

บทที่ 6 บทสรุป

จากการศึกษาเรื่อง "พัฒนาการการระงับข้อพิพาทภาษีอากร" ของไทยตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบัน ได้ปรากฏหลักฐานให้เห็นว่า การใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เก็บภาษีมักมีแนวโน้มใช้อำนาจจัดเก็บโดยไม่เป็นธรรมซึ่งเป็นธรรมชาติของอำนาจ จนเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างราษฎรผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษี ทั้งนี้อาจเกิดจากปัจจัยภายในตัวผู้ใช้อำนาจ และปัจจัยภายนอก ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงกระบวนการวิธีการคัดค้านการประเมินความไม่สมดุลขององค์กรที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี หรือการใช้วิธีจัดเก็บภาษีโดยเจ้าภาษีนายอากร

อย่างไรก็ตาม เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างราษฎรผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษี รัฐจำเป็นต้องพยายามหามาตรการเพื่อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพื่อรักษาสงบเรียบร้อยในสังคม และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวได้มีการพัฒนาการอย่างต่อเนื่องไม่ขาดตอนตั้งแต่อาณาจักรไทยโบราณจนถึงปัจจุบัน ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็นสองยุค

1. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชย์

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชย์สามารถแบ่งวิวัฒนาการของระงับข้อพิพาททางภาษีอากรออกเป็นสองช่วง ได้แก่ การระงับข้อพิพาทในช่วงก่อนรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว และ การระงับข้อพิพาทนับตั้งแต่รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเป็นต้นไป

การระงับข้อพิพาทภาษีอากรช่วงก่อนรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวในสาระสำคัญไม่ได้มีความแตกต่างจากการระงับข้อพิพาทลักษณะอื่น โดยมีขั้นตอนการระงับข้อพิพาทอยู่สองขั้นตอนตามลำดับ

ขั้นตอนแรก เป็นการฟ้องร้องคดีต่อศาลซึ่งกฎหมายได้บัญญัติหลักเกณฑ์และขั้นตอนต่างๆ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่มีสิทธิฟ้องผู้จัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่เป็นบุคคลที่มีคุณสมบัติบกพร่องตามที่กฎหมายกำหนด อาทิ ไม่เป็นคนวิกลจริต คนตาบอดทั้งสองข้าง คนหูหนวกทั้งสองข้าง คนยากจนขอทาน คนสูงอายุ เด็ก หรือคนพิการเดินไม่ได้ นอกจากนี้ ผู้ฟ้องคดีต่อศาลจะต้องมีสังกัดมูลนายด้วยมิฉะนั้นจะยื่นฟ้องต่อศาลไม่ได้จนกว่าผู้ฟ้องจะถูกนำไปสังกัดให้เป็นคนของหลวงก่อน ซึ่งสาเหตุที่กฎหมายต้องการให้ผู้ฟ้องคดีต่อศาลต้องมีสังกัดมูลนายก่อนก็เพื่อป้องกันไม่ให้ราษฎรหลบหนีหน้าที่ราชการที่ราษฎรทุกคนในสมัยนั้นต้องกระทำเช่นถูกเกณฑ์ไปใช้แรงงานหรือทำสงคราม บุคคลใดที่ไม่มีสังกัดกฎหมายจึงไม่ประสงค์จะคุ้มครองทรัพย์สิน ชีวิตร่างกายให้ อย่่างไรก็ดี ถึงแม้ผู้เสียภาษีที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลจะไม่มีคุณสมบัติต้องห้ามและเป็นผู้ที่มี

สังกัดมูลนายก็ตาม แต่ถ้าผู้ฟ้องยังไม่ได้จ่ายภาษีอากรตามที่ถูกเรียกเก็บมา หรือถ้าหากปรากฏว่าผู้ถูกฟ้องเป็นข้าราชการและผู้ฟ้องยังไม่ได้รับอนุญาตให้ฟ้อง บุคคลนั้นจะไม่มีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาล

สำหรับกระบวนการของการยื่นฟ้องคดีต่อศาลนั้น กฎหมายได้กำหนดให้ราษฎรทุกคนที่จะเสนอคำฟ้องต่อศาลต้องมอบคำฟ้องเป็นหนังสือให้แก่มูลนายของตนเป็นผู้ยื่นคำฟ้องต่อศาลแทน ซึ่งเรื่องนี้จะเห็นว่ามีผลสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ข้างต้นที่กฎหมายห้ามราษฎรยื่นฟ้องต่อโดยยังไม่มีสังกัดมูลนายหรือสังกัดเป็นคนของหลวงก่อน

ในการยื่นคำฟ้อง ถ้าอยู่ในส่วนกลาง(เมืองหลวง) มูลนายต้องยื่นคำฟ้องต่อกรมรับฟ้องก่อน โดยจะยื่นตรงต่อศาลทันทีไม่ได้ ทั้งนี้เพื่อให้กรมรับฟ้องทำหน้าที่ตรวจคำฟ้องว่าถูกต้องหรือไม่และพิจารณาว่าเรื่องราวในคำฟ้องอยู่ในภายใต้เขตอำนาจพิจารณาของศาลใด ถ้าเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร เมื่อกรมฟ้องตรวจคำฟ้องเสร็จแล้วจะส่งคำฟ้องไปยังศาลที่อยู่ในกระทรวงกรมต่างๆ ซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรชนิดนั้น เช่น หากเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรสวนสาธารณะ กรมรับฟ้องจะส่งคำฟ้องไปยังศาลในกรมฯ หรือถ้าเกี่ยวกับภาษีน้ำมันมะพร้าว ภาษีสุรา สมัตตสร อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลกรมพระคลังมหาสมบัติ เป็นต้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการแบ่งเขตอำนาจศาลในสมัยนี้จะแบ่งจากหน้าที่ความรับผิดชอบของกระทรวงกรมต่างๆ ไม่ใช่ใช้วิธีแบ่งเขตอำนาจศาลเหมือนปัจจุบัน

ส่วนราษฎรที่อาศัยอยู่ในหัวเมือง ราษฎรต้องมอบคำฟ้องให้กับมูลนายเป็นผู้ยื่นฟ้องเช่นกัน โดยให้ยื่นต่อศาลหัวเมืองได้โดยตรงไม่ต้องผ่านกรมรับฟ้องแต่อย่างใด เพราะหัวเมืองต่างๆ มีศาลพิจารณาพิพากษาเพียงศาลเดียวจึงทำให้ไม่มีความยุ่งยากในการยื่นฟ้องต่อศาลเท่ากับการยื่นฟ้องในส่วนกลาง ดังนั้นจึงไม่มีความจัดตั้งกรมรับฟ้องเพื่อตรวจสอบคำฟ้องและเรื่องราวข้อพิพาทก่อนว่าอยู่ในเขตอำนาจของศาลหัวเมืองใดก่อน

อย่างไรก็ดี ในบางกรณีการแบ่งเขตอำนาจศาลข้างต้นหาได้ถือเคร่งครัดตายตัวเสมอไปไม่ เพราะถ้าเป็นข้อพิพาทที่เกิดในหัวเมืองต่างๆ ราษฎรก็มีสิทธิเดินทางมายื่นคำฟ้องต่อศาลในส่วนกลางได้ ไม่จำเป็นต้องยื่นฟ้องต่อศาลหัวเมืองเพียงอย่างเดียว แต่ข้อยกเว้นเรื่องเขตอำนาจศาลดังที่กล่าวมานี้ไม่สามารถนำไปใช้ได้กับการยื่นฟ้องต่อศาลหัวเมืองด้วยตนเอง กล่าวคือ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในหัวเมืองใดต้องยื่นฟ้องต่อศาลในหัวเมืองที่เกิดข้อพิพาทเท่านั้นจะฟ้องยังศาลหัวเมืองอื่นไม่ได้ ยกเว้นมายื่นฟ้องต่อศาลในส่วนกลางเท่านั้น

เมื่อศาลต่างๆ ที่มีเขตอำนาจเหนือคดีได้รับคำฟ้องแล้ว ถ้าเป็นศาลในส่วนกลางเสนาบดีเจ้ากระทรวงจะแต่งตั้งข้าราชการในกระทรวงให้เป็นผู้พิจารณาได้ส่วนข้อเท็จจริงให้เป็นที่ยุติก่อน ซึ่งเรียกข้าราชการเหล่านี้ว่า"ตระลาการ" และภายหลังตระลาการได้ส่วนข้อเท็จจริงเป็นที่ยุติแล้วเสนาบดีจะส่งข้อเท็จจริงทั้งหมดไปให้กรมลูกขุนอันเป็นกรมหนึ่งต่างหากแยกจากกระทรวงเป็นผู้

วินิจฉัยชี้ขาดต่อไป สำหรับกรณีการยื่นฟ้องต่อศาลในหัวเมือง ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ได้แก่ เจ้าเมือง โดยเจ้าเมืองจะเป็นทั้งผู้ไต่สวนข้อเท็จจริงและวินิจฉัยชี้ขาดในบุคคลคนเดียวกันไม่ ต้องส่งข้อเท็จจริงให้กรมลูกขุนชี้ขาดเหมือนในส่วนกลาง ซึ่งจะเห็นว่ากระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลส่วนกลางและศาลหัวเมืองมีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน แต่จุดที่เหมือนกันก็มีเช่นกัน กล่าวคือ ไม่ว่าจะศาลในส่วนกลางหรือในหัวเมืองมีคำตัดสินแล้วจะต้องส่งคำตัดสินขึ้นกราบบังคมทูลต่อพระมหากษัตริย์เพื่อทรงทราบ โดยถ้าอยู่ในส่วนกลางเสนาบดีเจ้ากระทรวงจะเป็นผู้กราบบังคมทูลแต่ถ้าอยู่ในหัวเมืองยกกระบัตรจะเป็นผู้ทำหน้าที่ดังกล่าวแทน

ขั้นตอนที่สอง ภายหลังจากที่ศาลมีคำพิพากษาคดีแล้ว หากผู้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลไม่พอใจคำพิพากษาของศาล ผู้นั้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น โดยใช้วิธีทูลเกล้าฯ ถวายฎีกากล่าวโทษตระลาการว่าตัดสินคดีไม่ยุติธรรมได้ และถือว่ากระบวนการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกานี้เป็นช่องทางที่ราษฎรจะร้องขอให้มีการทบทวนการพิจารณาคดีของตนอีกครั้งเมื่อตนเองไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดีตัดสินคดีของตระลาการ

สำหรับวิธีการและขั้นตอนการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกานั้น เริ่มต้น เมื่อผู้เสียหายที่ฟ้องคดีต่อศาลและตนเองเป็นฝ่ายแพ้คดี และประสงค์จะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกากล่าวโทษตระลาการว่าพิพากษาไม่ยุติธรรม ผู้เสียหายจะต้องเขียนเรื่องราวที่ตนต้องการจะทูลเกล้าฯ ลงในเอกสารที่เรียกว่า "ใบฎีกา" โดยทำเป็นหนังสือ

เมื่อราษฎรเขียนฎีกาเสร็จแล้ว ถ้าราษฎรซึ่งอาศัยอยู่ในส่วนกลางราษฎรผู้นั้นต้องมอบฎีกาให้กับมูลนายของตนเป็นผู้ทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาแทน โดยถ้ามูลนายอยู่ในสังกัดฝ่ายพลเรือน มูลนายก็จะยื่นฎีกาต่อสมุหนายก ถ้ามูลนายอยู่ในสังกัดทหาร มูลนายก็จะยื่นฎีกาต่อสมุหกลาโหม สมุหนายกและสมุหกลาโหมจะเป็นผู้พิจารณาตรวจสอบฎีกาเบื้องต้นก่อนว่าเนื้อหาในใบฎีกาเป็นเรื่องราวที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานราชการหรือไม่ ถ้าเกี่ยวข้องสมุหนายกหรือสมุหกลาโหมจะส่งฎีกาไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นผู้ชี้ขาดโดยไม่จำเป็นต้องทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระมหากษัตริย์ แต่ประการใด นอกจากนี้ในเรื่องราวที่ฎีกานั้นไม่มีหน่วยงานราชการได้รับผิดชอบจึงสามารถนำเรื่องขึ้นทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระมหากษัตริย์ได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวถือว่าเป็นการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่การพิจารณาชี้ขาดตัดสินฎีการะหว่างพระมหากษัตริย์กับหน่วยงานราชการออกจากกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดการทำหน้าที่ซ้ำซ้อนกันและเป็นการแบ่งเบาภาระของพระมหากษัตริย์อีกทางหนึ่งด้วย

สำหรับราษฎรที่อยู่ในหัวเมือง มูลนายไม่จำเป็นต้องมาขึ้นฎีกาต่อสมุหกลาโหมหรือสมุหนายกในเมืองหลวง เพราะบางครั้งราษฎรและมูลนายที่อาศัยในหัวเมืองซึ่งอยู่ห่างไกลออกไป อาจเดินทางมาเมืองหลวงไม่สะดวกและใช้เวลาเดินทางหลายวัน แต่ก็มีวิธีการแก้ปัญหาโดยทางส่วนกลางจะส่งขุนนางที่พระมหากษัตริย์ทรงไว้พระราชหฤทัยออกไปรับเรื่องราวฎีกาจากราษฎร และทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดฎีกาแทนพระองค์หรือถ้าเมืองใดไม่มีการส่งขุนนางออกไปรับฎีกาแต่ถ้าในเมืองนั้นมียกกระบัตรประจำอยู่ ราษฎรก็สามารถทำเรื่องราวฎีกากล่าวโทษตระลาการ (เจ้าเมือง) ต่อยกกระบัตรได้

ต่อมา เมื่อถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว พระองค์ทรงทำการปฏิรูประบบการศาลของไทยใหม่ ดังนั้น จึงส่งผลให้กระบวนการรับข้อพิพาทนับตั้งแต่ช่วงตอนนี้นำมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากอดีตหลายประการ โดยเฉพาะมีการแบ่งแยกวิธีการรับข้อพิพาททางภาคีอาครระหว่างผู้เสียหายกับเจ้าภีษณายอากร และ ระหว่างผู้เสียหายกับเจ้าพนักงานออกจากรันอย่างชัดเจน

การรับข้อพิพาทภาคีอาครระหว่างผู้เสียหายและเจ้าภีษณายอากร นับตั้งแต่รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว มีอยู่สองขั้นตอนตามลำดับ คือ การฟ้องร้องคดีต่อศาล และการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา แต่ในส่วนรายละเอียดที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ของการรับข้อพิพาทบางส่วนก็มีความแตกต่างกับอดีตเช่นกัน กล่าวคือ ในสมัยนี้ ก่อนที่ราษฎรจะยื่นคำฟ้องต่อศาลส่วนกลาง ราษฎรจะต้องทำการปรึกษาเกี่ยวกับการเขียนคำฟ้องกับผู้ที่มีความรู้ด้านกฎหมาย เพื่อให้คำฟ้องที่จะเสนอต่อศาลนั้นมีความถูกต้องก่อน โดยผู้ที่มีความรู้กฎหมายอาจเป็นผู้ใดก็ได้ทั้งสิ้น โดยไม่ต้องปรึกษากับกรมรับฟ้องเหมือนในอดีต เพราะ สมัยนี้ กรมรับฟ้องได้ถูกยกเลิกไปแล้วด้วยสาเหตุที่ว่าศาลต่างๆ ไม่มีการแก่งแย่งคดีกันเหมือนแต่ก่อนและผู้ฟ้องคดีก็เข้าใจได้ว่าตนเองต้องฟ้องยังศาลใด ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องมีกรมรับฟ้องตรวจคำฟ้องและเรื่องราวในคำฟ้องว่าอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลกระทรวงใดและยังเป็นการช่วยลดขั้นตอนของการเสนอคำฟ้องต่อศาลทำให้คดีได้รับการพิจารณาพิพากษารวดเร็วขึ้น นอกจากนี้ ข้อจำกัดของการฟ้องคดีต่อศาลในอดีตที่ว่าผู้ฟ้องต้องไม่มีคุณสมบัติบกพร่อง อาทิ คนวิกลจริต คนตาบอดทั้งสองข้าง คนหูหนวกทั้งสองข้าง คนพิการเดินไม่ได้ คนสูงอายุเด็ก ยากจนขอทาน หรือ ผู้ฟ้องต้องมีสังกัดมูลนายก่อนรวมทั้งต้องให้มูลนายเป็นผู้ยื่นฟ้องแทน ก็ได้ถูกยกเลิกไปแล้วเช่นกัน ยกเว้นเรื่อง

การห้ามทุเลาภาษีก่อนยื่นฟ้องไม่ถูกยกเลิก ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าสมัยนี้ราษฎรจึงมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อเรียกร้องความเป็นธรรมมากกว่าอดีตที่ผ่านมา ทั้งนี้เป็นผลมาจากการปฏิรูประบบการศาลใหม่ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวนั่นเอง

อย่างไรก็ดี ถึงแม้ราษฎรจะมีสิทธิยื่นฟ้องกล่าวโทษเจ้าภาษีนายอากรต่อศาล แต่หากราษฎรยื่นฟ้องไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดเรื่องเขตอำนาจศาลไว้ ศาลก็ไม่รับพิจารณาพิพากษาคดีนั้น ซึ่งเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ภาษีอากรของศาลชั้นต้นสมัยนี้ไม่ได้ขึ้นอยู่กับอำนาจหน้าที่ของกระทรวงอีกต่อไป เนื่องจาก ศาลชั้นต้นในส่วนกลางไม่ได้ประจำอยู่ในกระทรวงกรมเหมือนในอดีต แต่จะอยู่แยกออกจากกระทรวงกรมต่างๆ ดังนั้นราษฎรที่ยื่นฟ้องคดีต่อศาลจะต้องยื่นต่อศาลโดยตรงไม่ใช่ยื่นฟ้องที่กระทรวง และในการยื่นฟ้องต่อศาลผู้ฟ้องต้องยื่นฟ้องต่อศาลให้ถูกต้องด้วย เพราะมิใช่ว่าศาลชั้นต้นทุกศาลจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเหมือนกันทั้งหมด ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรต่างประเภทกันอาจอยู่ในเขตอำนาจของศาลต่างกันได้ เช่น ศาลปลัดศกามีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากรเฉพาะ อากรการพนัน อากรเครื่องจันอัด และอากรมหรสพ ศาลกองตระเวนมีเขตอำนาจเกี่ยวกับ ข้อพิพาทภาษีภายใน หรือศาลแพ่งเกษมมีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีที่เกี่ยวกับอากรค่านา อากรสวน เป็นต้น

หลังจากที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาแล้ว ราษฎรที่ฟ้องร้องกล่าวโทษเจ้าภาษีนายอากรเป็นฝ่ายแพ้คดี ราษฎรก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลอุทธรณ์เป็นลำดับถัดมาได้ ซึ่งจะเห็นว่าแตกต่างจากอดีตที่ราษฎรซึ่งแพ้คดีในศาลชั้นต้นต้องใช้วิธีทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาเท่านั้น จะอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ไม่ได้ เพราะในอดีตระบบศาลมีเพียงศาลชั้นต้นไม่มีศาลอุทธรณ์ อย่างไรก็ตาม การอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลอุทธรณ์สมัยนี้ เป็นเพียงการมอบหมายให้ศาลอุทธรณ์ทำหน้าที่พิจารณาฎีกากล่าวโทษการปฏิบัติงานตัดสินคดีของตระลาการในศาลชั้นต้นแทนพระมหากษัตริย์เท่านั้น หากใช้ทำหน้าที่เป็นหน่วยงานกลั่นกรองความยุติธรรมโดยแท้จริงหรือไม่ หรืออาจเรียกว่า ศาลอุทธรณ์เป็นหน่วยงานรองรับสิทธิการร้องทุกข์ของราษฎรที่ได้รับความไม่เป็นธรรมจากการกระทำของเหล่าขุนนางที่เป็นตระลาการในศาลชั้นต้นนั่นเอง

เมื่อศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษาแล้ว ขั้นตอนต่อไปที่ราษฎรผู้ฟ้องคดีจะเรียกร้องความเป็นธรรมก็คือ การใช้วิธีทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา ซึ่งเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องจากการฟ้องร้องคดีต่อศาลเหมือนกับในอดีต กล่าวคือ ถ้าราษฎรที่อาศัยอยู่ในเมืองหลวงจะต้องยื่นฎีกาต่อศาลอุทธรณ์

ซึ่งพิจารณาตัดสินคดีนั้นและเมื่อศาลอุทธรณ์ได้รับฎีกาก็จะส่งให้แก่เสนาบดีกระทรวงยุติธรรมเป็นผู้ทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาแทน สำหรับราษฎรที่อยู่ในหัวเมืองราษฎรต้องมอบฎีกาแก่ศาลมณฑลหรือข้าหลวงเทศาภิบาลเพื่อส่งต่อมายังเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมในส่วนกลางและเมื่อเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมได้รับฎีกาแล้วก็จะทูลเกล้าฯถวายฎีกาต่อไป

หลังจากเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมจัดส่งฎีกาเพื่อทูลเกล้าฯ ถวายต่อพระมหากษัตริย์แล้ว กองฎีกาซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งในกรมราชเลขาธิการจะตรวจสอบฎีกาเบื้องต้นก่อนว่าผู้ฎีกามีตัวตนหรือไม่ หรือใบฎีกาเขียนถูกต้องหรือไม่ หากเป็นฎีกาที่สมควรได้รับการพิจารณา กองฎีกาจะส่งฎีกาขึ้นทูลเกล้าฯถวายเพื่อทรงมีคำวินิจฉัยต่อไป ซึ่งโดยตามธรรมเนียมแล้วพระมหากษัตริย์จะเป็นผู้ใช้พระราชอำนาจวินิจฉัยฎีกาด้วยพระองค์เองเท่านั้น แต่ปรากฏว่าในสมัยนี้พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้แต่งตั้งคณะกรรมการองคมนตรีฎีกา ซึ่งบางครั้งเรียกว่า “กรรมการศาลฎีกา” หรือ “ศาลฎีกา” อันประกอบด้วยขุนนางที่พระองค์ไว้วางพระราชฤทัยทำหน้าที่เป็นผู้ไต่สวนข้อเท็จจริงแทน หลังจากคณะกรรมการองคมนตรีฎีกาไต่สวนข้อเท็จจริงเสร็จแล้วคณะกรรมการองคมนตรีฎีกาจะทำความเห็นกราบบังคมทูลต่อพระองค์เพื่อทรงมีพระราชวินิจฉัยไปยังราษฎรผู้ทูลเกล้าฯถวายฎีกาต่อไป

อย่างไรก็ดี กระบวนการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ข้างต้นต่อมาได้ถูกยกเลิกไปโดยปริยาย เมื่อ ปี พ.ศ. 2455 ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว เพราะว่าคณะกรรมการองคมนตรีได้ถูกยกฐานะเป็นศาลฎีกาอย่างแท้จริง กล่าวคือ เมื่อคณะกรรมการองคมนตรีฎีกาไต่สวนข้อเท็จจริงแล้วสามารถทำคำพิพากษาด้วยตนเองได้ไม่ต้องนำความขึ้นกราบบังคมทูลต่อพระมหากษัตริย์เพื่อทรงมีพระราชวินิจฉัยอีกครั้งและยังถือว่าคำพิพากษาของคณะกรรมการองคมนตรีฎีกาเป็นที่สุดไม่สามารถทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาได้อีกต่อไป

สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานนับตั้งแต่รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ถึงแม้จะมีสองรูปแบบ ได้แก่ การฟ้องร้องคดีต่อศาล และการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา แต่ทั้งสองวิธีข้างต้นก็ไม่ใช่กระบวนการที่ต่อเนื่องกันเหมือนกับการระงับข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าภาษีนายอากร

ในช่วงระยะเวลาแรก ราษฎรที่ได้รับความเดือดร้อนจากการปฏิบัติหน้าที่จัดเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน ราษฎรต้องใช้วิธีทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระมหากษัตริย์เท่านั้นไม่จำเป็นต้องฟ้อง

ร้องเจ้าพนักงานต่อศาลก่อนแล้วจึงค่อยทูลเกล้าฯถวายฎีกาต่อไป ทั้งนี้ เนื่องจากในปี พ.ศ. 2451 มีกฎหมายฉบับหนึ่งคือพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ.127 ห้ามมิให้ราษฎรฟ้องร้องเจ้าพนักงานต่อศาล ยกเว้นใช้วิธีทูลเกล้าฯถวายฎีกาเท่านั้น

ดังนั้น จึงทำให้หลักเกณฑ์และขั้นตอนของการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกากว่าโทษเจ้าพนักงานแตกต่างจากการทูลเกล้าฯถวายฎีกาคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ กล่าวคือ นอกจากผู้เสียหายที่ได้รับการเดือดร้อนจะไม่ต้องเสนอคำฟ้องต่อศาลก่อนแล้ว ผู้เสียหายยังสามารถยื่นฎีกากว่าโทษเจ้าพนักงานต่อพระมหากษัตริย์ได้โดยตรง อย่างไรก็ตาม ก็ต้องผ่านการกลั่นกรองจากกองฎีกาก่อนว่าสมควรยื่นฎีกาถวายต่อพระมหากษัตริย์หรือไม่ เมื่อกองฎีกาส่งฎีกาต่อพระมหากษัตริย์แล้วพระองค์จะทรงโปรดเกล้าฯ ให้นำหน่วยงานต้นสังกัดของเจ้าพนักงานผู้นั้นเป็นผู้ทำการไต่สวนข้อเท็จจริงและวินิจฉัยชี้ขาดแต่ต้องกราบบังคมทูลผลการตัดสินต่อพระองค์เพื่อทรงทราบด้วย ซึ่งจะเห็นว่ากรณีนี้คณะกรรมการองคมนตรีไม่มีอำนาจไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเจ้าพนักงานตกเป็นผู้ถูกกล่าวหา

อย่างไรก็ดี ระยะเวลากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างผู้เสียหายกับเจ้าพนักงาน ได้เกิดรูปแบบใหม่คือยินยอมให้ราษฎรสามารถฟ้องร้องเจ้าพนักงานได้ ดังปรากฏว่าในปี พ.ศ. 2462 ได้มีพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2462 อนุญาตให้ผู้เสียหายสามารถฟ้องร้องเจ้าพนักงานผู้ทำการจัดเก็บภาษีได้ แต่มีเงื่อนไขว่าผู้เสียหายต้องได้รับคำยินยอมจากเสนาบดีเจ้ากระทรวงก่อนจึงจะฟ้องได้ ภายหลังจากหน่วยงานราชการได้รับการจัดตั้งเป็นนิติบุคคล ผู้เสียหายก็สามารถฟ้องหน่วยงานราชการที่เป็นนิติบุคคลเหล่านั้นได้อีกด้วย

สำหรับกระบวนการฟ้องร้องเจ้าพนักงานต่อศาล ผู้ฟ้องต้องเริ่มต้นโดยการยื่นฟ้องต่อศาลชั้นต้นก่อน เมื่อศาลชั้นต้นตัดสินแล้วจึงอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ และฎีกาต่อศาลฎีกาได้เป็นขั้นตอนสุดท้าย เมื่อศาลฎีกาตัดสินแล้วจะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาไม่ได้ แต่ในทางปฏิบัติปรากฏว่าวิธีการฟ้องร้องเจ้าพนักงานต่อศาลค่อนข้างจะไม่มีประโยชน์ต่อผู้เสียหายมากนัก เพราะส่วนใหญ่ว่าเจ้าพนักงานหรือนิติบุคคลที่เป็นหน่วยงานต้นสังกัดของเจ้าพนักงานมักไม่ยอมมาเป็นจำเลยในศาล ซึ่งในท้ายที่สุดศาลก็ต้องยกคำฟ้องของผู้เสียหาย

2. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรนับตั้งแต่เปลี่ยนแปลงการปกครอง

นับแต่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 ประเทศไทยได้ยึดหลักนิติรัฐ ในการปกครองประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่บัญญัติรับรองในรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะการควบคุมการออกคำสั่งประเมินภาษีอากรให้ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งมีสองขั้นตอน ได้แก่

2.1 การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหาร

การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร (ฝ่ายปกครอง) เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีซึ่งได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่รัฐในเชิงแก้ไขภายในฝ่ายบริหาร (ฝ่ายปกครอง) ซึ่งมีสองรูปแบบ ได้แก่ การอุทธรณ์ต่อองค์กรฝ่ายบริหารที่มีใช้คณะกรรมการ เช่น ผู้ว่าราชการจังหวัด อธิบดีกรมสรรพากร เป็นต้น และการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

สำหรับเงื่อนไขและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี ผู้อุทธรณ์จะต้องเป็นผู้ที่ได้รับคำสั่งประเมินภาษีอากรก่อนจึงจะทำการอุทธรณ์ได้เพราะถ้ายังไม่มีการแจ้งคำสั่งประเมินไปยังผู้เสียภาษีสิทธิของผู้นั้นก็ยังไม่ถูกกระทบ และเมื่อผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษี ผู้อุทธรณ์จะต้องดำเนินการยื่นคำอุทธรณ์ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ถ้าหากล่วงเลยกำหนดเวลาแล้วอาจทำให้ผู้อุทธรณ์สิ้นสิทธิโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีได้ เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์แล้วผู้ที่มีหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์และในระหว่างนั้นกฎหมายได้ให้อำนาจแก่ผู้ทำการพิจารณาอุทธรณ์สามารถเรียกพยานหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อประกอบการวินิจฉัยได้

อย่างไรก็ดี มีข้อสังเกตว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรในชั้นฝ่ายบริหารไม่ถือว่าเป็นการทุเลาการชำระภาษี กล่าวคือผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ อย่างไรก็ดี การไม่ชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนดก็ไม่เป็นการตัดสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อองค์กรฝ่ายบริหารแต่ประการใด เพียงแต่ถือว่าเป็นภาษีอากรค้างซึ่งองค์กรผู้จัดเก็บภาษีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเพื่อนำมาชำระค่าภาษีที่ค้างได้เท่านั้น โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือคำสั่งก่อน

2.2. การฟ้องร้องต่อศาลยุติธรรม

การฟ้องร้องคดีภาษีต่อศาลยุติธรรม เป็นวิธีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเชิง แก้ไข ในชั้นตุลาการ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นขั้นตอนที่ต่อเนื่องจากการอุทธรณ์ภาษีในชั้นฝ่ายบริหาร(ฝ่ายปกครอง)ที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารจึงอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาล เพื่อขอให้ศาลยกเลิกหรือแก้ไขคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและบังคับให้ฝ่ายปกครองชดใช้ค่าสินไหมทดแทน

ภายหลังจากที่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากร ตามกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ผู้เสียภาษีต้องฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรเท่านั้น ศาลยุติธรรมทั่วไปไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรอีกต่อไป นอกจากนี้ แม้ว่าคดีภาษีจะเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่งก็ตาม ผู้เสียภาษียังไม่มีอำนาจฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลปกครองเช่นกัน ตรงกันข้ามศาลภาษีอากรกลับมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่พิพาทกันตามกฎหมายปกครองอื่น เช่น กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ดังนั้น ต่อไปนี้ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรนอกจากจะมีความเชี่ยวชาญกฎหมายภาษีอากรแล้วยังต้องมีความเชี่ยวชาญกฎหมายปกครองอื่นอีกด้วย

สำหรับการดำเนินคดีภาษีอากรในศาลยุติธรรมไม่ว่าจะเป็นศาลยุติธรรมทั่วไปหรือศาลยุติธรรมที่เป็นขำนาญพิเศษ(ศาลภาษีอากร) ได้ยึดถือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นแนวทางการดำเนินคดี ซึ่งทำให้เกิดผลทางกฎหมาย ดังนี้

- 1.) คู่ความในคดีต้องมีสภาพบุคคลและต้องถูกโต้แย้งสิทธิและหน้าที่
- 2.) ศาลจะพิจารณาได้ว่า กฎหมายภาษีอากรบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อนหรือไม่ ถ้ากฎหมายบังคับ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารตามที่กฎหมายบัญญัติก่อนจึงจะฟ้องร้องต่อศาลได้ แต่ถ้ากฎหมายไม่บังคับให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อน ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องร้องต่อศาลได้ทันที
- 3.) ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นโจทก์ฟ้องเจ้าพนักงานหาว่าออกคำสั่งประเมินภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจะต้องกระทำการชำระภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีไม่มีอำนาจฟ้อง
- 4.) เมื่อศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา ถ้าเป็นช่วงก่อนจัดตั้งศาลภาษีอากรคู่ความสามารถอุทธรณ์ และฎีกาไปตามลำดับชั้นศาลได้ แต่หลังจากที่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรแล้วคู่ความกระทำได้เพียงอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลฎีกาเท่านั้นจะอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์เหมือนในอดีตไม่ได้