

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

เกศราภรณ์ ปานงาม¹

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร 99 หมู่ 9 ตำบลท่าโพธิ์ อำเภอเมืองพิษณุโลก จังหวัดพิษณุโลก 65000

เมลล์ติดต่อ: kedsarapomp@nu.ac.th

Kedsaraporn Panngam

Faculty of Law Naresuan University, 99, Moo 9, Tha Pho, Mueang Phitsanulok, Phitsanulok, 65000,

E-mail: kedsarapomp@nu.ac.th

Received: August 30, 2021; Revised: October 21, 2021; Accepted: November 5, 2021

บทคัดย่อ

กรมสรรพากรมีเป้าหมายในการพัฒนาระบบการบริหารภาษีอากรโดยมุ่งเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง ซึ่งความรับรู้ของผู้เสียภาษีอากรถึงความเป็นธรรมของระบบภาษีอากรและการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เป็นสิ่งสำคัญในการขับเคลื่อนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรให้ปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นวิธีการเริ่มต้นวิธีหนึ่งในการยกระดับความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร และยังเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น บทความวิจัยฉบับนี้เสนอแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยจากการศึกษาสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD และกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ รวมถึง ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE and STEP โดยเสนอแนะถึงเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รูปแบบของกฎบัตรภาษีอากร ตลอดจนการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากร

คำสำคัญ: กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากร การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง

¹ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร (Lecturer, Faculty of Law Naresuan University)



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. This research article provides proposals for formulating a Thai Taxpayers' Charter by using the basic taxpayer rights introduced by the OECD and the Taxpayers' Charter of other countries as well as the Model Taxpayer Charter published by AOTCA CFE and STEP as a framework for the study. The article outlines the basic content of the Charter, the rights of taxpayers that should be elaborated into the Charter, the form of the Charter and the mechanism for supervising and evaluating the performance of the tax authority against the Charter.

Keywords: Taxpayers' Charter, Rights of Taxpayers, Tax Compliance

1. บทนำ

กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ได้กำหนดยุทธศาสตร์ในการขับเคลื่อนองค์กร โดยมีเป้าหมายเพื่อรักษาเสถียรภาพทางรายได้ ภาษีอากรอย่างยั่งยืน และพัฒนาระบบการบริหารและการบริการเพื่อเสริมสร้างการแข่งขันทาง เศรษฐกิจและสังคม² กรมสรรพากรได้วางมาตรการในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมาย ที่กำหนดไว้ดังกล่าว โดยให้มีการเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง (Tax Compliance) ทั้งในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษี และการเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรใน การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง³

ความสมัครใจในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องของผู้เสียภาษีอากร (Voluntary tax compliance) เป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้ระบบภาษีอากรประสบความสำเร็จ⁴ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ชี้ให้เห็นว่าการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นธรรมของผู้มีอำนาจ จัดเก็บภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการขับเคลื่อนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากร ที่จะปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องด้วยความสมัครใจ⁵ และหากผู้เสียภาษีอากรตระหนักและเข้าใจ ถึงสิทธิของตน และผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรปฏิบัติให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษี อากรได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ จะเป็นการเพิ่มพูนความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร ในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง⁶

ผลการศึกษาของสมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (The Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA) สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรระหว่าง ประเทศแห่งยุโรป (The Confédération Fiscale Européenne: CFE หรือ CFE Tax Advisers

² กรมสรรพากร, แผนยุทธศาสตร์กรมสรรพากร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2563-2565 (กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร, 2563), 21-23.

³ เรื่องเดียวกัน.

⁴ Michael D'Ascenzo, "It is the Community's Tax System," *Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 2, no.1 (2006): 13.

⁵ 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.

⁶ 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.



Europe) และสมาคมแห่งความน่าเชื่อถือและผู้ปฏิบัติงานด้านอสังหาริมทรัพย์ (The Society of Trust and Estate Practitioners: STEP) แสดงให้เห็นว่าวิธีการยกระดับความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนและไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายวิธีการหนึ่ง คือ การจัดทำและการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (Taxpayers' Charter)⁷ และกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังสามารถช่วยให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นอีกด้วย⁸ โดยหลายประเทศทั่วโลกได้มีการประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศตน นอกจากนี้ OECD ยังสนับสนุนให้ประเทศที่ยังไม่มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรพิจารณาจัดทำกฎบัตรดังกล่าวและประกาศใช้ในประเทศของตน⁹

หากกรมสรรพากรของไทยมีเป้าหมายที่จะเสริมสร้างความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง กรมสรรพากรต้องทำให้ผู้เสียภาษีอากรรับรู้ถึงการได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม และมั่นใจในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของกรมสรรพากร การจัดทำและประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยจึงเป็นแนวทางหนึ่งที่จะช่วยให้กรมสรรพากรบรรลุเป้าหมายดังกล่าวได้ เมื่อประชาชนยินยอมเสียภาษีอากรด้วยความสมัครใจย่อมเป็นผลดีต่อการพัฒนาระบบภาษีอากรของประเทศไทย และนำไปสู่การรักษาเสถียรภาพทางรายได้ภาษีอากรอย่างยั่งยืน

ผู้วิจัยจึงเห็นถึงความสำคัญของการศึกษาการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง และศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน รวมถึง ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) และเสนอแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย โดยใช้วิธีการดำเนินการวิจัยเชิงเอกสาร เก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทั้งข้อมูลปฐมภูมิและข้อมูลทุติยภูมิ

การเสนอแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยใช้สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรของ OECD ประกอบกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ เป็นกรอบในการศึกษา การศึกษาวิจัยนี้ไม่รวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีของผู้เสียภาษีอากร เช่น สิทธิในการยกเว้นภาษี สิทธิในการลดหย่อนภาษี หรือสิทธิอื่น ๆ ที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน และศึกษา

⁷ Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report* (UK: AOTCA, CFE and STEP, 2013), 28.

⁸ Ibid., 151.

⁹ 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.

เฉพาะสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการจัดเก็บของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย

บทความวิจัยฉบับนี้ อธิบายถึงสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรโดย OECD สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทยตามกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ประเภทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ และเสนอแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย ซึ่งประกอบด้วยเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รูปแบบของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

2. สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

2.1 สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรโดย OECD

องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้ศึกษาเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศสมาชิก¹⁰ ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าแม้ว่าประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่ในขณะนั้นยังไม่มีกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ชัดเจน แต่ก็มีสิทธิและหน้าที่ขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในทุก ๆ ระบบภาษีอากร และ OECD ได้เผยแพร่สิทธิและหน้าที่ขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว พร้อมกับต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ใช้สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นเป็นองค์ประกอบ สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการตามรายงานการศึกษาของ OECD ได้แก่¹¹

1) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard) ได้แก่ สิทธิในการได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินการระบบภาษีอากรและวิธีการประเมินภาษีอากร สิทธิในการได้รับแจ้งถึงสิทธิต่าง ๆ รวมถึงสิทธิการอุทธรณ์ สิทธิในการได้รับทราบข้อมูลที่จะทำให้เข้าใจเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรของตนและช่วยให้ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนได้อย่างถูกต้อง การได้รับการปฏิบัติด้วยความสุภาพ การได้รับแจ้งเหตุผลในคำตัดสิน การได้รับการตอบข้อซักถามและคำขออย่างรวดเร็ว ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายน้อยที่สุด และการมีตัวแทนหรือที่ปรึกษา

¹⁰ 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).

¹¹ Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," 3 - 10.



2) สิทธิในการอุทธรณ์ (The right to appeal) ได้แก่ สิทธิในการอุทธรณ์คัดค้าน คำตัดสิน การได้รับคำอธิบายถึงการขอทบทวน การคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์ต่าง ๆ ซึ่งการทบทวนคำตัดสินต้องเป็นไปด้วยความรอบคอบ มีอาชีพ และเป็นกลาง การพิจารณา ต้องแล้วเสร็จในเวลาอันรวดเร็วเท่าที่จะเป็นไปได้

3) สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax) ได้แก่ การที่ผู้เสียภาษีอากรควรชำระภาษีเพียงจำนวน เท่าที่กฎหมายกำหนด และมีสิทธิที่จะได้รับมาตรการช่วยเหลือจากหน่วยงานภาษีอากร เพื่อให้ ผู้เสียภาษีอากรได้รับการบรรเทาและการลดหย่อนภาษีอากรทุกประเภทที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิ ได้รับ รวมถึงการคืนภาษี

4) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติอย่างชัดเจนแน่นอน (The right to certainty) ได้แก่ สิทธิ ในการได้รับความแน่นอนในเรื่องผลทางภาษีทั้งด้านส่วนบุคคลและการดำเนินธุรกิจ การได้รับ คำแนะนำเกี่ยวกับผลทางภาษีอันเนื่องมาจากการกระทำของผู้เสียภาษีอากร และการได้รับแจ้ง ล่วงหน้าก่อนการเรียกมาสอบถามหรือการเรียกให้ยื่นเอกสาร

5) สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy) ได้แก่ สิทธิในการที่หน่วยงานภาษีอากรจะ ไม่ละเมิดในความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรโดยไม่มีเหตุจำเป็น โดยหน่วยงานภาษีอากร ต้องหลีกเลี่ยงการตรวจค้นเคหสถานของผู้เสียภาษีอากรโดยไม่มีเหตุอันสมควร และหลีกเลี่ยง การเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรส่งข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเรื่องภาษีอากรที่ต้องชำระ การสอบถาม หรือขอข้อมูลจากผู้เสียภาษีอากรเป็นไปเฉพาะเพื่อการตรวจสอบการปฏิบัติตามหน้าที่ของ ผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น และข้อมูลใด ๆ ที่หน่วยงานภาษีอากรได้รับมาจะได้รับการรักษาไว้ เป็นการส่วนตัว

6) สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy) ได้แก่ สิทธิได้รับการรักษาปกปิดข้อมูลเกี่ยวกับตนที่มีอยู่กับหน่วยงานภาษีอากรไว้ เป็นความลับ และการนำข้อมูลไปใช้ต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษี อากรเท่านั้น กฎหมายภาษีอากรต้องมีบทกำหนดโทษในกรณีเจ้าหน้าที่ภาษีอากรนำข้อมูลที่ เป็นความลับไปใช้ในทางที่ผิด

2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทย

การศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย พบว่า สิทธิของผู้เสียภาษีอากร มีการบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายหลากหลายฉบับ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังตารางสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย 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
ความเป็นอยู่ส่วนตัว และมีเสรีภาพในเคหสถาน	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 32 มาตรา 33
การรับทราบและเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยงานของรัฐ และการเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารดังกล่าวได้โดยสะดวก	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(1) มาตรา 59
การเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ต่อหน่วยงานของรัฐ และได้รับแจ้งผลการพิจารณาโดยรวดเร็ว	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(2)
การฟ้องหน่วยงานของรัฐให้รับผิดชอบจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำ	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(3)
การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยสะดวก รวดเร็ว และไม่เสียค่าใช้จ่ายสูงเกินสมควร	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 68
การเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวก และสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง	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
บทกำหนดโทษกรณีเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 13
การผ่อนชำระภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 64
การขอคืนภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตี มาตรา 63 มาตรา 84 มาตรา 91/11



ตาราง 1 (ต่อ)

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร	กฎหมายที่เกี่ยวข้อง
การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(1) มาตรา 30(2)
การขอทุเลาการชำระภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 31
การขอลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง มาตรา 67 ตริ วรรคสาม มาตรา 89 วรรคสอง มาตรา 91/21(6)
การใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง	ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 มาตรา 8 มาตรา 9
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
การได้รับทราบข้อเท็จจริงโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30 วรรคหนึ่ง มาตรา 30 วรรคสอง

ตาราง 1 (ต่อ)

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร	กฎหมายที่เกี่ยวข้อง
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
การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน	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 ถือเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอากรในการเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิของตนได้โดยง่าย

3. กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

3.1 ลักษณะทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรประการหนึ่งที่มีการนำมาใช้เพื่อเสริมสร้างการปฏิบัติตามทางภาษีอากรด้วยความสมัครใจของผู้เสีย



ภาษีอากร¹² กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นการแถลงถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ตามกฎหมาย¹³ และเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร ซึ่งถือเป็นการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่โดยหน่วยงานภาษีอากรไปในตัวและเป็นการยืนยันถึงคำมั่นของหน่วยงานภาษีอากรในการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้นจะได้รับความคุ้มครอง¹⁴ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรโดยทั่วไปจึงมีลักษณะเป็นเอกสารที่สรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่เรียบง่าย ซึ่งจะทำให้การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวและความเข้าใจในสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างกว้างขวางมากยิ่งขึ้น¹⁵

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ มักเป็นกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย แต่เป็นเสมือนคู่มือกฎหมาย ที่ไม่มีการเพิ่มเติมสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่นอกเหนือไปจากสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง¹⁶ โดยหน่วยงานภาษีอากรจะมีการกำหนดมาตรการในการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามหลักการสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การแก้ไขและปรับปรุงการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และการดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องร้องทุกข์ในกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของตน¹⁷

¹² 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.

¹³ Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Preliminary Report*, 21.

¹⁴ 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): 1384; Jeffrey Owens, "Taxpayers' Rights and Obligations," *The OECD Observer* 166 (Oct 1, 1990): 19.

¹⁵ 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 Charter; Preliminary Report*, 162; Ian Young, "Taxpayer Rights and the Role of a Taxpayers' Charter," *Tax Notes International* 87, no. 10 (2017): 991-995.

¹⁶ Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter; Preliminary Report*, 162.

¹⁷ ดูตัวอย่างกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียใน Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections* (Research Report) (Inspector-General of Taxation, 2016).

3.2 ประเภทของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรสามารถแบ่งเป็น 3 ประเภท ดังนี้¹⁸

1) กฎบัตรทางบริหารหรือกฎบัตรทางปกครอง เป็นกฎบัตรที่คุ้มครองสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร โดยให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร และเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ภายใต้กฎหมายฉบับต่าง ๆ ซึ่งโดยทั่วไปกฎบัตรประเภทนี้จะมีสภาพบังคับใช้ในทางบริหาร

2) กฎบัตรทางกฎหมาย เป็นกฎบัตรที่ทำหน้าที่คุ้มครองผู้เสียภาษีอากรต่อการละเมิดสิทธิที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการและการใช้กฎหมายภาษีอากร สิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวจึงมักเป็นเรื่องเกี่ยวกับปฏิสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปกฎบัตรประเภทนี้จะมีสภาพบังคับใช้ในทางกฎหมาย

3) กฎบัตรแบบผสมของกฎบัตรทางบริหารและกฎบัตรทางกฎหมาย เนื่องจากกฎบัตรทางบริหารมีข้อจำกัด ที่สามารถใช้ได้กับฝ่ายบริหารของรัฐที่ทำหน้าที่บริหารจัดการระบบภาษีอากรเท่านั้น แต่ไม่มีผลผูกพันฝ่ายตุลาการในการทำหน้าที่ตัดสินชี้ขาดหรือฝ่ายนิติบัญญัติในการกำหนดกฎหมายภาษีอากร ในขณะเดียวกันกฎบัตรทางกฎหมายไม่สามารถจัดให้มีรายละเอียดเกี่ยวกับการบริหารจัดการระบบภาษีอากรของฝ่ายบริหารได้ กฎบัตรประเภทนี้ จึงมีสภาพบังคับใช้แบบผสมทั้งในทางกฎหมายและในทางบริหาร

3.3 กฎบัตรผู้เสียภาษีของต่างประเทศ

ผู้วิจัยได้ทำการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน รวมถึงต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE และ STEP ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

ผลการศึกษา พบว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่ตามกฎหมาย¹⁹ และมาตรฐานการบริการที่ผู้เสียภาษีอากร

¹⁸ 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," *Australian Tax Review* 25, no. 3 (1996): 100.

¹⁹ 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>.



พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากร เช่นเดียวกันกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษที่อธิบายถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากร และสิ่งที่ผู้เสียภาษีอากรพึงปฏิบัติ²⁰ สำหรับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอินเดียและเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ก็มีลักษณะเป็นการแสดงถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร เพื่อใช้เป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ของตนได้อย่างรวดเร็ว²¹ และการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ได้อธิบายถึงลักษณะของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องบรรยายถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมาย²²

กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน เป็นกฎบัตรเชิงบริหารที่ไม่มีผลบังคับในทางกฎหมาย อย่างไรก็ตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยได้จัดทำขึ้นตามบัญญัติแห่ง The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2009²³ โดยบัญญัติให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรขึ้น และกำหนดให้ต้องทำการทบทวนกฎบัตรดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ ตลอดจนต้องจัดทำรายงานทบทวนผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง²⁴ เช่นเดียวกันกับกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยที่ได้มีการจัดทำขึ้นและมีการประกาศใช้ตามบทบัญญัติแห่ง The Income Tax Act 1961²⁵ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย The Finance Act 2020²⁶

AOTCA CFE และ STEP ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร²⁷ โดยการสำรวจความคิดเห็นของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากร

²⁰ Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter," accessed February 15, 2021, <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-charter/the-hmrc-charter>.

²¹ 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, "Taxpayers' Charter," last modified April 8, 2021, accessed February 15, 2021, <https://www.ird.gov.hk/eng/abo/tax.htm>.

²² Cadesky, Hayes and Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, 21.

²³ Finance Act 2009, section 92.

²⁴ Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, section 16A.

²⁵ Income Tax Act 1961, section 119A.

²⁶ Finance Act 2020, section 64.

²⁷ 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>.

และที่ปรึกษาภาษีอากร ใน 41 ประเทศทั่วโลก และได้เสนอต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร (A Model Taxpayer Charter) เพื่อให้ประเทศต่าง ๆ สามารถนำไปปรับใช้ได้โดยง่าย ทั้งนี้ ผลการสำรวจความคิดเห็นใน 41 ประเทศ ยังแสดงถึงการสนับสนุนต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE และ STEP ดังกล่าวอย่างยิ่ง²⁸

4. การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

4.1 เนื้อหาและสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

การเริ่มจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องมีการกำหนดถึงเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และกำหนดถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

4.1.1 เนื้อหาของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

ผลจากการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ รวมถึง ต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจากการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ตลอดจนคำอธิบายของ OECD พบว่ากฎบัตรผู้เสียภาษีอากร คือ เอกสารที่สรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับกิจการทางภาษีอากร ตลอดจนมาตรฐานต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรพึงคาดหวังได้จากการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่เรียบง่ายทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและเข้าใจได้โดยง่าย ดังที่ Duncan Bentley ได้อธิบายไว้ว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะขยายสิทธิทางกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร แต่เป็นการกล่าวถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่แล้ว และกำหนดถึงมาตรฐานการบริการของหน่วยงานภาษีอากร อีกทั้งเป็นการย้ำถึงหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรเช่นเดียวกัน²⁹

ดังนั้น กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทย จึงควรมีเนื้อหาที่เป็นการสรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร รวมถึง มาตรฐานการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าใจได้ง่าย อย่างไรก็ตาม บทความวิจัยฉบับนี้ ศึกษาเฉพาะสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น หน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรจึงไม่อยู่ในขอบเขตของงานวิจัย

²⁸ 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>.

²⁹ Duncan Bentley, "The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities," 2.



4.1.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร

ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย โดยสามารถแบ่งขั้นตอนการศึกษาได้เป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้

1) การนำสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ประการ ของ OECD ซึ่งเป็นที่ยอมรับในระดับสากล มาใช้เป็นกรอบเริ่มต้นในการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย

ผลจากการศึกษา พบว่า สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายของไทย ส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐาน 6 ประการของ OECD ซึ่งมีเพียงสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนที่ผู้วิจัยเห็นว่าอาจยังไม่มีกฎหมายกำหนดรองรับไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน โดยการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องมีการให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีอากรล่วงหน้าไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดนั้น³⁰ เป็นบทบัญญัติที่เป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกและสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานมาแสดง บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่ได้เป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง

การศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายของไทยตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD สามารถสรุปได้ดัง ตารางความสอดคล้องสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย ดังนี้

ตาราง 2 ความสอดคล้องสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD และสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	สิทธิผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง
สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard)	การรับทราบและเข้าถึงข้อมูล หรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยงานของรัฐ และการเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารดังกล่าวได้โดยสะดวก	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(1) และ มาตรา 59

³⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19, มาตรา 23, มาตรา 88/4, และมาตรา 91/21.

ตาราง 2 (ต่อ)

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	สิทธิผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง
	การเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77 วรรคหนึ่ง
	การมีทนายความ ที่ปรึกษา หรือ ผู้ทำการแทน	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
	การได้รับทราบข้อเท็จจริงโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30 วรรคหนึ่ง มาตรา 30 วรรคสอง
	การได้รับแจ้งเหตุผลการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์	ประมวลรัษฎากร มาตรา 34 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37



ตาราง 2 (ต่อ)

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	สิทธิผู้เสียหายอาชญากรรมของไทย	กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง
	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
สิทธิในการอุทธรณ์ (The right to appeal)	การเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ต่อหน่วยงานของรัฐและได้รับแจ้งผลการพิจารณาโดยรวดเร็ว	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 41(2)
	การฟ้องหน่วยงานของรัฐให้รับผิดชอบเนื่องจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำของข้าราชการ 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
	การขอทุเลาการชำระภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

ตาราง 2 (ต่อ)

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	สิทธิผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง
สิทธิในการชำระภาษีอากร เพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)	การขอคืนภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตี มาตรา 63 มาตรา 84 มาตรา 91/11
	การผ่อนชำระภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 64
	การขอทุเลาการชำระภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 31
	การขอลดหรือลดเบี้ยปรับและ เงินเพิ่มภาษีอากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง มาตรา 67 ตี วรรค สาม มาตรา 89 วรรคสอง มาตรา 91/21(6)
สิทธิในการได้รับการปฏิบัติ จากเจ้าพนักงานตามกฎหมาย อย่างชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)	การยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลัก ฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน	ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 และ มาตรา 91/21
สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)	ความเป็นอยู่ส่วนตัว และมี เสรีภาพในเคหสถาน	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร ไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 32 มาตรา 33
	การได้รับความคุ้มครองในข้อมูล ข่าวสารส่วนบุคคล	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสาร ของราชการ พ.ศ.2540 มาตรา 23(1) มาตรา 23(5) มาตรา 24
	การร้องเรียนต่อคณะกรรมการ ข้อมูลข่าวสารของราชการ	พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสาร ของราชการ พ.ศ.2540 มาตรา 13
สิทธิในการได้รับการรักษา ปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy)	การห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผย ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสีย ภาษี	ประมวลรัษฎากร มาตรา 10 มาตรา 13



ทั้งนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอทุเลาการชำระภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 เป็นสิทธิที่มีความเกี่ยวข้องเนื่องกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร และหากผู้เสียภาษีอากรได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีอากรไว้ก่อน ผู้เสียภาษีอากร จะมีโอกาสรองจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ของศาลถึงที่สุด ในจำนวนภาษีอากรที่แน่นอนที่ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องชำระ จากนั้นผู้ เสียภาษีอากรจึงชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ซึ่งในบางกรณี ผู้เสียภาษีอากรอาจมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรในจำนวนที่น้อยกว่าการประเมินภาษีอากรของ เจ้าพนักงานประเมิน การขอทุเลาการชำระภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD ทั้งสิทธิในการอุทธรณ์และสิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด

นอกจากนี้ หากพิจารณาสีทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทย ดังตารางสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยในหัวข้อ 2.2 ข้างต้น จะพบว่า ยังมีสิทธิของผู้เสียภาษีอากร บางประการที่อาจยังไม่เห็นความสอดคล้องอย่างชัดเจนกับสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD อย่างไร ก็ตาม สิทธิบางประการดังกล่าวเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 อยู่แล้ว ได้แก่ ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง³¹ ความเสมอภาคและการได้รับความ คุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียม และการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลจะกระทำมิได้³² และการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยสะดวก รวดเร็ว และไม่เสียค่าใช้จ่ายสูงเกินสมควร³³

2) การศึกษาเปรียบเทียบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของกฏบัตรผู้เสียภาษีของ ต่างประเทศ

ผลการศึกษาเปรียบเทียบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฏบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศ ออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย เขตปกครองพิเศษฮ่องกง รวมถึง ต้นแบบกฏบัตร ผู้เสียภาษีอากรของ AOTCA CFE และ STEP สามารถอธิบายโดยสรุปได้ ดังนี้

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่ปรากฏ อยู่ในกฏบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศทุกฉบับ ได้แก่ การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม มีเหตุผล และสุภาพ การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมีอาชีพ การได้รับความ เคารพในความเป็นส่วนตัว การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ และการร้องทุกข์

³¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 4 วรรคหนึ่ง.

³² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 27.

³³ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 68.

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศส่วนใหญ่ ได้แก่ การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากรจะปฏิบัติเป็นอย่างอื่น การมีตัวแทนการได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง การขอทบทวนคำตัดสินและการอุทธรณ์ การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น และความรับผิดชอบทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศบางฉบับ ได้แก่ การเข้าถึงข้อมูลของตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของหน่วยงานภาษีอากร การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน และการได้รับการปฏิบัติอย่างมีความรับผิดชอบ อย่างไรก็ตาม การเข้าถึงข้อมูลของตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของหน่วยงานภาษีอากร และการได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน แม้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศส่วนใหญ่จะไม่ได้มีการระบุไว้ก็ตาม แต่ก็เป็สิทธิภายใต้กรอบสิทธิขั้นพื้นฐาน 6 ประการของ OECD

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศเพียงฉบับเดียว ได้แก่ การได้รับทราบถึงมาตรฐานการให้บริการของหน่วยงานภาษีอากร และบริการสองภาษา

3) การศึกษาถึงความสอดคล้องของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐาน 6 ประการของ OECD และสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่สำคัญตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ

ผลจากการศึกษา แสดงให้เห็นว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่สำคัญตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกับการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยที่เป็นไปตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD ซึ่งสามารถสรุปได้ดังตารางสรุปความสัมพันธ์สิทธิของผู้เสียภาษีอากร ดังนี้



ตาราง 3 สรุปความสัมพันธ์สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	กฎหมายรับรองสิทธิผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ
สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard)	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539	การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม มีเหตุผลและสุภาพ การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสินการมีตัวตน
	พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540	การเข้าถึงข้อมูลของตนที่อยู่ในความเก็บรักษาของหน่วยงานภาษีอากร 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	ความรับผิดชอบทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด
สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)	ประมวลรัษฎากร	

ตาราง 3 (ต่อ)

สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD	กฎหมายรับรองสิทธิ ผู้เสียภาษีอากรของไทย	กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ของต่างประเทศ
สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร ไทย พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสาร ของราชการ พ.ศ.2540	การได้รับความเคารพในความ เป็นส่วนตัว
สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิด ความลับ (The right to confidentiality and secrecy)	ประมวลรัษฎากร	การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้ เป็นความลับ การได้รับการปฏิบัติว่าเป็น ผู้เสียภาษีอากรที่มีความ ซื่อสัตย์เว้นแต่ผู้เสียภาษีอากร จะปฏิบัติเป็นอย่างอื่น

จากผลการศึกษา ผู้วิจัยให้ข้อสังเกตไว้บางประการ กล่าวคือ ประการแรก แม้สิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD จะไม่ได้กล่าวถึงการได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมไว้อย่างชัดเจนก็ตาม แต่ก็เป็นที่ที่ผู้เสียภาษีอากรพึงได้รับตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560³⁴ และปรากฏในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศทุกฉบับ ประการที่สอง การได้รับการปฏิบัติอย่างมีเหตุผลและสุภาพอาจเป็นไปตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD แต่มีลักษณะเป็นมาตรฐานการปฏิบัติที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่ไม่มีกฎหมายของไทยรับรอง ประการที่สาม การได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน อาจยังไม่มีกฎหมายของไทยกำหนดรองรับไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการยื่นบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ได้เป็นการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรงดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น ประการที่สี่ การได้รับการปฏิบัติว่าเป็นผู้เสียภาษีอากรที่มีความซื่อสัตย์ ยังไม่พบความสอดคล้องที่ชัดเจนกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยและสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD แม้จะเป็นสิ่งที่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศส่วนใหญ่ระบุไว้

³⁴ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 4 วรรคหนึ่ง และมาตรา 27.



ดังนั้น จากการสรุปผลการศึกษาลิทธิของผู้เสียภาษีอากรและมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรที่สำคัญตามกฎหมายผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศกับการรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายไทยที่เป็นไปตามกรอบสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD ข้างต้น ผู้วิจัยจึงเสนอแนะให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรกำหนดไว้ในกฎหมายผู้เสียภาษีอากรของไทยควรประกอบด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากร 10 ประการ ซึ่งเป็นสิทธิที่มีกฎหมายไทยเป็นพื้นฐานรับรองไว้อยู่แล้ว ดังต่อไปนี้

- 1) การได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม
- 2) การได้รับการบริการและความช่วยเหลืออย่างมืออาชีพ
- 3) การได้รับคำอธิบายถึงคำตัดสิน
- 4) การมีตัวแทน
- 5) การได้รับความช่วยเหลือให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง
- 6) การปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องเป็นไปอย่างง่ายขึ้น
- 7) การร้องทุกข์และการอุทธรณ์
- 8) ความรับผิดชอบทางภาษีเพียงจำนวนเท่าที่กฎหมายกำหนด
- 9) การได้รับความเคารพในความเป็นส่วนตัว
- 10) การได้รับการเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ

และอาจกำหนดมาตรฐานที่พึงคาดหวังได้จากหน่วยงานภาษีอากรในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพได้ด้วยก็ได้

4.2 รูปแบบของกฎหมายผู้เสียภาษีอากร

การกำหนดถึงรูปแบบของกฎหมายผู้เสียภาษีอากรถือเป็นสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งในการจัดทำและการประกาศใช้กฎหมายผู้เสียภาษีอากร ผลจากการศึกษากฎหมายผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ พบว่า กฎหมายผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินเดีย และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน เป็นกฎหมายผู้เสียภาษีอากรทางบริหาร ประกอบกับผลจากการศึกษากฎหมายผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ทำให้เห็นว่า แม้กฎหมายผู้เสียภาษีอากรที่บัญญัติขึ้นเป็นกฎหมายจะเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ในระดับสูงสุดก็ตาม แต่การใช้กฎหมายผู้เสียภาษีอากรที่บัญญัติเป็นกฎหมายก็มีปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญยิ่งสำหรับผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ การฟ้องร้องบังคับให้

เป็นไปตามสิทธิย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายเข้ามาเกี่ยวข้อง จึงไม่อาจช่วยผู้เสียภาษีอากรผู้ที่ไม่สามารถรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้³⁵

ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในรูปแบบกฎบัตรทางบริหารในระยะแรกอาจมีความเหมาะสมสำหรับประเทศไทย ด้วยเหตุผลสำคัญ 3 ประการ ดังนี้

ประการแรก ระบบภาษีอากรและการบริหารจัดการภาษีของประเทศไทยยังคงกำลังพัฒนา กฎบัตรทางบริหารสามารถปรับเปลี่ยนได้ง่าย เพื่อสนองรับต่อนโยบายการบริหารจัดการภาษี และสะท้อนความต้องการของผู้เสียภาษีอากรที่เปลี่ยนแปลงไป และหากกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้รวมถึงมาตรฐานการบริการของหน่วยงานภาษีอากรไว้ด้วยก็อาจไม่เหมาะสมหากจะตราเป็นกฎหมาย

ประการที่สอง ผู้เสียภาษีอากรของไทยโดยทั่วไปอาจไม่สามารถเข้าถึงและเข้าใจกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่น ๆ กฎบัตรทางบริหารสามารถจัดทำและนำไปปฏิบัติได้เร็วกว่าการตราเป็นกฎหมาย และสามารถจัดทำในรูปแบบที่เป็นมิตรกับผู้เสียภาษีอากรและเผยแพร่ได้ง่าย ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงและเข้าใจในสิทธิของตนได้อย่างกว้างขวาง

ประการที่สาม กฎบัตรภาษีอากรที่ตราเป็นกฎหมายไม่อาจลดปัญหาการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมและชดเชยเยียวยาให้แก่ผู้เสียภาษีอากรของไทยส่วนใหญ่ได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่อาจไม่มีทุนทรัพย์ในการฟ้องร้องคดีเพื่อบังคับให้เป็นไปตามสิทธิของตน หรืออาจเลือกดำเนินการฟ้องร้องในประเด็นภาษีอากรที่สำคัญแทนที่จะดำเนินการกรณีการละเมิดหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากข้อจำกัดในด้านทุนทรัพย์

ทั้งนี้ กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรทางบริหารเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีอยู่แล้วภายใต้กฎหมายฉบับต่าง ๆ โดยใช้เป็นแนวทางสำหรับการบริหารและการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากรเพื่อให้เป็นไปตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานภาษีอากร ซึ่งกฎบัตรประเภทนี้จะไม่มีผลบังคับในทางกฎหมาย³⁶

นอกจากนี้ ผลจากการศึกษา พบว่า กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษและประเทศอินเดียเป็นกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีรากฐานทางกฎหมายรองรับ โดยมีการแก้ไข

³⁵ Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, (Research Report), 61.

³⁶ Duncan Bentley, "Taxpayer Rights in Australia Twenty Years after the Introduction of the Taxpayers' Charter," 294; Duncan Bentley, "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules," 100.



เพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดให้มีบทบัญญัติว่าด้วยการจัดทำและประกาศใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร³⁷ ซึ่งการมีรากฐานทางกฎหมายจะเป็นการประกันความถาวรของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ดังนั้น หากต้องการให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีรากฐานทางกฎหมายรองรับ ก็อาจพิจารณาให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติที่กำหนดให้มีการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และอาจกำหนดถึงการทบทวนและการรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้ด้วย ซึ่งจะเป็นการประกันความมีประสิทธิภาพของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และประกันความมั่นใจให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการได้รับความคุ้มครองสิทธิของตนยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรทางบริหารแม้จะมีรากฐานทางกฎหมายรับรองให้จัดทำขึ้นก็ตาม แต่ตัวกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวเองก็ไม่มีสภาพบังคับในทางกฎหมาย การปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอย่างเคร่งครัดของเจ้าหน้าที่หน่วยงานภาษีอากรจะเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้การใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุเป้าหมายในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร การบังคับใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรทางบริหารจึงมีความจำเป็นที่หน่วยงานภาษีอากรต้องมีการกำหนดมาตรการเพื่อให้มีการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากรนั้น ๆ มีการประเมินผลการปฏิบัติตามหลักการของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากรอย่างเหมาะสม และต้องมีการรายงานต่อสาธารณชน ซึ่งการรายงานต่อสาธารณชนจะเป็นปัจจัยสำคัญในการส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากรให้เป็นไปด้วยความโปร่งใสและมีความรับผิดชอบ³⁸ ตลอดจนการดำเนินการในกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากร³⁹ ดังนั้น หน่วยงานภาษีอากรของไทยจึงจำเป็นต้องมีการกำหนดมาตรการและกลไกในการติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานภาษีอากรที่มีความเหมาะสม เพื่อให้การบังคับใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

4.3 การติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติ

จากการศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ ผู้วิจัยเสนอแนะให้หน่วยงานภาษีอากรควรมีกลไกและเครื่องมือในการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ดังต่อไปนี้

³⁷ Finance Act 2009, section 92 and Finance Act 2020, section 64.

³⁸ Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, (Research Report), v.

³⁹ Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections*, (Research Report), 67.

1) การจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ตลอดจนจัดทำรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรเป็นประจำทุกปีและเผยแพร่รายงานให้แก่สาธารณชนทราบ จากศึกษากฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศอังกฤษ พบว่า ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการขึ้นมาหนึ่งชุดเพื่อทำหน้าที่ในการติดตาม กำกับดูแลและรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร⁴⁰ หน่วยงานภาษีอากรของไทยอาจพิจารณาจัดตั้งคณะกรรมการติดตาม กำกับดูแล และประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร อันประกอบด้วยกรรมการที่มาจากหน่วยงานภาษีอากรทั้งในระดับปฏิบัติและระดับบริหาร และต้องมีกรรมการอิสระที่มาจากภายนอกหน่วยงานภาษีอากรผู้เป็นตัวแทนภาคองค์กรธุรกิจ ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร และผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง เพื่อแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบและความโปร่งใสในการติดตามและกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร โดยคณะกรรมการจะตรวจสอบผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจากข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และจัดทำรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร รวมถึงรายงานความก้าวหน้าหรือการปรับปรุงพัฒนาการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง และต้องมีการเผยแพร่ให้สาธารณชนทราบ

2) การรวบรวมข้อมูล ประเมินผลและรายงานผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรสามารถทำได้โดยการรวบรวมข้อมูลจากผลสำรวจความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ประเทศออสเตรเลียมีการเก็บข้อมูลจากผลสำรวจความเชื่อมั่นของลูกค้าและชุมชน⁴¹ และประเทศอังกฤษมีการเก็บข้อมูลจากผลสำรวจลูกค้า โดยแบบสำรวจลูกค้าของประเทศอังกฤษจะประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาษีอากรตามแต่ละสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และจะทำการประเมินผลตอบรับออกมาเป็นร้อยละเพื่อแสดงผลการปฏิบัติงาน⁴²

ข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรอาจได้มาจากข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ของหน่วยงานภาษีอากร เช่น จำนวนการคัดค้านการประเมิน และจำนวนการยื่นคำร้องทุกข์ต่าง ๆ หรือการเก็บข้อมูลผ่านกระบวนการร้องทุกข์ โดยใช้วิธีการเทียบเรื่องราวร้องทุกข์ที่ได้รับกับหลักการที่ระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะเป็นการประเมินผลการปฏิบัติตามหลักการกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความถูกต้อง และยังจะช่วยในการระบุด้านที่

⁴⁰ Her Majesty's Revenue and Customs, "Our governance," accessed January 20, 2021, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance#customer-experience-committee>.

⁴¹ Commissioner of Taxation, Australian Taxation Office, "Annual Report 2019-2020," 181-182.

⁴² 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* (Research Report), 23.



ต้องมีการปรับปรุงได้อย่างเฉพาะเจาะจง⁴³

การประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต้องทำเป็นประจำอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง และจัดทำรายงานผลการประเมินการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในแต่ละด้าน รวมถึง จัดลำดับเพื่อการปรับปรุงพัฒนาและรายงานความก้าวหน้า โดยอาจจัดทำเป็นรายงาน ประจำปีรายงานผลประเมินการปฏิบัติงานตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และต้องเผยแพร่รายงาน ดังกล่าวให้สาธารณชนทราบ

3) การจัดให้มีช่องทางการร้องทุกข์และหน่วยงานในการดำเนินการเกี่ยวกับกรณี การไม่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของหน่วยงานภาษีอากร จากการศึกษากฎบัตรผู้เสีย ภาษีอากรของต่างประเทศ พบว่า ประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษ และเขตปกครองพิเศษ ฮองกง มีช่องทางให้ผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นเรื่องร้องทุกข์ เกี่ยวกับการละเมิดกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรได้โดยตรง⁴⁴ หากประเทศไทยมีการใช้กฎบัตรผู้เสีย ภาษีอากร หน่วยงานภาษีอากรต้องจัดให้มีช่องทางสำหรับผู้เสียภาษีอากรในการร้องทุกข์หาก เกิดกรณีที่หน่วยงานภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร และต้องจัดให้มีหน่วยงาน ภายในที่รับผิดชอบโดยตรงในการดำเนินการจัดการเกี่ยวกับเรื่องร้องทุกข์การไม่ปฏิบัติตาม กฎบัตรผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตาม หน่วยงานดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องร้องทุกข์ที่เป็น หน่วยงานในสังกัดของหน่วยงานภาษีอากร อาจถูกมองว่ายังไม่มีความเป็นกลางอย่างเต็มที่ จึงอาจต้องมีหน่วยงานภายนอกเป็นผู้ดำเนินการจัดการกับเรื่องร้องทุกข์อีกชั้นหนึ่งหากผู้ เสียภาษีอากรยังไม่พอใจกับการจัดการของหน่วยงานภายใน โดยอาจให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นเรื่อง ร้องเรียนไปยังสำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดินให้เสนอแนะต่อหน่วยงานภาษีอากรให้มีการปรับปรุง ขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรต่อไป⁴⁵

บทความวิจัยฉบับนี้ ได้เสนอแนะถึงแนวทางเพื่อการเริ่มต้นจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษี อากรของไทย แต่อย่างไรก็ตาม การจัดทำและการใช้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องอาศัย การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย ดังที่ OECD และการศึกษาของ AOTCA CFE และ STEP ให้

⁴³ Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections* (Research Report), 64 – 67.

⁴⁴ Inspector-General of Taxation, Australian Government, *Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections* (Research Report), 67; Her Majesty's Revenue and Customs, "The HMRC Charter."; Inland Revenue Department, Government of Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, "Inland Revenue Department Annual Report on Performance Pledge 2020 - 2021," 25.

⁴⁵ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 230(1).

ข้อสังเกตไว้ว่าต้นแบบกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรใด ๆ ก็ตาม อาจยังไม่มีความเหมาะสมที่จะนำไปใช้ได้โดยตรงสำหรับทุก ๆ ประเทศ แต่ละประเทศควรนำไปปรับใช้ให้เหมาะกับนโยบาย การปฏิบัติทางปกครอง วัฒนธรรม และระบบกฎหมายของตน⁴⁶ ดังนั้น การหารือกับผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งรวมถึงผู้เสียภาษีอากร เจ้าหน้าที่ภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร นักวิชาการด้านภาษีอากร สาธารณชนทั่วไป ตลอดจนกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นภาคองค์กรธุรกิจ ชุมชน และหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ จึงมีความสำคัญยิ่งในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร การหารือกับผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวางครอบคลุมจะเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรมีความเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยอย่างแท้จริง

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทความวิจัยฉบับนี้ ได้เสนอแนวทางในการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยจากการศึกษาสิทธิขั้นพื้นฐานของ OECD รวมถึงกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของต่างประเทศ โดยเสนอแนะถึงเนื้อหาทั่วไปของกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่ควรมีลักษณะเป็นการสรุปและอธิบายถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงมาตรฐานการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร โดยการใช้ภาษาที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจได้ง่าย และได้เสนอสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร 10 ประการ รวมถึงมาตรฐานการปฏิบัติของหน่วยงานภาษีอากรที่อาจบรรจุไว้ในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย นอกจากนี้ บทความวิจัยฉบับนี้ ได้เสนอแนะให้กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยควรจัดทำในรูปแบบของกฎบัตรภาษีอากรทางบริหารในระยะแรก พร้อมกับเสนอกลไกและเครื่องมือในการติดตาม กำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติตามกฎบัตรผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้การใช้กฎบัตรภาษีอากรเชิงบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องอาศัยการมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสียอย่างกว้างขวางครอบคลุมเพื่อให้ได้มาซึ่งกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่มีความเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรที่เสนอโดยบทความวิจัยฉบับนี้ ถือเป็นกรอบเริ่มต้นในการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งสามารถนำไปพัฒนาการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยที่มีความครอบคลุมยิ่งขึ้นต่อไป อย่างไรก็ตาม

⁴⁶ Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, "General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note," 6.; Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, 162.



ก็ตามจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรยังต้องมีการกำหนดถึงหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรได้ด้วย ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่อยู่ในขอบเขตการศึกษาของบทความวิจัยฉบับนี้ จึงต้องมีการศึกษาถึงเรื่องดังกล่าวต่อไปในอนาคต เพื่อให้การจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทยมีความสมบูรณ์ นอกจากนี้แม้ผู้วิจัยจะเสนอให้เริ่มจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรในรูปแบบกฎบัตรทางบริหารก็ตามแต่กฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยต้องมีการพัฒนาต่อไปเพื่อให้บรรลุผลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด และหากกฎบัตรทางบริหารไม่อาจทำให้บรรลุผลตามที่ต้องการได้ การบัญญัติกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรให้มีผลในทางกฎหมายก็อาจมีความจำเป็นในระยะยาว



References

- 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. "Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules." *Australian Tax Review* 25, no. 3 (1996): 97-115.
- 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.
- Cadesky, Michael, Ian Hayes, and David Russell. *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*. UK: AOTCA, CFE and STEP, 2013.
- 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>.
- 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.



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.

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

D’Ascenzo, Michael. “It is the Community’s Tax System.” *Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 2, no.1 (2006): 9.

Her Majesty’s Revenue and Customs. “Our governance.” Accessed January 20, 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>.

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. Inland Revenue Department Annual Report on Performance Pledge 2020 - 2021.”

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>.

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

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.



Owens, Jeffrey. "Taxpayers' Rights and Obligations." *The OECD Observer* 166 (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.

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

Revenue Department. "Strategic Plan of the Revenue Department for the Fiscal Year 2020 – 2022." [In Thai]