

บทที่ 4

สภาพและมูลเหตุของปัญหาในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร อันไม่สอดคล้องกับหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ดังได้กล่าวถึงแล้วในตอนต้นว่า นอกจากระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยตรวจจากผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดภาระหน้าที่ให้บุคคลดังกล่าวจะต้องยื่นแบบแสดงรายการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้บัญญัติถึงหลักเกณฑ์หรือมาตรการเสริมอันจะทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด ซึ่งมาตรการเสริมดังกล่าวก็จะได้แก่การประเมินภาษีก่อนกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร หรือการตรวจสอบประเมินภาษีภายหลังพ้นกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ในกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าบุคคลดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์

อย่างไรก็ตาม มาตรการเสริมในเรื่องการประเมินภาษีอากรในทางปฏิบัติในปัจจุบันนั้น ปรากฏว่ายังไม่สามารถดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ทั้งในด้านกรมสรรพากรในฐานะผู้ประเมินภาษี หรือในด้านของผู้เสียภาษีที่ถูกดำเนินการตรวจสอบภาษีอันเนื่องมาจากปัญหาในหลายประการด้วยกัน ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาตามมูลเหตุและสภาพของปัญหาได้ดังนี้ คือ

1. สภาพของปัญหาอันเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้โดยทั่วไป

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น สิ่งที่เป็นปัจจัยที่ค่อนข้างสำคัญที่จะทำให้ระบบการประเมินเรียกเก็บภาษีสามารถที่จะทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้หรือไม่นั้น ก็จะได้แก่ตัวบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติซึ่งจะต้องบัญญัติไว้อย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับหลักแห่งการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หากบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นดีและเหมาะสมในการใช้บังคับก็จะส่งผลให้ระบบการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นั้น สามารถที่จะบรรลุตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายในการที่จะใช้เป็นมาตรการเสริมให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ๆ มีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด ในทางตรงกันข้าม หากบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัตินั้นมีข้อบกพร่องก็อาจที่จะก่อให้เกิดปัญหาต่าง ๆ มากมายในทางปฏิบัติ

หากพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับระบบการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรไทยนั้นจะเห็นได้ว่า ยังมีปัญหาในหลาย ๆ ส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติซึ่งส่งผลให้ระบบการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรนั้นไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ทั้งนี้ โดยสืบเนื่องมาจากทั้งในกรณีที่กฎหมายและระเบียบปฏิบัติดังกล่าวไม่เหมาะสม ขาดความชัดเจนและไม่เพียงพอ ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

1.1 กฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ไม่เหมาะสม

ปัญหาในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีอันเนื่องมาจากความไม่เหมาะสมของบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้องนี้ เป็นกรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายและระเบียบปฏิบัติของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีที่มีอยู่นั้นไม่เหมาะสม ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้หลาย ๆ ประการด้วยกัน ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาในรายละเอียดของความไม่เหมาะสมแห่งกฎหมายและระเบียบดังกล่าวได้ดังนี้ คือ

1.1.1 บทบัญญัติเรื่องการประเมินภาษีล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวินั้น ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีอากรแก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรเป็นการล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ในกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งถือเป็นข้อยกเว้นของหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีตามปกติทั่วไปอันค่อนข้างที่จะมีความสำคัญมาก เพราะเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาที่เขาจะต้องเสียตามกฎหมาย ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีผลกระทบต่อภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีโดยตรง แต่หากพิจารณาบทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีล่วงหน้าดังกล่าวแล้วก็จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้เพียง 2 มาตรา กล่าวคือ มาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิเท่านั้น ทั้งนี้ โดยมิได้มีการกล่าวถึงระเบียบปฏิบัติอื่นใดไว้รองรับในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานเลย

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรล่วงหน้า นั้น ได้เกิดปัญหาขึ้นค่อนข้างมาก ทั้งในส่วนการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินเอง และในส่วนของผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมาย เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดไว้มิเพียงพอที่เจ้าพนักงานประเมินจะใช้เป็นหลักในการปฏิบัติงาน ซึ่งในหลาย ๆ ครั้ง เจ้าพนักงานประเมินก็จำต้องอาศัยการตีความกฎหมายเอง อาทิเช่น กรณีใดบ้างที่จะถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่า บทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องการประเมินภาษีอากรล่วงหน้ายังขาดซึ่งความแน่นอนและชัดเจนของกฎหมาย สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนแต่ส่งผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งถูกประเมินเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้าโดยตรง การที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าไว้สั้นเกินไปนั้นจะก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติอันไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรในหลาย ๆ ประการ อาทิเช่น หลักแห่งความแน่นอน (Certainty) หลักแห่งความสะดวก (Simplicity) ซึ่งปัญหาเหล่านี้ก็อาจจะนำไปสู่การต่อต้านไม่เห็นด้วยจากประชาชนผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีในการที่จะต้องถูกเจ้าพนักงานทำการประเมินเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าอย่างไม่มีหลักกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่แน่นอนรองรับ ซึ่งจะทำให้หลักเกณฑ์ในเรื่องการประเมินภาษีส่วงหน้านั้นขาดการยอมรับจากสังคม (Acceptability) อันจะนำไปสู่ความยุ่งยากในการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องนี้

นอกจากนั้นแล้ว เนื่องจากบทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีส่วงหน้านั้น เป็นบทบัญญัติซึ่งค่อนข้างที่จะกระทบกระเทือนถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ดังนั้น โดยปกติศาลก็จะพยายามตีความโดยเคร่งครัดเพื่อปกป้องสิทธิของผู้เสียภาษี ด้วยเหตุนี้ การที่กฎหมายไม่ได้มีระเบียบปฏิบัติและเงื่อนไขที่ชัดเจน ก็ยิ่งจะทำให้มีความเป็นไปได้น้อยที่ศาลจะมีดุลยพินิจว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีส่วงหน้าได้โดยไม่ถือว่ามีเหตุจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีนั่นเอง

เกี่ยวกับการประเมินภาษีส่วงหน้าก่อนถึงกำหนดระยะเวลาอื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดนี้ หากพิจารณาหลักเกณฑ์ในกฎหมายต่างประเทศนั้น ก็ได้มีการวางหลักเกณฑ์ไว้ค่อนข้างดีและชัดเจน ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศแคนาดานั้นจะกำหนดไว้ว่า ในกรณีที่รัฐมนตรีมีเหตุผลอันสมควรเชื่อว่า หากปล่อยให้การเก็บภาษีเป็นไปตามกำหนดนั้น จะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สามารถที่จะทำได้ ก็อาจที่จะทำการเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าได้ทันทีโดยไม่ต้องรอให้ถึงกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการตามปกติ แต่การประเมินภาษีส่วงหน้าดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้รัฐมนตรีจะต้องดำเนินการร้องขออนุญาตจากศาลก่อน¹ โดยรัฐมนตรีมีภาระในการที่จะต้องพิสูจน์ความจำเป็นในการที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าดังกล่าว ทั้งนี้ โดยหากศาลพิจารณาแล้วเห็นว่ามีความจำเป็นจริง ๆ จึงจะขออนุมัติให้รัฐมนตรีดำเนินการเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าได้²

นอกจากกรณีการประเมินภาษีส่วงหน้าโดยทั่วไปดังกล่าวข้างต้น ประมวลรัษฎากรของแคนาดายังได้กำหนดให้อำนาจรัฐมนตรีที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าในอีกกรณี โดยกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ค่อนข้างแน่นอนว่า ในกรณีที่รัฐมนตรีสงสัยว่าผู้เสียภาษีนั้นได้ออกจากหรือกำลังที่จะออกจากแคนาดาโดยไม่ชำระให้ถูกต้อง รัฐมนตรีก็มีสิทธิที่จะเรียกเก็บภาษีจากบุคคลดังกล่าวได้ทันที³

¹ Canadian Income Tax Act section 225.2(2)

² Vern Krishna, The Fundamentals of Canadian Income Tax, 4th ed. (Ontario : Carswell Thomson Professional Publishing, 1992), P. 3139

³ Canadian Income Tax Act section 226(2)

ส่วนตามประมวลรัษฎากรของสิงคโปร์นั้น ก็ได้มีการกำหนดกรณีที่กฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะสามารถทำการประเมินภาษีล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดไว้อย่างชัดเจน ซึ่งได้แก่ในกรณีดังต่อไปนี้

1. เมื่อผู้เสียภาษีเลิกประกอบกิจการ อาชีพ หรือธุรกิจ
2. เมื่อผู้เสียภาษีที่มีแหล่งเงินได้ในสิงคโปร์กำลังจะออกไปจากสิงคโปร์ โดยเจ้าพนักงานมีความเห็นว่าบุคคลดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะหยุดหรือไม่มีแหล่งเงินได้ในสิงคโปร์ต่อไปในปีนั้น หรือในอีก 2 ปีข้างหน้า
3. ในกรณีที่มีเหตุอันควรประเมินภาษีล่วงหน้าเพื่อป้องกัน เพราะหากรอให้ถึงกำหนดระยะเวลาการเสียภาษีตามกฎหมายอาจไม่สามารถที่จะเรียกเก็บภาษีได้
4. ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นเป็นเจ้าของเรือ หรือผู้ประกอบการเดินอากาศ ซึ่งไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสิงคโปร์⁴

1.1.2 มูลเหตุในการออกหมายเรียกตรวจสอบเพื่อประเมินภาษีอากร

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีได้ทั้งในกรณีที่ผู้ซึ่งมีหน้าที่

⁴ Singapore Income Tax Act section 72(A)

ที่จะต้องเสียภาษีนั้น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด และในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้อง

ทั้งนี้ โดยในส่วนของ การออกหมายเรียกตรวจสอบเพื่อประเมินภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้วนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ได้กำหนดเงื่อนไขในการที่เจ้าพนักงานประเมินจะออกหมายเรียกตรวจสอบได้เฉพาะในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษีนั้นได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์เท่านั้น

ดังนั้นหากเจ้าพนักงานประเมินไม่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องก็จะมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบผู้เสียภาษีตามกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้นั้น ได้ระบุรายละเอียดไว้เพียงสั้น ๆ ว่า ถ้าหากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้อง ก็จะมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบได้ ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงก่อให้เกิดปัญหาในการตีความว่า คำว่า "เหตุอันควรเชื่อ" ดังกล่าวนั้น มีความหมายครอบคลุมกว้างขวางเพียงใด นอกจากนั้นแล้ว ในส่วนของขั้นตอนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กฎหมายก็ไม่ได้มีการระบุไว้อย่างชัดเจนแต่อย่างใดว่า เจ้าพนักงานต้องระบุเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวให้ผู้ถูกตรวจสอบทราบหรือไม่ ซึ่งในเรื่องนี้นั้น ได้เคยมีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาโดยศาลได้ตัดสินวินิจฉัยว่า เจ้าพนักงานประเมินไม่จำเป็นต้องแจ้งเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวแต่อย่างใด เพราะกฎหมายไม่ได้กำหนดไว้⁵

⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 134/2524 และ 1785/2528

โดยเหตุที่กฎหมายไม่ได้กำหนดขอบเขตหรือให้คำนิยามความหมายของคำว่า เหตุอันควรเชื่อดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน ดังนั้น หลักปฏิบัติงานของกรมสรรพากรในเรื่องนี้จึงไม่มีแนวทางในการพิจารณาอย่างเป็นรูปแบบที่แน่นอนตามหลักที่บัญญัติไว้ในกฎหมายจึงทำให้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการพิจารณาเป็นส่วนใหญ่ ทั้งนี้ โดยในหลาย ๆ ครั้งดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินก็ดูเหมือนจะไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้เท่าใดนัก อาทิเช่น ดังจะเห็นได้จากหลักปฏิบัติของกรมสรรพากรตามที่ระบุไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2536 ซึ่งได้ระบุถึงเหตุผลในการขออนุมัติออกหมายเรียกตรวจสอบในแบบขออนุมัติออกหมายเรียก ต.ส. 3 ไว้หลาย ๆ กรณี รวมถึงกรณีของการเลิกกิจการด้วย ซึ่งจะเห็นได้ว่า การเลิกกิจการโดยทั่วไปนั้น ไม่น่าที่จะถือว่าเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องอันเป็นมูลเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบได้ ถึงแม้ว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 72 จะได้กำหนดให้บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้เลิกประกอบกิจการนั้น จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก และถึงแม้ว่านโยบายของรัฐในการที่จะตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นเสียภาษีในอดีตที่ผ่านมาของกิจการที่กำลังจะเลิกกิจการนั้นจะเป็นนโยบายที่ดีในการที่จะป้องกันการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีเพื่อให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีประสิทธิภาพสูงสุด แต่ก็ควรที่จะมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายรองรับและให้อำนาจเจ้าพนักงานไว้อย่างชัดเจน ทั้งนี้ ปรากฏที่ยังไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ ในการปฏิบัติงานโดยทั่วไป เจ้าพนักงานของรัฐก็ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มีอยู่เท่านั้น ดังนั้น ในการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรนั้น เจ้าพนักงานจะต้องมีเหตุอันควรเชื่อเสียก่อนว่า ผู้เสียภาษีนั้นยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโดยไม่ถูกต้อง ด้วยเหตุนี้ ในกรณี

ของการเลิกกิจการ หรือในกรณีอื่น ๆ ที่เจ้าพนักงานประเมินมักจะดำเนินการเพื่อออกหมายเรียกตรวจสอบ อาทิเช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน หรือในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนนั้น หากเจ้าพนักงานมีความประสงค์ที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ก็จะต้องปรากฏว่ามีเหตุอันควรเชื่อว่า บุคคลดังกล่าวนั้นยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องเสียก่อน ทั้งนี้ เว้นแต่จะได้มีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะดำเนินการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ในบางกรณี ถึงแม้ว่าจะไม่ปรากฏเหตุอันควรเชื่อแก่เจ้าพนักงานว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์

1.1.3 การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

นอกจากการประเมินภาษีเงินได้ล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวิ การประเมินภาษีอากรตามแบบตามมาตรา 18 และการประเมินภาษีอากรโดยออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้บัญญัติถึงการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายไว้ตามมาตรา 71 ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์ในการลงโทษบุคคลตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ และเพื่อใช้เป็นหลักปฏิบัติในการประเมินภาษีอากรในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีข้อมูลไม่เพียงพอที่จะใช้ในการประเมินภาษีโดยวิธีการคำนวณตามปกติ ดังรายละเอียดที่ได้เสนอแล้วในบทที่ 3

หากพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 71(1) ตามประมวลรัษฎากรโดยทั่วไปแล้ว ก็ถือได้ว่า หลักเกณฑ์ในเรื่องการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายนั้นเป็นมาตรการเสริมที่ค่อนข้างมีประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ในการบัญญัติ

กฎหมาย กล่าวคือ จะเป็นแนวปฏิบัติในการคำนวณภาษีในกรณีที่เจ้าพนักงานไม่สามารถคำนวณได้ตามวิธีปกติ โดยมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายรับรองไว้อย่างเป็นรูปธรรม ทั้งยังสามารถที่จะใช้เป็นมาตรการลงโทษอย่างหนึ่งในบางกรณี เช่น การที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบ หรือไม่จัดทำบัญชีตามที่กฎหมายกำหนด หรือไม่นำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานอย่างอื่นมามอบให้เจ้าพนักงานประเมินตามคำสั่ง นอกเหนือจากบทลงโทษในส่วนอื่น

อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีในกรณีนี้ไว้อย่างชัดเจนว่าเจ้าพนักงานจะต้องออกหมายเรียกผู้เสียภาษีหรือพยานมาไต่สวนก่อนที่จะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71 ในทุกกรณี ทั้งนี้ เนื่องจากก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถทำการประเมินภาษีตามมาตรานี้ได้ อย่างน้อยที่สุดก็ต้องรู้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ มียอดรายรับหรือยอดขายเท่าใด ทั้งนี้ ถึงแม้ว่าการประเมินภาษีตามมาตรานี้ในบางกรณีนั้น จะผ่านการออกหมายเรียกตรวจสอบจากเจ้าพนักงานในขั้นต้นแล้ว ซึ่งก็ได้แก่ การประเมินภาษีในกรณีที่ผู้ถูกตรวจสอบไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 นั้น แต่ในกรณีอื่น เช่น กรณีของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนั้น กฎหมายมาตรา 71 (1) นี้ไม่ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานจะต้องออกหมายเรียกก่อนแต่อย่างใด ซึ่งผลในทางกฎหมายก็จะกลายเป็นว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการนั้น หากเจ้าพนักงานเลือกที่จะใช้สิทธิในการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ก็ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีก่อน แต่ถ้าเลือกที่จะใช้สิทธิในการประเมินตามมาตรา 23 ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะเลือกได้ ทั้งนี้ โดยมาตรา 71 วรรคท้าย ได้บัญญัติให้สิทธิไว้ก็จะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ เพื่อที่จะทำการประเมินภาษีโดยวิธีปกติ

ดังนั้น จึงควรที่จะระบุในกฎหมายเลยว่า ในการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบตัวผู้เสียภาษีหรือพยานก่อน ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบรายละเอียดที่จำเป็นจะต้องใช้ในการประเมินภาษีตามมาตรา ๗๑ ซึ่งก็ได้แก่ยอดขายหรือยอดรายรับนั่นเอง

การบัญญัติกฎหมายไว้ในลักษณะนี้ จะก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งแก่ตัวผู้ถูกประเมินภาษีเองเพราะจะได้แน่ใจได้ว่า เจ้าพนักงานมีข้อมูลอย่างเพียงพอและถูกต้องในการประเมินภาษีเพื่อที่จะไม่ต้องมาเสียเวลาในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินในภายหลัง ส่วนทางเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ประโยชน์ในความสะดวกที่จะประเมินภาษีตามมาตรา ๗๑ เพราะจะได้มีข้อมูลเพียงพอในการประเมินภาษี เพราะถึงแม้ว่าการประเมินภาษีอากรจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย จะถือว่าเป็นบทลงโทษประการหนึ่งแก่ผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี แต่การประเมินก็ยังคงจะต้องอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้อง ทั้งในส่วนของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามมาตรา ๗๑(๑) อยู่

ด้วยเหตุนี้ การที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ในการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา ๗๑(๑) จะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรก่อน ก็อาจก่อให้เกิดความลำบากแก่เจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีตามมาตรา ๗๑ ในกรณีที่ไม่มีทราบรายละเอียดบางประการซึ่งจำเป็นในการคำนวณภาษีตามมาตรา ๗๑ อันจะส่งผลให้ภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินออกมาขาดซึ่งความแน่นอน ซึ่งอาจนำไปสู่ความยุ่งยากของผู้ที่ถูกประเมินภาษีในการอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินดังกล่าว ซึ่งจะไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีในหลักแห่งความสะดวก (Simplicity)

1.2 กฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเงินได้ ยังขาดความชัดเจนและคลุมเครือ

หลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีประการหนึ่งในหลาย ๆ ประการก็คือ จะต้องมีความแน่นอนทั้งในส่วนของนโยบายในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ตัวบทกฎหมายและระเบียบปฏิบัติ ซึ่งจะต้องแน่นอนไม่เปลี่ยนแปลง ๆ นอกจากนี้แล้ว หลักแห่งความแน่นอนในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ยังหมายความรวมถึงว่า กฎหมายและระเบียบในการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องมีความชัดเจนไม่คลุมเครือ ทั้งนี้ เนื่องจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายนั้นจะนำไปสู่ปัญหาต่าง ๆ มากมายอันเนื่องมาจากการตีความกฎหมาย

ทั้งนี้ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติของกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันนั้น ได้ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติหลาย ๆ ประการอันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนและคลุมเครือของกฎหมายและระเบียบปฏิบัติ โดยมีรายละเอียดที่น่าสนใจดังนี้ คือ

1.2.1 การไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบ

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้กำหนดบทลงโทษในกรณีที่ผู้เสียภาษีหรือพยานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมนำเอกสารบัญชี หรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรไว้ 2 ประการด้วยกันกล่าวคือ

ก. อาจได้รับโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับหากปรากฏว่ารู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินที่ออกเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบประเมินภาษีอากร⁶

ข. เจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิที่จะประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษี โดยผู้ถูกประเมินภาษีจะไม่มีสิทธิอุทธรณ์คัดค้าน การประเมินได้

หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลเสีย ในการที่ผู้เสียภาษีหรือพยานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ดังกล่าวจะเห็นว่า บทบัญญัติในส่วนโทษทางอาญาตามมาตรา 36 นั้น บัญญัติกฎหมายไว้ค่อนข้างชัดเจนว่า หากผู้เสียภาษีหรือพยานโดยรู้หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามก็จะต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ใครทำผิดตามที่กฎหมายกำหนดก็ต้องรับผิดเป็นการเฉพาะตัว

แต่ถ้าพิจารณาบทลงโทษในส่วนที่กฎหมายกำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินภาษีอากรโดยห้ามผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินนั้น จะเห็นว่าบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องนี้ในส่วนของการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐาน มาให้เจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรในการตรวจสอบภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนั้น บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 25 ได้บัญญัติไว้อย่างคลุมเคลือไม่ชัดเจน

⁶ ประมวลรัษฎากรมาตรา 36

ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายบัญญัติเอาไว้ว่า 'ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรในกรณีนี้ ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน'

หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายในมาตรา 25 โดยผิวเผินจะเห็นว่ามีความหมายชัดเจนไม่คลุมเคลือแต่อย่างใด แต่ถ้าพิจารณาวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายในเรื่องนี้ประกอบกับบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องเดียวกันที่กำหนดไว้ในมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จะพบว่ากฎหมายมาตรา 25 นี้บัญญัติไว้อย่างคลุมเคลือไม่ชัดเจน

กล่าวคือ บทบัญญัติแห่งกฎหมายในเรื่องนี้นั้น มีวัตถุประสงค์ที่จะลงโทษผู้เสียภาษีโดยห้ามอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานในการที่จะประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้องหากปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก เรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร

แต่บทบัญญัติในมาตรา 25 กลับบัญญัติกฎหมายไปในลักษณะที่ว่า หากผู้รับหมายซึ่งอาจจะหมายถึงผู้เสียภาษีเองหรือพยานนั้นไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิที่จะประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ โดยผู้เสียภาษีนั้นจะต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ ซึ่งจะแตกต่างจากบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องการประเมินภาษีอากรในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องตามมาตรา 21 ซึ่งจะกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า เจ้าพนักงาน

ประเมินจะมีอำนาจในการประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้อง โดยผู้เสียภาษีจะถูกห้ามมิให้อุทธรณ์เฉพาะในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรโดยตัวเองเท่านั้น ไม่รวมถึงกรณีของพยานซึ่งจะมีบทลงโทษเป็นการเฉพาะตามมาตรา 36 อยู่แล้ว

ด้วยเหตุนี้ จึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายแห่งมาตรา 25 นั้น ขาดความชัดเจนและคลุมเคลือว่า ความหมายของคำว่า “ผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน” นั้น จะหมายถึงเฉพาะตัวผู้เสียภาษีหรือรวมถึงพยานด้วย อันก่อให้เกิดความคลุมเคลือซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องความแน่นอน (Certainty)

1.2.2 การขอขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 19 นั้น ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์นั้น กฎหมายได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะสามารถออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการหรือพยานมาได้ส่วนและสั่งให้บุคคลดังกล่าวนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอันควรแสดงเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีได้

เป็นที่น่าสังเกตว่า ในการยื่นขอขยายระยะเวลาในการออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 นั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้แต่อย่างใดว่า การขออนุมัติเพื่อขยายกำหนดระยะเวลาในการออกหมายในกรณีนี้ เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการ

ก่อนที่จะครบกำหนดระยะเวลา 2 ปีนับจากวันที่ผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือสามารถที่จะไปขอขยายระยะเวลาในการออกหมายเรียกหลังจากที่พ้นกำหนดระยะเวลา 2 ปีดังกล่าวแล้วก็ได้ ซึ่งจะแตกต่างไปจากการขยายระยะเวลาของศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 ซึ่งกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า

“เมื่อศาลเห็นสมควร หรือเมื่อคู่ความฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องให้ศาลมีอำนาจที่จะออกคำสั่งขยายหรือย่นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายนี้ หรือตามที่ศาลได้กำหนดไว้ หรือระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น เพื่อให้ดำเนินหรือมิให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาใด ๆ ก่อนสิ้นระยะเวลานั้น แต่การขยายหรือย่นระยะเวลาเช่นว่านี้ ให้พึงทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ และศาลได้มีคำสั่งหรือคู่ความได้มีคำขอขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย”

จากการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดรายละเอียดในเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน จึงก่อให้เกิดความไม่แน่นอนว่า เจ้าพนักงานจะต้องขออนุมัติเพื่อขยายกำหนดระยะเวลาการออกหมายเรียกเพื่อประเมินภาษีก่อนที่จะครบกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ตามกฎหมายเหมือนกับกรณีของการขยายกำหนดระยะเวลาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งตามมาตรา 23 หรือไม่ ซึ่งจะสังเกตได้ว่า เกี่ยวกับรายละเอียดในเรื่องนี้นั้น กรมสรรพากรได้เคยมีหนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0802/พ1872 ลงวันที่ 30 กันยายน 2537 กำหนดหลักปฏิบัติในการขออนุมัติขยายกำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียหายยื่นเสียภาษีโดยไม่ถูกต้องว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติก่อนที่จะครบกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดในการออกหมายเรียก

จากแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวข้างต้นนั้น ก็มีข้อที่น่าสงสัยว่า หลักการดังกล่าวนี้จะนำมาใช้กับในกรณีของการขอขยายกำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกในกรณีของการขอคืนภาษีตามมาตรา 19 หรือไม่ เพราะถ้าหากถือว่าเป็นหลักทั่วไปที่จะต้องบังคับถึงกรณีดังกล่าวด้วยก็อาจก่อให้เกิดปัญหาขึ้นในทางปฏิบัติ เนื่องจากจะเกิดช่องว่างของกฎหมายที่อาจทำให้กรมสรรพากรเสียประโยชน์ได้ เนื่องจากโดยปกติระยะเวลาในการขอคืนภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ตรินั้น จะเท่ากับ 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามกฎหมาย ซึ่งจะยาวกว่ากำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกซึ่งเท่ากับ 2 ปีนับแต่วันที่ยื่นรายการ ดังนั้น หากยึดหลักว่าในการขอขยายกำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องขอก่อนครบกำหนดระยะเวลา 2 ปีดังกล่าว หากผู้ขอคืนที่มาขอคืนภาษีเมื่อพ้นกำหนด 2 ปีแล้ว แต่ยังคงอยู่ในระยะเวลา 3 ปีที่มีสิทธิขอคืนภาษีได้ ก็จะทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรได้ เพราะพ้นกำหนดระยะเวลา 2 ปีแล้ว

1.2.3 การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ในกรณีที่มีข้อมูลและรายละเอียดของผู้เสียภาษีไม่เพียงพอที่ใช้วิธีการคำนวณภาษีตามวิธีปกติ และเพื่อเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีในบางกรณีนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1) ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขาย



ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่ากัน หากปรากฏว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือทำไมไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้ส่วนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23

หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1) ดังกล่าว จะเห็นว่า กฎหมายกำหนดเหตุที่จะทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายไว้อย่างไม่ชัดเจน โดยเฉพาะในเหตุที่ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้ส่วนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายไม่ได้ระบุไว้ชัดเจนแต่ประการใดว่าการไม่นำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 อันจะส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้วิธีประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายนั้น จะรวมถึงในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีความจำเป็นหรือเหตุอันสมควร อาทิเช่น เกิดจากเหตุสุดวิสัยหรือไม่ ซึ่งจะแตกต่างจากบทลงโทษตามกฎหมายที่กำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้อง และห้ามผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25 ซึ่งจะมีผลเฉพาะในกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้นไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะนำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานมาแสดง หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเท่านั้น

ด้วยเหตุนี้ จึงเกิดมีความเห็นในทางกฎหมายว่า เนื่องจากบทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดขายรับก่อนหักรายจ่ายนั้น มีวัตถุประสงค์เป็นการลงโทษผู้เสียภาษี ดังนั้นการไม่นำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 อันจะเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะใช้วิธีประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ได้นั้น ควรที่จะได้แก่เฉพาะกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถที่จะนำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานดังกล่าวมาให้เจ้าพนักงานประเมินได้ แต่ไม่ทำ ดังนั้น ในกรณีที่ไม่สามารถดำเนินการดังกล่าวได้ เนื่องจากมีเหตุอันสมควร เช่น เกิดเหตุสุดวิสัย และมีกรณีจำเป็นนั้น ก็ไม่น่าที่จะเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะดำเนินการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดขายรับก่อนหักรายจ่ายได้⁷

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกฎหมายบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้ไม่ชัดเจน ฝ่ายกรมสรรพากรเองก็ไม่ได้ยึดถือหลักเกณฑ์ตามแนวคิดที่ว่า การไม่นำบัญชี เอกสาร หรือพยานหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 อันจะทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีเฉพาะในกรณีที่ไม่มีเหตุอันสมควรเท่านั้น ทั้งนี้ โดยจะสังเกตได้จากหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 5/2527 เรื่องการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้หรือประสบภัยธรรมชาติเป็นเหตุให้ไม่สามารถนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชี หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกที่ออกตาม

⁷ ปริญญา ตีผดุง, "อำนาจประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1)", หน้า 81

มาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้ง ๆ ที่ การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้นั้น น่าจะถือว่าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่น่าที่จะมีสิทธิใช้อำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) หากพิจารณาถึงวัตถุประสงค์แห่งบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว

ด้วยเหตุนี้ การที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้ไม่ชัดเจนและคลุมเครือ ก็อาจจะส่งผลเสียแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือหมายเรียกและคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน เพราะอาจถูกลงโทษโดยการถูกประเมินภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) อันจะเห็นได้ว่า ผู้เสียภาษีดังกล่าวไม่ได้รับความยุติธรรมอันเนื่องมาจากการที่ประมวลรัษฎากรและระเบียบปฏิบัติในเรื่องนี้กำหนดไว้ไม่ชัดเจน ซึ่งไม่สอดคล้องกับนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในหลักแห่งความแน่นอน (Certainty) และหลักแห่งความยุติธรรม (Equity)

1.3 กฎหมายและระเบียบปฏิบัติในเรื่องการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ที่มีอยู่ไม่เพียงพอ

จากรายละเอียดที่เสนอมานี้ข้างต้นนั้นจะเห็นได้ว่า การประเมินภาษีไม่น่าจะเป็นการประเมินภาษีอากรก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบตามกฎหมายตามมาตรา 18 ทวิ หรือมาตรา 60 ทวิ การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 การประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายนั้น ล้วนแต่เป็นมาตรการเสริมมาตรการหนึ่ง ซึ่งจะช่วยให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด

ทั้งนี้ เนื่องจากบทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีอากรเหล่านี้ เป็นหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีอากรประการหนึ่ง ซึ่งมีบทลงโทษแก่ผู้เสียภาษีในหลาย ๆ ประการด้วยกัน ดังนั้น จึงค่อนข้างมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เพราะล้วนแต่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีทั้งสิ้น

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าว ซึ่งมีอยู่ในปัจจุบันจะเห็นได้ว่า กฎหมายโดยส่วนมากเพียงแต่กำหนดหลักเกณฑ์ไว้เพียงกว้าง ๆ เท่านั้น ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งกฎหมายในส่วนนี้จะมีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเพียงไม่กี่มาตราเท่านั้น

ด้วยเหตุนี้ จึงจะสังเกตได้ว่าในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น ยังมีปัญหาในหลาย ๆ ประการด้วยกัน อันเนื่องมาจากบทบัญญัติของกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเงินได้นั้นไม่เพียงพอ อาทิเช่น ในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี โดยการออกหมายเรียกชำนั้นจะเห็นว่า ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินภาษีซ้ำไว้แต่ประการใด จะมีก็แต่การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2536 ข้อ 7.3 และข้อ 36 โดยกรมสรรพากรได้วางระเบียบปฏิบัติเอาไว้ว่า ในการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบได้ส่วนนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องไม่เรียกตรวจสอบซ้ำกับปีที่เคยออกหมายเรียกไปแล้ว เว้นแต่กรณีที่มีหลักฐานหรือข้อมูลซึ่งไม่ซ้ำกับที่เคยตรวจสอบไปก่อนแล้ว หรือกรณีมีเหตุอันสมควรอื่นก็ให้อนุมัติตรวจสอบใหม่ได้เฉพาะราย

ทั้งนี้ ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรผิดหรือซ้ำ ก็ให้บันทึกรายงานผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อเสนอขออนุมัติยกเลิกการประเมินต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

ซึ่งในรายละเอียดเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรซ้ำ หรือการแก้ไขการประเมินภาษีอากรนั้น ศาลฎีกาได้เคยมีคำวินิจฉัยวางหลักเกณฑ์เอาไว้ว่า เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินภาษีอากรโดยการออกหมายเรียกซ้ำ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินพบว่า การประเมินของตนที่ได้กระทำไปแล้วนั้นไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินไว้แต่เดิม หรือทำการประเมินภาษีอากรใหม่ได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นรายการไว้แล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือตามมาตรา 23 มาตรา 24 และมาตรา 25 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นรายการ ทั้งนี้ โดยอาจเป็นการแก้ไขเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่อ้างในการประเมิน โดยไม่ได้มีการแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินหรือเป็นการแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินไว้แต่เดิม แต่ทั้งนี้ จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เกี่ยวกับการประเมินตามปกติ อาทิเช่น จะต้องมีการออกหมายเรียกตามปกติและต้องกระทำภายในกำหนดระยะเวลาการออกหมายเรียกตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งนี้ โดยในกรณีที่เจ้าพนักงานพบว่า การประเมินเดิมนั้นผิดพลาดไม่ถูกต้อง ก็สามารถที่จะยกเลิกการประเมินเดิมแล้วทำการประเมินใหม่ได้ เพราะไม่มีกฎหมายห้าม⁸

⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1304/2495 3580/2524 4475/2529 246/2531 และ 5243/2531

ซึ่งจะเห็นได้ว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเกี่ยวกับกรณีนี้ก็คือน ประมวลกฎหมายไม่ได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องการประเมินภาษีอากร ซึ่งไม่ว่าจะโดยการประเมินใหม่ หรือแก้ไขการประเมินเดิมไว้อย่างชัดเจนแต่อย่างไรว่ามีขั้นตอนในการดำเนินการอย่างไร โดยเฉพาะหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการแก้ไขหรือยกเลิกการประเมินเดิมว่าจะทำได้ ่อย่างไรและจะดำเนินการอย่างไร และจะดำเนินการได้ในกรณีใดบ้าง ซึ่งค่อนข้างแตกต่างกับกรณีการยกเลิกหรือแก้ไขคำพิพากษา ซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้กำหนดไว้ อย่างชัดเจนว่า ศาลที่ได้ตัดสินพิพากษาไปแล้วไม่อาจยกเลิกคำพิพากษาของตนได้ เว้นแต่จะเป็นข้อผิดพลาดเล็กน้อย ๆ น้อย ๆ ซึ่งก็จะต้องเป็นกรณีที่ไม่ได้มีการอุทธรณ์ฎีกาเท่านั้น เว้นแต่จะ ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายได้กำหนดไว้ นอกจากนี้เมื่อศาลได้มีคำวินิจฉัยเสร็จแล้วก็ ไม่อาจที่จะรื้อฟื้นฟ้องร้องกันใหม่ได้อีก⁹ หรือในส่วนของบทบัญญัติในพระราชบัญญัติสรรพสามิต ก็จะกำหนดเอาไว้อย่างชัดเจนว่า ในกรณีที่มีความผิดพลาดนั้น เจ้าพนักงานประเมินมี อำนาจประเมินใหม่ได้¹⁰

ด้วยเหตุนี้ การที่กฎหมายไม่ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้อย่างเพียงพอ จึงทำให้ขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนที่เจ้าพนักงานจะยึดเป็นแนวทางปฏิบัติอันจะส่งผลให้ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรได้รับผลกระทบในทางที่ไม่ดี เพราะกฎหมายไม่มีความแน่นอน ซึ่งหากเจ้าพนักงานของรัฐปฏิบัติหน้าที่โดยไม่ชอบหรือไม่ยึดหลัก

⁹ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 143 และมาตรา 144

¹⁰ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 82

ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องนี้ ก็อาจทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับความยุติธรรมหรือเสมอภาคจากการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินได้ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักในการบริหารการ จัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักของความแน่นอน (Certainty) และหลักแห่งความยุติธรรม (Equity)

2. สภาพของปัญหาในกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย

จากการศึกษาถึงกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการประเมินภาษีเงินได้ตามประมวล รัษฎากรนั้น จะเห็นได้ว่า กฎหมายและระเบียบปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของ ผู้เสียหายนั้นยังคงมีปัญหามากในทางปฏิบัติ ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาในรายละเอียด ได้ดังนี้ คือ

2.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวิ

นอกจากปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีเงินได้ล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิ และ มาตรา 60 ทวิ ในส่วนที่เกี่ยวกับการที่กฎหมายบัญญัติไว้สิ้นไป โดยขาดหลักปฏิบัติที่แน่นอนดัง ที่ได้เสนอในข้อ 1. ข้างต้นแล้ว ปัญหาอีกประการหนึ่งที่ค่อนข้างสำคัญและมีผลกระทบต่อตัว ผู้เสียหายอากรค่อนข้างมาก ก็คือ การที่กฎหมายกำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่ จะพิจารณาว่า กรณีใดบ้างที่จะถือว่าเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีที่เจ้า พนักงานประเมินมีสิทธิที่จะทำการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าได้โดยลำพัง ทั้งนี้ เนื่องจากการ ที่กำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะใช้ดุลยพินิจในการทำการประเมินภาษีล่วงหน้า

เพียงฝ่ายเดียวโดยไม่จำเป็นต้องผ่านการทบทวนจากหน่วยงานอื่นหน่วยงานหนึ่งนั้น จะก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้ที่ถูกประเมินภาษีในการที่จะต้องโต้แย้งการประเมินตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดซึ่งค่อนข้างใช้เวลานาน ทั้งการโต้แย้งการประเมินนั้นก็ไม่ได้ถือว่าเป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีแต่ประการใด

ด้วยเหตุนี้ การบัญญัติกฎหมายในลักษณะที่ให้สิทธิเจ้าพนักงานในการที่จะใช้ดุลยพินิจ เพื่อดำเนินการสิ่งหนึ่งสิ่งใดซึ่งจะมีผลกระทบต่อตัวผู้เสียภาษีโดยตรง เช่น กรณีของการประเมินภาษีส่งหน้านั้น จึงค่อนข้างที่จะก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีอากรค่อนข้างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสภาพการณ์ที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องนี้เองก็บัญญัติไว้ค่อนข้างสั้นและไม่มีหลักปฏิบัติที่ตีพอในการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่

ทั้งนี้ ในส่วนของบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีส่งหน้าของแคนาดานั้น ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการทบทวนดุลยพินิจของรัฐมนตรีในการที่จะทำการประเมินภาษีส่งหน้า โดยกำหนดว่า ในกรณีที่รัฐมนตรีมีเหตุอันควรเชื่อว่า หากปล่อยให้มีการเก็บภาษีเป็นไปตามกำหนดนั้น จะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สามารถที่จะทำได้ ก็อาจที่จะทำการเรียกเก็บภาษีส่งหน้าได้ทันทีโดยไม่ต้องรอให้ถึงกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการตามปกติ แต่การประเมินภาษีส่งหน้าดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้รัฐมนตรีจะต้องดำเนินการร้องขออนุญาตจากศาลก่อน¹¹ โดยรัฐมนตรีมีภาระในการที่จะต้องพิสูจน์ความจำเป็นในการที่จะ

¹¹ Canadian Income Tax Act section 225.2(2)

ประเมินเรียกเก็บภาษีล่วงหน้าดังกล่าว ทั้งนี้ โดยหากศาลพิจารณาแล้วเห็นว่ามีความจำเป็นจริง ๆ จึงจะขออนุมัติให้รัฐมนตรีดำเนินการเรียกเก็บภาษีล่วงหน้าได้¹²

2.2 การประเมินภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้อง

ในการประเมินภาษีเงินได้ในกรณีนี้ นั้น เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานในการที่จะสามารถออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาได้ส่วนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงเพื่อทำการประเมินภาษีได้ หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์

ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้ว หากเจ้าพนักงานประเมินไม่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ก็จะไม่สามารถที่จะออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบและประเมินภาษีแก่ผู้เสียภาษีได้

ด้วยเหตุนี้ ในการประเมินภาษีเงินได้โดยการออกหมายเรียกในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วนั้น องค์ประกอบที่สำคัญที่สุดในประการแรกก็ได้แก่ การที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษีนั้นยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง ซึ่งเป็นมูลเหตุในด้านของเจ้าพนักงานประเมินโดยผู้เสียภาษีอากรจะไม่สามารถทราบได้เลยว่า เจ้า

¹² Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, P. 3139

พนักงานประเมินมีมูลเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่
เว้นแต่เจ้าพนักงานประเมินจะได้แจ้งให้ทราบ

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีในกรณีนี้ นั้น ได้เกิดปัญหา
ขึ้นค่อนข้างมาก ทั้งนี้ สืบเนื่องมาจากการที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติกฎหมายไว้อย่าง
ชัดเจนแต่ประการใดว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งเหตุอันควรเชื่อของเจ้าพนักงาน
ประเมินที่ว่าผู้เสียหายได้ยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้องแก่ผู้เสียหายในการออกหมายเรียกตรวจสอบ
หรือไม่

จากการที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติกฎหมายไว้อย่างชัดเจนดังกล่าว จึงก่อให้เกิด
เกิดปัญหาโต้แย้งกันว่า ในการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในกรณีนี้ นั้น เจ้าพนักงาน
ประเมินจะต้องแจ้งเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวแก่ผู้เสียหายหรือไม่ โดยทางฝ่ายผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี
ก็จะมีความคิดเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งแก่ผู้เสียหายที่ถูกตรวจสอบภาษีด้วยว่า เหตุ
อันควรเชื่อของเจ้าพนักงานที่ว่าผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องซึ่งให้สิทธิเจ้า
พนักงานประเมินในการออกหมายเรียกตรวจสอบคืออะไร ทั้งนี้ เพราะหากเจ้าพนักงาน
ประเมินไม่แจ้งให้ผู้เสียหายทราบแล้ว จะรู้ได้อย่างไรว่าเจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อดังกล่าว
หรือไม่ ส่วนทางฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินก็จะมีความคิดเห็นว่า ในเมื่อกฎหมายไม่ได้กำหนดว่าจะ
ต้องแจ้งเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวให้แก่ผู้เสียหายแต่อย่างใด ดังนั้น เจ้าพนักงานจึงไม่ต้องแจ้ง
เหตุดังกล่าวให้แก่ผู้ถูกตรวจสอบภาษีทราบ

ต่อมาได้มีการนำข้อพิพาทเกี่ยวกับเรื่องนี้ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกา ซึ่งศาลฎีกาก็มีความเห็นเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือ ศาลฎีกามีความเห็นว่ ในเมื่อกฎหมายไม่ได้บังคับว่าจะต้องแสดงถึงเหตุอันควรเชื่อในหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่จำต้องอ้างหรือแจ้งเหตุอันควรเชื่อตามที่กฎหมายบัญญัติไว้¹³ ซึ่งจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดต่อไปในส่วนของสภาพปัญหาอันเนื่องมาจากการตีความกฎหมาย

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า การที่กฎหมายบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้อย่างไม่ชัดเจนนั้นได้ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษีเป็นอันมาก ซึ่งเมื่อกฎหมายกำหนดไว้คลุมเคลือไม่ชัดเจน ในการแก้ไขปัญหาดัง ๆ ที่เกิดขึ้นก็จะต้องอาศัยการตีความกฎหมายจากผู้ที่มิอำนาจตามกฎหมาย ซึ่งก็ไม่ว่าการตีความดังกล่าวจะก่อให้เกิดผลดีหรือไม่กับผู้เสียภาษี สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนมีส่วนทำให้ผู้เสียภาษีนั้นไม่มีความแน่ใจในบทบัญญัติของกฎหมาย และไม่มีความแน่ใจว่าการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินนั้นจะดำเนินไปบนพื้นฐานและมีมาตรฐานเดียวกันทุกกรณีหรือไม่ สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนแต่ไม่สอดคล้องกับหลักนโยบายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักของความแน่นอน (Certainty) และหลักแห่งความยุติธรรม (Equity)

2.3 ระยะเวลาในการปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินและการอุทธรณ์การประเมิน

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 134/2524, 2785/2528

จากรายละเอียดในเรื่องการประเมินภาษีเงินได้ และการอุทธรณ์การประเมินภาษีเงินได้ของเจ้าพนักงานประเมินดังได้เสนอแล้วในข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาการปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน และการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไว้ในหลาย ๆ กรณี กล่าวคือ

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแล้วแต่ไม่ถูกต้อง ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะออกหมายเรียกผู้เสียภาษี หรือพยานมาได้ส่วน หรือสั่งให้นำเอาบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาแสดงนั้น กฎหมายกำหนดว่าเจ้าพนักงานประเมินจะต้องใช้เวลาแก่บุคคลดังกล่าวล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่ส่งหมาย¹⁴

นอกจากในกรณีดังกล่าวข้างต้นนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการประเมินภาษีเรียบร้อยแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวิ หรือการประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 หรือการประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 หรือการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น หากผู้ถูกประเมินภาษีอากรไม่พอใจในผลการประเมินของเจ้าพนักงานก็สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่จะต้องอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินภาษีอากร¹⁵

¹⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 19 และมาตรา 23

¹⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 30 วรรคแรก .

และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษี
 อากรออกมาแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ แต่จะต้องอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับจากวันที่ได้รับแจ้งผล
 คำวินิจฉัย¹⁶

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า ระยะเวลาตามที่
 กฎหมายได้กำหนดเอาไว้ ไม่ว่าจะเป็นระยะเวลาในการมาพบเจ้าพนักงานเพื่อให้ปากคำตาม
 หมายเรียก หรือการนำเอาบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาให้ตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน
 หรือระยะเวลาในการที่จะต้องอุทธรณ์การประเมิน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์นั้น ค่อนข้างที่จะสั้นเกินไป ทั้งนี้ เนื่องจากการมาให้ปากคำแก่เจ้าพนักงาน
 ประเมินหรือการนำเอกสารหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินและการอุทธรณ์การประเมินนั้น
 ค่อนข้างที่จะมีความสำคัญต่อผู้ตรวจสอบภาษีอากรเป็นอย่างยิ่ง ทั้งนี้เนื่องจากถ้อยคำหรือ
 เอกสาร บัญชีหรือหลักฐานที่ถูกตรวจสอบได้ให้ไว้แก่เจ้าพนักงานในขั้นตอนของการตรวจ
 สอบนั้น จะเป็นข้อมูลที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการประเมินภาษี ซึ่งในบางกรณีก็อาจที่จะถือ
 ได้ว่า เป็นการรับสภาพหนี้อันมีผลผูกพันผู้เสียภาษีให้ต้องปฏิบัติตามการประเมิน
 ของเจ้าพนักงาน¹⁷ หรือในกรณีของการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้น ก็จะมีผลค่อนข้างที่
 จะสำคัญ เนื่องจากจะมีปัญหาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่จะต้องพิจารณา ซึ่งหากในกรณีผู้
 ที่ถูกตรวจสอบภาษีนั้นมีความรู้ในทางด้านภาษีอากรอยู่บ้าง หรือมีกำลังทรัพย์อย่างเพียงพอที่
 จะว่าจ้างทนายมาช่วยในการอุทธรณ์ก็อาจที่จะกระทำได้เร็วขึ้น แต่โดยส่วนมากผู้ที่ถูกตรวจ

¹⁶ ประมวลรัษฎากรมาตรา 30(2)

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 331-332/2506, 1444-1445/2510 และ 2152/2532

สอบภาชีอากรเป็นบุคคลธรรมดาทั่วไป ดังนั้น ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีของ เจ้าพนักงานประเมิน หรือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้อง อาศัยระยะเวลาค่อนข้างมาก เพราะเป็นเรื่องสำคัญ ทั้งนี้ โดยจะสังเกตได้ว่า ในการอุทธรณ์การ ประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ประเด็นปัญหาใดที่ผู้ถูกประเมินภาษีอากรไม่ได้ โต้แย้งไว้หน้านั้นจะถือว่ายอมรับและเห็นด้วยกับเจ้าพนักงานประเมินซึ่งภายหลังจะยกมาเป็นข้อต่อ สู่ในชั้นศาลไม่ได้¹⁸

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า การมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำ การตรวจสอบ ใต้วง หรือการนำเอกสาร หลักฐาน มาให้เจ้าพนักงานประเมินตามคำสั่งและ การอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน หรือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น นับว่ามีความสำคัญต่อตัวผู้เสียภาษีเป็นอย่างยิ่ง ดังนั้น จึงควร ที่จะให้เวลาบุคคลดังกล่าวในการเตรียมการมากกว่าที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในปัจจุบัน ถึงแม้ว่าตามประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายจะเปิดช่องให้สามารถที่จะขอขยายระยะเวลาต่อ อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ตามบทบัญญัติมาตรา 3 อัญฐ แต่ การขอขยายระยะเวลาดังกล่าวก็ไม่ใช่ว่าจะสามารถขอได้ทุกกรณี อาทิเช่น การขอขยายระยะ เวลากับอธิบดีก็ต้องปรากฏว่าบุคคลดังกล่าวไม่ได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่ สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่า ในที่สุดแล้วการอนุมัติหรือไม่อนุมัติการ ขยายระยะเวลาก็ต้องขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของอธิบดีว่ามีเหตุอันสมควรตามที่กฎหมายกำหนด ไว้หรือไม่ หรือการขออนุญาตขยายระยะเวลากับรัฐมนตรีก็จะแล้วแต่ดุลยพินิจว่าจะสมควรให้ ขยายระยะเวลาดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งก็คงจะขึ้นอยู่กับเหตุผลในแต่ละกรณีไป

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1262/2520

ดังนั้น หากจะปล่อยให้เป็นการหน้าที่แก่ผู้ถูกประเมินภาษีอากรในการที่จะขอขยายกำหนดระยะเวลาดังกล่าวเอง ก็จะทำให้เกิดความยุ่งยาก และไม่มีความแน่นอนว่าจะได้รับอนุมัติให้ขยายระยะเวลาตามที่ขอหรือไม่ ซึ่งจะขัดกับหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีในเรื่องความสะดวก (Simplicity) หลักความประหยัด (Economy) และหลักความแน่นอน (Certainty)

ด้วยเหตุนี้ จึงควรที่จะขยายระยะเวลาดังกล่าวออกไปอีกตามความเหมาะสม หรืออาจที่จะกำหนดบทบัญญัติในการที่ผู้เสียภาษี อาจที่จะขอขยายระยะเวลาในชั้นต้นต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยตรงได้ โดยการผ่อนผันเหตุผลในการขอขยายเวลาให้กว้างและสะดวกขึ้น

ทั้งนี้ โดยจะสังเกตได้ว่า ตามประมวลรัษฎากรของแคนาดานั้นจะกำหนดระยะเวลาในการคัดค้านการประเมินภาษีไว้ว่า ต้องทำภายใน 90 วันนับจากวันส่งผลการประเมินหรือภายใน 1 ปีนับจากวันครบกำหนดรอบชำระบัญชี แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ในกรณีบุคคลธรรมดาหรือเทศาภิบาล ทรัสต์ (testamentary trust) และภายใน 90 วันนับจากวันส่งผลการประเมิน และสามารถที่จะอุทธรณ์การพิจารณาคำคัดค้านการประเมินภาษีของรัฐมนตรีต่อศาลได้ภายใน 90 วันนับแต่วันที่รัฐมนตรีได้ส่งผลการพิจารณาคำคัดค้านให้แก่ผู้เสียภาษี¹⁹ หรือในส่วนของประเทศออสเตรเลีย ก็ได้กำหนดรายละเอียดให้ผู้ถูกประเมินภาษีทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ (Board of Review) ภายใน 60 วันหลังจากประเมินแล้วเสร็จ หรือตามกฎหมายญี่ปุ่นก็จะกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอให้มีการตรวจสอบภาษีใหม่ได้ภายใน

¹⁹ Canadian Income Tax Act section 165(1) and section 169

2 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และให้อุทธรณ์ต่อศาลภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่มิคว่าวินิจฉัยเกี่ยวกับคำร้องขอให้ตรวจสอบภาษีใหม่²⁰

2.4 บทกำหนดโทษ ในกรณีที่พยายามไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในเรื่องการประเมินภาษีอากรนั้น จะเห็นได้ว่าเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตรวจสอบการเสียภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโดยไม่ถูกต้อง หรือในกรณีที่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดคนนั้น กฎหมายได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้พยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ตามบทบัญญัติในมาตรา 19 และมาตรา 23

ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานมีประสิทธิภาพ ประมวลรัษฎากร มาตรา 36 ยังได้กำหนดโทษแก่ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานที่ออกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ว่าจะต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำและปรับ

²⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 'คำอธิบายกฎหมายภาษีอากรเล่ม 1' หน้า 222

อย่างไรก็ตาม ในการประกอบวิชาชีพบางอย่างนั้น กฎหมายค่อนข้างที่จะให้ความสำคัญเนื่องจากโดยลักษณะของงานแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพมีโอกาสในการที่จะได้รับรู้ความลับของลูกค้าของตน ดังนั้น กฎหมายจึงได้มีบทบัญญัติในเรื่องการคุ้มครองสิทธิประโยชน์ของลูกค้าของผู้ที่ประกอบวิชาชีพบางอย่าง ทั้งในส่วนที่เป็นบทบัญญัติทั่วไปหรือเป็นบทบัญญัติเฉพาะในส่วนของการประกอบวิชาชีพนั้น ๆ อาทิเช่น

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายอาญามาตรา 323 ได้บัญญัติว่า "ผู้ใดล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของผู้อื่น โดยเหตุที่เป็นเจ้าพนักงานผู้ที่มีหน้าที่ โดยเหตุที่ประกอบอาชีพเป็นแพทย์ เกษัตริกร คนจำหน่ายยา นางผดุงครรภ์ ผู้พยาบาล นักบวช หมอความ ทนายความ หรือผู้สอบบัญชี หรือโดยเหตุที่เป็นผู้ช่วยในการประกอบอาชีพนั้น แล้วเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ" ซึ่งเป็นบทบัญญัติให้ใช้บังคับเป็นการทั่วไป สำหรับในส่วนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ใช้เป็นการเฉพาะก็ อาทิเช่น ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 52 ประกอบกับข้อบังคับสภาทนายความ ว่าด้วยมารยาททนายความ พ.ศ. 2529 ข้อ 11 นั้นได้ กำหนดหน้าที่ของทนายความในการที่จะต้องรักษาความลับของลูกค้าแก่บุคคลอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากศาลหรือลูกค้า ซึ่งหากกระทำผิดก็อาจถูกพิจารณาคดีมารยาททนายความตามกฎหมาย โดยอาจถูกภาคทัณฑ์ หรือห้ามทำการเป็นทนายความมีกำหนดไม่เกินสามปีหรือลบชื่อออกจากทะเบียนทนายความ

นอกจากนี้แล้ว บุคคลที่ไปเปิดเผยความลับของผู้อื่นซึ่งตนได้รู้มาจากการประกอบวิชาชีพก็อาจที่จะถูกฟ้องดำเนินคดีแพ่งฐานละเมิดในฐานะที่จงใจทำให้บุคคลอื่นเสียหายแก่ทรัพย์สินหรือสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งโดยผิดกฎหมายตามมาตรา 420 ได้

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ซึ่งประกอบวิชาชีพบางประเภท อาทิเช่น แพทย์ หมอความ ทนายความ หรือผู้สอบบัญชีที่จะต้องรักษาความลับของผู้ซึ่งตนได้รู้มาโดยเหตุที่ประกอบวิชาชีพนั้น ๆ มิเช่นนั้นก็จะถูกลงโทษตามกฎหมาย ซึ่งในประเด็นนี้ ผู้บัญญัติกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการพิจารณาความทั้งในทางแพ่งและทางอาญาก็ได้เห็นความสำคัญ จึงบัญญัติกฎหมายไว้ว่า ในกรณีที่คู่ความหรือบุคคลใดจะต้องเบิกความ หรือนำพยานหลักฐานชนิดใด ๆ มาแสดงวิธีพิจารณาแพ่ง ซึ่งอาจเป็นการเปิดเผยความลับที่ตนได้รับมอบหมายหรือรับทราบ ก็มีสิทธิที่จะปฏิเสธไม่ยอมเบิกความหรือนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาแสดงได้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากบุคคลดังกล่าว²¹ หรือในการพิจารณาคดีอาญา หากคู่ความหรือผู้ใดจะต้องให้การหรือส่งพยานหลักฐานอย่างหนึ่งอย่างใด อันเป็นความลับ ซึ่งได้มาหรือทราบเนื่องจากอาชีพหรือหน้าที่ของเขา ก็มีสิทธิที่จะไม่ยอมให้การหรือส่งพยานหลักฐานดังกล่าวได้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากบุคคลดังกล่าว²²

อย่างไรก็ตาม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและอาญาได้กำหนดข้อยกเว้นในกรณีนี้ไว้ว่า ในกรณีที่ศาลเห็นว่า การไม่ยอมเปิดเผยดังกล่าวไม่มีเหตุผลเพียงพอ ศาลก็อาจที่จะบังคับให้บุคคลดังกล่าวเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับนั้นได้

²¹ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 92

²² ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา 231

หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของจำนวนเจ้าพนักงาน ประเมินในการที่จะออกหมายเรียกพยานให้มาให้การและสามารถสั่งให้นำบัญชี เอกสาร หรือ หลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณา หากพยานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือ ไม่ยอมตอบคำถามจะมีโทษในทางอาญาได้ ทั้งนี้ จะสังเกตได้ว่า ในบทบัญญัติแห่งประมวล รัษฎากรมิได้กำหนดรายละเอียดของข้อยกเว้นไว้เป็นพิเศษในเรื่องหน้าที่ในการที่จะต้องรักษา ความลับของพยาน ซึ่งหากเปิดเผยความลับของผู้อื่น ก็อาจถูกลงโทษในทางอาญาตาม กฎหมายอื่นไว้แต่อย่างใด

ด้วยเหตุนี้ จึงเกิดข้อโต้แย้งกันในทางความเห็นว่ เมื่อไม่มีบทบัญญัติในประมวล รัษฎากรหรือตามกฎหมายอื่นที่กำหนดให้เอกสิทธิ์แก่บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเก็บรักษาความ ลับของผู้อื่นในการที่จะสามารถปฏิเสธไม่ตอบคำถามหรือนำพยานหลักฐานบางอย่างอันจะเป็น การเปิดเผยความลับของผู้อื่นมาแสดงแก่เจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากพยานได้เปิดเผยความลับดังกล่าวไปแล้ว จะมีความผิดตามกฎหมายอื่นหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่อง จากในส่วนของกฎหมายอื่นที่ได้บัญญัติความผิดในทางอาญาในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบาง ประเภทไปเปิดเผยความลับของผู้อื่น อาทิเช่น ประมวลกฎหมายอาญานั้น มิได้บัญญัติข้อยกเว้น ความผิดในทางอาญาในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้ไปเปิดเผยความลับของผู้อื่นโดยผลของบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากรไว้แต่อย่างใด นอกจากนี้ ในส่วนของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 36 ซึ่งกำหนดบทลงโทษในทางอาญาในกรณีที่พยานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง นั้น ก็ไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายในลักษณะที่จะเปิดช่องให้เจ้าพนักงานพิจารณาเหตุผลในการ ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานว่าเหมาะสมหรือไม่ เนื่องจากกฎหมาย กำหนดไว้เพียงว่า ผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน

ประเมินที่ออกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม, ก็จะต้อง
ระวางโทษเลย โดยไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมเพื่อให้เกิดการพิจารณาเหตุผล อาทิเช่น
'โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร' แต่อย่างไรใด

2.5 การโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการประเมินภาษีอากร ตามบทบัญญัติแห่งประมวล
รัษฎากร ไม่ว่าจะเป็นการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิ การประเมินภาษี
ตามแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 การประเมินภาษีโดยการออกหมายตามมาตรา 19 หรือ
มาตรา 23 หรือการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบย่อตรา 19 หรือย่อตรา 19 ก่อนหักรายจ่าย
ตามมาตรา 71 แล้วนั้น กฎหมายก็ได้บัญญัติให้สิทธิผู้ที่ถูกตรวจสอบภาษีในการที่จะโต้แย้ง
อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เว้นแต่จะ
ต้องห้ามอุทธรณ์ในบางกรณี

และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยภาษีอากรออกมาแล้ว
หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วย ก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลได้

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง
กับการโต้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ
พิจารณาอุทธรณ์แล้ว จะเห็นได้ว่า หลักปฏิบัติในบางส่วนนั้นยังไม่เหมาะสมเท่าที่ควร ดังมีราย
ละเอียดดังนี้ คือ

2.5.1 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเอาไว้ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง สำหรับในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินภาษีมีสำนักงานอยู่ในกรุงเทพมหานคร ส่วนในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวนั้น มีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่นนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทนนั้น ควรที่จะได้มีการปรับปรุงโดยการกำหนดให้รวมถึงตัวแทนผู้ทรงคุณวุฒิในทางภาษีอากร ซึ่งอาจจะมาจากอาจารย์ในมหาวิทยาลัย หรือที่ปรึกษากฎหมายในทางภาษีอากรที่มีความเชี่ยวชาญในกฎหมายเฉพาะด้านมาร่วมพิจารณาด้วย ทั้งนี้ เพื่อความถูกต้องในการวินิจฉัยหรือพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี ทั้งนี้เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน อาทิเช่น อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด หรืออัยการนั้น ก็ล้วนมีภาระหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติมากมายในแต่ละวัน โดยเฉพาะงานทางด้านบริหาร ดังนั้น โอกาสที่จะได้มีเวลาในการศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมในทางภาษีอากรเช่นดังผู้เชี่ยวชาญในทางภาษีอากรนั้นจึงค่อนข้างที่จะมีน้อย อันอาจเกิดปัญหาในกรณีที่จะต้องพิจารณาประเด็นปัญหาที่ค่อนข้างซับซ้อน หรือปัญหาที่เกี่ยวกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มีการแก้ไขปรับปรุงบ่อย ๆ ทั้งนี้ ถึงแม้ว่ากฎหมายในมาตรา 30 นั้น จะเปิดโอกาสให้บุคคลดังกล่าวสามารถที่จะส่งตัวแทนมาได้ ก็อาจไม่สามารถที่จะทำให้การปฏิบัติงานในการพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกตัวแทนดังกล่าวแต่อย่างใดว่าจะต้องมีหลักเกณฑ์และคุณสมบัติอย่างไร ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจนเลยในหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการให้ผู้อำนวยการในทางภาษีอากร เป็นหนึ่งในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

หากพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของสิงคโปร์นั้น จะเห็นได้ว่า ประมวลรัฐฎการสิงคโปร์นั้นได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องประกอบด้วยสมาชิกอย่างน้อย 30 คนซึ่งแต่งตั้งโดยรัฐมนตรี นอกจากนี้ รัฐมนตรียังสามารถที่จะแต่งตั้งพนักงานผู้ช่วยในการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามความจำเป็น ซึ่งจะเห็นได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของสิงคโปร์ค่อนข้างมากกว่าของไทยมาก ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการที่จะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์มีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด²³

2.5.2 ดังที่ได้กล่าวถึงแล้วในบทที่ 3 ว่าการที่ประมวลรัฐฎการกำหนดให้สิทธิผู้ที่ถูกประเมินภาษี สามารถที่จะโต้แย้งการประเมินโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนที่จะนำข้อโต้แย้งขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้น ก็เนื่องจากมีวัตถุประสงค์ในการที่จะให้มีการทบทวนการประเมินโดยฝ่ายบริหาร (Administrative Review) เสียก่อนที่จะถึงการพิจารณาจากฝ่ายตุลาการ (Judicial Review) ทั้งนี้ โดยถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นมีสถานะเป็นองค์กรอิสระที่มีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจพิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างเป็นเอกเทศ ไม่ขึ้นอยู่กับขอบเขตคำสั่งของกรมสรรพากร²⁴ โดยจะถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะมีฐานะเป็นคนกลางในการกลั่นกรองการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน และมุ่งที่จะให้ปัญหาข้อโต้แย้งต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นนั้นได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็ว โดยหากผู้เสียภาษียังไม่พอใจในผลของคำวินิจฉัยก็สามารถที่จะอุทธรณ์ต่อศาลต่อได้ แต่จะใช้เวลาค่อนข้างนาน เนื่องจากระเบียบวิธีพิจารณาความซึ่งค่อนข้างซับซ้อนประกอบด้วยคดีที่ศาลต้องตัดสินก็มีค่อนข้างมาก

²³ Singapore Income Tax Act section 78

²⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/106 ลงวันที่ 7 มกราคม 2513

นอกจากนั้นแล้วก็จะต้องเสียค่าขึ้นศาล ซึ่งในการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีและการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบกับวัตถุประสงค์ในการที่กฎหมายกำหนดให้มีระบบทบทวนการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานโดยฝ่ายบริหาร ดังกล่าวข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่ายังไม่สอดคล้องตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวเท่าใดนัก ทั้งนี้ เนื่องจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องยังขาดความเหมาะสมในหลาย ๆ ประการ กล่าวคือ

หากพิจารณาตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์ และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2532 จะเห็นได้ว่า ระเบียบกรมสรรพากรฉบับนี้ได้แบ่งขั้นตอนในการปฏิบัติงานออกเป็น 2 ขั้นตอน กล่าวคือ ในขั้นแรกนั้นจะเป็นการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะทำหน้าที่ในการตรวจสอบและข้อเท็จจริงพร้อมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องในเบื้องต้น แล้วจัดทำรายงานสรุปการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องของข้อเท็จจริง เอกสารหลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้อง ประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน รวมทั้งประเด็นและเหตุผลในการอุทธรณ์ของผู้ยื่นอุทธรณ์ เหตุผลข้อโต้แย้งการอุทธรณ์ของหน่วยงานที่ตรวจสอบ แล้วทำความเข้าใจว่าการประเมินดังกล่าวถูกต้องหรือไม่ เพราะอะไร ถ้าไม่ถูกต้องในประเด็นใด เพราะอะไร สรุปแล้วสมควรยกอุทธรณ์หรือยื่นตามหรือแก้ไขอย่างไร ซึ่งต่อมาก็จะถึงขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การที่กฎหมายกำหนดให้มีการแบ่งการปฏิบัติออกเป็น 2 ขั้นตอน ก็เพื่อให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการ ซึ่งเป็นแนวคิดที่ดีและสอดคล้องกับนโยบายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในหลักความสะดวก อย่างไรก็ตาม โดยที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ซึ่งมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีความเป็นอิสระในการวินิจฉัยและพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้น ในการปฏิบัติงานในขั้นตอนแรกของเจ้าพนักงานผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้น ควรที่จะมีหน้าที่เพียงการรวบรวมข้อมูลรายละเอียด ประเด็นการประเมินภาษี และการอุทธรณ์ รายละเอียดของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยเสนอเป็นรายงานสรุปต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น ไม่ควรที่จะมีการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวแล้วเสนอแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะหากมีการสรุปรายละเอียดในลักษณะที่เป็นการวินิจฉัยปัญหาอุทธรณ์ในเบื้องต้นเลย ก็จะมีอิทธิพลเป็นอย่างสูงต่อการตัดสินใจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งโดยปกติก็จะมีเวลาจำกัดในการที่จะพิจารณาอุทธรณ์อยู่แล้ว ดังนั้น การที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งโดยปกติก็จะเป็นข้าราชการของกรมสรรพากรเองมีหน้าที่ในการทำคำวินิจฉัยในขั้นต้นด้วย ผู้ถูกประเมินภาษีอาจที่จะไม่ได้รับความยุติธรรมอย่างเพียงพอ ดังนั้น จึงควรที่จะปล่อยให้เป็นที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณาเท่านั้น

เมื่อคณะกรรมการได้พิจารณาอุทธรณ์เสร็จเรียบร้อยแล้ว คณะกรรมการก็จะได้จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามแบบ ภ.ส. 7 แล้วแจ้งไปยังผู้ที่อุทธรณ์นั้น ๆ ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่า ในการแจ้งผลคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวว่าจะไม่ได้มีการให้เหตุผลไว้อย่างชัดเจนแต่อย่างใดว่า คณะกรรมการเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยเนื่องจากเหตุผลอะไร ซึ่งจะต่างจากกรณีของคำพิพากษาของศาล ซึ่งจะมีการกล่าวถึงเหตุผลในการพิพากษาไว้อย่างชัดเจน

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ควรที่จะยึดหลักเช่นเดียวกับกรณีของคำพิพากษาของศาล โดยระบุเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยอย่างชัดเจน ทั้งนี้ เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ได้ทราบในรายละเอียดเพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ว่ามีเหตุผลมากน้อยเพียงใด ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่ผู้อุทธรณ์ในการที่จะพิจารณาว่าสมควรที่จะนำข้อโต้แย้งขึ้นสู่การพิจารณาของศาลหรือไม่ ในทางตรงกันข้าม หากในการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ไม่ได้มีการกล่าวถึงเหตุผลประกอบคำวินิจฉัย ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยยืนตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ที่อุทธรณ์การประเมินก็จะไม่สามารถที่จะพิจารณาได้ว่า คำวินิจฉัยดังกล่าวมีเหตุผลเพียงพอหรือไม่ประการใด ซึ่งหากผู้อุทธรณ์ตัดสินใจที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ก็อาจที่จะเป็นการสูญเสียไปซึ่งระยะเวลาและค่าใช้จ่าย พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่จะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ หากข้อโต้แย้งดังกล่าวโดยตัวเอวั้นจริง ๆ แล้วไม่มีเหตุผลเพียงพอในทางกฎหมายที่จะโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้ แต่ผู้อุทธรณ์ไม่เข้าใจ เนื่องจากในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการนั้น ไม่ได้ให้เหตุผลในคำวินิจฉัยไว้อย่างเพียงพอ ก็จะมีผลทำให้ผู้เสียภาษีสูญเสียไปซึ่งเวลาและค่าใช้จ่าย และก่อให้เกิดความยุ่งยากซึ่งไม่สอดคล้องกับนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักแห่งความสะดวก (Simplicity) และหลักแห่งความประหยัด (Economy) อันจะมีผลทำให้ไม่สามารถที่จะบรรลุตามวัตถุประสงค์ในการจัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายกำหนดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นสุดท้าย โดยระเบียบกรมสรรพากรไม่ได้มีการกำหนดถึงกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้แต่อย่างใด นอกจากนี้แล้ว กำหนดเวลาในการปฏิบัติงานในการรวบรวมข้อมูล เอกสารเพื่อสรุปเป็นรายงานเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาเท่ากับ 1 ปีนับแต่วันรับเรื่องมานั้น ก็สามารถที่จะ

ขอขยายต่อผู้อำนวยการกองอุทธรณ์ภาษีอากรหรือสรรพากรเขตแล้วแต่กรณีได้หากมีความจำเป็น ซึ่งหากครบกำหนดระยะเวลาที่ขยายแล้ว เจ้าพนักงานไม่สามารถที่จะปฏิบัติงานได้ทัน ก็อาจขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้ โดยแสดงให้เห็นถึงความจำเป็น

ด้วยเหตุนี้ ระยะเวลาในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันนั้น จึงยังใช้เวลาค่อนข้างนาน ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียทั้งในส่วนของกรมสรรพากรเอง ในบางกรณี อาทิเช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่ร้องแน่นอนว่าตนเองจะแพ้คดีแน่นอนก็อาจอุทธรณ์ภาษีและขอทุเลาการชำระภาษี เพื่อยืดระยะเวลาการชำระเงินออกไปโดยยอมเสียค่าหนังสือค้ำประกันของธนาคารในการขอทุเลาการชำระภาษี โดยเห็นว่าจำนวนเงินเพิ่มที่กฎหมายกำหนดให้ชำระตามมาตรา 27 นั้นจะไม่สูงเกินไปกว่าภาษีที่ตนต้องเสีย ดังนั้น จึงพยายามยืดเวลาไปนาน ๆ นอกจากผลเสียต่อกรมสรรพากรแล้ว การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลาในการพิจารณาอุทธรณ์นานก็จะก่อให้เกิดผลเสียแก่ผู้เสียภาษีที่สุจริตในเรื่องเงินเพิ่มนั่นเอง ดังนั้น จึงควรที่จะได้มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ด้วย ประกอบกับในส่วนของการทำงานในการรวบรวมข้อเท็จจริงข้อมูล เพื่อทำสรุปแล้วเสนอแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ควรที่จะปรับให้สั้นลง

2.5.3 ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้นเมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรโดยแจ้งผลการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับจากได้รับแจ้งการประเมิน และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ออกมาแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับจากวันที่ได้รับผลคำวินิจฉัย

เกี่ยวกับหลักเกณฑ์และขั้นตอนในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงาน นั้น จะเห็นได้ว่า ผู้ที่ถูกประเมินภาษีนั้นไม่สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวโดยตรงไปยังศาลได้ ทั้งนี้ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 8 ว่า คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น หากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว ดังนั้น ผู้ที่ถูกประเมินภาษีนั้นจะยังไม่สามารถที่จะนำข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ เว้นแต่จะได้อุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และรอจนกว่าคณะกรรมการจะได้มีคำวินิจฉัยออกมาก่อน ซึ่งหากยังไม่พอใจจึงมีสิทธิที่จะนำข้อโต้แย้งขึ้นสู่การพิจารณาของศาล

การที่กฎหมายบัญญัติห้ามไว้ในลักษณะดังกล่าว เพื่อที่จะทำให้มาตรการเกี่ยวกับการทบทวนการประเมินโดยฝ่ายบริหารนั้นสามารถที่จะดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายได้ตั้งไว้

อย่างไรก็ตาม กระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันนั้นค่อนข้างที่จะมีปัญหาในหลาย ๆ ประการ โดยเฉพาะระยะเวลาที่ใช้ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่ค่อนข้างนาน ซึ่งก่อให้เกิดผลเสียแก่ผู้ที่ถูกประเมินภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากการอุทธรณ์นั้นไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะได้รับการอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีได้โดยจะต้องวางหลักประกันการชำระภาษีตามระเบียบและวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ นอกจากนี้ ในระหว่างที่

รอผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น เงินเพิ่มที่ผู้เสียหายจะต้องรับผิดตามกฎหมายในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของภาษีที่ต้องนำส่งนั้น ก็จะนับคำนวณไปเรื่อย ๆ จนกว่าจะได้ชำระภาษีจริงดังที่ได้กล่าวแล้วในข้างต้น

ดังนั้น หากการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นใช้เวลานาน ก็จะทำให้ผู้เสียหายนั้นได้รับผลกระทบในทางที่ไม่ดีเพิ่มขึ้น

ด้วยเหตุนี้ นอกจากที่ควรที่จะได้มีการกำหนดข้อจำกัดในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ให้ชัดเจนในกฎหมายแล้ว ประมวลรัษฎากรก็ควรที่จะมีบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิของผู้ที่ถูกประเมินภาษีไว้ด้วย โดยการบัญญัติให้สิทธิผู้เสียหายในการที่จะใช้วิจารณ์ญาณของตนเองได้ในระดับหนึ่งว่า หากเลยกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาอุทธรณ์ไม่เสร็จ ผู้เสียหายก็มีสิทธิที่จะเลือกนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้เลยโดยไม่จำเป็นต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอีกต่อไป ทั้งนี้ เพื่อให้กฎหมายสามารถที่จะปรับตัวได้ตามหลักแห่งความยืดหยุ่น (Flexibility) เพื่อให้กฎหมายสามารถที่จะบังคับใช้ได้อย่างสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ในกรณีที่ให้ผู้ถูกประเมินภาษีแล้วหากความยุติธรรมได้อย่างโดยกระบวนการที่มีประสิทธิภาพสูงสุด

หลักการดังกล่าวได้มีการกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรของแคนาดา โดยให้สิทธิผู้เสียภาษีในการที่จะอุทธรณ์การคัดค้านการประเมินภาษีต่อศาลภาษีอากรได้ ถ้าหากปรากฏว่า รัฐมนตรีไม่สามารถที่จะพิจารณาคำคัดค้านการประเมินได้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน นับตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้แจ้งคำคัดค้าน²⁵



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁵ Canadian Income Tax Act section 169