



บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

ในการพัฒนาและบริหารประเทศโดยทั่วไปนั้น รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ จำเป็นที่จะต้องมีการหารายรับให้มากพอที่จะใช้จ่ายในด้านต่าง ๆ โดยปกติแหล่งรายรับของรัฐบาลก็จะมีที่มาจากแหล่งรายรับประเภทรายได้ เงินกู้ และเงินคงคลัง

ภาษีอากรนั้น นับว่าเป็นแหล่งรายรับประเภทรายได้ที่มีความสำคัญค่อนข้างมาก เพราะรายได้ที่รัฐบาลได้จากการจัดเก็บภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ นั้น จะมีจำนวนมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับแหล่งรายรับประเภทอื่น ๆ

เนื่องจากความสำคัญในฐานะแหล่งรายได้ที่ใหญ่ที่สุดของรัฐบาลดังกล่าวข้างต้น ประกอบกับรายได้ของรัฐบาลประเภทภาษีอากรนั้น เป็นรายได้ที่รัฐบาลได้มาจากการบังคับจัดเก็บจากผู้ที่มีหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีประสิทธิภาพสูงสุดบนพื้นฐานแห่งความยุติธรรมในการจัดเก็บ การบริหารการจัดเก็บภาษีก็ควรที่จะมีความสอดคล้องกับหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีหลาย ๆ ประการ กล่าวคือ

1. การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ต้องมีความยุติธรรม ทั้งในส่วนของบทบัญญัติแห่งภาษีอากร และในส่วนของ การดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อก่อให้เกิดความยุติธรรมและเสมอภาคแก่บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีแก่รัฐทุกคน

2. การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอนไม่ว่าจะเป็นความแน่นอนในนโยบายของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงบ่อย ความแน่นอนในบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ ซึ่งจะต้องชัดเจนไม่คลุมเครือ หรือความแน่นอนในส่วนของ การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานของรัฐในเรื่องต่าง ๆ อาทิเช่น การตีความกฎหมาย ซึ่งควรที่จะมีหลักในการปฏิบัติงานที่ชัดเจนไม่เปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ ทั้งนี้ เพื่อไม่ก่อให้เกิดความสับสนวุ่นวายแก่ทั้งฝ่ายรัฐผู้ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร และฝ่ายผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมาย

3. การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะต้องสามารถที่จะบังคับใช้ได้ในประเทศนั้น ๆ ทั้งนี้ เนื่องจากแต่ละประเทศก็ย่อมที่จะมีความแตกต่างกันในหลาย ๆ ด้าน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องสังคม เศรษฐกิจ การเมือง ระดับการเจริญก้าวหน้าก็จะแตกต่างกันไป ดังนั้น ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีในสังคมหนึ่ง ๆ ก็อาจที่จะไม่สามารถใช้ได้ ในสังคมอีกแห่งหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ รัฐจึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบว่า การบริหารการจัดเก็บภาษีที่ใช้บังคับอยู่หรือที่จะนำมาใช้นั้น สามารถที่จะบังคับใช้ในสังคมของตนเองได้หรือไม่ และหากบังคับใช้ได้จะมีประสิทธิภาพมากน้อยขนาดไหน ทั้งนี้ เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพสูงสุด

4. การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะต้องดำเนินไปบนหลักแห่งความประหยัด ทั้งในด้านการดำเนินการจัดเก็บของรัฐบาลและการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อให้สิ้นเปลืองน้อยที่สุด อันจะส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้จำนวนมากขึ้น

5. การบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น จะต้องมีความสะดวกและไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยาก ทั้งในการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษี หากการจัดเก็บภาษีนั้นมีความสะดวกก็จะส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วโดยสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายน้อย ทั้งยังจะไม่ทำให้ผู้เสียภาษีไม่รู้สึกยุ่งยากและเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย

6. การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะต้องมีความยืดหยุ่นได้ในระดับหนึ่ง เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพของสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป โดยรัฐไม่จำเป็นต้องมาดำเนินการเปลี่ยนแปลงกฎหมายบ่อย ๆ ซึ่งต้องใช้เวลาค่อนข้างมากในการที่จะดำเนินการดังกล่าวอันอาจส่งผลให้ไม่สามารถที่จะบังคับใช้กฎหมายได้ทันกับสภาวะการณ่นั้น ๆ ได้

7. การบริหารการจัดเก็บภาษีที่บังคับในสังคมหนึ่ง ๆ นั้น ควรที่จะได้รับการยอมรับของสมาชิกในสังคมนั้น ๆ ด้วย ไม่ว่าจะโดยการดำเนินการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมและไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากและภาระแก่ประชาชนผู้ที่ต้องเสียภาษีจนเกินไปหรือโดยประการอื่น ๆ ทั้งนี้ เนื่องจากหากประชาชนผู้เสียภาษีในสังคมไม่ยอมรับและต่อต้านการจัดเก็บภาษีหนึ่ง ๆ ก็จะทำให้เกิดความยากลำบากที่จะบังคับใช้กฎหมายได้

8. เนื่องจากภาษีเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล ดังนั้น การบริหารการจัดเก็บภาษีจะต้องสามารถหามาซึ่งรายได้เพียงพอแก่การใช้จ่ายเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม ทั้งนี้ เพื่อไม่ก่อให้เกิดปัญหารัฐบาลขาดรายได้จนกระทั่งต้องกู้ยืมจากต่างชาติ อันเป็นการทำให้หนี้สินของประเทศเพิ่มขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดผลเสียในหลาย ๆ ประการ

9. ในระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมนั้น จะมีความเชื่อว่า การพัฒนาเศรษฐกิจนั้นควรที่จะปล่อยให้กลไกตลาดเป็นสิ่งแวดล้อมระบบเศรษฐกิจหรือการจัดสรรการใช้ทรัพยากร ดังนั้น ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่คืนนั้น จะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจโดยไม่มีลักษณะเป็นมูลเหตุจูงใจในการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ จะต้องไม่มีผลเป็นการบิดเบือนกลไกของราคาในการจัดสรรทรัพยากร โดยไม่ทำให้สมาชิกในสังคมหันมาบริโภคหรือประกอบกิจการใด ๆ ด้วยเหตุผลว่าจะได้รับประโยชน์จากระบบภาษีหนึ่ง ๆ อันเป็นการบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรตามหลักกลไกแห่งตลาด

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นค่อนข้างที่จะเป็นไปได้ยากที่ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศหนึ่งประเทศใด ณ ขณะเวลาใดเวลาหนึ่งนั้น จะสอดคล้องกับนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรที่ติดตั้งที่กล่าวในข้างต้นทุกข้อ อาทิเช่น ในประเทศที่มีความประสงค์ในการที่จะดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศของตนก็อาจจะมีมาตรการให้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ รวมถึงสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากร เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุน ก็จะทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หรือการที่รัฐมีนโยบายในการที่จะจัดเก็บภาษีให้ได้มากตามหลักการอำนาจรายได้ ก็อาจที่จะต้องเก็บภาษีสูงขึ้น ซึ่งก็อาจทำให้ประชาชนไม่ยอมรับอันไม่

สอดคล้องกับหลักการยอมรับของสังคม หรือการจัดเก็บภาษีบางอย่างที่สร้างความเป็นธรรม ตามหลักแห่งความยุติธรรมให้แก่สังคม อาทิเช่น ภาษีมรดก ซึ่งค่อนข้างที่จะมีความยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บซึ่งก็จะขัดกับหลักแห่งความสะดวก เป็นต้น

ความไม่สอดคล้องกันของนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น คงจะเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงลำบากในการจัดเก็บภาษี ณ ขณะหนึ่งขณะใด แต่ก็ไม่ได้หมายความว่า นโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรเหล่านั้นนั้นจะไม่มีประโยชน์หรือใช้ไม่ได้ในทางปฏิบัติ เพียงแต่เป็นสิ่งที่เจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องในขบวนการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร หรือแม้กระทั่งฝ่ายตุลาการ จะต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีเหล่านั้นในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประเทศชาติและประชาชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมาย

การประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

ในการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น นอกจากมาตรการจัดเก็บภาษีโดยตรง ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง (Self Assessment) ตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดมาตรการเสริมเพื่อตรวจสอบและจัดเก็บภาษีในหลาย ๆ กรณีด้วยกัน กล่าวคือ

1. การประเมินภาษีอากรก่อนถึงกำหนดการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย ตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ ซึ่งเป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ ก่อนที่จะถึงกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามปกติ หากมีกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

2. การประเมินภาษีอากรหลังครบกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย การประเมินภาษีอากรในกรณีนี้เป็นมาตรการเสริมในการตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีของผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ทั้งนี้ โดยสามารถแบ่งประเภทได้ดังนี้ คือ

2.1 การประเมินภาษีโดยการไม่ออกหมายเรียก หรือการตรวจสอบภาษีตามแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นมาตรการในการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่น โดยหากพบความผิดพลาดเจ้าพนักงานประเมินก็จะประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษี แต่ถ้าตรวจสอบแล้วปรากฏว่าไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษี เจ้าพนักงานประเมินภาษีก็จะไม่แจ้งการประเมินแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้ โดยไม่เป็นการตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะทำการประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตามมาตรา 19

2.2 การประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 23 หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการ

ตรวจสอบข้อเท็จจริงแล้ว ก็จะดำเนินการแจ้งผลการประเมินไปให้ผู้เสียหายทราบ เพื่อดำเนินการชำระภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย

วิธีการประเมินภาษีเงินได้

ในการประเมินภาษีเงินได้โดยปกตินั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงในรายละเอียดต่าง ๆ เป็นที่เรียบร้อยแล้ว ก็จะทำการประเมินภาษีอากรโดยวิธีคำนวณตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร กล่าวคือ สำหรับบุคคลธรรมดา ก็จะพิจารณาว่ามีเงินได้อันต้องเสียภาษีเท่าไร แล้วดำเนินการหักด้วยค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และเงินบริจาคตามที่กฎหมายได้กำหนด แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าตามที่กฎหมายกำหนด หรือในกรณีของนิติบุคคล เจ้าพนักงานก็จะพิจารณาว่านิติบุคคลผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้น ๆ มีเงินได้ซึ่งจะต้องเสียภาษีเท่าไร แล้วดำเนินการคำนวณภาษีตามรายละเอียดที่ได้จากการตรวจสอบภาษี ประกอบกับวิธีการคำนวณภาษีอากรตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ตามปกติ

นอกจากการประเมินภาษีโดยวิธีปกติดังกล่าวข้างต้นแล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดวิธีการประเมินภาษีในกรณีพิเศษไว้ด้วย ทั้งในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ทั้งนี้ เพื่อใช้เป็นวิธีการในการคำนวณภาษี ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถที่จะดำเนินการประเมินภาษีตามวิธีปกติดังกล่าวข้างต้นได้เนื่องจากเจ้าพนักงานไม่มีข้อมูลเพียงพอ หรือโดยมีวัตถุประสงค์ในการที่จะลงโทษผู้เสียหายในบางกรณี ทั้งนี้ โดยแบ่งเป็น .

1. การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยวิธีกำหนดเงินได้สุทธิ จากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิตามมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ โดยกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีสามารถที่จะกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้นได้ หากผู้เสียภาษีมิได้ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการเงินได้ไว้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น ทั้งนี้ โดยถือเงินได้หรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ หรือฐานความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เองหรือของผู้อื่นที่กระทำกิจการทำนองเดียวกันกับผู้มีเงินได้เป็นหลักในการพิจารณา แล้วทำการประเมินแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีได้ อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถใช้วิธีการประเมินภาษีโดยวิธีการกำหนดเงินได้สุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิได้ จะต้องปรากฏว่าได้มีการตรวจสอบรายละเอียดโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีแล้วไม่สามารถที่จะคำนวณหาเงินได้สุทธิโดยวิธีปกติเท่านั้น หากปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะทราบถึงจำนวนเงินได้สุทธิของผู้ที่ต้องเสียภาษีได้นั้น ก็จะไม่สามารถที่จะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 49 ได้

2. การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล จากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายแล้ว แต่อย่างไรจะมากกว่าได้ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นที่จะต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร หรือไม่ได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23

ทั้งนี้ ในกรณีที่ยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะเทียบเคียงยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้านั้นขึ้นไป และถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไปปรากฏ กฎหมายก็จะให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินได้ตามที่เห็นสมควร

การอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีตามที่กฎหมายกำหนด และได้แจ้งผลการประเมินให้กับผู้เสียภาษีได้ทราบโดยถูกต้องแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการประเมินภาษีส่วงหน้าก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 18 ทวิหรือมาตรา 60 ทวิ การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 การประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือตามมาตรา 19 หรือยื่นแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามมาตรา 23 หรือการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) หากผู้ถูกประเมินภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินก็สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน เว้นแต่จะต้องห้ามที่จะอุทธรณ์การประเมินตามที่ประมวลรัษฎากร เช่นการที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้อง เนื่องจากผู้ถูกตรวจสอบไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

ทั้งนี้ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจในผลแห่งคำวินิจฉัย ก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์

จากการศึกษาบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติ ที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น ผู้เขียนพบว่ายังมีบทบัญญัติและระเบียบปฏิบัติในหลาย ๆ ส่วนที่ยังก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ซึ่งไม่สอดคล้องกับนโยบายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีหลาย ๆ ประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นปัญหาในส่วนของสภาพของปัญหาอันเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการประเมินภาษีเงินได้โดยทั่วไป ไม่ว่าจะเป็นเนื่องมาจากความไม่เหมาะสม ไม่ชัดเจน และไม่เพียงพอ และในส่วนของปัญหาของกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี อาทิเช่น บทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ ซึ่งกฎหมายบัญญัติไว้เพียงว่าให้เจ้าพนักงานประเมิน สามารถที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้าแก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ ถ้าปรากฏว่ามีกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ โดยไม่ได้มีการกำหนดรายละเอียดในประการอื่นไว้แต่อย่างใด ทั้ง ๆ ที่บทบัญญัติในเรื่องนี้นั้นเป็นบทบัญญัติที่กระทบถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่ค่อนข้างจะมีความสำคัญเพราะเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจรัฐในการที่จะจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีได้ก่อนถึงกำหนดเวลาที่เขามีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมาย เมื่อกฎหมายบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ค่อนข้างสั้น จึงก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติค่อนข้างบ่อยว่า เจ้าพนักงานดำเนินการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ จนก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะต้องอุทธรณ์โต้แย้งตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด หรือในการประเมินภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 19 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีได้ถ้าหากมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง แต่กฎหมายก็ไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนแต่อย่างใดว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวให้ผู้เสียภาษีทราบหรือไม่ หรือในเรื่องกำหนดระยะเวลาในการออก

หมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามมาตรา 19 ดังกล่าวข้างต้นนั้น กฎหมายได้กำหนดข้อจำกัดในด้านระยะเวลาไว้ด้วยว่า การออกหมายเรียกดังกล่าวนั้นจะต้องกระทำภายใน 2 ปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีก็สามารถที่จะอนุมัติให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีได้แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ แต่กฎหมายก็ไม่ได้บัญญัติไว้ชัดเจนแต่อย่างใดว่า การขออนุมัติขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกเพื่อประเมินภาษีดังกล่าวจะต้องทำเวลาใด ก่อนหรือสามารถที่จะขอขยายระยะเวลาได้แม้หลังพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้ว สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนแต่ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร ซึ่งล้วนแต่สร้างความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีในหลาย ๆ ประการด้วยกัน หรือในส่วนของบทบัญญัติในเรื่องการยกเลิก การแก้ไข การประเมินหรือการประเมินภาษีอากรซ้ำภาษีซึ่งยังไม่มีกฎหมายรองรับไว้อย่างชัดเจน แต่ในทางปฏิบัติกลับมีการปฏิบัติ การยกเลิกและแก้ไขการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานอยู่บ่อย ๆ จนผู้เสียภาษีก็ไม่แน่ใจว่าเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิตามกฎหมายที่จะดำเนินการดังกล่าวหรือไม่ นอกจากนี้แล้ว บทบัญญัติในการคุ้มครองสิทธิของผู้ถูกประเมินภาษีในบางอย่างซึ่งควรจะมี ประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้กำหนดไว้ เช่น บทบัญญัติที่ให้สิทธิผู้ถูกประเมินภาษีในการที่จะสามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีโดยตรงต่อศาลได้ ถ้าหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถที่จะพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จ ภายในระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่งที่กฎหมายกำหนดไว้ เป็นต้น หรือในกรณีการประเมินภาษีตามมาตรา 19 ซึ่งกฎหมายจะให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบได้ถ้ามีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้อง แต่เนื่องจากกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแสดงเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ จึงเกิดปัญหาจนได้มีการนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของศาล โดยศาลฎีกาได้มีความเห็นในกรณีนี้ว่า เจ้าพนักงานประเมินไม่จำเป็นต้องแสดงเหตุอันควร

เชื่อดังกล่าวแต่อย่างไรเพราะไม่มีกฎหมายกำหนดให้กระทำ หรือในกรณีของการยกเลิกการประเมิน ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติรายละเอียดในเรื่องนี้ไว้แต่อย่างไร แต่ในทางปฏิบัติ นั้น เจ้าหน้าที่งานประเมินได้ดำเนินการยกเลิกการประเมินภาษีของตนในหลาย ๆ กรณี จนกระทั่งมีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกา ศาลฎีกาก็ได้มีคำวินิจฉัยว่า เจ้าหน้าที่งานประเมินสามารถที่จะยกเลิกการประเมินภาษีของตนแล้วทำการประเมินภาษีใหม่ได้เพราะไม่มีกฎหมายห้าม ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยากและความไม่แน่นอนแก่ผู้ถูกประเมินภาษีอากรในหลาย ๆ ประการ เป็นต้น

2. ข้อเสนอแนะ

จากรายละเอียดดังกล่าว จะเห็นว่าสภาพปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ในปัจจุบันนั้น ก็จะมีมูลเหตุในหลาย ๆ ประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นมูลเหตุในส่วน ของตัวบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ในหลาย ๆ ส่วนยังขาดความเหมาะสม คลุมเครือ ไม่ชัดเจน และไม่เพียงพอ หรือมูลเหตุที่เกิดจากการตีความความหมายของผู้ที่มีอำนาจและหน้าที่ตามกฎหมาย หรือมูลเหตุอันเนื่องมาจากบทบัญญัติในเรื่องการใช้อำนาจฝ่ายเดียวของรัฐ ทั้งนี้ จากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรที่จะได้มีการปรับปรุงแก้ไขปัญหาทั้งหลายที่เกิดขึ้นเพื่อให้การประเมินภาษีเงินได้สามารถที่จะดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับนโยบายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนี้ คือ

1. แนวทางปรับปรุงแก้ไขสภาพของปัญหาอันเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบปฏิบัติ ในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้โดยทั่วไป

ดังที่ได้เสนอมาแล้ว ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีเงินได้ในหลาย ๆ ประการนั้น ส่วนหนึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากตัวบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในหลาย ๆ ส่วนนั้น ยังไม่เหมาะสม คลุมเครือ และขาดซึ่งบทบัญญัติที่สำคัญบางประการ ทั้งนี้ จากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า สมควรที่จะปรับปรุงบทบัญญัติแห่งกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องดังนี้ คือ

1.1 แนวทางปรับปรุงปัญหาในการประเมินภาษีเงินได้อันเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบปฏิบัติยังขาดความเหมาะสม

1.1.1 บทบัญญัติเรื่องการประเมินภาษีล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวินั้น ควรที่จะได้มีการปรับปรุง โดยการกำหนดเหตุที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถทำการประเมินภาษีเงินได้ล่วงหน้าให้ชัดเจน แทนที่จะกำหนดกฎหมายในลักษณะกว้าง ๆ เพียงประการเดียวไว้เฉพาะในกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาในการตีความกฎหมาย ซึ่งโดยปกติศาลจะตีความค่อนข้างเคร่งครัด โดยถ้าไม่จำเป็นจริง ๆ ศาลจะไม่ยอมให้เจ้าพนักงานสามารถทำการประเมินภาษีเงินได้ล่วงหน้าได้ ทั้งนี้ เนื่องจากเป็นเรื่องที่กระทบกระเทือนถึงสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีโดยตรง ด้วยเหตุนี้ การกำหนดเงื่อนไขไว้อย่างชัดเจนก็จะทำให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถทำการประเมินภาษีล่วงหน้าได้ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ทั้งนี้ โดยอาจกำหนดเป็นหลาย ๆ ข้อ โดยการกำหนดให้เงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งค่อนข้างกว้าง เพื่อความยืดหยุ่นและสะดวกในการจัดเก็บภาษีล่วงหน้าไว้

1.1.2 บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องนั้น ควรที่จะได้มีการกำหนดเหตุที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรให้กว้างกว่าปัจจุบันที่กำหนดไว้เฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้อง ทั้งนี้ เพื่อให้มีกฎหมายรองรับการตรวจสอบภาษีในบางกรณีที่กรมสรรพากรควรที่จะมีอำนาจในการตรวจสอบภาษี ถึงแม้จะไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน อาทิเช่น ในกรณีที่ผู้เสียหายเลิกประกอบกิจการ เป็นต้น เพื่อให้มีกฎหมายรองรับสิทธิของเจ้าพนักงานประเมินอย่างชัดเจนโดยไม่ก่อให้เกิดข้อโต้แย้งกันระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียหายในภายหลัง ทั้งนี้ เนื่องจากในปัจจุบันนั้น กรมสรรพากรโดยเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้สิทธิในการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในหลาย ๆ กรณีที่พิจารณาแล้วไม่น่าที่จะทำได้ เนื่องจากไม่ถึงว่ามีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องนั่นเอง

ทั้งนี้ ในการแก้ไขนั้นอาจที่จะทำได้โดยยังคงกำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบได้ในกรณีที่มิเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง แต่เพิ่มกรณีที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกตรวจสอบได้ในบางกรณีแม้จะไม่ปรากฏว่ามีเหตุอันควรเชื่อดังกล่าว

1.1.3 ในการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) นั้น ควรที่จะได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องออกหมายตรวจสอบตัวผู้เสียหายหรือพยานก่อนที่จะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ในทุกกรณี ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินทราบข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินภาษี

เงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกและชัดเจนในการดำเนินการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) อันจะเป็นสิ่งที่จะป้องกันไม่ให้เกิดความไม่สะดวกหรือปัญหาต่าง ๆ ที่จะตามมาในการโต้แย้งการประเมินดังกล่าว

1.2 แนวทางในการปรับปรุงปัญหาในการประเมินภาษีเงินได้ อันเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบปฏิบัติยังขาดความชัดเจนและคลุมเครือ

1.2.1 ในส่วนของการออกหมายเรียกตรวจสอบ ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามมาตรา 19 นั้น ควรที่จะกำหนดให้ชัดเจนในประมวลรัษฎากรเลยว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งเหตุอันควรเชื่อ ซึ่งให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 19 นี้ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ถูกประเมินสามารถที่จะรู้ว่าเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิในการออกหมายเรียกดังกล่าวหรือไม่

1.2.2 บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 25 อันเกี่ยวกับบทลงโทษ ในกรณีที่ผู้ได้รับหมายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งกฎหมายได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้อง และผู้เสียภาษีจะต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินนั้น ควรที่จะได้มีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมาย โดยกำหนดให้ชัดว่าหมายถึงเฉพาะในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งเท่านั้น โดยไม่รวมถึงกรณีที่พยานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมและสอดคล้องกับบทบัญญัติในลักษณะเดียวกันตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร

1.2.3 ในรายละเอียดเกี่ยวกับการขอยกกำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 นั้น ควรที่จะกำหนดให้ชัดเจนว่าจะต้องขอก่อนครบกำหนดระยะเวลาหรือไม่ ทั้งนี้ โดยหากกรมสรรพากรเห็นว่าควรที่จะกำหนดให้ขอก่อนครบกำหนดระยะเวลาก็ไม่ควรที่จะรวมถึงกรณีของการออกหมายเรียกในกรณีการขอคืนภาษีอากร เพราะจะเกิดช่องว่างอันทำให้กรมสรรพากรเสียเปรียบดังรายละเอียดที่ได้เสนอในบทที่ 4

1.2.4 ควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) ให้ชัดเจนว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายได้ เฉพาะในกรณีที่ไม่มีเหตุอันสมควรเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนและยุติธรรมแก่ผู้ถูกประเมินภาษีอากร

1.3 แนวทางในการปรับปรุงปัญหาในการประเมินภาษีเงินได้ อันเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในเรื่อง การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้มีอยู่ไม่เพียงพอ

จากรายละเอียดเกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นั้น จะเห็นได้ว่ายังมีรายละเอียดในหลาย ๆ ส่วนที่ไม่มีกฎหมายและระเบียบปฏิบัติรองรับการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานอย่างเพียงพอ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการออกหมายเรียกเพื่อประเมินภาษีซ้ำหรือการแก้ไขหรือยกเลิกการประเมินภาษีอากรเดิม ซึ่งก่อปัญหาในทางปฏิบัติค่อนข้างมากจนมีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาหลาย ๆ คดีด้วยกัน

หากพิจารณาถึงหลักทั่วไปในการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น ผู้เขียนเห็นด้วยเป็นอย่างยิ่งที่ควรที่จะกำหนดให้อำนาจกรมสรรพากรในการที่จะทำการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีได้ไม่ว่าจะกี่ครั้งก็ตาม หากยังอยู่ภายใต้เงื่อนไขและระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด แต่ไม่ควรที่จะเป็นการประเมินภาษีอากรซ้ำในเหตุเดียวกัน

ด้วยเหตุนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาโต้แย้งกันระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษี จึงควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจนตามกฎหมาย ทั้งนี้ โดยบัญญัติถึงขั้นตอนในการปฏิบัติงานให้ชัดเจนทั้งในส่วนหลักเกณฑ์ในการที่จะทำการประเมินภาษีอากรซ้ำ การแก้ไข หรือยกเลิกการประเมินภาษีเดิม

2. แนวทางปรับปรุงแก้ไขสภาพของปัญหาอันเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

2.1 เนื่องจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีส่งหน้าก่อนถึงกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการที่กฎหมายกำหนดนั้น เป็นบทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกเก็บภาษีส่งหน้าแก่บุคคลผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี จึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้จะกระทบถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีค่อนข้างมาก ดังนั้น นอกจากควรที่จะบัญญัติถึงหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายให้ชัดเจนดังที่ได้เสนอไปในข้อ 1. แล้ว เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีก็ควรที่จะกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องยื่นขออนุมัติต่อศาลในการที่จะทำการประเมินภาษีส่งหน้าเพื่อให้ศาลตรวจสอบอีกครั้งก่อน ว่ามีเหตุผลสมควรตามกฎหมายหรือไม่

2.2 ในการออกหมายเรียกตรวจสอบเพื่อทำการประเมินภาษีเงินได้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องนั้น เพื่อให้เกิดความโปร่งใสก็ควรที่จะกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งเหตุอันควรเชื่อดังกล่าวให้ผู้เสียภาษีทราบด้วย เพื่อที่จะสามารถตรวจสอบได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินใช้สิทธิในการออกหมายเรียกถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

2.3 ในส่วนที่เกี่ยวกับ ระยะเวลาในการปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน และการอุทธรณ์การประเมินภาษี ตามที่ได้กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันซึ่งค่อนข้างที่จะสั้นไปนั้น ควรที่จะได้ขยายให้ยาวขึ้น ทั้งนี้ โดยในส่วนของระยะเวลาในการปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ควรที่จะขยายจาก 7 วันนับแต่วันที่ส่งหมายเป็น 15-30 วันนับแต่วันที่รับหมาย และในส่วนของระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลนั้น ควรที่จะได้ขยายจาก 30 วันเป็นอย่างน้อย 60 วันนับแต่วันที่รับแจ้งผลการประเมินภาษีหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี

2.4 ควรที่จะมีบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ในการรับรองสิทธิของพยานผู้ซึ่งถูกหมายเรียกตรวจสอบที่ประกอบวิชาชีพในบางลักษณะซึ่งพยานมีหน้าที่ตามกฎหมายอื่นและตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพในการที่จะต้องรักษาความลับของสูงความ โดยกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ในกรณีที่พยานไม่สามารถที่จะตอบคำถามหรือให้ข้อมูลบางอย่างแก่เจ้าพนักงานประเมินได้อันสืบเนื่องมาจากมีเหตุผลอันสมควร เช่น มีหน้าที่ที่จะต้องรักษาความลับของลูกค้าของตน ก็

จะไม่ต้องรับโทษทางอาญาตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ โดยกฎหมายอาจกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะสั่งให้บุคคลดังกล่าวเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับได้ในกรณีจำเป็น แต่จะต้องไม่ทำให้พยานเกิดความผิดตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น

2.5 ในรายละเอียด เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีเงินได้ ของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ควรที่จะได้มีการกำหนดให้มีกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเพิ่มขึ้นจากปัจจุบันซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนจากกรมการปกครอง สำหรับกรณีที่เจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินภาษีสำนักงานอยู่ในกรุงเทพมหานคร หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน ในกรณีที่เจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินภาษีอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์สามารถที่จะดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้แล้ว ในขั้นตอนของการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2532 นั้น ควรมีหน้าที่เพียงการรวบรวมข้อมูลรายละเอียดในข้อเท็จจริงและเอกสาร เพื่อทำรายงานสรุปให้แก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น ไม่ควรที่จะทำความเห็นในลักษณะของการวินิจฉัยอุทธรณ์เสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะอาจมีผลทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินไปอย่างไม่อิสระอย่างแท้จริง โดยปล่อยให้เป็นที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการที่จะพิจารณาอุทธรณ์เพียงลำพัง ทั้งนี้ หากโครงสร้างของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันไม่เอื้อต่อการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ควรที่จะได้มีการพิจารณาปรับปรุงโครงสร้างของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว แต่ไม่ควรให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรมีส่วนในการวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว เพราะจะทำให้ขาดความเป็นกลาง

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์เสร็จ ก็ควรที่จะมีกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติกำหนดให้หนังสือแจ้งผลการวินิจฉัยนั้น จะต้องมีการระบุเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยอย่างชัดเจนเช่นเดียวกับในกรณีคำพิพากษาของศาล ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกแก่ผู้อุทธรณ์ในการที่จะพิจารณาทำความเข้าใจเพื่อประกอบการพิจารณาว่า ควรที่จะอุทธรณ์ต่อศาลต่อไปหรือไม่

ในรายละเอียดที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีเงินได้ของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ควรที่จะได้มีการกำหนดให้สิทธิผู้ถูกประเมินภาษีในการที่จะสามารถอุทธรณ์การประเมินต่อศาลได้โดยตรง หากพ้นกำหนดระยะเวลาใดเวลาหนึ่งแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถที่จะพิจารณาอุทธรณ์ได้แล้วเสร็จ ทั้งนี้ เพื่อให้กฎหมายมีความยืดหยุ่นโดยให้สิทธิผู้เสียภาษีในการที่จะใช้ดุลยพินิจพิจารณาถึงผลได้ผลเสียในการเลือกอุทธรณ์การประเมินได้ด้วยตนเองเมื่อพ้นระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย