

## กระบวนการยุติธรรมในกรณีขัดแย้ง เรื่องภาษีอากรของไทยในปัจจุบัน

กระบวนการยุติธรรมในกรณีขัดแย้ง เรื่องภาษีอากรในที่นี้หมายความถึง การดำเนินการทั้งหลายเพื่อแสวงหาความเป็นธรรมตั้งแต่ในชั้นหน่วยงานบริหารระดับต้นจนถึง การฟ้องร้องคดีต่อศาลสถิตย์ยุติธรรม เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรในปัจจุบันประกอบด้วย กฎหมายหลายฉบับและในแต่ละฉบับมีลักษณะ เป็นตัวบทสั้น ๆ ขาดความชัดเจนซึ่งสร้างภาระ ชွ้งยากในการตีความให้กับฝ่ายผู้เสียภาษีและ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประเมินภาษี สำหรับฝ่าย เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและ เจ้าหน้าที่งานประเมินภาษีก็มีความสับสนในเรื่องการตีความกฎหมายหรือจนบางครั้ง ถ้ามีกรณีที่ไม่แน่ใจก็ตีความเก็บภาษีไว้ ก่อน ความผิดพลาดและความสับสนต่าง ๆ ใ้ก่อให้เกิดกรณีขัดแย้งกันขึ้นระหว่างผู้เสีย ภาษีและ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประเมินภาษี ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรทั้งหลายจึงบัญญัติให้ความ เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยบัญญัติให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีได้โดย ในกฎหมายแต่ละฉบับจะกำหนดไม่เหมือนกัน ในที่นี้ขอจำแนกภาษีอากรที่รัฐบาลไทยจัดเก็บ ตามหน่วยงานบริหารที่มีอำนาจในการจัดเก็บคือ ภาษีสรรพากร ภาษีสรรพสามิต และ ภาษีศุลกากร

ภาษีสรรพากรหรือภาษีที่มีการจัดเก็บโดยกรมสรรพากร อำนาจในการดำเนินการจัดเก็บ ภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ของกรมสรรพากรกำหนดขึ้นไว้ในประมวลรัษฎากร ภาษีอากร สำคัญ ๆ ซึ่งจัดเก็บโดยกรมสรรพากร ประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษี เงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า อากรแสตมป์ และอากรมหรสพ

ในประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ของเจ้าพนักงานประเมินอันเป็นการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร โดยในชั้นแรกนี้

เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรแล้วหากการประเมินดังกล่าวไม่เป็นที่พอใจของผู้เสียภาษี ๆ ก็อาจอุทธรณ์คัดค้านการประเมินได้ตามประมวลรัษฎากรโดยให้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหลังจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยอุทธรณ์แล้วหากไม่เป็นที่พอใจของผู้เสียภาษีก็ให้ผู้เสียภาษีอากรนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลยุติธรรมได้ แต่ทั้งนี้ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดขั้นตอนการดำเนินคดีไว้โดยผู้เสียภาษีต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน มิฉะนั้นไม่มีสิทธินำคดีฟ้องร้องต่อศาล สำหรับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่จะอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรอาจจำแนกได้เป็น ๒ ขั้นตอน คือ

ก. อุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ

ข. อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

ก. อุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

๑. วิธีการดำเนินการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีดังนี้

ก) การยื่นอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือคำสั่งนั้นย่อมมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายในเงื่อนไขต่อไปนี้

๑) เป็นการถูกประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้าและอากรแสตมป์ เพียง ๕ ประเภทภาษีเท่านั้น ส่วนภาษีอากรประเภททรัพย์สินไม่มีตัวตนให้ยื่นอุทธรณ์ได้

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ  
 ขุตาตงกรณ์มหาวิทยาลัย

๒) การประเมินหรือสั่งเรียกเก็บนั้นต้องมีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรห้ามอุทธรณ์กรณีห้ามอุทธรณ์ประกอบด้วย

(ก) กรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามอุทธรณ์การประเมิน

(ข) กรณีที่ได้รับหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

๓) การอุทธรณ์จะต้องกระทำหรือยื่นต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วันตามความในมาตรา ๓๐

มาตรา ๓๐ "ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน....."

การอุทธรณ์เกินกำหนดดังกล่าวคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่รับอุทธรณ์และจะยื่นฟ้องศาลไม่ได้ พิจารณาได้จากคำพิพากษาฎีกาดังต่อไปนี้

๑) ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๑

๒) ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕

ฎีกาที่ ๕๑๖/๒๕๐๔<sup>๑</sup> บริษัทสกลไทยวัฒนา จำกัด โจทก์ กับ  
 สรรพากรเขต ๘ จำเลย วินิจฉัยว่า "ตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๓๐ ได้กำหนด  
 เวลาไว้ให้ผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการ  
 พิจารณาอุทธรณ์ ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันรับแจ้งการประเมิน และเมื่อคณะกรรมการพิจารณา  
 อุทธรณ์ได้วินิจฉัยอุทธรณ์แล้วผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยนั้นก็จะต้องอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ  
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา ๓๐ วันนับแต่วันได้รับคำวินิจฉัย  
 อุทธรณ์"

เรื่องนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยสั่งยกอุทธรณ์ของโจทก์  
 โดยอ้างเหตุผลว่าโจทก์มิได้ยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ถ้าโจทก์ได้ยื่น  
อุทธรณ์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์ก็ชอบที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยข้อนี้ของคณะกรรมการ  
พิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล แต่ตามฟ้องของโจทก์ ๆ มิได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าว เมื่อ  
 โจทก์ไม่อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในข้อนี้ต่อศาล ก็ไม่มีทางที่ศาล  
 จะพิจารณาชี้ขาดว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์ เพราะยื่นเกิน  
 กว่ากำหนดเวลานั้นไม่ชอบ แม้โจทก์จะได้โต้แย้งหลักฐานของฝ่ายจำเลยที่ยื่นในภายหลังก็  
 ไม่ทำให้มีประเด็นขึ้นใหม่ว่าโจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกินกำหนดเวลา  
 หรือไม่เพราะโจทก์หมดสิทธิที่จะโต้แย้งเสียแล้ว....."

หากอุทธรณ์รายใดยื่นเกินกำหนดเวลา ก่อนที่จะดำเนินการพิจารณา  
 เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้รับอุทธรณ์รายงานเหตุผลประกอบคำร้องของผู้อุทธรณ์  
 พร้อมเสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อพิจารณาอนุมัติก่อน

---

<sup>๑</sup> คำพิพากษาฎีกา ประจําพุทธศักราช ๒๕๐๔ ตอน ๑-๒ จัดพิมพ์โดย  
 เนติบัณฑิตยสภา หน้า ๘๑๒-๘๑๓.

หากอธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาตามคำร้อง จึงจะพิจารณาอุทธรณ์  
เป็นทางการต่อไปหากไม่อนุมัติให้ยกอุทธรณ์เสียเพราะเหตุอื่นเกินกำหนดเวลา

๔) คำอุทธรณ์จะต้องกระทำตามแบบที่อธิบดีกำหนดตามความ  
ในมาตรา ๒๔

มาตรา ๒๔ "การอุทธรณ์นั้นให้อุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนด"  
แบบอุทธรณ์ที่อธิบดีกำหนดคือ แบบ ภ.ส. ๖"

ข) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณา  
อุทธรณ์<sup>๑</sup> คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ตามเขตปกครองท้องที่ จังหวัดละคณะ แต่  
ละคนมีอิสระในการพิจารณาอุทธรณ์ของตนเองไม่ขึ้นแก่กัน โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนด  
ตัวเจ้าหน้าที่ที่ประกอบขึ้นเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละจังหวัด ดังนี้<sup>๒</sup>

๑) ท้องที่กรุงเทพมหานคร คณะกรรมการฯ ประกอบด้วย  
อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครอง และผู้แทนกรมอัยการรวม ๓ ท่าน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ที่มีได้สังกัดกรม  
สรรพากร ฉะนั้นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่อยู่ในอาณัติที่จะต้องพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์  
ตามความเห็นหรือข้อเสนอของกรมสรรพากรหรือของใคร ๆ

<sup>๒</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐

๒) ท้องที่จังหวัดอื่น ๆ คณะกรรมการประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดนั้น ๆ หรือผู้แทน อัยการจังหวัดนั้น หรือผู้แทน และสรรพากรเขตซึ่งควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรในท้องที่จังหวัดนั้น หรือผู้แทน

ส่วนการที่ผู้เสียภาษีจะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดใดนั้นขึ้นอยู่กับสำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีอากรรายการนั้น กล่าวคือ ถ้ามีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตจังหวัดใด ให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการฯ ท้องที่จังหวัดนั้น สำหรับกรุงเทพมหานครให้ยื่น ณ ฝ่ายพิจารณาอุทธรณ์กองนิติการ กรมสรรพากร

ค) การปฏิบัติของผู้เสียภาษีระหว่างการอุทธรณ์ เมื่อได้มีการยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้ยื่นอุทธรณ์จะต้องปฏิบัติ ดังนี้

๑) ชำระภาษีอากรตามการประเมิน การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากรไม่เป็นผลให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขยายเวลาการชำระภาษีอากรแต่ประการใด ดังนั้นจึงต้องชำระภาษีอากรตามการประเมินหรือคำสั่งนั้นภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีอากรนั้นไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงจะรอการชำระภาษีอากรนั้นได้

การทุเลาการชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร แสดงเหตุผลความจำเป็นที่ต้องขอทุเลาการชำระภาษี หากอธิบดีเห็นควรจะอนุมัติให้รอการชำระภาษีไว้จนกว่าจะพิจารณาอุทธรณ์เสร็จหรือมีคำพิพากษาเสร็จ เด็กขาดหากการวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีหรือศาลมีคำพิพากษาให้ชำระภาษีก็ต้องชำระภายใน ๓๐ วันนับแต่ได้รับคำสั่งผลการอุทธรณ์หรือ เมื่อคดีเสร็จ เด็กขาด



มาตรา ๓๑ "การอุทธรณ์ไม่เป็นกรทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา ๑๒ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือได้รับทราบคำพิพากษาดังที่สุดแล้วแต่กรณี....."

เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้รับแบบแจ้งการประเมินแล้ว ต้องชำระภาษีตามคำสั่งประเมินภายใน ๓๐ วัน จะประวิงเวลาโดยอ้างว่าได้ยื่นอุทธรณ์แล้วไม่ได้ ยกเว้นจะได้อธิบดีจากอธิบดี

ผลของการไม่ชำระภาษีภายใน ๓๐ วันโดยไม่ได้รับอนุมัติทุเลาภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากร

หากผู้อุทธรณ์มิได้ปฏิบัติการชำระภาษีภายใน ๓๐ วัน ตามมาตรา ๓๑ จะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา ๒๖ "เงินภาษีอากรที่บุคคลใดจะต้องเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติในหมวดต่าง ๆ แห่งลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีอากรการประเมิน ต้องเสียหรือนำส่งภายในเวลาตามแต่จะมีบทบัญญัติในหมวดนั้น ๆ กำหนดไว้ ส่วนเงินภาษีอากรที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสียถ้าไม่มีบทบัญญัติในหมวดต่าง ๆ ที่กล่าวแล้วกำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่น ก็ต้องเสียภายในเวลาสามสิบวันนับแต่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากร ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดที่ว่ามี ให้ผู้ต้องเสียหรือนำส่งนั้นเสียเงินเพิ่มร้อยละ ๒๐ แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง เว้นแต่

(๑) ถ้าผู้ต้องเสียหรือนำส่งได้นำเงินมาขอชำระโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใดส่วนโดยตรงเป็นหนังสือ ก็ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ ๕ แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้น

(๒) ถ้าผู้ต้องเสียหรือนำส่งได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงโดยตรงเป็นหนังสือแล้ว แต่ให้นำเงินมาขอชำระภายในสิบวันนับแต่วันได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงให้เสียเงินเพียงร้อยละ ๑๐ แห่งเงินภาษีอากรที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งนั้น

เงินเพิ่มตามมาตรานี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร"

๒) ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาใต้วงหรือให้นำหลักฐานอื่นมาแสดงได้ ในการนี้ถ้าผู้อุทธรณ์ได้รับหมายเรียก ก็มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหมายเรียกนั้น

๒. ลำดับขั้นตอนการดำเนินงานและวิธีการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ก) การรับอุทธรณ์

๑) กรณีผู้อุทธรณ์มายื่นคำอุทธรณ์เอง เจ้าหน้าที่จะตรวจสอบความถูกต้องแล้วออกใบรับ และลงทะเบียนรับคำอุทธรณ์ไว้ทุกเรื่อง

๒) กรณีผู้อุทธรณ์ส่งคำอุทธรณ์ทางไปรษณีย์ เจ้าหน้าที่จะลงทะเบียนรับเรื่องไว้ แต่ถ้าปรากฏว่าผู้อุทธรณ์ส่งหลักฐานมาไม่ครบถ้วน จำเป็นจะต้องได้หลักฐานเพิ่มเติมก็จะต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ส่งหลักฐานเพิ่มเติมมาอีก

๓) กรณีที่ผู้อุทธรณ์ส่งหลักฐานมาครบถ้วนแล้ว เจ้าหน้าที่จะต้องทำบันทึกขอสำนวนจากเจ้าพนักงานประเมิน เพื่อนำมาประกอบการพิจารณา

๔) เมื่อได้รับสำนวนจากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว จึงนำมารวมกับคำอุทธรณ์ที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นไว้แล้วพิจารณาเรื่องอุทธรณ์นั้น ๆ



ข) ขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์

๑) เจ้าหน้าที่จะต้องตรวจสอบเรื่องอุทธรณ์นั้น ๆ ว่าข้อเท็จจริงและหลักฐานที่มีอยู่ครบถ้วนหรือสมบูรณ์พอจะทำการพิจารณาหรือไม่ ถ้าจำเป็นจะต้องเชิญผู้อุทธรณ์มาสอบถามข้อเท็จจริงเพิ่มเติม จะออกหนังสือเชิญ หรือดำเนินการออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานเพื่อทำการไต่สวน หรือหากมีความจำเป็นต้องขอทราบข้อเท็จจริงหรือขอหลักฐานเพิ่มเติมจากผู้ประเมินหรือต้องการหลักฐานจากส่วนราชการ หรือหน่วยงานอื่น ก็ต้องดำเนินการติดต่อขอหลักฐานจากหน่วยงานนั้น เพื่อประกอบการพิจารณา

๒) เมื่อได้ข้อเท็จจริงและหลักฐานครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะลงมือพิจารณาโดยกำหนดประเด็นที่โต้แย้ง ตรวจสอบวินิจฉัยข้อเท็จจริง เหตุผลและหลักการตลอดจนข้อกฎหมายที่อ้างอิงในคำอุทธรณ์ คำชี้แจงข้อเท็จจริง พยานหลักฐาน ข้อกฎหมายตลอดจนเหตุผลในการประเมิน และข้อต่อสู้หรือข้อโต้แย้งในประเด็นต่าง ๆ ที่อุทธรณ์มาของผู้อุทธรณ์ ต่อจากนั้นก็จัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอผู้บังคับบัญชา ในรายงานนี้ต้องรวบรวมและสรุปข้อเท็จจริงของเรื่อง พยานหลักฐานทั้งเอกสารและบุคคล ข้ออุทธรณ์ที่โต้แย้งกัน เหตุผลข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของผู้อุทธรณ์ของเจ้าพนักงานประเมินและของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์อย่างละเอียดและชัดเจนทุกแง่มุม รวมทั้งให้ความเห็นในการพิจารณาอุทธรณ์รายนั้น ๆ ซึ่งต้องแสดงการคำนวณตัวเลขภาษีอากรตามความเห็นของผู้พิจารณาประกอบ หากมีการลดหรือเพิ่มจำนวนภาษีแตกต่างไปจากที่ประเมินเรียกเก็บไว้แต่เดิม จะต้องแสดงจำนวนลดหรือเพิ่มไว้ด้วย

๓) ผู้บังคับบัญชาจะต้องตรวจรายงานการพิจารณาอุทธรณ์พร้อมทั้งเอกสารหลักฐานประกอบ หากพบว่ารายงานนั้นยังไม่สมบูรณ์หรือจำเป็นจะต้องมีพยานหลักฐานอื่นประกอบอีกก็จะสั่งให้เจ้าหน้าที่นำเรื่องกลับมาดำเนินการเพิ่มเติม เจ้าหน้าที่จะต้องให้คำชี้แจงจนกระจ่างต่อผู้บังคับบัญชา หรืออาจต้องดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติม

เมื่อผู้บังคับบัญชา เห็นว่ารายงานการพิจารณาอุทธรณ์นั้นถูกต้อง สมบูรณ์แล้ว ก็จะสั่งให้นำเรื่อง เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

ค) การดำเนินการเกี่ยวกับการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

๑) เจ้าหน้าที่จะรับเรื่องที่ผ่านมาการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว พร้อมทั้งเอกสารหลักฐาน เพื่อเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

๒) เมื่อได้รับสำนวนเรื่องมาแล้ว ก่อนที่จะจัดทำระเบียบวาระการประชุมเจ้าหน้าที่จะตรวจสอบรายละเอียดการพิจารณาเรื่องอุทธรณ์นั้นอีกครั้งหนึ่ง ว่าได้มีการพิจารณาในประเด็นที่มีการโต้แย้งกันครบถ้วนทุกประเด็นหรือไม่ เอกสารหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณารวมทั้งตัวบทกฎหมายที่ใช้อ้างอิงมีอยู่หรือไม่ หากการพิจารณาของเจ้าหน้าที่เป็นผลให้ตัวเลขภาษีต้องเปลี่ยนแปลงไป การคำนวณของเจ้าหน้าที่ถูกต้องหรือไม่ หากพบว่ามีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดคลาดเคลื่อนประการใด ก็จะแจ้งให้เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาคำเนิการให้เรียบร้อยสมบูรณ์เสียก่อนแล้วจึงจัดทำระเบียบวาระการประชุม

๓) จัดทำระเบียบวาระการประชุม โดยสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายประเด็นการเรียกเก็บภาษีอากร ประเด็นที่อุทธรณ์ ตลอดจนความเห็น เหตุผล และหลักฐานอ้างอิงของผู้อุทธรณ์ รวมทั้งตัวเลขต่าง ๆ ของแต่ละเรื่องให้ได้ความชัดเจนที่สุด เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทราบเรื่องราวทั้งหมดแต่ละเรื่องโดยถูกต้อง และชัดเจนแล้วจึงกำหนดนัดประชุม

๔) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ในประเด็นข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง โดยตรวจดูเอกสารหลักฐานที่เจ้าหน้าที่เสนอ ถ้ายังไม่เป็นที่พอใจก็จะให้นำเรื่องกลับไปดำเนินการเพิ่มเติม เช่น สอบปากคำหาเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมในบางกรณีอาจขอให้ผู้อุทธรณ์มาชี้แจงในที่ประชุม เมื่อเป็นที่ชัดเจนแล้ว ก็จะวินิจฉัยไปตามรูปเรื่องโดยอาจให้ยกอุทธรณ์ ลดหรือเพิ่มภาษี หรือสั่งปลดภาษีทั้งหมด

หรือคืนภาษีก็ได้

ง) การวินิจฉัยอุทธรณ์

อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณี

เป็นประธาน

การวินิจฉัยอุทธรณ์ถือเอาเสียงข้างมาก โดยกรรมการในขณะทุกคน ต้องลงชื่อในคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น และเจ้าพนักงานจกรายงานการประชุมไว้

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับรองรายงานการประชุมแล้ว เจ้าหน้าที่จะต้องจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีมติไว้แล้ว เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม ทั้งนี้โดยคำนวณตัวเลขภาษีอากรเสียใหม่ให้เป็นไปตามมติของคณะกรรมการและแสดงเหตุผลของคณะกรรมการในการวินิจฉัย โดยชัดเจนเป็นประเด็น ๆ ตามที่อุทธรณ์มา

คำวินิจฉัยอุทธรณ์จะกรอกในแบบ ภ.ส. ๑ สองฉบับ ข้อความเหมือนกัน กรรมการจะลงชื่อทั้งสองฉบับ ฉบับหนึ่งส่งให้ผู้อุทธรณ์ อีกฉบับหนึ่งเก็บไว้ในสำนวน นอกจากนั้นยังต้องเกษียณสำเนาให้อำเภอที่รับชำระภาษีและเจ้าพนักงานประเมินหรือส่งให้เสียภาษีอากรทราบ

การวินิจฉัยอุทธรณ์นี้ผลของการวินิจฉัยอาจเป็นอย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้

๑) ถ้าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบแล้ว โดยผู้อุทธรณ์มีเหตุผลไม่พอที่จะยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นอย่างอื่น หรือผู้อุทธรณ์ตามแบบวิธีที่กฎหมายกำหนด เช่น มิได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์เสีย

๒) ถ้าภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินไปนั้น ผู้  
 อุตสาหกรรมไม่ควรมีหน้าที่ต้องเสีย เหตุการประเมินดังกล่าวอ้างอำนาจตามกฎหมายไม่ถูกต้อง  
 หรือเจ้าพนักงานประเมินฟังข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายผิดพลาดคลาดเคลื่อน คณะกรรมการ  
 พิจารณาอุตสาหกรรมชอบที่จะวินิจฉัยให้ปลดภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินไปนั้นลงทั้ง  
 หก

๓) ถ้าภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินไปนั้น มาก  
 เกินกว่าที่ผู้อุตสาหกรรมควรมีหน้าที่ต้องเสีย จะเป็นโดยเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินสูง  
 เกินไป หรือโดยผู้อุตสาหกรรมมีข้ออ้างที่ฟังขึ้นหรือมีเหตุอันควรได้รับลดหย่อนภาษี คณะกรรมการ  
 พิจารณาอุตสาหกรรมชอบที่จะวินิจฉัยให้ลดภาษี คงให้เรียกเก็บเพียงจำนวนเท่าที่ควรต้องเสีย

ข้อสังเกต ในการวินิจฉัยอุตสาหกรรมให้ปลดหรือให้ลดภาษีนั้น คณะกรร  
 มการพิจารณาอุตสาหกรรม มีอำนาจสั่งปลดหรือลดได้เฉพาะภาษีในส่วนที่เจ้าพนักงานประเมินทำ  
 การประเมินไปเท่านั้น จะสั่งปลดหรือลดภาษีตลอดไปจนถึงภาษีในส่วนที่ไม่มีการประเมินหา  
 ได้ไม่

ถ้าหากความจริงปรากฏว่าภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน  
 ไปยังไม่ครบถ้วนตามที่ผู้อุตสาหกรรมมีหน้าที่ต้องเสีย คณะกรรมการพิจารณาอุตสาหกรรมจะวินิจฉัยให้

ผู้ถือหุ้นเสียหายเพิ่มเติมขึ้นอีกนอกเหนือไปจากที่ถูกประเมินไว้ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๑๓-๔๑๕/๒๕๐๖ เป็นเรื่องที่ทำไม่ได้เหมือนกัน ๑

ฎีกาที่ ๔๑๓-๔๑๕/๒๕๐๖ บริษัทไทรรับเบอร์ จำกัด ใจทก ผู้ว่าราชการจังหวัด สงขลาจำเลย ศาลฎีกาเห็นว่า "กรณีจำเลยได้วินิจฉัยอุทธรณ์ของใจทกในประเด็นที่ใจทก อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินโดยให้ใจทกเสียหายแต่เพียง ๑๐,๒๐๐.๒๘ บาท โดยเจ้าพนักงานประเมินคำนวณราคาขายอย่างเป็นเงินตราต่างประเทศมากเกินไป จึงคิดค่าเสียเงินตราต่างประเทศไม่ถูกต้อง เป็นเหตุให้ประเมินภาษีในส่วนนี้มากเกินไป คำวินิจฉัยของจำเลยในส่วนนี้เป็นการถูกต้องชอบด้วยอำนาจและหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วแต่ปรากฏจากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยเองต่อไปอีกว่า "แต่เพราะเหตุว่า กรมสรรพากรได้ตรวจสอบในประเด็นซึ่งปรากฏว่าได้บอกราคาขายเพิ่มขึ้นอีก ๑๒,๖๑๑,๘๕๕.๖๐ บาท จึงเรียกเก็บภาษีอีกเป็นเงิน ๒,๕๑๒,๘๕๓.๕๒ บาท ฯลฯ และอีกจำนวนหนึ่งในปี ๒๕๕๕ จำเลยจึงวินิจฉัยให้ใจทกเสียหายในราคาขายซึ่งเจ้าพนักงานประเมินยังมีได้ประเมินเรียกเก็บ ศาลฎีกาเห็นว่า จำเลยเป็นแต่ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์มิได้เป็นเจ้าพนักงานประเมินซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ฉะนั้นจำเลยจะวินิจฉัยอุทธรณ์ในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้ตามมาตรา ๑๘,๒๐ ย่อมไม่เป็นการปฏิบัติตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ จำเลยไม่มีอำนาจวินิจฉัยให้ใจทกเสียหายเช่นนั้นได้ ที่จำเลยฎีกาว่าจำเลยได้ชี้ขาดตาม คำแนะนำของกรมสรรพากรที่ตั้งผู้เชี่ยวชาญขึ้นตรวจสอบนั้น บุคคลเหล่านี้ก็ทำได้ทำในฐานะ เจ้าพนักงานประเมินในมาตรา ๑๘,๒๐ ไม่อุทธรณ์ของใจทกต่อจำเลยมิใช่อุทธรณ์คำวินิจฉัยของบุคคลเหล่านั้น ที่ศาลล่างทั้งสองวินิจฉัยความข้อนี้ต้องกันมาว่า จำเลยไม่มีอำนาจสั่งให้ใจทกเสียหายเพิ่มในส่วนที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ประเมินและไม่มีอุทธรณ์ไปยังจำเลย จึงชอบแล้วไม่มีเหตุที่ศาลฎีกาจะแก้ไข

มาตรา ๓๑ วรรคท้ายกล่าวว่า "ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลา เช่นเดียวกับวรรคก่อน"

กฎหมายมาตรานี้มีส่วนทำให้เห็นว่า คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกได้

เมื่อมีปัญหา เช่นนี้ กรมสรรพากรแทนที่จะยกเลิกมาตรา ๓๑ วรรคท้าย เป็นการตัดปัญหากรมสรรพากรกลับคงไว้ และหาทางออกดังนี้

ถ้าไม่ ชำระ ใ้เงินที่ เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไปและผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์ใน ประเด็นนั้นไว้แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่สั่งในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่ม แต่จะแจ้งไปยังเจ้าพนักงานประเมินให้ประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้อุทธรณ์สำหรับภาษีในส่วนที่จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

เมื่อวินิจฉัยเสร็จแล้วจะทำคำวินิจฉัยใน ภ.ศ. ๑ ส่งไปให้ผู้อุทธรณ์ตามมาตรา ๓๔

ข. การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อได้รับ ภ.ศ. ๑ แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลได้ตามมาตรา ๓๓ ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับ ภ.ศ. ๑ มาตรา ๓๓ มีสาระสำคัญ ๓ ประการคือ

๑. กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา ๓๓ คือ กรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกที่เรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน หรือคำสั่งที่สั่งให้ผู้อุทธรณ์นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา ๓๓

๒. ต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายใน ๓๐ วันนับแต่ได้รับ ภ.ศ. ๑



๓. การอุทธรณ์กรณีนี้คือการฟ้องต่อศาลแพ่งหรือศาลจังหวัด และเป็นไปตามวิธีพิจารณาความแพ่ง

เมื่อได้พิจารณารูปแบบและวิธีดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว อาจวิเคราะห์ได้ว่าขั้นตอนการดำเนินงานในช่วงของเจ้าพนักงานประเมินภาษีกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นควรที่จะกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรรับทราบข้อมูลการประเมินภาษี และควรกำหนดให้การอุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าวผ่านการพิจารณาและวิเคราะห์ของอธิบดีกรมสรรพากรก่อนที่จะนำข้อขัดแย้งสู่การพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในปัจจุบันการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีของกรมสรรพากรเป็นอำนาจเด็ดขาดของเจ้าพนักงานสรรพากร ในกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรประเมินภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินดังกล่าวก็ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ฝ่ายกรมสรรพากรเป็นฝ่ายแพ้ คำสั่งดังกล่าวถือว่าเด็ดขาด กรมสรรพากรจะไปฟ้องศาลขอให้เพิกถอนคำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ เพราะหนึ่งในจำนวนกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน

ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีที่มีการจัดเก็บโดยกรมสรรพสามิต กรมสรรพสามิตดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ดังนี้ คือภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ภาษียาสูบ ภาษีสุรา ภาษีเครื่องดื่ม ภาษีซีเมนต์ เป็นต้น

ภาษีสรรพสามิตของไทยในปัจจุบันนี้มีข้อสังเกตคือ ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อาศัยกฎหมายต่าง ๆ หลายฉบับโดยมีกฎหมายแต่ละฉบับเป็นเอกเทศสำหรับสินค้าประเภทหนึ่ง ๆ ทั้ง ๆ ที่มีวิธีการจัดเก็บในลักษณะที่คล้ายคลึงกันอันเป็นเหตุให้เกิดความยุ่งยากและสับสนต่อประชาชนผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตลอดจนไม่สะดวกในการที่จะขยายฐานภาษีสรรพสามิตในกรณีที่จะมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าประเภทอื่นเพิ่มขึ้น เพราะ

จะต้องออกกฎหมายใหม่หนึ่งฉบับสำหรับสินค้าหนึ่งประเภทเสมอ กฎหมายสรรพสามิตปัจจุบันประกอบด้วยกฎหมาย ๘ ลักษณะ ซึ่งรวมกฎหมายทั้งสิ้นกว่า ๕๐ ฉบับ นอกจากนี้ยังมีกฎกระทรวงซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติดังกล่าวอีกเป็นจำนวนมากซึ่งการที่จำแนกกฎหมายสรรพสามิตออกโดยให้กฎหมายฉบับหนึ่งเป็นเรื่องการจัดเก็บภาษีสินค้าประเภทหนึ่งนั้นทำให้ต้องมีการออกกฎหมายใหม่เพิ่มอยู่เรื่อย ๆ

ก่อความยุ่งยากแก่ประชาชนในการปฏิบัติตามและอาจเกิดข้อผิดพลาด และการโต้แย้งเกิดขึ้นได้

สำหรับกฎหมายสรรพสามิตของไทยในปัจจุบันไม่มีข้อบัญญัติในเรื่องการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการของฝ่ายบริหาร เหมือนกับกฎหมายสรรพากรแต่ก็ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะดำเนินการในชั้นศาลสถิตยุติธรรมได้ตั้งนั้น กระบวนการยุติธรรมของกฎหมายสรรพสามิตจึงมีอยู่ขั้นตอนเดียวคือ นำคดีฟ้องร้องต่อศาล แต่ในปัจจุบันทางกรมสรรพสามิตได้ดำเนินการร่างกฎหมายจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นเพื่อสร้างเสริมความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น และยังเป็นภาระลดภาระของศาลซึ่งข้อขัดแย้งบางเรื่องอาจยุติในชั้นคณะกรรมการฯ ได้ สำหรับคณะกรรมการฯ ที่กรมสรรพสามิตจะดำเนินการจัดตั้งนี้มีรูปแบบคล้ายคลึงกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ในขณะนี้ได้ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกาแล้ว

ภาษีอากรหรือภาษีที่มีการจัดเก็บโดยกรมศุลกากร ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยกรมศุลกากรตรขึ้นเป็นกฎหมายที่เรียกกันว่าพระราชกำหนดพิภคอัตราศุลกากร ซึ่งได้มีการพิจารณาแก้ไขตลอดมาเพื่อให้เหมาะสมกับกาลสมัย หลักเกณฑ์สำคัญในการจัดเก็บก็คือใช้วิธีเก็บภาษีตามสภาพและตามราคา ในปัจจุบันส่วนใหญ่เป็นการเก็บอากรตามราคา ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยกรมศุลกากรนี้แยกออกเป็น

ก. อาคารขาเข้า รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้านำเข้าเกือบทุกชนิดตามอัตราที่แตกต่างกันไปตามชนิดของสินค้า

ข. อาคารขาออก ดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรแก่สินค้าออกเพียงบางชนิด

กระบวนการยุติธรรมเกี่ยวกับภาษีศุลกากรนี้อาจพิจารณาจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๔ ได้เป็น ๒ ชั้นตอนคือ ชั้นตอนแรกเป็นชั้นตอนทางบริหาร และชั้นตอนที่สองเป็นชั้นตอนทางศาลยุติธรรม

ในชั้นตอนแรกจะพิจารณาได้จากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๔ มาตรา ๑๑๒ ทวิ วรรคสามบัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือผู้นำของออกอาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์นี้เป็นอำนาจสิทธิขาดของอธิบดี และการอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากรนี้ผู้เสียภาษีอากรเมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานก็ต้องทำการอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมศุลกากรภายใน ๓๐ วันเช่นกัน

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๔ ได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรในลักษณะให้สิทธิขาดแก่อธิบดีกรมศุลกากรซึ่งไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีได้เหมือนดังในรูปคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรซึ่งประกอบด้วยผู้แทนจาก ๓ สถาบันอันได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนกรมการปกครอง

กระบวนการยุติธรรมชั้นตอนที่สองคือการฟ้องคดีขึ้นศาลยุติธรรม ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว สรุปได้ว่าแม้ศาลยุติธรรมจะพยายามให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุดแต่ในชั้นผู้เสียภาษีแล้วย่อมเสียเปรียบอยู่มากเนื่องมาจากความไม่เข้าใจ ความสับสนในกฎหมายศุลกากร ผู้เสียภาษีไม่อาจลำดับข้อเท็จจริงเพื่อประกอบการวินิจฉัยของศาลได้ เพราะขาดความรู้ความชำนาญในตัวบทกฎหมายศุลกากร ผู้เสียภาษีจะทราบก็เพียงแต่ตัวบท

กฎหมายสำคัญ ๆ แจ่งความกรมตุลาการและประกาศกรมตุลาการเท่านั้นซึ่งไม่พอจะใช้ลำดับ  
ข้อเท็จจริงมาแก้ไขข้อผิดพลาดต่าง ๆ ได้ซึ่งเมื่อคดีเข้าสู่การพิจารณาของศาลยุติธรรมแล้ว  
ยอมไม่อาจอำนวยการประโยชน์ให้แก่ผู้เสียหายอากรหรือลดย่อนผ่อนโทษตามข้อเท็จจริงที่ทราบ  
ได้

สาเหตุที่ผู้เสียหายอากรไม่อาจเข้าใจและเกิดความสับสนในการปฏิบัติตาม  
กฎหมายตุลาการก็เพราะเหตุที่ว่ากฎหมายตุลาการและกฎหมายซึ่งเกี่ยวพันกับกิจการตุลาการ  
นั้นเมื่ออยู่เป็นจำนวนมากซึ่งที่มีปัญหามากที่สุดคือการตีความของเจ้าหน้าที่ตุลาการในการจัดจำ  
พวกสินค้าเข้าอยู่ในตารางสินค้าเพื่อเสียหายเพราะสินค้าแต่ละประเภทอาจจัดเข้าอยู่ใน  
ประเภทสินค้าเพื่อเสียหายได้หลายอัตราภาษี เจ้าพนักงานตุลาการจะเป็นผู้ประเมินภาษี  
สำหรับสินค้าประเภทต่าง ๆ ตามอัตราภาษีที่กำหนด กรณีขัดแย้งจะเกิดขึ้นในประเด็นที่ว่า  
เมื่อผู้เสียหายเห็นว่าสินค้าของตนควรจัดอยู่ในอัตราภาษีหนึ่งแต่เจ้าพนักงานตุลาการมีความ  
เห็นและประเมินเงินอากรภาษีอีกอัตราหนึ่ง กรณีขัดแย้ง เช่นนี้แม้พระราชบัญญัติตุลาการ  
พ.ศ. ๒๔๖๔ มาตรา ๑๑๒ ทวิ จะบัญญัติให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายโดยให้มีสิทธิอุทธรณ์  
เงินอากรต่ออธิบดีกรมตุลาการก็ไม่อาจสร้างความเป็นธรรมได้เพราะข้อวินิจฉัยของอธิบดี  
เป็นเพียงความเห็นของเจ้าพนักงานเพียงฝ่ายเดียวสมควรจะให้ข้อขัดแย้งดังกล่าวขึ้นสู่การ  
พิจารณาในระดับคณะกรรมการตั้ง เช่นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ซึ่ง  
จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมได้มากกว่าที่จะให้อำนาจวินิจฉัยเป็นอำนาจเด็ดขาดของอธิบดี  
กรมตุลาการแต่เพียงฝ่ายเดียว และเพื่อก่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายให้มากที่สุดควรจะ  
ให้กรณีขัดแย้งทางภาษีกดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีซึ่งเป็นศาลพิเศษจัดตั้ง เพื่อ  
อำนวยการความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายโดยมีผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีโดย  
เฉพาะและมีวิธีพิจารณาความที่รวดเร็วเพื่อลดภาระค่าใช้จ่ายของคู่ความ

เมื่อพิจารณาโดยสรุปแล้วจะเห็นได้ว่าลักษณะภาษีทั้ง ๓ ประเภทซึ่งจัดเก็บโดย  
กรมสรรพากร กรมตุลาการ และกรมสรรพสามิตนั้น ภาษีที่มีปัญหาข้อขัดแย้งในการจัดเก็บ

หอสมุดกลาง สถาบันวิจัย  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

มากที่สุดคือภาษี ๒ ประเภทที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร และกรมศุลกากร สำหรับภาษีสรรพสามิตนั้น เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีโดยมีผู้เสียภาษีย่อยเป็นจำนวนมากนักทำให้ไม่มีปัญหาในการประเมินจัดเก็บภาษีและ เนื่องจากในขณะนี้กรมสรรพสามิตได้เสนอร่างกฎหมายจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมขึ้นยอมเป็นการขจัดข้อขัดแย้งต่าง ๆ ซึ่งจะมีขึ้นให้ลดลงได้เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีได้เป็นอย่างมาก สำหรับภาษีศุลกากรนั้นปัญหาสำคัญคือการทำกฎหมายให้อ่านจลลิตธิชาดแก่อธิบดีกรมศุลกากรในการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเงินอากรซึ่งข้อบัญญัติกฎหมายนี้ไม่อาจอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีได้เพราะคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมศุลกากรเป็นเพียงความเห็นของบุคคลเพียงคนเดียว การที่จะพิจารณาเรื่องราว เป็นจำนวนมากแต่เพียงผู้เดียวย่อมเกิดความผิดพลาดได้

ฉะนั้นควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการ เพื่อพิจารณาข้ออุทธรณ์การประเมินอากรขึ้น แทนที่จะให้เป็นอำนาจลิตธิชาดของอธิบดีกรมศุลกากรแต่ผู้เดียว สำหรับภาษีสรรพากรหรือภาษีที่มีการจัดเก็บโดยกรมสรรพากรนั้นโดยทฤษฎีการวางรูปคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยให้ประกอบด้วยบุคคลภายนอกด้วยนั้น เสริมสร้างความเป็นธรรมได้มาก แต่ในทางปฏิบัติ นั้นความยุติธรรมเกิดขึ้นไม่ได้เพราะ

ประการแรก คือข้อบกพร่องของใบประเมินภาษี จะพิจารณาได้ว่าใบประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่นั้นจะเขียนแต่เพียงโดยย่อว่าผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีเพิ่มอีกเท่าใด แต่ไม่ได้กล่าวถึงว่าผู้เสียภาษีดำเนินการผิดขั้นตอนการเสียภาษีขั้นตอนใดหรือเสียภาษีผิดที่ใด เมื่อใบประเมินภาษีไม่กล่าวถึงข้อผิดพลาดของผู้เสียภาษีแล้วยอมเป็นการยากแก่ผู้เสียภาษีในการแสวงหาข้อผิดพลาดของตนและไม่สามารถลำดับข้อเท็จจริงไปต่อสู้แก้ข้อกล่าวหาของเจ้าพนักงานได้

ประการที่สอง อิทธิพลของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการให้ข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย กรรมการบุคคลภายนอกจำนวน ๒ นาย ซึ่งเป็นผู้แทนของกรมอัยการและกรมการปกครอง ผู้แทนซึ่งเป็นบุคคลภายนอกส่วนใหญ่จะมีงานประจำ

มากอยู่แล้วย่อมไม่อาจทำงานในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างเต็มที่ กรรมการส่วนใหญ่มักจะฟังข้อเท็จจริงและรายงานจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้ดำเนินการเรื่องนั้นเพียงนายเดียว ซึ่งความเห็นต่าง ๆ ของเจ้าหน้าที่จะมีอิทธิพลโน้มเอียงความเห็นของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เป็นอย่างมาก ซึ่งทำให้ในทางปฏิบัติแล้วการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้เต็มที่ตามที่มุ่งหวังไว้



ศูนย์วิทยพัชยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย