สัญญาเลขที่ R2563C010

สำนักหอสมุด

อภินันทนาการ

รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี : ข้อเสนอการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีของไทย

The Protection of Taxpayers' Rights : Proposals for the Establishment of a Thai Taxpayers' Charter

ดร.เกศราภรณ์ ปานงาม
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร

สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยนเรศวร
วันลงทะเบียน - 9 ก.พ. 2565
เลขทะเบียน.....
เลขเรียกหนังสือ ว HJ 1450 .55 ก๓๖๒ 2563

กันยายน พ.ศ. 2564
สนับสนุนโดย
งบประมาณรายได้มหาวิทยาลัยนเรศวร
ปีงบประมาณ พ.ศ. 2563

บทสรุปผู้บริหาร

กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ได้กำหนดยุทธศาสตร์ในการขับเคลื่อนองค์กรให้มีความสอดคล้องกับแผนแม่บทยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561-2580) ตามประเด็นยุทธศาสตร์ด้านการสร้างความสามารถในการแข่งขัน และด้านการปรับสมดุลและพัฒนาระบบการบริหารจัดการภาครัฐ โดยมีเป้าหมายเพื่อรักษาเสถียรภาพทางรายได้ภาษีอย่างยั่งยืน และพัฒนาระบบการบริหารและการบริการเพื่อเสริมสร้างการแข่งขันทางเศรษฐกิจและสังคม กรมสรรพากรได้วางมาตรการในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ดังกล่าว โดยให้มีการเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง (Tax Compliance) ทั้งในด้านการบริหารจัดเก็บภาษี และการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง

ความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง (Voluntary tax compliance) เป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้ระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเองประสบความสำเร็จ เนื่องจากการบริหารภาษีอากรในระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเองต้องอาศัยผู้เสียภาษีอากรในการจัดทำรายการที่พึงเสียภาษีอากรของตนและชำระภาษีอากรจากรายงานการประเมินตนเองดังกล่าวอย่างครบถ้วนและถูกต้อง องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ชี้ให้เห็นว่าการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นธรรมของผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการขับเคลื่อนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรที่จะปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ และหากผู้เสียภาษีอากรตระหนักและเข้าใจถึงสิทธิของตน และผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ จะเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (Taxpayers' Charter) เป็นวิธีการหนึ่งในการช่วยยกระดับความเป็นธรรมในระบบภาษีอากร และยังเป็นเครื่องมือในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการหนึ่งที่มีการนำมาใช้เพื่อเสริมสร้างการปฏิบัติตามทางภาษีอากรด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมีการนำมาใช้เพื่อวางแนวทางในการปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร และเป็นช่องทางในการแจ้งผู้เสียภาษีอากรให้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ของตน ซึ่งเป็นการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่โดยหน่วยงานภาษีอากรไปในตัว ถือเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของหน่วยงานภาษีอากรในการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับกิจการภาษีอากรของตน โดยการใช้ภาษาที่เรียบง่าย ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิและหน้าที่ของตนมากยิ่งขึ้น โดยหลายประเทศทั่วโลกได้มีการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศตน

นอกจากนี้ OECD ยังสนับสนุนให้ประเทศที่ยังไม่มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรพิจารณาจัดทำกฎบัตรดังกล่าวและประกาศใช้ในประเทศของตน

งานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย (A Thai Taxpayers' Charter) ซึ่งผู้วิจัยได้ดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว โดยได้ศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง และศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน รวมถึงต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจากการศึกษาของสมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (The Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA) สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรระหว่างประเทศแห่งยุโรป (The Confédération Fiscale Européenne: CFE หรือ CFE Tax Advisers Europe) และสมาคมแห่งความน่าเชื่อถือและผู้ปฏิบัติงานด้านอสังหาริมทรัพย์ (The Society of Trust and Estate Practitioners: STEP) โดยใช้วิธีการดำเนินการวิจัยเชิงเอกสาร เก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทั้งข้อมูลปฐมภูมิและข้อมูลทุติยภูมิ

ผู้วิจัยใช้สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการของ OECD ได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (the right to be informed, assisted and heard) สิทธิในการอุทธรณ์ (the right to appeal) สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (the right to pay no more the correct amount of tax) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) สิทธิส่วนบุคคล (the right to privacy) และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the right to confidentiality) ประกอบกับผลการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ เป็นกรอบในการเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย อย่างไรก็ตาม การศึกษาวิจัยนี้ศึกษาเฉพาะสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการจัดเก็บของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย และการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่รวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีของผู้เสียภาษีอากร เช่น สิทธิในการยกเว้นภาษี สิทธิในการลดหย่อนภาษี หรือสิทธิอื่น ๆ ที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน

ผลการศึกษาพบว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยได้มีการรับรองไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องฉบับต่างๆ ทั้งในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายภาษีอากรโดยตรงได้รับรองถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้เพียงบางประการ ได้แก่ การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน การห้ามเจ้าพนักงาน

เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษี การผ่อนชำระภาษี การขอคืนภาษี การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร การขอทุเลาการชำระภาษีอากร และการของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการอื่นๆ จะเป็นการรับรองโดยกฎหมายฉบับอื่นๆ ข้างต้น

การที่สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีการรับรองไว้ในกฎหมายหลากหลายฉบับอย่างกระจัดกระจายนั้น อาจเป็นผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ทราบถึงสิทธิของตนที่มีอยู่ตามกฎหมายได้อย่างครบถ้วน ผู้เสียภาษีอากรอาจเข้าใจว่าตนมีเพียงสิทธิตามที่ประมวลรัษฎากรรับรองไว้เท่านั้น อีกทั้ง การใช้กฎหมายหลายฉบับยังอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีอากร ถือเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอากรในการเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิของตนได้โดยง่าย นอกจากนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยยังคงมีปัญหาอยู่บางประการ ทั้งในด้านสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง สิทธิในการอุทธรณ์ สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน สิทธิส่วนบุคคล และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ ทั้งนี้ แม้ว่าปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยจะยังไม่มีความรุนแรงมากนัก แต่การมีเอกสารที่เป็นทางการระบุถึงสิทธิต่างๆ ของผู้เสียภาษีอากรจะเป็นช่องทางที่มีประโยชน์ในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงเพื่อทราบถึงสิทธิของตน และยังเป็นการรับรองโดยหน่วยงานภาษีอากรถึงสิทธิที่มีอยู่ของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่อธิบายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างครอบคลุมโดยการใช้ภาษาที่เรียบง่าย จะมีส่วนสำคัญในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรตระหนักถึงสิทธิที่มีอยู่ของตนและทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจถึงสิทธิต่างๆ ของตนได้โดยง่าย

งานวิจัยฉบับนี้เสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย โดยเสนอแนะให้เนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรมีลักษณะเป็นการสรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงมาตรฐานการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจได้ง่าย และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรเป็นสิทธิที่มีกฎหมายรับรองไว้อย่างชัดแจ้ง และอาจระบุถึงมาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรไว้ด้วยก็ได้ งานวิจัยฉบับนี้ได้เสนอสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยในเบื้องต้น ประกอบด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 10 ประการ ซึ่งเป็นสิทธิที่มีกฎหมายไทยรับรองไว้ ได้แก่ การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน การมีตัวแทน การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น การร้องทุกข์และการอุทธรณ์ ความรับผิดทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ และอาจกำหนดมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพไว้ด้วยก็ได้

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรจัดทำในรูปแบบของกฎบัตรภาษีอากรทางบริหารในระยะแรก แต่หากต้องการให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีรากฐานทางกฎหมายรองรับ ก็อาจพิจารณาให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติที่กำหนดให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้น ซึ่งจะเป็นการประกันความมีประสิทธิภาพของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรและประกันความมั่นใจให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการได้รับความคุ้มครองสิทธิของตนยิ่งขึ้น และเพื่อให้การใช้กฎบัตรภาษีอากรเชิงบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงต้องมีกลไกและเครื่องมือในการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

งานวิจัยฉบับนี้ได้เสนอกลไกและเครื่องมือในการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้การใช้กฎบัตรภาษีอากรเชิงบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการติดตาม กำกับดูแล ประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรภาษีอากร และให้มีการรวบรวมข้อมูลจากผลสำรวจความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสียและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นๆ เพื่อประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรซึ่งต้องทำเป็นประจำอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง และจัดทำรายงานประจำปีรายงานผลประเมินการปฏิบัติงานตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยต้องมีการเผยแพร่รายงานดังกล่าวให้สาธารณชนทราบ รวมถึงการจัดให้มีช่องทางสำหรับผู้เสียภาษีอากรในการร้องทุกข์หากเกิดกรณีที่หน่วยงานภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร อีกทั้ง กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรต้องมีการทบทวนเพื่อปรับปรุงพัฒนาอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มีความสัมพันธ์กับสถานการณ์ มีความทันสมัย และตอบสนองความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียสำคัญและชุมชน

การจัดทำ ทบทวนและปรับปรุงพัฒนากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยการมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสียถือว่ามีความสำคัญยิ่ง การหารือกับผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่างๆ อย่างกว้างขวางครอบคลุม ไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษีอากร เจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร สาธารณชนทั่วไป ตลอดจนกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียอื่นๆ ทั้งภาคองค์กรธุรกิจ ชุมชน และหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ จะเป็นปัจจัยที่ช่วยให้กฎบัตรภาษีอากรมีความเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยอย่างแท้จริง นอกจากนี้ การให้ความรู้และเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้ถึงกลุ่มเป้าหมายสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพภาษีอากร และชุมชน จะเป็นการส่งเสริมให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

งานวิจัยฉบับนี้เสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย เพื่อเป็นเครื่องมือในการยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร และทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อันจะส่งผลดีต่อการเสริมสร้างพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรให้ปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ อีกทั้ง การศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยงานวิจัยฉบับนี้จะเป็นการเติมเต็มช่องว่างในองค์ความรู้ทั้งทางด้านวิชาการเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และด้านการนำไปประยุกต์ใช้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาระบบบริหารภาษีอากรของประเทศไทย

บทคัดย่อ

กรมสรรพากรมีเป้าหมายในการพัฒนาระบบการบริหารภาษีอากรโดยมุ่งเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง ซึ่งความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมของระบบภาษีอากรและการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เป็นสิ่งสำคัญในการขับเคลื่อนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรให้ปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นวิธีการเริ่มต้นวิธีหนึ่งในการยกระดับความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร และยังเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

งานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเสนอแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย และได้ศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องตลอดจนศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์หลักดังกล่าว โดยใช้สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD ประกอบกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศรวมถึงต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE and STEP เป็นกรอบในการเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

งานวิจัยฉบับนี้เสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย โดยเสนอแนะถึงเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รูปแบบของกฎบัตรภาษีอากร กระบวนการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร กลไกการติดตามกำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากรตลอดจนการทบทวนและการปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

คำสำคัญ: กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากร การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง

Abstract

The Revenue Department of Thailand aims to develop the tax administrative system with the objective of reinforcing tax compliance. The taxpayer's perceptions of the fairness of a tax system and the protection of taxpayer rights are important drivers of voluntary tax compliance behavior of taxpayers. A Taxpayers' Charter is an initiative to enhance the fairness of a tax system and can be a major means to protect the rights of taxpayers more effectively.

The main purpose of this research is to provide proposals for formulating a Thai Taxpayers' Charter. To achieve this purpose, the research examines the rights of Thai taxpayers under the tax law and relevant laws and investigates the Taxpayers' Charter of other countries. The research uses the basic taxpayer rights introduced by the OECD and the Taxpayers' Charter of other countries, including the Model Taxpayer Charter published by AOTCA CFE and STEP as a framework for proposing the Thai Taxpayers' Charter.

The research provides suggestions about the basic content of the Charter, the rights of taxpayers that should be elaborated into the Charter, the form of the Charter, the process of drafting the Charter, the mechanism for supervising and evaluating the performance of the tax authority against the Charter, and the review and update of the Charter.

Keywords: Taxpayers' Charter, Rights of taxpayers, Tax compliance

สารบาญ

บทสรุปผู้บริหาร i

บทคัดย่อ vi

Abstract vii

บทที่ 1 บทนำ 1

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา 1

1.2 คำถามและวัตถุประสงค์ของการวิจัย 5

1.3 ขอบเขตของการวิจัย 6

1.4 วิธีการดำเนินการวิจัย 7

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 8

บทที่ 2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 9

2.1 ความนำ 9

2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร 9

2.2.1 ความหมายของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 10

2.2.2 ความสำคัญของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 11

2.2.3 ประเภทของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 12

2.2.4 สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรโดย OECD 16

2.3 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 19

2.3.1 ความสำคัญของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต่อระบบภาษีอากร 19

2.3.2 บทบาทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 21

2.3.3 พัฒนาการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 23

2.3.4 ประเภทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 24

2.4 สรุป 25

บทที่ 3 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายของไทย 27

3.1 ความนำ 27

3.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย 27

3.3 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 29

3.3.1 การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน 29

3.3.2 การห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากร 29

3.3.3 การผ่อนชำระภาษี 30

3.3.4 การขอคืนภาษี 30

3.3.5 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร 31

3.3.6 การขอทุเลาการชำระภาษีอากร 33

3.3.7 การของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร 34

3.4 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร 34

3.4.1 การใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง 35

3.4.2 การเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นในคดี 36

3.5 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง 36

3.5.1 การมีทนายความ ที่ปรึกษา หรือผู้ทำการแทน 37

3.5.2 การได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่และได้รับคำแนะนำ 38

3.5.3 การขอตรวจดูเอกสารเพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิ 38

3.5.4 การได้รับแจ้งเหตุผลการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 38

3.5.5 การได้รับทราบข้อเท็จจริง โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน 39

3.5.6 การได้รับแจ้งสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์ 40

3.6 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ 40

3.6.1 การเข้าตรวจดูข้อมูลข่าวสารของราชการ 41
3.6.2 การขอข้อมูลข่าวสารของราชการเป็นการเฉพาะราย 41
3.6.3 การได้รับความคุ้มครองในข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล 41
3.6.4 การได้รู้ถึงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน 42
3.6.5 การร้องเรียนต่อคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ 42
3.7 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล 42
3.8 สรุปสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง 43
3.9 ปัญหาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 46
3.9.1 สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง 46
3.9.2 สิทธิในการอุทธรณ์ 49
3.9.3 สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด 50
3.9.4 สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน 54
3.9.5 สิทธิส่วนบุคคล 56
3.9.6 สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ 57
3.10 สรุป 59

บทที่ 4 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ 61

4.1 ความนำ 61
4.2 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย 62
4.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 63
4.2.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 68
4.3 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษ 73
4.3.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 74
4.3.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 76
4.4 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดีย 78

4.4.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 79
4.4.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 81
4.5 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน 81
4.5.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 81
4.5.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 83
4.6 ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) 86
4.6.1 หลักการพื้นฐานของต้นแบบผู้เสียภาษีอากร 87
4.6.2 รายละเอียดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 89
4.7 สรุป 90

บทที่ 5 แนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย 92

5.1 ความนำ 92
5.2 เนื้อหาและสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 92
5.2.1 เนื้อหาของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 93
5.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 94
5.3 วัตถุประสงค์และรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 103
5.4 กระบวนการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 107
5.5 การติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 110
5.6 การทบทวนและปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 113
5.7 การให้ความรู้และการเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 114
5.8 สรุป 115

บทที่ 6 บทสรุปและเสนอแนะ 116

6.1 ความนำ 116
6.2 สรุปผลการศึกษาวิจัย 116

6.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทย 118
6.2.2 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ 120
6.2.3 ข้อเสนอการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย 122
6.3 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย 124
6.4 สรุป 125

บรรณานุกรม 127

สารบาญตาราง

ตาราง 1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย 43

ตาราง 2 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ 84

ตาราง 3 ความสอดคล้องสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย 94

ตาราง 4 เปรียบเทียบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ 98

ตาราง 5 สรุปความสัมพันธ์สิทธิของผู้เสียภาษีอากร 100

สารบาญภาพ

ภาพ 1 การเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ..... 6

ภาพ 2 ขั้นตอนการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย 109

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561-2580) จัดทำขึ้นตามมาตรา 65 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 เพื่อเป็นเป้าหมายการพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืนตามหลักธรรมาภิบาล และเป็นกรอบในการจัดทำแผนต่างๆ ให้สอดคล้องและบูรณาการกัน[1] มุ่งเน้นถึงความสำคัญของการพัฒนาโครงสร้างของประเทศไทยในมิติต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นด้านทรัพยากรมนุษย์ สังคม กฎหมาย เศรษฐกิจ รวมถึงการพัฒนาด้านระบบภาษีอากร โดยต้องพัฒนากลยุทธ์เพื่อส่งเสริมให้ประเทศมีศักยภาพในการแข่งขันที่สูงขึ้น และต้องสร้างความพร้อมในการที่จะยกระดับมาตรฐานและการปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบกติกาสากล[2] ยุทธศาสตร์ชาติได้กำหนดประเด็นยุทธศาสตร์ด้านการสร้างความสามารถในการแข่งขัน มีเป้าหมายการพัฒนาที่มุ่งเน้นการยกระดับศักยภาพของประเทศในหลากหลายมิติ[3] และประเด็นยุทธศาสตร์ด้านการปรับสมดุลและพัฒนาระบบการบริหารจัดการภาครัฐ มีเป้าหมายการพัฒนาที่มุ่งเน้น "ภาครัฐของประชาชนเพื่อประชาชนและประโยชน์ส่วนรวม"[4] และปรับวัฒนธรรมการทำงานให้มุ่งผลสัมฤทธิ์และผลประโยชน์ส่วนรวม มีความทันสมัย พร้อมที่จะปรับตัวให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของโลก และปฏิบัติงานที่เทียบเท่ากับมาตรฐานสากล[5]

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย[6] ได้กำหนดยุทธศาสตร์ในการขับเคลื่อนองค์กรให้มีความสอดคล้องกับแผนแม่บทยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ตามประเด็นยุทธศาสตร์ด้านการสร้างความสามารถในการแข่งขัน และด้านการปรับสมดุลและพัฒนาระบบการบริหารจัดการภาครัฐ[7] โดยมีเป้าหมายเพื่อรักษาเสถียรภาพทางรายได้ภาษีอย่างยั่งยืน และพัฒนาระบบการบริหารและการบริการเพื่อเสริมสร้างการแข่งขันทางเศรษฐกิจและสังคม[8] กรมสรรพากรได้วางมาตรการในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ดังกล่าว โดยให้

---

[1] ยุทธศาสตร์ชาติ พ.ศ.2561-2580, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 135 ตอนที่ 82 ก, 13 ตุลาคม 2561, 1.

[2] เรื่องเดียวกัน, 3-5.

[3] เรื่องเดียวกัน, 9.

[4] เรื่องเดียวกัน, 10.

[5] เรื่องเดียวกัน, 10.

[6] ภาษีอากรเป็นรายได้หลักของรัฐบาลไทยและภาษีอากรที่จัดเก็บได้ส่วนใหญ่มาจากการจัดเก็บโดยกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร โปรดดู ข้อมูลการเปรียบเทียบผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลของกระทรวงการคลัง.

[7] กรมสรรพากร, *แผนยุทธศาสตร์กรมสรรพากร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2563 - 2565*, (กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร, 2563), 5.

[8] เรื่องเดียวกัน, 21-23.

มีการเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง (Tax Compliance) ทั้งในด้านการบริหารจัดเก็บภาษีอากร และการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง[9]

ความสมัครใจในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องของผู้เสียภาษีอากร (Voluntary tax compliance) ถือเป็นปัจจัยที่สำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้ระบบภาษีอากรใดระบบหนึ่งประสบความสำเร็จ[10] ทั้งนี้ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ชี้ให้เห็นว่าการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นธรรมของผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการขับเคลื่อนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรที่จะปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ[11] และการปฏิบัติของผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากรย่อมส่งผลต่อระดับของความสมัครใจในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องของผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรตระหนักและเข้าใจถึงสิทธิต่างๆ ของตน และผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ จะเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง[12] นอกจากนี้ ธนาคารพัฒนาเอเชีย (The Asian Development Bank: ADB) ได้อธิบายว่าการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นธรรมถือเป็นเรื่องที่ผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรจะต้องถือปฏิบัติ[13] อีกทั้ง การที่ผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรของประเทศใดๆ ปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นธรรมจะเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้การบริหารจัดการภาษีของประเทศนั้นๆ เป็นที่ยอมรับในระดับสากล[14]

การศึกษาของสมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (The Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA) สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีระหว่างประเทศแห่งยุโรป (The Confédération Fiscale Européenne: CFE หรือ CFE Tax Advisers Europe) และสมาคมแห่งความน่าเชื่อถือและผู้ปฏิบัติงานด้านอสังหาริมทรัพย์ (The Society of Trust and Estate Practitioners: STEP) แสดงให้เห็นว่าการยกระดับความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรนั้นสามารถทำได้

---

[9] เรื่องเดียวกัน, 21-23.

[10] Michael D'Ascenzo, "It is the Community's Tax System," *Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 2, no. 1, (2006): 13.

[11] Centre for Tax Policy and Administration, "Information Note: Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour" (Information Note, Forum on Tax Administration: Small/ Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup Organised by the Organisation for Economic Co-operation and Development, November 2010), 28.

[12] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP001 Principles of Good Tax Administration – Practice Note," May 2, 2001, 3.

[13] Asian Development Bank, *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific* (Philippines: Asian Development Bank, 2016), 9.

[14] Michael D'Ascenzo, "It is the Community's Tax System,": 13.

ในหลากหลายรูปแบบ แต่วิธีการหนึ่งที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนและไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย คือ การจัดทำและการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (Taxpayers' Charter)[15] กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่ใช้วางแนวทางในการปฏิบัติของผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร และแถลงถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งหลายประเทศทั่วโลกได้มีการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศตน เช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนนาดา ประเทศฝรั่งเศส เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศมาเลเซีย เป็นต้น อีกทั้ง กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนอกจากจะเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการยกระดับความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรแล้ว ยังสามารถช่วยให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นอีกด้วย[16] นอกจากนี้ OECD ยังสนับสนุนให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ยังไม่มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรพิจารณาจัดทำกฎบัตรดังกล่าวและประกาศใช้ในประเทศของตน[17]

หากกรมสรรพากรของไทยมีเป้าหมายที่จะเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง กรมสรรพากรต้องทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงการได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมและมั่นใจในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของกรมสรรพากร โดยที่ผ่านมากรมสรรพากรได้มีการพัฒนาการบริหารภาษีในหลายๆ ด้าน รวมถึงการพัฒนาด้านทัศนะที่มีแนวโน้มในการมองผู้เสียภาษีอากรว่าเป็นผู้รับบริการของรัฐ และมีความพยายามในการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ดีขึ้น เพื่อส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากร ซึ่งแนวโน้มดังกล่าวสอดคล้องกับกระแสการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในนานาประเทศ[18] การจัดทำและประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยจะเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของกรมสรรพากรในการรับรองว่าจะปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และช่วยทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงความเป็นธรรมในระบบภาษีอากร ซึ่งเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้กรมสรรพากรบรรลุเป้าหมายดังกล่าวได้ เมื่อผู้เสียภาษีอากรยินยอมเสียภาษีอากรด้วยความสมัครใจ ย่อมเป็นผลดีต่อการพัฒนาระบบภาษีอากรของประเทศไทย และนำไปสู่การรักษาเสถียรภาพทางรายได้ภาษีอากรอย่างยั่งยืน

การทบทวนการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่สำคัญพบว่า ศาลภาษีอากรกลางได้ทำการศึกษาวิจัยเรื่องบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยใช้การวิจัยทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ และมีการศึกษา

---

[15] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report* (UK: AOTCA, CFE and STEP, 2013), 28.

[16] Ibid., 151.

[17] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," August 2003, 7.

[18] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21* (รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์) (กรุงเทพฯ: ศาลภาษีอากรกลาง, 2552), 14.

เปรียบเทียบกับประเทศคู่ค้าที่สำคัญของประเทศไทย ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น ซึ่งผลการศึกษาวิจัยพบว่าปัญหาอุปสรรคที่สำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ได้แก่ กระบวนการยุติธรรมที่ล่าช้ายาวนาน มีค่าใช้จ่ายสูง การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่จำเป็นโดยผู้เสียภาษีทำได้ยาก ศาลภาษีอากรยังมีบทบาทในลักษณะเชิงรุกน้อยเกินไป และปัญหาเกี่ยวกับกลไกในการสร้างความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร และการศึกษาวิจัยได้เสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคทั้งในรูปแบบของมาตรการทางกฎหมายและมาตรการทางบริหาร[19] แต่อย่างไรก็ตาม งานศึกษาวิจัยดังกล่าวของศาลภาษีอากรกลางจำกัดขอบเขตอยู่เพียงแต่บทบาทของศาลภาษีอากรกลางในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร

การศึกษาของคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรภายใต้คณะกรรมการการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน ชี้ให้เห็นถึงปัญหาในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และได้ให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรไว้หลายประการ ได้แก่ การจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางโดยให้หน่วยงานอุทธรณ์เป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีอากร การกำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรดำเนินการตรวจสอบภาษีอากรให้เสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีอากรจากการถูกตรวจสอบภาษีอากร การคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในการถูกประเมินภาษีอากรเพื่อบรรเทาปัญหาในทางปฏิบัติจากความไม่ชัดเจนในการชี้แจงข้อเท็จจริงประเด็นปัญหาภาษีอากรในคำสั่งประเมินภาษีอากร การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้ไม่ถูกตรวจสอบภาษีอากรมากเกินไปจนเป็นภาระ การกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรเพื่อสร้างความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรในการเตรียมตัวเพื่อยื่นอุทธรณ์ประเมินภาษีอากร การกำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อสร้างความชัดเจนและความแน่นอนให้กับผู้เสียภาษีอากรว่าจะได้รับการวินิจฉัยเสร็จเมื่อใด การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านระบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการตอบข้อหารือและทราบถึงภาระทางภาษีอากรของตน และการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร[20]

---

[19] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21* (รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์) (กรุงเทพฯ: ศาลภาษีอากรกลาง, 2552).

[20] คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ภายใต้คณะกรรมการการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน, "ข้อเสนอปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร: กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรและธรรมาภิบาลทางภาษีอากร," 21 กันยายน 2561.

การศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้สำรวจและวิเคราะห์ถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศต่างๆ ทั่วโลกจำนวนทั้งสิ้น 41 ประเทศ[21] โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง 3 กลุ่ม ได้แก่ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากร และที่ปรึกษาภาษีอากร ผลจากการสำรวจพบว่าการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในแต่ละประเทศย่อมมีความแตกต่างกันไป แต่อย่างไรก็ตาม สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในหลายๆ ด้านก็เป็นที่ยอมรับตรงกันในประเทศต่างๆ ว่าเป็นสิทธิสำคัญที่ผู้เสียภาษีอากรต้องได้รับความคุ้มครอง และผลการสำรวจดังกล่าวนำไปสู่การจัดทำต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) ที่แนะนำให้ประเทศต่างๆ ทั่วโลกอาจนำไปปรับใช้ได้ ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวใช้หลักการสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD เป็นพื้นฐานในการจัดทำ ประกอบกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรด้านอื่นๆ ที่ได้จากผลการสำรวจ[22] อย่างไรก็ตาม แม้การศึกษาของของ AOTCA CFE และ STEP จะถือว่าเป็นการศึกษาที่มีการสำรวจความคิดเห็นในประเทศต่างๆ ครอบคลุมถึง 41 ประเทศ แต่การศึกษาดังกล่าวไม่ได้ทำการศึกษาในกรณีของประเทศไทย

การศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่สำคัญที่ได้กล่าวถึงข้างต้น แสดงให้เห็นว่ายังไม่มีการศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยที่มีความชัดเจน การศึกษาเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าว จะเป็นการเติมเต็มช่องว่างในองค์ความรู้ทั้งทางด้านวิชาการเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และด้านการนำไปประยุกต์ใช้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาระบบบริหารภาษีอากรของประเทศไทย

ดังนี้ ผู้วิจัยจึงเห็นความสำคัญของการศึกษาถึงแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย (A Thai Taxpayers' Charter) เพื่อเป็นเครื่องมือในการยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร และทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อันจะส่งผลดีต่อการเสริมสร้างพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรให้ปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ

1.2 คำถามและวัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษาถึงแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย (A Thai Taxpayers' Charter) ผู้วิจัยตั้งคำถามการวิจัยไว้ 2 ประเด็นหลัก คือ

---

[21] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter (AOTCA, CFE and STEP, 2015)," accessed December 15, 2020, http://www.taxpayercharter.com.

[22] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 157.

1. ผู้เสียภาษีอากรของไทยได้รับการรับรองสิทธิด้านใดบ้างภายใต้กฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

2. กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรต้องกำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีด้านใดบ้าง และควรมีขั้นตอนการจัดทำ รูปแบบ และสภาพบังคับอย่างไร

ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการวิจัยไว้ 3 ประการดังนี้ คือ

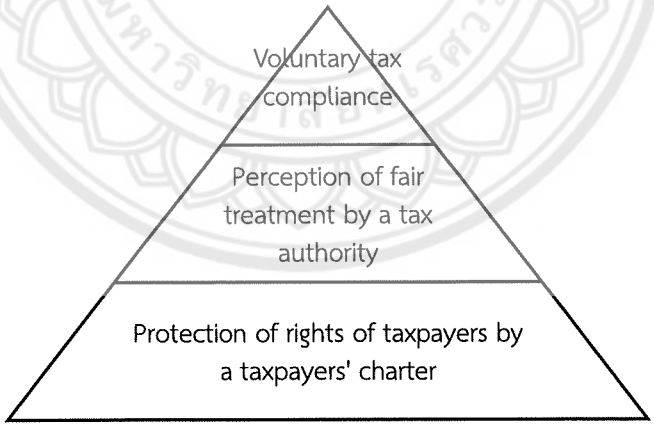
1. เพื่อศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

2. เพื่อศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศต่างๆ ทั้งประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนา รวมกันอย่างน้อย 4 ประเทศ

3. เพื่อเสนอแนะแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยที่เหมาะสม

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

การจัดทำและการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีของไทยจะเป็นเครื่องมือประการหนึ่งในการยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมของหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะมีผลดีต่อการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง



ภาพ 1 การเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ

การศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง และการศึกษาแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย ใช้สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD ประกอบกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศเป็นกรอบในการศึกษา ทั้งนี้ OECD กล่าวถึงสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีไว้ทั้งสิ้น 6 ประการ ได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (the right to be informed, assisted and heard) สิทธิในการอุทธรณ์

(the right to appeal) สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (the right to pay no more the correct amount of tax) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) สิทธิส่วนบุคคล (the right to privacy) และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the right to confidentiality)[23] และกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศที่ทำการศึกษา ได้แก่ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียซึ่งเป็นต้นแบบให้แก่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในหลายๆ ประเทศ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษซึ่งเป็นประเทศที่มีการรับรองสิทธิโดยการใช้กฎบัตรมานานหลายร้อยปีแล้ว และกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน เพื่อให้การศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศมีความหลากหลาย รวมถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรตามรายงานการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ที่จัดทำขึ้นเพื่อให้หน่วยงานภาษีอากรของประเทศต่างๆ สามารถนำไปปรับใช้ได้โดยง่าย

การศึกษาวิจัยนี้ไม่รวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีของผู้เสียภาษีอากร เช่น สิทธิในการยกเว้นภาษี สิทธิในการลดหย่อนภาษี หรือสิทธิอื่น ๆ ที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน และศึกษาเฉพาะสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการจัดเก็บของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย

1.4 วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษาวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงเอกสาร โดยใช้วิธีเก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลเอกสาร 2 ประเภท คือ

1. ข้อมูลปฐมภูมิ เป็นข้อมูลเอกสารขั้นต้นซึ่งผู้วิจัยต้องนำข้อมูลมาวิเคราะห์ ได้แก่ ตัวบทกฎหมาย คำพิพากษาของศาล เอกสารทางราชการ เช่น รายงานการประชุม บันทึกข้อความ จดหมายเหตุ เป็นต้น ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ

2. ข้อมูลทุติยภูมิ เป็นข้อมูลลำดับรอง คือ ข้อมูลที่ได้ผ่านการอธิบาย การตีความ หรือการวิเคราะห์มาแล้ว เช่น ตำรากฎหมาย รายงานวิจัย วิทยานิพนธ์ บทความ เป็นต้น ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ

---

[23] Organisation for Economic Co-operation and Development, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD, 2015), 284; Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 22.

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในระดับส่วนรวม ผลจากการศึกษาวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์โดยตรงสำหรับกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย โดยสามารถนำข้อมูลเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไปใช้ในการพัฒนาระบบการบริหารและการบริการ เพื่อยกระดับการความรับรู้ของประชาชนถึงการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม และเสริมสร้างความสมัครใจในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องของผู้เสียภาษีอากร (Voluntary Tax Compliance) อันจะเป็นผลดีต่อการรักษาเสถียรภาพทางรายได้ภาษีอากรอย่างยั่งยืน

2. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในระดับผู้เสียภาษีอากรแต่ละบุคคล ผลจากการศึกษาวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ การเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะช่วยทำให้ผู้เสียภาษีอากรตระหนักและเข้าใจถึงสิทธิของตน และทำให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องตระหนักถึงบทบาทหน้าที่ของตนในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

บทที่ 2

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

2.1 ความนำ

บทที่ 2 ของงานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นความรู้พื้นฐานของการศึกษาวิจัยนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นมีความสำคัญต่อระบบภาษีอากร และกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรถือเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรรูปแบบหนึ่งที่มีการนำมาใช้เพื่อเสริมสร้างการปฏิบัติตามทางภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร[24] นอกจากนี้ บทที่ 2 ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบถึงสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD และประเภทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการนำไปใช้เพื่อเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยในการศึกษาวิจัยนี้ต่อไป

บทที่ 2 กล่าวถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยอธิบายความหมายของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ความสำคัญของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ประเภทของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD ซึ่งผู้วิจัยนำไปใช้เป็นกรอบในการศึกษาปัญหาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยในบทที่ 3 และบทที่ 5 ตามลำดับ และอธิบายถึงความสำคัญของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต่อระบบภาษีอากร บทบาทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร พัฒนาการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และประเภทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเพื่อใช้เป็นแนวทางในการเสนอการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยในบทที่ 5

2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

แนวคิดเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดกับแนวคิดเรื่องสิทธิมนุษยชน ความเคลื่อนไหวของสิทธิมนุษยชนร่วมสมัยเริ่มต้นหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรก็เริ่มเป็นที่กล่าวถึงในช่วงปลายศตวรรษที่ 20 ซึ่งแนวคิดเรื่องสิทธิมนุษยชนและการคุ้มครองสิทธินั้นมีอิทธิพลอย่างยิ่งต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในฐานะเป็นสิทธิมนุษยชนสาขาหนึ่งก็เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ข้อเรียกร้องให้ปฏิบัติต่อบุคคลด้วยความเป็นธรรมและเสมอภาคนั้นก็มีการบัญญัติรองรับอยู่ใน

---

[24] Duncan Bentley, "The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities," (paper presented at the International Symposium on Japan's Tax Reform, The National Forum for Structural Tax Reform, June 2002), 1.

กฎหมายต่างๆ ทั่วโลก ถึงแม้ว่าแนวคิดเรื่องสิทธิมนุษยชนจะกว้างกว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากก็ตาม แต่ก็ว่าถือเป็นจุดเริ่มต้นของแนวคิดเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากร[25]

2.2.1 ความหมายของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

คำว่า "สิทธิของผู้เสียภาษีอากร"ยังไม่มีคำจำกัดความที่เป็นที่ยอมรับในระดับสากล แต่อาจกล่าวได้ว่าคือสิทธิต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรพึงมี และโดยทั่วไป "สิทธิ" หมายถึง สิ่งที่กฎหมายบังคับให้โดยตรงแก่ผู้ที่ได้รับผลกระทบ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรจึงอาจเป็นสิทธิทั้งในการกระทำเชิงบวกในส่วนของผู้เสียภาษีอากร เช่น การอุทธรณ์คำตัดสิน หรือการกระทำในเชิงปฏิเสธก็ได้ เช่น การอ้างเอกสิทธิ์ของผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายที่จะไม่ตอบคำถามหรือจัดหาเอกสาร[26]

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวพันกับสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร เงินที่ชำระเป็นค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บจากผู้เสียภาษีอากรโดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับสิ่งตอบแทนจากการเสียภาษีอากรโดยอ้อมคือการบริการสาธารณะที่ดำเนินการโดยรัฐ กฎหมายภาษีอากรจึงอาจจัดเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง เพราะอำนาจจัดเก็บภาษีอากรของรัฐกระทบต่อทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรโดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่ง สิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นด้านตรงข้ามของอำนาจจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ และเป็นสิ่งจำกัดอำนาจจัดเก็บภาษีอากรอยู่ในตัว โดยอำนาจในการเก็บภาษีอากรนั้นเกิดจากกฎระเบียบและความจำเป็นในสังคมที่ต้องมีรายได้เพื่อใช้ในกิจการของส่วนรวม และเป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากร กระจายความมั่งคั่งและการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐควรมีบทบาทในการเก็บภาษีอากรมากน้อยเพียงไรยังคงเป็นปัญหาที่มีการถกเถียงกันอยู่ แต่อย่างไรก็ตามต่างเป็นที่ยอมรับกันว่าอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่ต้องมีขอบเขต และถ้ามีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างถูกต้องเหมาะสม ย่อมทำให้การใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปในกรอบที่ถูกต้องเหมาะสมตามไปด้วย[27]

---

[25] Bogumił Brzeziński, "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues," in *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, eds. Włodzimierz Nykiel and Małgorzata Sęk, (Warszawa: Wolters Kluwer Business, 2009), 17; สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 15-16; วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, *สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ*, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2538), 21-22.

[26] Bogumił Brzeziński, "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues," in *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, 18; Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections* (Research Report) (Inspector-General of Taxation, 2016), 4.

[27] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 15, 46.

เนื้อหาของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นอาจยากที่จะกำหนดขึ้นใหม่ เนื่องจากระบบภาษีอากรในแต่ประเทศนั้นมีความสลับซับซ้อนและหลากหลายขึ้นกับปัจจัยหลายประการ อีกทั้งแนวความคิดที่เห็นว่าอำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรมาก่อนสิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังเป็นกระแสหลักอยู่ อย่างไรก็ตามอาจใช้วิธีการดำเนินการกำหนดต้นแบบเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นเกณฑ์ขั้นต่ำขึ้นชุดหนึ่งแล้วหลอมรวมเข้าไปในระบบภาษีอากร การตีความกฎหมายจะช่วยพัฒนากฎเกณฑ์เหล่านั้นต่อไปในลักษณะที่เหมาะสมสอดคล้องกับบริบททางกฎหมาย การเมือง เศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละประเทศ ประกอบกับการค้า เทคโนโลยี และการสื่อสารระหว่างประเทศที่ก้าวหน้าจะเป็นสิ่งที่ช่วยขจัดอุปสรรคต่างๆ ในการทำให้เกิดต้นแบบเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่สามารถบังคับใช้ได้ในประเทศต่างๆ[28]

2.2.2 ความสำคัญของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรในทุกสังคมประชาธิปไตยย่อมมีสิทธิและหน้าที่ขั้นพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาลและหน่วยงานภาครัฐต่างๆ รวมถึงหน่วยงานภาษีอากร และประเทศส่วนใหญ่ย่อมมีกฎหมายที่กำหนดถึงสิทธิและหน้าที่ทางภาษีอากร แต่เนื่องจากความหลากหลายของสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาษีอากรในประเทศต่างๆ รายละเอียดเฉพาะของสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรจึงแตกต่างกันไปบ้างในแต่ละประเทศ[29] แต่อย่างไรก็ตาม หน่วยงานภาษีอากรทุกหน่วยงานย่อมดำเนินงานด้านภาษีอากรโดยมีสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นพื้นฐานไม่ว่าจะเป็นสิทธิที่กำหนดไว้ในรูปแบบของกฎหมายหรือการบริหาร[30]

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมการปฏิบัติตามทางภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเอง เนื่องจากการบริหารภาษีอากรในระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเองนั้นต้องอาศัยผู้เสียภาษีอากรในการจัดทำรายงานเงินได้และรายการที่พึงเสียภาษีอากรของตนอย่างครบถ้วนและถูกต้อง และต้องชำระภาษีอากรจากรายงานการประเมินตนเองดังกล่าว[31] การบริหารระบบภาษีอากรแบบประเมินตนเองที่มีประสิทธิภาพนั้นจึงขึ้นอยู่กับการที่ผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ยอมปฏิบัติตามหน้าที่ของตนด้วยความสมัครใจ และในขณะเดียวกันผู้เสียภาษีอากรย่อมมีสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมจากหน่วยงานภาษีอากร

---

[28] เรื่องเดียวกัน, 16.

[29] Organisation for Economic Co-operation and Development, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* OECD, 282.

[30] Ibid., 283.

[31] Organisation for Economic Co-operation and Development, Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, (Paris: OECD, 2019), 34.

ซึ่งการที่ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรและการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความเป็นธรรมของหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรว่าสิทธิของตนได้รับความคุ้มครองนั้น เป็นปัจจัยสำคัญในการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ[32]

2.2.3 ประเภทของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจแบ่งประเภทได้หลายรูปแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการแบ่งประเภท[33] ซึ่งการแบ่งประเภทสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดย Duncan Bentley นับเป็นการแบ่งประเภทสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับการยอมรับและได้รับการอ้างอิงอย่างแพร่หลาย[34] โดยได้แบ่งประเภทสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประเภทของวิธีการบังคับใช้ ทั้งนี้ Bentley ได้แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงกฎหมาย (Legal right) และสิทธิในเชิงบริหารหรือในเชิงปกครอง (Administrative right) และแบ่งย่อยเป็นสิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิ สิทธิที่บังคับใช้ได้ง่ายหรือสิทธิที่มีสภาพบังคับมาก และสิทธิที่บังคับใช้ได้ยากหรือสิทธิที่มีสภาพบังคับน้อย[35]

1. การแบ่งประเภทของสิทธิในเชิงกฎหมาย (Legal right) และสิทธิในเชิงบริหาร (Administrative right) สามารถแบ่งได้ ดังต่อไปนี้

1) สิทธิเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Rights)

สิทธิเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิเป็นสิทธิที่เน้นถึงกระบวนการร่างกฎหมายที่ต้องมีความชอบด้วยกฎหมาย เป็นการตั้งคำถามถึงความถูกต้องสมบูรณ์ของกฎหมายภาษีอากร ทั้งในด้านรูปแบบและเนื้อหา ต้องมีความชัดเจน

---

[32] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 2-4.

[33] ดูตัวอย่างการแบ่งประเภทโดย Koji Ishimura, "The State of Taxpayers' Rights in Japan," *Revenue Law Journal* 7, issue 1 (1997): 165 ซึ่ง Koji Ishimura กล่าวถึง องค์ประกอบที่สำคัญที่สุดของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร คือ สิทธิในความเป็นธรรมเชิงกระบวนการ และแบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงการเมืองระบอบประชาธิปไตย และสิทธิในเชิงกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร, และตัวอย่างการแบ่งประเภทโดย Duncan Bentley, *Taxpayers Rights: Theory, Origin and Implementation*, (The Netherlands: Kluwer Law International, 2007).

[34] Duncan Bentley, *Taxpayers Rights: Theory, Origin and Implementation*, (The Netherlands: Kluwer Law International, 2007).

[35] Ibid., 93-137 อ้างอิงใน สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 17; Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules," *Australian Tax Review* 25, no. 3 (1996): 102.

2) สิทธิเชิงกฎหมายขั้นทุติยภูมิ (Secondary Legal Rights)

สิทธิเชิงกฎหมายขั้นทุติยภูมิเป็นสิทธิที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในระดับวิธีดำเนินการภายในขอบของกฎหมาย ซึ่งสามารถแยกได้เป็นระดับกระบวนการทั่วไปและกระบวนการเฉพาะ โดยกระบวนการทั่วไป ได้แก่ สิทธิในการได้รับมาตรฐานในการดำเนินการบริหารจัดการภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากร และกระบวนการบังคับใช้ตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปกปิดข้อมูลระหว่างการตรวจสอบ หรือสิทธิได้รับการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรอย่างเป็นธรรมและเป็นกลาง และสิทธิในการไม่เลือกปฏิบัติ เป็นต้น สำหรับกระบวนการเฉพาะ ได้แก่ สิทธิที่เกี่ยวข้องกับวิธีดำเนินการของแต่ละบุคคลและกระบวนการเฉพาะตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น การระบุเหตุผลในคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือแนวทางการพิจารณาคำขอ หรือวิธีการกำหนดแนวปฏิบัติล่วงหน้า โดยอาจใช้วิธีการบังคับหรือคุ้มครองเชิงบริหารก็ได้ สิทธิเชิงกฎหมายขั้นทุติยภูมิในระดับกระบวนการเฉพาะนี้จึงอาจเรียกได้อีกประการหนึ่งว่า สิทธิเชิงบริหารขั้นปฐมภูมิ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับวิธีการบังคับหรือคุ้มครอง

3) สิทธิเชิงบริหารขั้นปฐมภูมิ (Primary Administrative Rights)

สิทธิเชิงบริหารขั้นปฐมภูมิเป็นสิทธิที่ใช้วิธีการบังคับหรือคุ้มครองเชิงบริหารหรือเชิงปกครอง กล่าวคือ เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้โดยอาศัยการบริหารของเจ้าพนักงานภาษีอากรที่มีอำนาจ ธรรมชาติของสิทธิประเภทนี้อาจต่างจากสิทธิเชิงกฎหมายขั้นทุติยภูมิ แต่อาจมีผลคุ้มครองคล้ายกัน ตัวอย่างเช่น บางประเทศอาจมีกฎหมายคุ้มครองสิทธิของวิชาชีพทนายความหรือวิชาชีพบัญชี สำหรับเอกสารที่ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระทำให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งบางประเทศอาจไม่มีกฎหมายลักษณะดังกล่าว แต่อาจมีการคุ้มครองสิทธินั้นโดยให้ทำเป็นคำขอต่อเจ้าพนักงานเพื่ออนุมัติ และการอนุมัตินั้นอาจมีการเพิกถอนในภายหลังได้

4) สิทธิเชิงบริหารขั้นทุติยภูมิ (Secondary Administrative Rights)

สิทธิเชิงบริหารขั้นทุติยภูมิเป็นสิทธิที่เกี่ยวข้องกับรายละเอียดในกระบวนการ โดยปกติจึงไม่สามารถบัญญัติเป็นกฎหมายคุ้มครองได้ ตัวอย่างเช่น สิทธิในการได้รับความช่วยเหลือในเวลาที่เหมาะสมเพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจและสามารถปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีของตนได้ สิทธิประเภทนี้มีความเป็นอัตวิสัยมากกว่ากรณีการให้ระบุเหตุผลในคำสั่งของเจ้าพนักงาน เป็นการขึ้นอยู่กับเจ้าพนักงานว่าจะปฏิบัติอย่างไรในการให้บริการผู้เสียภาษีอากร การบังคับหรือคุ้มครองสิทธิประเภทนี้จึงเหมาะที่จะใช้วิธีการในเชิงบริหารมากกว่าการบัญญัติเป็นกฎหมาย บ่อยครั้งที่กฎทางสังคม ความคาดหวัง หรือดัชนีชี้วัดการบริการบางประการถูกเรียกว่าสิทธิเชิงบริหารทั้งๆ ที่ไม่ใช่ ตัวอย่างเช่น การเรียกร้องให้เจ้าพนักงานบริการอย่างสุภาพหรือมีมารยาทอันดี ที่มักเขียนอยู่ในแนวทางปฏิบัติต่างๆ มาตรการเหล่านี้บังคับให้เกิดผลจริงจังได้ยากโดยผู้เสียภาษีอากรเอง เพราะจำเป็นต้องวัดหรือ

ประเมินในทางอัตวิสัย ดังนั้น จึงไม่สามารถเปลี่ยนสิทธิ หรือกฎทางสังคมต่างๆ ดังกล่าวเป็นกฎระเบียบในทางกฎหมายเพื่อให้มีผลบังคับ

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในแต่ละประเทศอาจมีพัฒนาการของปริมาณและระดับคุณภาพมากน้อยต่างกัน จึงต้องพิจารณาสิทธิในเชิงกฎหมายว่ามีกฎหมายใดเป็นฐานอ้างของสิทธิและกำหนดผลทางกฎหมายของสิทธิดังกล่าวหรือไม่อย่างไร และยังต้องพิจารณาสิทธิในเชิงความเป็นจริงว่ามีการบังคับใช้ยากง่ายหรือสภาพบังคับแห่งสิทธินั้นมีอยู่จริงหรือไม่เพียงใด หรือสภาพบังคับนั้นเกิดได้โดยกฎหมาย โดยการบริหารจัดการ หรือโดยการตีความกฎหมาย[36]

2. การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร สามารถแบ่งได้เป็นการบังคับใช้สิทธิในเชิงกฎหมายและเชิงบริหาร ดังนี้[37]

1) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงกฎหมาย กล่าวคือ

การบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐที่มีลักษณะแก้ไขได้ยาก การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านรัฐธรรมนูญย่อมสามารถทำได้ แต่สิทธิที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญส่วนใหญ่จะบัญญัติไว้อย่างกว้างๆ และบังคับใช้กับเรื่องต่างๆ นอกเหนือจากเรื่องภาษีอากรด้วย ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความได้ เนื่องจากการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาใช้บังคับกับเรื่องภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดเช่นกัน จนอาจส่งผลให้การบังคับใช้ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร หากจะให้การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านรัฐธรรมนูญมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น อาจจำเป็นต้องแก้ไขรัฐธรรมนูญ

การทำให้กฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแก้ไขได้ยาก กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะต้องมีลักษณะที่แก้ไขได้ยากกว่ากฎหมายทั่วไป โดยการบัญญัติมาตรการที่ว่าด้วยวิธีการและรูปแบบการแก้ไขไว้ในกฎหมายด้วย กล่าวคือ วิธีการแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายหรือส่วนสำคัญของกฎหมายต้องใช้วิธีการที่พิเศษ โดยไม่ใช่การใช้เสียงข้างมากอย่างที่ใช้กับการแก้ไขกฎหมายอื่นๆ และรูปแบบในการแก้ไขหรือยกเลิกต้องมีรูปแบบพิเศษที่ต้องกระทำเสียก่อนจึงจะสามารถแก้ไขหรือยกเลิกได้ แต่การบัญญัติกฎหมายลักษณะนี้อาจเป็นไปไม่ได้ในบางประเทศ เนื่องจากการบัญญัติกฎหมายลักษณะนี้อาจจำกัดไว้เฉพาะกับกฎหมายระดับรัฐธรรมนูญเท่านั้น

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านการตีความกฎหมาย ซึ่งวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่บัญญัติไว้ในกฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ก็คือการกำหนดให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษยิ่งกว่าการตีความกฎหมายทั่วไป เพื่อป้องกันมิให้มีการตีความกฎหมายที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในทางที่ขัดกับเจตนารมณ์กฎหมาย

---

[36] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 18.

[37] Duncan Bentley, *Taxpayers Rights: Theory, Origin and Implementation*, 139-212 อ้างอิงใน สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 19-21.

การตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียด วิธีการที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้นโดยสภาพแล้วเป็นมาตรการที่ใช้ภายหลังจากที่ได้มีการตรากฎหมายขึ้นมาแล้ว วิธีการตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียดเป็นวิธีการป้องกันมิให้กฎหมายฉบับใหม่เกิดความขัดหรือแย้งกับกฎหมายฉบับเก่าอย่างไม่ตั้งใจ จึงอาจตั้งคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมายขึ้นมาเพื่อตรวจสอบว่าร่างกฎหมายฉบับใหม่นั้นขัดกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งนอกจากจะได้เป็นการพิจารณาร่างกฎหมายอย่างละเอียดแล้ว ยังส่งผลให้ฝ่ายบริหารที่เป็นผู้เสนอร่างกฎหมายต้องพิจารณาอย่างละเอียดรอบคอบว่าร่างกฎหมายดังกล่าวไม่ละเมิดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

การตราไว้ในกฎหมายทั่วไป ซึ่งการบัญญัติสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ในกฎหมายทั่วไป เช่น กฎหมายภาษีอากร จะส่งผลให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยไม่จำเป็นต้องนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในกฎหมายประเภทอื่นๆ มาตีความปรับใช้กับเรื่องภาษีอากร และยังจะส่งผลให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่บัญญัติไว้ในกฎหมายทั่วไปนั้น ผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องดำเนินการทางศาล แต่อุปสรรคสำคัญที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการทางศาลก็คือค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ซึ่งหากเปรียบเทียบกับจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืนแล้วไม่คุ้มกัน ผู้เสียภาษีอากรก็อาจตัดสินใจไม่ดำเนินการก็ได้

2) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงบริหาร

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงบริหารมีทั้งที่เกี่ยวข้องกับสิทธิขั้นปฐมภูมิ สิทธิขั้นทุติยภูมิ และจุดมุ่งหมายทางปกครอง กล่าวคือ

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงบริหารขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมินั้นจะมีมาตรการที่ค่อนข้างชัดเจน โดยการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิจะเป็นการคุ้มครองโดยผ่านกฎหมายปกครอง หรือวิธีปฏิบัติในทางปกครองโดยผ่านองค์กรอิสระต่างๆ ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบหรือรับเรื่องร้องเรียนต่างๆ

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับจุดมุ่งหมายทางปกครองนั้นจะมีองค์ประกอบหลักอยู่ที่เจตนาทางการปกครอง การบังคับใช้มีแนวโน้มว่าจะอาศัยหลักธรรมาภิบาลหรือการควบคุมคุณภาพโดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ กล่าวคือ การใช้หลักธรรมาภิบาล เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้วางหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติใดไว้แล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ต้องปฏิบัติตาม รัฐสภาหรือรัฐมนตรีอาจควบคุมดูแลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจัดทำเป็นรายงานประจำปีรายงานการปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติที่ได้วางไว้หรือไม่อย่างไร หรือการควบคุมคุณภาพโดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ เช่น ผู้ตรวจการแผ่นดิน ก็จะสามารถช่วยจัดการกับปัญหาของประชาชนได้

2.2.4 สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรโดย OECD

องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้ทำการศึกษากฎหมายและการบริหารภาษีอากรเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศสมาชิกของ OECD และเผยแพร่รายงานการศึกษา "Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries"[38] ในปี ค.ศ.1990 ซึ่งการศึกษาของ OECD เกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ดังกล่าวถือเป็นการศึกษาที่ได้รับการยอมรับและได้รับการอ้างอิงถึงอย่างกว้างขวาง ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าแม้ว่าประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ในขณะนั้นยังไม่มีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ชัดเจน แต่ก็มีสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในทุกระบบภาษีอากร ต่อมาในปี ค.ศ.2003 OECD ได้เผยแพร่สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวในเอกสาร The General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note และเสนอแนะให้หน่วยงานภาษีอากรของประเทศต่างๆ นำไปใช้เป็นต้นแบบในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของตน สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการตามรายงานการศึกษาของ OECD ได้แก่[39]

1. สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการได้รับทราบข้อมูลล่าสุดเกี่ยวกับการดำเนินการระบบภาษีอากรและวิธีการประเมินภาษีอากร สิทธิในการได้รับแจ้งถึงสิทธิต่างๆ ของตน รวมถึงสิทธิการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรทุกคนสามารถคาดหวังได้ว่าข้อมูลที่ได้รับจะทำให้ตนเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรของตนได้ดีขึ้น ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง รวมถึงการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพ การช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจและปฏิบัติตามหน้าที่ของตนได้อย่างถูกต้อง การให้เหตุผลในคำตัดสินที่เกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร การให้บริการตอบข้อซักถามและคำขออย่างรวดเร็ว การทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด การให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีอากรมีตัวแทนหรือที่ปรึกษา และการประเมินภาษีอากรต้องมีการแสดงถึงวิธีการในการคำนวณภาษีอากร

---

[38] Organisation for Economic Co-operation and Development, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 8, *Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries* (Paris: OECD Publications and Information Center [distributor], 1990).

[39] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," August 2003, 3.

2. สิทธิในการอุทธรณ์ (The right to appeal)

ผู้เสียภาษีอากรทุกคนย่อมมีสิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านคำตัดสินใดๆ ของหน่วยงานภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นคำตัดสินที่เกี่ยวกับการใช้กฎหมาย หรือคำวินิจฉัยทางปกครอง ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการอุทธรณ์รวมถึง การอธิบายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอทบทวนการคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์ต่างๆ การทบทวนในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเชื่อว่าหน่วยงานภาษีอากรตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด ใช้กฎหมายไม่ถูกต้อง หรือจัดการกับกรณีของผู้เสียภาษีอากรไม่เหมาะสม การทบทวนคำตัดสินต้องเป็นไปด้วยความรอบคอบ มืออาชีพ และเป็นกลาง การพิจารณาต้องแล้วเสร็จในเวลาอันรวดเร็วเท่าที่จะเป็นไปได้ การให้เหตุผลหากการคัดค้านการประเมินของผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการอนุมัติ และการขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีอากรเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อแก้ไขปัญหาข้อพิพาท

3. สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)

ผู้เสียภาษีอากรควรชำระภาษีอากรเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด โดยต้องคำนึงถึงพฤติการณ์ส่วนบุคคลและเงินได้ของผู้เสียภาษีอากร และมีสิทธิที่จะได้รับมาตรการช่วยเหลือตามสมควรจากหน่วยงานภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการบรรเทา และการลดหย่อนภาษีอากรทุกประเภทที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับ ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดยังรวมถึง การที่หน่วยงานภาษีอากรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และเป็นกลาง เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด และทำให้การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร การคืนภาษีอากร และสิทธิต่างๆ ของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างเหมาะสม

4. สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับความแน่นอนในเรื่องผลทางภาษีอากรในการกระทำของตน ผู้เสียภาษีอากรควรที่จะสามารถคาดการณ์ได้ถึงผลทางภาษีอากรที่จะตามมาทั้งในเรื่องส่วนบุคคลและการดำเนินธุรกิจตามปกติของตน อย่างไรก็ตาม อาจเป็นเรื่องที่สามารถบรรลุได้ยากเนื่องจากระบบภาษีอากรสมัยใหม่นั้นมีความซับซ้อนและมีการพัฒนาขึ้นเรื่อยๆ ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการได้รับการปฏิบัติอย่างชัดเจนแน่นอนรวมถึง การให้คำแนะนำเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรอันเนื่องมาจากการกระทำของผู้เสียภาษีอากร การให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบล่วงหน้าก่อนการเรียกผู้เสียภาษีอากรมาสอบถามหรือการเรียกให้ยื่นเอกสาร การแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงขอบเขตการสอบถาม และการจัดเวลาและสถานที่ที่เหมาะสมสำหรับการสอบถาม

5. สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)

ผู้เสียภาษีอากรทุกคนย่อมมีสิทธิที่จะคาดหวังว่าหน่วยงานภาษีอากรจะไม่ละเมิดความเป็นส่วนตัวของตนโดยไม่มีเหตุจำเป็น ในทางปฏิบัติหมายถึงการที่หน่วยงานภาษีอากรต้องหลีกเลี่ยงการตรวจค้นเคหสถานของผู้เสียภาษีอากรโดยไม่มีเหตุอันสมควร และหลีกเลี่ยงการเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรส่งข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการกำหนดจำนวนที่ถูกต้องของภาษีอากรที่ต้องชำระ การเข้าไปยังเคหสถานหรือสถานประกอบการของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรเพื่อตรวจสอบภาษีอากร หรือการขอข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรจากบุคคลที่สามควรมีกฎเกณฑ์ที่เข้มงวด ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิส่วนบุคคลรวมถึง การสอบถามหรือขอข้อมูลจากผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นไปเฉพาะเพื่อการตรวจสอบการปฏิบัติตามหน้าที่ของผู้เสียอากรเท่านั้น และข้อมูลใดๆ ที่ได้รับมาจากผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการรักษาไว้เป็นการส่วนตัว

6. สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับการรักษาปกปิดข้อมูลเกี่ยวกับตนที่มีอยู่กับหน่วยงานภาษีอากรไว้เป็นความลับ และการนำข้อมูลไปใช้ต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น กฎหมายภาษีอากรต้องมีบทกำหนดโทษในกรณีเจ้าหน้าที่ภาษีอากรนำข้อมูลที่เป็นความลับไปใช้ในทางที่ผิด และกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการรักษาลับที่ใช้กับเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต้องมีความเข้มงวด ทั้งนี้ OECD ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับยังรวมถึง การไม่ใช้หรือไม่เปิดเผยข้อมูลส่วนตัวหรือข้อมูลทางการเงินใดๆ ของผู้เสียภาษีอากร เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้เสียภาษีอากร หรือมีกฎหมายอนุญาตให้ทำได้ และเจ้าหน้าที่ภาษีอากรผู้มีอำนาจตามกฎหมายเท่านั้นที่จะสามารถเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรได้

ทั้งนี้ OECD แนะนำให้ประเทศที่ยังไม่มีการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรพิจารณาประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในประเทศของตน เพื่ออธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ และสนับสนุนให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรครอบคลุมถึงสิทธิและหน้าที่ขั้นพื้นฐานที่ระบุไว้ในเอกสาร The General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note[40] ซึ่งในช่วงหลายทศวรรษที่ผ่านมาหลายประเทศได้มีการนำสิทธิและหน้าที่ขั้นพื้นฐานดังกล่าวมาอธิบายอย่างละเอียดใน "ผู้เสียภาษีอากร/ลูกค้า" หรือ "บริการ" กฎบัตรของตน โดยมักรวมถึงพฤติกรรมที่คาดหวังจากเจ้าหน้าที่ภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรไว้ด้วย[41]

---

[40] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," August 2003, 7.

[41] Organisation for Economic Co-operation and Development, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, 282.

2.3 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) และการศึกษาของสมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (The Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA) สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรระหว่างประเทศแห่งยุโรป (The Confédération Fiscale Européenne: CFE) และสมาคมแห่งความน่าเชื่อถือและผู้ปฏิบัติงานด้านอสังหาริมทรัพย์ (The Society of Trust and Estate Practitioners: STEP) ได้อธิบายว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นการสรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับกิจการภาษีอากรของตน โดยการใช้ภาษาที่เรียบง่าย ซึ่งจะทำให้การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวและความเข้าใจในสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างกว้างขวางมากยิ่งขึ้น[42]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในหลายๆ ประเทศไม่ใช่เอกสารทางกฎหมาย แต่เป็นเสมือนคู่มือกฎหมาย ที่ไม่มีการเพิ่มเติมสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่นอกเหนือไปจากสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง[43] ดังที่ การศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้อธิบายถึงลักษณะของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้ว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องบรรยายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมาย[44] และ Duncan Bentley ได้อธิบายไว้ว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะขยายสิทธิทางกฎหมายหรือสิทธิทางปกครองของผู้เสียภาษีอากร แต่เป็นการกล่าวซ้ำถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่แล้วและกำหนดถึงมาตรฐานการบริการของหน่วยงานภาษีอากร อีกทั้งเป็นการย้ำถึงหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเช่นเดียวกัน[45]

2.3.1 ความสำคัญของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต่อระบบภาษีอากร

ความสมัครใจในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องของผู้เสียภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้ระบบภาษีอากรประสบความสำเร็จ[46] โดยเฉพาะความสำเร็จของระบบภาษีอากรแบบการประเมิน

---

[42] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," August 2003, 6; Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 162; Ian Young, "Taxpayer Rights and the Role of a Taxpayers' Charter," *Tax Notes International* 87, no.10 (2017): 991-995.

[43] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 162.

[44] Ibid., 21.

[45] Duncan Bentley, "The Significance of Declarations of Taxpayers' rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities,", 2.

[46] Michael D'Ascenzo, "It is the Community's Tax System,": 13.

ตนเองที่ต้องอาศัยการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ ซึ่งการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นธรรมของผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการขับเคลื่อนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรที่จะปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ[47] อีกทั้ง หากผู้เสียภาษีอากรตระหนักและเข้าใจถึงสิทธิของตน และผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ จะเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง[48]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญประการหนึ่งในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร[49] ผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่มีความกังวลเกี่ยวกับความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพในการบริหารและการจัดเก็บภาษีอากร ขณะเดียวกันการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เพิ่มมากขึ้นของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ก็มีความสัมพันธ์กับการที่หน่วยงานจัดเก็บนั้นให้ความสำคัญต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากขึ้น หรืออาจกล่าวได้ว่าความสามารถในการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากร[50] ซึ่งกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการแสดงให้เห็นว่ารัฐให้ความสำคัญต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และมีวัตถุประสงค์ที่จะส่งเสริมความไว้วางใจ ความเคารพ และความรับผิดชอบซึ่งกันและกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและรัฐ และเป็นเครื่องมือในการลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามทางภาษี (the costs of compliance) เพิ่มความสมัครใจในการปฏิบัติตามทางภาษีให้เป็นไปอย่างมีคุณภาพและประสิทธิภาพ ตลอดจนเป็นการรับรองว่าผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเท่าเทียม ปราศจากอคติและความลำเอียง[51]

การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นวิธีการที่มีประโยชน์อย่างยิ่งในการแถลงให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงสิทธิต่างๆ ของตน และเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของรัฐในการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นได้รับความคุ้มครอง[52] ซึ่งการที่ผู้เสียภาษีอากรตระหนักถึงสิทธิที่มีอยู่ของตน จะก่อให้เกิด

---

[47] Centre for Tax Policy and Administration, "Information Note: Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour" (Information Note, Forum on Tax Administration: Small/ Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup Organised by the Organisation for Economic Co-operation and Development, November 2010), 28.

[48] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP001 Principles of Good Tax Administration – Practice Note," May 2, 2001, 3.

[49] Duncan Bentley, "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?," *Australian Tax Forum* 12 (1995): 2.

[50] Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules,": 100.

[51] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 21-22.

[52] Jeffrey Owens, "Taxpayers' Rights and Obligations," *The OECD Observer* 166 (Oct 1, 1990): 19.

แรงผลักดันทางอ้อมให้เจ้าหน้าที่ภาษีอากรตอบสนองความคาดหวังของผู้เสียภาษีอากรทั้งความคาดหวังโดยรวมและความคาดหวังรายบุคคลตามที่ได้ระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร[53] ทั้งนี้ คำแถลงที่ชัดเจนถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการรับรองในการคุ้มครองสิทธิจะเป็นการยกระดับการปฏิบัติตามทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรโดยรวม และยังเป็นกลไกที่ช่วยให้การบริหารภาษีอากรมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น[54]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรสามารถนำไปใช้เพื่อให้การบริหารภาษีอากรเป็นไปได้อย่างดีขึ้น กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการให้บริการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งสามารถส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางวัฒนธรรมภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ให้เน้นถึงการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นสำคัญ ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงทางวัฒนธรรมดังกล่าวจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อได้รับการสนับสนุนจากหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องด้วย เมื่อปฏิสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากรดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด และการบริหารภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากขึ้น ย่อมเป็นสิ่งที่จะทำให้เกิดการปฏิรูปโครงสร้างภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ[55]

2.3.2 บทบาทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรรูปแบบหนึ่ง ซึ่งรูปแบบของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง โดยสามารถแบ่งได้เป็นหลายช่วง ดังนี้[56]

ช่วงแรกของการคุ้มครอง คือ ช่วงการจัดตั้งและนิยามระบบภาษีอากรสมัยใหม่ ซึ่งเป็นช่วงที่มีการเกิดขึ้นของสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร เช่น สิทธิในการอุทธรณ์คำตัดสินทางภาษีอากร และสิทธิในการกระบวนการอันชอบธรรมพื้นฐานที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการบังคับทางภาษีอากร

ช่วงที่สองของการคุ้มครอง คือ ช่วงการพัฒนากรอบทางกฎหมายและการบริหารเพื่อดูแลควบคุมการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร เป็นช่วงที่มีการริเริ่มสิทธิที่เป็นสาระสำคัญและสิทธิตามกระบวนการยุติธรรม เช่น สิทธิในความเป็นส่วนตัว การรักษาความลับ การตรวจค้นและการยึด

---

[53] Adrian J. Sawyer, "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?," *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 32, no.5 (1999): 1364.

[54] Ibid., 1348.

[55] Duncan Bentley, "The Significance of Declarations of Taxpayers' rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities,", 4.

[56] Ibid., 1.

ช่วงที่สามของการคุ้มครอง คือ ช่วงการนำปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมาใช้เพื่อเสริมสร้างการปฏิบัติตามทางภาษีอากรด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร และเพื่อกำหนดกรอบทางภาษีอากรในการปรับปรุงการลงทุนและการค้าจากต่างชาติ สิทธิในช่วงนี้จึงเน้นปรับปรุงความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร และพัฒนาความโปร่งใส เพื่อให้เกิดความแน่นอนทั้งกับผู้เสียภาษีอากรภายในประเทศและนักลงทุนชาวต่างชาติ

ช่วงที่สี่ของการคุ้มครอง คือ ช่วงการเพิ่มความคุ้มครองข้ามชาติผ่านทางสนธิสัญญาและกลุ่มการค้า

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นวิธีการหนึ่งในการยกระดับความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรและยังสามารถช่วยให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น[57] กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเอกสารที่เป็นทางการที่ระบุถึงสิทธิต่างๆ ของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะเป็นก้าวแรกที่ดีในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีช่องทางที่สามารถเข้าถึงได้เพื่อทราบถึงสิทธิของตน และยังเป็นการรับรองสิทธิที่ผู้เสียภาษีอากรมีอยู่ไปในตัวอีกด้วย[58] กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจึงเป็นวิธีที่มีประโยชน์ในการนำมาใช้เพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงสิทธิต่างๆ ของตน และเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของรัฐในการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง[59]

อย่างไรก็ดี ผู้เสียภาษีอากรในระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเองจำนวนมากยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีตนเองไม่ถูกต้อง ซึ่งอาจเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความไม่เพียงพอของการดำเนินการและการใช้กฎหมายภาษีอากร ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรอาจเป็นกฎหมายที่ยากเกินกว่าผู้เสียภาษีอากรทั่วๆ ไปจะเข้าใจ หรืออาจเป็นเพราะผู้เสียภาษีอากรเองไม่ทราบถึงกฎหมายภาษีอากร[60] กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ของตนตามกฎหมายได้โดยง่าย ซึ่งผู้จัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะต้องให้ความสำคัญทั้งสิทธิที่เกี่ยวข้องกับการบริหารภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงบทบาทของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรในการบังคับใช้ และสิทธิที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการและการใช้กฎหมายภาษีอากร[61]

---

[57] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 28.

[58] Adrian J. Sawyer, "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?,": 1384.

[59] Jeffrey Owens, "Taxpayers' Rights and Obligations,": 19.

[60] Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules,": 100.

[61] Ibid.

2.3.3 พัฒนาการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนอกจากโดยวิธีการบัญญัติเป็นกฎหมายที่ชัดแจ้งแล้ว ยังมีการคุ้มครองสิทธิโดยวิธีการให้สิทธิหรือรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การให้สิทธิหรือรับรองสิทธิโดยวิธีนี้มีมานานหลายร้อยปีแล้ว ฉบับที่เก่าแก่และมีชื่อเสียงที่สุดได้แก่ Magna Carta ของประเทศอังกฤษ ค.ศ.1215 ประเทศฝรั่งเศสมีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ค.ศ.1975 ประเทศแคนาดามีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ค.ศ.1985 ประเทศอังกฤษมีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ค.ศ.1986 ประเทศนิวซีแลนด์มีกฎบัตรสิทธิพื้นฐาน ค.ศ.1986 ประเทศสหรัฐอเมริกามีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (Taxpayer Bill of Rights) ค.ศ.1988[62]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยุคใหม่เริ่มจากกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษที่มีการปรับปรุงใน ค.ศ.1991 ซึ่งมีการวิจารณ์ว่าไม่ได้จัดทำโดยประชาชนหรือไม่ได้ให้ประชาชนมีส่วนร่วม อย่างไรก็ตาม กฎบัตรนี้ยังคงรักษาไว้ซึ่งวัตถุประสงค์แรกเริ่ม คือ การบริการที่มีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ และการจัดทำกฎบัตรนี้ทำให้เห็นว่ารัฐให้ความสนใจในการปรับปรุงการบริการให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น โดยมองว่าประชาชนเป็นผู้บริโภคในการให้บริการของรัฐ และประเทศออสเตรเลียเริ่มใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยุคใหม่ใน ค.ศ.1997

OECD ได้เผยแพร่รายงานการศึกษาเรื่อง "Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries" ใน ค.ศ.1990 ซึ่งชี้ให้เห็นว่าแม้ว่าประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ในขณะนั้นยังไม่มีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ชัดเจน แต่ก็มีสิทธิและหน้าที่ขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในทุกๆ ระบบภาษีอากร และในปี ค.ศ.2003 ได้เผยแพร่สิทธิและหน้าที่ขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว พร้อมกับต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยใช้สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นเป็นองค์ประกอบ ในเอกสาร The General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note แม้ว่า OECD จะตั้งข้อสังเกตว่าองค์ประกอบของต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมสำหรับทุกๆ ประเทศ แต่ OECD ได้เสนอแนะให้แต่ละประเทศนำไปปรับใช้ให้เหมาะกับนโยบาย การปฏิบัติทางปกครอง วัฒนธรรม และระบบกฎหมายของตน[63]

สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (The Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA) สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรระหว่างประเทศแห่งยุโรป (The Confédération Fiscale Européenne: CFE) และสมาคมแห่งความน่าเชื่อถือและผู้ปฏิบัติงานด้านอสังหาริมทรัพย์ (The Society of Trust and Estate Practitioners: STEP) ได้ร่วมกัน

---

[62] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 42.

[63] เรื่องเดียวกัน, 43; Simon James, Kristina Murphy and Monika Reinhart, "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration," *Journal of Australian Taxation* 7, no. 2 (2004): 341-342.

ทำการศึกษาสำรวจสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและบทบาทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในการยกระดับความเป็นธรรมของระบบภาษีอากรใน 41 ประเทศ และได้เผยแพร่ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) ในปี ค.ศ.2016[64] เพื่อให้แต่ละประเทศนำไปปรับใช้ให้เหมาะกับนโยบาย การปกครอง วัฒนธรรม และกฎหมายของตน[65]

2.3.4 ประเภทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้[66]

1) กฎบัตรทางบริหารหรือกฎบัตรทางปกครอง เป็นกฎบัตรที่คุ้มครองและส่งเสริมสิทธิสามัญของผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ที่พยายามปฏิบัติตามกฎหมาย และต้องการเห็นความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากร และการกระบวนการบังคับใช้ กฎบัตรประเภทนี้ให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในระบบภาษีอากรแบบประเมินตนเอง และมุ่งปรับปรุงคุณภาพของปฏิสัมพันธ์ผ่านการสร้างความสามารถในการทำงานร่วมกัน กฎบัตรประเภทนี้มีสภาพบังคับใช้ในเชิงบริหารหรือเชิงปกครอง แต่ก็เป็นการสะท้อนให้เห็นถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ภายใต้กฎหมายฉบับต่างๆ

2) กฎบัตรทางกฎหมาย เป็นกฎบัตรที่ทำหน้าที่คุ้มครองผู้เสียภาษีอากรต่อการละเมิดสิทธิตามกฎหมายเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการและการใช้กฎหมายภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวจึงมักเป็นเรื่องเกี่ยวกับปฏิสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปกฎบัตรประเภทนี้จะมีสภาพบังคับใช้ในทางกฎหมาย

3) กฎบัตรแบบผสมผสาน เป็นกฎบัตรที่มีการผสมผสานของกฎบัตรทางปกครองและกฎบัตรทางกฎหมาย กฎบัตรประเภทนี้จึงมีสภาพบังคับใช้แบบผสมทั้งความคุ้มครองในทางกฎหมายและในทางปกครองหรือทางบริหาร กฎบัตรแบบผสมผสานนี้มีขึ้นโดยเหตุผลที่ว่ากฎบัตรทางปกครองโดยแท้นั้นมีข้อจำกัดเกี่ยวกับขอบเขตการใช้ของกฎบัตร ที่สามารถใช้ได้กับฝ่ายบริหารของรัฐที่ทำหน้าที่บริหารจัดการระบบภาษีอากรเท่านั้น แต่ไม่มีผลผูกพันฝ่ายตุลาการในการทำหน้าที่ตัดสินชี้ขาดหรือ

---

[64] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Survey of Taxpayer Rights and Responsibilities, (AOTCA, CFE, and STEP, 2015)," accessed December 15, 2020, http://www.taxpayercharter.com/page.asp?id=12.

[65] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 162.

[66] Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter," *eJournal of Tax Research* 14, no. 2 (2016): 294; Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules,": 100.

ว HJ
2956
.55
ก3775
2563
- 4 ก.พ. 2565

สำนักหอสมุด

ฝ่ายนิติบัญญัติในการกำหนดกฎหมายภาษีอากร ในขณะเดียวกันกฎบัตรทางกฎหมายโดยแท้ก็ไม่สามารถจัดให้มีรายละเอียดเกี่ยวกับการบริหารจัดการระบบภาษีอากรของฝ่ายบริหารได้ กฎบัตรแบบผสมผสานจึงเป็นกรอบในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่สมบูรณ์และครอบคลุม และอาจกล่าวได้ว่ากฎบัตรประเภทนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ความคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรในบริบทของการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ

2.4 สรุป

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังไม่มีคำจำกัดความที่ถือว่าเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในระดับสากล แต่อาจกล่าวได้ว่า สิทธิของผู้เสียภาษีอากร คือ สิทธิต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรพึงมี อีกทั้ง สิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังมีความเกี่ยวพันกับสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรประการหนึ่ง โดยการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายของรัฐย่อมเป็นการกระทบต่อทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรโดยตรง

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความสำคัญต่อการบริหารภาษีอากร หน่วยงานภาษีอากรทุกหน่วยงานย่อมดำเนินงานด้านภาษีอากรโดยมีสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นพื้นฐานไม่ว่าจะเป็นสิทธิที่กำหนดไว้ในรูปแบบของกฎหมายหรือการบริหาร อีกทั้ง สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังมีบทบาทในการส่งเสริมการปฏิบัติตามทางภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเองที่ต้องอาศัยผู้เสียภาษีอากรในการจัดทำรายงานการประเมินตนเองและชำระภาษีอากรของตนอย่างครบถ้วนและถูกต้อง การบริหารระบบภาษีอากรแบบประเมินตนเองที่มีประสิทธิภาพนั้นจึงขึ้นอยู่กับการที่ผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ยอมปฏิบัติตามหน้าที่ของตนด้วยความสมัครใจ

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจแบ่งประเภทได้หลายรูปแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการแบ่งประเภท โดยอาจแบ่งได้เป็น สิทธิในเชิงกฎหมาย และ สิทธิในเชิงบริหารหรือในเชิงปกครอง ซึ่งสามารถแบ่งย่อยเป็นสิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิ นอกจากนี้ OECD ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร และได้เผยแพร่สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในทุกระบบภาษีอากร ซึ่งสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD ทั้ง 6 ประการ ได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (the right to be informed, assisted and heard) สิทธิในการอุทธรณ์ (the right to appeal) สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (the right to pay no more the correct amount of tax) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) สิทธิส่วนบุคคล (the right to privacy) และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the right to confidentiality)

ซึ่งผู้วิจัยใช้สิทธิขั้นพื้นฐานดังกล่าวเป็นกรอบในการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรถือว่ามีความสำคัญต่อระบบภาษีอากรและมีบทบาทอย่างยิ่งในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นวิธีการหนึ่งในการช่วยยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมในระบบภาษีอากร และยังสามารถช่วยให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะเป็นวิธีการที่มีประโยชน์ในการแถลงให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงสิทธิต่างๆ ของตน และเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของรัฐในการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง ซึ่งกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นรูปแบบหนึ่งของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่นำมาใช้เพื่อเสริมสร้างการปฏิบัติตามทางภาษีอากรด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้มีการพัฒนาและมีการใช้ในหลายประเทศทั่วโลก เช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศแคนาดา ประเทศนิวซีแลนด์มี ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น นอกจากนี้ OECD ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรและเผยแพร่ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเพื่อให้ประเทศต่างๆ นำไปปรับใช้ให้เหมาะกับบริบทของตน และการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้เผยแพร่ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) เพื่อให้ประเทศต่างๆ นำไปปรับใช้ได้โดยง่าย

ทั้งนี้ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรสามารถแบ่งได้เป็นกฎบัตรทางบริหาร กฎบัตรทางกฎหมาย และกฎบัตรแบบผสมผสานซึ่งเป็นการผสมผสานของกฎบัตรทางบริหารและกฎบัตรทางกฎหมาย การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยจึงควรต้องพิจารณารูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความเหมาะสม

บทที่ 3

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายของไทย

3.1 ความนำ

บทที่ 3 ของงานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นการแถลงให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงสิทธิต่างๆ ของตนและเป็นการรับรองสิทธิที่ผู้เสียภาษีอากรมีอยู่ไปในตัว ถือเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของหน่วยงานภาษีอากรในการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง[67] การทราบถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยที่มีอยู่แล้วตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องจึงมีความจำเป็นเพื่อนำไปสู่การเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยในบทที่ 5 ต่อไป

บทที่ 3 กล่าวถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องและปัญหาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยอธิบายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 รวมถึงประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล และอธิบายถึงปัญหาบางประการเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการของ OECD ได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูลความช่วยเหลือและการรับฟัง สิทธิในการอุทธรณ์ สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน สิทธิส่วนบุคคล และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ

3.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50(9) กำหนดถึงหน้าที่ของบุคคลในการเสียภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะ โดยกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ และเมื่อกล่าวถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร บุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตามหากเป็นไปตามบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรย่อมเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร

---

[67] Adrian J. Sawyer, "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?,": 1384; Jeffrey Owens, "Taxpayers' Rights and Obligations,": 19.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ไม่มีบทบัญญัติรับรองและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะ แต่มีการวางหลักทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิของบุคคลไว้ในบทบัญญัติมาตรา 4 กล่าวคือ ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง[68] และยังมีบทบัญญัติอื่นๆ ที่กล่าวได้ว่ามีความเกี่ยวข้องกับการรับรองและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ได้แก่

1. สิทธิในความเสมอภาคและการได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียม และการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลจะกระทำมิได้[69]

2. สิทธิในการรับทราบและเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยงานของรัฐ เว้นแต่ข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงของรัฐหรือเป็นความลับของทางราชการตามที่กฎหมายบัญญัติ และการเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารดังกล่าวได้โดยสะดวก[70]

3. สิทธิในความเป็นอยู่ส่วนตัวและมีเสรีภาพในเคหสถาน การเข้าไปในเคหสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครอง หรือการค้นเคหสถาน หรือที่รโหฐานจะกระทำมิได้ เว้นแต่มีคำสั่งหรือหมายของศาลหรือมีเหตุอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ[71]

4. สิทธิในการเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ต่อหน่วยงานของรัฐและได้รับแจ้งผลการพิจารณาโดยรวดเร็ว[72]

5. สิทธิในการฟ้องหน่วยงานของรัฐให้รับผิดเนื่องจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำของข้าราชการ พนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยงานของรัฐ[73]

6. สิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยสะดวก รวดเร็ว และไม่เสียค่าใช้จ่ายสูงเกินสมควร[74]

7. สิทธิในการเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่างๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง[75]

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของการจำกัดสิทธิในทรัพย์สิน กล่าวคือ การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินจำเป็นต้องกระทำโดยการตรากฎหมายระดับพระราชบัญญัติ การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม

---

[68] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 4 วรรคหนึ่ง.

[69] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 27.

[70] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 41(1), มาตรา 59.

[71] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 32, มาตรา 33.

[72] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 41(2).

[73] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 41(3).

[74] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 68.

[75] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 77 วรรคหนึ่ง.

การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินต้องไม่เพิ่มภาระหรือกระทบต่อสิทธิของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุและจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินต้องระบุเหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิในทรัพย์สิน และการจำกัดสิทธิต้องใช้บังคับเป็นการทั่วไป[76]

3.3 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

3.3.1 การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน

ผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสในการแสดงบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และมาตรา 91/21 ซึ่งกำหนดไว้ว่าหากผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อกรมสรรพากรไว้แล้ว แต่ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่าผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรหรือพยานมาไต่สวน และให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ โดยต้องมีการให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีอากรล่วงหน้าไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวเป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกและสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมิน จึงไม่ใช่บทบัญญัติที่เป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง

3.3.2 การห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากร

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากร โดยห้ามมิให้เจ้าพนักงานซึ่งมีหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรที่ได้รู้ถึงข้อมูลหรือเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนำข้อมูลหรือเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรออกเปิดเผยไม่ว่าโดยวิธีการใด เว้นแต่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานเปิดเผยได้ ทั้งนี้ บทบัญญัติมาตรา 10 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเปิดเผยข้อมูลได้ตามระเบียบที่

---

[76] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 26; วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฎ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และศิรธัช ศิริชุมแสง, "หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560," *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* 49, ฉ. 2, (2563): 284.

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด[77] ได้แก่ ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกประเมินเพิ่มเติมของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ชื่อผู้เสียภาษีอากรและจำนวนภาษีอากรที่เสีย ชื่อผู้สอบบัญชีและพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต และหากเจ้าพนักงานกระทำการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 10 จะมีความผิดต้องรับโทษตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร

3.3.3 การผ่อนชำระภาษี

หากผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีภาษีที่ต้องชำระเป็นจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอผ่อนชำระเป็น 3 งวด งวดละเท่าๆ กันก็ได้ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากเป็นภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยไม่สามารถขอผ่อนชำระได้ แต่สามารถอุทธรณ์การประเมินได้

3.3.4 การขอคืนภาษี

ผู้เสียภาษีเงินได้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ที่นำส่งกรมสรรพากรแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ต้องเสียหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย[78] ได้ตามบทบัญญัติมาตรา 27 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือกรณียื่นเกินกำหนดเวลาให้นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือกรณีอุทธรณ์การประเมินให้นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือกรณีฟ้องคดีต่อศาลให้นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด และตามมาตรา 63 ซึ่งบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะสำหรับกรณีการขอคืนภาษีของผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย โดยต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี และกรณีการขอคืนภาษีของผู้ที่ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว โดยต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน

---

[77] ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร พ.ศ.2525 ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2525.

[78] ดูคำอธิบายเกี่ยวกับความหมายและหลักเกณฑ์ของภาษีอากรเกินกว่าที่ต้องเสียและภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียใน ไพศาล เมฆรารัตน์, "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2550), 23-38.

3 ปีนับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้ ทั้งนี้ ผู้เสียภาษียังมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตามความมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายในเดือนภาษี ให้เป็นเครดิตภาษี[79] ซึ่งผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไปก็ได้ ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร และกรมสรรพากรจะดำเนินการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือน หากมีความล่าช้าในการคืนเงินภาษีเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ดังที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 84/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีสิทธิขอคืนภาษีภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามบทบัญญัติมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ เว้นแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสถานประกอบการหลายแห่ง และได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมกันให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นตามมาตรา 91/10 วรรคสี่ ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่แห่งนั้น

ผู้เสียภาษีที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากรในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาใด สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ตนมีสิทธิขอคืนภาษีอากรนั้น[80]

3.3.5 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร

1. การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการหนึ่งตามประมวลรัษฎากร[81] เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรและมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรประสงค์จะคัดค้านการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด[82] ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน

---

[79] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/3; ดูประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/1(17) ความหมายของภาษีขาย และมาตรา 77/1(18) ความหมายของภาษีซื้อ.

[80] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.113/2545 เรื่อง กำหนดสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2545.

[81] ดูคำอธิบายเกี่ยวกับมูลเหตุที่ทำให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรใน ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, "สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), 12-37.

[82] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 28.

กำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน[83] หากผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาการอุทธรณ์เนื่องจากมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ตามกำหนดเวลาได้ ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ออกไปตามความจำเป็นแก่กรณีได้[84] และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาที่ได้ขยายออกไปนั้นได้

ประมวลรัษฎากรกำหนดถึงกรณีห้ามผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ 2 กรณี[85] กล่าวคือ

กรณีแรก หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการเสียภาษีอากรตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรหรือพยานนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมิน[86] หากผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าว หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และห้ามผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์การประเมิน[87]

กรณีที่สอง หากผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานมาแสดง[88] หากผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าว หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และห้ามผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์การประเมิน[89]

กรณีห้ามผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ข้างต้นเป็นการห้ามอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเท่านั้น ผู้เสียภาษีอากรยังคงมีสิทธิในการอุทธรณ์ประเด็นการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน อันเป็นเหตุ

---

[83] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30(1).

[84] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัฏฐ.

[85] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30(1).

[86] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

[87] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 21, มาตรา 88/5, มาตรา 91/21(5).

[88] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 23.

[89] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 25, มาตรา 88/5, มาตรา 91/21(5).

ให้การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การส่งหมายเรียกโดยไม่ชอบ การให้เวลาล่วงหน้าแก่ผู้เสียภาษีอากรตามหมายเรียกน้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย เป็นต้น[90]

2. การอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์[91] โดยประมวลรัษฎากรกำหนดถึงกรณีห้ามผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ กล่าวคือ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานมาแสดง[92] แต่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป[93]

มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรจึงมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางต่อไป ดังนั้น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรก็จะไม่สามารถยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้ เนื่องจากไม่เป็นไปตามขั้นตอนตามที่มาตรา 30 กำหนดไว้

3.3.6 การขอทุเลาการชำระภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นขอทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้[94] มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากรวางหลักเกี่ยวกับการทุเลาการชำระภาษีอากรไว้ว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี หากผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรตามการประเมินภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็ให้ถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างได้[95] หากผู้เสียภาษีอากรรายใดประสงค์จะขอทุเลาการชำระภาษีอากรไว้ก่อน จะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากร หากอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งอนุมัติ ก็ให้รอจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด

---

[90] ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, "สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,", 121.

[91] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30(2).

[92] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

[93] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

[94] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31.

[95] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 44/2547.

แล้วจึงชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา แต่หากอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งไม่อนุมัติ และผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรตามการประเมิน ก็ต้องถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกันกับการอุทธรณ์การประเมินโดยมิได้ขอทุเลาการชำระภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรที่มีความประสงค์จะขอทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546[96] ประกอบกับระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547[97]

3.3.7 การของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หากผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย[98] หากผู้เสียภาษีอากรมีความประสงค์ของดหรือลดเบี้ยปรับ อาจยื่นคำร้องเป็นหนังสือของดหรือลดเบี้ยปรับได้ และอาจได้รับการพิจารณาให้งดหรือลดเบี้ยปรับตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดไว้[99] นอกจากนี้ หากมีการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง ผู้เสียภาษีอากรอาจขอต่อศาลให้พิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับ แต่ศาลไม่อาจพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มได้[100]

3.4 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้ง

---

[96] ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546, ข้อ 15.

[97] ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ .2547, ข้อ 3.

[98] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 22, มาตรา 26, มาตรา 27, มาตรา 67 ตรี, มาตรา 89, มาตรา 91/21(6).

[99] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง, มาตรา 67 ตรี วรรคสาม, มาตรา 89 วรรคสอง, มาตรา 91/21(6); คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542; คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2542.

[100] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1753/2540.

คำวินิจฉัยอุทธรณ์[101] โดยการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ซึ่งออกตามความแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และข้อกำหนดคดีภาษีอากร ได้กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการฟ้องคดีและในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางไว้ ดังต่อไปนี้

3.4.1 การใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง

ผู้เสียภาษีมีสิทธิฟ้องคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ดังต่อไปนี้

1. คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
2. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
3. คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
4. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
5. คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

กรณีมีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือไม่ ให้เสนอต่อประธานศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษเป็นผู้วินิจฉัย และคำวินิจฉัยของประธานศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษถือเป็นที่สุด[102]

ผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร กล่าวคือ กรณีกฎหมายกำหนดว่าต้องมีการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์นั้นแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไปได้[103] หรือหากเป็นกรณีการฟ้องคดีขอคืนภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการขอคืนภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว[104]

---

[101] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30(2).

[102] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 10.

[103] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 8.

[104] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 9.

3.4.2 การเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นในคดี

คดีภาษีอากรมักเป็นคดีที่มีความซับซ้อนทั้งด้านข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย และอาจมีประเด็นด้านการบัญชีภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งผู้เสียภาษีอากรอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเพียงพอ จึงต้องอาศัยผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาช่วยในการให้ความเห็นในคดี ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจทำหนังสือเชิญขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้[105] และผู้เสียภาษีอากรผู้เป็นคู่ความในคดีก็มีสิทธิขอให้ศาลออกหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็นได้[106] การให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญอาจเป็นการให้ความเห็นด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือ หรืออาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้[107]

3.5 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

กระบวนการประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการพิจารณาทางปกครอง และหนังสือแจ้งประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง[108] จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เว้นแต่ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539[109] และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติหมวด 2 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับประมวลรัษฎากร[110]

บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้หลายประการ ดังต่อไปนี้

---

[105] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 21 วรรคหนึ่ง; ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, ข้อ 34 วรรคหนึ่ง.

[106] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21 วรรคสอง; ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, ข้อ 34 วรรคสอง.

[107] ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, ข้อ 38 วรรคหนึ่ง.

[108] เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7730/2548 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546 วินิจฉัยว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539.

[109] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 3.

[110] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 47.

3.5.1 การมีทนายความ ที่ปรึกษา หรือผู้ทำการแทน

ข้อพิพาททางภาษีอากรมักมีความซับซ้อนทั้งด้านข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย อีกทั้งยังอาจมีเรื่องการบัญชีภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งผู้เสียภาษีอากรอาจไม่มีความรู้ความเข้าใจเพียงพอ จึงต้องอาศัยผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจทางด้านภาษีอากรมาให้คำแนะนำเป็นที่ปรึกษา ผู้เสียภาษีอากรจึงมีสิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามาร่วมในกระบวนการประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อช่วยเหลือและให้คำแนะนำได้[111] และการกระทำใดๆ ที่ทนายความหรือที่ปรึกษาได้ทำแทนผู้เสียภาษีอากรต่อหน้าผู้เสียภาษีอากร เช่น การตอบข้อซักถามของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ถือว่าเป็นการกระทำของผู้เสียภาษีอากรนั้นเอง เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรจะคัดค้านเสียในขณะนั้น[112] แต่สิทธิในการนำทนายความหรือที่ปรึกษาเข้ามาในกระบวนการประเมินภาษีอากรหรือการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เฉพาะกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องมาปรากฏตัวต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น หากเป็นการดำเนินการที่มิใช่การที่ผู้เสียภาษีอากรต้องมาปรากฏตัวต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น การซักถามถ้อยคำพยาน ทนายความหรือที่ปรึกษาของผู้เสียภาษีอากรจะไม่มีสิทธิเข้ามาในกระบวนการได้

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิแต่งตั้งบุคคลซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วให้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดแทนตนได้ แต่หากเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่โดยตรงต้องกระทำการด้วยตนเองก็มีอำนาจให้ผู้เสียภาษีอากรกระทำการนั้นด้วยตนเองและต้องแจ้งให้ผู้ได้รับการแต่งตั้งให้กระทำการแทนทราบด้วย[113] นอกจากนี้ หากปรากฏว่าผู้กระทำการแทนไม่ทราบข้อเท็จจริงในเรื่องที่ทำการแทนเพียงพอหรือมีเหตุไม่ควรไว้วางใจในความสามารถของผู้กระทำการแทนดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบโดยไม่ชักช้า[114] ซึ่งถือได้ว่าเป็นการกำหนดหน้าที่ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิบัติ เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการแต่งตั้งบุคคล โดยต้องเป็นบุคคลที่มีความเหมาะสมและมีความสามารถเพียงพอในการกระทำการแทนผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

---

[111] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 23 วรรคหนึ่ง.

[112] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 23 วรรคสอง.

[113] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 24 วรรคหนึ่ง.

[114] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 24 วรรคสอง.

3.5.2 การได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่และได้รับคำแนะนำ

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการได้รับแจ้งถึงสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการประเมินภาษีอากรและกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามความจำเป็นแก่กรณี[115] และถ้าคำขอหรือคำแถลงอุทธรณ์ภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง หรือมีข้อบกพร่อง หรือมีข้อความที่อ่านไม่เข้าใจอันเห็นได้ว่าเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของผู้เสียภาษีอากร ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แนะนำผู้เสียภาษีอากรให้ดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง และหากผู้เสียภาษีอากรยื่นเอกสารไม่ครบถ้วน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบทันทีหรือภายในไม่เกินเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์[116]

3.5.3 การขอตรวจดูเอกสารเพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิ

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้ เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตน[117] แต่การขอตรวจดูเอกสารดังกล่าวมีข้อจำกัดที่สำคัญ 2 ประการ ได้แก่ ประการแรก หากยังไม่ได้ทำหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิขอตรวจดูเอกสารอันเป็นต้นร่างการแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์[118] ประการที่สอง เจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรตรวจดูเอกสารหรือพยานหลักฐานได้ ถ้าเป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ[119]

3.5.4 การได้รับแจ้งเหตุผลการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง[120] เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีผลเป็นการก่อนิติสัมพันธ์และมีผลกระทบต่อสถานภาพแห่งสิทธิและหน้าที่ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องชำระภาษีให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีตามการประเมินภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์[121] หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ

---

[115] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 27 วรรคหนึ่ง.

[116] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 27 วรรคสอง; ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), 407.

[117] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 31 วรรคหนึ่ง.

[118] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 31 วรรคหนึ่ง.

[119] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 32.

[120] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 5.

[121] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*, 409.

พิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องให้เหตุผลไว้ด้วย ทั้งเหตุผลในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ[122] มิฉะนั้น จะถือเป็นหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ไม่ชอบ

แม้ว่าประมวลรัษฎากรได้กำหนดถึงวิธีการประเมินภาษีอากร[123] และกำหนดให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือและส่งไปยังผู้อุทธรณ์ไว้ก็ตาม[124] แต่มิได้บัญญัติว่าจะต้องให้เหตุผลไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในกรณีดังกล่าวเป็นบทกฎหมายเฉพาะ แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงต้องใช้หลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539[125]

การที่ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบเหตุผลของการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสได้ตรวจสอบถึงความถูกต้องของเหตุผลทั้งด้านข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลต่อไป ซึ่งการทราบถึงเหตุผลของการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสในการเตรียมข้อมูลในการอุทธรณ์หรือการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้อย่างรอบคอบมากขึ้น

3.5.5 การได้รับทราบข้อเท็จจริง โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน

ผู้เสียภาษีอากรย่อมมีสิทธิได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน[126] เว้นแต่กรณีมีความจำเป็นรีบด่วนหากปล่อยให้ช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ หรือเป็นข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีอากรได้ให้ไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือให้ไว้ในคำอุทธรณ์นั้นเอง หรือโดยสภาพเห็นได้ชัดว่าการให้โอกาสดังกล่าวไม่อาจกระทำได้[127] นอกจากนี้ เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่เห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง โดยรับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของผู้เสียภาษีอากร หรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญ

---

[122] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 37.

[123] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19, มาตรา 20, มาตรา 21.

[124] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 34.

[125] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 3.

[126] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 30 วรรคหนึ่ง.

[127] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 30 วรรคสอง.

ที่ผู้เสียภาษีอากรกล่าวอ้าง และขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากผู้เสียภาษีอากร พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ[128]

3.5.6 การได้รับแจ้งสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับแจ้งสิทธิการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์ เนื่องจากหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ จึงต้องมีการระบุถึงกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้ง[129] ดังนั้น หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องระบุถึงสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ด้วย ซึ่งการกำหนดให้แจ้งสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์นั้น เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสิทธิในการอุทธรณ์เนื่องจากไม่ทราบถึงสิทธิของตน

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องระบุถึงสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์เฉพาะในกรณีไม่ต้องห้ามอุทธรณ์เท่านั้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง[130] หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นก็ไม่จำเป็นต้องระบุถึงสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ แต่อาจระบุถึงการต้องห้ามอุทธรณ์เพื่อความรู้ความเข้าใจของผู้เสียภาษีอากร[131]

3.6 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ

สิทธิในการรับทราบและเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยงานของรัฐ เว้นแต่ข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงของรัฐหรือเป็นความลับของทางราชการตามที่กฎหมายบัญญัติ และการเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารดังกล่าวได้โดยสะดวก เป็นสิทธิของประชาชนที่ได้รับการรับรองตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560[132] และพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 เป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อรับรองสิทธิของประชาชนในการได้ทราบข้อมูลข่าวสารของ

---

[128] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 29.

[129] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 40 วรรคหนึ่ง.

[130] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 21, มาตรา 25, มาตรา 33.

[131] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*, 410.

[132] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 41(1), มาตรา 59.

ราชการและการดำเนินการต่างๆ ของรัฐ สิทธิของประชาชนรวมถึงผู้เสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ได้แก่

3.6.1 การเข้าตรวจดูข้อมูลข่าวสารของราชการ

บุคคลไม่ว่าจะมีส่วนได้เสียเกี่ยวข้องหรือไม่ก็ตามมีสิทธิเข้าตรวจดู ขอสำเนาหรือขอสำเนาที่มีคำรับรองถูกต้องของข้อมูลข่าวสารของราชการอย่างน้อยตามรายการที่กำหนดไว้ในมาตรา 9 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการได้ ทั้งนี้ หน่วยงานของรัฐสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการขอสำเนาหรือขอสำเนาที่มีคำรับรองถูกต้องได้ หากเป็นการสมควรและได้รับความเห็นชอบของคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ แต่ต้องคำนึงถึงการช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยประกอบด้วย[133]

3.6.2 การขอข้อมูลข่าวสารของราชการเป็นการเฉพาะราย

บุคคลมีสิทธิขอข้อมูลข่าวสารอื่นใดของราชการนอกจากข้อมูลข่าวสารที่ลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาแล้ว หรือที่จัดไว้ให้ประชาชนเข้าตรวจดูได้แล้ว หรือที่มีการจัดให้ประชาชนได้ค้นคว้าตามมาตรา 26 แล้ว โดยทำคำขอระบุข้อมูลข่าวสารที่ต้องการในลักษณะที่อาจเข้าใจได้ตามควร และให้หน่วยงานของรัฐผู้รับผิดชอบจัดหาข้อมูลข่าวสารนั้นให้แก่ผู้ขอภายในเวลาอันสมควร[134] หากข้อมูลข่าวสารที่ขออยู่ในความควบคุมดูแลของหน่วยงานส่วนกลางหรือส่วนสาขาของหน่วยงานนั้น หรืออยู่ในความควบคุมดูแลของหน่วยงานของรัฐอื่น ให้หน่วยงานที่รับคำขอให้คำแนะนำเพื่อไปยื่นคำขอต่อหน่วยงานของรัฐที่ควบคุมดูแลข้อมูลข่าวสารนั้นโดยไม่ชักช้า[135]

3.6.3 การได้รับความคุ้มครองในข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล

บุคคลมีสิทธิได้รับความคุ้มครองในข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล โดยหน่วยงานของรัฐต้องจัดให้มีระบบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลเพียงเท่าที่เกี่ยวข้องและจำเป็นเพื่อการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์เท่านั้น และต้องยกเลิกการจัดให้มีระบบข้อมูลดังกล่าวเมื่อหมดความจำเป็น[136] อีกทั้งต้องจัดระบบรักษาความปลอดภัยให้แก่ระบบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลตามความเหมาะสม เพื่อไม่ให้มีการนำไปใช้โดยไม่เหมาะสมหรือเป็นผลร้ายต่อเจ้าของข้อมูล[137] นอกจากนี้

---

[133] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 9 วรรคสาม.

[134] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 11.

[135] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 12.

[136] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 23(1).

[137] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 23(5).

หน่วยงานของรัฐจะเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความควบคุมดูแลของตนต่อหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นหรือผู้อื่นไม่ได้ เว้นแต่จะได้รับความยินยอมเป็นหนังสือจากเจ้าของข้อมูล หรือมีกฎหมายกำหนดไว้ให้เปิดเผยได้[138]

3.6.4 การได้รู้ถึงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน

บุคคลมีสิทธิทำคำขอเป็นหนังสือต่อหน่วยงานของรัฐที่ควบคุมดูแลข้อมูลข่าวสารอันเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน และหน่วยงานของรัฐนั้นต้องให้บุคคลนั้นหรือผู้กระทำแทนบุคคลนั้นได้ตรวจดูหรือได้รับสำเนาข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลนั้น[139] และถ้าบุคคลใดเห็นว่าข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตนส่วนใดไม่ถูกต้องตามที่เป็นจริง ก็มีสิทธิยื่นคำขอเป็นหนังสือให้หน่วยงานของรัฐที่ควบคุมดูแลข้อมูลข่าวสารแก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือลบข้อมูลข่าวสารส่วนนั้นได้[140] หากหน่วยงานของรัฐไม่แก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือลบข้อมูลข่าวสารให้ตรงตามที่มีคำขอ ผู้ขอมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสาร[141]

3.6.5 การร้องเรียนต่อคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ

ผู้ใดเห็นว่าหน่วยงานของรัฐไม่จัดพิมพ์ข้อมูลข่าวสารในราชกิจจานุเบกษาตามมาตรา 7 หรือไม่จัดข้อมูลข่าวสารไว้ให้ประชาชนตรวจดูได้ตามมาตรา 9 หรือไม่จัดหาข้อมูลข่าวสารให้แก่ตนซึ่งได้ทำคำขอตามมาตรา 11 หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า หรือเห็นว่าตนไม่ได้รับความสะดวกโดยไม่มีเหตุอันควร ผู้นั้นมีสิทธิร้องเรียนต่อคณะกรรมการข้อมูลข่าวสาร[142]

3.7 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ได้บัญญัติขึ้นเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์กลไก หรือมาตรการกำกับดูแลเกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล แต่กำหนดให้การดำเนินการของหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการรักษาความมั่นคงของรัฐ ซึ่งรวมถึงความมั่นคงทางการคลังของรัฐ ไม่ต้องอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติดังกล่าว[143] การดำเนินการของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลส่วนบุคคลเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารจัดเก็บภาษีอากร อันเป็นการรักษา

---

[138] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 24.

[139] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 25 วรรคหนึ่ง.

[140] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 25 วรรคสาม.

[141] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 25 วรรคสี่.

[142] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 13.

[143] พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562, มาตรา 4.

ความมั่นคงทางการคลังของรัฐ จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ดังนั้น เพื่อให้การบริหารจัดการข้อมูลส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดเก็บภาษีอากร มีมาตรฐานในการรักษาความมั่นคงปลอดภัยของข้อมูลส่วนบุคคล กรมสรรพากรจึงมีประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล อันเป็นการกำหนดนโยบายการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของกรมสรรพากรขึ้นไว้[144] แต่อย่างไรก็ตาม ประกาศกรมสรรพากรเป็นเพียงการกำหนดนโยบาย ซึ่งไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมาย

ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล เป็นการกำหนดนโยบายอันเกี่ยวกับการได้รับการรักษาไว้เป็นความลับ (confidentiality) ของข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร เพื่อป้องกัน การสูญหาย เข้าถึง ใช้ เปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือเปิดเผย ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรโดยมิชอบ กรมสรรพากรจะไม่เปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรที่มีการจัดเก็บและรวบรวมไว้ให้กับผู้ที่ไม่เกี่ยวข้อง เว้นแต่ได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล การเปิดเผยข้อมูลนั้นเป็นไปตามคำพิพากษา คำสั่งศาล หรือที่กฎหมายให้อำนาจหรือกำหนดไว้ เป็นไปเพื่อประโยชน์ของเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลและการขอความยินยอมไม่สามารถดำเนินการได้ในเวลานั้น และการเปิดเผยนั้นเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะหรือปฏิบัติหน้าที่ในการใช้อำนาจรัฐที่ได้มอบให้แก่ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล

3.8 สรุปสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้มีการบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ ซึ่งสามารถสรุปได้ดัง ตารางสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย ดังนี้

ตาราง 1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร	กฎหมายที่เกี่ยวข้อง
ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง
ความเสมอภาคและการได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียม และการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลจะกระทำมิได้	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 27

[144] ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล.

ตาราง 1 (ต่อ)

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร	กฎหมายที่เกี่ยวข้อง
ความเป็นอยู่ส่วนตัว และมีเสรีภาพในเคหสถาน การเข้าไปในเคหสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครอง หรือการค้นเคหสถาน หรือที่รโหฐานจะกระทำมิได้ เว้นแต่มีคำสั่งหรือหมายของศาลหรือมีเหตุอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 32 มาตรา 33
การรับทราบและเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยงานของรัฐ เว้นแต่ข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงของรัฐหรือเป็นความลับของทางราชการตามที่กฎหมายบัญญัติ และการเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารดังกล่าวได้โดยสะดวก	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(1) มาตรา 59
การเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ต่อหน่วยงานของรัฐและได้รับแจ้งผลการพิจารณาโดยรวดเร็ว	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(2)
การฟ้องหน่วยงานของรัฐให้รับผิดเนื่องจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำของข้าราชการ พนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยงานของรัฐ	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(3)
การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยสะดวก รวดเร็ว และไม่เสียค่าใช้จ่ายสูงเกินสมควร	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 68
การเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่างๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77 วรรคหนึ่ง
การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน	ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 มาตรา 91/21
การห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 10
การผ่อนชำระภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 64
การขอคืนภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี มาตรา 63 มาตรา 84 มาตรา 91/11
การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(1) มาตรา 30(2)
การขอทุเลาการชำระภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 31
การของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง มาตรา 67 ตรี วรรคสาม มาตรา 89 วรรคสอง มาตรา 91/21(6)
การใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง	ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 มาตรา 8 มาตรา 9

ตาราง 1 (ต่อ)

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร	กฎหมายที่เกี่ยวข้อง
การเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นในคดี	พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21 วรรคหนึ่ง มาตรา 21 วรรคสอง และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 34 วรรคหนึ่ง ข้อ 34 วรรคสอง ข้อ 38 วรรคหนึ่ง
การมีทนายความ ที่ปรึกษา หรือผู้ทำการแทน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 23 วรรคหนึ่ง มาตรา 23 วรรคสอง มาตรา 24 วรรคหนึ่ง มาตรา 24 วรรคสอง
การได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่และได้รับคำแนะนำ	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 27 วรรคหนึ่ง มาตรา 27 วรรคสอง
การขอตรวจดูเอกสารเพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 31 วรรคหนึ่ง มาตรา 32
การได้รับแจ้งเหตุผลการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์	ประมวลรัษฎากร มาตรา 34 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37
การได้รับทราบข้อเท็จจริง โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30 วรรคหนึ่ง มาตรา 30 วรรคสอง
การได้รับแจ้งสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 40 วรรคหนึ่ง
การเข้าตรวจดูข้อมูลข่าวสารของราชการ	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 9 วรรคหนึ่ง
การขอข้อมูลข่าวสารของราชการเป็นการเฉพาะราย	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 11 มาตรา 12
การได้รับความคุ้มครองในข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 23(1) มาตรา 23(5) มาตรา 24
การได้รู้ถึงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 25 วรรคหนึ่ง มาตรา 25 วรรคสาม มาตรา 25 วรรคสี่
การร้องเรียนต่อคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 13

ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีอากรโดยตรงมีการบัญญัติรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้เพียงบางประการ โดยมีกฎหมายฉบับอื่น ๆ ที่บัญญัติรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้อีกหลายประการด้วยกัน การที่สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีการรับรองไว้ในกฎหมายหลากหลายฉบับอย่างกระจัดกระจายนั้น อาจเป็นผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ทราบถึงสิทธิของตนที่มีอยู่ตามกฎหมายได้อย่างครบถ้วน ผู้เสียภาษีอากรอาจเข้าใจว่าตนมีเพียงสิทธิตามที่ประมวลรัษฎากรรับรองไว้เท่านั้น อีกทั้ง

การใช้กฎหมายหลายฉบับยังอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีอากร ถือเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอากรในการเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิของตนได้โดยง่าย

การมีเอกสารที่เป็นทางการระบุถึงสิทธิต่างๆ ของผู้เสียภาษีอากรจะเป็นก้าวแรกที่ดีในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีช่องทางที่สามารถเข้าถึงได้เพื่อทราบถึงสิทธิของตน และยังเป็นการรับรองสิทธิที่ผู้เสียภาษีอากรมีอยู่ไปในตัวอีกด้วย[145] ซึ่งกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่บอกกล่าวถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างครอบคลุมจะมีส่วนสำคัญในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรตระหนักถึงสิทธิที่มีอยู่ของตน[146] และทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจถึงสิทธิต่างๆ ของตนได้โดยง่าย

3.9 ปัญหาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรของไทยมีสิทธิต่างๆ ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น แต่ก็ยังมีปัญหาบางประการเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว ซึ่งสามารถอธิบายได้ตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการของ OECD ดังต่อไปนี้

3.9.1 สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง

การได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของตนในกระบวนการประเมินภาษีอากรและกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนเพียงพอ ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรงไม่ได้กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของตนในกระบวนการประเมินภาษีอากรและกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ อย่างไรก็ตาม สิทธิในการได้รับทราบถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการประเมินภาษีอากรและกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีการรับรองไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีอากรทราบตามความจำเป็นแก่กรณี[147] เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงหลักเกณฑ์และขั้นตอนการดำเนินการ แต่จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดให้เป็นดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบตามความจำเป็นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงรายกรณี[148] จึงยังไม่มี

---

[145] Adrian J. Sawyer, "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?,": 1384.

[146] Karen Wheelwright, "Taxpayers' Rights in Australia," *Revenue Law Journal* 7, issue. 1 (1997): 266.

[147] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 27 วรรคหนึ่ง.

[148] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 27 วรรคสอง; ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*, 407.

ความชัดเจนแน่นอน เนื่องจากยังต้องขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นกรณีไป

ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการนำที่ปรึกษาเข้าร่วมในการไต่สวนของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาไต่สวน[149] แต่ไม่ได้ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการนำที่ปรึกษาเข้ามาร่วมในการไต่สวน การนำที่ปรึกษาเข้าร่วมในการไต่สวนหรือการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทั้งทางด้านกฎหมายหรือด้านบัญชีจะขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าจะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรนำที่ปรึกษาเข้าร่วมในการไต่สวนหรือไม่ แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะไม่ได้กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว แต่การประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นการพิจารณาทางปกครอง และสิทธิในการนำทนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้าร่วมในกระบวนการประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อช่วยเหลือและให้คำแนะนำได้มีการรับรองไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539[150] ผู้เสียภาษีอากรจึงมีสิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาเข้ามาร่วมในการไต่สวนในกรณีที่ตนต้องมาปรากฏตัวต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่การที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดไว้โดยชัดเจนก็อาจก็ให้เกิดปัญหาความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีอากรในทางปฏิบัติได้

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิแต่งตั้งให้บุคคลอื่นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดแทนตนได้[151] และให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบโดยไม่ชักช้าหากปรากฏว่าผู้กระทำการแทนไม่ทราบข้อเท็จจริงในเรื่องที่ทำการแทนเพียงพอหรือมีเหตุไม่ควรไว้วางใจในความสามารถของผู้กระทำการแทนดังกล่าว[152] ถือได้ว่าเป็นการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิบัติเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการแต่งตั้งผู้ทำการแทน โดยต้องเป็นบุคคลที่มีความเหมาะสมและมีความสามารถเพียงพอในการกระทำการแทนผู้เสียภาษีอากร

การขอตรวจดูเอกสารหรือข้อมูลข่าวสารของราชการหรือข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลส่วนที่เกี่ยวกับตนอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติ ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการ

---

[149] ประมวลรัษฎากร มาตรา 19, มาตรา 23, มาตรา 32, มาตรา 88/4, มาตรา 91/21.

[150] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 23 วรรคหนึ่ง.

[151] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 24 วรรคหนึ่ง.

[152] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 24 วรรคสอง.

ขอตรวจดูเอกสารหรือข้อมูลข่าวสารของราชการหรือข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลส่วนที่เกี่ยวกับตน แต่สิทธิดังกล่าวได้มีการรับรองไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตน[153] และพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอตรวจดูข้อมูลข่าวสารของราชการหรือข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลส่วนที่เกี่ยวกับตนได้ หรือได้รับสำเนาข้อมูลดังกล่าว[154] อย่างไรก็ตาม การที่ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ หากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรตรวจดูหรือสำเนาข้อมูล ผู้เสียภาษีอากรต้องโต้แย้งให้มีการทบทวนคำสั่งซึ่งเป็นการก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรเกินควร[155] นอกจากนี้ การขอตรวจดูข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรนั้นไม่ปรากฏในแบบคำร้องขอตรวจดูเอกสารของกรมสรรพากรว่าสามารถตรวจดูได้โดยวิธีการใด[156]

การให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรของกรมสรรพากรและศาลภาษีอากรกลางอาจยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร กรมสรรพากรยังไม่มีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้ความช่วยเหลือหรือให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง[157] ช่องทางหนึ่งในการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรผู้มีปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรของกรมสรรพากร คือ ระบบการให้คำปรึกษาและสร้างความเข้าใจในการเสียภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยการบริการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร แต่บริการตอบข้อหารือดังกล่าวมีปัญหาบางประการ ได้แก่ คำแนะนำยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน การคัดกรองเผยแพร่ไม่เป็นระบบ และความล่าช้าของหนังสือตอบข้อหารือ[158] เนื่องจากไม่มีการกำหนดระยะเวลาการพิจารณาหนังสือข้อหารือ จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่ได้รับคำตอบภายในเวลาอันสมควร[159] นอกจากนี้ เมื่อมีข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้นและมีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง ปัญหาอุปสรรคประการหนึ่งของการเข้าสู่กระบวนการของศาลภาษีอากรกลาง คือ ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับข้อมูลความช่วยเหลือจากศาลภาษีอากรกลาง ข้อมูลข่าวสารที่ได้รับทั้งหมด

---

[153] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 31 วรรคหนึ่ง.

[154] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 9, มาตรา 11, มาตรา 25.

[155] ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, "มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร," (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), 145 - 146.

[156] สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาปฏิรูปแห่งชาติ, *สภาปฏิรูปแห่งชาติ วาระปฏิรูปที่ ๘ : การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี*, (กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558), 28.

[157] เรื่องเดียวกัน.

[158] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 103; ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, "มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,", 179.

[159] วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฎ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และศิรธัช ศิริชุมแสง, "หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,": 293.

มาจากทนายความ[160] และผลสำรวจความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากรในการใช้บริการศาลภาษีอากรกลางพบว่า ผู้เสียภาษีอากรมีความพึงพอใจในการใช้บริการน้อยที่สุดในด้านการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง[161]

3.9.2 สิทธิในการอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการโต้แย้งก่อนมีการประเมินภาษีอากร แม้การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินจะเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการหนึ่งตามประมวลรัษฎากร[162] แต่ก็เป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการโต้แย้งหลังจากมีการประเมินภาษีอากรแล้ว ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะมีโอกาสในการแสดงเหตุผล พยาน เอกสารหรือหลักฐานอื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินในขั้นตอนการไต่สวนตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินก่อนมีการประเมินภาษีอากรก็ตาม แต่ก็ไม่มีสิทธิโต้แย้งเจ้าพนักงานประเมินก่อนที่จะทำการประเมินภาษีอากร[163] หากเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต้องยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น

ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติห้ามอุทธรณ์ที่อาจเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจนเกินควร บทบัญญัติการห้ามมิให้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร[164] เป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจว่ากรณีใดเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ตอบข้อซักถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งเป็นเหตุห้ามมิให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน การให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจในกรณีห้ามมิให้อุทธรณ์ดังกล่าว อาจเป็นการเปิดช่องให้มีการจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน และอาจก่อให้เกิดการตัดสิทธิมิให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์คัดค้านการประเมินโดยไม่เป็นธรรมเกิดขึ้นได้[165]

ผู้เสียภาษีอากรอาจมีความสับสนในเรื่องเขตอำนาจศาลในการยื่นอุทธรณ์คดีที่เกี่ยวกับภาษีอากร กระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรมีขั้นตอนหลายขั้นตอน ซึ่งการดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดโดยเจ้าพนักงานอาจมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากร และหากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็น

---

[160] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 301.

[161] เรื่องเดียวกัน.

[162] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30

[163] ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, "มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,", 134-137.

[164] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 21, มาตรา 25.

[165] ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, "มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,", 155; สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาปฏิรูปแห่งชาติ, *สภาปฏิรูปแห่งชาติ วาระปฏิรูปที่ ๘ : การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี*, 29.

ด้วย หรือไม่ยินยอมปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงาน ย่อมเกิดเป็นข้อโต้แย้งหรือข้อพิพาทในการจัดเก็บภาษีอากร และอาจนำไปสู่การฟ้องร้องต่อศาลเพื่อหาข้อยุติ[166] ซึ่งประเทศไทยใช้ระบบศาลคู่ คือ ระบบศาลยุติธรรมและศาลปกครอง หากเป็นข้อโต้แย้งหรือข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง เช่น การประเมินภาษีอากร ประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้[167] แต่หากเป็นข้อโต้แย้งหรือข้อพิพาทที่ไม่ใช่การจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง เช่น การมีคำสั่งไม่อนุญาตหรือไม่อนุมัติต่างๆ ของเจ้าพนักงานที่ไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง ซึ่งถือว่าคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง[168] ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวและต้องยื่นฟ้องต่อศาลปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542[169] จึงทำให้เกิดความยุ่งยากต่อผู้เสียภาษีอากรเมื่อมีการโต้แย้งหรือมีข้อพิพาทเกี่ยวกับการกระทำของเจ้าพนักงานในการใช้อำนาจตามกฎหมายภาษีอากรว่ากรณีใดจะนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไปฟ้องต่อศาลใดระหว่างศาลภาษีอากรหรือศาลปกครอง และอาจนำไปสู่การฟ้องร้องคดีผิดศาลซึ่งทำเกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีที่ต้องเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการฟ้องคดีใหม่[170] ทั้งนี้ การศึกษาวิจัยโดยศาลภาษีอากรกลางได้มีการเสนอแนะให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาข้อพิพาทที่เกิดจากกระบวนการที่ดำเนินการโดยอาศัยกฎหมายภาษีอากรทั้งหมดทุกขั้นตอน ไม่ว่าจะเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงหรือไม่ก็ตาม รวมถึงคดีอาญาที่เกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรทั้งหมด และการฟ้องคดีเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของกฎที่ออกโดยอาศัยกฎหมายภาษีอากร[171]

3.9.3 สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการขอคืนภาษี โดยผู้เสียภาษีเงินได้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ที่นำส่งกรมสรรพากรแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ต้องเสียหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้อง

---

[166] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 80.

[167] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30; พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528, มาตรา 7.

[168] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 5.

[169] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 78 - 79.

[170] เรื่องเดียวกัน, 80 - 82.

[171] เรื่องเดียวกัน, 86.

เสีย[172] และมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยหากมีความล่าช้าในการคืนเงินภาษี[173] ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไปก็ได้[174] และมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยหากมีความล่าช้าในการคืนเงินภาษี[175] และผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีสิทธิขอคืนภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้เช่นกัน[176] ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่สามารถขอคืนภาษีอากรได้ทันภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้[177] โดยกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากร 3 ปี อาจไม่เพียงพอสำหรับผู้เสียภาษีอากรในบางกรณี เช่น กรณีเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีอากร และมีข้อยุติว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ถือว่าเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน จึงทำให้การชำระภาษีหรือการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและได้นำส่งแล้วกลายเป็นการเสียภาษีอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอคืนภาษีอากรได้ แต่ถ้าการหาข้อยุติในข้อพิพาทดังกล่าวใช้ระยะเวลานานจนเกินกว่ากำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรก็หมดสิทธิในการขอคืนภาษีอากรเนื่องจากเกินกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว[178] แม้ผู้เสียภาษีอากรจะสามารถขออนุมัติต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้ขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีตามมาตรา 3 อัฏฐ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรได้ก็ตาม โดยรัฐมนตรีจะออกเป็นประกาศกระทรวงหรือให้ขยายกำหนดเวลาเป็นการเฉพาะราย แต่ก็ยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนในการพิจารณาคำร้อง[179] นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรได้ทันภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีอากรจะไม่สามารถนำคดีการขอคืนภาษีอากรขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากมิได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาการขอคืนตามที่มาตรา 9 ประกอบกับมาตรา 7(3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดไว้ กล่าวคือต้องมีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปีก่อน[180]

---

[172] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27 ตรี, มาตรา 63.

[173] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 4 ทศ; กฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ.2526) ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร.

[174] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 84

[175] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 84/3

[176] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/11

[177] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27 ตรี, มาตรา 63, มาตรา 91/11.

[178] ไพศาล เมฆรารัตน์, "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2550), 91.

[179] เรื่องเดียวกัน, 94-95.

[180] เรื่องเดียวกัน, 95.

การขอคืนภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรขาดความชัดเจนในการปฏิบัติสำหรับกรณีการโต้แย้งคำสั่งคืนภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรแล้วและคำร้องขอคืนภาษีของผู้เสียภาษีอากรได้รับการปฏิเสธหรือให้คืนภาษีอากรเป็นจำนวนน้อยกว่าที่ผู้เสียภาษีอากรขอคืน ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งคืนภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้[181] แต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งไว้โดยเฉพาะ โดยไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องกำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งต่อศาลภาษีอากรไว้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลาใด และไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องขั้นตอนในการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งไว้ จึงเกิดปัญหาความไม่ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีอากรต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อองค์กรหรือหน่วยงานใด เช่น ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งคืนภาษีอากรโดยตรงต่อศาลได้ทันทีหรือไม่ หรือต้องยื่นอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนหรือไม่[182] อย่างไรก็ดี การยื่นอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งคืนภาษีอากรซึ่งเป็นการฟ้องคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดอายุความในการฟ้องคดีไว้ การฟ้องคดีการขอคืนภาษีอากรจึงมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30[183]

การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร[184] ผู้เสียภาษีอากรรายใดประสงค์จะขอทุเลาการชำระภาษีอากรไว้ก่อนระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล จะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากรโดยต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี[185] หากอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งอนุมัติ ก็ให้รอจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วจึงชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา หากผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีหรือยื่นแล้วแต่ไม่ได้รับอนุมัติ และไม่ชำระภาษีอากรตามการประเมิน ก็ให้ถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างได้ ทั้งนี้ การยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากรต้องยื่นแยกต่างหากจากการยื่นอุทธรณ์การประเมิน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่ทราบว่าต้องยื่นคำ

---

[181] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 7(3), มาตรา 9.

[182] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 56; ไพศาล เมฆรารัตน์, "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย,", 96–104.

[183] ไพศาล เมฆรารัตน์, "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย,", 82.

[184] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31.

[185] ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546, ข้อ 15; ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2547, ข้อ 3.

ร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากรต่างหาก หรือเข้าใจว่าจะได้รับการทุเลาโดยปริยายเมื่อยื่นอุทธรณ์ จึงไม่ได้ยื่นขอทุเลาการชำระภาษีอากรให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด[186] ซึ่งในกรณีผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีหรือยื่นแล้วแต่ไม่ได้รับอนุมัติดังกล่าว และได้ถูกดำเนินการบังคับชำระหนี้โดยการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว หากต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลได้มีคำพิพากษาเพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงการประเมินเป็นผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้าง หรือรับผิดหนี้ภาษีอากรค้างจำนวนน้อยกว่าหนี้ภาษีอากรค้างที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมิน ผู้เสียภาษีอากรก็ไม่สามารถกลับคืนสู่ฐานะเดิมได้ ซึ่งผู้เสียภาษีอากรได้รับความเสียหายทางด้านทรัพย์สิน ชื่อเสียง หรือด้านอื่นๆ ไปแล้ว โดยไม่มีกระบวนการเยียวยาความเสียหายของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวแต่อย่างใด หากผู้เสียภาษีอากรจะเรียกร้องให้มีการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินคดีเป็นเรื่องใหม่ต่างหากจากการอุทธรณ์การประเมิน ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีอากร และยังต้องสิ้นเปลืองทั้งค่าใช้จ่ายและเวลาในการดำเนินคดีอีกด้วย[187]

ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิขอทุเลาการชำระภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรกลาง การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้นที่เป็นผู้มีอำนาจสั่งอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีอากรในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง[188] ถือเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและเป็นการจำกัดอำนาจศาล ทั้งนี้ กรณีที่มีการขอทุเลาการชำระภาษีอากรในระหว่างการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง จึงควรให้ศาลภาษีอากรกลางเป็นผู้มีอำนาจสั่งอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีอากรได้เช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากร โดยควรให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเลือกที่จะขอทุเลาการชำระภาษีอากรในระหว่างการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง ต่อศาลหรืออธิบดีกรมสรรพากรก็ได้[189]

---

[186] ไพรัช แก้วประดิษฐ์, "ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร," *วารสารรามคำแหง ฉบับนิติศาสตร์* 3, ฉ.1 (1 มกราคม–30 มิถุนายน 2557): 29.

[187] ประโมท พุทธสุภะ, "สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง (ศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร)," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), 187-188, 195-197.

[188] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31.

[189] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความเห็นใน สุเมธ ศิริคุณโชค, "สิทธิของผู้เสียภาษีอากร (Taxpayers' Rights)," ใน *หนังสือรวมบทความ งานวิชาการประจำปี พ.ศ.2550*, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), 206.

3.9.4 สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน

ผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสในการแสดงบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยเจ้าพนักงานประเมินต้องมีการให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีอากรล่วงหน้าไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด[190] แต่บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจออกหมายเรียกและสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาแสดง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน จึงไม่ใช่บทบัญญัติที่เป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง แต่เป็นการกำหนดหน้าที่ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร และหากผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกจะไม่มีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน[191] นอกจากนี้ บทบัญญัติดังกล่าวได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกพยานและสั่งให้พยานนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งพยานหรือบุคคลภายนอกย่อมเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวพันหรือเป็นผู้เก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร เช่น ทนายความ หรือนักบัญชี ซึ่งการให้ถ้อยคำอาจเป็นการกระทบต่อข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร แต่ไม่ได้เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงถ้อยคำหรือข้อมูลที่พยานแจ้งหรือแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมิน และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็มิได้กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับทราบข้อมูลดังกล่าวเช่นกัน[192]

ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจที่มากเกินไป จึงขาดความแน่นอนชัดเจน เช่น การประเมินเพื่อเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้าโดยไม่ต้องออกหมายเรียกหากเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร[193] การออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบไม่ถูกต้อง[194] และการใช้ดุลพินิจกรณีผู้เสียภาษีอากรไม่ตอบข้อซักถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งเป็นเหตุห้ามมิให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร[195] บทบัญญัติดังกล่าวเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจในการพิจารณากรณี “เพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร” กรณี “เหตุอันควรเชื่อ” และกรณี “โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” ซึ่งอาจเกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกันของเจ้าพนักงานประเมินได้ ข้อเท็จจริงที่เหมือนกันแต่เจ้าพนักงานประเมิน

---

[190] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19, มาตรา 23, มาตรา 88/4, มาตรา 91/21.

[191] สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาปฏิรูปแห่งชาติ, *สภาปฏิรูปแห่งชาติ วาระปฏิรูปที่ ๘ : การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี*, 26.

[192] ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, “มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,”, 141-142.

[193] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18 ทวิ, มาตรา 60 ทวิ

[194] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

[195] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 21, มาตรา 25.

ต่างคนกันก็อาจมีการใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกัน[196] และอาจเกิดปัญหาความไม่แน่นอนเกี่ยวกับภาระทางภาษีอากรจากการใช้ดุลพินิจ เช่น เจ้าพนักงานประเมินมีดุลพินิจว่าเป็นกรณี "เพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร" จึงทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ แต่เมื่อเป็นข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลฎีกา ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาว่ากรณีตามข้อพิพาทไม่ถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ[197]

ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติที่ใช้ในการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน มีเพียงมาตรา 10 ที่กำหนดห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร และมาตรา 13 เป็นบทกำหนดโทษกรณีฝ่าฝืนมาตรา 10 ทั้งนี้ บทบัญญัติอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินดำเนินการตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนด โดยไม่ได้มีบทบัญญัติที่ควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด[198] การใช้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินจะกำหนดโดยระเบียบกรมสรรพากรหรือแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร เช่น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการออกคำสั่งทำการตรวจค้น และออกหมายเรียกตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร พ.ศ. 2540 ซึ่งผู้เสียภาษีอากรอาจไม่ทราบถึงระเบียบหรือแนวปฏิบัติในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร เนื่องจากกรมสรรพากรมีระเบียบและแนวปฏิบัติต่างๆ เป็นจำนวนมาก

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรยังไม่อาจทำให้เกิดความแน่นอนเกี่ยวกับภาระทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร ระบบการให้คำปรึกษาและสร้างความเข้าใจในการเสียภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยการบริการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเป็นช่องทางหนึ่งในการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากรที่มีปัญหาเกี่ยวกับภาระทางภาษีอากรของตน แต่การใช้หนังสือตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรใช้ประกอบในการพิจารณาเกี่ยวกับภาระทางภาษีอากรของตน หนังสือตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรจึงไม่มีสถานะทางกฎหมาย และไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากร ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนต่อผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากแม้ผู้เสียภาษีอากรจะปฏิบัติตามข้อหารือแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็อาจถูกประเมินภาษีอากรที่แตกต่างออกไปได้[199]

---

[196] ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, "มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,", 174-175.

[197] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2528.

[198] สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาปฏิรูปแห่งชาติ, *สภาปฏิรูปแห่งชาติ วาระปฏิรูปที่ ๘ : การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี*, 29.

[199] วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฎ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และศิรธัช ศิริชุมแสง, "หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,": 285, 293.

3.9.5 สิทธิส่วนบุคคล

ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรยังไม่ได้รับการคุ้มครองเท่าที่ควร กรมสรรพากรและศาลภาษีอากรกลางเป็นหน่วยงานของรัฐ การดำเนินงานใดๆ อันเกี่ยวกับข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยต้องจัดให้มีระบบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล และต้องจัดระบบรักษาความปลอดภัยให้แก่ระบบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล[200] และจะเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความควบคุมดูแลของตนต่อหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นหรือผู้อื่นไม่ได้ เว้นแต่จะได้รับความยินยอมเป็นหนังสือจากเจ้าของข้อมูล หรือมีกฎหมายกำหนดไว้ให้เปิดเผยได้[201] อย่างไรก็ตาม ผลจากการศึกษาวิจัยของศาลภาษีอากรกลางโดยการศึกษากระบวนการทางภาษีอากรในขั้นตอนต่างๆ ประกอบกับข้อมูลที่ได้จากการจัดสัมมนาและจากแบบสอบถาม แสดงให้เห็นถึงปัญหาต่างๆ เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร[202] ซึ่งปัญหาเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรก็เป็นปัญหาประการหนึ่งที่พบในกระบวนการของการตรวจสอบประเมินจัดเก็บภาษีอากร โดยพบว่าข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรยังไม่มีระบบตรวจสอบและป้องกันที่ดี[203] ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้มีประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล อันเป็นการกำหนดนโยบายการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของกรมสรรพากรขึ้นไว้[204] แต่ประกาศกรมสรรพากรก็เป็นเพียงการกำหนดนโยบาย ซึ่งไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมาย

การใช้อำนาจในการค้น ยึด อายัดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรกระทบต่อสิทธิความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากร ประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับภาษีอากรเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร[205] และให้อำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรที่มีหนี้ภาษีอากรค้างโดยไม่ต้องมีหมายยึดหรือคำสั่งศาล[206] ซึ่งเจ้าพนักงานกรมสรรพากรต้องเข้าไปภายในเคหสถานหรืออาคารเก็บรักษาทรัพย์ของผู้เสียภาษีอากร และตรวจค้นได้ตามที่จำเป็นเพื่อทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน อำนาจในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังกล่าวทำให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรมีอำนาจเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานบังคับคดีในการบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลที่ศาลได้ออกหมายบังคับคดีแล้ว นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรยังให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเข้าไปในสถาน

---

[200] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540, มาตรา 23.

[201] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540, มาตรา 24.

[202] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 102.

[203] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 103.

[204] ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล.

[205] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 เบญจ.

[206] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 12.

ประกอบการของผู้ประกอบการหรือในสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อทำการตรวจสอบการปฏิบัติการของผู้ประกอบการและมีอำนาจยึดเอกสารหลักฐานมาตรวจสอบไต่สวนได้[207] ผู้เสียภาษีอากรทุกคนย่อมมีสิทธิในความเป็นอยู่ส่วนตัวและมีเสรีภาพในเคหสถาน การเข้าไปในเคหสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครอง หรือการค้นเคหสถาน หรือที่รโหฐานจะกระทำมิได้ เว้นแต่มีคำสั่งหรือหมายของศาลหรือมีเหตุอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ[208] การใช้อำนาจค้น ยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังกล่าวย่อมกระทบต่อสิทธิความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรในการมีเสรีภาพในเคหสถานไม่มากก็น้อย[209] แม้ว่าการเข้าไปภายในเคหสถาน อาคารเก็บรักษาทรัพย์ หรือสถานประกอบการของผู้เสียภาษีอากรเพื่อตรวจค้น ยึดทรัพย์สิน เอกสารหรือหลักฐาน จะเป็นการใช้อำนาจตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติก็ตาม แต่ก็เป็นการให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรหรือเจ้าพนักงานกรมสรรพากรซึ่งเป็นฝ่ายบริหารต่างกับกรณีการบังคับคดีภายหลังที่ศาลมีคำพิพากษาแล้ว ซึ่งการบังคับคดีต้องกระทำโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีเท่านั้นและการยึดหรืออายัดทรัพย์สินจะกระทำได้ต่อเมื่อมีคำสั่งหรือหมายศาลเท่านั้น การให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรหรือเจ้าพนักงานกรมสรรพากรดังกล่าวจึงถูกมองว่าเป็นการให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารที่มากเกินไป[210] โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรมีอคติกับผู้เสียภาษีอากรรายใดก็อาจถูกใช้เป็นเครื่องมือในการกลั่นแกล้งผู้เสียภาษีอากรรายนั้นได้[211]

3.9.6 สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ

ความลับทางภาษีเป็นเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเป็นข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องการเปิดเผยให้ทราบโดยทั่วไป แต่ด้วยกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรอาจทำให้มีบุคคลบางกลุ่มเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวของผู้เสียภาษีอากรได้ เช่น เจ้าพนักงานประเมิน และหากบุคคลที่ทราบข้อมูลนำข้อมูลไปเปิดเผยแก่ผู้อื่น ข้อมูลทางภาษีนั้นก็จะไม่เป็นความลับอีกต่อไป และอาจทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอากรผู้เป็นเจ้าของข้อมูลได้

ข้อมูลที่เป็นความลับทางภาษีสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ประเภทแรก คือ ข้อมูลทางภาษีที่เป็นข้อมูลส่วนบุคคล เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับบุคคลธรรมดา ต้องเป็นข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะตัวของบุคคลและข้อมูลนั้นต้องสามารถบ่งชี้ถึงตัวบุคคลได้ และประเภทที่สอง คือ ข้อมูลทางภาษีที่เป็นข้อมูลทางธุรกิจ เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อผู้เป็นเจ้าของข้อมูลโดยเฉพาะข้อมูลที่เกี่ยวกับการค้าทางพาณิชย์หรือกระบวนการต่างๆ ในการดำเนินการทางธุรกิจที่หากมีการเปิดเผย

---

[207] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 88/3.

[208] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 32, มาตรา 33.

[209] ประโมท พุทธสุภะ, "สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง (ศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร),", 192-195.

[210] เรื่องเดียวกัน, 192.

[211] เรื่องเดียวกัน, 193.

ข้อมูลออกไปจะทำให้เกิดความเสียหายทางเศรษฐกิจเป็นมูลค่ามากมายแก่เจ้าของข้อมูล ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติในการให้คุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีดังกล่าว[212]

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับข้อมูลเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร โดยห้ามเจ้าพนักงานซึ่งมีหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรนำข้อมูลเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องออกเปิดเผย เว้นแต่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานเปิดเผยได้ ทั้งนี้ มาตรา 10 ทวิ กำหนดข้อยกเว้นสำหรับข้อมูลบางประการของผู้เสียภาษีอากรที่สามารถเปิดเผยได้[213] จะเห็นได้ว่ามาตรา 10 ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองข้อมูลเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร แต่การคุ้มครองดังกล่าวอาจไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากถ้อยคำในมาตรา 10 เป็นการใช้ถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง ขาดความชัดเจน ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความว่ากรณีใดถือเป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร[214] เมื่อไม่มีการกำหนดไว้ชัดเจนว่ากรณีใดถือเป็น “กิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง” จึงต้องอาศัยอาศัยแนวทางจากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและจากหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง[215] ซึ่งเป็นปัญหาแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติงานเนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการตีความว่ากรณีใดเป็นข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรที่ห้ามทำการเปิดเผย การตีความขึ้นอยู่กับความเห็นของเจ้าพนักงานแต่เพียงฝ่ายเดียว และย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนกับผู้เสียภาษีอากรว่าข้อมูลใดที่จะได้รับความคุ้มครองตามบทบัญญัติดังกล่าว[216] และเมื่อไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการปฏิบัติงาน เจ้าพนักงานเองก็อาจขาดความมั่นใจในการปฏิบัติงาน เพราะเกรงว่าจะกระทำการที่เป็นการฝ่าฝืนมาตรา 10 และจะต้องรับโทษตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานไม่มีประสิทธิภาพ[217]

การให้ความคุ้มครองเป็นข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 อาจยังไม่เพียงพอ กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานของรัฐ การดำเนินการใดๆ เกี่ยวกับข้อมูลทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หากเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ซึ่งจะเป็นการคุ้มครองข้อมูลข่าวสารของบุคคล

---

[212] ดูคำอธิบายเกี่ยวกับความหมายของข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี ใน ภร ปติมน, “การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553), 7-19.

[213] ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร พ.ศ.2525 ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2525.

[214] ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, “มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,”, 147; ภร ปติมน, “การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,”, 108.

[215] ภร ปติมน, “การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,”, 33 – 34.

[216] เรื่องเดียวกัน, 36.

[217] เรื่องเดียวกัน, 110.

ธรรมดาเท่านั้นไม่รวมถึงนิติบุคคล[218] แต่ข้อมูลทางภาษีนั้นมีทั้งข้อมูลทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบุคคลธรรมดาและผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคล อย่างไรก็ดี ข้อมูลทั่วไปของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคล เช่น ชื่อนิติบุคคล ชื่อสถานประกอบการ วันเดือนปีที่จดทะเบียน ได้มีประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การจัดระบบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552 กำหนดให้เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลก็จะได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติดังกล่าว แต่ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคลนั้นส่วนใหญ่จะเป็นข้อมูลทางธุรกิจ ซึ่งเป็นข้อมูลที่สำคัญในการประกอบธุรกิจและเป็นข้อมูลที่มีผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของเจ้าของข้อมูล แต่พระราชบัญญัติดังกล่าวไม่ได้ให้ความคุ้มครองครอบคลุมถึงข้อมูลลักษณะดังกล่าว ข้อมูลทางธุรกิจมักปรากฏอยู่ในเอกสารต่างๆ ที่ยื่นต่อกรมสรรพากรเพื่อใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีอากร หรือเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการต่างๆ จึงถือได้ว่าข้อมูลเหล่านั้นเป็นข้อมูลทางภาษีอย่างหนึ่ง และเป็นข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคล เนื่องจากเจ้าของข้อมูลไม่ได้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่บุคคลทั่วไป เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับรายชื่อลูกค้า โครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจ งบประมาณ แผนงานธุรกิจ ประมาณการทางการเงิน เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจ หรือเอกสารแสดงยอดขายและผลประกอบการ เป็นต้น ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ถือเป็นความลับในการดำเนินงานทางธุรกิจซึ่งมีผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร[219]

3.10 สรุป

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยได้มีการบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ โดยประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายภาษีอากรโดยตรงได้รับรองถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้เพียงบางประการ ได้แก่ การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน การห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษี การผ่อนชำระภาษี การขอคืนภาษี การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร การขอทุเลาการชำระภาษีอากร และการของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการอื่นๆ จะมีการบัญญัติรับรองไว้โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายฉบับอื่นๆ ทั้งรับรองโดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 และยังมีประกาศกรมสรรพากรว่าด้วยเรื่องการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

---

[218] พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540, มาตรา 21.

[219] ภร ปติมน, "การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,", 25-27.

อย่างไรก็ตาม การที่สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยมีการรับรองไว้ในกฎหมายหลากหลายฉบับอย่างกระจัดกระจายนั้น อาจเป็นผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ทราบถึงสิทธิของตนที่มีอยู่ตามกฎหมายต่างๆ ได้อย่างครบถ้วน ผู้เสียภาษีอากรอาจเข้าใจว่าตนมีเพียงสิทธิตามที่ประมวลรัษฎากรรับรองไว้เท่านั้น และการใช้กฎหมายหลายฉบับยังอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งถือเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างยิ่งในการเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิของตนได้โดยง่าย นอกจากนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยยังคงมีปัญหาอยู่บางประการทั้งในด้านสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง สิทธิในการอุทธรณ์ สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน สิทธิส่วนบุคคล และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ

ทั้งนี้ แม้ว่าปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยจะยังไม่มีความรุนแรงมากนัก แต่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนอกจากจะเป็นวิธีการที่มีประโยชน์ในการช่วยยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรแล้ว ยังเป็นเครื่องมือในการแถลงให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงสิทธิต่างๆ ของตน และเป็นการแสดงถึงคำมั่นของหน่วยงานภาษีอากรว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง[220] โดยหน่วยงานภาษีอากรจะปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งช่วยให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

[220] Jeffrey Owens, "Taxpayers' Rights and Obligations,": 19.

บทที่ 4

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ

4.1 ความนำ

บทที่ 4 ของงานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยปรากฏอยู่ในกฎหมายฉบับต่างๆ เช่นเดียวกันกับประเทศต่างๆ ที่โดยทั่วไปสิทธิตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรจะปรากฏอยู่ในบทบัญญัติแห่งกฎหมายฉบับต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยกระบวนการพิจารณาคดีของศาล กระบวนการทางปกครอง หรือบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรเอง[221] โดยหลายประเทศทั่วโลกได้มีการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศตน เพื่อเป็นเครื่องมือในการแถลงให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงสิทธิต่างๆ ของตนที่มีอยู่ ซึ่งการเริ่มต้นจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรเริ่มจากการศึกษาทบทวนตัวอย่างที่มีความหลากหลายต่างๆ[222] การศึกษาถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศจึงมีประโยชน์อย่างยิ่งต่อการเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยในบทที่ 5 ต่อไป

บทที่ 4 กล่าวถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ โดยอธิบายถึงสาระสำคัญของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งได้เป็นต้นแบบให้แก่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในหลายๆ ประเทศโดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนา ประเทศอังกฤษ ซึ่งมีการคุ้มครองสิทธิโดยวิธีการให้สิทธิหรือรับรองสิทธิโดยปฏิญญาหรือกฎบัตรมานานหลายร้อยปีแล้ว ประเทศอินเดียและเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน เพื่อให้การศึกษาทบทวนตัวอย่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศมีความหลากหลาย ทั้งนี้ ได้อธิบายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรและรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของแต่ละประเทศ นอกจากนี้ บทที่ 4 ยังอธิบายถึงสาระสำคัญของต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) จากการศึกษาของ AOTCA CFE STEP ที่ได้จัดทำขึ้นเพื่อให้หน่วยงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศต่างๆ สามารถนำไปปรับใช้ได้โดยง่าย

---

[221] ดูตัวอย่างของประเทศออสเตรเลียใน Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 11-14; Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter,": 301-302; Margaret McLennan, "The Principles and Concepts in the Development of the Taxpayers' Charter," *Australian Tax Review* 32, no.1 (2003): 31-48.

[222] Duncan Bentley, "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?,": 2.

4.2 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

The Australian Taxation Office (ATO) ให้ความสำคัญกับการสร้างระบบภาษีอากรที่มีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรทุกคน และในขณะเดียวกันก็เน้นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรยอมปฏิบัติตามกฎหมาย โดยมุ่งพัฒนาความสัมพันธ์ระหว่าง ATO กับผู้เสียภาษีอากรบนพื้นฐานของความไว้วางใจและความเคารพซึ่งกันและกัน ซึ่งการปฏิบัติของ ATO ต่อผู้เสียภาษีอากรนั้นจะเป็นไปตามแนวทางที่ได้กำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร[223] ทั้งนี้ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้กล่าวถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร โดยอธิบายสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้จาก ATO ในการบริหารจัดการระบบภาษีอากรและกองทุนเงินเกษียณ (The tax and superannuation systems) ซึ่ง ATO ได้รับรองว่าจะปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในทุกๆ การปฏิบัติงานกับผู้เสียภาษีอากร ตลอดจนได้อธิบายถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการได้หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจกับคำตัดสิน การปฏิบัติงาน หรือการให้บริการของ ATO[224]

การจัดทำและการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียเริ่มจากรายงานของ The Joint Committee of Public Accounts (JCPA) ในปี ค.ศ.1993 ที่ได้เสนอแนะให้รัฐบาลออสเตรเลียพิจารณาการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้น เนื่องจากเห็นถึงความสำคัญของการส่งเสริมการปฏิบัติตามด้วยความสมัครใจ (Voluntary Compliance) ในระบบภาษีอากรแบบประเมินตนเอง และเพื่อเป็นการแก้ไขปรับปรุงความสมดุลของอำนาจระหว่าง ATO และผู้เสียภาษีอากร[225] โดยในระหว่างขั้นตอนของการเริ่มจัดทำกฎบัตร ATO ได้สอบถามความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวาง ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ของ ATO สาธารณชนทั่วไป องค์กรธุรกิจ ชุมชน ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร และเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานภาครัฐ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียเริ่มต้นใช้เมื่อเดือนกรกฎาคม ค.ศ.1997 และได้รับการทบทวนหลังจากมีการเริ่มต้นใช้อีกเป็นจำนวนหลายครั้ง ซึ่งในการทบทวนแต่ละครั้งได้มีการนำความเห็นจากผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ชุมชน และเจ้าหน้าที่ของ ATO มาใช้เป็นข้อมูลในการทบทวน[226]

---

[223] Commissioner of Taxation, Australian Taxation Office, *Annual Report 2019-2020*, (Canberra: Australian Taxation Office, 2020), 81, 181.

[224] Australian Taxation Office, "Taxpayers' Charter – What You Need to Know," last modified December 3, 2020, accessed January 20, 2021, https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers--Charter/Taxpayers--Charter---what-you-need-to-know; Commissioner of Taxation, Australian Taxation Office, *Annual Report 2019-2020*, 81.

[225] Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter,": 293.

[226] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 15-16; Simon James, Kristina Murphy and Monika Reinhart, "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration," *Journal of Australian Taxation* 7, no. 2 (2004): 337, 343-348; Margaret McLennan,

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียเป็นต้นแบบให้แก่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในหลายๆ ประเทศโดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนา โดยมีการนำหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรประเทศออสเตรเลียไปใช้เป็นพื้นฐานในการออกแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของตน กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียยังได้รับการยอมรับว่ามีอิทธิพลอย่างยิ่งในการพัฒนาต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ OECD ใน General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations (2003) ซึ่ง OECD ได้แนะนำให้ประเทศสมาชิกนำไปใช้[227]

4.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรโดยได้กำหนดเป็นวิธีปฏิบัติของ ATO ต่อผู้เสียภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้ในการปฏิบัติของ ATO ที่ระบุไว้ในกฎบัตร มีดังต่อไปนี้[228]

1. การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมและมีเหตุผล (Treat you fairly and reasonably)

ATO ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพและให้เกียรติ ต้องปฏิบัติด้วยความเป็นกลาง ต้องใช้อำนาจอย่างเป็นธรรมและเป็นมืออาชีพ ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมาย สุจริตและมีจริยธรรม ต้องตัดสินอย่างเป็นธรรมและเท่าเทียม และต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความสม่ำเสมอ

2. การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรจะปฏิบัติเป็นอย่างอื่น (Treat you as being honest unless you act otherwise)

ATO ถือว่าข้อมูลต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรให้มานั้นเป็นข้อมูลที่ครบถ้วนและถูกต้อง เว้นแต่จะมีเหตุผลที่สมควรเชื่อเป็นอย่างอื่น โดย ATO ถือว่าข้อมูลนั้นเป็นจริงและจะประเมินภาระความรับผิดทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรจากข้อมูลดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากเกิดความผิดพลาดในการให้ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยไม่ได้เป็นการเจตนาให้ข้อมูลอันไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีอากรจะมีโอกาสในการอธิบายความผิดพลาด โดย ATO จะนำคำอธิบายดังกล่าวมาประกอบการพิจารณาต่อไป อีกทั้ง ATO มีหน้าที่ในการตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีอากรทุกคนปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง การตรวจสอบ

"The Principles and Concepts in the Development of the Taxpayers' Charter," *Australian Tax Review* 32, no. 1 (2003): 23-26.

[227] John Bevacqua, "Redressing the Imbalance – Challenging the Effectiveness of the Australian Taxpayers' Charter," *Australian Tax Forum* 28 (2013): 380.

[228] Australian Taxation Office, "Taxpayers' Charter – What You Need to Know," last modified December 3, 2020, accessed January 20, 2021, https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers--Charter/Taxpayers--Charter---what-you-need-to-know.

ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรไม่ได้หมายความว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ซื่อสัตย์ แต่หากพบว่าผู้เสียภาษีอากรรายใดให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ATO ก็จะดำเนินการติดตามให้มีการปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

3. การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ (Offer you professional service and assistance)

ATO จะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจถึงสิทธิและสิทธิประโยชน์ต่างๆ ของตน ให้บริการส่วนบุคคลแก่ผู้เสียภาษีอากรและแจ้งชื่อเจ้าหน้าที่ที่ให้บริการดังกล่าว ให้รายละเอียดในการติดต่อเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอข้อมูลเพิ่มเติมได้หากต้องการ จัดให้ผู้เสียภาษีอากรได้ติดต่อกับเจ้าหน้าที่ที่สามารถช่วยผู้เสียภาษีอากรได้หากผู้เสียภาษีอากรมีข้อสอบถามที่มีความซับซ้อน ติดต่อผู้เสียภาษีอากรหากได้มีการแจ้งกับผู้เสียภาษีอากรไว้ว่าจะติดต่อไป รวบรวมรายละเอียดในการติดต่อผู้เสียภาษีอากรไว้หากไม่สามารถตอบข้อสอบถามของผู้เสียภาษีอากรได้ทันทีและตอบกลับโดยเร็วที่สุด ตอบข้อสอบถามและตอบสนองคำขอของผู้เสียภาษีอากรภายในเวลาที่เหมาะสม ยอมรับความผิดพลาดในการปฏิบัติงาน ขอโทษและแก้ไขปัญหาโดยเร็ว ใช้ภาษาที่เรียบง่ายและชัดเจนในการเผยแพร่ข้อมูล ให้คำแนะนำและข้อมูลในรูปแบบดิจิทัล ยกเว้นกรณีที่รูปแบบอื่นมีความเหมาะสมกว่า และมีช่องทางให้ผู้เสียภาษีอากรที่เป็นชาวต่างชาติ ผู้บกพร่องทางการได้ยินหรือการพูด และคนพื้นเมือง ได้เข้าถึงคำแนะนำและข้อมูล

4. การมีตัวแทนและการได้รับคำแนะนำ (Accept you can be represented by a person of your choice and get advice)

ผู้เสียภาษีอากรสามารถให้บุคคลอื่นช่วยเหลือหรือเป็นตัวแทนในเรื่องที่เกี่ยวกับกิจการของตนหรือในการติดต่อกับ ATO ได้ ผู้เสียภาษีอากรสามารถมีตัวแทนต่างคนในเรื่องที่ต่างกันก็ได้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการเตรียมการยื่นภาษี รายการกิจกรรมทางธุรกิจ การคัดค้านการประเมินภาษีอากร และการขอรับคำแนะนำเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากร ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีอากรยังคงต้องรับผิดชอบต่อความถูกต้องของข้อมูลที่ให้กับ ATO แม้ว่าบุคคลอื่นหรือตัวแทนจะเป็นผู้ช่วยในการจัดเตรียมเอกสารการยื่นภาษีหรือเอกสารทางภาษีอื่นๆ และผู้เสียภาษีอากรต้องแจ้งให้ ATO ทราบ หากผู้เสียภาษีอากรมีความประสงค์ให้บุคคลอื่นเป็นตัวแทนในการดำเนินการใดๆ หรือหารือเกี่ยวกับกิจการแทนผู้เสียภาษีอากร โดยตัวแทนของผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเช่นเดียวกันกับผู้เสียภาษีอากร

5. การได้รับความเคารพความเป็นส่วนตัว (Respect your privacy)

ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ ATO รวบรวมไว้ทั้งจากการได้รับมาจากผู้เสียภาษีอากรเองหรือจากบุคคลอื่น เช่น ตัวแทนของผู้เสียภาษีอากร หน่วยงานอื่นของรัฐบาล และธนาคาร ATO จะเคารพในความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากร และจะเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวไว้เป็นความลับ เว้นแต่กรณีที่มีกฎหมายอนุญาตให้เปิดเผยข้อมูลได้ ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษีอากรคิดว่าข้อมูล

ส่วนบุคคลหรือข้อมูลทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรถูกละเมิดอันเนื่องมาจากการกระทำของ ATO ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องเรียนตามขั้นตอนที่ ATO ได้กำหนดไว้

6. การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ (Keep the information we hold about you confidential)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับการเก็บรักษาข้อมูลของตนไว้เป็นความลับ โดย ATO มีหน้าที่ต้องเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างปลอดภัยและเป็นความลับตาม The Australian Privacy Principles (APPs), The Privacy Act 1988, The Australian Government Agencies Privacy Code 2017 (the Privacy Code) ซึ่ง the Privacy Code กำหนดให้ ATO ต้องวางแนวปฏิบัติ ขั้นตอน และระบบต่างๆ เพื่อให้การปฏิบัติงานของ ATO เป็นไปตาม APPs และ The Privacy Act 1988 อีกทั้งยังมีบทบัญญัติในการรักษาความลับตามกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการใช้และการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร นอกจากต้องปฏิบัติตามหลักการและกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังกล่าวแล้ว ATO มีการกำหนดขั้นตอนการดำเนินงานเพื่อเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรและข้อมูลการทำธุรกรรมออนไลน์กับ ATO ไว้อย่างมั่นคงปลอดภัย การดู บันทึก หารือ หรือเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรทำได้เฉพาะส่วนที่จำเป็นในการปฏิบัติงานหรือตามที่กฎหมายอนุญาตเท่านั้น การเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยส่วนใหญ่จะทำเพื่อตรวจสอบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับสิทธิประโยชน์จากรัฐและเพื่อการบังคับใช้กฎหมาย

7. การเข้าถึงข้อมูลของตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของ ATO (Give you access to information we hold about you)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของ ATO ตามที่ the Freedom of Information Act 1982 (FOI Act) ได้กำหนดไว้ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรยังสามารถเข้าถึงเอกสารที่เกี่ยวกับคำวินิจฉัยของ ATO เช่น public rulings หรือขั้นตอนและคู่มือการดำเนินงานต่างๆ ของ ATO และหากผู้เสียภาษีอากรมีความประสงค์จะเข้าถึงเอกสารใดๆ ของ ATO ที่ไม่สามารถหาได้จากช่องทางออนไลน์ ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องขอสำเนาเอกสารที่มีการร้องขอเป็นการทั่วไปได้ โดยไม่ต้องยื่นคำร้องขอให้เปิดเผยข้อมูลข่าวสาร เช่น สำเนาหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร สำเนาการยื่นแบบภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอเปลี่ยนแปลงข้อมูลส่วนตัวของตนหากพบว่าข้อมูลดังกล่าวไม่สมบูรณ์ ไม่ถูกต้อง ล้าสมัย หรือทำให้เข้าใจผิด อย่างไรก็ตาม ATO อาจไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงเอกสารบางฉบับ หากกรณีเข้าข้อยกเว้นของ FOI Act ยกตัวอย่างเช่น หากการเปิดเผยข้อมูลมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะส่งผลเสียต่อการสืบสวนหรือขัดขวางไม่ให้การดำเนินการตามกฎหมายเป็นไปอย่างเหมาะสม

8. การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง (Help you to get things right)

ATO จะให้ข้อมูลที่ถูกต้อง สอดคล้อง และชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีอากร เพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจถึงสิทธิและสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ รวมถึงหน้าที่ความรับผิดของตน ข้อมูลดังกล่าวครอบคลุมตั้งแต่ข้อมูลเผยแพร่เกี่ยวกับกฎหมายที่บังคับใช้เป็นการทั่วไป จนถึงคำแนะนำที่เหมาะสมกับกรณีของผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย และหากข้อมูลที่ ATO เผยแพร่ไม่ครอบคลุมถึงกรณีของผู้เสียภาษีอากร หรือผู้เสียภาษีอากรไม่แน่ใจว่าจะใช้กับกรณีของตนอย่างไร ผู้เสียภาษีอากรสามารถติดต่อเจ้าหน้าที่เพื่อให้ช่วยหาข้อมูลที่ตรงกับความต้องการของตนมากที่สุดได้

9. การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน (Explain the decisions we make about you)

ATO จะอธิบายถึงคำวินิจฉัยต่างๆ อย่างชัดเจน โดยทั่วไปแล้วการอธิบายถึงคำวินิจฉัยจะทำเป็นลายลักษณ์อักษร แต่หากเป็นกรณีการมีคำวินิจฉัยโดยวาจาก็จะต้องมีการอธิบายถึงคำวินิจฉัยดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษีอากรด้วยในขณะเดียวกัน นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการได้รับคำชี้แจงเป็นลายลักษณ์อักษรแสดงถึงเหตุผลในคำวินิจฉัยของ ATO ที่เกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรในบางกรณีตามที่ The Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977 (ADJR) ได้กำหนดไว้ ทั้งนี้ ADJR ไม่ได้ครอบคลุมถึงคำวินิจฉัยในทุกกรณี และมีข้อยกเว้นที่สำคัญบางกรณี เช่น คำวินิจฉัยที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร

10. การได้รับความเคารพในสิทธิการขอทบทวนคำตัดสิน (Respect your right to a review)

ATO จะอธิบายให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงวิธีการขอทบทวนคำตัดสินของ ATO รวมถึงกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอทบทวนคำตัดสินดังกล่าว และหากวิธีการขอทบทวนคำตัดสินมีทางเลือกหลายวิธี ATO จะอธิบายให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงความแตกต่างของแต่ละวิธีการ ทั้งนี้ ATO จะทำงานร่วมกับผู้เสียภาษีอากรเพื่อแก้ไขปัญหาให้เสร็จสิ้นโดยเร็วที่สุด เจ้าหน้าที่ที่จะเข้ามาทำหน้าที่ในการทบทวนคำตัดสินจะเป็นเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการทำคำตัดสินดังกล่าว หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับผลการทบทวนคำตัดสินโดย ATO ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นขอทบทวนต่อไปยังองค์การอิสระภายนอกได้ ซึ่งในบางกรณีผู้เสียภาษีอากรสามารถที่จะเลือกยื่นคำร้อง ไปยัง The Administrative Appeals Tribunal (AAT) หรือยื่นอุทธรณ์ต่อ The Federal Court of Australia[229]

11. การได้รับความเคารพในสิทธิการร้องทุกข์ (Respect your right to make a complaint)

หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจในคำตัดสิน การให้บริการ หรือการดำเนินงานใดๆ ของ ATO หรือเห็นว่า ATO ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องทุกข์ใน

---

[229] Taxation Administration Act 1953 (Cth), section 14ZZ(1).

กรณีดังกล่าวได้ทั้ง ทางโทรศัพท์ ทางการยื่นแบบฟอร์มร้องเรียนออนไลน์ และทางโทรสาร และหากผู้เสียภาษีอากรยังไม่พอใจกับวิธีการจัดการข้อร้องทุกข์ของ ATO ผู้เสียภาษีอากรอาจยื่นเรื่องร้องทุกข์ไปยัง the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman (IGTO) ต่อไป

12. การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น (Make it easier for you to comply)

ATO จะให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจถึงหน้าที่ของตนและวิธีปฏิบัติได้ง่ายขึ้น ลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติให้ถูกต้องของผู้เสียภาษีอากร สร้างผลิตภัณฑ์และบริการที่เหมาะสมกับผู้เสียภาษีอากร ปรับปรุงผลิตภัณฑ์ดิจิทัลและเทคโนโลยีต่างๆ เพื่อให้บริการที่เหมาะสมและรวดเร็ว ทั้งนี้ เพื่อให้การดำเนินการดังกล่าวเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ATO จะดำเนินการปรึกษากับชุมชนอย่างสม่ำเสมอ ให้ชุมชนเข้ามามีส่วนร่วมในการออกแบบผลิตภัณฑ์และบริการ ออกแบบผลิตภัณฑ์รวมถึงผลิตภัณฑ์ดิจิทัลให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งาน และทดสอบต้นแบบผลิตภัณฑ์และบริการกับผู้ที่จะใช้งาน

13. การได้รับการปฏิบัติอย่างมีความรับผิดชอบ (Be accountable)

ATO ให้ความสำคัญกับความรับผิดชอบและการปฏิบัติตามหลักการที่กำหนดไว้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเคร่งครัด ATO จะอธิบายคำตัดสินเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรและแจ้งสิทธิหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ ทั้งนี้ ATO จะดำเนินการแก้ไขปัญหาต่างๆ ของผู้เสียภาษีอากรด้วยขั้นตอนที่มีความเหมาะสม และหากไม่สามารถแก้ไขปัญหาได้โดยเร็ว ATO จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงความก้าวหน้าในการดำเนินการ

ทั้งนี้ ATO มีการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของตนเป็นประจำ และมีการเผยแพร่ผลการประเมินในรายงานประจำปีของ ATO ซึ่งผลการประเมินการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นได้มาจากข้อมูลผลสำรวจความเชื่อมั่นของลูกค้าและชุมชน (Client and Community Confidence survey) ประกอบกับการเก็บข้อมูลต่างๆ ของ ATO เช่น จำนวนการคัดค้านการประเมิน หรือจำนวนการยื่นคำร้องทุกข์ต่างๆ ทั้งนี้ ผลการปฏิบัติงานของ ATO ตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในปี 2019 - 2020 อยู่ในระดับที่น่าพึงพอใจ โดยมีการพัฒนาขึ้นเล็กน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานในปี 2018 - 2019[230]

ATO มีระบบและกลไกในการส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยมีการฝึกอบรมกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้แก่เจ้าหน้าที่ ซึ่ง ATO มีข้อกำหนดให้เจ้าหน้าที่เข้าทำงานใหม่ของ ATO ทุกคนจะต้องผ่านการฝึกอบรมกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และจะต้องสำเร็จการฝึกอบรมภายใน 3 เดือนนับแต่เริ่มเข้าทำงาน การฝึกอบรมของเจ้าหน้าที่ตามข้อกำหนดดังกล่าวจะมี

---

[230] Commissioner of Taxation, Australian Taxation Office, *Annual Report 2019-2020*, 181-182.

ผู้บังคับบัญชาเป็นผู้กำกับดูแล และมีการจัดทำชุดเอกสารแนะนำสำหรับเจ้าหน้าที่ เพื่อให้เจ้าหน้าที่มีความเข้าใจและนำหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมาใช้ในการปฏิบัติงานได้[231]

ATO ได้ตระหนักถึงความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วในบริบทของโลกปัจจุบัน จึงมีการปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีความสัมพันธ์กับสถานการณ์และมีความทันสมัย และทันต่อความเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีและตอบสนองความคาดหวังของชุมชน ซึ่งการปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีความทันสมัยนั้น มีความจำเป็นต้องพิจารณาถึงรายการที่ควรเพิ่มเติมลงในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ที่จะต้องอาศัยการพิจารณาและการปรึกษาหารือในระดับที่มีนัยสำคัญกับผู้ที่มีส่วนได้เสียสำคัญต่างๆ รวมถึงรัฐบาล ชุมชน และผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร[232]

4.2.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียเป็นกฎบัตรที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย ATO จัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้นมาเป็นกฎบัตรทางบริหารโดยมีตัวอย่างจากกฎบัตรที่คล้ายกันของประเทศแคนาดา ประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศอังกฤษ และประเทศสหรัฐอเมริกา[233] ประเด็นเกี่ยวกับรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรว่าจะเป็นกฎบัตรทางบริหารหรือกฎบัตรที่ตราเป็นกฎหมายนั้น ได้มีการนำมาพิจารณาในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรครั้งแรก ซึ่งในเวลานั้นมีการพิจารณาว่าภาษาที่ตรงไปตรงมาและการนำเสนอมาตรฐานการบริการอย่างเป็นทางการนั้นเป็นการดีกว่าการสร้างสิทธิที่มีสภาพบังคับ และการบรรจุหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรลงในกฎหมายภาษีอากรอาจเป็นการลดระดับการเข้าถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากร อันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากไม่สามารถหรือไม่ประสงค์ที่จะทำความเข้าใจกลั่นกรองรายละเอียดต่างๆ ของกฎหมายภาษีอากร[234] แม้ว่าจะมีองค์กรวิชาชีพด้านภาษีอากรให้ความเห็นว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีผลบังคับทางกฎหมายเป็นทางเลือกที่ดีที่สุดในการทำให้การบังคับใช้ประสบความสำเร็จ และจะเป็นการแก้ไขความสมดุลระหว่าง ATO และผู้เสียภาษีอากรก็ตาม แต่ก็มีการโต้แย้งว่าหลักการต่างๆ ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมีกฎหมายเป็นพื้นฐานรองรับที่เพียงพออยู่แล้ว[235] แม้จะมีการถกเถียงกันอย่างมากเกี่ยวกับ

---

[231] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 59.

[232] Ibid., 60.

[233] Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter,": 293.

[234] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 49.

[235] Margaret McLennan, "The Principles and Concepts in the Development of the Taxpayers' Charter," *Australian Tax Review* 32, no. 1 (2003): 26-28.

ประเด็นการมีผลบังคับทางกฎหมายของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรก็ตาม แต่ในที่สุดก็มีการเสนอกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นกฎบัตรทางบริหาร และหลังจากมีการเตรียมการอย่างเป็นระบบ ทบทวนประสบการณ์ที่ผ่านมา และการหารือกับผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวาง ประเทศออสเตรเลียจึงเริ่มใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่เป็นกฎบัตรทางบริหารตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ.1997[236]

ทั้งนี้ ATO ได้ยืนยันถึงความสำคัญของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรแม้ว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียจะเป็นกฎบัตรที่ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นการเพิ่มความคุ้มครองและความรับผิดชอบของ ATO ที่มีต่อผู้เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดขึ้นมาอีกระดับหนึ่ง เนื่องจากกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอธิบายโดยละเอียดถึงวิธีการนำกฎหมายมาใช้ของ ATO และการให้บริการต่อผู้เสียภาษีอากรของ ATO นอกจากนี้ ATO ยังให้คำมั่นในการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในทุกๆ การดำเนินงาน[237]

The Inspector-General of Taxation (IGT) ประเทศออสเตรเลียได้ทำการศึกษาวิจัยการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ ATO และความมีประสิทธิผลของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยมีการรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกภาคส่วน ไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร ตัวแทนองค์กรวิชาชีพด้านภาษีอากร นักวิชาการภาษีอากร เจ้าหน้าที่อาวุโสของหน่วยงานภาครัฐ สมาชิกฝ่ายตุลาการ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะทำให้เข้าใจถึงปัญหาและสิ่งที่ต้องทำการปรับปรุง[238] ผลจากการรับฟังความคิดเห็นดังกล่าวพบว่าผู้มีส่วนเกี่ยวข้องยังมีความกังวลในเรื่องกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ไม่เพียงพอ รวมถึงการขาดการบังคับใช้ของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร กระบวนการในการรับรองการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การรายงานการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และการให้ความรู้และการสื่อสารถึงลักษณะและวัตถุประสงค์ของกฎบัตรภาษีอากร[239]

อย่างไรก็ตาม IGT ชี้ให้เห็นว่าแม้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ตราเป็นกฎหมายจะเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในระดับสูงสุดและทำให้การรับรู้ถึงความเป็นธรรมของผู้เสียภาษีอากรดีขึ้นก็ตาม แต่การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ตราเป็นกฎหมายก็มีปัญหาและอุปสรรคหลายประการ ได้แก่[240]

---

[236] Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter,": 295.

[237] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 48.

[238] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*.

[239] Ibid., 1.

[240] Ilbid., 61.

ประการแรก กฎบัตรภาษีอากรที่ตราเป็นกฎหมายไม่อาจลดปัญหาการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมและชดเชยเยียวยาให้แก่ผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ได้ ผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบุคคลธรรมดาและธุรกิจขนาดย่อมมักไม่มีตัวแทนภาษีอากรและอาจไม่มีทุนทรัพย์ในการฟ้องร้องคดีเพื่อบังคับให้เป็นไปตามสิทธิของตน หรือแม้แต่ผู้เสียภาษีอากรที่มีทุนทรัพย์เพียงพอก็มีความเป็นไปได้ที่จะดำเนินการฟ้องร้องในประเด็นภาษีอากรที่สำคัญก่อนที่จะดำเนินการกรณีการละเมิดหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

ประการที่สอง การศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอื่นๆ ไม่พบประเทศที่มีการตรากฎหมายสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการเยียวยาสำหรับการละเมิดสิทธิที่มีความครอบคลุม เช่น ประเทศอังกฤษก็เป็นเพียงบทบัญญัติที่กำหนดให้ The Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) ต้องมีการติดตามและรายงานการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นประจำทุกปี

ประการที่สาม การตรากฎหมายใหม่เพื่อรวบรวมสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ในกฎหมายเดียวกันนั้น อาจเป็นการทำให้เกิดผลที่ไม่คาดคิดตามมา เช่น กระทบต่อการบริหารจัดการที่เหมาะสมของระบบภาษีอากร

และประการสุดท้าย การตรวจสอบของ ATO สำหรับการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรกรณีการละเมิดหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นยังไม่มีความเพียงพอ จึงทำให้ไม่อาจกำหนดขอบเขตของการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่แน่นอนได้ ซึ่งการทราบถึงขอบเขตที่แน่นอนจะเป็นประโยชน์ในการกำหนดการแก้ไขเยียวยาที่มีความเหมาะสมได้

IGT จึงมีความเห็นว่าเมื่อพิจารณาถึงปัญหาและอุปสรรคบางประการดังกล่าว ก่อนที่จะพิจารณาจัดทำรวบรวมสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีความครอบคลุมขึ้นเป็นกฎหมาย จึงควรพิจารณาถึงการดำเนินการแก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยวิธีการอื่นที่ ATO สามารถดำเนินการได้เองและมีการติดตามผลการดำเนินการระยะหนึ่ง และหากการดำเนินการไม่สามารถทำให้บรรลุผลตามที่ต้องการได้ การดำเนินการบัญญัติกฎหมายจึงอาจมีความจำเป็นในระยะยาว[241]

นอกจากนี้ IGT ยังให้ข้อเสนอแนะแก่ ATO สำหรับการดำเนินการเพื่อทำให้การปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรและการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นไว้อีกหลายประการ ดังนี้

ประการแรก การยกระดับความความตระหนักและความเข้าใจของเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับหน้าที่ของตนตามกฎบัตรภาษีอากรโดยเพิ่มการฝึกอบรมและการให้คำแนะนำ โดย ATO ควรให้ความรู้และสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในการมีปฏิสัมพันธ์กับผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติหน้าที่ประจำวัน เช่น จัดหลักสูตรทบทวนกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นระยะ และการนำข้อมูลคำร้องทุกข์ที่เกี่ยวข้องกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมาใช้ในการพัฒนาและวางเป้าหมายในการ

---

[241] Ibid., 61.

จัดหลักสูตรฝึกอบรมและหลักสูตรทบทวน จัดทำคู่มือแนะนำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความครอบคลุมและสมบูรณ์[242]

ประการที่สอง การปรับปรุงการติดตามและการรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดย ATO ควรปรับปรุงการวัดผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เนื่องจาก ATO ยังไม่มีการวัดผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยตรงและครอบคลุม แม้ว่าจะมีการดำเนินการประเมินต่างๆ ที่อาจแสดงถึงการปฏิบัติงานตามหลักการบางประการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรก็ตาม[243] โดยวิธีที่ง่ายที่สุดในการวัดการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขั้นพื้นฐาน คือ การให้หน่วยงานร้องทุกข์ของ ATO ทำหน้าที่ในการเทียบเรื่องราวร้องทุกข์ที่ได้รับกับหลักการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะเป็นการวัดระดับการปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความถูกต้องมากขึ้น และยังจะช่วยในการระบุด้านการให้บริการของ ATO ที่ต้องมีการปรับปรุงได้อย่างเฉพาะเจาะจง อีกทั้งยังสามารถใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อการจัดฝึกอบรมและให้คำแนะนำกับเจ้าหน้าที่ต่อไปได้ ทั้งนี้ การวัดและการวิเคราะห์การปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องมีการเผยแพร่สู่สาธารณชนในรายงานการปฏิบัติงานประจำปี[244] ซึ่ง ATO ได้ดำเนินการปรับปรุงการดำเนินงานในการเก็บข้อมูลผ่านกระบวนการร้องทุกข์ การตั้งคำถามในแบบสำรวจประสบการณ์ของลูกค้า และการจัดทำรายงานประจำปีโดยมีการรายงานผลการประเมินการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในแต่ละด้าน[245]

ประการที่สาม การปฏิบัติต่อข้อกล่าวหากรณีการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างโปร่งใสและจัดการกับข้อกล่าวหานั้นแยกต่างหากจากประเด็นที่เป็นสาระสำคัญ[246] โดย ATO ได้มีกระบวนการในการปฏิบัติต่อเรื่องร้องทุกข์เกี่ยวกับการกระทำละเมิดใดๆ อยู่แล้ว ซึ่งมีช่องทางให้ผู้เสียภาษีอากรและตัวแทนของผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นเรื่องร้องทุกข์เกี่ยวกับการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้โดยตรง อย่างไรก็ตาม ATO จะทำการปรับปรุงการปฏิบัติต่อข้อกล่าวหากรณีการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีความโปร่งใสยิ่งขึ้นตามพฤติการณ์ที่เหมาะสม[247]

ประการที่สี่ การเผยแพร่และการให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษีอากรและผู้ประกอบวิชาชีพภาษีอากรเกี่ยวกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรและผู้ประกอบวิชาชีพภาษีอากรให้ความสนใจกับหลักการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเมื่อเริ่มการมีปฏิสัมพันธ์ที่น่าจะ

---

[242] Ibid., 62-63, 67.

[243] Ibid., 63.

[244] Ibid., 64, 67.

[245] Ibid., 68; Commissioner of Taxation, Australian Taxation Office, *Annual Report 2019-2020*, 181-182.

[246] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 67.

[247] Ibid., 68.

ก่อให้เกิดข้อพิพาทหรือข้อขัดแย้ง เช่น การตรวจสอบภาษี การคัดค้านการประเมิน และการฟ้องร้องคดี[248]

และประการสุดท้าย การปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีความทันสมัยโดยต้องมีการหารือกับผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อให้แน่ใจว่าการปรับปรุงนั้นสะท้อนถึงเรื่องที่ผู้มีส่วนได้เสียให้ความสำคัญและลดช่องว่างต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น อีกทั้ง การปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีความทันสมัยมีข้อที่ต้องพิจารณาหลายประการ เช่น การประยุกต์ใช้กับการติดต่อปฏิสัมพันธ์ทางดิจิทัล การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายที่เกิดขึ้นหรือความก้าวหน้าในการบริหารจัดการภาษี สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรเพิ่มเติมหรือรวมเข้าไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รวมถึงวิธีการนำเสนอกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด เช่น การสรุปสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรไว้ในเอกสารเพียงหน้าเดียวโดยให้สามารถเชื่อมไปดูข้อมูลเพิ่มเติมได้[249]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดทำขึ้นอย่างไม่มีข้อสงสัย โดยได้มีการนำมาใช้เป็นมาตรฐานในการปลูกฝังวัฒนธรรมการบริการในการบริหารภาษีอากร เป็นสิ่งสนับสนุนสำหรับการนำไปปฏิบัติที่มีประสิทธิภาพตามกรอบหลักการการปฏิบัติตาม (Compliance frameworks) ที่มีความซับซ้อนขึ้นเรื่อยๆ และเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานสำหรับการมีส่วนร่วมอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินการบริหารภาษีอากร แม้ว่าประสิทธิภาพของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียจะยังมีข้อจำกัดเนื่องจากการบัญญัติเป็นคำสั่งในทางบริหารก็ตาม แต่ก็ถือว่ามีประสิทธิภาพเพียงพอแล้วสำหรับระบบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย[250] กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรกลายเป็นองค์ประกอบรากฐานของวัฒนธรรมและบรรทัดฐานของ ATO[251] ซึ่งวัฒนธรรมการบริการ บรรทัดฐาน และค่านิยมตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นที่แพร่หลายมากขึ้นทั่วทั้ง ATO[252] จึงดูเหมือนจะไม่มีความจำเป็นต้องรวมกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้เป็นกฎหมายแต่อย่างใด[253]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียถือว่าประสบความสำเร็จในเรื่องระดับการยอมรับจากผู้เสียภาษีอากร โดยผู้เสียภาษีอากรชาวออสเตรเลียดูเหมือนจะให้ความยอมรับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และทำให้ความสัมพันธ์ระหว่าง ATO และผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างดีขึ้น อีกทั้ง

---

[248] Ibid., 67-68.

[249] Ibid., 65, 67, 69.

[250] Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter,": 292.

[251] Ibid., 299; Simon James, Kristina Murphy and Monika Reinhart, "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration,": 337, 356.

[252] Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter,": 304.

[253] Ibid., 318.

การศึกษาเชิงประจักษ์ได้ยืนยันถึงความเชื่อมโยงระหว่างการปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ ATO กับความไว้วางใจของผู้เสียภาษีอากรต่อ ATO ที่เพิ่มมากขึ้น และความยอมรับของผู้เสียภาษีอากรในความชอบด้วยกฎหมายของ ATO ทั้งนี้ ความไว้วางใจและความชอบด้วยกฎหมายเป็นปัจจัยในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรยอมปฏิบัติตาม (compliance)[254]

4.3 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

The Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) เป็นหน่วยงานสำคัญที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรได้ให้ความสำคัญกับการบริหารภาษีอากรที่มีความเป็นกลางและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล มุ่งให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการบริการที่เป็นธรรม ถูกต้อง และอยู่บนพื้นฐานของความไว้วางใจและความเคารพซึ่งกันและกัน รวมถึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องได้โดยง่ายขึ้น[255]

ประเทศอังกฤษได้มีการใช้กฎบัตรเพื่อเป็นคู่มือฉบับสมบูรณ์สำหรับประชาชนให้ทราบถึงสิ่งที่ตนพึงคาดหวังได้จากการให้บริการของภาครัฐ กฎบัตรที่เกี่ยวข้องกับการมีปฏิสัมพันธ์ของผู้เสียภาษีอากรกับหน่วยงานผู้มีอำนาจโดยเฉพาะฉบับแรกมีการเผยแพร่โดย The Board of Inland Revenue ในปี ค.ศ.1986 หลังจากนั้นในปี ค.ศ.1991 ได้มีการจัดทำฉบับแก้ไขขึ้น เพื่อเน้นให้การบรรลุเป้าหมายในการให้บริการที่เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพเป็นไปอย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น ต่อมาได้มีการรวม The Board of Inland Revenue และ Her Majesty's (HM) Customs & Excise เข้าด้วยกันเป็น The Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) และมีการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรฉบับใหม่ คือ The HMRC Charter ในปี ค.ศ.2009 และมีการทบทวนปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในปี ค.ศ. 2016 ให้อธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรโดยวิธีที่ง่ายและกระชับขึ้น[256]

---

[254] John Bevacqua, "Redressing the Imbalance – Challenging the Effectiveness of the Australian Taxpayers' Charter,": 382.

[255] Her Majesty's Revenue and Customs, "About Us," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about.

[256] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 22-23; Ian Young, "Taxpayer Rights and the Role of a Taxpayers' Charter," *Tax Notes International* 87, no. 10 (2017): 991-995; Simon James, Kristina Murphy and Monika Reinhart, "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration,": 341.

4.3.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

The HMRC Charter อธิบายถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับจากการปฏิบัติของ HMRC และสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงปฏิบัติ ซึ่งสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับจากการปฏิบัติของ HMRC ที่ได้กำหนดไว้ในกฎบัตร มีดังต่อไปนี้[257]

การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง (Getting things right)

1. HMRC จะให้ข้อมูลที่ถูกต้อง สอดคล้อง และชัดเจน อันจะเป็นการช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถปฏิบัติตามหน้าที่และเข้าใจถึงสิทธิของตน และหากผู้เสียภาษีอากรมีปัญหาหรือไม่เห็นด้วยในกรณีใด HMRC จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงทางเลือกต่างๆ ในการหาข้อตกลงร่วมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งทางออกที่เหมาะสมอย่างรวดเร็วและง่ายดาย

2. การปฏิบัติทางภาษีเป็นไปได้ง่ายขึ้น (Making things easy)

HMRC จะให้บริการที่ออกแบบมาโดยคำนึงถึงผู้เสียภาษีอากรเป็นหลักและให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและใช้งานได้โดยง่ายและรวดเร็ว ตลอดจนเป็นการลดค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากร

3. การได้รับการตอบสนองจากเจ้าหน้าที่ (Being responsive)

HMRC ต้องจัดให้ผู้เสียภาษีอากรได้ติดต่อกับเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญเหมาะสมกับกรณีของผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับคำตอบและการแก้ไขปัญหา ตั้งแต่ครั้งแรกที่ติดต่อหรือโดยเร็วที่สุด HMRC จะอธิบายให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงขั้นตอนต่อไปของการปฏิบัติและกำหนดเวลาในการได้รับคำตอบ หากมีข้อผิดพลาดใดๆ เกิดขึ้น HMRC จะจัดการแก้ไขให้ถูกต้องโดยเร็ว และผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องทุกข์ได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจกับบริการที่ได้รับ

4. การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม (Treating you fairly)

HMRC จะทำงานภายใต้กฎหมายเพื่อให้มั่นใจว่าผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีอากรในจำนวนที่ถูกต้องและได้รับซึ่งผลประโยชน์หรือสิทธิประโยชน์อื่นๆ ของตน และข้อมูลต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรให้มานั้น HMRC จะสันนิษฐานว่าเป็นข้อมูลที่เป็นจริง เว้นแต่จะมีเหตุผลที่สมควรเชื่อเป็นอย่างอื่น

5. การได้รับการรับฟังในกรณีของตน (Being aware of your personal situation)

HMRC จะรับฟังถึงข้อวิตกกังวลของผู้เสียภาษีอากรและจะตอบคำถามทุกข้ออย่างชัดเจนและรัดกุม รวมถึงจะคำถึงสถานการณ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากร และจะให้ความช่วยเหลือเป็นกรณีพิเศษหากผู้เสียภาษีอากรต้องการความช่วยเหลือ ซึ่งอาจเนื่องมาจากผู้เสียภาษีอากรมีปัญหา

---

[257] Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter.

ต่างๆ เช่น ปัญหาด้านสุขภาพ ไม่ว่าจะเป็นสุขภาพทางกายหรือสุขภาพจิต หรือมีความลำบากทางการเงิน[258]

6. การมีตัวแทน (Recognising that someone can represent you)

HMRC จะเคารพในความประสงค์ของผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรจะให้บุคคลอื่นใดเป็นตัวแทนในการติดต่อกับ HMRC เช่น นักบัญชี เพื่อน หรือญาติ โดย HMRC จะติดต่อกับผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้เสียภาษีอากรให้เป็นตัวแทนของตนแล้วเท่านั้น

7. การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ (Keeping your data secure)

HMRC จะให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในความเก็บรักษาของ HMRC โดยถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคลและเป็นความลับ การจะนำข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรไปใช้ต้องเป็นไปอย่างเป็นธรรมและชอบด้วยกฎหมายเสมอ

8. การให้ความเคารพซึ่งกันและกัน (Mutual respect)

HMRC ให้ความสำคัญกับการคุกคาม ข่มขู่ การล่วงละเมิดอย่างจริงจัง หากมีพฤติกรรมดังกล่าวเกิดขึ้น HMRC จะมีการดำเนินการจัดการอย่างเหมาะสม ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการปฏิบัติด้วยความให้เกียรติ ความมืออาชีพ และความซื่อสัตย์ และผู้เสียภาษีอากรก็ควรปฏิบัติต่อ HMRC ในลักษณะเดียวกัน

ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าบริการที่ตนได้รับจาก HMRC ไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องทุกข์ต่อ HMRC ได้ โดยผู้เสียภาษีอากรต้องกล่าวถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้ในคำร้องทุกข์และต้องอธิบายว่าการบริการของ HMRC ไม่เป็นไปตามมาตรฐานใดตามที่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้กำหนดไว้ ซึ่ง HMRC จะจัดการกับปัญหาดังกล่าวอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม[259]

HMRC มีการกำกับดูแลและรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยมี The HMRC's Customer Experience Committee ซึ่งประกอบด้วยกรรมการที่ไม่ได้เป็นผู้บริหารของ HMRC และกรรมการที่เป็นที่ปรึกษาอิสระ รวมจำนวนทั้งสิ้น 7 คน[260] เป็นผู้ทำหน้าที่ในการติดตามการปฏิบัติของ HMRC ให้เป็นไปตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เพื่อทำให้ผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ เห็นถึงความรับผิดชอบและความโปร่งใสในการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ

---

[258] Her Majesty's Revenue and Customs, "Get Help from HMRC if You Need Extra Support," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/get-help-hmrc-extra-support.

[259] Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter.

[260] Her Majesty's Revenue and Customs, "Our Governance," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance#customer-experience-committee.

HMRC โดย The HMRC's Customer Experience Committee จะตรวจสอบผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจากข้อมูลมาตรฐานการให้บริการ ข้อมูลผลสำรวจลูกค้าของ HMRC ที่ได้จากการสอบถามความคิดเห็นของกลุ่มบุคคลธรรมดา ผู้ประกอบธุรกิจขนาดย่อม และตัวแทนภาษีอากร ถึงการปฏิบัติตามหลักการสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ HMRC ตลอดจนข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง และจัดทำเป็นรายงานประจำปี (Your Charter annual report) รายงานผลประเมินการปฏิบัติงานตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ HMRC รวมถึงรายงานความก้าวหน้าและจัดลำดับเพื่อการปรับปรุงพัฒนา และเผยแพร่ให้สาธารณชนทราบ[261]

แบบสำรวจลูกค้าของ HMRC เป็นวิธีการหนึ่งที่ HMRC นำมาใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยแบบสำรวจลูกค้าของ HMRC จะประเมินผลการปฏิบัติงานของ HMRC ตามแต่ละสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร แบบสำรวจในแต่ละปีจะมีชุดคำถามเพื่อสอบถามบุคคลธรรมดา ธุรกิจขนาดย่อม และตัวแทนภาษี และจะทำการประเมินผลตอบรับออกมาเป็นร้อยละเพื่อแสดงผลการปฏิบัติงานของ HMRC[262]

รายงานประจำปี 2019-2020 (Your Charter annual report 2019-2020) แสดงให้เห็นผลการสำรวจประจำปีของ HMRC ว่าลูกค้าจำนวนมากยังมีประสบการณ์ในเชิงบวกต่อ HMRC ซึ่งผลการสำรวจพบว่าเกินกว่าร้อยละ 50 ทั้งในกลุ่มบุคคลธรรมดา ผู้ประกอบธุรกิจขนาดย่อม และตัวแทนภาษีอากร ต่างมีประสบการณ์เชิงบวกในการปฏิสัมพันธ์กับ HMRC นอกจากนี้ รายงานประจำปียังชี้ให้เห็นว่าแม้ผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะดำเนินไปได้ด้วยดีในทิศทางที่ถูกต้องก็ตาม แต่ก็ยังต้องปรับปรุงการปฏิบัติให้มีความสม่ำเสมอต่อเนื่องยิ่งขึ้น[263]

4.3.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

HMRC ได้ริเริ่มให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรฉบับใหม่ โดยให้เป็นการรวบรวมสิทธิและความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรไว้ในเอกสารเพียงฉบับเดียว ซึ่งในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้น HMRC เสนอแนะว่าไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมีกฎหมายรองรับกฎบัตรดังกล่าว แต่ได้รับการโต้แย้งว่าการมีรากฐานทางกฎหมายจะเป็นวิธีการที่ดีที่สุดในการประกันความมีประสิทธิภาพและ

---

[261] Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter.

[262] Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter; Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 23.

[263] Her Majesty's Revenue and Customs, "Your Charter Annual Report: April 2019 to March 2020," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/your-charter-annual-report-2019-to-2020/your-charter-annual-report-april-2019-to-march-2020.

ความถาวรของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ดังนั้น จึงได้กำหนดให้มีการบรรจุบทบัญญัติที่ให้การรับรองกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างชัดเจนไว้ใน The 2009 Finance Bill[264]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษจึงได้จัดทำขึ้นตามบัญญัติแห่ง The Finance Act 2009 เรียกว่า The HMRC Charter[265] โดย The Finance Act 2009 ได้บัญญัติให้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติว่าด้วยกฎบัตรมาตรฐานและค่านิยมลงในบทบัญญัติแห่ง The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005[266] ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้ HMRC ต้องเตรียมจัดทำกฎบัตรขึ้นมาหนึ่งฉบับ[267]เป็นกฎบัตรที่ต้องครอบคลุมถึงมาตรฐานพฤติกรรมและค่านิยมของ HMRC ที่พึงปรารถนา เมื่อต้องติดต่อกับประชาชนในการปฏิบัติงานตามหน้าที่[268] และกำหนดให้ HMRC ต้องทำการทบทวนกฎบัตรดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ[269] และเมื่อ HMRC เห็นเป็นการสมควรก็ต้องเผยแพร่กฎบัตรฉบับปรับปรุงหรือฉบับแก้ไขให้สาธารณชนทราบ[270] ตลอดจนต้องจัดทำรายงานทบทวนผลการปฏิบัติตามมาตรฐานพฤติกรรมและค่านิยมของ HMRC ที่ได้กำหนดไว้ในกฎบัตรอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง[271]

HMRC จึงได้จัดทำ The HMRC Charter ขึ้นตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และเริ่มใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวตั้งแต่ปี ค.ศ.2009 ดังนั้น The HMRC Charter เองจึงเป็นกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย แต่ก็เป็นกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีรากฐานทางกฎหมาย โดยมีกฎหมายบัญญัติรับรองให้จัดทำขึ้น และบัญญัติถึงหลักการสำคัญ รวมถึงบัญญัติให้ต้องมีการทบทวนกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างสม่ำเสมอ และต้องจัดทำรายงานประจำปีรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ HMRC ไว้ด้วย

ทั้งนี้ The HMRC Charter สามารถช่วยส่งเสริมสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ถึงแม้ว่าตัว The HMRC Charter เองจะไม่มีผลบังคับทางกฎหมายก็ตาม เนื่องจากสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมนั้นได้รับการรับรองทางกฎหมายอย่างชัดแจ้ง ทั้งการรับรองทางกฎหมายผ่านการพิจารณาคดี การนิติบัญญัติ และโดยอิทธิพลของกฎหมายยุโรป HMRC จึงใช้ The HMRC

---

[264] Finance Act 2009, Explanatory Notes of section 92.

[265] Finance Act 2009, section 92.

[266] Finance Act 2009, section 92(1).

[267] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(1).

[268] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(2).

[269] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(3)(a).

[270] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(3)(b).

[271] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(4).

Charter เป็นเครื่องมือสำคัญในการปรับปรุงมาตรฐานการบริการระหว่าง HMRC และผู้เสียภาษีอากร[272]

ผลการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP โดยการสำรวจความคิดเห็นของผู้เสียภาษีอากรและผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากร พบว่า HMRC มีความก้าวหน้าที่น่ายกย่องในการดำเนินการเพื่อให้แน่ใจว่าเจ้าพนักงานได้ปฏิบัติตาม The HMRC Charter แต่อย่างไรก็ดี การปฏิบัติก็ยังไม่เป็นไปอย่างเต็มที่[273] และผลการสำรวจความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากรที่มีต่อกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังพบว่า ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากรเห็นว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นสิ่งที่มีประโยชน์และเป็นการช่วยผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีตัวแทนในการติดต่อกับ HMRC[274] แต่เมื่อศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้เสียภาษีอากรที่มีต่อกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรแล้วพบว่าความตระหนักของผู้เสียภาษีอากรที่มีต่อกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอยู่ในระดับต่ำ ซึ่ง HMRC ได้พยายามที่จะยกระดับความตระหนักและความเข้าใจของผู้เสียภาษีอากร[275]

4.4 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดีย

The Income Tax Department (ITD) เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีทางตรงต่างๆ ซึ่งรวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมี The Central Bord of Direct Taxes (CBDT) ที่จัดตั้งขึ้นโดย The Central Board of Revenue Act 1963 เป็นผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลการบริหารการจัดเก็บภาษีทางตรง[276] ซึ่งภาษีทางตรงนั้นจัดเป็นแหล่งรายได้หลักสำคัญของรัฐบาลกลางอินเดีย ทั้งนี้ การดำเนินงานของ ITD มุ่งให้การบริหารจัดการทางภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อีกทั้งยังมุ่งพัฒนาความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง[277] ITD มีภารกิจในการทำให้การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องกลายเป็น

---

[272] John Bevacqua, "Redressing the Imbalance – Challenging the Effectiveness of the Australian Taxpayers' Charter,": 394-396, 399.

[273] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 76.

[274] Ibid., 77.

[275] Ibid., 78.

[276] Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India, "About the Department," last modified December 4, 2019, accessed February 15, 2021, https://dor.gov.in/about-us; Income Tax Department, Government of India, "Central Board of Direct Taxes," accessed February 15, 2021, https://www.incometaxindia.gov.in/pages/about-us/central-board-of-direct-taxation.aspx.

[277] Income Tax Department, Government of India, *Vision 2020*, (Income Tax Department, Department of Revenue, Ministry of Finance, 2020), 1, https://www.incometaxindia.gov.in/Documents/vision-mission-values-2020-07012011.pdf.

เรื่องง่ายสำหรับผู้เสียภาษีอากร ตลอดจนให้บริการที่มีคุณภาพแก่ผู้เสียภาษีอากร และค่านิยมในการปฏิบัติงานของ ITD รวมถึงการปฏิบัติหน้าที่อย่างซื่อสัตย์สุจริตและโปร่งใส รับผิดชอบต่อการกระทำและผลที่เกิดขึ้น ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความรวดเร็ว เท่าเทียม เป็นธรรม และส่งเสริมความไว้วางใจซึ่งกันและกัน[278]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียได้มีการจัดทำขึ้นและมีการประกาศใช้ตามบทบัญญัติแห่ง The Income Tax Act 1961[279] ทั้งนี้ The Income Tax Act 1961 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2020 ที่กำหนดให้เพิ่มเติมบทบัญญัติว่าด้วยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรลงในบทบัญญัติแห่ง The Income Tax Act 1961[280] โดยกำหนดให้ CBDT จัดทำและประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และออกคำสั่ง ข้อบังคับ หรือแนวปฏิบัติเพื่อให้หน่วยงานภาษีเงินได้ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเหมาะสมต่อไป

4.4.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

ITD ได้มีการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเพื่อเป็นแสดงถึงข้อผูกมัดของ ITD ต่อผู้เสียภาษีอากรในการพัฒนาการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากรและยืนยันถึงความรับผิดชอบของ ITD โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้กล่าวถึงสิทธิและความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน[281] กฎบัตรดังกล่าวได้กำหนดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือสิ่งที่ ITD ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรไว้ดังต่อไปนี้[282]

1. การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม สุภาพ และมีเหตุผล (Fair, courteous and reasonable treatment)

ITD ต้องให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรด้วยความรวดเร็ว สุภาพ และเป็นมืออาชีพ ในทุกครั้งที่ต้องปฏิบัติงานกับผู้เสียภาษีอากร

2. การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ (Treat taxpayer as honest)

ITD ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรทุกคนว่าเป็นผู้ที่มีความซื่อสัตย์ เว้นแต่จะมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ได้เป็นเช่นนั้น

---

[278] Income Tax Department, Government of India, *Vision 2020*, 3-4.

[279] Income Tax Act 1961, section 119A.

[280] Finance Act 2020, section 64.

[281] Income Tax Department, Government of India, "Home," accessed February 15, 2021, https://incometaxindia.gov.in/Pages/default.aspx.

[282] Income Tax Department, Government of India, "Taxpayers' Charter," accessed February 15, 2021, https://www.incometaxindia.gov.in/Documents/taxpayer-charter.pdf.

3. การอุทธรณ์และการทบทวน (Mechanism for appeal and review)

ITD ต้องจัดให้มีกลไกในการอุทธรณ์และการทบทวนที่มีความเป็นธรรมและเป็นกลางแก่ผู้เสียภาษีอากร

4. การได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนถูกต้อง (Complete and accurate information)

ITD ต้องให้ข้อมูลที่ถูกต้องแก่ผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนตามที่กฎหมายกำหนดได้

5. การได้รับคำตัดสินภายในเวลา (Timely decisions)

ITD ต้องพิจารณาเกี่ยวกับการดำเนินการทางภาษีเงินได้ในทุกกรณีให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

6. การชำระภาษีอากรที่ในจำนวนถูกต้อง (Correct amount of tax)

ITD ต้องเรียกเก็บภาษีอากรเฉพาะจำนวนที่ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระตามกฎหมายกำหนดเท่านั้น

7. การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว (Respect privacy of taxpayer)

ITD จะปฏิบัติตามขั้นตอนที่ถูกต้องของกฎหมาย และไม่ล่วงล้ำความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรเกินไปกว่าความจำเป็น ไม่ว่าจะเป็นในการไต่สวน การตรวจสอบ หรือในการดำเนินการบังคับใช้ใดๆ

8. การได้รับการรักษาความลับ (Confidentiality)

ITD ต้องไม่เปิดเผยข้อมูลใดๆ ที่ได้รับมาจากผู้เสียภาษีอากร เว้นแต่มีกฎหมายอนุญาตให้ทำได้

9. การได้รับการปฏิบัติอย่างมีความรับผิดชอบ (Accountable)

ITD ต้องรับผิดชอบในการใช้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่ของตนต่อผู้เสียภาษีอากร

10. การมีตัวแทน (Representative of choice)

ITD ต้องอนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรทุกคนมีตัวแทนรับมอบอำนาจของตนได้

11. การยื่นคำร้องทุกข์ (Mechanism to lodge complaint)

ITD ต้องจัดให้มีกลไกในการยื่นคำร้องทุกข์ให้กับผู้เสียภาษีอากร และต้องดำเนินการจัดการเรื่องร้องทุกข์ของผู้เสียภาษีอากรให้เสร็จสิ้นอย่างรวดเร็ว

12. การได้รับการแก้ไขปัญหาอย่างเท่าเทียมและยุติธรรม (A fair and just system)

ITD ต้องจัดให้มีระบบที่มีความเป็นธรรมและมีความเป็นกลาง และต้องแก้ไขปัญหาทางภาษีอากรให้กับผู้เสียภาษีอากรให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด

13. การได้รับทราบถึงมาตรฐานการให้บริการของ ITD (Service standards and report)

ITD ต้องเผยแพร่รายงานมาตรฐานการให้บริการของตน โดยต้องทำเป็นรายงานเผยแพร่ให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับทราบเป็นระยะๆ

14. การปฏิบัติตามทางภาษีต้องมีค่าใช้จ่ายน้อย (Cost of compliance)

ITD ต้องลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามทางภาษี โดยจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากรในการที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร

4.4.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียเป็นกฎบัตรเชิงบริหารที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย แต่ก็เป็นกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีรากฐานทางกฎหมายรองรับ เนื่องจากกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียได้จัดทำขึ้นตามบทบัญญัติแห่ง The Income Tax Act 1961 แก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2020 ที่กำหนดให้ CBDT ต้องจัดทำและประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรและกำหนดให้ CBDT ออกคำสั่ง ข้อบังคับ หรือแนวปฏิบัติ เพื่อให้มีการดำเนินการให้เป็นไปตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเหมาะสม ดังนั้น แม้ว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียจะไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายก็ตาม แต่การจัดทำและการประกาศใช้ก็มีกฎหมายบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดเจน

4.5 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน

The Inland Revenue Department of the Hong Kong Special Administrative Region (IRD) มุ่งปฏิบัติภารกิจโดยให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพและให้บริการอย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนส่งเสริมการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องโดยการบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดประกอบกับการให้ความรู้และการเผยแพร่ประชาสัมพันธ์ต่าง ๆ[283]

4.5.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจัดทำขึ้นเพื่อใช้กับบุคคลทุกคนที่ติดต่อกับ IRD ในเรื่องภาษีอากรต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา บริษัท ห้างหุ้นส่วน และองค์กรอื่นๆ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวแสดงถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่

---

[283] Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, "Vision, Mission & Values," last modified April 8, 2021, accessed February 15, 2021, https://www.ird.gov.hk/eng/abo/mis.htm.

ต่างๆ ของตนได้อย่างรวดเร็ว[284] ทั้งนี้ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ IRD ได้กำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ ดังต่อไปนี้[285]

1. ความรับผิดทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด (Tax Liability)

ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีอากรเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น

2. การได้รับการปฏิบัติด้วยความสุภาพ (Courteous Treatment)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับการปฏิบัติด้วยความสุภาพในการติดต่อกับ IRD

3. การได้รับการบริการอย่างมืออาชีพ (Professional Service)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการได้รับบริการในเวลาอันสมควรตามมาตรฐานที่ IRD ได้สัญญาไว้ (Performance Pledge) IRD จะให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจถึงสิทธิของตนและปฏิบัติตามหน้าที่ของตนได้ ตลอดจน IRD จะปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเป็นกลาง เป็นมืออาชีพ และมีความเป็นธรรม

4. ความเป็นส่วนตัวและการรักษาความลับ (Privacy and confidentiality)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในความเป็นส่วนตัวและการรักษาความลับ โดยข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรได้ให้ไว้ IRD จะนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายอนุญาตเท่านั้น และจะไม่เปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรแก่บุคคลอื่น เว้นแต่จะมีกฎหมายอนุญาต

5. การเข้าถึงข้อมูล (Access to information)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการเข้าถึงข้อมูลทางภาษีของตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของ IRD ตามที่กฎหมายอนุญาต

6. บริการสองภาษา (Bilingual service)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการเลือกรับบริการเป็นภาษาจีนหรือภาษาอังกฤษก็ได้

7. การร้องทุกข์และการอุทธรณ์ (Complaints and appeals)

ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการแสดงความคิดเห็นและร้องทุกข์ต่อ IRD หรือต่อผู้ตรวจการแผ่นดิน (Ombudsman) หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจกับการให้บริการของ IRD และ หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรและอุทธรณ์การประเมินได้

ทั้งนี้ IRD มีการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดย IRD ใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควบคู่ไปกับสัญญาด้านการปฏิบัติงาน (Performance Pledge) ที่กำหนดถึงมาตรฐานการ

---

[284] Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, "Taxpayers' Charter," last modified April 8, 2021, accessed February 15, 2021, https://www.ird.gov.hk/eng/abo/tax.htm.

[285] Ibid.

ให้บริการของ IRD ไว้ทั้งสิ้น 25 รายการ และมีการประเมินผลและจัดทำรายงานประจำปีเพื่อเผยแพร่ผลการบรรลุผลสำเร็จตามมาตรฐานที่ได้กำหนดไว้ดังกล่าว[286] รายงานประจำปี 2020 - 2021 การปฏิบัติตามสัญญาด้านการปฏิบัติงานของ IRD ระบุว่าการปฏิบัติงานของ IRD สำหรับปี 2020 - 2021 ส่วนใหญ่บรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่ตั้งไว้[287] นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจกับการให้บริการของ IRD ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นเรื่องต่อเจ้าหน้าที่รับเรื่องร้องทุกข์ของ IRD ได้ ซึ่ง IRD จะดำเนินการเรื่องร้องทุกข์ของผู้เสียภาษีอากรให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนดไว้ เช่น IRD จะทำการตอบข้อร้องทุกข์ของผู้เสียภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษรภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับเรื่องร้องทุกข์เป็นต้น[288]

4.5.2 รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน เป็นกฎบัตรเชิงบริหารที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย แต่ก็ได้มีการนำไปใช้เป็นเอกสารอ้างอิงในการปฏิบัติ ซึ่งการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP โดยการสำรวจความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากรในเขตปกครองพิเศษฮ่องกงที่มีต่อกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรพบว่า ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากรใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเอกสารอ้างอิงในการปฏิบัติ[289] และการสำรวจความคิดเห็นของผู้เสียภาษีอากรแสดงให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีอากรมองว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเอกสารอ้างอิงหรือคู่มือทั่วไป[290]

---

[286] Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, "Performance Pledge," last modified April 8, 2021, accessed February 15, 2021, https://www.ird.gov.hk/eng/abo/per_tcp.htm.

[287] Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, *Annual Report on Performance Pledge 2020 – 2021* (Inland Revenue Department, 2021), 1, 5-7, https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/2021/pam33.pdf.

[288] Ibid., 25.

[289] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 77.

[290] Ibid.

การศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ข้างต้น สามารถสรุปได้ดัง ตารางกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ดังนี้

ตาราง 2 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ

ประเทศ	เนื้อหาทั่วไปและรูปแบบของกฎบัตร	สิทธิของผู้เสียภาษีอากร/มาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากร
ออสเตรเลีย	อธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร การบริการและมาตราฐานต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้จาก ATO กฎบัตรที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย ATO จัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้นมาเป็นกฎบัตรทางบริหาร	- การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมและมีเหตุผล - การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรจะปฏิบัติเป็นอย่างอื่น - การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ - การมีตัวแทนและการได้รับคำแนะนำ - การได้รับความเคารพความเป็นส่วนตัว - การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ - การเข้าถึงข้อมูลของตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของ ATO - การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง - การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน - การได้รับความเคารพในสิทธิการขอทบทวนคำตัดสิน - การได้รับความเคารพในสิทธิการร้องทุกข์ - การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น - การได้รับการปฏิบัติอย่างมีความรับผิดชอบ
อังกฤษ	อธิบายถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับจากการปฏิบัติของ HMRC และสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงปฏิบัติ กฎบัตรไม่ผลบังคับทางกฎหมาย แต่เป็นกฎบัตรที่มีกฎหมาย (The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 แก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2009) บัญญัติให้	- การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง - การปฏิบัติทางภาษีเป็นไปได้ง่ายขึ้น - การได้รับการตอบสนองจากเจ้าหน้าที่ - การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม - การได้รับการรับฟังในกรณีของตน - การมีตัวแทน - การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ

ตาราง 2 (ต่อ)

ประเทศ	เนื้อหาทั่วไปและรูปแบบของกฎบัตร	สิทธิของผู้เสียภาษีอากร/มาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากร
	HMRC จัดทำขึ้น และบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ คือ กฎบัตรต้องครอบคลุมถึงมาตรฐานพฤติกรรมและค่านิยมของ HMRC ที่พึงปรารถนา เมื่อต้องติดต่อกับประชาชนในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ HMRC ต้องทำการทบทวนกฎบัตรดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ ต้องเผยแพร่กฎบัตรฉบับปรับปรุงหรือฉบับแก้ไขให้สาธารณชนทราบ ต้องจัดทำรายงานทบทวนผลการปฏิบัติตามมาตรฐานพฤติกรรมและค่านิยมของ HMRC ที่ได้กำหนดไว้ในกฎบัตรอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง	- การให้ความเคารพซึ่งกันและกัน
อินเดีย	อธิบายถึงสิทธิและความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากร และสิ่งที่ ITD ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากร กฎบัตรไม่ผลบังคับทางกฎหมาย แต่เป็นกฎบัตรที่มีกฎหมาย (The Income Tax Act 1961 แก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2020) บัญญัติให้ CBDT จัดทำและประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และออกคำสั่ง ข้อบังคับ หรือแนวปฏิบัติเพื่อให้หน่วยงานภาษีเงินได้ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเหมาะสมต่อไป	- การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม สุภาพ และมีเหตุผล - การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ - การอุทธรณ์และการทบทวน - การได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนถูกต้อง - การได้รับคำตัดสินภายในเวลา - การชำระภาษีอากรที่ในจำนวนถูกต้อง - การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว - การได้รับการรักษาความลับ - การได้รับการปฏิบัติอย่างมีความรับผิดชอบ - การมีตัวแทน - การยื่นคำร้องทุกข์ - การได้รับการแก้ไขปัญหาอย่างเท่าเทียมและยุติธรรม - การได้รับทราบถึงมาตรฐานการให้บริการของ ITD - การปฏิบัติตามทางภาษีต้องมีค่าใช้จ่ายน้อย

ตาราง 2 (ต่อ)

ประเทศ	เนื้อหาทั่วไปและรูปแบบของกฎบัตร	สิทธิของผู้เสียภาษีอากร/มาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากร
ฮ่องกง	อธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ของตนได้อย่างรวดเร็ว กฎบัตรไม่ผลบังคับทางกฎหมาย IRD ใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควบคู่ไปกับสัญญาด้านการปฏิบัติงาน (Performance Pledge) ที่กำหนดถึงมาตรฐานการให้บริการของ IRD	- ความรับผิดทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด - การได้รับการปฏิบัติด้วยความสุภาพ - การได้รับการบริการอย่างมืออาชีพ - ความเป็นส่วนตัวและการรักษาความลับ - การเข้าถึงข้อมูล - บริการสองภาษา - การร้องทุกข์และการอุทธรณ์

4.6 ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter)

สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (The Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA) สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีระหว่างประเทศแห่งยุโรป (The Confédération Fiscale Européenne: CFE หรือ CFE Tax Advisers Europe) และสมาคมแห่งความน่าเชื่อถือและผู้ปฏิบัติงานด้านอสังหาริมทรัพย์ (The Society of Trust and Estate Practitioners: STEP) ได้ร่วมกันศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร[291] โดยได้ทำการสำรวจความคิดเห็นของผู้เสียภาษีอากรและที่ปรึกษาภาษีอากรใน 37 ประเทศ แล้วจัดทำเป็นรายงานการศึกษาฉบับแรกในปี ค.ศ.2013 ซึ่งผลการสำรวจความคิดเห็นดังกล่าวสนับสนุนถึงความต้องการให้มีต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่นานาประเทศทั่วโลกสามารถนำไปปรับใช้ได้[292] ประกอบกับผลการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศต่างๆ พบว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่นั้นมักมีข้อบกพร่องอย่างใดอย่างหนึ่ง ได้แก่ ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย ไม่มีความครอบคลุม เป็นเพียงเอกสารที่แสดงนโยบายการบริหารจัดการภาษีอากร ไม่ได้จัดการปัญหาด้านกฎหมายภาษีอากร และไม่ได้

---

[291] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter (AOTCA, CFE and STEP, 2015)," accessed December 15, 2020, http://www.taxpayercharter.com.

[292] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 30.

พยายามให้หน่วยงานบริหารจัดการภาษีอากรรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีอากร[293] ต่อมาจึงมีการสำรวจความคิดเห็นเพิ่มเติมอีกใน 4 ประเทศ แล้วจึงทำเป็นรายงานการศึกษาฉบับสมบูรณ์ในปี ค.ศ.2016[294]

รายงานการศึกษาได้เสนอต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) เพื่อให้หน่วยงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศต่างๆ สามารถนำไปปรับใช้ได้โดยง่าย การจัดทำต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวได้ใช้สิทธิขั้นพื้นฐาน 6 ประการ ของ OECD ที่ระบุไว้ในเอกสาร The General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note เป็นจุดเริ่มต้นในการจัดทำ[295] ทั้งนี้ ผลการสำรวจความคิดเห็นใน 41 ประเทศ แสดงถึงการสนับสนุนต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวอย่างยิ่ง[296]

4.6.1 หลักการพื้นฐานของต้นแบบผู้เสียภาษีอากร

การศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้กล่าวถึงลักษณะของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้กล่าวคือ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องบรรยายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมาย โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือเพื่อส่งเสริมความไว้วางใจ ความเคารพ และความรับผิดชอบซึ่งกันและกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและรัฐ และเป็นเครื่องมือในการลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามทางภาษี (the costs of compliance) เพิ่มความสมัครใจในการปฏิบัติตามทางภาษีให้เป็นไปอย่างมีคุณภาพและประสิทธิภาพ ตลอดจนเป็นการรับรองว่าผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมปราศจากอคติและความลำเอียง[297]

หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่การศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้นำมาใช้ในการจัดทำร่าง A Model Taxpayer Charter ได้แก่[298]

---

[293] Ibid., 33.

[294] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Survey of Taxpayer Rights and Responsibilities, (AOTCA, CFE, and STEP, 2015)," accessed December 15, 2020, http://www.taxpayercharter.com/page.asp?id=12.

[295] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 157.

[296] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Survey of Taxpayer Rights and Responsibilities, (AOTCA, CFE, and STEP, 2015)," accessed December 15, 2020, http://www.taxpayercharter.com/page.asp?id=12.

[297] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 21.

[298] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Taxpayer Charter: Fundamental Principles, (AOTCA, CFE, and STEP, 2015)," accessed December 15, 2020, http://www.taxpayercharter.com/charter.asp?id=15.

1. ความเที่ยงธรรมและความเท่าเทียม (Integrity and equality)

ระบบภาษีอากรจะต้องมีการออกแบบและมีการบริหารจัดการอย่างเป็นธรรม อย่างซื่อสัตย์สุจริต และมีความเที่ยงธรรม เป็นไปตามกฎหมาย ปราศจากอคติหรือความลำเอียง

2. ความแน่นอน (Certainty)

ระบบภาษีอากรจะมีการออกแบบและมีการบริหารจัดการเพื่อให้เกิดความแน่นอน ชัดเจนและสมบูรณ์ ในกิจการภาษีอากร เท่าที่จะเป็นไปได้

3. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Efficiency and effectiveness)

ระบบภาษีอากรจะมีการออกแบบและมีการบริหารจัดการอย่างเป็นธรรมและคุ้มค่าโดยต้องคำนึงถึงการบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

4. การอุทธรณ์และสิทธิในการระงับข้อพิพาท (Appeal and the right to dispute resolution)

กระบวนการอุทธรณ์ต้องมีความเป็นอิสระ เป็นกลาง รวดเร็ว และคุ้มค่า ข้อพิพาทเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรจะได้รับการติดตามโดยไม่ต้องกลัวการตอบโต้และอยู่ภายใต้การกำกับดูแลที่เป็นอิสระ

5. ความช่วยเหลือที่เหมาะสม (Appropriate assistance)

หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการบริการจัดการภาษีอากรจะต้องให้ความช่วยเหลือที่เหมาะสมแก่ผู้เสียภาษีอากรผู้ที่ประสบปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรของตน

6. การรักษาความลับและความเป็นส่วนตัว (Confidentiality and privacy)

กิจการและข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการเก็บรักษาไว้เป็นความลับและรักษาความเป็นส่วนตัว เว้นแต่กรณีการสืบพยานในการดำเนินคดีหรือการดำเนินคดีทางอาญา

7. การชำระภาษีในจำนวนที่ถูกต้อง (Pay correct amount of Tax)

ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรไม่เกินจำนวนตามที่กฎหมายกำหนด

8. การมีตัวแทน (Representation)

ผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกให้บุคคลอื่นเป็นตัวแทนของตนได้

9. การได้สัดส่วน (Proportionality)

การดำเนินการบังคับ รวมถึงการตรวจสอบ การจัดเก็บ การประเมินใหม่ การลงโทษ และการดำเนินคดี จะมีสัดส่วนตามพฤติการณ์

10. การสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีอากรมีความซื่อสัตย์ (Honesty)

ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการสันนิษฐานว่าเป็นผู้ซื่อสัตย์ เว้นแต่จะมีหลักฐานเป็นอย่างอื่น

4.6.2 รายละเอียดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

การศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ยังได้ระบุถึงรายละเอียดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรใน A Model Taxpayer Charter ไว้ ดังต่อไปนี้[299]

1. ผู้เสียภาษีอากรจะต้องได้รับการสันนิษฐานว่าซื่อสัตย์สุจริต เว้นแต่จะมีหลักฐานเป็นอย่างอื่น

2. ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีอากรเพียงจำนวนตามที่กฎหมายกำหนด

3. กฎหมายจะต้องมีการกำหนดถึงการบรรเทาเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ และกำหนดถึงการขยายกำหนดเวลาต่างๆ ในกรณีที่มีเหตุอันควร

4. การใช้กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ

5. การได้รับข้อมูลอย่างเพียงพอที่ทำให้สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง

6. เจ้าหน้าที่ภาษีอากรจะต้องขอข้อมูลจากผู้เสียภาษีอากรเฉพาะเท่าที่สมควรและจำเป็น

7. เจ้าหน้าที่ภาษีอากรจะต้องไม่นำบทบัญญัติว่าด้วยโทษมาเป็นกลวิธีในการเจรจาต่อรองกับผู้เสียภาษีอากร

8. เจ้าหน้าที่ภาษีอากรต้องแสดงให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงวัตถุประสงค์ของข้อสอบถาม หากมีการตั้งข้อสอบถามกับผู้เสียภาษีอากร

9. ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการติดต่อกับที่ปรึกษาด้านภาษีอากรที่ได้รับการแต่งตั้งโดยชอบในการอุทธรณ์ภาษีอากร

10. เจ้าหน้าที่ภาษีอากรผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยการอุทธรณ์ภาษีอากรจะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเป็นกลาง อิสระ และคำนึงถึงวิธีปฏิบัติทางปกครองและการตีความของรัฐ

11. ผู้เสียภาษีอากรจะต้องไม่ถูกเรียกให้ชำระเงินค่าภาษีอากร เงินเพิ่ม หรือเบี้ยปรับ ในระหว่างการอุทธรณ์ภาษีอากร

12. หน่วยงานบริหารงานภาษีอากรจะต้องกำหนดมาตรฐานการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากร เผยแพร่มาตรฐานดังกล่าว และจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานเป็นระยะ

13. ข้อมูลทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรจะต้องได้รับการเก็บไว้เป็นความลับและเป็นส่วนตัว เจ้าหน้าที่ภาษีอากรจะเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่ได้

14. กฎหมายภาษีอากรจะต้องใช้ภาษาที่ชัดเจน ไม่กำกวม ให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าใจได้ เว้นแต่ในกรณีที่ต้องใช้ความรู้เฉพาะตามสมควร

---

[299] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 22.

15. กฎหมายภาษีอากรที่ต้องมีการตีความตามนโยบายภาษีอากรซึ่งเป็นที่มาของกฎหมายนั้น นโยบายภาษีอากรดังกล่าวจะต้องใช้ภาษาที่ชัดเจน ไม่กำกวม

16. กฎหมายต้องไม่มีผลย้อนหลัง เว้นแต่จะเป็นการบรรเทาให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

17. ผู้เสียภาษีอากรจะต้องไม่ถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับ หากเป็นข้อผิดพลาดหรือเป็นการละเว้นที่กระทำโดยสุจริต โดยใช้ความระมัดระวังตามสมควรแล้ว

18. เบี้ยปรับจะต้องมีจำนวนหรือมีลักษณะที่ได้สัดส่วนกับพฤติการณ์แวดล้อมอันก่อให้เกิดเบี้ยปรับ

19. รัฐอาจกำหนดเวลาในการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจ เพื่อให้การดำเนินกระบวนการเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาที่เหมาะสม

20. รัฐจะต้องมีกระบวนการสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่อาจมาแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ภาษีอากรด้วยความสมัครใจเพื่อขอแก้ไขข้อบกพร่องในการยื่นภาษีที่ล่วงมาแล้ว

21. กระบวนการในการออกกฎหมายจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้มีส่วนได้เสียและผู้ที่ได้รับผลกระทบ ตลอดจนผู้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้นๆ แสดงความคิดเห็นก่อนมีการออกกฎหมาย

22. ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะมีที่ปรึกษาภาษีอากรเป็นตัวแทนของตน

23. ผู้เสียภาษีอากรจะต้องได้รับความช่วยเหลือในการร้องทุกข์และร้องขอการเยียวยาที่เหมาะสม ในกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังที่ได้ประกาศไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยกำหนดกลไกในการให้ความช่วยเหลือที่สมควรไว้ในกฎหมายที่กำหนดให้ใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

ทั้งนี้ การศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP แสดงให้เห็นว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นกลไกที่ดีในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และควรจะต้องใช้กับภาษีอากรทุกประเภท ไม่ใช่แต่เฉพาะกับภาษีเงินได้เท่านั้น[300] นอกจากนี้ ผลการศึกษาได้ชี้ให้เห็นว่าประเทศที่มีการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่จะจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในลักษณะเป็นเอกสารข้อปฏิบัติทางการบริหารมากกว่าการทำเป็นเอกสารที่มีผลผูกพันทางกฎหมาย[301]

4.7 สรุป

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน และต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE และ STEP มีเนื้อหาที่เป็นการกล่าวถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร รวมถึง

---

[300] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 151.

[301] Ibid., 197.

มาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้ กล่าวคือ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ตามกฎหมาย และมาตรฐานการบริการที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากร เช่นเดียวกันกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษที่อธิบายถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับจากการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากร และสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงปฏิบัติ สำหรับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียและเขตปกครองพิเศษฮ่องกงก็มีลักษณะเป็นการแสดงถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร เพื่อใช้เป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ของตน และการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้อธิบายถึงลักษณะของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องบรรยายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมาย

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน เป็นกฎบัตรเชิงบริหารที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย อย่างไรก็ตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษได้จัดทำขึ้นตามบัญญัติแห่ง The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2009 โดยบัญญัติให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้น และกำหนดให้ต้องทำการทบทวนกฎบัตรดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ ตลอดจนต้องจัดทำรายงานทบทวนผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง เช่นเดียวกันกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียได้มีการจัดทำขึ้นและมีการประกาศใช้ตามบทบัญญัติแห่ง The Income Tax Act 1961 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2020

การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรเริ่มต้นจากการศึกษาทบทวนตัวอย่างที่มีความหลากหลายต่างๆ การศึกษาถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศจึงถือเป็นจุดเริ่มต้นที่สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางเพื่อปรับใช้กับเนื้อหาสาระของกฎหมายและระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศได้ แต่ก็ต้องมีการปรับหรือแก้ไขให้สอดรับกับสิ่งที่มีอยู่แล้วของแต่ละประเทศ

บทที่ 5

แนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย

5.1 ความนำ

บทที่ 5 ของงานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย โดยใช้สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD ประกอบกับผลการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง และผลการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน รวมถึงต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) จากการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP มาใช้เป็นแนวทางในการเสนอแนะการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นนอกจากจะเป็นวิธีการที่มีประโยชน์ในการช่วยยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรแล้ว ยังสามารถช่วยให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นอีกด้วย[302] ซึ่งจะเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง อันจะเป็นผลดีต่อระบบภาษีอากรของไทยอย่างยิ่ง

บทที่ 5 กล่าวถึงแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย โดยเสนอแนะถึงเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร วัตถุประสงค์และรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร กระบวนการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากร การทบทวนและปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ตลอดจนการให้ความรู้และการเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

5.2 เนื้อหาและสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

การริเริ่มจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรต้องมีการกำหนดถึงเนื้อหาโดยทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และกำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

---

[302] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 28.

5.2.1 เนื้อหาของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

การศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ตลอดจนผลการศึกษาต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE และ STEP พบว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ตามกฎหมาย ทำหน้าที่เป็นกลไกในการนำสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมารวมเข้าไว้ด้วยกันในรูปแบบที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงได้[303] และอธิบายถึงมาตรฐานการบริการที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้จาก ATO ซึ่ง The HMRC Charter กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษก็เป็นการอธิบายถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับจากการปฏิบัติของ HMRC และสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงปฏิบัติเช่นเดียวกัน[304] สำหรับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียและเขตปกครองพิเศษฮ่องกงก็มีลักษณะเช่นเดียวกัน คือ การแสดงถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรอย่างชัดเจน เพื่อใช้เป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ของตนได้อย่างรวดเร็ว[305] อีกทั้ง การศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้อธิบายถึงลักษณะของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องบรรยายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมาย[306]

ผลจากการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศข้างต้น ประกอบกับคำอธิบายของ OECD สามารถสรุปได้ว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากร คือ เอกสารที่สรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับกิจการทางภาษีอากร ตลอดจนมาตราฐานต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้จากการปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่เรียบง่ายทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและเข้าใจได้โดยง่าย ดังที่ Duncan Bentley ได้ให้ความเห็นไว้ว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะขยายสิทธิทางกฎหมายหรือสิทธิทางปกครองของผู้เสีย

---

[303] Adrian J. Sawyer, "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?,": 1362.

[304]Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter.

[305] Income Tax Department, Government of India, "Home," accessed February 15, 2021, https://incometaxindia.gov.in/Pages/default.aspx; Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, "Taxpayers' Charter," last modified April 8, 2021, accessed February 15, 2021, https://www.ird.gov.hk/eng/abo/tax.htm.

[306] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 21.

ภาษีอากร แต่เป็นการกล่าวซ้ำถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่แล้วและกำหนดถึงมาตรฐานการบริการของหน่วยงานภาษีอากร อีกทั้งเป็นการย้ำถึงหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเช่นเดียวกัน[307]

ดังนั้น กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยจึงควรมีเนื้อหาที่เป็นการสรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงมาตรฐานการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตาม งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาเฉพาะสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น หน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรจึงไม่อยู่ในขอบเขตของงานวิจัย

5.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย โดยสามารถแบ่งขั้นตอนการศึกษาได้เป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้

1. การนำสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการ ตามแนวทางของ OECD ซึ่งเป็นที่ยอมรับในระดับสากล มาใช้เป็นกรอบเริ่มต้นในการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

การศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายของไทยตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐาน 6 ประการของ OECD สามารถสรุปได้ดัง ตารางความสอดคล้องสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย ดังนี้

ตาราง 3 ความสอดคล้องสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง
สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard)	การรับทราบและเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยงานของรัฐ และการเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารดังกล่าวได้โดยสะดวก	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(1) มาตรา 59
	การเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่างๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77 วรรคหนึ่ง

[307] Duncan Bentley, "The Significance of Declarations of Taxpayers' rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities,", 2.

ตาราง 3 (ต่อ)

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	สิทธิผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง
	การมีทนายความ ที่ปรึกษา หรือผู้ทำการแทน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 23 วรรคหนึ่ง มาตรา 23 วรรคสอง มาตรา 24 วรรคหนึ่ง มาตรา 24 วรรคสอง
	การเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นในคดี	พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21 วรรคหนึ่ง มาตรา 21 วรรคสอง และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 34 วรรคหนึ่ง ข้อ 34 วรรคสอง ข้อ 38 วรรคหนึ่ง
	การได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่และได้รับคำแนะนำ	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 27 วรรคหนึ่ง มาตรา 27 วรรคสอง
	การขอตรวจดูเอกสารเพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 31 วรรคหนึ่ง มาตรา 32
	การได้รับทราบข้อเท็จจริง โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30 วรรคหนึ่ง มาตรา 30 วรรคสอง
	การได้รับแจ้งเหตุผลการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์	ประมวลรัษฎากร มาตรา 34 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37
	การได้รับแจ้งสิทธิการอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 40 วรรคหนึ่ง
	การเข้าตรวจดูข้อมูลข่าวสารของราชการ	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 9 วรรคหนึ่ง
	การขอข้อมูลข่าวสารของราชการเป็นการเฉพาะราย	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 11 มาตรา 12
	การได้รู้ถึงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 25 วรรคหนึ่ง มาตรา 25 วรรคสาม มาตรา 25 วรรคสี่

ตาราง 3 (ต่อ)

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	สิทธิผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง
สิทธิในการอุทธรณ์ (The right to appeal)	การเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ต่อหน่วยงานของรัฐและได้รับแจ้งผลการพิจารณาโดยรวดเร็ว	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(2)
	การฟ้องหน่วยงานของรัฐให้รับผิดเนื่องจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำของข้าราชการ พนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยงานของรัฐ	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(3)
	การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(1) มาตรา 30(2)
	การใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง	ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 มาตรา 8 มาตรา 9
สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)	การขอคืนภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี มาตรา 63 มาตรา 84 มาตรา 91/11
	การผ่อนชำระภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 64
	การขอทุเลาการชำระภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 31
	การของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง มาตรา 67 ตรี วรรคสาม มาตรา 89 วรรคสอง มาตรา 91/21(6)
สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)	การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน	ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และมาตรา 91/21
สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)	ความเป็นอยู่ส่วนตัว และมีเสรีภาพในเคหสถาน	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 32 มาตรา 33
	การได้รับความคุ้มครองในข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 23(1) มาตรา 23(5) มาตรา 24
	การร้องเรียนต่อคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 13
สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy)	การห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 10

ผลจากการศึกษาพบว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายของไทยส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐาน 6 ประการของ OECD ซึ่งมีเพียงสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนที่ผู้วิจัยเห็นว่าอาจยังไม่มีกฎหมายกำหนดรองรับไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน ที่ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องมีการให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีอากรล่วงหน้าไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดนั้น เป็นบทบัญญัติที่เป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกและสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานมาแสดง บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่ได้เป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง

นอกจากนี้ หากพิจารณาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยจะพบว่ามีสิทธิของผู้เสียภาษีอากรบางประการที่อาจยังไม่เห็นความสอดคล้องอย่างชัดเจนกับสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD อย่างไรก็ตาม สิทธิบางประการดังกล่าวเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร พ.ศ. 2560 อยู่แล้ว ได้แก่ ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง[308] ความเสมอภาคและการได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียม และการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลจะกระทำมิได้[309] และการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยสะดวก รวดเร็ว และไม่เสียค่าใช้จ่ายสูงเกินสมควร[310]

2. การศึกษาเปรียบเทียบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ

ผลจากการศึกษาเปรียบเทียบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน รวมถึงต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE และ STEP พบว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่กำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกัน ซึ่งสามารถสรุปได้ดัง ตารางเปรียบเทียบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ดังนี้

---

[308] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 4 วรรคหนึ่ง.

[309] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 27.

[310] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 68.

ตาราง 4 เปรียบเทียบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ

ออสเตรเลีย	อังกฤษ	อินเดีย	ฮ่องกง	AOTCA CFE และ STEP
การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมและมีเหตุผล	การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม และ การให้ความเคารพซึ่งกันและกัน	การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม สุภาพ และมีเหตุผล และ การได้รับการแก้ไขปัญหาอย่างเท่าเทียมและยุติธรรม	การได้รับการปฏิบัติด้วยความสุภาพ และ การได้รับการบริการอย่างมืออาชีพ	หลักความเที่ยงธรรมและความเท่าเทียม และ หลักความความแน่นอน
การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรจะปฏิบัติเป็นอย่างอื่น	การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม	การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์		หลักการสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีอากรมีความซื่อสัตย์
การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ	การได้รับการตอบสนองจากเจ้าหน้าที่ และ การได้รับการรับฟังในกรณีของตน	การได้รับคำตัดสินภายในเวลา	การได้รับการบริการอย่างมืออาชีพ	หลักความช่วยเหลือที่เหมาะสม
การมีตัวแทนและการได้รับคำแนะนำ	การมีตัวแทน	การมีตัวแทน		การมีตัวแทน
การได้รับความเคารพความเป็นส่วนตัว	การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ	การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว	ความเป็นส่วนตัวและการรักษาความลับ	หลักการรักษาความลับและความเป็นส่วนตัว
การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ	การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ	การได้รับการรักษาความลับ	ความเป็นส่วนตัวและการรักษาความลับ	หลักการรักษาความลับและความเป็นส่วนตัว
การเข้าถึงข้อมูลของตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของหน่วยงานภาษีอากร			การเข้าถึงข้อมูล	
การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง	การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง	การได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนถูกต้อง		หลักความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ตาราง 4 (ต่อ)

ออสเตรเลีย	อังกฤษ	อินเดีย	ฮ่องกง	AOTCA CFE และ STEP
การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน				หลักการได้สัดส่วน
การได้รับความเคารพในสิทธิการขอทบทวนคำตัดสิน		การอุทธรณ์และการทบทวน	การร้องทุกข์และการอุทธรณ์	หลักการอุทธรณ์และสิทธิในการระงับข้อพิพาท
การได้รับความเคารพในสิทธิการร้องทุกข์	การได้รับการตอบสนองจากเจ้าหน้าที่	การยื่นคำร้องทุกข์	การร้องทุกข์และการอุทธรณ์	หลักการอุทธรณ์และสิทธิในการระงับข้อพิพาท
การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น	การปฏิบัติทางภาษีเป็นไปได้ง่ายขึ้น	การปฏิบัติตามทางภาษีต้องมีค่าใช้จ่ายน้อย		หลักความช่วยเหลือที่เหมาะสม และ หลักความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
การได้รับการปฏิบัติอย่างมีความรับผิดชอบ	การได้รับการตอบสนองจากเจ้าหน้าที่	การได้รับคำตัดสินภายในเวลา และ การได้รับการปฏิบัติอย่างมีความรับผิดชอบ		
	การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม	การชำระภาษีอากรที่ในจำนวนถูกต้อง	ความรับผิดทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด	การชำระภาษีในจำนวนที่ถูกต้อง
		การได้รับทราบถึงมาตรฐานการให้บริการของหน่วยงานภาษีอากร		
			บริการสองภาษา	

ตารางข้างต้นแสดงเห็นได้ว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศทุกฉบับ ได้แก่ การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม มีเหตุผล และสุภาพ การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ และการร้องทุกข์

ตาราง 5 (ต่อ)

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	กฎหมายรับรองสิทธิผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ
		การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น
สิทธิในการอุทธรณ์ (The right to appeal)	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528	การร้องทุกข์และการอุทธรณ์
สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)	ประมวลรัษฎากร	ความรับผิดทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด
สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)	ประมวลรัษฎากร	
สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540	การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว
สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy)	ประมวลรัษฎากร	การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ
		การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรจะปฏิบัติเป็นอย่างอื่น

ตารางดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่สำคัญตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกับการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยที่เป็นไปตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยให้ข้อสังเกตบางประการ ดังต่อไปนี้

ประการแรก การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมแม้ไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD แต่การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนพึงได้รับตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560[311]

ประการที่สอง การได้รับการปฏิบัติอย่างมีเหตุผลและสุภาพอาจเป็นไปตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD แต่มีลักษณะเป็นมาตรฐานการปฏิบัติที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากร ที่ไม่มีกฎหมายรับรอง

ประการที่สาม การได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนอาจยังไม่มีกฎหมายกำหนดรองรับไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน เป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน จึงไม่ได้เป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรงดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น

ประการที่สี่ การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรจะปฏิบัติเป็นอย่างอื่นยังไม่พบความสอดคล้องที่ชัดเจนกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยและกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD แต่ก็เป็นสิ่งที่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศส่วนใหญ่ระบุไว้

จากการศึกษาความสัมพันธ์สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่สำคัญตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศกับการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยที่เป็นไปตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD ข้างต้น งานวิจัยฉบับนี้เสนอแนะให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยในเบื้องต้นควรประกอบด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 10 ประการ ซึ่งเป็นสิทธิที่มีกฎหมายไทยรับรองไว้ ดังต่อไปนี้

1. การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม
2. การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ
3. การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน
4. การมีตัวแทน
5. การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง
6. การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น
7. การร้องทุกข์และการอุทธรณ์

---

[311] รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 4 วรรคหนึ่ง, มาตรา 27.

8. ความรับผิดทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด

9. การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว

10. การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ

และอาจกำหนดมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพไว้ด้วยก็ได้

อย่างไรก็ตาม สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่เสนอโดยงานวิจัยฉบับนี้ถือเป็นกรอบเริ่มต้นในการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งสามารถนำไปพัฒนาการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยที่มีความครอบคลุมและมีการอธิบายอย่างละเอียดยิ่งขึ้นต่อไป อีกทั้งการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังต้องมีการกำหนดถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรไว้ด้วย ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่อยู่ในขอบเขตการศึกษาของงานวิจัยนี้ จึงต้องมีการศึกษาถึงเรื่องดังกล่าวต่อไปในอนาคต เพื่อให้การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีความสมบูรณ์

5.3 วัตถุประสงค์และรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

การกำหนดถึงวัตถุประสงค์และรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรถือเป็นสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งในการจัดทำและการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากจะส่งผลต่อระดับการบังคับใช้ของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การเริ่มต้นจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยจึงควรมีการกำหนดถึงวัตถุประสงค์ของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนและควรระบุแนวทางที่เป็นไปได้ของรูปแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะ[312]

การกำหนดรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของหน่วยงานภาษีอากรและระดับของการบังคับใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร หากมีวัตถุประสงค์ให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างแท้จริง ก็ควรจัดทำเป็นกฎบัตรที่มีผลทางกฎหมายและทางการบริหารที่มีความครอบคลุม แต่หากวัตถุประสงค์หลักคือการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามทางภาษีของผู้เสียภาษีอากร การจัดทำกฎบัตรเป็นกฎบัตรทางการบริหารก็น่าจะมีความเพียงพอแล้ว[313] กล่าวอีกนัยหนึ่ง ขอบเขตของความคุ้มครองที่ต้องการจะให้กับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่บรรจุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรถือเป็นประเด็นพื้นฐานในการพิจารณาระดับของการบังคับใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ หากถือว่าเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของสังคมประชาธิปไตย ก็ควรใช้รูปแบบของการปกป้องตามรัฐธรรมนูญจึงจะมีความเหมาะสม หากถือว่าสิทธินั้นมีความสำคัญแต่ในบางโอกาสอาจมีเหตุให้ต้องยกเลิกเพื่อประโยชน์โดยรวมของชุมชน ก็ควรใช้รูปแบบของการบัญญัติขึ้นเป็นกฎหมาย หากถือว่าสิทธินั้นถือเป็นประโยชน์ในการ

---

[312] Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules,": 101.

[313] Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules,": 116.

นำมาใช้เพื่อทำให้กฎหมายภาษีอากรมีการบริหารจัดการอย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ ก็ควรใช้รูปแบบของการกำหนดเป็นคู่มือในทางบริหารโดยมีหน่วยงานมีที่อำนาจคอยทำหน้าที่กำกับดูแล[314]

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่จะบังคับใช้เป็นแนวทางในการบริหารและการบังคับใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะมีประสิทธิภาพเพียงใดนั้นย่อมขึ้นอยู่กับเป้าหมายที่แท้จริงของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและแนวทางของรัฐบาล หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและรัฐบาลที่มุ่งให้ความสำคัญกับการบริหารจัดการและการจัดเก็บรายได้ย่อมจะต้องเผชิญกับปัญหาพื้นฐาน นั่นก็คือผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ไม่ต้องการเสียภาษี ซึ่งทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ต่างฝ่ายต่างก็ต้องการจะปกป้องผลประโยชน์ของตนที่อาจไม่ตรงกับอีกฝ่าย โดยทฤษฎีความขัดแย้ง (Conflict theory) แสดงให้เห็นว่าการแก้ไขความขัดแย้งที่ดีที่สุดคือการใช้วิธีการแก้ปัญหาไม่ใช่การเผชิญหน้ากันโดยตรง ดังนั้น หากหน่วยงานจัดเก็บภาษีตระหนักถึงความสำคัญของการคำนึงถึงผลประโยชน์ของผู้เสียภาษีอากรเป็นหลักก็อาจทำให้สามารถบรรลุเป้าหมายการบริหารจัดการและการจัดเก็บที่ตั้งไว้ได้ เนื่องจากเมื่อผู้เสียภาษีอากรมีประสบการณ์ที่ดีในระบบภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีแนวโน้มที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรมากขึ้น ซึ่งการทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีประสบการณ์ที่ดีและมีความพึงพอใจในการดำเนินการของระบบภาษีอากรจะต้องอาศัยการสร้างความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างหน่วยงานจัดเก็บและผู้เสียภาษีอากร โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่เป็นแนวทางในการบริหารจะเป็นสิ่งที่ช่วยส่งเสริมให้ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บและผู้เสียภาษีอากรมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องนั่นเอง[315]

ผลการวิจัยของ The Inspector-General of Taxation (IGT) ของประเทศออสเตรเลียที่ทำการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Taxpayer Bill of Rights) ประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา และประเทศนิวซีแลนด์ ชี้ให้เห็นว่าไม่มีประเทศใดที่มีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความครอบคลุมที่บัญญัติเป็นกฎหมาย นอกจากนี้ IGT ยังให้ความเห็นว่าแม้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่บัญญัติเป็นกฎหมายจะเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ในระดับที่สูงสุดก็ตาม แต่การบังคับให้เป็นไปตามสิทธิย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายเข้ามาเกี่ยวข้อง จึงไม่น่าจะช่วยผู้เสียภาษีอากรผู้ที่ไม่สามารถรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้มากนัก[316] โดยการศึกษาวิจัยของ IGT ได้อธิบายว่า การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ตราเป็นกฎหมายมีปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญยิ่งสำหรับผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ กฎบัตรภาษีอากรที่ตราเป็นกฎหมายไม่อาจลดปัญหาการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมและชดเชยเยียวยาให้แก่ผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ได้ ผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบุคคลธรรมดาและธุรกิจขนาด

---

[314] Duncan Bentley, "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?,": 21.

[315] Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules,": 113-115.

[316] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, v.

ย่อมมักไม่มีตัวแทนภาษีอากรและอาจไม่มีทุนทรัพย์ในการฟ้องร้องคดีเพื่อบังคับให้เป็นไปตามสิทธิของตน หรือแม้แต่ผู้เสียภาษีอากรที่มีทุนทรัพย์เพียงพอก็มีความเป็นไปได้ที่จะดำเนินการฟ้องร้องในประเด็นภาษีอากรที่สำคัญก่อนที่จะดำเนินการกรณีการละเมิดหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร[317]

การกำหนดว่าจะจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในรูปแบบการตราเป็นกฎหมายหรือรูปแบบกฎบัตรทางการบริหารย่อมต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการนอกเหนือไปจากประเด็นทางวัฒนธรรมและกฎหมาย แต่เหตุผลสำคัญในการสนับสนุนการใช้แนวทางกฎบัตรทางการบริหาร ได้แก่ กฎบัตรทางการบริหารสามารถจัดทำและนำไปปฏิบัติได้เร็วกว่าการตราเป็นกฎหมาย กฎบัตรทางการบริหารสามารถจัดทำในรูปแบบที่เป็นมิตรกับผู้อ่านและเผยแพร่ได้ง่าย ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและเข้าใจได้ กฎบัตรทางการบริหารสามารถรวมมาตรฐานการบริการไว้ด้วยได้ ซึ่งอาจไม่เหมาะสมหากจะตราเป็นกฎหมาย กฎบัตรทางการบริหารสามารถปรับเปลี่ยนได้ง่ายเพื่อสะท้อนความต้องการของผู้เสียภาษีอากรที่เปลี่ยนแปลงไป และกลไกชดใช้ทางการบริหารมีแนวโน้มว่าจะประหยัดและรวดเร็วกว่ากระบวนการทางกฎหมาย[318]

IGT ของประเทศออสเตรเลียได้ให้ข้อเสนอแนะในการบังคับใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรทางการบริหารว่า หน่วยงานภาษีอากรสามารถนำมาตรการทางปกครองมาใช้เพื่อปรับปรุงการบังคับใช้ให้เกิดผลที่สำคัญ ยกตัวอย่างเช่น การมีมาตรการเพื่อรับรองว่าการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะเป็นสิ่งแรกที่หน่วยงานภาษีอากรนำมาใช้ในการมีปฏิสัมพันธ์กับชุมชน และการประเมินผลการปฏิบัติตามหลักการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากรต้องเป็นไปอย่างเหมาะสมและต้องมีการรายงานต่อสาธารณชน ซึ่งการรายงานต่อสาธารณชนจะเป็นปัจจัยสำคัญในการส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากรให้เป็นไปด้วยความโปร่งใสและมีความรับผิดชอบ[319]

ผลการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศในงานวิจัยนี้ พบว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่อง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน เป็นกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรทางบริหาร

ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในรูปแบบกฎบัตรเชิงบริหารในระยะแรกมีความเหมาะสมสำหรับประเทศไทย โดยมีเหตุผลที่สำคัญ 3 ประการ ดังนี้

ประการแรก ระบบภาษีอากรของประเทศไทยยังคงกำลังพัฒนา กฎบัตรทางการบริหารจะสามารถปรับเปลี่ยนได้ง่ายเพื่อสนองรับต่อนโยบายการบริหารจัดการภาษีอากร และสะท้อนความ

---

[317] Ibid., 61.

[318] Organisation for Economic Co-operation and Development, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economie*, 283.

[319] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, v.

ต้องการของผู้เสียภาษีอากรที่เปลี่ยนแปลงไป และหากกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้รวมถึงมาตรฐานการบริการของหน่วยงานภาษีอากรไว้ด้วยก็อาจไม่เหมาะสมหากจะตราเป็นกฎหมาย

ประการที่สอง ผู้เสียภาษีอากรของไทยโดยทั่วไปอาจไม่สามารถเข้าถึงและเข้าใจกฎหมายภาษีอากร กฎบัตรทางการบริหารจะสามารถจัดทำและนำไปปฏิบัติได้เร็วกว่าการตราเป็นกฎหมาย และสามารถจัดทำในรูปแบบที่เป็นมิตรกับผู้เสียภาษีอากรและเผยแพร่ได้ง่าย ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิของตนได้อย่างกว้างขวาง

ประการที่สาม กฎบัตรภาษีอากรที่ตราเป็นกฎหมายไม่อาจลดปัญหาการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมและชดเชยเยียวยาให้แก่ผู้เสียภาษีอากรของไทยส่วนใหญ่ได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่อาจไม่มีทุนทรัพย์ในการฟ้องร้องคดีเพื่อบังคับให้เป็นไปตามสิทธิของตน หรืออาจเลือกดำเนินการฟ้องร้องในประเด็นภาษีอากรที่สำคัญก่อนที่จะดำเนินการกรณีการละเมิดหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากข้อจำกัดในด้านทุนทรัพย์

นอกจากนี้ การศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษและประเทศอินเดียแสดงให้เห็นว่าประเทศอังกฤษและประเทศอินให้ความสำคัญกับการมีรากฐานทางกฎหมายของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการมีรากฐานทางกฎหมายจะเป็นวิธีที่ดีที่สุดในการประกันความมีประสิทธิภาพและความถาวรของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ประเทศอังฤษจึงได้กำหนดให้มีการบรรจุบทบัญญัติที่ให้การรับรองกฎบัตรอย่างชัดเจนไว้ใน The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 แก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2009[320] ที่ได้กำหนดให้ HMRC ต้องเตรียมจัดทำกฎบัตรขึ้นมาหนึ่งฉบับ[321]เป็นกฎบัตรที่ต้องครอบคลุมถึงมาตรฐานพฤติกรรมและค่านิยมของ HMRC ที่พึงปรารถนา[322] และกำหนดให้ HMRC ต้องทำการทบทวนกฎบัตรดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ[323] และเมื่อ HMRC เห็นเป็นการสมควรก็ต้องเผยแพร่กฎบัตรฉบับปรับปรุงหรือฉบับแก้ไขให้สาธารณชนทราบ[324] ตลอดจนต้องจัดทำรายงานทบทวนผลการปฏิบัติตามมาตรฐานพฤติกรรมและค่านิยมของ HMRC ที่ได้กำหนดไว้ในกฎบัตรอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง[325] สำหรับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียได้มีการจัดทำขึ้นและมีการประกาศใช้ตามบทบัญญัติแห่ง The Income Tax Act 1961[326] แก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2020[327] โดยกำหนดให้ CBDT จัดทำและประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

---

[320] Finance Act 2009, section 92.

[321] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(1).

[322] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(2).

[323] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(3)(a).

[324] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(3)(b).

[325] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A(4).

[326] Income Tax Act 1961, section 119A.

[327] Finance Act 2020, section 64.

และออกคำสั่ง ข้อบังคับ หรือแนวปฏิบัติเพื่อให้หน่วยงานภาษีเงินได้ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเหมาะสมต่อไป

หากต้องการให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีรากฐานทางกฎหมายรองรับ ก็อาจพิจารณาให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น ประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติที่กำหนดให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และอาจกำหนดถึงการทบทวนและการรายงานผลการปฏิบัติตามหลักการที่ได้กำหนดไว้ในกฎบัตรไว้ด้วย ซึ่งจะเป็นการประกันความมีประสิทธิภาพของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และประกันความมั่นใจให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการได้รับความคุ้มครองสิทธิของตนยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเชิงบริหารแม้จะมีรากฐานทางกฎหมายรองรับก็ตาม แต่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวก็ไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมาย ดังนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรควรเห็นคุณค่าและความสำคัญของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและส่งเสริมการปฏิบัติตามทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรด้วยความสมัครใจ โดยควรนำหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมาเป็นส่วนหนึ่งในนโยบายทางภาษีอากร ประกอบกับการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเคร่งครัดของเจ้าหน้าที่หน่วยงานภาษีอากรก็เป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีมาตรการและกลไกในการติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของเจ้าหน้าที่หน่วยงานภาษีอากร

5.4 กระบวนการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กระบวนการในการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งที่ควรคำนึงถึงหากจะมีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยขึ้น การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยควรมีกระบวนการที่เหมาะสมโดยการมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย

การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรเริ่มต้นจากการศึกษาทบทวนตัวอย่างที่มีความหลากหลายต่างๆ[328] ซึ่งจากการศึกษากระบวนการในการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียพบว่ามีการดำเนินการอย่างละเอียดรอบคอบโดยการมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย โดยประกอบไปด้วยการดำเนินการ ดังต่อไปนี้[329]

1. การหารือกับผู้มีส่วนได้เสียได้เสียอย่างกว้างขวางและละเอียดถี่ถ้วนเกี่ยวกับร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยการจัดประชุมหารือกับกลุ่มองค์กรธุรกิจ ชุมชน องค์กรวิชาชีพ หน่วยงานภาครัฐ

---

[328] Duncan Bentley, "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?,": 2.

[329] Margaret McLennan, "The Principles and Concepts in the Development of the Taxpayers' Charter," *Australian Tax Review* 32, no. 1 (2003): 26.

และรัฐสภา และการจัดการประชุมกับเจ้าหน้าที่ภาษีอากรอย่างกว้างขวางครอบคลุม เพื่อรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอต่างๆ ประกอบกับการสอบถามความคิดเห็นจากผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับคัดเลือกโดยวิธีการสุ่มเป็นจำนวน 5,000 คน

2. การจัดตั้งคณะที่ปรึกษาพิเศษขึ้นมา โดยมีสมาชิกประกอบด้วย ตัวแทนผู้เสียภาษีอากร ตัวแทนภาคธุรกิจ ตัวแทนชุมชน ตัวแทนองค์กรวิชาชีพ และตัวแทนจากหน่วยงานภาครัฐ เพื่อร่วมพิจารณาร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยคณะที่ปรึกษาต้องมีการจัดประชุมเป็นระยะระหว่างการดำเนินการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

3. การศึกษาวิจัยเพื่อประเมินระดับของความตระหนักและความเข้าใจในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร และเจ้าหน้าที่ภาษีอากร รวมถึงการประเมินการตอบสนองต่อเนื้อหาและรูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และเพื่อทราบถึงข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร และเจ้าหน้าที่ภาษีอากร มีความต้องการ และวิธีการในการรับข้อมูลที่เหมาะสม

4. การหารือกับผู้มีส่วนได้เสียเพื่อการนำผลจากการหารือมาปรับปรุงพัฒนาร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้ได้กฎบัตรภาษีอากรที่มีความเหมาะสม

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการหารือกับผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งรวมถึงตัวแทนผู้เสียภาษีอากร เจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร สาธารณชนทั่วไป ตลอดจนกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นภาคองค์กรธุรกิจ ชุมชน และหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ มีความสำคัญยิ่งในการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย ดังที่ OECD ได้ให้คำแนะนำไว้ว่าต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรใดๆ อาจยังไม่มีความเหมาะสมที่จะนำไปใช้ได้โดยตรงสำหรับทุกๆ ประเทศ แต่ละประเทศควรนำไปปรับใช้ให้เหมาะกับนโยบาย การปฏิบัติทางปกครอง วัฒนธรรม และระบบกฎหมายของตน[330] ซึ่งการหารือกับผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวางครอบคลุม จะเป็นปัจจัยที่ช่วยให้กฎบัตรภาษีอากรมีความเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยอย่างแท้จริง

เมื่อมีการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้นแล้วโดยได้ผ่านการหารือกับผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวางครอบคลุม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรจะต้องได้รับอนุมัติขั้นสุดท้ายจากรัฐบาล[331] ก่อนที่จะมีการประกาศใช้ และหากมีจุดมุ่งหมายให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมีรูปแบบเป็นกฎบัตรทางการบริหาร ก็ไม่จำต้องมีการเสนอต่อรัฐสภาเพื่อตราเป็นกฎหมาย[332]

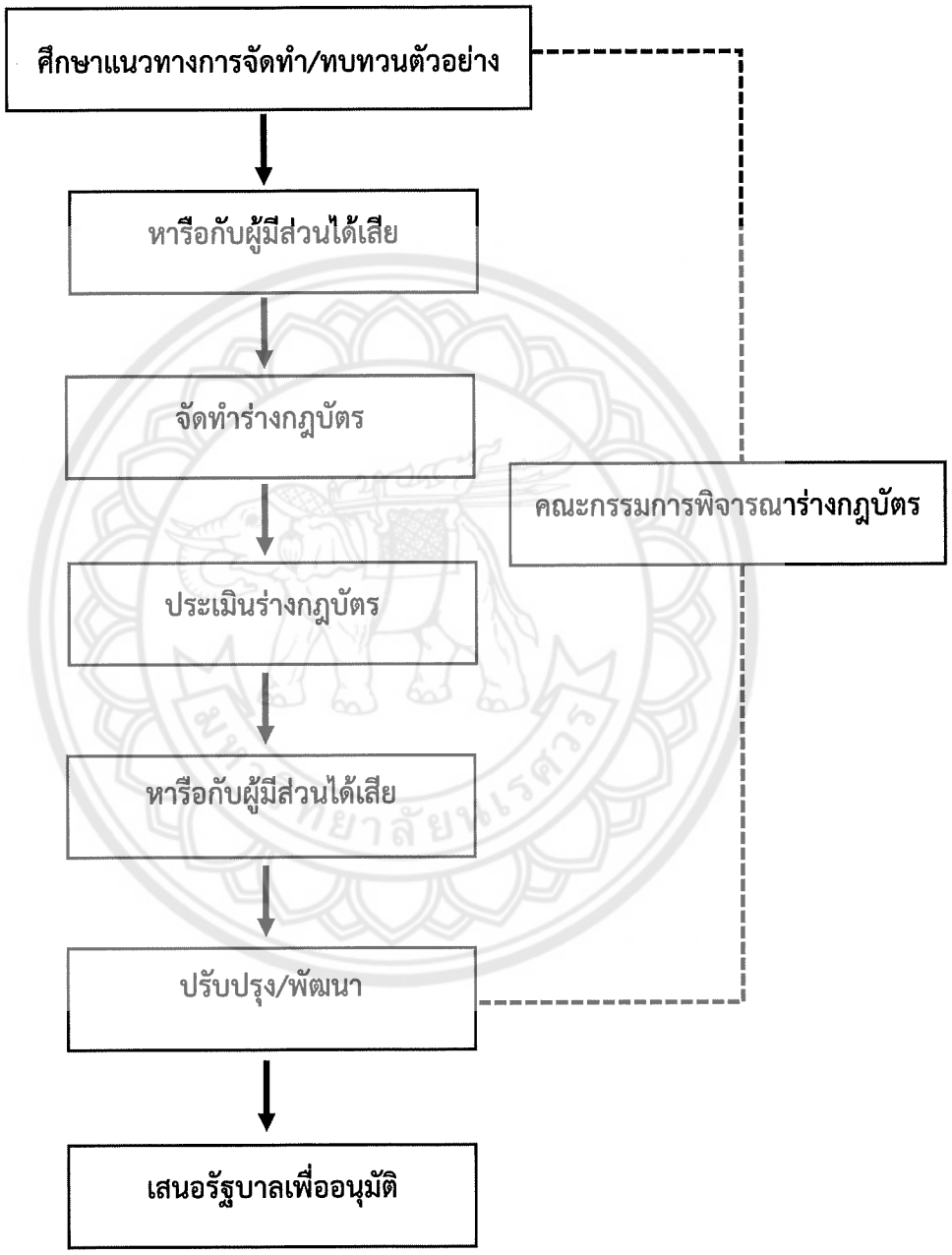
---

[330] สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*, 43; Simon James, Kristina Murphy and Monika Reinhart, "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration,": 341-342.

[331] Duncan Bentley, "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?,": 2.

[332] Duncan Bentley, "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?,": 18.

ผู้วิจัยจึงเสนอให้กระบวนการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรมีกรอบการดำเนินการ ดังภาพขั้นตอนการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย ต่อไปนี้



ภาพ 2 ขั้นตอนการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

นอกจากกระบวนการในการจัดทำและการเข้ามามีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสียที่มีความเหมาะสมแล้ว ร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรเป็นการให้ข้อมูลที่มีขอบเขตที่เหมาะสม ประกอบด้วยข้อความที่เป็นคำชี้แจงถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ในขณะนั้น และกล่าวถึงมาตรฐานการปฏิบัติที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถคาดหวังได้ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไม่ได้มีการสร้างสิทธิตามกฎหมายใดๆ ขึ้นมาใหม่ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่เรียบง่ายและกระชับ ทำให้เข้าใจง่าย และร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรมีรูปแบบที่เข้าถึงได้ง่ายสำหรับผู้เสียภาษีอากร โดยมีการออกแบบให้มีความน่าสนใจและเป็นมิตรกับผู้อ่าน

ทั้งนี้ การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรได้รับการสนับสนุนจากรัฐ โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะเป็นการริเริ่มที่สำคัญในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงการให้ความสำคัญกับสิทธิของผู้เสียอากรของรัฐ และเห็นว่าระบบภาษีอากรนั้นมีความเป็นธรรม[333]

5.5 การติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

การติดตาม กำกับดูแล การประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากรจะเป็นกลไกสำคัญในการทำให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเชิงการบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุเป้าหมายในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร การกำหนดกรอบในการติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจึงเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึงหากประเทศไทยจะมีการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

ผลจากการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ งานวิจัยฉบับนี้เสนอให้หน่วยงานภาษีอากรควรมีกลไกและเครื่องมือในการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ดังต่อไปนี้

1. การจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการติดตาม กำกับดูแล ประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรภาษีอากร ตลอดจนจัดทำรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรภาษีอากรเป็นประจำทุกปีและเผยแพร่รายงานให้แก่สาธารณชนทราบ จากศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษพบว่าได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการขึ้นมาชุดหนึ่งเพื่อทำหน้าที่ในการติดตาม กำกับดูแลและรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร[334] หน่วยงานภาษีอากรของไทยอาจพิจารณาจัดตั้งคณะกรรมการติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร อันประกอบด้วยกรรมการ

---

[333] Duncan Bentley, "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?,": 2.

[334] Her Majesty's Revenue and Customs, "Our Governance," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance#customer-experience-committee.

ที่มาจากหน่วยงานภาษีอากรทั้งในระดับปฏิบัติและระดับบริหาร และต้องมีกรรมการอิสระที่มาจากภายนอกหน่วยงานภาษีอากรผู้เป็นตัวแทนภาคองค์กรธุรกิจ ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร และผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำให้ผู้มีส่วนได้เสียเห็นถึงความรับผิดชอบและความโปร่งใสในการติดตามและกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยคณะกรรมการจะตรวจสอบผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจากข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และจัดทำรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รวมถึงรายงานความก้าวหน้าหรือการปรับปรุงพัฒนาการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง และต้องมีการเผยแพร่ให้สาธารณชนทราบ

ทั้งนี้ หากมีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยให้มีรากฐานทางกฎหมายรองรับ กล่าวคือ การเพิ่มเติมบทบัญญัติที่กำหนดให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้ในกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ก็สามารถกำหนดให้ต้องมีการทบทวนกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างสม่ำเสมอ และเผยแพร่กฎบัตรฉบับปรับปรุงหรือฉบับแก้ไขให้สาธารณชนทราบ ตลอดจนจัดทำรายงานผลการปฏิบัติตามหลักการในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้ในบทบัญญัติดังกล่าวด้วย

2. การรวบรวมข้อมูล ประเมินผลและรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรสามารถทำได้หลายวิธี กล่าวคือ การรวบรวมข้อมูลจากผลสำรวจความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ประเทศออสเตรเลียมีการเก็บข้อมูลจากผลสำรวจความเชื่อมั่นของลูกค้าและชุมชน (Client and Community Confidence survey) และประเทศอังกฤษมีการเก็บข้อมูลจากผลสำรวจลูกค้าที่ได้จากการสอบถามความคิดเห็นของกลุ่มบุคคลธรรมดา ผู้ประกอบธุรกิจขนาดย่อม และตัวแทนภาษีอากร โดยแบบสำรวจลูกค้าของประเทศอังกฤษจะประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาษีอากรตามแต่ละสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร แบบสำรวจในแต่ละปีจะมีชุดคำถามเพื่อสอบถามบุคคลธรรมดา ผู้ประกอบธุรกิจขนาดย่อม และตัวแทนภาษีอากร และจะทำการประเมินผลตอบรับออกมาเป็นร้อยละเพื่อแสดงผลการปฏิบัติงาน[335]

ข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอาจได้มาจากข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ของหน่วยงานภาษีอากร เช่น จำนวนการคัดค้านการประเมิน และจำนวนการยื่นคำร้องทุกข์ต่างๆ หรือการเก็บข้อมูลผ่านกระบวนการร้องทุกข์ โดยการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอาจใช้วิธีการเทียบเรื่องราวร้องทุกข์ที่ได้รับกับหลักการที่ระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะเป็นการประเมินผลการปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความถูกต้อง และยังจะช่วยในการระบุด้านที่ต้องมีการปรับปรุงได้อย่างเฉพาะเจาะจง

---

[335] Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter; Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 23.

การประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องทำเป็นประจำอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง และจัดทำรายงานผลการประเมินการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในแต่ละด้าน รวมถึงรายงานความก้าวหน้าและจัดลำดับเพื่อการปรับปรุงพัฒนา โดยอาจจัดทำเป็นรายงานประจำปี รายงานผลประเมินการปฏิบัติงานตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และต้องเผยแพร่รายงานดังกล่าวให้สาธารณชนทราบ

3) ช่องทางการร้องทุกข์ในกรณีมีการไม่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยควรจัดให้มีช่องทางสำหรับผู้เสียภาษีอากรในการร้องทุกข์หากเกิดกรณีที่หน่วยงานภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศพบว่าประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน มีช่องทางให้ผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นเรื่องร้องทุกข์เกี่ยวกับการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้โดยตรง ซึ่งประเทศออสเตรเลียมีการจัดการกับข้อกล่าวหากรณีการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยจัดการกับข้อกล่าวหานั้นแยกต่างหากจากประเด็นอื่นๆ[336] ประเทศอังกฤษได้มีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องกล่าวถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไว้ในคำร้องทุกข์และต้องอธิบายว่าการบริการของหน่วยงานภาษีอากรไม่เป็นไปตามมาตรฐานใดตามที่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้กำหนดไว้ ซึ่งปัญหาดังกล่าวจะได้รับการจัดการอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม[337] และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจกับการให้บริการของหน่วยงานภาษีอากรสามารถยื่นเรื่องต่อเจ้าหน้าที่รับเรื่องร้องทุกข์ของหน่วยงานได้ โดยจะดำเนินการจัดการเรื่องร้องทุกข์ของผู้เสียภาษีอากรให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนดไว้ และจะทำการตอบข้อร้องทุกข์ของผู้เสียภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร[338]

หากประเทศไทยมีการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร หน่วยงานภาษีอากรควรมีหน่วยงานภายในที่รับผิดชอบในการดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องราวร้องทุกข์การไม่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยตรง และเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับเรื่องราวร้องทุกข์ควรคำนึงถึงผลประโยชน์ของผู้เสียภาษีอากร โดยใช้แนวทางในการจัดการกับเรื่องราวร้องทุกข์ที่มีความสอดคล้องกับแนวทางการแก้ปัญหาความขัดแย้งที่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่แท้จริงของทั้งผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานภาษีอากร[339]

---

[336] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 67.

[337] Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter.

[338] Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, *Annual Report on Performance Pledge 2020 – 2021* (Inland Revenue Department, 2021), 25, https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/2021/pam33.pdf.

[339] Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules,": 115-116.

อย่างไรก็ตาม หน่วยงานดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องราวร้องทุกข์ก็ยังคงเป็นหน่วยงานในสังกัดของหน่วยงานภาษีอากร ซึ่งอาจทำให้ถูกมองว่ายังไม่มีความเป็นกลางอย่างเต็มที่ จึงอาจต้องมีหน่วยงานภายนอกเป็นผู้ดำเนินการจัดการกับเรื่องราวร้องทุกข์อีกขั้นหนึ่งหากผู้เสียภาษีอากรยังไม่พอใจกับการจัดการของหน่วยงานภายใน ซึ่งการมีบุคคลที่สามเข้ามาจัดการปัญหาความขัดแย้งนั้นยังถือเป็นวิธีการแก้ไขปัญหาที่ทำให้ไม่เกิดการเผชิญหน้า และมีแนวโน้มที่จะสามารถเปลี่ยนท่าทีระหว่างคู่กรณีและสามารถยุติความขัดแย้งได้[340]

5.6 การทบทวนและปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

เนื่องจากบริบทของโลกในปัจจุบันมีความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว จึงควรต้องมีการทบทวนกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างสม่ำเสมอเพื่อปรับปรุงพัฒนากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีความสัมพันธ์กับสถานการณ์ มีความทันสมัย และตอบสนองความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียสำคัญและชุมชน ทั้งนี้ การปรับปรุงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงทั้งด้านเนื้อหาและกระบวนการในการปรับปรุงพัฒนา

การปรับปรุงเนื้อหาของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีความทันสมัยนั้นมีข้อที่ต้องพิจารณาหลายประการ เช่น การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายที่เกิดขึ้น ความก้าวหน้าในการบริหารจัดการภาษี สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรเพิ่มเติมหรือรวมเข้าไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รวมถึงวิธีการนำเสนอกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด[341]

กระบวนการในการปรับปรุงพัฒนากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังคงต้องอาศัยการศึกษาพัฒนาการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศต่างๆ และต้องอาศัยการปรึกษาหารือและรับฟังความคิดเห็นอย่างกว้างขวางจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกภาคส่วน ไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษีอากร เจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพภาษีอากร นักวิชาการภาษีอากร องค์กรวิชาชีพ กลุ่มองค์กรธุรกิจ ชุมชน และหน่วยงานภาครัฐ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะทำให้เข้าใจถึงปัญหาและสิ่งที่ต้องทำการปรับปรุง และเพื่อให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ปรับปรุงใหม่สะท้อนถึงเรื่องที่ผู้มีส่วนได้เสียให้ความสำคัญและลดช่องว่างใดๆ ที่อาจเกิดขึ้น

---

[340] Ibid.

[341] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 65, 67, 69.

5.7 การให้ความรู้และการเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

การให้ความรู้และเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้ถึงกลุ่มเป้าหมายสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพภาษีอากร และชุมชน จะเป็นการส่งเสริมให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

หน่วยงานภาษีอากรจึงควรมีระบบและกลไกในการให้ความรู้และส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่ของตนปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร จากการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศพบว่าหน่วยงานภาษีอากรควรมีการดำเนิน ดังนี้

1. จัดทำคู่มือแนะนำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความครอบคลุมและสมบูรณ์สำหรับเจ้าหน้าที่ เพื่อให้เจ้าหน้าที่มีความเข้าใจและนำหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมาใช้ในการปฏิบัติงานได้

2. จัดหลักสูตรฝึกอบรมให้แก่เจ้าหน้าที่ในการนำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไปใช้ในการปฏิบัติงานประจำวัน การศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศพบว่า ประเทศออสเตรเลียมีข้อกำหนดให้เจ้าหน้าที่เข้าทำงานใหม่ทุกคนจะต้องผ่านการฝึกอบรมกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และจะต้องสำเร็จการฝึกอบรมภายใน 3 เดือนนับแต่เริ่มเข้าทำงาน การฝึกอบรมของเจ้าหน้าที่ตามข้อกำหนดดังกล่าวจะมีผู้บังคับบัญชาเป็นผู้กำกับดูแล[342] และควรจัดหลักสูตรทบทวนให้แก่เจ้าหน้าที่เป็นระยะเพื่อทบทวนการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติงาน หรือจัดโครงการอื่นๆ เพื่อให้แน่ใจว่าเจ้าหน้าที่จะยังคงถือปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร นอกจากนี้ อาจนำข้อมูลคำร้องทุกข์ที่เกี่ยวข้องกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมาเป็นข้อมูลพื้นฐานในการจัดฝึกอบรม และพัฒนาหลักสูตรฝึกอบรมและหลักสูตรทบทวน

นอกจากนี้ การให้ความรู้และการเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้แก่สาธารณชนโดยเฉพาะผู้เสียภาษีอากร ก็เป็นสิ่งที่หน่วยงานภาษีอากรต้องให้ความสำคัญ เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยตรงในการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การให้ความรู้และการเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ต้องมีการอธิบายถึงลักษณะ วัตถุประสงค์ และเนื้อหาของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้ชัดเจน โดยใช้ภาษาที่เรียบง่ายและมีรูปแบบที่น่าสนใจ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและเข้าใจได้ง่าย หน่วยงานภาษีอากรควรเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้เห็นได้อย่างชัดเจนและกว้างขวาง เช่น การจัดทำคู่มือเผยแพร่ การเผยแพร่ให้เห็นอย่างชัดเจนในเว็บไซต์ หรือการเผยแพร่ทางช่องทางอื่นๆ รวมถึงสื่อสังคมออนไลน์ต่างๆ

---

[342] Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, 59.

5.8 สรุป

การเริ่มต้นจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย จะต้องมีการกำหนดเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และกำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรมีลักษณะเป็นการสรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงมาตรฐานการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจได้ง่าย และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรเป็นสิทธิที่มีกฎหมายรับรองไว้อย่างชัดแจ้ง และอาจระบุถึงมาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรไว้ด้วยก็ได้ ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรที่จะระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นอาจพิจารณาให้มีความสอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการโดย OECD ประกอบกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล

การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยการมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสียถือว่ามีความสำคัญยิ่งการหารือกับผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษีอากร เจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร สาธารณชนทั่วไป ตลอดจนกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียอื่นๆ ทั้งภาคองค์กรธุรกิจ ชุมชน และหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ มีความจำเป็นในการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการหารือกับผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวางครอบคลุม จะเป็นปัจจัยที่ช่วยให้กฎบัตรภาษีอากรมีความเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยอย่างแท้จริง อีกทั้ง การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรได้รับการสนับสนุนจากรัฐ ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงการให้ความสำคัญกับสิทธิของผู้เสียอากรของรัฐ และเห็นว่าระบบภาษีอากรนั้นมีความเป็นธรรม

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรจัดทำในรูปแบบของกฎบัตรภาษีอากรทางบริหารในระยะแรก แต่หากต้องการให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีรากฐานทางกฎหมายรองรับ ก็อาจพิจารณาให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติที่กำหนดให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้น และเพื่อให้การใช้กฎบัตรภาษีอากรเชิงบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงต้องมีกลไกและเครื่องมือในการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และควรต้องมีการทบทวนเพื่อปรับปรุงพัฒนากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างสม่ำเสมอ อีกทั้ง การให้ความรู้และเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้ถึงกลุ่มเป้าหมายสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพภาษีอากร และชุมชน จะเป็นการส่งเสริมให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

บทที่ 6

บทสรุปและเสนอแนะ

6.1 ความนำ

งานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย (A Thai Taxpayers' Charter) ซึ่งผู้วิจัยได้ดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว โดยได้ศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง และศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน รวมถึงต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจากการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP โดยใช้วิธีการดำเนินการวิจัยเชิงเอกสาร เก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทั้งข้อมูลปฐมภูมิและข้อมูลทุติยภูมิ

ผู้วิจัยใช้สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการของ OECD ได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (the right to be informed, assisted and heard) สิทธิในการอุทธรณ์ (the right to appeal) สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (the right to pay no more the correct amount of tax) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (the right to certainty) สิทธิส่วนบุคคล (the right to privacy) และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the right to confidentiality) ประกอบกับผลการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ เป็นกรอบในการเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย อย่างไรก็ตาม การศึกษาวิจัยนี้ศึกษาเฉพาะสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการจัดเก็บของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย และการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่รวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีของผู้เสียภาษีอากร เช่น สิทธิในการยกเว้นภาษี สิทธิในการลดหย่อนภาษี หรือสิทธิอื่น ๆ ที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน

6.2 สรุปผลการศึกษาวิจัย

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความสำคัญต่อระบบภาษีอากร โดยการปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร และการที่ผู้เสียภาษีอากรตระหนักและเข้าใจถึงสิทธิต่างๆ ของตน และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ จะเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษี

อากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง[343] ซึ่งการปฏิบัติทางภาษีอากรให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรนั้นมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเอง เนื่องจากการบริหารภาษีอากรในระบบภาษีอากรแบบการประเมินตนเองต้องอาศัยผู้เสียภาษีอากรในการจัดทำรายการที่พึงเสียภาษีอากรของตนและชำระภาษีอากรจากรายงานการประเมินตนเองดังกล่าวอย่างครบถ้วนและถูกต้อง

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการหนึ่งที่มีการนำมาใช้เพื่อเสริมสร้างการปฏิบัติตามทางภาษีอากรด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร[344] โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมีการนำมาใช้เพื่อวางแนวทางในการปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร และเป็นช่องทางในการแจ้งผู้เสียภาษีอากรให้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ของตน ซึ่งเป็นการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่โดยหน่วยงานภาษีอากรไปในตัว ถือเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของหน่วยงานภาษีอากรในการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง[345] กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับกิจการภาษีอากรของตน โดยการใช้ภาษาที่เรียบง่าย ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิและหน้าที่ของตนมากยิ่งขึ้น[346] หลายๆ ประเทศทั่วโลกใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเสมือนคู่มือกฎหมายที่ไม่มีการเพิ่มเติมสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่นอกเหนือไปจากสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง[347] การศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่แล้วตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องจึงมีความจำเป็นเพื่อนำไปสู่การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

---

[343] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP001 Principles of Good Tax Administration – Practice Note," May 2, 2001, 3.

[344] Duncan Bentley, "The Significance of Declarations of Taxpayers' rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities,", 1.

[345] Adrian J. Sawyer, "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed*"?,"*: 1384; Jeffrey Owens, "Taxpayers' Rights and Obligations,": 19.

[346] Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," August 2003, 6; Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 162; Ian Young, "Taxpayer Rights and the Role of a Taxpayers' Charter,": 991-995.

[347] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 162.

6.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทย

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยได้มีการรับรองไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องฉบับต่างๆ ทั้งในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายภาษีอากรโดยตรงได้รับรองถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้เพียงบางประการ ได้แก่ การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน การห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษี การผ่อนชำระภาษี การขอคืนภาษี การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร การขอทุเลาการชำระภาษีอากร และการของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการอื่นๆ จะเป็นการรับรองโดยกฎหมายฉบับอื่นๆ ข้างต้น

การที่สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีการรับรองไว้ในกฎหมายหลากหลายฉบับอย่างกระจัดกระจายนั้น อาจเป็นผลให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ทราบถึงสิทธิของตนที่มีอยู่ตามกฎหมายได้อย่างครบถ้วน ผู้เสียภาษีอากรอาจเข้าใจว่าตนมีเพียงสิทธิตามที่ประมวลรัษฎากรรับรองไว้เท่านั้น อีกทั้ง การใช้กฎหมายหลายฉบับยังอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีอากร ถือเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอากรในการเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิของตนได้โดยง่าย การมีเอกสารที่เป็นทางการระบุถึงสิทธิต่างๆ ของผู้เสียภาษีอากรจะเป็นช่องทางที่มีประโยชน์ในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงเพื่อทราบถึงสิทธิของตน และยังเป็นการรับรองโดยหน่วยงานภาษีอากรถึงสิทธิที่มีอยู่ของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่อธิบายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างครอบคลุมโดยการใช้ภาษาที่เรียบง่าย จะมีส่วนสำคัญในการทำให้ผู้เสียภาษีอากรตระหนักถึงสิทธิที่มีอยู่ของตนและทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจถึงสิทธิต่างๆ ของตนได้โดยง่าย

แม้ผู้เสียภาษีอากรของไทยจะมีสิทธิต่างๆ ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น แต่ก็ยังมีปัญหาบางประการเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งอาจแบ่งตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD กล่าวคือ

สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับการได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของตนในกระบวนการประเมินภาษีอากรและกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์อาจยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนเพียงพอ การนำที่ปรึกษาเข้าร่วมในการไต่สวนของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการขอตรวจดูเอกสารหรือข้อมูลข่าวสารของราชการหรือข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลส่วนที่เกี่ยวกับตนอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติ และการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรของกรมสรรพากรและศาลภาษีอากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

สิทธิในการอุทธรณ์ ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับการไม่มีสิทธิในการโต้แย้งก่อนมีการประเมินภาษีอากร บทบัญญัติห้ามอุทธรณ์ที่อาจเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจนเกินควร และความสับสนในเรื่องเขตอำนาจศาลในการยื่นอุทธรณ์คดีที่เกี่ยวกับภาษีอากร

สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับการไม่สามารถขอคืนภาษีอากรได้ทันภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ การขอคืนภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรขาดความชัดเจนในการปฏิบัติสำหรับกรณีการโต้แย้งคำสั่งคืนภาษีอากร การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ และการไม่มีสิทธิขอทุเลาการชำระภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรกลาง

สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับการแสดงบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไม่ใช่การให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง การที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจที่มากเกินไปจึงขาดความแน่นอนชัดเจน และการไม่มีบทบัญญัติที่ใช้ในการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินโดยตรง หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรยังไม่อาจทำให้เกิดความแน่นอนเกี่ยวกับภาระทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิส่วนบุคคล ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรยังไม่ได้รับการคุ้มครองเท่าที่ควร และการใช้อำนาจในการค้น ยึด อายัดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานสรรพากร อาจกระทบต่อสิทธิความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติที่คุ้มครองข้อมูลเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรอาจไม่มีความชัดเจนเพียงพอจึงก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ และการให้ความคุ้มครองเป็นข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคล อาจยังไม่เพียงพอ

แม้ว่าปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยจะยังไม่มีความรุนแรงมากนัก แต่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นนอกจากจะเป็นวิธีการที่มีประโยชน์ในการช่วยยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรแล้ว ยังเป็นเครื่องมือในการแถลงให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงสิทธิต่างๆ ของตน และเป็นการแสดงถึงคำมั่นของหน่วยงานภาษีอากรว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง โดยหน่วยงานภาษีอากรจะปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งสามารถช่วยให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และจะเป็นการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง อันจะเป็นผลดีต่อระบบภาษีอากรของไทยอย่างยิ่ง

6.2.2 กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ

การเริ่มต้นจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรเริ่มจากการศึกษาทบทวนตัวอย่างที่มีความหลากหลายต่าง ๆ ซึ่งหลายประเทศทั่วโลกได้มีการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศตน การศึกษาถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศจึงมีประโยชน์อย่างยิ่งต่อการเสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย งานวิจัยฉบับนี้ได้ศึกษาถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ กฎบัตรภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน รวมถึงต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) จากการศึกษาของ AOTCA CFE STEP

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศที่ทำการศึกษาและต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE และ STEP มีเนื้อหาที่เป็นการกล่าวถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงมาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้ กล่าวคือ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ตามกฎหมายและมาตรฐานการบริการที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากร เช่นเดียวกันกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษที่อธิบายถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับจากการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากร และสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงปฏิบัติ สำหรับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียและเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีนก็มีลักษณะเป็นการแสดงถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร เพื่อใช้เป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ของตนได้อย่างรวดเร็ว และการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้อธิบายถึงลักษณะของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องบรรยายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมาย ทั้งนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศดังกล่าวส่วนใหญ่จะมีความสอดคล้องกัน แต่จะมีความแตกต่างกันบ้างในบางประการ

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง สาธารณรัฐประชาชนจีน เป็นกฎบัตรเชิงบริหารที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย อย่างไรก็ตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษและประเทศอินเดีย เป็นกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีรากฐานทางกฎหมาย โดยมีกฎหมายบัญญัติรับรองให้จัดทำขึ้น โดยกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษได้จัดทำขึ้นตามบัญญัติแห่ง The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2009 ที่บัญญัติให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้น และกำหนดให้ต้องทำการทบทวนกฎบัตรดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ ตลอดจนต้องจัดทำรายงานทบทวนผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง เช่นเดียวกันกับกฎบัตรผู้เสีย

ภาษีอากรของประเทศอินเดียได้มีการจัดทำขึ้นและมีการประกาศใช้ตามบทบัญญัติแห่ง The Income Tax Act 1961 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2020

ประเทศออสเตรเลียมีการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของตนและเผยแพร่ผลการประเมินให้สาธารณชนทราบเป็นประจำทุกปี ซึ่งผลการประเมินการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นได้มาจากข้อมูลผลสำรวจความเชื่อมั่นของลูกค้าและชุมชน (Client and Community Confidence survey) ประกอบกับการเก็บข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น จำนวนการคัดค้านการประเมิน หรือจำนวนการยื่นคำร้องทุกข์ต่างๆ และมีระบบและกลไกในการส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยมีการฝึกอบรมกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้แก่เจ้าหน้าที่

ประเทศอังกฤษมีการกำกับดูแลและรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของตน โดยการแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาเรียกว่า The HMRC's Customer Experience Committee เป็นผู้ทำหน้าที่ในการติดตามการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร คณะกรรมการจะตรวจสอบผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจากข้อมูลมาตรฐานการให้บริการ ข้อมูลผลสำรวจลูกค้า รวมถึงข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง และจัดทำเป็นรายงานประจำปีรายงานผลประเมินการปฏิบัติงานตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รวมถึงรายงานความก้าวหน้าและจัดลำดับเพื่อการปรับปรุงพัฒนา และเผยแพร่ให้สาธารณชนทราบ

เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน มีการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควบคู่ไปกับสัญญาด้านการปฏิบัติงาน (Performance Pledge) ที่กำหนดถึงมาตรฐานการให้บริการของหน่วยงานภาษีอากรไว้ทั้งสิ้น 25 รายการ และมีการประเมินผลและจัดทำรายงานประจำปีเพื่อเผยแพร่ผลการบรรลุผลสำเร็จตามมาตรฐานที่ได้กำหนดไว้ดังกล่าว

ประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีนมีช่องทางให้ผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นเรื่องร้องทุกข์เกี่ยวกับการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้โดยตรง

ทั้งนี้ การศึกษาถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศถือเป็นจุดเริ่มต้นที่สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางเพื่อปรับใช้กับเนื้อหาสาระของกฎหมายและระบบภาษีอากรของประเทศของตน แต่ก็ต้องมีการปรับหรือแก้ไขให้สอดรับกับสิ่งที่มีอยู่แล้วของแต่ละประเทศ การนำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศมาใช้เป็นแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยย่อมต้องมีการปรับเพื่อให้เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

6.2.3 ข้อเสนอการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

การเริ่มต้นจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย จะต้องมีการกำหนดเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และกำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรมีลักษณะเป็นการสรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงมาตรฐานการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจได้ง่าย และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรเป็นสิทธิที่มีกฎหมายรับรองไว้อย่างชัดแจ้ง และอาจระบุถึงมาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรไว้ด้วยก็ได้ ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรที่จะระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นอาจพิจารณาให้มีความสอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการโดย OECD ประกอบกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล

งานวิจัยฉบับนี้ได้เสนอสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยในเบื้องต้น ประกอบด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 10 ประการ ซึ่งเป็นสิทธิที่มีกฎหมายไทยรับรองไว้ ดังต่อไปนี้

1. การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม
2. การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ
3. การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน
4. การมีตัวแทน
5. การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง
6. การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น
7. การร้องทุกข์และการอุทธรณ์
8. ความรับผิดทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด
9. การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว
10. การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ

และอาจกำหนดมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพไว้ด้วยก็ได้

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรจัดทำในรูปแบบของกฎบัตรภาษีอากรทางบริหารในระยะแรก แต่หากต้องการให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีรากฐานทางกฎหมายรองรับ ก็อาจพิจารณาให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติที่กำหนดให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และอาจกำหนดถึงการทบทวนและการรายงานผลการปฏิบัติตามหลักการที่ได้กำหนดไว้ในกฎบัตรไว้ด้วย ซึ่งจะเป็นการประกันความมีประสิทธิภาพของกฎ

บัตรผู้เสียภาษีอากร และประกันความมั่นใจให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการได้รับความคุ้มครองสิทธิต่างๆ ของตนยิ่งขึ้น

การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยการเข้ามามีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสียถือว่ามีความสำคัญยิ่ง การหารือกับผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษีอากร เจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร สาธารณชนทั่วไป ตลอดจนกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียอื่นๆ ทั้งภาคองค์กรธุรกิจ ชุมชน และหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ มีความสำคัญยิ่งในการจัดทำร่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการหารือกับผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวางครอบคลุม จะเป็นปัจจัยที่ช่วยให้กฎบัตรภาษีอากรมีความเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยอย่างแท้จริง อีกทั้ง การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรได้รับการสนับสนุนจากรัฐ ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงการให้ความสำคัญกับสิทธิของผู้เสียอากรของรัฐ และเห็นว่าระบบภาษีอากรนั้นมีความเป็นธรรม

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเชิงบริหารแม้จะมีรากฐานทางกฎหมายรองรับก็ตาม แต่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวก็ไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมาย ดังนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรควรเห็นคุณค่าและความสำคัญของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและส่งเสริมการปฏิบัติตามทางภาษีด้วยความสมัครใจ โดยควรนำหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมาเป็นส่วนหนึ่งในนโยบายทางภาษีอากร ประกอบกับการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเคร่งครัดของเจ้าหน้าที่หน่วยงานภาษีอากรก็เป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีมาตรการและกลไกในการติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรของเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานภาษีอากร

งานวิจัยฉบับนี้ได้เสนอกลไกและเครื่องมือในการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้การใช้กฎบัตรภาษีอากรเชิงบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ การจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการติดตาม กำกับดูแล ประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรภาษีอากร การรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยให้มีการรวบรวมข้อมูลจากผลสำรวจความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย และข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นๆ รวมถึงการเก็บข้อมูลผ่านกระบวนการร้องทุกข์ การประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องทำเป็นประจำอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง การจัดทำรายงานประจำปีรายงานผลประเมินการปฏิบัติงานตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รวมถึงรายงานความก้าวหน้าและจัดลำดับเพื่อการปรับปรุงพัฒนา โดยต้องมีการเผยแพร่รายงานดังกล่าวให้สาธารณชนทราบ และการจัดให้มีช่องทางสำหรับผู้เสียภาษีอากรในการร้องทุกข์หากเกิดกรณีที่หน่วยงานภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรควรต้องมีการทบทวนเพื่อปรับปรุงพัฒนากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มีความสัมพันธ์กับสถานการณ์ มีความทันสมัย และตอบสนองความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียสำคัญและชุมชน การทบทวนกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังคงต้องอาศัยการศึกษาพัฒนาการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศต่างๆ และยังต้องอาศัยการปรึกษาหารืออย่างครอบคลุมและรับฟังความคิดเห็นอย่างกว้างขวางจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกภาคส่วน

การให้ความรู้และเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้ถึงกลุ่มเป้าหมายสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพภาษีอากร และชุมชน จะเป็นการส่งเสริมให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยสามารถใช้วิธีจัดทำคู่มือแนะนำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความครอบคลุมและสมบูรณ์สำหรับเจ้าหน้าที่ จัดหลักสูตรฝึกอบรมให้แก่เจ้าหน้าที่ในการนำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไปใช้ในการปฏิบัติงานประจำวัน และการให้ความรู้และเผยแพร่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากร โดยการจัดทำคู่มือเผยแพร่ การเผยแพร่ให้เห็นอย่างชัดเจนในเว็บไซต์ หรือการเผยแพร่ทางช่องทางอื่นๆ รวมถึงสื่อสังคมออนไลน์ต่าง

6.3 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

งานวิจัยฉบับนี้เสนอสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย ถือเป็นกรอบเริ่มต้นในการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งสามารถนำไปพัฒนาการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยที่มีความครอบคลุมและมีการอธิบายอย่างละเอียดยิ่งขึ้นต่อไป อย่างไรก็ตาม การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังต้องมีการกำหนดถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรไว้ด้วย ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่อยู่ในขอบเขตการศึกษาของงานวิจัยฉบับนี้ จึงต้องมีการศึกษาถึงเรื่องดังกล่าวต่อไปในอนาคต เพื่อให้การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีความสมบูรณ์

งานวิจัยฉบับนี้เสนอให้ริเริ่มจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในรูปแบบกฎบัตรทางบริหาร อย่างไรก็ตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยต้องมีการพัฒนาต่อไปเพื่อให้บรรลุผลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งการจะพัฒนากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไปในลักษณะอย่างไรนั้นจำเป็นต้องมีการดำเนินการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไประยะหนึ่ง เพื่อติดตามประเมินผลความสำเร็จของการบังคับใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเสียก่อน จึงจะทราบถึงขอบเขตและทิศทางที่เหมาะสมสำหรับการพัฒนากฎบัตรผู้เสียภาษีของไทยต่อไป และหากการดำเนินการไม่สามารถบรรลุผลตามที่ต้องการได้ การกำหนดให้มีผลในทางกฎหมายก็อาจมีความจำเป็นในระยะยาว

การศึกษาทบทวนตัวอย่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศในงานวิจัยฉบับนี้ได้ศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศต่างๆ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน อย่างไรก็ตาม หากมี

การศึกษาถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอื่นๆ เพิ่มเติม จะทำให้การศึกษาเปรียบเทียบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมีความหลากหลายยิ่งขึ้น ซึ่งจะทำให้ทราบถึงมาตรฐานสากลของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้ชัดเจนแน่นอนมากขึ้น การศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอื่นๆ ควรให้ครอบคลุมถึงความหลากหลายทั้งด้านความพัฒนาของการบริหารระบบภาษีอากร ด้านความพัฒนาของประเทศ และด้านระบบกฎหมาย

งานวิจัยฉบับนี้ได้ศึกษาเฉพาะสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการจัดเก็บของกรมสรรพากร อย่างไรก็ตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอาจมีการกำหนดให้ครอบคลุมถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในภาษีอากรทุกประเภท โดยผลการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP แสดงให้เห็นว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรนั้นเป็นกลไกที่ดีในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และควรจะต้องใช้กับภาษีอากรทุกประเภท ไม่ใช่แต่เฉพาะกับภาษีเงินได้เท่านั้น[348] ซึ่งการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเพื่อใช้กับภาษีอากรทุกประเภทนั้นจำเป็นต้องทำการศึกษาอย่างละเอียดรอบคอบต่อไป เพื่อให้ได้มาซึ่งกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความครอบคลุมและเหมาะสม

6.4 สรุป

งานวิจัยฉบับนี้เสนอแนวทางการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย (A Thai Taxpayers' Charter) เพื่อเป็นเครื่องมือในการยกระดับความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร และทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อันจะส่งผลดีต่อการเสริมสร้างพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรให้ปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ อีกทั้ง การศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยงานวิจัยฉบับนี้ จะเป็นการเติมเต็มช่องว่างในองค์ความรู้ทั้งทางด้านวิชาการเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และด้านการนำไปประยุกต์ใช้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาระบบบริหารภาษีอากรของประเทศไทย

หากกรมสรรพากรของไทยมีเป้าหมายที่จะเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้กรมสรรพากรบรรลุเป้าหมายดังกล่าวได้ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจะเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของกรมสรรพากรในการรับรองว่าจะปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงการได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม และมั่นใจในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของกรมสรรพากร เมื่อผู้เสียภาษีอากรยินยอมปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ ย่อมเป็น

---

[348] Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*, 151.

ผลดีต่อการพัฒนาระบบภาษีอากรของประเทศไทย และนำไปสู่การรักษาเสถียรภาพทางรายได้ภาษีอากรอย่างยั่งยืน

ทั้งนี้ การประสบความสำเร็จของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องอาศัยการศึกษาประเด็นต่างๆ อย่างละเอียดถี่ถ้วน การทบทวนประสบการณ์ที่ผ่านมา การหารือกับผู้มีส่วนได้เสียอย่างครอบคลุมและรอบคอบในการริเริ่มและการปรับปรุงพัฒนา และการได้รับความยอมรับจากผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ความสำเร็จของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่แท้จริงไม่ได้เกิดจากถ้อยคำหรือตัวอักษรในกฎบัตรภาษีอากร แต่เกิดจากการที่หน่วยงานภาษีอากรปฏิบัติงานที่ตอบสนองต่อความต้องการของผู้เสียภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับบริการที่ดีมีมาตรฐานของรัฐ โดยต้องมีกระบวนการประเมินผลและรับฟังข้อวิพากษ์วิจารณ์เพื่อปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง ซึ่งจะเป็นการช่วยพัฒนาระบบบริหารภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นต่อไป

บรรณานุกรม

Asian Development Bank. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Philippines: Asian Development Bank, 2016.

Australian Taxation Office. "Taxpayers' Charter – What You Need to Know." Last modified December 3, 2020. Accessed January 20, 2021. https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers--Charter/Taxpayers--Charter---what-you-need-to-know.

Bentley, Duncan. "A Taxpayer's Charter: Opportunity or Token Gesture?." *Australian Tax Forum* 12 (1995): 1-23.

Bentley, Duncan. "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules." *Australian Tax Review* 25, no. 3 (1996): 97-116.

Bentley, Duncan. "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter." *eJournal of Tax Research* 14, no. 2 (2016): 291-318.

Bentley, Duncan. "The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities." Paper presented at the International Symposium on Japan's Tax Reform, The National Forum for Structural Tax Reform, June 2002.

Bentley, Duncan. *Taxpayers Rights: Theory, Origin and Implementation*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007.

Bevacqua, John. "Redressing the Imbalance – Challenging the Effectiveness of the Australian Taxpayers' Charter." *Australian Tax Forum* 28 (2013): 377-400.

Brzeziński, Bogumił. "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues." in *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, edited by Włodzimierz Nykiel and Małgorzata Sęk, 17-32. Warszawa: Wolters Kluwer Business, 2009.

Cadesky, Michael, Ian Hayes and David Russell. "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter (AOTCA, CFE and STEP, 2015)." Accessed December 15, 2020. http://www.taxpayercharter.com.

Cadesky, Michael, Ian Hayes and David Russell. "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Survey of Taxpayer Rights and Responsibilities, (AOTCA, CFE, and STEP, 2015)." Accessed December 15, 2020. http://www.taxpayercharter.com/page.asp?id=12.

Cadesky, Michael, Ian Hayes and David Russell. "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Taxpayer Charter: Fundamental Principles, (AOTCA, CFE, and STEP, 2015)." Accessed December 15, 2020. http://www.taxpayercharter.com/charter.asp?id=15.

Cadesky, Michael, Ian Hayes and David Russell. *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charte; Preliminary Report*. UK: AOTCA, CFE and STEP, 2013.

Centre for Tax Policy and Administration. "Information Note: Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour." Information Note, Forum on Tax Administration: Small/ Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup Organised by the Organisation for Economic Co-operation and Development, November 2010.

Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. "General Administrative Principles - GAP001 Principles of Good Tax Administration – Practice Note." May 2, 2001.

Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. "General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note." August 2003.

Commissioner of Taxation, Australian Taxation Office. *Annual Report 2019-2020*. Canberra: Australian Taxation Office, 2020.

D'Ascenzo, Michael. "It is the Community's Tax System." *Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 2, no. 1 (2006): 13.

Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India. "About the Department." Last modified December 4, 2019. Accessed February 15, 2021. https://dor.gov.in/about-us.

Her Majesty's Revenue and Customs. "About Us." Accessed February 15, 2021. https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about.

Her Majesty's Revenue and Customs. "Get Help from HMRC if You Need Extra Support." Accessed February 15, 2021. https://www.gov.uk/get-help-hmrc-extra-support.

Her Majesty's Revenue and Customs. "Our Governance." Accessed February 15, 2021. https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance#customer-experience-committee.

Her Majesty's Revenue and Customs. "The HMRC Charter." Accessed February 15, 2021. https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter.

Her Majesty's Revenue and Customs. "Your Charter Annual Report: April 2019 to March 2020." Accessed February 15, 2021. https://www.gov.uk/government/publications/your-charter-annual-report-2019-to-2020/your-charter-annual-report-april-2019-to-march-2020.

Income Tax Department, Government of India. *Vision 2020*. Income Tax Department, Department of Revenue, Ministry of Finance, 2020. https://www.incometaxindia.gov.in/Documents/vision-mission-values-2020-07012011.pdf.

Income Tax Department, Government of India. "Central Board of Direct Taxes." Accessed February 15, 2021. https://www.incometaxindia.gov.in/pages/about-us/central-board-of-direct-taxation.aspx.

Income Tax Department, Government of India. "Home." Accessed February 15, 2021. https://incometaxindia.gov.in/Pages/default.aspx.

Income Tax Department, Government of India. "Taxpayers' Charter." Accessed February 15, 2021. https://www.incometaxindia.gov.in/Documents/taxpayer-charter.pdf.

Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China. "Vision, Mission & Values." Last modified April 8, 2021. Accessed February 15, 2021. https://www.ird.gov.hk/eng/abo/mis.htm.

Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China. "Taxpayers' Charter." Last modified April 8, 2021. Accessed February 15, 2021. https://www.ird.gov.hk/eng/abo/tax.htm.

Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China. "Performance Pledge." Last modified April 8, 2021. Accessed February 15, 2021. https://www.ird.gov.hk/eng/abo/per_tcp.htm.

Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China. *Annual Report on Performance Pledge 2020 – 2021*. Inland Revenue Department, 2021. https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/2021/pam33.pdf.

Inspector-General of Taxation, Australian Government. *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections* (Research Report). Inspector-General of Taxation, 2016.

Ishimura, Koji. "The State of Taxpayers' Rights in Japan." *Revenue Law Journal* 7, issue 1 (1997): 165.

James, Simon, Kristina Murphy and Monika Reinhart. "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration." *Journal of Australian Taxation* 7, no. 2 (2004): 336-356.

McLennan, Margaret. "The Principles and Concepts in the Development of the Taxpayers' Charter." *Australian Tax Review* 32, no.1 (2003): 22-50.

Organisation for Economic Co-operation and Development, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 8. *Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*. Paris: OECD Publications and Information Center [distributor], 1990.

Organisation for Economic Co-operation and Development. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD, 2015.

Organisation for Economic Co-operation and Development. Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD, 2019.

Owens, Jeffrey. "Taxpayers' Rights and Obligations." *The OECD Observer* 166 (Oct 1, 1990): 17-20.

Sawyer, Adrian J. "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?." *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 32, no. 5 (1999): 1345-1400.

Wheelwright, Karen. "Taxpayers' Rights in Australia." *Revenue Law Journal* 7, issue. 1 (1997): 226-266.

Young, Ian. "Taxpayer Rights and the Role of a Taxpayers' Charter." *Tax Notes International* 87, no.10 (2017): 991-995.

กรมสรรพากร. *แผนยุทธศาสตร์กรมสรรพากร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2563 – 2565*. กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร, 2563.

คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ภายใต้คณะกรรมการการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน. "ข้อเสนอปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร: กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรและ ธรรมาภิบาลทางภาษีอากร." 21 กันยายน 2561.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ประโมท พุทธสุภะ. "สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง (ศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร)." วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

ไพรัช แก้วประดิษฐ์. "ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร." *วารสารรามคำแหง ฉบับนิติศาสตร์* 3, ฉ. 1 (1 มกราคม–30 มิถุนายน 2557): 23-34.

ไพศาล เมฆรารัตน์. "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย." วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2550.

ไพศาล เมฆรารัตน์. "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย." วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2550.

ภร ปติมน. "การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร." วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553.

ภาคภูมิ อุทัยรัตน์. “มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549.

ยุทธศาสตร์ชาติ พ.ศ. 2561-2580, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 135 ตอนที่ 82 ก, 13 ตุลาคม 2561.

ลดาวัลย์ แช่มช้อย. “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร.” วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. *สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2538.

วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฎ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และศิรธัช ศิริชุมแสง. “หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560.” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* 49, ฉ. 2, (2563): 272-296.

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาปฏิรูปแห่งชาติ. *สภาปฏิรูปแห่งชาติ วาระปฏิรูปที่ ๘ : การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี*. กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558.

สุเมธ ศิริคุณโชค. “สิทธิของผู้เสียภาษีอากร (Taxpayers’ Rights).” ใน *หนังสือรวมบทความ งานวิชาการประจำปี ปี พ.ศ. 2550*, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, ชนินทร์ มีโภคี และวินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21* (รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์) กรุงเทพฯ: ศาลภาษีอากรกลาง, 2552.