อย่างไรก็ตามจากการศึกษาพบว่าการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย มีรูปแบบที่สร้างความยืดหยุ่นและให้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้เป็นอย่างดี ทั้งมีมาตรการที่หลากหลายในการจัดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ผู้ศึกษาจึงได้วิเคราะห์ถึงปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศไทย พร้อมทั้งเสนอแนวทางสำหรับการแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องของประเทศ

ไทย เช่นพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งได้ทำการวิเคราะห์กรณีปัญหาใน 4 ประเด็น สามารถสรุปได้ดังนี้

1. กรณีปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาและขั้นตอนในการอุทธรณ์แก่ฝ่ายบริหาร

ประเทศไทยมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรหลายฉบับโดยกฎหมายหลักที่สำคัญประกอบด้วยประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 การอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีอากรในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางภาษี จะต้องอุทธรณ์ตามขั้นตอน วิธีการและรูปแบบที่บัญญัติไว้ในกฎหมายแต่ละฉบับ แต่การที่กฎหมายแต่ละฉบับมีหลักเกณฑ์ วิธีการและกำหนดระยะเวลาที่แตกต่างกัน ไม่สอดคล้องกันเท่าที่ควร เช่น การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร¹ การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469² การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508³ และการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510⁴ มีกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ไว้ 30 วัน แต่การคัดค้านการประเมินภาษี⁵ และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน⁶ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีกำหนดเวลาในการอุทธรณ์ 45 วัน ในขณะที่การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีกำหนดเวลาอุทธรณ์เพียง 15 วัน⁷ ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายแต่ละฉบับไม่เสมอภาคกัน และยังเป็นการสร้าง ความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายหลายฉบับ เนื่องจาก ภาษีตามกฎหมายหลายฉบับเป็นภาษีประเภทเดียวกัน คล้ายคลึงกันหรือเป็นภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกัน เพราะกฎหมายกำหนดให้ดำเนินการเกี่ยวกับการเสียภาษีร่วมกัน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ซึ่งบางกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจต้องชำระภาษีหลายประเภทในคราวเดียวกันหรือต้องชำระภาษีหลายประเภทจากการดำเนินกิจการใดกิจการหนึ่งโดยมีหน่วยงานเดียว เป็นผู้ประเมินจัดเก็บภาษี ซึ่งเมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางภาษี ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์ในฝ่ายบริหาร ได้ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กฎหมายภาษีแต่ละฉบับกำหนดไว้ แต่ด้วย กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและผู้พิจารณาอุทธรณ์ไว้แตกต่างกัน ผู้เสียภาษีที่ไม่เข้าใจ อาจอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายใดเพียงฉบับเดียว ซึ่งข้อพิพาทตามกฎหมายฉบับอื่นถือว่ายังไม่มี การ

¹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

²พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 ฉ.

³พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 49 วรรคหนึ่ง.

⁴พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 30.

⁵พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

⁶เพ็งอ้าง, มาตรา 89.

⁷พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 26.

อุทธรณ์ จนเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาทนั้นก็เป็นอันยุติ และไม่สามารถนำไปฟ้องคดีต่อศาลได้ ซึ่งปัญหาเหล่านี้ก่อให้เกิดความสับสนต่อผู้ที่ต้องปฏิบัติ และอาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องครบถ้วน และทำให้การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรแต่ละประเภท ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องมีผู้ที่มีความรู้ทางภาษี ให้ความช่วยเหลือซึ่งหมายถึงค่าใช้จ่ายที่ตามมาอันเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษี

ปัญหาเรื่องกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีแต่ละฉบับนั้นนอกจากการพิจารณาเรื่องความไม่เท่าเทียมกันของระยะเวลาตามกฎหมายแต่ละฉบับแล้วยังสามารถพิจารณาได้อีกประเด็นหนึ่งคือเรื่องความเหมาะสมของระยะเวลาเพราะจากการศึกษาพบว่ากำหนดระยะเวลาตามกฎหมายแต่ละฉบับนั้นสั้นเกินไปจนไม่เหมาะสมกับสภาพของข้อพิพาททางภาษีที่มีความสลับซับซ้อน เมื่อได้รับแจ้งคำสั่งอันเป็นเหตุให้ต้องอุทธรณ์หรือมีข้อพิพาทเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีต้องตรวจสอบข้อเท็จจริง เอกสารและตรวจสอบข้อมูลในเรื่องที่พิพาท ทั้งข้อพิพาทเรื่องเป็นปัญหาทางตัวเลขและบัญชี ตลอดจนปัญหาอื่นที่ยุ้งยากที่ผู้เสียภาษีอาจต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญหรือขอข้อมูลจากส่วนราชการ ซึ่งตามปกติต้องใช้เวลาพอสมควร การที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดเวลาในการอุทธรณ์ที่สั้นเกินไป ทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีโอกาสจัดเตรียมความพร้อมในการอุทธรณ์ได้อย่างเต็มที่ทำให้เนื้อหาหรือประเด็นในการอุทธรณ์ไม่สมบูรณ์ ทำให้ผู้เสียภาษีบางรายไม่สามารถอุทธรณ์ได้ทัน หรือดำเนินการได้ทันแต่อาจเป็นการอุทธรณ์ที่ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่สมบูรณ์จนอาจต้องเป็นฝ่ายเสียเปรียบทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ได้แย้งขึ้นไปในชั้นอุทธรณ์ ในกรณีนี้แม้ว่าในเรื่องกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์จะมีกฎหมายกำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ก็ตาม แต่มีเพียงประมวลรัษฎากร⁸ และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527⁹ ที่บัญญัติเรื่องดังกล่าว และเป็นบทบัญญัติที่ให้ดุลพินิจแก่ผู้มีอำนาจพิจารณาขยายเวลาไว้อย่างกว้างขวางโดยมิได้กำหนดกรอบระยะเวลาสูงสุดที่อาจขยายไว้ด้วย จึงเกิดเป็นประเด็นปัญหาในเรื่องอำนาจการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจขยายเวลาที่ไม่มีหลักประกันแก่ผู้เสียภาษีว่าจะได้รับการขยายเวลาหรือไม่เพียงใด

ส่วนกฎหมายฉบับอื่นไม่มีบัญญัติเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ทำให้กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ตามดังกล่าวไม่สามารถขยายออกไปได้ ซึ่งในการขอขยายเวลาอุทธรณ์นี้ แม้ว่าจะมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539¹⁰ ที่กำหนดให้นำบทบัญญัติมาตรา 66 ซึ่งเป็นเรื่องการขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์มาใช้บังคับด้วยในกรณีที่กฎหมายภาษีฉบับใดไม่ได้มีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นการเฉพาะหรือกำหนดไว้แต่มีมาตรฐานต่ำกว่าที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่ากรณีการขอขยายเวลาอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีแต่ละฉบับที่ไม่ได้บัญญัติไว้ อยู่ในบังคับให้ดำเนินการตามมาตรฐานที่กำหนดในมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁸ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัญญ.

⁹พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 14.

¹⁰พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 3.

แต่อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ยังไม่ได้ถูกนำมาใช้อย่างจริงจังเนื่องจากผู้บังคับใช้กฎหมายและผู้เกี่ยวข้องไม่ทราบถึงผลของกฎหมายดังกล่าว ทั้งบทบัญญัติในมาตรา 66 ก็ไม่สามารถจัดปัญหาเรื่องการขอขยายเวลาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีได้อย่างสมบูรณ์อีกด้วย

3.2 ปัญหาเกี่ยวกับคุณสมบัติและอำนาจของผู้พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของฝ่ายบริหาร

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีต่อหน่วยงานผู้จัดเก็บนั้น กฎหมายภาษีแต่ละฉบับกำหนดคุณสมบัติของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไว้แตกต่างกัน โดยหากพิจารณาโดยผิวเผินอาจเข้าใจได้ว่าเพราะเป็นกฎหมายภาษีคนละฉบับกัน การกำหนดคุณสมบัติของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ที่แตกต่างกันจึงเป็นเรื่องปกติ แต่หากได้พิจารณาในเชิงลึก ตามแนวคิด ทฤษฎี และหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดคุณสมบัติของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีแต่ละฉบับมี 2 รูปแบบซึ่งแต่ละรูปแบบล้วนมีปัญหาเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ คือการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร¹¹ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527¹² และกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469¹³ ซึ่งมีความคล้ายคลึงกันคือคณะกรรมการประกอบด้วยผู้แทนจากหน่วยงานฝ่ายจัดเก็บและผู้แทนจากหน่วยงานภายนอก ร่วมกันทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้อาจเพื่อให้มีการตรวจสอบถ่วงดุลและถ่วงดุลการใช้ดุลพินิจซึ่งกันและกัน แต่เนื่องจากผู้แทนจากหน่วยงานอื่นโดยส่วนใหญ่ขาดพื้นฐานความรู้และหรือความเชี่ยวชาญด้านภาษีอย่างเพียงพอที่จะใช้สำหรับการพิจารณาข้อพิพาทและถ่วงดุลการใช้ดุลพินิจของผู้แทนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้อุทธรณ์ เพราะในการพิจารณาไม่ได้มีการใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอย่างแท้จริงเป็นเครื่องมือในการทำหน้าที่ และกรรมการฝ่ายอื่นอาจมีความเห็นคล้อยความเห็นของกรรมการที่มาจากฝ่ายจัดเก็บภาษีซึ่งมีความรู้เรื่องภาษี ทำให้ประโยชน์ในการตรวจสอบและถ่วงดุลจากการพิจารณาอุทธรณ์ในรูปคณะกรรมการไม่ประสบผลสำเร็จตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย นอกจากนี้การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยผู้แทนจากหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งเป็นผู้มีความรู้ความสามารถและมีหน้าที่งานประจำต้องรับผิดชอบ ทำให้บุคคลดังกล่าวขาดความพร้อมในการทำหน้าที่ ไม่มีเวลาเพียงพอสำหรับการศึกษารายละเอียดข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในเรื่องที่พิจารณา จึงอาจเป็นเหตุให้คณะกรรมการทำการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยอาศัยข้อมูลและความเห็นของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารเป็นผู้รวบรวมและเสนอความเห็นมาเป็นหลักซึ่งอาจถูก

¹¹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30(1).

¹²เพ็ญอ้าง, มาตรา 30(1).

¹³พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 สัตต.

บิดเบือนหรือไม่ถูกต้อง จนทำให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริงที่ถูกต้องหรือทำให้การวินิจฉัยข้อกฎหมายคลาดเคลื่อน อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์

ส่วนรูปแบบที่สองคือการกำหนดให้บุคคลคนเดียวเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งได้แก่ผู้บังคับบัญชาหรือผู้บริหารของหน่วยงานผู้จัดเก็บ คือ ผู้ว่าราชการจังหวัดและผู้บริหารท้องถิ่น ส่วนใหญ่ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษีท้องถิ่นได้แก่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งพบว่า มีปัญหาเรื่องความรู้ความสามารถของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ คือบุคคลเหล่านี้ส่วนใหญ่ขาดความรู้ความเข้าใจและความเชี่ยวชาญทางภาษีอากร ในขณะที่การพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรจำเป็นต้องใช้ความรู้เป็นพิเศษเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและความรู้ในวิชาอื่นประกอบด้วย จึงจะสามารถทำการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรยุติได้อย่างเป็นธรรมเนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นเรื่องที่มีเนื้อหายุ่งยากซับซ้อนทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ดังนั้นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้บริหารท้องถิ่น ซึ่งไม่ได้พิจารณาโดยใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอากรเป็นหลัก ทำให้ผลของการพิจารณาอาจไม่ถูกต้องและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี นอกจากนี้ปัญหาดังกล่าวแล้วการที่กฎหมายกำหนดให้บุคคลคนเดียวเป็นผู้ใช้อำนาจพิจารณาอุทธรณ์ยังมีปัญหาเรื่องความเป็นกลางในการทำหน้าที่เนื่องจากขัดต่อหลักความมีส่วนร่วมได้เสียในการพิจารณาคำสั่งทางปกครองเพราะจากการศึกษาพบว่ากฎหมายแต่ละฉบับไม่มีมาตรการตรวจสอบและถ่วงดุลการใช้อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งในกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ การใช้ดุลพินิจวินิจฉัยอุทธรณ์จึงมีแนวโน้มที่จะเป็นไปเพื่อประโยชน์ของหน่วยงานฝ่ายจัดเก็บนั่นเอง

นอกเหนือจากปัญหาเรื่องคุณสมบัติของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ยังมีปัญหาสำคัญที่สืบเนื่องกันมา คือการรับฟังพยานหลักฐานในการระงับข้อพิพาทในฝ่ายบริหาร ที่แม้กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดให้มีอำนาจออกหมายเรียกพยานเพื่อให้ผู้เสียภาษีนำหลักฐานมาหักล้างหรือเรียกพยานเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติม รวมถึงการเรียกเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งมาสอบสวนอีกครั้งแต่ในทางปฏิบัติแล้วพบว่าในการพิจารณาอุทธรณ์มักจะไม่มีการดำเนินการดังกล่าวเนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้เป็นเพียงดุลพินิจที่จะดำเนินการเท่านั้น ดังนั้นการพิจารณาอุทธรณ์โดยส่วนใหญ่จะพิจารณาจากเอกสารและพยานหลักฐานที่ถูกเสนอขึ้นมาตั้งหลังคู่กรณี โดยไม่มีการให้โอกาสผู้เสียภาษีเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งและผู้เกี่ยวข้องอื่นๆ เข้ามามีส่วนร่วมโดยตรงในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์อย่างแท้จริง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าระบบไต่สวนไม่ได้ถูกนำมาใช้อย่างจริงจังเพื่อแสวงหาพยานหลักฐานในชั้นนี้ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรมในการรับฟังพยานหลักฐานชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร ซึ่งนับว่าเป็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นอย่างยาวนานและยังไม่ได้รับการแก้ไขหรือปรับปรุงแต่ประการใด

อีกหนึ่งปัญหาที่สำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากันและเกิดขึ้นกับกฎหมายภาษีทุกฉบับคือปัญหาเรื่องอำนาจในการทูลการชำระภาษี คือ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้อุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีแล้ว แต่ผู้เสียภาษียังต้องชำระภาษีตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้นก่อนหากผู้เสียภาษีไม่ได้รับอนุญาต

ให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษี ซึ่งแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีในระหว่างอุทธรณ์ได้ก็ตาม แต่เป็นการกำหนดให้ยื่นแยกต่างหากจากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีจำนวนมากไม่รู้ว่าตนต้องขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอีกส่วนหนึ่ง แต่เข้าใจว่าจะได้รับการทูลเกล้าฯ ชำระภาษีโดยปริยายเมื่อมีการอุทธรณ์ จึงไม่ได้ยื่นขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายเพราะอาจถูกยึด आयัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ นอกจากนี้บทบัญญัติเรื่องการทูลเกล้าฯ ชำระภาษีไม่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีทุกฉบับ ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีได้ จึงต้องชำระภาษีแม้ว่าจะทำการอุทธรณ์ในฝ่ายบริหารก็ตาม ส่วนกฎหมายที่มีบทบัญญัติเรื่องการทูลเกล้าฯ ชำระภาษี ก็ไม่ได้กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคำขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีเหมือนกันทุกฉบับ ทั้งยังขาดเนื้อหาที่ชัดเจนว่าจะมีคำสั่งเกี่ยวกับการทูลเกล้าฯ ชำระภาษีได้อย่างไร และเพียงใด ซึ่งความแตกต่างของบทบัญญัติเหล่านี้เองที่ก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคกันในการบังคับใช้กฎหมาย และเนื่องจากการได้รับอนุญาตให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีไม่มีผลทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระเงินเพิ่มในช่วงเวลาที่ได้รับการทูลเกล้าฯ ชำระภาษีจนถึงเวลาที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระเงินเพิ่มในช่วงเวลาดังกล่าวหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี ประกอบกับการพิจารณาอุทธรณ์นั้นกฎหมายส่วนใหญ่ มิได้ให้อำนาจผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการลดหรืองดเงินเพิ่ม เพียงแต่ให้อำนาจลดหรืองดเบี้ยปรับ ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่มทั้งหมด ซึ่งในทรรศนะของผู้เขียนเห็นว่าเรื่องดังกล่าวไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเนื่องจากทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาษีทางภาษีเงินเกินสมควร

3.3 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารและการฟ้องคดีต่อศาล

ผู้เสียภาษีทุกคนที่ใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาทย่อมคาดหวังว่าเรื่องอุทธรณ์จะได้รับการพิจารณาโดยเร็วที่สุดเพื่อจะใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่เป็นไปตามที่ต้องการ แต่กฎหมายภาษีส่วนใหญ่ไม่มีกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ที่แน่นอน กฎหมายภาษีอากรบางฉบับไม่มีการกำหนดกรอบระยะเวลาแล้วเสร็จในการพิจารณาไว้ ทำให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์สามารถใช้เวลาพิจารณาได้อย่างยาวนานจนเกินสมควร ส่วนกฎหมายบางฉบับมีกำหนดเวลาในการพิจารณาเอาไว้แต่ไม่มีสภาพบังคับที่ชัดเจน เพราะมีบทบัญญัติให้อำนาจขยายระยะเวลาหรือเลื่อนกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ตามที่เห็นสมควรหากพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนดไว้ ซึ่งเท่ากับว่ากฎหมายไม่มีการวางกรอบระยะเวลาในการพิจารณาไว้แน่นอนนั่นเอง ส่วนกฎหมายฉบับที่มีกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่ไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจในการขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ทั้งไม่มีบทบัญญัติกำหนดผลของการพิจารณาที่ไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาไว้ ซึ่งส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์ที่ใช้เวลาล่วงเลยกำหนดระยะเวลา ยังมีผลใช้บังคับอยู่โดยปริยายนั่นเอง ปัญหานี้ นับว่าส่งผลกระทบสำคัญต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีมาตรการที่เหมาะสมในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับในการพิจารณาอุทธรณ์

ปัญหาความขัดแย้งในการพิจารณาอุทธรณ์ที่กล่าวมาข้างต้น นอกจากจะมีข้อพิจารณาในเรื่องความเป็นธรรมและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายแล้ว ยังส่งผลต่อการเสนอคดีต่อศาลฎีกาของ ผู้เสียหายด้วย เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 กำหนดห้ามเสนอคดีต่อศาลในกรณีที่ยังไม่เสร็จสิ้นกระบวนการอุทธรณ์ในฝ่ายบริหาร¹⁴

ดังนั้น หากผู้พิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัย ผู้เสียหายย่อมไม่มีสิทธิฟ้องต่อศาลฎีกา อารได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเมื่อกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีกรอบระยะเวลาที่แน่นอนย่อมจะส่งผล ต่อการฟ้องคดีด้วย เนื่องจากเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีของผู้เสียหาย ทั้งยังเป็นปัญหาลูกโซ่ถึงจำนวน เงินเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบอีกด้วย เนื่องจากการยื่นอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการ ชำระภาษีและยังคงเพิ่มจำนวนอยู่ตลอดเวลาจนกว่าจะได้มีการชำระตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด

นอกจากนี้ในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลฎีกาผู้เสียหายต้องยื่นต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่ วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เขียนเห็นว่ากำหนดเวลาดังกล่าวไม่เพียงพอสำหรับการเตรียมคดีของ ผู้เสียหายเพื่อนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาล เนื่องจากคดีฎีกามีรายละเอียดยุ่งยากสลับซับซ้อน ในบางเรื่อง มีปัญหาการคำนวณเงินได้ ปัญหาทางบัญชีซับซ้อนและปัญหาทางกฎหมาย โดยเฉพาะที่ผู้เสียหายเป็น นิติบุคคล ทั้งยังต้องมีการตรวจสอบข้อเท็จจริงต่างๆ เช่น หนังสือหรือเอกสารทางภาษีของเจ้าพนักงาน ฝ่ายบริหารและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้นกำหนดเวลา 30 วัน จึง ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถเตรียมคดีได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ส่งผลให้ต้องเป็นฝ่ายเสียเปรียบใน ข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง ในการพิจารณาของศาลฎีกา

3.4 กรณีปัญหาเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้พิจารณาคดีฎีกาและการรับฟังพยานหลักฐาน ในชั้นศาล

เมื่อผู้เสียหายได้อุทธรณ์คัดค้านคำสั่งทางภาษีและดำเนินการต่างๆ จนผ่านด้านหน่วยงานฝ่าย จัดเก็บมาแล้ว หากยังไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็จะต้องดำเนินการในขั้นตอนสุดท้ายคือการฟ้องคดีต่อ ศาลฎีกา ซึ่งก็มีปัญหาว่าพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 ที่กำหนดให้ศาลฎีกามีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ ค่าภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร และคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นเมื่อมีพิพาททางภาษีอากรที่ต้องด้วยลักษณะ ดังกล่าว จะต้องฟ้องคดีและพิจารณาโดยศาลฎีกา¹⁵ ทั้งนี้เมื่อศึกษาถึงเนื้อหาโดยธรรมชาติของคดีภาษี อากรแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าการพิจารณาคดีในศาลฎีกาจะต้องมีกฎหมายภาษีหลายฉบับเข้ามาเกี่ยวข้อง โดยตรงและเป็นสาระสำคัญของคดี โดยกฎหมายภาษีแต่ละฉบับมีเนื้อหาสาระสำคัญ ขั้นตอนและวิธีการ

¹⁴พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528, มาตรา 8.

¹⁵เพ็งอึ้ง, มาตรา 7.

ตลอดจนรายละเอียดที่แตกต่างกัน กฎหมายภาษีบางฉบับเป็นเรื่องทางเทคนิคที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญพิเศษในการพิจารณาพิพากษาคดี ต้องอาศัยประสบการณ์ทางภาษีในระดับสูงในการทำความเข้าใจผู้พิพากษาที่จะทำหน้าที่พิจารณาคดีภาษีอากรจึงต้องเป็นบุคคลซึ่งมีความรู้และความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับกฎหมายประเภทต่าง ๆ เป็นพิเศษ ทั้งยังต้องมีประสบการณ์ทางภาษี จึงจะสามารถพิจารณาพิพากษาและตัดสินคดีได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรมต่อคู่กรณี แต่ปัญหาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และระเบียบคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยหลักเกณฑ์การแต่งตั้งการเลื่อนตำแหน่ง การโยกย้ายแต่งตั้ง และการเลื่อนเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งข้าราชการตุลาการ พ.ศ. 2554 ที่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรไว้ แต่ไม่มีการกำหนดคุณสมบัติพิเศษของผู้พิพากษาที่จะพิจารณาคดีภาษีอากรไว้เป็นพิเศษให้เหมาะสมแก่ลักษณะของคดีภาษีอากร โดยผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่อยู่ในศาลภาษีอากร จะต้องถูกโยกย้ายหมุนเวียนไปทำหน้าที่ยังศาลอื่นตามระเบียบภายใน ทำให้ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรที่พิจารณาคดีพิพากษาคดีจนมีความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร ต้องโยกย้ายไปอยู่ที่ศาลอื่น ทั้งระเบียบในการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้พิพากษาไม่ได้มีรูปแบบการคัดเลือกผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอากรเข้ามาทำหน้าที่โดยเฉพาะจึงส่งผลให้คดีภาษีอากรขาดผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจและความเชี่ยวชาญทางภาษีอากรอย่างแท้จริงมาทำหน้าที่พิจารณาคดี ซึ่งส่งผลเสียต่อระบบความเป็นธรรมในดำเนินคดีภาษีอากร

นอกเหนือจากปัญหาความเชี่ยวชาญของผู้ทำหน้าที่พิจารณาคดีภาษีอากรผู้เขียนยังพบว่าการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรที่ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 ไม่ได้กำหนดรูปแบบการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรเอาไว้เป็นพิเศษ กรณีจึงต้องอยู่ในบังคับแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่ออกโดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งปัจจุบันได้แก่ “ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544” คือ กรณีใดไม่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวจึงจะนำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม¹⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งจึงถูกนำมาใช้เป็นหลักในการพิจารณาคดีภาษีอากร ซึ่งถือว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง กระบวนพิจารณาดังกล่าวยึดถือหลักฟังความ 2 ฝ่าย ที่เป็นไปตามประเด็นแห่งคดีที่คู่ความในคดีเสนอต่อศาล ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาคดีต้องพิจารณาพิพากษาคดีไปตามประเด็นข้อพิพาทที่คู่ความนำเสนอสู่ศาลทำให้การพิจารณา ขาดความเป็นอิสระในการใช้ดุลพินิจแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเพื่อประโยชน์และความเป็นธรรมระหว่างคู่ความ จึงไม่อาจใช้ดุลพินิจพิจารณาพิพากษาไปในทางที่เกิดประโยชน์สูงสุดแก่คู่กรณีทุกฝ่ายตามความเห็นของผู้พิพากษาได้ ทั้งนี้ผู้เขียนได้เปรียบเทียบกับพิจารณาของศาลปกครองที่ใช้ระบบไต่สวน ที่ศาลมีอำนาจและดุลพินิจในการแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่างๆ เพิ่มเติมได้เองตามความจำเป็นเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเป็นที่ยุติเสียก่อนที่จะวินิจฉัยชี้ขาดคดี จึงทำให้สามารถพิพากษาคดีได้อย่างเป็นธรรมสูงสุดแก่

¹⁶ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552, หน้า 733.

คู่กรณีทุกฝ่าย และเมื่อพิจารณาถึงที่มาและลักษณะของคำสั่งเกี่ยวเนื่องกับภาษีที่ก่อเกิดสิทธิและหน้าที่แก่ผู้เสียภาษีหรือผู้ที่ได้รับคำสั่งทางภาษีนั้น ผู้เขียนเห็นว่าคำสั่งทางภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทหนึ่งที่มีการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นศาลไม่ได้ นำหลักการพิจารณาทางปกครองมาใช้ ทั้งผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคู่กรณีในคดีภาษีอากรอยู่ในฐานะเอกชนที่มีข้อพิพาทกับหน่วยงานผู้จัดเก็บซึ่งเป็นตัวแทนของรัฐ การต่อสู้คดีกับรัฐจึงมีฐานะค้อยกว่า เพราะหน่วยงานของรัฐเป็นฝ่ายได้เปรียบในเรื่องของข้อมูล ข้อกฎหมาย ตลอดจนเอกสารหลักฐานต่างๆ แต่ที่ผู้เสียภาษีไม่มีอำนาจเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้อย่างเพียงพอก่อนที่จะใช้สิทธิทางศาล ประกอบกับกระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรก็ไม่ได้มีส่วนช่วยเหลือผู้เสียภาษีในการค้นหาความจริงปล่อยให้เป็นการต่อสู้คดีกันอย่างคดีแพ่งทั่วไป ซึ่งถือว่าเป็นรูปแบบการพิจารณาคดีที่มีปัญหาในเรื่องความเป็นธรรมที่คู่กรณีจะได้รับอย่างเท่าเทียมกัน

จากการศึกษาการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย¹⁷ พบว่าโดยส่วนใหญ่มีรูปแบบที่สร้างความยืดหยุ่นและให้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้เป็นอย่างดี มีกำหนดระยะเวลาที่การอุทธรณ์ภาษีอากรที่ยาวกว่าระยะเวลาตามกฎหมายของประเทศไทย มีองค์กรและหน่วยงานที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีโดยตรง มีความเชี่ยวชาญเฉพาะทางและมีหลายหน่วยงาน ทั้งมีมาตรการที่หลากหลายในการจัดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการภาษีอากรที่ดีมากกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับกรอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทย ทั้งนี้ปัญหาดังที่ได้กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น นับว่าเป็นอุปสรรคสำคัญสำหรับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและยกระดับความน่าเชื่อถือของระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการเข้าร่วมประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนซึ่งจะเกิดขึ้นในภายภาคหน้า

บทความนี้จึงได้เสนอแนะให้มีการยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายภาษีแต่ละประเภทและบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นใหม่ ให้มีกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรแต่ละฉบับเหมือนกัน ภายใต้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกันโดยกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ที่เห็นว่าเหมาะสมคือ 60 วัน และสามารถขยายได้อีกไม่เกิน 30 วัน ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น และกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลที่มีความรู้และเชี่ยวชาญทางภาษีอากรแต่ละประเภทอย่างแท้จริงและทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในรูปแบบของหน่วยงานหรือองค์กรอิสระที่ไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานฝ่ายจัดเก็บภาษี ส่วนกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เหมาะสมคือ ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่ได้รับอุทธรณ์ ซึ่งกรณีมีเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จให้ขยายเวลาได้อีกไม่เกิน 30 วัน ส่วนระยะเวลาในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรนั้น ควรแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดเวลาฟ้องคดีขึ้นใหม่เป็น 90 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือนับแต่ครบ

¹⁷โปรดดู, สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.

กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี จึงจะทำให้การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทย มีประสิทธิภาพและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน นอกจากนี้หากมีการแก้ไข บทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ให้ผู้พิพากษา ผู้ทำหน้าที่พิจารณาจากผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษีอย่างแท้จริงและใช้รูปแบบในการรับฟัง พยานหลักฐานโดยนำระบบไต่สวนมาใช้เป็นหลักในการพิจารณาคดีและใช้ระบบกล่าวหาผสมผสานกัน ตามความจำเป็น ก็จะทำให้กระบวนการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรของประเทศไทยมีความเป็นธรรมต่อ คู่กรณีและมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552.
- สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครอง
สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง.
กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.