ปัญหาข้อจำกัดอำนาจศาลปกครองในคดีภาษีอากร

Jurisdictional Limitations of the Administrative Court in Tax Cases

ธงชัย เตชะวงศากร

Thongchai Tachawongsakorn

หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี จังหวัดสุราษฎร์ธานี

อีเมล์ thongchai.t@sru.ac.th

บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาปัญหา ข้อขัดแย้งเชิงปฏิบัติ และข้อจำกัดอำนาจในการตรวจสอบคำสั่งทางปกครองและมาตรการบังคับทางปกครองในคดีภาษีอากร 2) ศึกษาแนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในคดีภาษีอากรและคดีปกครองของประเทศไทยและต่างประเทศ 3) เสนอแนวทางการตีความมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ที่สอดคล้องกับหลักนิติรัฐและการคุ้มครองสิทธิมนุษยชน เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพด้วยการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากหนังสือ ตำรา บทความวิชาการ งานวิจัย และสื่ออิเล็กทรอนิกส์ แล้วนำข้อมูลมาวิเคราะห์ สังเคราะห์และใช้วิธีเรียบเรียงแบบพรรณนาความเพื่อให้ได้แนวทาง การตีความมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

ผลการศึกษาพบว่า 1) ข้อจำกัดด้านเขตอำนาจของศาลปกครองในการพิจารณาคดีภาษีอากร ส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในการกำหนดศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดี ทำให้ประชาชนยื่นฟ้องผิดศาล ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการดำเนินคดีซ้ำ และสูญเสียเวลาในการยื่นฟ้องใหม่ นอกจากนี้ การที่ศาลภาษีอากรมีบทบาทมุ่งเน้นการวินิจฉัยข้อพิพาทด้านภาษีเป็นหลัก มากกว่าการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจทางปกครองของรัฐ ส่งผลให้การตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐขาดประสิทธิภาพ และก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี ตลอดจนกระทบต่อการเข้าถึงความยุติธรรมของประชาชน 2) ประเทศไทย คดีภาษีอากรที่มีลักษณะคดีเข้าองค์ประกอบเป็นคดีปกครองอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลางตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) บัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร มิให้อยู่ในอำนาจศาลปกครองที่จะพิจารณาพิพากษาคดีเหล่านั้น ซึ่งต่างจากสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีที่กำหนดให้ข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐ ไม่ว่าจะเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองหรือการใช้อำนาจตามกฎหมายภาษีอากร อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรตามมาตรา 33 แห่งกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากร โดยถือว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองโดยแท้ ขณะที่สาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดให้คดีภาษีอากรซึ่งเกิดจากการใช้อำนาจทางปกครองของรัฐเป็นคดีปกครองเช่นเดียวกัน และกำหนดเขตอำนาจศาลตามประเภทของภาษี โดยศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีทางตรง ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีทางตรงประเภทอื่น ส่งผลให้การแบ่งเขตอำนาจศาลมีความชัดเจนและเอื้อต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี 3) ผู้ศึกษาจึงเสนอให้แก้ไขมาตรา 9 วรรคสอง (3) เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การแบ่งเขตอำนาจศาลให้ชัดเจน โดยกำหนดว่าคดีที่มีการใช้อำนาจทางปกครองเป็นประเด็นหลัก แม้เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ควรอยู่ในอำนาจของศาลปกครอง พร้อมทั้งบัญญัติให้ศาลสามารถโอนคดีไปยังศาลที่มีอำนาจได้โดยไม่ต้องเริ่มกระบวนพิจารณาใหม่ และจัดตั้งกลไกความร่วมมือระหว่างศาลปกครองกับศาลภาษีอากรเพื่อกำหนดแนวปฏิบัติในการตีความเขตอำนาจศาลและพัฒนาระบบโอนสำนวนอิเล็กทรอนิกส์

คำสำคัญ: ศาลปกครอง คดีภาษีอากร เขตอำนาจศาล

ABSTRACT

This study aims to 1) examine the problems, practical conflicts, and jurisdictional limitations concerning judicial review of administrative orders and administrative enforcement measures in tax cases; 2) examine the concepts and theories relating to judicial jurisdiction over tax disputes and administrative cases in Thailand and selected foreign jurisdictions; and 3) propose an interpretation of Section 9, paragraph two (3) of the Act on Establishment of Administrative Courts and Administrative Court Procedure of 1999 that is consistent with the rule of law and the protection of human rights. This research adopted a qualitative methodology based on documentary research, including books, textbooks, academic articles, research studies, and electronic sources. The collected data were analyzed, synthesized, and presented through descriptive analysis to formulate an appropriate approach to interpreting Section 9, paragraph two (3) of the Act.

The findings reveal that 1) the jurisdictional limitations of the Administrative Courts in tax cases have created uncertainty regarding the court's competent jurisdiction. Consequently, taxpayers frequently file actions before the wrong court, resulting in duplicated litigation costs, delays, and the need to recommence legal proceedings. Moreover, the Tax Courts primarily focus on adjudicating substantive tax disputes rather than reviewing the legality of the exercise of administrative powers by public authorities. As a result, judicial scrutiny of administrative action is less effective, proceedings become prolonged, and public access to justice is adversely affected. 2) Under Thai law, tax disputes that satisfy the legal characteristics of administrative cases nevertheless fall within the jurisdiction of the Central Tax Court pursuant to Section 7 of the Act for the Establishment of and Procedure for Tax Courts of 1985. In addition, Section 9, paragraph two (3) of the Act on Establishment of Administrative Courts and Administrative Court Procedure of 1999 expressly excludes such cases from the jurisdiction of the Administrative Courts. This situation differs from the legal framework of the Federal Republic of Germany, where disputes between taxpayers and tax authorities, whether arising from administrative acts or the exercise of powers under tax legislation, fall within the jurisdiction of the Fiscal Courts pursuant to Section 33 of the Fiscal Courts Code (Finanzgerichtsordnung: FGO), reflecting the principle that tax disputes constitute a distinct category of administrative litigation. Similarly, in the French Republic, tax disputes arising from the exercise of administrative authority are classified as administrative cases. Jurisdiction is allocated according to the nature of the tax involved, with the Administrative Courts having jurisdiction over disputes concerning direct taxes, value-added tax (VAT), and other specified categories of taxation. This jurisdictional framework provides greater clarity and enhances the protection of taxpayers' rights. 3) Accordingly, this study proposes an amendment to Section 9, paragraph two (3) to establish clearer criteria for allocating judicial jurisdiction. Specifically, cases in which the principal issue concerns the exercise of administrative authority should fall within the jurisdiction of the Administrative Courts, notwithstanding that the dispute involves taxation. Furthermore, the law should authorize

courts to transfer cases to the court of competent jurisdiction without requiring the proceedings to recommence, and should establish a cooperative mechanism between the Administrative Courts and the Tax Courts to develop consistent jurisdictional guidelines and an electronic case-transfer system.

Keywords: Administrative Courts, tax cases, judicial jurisdiction

ความสำคัญของปัญหา

ระบบศาลชำนาญพิเศษ (Specialized Court System) ในประเทศไทย จัดตั้งและพัฒนาขึ้นเพื่อรองรับความสลับซับซ้อนของอรรถคดีในแต่ละสาขาที่มีความจำเพาะเจาะจงเชิงเทคนิค โดยเฉพาะอย่างยิ่ง “ศาลภาษีอากร” ซึ่งได้รับการสถาปนาขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ด้วยเหตุผลความจำเป็นที่ว่า คดีข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีความเกี่ยวพันอย่างแนบแน่นกับระบบบัญชีพาณิชย์ พิกัดอัตราศุลกากร และกลไกทางเศรษฐศาสตร์ การมีองค์คณะผู้พิพากษาและผู้พิพากษาสมทบที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านจึงเป็นปัจจัยสำคัญในการอำนวยความยุติธรรมด้านภาษีอากรให้เกิดความแม่นยำ เที่ยงธรรม และรวดเร็ว อย่างไรก็ดี โครงสร้างกระบวนการยุติธรรมของไทยเกิดการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญภายหลังจากการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 เพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารภายใต้ร่มเงาของหลักกฎหมายมหาชน การดำรงอยู่ร่วมกันของระบบศาลชำนาญพิเศษในสังกัดศาลยุติธรรมและระบบศาลปกครองในปัจจุบัน นำมาสู่ข้อถกเถียงเชิงโครงสร้างสถาบันตุลาการและกระบวนการยุติธรรมทางมหาชนที่ส่งผลกระทบต่อการคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

เมื่อพิจารณาในมิติของกฎหมายมหาชนสมัยใหม่ การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมิได้ดำรงสถานะเป็นเพียงเรื่องทางเทคนิคหรือการคำนวณตัวเลขทางบัญชีเพื่อส่งมอบภาระหนี้เงินให้แก่รัฐเท่านั้น หากแต่โดยเนื้อแท้แล้ว กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรตั้งแต่การออกหมายเรียกตรวจสอบ การประเมินภาษี การเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มย้อนหลัง ไปจนถึงมาตรการบังคับทางปกครองด้วยการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี ล้วนเป็นการใช้อำนาจมหาชนที่ฝ่ายบริหารกระทำต่อเอกชนฝ่ายเดียว (Unilateral Act) โดยมีกรอบกฎหมายเฉพาะรองรับ การใช้อำนาจในลักษณะดังกล่าวส่งผลกระทบและจำกัดสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินของพลเมืองอย่างมีนัยสำคัญ และมีลักษณะการแสดงเจตนาออกคำสั่งที่มีสถานะทางกฎหมายมหาชนคาบเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครอง

ความไม่สอดคล้องเชิงโครงสร้าง (Structural Conflict) ในระเบียบกฎหมายไทยเกิดขึ้นจากการทับซ้อนกันระหว่างบทบัญญัติของกฎหมายสองฉบับ กล่าวคือ ในแง่หนึ่งมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บัญญัติจำกัดเขตอำนาจศาลปกครองไว้อย่างเคร่งครัดว่า “เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง... (3) คดีที่อยู่ในอำนาจของ...ศาลภาษีอากร” ขณะที่อีกแง่หนึ่ง มาตรา 7 ประกอบมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กลับบัญญัติวางกรอบขอบเขตอำนาจไว้ว่า “คดีภาษีอากรให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรแต่เพียงผู้เดียว” และห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอื่นรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาพิพากษา การจำแนกเขตอำนาจศาลในลักษณะที่ใช้รูปแบบประเภทของกฎหมายเป็นเกณฑ์ปิดกั้น (Form over Substance) ส่งผลให้เกิดข้อจำกัดในการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่อย่างรุนแรงเมื่อคดีนั้นมีลักษณะเป็น "คดีผสม" (Hybrid Cases) ซึ่งเป็นคดีที่มีทั้งประเด็นโต้แย้งเรื่องความถูกต้องของจำนวนหนี้เงินภาษี (มิติทางเทคนิค) และประเด็นโต้แย้งเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐ (มิติทางปกครอง) ซ้อนทับอยู่ในคดีเดียวกัน

ในทางปฏิบัติ สภาวการณ์ดังกล่าวก่อให้เกิดความลักลั่นและข้อจำกัดในการเข้าถึงกระบวนการพิจารณาคดีปกครองของประชาชน ปรากฏข้อเท็จจริงผ่านแนวทางคำสั่งของศาลปกครองสูงสุดในอดีต เช่น คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 513/2558, คำสั่งที่ 561/2548 และคำสั่งที่ 610/2555 ซึ่งศาลปกครองสูงสุดมีคำสั่งยืนตามศาลชั้นต้นในการปฏิเสธไม่รับคำฟ้องที่เกี่ยวเนื่องกับการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีไว้พิจารณา โดยศาลมุ่งตีความตามรูปแบบลายลักษณ์อักษรของถ้อยคำในมาตรา 9 วรรคสอง (3) ว่า เมื่อข้อพิพาทมีมูลเหตุหรือความเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษีอากร คดีดังกล่าวจึงต้องตกอยู่ในเขตอำนาจเด็ดขาดของศาลภาษีอากร โดยที่ระบบศาลปกครองมิได้ก้าวล่วงเข้าไปตรวจสอบเนื้อหาแท้จริงของคำฟ้อง (Cause of Action) ว่าประชาชนกำลังโต้แย้งความชอบด้วยกฎหมายในมิติการใช้อำนาจดุลพินิจ หรือการละเมิดขั้นตอนอันเป็นสาระสำคัญของกฎหมายมหาชนโดยเจ้าหน้าที่รัฐเป็นหลักหรือไม่

ผลกระทบเชิงปฏิบัติจากแนวทางการจัดสรรโครงสร้างเขตอำนาจตุลาการเช่นนี้ ทำให้เกิดสภาวะช่องว่างในการเยียวยาสิทธิ (Remedial Gap) แก่ประชาชน เนื่องจากในคดีที่ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่าฝ่ายปกครองฝ่าฝืนมาตรฐานกระบวนการขั้นต่ำ หรือหลักความเป็นธรรมตามกระบวนการ (Procedural Fairness) ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เมื่อประชาชนยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร แม้ศาลภาษีอากรจะไม่มีเครื่องมือและฐานอำนาจในทางกฎหมายมหาชนที่จะพิพากษา "เพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย" ในลักษณะที่เป็นการทั่วไปเพื่อวางมาตรฐานธรรมาภิบาลในอนาคต แต่อัตลักษณ์และนิติวิธีของศาลภาษีอากรที่ผ่านมาปิดเป่าข้อจำกัดดังกล่าวด้วยการปรับใช้หลักความชอบด้วยกฎหมายผ่านมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ

สะท้อนให้เห็นผ่าน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541 ซึ่งศาลฎีกาได้วางบรรทัดฐานตรวจสอบเนื้อหาและความชอบด้วยกฎหมายในเชิงรูปแบบ วินิจฉัยว่า การกระทำหรือคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ฝ่าฝืนขั้นตอนอันเป็นสาระสำคัญของกฎหมาย (เช่น การไม่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีชี้แจง หรือการใช้ดุลพินิจประเมินโดยปราศจากฐานข้อเท็จจริงรองรับ) ย่อมส่งผลให้การประเมินนั้นเป็นคำสั่งที่มิชอบด้วยกฎหมายและพิพากษาให้งดเว้นการบังคับจัดเก็บภาษีเป็นรายกรณี อย่างไรก็ตาม แม้ศาลภาษีอากรจะใช้ระเบียบวิธีพิจารณาความแพ่งและการตีความขอบเขตอำนาจในการปกป้องสิทธิของพลเมืองในมิติหนี้เงิน แต่การเยียวยาก็ยังคงไม่ครอบคลุมถึงการเพิกถอนสถานะความมีผลของคำสั่งทางปกครอง หรือการสั่งเยียวยาความเสียหายทางละเมิดมหาชนอย่างเบ็ดเสร็จ ส่งผลให้ประชาชนไม่สามารถเข้าถึงการเยียวยาที่ครบวงจรและมาตรการทุเลาการบังคับที่มีความยืดหยุ่นได้เนื่องจากติดกำแพงเขตอำนาจศาลที่แยกขาดจากกัน

สภาวะข้อจำกัดทางตุลาการนี้ ย่อมส่งผลกระทบต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง (Principle of Legality) และหลักนิติรัฐ เนื่องจากหนึ่งในเสาหลักของหลักนิติรัฐและรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 คือ สิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมที่เหมาะสม เที่ยงธรรม และสอดคล้องกับลักษณะของข้อพิพาท การจำกัดสิทธิประชาชนให้ต้องต่อสู้คดีที่มีมิติมหาชนคาบเกี่ยวภายใต้ระบบกล่าวหาของคดีแพ่งชำนาญพิเศษ โดยขาดการประสานงานร่วมกับ “ระบบไต่สวน” ของศาลปกครองที่จะเข้ามาช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางข้อมูลข่าวสารระหว่างเอกชนกับรัฐ อาจนำไปสู่สภาวะที่ไม่สมดุลในการตรวจสอบการใช้อำนาจจัดเก็บภาษี และส่งผลให้การใช้อำนาจมหาชนบางมิติขาดการควบคุมตรวจสอบทางกฎหมายปกครองที่มีประสิทธิภาพ

จากการสำรวจและทบทวนวรรณกรรมทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง พบว่า ประเด็นความขัดแย้งเชิงโครงสร้างระหว่างระบบศาลปกครองและศาลเฉพาะกิจได้รับความสนใจจากนักกฎหมายมหาชนไทยอย่างต่อเนื่อง ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้อธิบายหลักการควบคุมดุลพินิจและมาตรฐานการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐภายใต้หลักนิติรัฐไว้อย่างลึกซึ้ง โดยเน้นย้ำว่า การใช้อำนาจปกครองที่กระทบสิทธิพลเมืองต้องเปิดโอกาสให้มีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายอย่างครบวงจร ในขณะที่ ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์ ได้วิเคราะห์ถึงโครงสร้างและพัฒนาการของระบบศาลคู่ในประเทศไทย โดยชี้ให้เห็นถึงข้อจำกัดของการแบ่งแยกประเภทคดีตามกฎหมายเฉพาะที่มักก่อให้เกิดปัญหาความขัดแย้ง

ของเขตอำนาจตุลาการ นอกจากนี้ สำนักงานศาลปกครองสูงสุด ได้จัดทำรายงานการวิเคราะห์ปัญหาข้อขัดแย้งเกี่ยวกับเขตอำนาจศาล เพื่อรวบรวมและถอดบทเรียนจากคำสั่งชี้ขาดของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลในแง่มุมของการจัดระเบียบธุรการศาลเป็นรายคดี

อย่างไรก็ดี แม้จะมีงานวิชาการและรายงานวิเคราะห์จำนวนหนึ่ง แต่จากการตรวจสอบพบว่า ยังคงมี “ช่องว่างทางวิชาการ” (Research Gap) สำคัญที่ยังไม่ได้รับการศึกษาอย่างเป็นระบบ งานวิชาการส่วนใหญ่มักมุ่งเน้นไปที่ทฤษฎีกฎหมายปกครองทั่วไป หรือมุ่งแก้ไขปัญหาความทับซ้อนในเชิงระบบธุรการและการจัดสรรคดีของศาลเป็นรายกรณี โดยยังขาดการวิเคราะห์ในลักษณะบูรณาการที่ลึกลงไปถึง “ลักษณะคดีผสม (Hybrid Cases) ในทางภาษีอากร” ผ่านเลนส์มาตรวัดทางมหาชน ได้แก่ หลักความพอสมควรแก่เหตุ (Proportionality) และหลักความเป็นธรรมตามกระบวนการ (Procedural Fairness) รวมถึงการประเมินทิศทางการตีความมาตรา 7 ของศาลยุติธรรมเทียบเคียงกับเงื่อนไขมาตรา 9 วรรคสอง (3) ของศาลปกครอง งานวิจัยฉบับนี้ จึงมุ่งเข้ามาเติมเต็มช่องว่างดังกล่าว เพื่อเสนอแนวทางในการตีความทางกฎหมายและการปฏิรูปเชิงโครงสร้างสถาบันตุลาการ เพื่อยกระดับการคุ้มครองสิทธิมนุษยชนและสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีให้เกิดความสมดุลกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐอย่างแท้จริง

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์กรอบกฎหมาย ทฤษฎีมหาชน และดุลยภาพในการจัดสรรเขตอำนาจศาลระหว่างคดีภาษีอากรและคดีปกครองของประเทศไทย
2. เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหา ข้อจำกัดทางอำนาจ และผลกระทบของการปะทะกันระหว่างระบบกล่าวหาและระบบไต่สวนในลักษณะของคดีผสม (Hybrid Cases)
3. เพื่อวิเคราะห์และนำเสนอแนวทางการตีความกฎหมายร่วมกับแนวทางการปฏิรูปโครงสร้างทางกฎหมายและกระบวนการยุติธรรมของไทยโดยอาศัยหลักกฎหมายเปรียบเทียบ

สมมติฐานการวิจัย

การกำหนดข้อจำกัดอำนาจศาลปกครองตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ประกอบกับการกำหนดเขตอำนาจของศาลภาษีอากรตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อาจส่งผลให้ข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีลักษณะคาบเกี่ยวซึ่งเกี่ยวข้องทั้งประเด็นทางภาษีอากรและการใช้อำนาจทางปกครองของเจ้าหน้าที่รัฐ ไม่สามารถได้รับการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายตามหลักกฎหมายมหาชนได้อย่างครบวงจร ข้อจำกัดดังกล่าวก่อให้เกิดช่องว่างในการเยียวยาสิทธิของผู้เสียภาษี และอาจกระทบต่อหลักนิติรัฐ หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หลักความได้สัดส่วน และหลักความเป็นธรรมตามกระบวนการ เนื่องจากระบบวิธีพิจารณาความแพ่งแบบกล่าวหาของศาลภาษีอากรอาจมุ่งเน้นการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับภาระภาษีและข้อเท็จจริงทางบัญชีเป็นสำคัญ โดยไม่มีฐานอำนาจและเครื่องมือคำสั่งโดยตรงในการควบคุมกระบวนการและการกระทำทางปกครองตามหลักกฎหมายมหาชนเช่นเดียวกับศาลปกครอง ดังนั้น หากมีการตีความมาตรา 9 วรรคสอง (3) ให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของรัฐธรรมนูญ หรือมีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อเปิดโอกาสให้มีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจทางปกครองในคดีภาษีอากรที่มีลักษณะคาบเกี่ยวได้ จะช่วยยกระดับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี เพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมการใช้อำนาจรัฐ และสร้างสมดุลระหว่างประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ดียิ่งขึ้น

ขอบเขตของการวิจัย

ขอบเขตด้านเนื้อหา

การศึกษาวิจัยฉบับนี้ จำกัดขอบเขตการวิเคราะห์เฉพาะข้อพิพาททางกฎหมายมหาชนที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ (ฝ่ายปกครอง) กับประชาชนหรือนิติบุคคล (ผู้เสียภาษี) ที่มีลักษณะโครงสร้างข้อเท็จจริงเข้าข่ายเป็นข้อพิพาทคาบเกี่ยวหรือมีมูลฐานคาบเกี่ยวร่วมกันเท่านั้น กล่าวคือเป็นคดีที่มีทั้งประเด็นข้อพิพาทเชิงเทคนิคเกี่ยวกับการคำนวณตัวเลขทางบัญชี ฐานภาษี และมูลหนี้เงินภาษีอากร ควบคู่ไปกับประเด็นข้อโต้แย้งในมิติกฎหมายมหาชนเกี่ยวกับพฤติการณ์และการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐในส่วนของความชอบด้วยกฎหมายในแง่รูปแบบและขั้นตอนอันเป็นสาระสำคัญ (Procedural Legality) เช่น การออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีโดยไม่แสดงเหตุผลและข้อกฎหมายรองรับ ความชอบด้วยกฎหมายในแง่เนื้อหาและการใช้ดุลพินิจ (Substantive Legality) เช่น การใช้ดุลพินิจกลั่นแกล้งผู้เสียภาษี เลือกปฏิบัติ หรือใช้ดุลพินิจบิดเบือนอำนาจ และมาตรการบังคับทางปกครองทางภาษี (Administrative Enforcement) เช่น การออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีและบุคคลภายนอก การศึกษานี้จะไม่รวมถึงคดีภาษีอากรที่เป็นข้อพิพาททางแพ่งแท้ ๆ หรือคดีอาญาทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ขอบเขตด้านพื้นที่และกฎหมายเปรียบเทียบ

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ กำหนดขอบเขตด้านพื้นที่โดยมุ่งศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาข้อจำกัดอำนาจศาลปกครองในคดีภาษีอากรภายใต้ระเบียบกฎหมายของประเทศไทยเป็นหลัก ครอบคลุมบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้อง แนวคำวินิจฉัยของศาลปกครอง ศาลภาษีอากร และศาลยุติธรรม ตลอดจนการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ก่อให้เกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีในเขตอำนาจของประเทศไทย เพื่อให้สามารถสะท้อนสภาพปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นในภาพรวมของระบบกฎหมายภาษีอากรและกระบวนการยุติธรรมทางปกครองของประเทศได้อย่างครอบคลุม นอกจากนี้ การศึกษาจะขยายขอบเขตไปสู่การศึกษากฎหมายเปรียบเทียบในต่างประเทศ ได้แก่ สหราชอาณาจักรและสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ซึ่งเป็นประเทศที่มีพัฒนาการด้านกฎหมายมหาชนและระบบศาลเฉพาะทางที่มีประสิทธิภาพ โดยจะศึกษาจำกัดเฉพาะกลไกการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจทางปกครอง การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และแนวทางการจัดการคดีที่มีลักษณะทับซ้อนและคาบเกี่ยวกันระหว่างกฎหมายภาษีอากรกับกฎหมายปกครอง เพื่อนำมาสังเคราะห์เป็นแนวทางที่เหมาะสมสำหรับการพัฒนาระบบกฎหมายและกระบวนการยุติธรรมของประเทศไทยต่อไป

วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาวิจัยฉบับนี้ เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพทางนิติศาสตร์ (Qualitative Legal Research) โดยเน้นระเบียบวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) เพื่อวิเคราะห์ข้อขัดแย้งเชิงโครงสร้างและนิติวิธีระหว่างเขตอำนาจศาลภาษีอากรและศาลปกครอง เพื่อให้การดำเนินงานวิจัยมีความเข้มแข็งและเป็นวิทยาศาสตร์นิติศาสตร์ ผู้วิจัยได้กำหนดรูปแบบ เครื่องมือ การรวบรวมข้อมูล ตลอดจนนิติวิธีในการวิเคราะห์และสังเคราะห์ข้อมูลไว้เป็นลำดับขั้นตอน โดยคัดแยกเอกสารชั้นต้นและชั้นรอง นำมาประเมินผ่านกรอบแนวคิดทางกฎหมายมหาชน เพื่อสกัดเป็นโมเดลข้อเสนอแนะเชิงโครงสร้างและเชิงนโยบายอย่างเป็นระบบ

เครื่องมือการวิจัย

ผู้วิจัยใช้เครื่องมือสืบค้นฐานข้อมูลทางกฎหมายและเอกสารราชการชั้นต้นและชั้นรอง นำมาคัดแยก แยกแยะ และจัดหมวดหมู่ข้อมูลเอกสารออกเป็น 2 ระดับหลัก คือ

1. เอกสารชั้นต้น (Primary Sources) ได้แก่ ตัวบทกฎหมายลายลักษณ์อักษร บรรทัดฐานคำวินิจฉัย และคำพิพากษาขององค์กรตุลาการไทยที่มีผลบังคับใช้จริง ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และพระราชบัญญัติว่าด้วยการชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542

2. เอกสารชั้นรอง (Secondary Sources) ได้แก่ ตำราทางวิชาการกฎหมายมหาชน วารสารกฎหมาย บทความวิจัย และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยมุ่งเน้นงานเขียนของนักกฎหมายมหาชนชั้นนำ เช่น ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ และ ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์ รวมถึงรายงานผลการวิจัยเชิงสถิติของสำนักงานศาลปกครองสูงสุด

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากคลังเอกสารชั้นต้นและคลังบรรทัดฐานคำพิพากษา โดยจัดแบ่งหมวดหมู่ข้อมูลคำวินิจฉัยออกเป็น 2 ส่วนหลัก คือ 1) รวบรวมแนวคำสั่งของศาลปกครองสูงสุดที่วินิจฉัยปฏิเสธไม่รับคำฟ้องของประชาชนในข้อพิพาทเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรโดยอ้างเงื่อนไขตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) ได้แก่ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 513/2558 คำสั่งที่ 561/2548 และคำสั่งที่ 610/2555 และ 2) รวบรวมคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางบรรทัดฐานการปรับใช้หลักความชอบด้วยกฎหมายเพื่อควบคุมการกระทำของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีผ่านมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541 ระยะเวลาในการจัดเก็บครอบคลุมข้อมูลบรรทัดฐานทางกฎหมายนับตั้งแต่การจัดตั้งระบบศาลคู่ในไทย พ.ศ. 2542 จนถึงปี พ.ศ. 2568 เพื่อค้ำประกันความทันสมัยและเป็นปัจจุบันของเนื้องานวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อได้ข้อมูลครบถ้วนแล้ว ผู้วิจัยใช้นิติวิธีทางกฎหมายมหาชนในการวิเคราะห์เนื้อหาเชิงนิติศาสตร์ (Content and Interpretative Analysis) โดยใช้วิธีนำข้อมูลมาทดสอบความสอดคล้องผ่านมาตรวัดทางทฤษฎีมหาชน 3 ประการ ประกอบด้วย

1. หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง (Principle of Legality) เพื่อวิเคราะห์ว่ากระบวนการจัดเก็บภาษีและการบังคับทางปกครองตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้สัดส่วนตามมาตรฐานรูปแบบและขั้นตอนที่กฎหมายกลางกำหนดไว้หรือไม่

2. หลักความเป็นธรรมตามกระบวนการ (Procedural Fairness) เพื่อประเมินสิทธิทางกระบวนการพิจารณาคดีของผู้เสียภาษี โดยเปรียบเทียบข้อจำกัดระหว่างระบบกล่าวหาของศาลภาษีอากรกับระบบไต่สวนของศาลปกครอง เพื่อชี้ให้เห็นถึงความเหลื่อมล้ำทางข้อมูลข่าวสาร (Information Asymmetry)

3. หลักความพอสมควรแก่เหตุ (Principle of Proportionality) นำมาตรวัดสามขั้นตอน (ความเหมาะสม ความจำเป็น และความสมส่วนเชิงสัดส่วน) มาสแกนแนวทางคำสั่งศาลปกครองสูงสุดและคำพิพากษาศาลฎีกาเพื่อชี้วัดความลึกซึ้งในการควบคุมดุลพินิจฝ่ายบริหาร

สรุปผลการวิจัย

ผลการศึกษาและวินิจฉัยเชิงสังเคราะห์พบข้อสรุปสำคัญแยกออกเป็นมิติต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1) ด้านขอบเขตข้อจำกัดทางอำนาจและช่องว่างในการเยียวยาสิทธิ (Remedial Gap)

ระบบกฎหมายไทยในปัจจุบันประสบปัญหาความไม่สอดคล้องเชิงโครงสร้างสถาบันตุลาการระหว่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 โดยบทบัญญัติมาตรา 10 ของกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ได้กำหนดเขตอำนาจเด็ดขาด ผูกขาดการพิจารณาคดีไว้ในระบบของศาลยุติธรรมในทุกกรณีที่มีมูลเหตุเกี่ยวข่อมเชื่อมโยงกับเรื่องภาษีอากร สภาวการณ์ดังกล่าวส่งผลให้เกิดช่องว่างในการเยียวยาสิทธิ (Remedial Gap) แก่ประชาชน เนื่องจากศาลภาษีอากรจัดตั้งขึ้นบนรากฐานของศาลยุติธรรมที่ดำเนินกระบวนพิจารณาคดีแพ่งเฉพาะทางเป็นหลักตามมาตรา 7 จึงมุ่งเน้นตรวจสอบพฤติการณ์ข้อเท็จจริงทางบัญชีและภาระหนี้เงินภาษีเป็นสำคัญ แต่ศาลภาษีอากรมีข้อจำกัดเชิงเครื่องมือและฐานอำนาจคำสั่งในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง (Judicial Review) เช่น ไม่มีอำนาจพิพากษาสั่งเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือการควบคุมตรวจสอบดุลพินิจมหาชนในลักษณะที่เป็นการทั่วไป ส่งผลให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิเพียงมิติของจำนวนเงินหนี้ภาษีค้างชำระ แต่มิติความชอบธรรมในการใช้อำนาจมหาชนของฝ่ายบริหารกลับยังไม่ได้รับการควบคุมตรวจสอบอย่างครบวงจร

2) ด้านข้อจำกัดเชิงระบบจากความไม่แน่นอนทางกฎหมาย (Legal Uncertainty)

การแบ่งแยกเขตอำนาจหน้าที่ตามรูปแบบชื่อของกฎหมายส่งผลให้เกิดความคลุมเครือและสร้างภาระแก่ประชาชนในการเลือกใช้ช่องทางตุลาการ พลเมืองผู้เสียภาษีมักตกอยู่ในสภาวะความคาบเกี่ยวของเส้นแบ่งเขตอำนาจศาล โดยหากยื่นฟ้องต่อศาลปกครองเพื่อต่อสู้คดีในประเด็นกระบวนการและขั้นตอนทางมหาชน คำฟ้องมักจะถูกสั่งจำหน่ายคดีออกไปจากสารบบเนื่องจากติดเงื่อนไขปิดกั้นตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) ทว่าเมื่อประชาชนเดินทางไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร ประเด็นข้อโต้แย้งเรื่องความบกพร่องในเชิงกระบวนการปกครอง (เช่น หน้าที่ในการแจ้งเหตุผลข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539) ก็มักไม่ถูกหยิบยกขึ้นมาวินิจฉัยเป็นประเด็นหลักแห่งคดีเนื่องจากข้อจำกัดของวิธีพิจารณาความแพ่ง ความลักลั่นของบรรทัดฐานระเบียบธุรการระหว่างสองระบบศาลนี้ ย่อมลดทอนประสิทธิภาพความคาดหมายได้ทางกฎหมาย (Predictability) และสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีเกินสมควรแก่เหตุ

3) ด้านผลกระทบเชิงระบบที่มีต่อหลักนิติรัฐและสิทธิขั้นพื้นฐาน

การใช้อำนาจประเมินจัดเก็บภาษีและการดำเนินมาตรการบังคับทางปกครองด้วยการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นการใช้อำนาจมหาชนของรัฐที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของเอกชนอย่างรุนแรงที่สุดประเภทหนึ่ง แต่กลับเป็นประเภทข้อพิพาทเดียวที่ถูกกันออกจากการตรวจสอบของระบบศาลปกครองอย่างเบ็ดเสร็จ การจัดสรรเขตอำนาจที่ปิดกั้นมิให้ศาลที่มีนิติวิธีมหาชนเข้าตรวจสอบความความเป็นธรรมตามกระบวนการ (Procedural Fairness) และความสมเหตุสมผล (Reasonableness) ของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีอย่างเข้มข้นเท่ามาตรฐานคดีปกครองประเภทอื่น ถือเป็นการสร้างขอบเขตที่ขาดการควบคุมตรวจสอบทางมหาชน ซึ่งส่งผลกระทบต่อหลักนิติรัฐและขัดต่อเจตนารมณ์สูงสุดของรัฐธรรมนูญที่วางหลักการว่าการใช้อำนาจรัฐทุกประการต้องอยู่ภายใต้การตรวจสอบถ่วงดุลของสถาบันตุลาการอย่างมีประสิทธิภาพ

4) ด้านกฎหมายเปรียบเทียบและการจัดการคดีผสมในต่างประเทศ

จากการศึกษากฎหมายเปรียบเทียบในอารยประเทศ พบว่าประเทศที่ประสบความสำเร็จในการบริหารความยุติธรรมทางภาษีให้ความสำคัญอย่างยิ่งกับความชอบด้วยกฎหมายในการใช้อำนาจรัฐควบคู่ไปกับเทคนิคทางบัญชี โดยมีแบบจำลองเชิงสถาบันดังนี้

(1) สหราชอาณาจักร (United Kingdom) ใช้ระบบ Tribunal บูรณาการตามกฎหมาย Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007 โดยจัดตั้งระบบองค์คณะพิจารณาคดีกึ่งตุลาการที่มีความยืดหยุ่นสูง มีกลไกเชื่อมโยงที่ไร้รอยต่อระหว่างระบบคลังและศาลสูง แผนกคดีปกครอง (Administrative Court) ในการทำ Judicial Review เพื่อควบคุมพฤติกรรมการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษี (HMRC) หากพบลักษณะการละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานหรือใช้ดุลพินิจมิชอบ ศาลมีอำนาจสั่งเพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีนั้นได้เบ็ดเสร็จในศาลเดียว

(2) สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (Germany) ใช้ระบบศาลคู่ที่มีความสอดคล้องเชิงระบบอย่างเป็นเอกภาพผ่านการจัดตั้ง “ศาลคลัง” (Finanzgericht) เพื่อพิจารณาคดีคลังและอากรเป็นการเฉพาะ ทว่าศาลคลังเยอรมันมีสถานะเป็น “ศาลปกครองชำนาญพิเศษ” (Specialized Administrative Court) ที่ดำรงอยู่ภายใต้ร่มเงากฎหมายมหาชน ดำเนินกระบวนพิจารณาด้วยระบบไต่สวน และมีอำนาจเต็มทางกฎหมายในการสั่งเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบของสรรพากร นอกจากนี้กฎหมายเยอรมันยังมีบทบัญญัติบังคับให้ศาลต้องทำหน้าที่โอนคดีข้ามระบบศาลโดยอัตโนมัติเมื่อประชาชนยื่นฟ้องผิดศาล เพื่อพิทักษ์อายุความและคุ้มครองสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมของพลเมืองอย่างสูงสุด

อภิปรายผลการวิจัย

ผลการวิจัยครั้งนี้สะท้อนให้เห็นว่า ระเบียบกฎหมายและวิธีพิจารณาความของประเทศไทยในปัจจุบันกำลังเกิดสภาวะล้มเหลวเชิงโครงสร้างและขาดความสมดุลระหว่าง “ประสิทธิภาพในการจัดเก็บรายได้ของรัฐ” (State Revenue Efficiency) กับ “หลักประกันสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของพลเมือง” (Individual Rights) การจัดสรรเขตอำนาจศาลโดยใช้เกณฑ์ลายลักษณ์อักษรของชื่อกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) และมาตรา 10 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ส่งผลให้เกิดพื้นที่ปลอดการตรวจสอบควบคุมทางมหาชน ซึ่งเป็นพฤติการณ์ที่ขัดต่อหลักนิติรัฐและหลักการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ในระบบศาลคู่

ผลการวิจัยดังกล่าวมีความสอดคล้องกับแนวคิดของ ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ในเรื่องการควบคุมการใช้อำนาจรัฐและการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองที่ต้องอยู่ภายใต้ระบบตรวจสอบที่ครบวงจร และสอดคล้องกับข้อวิเคราะห์ของ ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์ เกี่ยวกับข้อจำกัดของการแบ่งแยกประเภทคดีชำนาญพิเศษในไทยที่ทำลายเอกภาพของวิธีพิจารณาความมหาชน อย่างไรก็ดี งานวิจัยชิ้นนี้มีประเด็นที่ค้นพบเพิ่มเติมและแตกต่างจากรายงานการวิเคราะห์ปัญหาเขตอำนาจศาลของสำนักงานศาลปกครองสูงสุดในอดีต กล่าวคือ งานวิจัยชิ้นนี้สามารถสกัดหลักการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายในเชิงรูปแบบและขั้นตอนของศาลยุติธรรมผ่าน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547 และ 6667/2541 มาพิสูจน์ให้เห็นว่า แม้ระบบศาลยุติธรรมจะพยายามปรับใช้มาตรา 7 เพื่ออุดช่องว่างการพิทักษ์สิทธิผู้เสียภาษี แต่ข้อจำกัดเชิงเครื่องมือของระบบกล่าวหาก็ยังคงไม่สามารถสร้างมาตรการเยียวยาที่เบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Comprehensive Remedy) ได้เท่าระบบไต่สวน จึงมีความจำเป็นเชิงระบบที่ประเทศไทยต้องเปลี่ยนผ่านวิธีคิดจากการแยกขาด (Separation) ไปสู่การประสานรอยต่อเชิงบูรณาการ (Integration) ตามมาตรฐานสากลของ OECD

ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยขอเสนอแนวทางปฏิรูปและข้อเสนอแนะ เพื่อแก้ไขปัญหาข้อจำกัดอำนาจศาลและช่องว่างในการเยียวยาสิทธิของผู้เสียภาษี โดยจำแนกออกเป็น 3 มิติหลัก ดังต่อไปนี้

1. ข้อเสนอแนะในเชิงกฎหมายและกระบวนการยุติธรรม (Structural and Legal Reforms)

1.1 มาตรการระยะสั้น (การปรับนิติวิธีตีความกฎหมายในกรอบปัจจุบัน) คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลและสถาบันตุลาการควรปรับเปลี่ยนนิติวิธีตีความมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองฯ จากการตีความตามถ้อยคำลายลักษณ์อักษรมาเป็นการตีความตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของ

รัฐธรรมนูญ (Teleological Interpretation) โดยวางเกณฑ์ชี้ขาด “คดีผสม” โดยยึดสารัตถะแห่งการโต้แย้ง (Nature of the Act) หากประชาชนร้องเรียนพฤติการณ์ใช้อำนาจมิชอบ ดุลพินิจแฝงอคติ หรือมาตรการบังคับคดีสั่งยึดอายัดทรัพย์สิน ตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากรที่ฝ่าฝืนหลักกระบวนการมหาชน ควรชี้ขาดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองเพื่อเข้าถึงระบบไต่สวนและการออกคำสั่งเพิกถอนในทางมหาชน

1.2มาตรการระยะกลาง (การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมาย) เสนอให้ดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมถ้อยคำในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพื่อขยายฐานอำนาจและอัปเกรดเครื่องมือคำสั่งของศาลภาษีอากรให้อัญเชิญหลักเกณฑ์ใน พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ตรวจสอบ และมีอำนาจสั่ง “เพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย” (Administrative Annulment) รวมถึงการสั่งให้รัฐชดใช้ค่าเสียหายทางละเมิดมหาชนได้เบ็ดเสร็จในศาลเดียว ควบคู่กับการบัญญัติรับรองระบบการโอนคดีโดยอัตโนมัติ (Case Transfer Mechanism) ข้ามระบบศาลในกรณีฟ้องคดีผิดศาลเพื่อพิทักษ์อายุความและลดภาระค่าธรรมเนียมศาลของประชาชน

1.3มาตรการระยะยาว (การจัดตั้งสถาบันตุลาการชำนาญพิเศษมหาชน) พิจารณาปฏิรูปโครงสร้างมหภาคโดยการโอนย้ายเขตอำนาจคดีผสมทางภาษีในมิติปกครองเข้าสู่ระบบศาลปกครอง โดยจัดตั้งเป็น “แผนกคดีภาษีอากร” (Tax Chamber) ในศาลปกครอง ดำเนินกระบวนพิจารณาด้วยระบบไต่สวนอย่างเต็มรูปแบบ โดยจัดให้มีองค์คณะร่วมชำนาญพิเศษที่มีความเชี่ยวชาญทั้งกฎหมายมหาชนและการบัญชีพาณิชย์ร่วมเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษา เพื่อขจัดปัญหาช่องว่างในการเยียวยาสิทธิอย่างยั่งยืน

2. ข้อเสนอแนะในเชิงนโยบายและสถาบัน (Policy and Institutional Recommendations)

2.1 การปฏิรูปขั้นตอนราชการภายในฝ่ายปกครองด้านภาษี กระทรวงการคลังและกรมสรรพากรควรจัดทำมาตรฐานการปฏิบัติราชการที่เข้มงวด บังคับให้เจ้าพนักงานประเมินต้องแสดงข้อเท็จจริงและเหตุผลข้อกฎหมายประกอบคำสั่งประเมินภาษีเพิ่มอย่างละเอียดตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 พร้อมปฏิรูปโครงสร้างคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้มีความเป็นอิสระทางนโยบายโดยเปิดรับผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก และกำหนดกรอบเวลาชี้ขาดที่แน่นอนเพื่อลดปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ชั้นศาล

2.2นโยบายพัฒนาบุคลากรและแนวปฏิบัติร่วมข้ามระบบศาล ส่งเสริมโครงการ "ตุลาการแลกเปลี่ยน" (Judicial Secondment) เพื่อให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรศึกษาแนวคิดระบบไต่สวนในศาลปกครอง และให้ตุลาการศาลปกครองอบรมมาตรฐานบัญชีพาณิชย์ของศาลภาษีอากร เพื่อสร้างบุคลากรที่มีความรู้ข้ามสายงาน ร่วมกับการออกแนวทางปฏิบัติร่วม (Joint Practice Directions) ระหว่างประธานศาลฎีกาและประธานศาลปกครองสูงสุด เพื่อกำหนดเกณฑ์คู่มือแยกคดีผสมให้แก่เจ้าหน้าที่ธุรการศาล

3. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป (Recommendations for Future Research)

3.1ควรศึกษาและวิจัยเชิงทดลองเกี่ยวกับการจัดทำร่างกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีการคลังและภาษีอากรเป็นการเฉพาะของประเทศไทย เพื่อประเมินความเป็นไปได้ในการตราประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความมหาชนทางภาษีที่แยกต่างหากจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

3.2ควรศึกษาเชิงปริมาณและเชิงสถิติเกี่ยวกับการฟ้องคดีผิดศาลในข้อพิพาทภาษีอากร เพื่อรวบรวมข้อมูลมูลค่าความสูญเสียทางเศรษฐกิจ ต้นทุนทางคดีความของภาคเอกชน และภาระธุรการของเจ้าหน้าที่ศาล อันจะนำมาใช้เป็นฐานข้อมูลสนับสนุนการปฏิรูปกฎหมายจัดตั้งศาลในระดับชาติต่อไป

เอกสารอ้างอิง

คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล. **รวบรวมคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล (พ.ศ. 2550 - 2568).** กรุงเทพฯ : สำนักงานศาลยุติธรรม.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547. สำนักงานศาลยุติธรรม.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541. สำนักงานศาลยุติธรรม.

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 513/2558. สำนักงานศาลปกครองสูงสุด.

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 561/2548. สำนักงานศาลปกครองสูงสุด.

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 610/2555. สำนักงานศาลปกครองสูงสุด.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. (2565). **กฎหมายปกครอง.** กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

บรรเจิด สิงคะเนติ. (2562). **หลักกฎหมายมหาชน: หลักนิติธรรม/หลักนิติรัฐในกฎหมายมหาชน.** กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

ประมวลรัษฎากร.

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 และที่แก้ไขเพิ่มเติม.พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542. **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่ม 116 ตอนที่ 94 ก. หน้า 1. 10 ตุลาคม 2542.

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528. **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่ม 102 ตอนที่ 116 (ฉบับพิเศษ). หน้า 29. 30 สิงหาคม 2528.

พระราชบัญญัติว่าด้วยการชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542. **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่ม 116 ตอนที่ 120 ก. หน้า 1. 26 พฤศจิกายน 2542.

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539. **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่ม 113 ตอนที่ 60 ก. หน้า 1. 14 พฤศจิกายน 2539.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560. **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่ม 134 ตอนที่ 40 ก. หน้า 1. 6 เมษายน 2560.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2561). **กฎหมายปกครอง : ภาคทั่วไป.** กรุงเทพฯ : อ่านกฎหมาย.

สำนักงานศาลปกครอง. (2565). **รายงานการวิเคราะห์ปัญหาข้อขัดแย้งเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครอง.** กรุงเทพฯ : สำนักงานศาลปกครองสูงสุด.