



การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

โดย

นายพงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

โดย

นายพงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



The Reformation of the Dispute Settlement System on Taxation
under Revenue Code

BY

MR. PHONGSILN SIRICHAROONWONG



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS
FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นายพงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์

เรื่อง

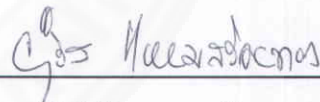
การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

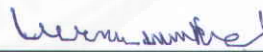
เมื่อ วันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ จำรัส แหยมสร้อยทอง)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก



(ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม



(อาจารย์ สราวุธ วุฒยากรณ์)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัธอมถต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร
ชื่อผู้เขียน	นายพงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	สาขาภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม (ถ้ามี)	อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นกระบวนการที่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่พอใจ การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือการใช้อำนาจต่าง ๆ ของกรมสรรพากรที่กระทบ สิทธิของตน สามารถนำข้อพิพาทนั้นเข้าสู่ระบบการระงับข้อพิพาทที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งการระงับ ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ (1) การระงับข้อพิพาทใน ชั้นฝ่ายปกครอง และ (2) การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองเป็นขั้นตอนแรกๆที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องนำข้อ พิพาทเข้าสู่ระบบนี้ก่อนที่จะนำไปสู่การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ซึ่งเป็นขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดให้ กรมสรรพากรสามารถทบทวนการพิจารณาประเมินภาษีของตนเอง แต่ด้วยระบบการระงับข้อพิพาท ในชั้นฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรเป็นระบบที่ยังไม่ครอบคลุมและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี อย่างเพียงพอเมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางปกครองอย่างอื่น ทำให้เกิดอุปสรรค ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและในส่วนของบริหารจัดการใช้อำนาจของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นใน ส่วนของขั้นตอนการออกหมายเรียกตรวจสอบไต่ส่วนที่มีหลักเกณฑ์ที่กำหนดเวลาในการออก หมายเรียกไม่เท่ากัน การที่ตัดสิทธิผู้มีหน้าที่เสียที่ไม่ดำเนินการตามหมายเรียกไม่ให้อุทธรณ์การ ประเมิน ซึ่งจะทำให้ทั้งประชาชน และหน่วยงานของรัฐต่างเสียประโยชน์ได้ นอกจากนี้กระบวนการ ระงับข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็เป็นปัญหาทั้งในส่วนของความ เชื่อวชาญ ความเป็นกลางและความรวดเร็ว และการไม่มีระยะเวลาที่จำกัดในการพิจารณาอุทธรณ์ที่ จะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ใช้ระยะเวลาที่เนิ่นนาน รวมถึงเสียประโยชน์ต่อประชาชนผู้เสียภาษี

เพราะการยื่นอุทธรณ์นี้ไม่มีผลเป็นการทูลเกล้าฯ เสนอ และยังมีปัญหาความไม่แน่นอนในกรณีที่มีคำสั่งไม่คืนภาษีอากรที่ขอคืนนั้นจะต้องยื่นอุทธรณ์หรือไม่

ส่วนกรณีการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่กำหนดให้ข้อพิพาททางภาษีอากรอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรม แต่ข้อความจริงประการหนึ่งที่ไม่อาจปฏิเสธได้ก็คือคดีภาษีนั้นมีสภาพเป็นคดีปกครอง และเป็นข้อพิพาทที่หน่วยงานรัฐมีความเชี่ยวชาญ มีข้อมูล และเอกสารที่เกี่ยวข้องอยู่ในความครอบครองมากกว่าฝ่ายประชาชน แต่ด้วยระบบการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรที่มีผู้พิพากษาที่มีพื้นฐานความเชี่ยวชาญจากการพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง ซึ่งระบบการพิจารณาคดีแบบกล่าวหา ซึ่งกำหนดให้คู่ความทั้งสองฝ่ายเป็นผู้เสนอพยานหลักฐานเข้าสู่การพิจารณาคดีของศาลโดยศาลจะวางตัวเป็นคนกลางเพื่อพิจารณาคดี ซึ่งอาจไม่เอื้อต่อการพิจารณาคดีที่คู่ความมีฐานะไม่เท่าเทียมกัน และการที่ไม่มีระบบการทูลเกล้าฯ เสนอในชั้นศาลทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีได้รับผลกระทบเป็นอย่างยิ่ง

จากการศึกษาของผู้เขียนพบว่า ปัญหากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยทั้งในชั้นฝ่ายปกครองและชั้นศาล ไม่สอดคล้องกัน ด้วยแนวคิดดั้งเดิมที่มองว่าข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นเป็นการใช้อำนาจของรัฐเหนือกว่าประชาชน จึงเป็นหน้าที่ของประชาชนที่ต้องให้ความร่วมมือแก่รัฐ มิเช่นนั้นก็ต้องเสียสิทธิในการอุทธรณ์และสิทธิฟ้องต่อคดีต่อศาล โดยไม่ได้มีมุมมองว่าสิทธิต่าง ๆ ที่เกิดในชั้นการดำเนินการของหน่วยงานทางปกครองสมควรเป็นสิทธิที่ผู้เสียภาษีสามารถเลือกจะปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามก็ได้ และการไม่ปฏิบัติตามไม่ถือเป็นการเสียสิทธิต่าง ๆ ซึ่งจะเป็นการสอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองประเภทอื่น ๆ ในปัจจุบัน และการไม่ยึดโยงการประเมินภาษีไว้กับการออกหมายเรียกเพื่อที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการประเมินภาษีในแต่ละกรณีและไม่เป็นการทำให้เกิดความผิดพลาดในกระบวนการประเมินภาษีและไม่ทำให้การประเมินเสียไป ส่วนข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรม จึงมีลักษณะของกระบวนการพิจารณาคดีที่ค่อนข้างแพ่ง จึงไม่เหมาะสมกับการพิจารณาคดีของคู่ความที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน จึงสมควรที่จะนำระบบการพิจารณาคดีแบบไต่สวนที่ใช้อยู่ในศาลปกครองมาปรับใช้กับระบบการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร เมื่อประกอบกับการปรับระบบบรรจุแต่งตั้งและโยกย้ายผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเพื่อให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรได้พิจารณาคดีภาษีอากรอย่างต่อเนื่องในทุกชั้นศาล ก็ยิ่งจะทำให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมีความเชี่ยวชาญที่เพิ่มมากขึ้นสมกับการที่กำหนดให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษ

คำสำคัญ: การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร, ประมวลรัษฎากร, การปฏิรูป

Thesis Title	The Reformation of the Dispute Settlement System on Taxation under Revenue Code
Author	Mr.Phongsiln Siricharoonwong
Degree	Master of Laws
Major Field/Faculty/University	Tax Laws Laws Thammasat University
Thesis Advisor	Professor Wiriya Namsiripongpun
Thesis Co-Advisor (If any)	Mr. Sarayuth Vuthayaporn
Academic Years	2015

ABSTRACT

The dispute settlement is the process to provide right to the taxpayer who is unsatisfied with the evaluation on tax of evaluation officer, or the use of power of revenue department that has impact on his/her right to bring such dispute to the settlement system by law. The dispute settlement system on taxation under Revenue Code is divided into 2 steps which are (1) the dispute settlement in administration stage, and (2) the dispute settlement in court.

The dispute settlement in administration stage is the process by law prescribed that the revenue department can review the consideration on tax evaluation. However, the system of dispute settlement in administrative stage under the revenue code is a system that does not protect the right of taxpayer adequately when comparing with other administrative dispute settlements, so there is an obstacle occurred on the protection of right of the taxpayer. And, some stages of evaluation cause damages to the problem evaluation. Additionally, the consideration for appealing of appealing proceedings committee in both professional, neutrality, and there is no time limit to consider for appealing, so such consideration takes long time to finish.

For the dispute settlement in court, the Establishment of and Procedure for Tax Court Act B.E.2528 prescribed that the dispute on tax shall be under the jurisdiction of the Tax Court, a specialized agency of the judiciary. However, the tax case is in the status of

administrative case, and it is the dispute that the government sector is expertise, and there are documents and details related to this case more than it is possessed by the public. On the other hand, the judicial system of the Tax Court that is in the form of accusation is not convenient for the consideration on parties that have inequality on status. And, the case that there is no tax relief in the court shall have impact on the right of the taxpayer.

The dispute settlement system on taxation in Thailand in both administrative stage and court stage have no right protection, and it does not cause any equality in case consideration among parties between private sector and government section, so the dispute settlement system on taxation under revenue code shall be reformed for both administrative stage and court stage by adding right protection for taxpayer in order to provide right to the taxpayer to have more protection in tax evaluation stage. Besides, the right of the taxpayer to appeal and prosecute to the court shall not be cut, and the duration to evaluate revenue tax of revenue department shall be determined thoroughly without linking the tax evaluation to the issuance of summons in order that the evaluation officer shall have power to consider the appropriateness on tax evaluation in each case. And, there shall be no mistake occurs on tax evaluation or to cause damages to the evaluation. It is the same as the change of system on appealing proceedings that only one authorized person shall consider for the appealing for the convenience and speedy, and reduction of appealing proceedings. In this case, the dispute settlement of Tax Court that the nature of the proceedings tends to be in the civil case is inappropriate for the trial of a couple who has unequal status. Therefore, it is appropriate to obtain investigate to apply to the judicial system of the Tax Court and improve the appointment and transfer of judges of the Tax Court in order that the judges of the Tax Court shall be able to consider ongoing taxation cases in all courts to increase expertise in taxation proceedings.

Keywords: Tax Dispute Settlement , Revenue Code, The Reformation

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสำเร็จและความเมตตากรุณา และความช่วยเหลือจาก ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ และอาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ ที่กรุณาได้รับเป็นที่ปรึกษา ที่ให้คำปรึกษา คำแนะนำ ข้อเสนอประการต่างๆ ซึ่งมีคุณค่าต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมถึง อาจารย์ จำรัส แหยมสร้อยทอง ที่กรุณาได้รับประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด ที่กรุณาได้รับกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ซึ่งได้ เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขวิทยานิพนธ์นี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ นางสาวกนิษฐา เขียววิทย์ ตุลาการหัวหน้าคณะศาลปกครองกลาง หัวหน้างาน ที่เป็นผู้สนับสนุนให้ผู้เขียนทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ พี่ ๆ องค์กรคณะที่ 7 แห่งศาลปกครอง กลาง และน้องๆ นักศึกษาปริญญาโท รหัส 56 สาขาภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ที่คอยให้กำลังใจ ให้ผู้เขียนสามารถทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ได้สำเร็จลุล่วง ขอขอบคุณ น้องฝน น้องเบสท์ น้องหมวย และน้องไอ้ต ที่คอยให้คำปรึกษาและช่วยเหลือในเรื่องวิธีและขั้นตอนการทำ วิทยานิพนธ์

เหนือสิ่งอื่นใด ผู้เขียนกราบขอบพระคุณ คุณสุณัญญา ศิริจรูญวงศ์ คุณแม่ คุณนัฐณันท์ ศิริจรูญวงศ์ พี่สาว คุณทัศนภมล ศิริจรูญวงศ์ ภรรยา และเด็กหญิงอัจฉริยาภร ศิริจรูญวงศ์ บุตรสาว ของผู้เขียน ที่เป็นกำลังใจและพลังงานดี ๆ ให้ผู้เขียนไม่ย่อท้อ และสามารถก้าวผ่านอุปสรรคต่างๆ มาได้ สุดท้ายหากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ของผู้เขียนพอมีประโยชน์อยู่บ้าง ขออุทิศแด่นายนัฐโชติห์ ศิริจรูญวงศ์ บิดาของผู้เขียนที่เพิ่งจากไปก่อนผู้เขียนสอบวิทยานิพนธ์เพียงไม่กี่วัน ขอให้ท่านจงไปสู่สุคติเทอญ

นายพงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
บทที่ 1 . บทนำ	หน้า
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 ขอบเขตการศึกษา	4
1.4 วิธีการศึกษา	4
1.5 ประโยชน์ที่ได้รับ	4
บทที่ 2. หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร	6
2.1 การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษี	6
2.1.1 การประเมินภาษี	6
2.1.1.1 การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษีเอง	6
2.1.1.2 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน	7
2.1.2 อำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองทางภาษีอากร	8
2.1.2.1 ความหมายของคำสั่งทางปกครองทางภาษีอากร	8
2.1.2.2 องค์ประกอบของคำสั่งทางปกครองทางภาษีอากร	9
2.1.2.3 ความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางภาษีอากร	12
2.1.3 อำนาจในการออกกฎทางภาษีอากร	17
2.1.3.1 ประเภทของกฎทางภาษีอากร	18
2.1.3.2 ความชอบด้วยกฎหมายของกฎทางภาษีอากร	20
2.2 ความหมายและลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากร	21

2.2.1	ลักษณะของข้อพิพาททางแพ่ง	22
2.2.2	ลักษณะของข้อพิพาททางปกครอง	23
2.2.3	ลักษณะของข้อพิพาททางภาษี	23
2.3	หลักการเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษี	26
2.3.1	การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง	26
2.3.1.1	การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง	27
2.3.1.2	การขอพิจารณาใหม่	27
2.3.1.3	การระงับข้อพิพาทโดยผู้บังคับบัญชา	28
2.3.1.4	การระงับข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง	28
2.3.1.5	ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์	29
2.3.2	การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรศาล	31
2.3.2.1	หลักการทั่วไปเกี่ยวกับวิธีพิจารณาความ	33
2.3.2.2	หลักการค้นหาความจริง	33
2.3.2.3	หลักการฟังความทุกฝ่าย	34
2.3.2.4	หลักการพิจารณาคดีโดยเปิดเผย	34
2.3.2.5	หลักการพิจารณาคดีโดยเร็ว	34
2.3.2.6	ระบบการพิจารณาคดี	34
2.3.2.7	ขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณา	37
บทที่ 3	การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศไทย	40
3.1	การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร	40
3.1.1	การประเมินภาษีเงินได้	40
3.1.1.1	การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ	40
3.1.1.2	การประเมินเรียกเก็บภาษีหลังจากรายการยื่นแล้ว	41
3.1.1.3	การประเมินโดยวิธีพิเศษ	45
3.1.2	การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม	46
3.1.3	การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ	47
3.1.4	การประเมินภาษีอากรการรับมรดก	48
3.2	การประเมินและการระงับข้อพิพาทภายในฝ่ายปกครอง	48
3.2.1	การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร	49

3.2.2 การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรการรับมรดก	51
3.2.3 การขอทุเลาการเสียภาษีอากร	52
3.2.4 การขอคืนภาษีอากร	53
3.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศไทย	54
3.3.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร	55
3.3.1.1 คดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร	55
3.3.1.2 เงื่อนไขการฟ้องคดี	56
3.3.1.3 ค่าธรรมเนียมศาล	57
3.3.1.4 การยื่นฟ้องคดีภาษีอากร	57
3.3.1.5 การพิจารณาคดีและการสืบพยาน	58
3.3.1.6 การทำคำพิพากษา	59
3.3.1.7 การอุทธรณ์คำพิพากษา	60
3.3.1.8 การบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร	61
3.3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลปกครอง	61
3.3.2.1 คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง	62
3.3.2.2 เงื่อนไขการฟ้องคดี	64
3.3.2.3 กระบวนพิจารณาของศาลปกครอง	67
3.3.2.4 การสรุปสำนวนของตุลาการเจ้าของสำนวนและการจัดทำคำ แถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดี	68
3.3.2.5 การนั่งพิจารณาคดีครั้งแรก	69
3.3.2.6 การทำคำพิพากษา	69
3.3.2.7 การอุทธรณ์คำพิพากษา	70
3.3.2.8 การบรรจุแต่งตั้งตุลาการในศาลปกครอง	71
บทที่ 4 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในต่างประเทศ	73
4.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา	73
4.1.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา	73
4.1.1.1 องค์กรที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา	74
4.1.1.2 วิธีการจัดเก็บและตรวจสอบภาษีอากร	75
4.1.2 ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง	76

4.1.2.1 การระงับข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์การประเมิน	79
4.1.2.2 การทูลเกล้าฯ ขอร้องการบังคับชำระภาษี	81
4.1.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา	83
4.1.3.1 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา	83
4.1.3.2 ระบบการพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา	85
4.1.3.3 เขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี	86
4.1.3.4 เงื่อนไขในการฟ้องคดี	87
4.1.3.5 กระบวนการพิจารณาคดี	87
4.1.3.6 ขั้นตอนในการพิจารณาคดี	88
4.1.3.7 การอุทธรณ์คำพิพากษา	90
4.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส	91
4.2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส	91
4.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง	92
4.2.2.1 ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์	92
4.2.2.2 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์	93
4.2.2.3 การยื่นอุทธรณ์และข้อพิพาทที่สามารถอุทธรณ์ได้	94
4.2.2.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร	95
4.2.2.5 การพิจารณาอุทธรณ์	96
4.2.2.6 ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์	97
4.2.2.7 การทูลเกล้าฯ ขอร้องการบังคับ	98
4.2.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรศาล	98
4.2.3.1 ระบบศาลของประเทศฝรั่งเศส	98
4.2.3.2 การบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส	100
4.2.3.3 ประเภทของคดีภาษีอากร	101
4.2.3.4 ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร	102
4.2.3.5 คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง	103
4.2.3.6 คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม	103
4.2.3.7 เงื่อนไขการฟ้องคดีภาษีอากร	104
4.2.3.8 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร	104

บทที่ 5 ปัญหาในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร	107
5.1 ปัญหาการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง	107
5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร	107
5.1.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการประเมินภาษี	107
5.1.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการประเมินภาษี	110
5.1.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับแจ้งการประเมินภาษี	112
5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร	114
5.1.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับรูปแบบในการอุทธรณ์และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์	114
5.1.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์	116
5.1.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากร	118
5.2 ปัญหาการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล	119
5.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากร	119
5.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากร	127
5.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมศาล	129
5.2.4 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร	130
5.2.5 ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำพิพากษา	134
5.2.6 ปัญหาเกี่ยวกับการบรรจุแต่งตั้ง โยกย้ายผู้พิพากษาศาลภาษีอากร	136
5.2.8 ปัญหาเกี่ยวกับการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาทางภาษีอากร	138
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	140
6.1 บทสรุป	140
6.2 แนวทางแก้ไขปัญหา	143
บรรณานุกรม	153

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากร คือเงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากบุคคลหรือนิติบุคคลไม่ว่าสภาพของบุคคลนั้นจะได้รับการรับรองหรือจัดตั้งโดยกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชน โดยคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายและเป็นการเรียกเก็บเงินโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนให้โดยตรง และเป็น การที่รัฐใช้อำนาจเหนือกว่าประชาชนเพื่อบังคับจัดเก็บเงินภาษีเข้าสู่คลังของประเทศเพื่อใช้ในการ จัดทำบริการสาธารณะและบริหารประเทศ อำนาจรัฐดังกล่าวจึงกระทบถึงสิทธิและเสรีภาพทาง ทรัพย์สินของประชาชนเป็นอย่างยิ่ง จึงต้องมีการออกกฎหมายมาบังคับจัดเก็บภาษีอากร โดยผลของ กฎหมายย่อมทำประชาชนเกิดหน้าที่ในการชำระภาษี และหน่วยงานของรัฐเกิดอำนาจในการเรียก เก็บภาษีจากประชาชน และกฎหมายก็ให้เครื่องมือแก่หน่วยงานรัฐในการดำเนินการใช้อำนาจนั้น ๆ บังคับเหนือเอกชน ซึ่งที่ผ่านมาในหลายครั้งการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร จึงเกินขอบเขตตามที่กฎหมายกำหนดหรือขัดต่อกฎหมายแล้ว ก็ย่อมเป็นธรรมดาที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะเห็นว่าการใช้อำนาจของรัฐในการเรียกเก็บภาษีจากตนนั้นเกิดความไม่เป็นธรรมหรือไม่ถูกต้อง และ ไม่ยอมรับการใช้อำนาจรัฐดังกล่าว สิ่งเหล่านี้ก็จะนำไปสู่ความขัดแย้งและเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษี อากร

ข้อพิพาททางภาษีอากร เป็นข้อโต้แย้งที่พิพาทกันในเรื่องเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ระหว่าง รัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีอากร ไม่ว่าจะเกิดข้อโต้แย้งในชั้นที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรทำหน้าที่จัดเก็บและตรวจสอบภาษี เจ้าพนักงานประเมินออกคำสั่งประเมินภาษี การพิจารณาคืนภาษีอากร การยึดหรืออายัดทรัพย์สิน เพื่อขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีอากรค้างของอธิบดีกรมสรรพากร หรือการพิจารณาอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นมูลฐานในการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรนั้น โดยธรรมชาติ แล้วล้วนแต่เป็นการกระทำที่ใช้อำนาจทางปกครองทั้งสิ้น ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นจึงเป็น ข้อพิพาททางปกครอง และด้วยลักษณะของคู่พิพาทที่ฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานรัฐกับเอกชนผู้มีหน้าที่ เสียภาษีอีกฝ่ายหนึ่ง ข้อพิพาทดังกล่าวจึงมีลักษณะของคู่พิพาทที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันทั้งในส่วนของ ความเชี่ยวชาญ และข้อมูลต่าง ๆ ที่อยู่ในความครอบครองของคู่ความทั้งสองฝ่าย กระบวนการระงับ ข้อพิพาททางภาษีอากรจึงเป็นไปในลักษณะเดียวกับการระงับข้อพิพาททางปกครองอื่น ๆ โดยแบ่ง ระดับการระงับข้อพิพาทออกเป็น 2 ระดับ ได้แก่การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นการ ระงับข้อพิพาทในลักษณะที่หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีจะมีอำนาจพิจารณาทบทวนการจัดเก็บภาษีของ

ตนเองว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ และหากไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ในชั้นฝ่ายปกครองแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็มีสิทธิใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรให้วินิจฉัยข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครองนั้น มีกระบวนการให้หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีปฏิบัติไปตามประมวลรัษฎากร โดยให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการดำเนินการระงับข้อพิพาทเอง แต่อย่างไรก็ดีจากการที่ประเทศไทยมีการพัฒนากฎหมายปกครองขึ้นมาอย่างต่อเนื่องและมีการบัญญัติใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นกฎหมายกลางที่ใช้สำหรับควบคุมการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองของหน่วยงานทางปกครอง และเจ้าหน้าที่ของรัฐ และโดยกฎหมายดังกล่าวมีการกำหนดให้การกระทำทางปกครองใดที่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวให้นำกระบวนการที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้แทนกฎหมายเฉพาะ ทำให้เกิดปัญหาขึ้นมาว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทที่ถูกกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมีหลักประกันความเป็นธรรมที่ไม่เพียงพอ และในกระบวนการต่าง ๆ ในการประเมินภาษี หรือการขอคืนภาษี ยังไม่มีหลักเกณฑ์ในการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอย่างเพียงพอ แต่ในทางกลับกันบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรยังมีส่วนที่ตัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินการต่าง ๆ ที่ไม่สอดคล้องกับระบบการคุ้มครองสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครอง

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดกระบวนการทบทวนการประเมินภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินว่าการประเมินของพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ อันเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรด้วย แต่โดยการพิจารณาอุทธรณ์ในรูปแบบของคณะกรรมการซึ่งประกอบไปด้วยตัวแทนจากกรมสรรพากร ตัวแทนจากกรมการปกครอง และตัวแทนจากสำนักงานอัยการสูงสุด ทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับความรวดเร็วในการพิจารณาอุทธรณ์ รวมถึงความเชี่ยวชาญและความเป็นกลางของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและหน่วยงานของรัฐเอง

สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบของศาลยุติธรรม โดยมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เป็นกฎหมายที่กำหนดกระบวนการพิจารณาคดี แต่จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่าโดยสภาพของข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นข้อพิพาททางปกครองทำให้เกิดข้อที่น่าพิจารณาขึ้นมาว่าระบบกระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางที่ระบบการพิจารณาคดีมีฐานมาจากการพิจารณาคดีในระบบกล่าวหาในลักษณะเดียวกันกับคดีแพ่ง ซึ่งใช้กระบวนการในการกำหนดภาระการพิสูจน์แล้วผลภาระให้คู่ความที่พิพาทในคดีนำเสนอพยานหลักฐานต่อศาล ทำให้เกิดความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมในการดำเนิน

กระบวนการพิจารณาคดีต่อผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี และแม้กฎหมายข้างต้นจะได้กำหนดอำนาจให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมีอำนาจในการดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อลดช่องว่างของความเหลื่อมล้ำในฐานะการต่อสู้คดีของประชาชนกับหน่วยงานของรัฐ แต่ด้วยระบบที่การบรรจุแต่งตั้งและโยกย้ายผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรเป็นไปในระบบเดียวกับการบรรจุแต่งตั้งและโยกย้ายผู้พิพากษาในศาลยุติธรรมทั้งหมดจึงทำให้ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีภาษีอากรเกิดความเชี่ยวชาญในการดำเนินคดีภาษีอากรอย่างแท้จริงหรือไม่ เมื่อประกอบกับเมื่อมีการจัดตั้งศาลปกครองและมีการบัญญัติใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกระบวนการพิจารณาคดีในระบบไต่สวนที่ให้ตุลาการศาลปกครองมีอำนาจในการแสวงหาข้อเท็จจริงได้เองอย่างเต็มที่ ประกอบกับบทบัญญัติเกี่ยวกับเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครอง และบทบัญญัติเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่ไม่ครอบคลุมในทุกข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีภาษีอากร ทำให้คดีบางประเภทที่สมควรจะอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลับไปอยู่ในอำนาจพิจารณาคดีของศาลปกครอง ยิ่งทำให้เกิดการฟ้องคดีบางประเภทต่อศาลปกครองเพื่อหวังให้ผลแห่งคดีมาลบล้างผลของการประเมินภาษี ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นนี้เป็นเครื่องที่สะท้อนถึงกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับสภาวะปัจจุบัน ซึ่งเป็นสิ่งที่จะต้องทำการศึกษาเพื่อนำไปสู่การพัฒนาและปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาทต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

- (1) เพื่อศึกษาระบบและกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ในชั้นพิจารณาของกรมสรรพากร ชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในชั้นการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลภาษีอากร
- (2) ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นฝ่ายปกครอง การออกคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จนถึงระบบและกระบวนการพิจารณาคดีของศาลปกครอง
- (3) ศึกษาเปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรและทางปกครอง ว่ามีความเหมือน ความแตกต่าง และมีจุดดีหรือจุดด้อยของทั้งสองระบบอย่างไร
- (4) ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในต่างประเทศ โดยเฉพาะในประเทศฝรั่งเศสทั้งในส่วนการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองทางด้านภาษีอากรและการพิจารณาคดีของศาลปกครองฝรั่งเศสที่จัดให้คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่ง และประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรและสังกัดอยู่ในระบบของศาลยุติธรรมเช่นเดียวกับประเทศไทย
- (5) เสนอแนะแนวทางการแก้ไขกฎหมายหรือกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งในชั้นเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและการดำเนินคดีของศาลภาษีอากร

1.3 ขอบเขตการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาถึงหลักการ แนวความคิดและกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยไม่รวมถึงอากรแสตมป์ รวมทั้งได้ทำการศึกษาร่วมกับภาษีอากรการรับมรดกซึ่งเป็นกฎหมายภาษีฉบับใหม่ที่ถูkBงคับใช้แต่กำหนดให้อำนาจกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวรวมถึงมีกระบวนการระงับข้อพิพาทในลักษณะเดียวกับการระงับข้อพิพาทตามประมวลรัษฎากร โดยจะไม่ได้ทำการศึกษาถึงการระงับข้อพิพาทตามภาษีอากรอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร รวมถึงภาษีทรัพย์สินและภาษีท้องถิ่นอื่นๆ เพียงแต่นำมาวิเคราะห์ถึงลักษณะสำคัญบางประการของภาษีต่างๆ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาและข้อเสนอแนะเท่านั้น โดยการศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะทำการศึกษาถึงการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรตั้งแต่จุดเริ่มต้นแห่งข้อพิพาทในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในส่วนที่เป็นคำสั่งทางภาษีอากร และกฎที่เกี่ยวกับภาษีอากร และศึกษาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททั้งในชั้นฝ่ายปกครองและชั้นการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร โดยเปรียบเทียบกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางปกครองและวิธีพิจารณาคดีของศาลปกครองในประเทศไทย ว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเพียงพอหรือไม่ รวมถึงจะได้ทำการศึกษาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศส ว่ามีการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอย่างไร

1.4 วิธีการศึกษา

รายงานฉบับนี้เป็นการวิจัยเอกสาร โดยค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากหนังสือคำอธิบายกฎหมายกฎหมายภาษีอากร หนังสือคำอธิบายกฎหมายปกครองและกฎหมายจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง บทความวิชาการทางกฎหมาย คำพิพากษาและคำสั่งของศาลฎีกาและศาลปกครองสูงสุด เอกสารวิชาการอื่นๆ รวมทั้งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ แล้วจึงนำข้อมูลที่ได้รับมาวิเคราะห์เพื่อหาปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อนำมาสรุปของปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

(1) ทำให้ทราบและเข้าใจถึงระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทั้งในชั้นการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครอง ชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ และการดำเนินคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร

(2) ทำให้ทราบและเข้าใจถึงระบบการระงับข้อพิพาททางปกครองทั้งการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครอง ชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ และการดำเนินคดีปกครองต่อศาลปกครอง

(3) ได้ทราบถึงความเหมือน ความแตกต่าง และมีจุดดีหรือจุดด้อยของระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรและทางปกครองว่าเป็นอย่างไร

(4) ทำให้ทราบและเข้าใจถึงระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีทั้งในชั้นฝ่ายปกครอง และในชั้นศาลของประเทศฝรั่งเศส และประเทศสหรัฐอเมริกา

(5) ได้ทำการวิเคราะห์จุดดีและจุดด้อยซึ่งน่าจะเป็นประโยชน์ในการศึกษา เปรียบเทียบและประยุกต์ใช้ในการปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร เพื่อสร้างความเป็น ธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีหรือสร้างแนวปฏิบัติในการจัดการบริหารภาษีที่ดีในประเทศไทยต่อไป



บทที่ 2

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ก่อนทำการศึกษาเกี่ยวกับการปฏิรูปกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น นอกจากการศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาลแล้ว ตามกฎหมายในระดับรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ กฎ ระเบียบ คำสั่ง และแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีแต่ละประเภทแล้ว จำต้องศึกษาถึง หลักการทั่วไปและแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษี เกี่ยวกับความหมายของการระงับข้อพิพาททางภาษี ลักษณะของข้อพิพาททางภาษี การระงับข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง องค์การผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ การระงับข้อพิพาทโดยองค์การศาลและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

2.1 การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจของรัฐอย่างหนึ่งในลักษณะบังคับบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ต้องชำระภาษีอากรตามภาระภาษีที่ต้องจ่ายแก่รัฐ ดังนั้นกฎหมายจึงต้องกำหนดเครื่องมือและให้อำนาจแก่รัฐบาลเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชน ซึ่งในการศึกษาเพื่อหาแนวทางปฏิรูปการระงับข้อพิพาททางภาษี จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงการใช้อำนาจของผู้จัดเก็บภาษี อันเป็นวัตถุประสงค์ที่อาจทำให้เกิดข้อพิพาทได้ เพื่อที่เราจะได้ทราบถึงลักษณะข้อพิพาทในคดีและนำไปวิเคราะห์ต่อไป ในส่วนนี้จึงขอทำการศึกษาแยกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ การประเมินภาษี การออกคำสั่งทางปกครอง และการออกกฎ

2.1.1 การประเมินภาษี

การประเมินภาษีเป็นอำนาจอย่างหนึ่งของผู้จัดเก็บภาษีที่กฎหมายให้ไว้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและเพื่อใช้เรียกเก็บภาษีเข้าสู่คลังโดยครบถ้วน โดยกฎหมายจะกำหนดวิธีการประเมินในแต่ละประเภทของภาษีตามแต่ความเหมาะสม แต่โดยทั่วไปแล้วจะจำแนกหลักเกณฑ์การประเมินเป็น 2 วิธี คือ

2.1.1.1 การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษีเอง (Taxpayer Active System)

เป็นวิธีการที่กฎหมายกำหนดภาระหน้าที่ในการประเมินภาษีให้ตกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและคิดคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเพื่อนำเงินภาษีไปชำระแก่เจ้าพนักงาน โดยเจ้าพนักงานจะเป็นผู้ตรวจสอบ

ความถูกต้องของการประเมินภาษีตนเองของผู้เสียภาษีแต่ละราย¹ เพราะในความเป็นจริงของรัฐทุก รัฐจะมีประชากรผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากกว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี วิธีการนี้จึงเป็นการ ผลักภาระให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ประเมินตนเอง และหากให้เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ประเมินภาษีของผู้ เสียภาษีแต่ละรายย่อมเกิดความล่าช้าในการจัดเก็บได้ ประกอบกับผู้เสียภาษีย่อมเป็นผู้ที่รู้ข้อมูล เกี่ยวกับรายได้และทรัพย์สินของตนเองมากที่สุด วิธีการนี้จึงเหมาะสำหรับการจัดเก็บภาษีบาง ประเภทที่ผู้เสียภาษีมีข้อมูลและข้อมูลดังกล่าวสามารถตรวจสอบได้อย่างชัดเจน ในประเทศไทยมีการ นำวิธีการดังกล่าวมาใช้สำหรับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2.1.1.2 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (Taxpayer Passive System)

เป็นการที่กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีมีอำนาจในการประเมินภาษี ของผู้เสียภาษีและแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีตามที่กฎหมายกำหนด² ซึ่งการประเมินในลักษณะนี้ อาจเกิดการใช้อำนาจประเมินใน 2 รูปแบบ รูปแบบแรก เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมี หน้าที่ประเมินภาษีของตนเองเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีให้ถูกต้อง แต่ผู้เสีย ภาษีไม่ทำการตามที่กฎหมายกำหนดหรือยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้องก็เป็นอำนาจที่เจ้าพนักงานประเมิน สามารถทำการประเมินภาษีให้ถูกต้องและเรียกให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีได้³ และรูปแบบที่สอง คือ กรณีที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานต้องจัดทำข้อมูลทรัพย์สิน สิ่งของหรือสิ่งที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี จัดทำทะเบียนผู้เสียภาษี แล้วจึงทำการประเมินภาระภาษีตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กฎหมายกำหนด แล้วจึงมีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีรับทราบและทำการชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนตามเวลาที่กำหนด โดยในรูปแบบนี้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ตรวจสอบถึงความถูกต้องของรายการประเมินที่ได้รับแจ้งจาก เจ้าหน้าที่และมีหน้าที่เสียภาษีให้ครบถ้วนเท่านั้น⁴ โดยในประเทศไทยมีการนำรูปแบบการประเมิน ภาษีโดยเจ้าพนักงานตามรูปแบบที่สองมาใช้กับภาษีทรัพย์สินซึ่งจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่นและผู้เสียภาษีไม่อาจประเมินมูลค่าทรัพย์สินได้เองจึงเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่จะทำการ ประเมินและจัดเก็บภาษี ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย

การประเมินภาษีแม้จะเป็นการใช้อำนาจทางปกครองก็ตาม แต่โดยทางปฏิบัติแล้ว กระบวนการประเมินภาษียังไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อสิทธิของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด เพราะเป็นเพียง กระบวนการภายในของฝ่ายปกครองในการเตรียมการและดำเนินการของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), น.216

² เพ็งอ่าง, น.216

³ มาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), น.330

เพื่อจัดให้มีคำสั่งประเมินภาษีเท่านั้น หรืออีกนัยหนึ่งก็คือการพิจารณาทางปกครอง⁵ ส่วนที่จะมีผลกระทบโดยตรงต่อผู้เสียภาษีก็คือการออกหนังสือแจ้งให้ชำระค่าภาษีหรือแจ้งการประเมิน อันเป็นการออกคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ดังนั้นจึงต้องทำการศึกษาถึงลักษณะและรูปแบบของคำสั่งทางปกครองอันเป็นเครื่องมือสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีสามารถจัดเก็บภาษีได้

2.1.2 อำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองทางภาษีอากร

ตามที่ได้ศึกษามาในข้างต้นแล้วว่า การจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจของหน่วยงานรัฐ ซึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครอง กฎหมายจึงต้องกำหนดให้หน่วยงานของรัฐมีอำนาจบังคับที่เหนือกว่าประชาชนทั่วไปในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน ซึ่งตามประมวลรัษฎากร ส่วนที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรจะมีส่วนสำคัญที่นำคำสั่งทางปกครองมาใช้ ได้แก่ (1) กรณีเจ้าพนักงานประเมินออกคำสั่งประเมินภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีอากรตามที่ถูกประเมิน และก่อให้เกิดอำนาจบังคับและจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้ (2) กรณีอธิบดีกรมสรรพากรใช้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างชำระตามมาตรา 12 ของประมวลรัษฎากร ซึ่งจะใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษีอากรตามที่ถูกประเมิน (3) คำสั่งเกี่ยวกับการคืนหรือไม่คืนภาษีอากร และ (4) คำสั่งเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อมีการอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน แต่อย่างไรก็ดีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดความหมาย สถานะและลักษณะของคำสั่งทางปกครองต่างๆที่กล่าวมาข้างต้นไว้โดยตรง จึงต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาอธิบายและบังคับใช้กับการประเมินภาษี ดังนี้

2.1.2.1 ความหมายของคำสั่งทางปกครองทางภาษีอากร

ความหมายของคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดไว้ สามารถแยกได้เป็น 2 ประการ คือ ประการแรก คือคำสั่งทางปกครองโดยสภาพ ตามมาตรา 4 ที่กำหนดความหมายของ คำสั่งทางปกครอง ไว้ว่า การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อให้เกิดเปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ ซึ่งเรียกอีกนัยหนึ่งว่า คำสั่งทางปกครอง

⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 “การพิจารณาทางปกครอง” หมายความว่า การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง

โดยสภาพ และประการที่สอง เป็นกรณีอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้มอบอำนาจให้องค์กรฝ่ายปกครองมีอำนาจกำหนดว่าการใดเป็นคำสั่งทางปกครองได้เอง ซึ่งย่อมมีผลทำให้ช่วยขจัดความไม่ชัดเจนแน่นอน ว่าคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่ และทำให้บุคคลผู้รับทราบคำสั่งดังกล่าวได้รู้ถึงหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติต่อไป⁶ หรือเรียกอีกนัยหนึ่งว่าคำสั่งทางปกครองตามที่กฎหมายกำหนด ปัจจุบันมีกฎกระทรวงฉบับที่ 12 ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้คำสั่งเกี่ยวกับกิจการบางประเภทเป็นคำสั่งทางปกครองตามที่บัญญัติดังกล่าวกำหนดไว้ แต่ในกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวไม่ได้มีการกำหนดให้คำสั่งที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประมวลรัษฎากรเป็นคำสั่งทางปกครองตามกฎกระทรวง ดังนี้ คำสั่งประเมินภาษี คำสั่งบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และผลพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรทั้งหมดย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองโดยสภาพ ดังนั้น การที่ เจ้าพนักงานประเมิน อธิบดีกรมสรรพากร และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะออกคำสั่งทางปกครองตามอำนาจหน้าที่ของตนตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด จึงต้องพิจารณาว่าคำสั่งนั้นๆ มีองค์ประกอบที่ครบถ้วนเป็นคำสั่งทางปกครองและมีความชอบด้วยกฎหมายทั้งทางด้านเนื้อหาและรูปแบบของคำสั่งทางปกครองแล้วหรือไม่ ประกอบด้วย

2.1.2.2 องค์ประกอบของคำสั่งทางปกครองทางภาษีอากร

จากที่ได้วิเคราะห์มาแล้วข้างต้นว่าคำสั่งทางภาษีอากรมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองโดยสภาพ คำสั่งต่างๆทางภาษีอากรจึงต้องมีองค์ประกอบครบ 5 ประการ ตามความหมายในทางทฤษฎี และตามที่บัญญัติในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ดังนี้⁷

(1) กระทำโดยเจ้าหน้าที่

เนื่องจากองค์กรทางปกครองนั้นไม่มีชีวิต การกระทำการต่างๆจึงต้องกระทำผ่านเจ้าหน้าที่ ไม่ว่าจะเจ้าหน้าที่นั้นจะเป็น บุคคลธรรมดา ได้แก่ข้าราชการต่างๆ หรือพนักงานราชการส่วนท้องถิ่น หรือ คณะบุคคล เช่น คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจทำการออกคำสั่งทางปกครองได้นั้น จะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ที่กฎหมายได้กำหนดให้มีอำนาจกระทำได้หรือเป็นกรณีที่กฎหมายนั้นๆกำหนดให้มอบอำนาจให้ออกคำสั่งได้ โดยประมวลรัษฎากร

⁶ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, กฎหมายปกครอง ภาคทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติราษฎร์ ,2554), น.127

⁷ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : จีระชัยการพิมพ์, 2540), น.100-114

กำหนดตัวเจ้าพนักงานประเมินโดยให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินได้⁸

หรือกรณีการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรที่กฎหมายกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นหนึ่งในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ แต่ก็กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถมอบอำนาจให้ผู้แทนทำการพิจารณาเป็นหนึ่งในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนได้⁹ หรือการออกคำสั่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ก็สามารถมอบอำนาจตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2535¹⁰ ในกรณีที่ไม่มีความหมายเฉพาะกำหนดอำนาจไว้

(2) ใช้อำนาจรัฐหรืออำนาจทางปกครอง

การกระทำโดยเจ้าหน้าที่จะถือเป็นการมีคำสั่งทางปกครองนั้น จะต้องเป็นการใช้อำนาจตามที่กฎหมายกำหนดให้ทำได้ และอำนาจตามกฎหมายนี้ต้องเป็นการใช้อำนาจตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น และต้องเป็นการใช้อำนาจเพียงฝ่ายเดียวบังคับแก่เอกชน โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมแต่อย่างใด โดยไม่จำกัดว่าคำสั่งทางปกครองนั้นจะให้ประโยชน์หรือเป็นโทษแก่ประชาชนก็ตาม ซึ่งการออกคำสั่งทางปกครองตามประมวลรัษฎากรไม่ว่าจะเป็นคำสั่งประเมินภาษี คำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สิน หรือคำสั่งที่เกี่ยวกับผลพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี เป็นคำสั่งที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้อำนาจเพียงฝ่ายเดียวเหนือผู้เสียภาษี

(3) กำหนดสภาพทางกฎหมาย

คำสั่งทางปกครองที่ออกไปนั้นจะต้องมีความมุ่งประสงค์กำหนดผลทางกฎหมายอันเป็นนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลอย่างใดอย่างหนึ่งเสมอ ไม่ว่าจะเป็นการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับสิทธิใดๆของเอกชน อันเป็นการแสดงเจตนาในทางกฎหมาย การก่อตั้งนิติสัมพันธ์หรือกำหนดกฎหมายเกณฑ์นั้น กล่าวคือ ก่อนการมีคำสั่งประเมินภาษี คำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง สิทธิต่างของผู้เสียภาษีจะยังไม่ได้รับผลกระทบแต่ประการใด เช่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมาไต่สวนหรือให้นำส่งเอกสาร บัญชีหรือหลักฐานอื่นเพื่อประกอบการประเมินภาษี หรือกรณีที่กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ใช้อำนาจในการเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้บุคคลนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดง ตามมาตรา 19 และมาตรา 32 ของประมวลรัษฎากร ย่อมไม่ใช่การออกคำสั่งทางปกครอง เพราะเป็นเพียงกระบวนการที่เจ้าหน้าที่ดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริง ก่อนมีคำสั่งทางปกครองเท่านั้น หมายถึงที่เรียกมาไต่สวนหรือเรียกเอกสารหลักฐานนั้น

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 4

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

¹⁰ พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2535 มาตรา 38

ไม่ใช่คำสั่งที่กระทบสิทธิของผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์แต่อย่างใด แม้กระบวนการดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในภายหลัง ก็ยังไม่อาจถือได้ว่ากระบวนการนั้นเป็นคำสั่งทางปกครองได้ แต่เมื่อเสร็จสิ้นกระบวนการตามที่ได้กล่าวข้างต้นแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีคำสั่งประเมินภาษีหรือยึด आयัตทรัพย์สินของผู้เสียภาษี หรือผลพิจารณาอุทธรณ์เป็นประการใด คำสั่งที่ออกไปหลังจากนั้นจึงจะเป็นคำสั่งที่กระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง การพิจารณาความหมายของคำสั่งทางปกครองในแง่นี้ จะทำให้สามารถแยกความมีผลของคำสั่งทางปกครองต่าง ๆ ทางภาษีได้ว่าคำสั่งที่เกิดจากเจ้าพนักงานกรมสรรพากรในชั้นการพิจารณาทางปกครองก่อนออกคำสั่งต่าง ๆ เมื่อไม่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษีโดยตรงแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมไม่ใช่ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิหรือเป็นผู้ได้รับความเสียหายจากการกระทำของเจ้าพนักงานที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

(4) คำสั่งเกิดผลเฉพาะกรณี

คำสั่งทางปกครองจะต้องกระทำโดยมุ่งกำหนดสภาพทางกฎหมายที่เป็นอยู่ในกรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะ กล่าวคือ สภาพบังคับของคำสั่งประเมินภาษีอากร คำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้าง และผลการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีผลถึงบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะ ไม่ว่าจะเป็นผู้ถูกประเมิน หรือผู้ยื่นอุทธรณ์การประเมิน และคำสั่งนั้นมีจุดมุ่งหมายให้มผลกับข้อเท็จจริงใจข้อเท็จจริงใด ข้อเท็จจริงหนึ่งเท่านั้น จะไม่สามารถมีผลไปถึงบุคคลอื่นหรือข้อเท็จจริงอื่นนอกจากคำสั่งนั้นไม่ได้ เช่นคำสั่งประเมินภาษีที่กำหนดจำนวนเงินค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องนำมาจ่ายให้แก่องค์กรที่มีหน้าที่เก็บภาษี หรือผลพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีที่จะมีผลเฉพาะผู้ยื่นอุทธรณ์เท่านั้น ไม่มีผลไปยังผู้ที่ไม่ได้ยื่นคำอุทธรณ์ เป็นต้น คุณสมบัติข้อนี้จึงเป็นสิ่งที่ทำให้คำสั่งทางปกครองแตกต่างไปจากกฎที่มุ่งหมายใช้เป็นการทั่วไป

(5) มีผลภายนอกโดยตรง

คำสั่งทางปกครองที่เกิดผลตามกฎหมายแล้ว จะต้องมีการแสดงผลออกไปยังภายนอก โดยการแจ้งคำสั่งนั้นออกไปยังผู้รับคำสั่ง หากปรากฏว่าผลของคำสั่งทางปกครองยังอยู่ภายในแล้วก็ยังคงมีผลแต่เพียงการเตรียมการหรือการพิจารณาออกคำสั่งเท่านั้น และผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองก็ยังไม่ได้รับการกระทบสิทธิหรือต้องปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองนั้นแต่ประการใด โดยการพิจารณาว่าคำสั่งนั้นมีผลออกไปภายนอกโดยตรงหรือไม่ต้องพิจารณาจากเนื้อหาคำสั่งเป็นรายกรณี เช่น การที่ผู้บังคับบัญชา สั่งให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีผู้เสียภาษีรายหนึ่ง เช่นนี้คำสั่งของผู้บังคับบัญชายังคงเป็นเพียงคำสั่งภายใน ยังไม่มีผลเป็นคำสั่งทางปกครองไปยังภายนอกเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งการทำให้คำสั่งมีผลไปยังภายนอกฝ่ายปกครองนี้ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 34 ว่า คำสั่งทางปกครองอาจทำเป็นหนังสือหรือวาจาหรือการสื่อความหมายในรูปแบบใดก็ได้ แต่ต้องมีข้อความหรือความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะเข้าใจได้ จึงแสดงให้เห็นว่าการแจ้งคำสั่งประเมินภาษีหรือผลการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้า

พนักงานกรมสรรพากรสามารถแจ้งในลักษณะใดก็ได้ แต่ในทางปฏิบัติก็จะใช้การแจ้งเป็นหนังสือ ซึ่งในหนังสือแจ้งการประเมินหรือผลพิจารณาอุทธรณ์ก็จะต้องมีการประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงและเหตุผลอันเป็นข้อสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจด้วย¹¹ มิเช่นนั้นย่อมเป็นการประเมินหรือการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

2.1.2.3 ความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางภาษีอากร

ตามที่ได้วิเคราะห์ไปในเบื้องต้นแล้วว่า การออกคำสั่งทางภาษีอากรเป็นลักษณะของคำสั่งทางปกครอง ซึ่งตามทฤษฎีกฎหมายแล้วคำสั่งทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ออก จะต้องถูกควบคุมด้วยหลักความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง เพื่อเป็นหลักประกันความเป็นธรรมในคำสั่งทางปกครองที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน แต่อย่างไรก็ดีประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรไว้โดยชัดแจ้ง ดังนี้ จึงต้องพิจารณาจากหลักกฎหมายที่ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรประกอบกันด้วย โดยสามารถแยกการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางภาษีอากรออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) ความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางภาษีอากรในทางรูปแบบ

ประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการออกคำสั่งต่างๆ ไว้โดยชัดแจ้ง ว่าจะจะเป็น คำสั่งประเมินภาษี คำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง หรือการแจ้งผลพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้น จึงไม่มีแบบแผนในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษีโดยชัดแจ้ง แต่ก็มีคำพิพากษาศาลฎีกาบางฉบับที่หยิบยกเอาแนวปฏิบัติที่ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้กับการแจ้งคำสั่งทางภาษีอากรบางมาตราโดยเฉพะการแจ้งผลของคำสั่งทางภาษีอากร แต่จากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาจะเห็นได้ว่าการยอมรับว่าคำสั่งทางภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง แต่กลับไม่นำหลักการเกี่ยวกับการออกคำสั่งทางปกครองทั้งหมดตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งจากหลักการที่ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าว สามารถแยกออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

(1.1) ส่วนที่เกี่ยวกับอำนาจขององค์กรและเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่ง

ในส่วนนี้เป็นกรณีที่กฎหมายเฉพาะกำหนดให้เจ้าหน้าที่หรือองค์กรใดมีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองในการดำเนินภารกิจทางปกครองของตนแล้วผู้ที่ทำหน้าที่ออกคำสั่งทางปกครองนั้นๆ ได้ จะต้องเป็นผู้ที่กฎหมายกำหนดตำแหน่งให้มีอำนาจและต้องกระทำหรือใช้ดุลยพินิจภายในกรอบอำนาจที่กฎหมายกำหนด รวมถึงอยู่ในกรอบพื้นที่ที่ตนเองรับผิดชอบเท่านั้น ซึ่งในส่วนนี้

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2747/2546 และคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 443/2549, สืบค้นเมื่อวันที่ 15 กรกฎาคม 2558, <http://www.deka2007.supremecourt.or.th/deka/web/search.jsp>

กรมสรรพากรได้กำหนดหน่วยงานและตำแหน่งต่างๆที่รับผิดชอบไว้ในกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2545 และสำหรับการประเมินภาษีก็มีประกาศ กระทรวงการคลังหลายฉบับที่แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมิน นอกจากนี้ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ที่กำหนดตัวเจ้าพนักงาน กรมสรรพากรที่มีอำนาจในการพิจารณาคำอุทธรณ์ก่อนเสนอไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรด้วย

แม้จะมีกฎหมายลำดับรองกำหนดตำแหน่งและหน้าที่ของเจ้าพนักงาน กรมสรรพากรไว้ในการดำเนินกระบวนการออกคำสั่งทางภาษีอากรไว้แล้วก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องก็ยังขาดหลักประกันความเป็นธรรมเกี่ยวกับลักษณะของเจ้าหน้าที่บาง ประการที่อาจทำให้เกิดความไม่เป็นกลางในการออกคำสั่งได้ ซึ่งส่วนดังกล่าวจะต้องนำ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้ โดยแยกเป็นสองประเภทคือความไม่เป็นกลางโดย สภาพภายนอก และความไม่เป็นกลางโดยสภาพภายใน¹²

ความไม่เป็นกลางโดยสภาพภายนอก คือการพิจารณาจากฐานะและความสัมพันธ์ ส่วนตัวระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีในการออกคำสั่งทางปกครอง โดยเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งจะต้อง ไม่มีความสัมพันธ์กับคู่กรณีโดยเป็นคู่หมั้น คู่สมรส ญาติ ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้พิทักษ์ ผู้แทนหรือ ตัวแทน เจ้าหน้าที่หรือลูกหนี้ หรือนายจ้าง และเจ้าหน้าที่จะต้องไม่เป็นคู่กรณีเสียเอง¹³ ส่วนความไม่เป็น กลางโดยสภาพภายใน คือกรณีที่แม้เจ้าหน้าที่จะไม่มีความสัมพันธ์ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นแต่หากมี พฤติการณ์หรือการใดที่มีสภาพร้ายแรงจนอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นธรรมได้¹⁴ ตัวอย่างเช่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรได้เคยแจ้งต่อร้านขายอาหารว่ายอดการ เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยังคงต่ำอยู่จึงขอให้ช่วยจ่ายภาษีเพิ่มแต่เจ้าของร้านไม่ยินยอม เจ้าพนักงานประเมิน จึงทำการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มร้านอาหารดังกล่าวในจำนวนที่สูงเกินความเป็นจริง เช่นนี้ต้องถือว่า เจ้าพนักงานประเมินคนดังกล่าวมีความไม่เป็นกลางโดยสภาพภายใน และคำสั่งประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มของร้านอาหารดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย และไม่เป็นการกระทบกระเทือนถึง การกระทำที่เจ้าหน้าที่ผู้นั้นได้กระทำลงไป¹⁵ เป็นต้น ซึ่งหลักความไม่เป็นกลางของผู้พิจารณาออก คำสั่งนี้ได้ถูกนำไปใช้กับกรณีที่มีการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองโดยองค์กรกลุ่มหรืออีกนัยหนึ่งคือ การพิจารณาออกคำสั่งในรูปของคณะกรรมการด้วย

¹² วรเจตน์ ภาคีรัตน์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ* ที่ 6, น.162-170

¹³ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

¹⁴ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

¹⁵ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

(1.2)- กระบวนการและขั้นตอนการออกคำสั่ง

เป็นกระบวนการคุ้มครองสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองในช่วงระหว่างการพิจารณาทางปกครอง โดยเป็นกรณีที่กฎหมายให้สิทธิคู่กรณีตรวจสอบและกำหนดขั้นตอนให้เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติก่อนที่จะได้มีคำสั่งทางปกครอง ได้แก่

- การรับฟังคู่กรณีโดยให้คู่กรณีมีโอกาสทราบข้อเท็จจริงและโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตนในกรณีที่คำสั่งทางปกครองนั้นอาจกระทบสิทธิของบุคคลนั้นๆ เว้นแต่ คำสั่งนั้นเป็นคำสั่งที่ให้สิทธิแก่คู่กรณี หรือเป็นกรณีที่จำเป็นรีบด่วนหากปล่อยให้เนิ่นช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือจะกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ กรณีจะมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายหรือกฎกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครองต้องล่าช้าออกไป กรณีเป็นข้อเท็จจริงที่คู่กรณีนั้นเองได้ให้ไว้ในคำขอ คำให้การหรือคำแถลง หรือโดยสภาพเห็นได้ชัดในตัวว่าการให้โอกาสโต้แย้งข้อเท็จจริงไม่อาจกระทำได้หรือเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง¹⁶

- การให้สิทธิคู่กรณีตรวจสอบเอกสาร¹⁷ กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ต้องเปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถตรวจสอบเอกสารที่ปรากฏในกระบวนการพิจารณาเพื่อทำคำสั่งทางปกครองที่คู่กรณีต้องรู้เพื่อใช้สิทธิหรือป้องกันสิทธิของตนเองได้ แต่หากคู่กรณีขอเพื่อดูเพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น ต้องการทราบความคืบหน้าของการพิจารณาเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ให้ตรวจสอบได้¹⁸ และเอกสารที่ขอตรวจสอบดูต้องไม่ใช่เอกสารที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ¹⁹

- เจ้าหน้าที่ไม่จำเป็นต้องผูกพันกับพยานหลักฐานของคู่กรณี²⁰ เท่านั้นแต่สามารถทำการแสวงหาข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานเพิ่มเติมในลักษณะใดที่สวนไม่ว่าจะเป็นการรับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือขอข้อเท็จจริงจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ หรือทำการออกตรวจสถานที่ก็ได้เพื่อให้ได้พยานหลักฐานครบถ้วนเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง²¹

- สิทธิที่จะนำทนายความหรือที่ปรึกษาเข้ามาในกระบวนการพิจารณา ในกรณีที่ต้องเข้าพบหรือปรากฏตัวต่อเจ้าหน้าที่²²

- การแจ้งสิทธิ กฎหมายกำหนดให้ทำการแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบ และถ้าเป็นกรณีที่คู่กรณียื่นคำขอ เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จะตรวจสอบความเรียบร้อยและสมบูรณ์ของคำขอและแนะนำให้ทำคำขอให้สมบูรณ์ รวมทั้งในกรณีเอกสารไม่

¹⁶ มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

¹⁷ มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

¹⁸ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถ* ที่ 6, น.176-177

¹⁹ มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

²⁰ มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

²¹ มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

²² มาตรา 23 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ครบถ้วนเจ้าหน้าที่จะต้องขอให้ทำการส่งเอกสารเพิ่มเติม แต่จะปฏิเสธคำขอเพราะเหตุที่เอกสารไม่ครบหาได้ไม่ เว้นแต่คู่กรณีจะไม่ทำการส่งเอกสารตามคำสั่งและระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนด²³

(1.3) แบบและเหตุผลในคำสั่ง

ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติใดที่กำหนดถึงแบบของการแจ้งการกระเงินภาษีอากร หรือการแจ้งผลพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ ทำให้แต่เดิมก่อนมีการตราพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อบังคับใช้นั้น มีปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการออกคำสั่งต่างๆตามประมวลรัษฎากร เพราะไม่ได้ถูกกำหนดว่าจะต้องมีรูปแบบหรือกระบวนการแจ้งคำสั่งอย่างไร ทำให้เกิดปัญหาถึงความไม่แน่นอนถึงผลของการออกคำสั่งและการแจ้งคำสั่งเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นๆ แต่เมื่อภายหลังจากการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดรูปแบบของคำสั่งทางปกครองไว้อย่างชัดเจนว่าการออกคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด²⁴ คือ (1) ทำเป็นหนังสือ (2) ทำโดยวาจา แต่ถ้าออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาแล้วผู้รับคำสั่งนั้นร้องขอและโดยมีเหตุผลอันสมควรภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่มิคำสั่งดังกล่าว เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งต้องยืนยันคำสั่งนั้นเป็นหนังสือ²⁵ (3) การสื่อความหมายในรูปแบบอื่น เช่น สัญญาณจราชจร หรือสัญญาณมือของตำรวจจราชจร เป็นต้น นอกจากนี้ยังได้กำหนดเนื้อหาที่จะต้องระบุในคำสั่งทางปกครอง เพื่อให้แนวทางในการออกคำสั่งทางปกครองเป็นไปในแนวทางเดียวกันและเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองที่จะได้รู้ถึงเนื้อหาของคำสั่งเพื่อใช้สิทธิในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งได้ต่อไป กล่าวคือในคำสั่งทางปกครองนั้นจะต้องระบุถึง วัน เดือน และปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น²⁶ และเหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบไปด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างถึง และข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ²⁷ ซึ่งศาลฎีกาก็ได้มีคำพิพากษาที่ 4389/2547²⁸ ซึ่งได้นำหลักการข้างต้น มาวินิจฉัยว่าหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อทำเป็นหนังสือต้องทำให้ถูกต้อง ตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 จึงต้องให้เหตุผลไว้ด้วยทั้งเหตุผลในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิงและเหตุผลใน

²³ มาตรา 27 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง(ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2557

²⁴ มาตรา 34 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

²⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 34

²⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 36

²⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37

²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มิถุนายน 2558

ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ แม้การแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 20 และ 34 มิได้ระบุว่าต้องให้เหตุผล แต่บทบัญญัติดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 จึงต้องใช้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แทน ที่กล่าวข้างต้นมาใช้ในการแจ้งผลการประเมินภาษีอากรและการแจ้งผลพิจารณาอุทธรณ์ด้วย²⁹

(2) ความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางภาษีอากรในทางเนื้อหา

เนื่องจากได้วิเคราะห์มาในเบื้องต้นแล้วว่าคำสั่งทางภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ดังนั้น ความชอบด้วยกฎหมายทางเนื้อหาของคำสั่งทางภาษีอากรนั้น จึงต้องมีเนื้อหาที่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายหมายของคำสั่งทางปกครองด้วย กล่าวคือ คำสั่งทางภาษีอากรจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์สำคัญของหลักความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง คือ 1)หลัก การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดกฎหมาย 2) หลัก ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ ซึ่งสามารถอธิบายได้โดยสรุปว่า การที่เจ้าพนักงานประเมิน อธิบดีกรมสรรพากร หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำสั่ง ประเมินภาษี คำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง หรือ คำสั่งวินิจฉัยอุทธรณ์ จะต้องเป็นคำสั่งที่ไม่ขัดต่อบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญ ประมวลรัษฎากร หรือ กฎหมายลำดับรองต่างๆ ที่กำหนดไว้ และจะออกคำสั่งต่าง ๆ ที่ไม่มีกฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้ไม่ได้ เว้นแต่จะเป็นการใช้ดุลพินิจเพื่อพิจารณาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นว่าสามารถมีคำสั่งไปในทิศทางใดและ กำหนดให้คำสั่งมีความชัดเจนสามารถปฏิบัติได้ทางข้อเท็จจริงและไม่ขัดต่อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

นอกจากการที่ต้องคำนึงถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองแล้ว การออกคำสั่งทางภาษีอากรยังต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรด้วย เพราะแม้กฎหมายภาษีอากรจะเป็นกฎหมายมหาชนก็ตาม แต่กฎหมายภาษีอากรก็ยังมีลักษณะพิเศษเป็นไปตามแต่ละประเภทของภาษี ทำให้กฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับจึงมีบทบัญญัติที่ขัดต่อแนวความคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้³⁰ เช่น การกำหนดให้มีคณะบุคคลซึ่งถือเป็นหนึ่งหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร แต่คณะบุคคลดังกล่าวไม่ถือเป็นบุคคล หรือนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่ง การออกคำสั่งทางภาษีอากรต่อคณะบุคคล จึง

²⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และดุยลักษณ์ ตรีชูธรรม, ประมวลรัษฎากร (ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกาย่อ), พิมพ์ครั้งที่ 10, (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2554), น.39

³⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อ้าวแล้ว เชิงอรรถ ที่ 1, น.76

สามารถทำได้ แต่อาจเกิดปัญหาทางปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องกับการฟ้องคดีต่อศาลที่คณะบุคคลไม่ใช่บุคคลตามกฎหมายที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ต้องฟ้องในนามของบุคคลธรรมดา

2.1.3 อำนาจในการออกกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่กำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร โดยมีการประมวลกฎหมายต่างๆมารวบรวมไว้เป็นโครงสร้างของภาษี ไม่ว่าจะเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี สิ่งที่สามารถนำมาลดหย่อนภาษีได้ แต่อย่างไรก็ดี เพื่อให้เกิดความคล่องตัวและความยืดหยุ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษี รวมทั้งเพื่อรองรับความเปลี่ยนแปลงต่อสิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งยากแก่การที่ฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องแก้ไขกฎหมายในอนาคต ฝ่ายนิติบัญญัติผู้ร่างประมวลรัษฎากรจึงเปิดช่องโดยให้ฝ่ายรัฐบาลสามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อใช้บริหารจัดการเก็บภาษีได้เอง ไม่ว่าจะ เป็น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ฯลฯ ซึ่งกฎหมายลำดับรองดังกล่าวนี้เรียกโดยรวมว่ากฎ หรือในทางวิชาการได้ให้ความหมายว่า กฎหมายถึง บรรทัดฐานต่างๆในทางกฎหมายที่ได้รับการบัญญัติขึ้นในลักษณะที่เป็นนามธรรม และใช้บังคับเป็นการทั่วไป โดยองค์กรของรัฐที่ใช้อำนาจในลักษณะที่เป็นอำนาจบริหาร หรือโดยนิติบุคคลทางกฎหมายมหาชนที่มีอำนาจปกครองตนเอง เพื่อกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดการปกครองของรัฐ ทั้งนี้ไม่หมายความรวมถึงการตราพระราชกำหนด³¹

จากความหมายข้างต้นจึงพอจะสรุปความหมายของกฎได้ว่า กฎ คือกฎหมายลำดับรองที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไป แต่จะต้องมีฐานของกฎหมายในลำดับพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดให้อำนาจในการออกกฎนั้นๆได้ เหตุผลก็เนื่องจาก

(1) เป็นการลดภาระของรัฐสภา เนื่องจากการออกกฎหมายโดยรัฐสภานั้นมีกระบวนการและขั้นตอนเป็นจำนวนมาก และในกฎหมายนั้นๆไม่สามารถทำการรองรับความต้องการของบุคคลแต่ละพื้นที่ได้ทั้งหมด ดังนั้นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดจึงมักจะเปิดช่องให้หน่วยงานทางปกครองใช้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองเองเพื่อความเหมาะสมของแต่ละพื้นที่ ซึ่งตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเจนที่สุดคือกรณีมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดประเภทของค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ไม่ได้กำหนดให้สามารถออกกฎ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะปัจจุบันได้ จึงไม่สามารถกำหนดค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้ เว้นแต่จะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดความยุ่งยากและล่าช้า ในทางปฏิบัติจึงมีการใช้อำนาจตามมาตรา 42 (17) ไปออกกฎกระทรวงเพื่อยกเว้นเงินได้ส่วนที่อยู่นอกเหนือมาตรา 47 แทนการหักลดหย่อน เช่น มาตรา 47 (4) กำหนดให้หักค่าลดหย่อนจากเบี่ยประกันภัยตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท และส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษี

³¹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ* ที่ 6, น.269

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (17) ประกอบ ข้อ 2 (61) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ยิ่งแสดงให้เห็นว่าการที่กฎหมายกำหนดให้มีกฎหมายลำดับรอง มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง

(2) ปัญหาทางเทคนิค เนื่องจากกฎหมายบางฉบับใช้บังคับกับหลายเรื่อง และบางเรื่องเป็นปัญหาทางเทคนิคที่สูงเกินกว่าที่นักกฎหมายจะสามารถเข้าใจและนำรายละเอียดทางเทคนิคทั้งหมดมาบรรจุใส่ลงในกฎหมายฉบับเดียวได้ กฎหมายจึงต้องเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่หรือองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญเป็นผู้ระบุถึงเทคนิคนั้นๆ ในกฎหมายลำดับรองเสียเอง

(3) ความยืดหยุ่นของกฎหมาย การกำหนดบทบัญญัติของกฎหมายที่ตายตัวเกินไปอาจทำให้กฎหมายนั้นๆ มีความแข็งกระด้างและไม่อาจผันแปรเพื่อนำไปใช้กับความจำเป็นในแต่ละสถานการณ์ได้ทั้งหมด จึงต้องมีการเปิดช่องให้สามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อพัฒนาต่อบทกฎหมายนั้นให้สามารถปฏิบัติได้จริงในทางปฏิบัติได้อย่างชัดเจนและครอบคลุมกว่า

(4) การดำเนินการในภาวะรีบด่วน การดำเนินงานบางประการของหน่วยงานของรัฐจะต้องกระทำโดยทันทีเพื่อแก้ไขสถานการณ์ดังกล่าว หากต้องรอกการบัญญัติกฎหมายโดยรัฐสภาจะทำให้ไม่สามารถแก้ไขสถานการณ์นั้นได้อย่างทันท่วงที จึงต้องมอบอำนาจให้หน่วยงานของรัฐออกกฎหมายเองเพื่อใช้แก้ปัญหาเหล่านั้นๆ ได้³²

2.1.3.1 ประเภทของกฎตามประมวลรัษฎากร

โดยทางปฏิบัติการออกกฎสามารถแยกประเภทเป็น 2 ประเภท

ประเภทที่ 1 กฎที่ต้องขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี กฎประเภทนี้นั้นส่วนใหญ่จะมีความสำคัญต่อการบริหารงานหรือมีผลกระทบต่อบุคคลทั่วไปในจำนวนมากๆ กฎหมายจึงกำหนดให้กฎในประเภทนี้จะต้องขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี ซึ่งจะมีอยู่ 2 ประเภท คือ

(1) พระราชกฤษฎีกา เป็นกรณีที่มีอำนาจออกพระราชกฤษฎีกา จะต้องเสนอขอความเห็นชอบต่อคณะรัฐมนตรี และให้คณะรัฐมนตรีนำเสนอกราบบังคมทูลโปรดเกล้าต่อพระมหากษัตริย์ เนื่องด้วยรัฐธรรมนูญทุกฉบับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 กำหนดไว้ให้พระมหากษัตริย์มีอำนาจในการตราพระราชกฤษฎีกาโดยคำแนะนำของคณะรัฐมนตรี และมีนายกรัฐมนตรีเป็นผู้รับสนองพระบรมราชโองการ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาที่ออกเพื่อยกเว้นรัษฎากรต่างๆ

ในประมวลรัษฎากรมีกฎหมายหลายมาตรากำหนดให้สามารถออกพระราชกฤษฎีกาได้ โดยเฉพาะมาตรา 3 ที่กำหนดให้รัฐบาลสามารถออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราภาษี³³

³² ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถ ที่ 7*, น.122-123

³³ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 600) พ.ศ. 2559

หรือยกเว้นภาษี³⁴ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับกิจการและสภาพท้องถิ่นที่บางแห่ง รวมทั้งสามารถยกเว้นภาษีแก่บุคคลหรือองค์กรระหว่างประเทศได้ ซึ่งถือเป็นกฎหมายที่สำคัญ และมีผลกระทบสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก นอกจากประมวลรัษฎากรยังให้อำนาจฝ่ายรัฐบาลที่จะกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายตามประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประเภทต่างๆได้³⁵ รวมทั้งกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขของกิจการบางกิจการที่ต้องเสียภาษี เช่น มาตรา 91/2 (6) ที่ให้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ และมีพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 กำหนดรายละเอียดของกิจการดังกล่าวไว้ เป็นต้น

(2) กฎกระทรวง โดยทฤษฎีแล้วรัฐมนตรีจะเป็นผู้มีอำนาจในการออกกฎกระทรวงก็ตาม แต่ด้วยเหตุผลทางประวัติศาสตร์เกี่ยวกับธรรมเนียมปฏิบัติและจารีตประเพณีที่ยอมรับและถือปฏิบัติกันมาอย่างต่อเนื่อง โดยมีการตกลงในคณะรัฐมนตรีให้รัฐมนตรีต้องส่งร่างกฎกระทรวงให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติก่อนเสมอ

ซึ่งในประมวลรัษฎากรก็มีการกำหนดให้รัฐบาลออกกฎกระทรวงเพื่อยกเว้นรัษฎากรที่สำคัญ คือ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (17) ซึ่งได้กำหนดเกี่ยวกับเงินได้จากกิจการต่างๆที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประเภทที่ 2 กฎที่ไม่ต้องขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี กฎประเภทนี้เป็นกฎหมายลำดับรองที่ไม่มีผลกระทบสำคัญจนถึงขนาดต้องได้รับความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี หรืออาจเป็นกฎที่มีผลกระทบต่อบุคคลเฉพาะท้องถิ่นใดท้องถิ่นหนึ่ง ได้แก่ ประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร และข้อบัญญัติท้องถิ่นต่างๆ

กฎหมายภาษีอากรประเภทนี้ในประมวลรัษฎากรมีกำหนดไว้หลายกรณี ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการกำหนดคุณสมบัติและแบบในวิธีปฏิบัติที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตาม เช่น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่เป็นเงินตราไทย ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

³⁴ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 599) พ.ศ. 2559

³⁵ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลง วันที่ 11 ตุลาคม 2545 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 10) เรื่อง กำหนดให้ผู้ทำการค้าของเก่าประเภทรถยนต์มีบัญชีพิเศษ แต่ก็มีประกาศอธิบดีบางฉบับที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีเงินได้โดยตรง เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 207) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับได้ที่ผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป ได้รับ ที่กำหนดให้ผู้ประสบภัยพิบัติต้องลงทะเบียนแจ้งรายการหรือมูลค่าความเสียหายเพื่อจะมีสิทธิได้รับยกให้เงินได้บางกรณีไม่ต้องไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ กรณีดังกล่าวหากกระทำผิดไปจากประกาศอธิบดีฉบับนี้แล้ว ก็อาจจะก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการประเมินหรือการคำนวณภาษีขึ้นได้

2.1.3.2 ความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายเป็นการใช้อำนาจทางปกครองอย่างหนึ่งเช่นเดียวกับการออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของความชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกัน โดยแบ่งเป็นความชอบด้วยกฎหมายในทางรูปแบบและความชอบด้วยกฎหมายในทางเนื้อหา

(1) ความชอบด้วยกฎหมายในทางรูปแบบของกฎหมาย

ความชอบด้วยกฎหมายในทางรูปแบบของกฎหมายนั้นมีความแตกต่างจากความชอบด้วยกฎหมายในทางรูปแบบของคำสั่งทางปกครองเนื่องจาก ความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะเสมือนกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองที่มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดไว้ กล่าวคือ ต้องพิจารณาถึงองค์การที่มีอำนาจออกกฎหมาย ซึ่งจะถูกกำหนดไว้ในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติซึ่งเป็นฐานอำนาจของกฎหมายลำดับรองประเภทต่างๆ ว่าองค์การที่มีอำนาจออกกฎหมายลำดับรองนั้นๆเป็นองค์กรใด และผู้ใดเป็นผู้ทรงอำนาจในการออกกฎหมาย ซึ่งในประมวลรัษฎากรนั้นก็จะมีกำหนดไว้ชัดเจน เช่น มาตรา 3 ที่กำหนดให้สามารถตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราหรือยกเว้นภาษี ซึ่งก็จะเป็นไปตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญที่ให้นายกรัฐมนตรีเป็นผู้สนองพระบรมราชโองการ ส่วนกฎกระทรวง และประกาศกระทรวงการคลัง ประมวลรัษฎากรกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้มีอำนาจในการออกกฎกระทรวงดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายลำดับรองก็ยังไม่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรสามารถออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติบางอย่างได้ เช่น กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (82) กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถออกประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับได้ที่ผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย

อัศศีภัย หรือภัยธรรมชาติได้³⁶ จึงเห็นได้ว่าการใช้อำนาจออกกฎหมายในทางภาษีอากรแม้จะไม่มีกฎหมายกำหนดวิธีปฏิบัติหรือการคุ้มครองสิทธิไว้โดยตรงดังเช่นการออกคำสั่งทางภาษีอากรก็ตาม แต่ก็ยังต้องพิจารณารูปแบบของการออกกฎหมาย และฐานของกฎหมายที่ให้อำนาจในการออกกฎหมายต่างๆได้ และยังคงคำนึงถึงกระบวนการและแบบพิธีของการออกกฎหมายในแต่ละรูปแบบว่ากฎหมายนั้นจะต้องขอความเห็นชอบต่อคณะรัฐมนตรีหรือไม่ เช่น กฎกระทรวงที่ออกโดยไม่ได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีแล้ว ก็จะมีผลไม่ชอบด้วยกฎหมาย และเมื่อการออกกฎหมายเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ องค์การที่จะตราบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนจึงต้องระบุงบกฎหมายที่เป็นฐานแห่งอำนาจในการออกกฎหมายนั้นๆด้วยมิเช่นนั้นกฎหมายดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย³⁷

(2) ความชอบด้วยกฎหมายในทางเนื้อหาของกฎหมาย

โดยหลักแล้วการออกกฎหมายต้องมีฐานอำนาจทางกฎหมายในลำดับที่สูงกว่ากำหนดอำนาจให้ออกกฎหมายได้ ดังนั้นเนื้อหาของกฎหมายที่ออกจะต้องไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจและไม่ขัดต่อกฎหมายสูงสุดอย่างรัฐธรรมนูญ และยังคงคำนึงถึงหลักการความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หลักความยินยอม และหลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษี ซึ่งฝ่ายรัฐบาลคงได้แต่เพียงแปลความ อธิบายขยายความ หรือแต่เพียงกำหนดวิธีปฏิบัติตามกฎหมายแม่บทเท่านั้น³⁸ จะมีเนื้อความแตกต่างไปจากกฎหมายแม่บทไม่ได้

การประเมินภาษี การออกคำสั่งทางปกครอง และการออกกฎหมาย ล้วนเป็นจุดเริ่มต้นของการเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น ซึ่งหากบุคคลผู้ต้องถูกประเมินภาษี ผู้รับคำสั่งทางปกครองหรือคำสั่งให้ชำระหนี้ภาษี หรือต้องตกอยู่ภายใต้กฎ ที่ตนเห็นว่าไม่ได้รับความเป็นธรรม ข้อพิพาททางภาษีกก็เกิดขึ้น ซึ่งก็เป็นหน้าที่ของคู่กรณีพิพาท ไม่ว่าจะเป็นผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ หรือผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ที่จะต้องดำเนินการไปตามสิทธิและหน้าที่ของตนเพื่อทำให้ข้อพิพาททางภาษีนั้นถูกระงับลง ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทต่อไป

2.2 ความหมาย และลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากร

สำหรับความหมายของคำว่าข้อพิพาททางภาษีนั้นสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

³⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 207) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับผู้ที่ผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัศศีภัย หรือภัยธรรมชาติที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป ได้รับ

³⁷ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ ที่ 6*, น.273-276

³⁸ วุฒิวรรษ ดีประชา, “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.109

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานได้อธิบายคำว่า ข้อ หมายถึง เนื้อความตอนหนึ่งๆ ใจความสั้นๆ ของเรื่อง ข้อความ เช่น ข้อพิพาท ข้อยุติ³⁹

คำว่า พิพาท หมายถึง โต้แย้งสิทธิ เช่น พิพาทเรื่องที่ดิน พิพาทเรื่องมรดก⁴⁰

คำว่าข้อพิพาทตามความหมายทั่วไป หมายถึง ข้อความหรือเนื้อความที่มีการยกขึ้นหรือโต้แย้งในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หากเป็นข้อพิพาทตามนัยกฎหมาย หมายถึง ข้อโต้แย้งระหว่างคู่ความหรือคู่กรณีในเรื่องสิทธิหรือหน้าที่ในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง⁴¹

โดยข้อพิพาทในทางกฎหมายนั้นส่วนใหญ่จะมีการแยกข้อพิพาทในทางกฎหมายออกเป็น 3 ประเภท คือ ข้อพิพาททางแพ่ง ข้อพิพาททางอาญา และข้อพิพาททางปกครอง แต่สำหรับการระงับข้อพิพาทในทางภายในวิทยานินธ์ฉบับนี้ไม่ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับข้อพิพาททางอาญา จึงขอให้ความหมายเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางแพ่ง และข้อพิพาททางปกครองเท่านั้น

2.2.1 ลักษณะของข้อพิพาททางแพ่ง

เป็นข้อพิพาทที่คู่กรณีมีสถานะเท่าเทียมกันและตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค⁴² และเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากนิติสัมพันธ์ทางแพ่งหรือนิติกรรมตามกฎหมายเอกชน ซึ่งจะอยู่ภายใต้หลักความเป็นอิสระในทางแพ่งหรือเสรีภาพในการทำสัญญา⁴³ ไม่ถูกควบคุมโดยรัฐ แต่วัตถุประสงค์ของนิติกรรมนั้นจะต้องอยู่ภายใต้หลักความสงบเรียบร้อยของประชาชน คือต้องไม่ขัดต่อกฎหมายที่ห้ามโดยชัดแจ้ง และไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน⁴⁴ และข้อพิพาททางแพ่งนั้นยังรวมถึงข้อพิพาทที่เกิดจากนิติเหตุด้วย เช่น ข้อพิพาทที่เกิดจากการละเมิด การจัดการงานนอกสั่ง หรือลางมิควรได้ ซึ่งหากเกิดข้อพิพาทตามที่กล่าวมาข้างต้นก็ต้องนำข้อพิพาทนั้นเข้าสู่กระบวนการต่างๆ เพื่อระงับข้อพิพาท ไม่ว่าจะเป็นการระงับข้อพิพาททางเลือก เช่น การอนุญาโตตุลาการ หรือการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท รวมถึงการฟ้องคดีต่อศาลผู้ที่มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่ง

³⁹ ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542, (กรุงเทพมหานคร : ศิริวัฒนาอินเตอร์, 2542) น.

⁴⁰ เท็งอ๋อง, น.

⁴¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.227

⁴² ชาญชัย แสงศักดิ์, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส,” *วารสารกฎหมายปกครอง*, เล่ม 9 , ตอน 1, หน้า 173 (เมษายน 2533)

⁴³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.228

⁴⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 150

โดยศาลจะนำหลักกฎหมายสารบัญญัติที่กำหนดกฎเกณฑ์ที่เป็นแบบแผนใช้บังคับกับทุกคนในสังคม ไม่ได้เฉพาะเจาะจงคนใดคนหนึ่งมาปรับใช้กับคดีแพ่งแต่ละคดี⁴⁵

2.2.2 ลักษณะของข้อพิพาททางปกครอง

เป็นข้อพิพาทที่คู่กรณีไม่มีความเท่าเทียมกันซึ่งตรงข้ามกับลักษณะของข้อพิพาททางแพ่ง โดยประชาชนจะเป็นผู้อยู่ภายใต้การปกครองของรัฐหรือฝ่ายปกครอง ซึ่งฝ่ายปกครองที่มีฐานะเหนือกว่าจะเป็นผู้มีอำนาจในการทำนิติกรรมทางปกครองกับประชาชน ไม่ว่าจะเป็นการออกคำสั่งทางปกครองออกกฎ ให้ประชาชนภายใต้การปกครองต้องกระทำการตาม หากไม่มีการกระทำตามรัฐก็สามารถทำการบังคับโดยวิธีการต่างๆที่กฎหมายบัญญัติไว้เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองหรือกฎของตนได้ ซึ่งเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองดำเนินกิจกรรมทางปกครองในแดนของกฎหมายมหาชน หากเกิดข้อพิพาทขึ้นก็ย่อมต้องทำการระงับข้อพิพาทตามกระบวนการภายในฝ่ายปกครองหรือแล้วนำคดีไปสู่ศาลปกครอง

แต่มีบางกรณีฝ่ายปกครองเองก็ลดฐานะของตนเองลงมาหรือ “ลงจากเวทีแห่งกฎหมายมหาชน” ซึ่งตนมีอำนาจเหนือกว่า มาเคลื่อนไหวก่อตั้งสิทธิหน้าที่ในแดนของกฎหมายเอกชนเช่นการทำสัญญาซื้อขายอุปกรณ์สำนักงาน รถยนต์ เป็นต้น ซึ่งจะทำให้องค์กรฝ่ายปกครองไม่มีเอกสิทธิ์หรืออำนาจใดๆเหนือคู่สัญญาฝ่ายเอกชน หากเกิดข้อพิพาทกันขึ้นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามสัญญา องค์กรฝ่ายปกครองจะอ้างอำนาจมหาชนบังคับการฝ่ายเดียวให้เป็นไปตามที่ต้องการไม่ได้ ได้แต่ฟ้องร้องคู่สัญญาฝ่ายเอกชนที่ผิดสัญญานั้นต่อศาลยุติธรรม⁴⁶

2.2.3 ลักษณะและประเภทของข้อพิพาททางภาษีอากร

ภาษีคือเงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากบุคคลหรือนิติบุคคลไม่ว่าสภาพของบุคคลนั้น จะได้รับการรับรองหรือจัดตั้งโดยกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชน โดยคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายและเป็นการเรียกเก็บเงินโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนให้โดยตรง ส่วนคำว่า อากร หมายถึง ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ แม้คำว่า “ภาษี” และ “อากร” จะมีความหมายที่แตกต่างกัน แต่ในปัจจุบันคนทั่วไปนิยมนำคำทั้งสองมาใช้รวมกันเป็น “ภาษีอากร” และกลายเป็นคำที่ใช้เรียกกันทั่วไปเช่นเดียวกับคำว่า “ภาษี” ส่วนคำว่า “อากร” ยังมีการใช้อยู่บ้างในการเรียกเก็บภาษีบาง

⁴⁵ วรรณชัย บุญบำรุง, ธนกฤต วรธนัชชากุล, และ สิริพันธ์ พลรบ, หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556), น.116

⁴⁶ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 6, น.96-97

ประเภท เช่น อากรแสดมภ์ อากรรังนกอีกแ่อน⁴⁷ เป็นต้น แต่ไม่เป็นที่นิยมนัก เนื่องจากในปัจจุบันคนทั่วไปมักเข้าใจว่า “อากร” เป็นภาษีอย่างหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บจากประชาชน จึงนิยมใช้คำว่า “ภาษี” หรือ “ภาษีอากร” มากกว่า⁴⁸

เมื่อพิจารณาความหมายข้างต้นทั้งหมดแล้วจึงเห็นได้ว่า ข้อพิพาททางภาษีอากร ควรจะหมายถึง ข้อความหรือเนื้อความ ข้อโต้แย้ง ที่พิพาทกันในเรื่องเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน ในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรือการจัดเก็บภาษีอากร⁴⁹ แต่สำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ คำว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรนั้น ให้ความหมายรวมถึงการระงับข้อพิพาทของภาษีตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เท่านั้น

เมื่อได้ทราบความหมายของคำว่า การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร และทราบถึงลักษณะของข้อพิพาทของข้อพิพาททางแพ่งและข้อพิพาททางปกครองแล้ว จึงต้องพิจารณาต่อไปว่า ลักษณะของข้อพิพาททางภาษีนั้นเป็นข้อพิพาทประเภทใด โดยในการจะกำหนดว่าลักษณะของข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาทประเภทใดจะต้องพิจารณานิติสัมพันธ์และฐานของคู่กรณีที่มีต่อกันก่อนที่จะเกิดกรณีพิพาทว่ามีความสัมพันธ์กันในลักษณะใด จึงต้องพิจารณาองค์ประกอบ 2 ประการ คือลักษณะความเท่าเทียมกันของคู่กรณี และลักษณะของนิติสัมพันธ์หรือเหตุที่ทำให้เกิดข้อพิพาทนั้นมาจากนิติสัมพันธ์ประเภทใด

ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ลักษณะของคู่กรณี

จากที่ได้ให้แนวความคิดและนิยามของคำว่าภาษีมานในข้อ 2.1 แล้ว จะเห็นได้ว่า ภาษีคือเงินที่เรียกเก็บจากบุคคลหรือนิติบุคคลไม่ว่าสภาพของบุคคลนั้นจะได้รับการรับรองหรือจัดตั้งโดยกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชน ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็คือเอกชนหรือบุคคลในรัฐนั่นเอง⁵⁰ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลตามกฎหมายเอกชน เช่น บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทมหาชนจำกัด ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 ซึ่งถือเป็นกฎหมายมหาชนฉบับหนึ่ง ก็ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน

⁴⁷ พระราชบัญญัติอากรรังนกอีกแ่อน พ.ศ.2482

⁴⁸ รัฐปกรณัม นิภานันท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2547), น.9

⁴⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้างแล้ว เชิงอรรถ ที่ 1*, น.227

⁵⁰ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, *กฎหมายการคลัง*, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), น.95

ส่วนฝ่ายผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีนั้น ในทางทฤษฎีเป็นอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครอง⁵¹ โดยมีการแบ่งระบบการจัดเก็บดังนี้

(1.1) ระบบการจัดเก็บภาษีที่กระทำโดยผู้จัดเก็บ เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกผู้สมัครใจเข้ามาจัดเก็บภาษีของตนแล้วนำส่งคลัง

(1.2) ระบบการจัดเก็บภาษีของนายอากรเอกชน คือกรณีที่รัฐและเอกชนทำข้อตกลงร่วมกัน โดยเอกชน(นายอากร)จะทำการประมูลการจัดเก็บภาษีจากรัฐและยอมรับการจัดเก็บภาษีแบบประเมินมาแล้วนำส่งเงินจำนวนดังกล่าวให้แก่รัฐ เพื่อที่ตนจะไปทำการเก็บภาษีจากเอกชนรายอื่นในภายหลัง

(1.3) ระบบการจัดเก็บภาษีที่กระทำโดยเจ้าพนักงานของรัฐ คือการจัดตั้งและแบ่งแยกหน่วยงานการจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติของกฎหมาย โดยมีเจ้าหน้าที่ผู้ซึ่งได้รับมอบหมายและแต่งตั้งให้มีอำนาจตามกฎหมายกระทำการจัดเก็บภาษีภายใต้บทบัญญัติที่กฎหมายกำหนด

ในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบการจัดเก็บภาษีที่กระทำโดยเจ้าพนักงานของรัฐ ซึ่งและปัจจุบันมีหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีอยู่หลายหน่วยงาน โดยแบ่งอำนาจการจัดเก็บตามที่กฎหมายแต่ละฉบับให้อำนาจไว้ ได้แก่

กรมสรรพากร มีอำนาจจัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากรตามประมวลรัษฎากร (ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีการรับมรดก

กรมสรรพสามิต มีอำนาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือโภคภัณฑ์ที่ผลิตในประเทศ และมีลักษณะเป็นสิ่งฟุ่มเฟือย เช่น สุรา ยาสูบ ไฟ

กรมศุลกากร มีอำนาจจัดเก็บภาษีศุลกากร ซึ่งจัดเก็บจากสินค้านำเข้าและส่งออก

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีบางประเภทเพื่อนำเข้าเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้าย

จึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่าลักษณะของคูกรณีในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยนั้น ฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชนและอีกฝ่ายหนึ่งเป็นองค์กรของรัฐซึ่งมีอำนาจเหนือกว่า จึงเป็นคูกรณีที่ไม่มีความเท่าเทียมกัน

(2) ลักษณะของนิติสัมพันธ์

ดังที่ได้พิเคราะห์มาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องของคูกรณีที่ฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายปกครอง และอีกฝ่ายเป็นเอกชนทำให้มีฐานะที่ไม่เท่าเทียมกัน และการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการใช้อำนาจจากบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดอำนาจทางปกครองแก่ฝ่ายปกครองไว้เพื่อใช้บังคับ

⁵¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ ที่ 1*, น.223-224

จัดเก็บภาษี อันเป็นภารกิจในทางการเงินการคลัง โดยไม่มีกฎหมายมาตราใดให้อำนาจหรือสิทธิของผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีลงจากเวทีของกฎหมายมหาชนมาเคลื่อนไหวหรือก่อตั้งสิทธิในลักษณะที่เท่าเทียมกันกับผู้เสียภาษีได้ การจัดเก็บภาษีจึงเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองไม่อาจเลือกกระทำการในแดนของกฎหมายเอกชนได้เลย ได้แต่กระทำการในแดนของกฎหมายมหาชนเท่านั้น⁵²

เมื่อได้พิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ก่อนเกิดข้อพิพาท ถึงความเท่าเทียมกันของคู่กรณีและนิติสัมพันธ์ในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีแล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่งซึ่งหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจกระทำโดยใช้อำนาจเหนือกว่าต่อเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งหากเกิดข้อพิพาทแล้ว ลักษณะของข้อพิพาทก็ย่อมต้องเป็นข้อพิพาททางปกครอง

แต่อย่างไรก็ดี มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กลับได้บัญญัติว่า “คดีภาษีอากร” หมายความว่า “คดีแพ่ง” ที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร และยังกำหนดไว้ในมาตรา 7 ว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องดังต่อไปนี้...” ซึ่งเป็นบริบทที่ไม่ตรงกับลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรที่ได้วิเคราะห์มาข้างต้น ซึ่งปัญหาในส่วนนี้จะได้ทำการวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 5

2.3 หลักการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น ก็ต้องทำการระงับข้อพิพาททางภาษี แต่เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาททางปกครอง จึงมีขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีก่อนที่จะนำคดียื่นฟ้องต่อองค์กรตุลาการ ซึ่งมีข้อดีก็คือประหยัดค่าใช้จ่ายและหาการระงับข้อพิพาทได้แล้วก็ลดขั้นตอนและปริมาณคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งทั้งในทางกฎหมายและทางปฏิบัติก็สามารถแยกการระงับข้อพิพาทภายในฝ่ายปกครองได้ เป็น 3 ประการ คือ การระงับข้อพิพาทโดยตัวเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษี การระงับข้อพิพาทโดยผู้บังคับบัญชา และการระงับข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์

2.3.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินโดยการนำภาษีส่วนที่ถูกประเมินเพิ่มไปชำระต่อหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ดีหากผู้เสียภาษีเห็นว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมหรือไม่พอใจการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินก็ย่อมเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้น ซึ่งผู้เสียภาษีก็นำมาทำการขอให้ระงับข้อ

⁵² วรเจตน์ ภาคีรัตน์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ ที่ 6*, น.96

พิพาททางภาษีอากรได้ภายในองค์กรฝ่ายปกครองเอง โดยการระงับข้อพิพาทในลักษณะนี้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะร้องขอต่อเจ้าพนักงานประเมินผู้ซึ่งออกคำสั่งประเมินว่าคำสั่งเกี่ยวกับการประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับคำร้องขอก็จะเป็นผู้พิจารณาว่าคำสั่งหรือการกระทำดังกล่าวชอบด้วยกฎหมายหรือไม่⁵³ ซึ่งเป็นวิธีที่รวดเร็วและสะดวกที่สุดแต่ในทางปฏิบัติย่อมเป็นการยากที่เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีจะแก้ไขหรือกลับคำสั่งของตนเองแม้จะเป็นคำสั่งหรือการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม กฎหมายจึงต้องมีกลไกอื่นที่จะระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้ ไม่ว่าจะเป็นการระงับข้อพิพาทโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งเอง หรือโดยผู้บังคับบัญชาหรือองค์กรกลุ่มที่มีอำนาจเหนือขึ้นไปก็ตาม ในหัวข้อนี้จะเป็นการศึกษาถึงรูปแบบการระงับข้อพิพาทภายในฝ่ายปกครองที่มีอยู่ในประเทศไทย

2.3.1.1 การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเป็นมาตรการที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสามารถทำการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ตนออกได้ไม่ว่าคำสั่งทางปกครองนั้นจะเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ก็ตามและยังกำหนดผลของการเพิกถอนให้มีผลย้อนหลังหรือมีผลไปในอนาคตก็ได้ โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของคำสั่งที่ถูกเพิกถอนนั้นว่าเป็นคำสั่งที่ให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์ แต่โดยสภาพของคำสั่งประเมินภาษีนั้น จะเป็นคำสั่งที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระจ่ายเงินค่าภาษีเพิ่มขึ้นจึงเป็นคำสั่งที่ไม่ให้ประโยชน์ ดังนั้นเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีย่อมสามารถเพิกถอนคำสั่งของตนเองได้ตลอดเวลา แม้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวจะกำหนดให้เจ้าหน้าที่เป็นผู้มีหน้าที่เพิกถอนได้ด้วยตนเองแต่ในทางปฏิบัติแล้วเจ้าหน้าที่คงไม่ทำการเพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีตนเองอย่างแน่แท้ การที่เจ้าหน้าที่ประเมินจะได้พิจารณาคำสั่งของตนเองว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่จึงต้องเกิดจากการร้องขอของผู้เสียภาษี และการร้องขอให้เพิกถอนคำสั่งนี้ไม่มีกำหนดเวลากำหนดไว้ จึงสามารถร้องขอได้ตลอดเวลา⁵⁴ แต่ในทางกลับกันเนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจและดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่ง ดังนั้น เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งก็อาจจะไม่รับ

2.3.1.2 การขอพิจารณาใหม่

การขอพิจารณาใหม่⁵⁵ เป็นกรณีที่กฎหมายเปิดโอกาสให้คู่กรณีมีคำขอต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองเพื่อให้เจ้าหน้าที่ทบทวนคำสั่งใหม่อีกครั้ง ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองดังกล่าวพ้นระยะเวลาอุทธรณ์ แต่มีเงื่อนไขว่าจะต้องปรากฏพยานหลักฐานใหม่ที่ทำให้ข้อเท็จจริงเปลี่ยนแปลงไป คู่กรณีที่แท้จริงไม่ได้เข้ามาในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งไม่มีอำนาจ

⁵³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้างแล้ว เชิงอรรถ ที่ 1*, น.234

⁵⁴ มาตรา 49 ถึงมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁵⁵ มาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

พิจารณา หรือข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ใช้ในการออกคำสั่งทางปกครองเปลี่ยนแปลงไป แต่จะต้องยื่นคำขอพิจารณาใหม่ภายใน 90 วัน นับแต่ได้รู้ถึงเหตุข้างต้น ซึ่งอาจจะเกิดกับกรณีและผู้เสียภาษีกรณีที่ไม่พอใจการประเมินภาษีและมีพยานหลักฐานใหม่ที่อาจทำให้การประเมินเปลี่ยนแปลงไป แต่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินได้ทันเวลาจึงยื่นคำร้องขอพิจารณาใหม่ต่อเจ้าหน้าที่ประเมินได้ หรือการออกคำสั่งไม่คืนภาษีซึ่งไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนก็อาจใช้วิธีการร้องขอพิจารณาใหม่ให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งไม่คืนภาษี ออกคำสั่งใหม่ได้ คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่นี้เจ้าหน้าที่ต้องรับไว้พิจารณาเพราะพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้รับรองไว้ แม้ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้แต่อย่างใด ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่จะรับคำร้องขอพิจารณาประเมินใหม่ไว้ หากเข้าเงื่อนไข 4 ข้อที่กฎหมายกำหนดไว้ เจ้าหน้าที่ย่อมเพิกถอนหรือแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งทางปกครองได้⁵⁶

2.3.1.3 การระงับข้อพิพาทโดยผู้บังคับบัญชา

การร้องขอให้ผู้บังคับบัญชาของผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีนั้นต้องเป็นไปตามกระบวนการวิธีการที่กฎหมายกำหนด โดยทั่วไปมักจะออกเป็นแนวปฏิบัติ ที่ปรากฏในหนังสือเวียนของราชการ โดยจะกำหนดระยะเวลาและวิธีการยื่นคำคัดค้านการกระทำของเจ้าหน้าที่ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอันเป็นสาเหตุของการร้องเรียนการกระทำนั้นต่อผู้บังคับบัญชาเหนือระดับชั้นขึ้นไป⁵⁷ นอกจากนี้อำนาจของผู้บังคับบัญชาที่ถูกกำหนดไว้ในหนังสือเวียนอันเป็นแนวปฏิบัติของหน่วยงานราชการแล้ว ยังได้ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ให้มีอำนาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ผู้บังคับบัญชาได้⁵⁸

2.3.1.4 การระงับข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

เมื่อคำสั่งทางปกครองมีผลใช้บังคับแล้ว ย่อมเป็นการกระทบสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครอง ผู้ถูกกระทบสิทธิย่อมมีสิทธิที่จะขอให้ทำการทบทวนคำสั่งทางปกครองนั้นๆ ซึ่งกระบวนการทบทวนคำสั่งทางปกครองที่ถูกนำมาใช้อย่างแพร่หลายที่สุด ก็คือการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ที่ถูกกฎหมายกำหนดไว้ให้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ทำการพิจารณาหรือตรวจสอบคำสั่งทางปกครองอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อการดำรงอยู่ของคำสั่งทางปกครองและสิทธิในการดำเนินคดีต่อศาล ในทางทฤษฎีสามารถแบ่งระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองได้เป็น 2 ระบบ คือ ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ และระบบอุทธรณ์บังคับ⁵⁹

⁵⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถ* ที่ 1, น.235

⁵⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถ* ที่ 1, น.238

⁵⁸ มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁵⁹ นิภาภัทรชาติ ขาดิขานี, “กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีสรรพสามิตโดยฝ่ายปกครอง” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.24

กรณีทีหนึ่ง ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ เป็นระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองที่ กฎหมายกำหนดให้เป็นสิทธิของคู่กรณีที่จะเลือกช่องทางในการระงับข้อพิพาทได้ โดยการอุทธรณ์ ภายในฝ่ายปกครองเป็นเพียงทางเลือกหนึ่งที่คู่กรณีอาจใช้สิทธิในการอุทธรณ์หรือจะนำคดีไปฟ้องต่อ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีนั้นๆ ได้ทันที⁶⁰

กรณีที่สอง ระบบอุทธรณ์บังคับ เป็นระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองที่ กฎหมายกำหนดให้คู่กรณีต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มี อำนาจพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน จึงจะสามารถนำคดียื่นฟ้องต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีได้ หาก คู่กรณีไม่ดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน ศาลย่อมไม่อาจรับพิจารณาคดีดังกล่าวได้ การ อุทธรณ์ในระบบบังคับจึงกลายเป็นเงื่อนไขในการรับเรื่องไว้พิจารณา⁶¹ การอุทธรณ์เป็นจุดเชื่อม ระหว่างการใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองและเป็นเงื่อนไขในการรับฟ้องคดีของศาล⁶²

ในประเทศไทยนั้นได้นำระบบการอุทธรณ์บังคับมาใช้ในการฟ้องคดีต่อศาลภาษี อากร ในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7(1) ศาลก็ถูกกำหนดเงื่อนไขในการรับคำฟ้องไว้พิจารณาได้ก็ต่อเมื่อโจทก์ทำการยื่น อุทธรณ์คำคำสั่งประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ ที่กฎหมายกำหนด และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว⁶³ นอกจากนี้ยังได้นำระบบ ดังกล่าวมากำหนดเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลปกครองเช่นกัน⁶⁴ แต่อย่างไรก็ดียังคงมีปัญหาอยู่ ว่ากรณีการฟ้องคดีเพื่อขอคืนค่าภาษีอากร⁶⁵ ที่ชำระไว้เกินนั้นจะต้องอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนภาษีอากร หรือไม่และใครเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ เพราะมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดหลักเกณฑ์แต่เพียงว่าการฟ้องคดีเพื่อขอคืนค่า ภาษีอากรต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้เท่านั้น โดยไม่ได้ระบุว่าต้องทำ การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน จึงเป็นข้อน่าพิงการว่าจะถือเป็นระบบการอุทธรณ์แบบบังคับ หรือไม่

2.3.1.5 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองของประเทศไทยมักจะถูกกำหนดไว้ใน กฎหมายแต่ละฉบับแตกต่างกันออกไป โดยจะมีการกำหนดตัวผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์และระบบ

⁶⁰ บรรเจิด สิงคนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548), น.100

⁶¹ นิภาภัทร ชาติขำนิ, อ้างแล้ว เจริญธรรม ที่ 59, น.24

⁶² บรรเจิด สิงคนติ, อ้างแล้ว เจริญธรรม ที่ 60, น.100

⁶³ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

⁶⁴ มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

⁶⁵ มาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

การอุทธรณ์แตกต่างกันออกไป ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายแต่ละฉบับ ซึ่งในทางทฤษฎีสามารถแยกผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็น 2 ลักษณะ คือ การพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้มีอำนาจรายเดียว และการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการ

(1) การพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้มีอำนาจรายเดียว คือกรณีที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เป็นบุคคลคนเดียว ซึ่งกฎหมายก็จะกำหนดตำแหน่งของผู้พิจารณาอุทธรณ์ไว้ เช่นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้บังคับบัญชาของผู้ออกคำสั่งทางปกครอง แต่กฎหมายก็อาจกำหนดวิธีการหรือขั้นตอนของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์นั้นไว้ว่าอาจจะต้องรับฟังความเห็นหรือข้อเสนอจากคณะกรรมการหรือบุคคลใดๆก่อน ซึ่งในประเทศไทยจะพบกฎหมายที่ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียวอยู่ 2 รูปแบบคือ

รูปแบบที่ 1 การพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่กำหนดให้หัวหน้าผู้ทำคำสั่งเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นบุคคลแรก หากพิจารณาอุทธรณ์แล้วเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองนั้นเสีย แต่ถ้าหากไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ก็ให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองทำรายงานผลการพิจารณาอุทธรณ์ส่งไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ที่ถูกกำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อพิจารณาอุทธรณ์นั้นต่อไป⁶⁶ กรณีเช่นนี้เป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้มีอำนาจพิจารณารายเดียวแต่กฎหมายต้องการให้ถูกทบทวนคำสั่งทางปกครองนั้นๆ โดยบุคคลผู้ออกคำสั่งทางปกครองนั้นเสียก่อน ก่อนที่จะถูกพิจารณาอีกครั้งโดยผู้บังคับบัญชา

รูปแบบที่ 2 พิจารณาอุทธรณ์โดยผู้บังคับบัญชาเพียงชั้นเดียว เช่นพระราชบัญญัติการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงที่เป็นผู้เวนคืนอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้เวนคืนเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับเงินค่าทดแทนอสังหาริมทรัพย์เพียงบุคคลเดียว แต่อย่างไรก็ดีกฎหมายกำหนดให้รัฐมนตรีแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เงินค่าทดแทนผู้มีความรู้เกี่ยวกับการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์จำนวนไม่น้อยกว่า 5 คน เป็นผู้เสนอความเห็นเกี่ยวกับจำนวนค่าทดแทนอสังหาริมทรัพย์ต่อรัฐมนตรี⁶⁷ แต่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็ยังคงเป็นรัฐมนตรีแต่เพียงผู้เดียว

(2) การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการ

เป็นกรณีที่กฎหมายต้องการให้คำสั่งทางปกครองนั้นถูกทบทวนโดยผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในรูปแบบของคณะกรรมการ และบุคคลที่ถูกกำหนดให้เป็นคณะกรรมการอาจมีความเชี่ยวชาญด้านต่างๆเพื่อจะได้ใช้ความรู้ความสามารถในการหารือและพิจารณาทบทวนคำสั่งทาง

⁶⁶ มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁶⁷ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530

ปกครองนั้น ๆ จากการศึกษาโครงสร้างการจัดองค์กรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในประเทศไทยนั้น ผู้เขียนสามารถจำแนกได้เป็น 2 รูปแบบคือ

รูปแบบที่ 1 พิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการซึ่งจะมีการกำหนดไว้ในกฎหมายต่างๆ เช่น คณะกรรมการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540⁶⁸ หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร⁶⁹ เมื่อได้รับผลพิจารณาอุทธรณ์แล้ว หากผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองไม่พอใจก็สามารถยื่นฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองต่อศาลที่มีเขตอำนาจได้ แต่จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลชั้นต้นของระบบศาลนั้นๆ ได้แก่ ศาลปกครองชั้นต้นหรือศาลภาษีอากร แล้วแต่กรณี

รูปแบบที่ 2 การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิทักษ์คุณธรรม ตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่พิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับโทษทางวินัยของข้าราชการพลเรือน มีความแตกต่างจากการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยทั่วไปคือคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิทักษ์คุณธรรม นั้นจะมีผลบังคับทันที และหากผู้ได้รับผลของคำสั่งทางปกครองนั้นๆ ไม่พอใจการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิทักษ์คุณธรรมก็จะต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครองสูงสุดโดยตรง⁷⁰ ไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครองชั้นต้น และคำสั่งดังกล่าวจะถูกพิจารณาโดยศาลปกครองสูงสุดเพียงชั้นเดียวเท่านั้น

2.3.2 การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรศาล

การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรศาลเป็นหลักประกันความเป็นธรรมอย่างหนึ่งในประเทศที่ใช้ระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตย โดยมีการแบ่งแยกอำนาจตุลาการออกจากอำนาจบริหารและนิติบัญญัติเพื่อให้องค์กรศาลถ่วงดุลและตรวจสอบการใช้อำนาจอีกสองอำนาจหรือเรียกชื่อในทางวิชาการว่าหลักการแบ่งแยกอำนาจ ดังนั้น หน้าที่ที่สำคัญของศาลนอกจากตัดสินข้อพิพาทระหว่างเอกชนแล้ว ยังต้องมีหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมการใช้อำนาจของหน่วยงานทางปกครองด้วย โดยเฉพาะคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่เคยวินิจฉัยมาแล้วว่าเป็นข้อพิพาทในทางปกครองจึงย่อมตกอยู่ในการควบคุมของศาลเช่นกัน ซึ่งระบบของศาลในแต่ละประเทศก็จะมี การแบ่งแยกการควบคุมฝ่ายปกครองเป็นระบบศาลเดี่ยวและระบบศาลคู่

(1) ระบบศาลเดี่ยว เป็นระบบศาลที่ให้อำนาจศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา คดีปกครอง หรือคดีประเภทอื่นๆ โดยไม่มีการแยกระบบศาลตามความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ดังนั้น คดีทุกประเภทที่อุทธรณ์ยังศาลสูง ทำยที่สุดศาลฎีกาหรือ

⁶⁸ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540

⁶⁹ มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

⁷⁰ มาตรา 116 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551

ศาลสูงสุดจะเป็นผู้พิจารณาคดีทุกประเภท⁷¹ โดยประเทศที่ใช้ระบบศาลเดี่ยวส่วนใหญ่จะเป็นประเทศที่ได้รับอิทธิพลของระบบกฎหมายจารีตประเพณี (common law) เช่น ประเทศอังกฤษ และสหรัฐอเมริกา แต่อย่างไรก็ดีในปัจจุบันประเทศที่ใช้ระบบศาลเดี่ยวมักจะมีการตั้งแผนกคดีเพื่อพิจารณาคดีที่ต้องใช้ความเชี่ยวชาญด้านใดด้านหนึ่งเป็นพิเศษ เช่น ในสหรัฐอเมริกามีการตั้งศาลภาษีอากรเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษแยกจากระบบศาลทั่วไป แต่ศาลดังกล่าวยังคงอยู่ภายใต้ระบบของศาลยุติธรรมอยู่

(2) ระบบศาลคู่ เป็นการจัดตั้งระบบของศาลให้มืองค์กรศาลแยกจากกันเป็นเอกเทศ โดยศาลยุติธรรมซึ่งเป็นศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีแพ่งซึ่งเป็นคดีพิพาทที่เกิดระหว่างเอกชนด้วยกัน และมีศาลปกครองตั้งขึ้นโดยแยกจากศาลยุติธรรมโดยชัดเจน และมีอำนาจพิจารณาคดีปกครองอันเป็นคดีพิพาทระหว่างรัฐและเอกชน ประเทศที่ใช้ระบบศาลคู่ส่วนใหญ่จะเป็นประเทศในแถบภาคพื้นยุโรป เช่น ประเทศฝรั่งเศส ที่มีการจัดตั้งศาลปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรม หรือประเทศเยอรมันที่มีการแยกศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีออกจากกันถึง 6 ศาล ได้แก่ ศาลแพ่ง ศาลอาญา ศาลภาษีอากร ศาลรัฐธรรมนูญ ศาลปกครอง และศาลรัฐธรรมนูญ

สำหรับในประเทศไทยนั้นแต่เดิมระบบการจัดตั้งศาลเป็นระบบศาลคู่ มีศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีพิพาทระหว่างเอกชนด้วยกันในทุกกรณี และมีการจัดตั้งศาลทหารที่สังกัดกระทรวงกลาโหม⁷² และอำนาจพิจารณาคดีอาญาของข้าราชการทหารแยกออกจากกัน แต่ผู้เขียนเห็นว่ายังเป็นระบบศาลคู่ที่ไม่ชัดเจนนักเนื่องจากสภาพของคดีนั้นมีความทับซ้อนกับคดีอาญาที่พิจารณาโดยศาลยุติธรรม⁷³ แม้ว่าในปี พ.ศ. 2528 จะมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเป็นศาลชำนาญพิเศษตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยแยกออกจากศาลแพ่งก็ตาม แต่ศาลภาษีอากรยังคงเป็นศาลในระบบศาลยุติธรรม แต่อย่างไรก็ดีเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับ พ.ศ. 2540 ได้กำหนดให้จัดตั้งศาลปกครองพิจารณาพิพากษาคดีปกครองอันเป็นคดีระหว่างประชาชนกับองค์กรทางปกครอง และศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาคดีที่พิพาทเกี่ยวกับความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญ ทำให้ปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดตั้งศาลเป็นระบบศาลคู่อย่างชัดเจนเพราะแยกคดีปกครองและคดีเกี่ยวกับความชอบของรัฐธรรมนูญออกจากคดีแพ่งโดยชัดเจน แต่สำหรับคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่ได้พิจารณาในเบื้องต้นแล้วว่าเป็นลักษณะของข้อพิพาททางปกครอง ก็ยังคงเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรตามเดิม ไม่ได้ตกอยู่ในอำนาจพิจารณาคดีของศาลปกครองแต่อย่างใด เนื่องจากมีบทบัญญัติในมาตรา 9 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธี

⁷¹ บรรเจิด สิงคนติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ ที่ 60*, น.172

⁷² มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติธรรมนูญศาลทหาร พ.ศ. 2498

⁷³ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติธรรมนูญศาลทหาร พ.ศ. 2498

พิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ยกเว้นไว้ ได้แก่ คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือ ศาลชำนาญพิเศษอื่น

2.3.2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับวิธีพิจารณาความ

ไม่ว่าแต่ละประเทศจะใช้ระบบศาลแบบใดหรือจัดองค์กรศาลในลักษณะใดแต่การพิจารณาคดีหรือการระงับข้อพิพาทโดยองค์กรศาลนั้นจะมีหลักการพื้นฐานที่สำคัญที่ทุกระบบการพิจารณาคดีจะต้องคำนึงถึงเสมอ ไม่ว่าหลักการนั้นจะถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายวิธีพิจารณาความที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตาม ได้แก่ (1) หลักการค้นหาความจริง (2) หลักการฟังความทุกฝ่าย (3) หลักการพิจารณาคดีโดยเปิดเผย (4) หลักการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว⁷⁴

2.3.2.2 หลักการค้นหาความจริง

เนื่องจากการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลนั้นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงของแต่ละคดี จึงเป็นหน้าที่ของศาลในการค้นหาความจริงเพื่อนำมาใช้ตัดสินคดีความในเรื่องนั้นๆ โดยในทางทฤษฎีอาจแบ่งหลักการค้นหาความจริงของศาลได้ 2 รูปแบบ

(1.1) หลักการค้นหาความจริงตามแบบ

หลักการนี้เป็นการค้นหาความจริงที่ตัวผู้พิพากษาจะมีบทบาทน้อยมากในการค้นหาและนำเสนอพยาน แต่ศาลจะพิจารณาพยานหลักฐานที่คู่กรณียื่นต่อศาลว่าเป็นการยื่นต่อศาลโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่⁷⁵ การค้นหาความจริงจึงเป็นเรื่องที่คู่กรณีต้องแข่งขันกันและศาลจะต้องพิจารณาพิพากษาคดีจากหลักฐานที่คู่กรณียื่นต่อศาลเท่านั้น คู่กรณีจึงมีฐานะที่เท่าเทียมกันในการนำเสนอพยานหลักฐานต่อศาล ส่วนผู้พิพากษาก็จะวางตนเองเป็นเสมือนผู้ควบคุมกระบวนการพิจารณาเท่านั้น เว้นแต่ศาลจะซักถามเพื่อความชัดเจนแน่นอนในการเบิกความเท่านั้น หลักการนี้มักจะนำมาใช้กับระบบการพิจารณาคดีแบบกล่าวหา

(1.2) หลักการค้นหาความจริงตามเนื้อหา

เป็นระบบการค้นหาความจริงที่มีลักษณะการดำเนินคดีระหว่างจำเลยกับศาล โดยศาลและเจ้าหน้าที่ของรัฐมีหน้าที่หลักในการค้นหาความจริง โดยคู่ความไม่มีภาระหน้าที่หลักในการค้นหาความจริง แต่มีหน้าที่ช่วยเหลือศาลในการค้นหาพยานหลักฐานเท่านั้น ผู้พิพากษามีอิสระในการรับฟังพยานหลักฐานเพื่อค้นหาความจริงโดยไม่จำเป็นต้องยึดติดกับพยานหลักฐานที่คู่ความนำ

⁷⁴ วิวัฒน์ สุวัฒน์สังข์ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ แนวทางการพัฒนาระบบวิธีพิจารณาความในศาลภาษีอากร, 2553, น.12-17

⁷⁵ วิภา ปิ่นวีระ, “บทบาทของศาลในการพิจารณาคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น.25

สืบพยาน การรับฟังพยานหลักฐานจึงไม่มีความเคร่งครัดเช่นเดียวกับระบบกล่าวหา โดยผู้พิพากษาจะเป็นผู้มีบทบาทในการสืบพยานและซักถามพยานเองคู่ความจะถามพยานได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากศาล⁷⁶

2.3.2.3 หลักการฟังความทุกฝ่าย

หลักการนี้มีรากฐานจากแนวความคิดที่ว่า ผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดย่อมถูกจำกัดในการรับรู้ข้อเท็จจริง และบุคคลที่จะรู้ข้อเท็จจริงได้ดีที่สุดก็คือบุคคลที่ถูกกระทบสิทธิจากคำวินิจฉัยนั่นเอง ฉะนั้นการรับฟังข้อเท็จจริงต่างๆจากบุคคลดังกล่าวย่อมทำให้ผู้ที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดสามารถตัดสินใจได้อย่างถูกต้องเหมาะสม⁷⁷ ศาลจึงต้องเปิดโอกาสให้คู่ความในคดีชี้แจงข้อเท็จจริงต่างๆต่อศาล โดยศาลจะต้องให้ความสำคัญต่อคู่กรณีทุกฝ่ายในการรับฟังข้อเท็จจริงทั้งส่วนที่เป็นข้อสนับสนุนข้อกล่าวอ้างของตน และข้อเท็จจริงที่หักล้างข้อกล่าวอ้างของอีกฝ่ายด้วย รวมถึงต้องเปิดโอกาสให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายได้ทราบถึงคำฟ้องและคำให้การรวมถึงข้อต่อสู้ของอีกฝ่ายอย่างเพียงพอด้วย

2.3.2.4 หลักการพิจารณาคดีโดยเปิดเผย

หลักการนี้เป็นหลักการสำคัญในระบบการพิจารณาความ ศาลจะต้องเปิดโอกาสให้สาธารณชนเข้ารับฟังการพิจารณาคดีของศาลได้ ไม่ว่าจะบุคคลนั้นจะมีส่วนได้เสียในคดีดังกล่าวหรือไม่ การเปิดโอกาสให้สาธารณชนเข้ารับฟังการพิจารณาพิพากษาคดีจะเป็นหลักประกันว่าศาลจะไม่ใช้อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีตามอำเภอใจ เนื่องจากต้องอยู่ในสายตาของสาธารณชนตลอดเวลา⁷⁸ เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องพิจารณาลับเพราะเป็นคดีเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน หรืออาจเป็นการเสื่อมเสียเกียรติของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง เป็นต้น

2.3.2.5 หลักการพิจารณาคดีโดยเร็ว

ระบบการพิจารณาคดีที่ดีนั้นจะต้องมีการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว และรอบคอบ มิใช่กระบวนการพิจารณาที่ใช้เวลายาวนานเกินสมควร เพราะอาจทำให้ผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนได้รับความเสียหายมากยิ่งขึ้น และไม่อยากนำคดีมาฟ้องเพราะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก

2.3.2.6 ระบบการพิจารณาคดี

เมื่อได้ทราบหลักการทั่วไปอันเป็นพื้นฐานในการพิจารณาคดีแล้ว ในส่วนนี้จะทำการศึกษาถึงทฤษฎีระบบการพิจารณาคดี ซึ่งโดยหลักการแล้วจะแบ่งระบบการพิจารณาคดีเป็น 2 ระบบใหญ่ๆ คือ (1) ระบบการพิจารณาแบบกล่าวหา และ (2) ระบบการพิจารณาแบบไต่สวน ซึ่ง

⁷⁶ เฟ็งอ้วง, น 25

⁷⁷ คีตงาม คงตระกูล, “ระบบไต่สวนในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองของไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น.17

⁷⁸ วรเจตน์ ภาศิริตัน, วิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ : ศึกษาเปรียบเทียบกรณีของศาลรัฐธรรมนูญต่างประเทศกับศาลรัฐธรรมนูญไทย, (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน,2546) , น.121

ประเทศใดจะใช้ระบบการพิจารณาคดีแบบใดนั้น จะสะท้อนออกมาทางกฎหมายวิธีพิจารณาความของแต่ละประเทศ

(1) วิธีพิจารณาความในระบบกล่าวหา

วิธีพิจารณาความในระบบกล่าวหานี้ เป็นระบบที่พัฒนาขึ้นในประเทศกลุ่มคอมมอนลอว์ คืออังกฤษ แล้วพัฒนาต่อไปยังประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศในเครือจักรภพ โดยระบบการพิจารณานี้จะให้สิทธิและหน้าที่ของคู่ความในคดีเป็นอย่างมาก เพราะคู่ความจะเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดขอบเขตข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในคดีและเป็นผู้กำหนดแนวทางในการรวบรวมและเสนอพยานหลักฐานต่อศาลด้วยตนเอง และในทางกลับกันคู่ความอีกฝ่ายก็ต้องรวบรวมพยานหลักฐานและนำเสนอต่อศาลเพื่อหักล้างข้อกล่าวอ้างของอีกฝ่ายเช่นกัน โดยศาลจะถูกจำกัดบทบาทของตนเองเสมือนเป็นเพียงผู้ควบคุมการดำเนินกระบวนการพิจารณาเท่านั้น โดยไม่ก้าวล่วงไปทำการแสวงหาข้อเท็จจริงด้วยตนเอง แต่จะใช้อำนาจของศาลก็ต่อเมื่อจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมหรือเพื่อการซักถามให้ข้อเท็จจริงกระจ่างขึ้นเท่านั้น⁷⁹

ระบบกล่าวหานี้มักจะถูกนำมาใช้กับกระบวนการวิธีพิจารณาคดีความแพ่ง เพราะเป็นกรณีการพิจารณาข้อพิพาทระหว่างเอกชนด้วยกัน ฐานะและความสามารถของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเท่าเทียมกัน การพิจารณาระบบกล่าวหาจึงกำหนดให้คู่ความทั้งสองฝ่ายรักษาสิทธิของตนเองเป็นสำคัญ และในประเทศไทยก็มีการนำระบบดังกล่าวมาใช้ในกระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่งและวิธีพิจารณาความอาญาเป็นหลัก เพียงแต่ในประเทศไทยจะให้ผู้พิพากษาเป็นผู้รับฟังข้อเท็จจริงและพิจารณาพิพากษาด้วยตนเอง แตกต่างจากระบบของต่างประเทศที่จะนำระบบลูกขุนมาพิจารณารับฟังข้อเท็จจริงของคู่ความ แต่อย่างไรก็ดีในประเทศฝรั่งเศสมีการพัฒนาระบบกล่าวหาโดยให้ศาลมีบทบาทในเชิงรุกในการกำหนดข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของคดี รวมทั้งมีบทบาทในการรวบรวมข้อมูลและเอกสารในคดีมากยิ่งขึ้น⁸⁰

(1.1) ข้อดีของการพิจารณาในระบบกล่าวหา คือ⁸¹

- ทำให้คู่ความเข้ามามีส่วนร่วมในการนำเสนอข้อเท็จจริง และร่วมค้นหาความจริงในกระบวนการพิจารณาร่วมกับการทำหน้าที่ของศาล
- การวางตัวเป็นกลางของศาลทำให้คู่ความมีอิสระค่อนข้างมากในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ซึ่งป้องกันมิให้เกิดการเอนเอียงที่จะเป็นผลร้ายต่อจำเลย และทำให้ศาลได้รับความเชื่อถือจากประชาชนมากพอสมควร

⁷⁹ วิวัฒน์ สุวณะสังข์ ต่อสุวรรณ และคณะ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถ* ที่ 74, น.18-19

⁸⁰ วรณชัย บุญบำรุง และคณะ, *หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เล่ม 2*, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน,2554), น.35

⁸¹ วิวัฒน์ สุวณะสังข์ และคณะ,*อ้างแล้ว* *เชิงอรรถ* ที่ 74, น.22

- การพิจารณาคดีในระบบกล่าวหาเป็นวิธีพิจารณาที่มีความสะดวกรวดเร็วเพราะศาลเพียงแต่ขังน้ำหนักพยานหลักฐานที่คู่ความนำเสนอเท่านั้น ซึ่งคู่ความมีพยานหลักฐานเพียงใดศาลก็จะพิจารณาพยานหลักฐานเท่านั้น

(1.2) จุดบกพร่องของการพิจารณาในระบบกล่าวหา⁸²

- ข้อเท็จจริงที่ศาลรับฟังจากการนำเสนอพยานหลักฐานในระบบกล่าวหาอาจเป็นเพียงข้อเท็จจริงที่เกิดจากผลของความสามารถในเชิงคดีของทนายความหรือเกิดจากความผิดพลาดในการตอบคำถามของคู่ความเท่านั้น แต่อาจไม่ใช่ข้อเท็จจริงในคดีที่เกิดขึ้น ซึ่งอาจทำให้ความเป็นธรรมตามกฎหมายและความเป็นธรรมตามความเป็นจริงสวนทางกัน

- การพิจารณาในระบบกล่าวหาที่มีรายละเอียดและขั้นตอนอันเป็นหลักเกณฑ์ในการสืบพยานที่เคร่งครัดมาก ศาลมีโอกาสใช้ดุลยพินิจได้น้อย มีบทตัดพยานที่เด็ดขาด ทำให้อาจเกิดการแพ้ชนะกันโดยอาศัยเทคนิคทางกระบวนการวิธีพิจารณาคดี หรืออาจต้องยกฟ้องทั้งๆที่จำเลยมีความผิดแต่พยานหลักฐานของโจทก์มีเหตุอันควรสงสัยก็เป็นได้

- อาจมีปัญหากรณีที่คู่ความดำเนินกระบวนการพิจารณาไปในทางที่ไม่สุจริตและอาจใช้เทคนิคการประวิงคดีทำให้คดีเกิดความล่าช้าได้

(2) วิธีพิจารณาความในระบบไต่สวน

ระบบวิธีพิจารณานี้เป็นระบบพิจารณาคดีที่ยอมให้ศาลมีบทบาทในการค้นหาความจริงในการดำเนินคดี โดยศาลมีอำนาจที่จะริเริ่มดำเนินกระบวนการพิจารณาต่างๆโดยไม่จำเป็นต้องรอให้คู่ความร้องขอและไม่ถูกจำกัดให้พิจารณาเฉพาะข้อเท็จจริงที่คู่ความเสนอ โดยศาลจะเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าพยานหลักฐานใดน่าเชื่อถือ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาเฉพาะพยานหลักฐานที่กฎหมายกำหนดไว้ กระบวนการพิจารณานี้จึงขึ้นอยู่กับความเชื่อถือของศาลเป็นสำคัญ และเป็นกระบวนการพิจารณาที่คำนึงถึงประโยชน์ของรัฐหรือความสงบเรียบร้อยของสังคมเป็นหลัก⁸³

วิธีพิจารณาแบบไต่สวนนี้มักจะถูกนำมาใช้กับคดีพิพาทที่คู่ความทั้งสองฝ่ายมีฐานะและความสามารถแตกต่างกัน เช่นกรณีคดีปกครองที่เป็นข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานทางปกครอง ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ใช้อำนาจพิจารณาเหนือกว่าเอกชนทั่วไป เป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในด้านสายงานของตนมากกว่า กับเอกชนที่เป็นผู้ได้รับผลกระทบจากการกระทำของหน่วยงานทางปกครอง หากนำระบบกล่าวหามาใช้การเสนอพยานหลักฐานและการแสวงหาข้อเท็จจริงของคู่ความฝ่ายหน่วยงานทางปกครองคงย่อมมีน้ำหนักมากกว่าเพราะเป็นผู้จัดเก็บข้อมูลแต่ฝ่ายเดียว ประชาชนย่อมเสียเปรียบมาก ในทางกลับกันหากใช้ระบบการพิจารณาแบบไต่สวน ซึ่งเป็นระบบที่ให้อำนาจศาลเป็นผู้กำหนดทิศทางในการดำเนินคดี การค้นหาข้อเท็จจริงด้วยตนเอง เพื่อที่ศาลจะได้ค้นพบ

⁸² เพิ่งอ้าง, น.22-23

⁸³ คีตงาม คงตระกูล, อ้างแล้ว เชิงอรรถ ที่ 77, น.23-24

ความจริงตามที่เกิดขึ้นแล้วจึงพิจารณาพิพากษาตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏ เช่นนี้ย่อมเป็นการลดความได้เปรียบเสียเปรียบในเชิงเทคนิควิธีพิจารณาความ และทำการตัดสินคดีตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริง

(2.1) ข้อดีของวิธีพิจารณาคดีระบบไต่สวน⁸⁴

- ศาลมีบทบาทในการค้นหาความจริงและใช้ดุลยพินิจในการรับฟังพยานหลักฐานอย่างกว้างขวาง ทำให้ศาลได้รับข้อเท็จจริงที่พึงประสงค์หรือความจริงที่สมบูรณ์มาใช้ประกอบการตัดสินคดี ไม่เกิดกรณีที่คู่ความชนะคดีกันเพียงเพราะอาศัยเทคนิคทางกฎหมายวิธีพิจารณาความ

- ระบบการพิจารณาคดีแบบไต่สวนจะช่วยให้การพิจารณาคดีของศาลมีความรวดเร็ว คู่ความไม่อาจประวิงคดีได้ และทำให้คดีได้ข้อเท็จจริงที่ครบถ้วน โดยคู่ความไม่มีความได้เปรียบหรือเสียเปรียบกันแต่อย่างใด

(2.2) จุดบกพร่องของการพิจารณาคดีแบบไต่สวน⁸⁵

- การพิจารณาแบบไต่สวนมีการให้อำนาจชี้ขาดทั้งกระบวนการอยู่ที่ดุลยพินิจของผู้พิพากษา โดยไม่มีการตรวจสอบหรือคานอำนาจกัน จึงอาจเกิดกรณีการพิจารณาพิพากษาคดีนั้นเกิดจากความไม่บริสุทธิ์ใจหรือมีอคติต่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งโดยง่าย รวมทั้งหากผู้พิพากษาไม่มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับคดีที่ตนพิจารณาเพียงพอก็อาจเกิดความไม่เป็นธรรมในคดีได้ง่าย

- การพิจารณาคดีในระบบไต่สวนไม่ได้กำหนดให้ผู้พิพากษาต้องวางตัวเป็นกลางโดยเคร่งครัด จึงอาจเกิดผลกระทบต่อความเป็นกลางได้ ในการพิจารณาคดีผู้พิพากษาจึงต้องระมัดระวังในเรื่องการวางตัวเป็นกลางและเรื่องสิทธิต่อสู้คดีของคุณความเป็นอย่างมาก

แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน ระบบการพิจารณาคดีของประเทศต่างๆทั่วโลก ไม่มีระบบวิธีพิจารณาความของประเทศใดที่ใช้วิธีพิจารณาความระบบกล่าวหาทั้งหมด หรือใช้วิธีพิจารณาความระบบไต่สวนทั้งหมดแต่เพียงอย่างเดียว⁸⁶ ทุกประเทศจะมีการนำระบบการพิจารณาของทั้งสองระบบผสมผสานมาปรับใช้ตามความเหมาะสมของแต่ละประเทศ จึงต้องพิจารณาว่าระบบการพิจารณาของแต่ละประเทศนั้นค่อนข้างไปทางใดระหว่างระบบไต่สวนหรือระบบกล่าวหา

2.3.2.7 ขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณา

การกำหนดขั้นตอนและกระบวนการพิจารณาคดีต่างๆนั้นย่อมขึ้นอยู่กับระบบการพิจารณาคดีแต่ละประเทศ และความเหมาะสมของประเภทคดี โดยขึ้นอยู่กับว่าระบบการพิจารณาคดีของประเทศนั้นๆจะค่อนข้างระบบใด แต่โดยหลักการแล้วสามารถแยกขั้นตอนการดำเนินคดีได้เป็น 5 ขั้นตอน ดังนี้

⁸⁴ วิวัฒน์ สุวัณณะสังข์ และคณะ, *อ่างแล้ว เชิงอรรถ* ที่ 74, น.27

⁸⁵ *เพ็งอ่าง*, น.27

⁸⁶ ธนกร วรปรัชญากุล, “บทบาทของผู้พิพากษาในด้านการค้นหาความจริงตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง,” *บทบัญญัติ*, เล่ม 59, ตอน 3, น.9 (2546)

(1) **การเริ่มต้นคดี** โดยหลักการเรื่องการระงับข้อพิพาทโดยองค์ศาลนั้น จุดเริ่มต้นที่จะทำให้ศาลมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีใดๆได้ จะต้องเริ่มจากการฟ้องคดีโดยการยื่นคำฟ้องต่อศาล ซึ่งเป็นความแตกต่างสำคัญกับการพิจารณาของฝ่ายปกครองที่ฝ่ายปกครองสามารถเริ่มต้นกระบวนการเองได้โดยไม่จำเป็นต้องมีคู่กรณีหรือการร้องขอใดๆ ซึ่งการเริ่มต้นคดีนี้ยังรวมถึงการตรวจคำฟ้องของศาลว่าคำฟ้องเป็นคำฟ้องที่ครบถ้วนสมบูรณ์ทั้งรายละเอียดเกี่ยวกับข้อพิพาทและคำขอบังคับหรือไม่ รวมทั้งยังต้องพิจารณาไปถึงการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดก่อนการฟ้องคดีด้วย ซึ่งหากปฏิบัติไม่ครบถ้วนแล้วศาลย่อมมีคำสั่งไม่รับฟ้องไว้พิจารณาได้

(2) **การพิจารณาชั้นการแสวงหาข้อเท็จจริง** การพิจารณาในส่วนนี้เป็นส่วนที่สำคัญมากในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีของศาล เนื่องจากเป็นขั้นตอนที่ศาลจะต้องรวบรวมข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคดีเพื่อนำมาทำการวินิจฉัยชี้ขาดคดี และขั้นตอนนี้จะมีความแตกต่างไปตามกระบวนการพิจารณาแต่ละระบบ สำหรับการพิจารณาระบบไต่สวน ขั้นตอนนี้จะขั้นตอนที่ศาลจะกำหนดแนวทางการดำเนินคดีว่าจะแสวงหาข้อเท็จจริงจากคู่กรณีหรือบุคคลภายนอกอย่างไร แต่สำหรับการพิจารณาคดีระบบกล่าวหา ก็จะเป็นการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยคู่ความในคดีจะต้องนำพยานเอกสารมาสืบและนำเสนอต่อศาลตามรูปแบบการนำสืบพยานที่กฎหมายกำหนดไว้

(3) **การพิจารณาในชั้นองค์คณะพิจารณาพิพากษา** ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนที่องค์คณะจะนำข้อเท็จจริงที่ได้จากขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงมาพิจารณาเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดคดี โดยหลักแล้วการพิจารณาคดีจะทำโดยองค์คณะ ซึ่งก็แล้วแต่ว่ากฎหมายจะกำหนดจำนวนผู้พิพากษาในองค์คณะนั้นๆไว้จำนวนเท่าใด เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นกรณีพิเศษที่คดีจะถูกพิพากษาโดยผู้พิพากษาคนเดียว⁸⁷.

(4) **การพิพากษาคดี** เป็นขั้นตอนที่ศาลจะเอามติขององค์คณะมาจัดทำคำพิพากษาชี้ขาดตัดสินในประเด็นแห่งคดี โดยทั่วไปคำพิพากษาก็จะต้องประกอบไปด้วย ชื่อศาลที่พิพากษาคดีนั้น ชื่อคู่ความทุกฝ่าย รายการแห่งคดี เหตุผลแห่งคำวินิจฉัย คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นพิพาทแห่งคดีนั้นๆ และลายมือชื่อของผู้พิพากษาผู้ตัดสินคดีและองค์คณะ⁸⁸ โดยผู้พิพากษาจะต้องอ่านคำพิพากษาโดยเปิดเผย และขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนที่จะทำให้กระบวนการพิจารณาคดีเสร็จสิ้นลง เว้นแต่คู่ความจะไม่พอใจคำพิพากษาของศาล จึงจะใช้สิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งคำพิพากษาต่อไป

(5) **การโต้แย้งคำพิพากษาและการอุทธรณ์ฎีกา** ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการพิจารณาคดีย่อมสิ้นสุดลงเมื่อศาลมีคำพิพากษา แต่อย่างไรก็ดีเพื่อเป็นหลักประกันความเป็นธรรมของประชาชน รัฐจึงได้สร้างกลไกการควบคุมผู้พิพากษาโดยศาลลำดับที่สูงกว่าโดยให้คู่ความสามารถโต้แย้งคัดค้านคำพิพากษาของศาลที่ผิดพลาดเพื่อให้ศาลอื่นนอกจากศาลที่ตัดสินคดีได้ควบคุม

⁸⁷ มาตรา 25 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

⁸⁸ มาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ตรวจสอบโดยมีการพิจารณาพิพากษาคดีนั้นใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน การอุทธรณ์ฎีกาจึงเป็นวิธีการทางกฎหมายที่ให้สิทธิคู่ความที่จะโต้แย้งคำตัดสินของศาลให้มีการพิจารณาพิพากษาคดีใหม่และไขข้อผิดพลาดต่างๆ⁸⁹ แต่การตรวจสอบดังกล่าวนั้นไม่ได้เป็นไปโดยอัตโนมัติ แต่คู่ความที่คิดว่าได้รับความเสียหายนั้นจะต้องเป็นผู้เริ่มการอุทธรณ์หรือฎีกาคำพิพากษานั้นๆ



⁸⁹ วรรณชัย บุญบำรุง และคณะ, *อ่างแล้ว เชิงอรรถ* ที่ 80, น.185-187

บทที่ 3

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศไทย

ประเทศไทยเป็นประเทศที่มีระบบการปกครองระบอบเสรีประชาธิปไตยและมีรายได้หลักจากการเก็บภาษีในลักษณะต่างๆหลายประเภทและมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ โดยการเก็บภาษีแต่ละประเภทก็จะมีกระบวนการระงับข้อพิพาทของตนเอง จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรแต่ละประเภท ทั้งกระบวนการไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนในการเกิดข้อพิพาทในชั้นการประเมินภาษีและการขอคืนภาษี ขั้นตอนการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครอง และขั้นตอนการระงับข้อพิพาทโดยองค์กรศาล ซึ่งจะต้องทำการศึกษาเปรียบเทียบกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางปกครองอื่นๆ เพื่อที่จะได้ทราบว่าความแตกต่างของการระงับข้อพิพาททางภาษีและทางปกครองมีความแตกต่างและข้อดี ข้อเสีย อย่างไร เพื่อประโยชน์นำมาวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางปฏิรูปการระงับข้อพิพาทตามวัตถุประสงค์ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ต่อไป

3.1 การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 ว่าข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นจะมีจุดเริ่มต้นจากการประเมินภาษีอากร ซึ่งเป็นการที่องค์กรของรัฐผู้จัดเก็บภาษีอากรใช้อำนาจทางปกครองทำการประเมินภาษีอากรกรณีและผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือทำการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ซึ่งกฎหมายภาษีทุกฉบับก็จะให้อำนาจเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

3.1.1 การประเมินภาษีเงินได้

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากร 4 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์ ซึ่งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมีการกำหนดกระบวนการประเมินทั้งในส่วนที่เป็นบททั่วไปซึ่งสามารถนำไปใช้กับภาษีทั้ง 4 ประเภทได้ และมีการกำหนดไว้ในบทเฉพาะที่ใช้สำหรับภาษีแต่ละประเภทด้วย โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่นำส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีที่ต้องชำระแก่กรมสรรพากรตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แต่ละประเภทของภาษี อันเป็นระบบการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง (self-assessment method) แต่อย่างไรก็ดีหากผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นไม่ถูกต้องหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน กรมสรรพากรโดยเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจในการประเมินภาษีอากรได้ โดยสามารถแบ่งแยกการประเมินได้ดังนี้

3.1.1.1. การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

การประเมินในกรณีนี้เป็นการที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจ ในการประเมินภาษีอากร ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการใช้อำนาจประเมินภาษีในส่วนนี้เป็นการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ และ

มาตรา 60 ทวิ ซึ่งการที่เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินตามที่กำหนดไว้ในสองมาตรา นี้ได้จะต้องมีเงื่อนไขสำคัญคือ

(1) จะต้องเป็นการใช้อำนาจประเมินเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากไม่เรียกเก็บไว้ก่อนก็อาจไม่สามารถเรียกเก็บภาษีได้ในภายหลัง โดยจะต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไปว่า กรณีใดถือเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

(2) การใช้อำนาจตามมาตรา 18 ทวิ สามารถใช้บังคับกับภาษีตามประมวลรัษฎากรได้ทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนการประเมินภาษีตามมาตรา 60 ทวิ จะใช้ได้เฉพาะสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น

(3) การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินโดยใช้อำนาจตามมาตรา 18 ทวิ เมื่อแจ้งการประเมินและจำนวนภาษีที่ต้องเสียแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีภายในกำหนด 7 วัน แต่สำหรับการประเมินภาษีตามมาตรา 60 ทวิ ไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ และไม่ต้องอยู่ภายในบังคับที่ต้องชำระภายใน 7 วัน จึงต้องให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้กำหนดเวลาตามแต่เห็นสมควร ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินก็จะกำหนดให้ชำระภาษีภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน¹ แต่การประเมินในลักษณะนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินได้ และมาตรา 18 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 60 ทวิ วรรคสอง กำหนดให้นำภาษีที่ชำระแล้วมาหักเครดิตภาษีในการคำนวณจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปีได้

3.1.1.2 การประเมินเรียกเก็บภาษีหลังจากรายการแล้ว

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและเสียภาษีไปพร้อมกัน ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินจึงจะทำการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ว่ามีการยื่นแบบโดยถูกต้องหรือไม่ และมีการเสียภาษีถูกต้องหรือไม่ ถ้าหากเห็นว่าไม่ถูกต้องแล้วจึงจะดำเนินการประเมินภาษีต่อไป อันเป็นการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรหลังจากรายการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว โดยการประเมินในลักษณะนี้ สามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท

(1) การประเมินจากแบบแสดงรายการเสียภาษี

กรณีนี้ เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีแล้ว แต่อาจยังมีภาษีที่ยังชำระขาดตกบกพร่องอยู่ ไม่ว่าจะมาจากการคำนวณภาษีผิดพลาด หักค่าใช้จ่ายเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด หักลดหย่อนผิด หรือจากการนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายมาเครดิตผิดเป็นต้น กรณีเช่นนี้ประมวลรัษฎากรมาตรา 18 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

¹ กัมปนาท บุญรอด, “เจาะปัญหา จับประเด็น การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน ตอนที่ 1,” สรรพากรสารสิน, ฉบับที่ 2, ปีที่ 60, น.19 (กุมภาพันธ์ 2556)

ทำการประเมินภาษีจากแบบแสดงรายการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นไว้ แต่การประเมินในลักษณะนี้ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินภาษีจากความผิดพลาดหรืออาศัยข้อมูลที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเสียภาษีเท่านั้น จะนำรายละเอียดหรือข้อเท็จจริงอื่นที่ปรากฏนอกเหนือจากแบบแสดงรายการหรือจะนำข้อเท็จจริงอื่นที่ตรวจสอบพบมาใช้ประเมินภาษีไม่ได้

การประเมินภาษีอากรตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ ไม่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องออกหมายเรียกให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาตรวจสอบไต่สวนก่อนทำการประเมิน ดังเช่นการประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 20 แต่เพื่อความถูกต้องในการประเมินเจ้าพนักงานประเมินสามารถทำการเชิญผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาสอบถามก่อนได้² แต่การสอบถามนั้นหากพบข้อเท็จจริงอื่นนอกจากที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินจะนำข้อมูลนั้นมาทำการประเมินไม่ได้ หากนำข้อเท็จจริงอื่นมาประเมินนอกเหนือจากแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วก็จะทำให้การประเมินภาษีนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นหากเจ้าพนักงานประเมินจะนำข้อเท็จจริงที่ปรากฏนอกเหนือจากแบบแสดงรายการเสียภาษีมาประเมินภาษีแล้ว ก็จะต้องทำการออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาตรวจสอบไต่สวนตามมาตรา 19 เสียก่อน แต่เมื่อการประเมินภาษีตามมาตรา 18 ไม่ต้องทำการออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาตรวจสอบไต่สวนก่อน การประเมินตามมาตรา 18 จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับของประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ที่จะต้องทำการประเมินภายใน 2 ปี หากไม่มีการออกหมายเรียก แต่การประเมินตามมาตรา 18 ยังต้องอยู่ภายใต้บังคับอายุความ 10 ปีในการประเมินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

เมื่อมีการประเมินภาษีอากรตามมาตรา 18 แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเพิ่มเติมภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่ก็สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีได้

(2) การประเมินภาษีเนื่องจากการออกหมายเรียก

เป็นการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่สืบเนื่องจากการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ โดยแบ่งเป็น 2 กรณี ดังนี้

(2.1) การประเมินภาษี กรณียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน

เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามเวลาที่กำหนด แต่กลับยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือแสดงรายการตามแบบที่ไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะทำการประเมินภาษีอากรให้ถูกต้องตามความเป็นจริงได้ อันเป็นอำนาจการ

² เฟิงอั้ง, น.25

ประเมินภาษีอากรตามมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ดี เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบไต่สวนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 19 เสียก่อน โดยการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 นี้ อาจเป็นการออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวน โดยผู้ยื่นรายการอาจไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ได้³ หรืออาจเป็นหมายเรียกพยานนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง โดยจะต้องให้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย โดยการประเมินในกรณีนี้เป็นการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้การออกหมายเรียกตามมาตรา 19 เป็นขั้นตอนหนึ่งในการประเมิน ซึ่งหากมีการออกหมายเรียกแล้ว ข้อเท็จจริงหรือข้อมูลต่าง ๆ ที่อยู่นอกเหนือจากที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเสียภาษี ก็สามารถนำมาใช้เป็นข้อมูลในการประเมินภาษีแก่ผู้เสียภาษีได้ แต่ถ้าหากไม่ดำเนินการออกหมายเรียกแล้วประเมินภาษีอากรโดยใช้ข้อเท็จจริงที่ปรากฏนอกเหนือจากแบบแสดงรายการเสียภาษีก็จะทำให้การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁴

การออกหมายเรียกตามมาตรา 19 นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการตรวจสอบจากฐานข้อมูลต่าง ๆ ที่ปรากฏแล้วถ้าเห็นว่ายื่นแบบแสดงรายการนั้นไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนแล้วมีจำนวนภาษีที่สมควรจะต้องเสียเพิ่ม เช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องออกหมายเรียกให้ผู้ยื่นรายการมาไต่สวน แต่จะต้องทำการออกหมายเรียกภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาจะหลีกเลี่ยงภาษีหรือเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษี อธิบดีสามารถอนุญาตขยายระยะเวลาในการออกหมายเรียกเป็น 5 ปีได้โดยระยะเวลาข้างต้นนี้ไม่ใช่อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องค่าภาษีตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁵

ในการประเมินตามมาตรา 20 นี้ เมื่อมีการเรียกมาตรวจสอบไต่สวนตามมาตรา 19 ภายในระยะเวลาที่กำหนดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะทำการเรียกตรวจสอบเพิ่มเติมอีกครั้งก็ได้ เพื่อเป็นข้อมูลในการประเมินภาษี แต่จะต้องแจ้งการประเมินภาษีภายในคราวเดียว และภายในกำหนดอายุความ 10 ปี จะทำการตรวจสอบที่ละส่วนแล้วจึงทยอยแจ้งการประเมินเป็นคราวๆ ไม่ได้ มิเช่นนั้น จะเป็นการขยายความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีไปไม่สิ้นสุด แต่ในกรณีที่มีการแจ้งการประเมินภาษีไปแล้ว หากเจ้าพนักงานประเมินต้องการประเมินภาษีเพิ่มเติม ก็ต้องทำการหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาไต่สวนภายในกำหนดเวลา จะอาศัยหมายเรียกครั้งแรกมาทำการประเมินอีกไม่ได้⁶ มิเช่นนั้นการประเมินในครั้งหลังจะเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁷

³ เฟิ่งอ้วง, น.38

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 6667/2541

⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5427/2537

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 5158/2538

⁷ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2729/2534 และที่ 5511-5512/2534

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการแจ้งการประเมินไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี แล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่อย่างไรก็ดีหากผู้ยื่นรายการได้รับหมายเรียกไต่สวนแล้ว แต่ไม่ไปตามกำหนดนัด หรือไม่ยอมตอบข้อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถประเมินภาษีได้ตามที่เห็นว่าถูกต้อง แต่กรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะไม่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีได้⁸ รวมถึงอาจต้องเสียเบี้ยปรับเพิ่มอีกหนึ่งเท่าด้วย⁹

(2.2) การประเมินกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจตามมาตรา 24 เพื่อประเมินภาษีได้ แต่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องปฏิบัติตามมาตรา 23 โดยให้มีหมายเรียกผู้ที่ไม่ได้ยื่นรายการเสียภาษีมาไต่สวน ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่ยื่นรายการนี้อาจไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ได้ แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการในกรณีนั้น ก็จะออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาไต่สวนไม่ได้เช่นกันเพราะกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจไว้ เพียงแต่อาจใช้วิธีการอ้อมๆเรียกมาในฐานะพยานบุคคลมาทำการตรวจสอบได้¹⁰ หรืออาจออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานมาแสดงได้ แต่ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน

การประเมินในกรณีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 23 ไม่ได้บัญญัติถึงระยะเวลาในการออกหมายเรียก จึงไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกภายในกำหนด 2 ปีเหมือนระยะเวลาที่กำหนดในมาตรา 19 แต่เมื่อมีการไต่สวนแล้วเจ้าพนักงานประเมินก็สามารถทำการประเมินภาษีตามหลักฐานที่ปรากฏได้ โดยการประเมินนี้จะต้องทำภายในกำหนดอายุความ 10 ปี ตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่พอใจผลการประเมินก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่ในกรณีที่ต่ออย่างไรก็ดีหากผู้ยื่นรายการได้รับหมายเรียกไต่สวนแล้ว แต่ไม่ไปตามกำหนดนัด หรือไม่ยอมตอบข้อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถประเมินภาษีได้ตามที่เห็นว่าถูกต้อง แต่กรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะไม่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีได้¹¹ รวมถึงอาจต้องเสียเบี้ยปรับเพิ่มอีกสองเท่าด้วย¹²

⁸ มาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹ มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰ กัมปนาท บุณยรอด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถ* ที่ 1, น.38

¹¹ มาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร

¹² มาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.1.3 การประเมินภาษีโดยวิธีพิเศษ

การประเมินโดยวิธีพิเศษสำหรับการประเมินภาษีเงินได้นั้นสามารถแยกออกได้เป็น 2 กรณี

(1) การประเมินโดยวิธีพิเศษตามมาตรา 49

เป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่ำกว่าที่ควรต้องยื่น แต่เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถทราบได้ว่าผู้มีเงินได้มีรายได้และรายจ่ายเพียงใด และแม้จะมีการใช้การเรียกตรวจสอบไตสวนตามปกติก็ไม่สามารถที่จะทราบถึงจำนวนรายได้และรายจ่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ เช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 49 โดยการขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อกำหนดเงินได้สุทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยถือเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้ หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ หรือฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้ หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เอง หรือของผู้อื่นที่กระทำการกิจการทำนองเดียวกับของผู้มีเงินได้ เป็นหลักในการพิจารณา ซึ่งการตรวจสอบของมาตรา 49 นี้จะต้องตรวจสอบถึงมูลค่าทรัพย์สินสูญหายไปเพื่อหาผลต่างระหว่างมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ ณ วันต้นปี กับมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ ณ วันสิ้นปี ผลเพิ่มที่หาได้หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือทรัพย์สินสุทธิที่เพิ่มขึ้นให้นำมาบวกค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้แล้วหักด้วยเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี ผลลัพธ์เป็นเงินได้สุทธิแล้วจึงนำไปคำนวณกับอัตราภาษีก็จะเป็นปีที่ต้องเสีย แต่จะไม่มีกรณำค่าใช้จ่ายมาหักออกแต่อย่างใด¹³

โดยการประเมินตามมาตรา 49 นี้สามารถนำกระบวนการตรวจสอบไตสวนตามมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้เพื่อหาเงินได้สุทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ และหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่พอใจการประเมินดังกล่าวก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

(2) การประเมินโดยวิธีพิเศษตามมาตรา 71

เป็นกรณีการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยสามารถแยกเป็นการประเมิน 3 กรณี ได้แก่

(2.1) การประเมินวิธีพิเศษนิติบุคคลร้อยละ 5 ของยอดรายรับ ตามมาตรา

71 (1) กรณีนี้เป็นการประเมินเนื่องจากเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือมิได้ทำบัญชีหรือทำบัญชีไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 หรือมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบไตสวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 กรณีเช่นนี้มาตรา 71 (1) กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ๆ ได้ ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อน

¹³ กัมปนาท บุญรอด, *อั่งแล้ว เชิงอรรถ* ที่ 1, น.40

หักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า โดยไม่ต้องคำนึงถึงฐานกำไรสุทธิว่านิติบุคคลนั้นมีกำไรหรือขาดทุนสุทธิในรอบปีภาษีดังกล่าว และไม่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมาหักไม่ได้¹⁴ เนื่องจากเป็นกรณีที่กฎหมายให้เจ้าพนักงานประเมินใช้วิธีการจัดเก็บภาษีในลักษณะเด็ดขาดไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีผลกำไรหรือขาดทุน และการประเมินในกรณีนี้ก็เป็นผลสืบเนื่องจากการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดหรือกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีคำสั่ง¹⁵

(2.2) ประเมินวิธีพิเศษนิติบุคคลเสียเงินเพิ่ม 2 เท่าของภาษีที่ขาด ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71 (2) เป็นการประเมินในกรณีที่นิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ลงรายการหรือลงรายการไม่ครบถ้วน หรือลงรายการไม่ตรงกับความเป็นจริงในบัญชี เป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย อันเป็นการจงใจที่จะบิดเบือนความเป็นจริงในการเสียภาษี ประมวลรัษฎากรมาตรา 71 (2) จึงกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีได้ โดยสามารถประเมินได้ 2 กรณี คือการประเมินเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 3 ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 67 และยังมีอำนาจสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียเงินเพิ่มอีกสองเท่าของจำนวนภาษีที่ขาดได้

(2.3) การประเมินวิธีพิเศษนิติบุคคลร้อยละ 5 ของยอดรายรับ กรณีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งภายในกำหนด ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71 (3) เป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็คำสั่งจัดให้มีบัญชีพิเศษและให้กรอกข้อความลงในบัญชีนั้น หรือกรณีที่อธิบดีให้ผู้ยื่นรายการจัดทำบัญชีงบดุล หรือบัญชีอื่นๆแสดงรายการหรือข้อความใด ๆ แล้วยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน ถ้าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกคำสั่งให้ปฏิบัติให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันหรือสั่งให้จัดบุคคลมาปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดี ณ สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ในกรณีที่ไม่สามารถเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ได้

3.1.2 การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งในส่วนของผู้ประกอบการ และในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

¹⁴ กัมปนาท บุญรอด, “เจาะปัญหา จับประเด็น การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน ตอนจบ,” สรรพากรสารสิน, ฉบับที่ 3, ปีที่ 60, น.36 (มีนาคม 2556)

¹⁵ กัมปนาท บุญรอด, อ่างแล้ว เชิงอรรถ ที่ 14, น.34

กรณีการประเมินผู้มีหน้าที่เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจทำการประเมินในกรณี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี แบบใบขนสินค้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง รวมถึงกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร โดยในการประเมินนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทนหรือพยานกับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับหมายเรียก หรือได้รับคำสั่ง โดยหมายเรียกในส่วนนี้ไม่อยู่ภายใต้บังคับที่ต้องออกหมายเรียกภายในกำหนดเวลา 2 ปี ดังเช่นกรณีการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 ดังนั้น จึงไม่ต้องออกหมายเรียกภายใน 2 ปี แต่จะต้องทำการออกหมายเรียกและประเมินให้แล้วเสร็จภายใน 10 ปี

การประเมินผู้ประกอบการ เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีผู้ประกอบการได้ในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขาย พร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษี ไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายและหลักฐานต่าง ๆ ประกอบการลงรายงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้ รวมถึงกรณีผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 85/1 แต่สำหรับผู้ประกอบการนี้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดในมาตรา 88/6 ด้วย

3.1.3 การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ

สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ในกรณีปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปและใน กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษีได้¹⁶ แต่การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะนี้เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องออกหมายเรียกมาตรวจสอบได้ล่วงหน้าก่อนไม่ว่าจะเป็นกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือไม่ก็ตาม เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้

¹⁶ มาตรา 91/15 แห่งประมวลรัษฎากร

กำหนดให้การออกหมายเรียกเป็นเงื่อนไขของการประเมินภาษีดังเช่นภาษีเงินได้ แต่อย่างไรก็ดีเจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามกำหนดอายุความที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 และหากมีการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่พอใจการประเมินก็สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

3.1.4 การประเมินภาษีการรับมรดก

ภาษีการรับมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดแก่ทายาท โดยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 120 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดก โดยให้ยื่นต่อสรรพากรพื้นที่สาขาตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เมื่อเจ้าหน้าที่ของสรรพากรสาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้วให้ส่งต่อเจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้รับแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อให้พนักงานประเมินทำการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา 1 ปีนับแต่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้ขยายเวลาออกไปเมื่อมีเหตุจำเป็นและสมควรที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ แต่รวมแล้วต้องไม่เกิน 3 ปี

อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีได้ทั้งกรณีที่ไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยเมื่อประเมินแล้วให้มีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีนำค่าภาษีมาชำระภายในเวลา 30 วัน ซึ่งกรณีนี้จะไม่มีการเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มแต่ประการใด เว้นแต่กรณีที่ต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นเกิดจากรายการที่ผู้ยื่นไม่ได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการหรือแสดงไว้เป็นเท็จ

3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรในฝ่ายปกครอง

ตามที่ได้ศึกษามาในบทที่ 2 แล้วว่าการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครองนั้นอาจเกิดจากการระงับข้อพิพาทโดยตัวผู้ออกคำสั่งทางปกครองเองและโดยการพิจารณาของผู้บังคับบัญชาหรือการอุทธรณ์ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การระงับข้อพิพาทโดยตัวเจ้าพนักงานประเมินไว้ เพียงแต่กำหนดให้สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินได้

3.2.1 การอุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีตามที่ได้รับแจ้งต้องทำการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งเป็นกระบวนการที่ถูกกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 30 โดยกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินได้ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินหรือตามระยะเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุญาตให้ขยายได้โดยมีวิธีการการยื่นอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งได้ถูกกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 โดยแบ่งเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอยู่ในกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นจะต้องยื่นคำอุทธรณ์ต่อสรรพากรภาค 1 ภาค 2 ภาค 3 สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่¹⁷ แล้วแต่กรณีตามพื้นที่ของเจ้าพนักงานประเมินผู้รับผิดชอบ สำหรับกรณีผู้เสียภาษีถูกพนักงานเจ้าหน้าที่ในต่างจังหวัดประเมินภาษีให้ยื่นคำอุทธรณ์ต่อสำนักงานสรรพากรภาค¹⁸ ต่อมาเมื่อหน่วยงานรับอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์แล้วจะต้องทำการตรวจรายละเอียดเกี่ยวกับคำอุทธรณ์ ได้แก่ (1) ชื่อผู้อุทธรณ์ (2) วัน เดือน ปี ที่รับคำอุทธรณ์ (3) ประเภทภาษีอากร (4) เดือน ปีภาษีที่อุทธรณ์ (5) เลขรับอุทธรณ์ โดยแยกเลขรับอุทธรณ์ตามประเภทภาษีและจำนวนหนังสือแจ้งประเมินภาษี และ (6) ชื่อ ชื่อสกุล ตำแหน่ง และลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ รวมทั้งลงระบบการรับคำอุทธรณ์¹⁹ และแจ้งการรับคำอุทธรณ์ ไปยังหน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง²⁰ และหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรเพื่อชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในกาประเมินภาษีอากรพร้อมส่งสำเนาคำอุทธรณ์ภายใน 3 วัน²¹ เมื่อหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรได้รับแจ้งคำรับอุทธรณ์แล้วให้ทำการชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลเพื่อหักล้างข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีอากรเป็นรายประเด็น แล้วจัดส่งสำนวนการประเมินภาษี

¹⁷ ข้อ 5.3.1 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

¹⁸ ข้อ 5.3.2 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

¹⁹ ข้อ 6.2 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

²⁰ ข้อ 6.5.1 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

²¹ ข้อ 6.5.2 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

อาคารรายนั้นทั้งหมดให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 15 วันทำการนับแต่ได้รับแจ้งจากหน่วยงานผู้รับคำอุทธรณ์²²

เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ต้องจัดเจ้าหน้าที่เพื่อให้มีหน้าที่พิจารณาและเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์สามารถออกหนังสือหรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน หรือเรียกเอกสารต่างๆเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ได้²³ เมื่อพิจารณาแล้วเสร็จให้ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำรายงานพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และประเด็นการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเป็นเช่นไรตามประเด็นที่ผู้เสียหายโต้แย้ง และสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษีโดยต้องแสดงจำนวนภาษีที่ถูกต้องว่าเพิ่มหรือลดลงด้วย²⁴ แล้วเสนอรายงานดังกล่าวต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากร สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เพื่อพิจารณาสั่งการเพิ่มเติมและนำส่งรายงานและเอกสารทั้งหมดต่อเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อจัดการประชุมพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฝ่ายเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องจัดระเบียบวาระการประชุมซึ่งประกอบไปด้วย (1) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ (2) ประเด็นการอุทธรณ์ (3) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ และ(4)ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ แล้วส่งระเบียบวาระการประชุมให้แก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบล่วงหน้าอย่างน้อย 1 วัน²⁵

โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประมวลรัษฎากรได้แบ่งองค์ประกอบของคณะกรรมการเป็นสองชุดตามเขตพื้นที่ที่เจ้าพนักงานประเมินสังกัดอยู่ ดังนี้

- (1) กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในกรุงเทพมหานคร
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย
- อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน
 - ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด
 - ผู้แทนกรมการปกครอง

²² ข้อ 6.5.3 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

²³ ข้อ 8.1 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

²⁴ ข้อ 8.2 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

²⁵ ข้อ 9 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

(2) กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย

- ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน
- สรรพากรภาคหรือผู้แทน
- อัยการจังหวัดหรือผู้แทน²⁶

หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีผลเป็นเช่นไรให้ทำหนังสือแจ้งผลการอุทธรณ์ต่อผู้เสียภาษีต่อไป ซึ่งการแจ้งผลอุทธรณ์นี้ มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ทำเป็นหนังสือและส่งไปยังผู้อุทธรณ์ โดยไม่ได้กำหนดรายละเอียดและเนื้อหาของหนังสือแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่อย่างไรก็ดีนับแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ศาลฎีกากึ่งกลางหลักการแจ้งผลการประเมินภาษีและผลการวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติข้างต้น กล่าวคือในหนังสือแจ้งผลการอุทธรณ์จะต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงและเหตุผลอันเป็นข้อสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจด้วย และหากผู้เสียภาษีไม่พอใจผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็สามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลได้ภายในระยะเวลา 30 วัน นับแต่ได้รับผลวินิจฉัยอุทธรณ์

โดยการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่ถือเป็นการทูลเกล้าการบังคับทางภาษีอากร แม้ผู้เสียภาษีจะได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม แต่อธิบดีกรมสรรพากรก็ยังมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างได้ตามมาตรา 12 ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงต้องร้องขอให้อธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างไว้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์

3.2.2 การอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดก

เนื่องจากภาษีการรับมรดกถูกจัดเก็บโดยกรมสรรพากร ดังนั้นการอุทธรณ์การประเมินจึงมีลักษณะที่คล้ายกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีฝ่ายสรรพากร กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินสามารถทำการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย

- อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน เป็นประธาน
- ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด
- ผู้แทนกรมการปกครอง

²⁶ มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีการรับมรดกมีความแตกต่างจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของภาษีประเภทอื่น เนื่องจากมีการกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ โดยให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรสามารถขยายระยะเวลาได้แต่ไม่เกิน 90 วัน และเมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นภายใน 180 วันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลา และหากมีผลการพิจารณาอุทธรณ์แล้วผู้เสียภาษีก็สามารถทำการฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน 180 วันนับแต่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

แต่อย่างไรก็ดี การยื่นอุทธรณ์ภาษีการรับมรดกไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้

3.2.3 การขอทุเลาการเสียภาษีอากร

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกประเมินภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลภาษีอากร แต่อย่างไรก็ดี การอุทธรณ์ไม่ถือเป็นการทุเลาการบังคับและหากผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระค่าภาษีอากรก็จะตกเป็นหนี้ค่าภาษีอากรและอาจถูกอธิบดีกรมสรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 12 ของประมวลรัษฎากร บังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดชำระหนี้ หากผู้เสียภาษีไม่ต้องการถูกบังคับชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างก็ต้องทำการยื่นคำขอทุเลาการเสียภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำขอให้อธิบดีกรมสรรพากรทั้งในชั้นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และในชั้นการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร และในการขอทุเลาการเสียภาษีอากรผู้เสียภาษีจะต้องนำหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอย่างใดอย่างหนึ่ง ได้แก่ หนังสือค้ำประกันของธนาคาร อสังหาริมทรัพย์ พันธบัตรรัฐบาล²⁷ หรือสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ซึ่งมียอดเงินฝากค้ำกับหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมาวางเป็นหลักประกันการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร และสามารถนำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่นมาจดทะเบียนจำนองหรือจําเป็นประกันการชำระหนี้บางส่วนของผู้เสียภาษีได้²⁸ แล้วนำคำร้องพร้อมหลักประกันไปยื่นต่อหน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เพื่อให้หน่วยงานตรวจสอบความถูกต้องและส่งให้อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณา ซึ่งกระบวนการ

²⁷ ข้อ 15 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

²⁸ ข้อ 3 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

ดังกล่าวมีข้อพิจารณาว่า ผู้ที่มีอำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างและผู้มีอำนาจพิจารณาคำขอทุเลาการเสียภาษีเป็นบุคคลเดียวกัน คือ อธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งแม้จะสอดคล้องกับหลักการทั่วไปในทางปกครองในการออกคำสั่งทางปกครองอื่นๆ ที่ให้หน่วยงานทางปกครองเป็นผู้พิจารณาการทุเลาการบังคับทางปกครองเอง ซึ่งการให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร เป็นพิจารณาทุเลาการเสียภาษีทั้งในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองนั้นจะมีความเหมาะสม แต่สำหรับการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ก็มีข้อพิจารณาว่าศาลภาษีมีอำนาจพิจารณาให้ทุเลาการเสียภาษีหรือไม่ เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่มีอำนาจพิจารณาคำขอทุเลาการบังคับทางปกครองเสียเอง

สำหรับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น กำหนดให้การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอการบังคับชำระหนี้ภาษีไว้จนกว่าจะมีผลการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3.2.4 การขอคืนค่าภาษีอากร

เมื่อมีการชำระภาษีอากรต่อหน่วยงานผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีแล้วแล้ว หากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่ตนถูกเก็บไปนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือถูกเก็บไปเกินกว่าจำนวนที่ตนต้องเสีย ผู้เสียภาษีสามารถทำการร้องขอคืนค่าภาษีอากรได้ โดยการขอคืนภาษีฝ่ายสรรพากร ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดว่า การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี และมาตรา 84/1 และมาตรา 91/11 สำหรับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ แล้วแต่กรณีให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำขอคืนภาษีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาเป็นสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษี²⁹ โดยเจ้าพนักงานประเมินอาจแจ้งให้ผู้ขอคืนภาษีหรือบุคคลอื่นเข้าให้ถ้อยคำเพื่อประกอบการพิจารณาขอคืนภาษีได้ตามที่เห็นสมควร

สำหรับภาษีการรับมรดกให้ผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษียื่นคำร้องภายใน 5 ปีนับแต่วันชำระภาษีทั้งหมด ต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา และให้เจ้าหน้าที่สรรพากรส่งคำร้องไปยังเจ้าพนักงานประเมินเพื่อตรวจสอบเอกสารให้เสร็จภายใน 150 วันนับแต่ได้รับคำร้อง และมีหนังสือแจ้งผลให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 15 วันนับแต่ตรวจสอบแล้วเสร็จ หากต้องคืนภาษีให้สรรพากรคืนภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน

²⁹ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 113/2545 เรื่อง กำหนดสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

แม้การร้องขอคืนค่าภาษีนั้นเป็นเงื่อนไขหนึ่งที่จะนำไปฟ้องต่อศาลภาษีอากร ตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังที่ได้กล่าวต่อไปแต่ยังมีปัญหาในทางปฏิบัติว่าเมื่อผู้เสียภาษียื่นคำขอคืนค่าภาษีต่อกรมสรรพากร แล้ว และถูกปฏิเสธไม่ยอมคืนค่าภาษีตามที่ร้องขอ ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวก่อนหรือไม่ และอุทธรณ์ต่อใคร เมื่อประมวลรัษฎากรมาตรา 30 กำหนดให้ “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน” ซึ่งผู้ที่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 ได้จะต้องเป็นผู้ถูกประเมินภาษี แต่ในกรณีการขอคืนภาษีไม่ใช่การประเมินผู้เสียภาษีจึงไม่ใช่ผู้ถูกประเมินภาษีที่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่เมื่อคำสั่งคืนภาษีหรือปฏิเสธไม่คืนภาษีล้วนเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง และเมื่อไม่มีกฎหมายกำหนดวิธีการอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะจึงต้องพิจารณาว่า จะต้องอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 ที่กำหนดให้ว่า ผู้รับคำสั่งทางปกครองต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าวในกรณีที่คำสั่งทางปกครองไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ จึงมีข้อต้องพิจารณาว่าการอุทธรณ์เกี่ยวกับการขอคืนภาษีนั้นจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติดังกล่าวด้วยหรือไม่ ซึ่งปัจจุบันศาลฎีกาก็ยังไม่ได้วางกำหนดบรรทัดฐานในกรณีดังกล่าวไว้แต่อย่างใด

3.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศไทย

ระบบศาลของประเทศไทยมีการจัดองค์กรศาลในระบบศาลคู่ โดยมีศาลยุติธรรมและศาลอื่น ได้แก่ ศาลรัฐธรรมนูญ ศาลปกครอง และศาลทหาร พิจารณาคดีควบคู่กันไป โดยแต่ละศาลจะมีวิธีพิจารณาคดีเป็นของตนเอง และมีศาลในระดับสูงเพื่อพิจารณาอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลในระบบของตนเอง ซึ่งคดีภาษีอากรในประเทศไทยนั้นเป็นคดีที่มีความคาบเกี่ยวว่าอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของ 2 ศาล ได้แก่ ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรมและมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดกระบวนการพิจารณาคดีที่มีความแตกต่างจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และคดีภาษีอากรบางประเภทก็อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง ซึ่งมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดให้มีวิธีพิจารณาคดีที่แตกต่างจากศาลอื่นๆในระบบของศาลยุติธรรม ในส่วนนี้จึงต้องทำการศึกษาระบบการพิจารณาคดีของทั้งสองศาลเพื่อใช้ประกอบการวิเคราะห์ปัญหาต่อไป

3.3.1 การพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร

สำหรับศาลหลักที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร คือ ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษที่อยู่ในระบบของศาลยุติธรรม ซึ่งถูกกำหนดให้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แม้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวจะกำหนดให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางในท้องที่กรุงเทพมหานคร และสามารถจัดตั้งศาลภาษีอากรในจังหวัดต่างๆได้ แต่เนื่องจากยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดแต่อย่างใด ปัจจุบันการดำเนินคดีภาษีอากรจึงอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลางเพียงศาลเดียว

3.3.1.1 คดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

คดีภาษีอากรนั้นจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร จะต้องเป็นคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเท่านั้นและจะต้องเป็นคดีที่ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้แก่

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งเป็นคดีพิพาทกรณีและผู้เสียภาษีฟ้องเพื่อโต้แย้งหรือเพิกถอนคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ หรือพิจารณาในกรณีต่างๆ

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เป็นกรณีหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีต่างๆจะใช้สิทธิทางศาลเพื่อฟ้องเรียกค่าภาษีอากรค้างจากผู้เสียภาษี

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีฟ้องคดีเพื่อให้หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีคืนภาษีส่วนที่เก็บไปคืนหรือส่วนที่ตนเห็นว่าไม่ต้องเสีย

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นคดีเกี่ยวกับสิทธิที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางภาษีอากร เช่นในการทูลเกล้าฯ การบังคับทางภาษี อาจต้องมีผู้ค้ำประกันซึ่งหากต้องบังคับกับผู้ค้ำประกัน เนื่องจากมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรไม่เปิดช่องให้ใช้อำนาจบังคับกับผู้ค้ำประกันได้

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายกำหนดคดีประเภทดังกล่าว

จากหลักการข้างต้นแสดงให้เห็นได้ว่าพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่ได้กำหนดให้คดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทุกประเภทอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรทุกประเภท แต่จากการศึกษาคดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรนี้จะเป็นคดีที่เกิดจากข้อพิพาทในลักษณะการใช้อำนาจในการออกคำสั่งทางภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของรัฐ และคดีที่เกิดบ่อยที่สุด คือคดีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรประเภทต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นการขอให้ศาลมีคำพิพากษาเพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร ภาษีท้องถิ่นประเภท

ต่างๆ³⁰ ดังนั้น จึงมีคดีบางประเภทที่ไม่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร เช่น คดีเกี่ยวกับการใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยไม่ชอบ โดยการยึดทรัพย์สินของผู้อื่นที่ไม่ใช่ผู้เสียภาษี³¹ หรือกรณีพิพาทว่ากฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นลักษณะการโต้แย้งการกระทำทางปกครองซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครอง³² ศาลภาษีอากรของไทยจึงไม่ใช่ศาลที่มีอำนาจเด็ดขาดในการพิจารณาคดีภาษีอากรทั้งหมด

3.3.1.2 เจื่อนไขการฟ้องคดี

เนื่องจากการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้นั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดเงื่อนไขการฟ้องคดีสำหรับคดีบางประเภทไว้ในมาตรา 8 และมาตรา 9 ดังนี้

(1) กรณีคดีเกี่ยวกับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) นั้น ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว กล่าวคือเมื่อผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีโดยพนักงานประเมินภาษีแล้ว ก่อนนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้จะต้องดำเนินการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 และหากได้รับผลการพิจารณาอุทธรณ์แล้วจึงจะสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลหรือนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหากไม่ดำเนินการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ไม่สามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้เพราะยังไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขการฟ้องคดี

(2) กรณีคดีเกี่ยวกับการฟ้องเพื่อขอคืนภาษีอากรนั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 9 กำหนดว่า ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น กล่าวคือในกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนการขอคืนค่าภาษีอากร จะต้องดำเนินการตามที่กฎหมาย

³⁰ สราวุธ รักดีวิไลเกียรติ, “อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น.31

³¹ คำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 1/2553, สืบค้นเมื่อ 12 กันยายน 2558, <http://www.library.coj.go.th/indexpdcsearch.php>

³² คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุด ที่ พ 2/2547, สืบค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2559, <http://admfts.admincourt.go.th/JudgePrivate/advance.aspx>

กำหนดให้ครบถ้วนเสียก่อนจึงสามารถที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลเพื่อขอคืนค่าภาษีอากร ยกตัวอย่าง เช่น กรณีการขอคืนภาษีเงินได้ตามมาตรา 27 ตรี นั้นผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการยื่นคำขอคืนค่าภาษี ต่อกรมสรรพากรเสียก่อนและจะต้องยื่นฟ้องภายในเวลา 3 ปี นับแต่นับแต่วันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หากผลการพิจารณาเป็นเช่นไรแล้ว ผู้เสียภาษีไม่ พอใจ จึงนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ แต่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลโดยตรงไม่ได้ เพราะยังไม่ได้ทำตาม เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

3.3.1.3 ค่าธรรมเนียมศาล

การยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ถือเป็นคดีแพ่งอย่างหนึ่ง ซึ่งจะต้องมีการเสีย ค่าธรรมเนียมศาลตามจำนวนทุนทรัพย์ของแต่ละคดี แต่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธี พิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กลับไม่ได้กำหนดวิธีการคิดคำนวณจำนวนทุนทรัพย์และ ค่าธรรมเนียมศาลในคดีภาษีอากรไว้แต่อย่างใด จึงต้องอาศัยมาตรา 17 ที่กำหนดให้นำประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม โดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 150 ที่กำหนดให้คิดค่าธรรมเนียมในคดีคำขอปลดเปลื้องทุกข์อันอาจคำนวณเป็นราคาเงินได้ และ ตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนดให้เก็บค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ ของ จำนวนทุนทรัพย์แต่ไม่เกิน 200,000 บาท จำนวนทุนทรัพย์ไม่เกิน 50 ล้านบาทแรก ส่วนที่เกินให้คิด ในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 การพิจารณาว่าคดีใดจะต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลเป็นจำนวนเท่าใดจึงต้อง พิจารณาคำฟ้องแต่ละคดีเป็นเกณฑ์ ว่ามีการเสนอข้อหาต่อศาลกี่ข้อหา แต่ละข้อหาเกี่ยวข้องกันหรือ แยกออกจากกันได้ และเสียค่าธรรมเนียมศาลเป็นรายข้อหา ซึ่งจะแยกไปตามแบบรายการประเมิน ภาษี³³ หากมีการชำระค่าขึ้นศาลไม่ถูกต้องแล้วศาลภาษีอากรย่อมไม่อาจรับฟ้องไว้พิจารณาได้³⁴

3.3.1.4 การยื่นฟ้องคดีภาษีอากร

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการร่างคำฟ้องไว้ โดยเฉพาะ³⁵ เพื่อลดความเคร่งครัดของคำฟ้องคดีแพ่งที่ต้องแสดงถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างที่อาศัย เป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับที่ชัดเจน แต่ในคดีภาษีอากรกำหนดไว้เพียงให้คำฟ้องแสดงให้พอ เข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับ ให้ถือว่าเป็นคำฟ้องที่ ชอบด้วยกฎหมาย และหากจำเลยไม่เข้าใจฟ้องก็ไม่ให้ถือว่าเป็นฟ้องนั้นเคลือบคลุม แต่ให้ศาลภาษีอากรมี อำนาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้อง โดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้นให้ชัดเจนขึ้นก็ได้ แต่สิ่งที่

³³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10774/2557 โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินการนำเข้า ตามใบขนสินค้าขาเข้าในส่วนนี้รวม 117 ฉบับ ซึ่งแต่ละข้อหาตามใบขนสินค้าแต่ละฉบับไม่เกี่ยวข้อง กัน สามารถแยกออกจากกันได้ โจทก์จะฟ้องแต่ละข้อหาแยกเป็นรายคดีก็ได้แต่เพื่อความสะดวก โจทก์ได้ฟ้องรวมกันมา แต่ก็ต้องเสียค่าขึ้นศาลในส่วนนี้เป็นรายข้อหา

³⁴ คำสั่งศาลภาษีอากรกลาง ที่ 23/2542 เรื่องการคิดค่าขึ้นศาลสำหรับคดีภาษีอากร

³⁵ ข้อ 13 ของข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544

พิเศษกว่าคดีอื่นแพ่งทั่วไปคือ และข้อ 12 ของข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดให้คำฟ้องที่อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใด ที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ให้แนบสำเนาพร้อมทั้งคำคู่ความดังกล่าวด้วย และหากไม่ปฏิบัติตามศาลอาจมีคำสั่งให้ปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้ปฏิบัติ ก็ให้ศาลมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น เว้นแต่ คำคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว สาเหตุที่กฎหมายกำหนดให้แนบเอกสารดังกล่าวมาด้วยก็เนื่องจากเหตุผลสองประการ คือหนึ่ง เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีทั้งกฎหมายแม่บทและกฎหมายลำดับรองเป็นจำนวนมาก และยากที่ศาลจะสามารถตรวจสอบข้อกฎหมายดังกล่าวได้ทั้งหมด จึงมีข้อกำหนดให้แนบข้อกฎหมายต่างๆมาด้วย และเหตุผลประการที่สองคือต้องการให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้รับทราบถึงข้อกฎหมายที่มีการกล่าวอ้าง จะได้สามารถยกข้อกฎหมายขึ้นต่อสู้ในชั้นพิจารณาได้

3.3.1.5 การพิจารณาคดีและการสืบพยาน

การสืบพยานในคดีภาษีอากรนั้น แม้ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 จะมีบทบัญญัติกำหนดให้ศาลเป็นผู้แสวงหาข้อเท็จจริงประกอบการนำสืบพยานของโจทก์และจำเลยก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติศาลภาษีอากรนั้นจะให้ใช้การสืบพยานในระบบกล่าวหา คือกำหนดประเด็นข้อพิพาทในคดีและภาระการพิสูจน์ พร้อมทั้งให้คู่ความแต่ละฝ่ายนำสืบพยานเพื่อสนับสนุนข้อกล่าวอ้างของตนเองตามภาระการพิสูจน์ที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งเป็นไปตามลักษณะการนำสืบพยานในคดีแพ่งทั่วไปมากกว่าที่จะใช้วิธีการที่ถูกกำหนดไว้เป็นพิเศษในคดีภาษีอากร แม้ว่าในข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 จะมีวิธีการที่เอื้อให้ศาลในการแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มมากขึ้นก็ตาม เช่น ข้อกำหนดข้อที่ 23 กำหนดให้เมื่อศาลเห็นสมควร หรือคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอ ศาลอาจส่งข้อสอบถามเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง หรือทุกฝ่าย เพื่อให้ทำคำแถลงตอบข้อสอบถามว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงนั้น ว่าถูกต้องหรือไม่ แต่ในทางปฏิบัติแล้วมีการใช้วิธีการดังกล่าวในการแสวงหาข้อเท็จจริงน้อยมาก

เมื่อใช้ระบบกล่าวหาแบบคดีแพ่งทั่วไปแล้ว ก็จะมีผลให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรมีขั้นตอนที่คู่ความต้องปฏิบัติโดยเคร่งครัดเกี่ยวกับแบบพิธีในการนำสืบพยานหลักฐานและกระบวนการพิจารณาคดีที่ถูกบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร เอง และยักรวมถึงส่วนที่นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมด้วย จนทำให้บางกรณีฝ่ายผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายแพ้คดีเพราะระเบียบวิธีพิจารณาคดีไม่ใช่แพ้เพราะเนื้อหาคดีอย่างแท้จริง³⁶ เช่นกรณีการยื่นบัญชีระบุพยานไม่ถูกต้องตาม

³⁶ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, ปัญหาการยื่นบัญชีระบุพยานทางปฏิบัติคดีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร:บริษัท ประชารวมศาสตร์ จำกัด,2532), น.1-2

หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความ³⁷ นอกจากนี้ในส่วนการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานก็เป็นเรื่องที่โจทก์และจำเลยจะเป็นผู้นำสืบ โดยศาลภาชีอากรจะไม่ได้ช่วยเหลือคู่ความในการแสวงหาข้อเท็จจริงในคดี จึงมักทำให้ผู้เสียหายเป็นฝ่ายเสียเปรียบในการดำเนินคดีเนื่องจากความเป็นจริงแล้วเอกสารต่างๆและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประเมินและออกคำสั่งทางภาชีจะอยู่ในความครอบครองของหน่วยงานผู้จัดเก็บภาชี ย่อมทำให้ผู้เสียหายนั้นเข้าถึงพยานหลักฐานต่างๆได้ยาก³⁸ รวมถึงในส่วนของการรับและวินิจฉัยข้อกฎหมายยังเป็นไปตามแนวทางที่ศาลยุติธรรมได้วางแนวปฏิบัติไว้ คือหากเป็นการมีอยู่และการมีอยู่ของกฎหมายศาลจะเป็นผู้รับรู้เอง แต่หากเป็นการมีอยู่ของกฎหมายในกฎหมายลำดับรองที่มีศักดิ์ต่ำกว่ากฎกระทรวง ศาลจะถือเป็นข้อเท็จจริงคู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อกฎหมายดังกล่าวมีหน้าที่จะต้องนำสืบถึงความมีอยู่ในข้อกฎหมายดังกล่าวและศาลจะเป็นผู้หยิบยกข้อกฎหมายและตีความข้อกฎหมายดังกล่าวเพื่อปรับใช้กับข้อเท็จจริง³⁹ ซึ่งข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดให้โจทก์และจำเลยจะต้องแนบส่งข้อกฎหมาย ประกาศคำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใด ที่ตนกล่าวอ้างมาด้วย

3.3.1.6 การทำคำพิพากษา

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาชีอากรไม่ได้กำหนดขั้นตอนการทำคำพิพากษาคดีไว้ จึงต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กล่าวคือต้องทำคำพิพากษาในรูปแบบองค์คณะซึ่งในศาลชั้นต้นจะมีองค์คณะจำนวนอย่างน้อย 2 คน และพิจารณาพิพากษตามประเด็นที่ได้กำหนดไว้ในชั้นชี้สองสถานหรือเป็นประเด็นที่คู่กรณีทำการโต้แย้ง ประกอบกับการกำหนดความรับผิดชอบในค่าฤชาธรรมเนียมใช้แทนคู่ความฝ่ายที่ชนะคดีด้วย สำหรับการลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้นตามกฎหมายไทยไม่ได้ให้อำนาจศาลในการลดหรืองดเบี้ยปรับเงินเพิ่มได้เอง ผู้เสียหายจึงต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มตามค่าขอบังคับของฝ่ายปกครองจนกว่าจะชำระหนี้ค่าภาชีอากรจนเสร็จสิ้นหรือจนกว่าเงินเพิ่มจะท่วมหนี้ค่าภาชีอากร⁴⁰

³⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3132/2530 และ ที่ 8128/2543 ,สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กันยายน 2558, <http://www.deka2007.supremecourt.or.th/deka/web/search.jsp>

³⁸ วีระยุทธ สัจพันธ์โรจน์, “วิธีพิจารณาคดีในศาลภาชีอากรศึกษาเปรียบเทียบ: วิธีพิจารณาคดีในศาลปกครอง,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2548), น.88

³⁹ จรัญ ภักดีธนากุล, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556), น.47-51

⁴⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7720/2538 และ ที่ 7035/2540 สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กันยายน 2558, <http://www.deka2007.supremecourt.or.th/deka/web/search.jsp>

3.3.1.7 การอุทธรณ์คำพิพากษา

เนื่องด้วยศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษในระบบของศาลยุติธรรม การอุทธรณ์คำพิพากษาจึงเป็นไปในรูปแบบเดียวกับศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษอื่น คือให้อุทธรณ์โดยตรงต่อศาลฎีกา ภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษา ซึ่งในศาลฎีกาก็จะจัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรรองรับการอุทธรณ์จากศาลล่าง ซึ่งการอุทธรณ์ดังกล่าวสามารถทำการอุทธรณ์ได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย อันเป็นระบบการอุทธรณ์แบบศาลสองชั้น เพียงแต่จะมีบทบัญญัติที่ตัดสิทธิในการอุทธรณ์ของคู่ความในกรณีที่มีทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน 50,000 บาท ต้องห้ามอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง แต่ก็ไม่ใช่บทบัญญัติต้องห้ามเด็ดขาด เพราะสามารถขอให้ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีรับรองว่ามีเหตุอันสมควรในการอุทธรณ์ปัญหาข้อเท็จจริง หรือขออนุญาตอุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง หรือกรณีที่มีการทำความเห็นแย้งไว้ในคำพิพากษาก็สามารถอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงได้ และการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรก็เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คือจะต้องจัดทำคำพิพากษาโดยองค์คณะผู้พิพากษาในศาลฎีกาไม่น้อยกว่า 3 คน

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมีการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์การอุทธรณ์และฎีกาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁴¹ ที่กำหนดให้คดีแพ่งเป็นที่สุดในชั้นศาลอุทธรณ์ และคดีที่จะขึ้นสู่ศาลฎีกาต้องได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา จึงมีผลทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์คำพิพากษาในคดีภาษีอากรไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติที่แก้ไขใหม่ จึงมีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558⁴² กำหนดให้คู่ความที่จะยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง ให้อุทธรณ์คำพิพากษาไปยังศาลอุทธรณ์ชั้นอุทธรณ์พิเศษ⁴³ ซึ่งจะถูกจัดตั้งเพื่อรองรับการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษในระบบศาลยุติธรรมทั้งหมด และกำหนดให้นำวิธีพิจารณาและการชี้ขาดตัดสินคดีที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม จึงมีผลให้คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษเป็นที่สุด และการจะยื่นฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ชั้นอุทธรณ์พิเศษนั้นจะกระทำได้อีกต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากศาลฎีกาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเสียก่อน

⁴¹พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง(ฉบับที่ 27) พ.ศ. 2558

⁴²ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนที่ 120 ก หน้า 27 เมื่อวันที่ 14 ธันวาคม 2558 และมีผลใช้บังคับในวันที่ 15 ธันวาคม 2558

⁴³มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขโดยมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558

3.3.1.8 การบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร

เนื่องจากศาลภาษีอากรเป็นหนึ่งในศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรม การบรรจุแต่งตั้งจึงใช้ระบบเดียวกับการบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลยุติธรรม คือการทดสอบความรู้โดยการสอบข้อเขียนและสอบปากเปล่า โดยผู้สมัครคัดเลือกจะต้องมีอายุ 25 ปีขึ้นไป⁴⁴ วุฒิทางการศึกษาตั้งแต่ระดับปริญญาตรีทางด้านนิติศาสตร์ทั้งในประเทศหรือต่างประเทศขึ้นไป และสอบไล่ได้ตามหลักสูตรของสำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา⁴⁵

ต้องมีประสบการณ์ในการประกอบอาชีพทางกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็น เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ เจ้าพนักงานบังคับคดี พนักงานคุมประพฤติ พนักงานอัยการ ทนายความ หรือประกอบวิชาชีพด้านอื่นตามที่คณะกรรมการตุลาการกำหนด เป็นเวลาอย่างน้อย 2 ปี ซึ่งคุณสมบัติต่างๆจะเปลี่ยนแปลงไปตามสนามสอบว่าจะเป็สนามใหญ่ สนามเล็ก หรือสนามจิ๋ว

แต่อย่างไรก็ดี เมื่อมีการสอบเข้าบรรจุเป็นผู้พิพากษาแล้ว ก็ทำได้บรรจุหรือเป็นผู้พิพากษาในศาลใดศาลหนึ่งเป็นการเฉพาะ แต่ผู้พิพากษาศาลยุติธรรมจะมีการโยกย้ายไปประจำศาลต่างๆ ซึ่งรวมถึงศาลชำนาญพิเศษอย่างศาลภาษีอากรก็ไม่ได้มีผู้พิพากษาที่ประจำอยู่โดยเฉพาะ แต่จะมีการสับเปลี่ยนโยกย้ายไปตามที่คณะกรรมการตุลาการพิจารณา รวมทั้งมีการขยับขึ้นเป็นผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาตามลำดับอาวุโส ซึ่งระบบดังกล่าวก็ส่งผลเสียในการเพิ่มความเชี่ยวชาญในคดีภาษีอากรเช่นกัน เนื่องด้วยการอุทธรณ์คำพิพากษาในคดีภาษีอากรจะอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลฎีกาทำให้ในระหว่างที่ดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์จะไม่มีสิทธิได้พิจารณาคดีภาษีอากรเลย จนกว่าจะได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นผู้พิพากษาศาลฎีกา จึงส่งผลให้มีปัญหาเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการพิจารณาคดีภาษีอากรว่าโดยระบบการบรรจุแต่งตั้งและการโยกย้ายหรือเลื่อนลำดับผู้พิพากษาในปัจจุบันของศาลภาษีอากร เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษหรือไม่ ซึ่งจะนำไปวิเคราะห์ในบทที่ 5 ต่อไป

3.3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลปกครอง

ศาลปกครองถูกจัดตั้งขึ้นตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 และในปี พ.ศ. 2542 ก็มีการออกพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 โดยจัดตั้งขึ้นเพื่อทำการพิจารณาคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐและเอกชน โดยมีการจัดตั้งศาลปกครองกลางที่กรุงเทพมหานครและศาลปกครองภูมิภาคในจังหวัดต่างๆ โดยคดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง ต้องเป็นคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน และจะต้องเป็นคดีประเภทที่

⁴⁴ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการตุลาการฝ่ายศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543

⁴⁵ มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการตุลาการฝ่ายศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดไว้ด้วย ถ้าคดีใดที่ไม่เข้าลักษณะคดีพิพาทตามที่พระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดแล้ว ย่อมไม่ใช่คดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง ประกอบกับคดีปกครองที่อยู่ในอำนาจศาลชั้นอุทธรณ์ในระบบศาลยุติธรรมนั้นจะไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง ซึ่งก็รวมถึงคดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรด้วย แต่สำหรับคดีภาษีอากรบางประเภทที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรโดยตรงก็อาจจะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครองได้

3.3.2.1 คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดให้ ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างชั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ เช่น คำพิพากษากรณีที่ผู้ฟ้องคดีฟ้องขอเพิกถอนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ว่าเป็นคดีพิพาทที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง⁴⁶

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร เช่น กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ล่าช้าเกินสมควร⁴⁷

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร เช่น กรณีฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนจากกรมสรรพากรเนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรใช้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือยึดทรัพย์สินของผู้อื่นที่ไม่ใช่ผู้เสียภาษีอากรทำให้บุคคลภายนอกได้รับความเสียหาย

⁴⁶ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 35

⁴⁷ ฤทัย หงส์ศิริ, ศาลปกครองและการดำเนินคดีในศาลปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), น.61

ส่วนกรณีที่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับกับสัญญาทางปกครองโดยสภาพไม่น่าจะมีข้อพิพาททางภาษีอากรได้ เช่นเดียวกับคดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด ก็ไม่น่าจะเป็นข้อพิพาททางภาษีได้ ดังนั้น คดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรบางกรณีเท่านั้นที่ไม่ใช่ประเภทคดีที่ถูกระบุไว้ใน มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาภาษีอากร พ.ศ. 2528 แล้ว อยู่ในอำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครอง

นอกจากกรณีที่กำลังข้างต้นแล้ว ยังมีกรณีที่น่าสนใจคือคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินและการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่เนื่องผู้เสียภาษีไม่สามารถทำคำฟ้องคดีได้ทัน จึงได้ขอขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งหากอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลาแล้วผู้เสียภาษีไม่พอใจคำสั่งดังกล่าว ก็ต้องใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรต่อปลัดกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 44 ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และหากปลัดกระทรวงการคลังยกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอีกก็ต้องนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลปกครองเนื่องจากทั้งคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรและคำสั่งยกอุทธรณ์ของปลัดกระทรวงการคลังโดยสภาพเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง และไม่ใช่คำสั่งเกี่ยวกับการอุทธรณ์ทางภาษีโดยตรง ดังนั้นจึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วยการมีคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 แต่กลับมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9542/2557 ที่วินิจฉัยว่าคดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลาง⁴⁸ จึงมีข้อที่ต้องพิจารณาว่าศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจพิจารณาคดีนี้จริง

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9542/2557 ตาม ป.รัษฎากร มาตรา 30 บัญญัติว่า ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน กรณีตามคำฟ้องของโจทก์ไม่ใช่เรื่องอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ประเมินไว้ให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เป็นการอุทธรณ์คำสั่งไม่ขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ของจำเลยตาม มาตรา 3 อัญญา แห่ง ป.รัษฎากร ซึ่งตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “คำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุงกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย” เมื่อพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตอนท้ายมีหมายเหตุระบุไว้ว่า หากท่านประสงค์จะฟ้องโต้แย้งคำวินิจฉัยนี้ให้ทำคำฟ้องเป็นหนังสือยื่นต่อศาลปกครอง... ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งหรือทราบคำวินิจฉัย ดังนั้น เมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยของจำเลยที่ยื่นตามคำสั่งที่ไม่อนุมัติให้โจทก์ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์การ

หรือไม่ และสมควรที่จะให้คดีลักษณะนี้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลใดระหว่างศาลปกครองหรือศาลภาษีอากร

3.3.2.2 เงื่อนไขการฟ้องคดี

การฟ้องคดีปกครองนอกจากจะต้องพิจารณาว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองแล้ว ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ยังได้กำหนดเงื่อนไขการฟ้องคดีไว้ด้วย โดยมีเงื่อนไขที่สำคัญอยู่ ดังนี้

(1). เงื่อนไขเกี่ยวกับความเป็นผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย ในคดีแพ่งทั่วไปนั้นผู้ที่จะสามารถฟ้องคดีได้จะต้องเป็นผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิโดยตรงตามที่ถูกกำหนดไว้ในประมวลวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 แต่ในคดีปกครองนั้น ได้กำหนดขยายขอบเขตของผู้มีสิทธิฟ้องคดีให้กว้างกว่าผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิ โดยผู้ที่มีอำนาจฟ้องคดีปกครองแยกออกได้เป็น 2 ประการ คือ (1) ผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย และ (2) ผู้อาจจะได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย ซึ่งเป็นคำที่กว้างกว่าผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของศาลปกครองนั้นนอกจากจะตัดสินคดีพิพาทระหว่างคู่กรณีแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์ในการพิจารณาถึงการกระทำทางปกครองว่าเป็นการชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เพื่อวางหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีของรัฐ ดังนั้นคำสั่งหรือการกระทำบางประการของหน่วยงานทางปกครองนั้นอาจจะไม่กระทบถึงสิทธิของผู้หนึ่งผู้ใดโดยตรง แต่อาจมีบุคคลบางกลุ่มอาจจะได้รับความเดือดร้อนจากการกระทำดังกล่าวของรัฐ หากใช้หลักการถูกโต้แย้งสิทธิอย่างเคร่งครัดเกินไปย่อมไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ กฎหมายจึงกำหนดกำหนดให้ผู้ที่จะได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย ฟ้องคดีได้ ซึ่งเป็นการยืดหยุ่นทำให้ประชาชนสามารถขอให้ศาลตรวจสอบการกระทำทางปกครองของรัฐได้มากขึ้น

(2). เงื่อนไขเกี่ยวกับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายภายในฝ่ายปกครอง แต่เดิมสมัยที่คดีปกครองยังอยู่ในอำนาจการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรม จะมีแนวคำพิพากษาฎีกาตลอดมาว่าคดีที่จะนำมาฟ้องต่อศาลได้จะต้องเป็นคดีที่สิ้นสุดภายในฝ่ายปกครองเสียก่อน เหตุผลที่คำพิพากษาฎีกาได้วางแนวเช่นนี้ ก็เป็นไปตามหลักการพิจารณาของฝ่ายปกครองที่จะต้องให้ฝ่ายปกครองนั้นทำการพิจารณาตรวจสอบการกระทำทางปกครองกันเองให้แล้วเสร็จในฝ่ายปกครองเสียก่อน แล้วจึงจะนำไปให้องค์กรภายนอกพิจารณาตรวจสอบอีกครั้งหนึ่ง แต่กลับไม่มีกฎหมายใดที่กำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ชัดเจน จนกระทั่งมีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธี

ประเมินของเจ้าพนักงานประเมินฉบับลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552 ซึ่งโจทก์ได้รับหนังสือดังกล่าวในวันที่ 2 ธันวาคม 2552 การที่โจทก์ฟ้องจำเลยในวันที่ 2 มีนาคม 2553 จึงเป็นการยื่นฟ้องภายในกำหนดเวลาตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่กล่าวมาข้างต้น ดังนั้น ที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องโจทก์มานั้นจึงไม่ชอบ, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2558, <http://www.deka2007.supremecourt.or.th/deka/web/searchlist.jsp>

พิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ขึ้นใช้บังคับ จึงนำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในมาตรา 42 วรรคสอง เป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีปกครองว่าหากกฎหมายใดกำหนดขั้นตอนสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนไว้เป็นการเฉพาะแล้ว จะต้องดำเนินการที่กฎหมายกำหนดนั้นเสียก่อน เช่นกรณีที่ต้องยื่นอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองให้เสร็จสิ้นก่อนนำคดีมายื่นฟ้องต่อศาลเป็นต้น นอกจากนี้กรณีไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนไว้เป็นการเฉพาะแล้ว หากเป็นการฟ้องคดีเกี่ยวกับการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองก็จะต้องดำเนินการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เสียก่อนจึงจะนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้ และหากนำคดีมาฟ้องโดยไม่ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนเสียหายภายในฝ่ายปกครองเสียก่อนก็จะเป็นการไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขการฟ้องคดี ศาลย่อมไม่อาจรับฟ้องคดีไว้พิจารณาได้

(3). เงื่อนไขเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดี เนื่องจากการกระทำทางปกครองนั้นเป็นการใช้อำนาจของรัฐทางปกครองที่มีอำนาจเหนือกว่าเอกชนเพื่อจัดระเบียบและรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม ดังนั้นการใช้อำนาจทางปกครองจึงต้องมีกำหนดระยะเวลาที่ผู้ถูกกระทบสิทธิจะใช้สิทธิฟ้องคดีเพื่อเพิกถอนคำสั่งได้ หากผู้ถูกกระทบสิทธิปล่อยให้เวลาเนิ่นนานไปก็จะต้องรับผลจากคำสั่งนั้นและหมดสิทธิในการฟ้องเพื่อเพิกถอนคำสั่งได้ โดยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้สามารถฟ้องคดีได้ก็มีความแตกต่างกันไปแล้วแต่ว่าข้อพิพาทในเรื่องนั้นๆเป็นเรื่องอะไรตามความเหมาะสมของแต่ละข้อพิพาท โดยในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดเกี่ยวกับระยะเวลาในการฟ้องคดีไว้แตกต่างกัน ดังนี้

(3.1) ระยะเวลา 90 วัน สำหรับกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการเพิกถอนการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และกรณีการฟ้องกรณีหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่ หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า ผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจะต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครองภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่รู้ หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี หรือนับแต่วันที่พ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดและไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่มีเหตุผลแล้วแต่กรณี เว้นแต่จะมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

(3.2) ระยะเวลา 1 ปี ใช้สำหรับกรณีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดชอบอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ อันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายหรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร จะต้องฟ้องคดีภายใน 1 ปี นับแต่ วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดีแต่ไม่เกินสิบปีนับแต่วันที่มิเหตุแห่งการฟ้องคดี

(3.3) ระยะเวลา 5 ปีสำหรับกรณีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง โดยจะต้องนำคดีมาฟ้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดีแต่ไม่เกินสิบปีนับแต่วันที่มิเหตุแห่งการฟ้องคดี

(3.4) กรณีการฟ้องคดีปกครองที่เกี่ยวกับการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะหรือสถานะของบุคคลจะยื่นฟ้องคดีเมื่อใดก็ได้

(3.5) กรณีที่ฟ้องคดีเกินระยะเวลาการฟ้องคดีตามที่กล่าวมาข้างต้น ศาลอาจจะอนุญาตให้ฟ้องคดีได้ หากปรากฏว่าคดีที่ยื่นฟ้องนั้นจะเป็นประโยชน์แก่ส่วนรวมหรือมีเหตุจำเป็นอื่นที่ไม่สามารถยื่นฟ้องคดีได้ทันระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดโดยศาลเห็นเองหรือคู่กรณีมีคำขอ ศาลปกครองจะรับไว้พิจารณาก็ได้

(4) เงื่อนไขเกี่ยวกับคำขอบังคับ ตามหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการฟ้องคดีจะต้องมีคำขอบังคับให้ศาลพิพากษาตามที่ยื่นฟ้องคดีต้องการ แต่ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 นั้นจะมีความแตกต่างจากคดีแพ่งหรือคดีประเภทอื่นๆ เนื่องจากได้กำหนดคำขอบังคับที่ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้เพียงใด ตามประเภทของคดีพิพาทแต่ละคดี โดยกำหนดไว้ในมาตรา 72 กล่าวคือ

(4.1) กรณีคดีฟ้องเกี่ยวกับการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้าหน้าที่รัฐ หรือหน่วยงานทางปกครอง ศาลมีอำนาจที่จะพิพากษาได้เฉพาะให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งหรือสั่งห้ามการกระทำทั้งหมดหรือบางส่วน

(4.2) กรณีฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่โดยล่าช้า ศาลมีอำนาจพิพากษาให้หัวหน้าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลปกครอง

(4.3) กรณีฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่รัฐกระทำละเมิดหรือความรับผิดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือการฟ้องเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง ศาลมีอำนาจสั่งให้ใช้เงินหรือให้ส่งมอบทรัพย์สินหรือให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการโดยจะกำหนดระยะเวลาและเงื่อนไขอื่น ๆ ไว้ด้วยก็ได้

(4.4) กรณีที่เป็นคดีที่เกี่ยวกับความมีอยู่ของสิทธิของบุคคลศาลมีอำนาจสั่งให้ถือปฏิบัติต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้อง

(4.5) กรณีกฎหมายใดกำหนดให้นำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครอง ศาลก็สามารถให้บุคคลกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย เช่นสามารถบังคับให้กระทำตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

3.3.2.3 กระบวนการพิจารณาของศาลปกครอง

เนื่องจากการพิจารณาคดีของศาลปกครองนั้น นอกจากจะพิจารณาเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดคดีพิพาทของคู่กรณีแล้ว ยังต้องการที่จะวางแนวปฏิบัติและตรวจสอบการใช้อำนาจของหน่วยงานทางปกครองด้วย ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดให้ศาลปกครองใช้ระบบไต่สวนในการแสวงหาข้อเท็จจริง กล่าวคือ เมื่อคู่กรณีฝ่ายใดฟ้องคดีต่อศาลแล้ว ศาลจะต้องเป็นผู้กำหนดประเด็นข้อพิพาทเองและกำหนดให้คู่กรณีทำคำให้การหรือเสนอพยานหลักฐานเพื่อสนับสนุนประเด็นพิพาทศาลกำหนด โดยไม่มีการกำหนดว่าฝ่ายใดเป็นผู้มีภาระหน้าที่ในการนำสืบพิสูจน์เสมือนระบบกล่าวหา โดยระบบการพิจารณาเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงจึงแยกเป็นสองขั้นตอน คือขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงจากคู่กรณี และขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยศาล

(1) ขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงจากคู่กรณี เป็นการแสวงหาข้อเท็จจริงที่ศาลจะให้คู่กรณีคือผู้ฟ้องคดีและผู้ถูกฟ้องคดีนำเสนอข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานเข้าสู่สำนวนของศาล แต่ให้เสนอในรูปแบบของเอกสาร โดยไม่ใช่ลักษณะของการสืบพยานบุคคล แต่เมื่อมีการยื่นฟ้องคดีปกครองต่อศาลปกครองแล้ว ศาลมีหน้าที่ต้องตรวจคำฟ้องของผู้ฟ้องคดีว่าเป็นคำฟ้องที่สมบูรณ์ เป็นคดีอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลปกครอง และผู้ฟ้องคดีได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดีต่างๆ ที่ได้กล่าวถึงมาแล้วข้างต้นโดยครบถ้วนหรือไม่ เมื่อศาลเห็นว่าเป็นฟ้องที่สมบูรณ์แล้ว ศาลก็จะมีคำสั่งรับฟ้องไว้พิจารณา และมีคำสั่งให้ผู้ถูกฟ้องคดียื่นคำให้การภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับสำเนาคำฟ้อง โดยศาลอาจจะกำหนดประเด็นให้ผู้ถูกฟ้องคดีให้การและส่งพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องตามประเด็นที่กำหนดก็ได้ แต่หากผู้ถูกฟ้องคดีไม่ได้จัดทำคำให้การยื่นต่อศาลภายในกำหนดเวลาที่กำหนดให้ถือว่าผู้ถูกฟ้องคดียอมรับข้อเท็จจริงตามฟ้องของผู้ฟ้องคดีและให้ศาลพิจารณาพิพากษาคดีต่อไป

เมื่อผู้ถูกฟ้องคดีได้ยื่นคำให้การแล้ว ให้ศาลส่งสำเนาคำให้การให้แก่ผู้ฟ้องคดี เพื่อให้ผู้ฟ้องคดีทำคำคัดค้านคำให้การหรือยอมรับคำให้การยื่นต่อศาลภายในกำหนด 30 วันนับแต่ได้รับคำให้การ โดยศาลอาจกำหนดประเด็นให้ทำคำคัดค้านคำให้การและให้ส่งเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อศาลก็ได้ แต่ถ้าหากผู้ถูกฟ้องคดีไม่ประสงค์ทำคำคัดค้านคำให้การแล้วก็อาจยื่นคำชี้แจงเป็นหนังสือให้ศาลทราบภายในกำหนดเวลาที่ให้ยื่นคำคัดค้านคำให้การ หากไม่ยื่นคำคัดค้านคำให้การหรือไม่ได้ยื่นคำชี้แจงเป็นหนังสือแล้วศาลอาจสั่งจำหน่ายคดีได้ และเมื่อหากผู้ถูกฟ้องคดียื่นคำคัดค้านคำให้การ ศาลจะทำการส่งเอกสารให้ผู้ถูกฟ้องคดีทำคำให้การเพิ่มเติม ภายใน 15 วัน

(2) การแสวงหาข้อเท็จจริงโดยศาล หากการแสวงหาข้อเท็จจริงจากคู่กรณี ไม่สามารถทำให้ศาลทราบข้อเท็จจริงได้เพียงพอที่จะทำคำพิพากษาคัดสินคดีได้ หรือหากศาลเห็นสมควรที่จะแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมแล้ว ศาลสามารถที่จะดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงด้วยตนเองได้ โดยระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ข้อ 50 ถึง ข้อ 59 โดยแยกเป็นวิธีการในการแสวงหาข้อเท็จจริง ดังนี้

(2.1.) มีคำสั่งเรียกให้คู่กรณีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำโดยการไต่สวน โดยอาจกำหนดประเด็นที่จะถูกไต่สวนไว้ด้วยก็ได้

(2.2) มีคำสั่งให้คู่กรณี หน่วยงานทางปกครอง เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง

(2.3) มีคำสั่งแต่งตั้งพยานผู้เชี่ยวชาญ เพื่อให้ส่งผลการศึกษา ตรวจสอบ วิเคราะห์ ในเรื่องใดๆเกี่ยวกับคดี อันมิใช่การวินิจฉัยข้อกฎหมาย หรืออาจให้พยานผู้เชี่ยวชาญมาให้ถ้อยคำ โดยจะต้องแจ้งให้คู่กรณีทราบล่วงหน้าเพื่อเปิดโอกาสให้คู่กรณีคัดค้านหรือชี้แจงข้อเท็จจริง

(2.4) ศาลอาจมีคำสั่งมอบหมายให้ศาลหรือบุคคลมีอำนาจไปตรวจสถานที่ บุคคล หรือสิ่งอื่นใดประกอบการพิจารณาได้

(2.5) ศาลอาจแต่งตั้งให้ศาลปกครองชั้นต้นอื่นทำการช่วยแสวงหาข้อเท็จจริงในประเด็นแห่งคดีได้

โดยในการแสวงหาข้อเท็จจริงทุกๆขั้นตอนศาลมีหน้าที่จะต้องแจ้งให้คู่กรณีทราบว่าศาลได้แสวงหาข้อเท็จจริงอะไรบ้าง และจัดส่งเอกสารหรืออนุญาตให้คู่กรณีเข้าตรวจเอกสารต่างๆ ในสำนวนได้ อันเป็นการแสดงให้เห็นว่าในการพิจารณาคดีคู่กรณีทั้งสองฝ่ายจะได้รับทราบรายละเอียด เอกสาร ข้อมูลและข้อเท็จจริงต่างๆที่เท่าเทียมกัน

3.3.2.4 การสรุปสำนวนของตุลาการเจ้าของสำนวนและการจัดทำคำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดี

เมื่อตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่าการแสวงหาข้อเท็จจริงในคดีนั้นเพียงพอที่จะทำคำวินิจฉัยคดีแล้ว ตุลาการเจ้าของสำนวนก็จะดำเนินการทำบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวน ซึ่งจะประกอบไปด้วยเนื้อหาเกี่ยวกับ

- (1) ข้อเท็จจริงที่ได้จากคำฟ้องและเอกสารอื่นๆ
- (2) ประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยในคดี ซึ่งประกอบไปด้วยประเด็นเกี่ยวกับอำนาจศาล เงื่อนไขการฟ้องคดี และประเด็นที่เป็นเนื้อหาแห่งคดี
- (3) ความเห็นของตุลาการเจ้าของสำนวนเกี่ยวกับประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยและคำขอของผู้ฟ้องคดี

แล้วจึงเสนอบันทึกดังกล่าวต่อองค์คณะเพื่อให้องค์คณะพิจารณาว่าข้อเท็จจริงในสำนวนเพียงพอที่จะมีคำพิพากษาหรือไม่ หากเห็นว่ามีข้อเท็จจริงเพียงพอแล้ว ตุลาการเจ้าของสำนวนก็จะส่งสำนวนให้ตุลาการหัวหน้าคณะกำหนดวันสิ้นสุดการแสวงหาข้อเท็จจริง โดยจะมีหมายแจ้งไปยังคู่กรณีทุกฝ่าย เพื่อแจ้งกำหนดวันสิ้นสุดการแสวงหาข้อเท็จจริง โดยต้องมีระยะเวลาอย่างน้อย 10 วันเพื่อให้คู่กรณีสามารถทำการส่งเอกสารหรือแถลงการณ์ใดๆเพิ่มเติมก่อนวันสิ้นสุดการแสวงหาข้อเท็จจริงได้ หลังจากนั้นก็จะทำการส่งสำนวนให้แก่อธิบดีศาลปกครองชั้นต้น หากอธิบดีไม่

มีความเห็นเป็นอย่างอื่นก็จะส่งสำนวนให้แก่ตุลาการผู้แถลงคดี ซึ่งเป็นตุลาการคนหนึ่งนอกองค์คณะ เป็นตุลาการผู้แถลงคดี เพื่อทำการแถลงความเห็นของตนในคดีต่อองค์คณะก่อนที่จะมีการทำคำพิพากษา โดยในการทำคำแถลงของตุลาการผู้แถลงคดีต่อองค์คณะนั้น จะจัดทำสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และความเห็นของตนในประเด็นของคดี ต่อองค์คณะ แต่คำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีไม่มีผลผูกพันองค์คณะ

เมื่อตุลาการผู้แถลงคดีทำคำแถลงการณ์แล้วเสร็จ ก็จะส่งสำนวนคดีคืนมายังตุลาการเจ้าของสำนวน และตุลาการเจ้าของสำนวนจะต้องกำหนดวันนัดนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกโดยจะต้องส่งหมายนัดกำหนดวันนั่งให้คู่กรณีทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วัน พร้อมทั้งส่งสรุปข้อเท็จจริงให้แก่คู่กรณีทุกฝ่ายได้ทราบ ซึ่งการส่งสรุปข้อเท็จจริงของศาลปกครองเป็นขั้นตอนที่สำคัญมาก เนื่องจากจะเป็นขั้นตอนที่ทำให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายได้รับรู้ว่าศาลมีการรับฟ้องข้อเท็จจริงในคดีว่าอย่างไรบ้าง หากข้อเท็จจริงส่วนใดไม่ถูกต้องแล้ว ก็เป็นหน้าที่ของคู่กรณีจะทำคำแถลงหรือชี้แจงข้อเท็จจริงที่ไม่ถูกต้องให้ศาลได้รับรู้

3.3.2.5 การนั่งพิจารณาคดีครั้งแรก

เป็นอีกกระบวนการหนึ่งที่ทำให้การพิจารณาคดีปกครองมีความแตกต่างจากการพิจารณาคดีแพ่งเป็นอย่างมาก คือการนั่งพิจารณาคดีของศาลในคดีแพ่งนั้น ศาลจะออกนั่งพิจารณาคดีโดยการนั่งสืบพยานซึ่งจะเป็นการโต้แย้งและสืบข้อเท็จจริงต่อศาลซึ่งเป็นหน้าที่ของคู่ความในคดีที่ต้องนำพยานหลักฐานมาสืบนำสืบ แต่การนั่งพิจารณาคดีของศาลปกครองนั้นคือการที่ศาลกำหนดให้สิทธิคู่กรณีมาศาลเพื่อให้มีโอกาสแถลงด้วยวาจาต่อหน้าองค์คณะที่พิจารณา ซึ่งในทางปฏิบัติศาลปกครองจะถือโอกาสที่คู่กรณีมาศาลในวันดังกล่าว ให้ตุลาการผู้แถลงคดีทำการแถลงด้วยวาจาในความเห็นของตนต่อองค์คณะในวันนัดนั่งพิจารณาคดีครั้งแรก และจะแจ้งต่อคู่กรณีว่าคำแถลงของตุลาการผู้แถลงคดีไม่ผูกพันองค์คณะ และเป็นเพียงความเห็นส่วนตัวเท่านั้น และเมื่อนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกเสร็จสิ้นแล้วองค์คณะก็จะทำการประชุมเพื่อทำคำพิพากษาอีกครั้งหนึ่ง

3.3.2.6 การทำคำพิพากษา

เมื่อเสร็จสิ้นการนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกและได้รับฟังคำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีแล้ว ตุลาการในองค์คณะก็ทำการประชุมปรึกษาเพื่อจัดทำคำพิพากษา โดยในการประชุมนี้ ตุลาการผู้แถลงคดีจะเข้าร่วมในการประชุมด้วยหรือไม่ก็ได้ แต่ไม่มีสิทธิออกเสียง โดยองค์คณะที่กำหนดให้ทำการพิจารณาคดีได้ในศาลปกครองชั้นต้นต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน และเมื่อได้ผลในการประชุมแล้ว ตุลาการเจ้าของสำนวนก็จะดำเนินการจัดทำร่างคำพิพากษาเสนอต่ออธิบดีศาลปกครอง เพื่อทำการตรวจสอบทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเสียก่อน แต่อำนาจของอธิบดีศาลปกครองไม่สามารถทำการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยขององค์คณะได้ แต่หากอธิบดีไม่เห็นด้วยก็อาจทำ

ข้อสังเกตแนบมาพร้อมกับร่างคำพิพากษาหรืออาจทำการจัดประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองชั้นต้นเพื่อวินิจฉัยประเด็นคดี เมื่อได้ข้อสรุปแล้วศาลปกครองจึงจะนัดอ่านผลแห่งคำพิพากษา

โดยคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีปกครองของศาลปกครองอย่างน้อยต้องระบุถึง

(1) ชื่อผู้ยื่นคำฟ้อง (2) หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี (3) เหตุแห่งการฟ้องคดี (4) ข้อเท็จจริงของเรื่องที่ฟ้อง (5) เหตุผลแห่งคำวินิจฉัย (6) คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดี (7) คำบังคับ ถ้ามี โดยให้ระบุหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ต้องปฏิบัติตามคำบังคับไว้ด้วย (8) ข้อสังเกตเกี่ยวกับแนวทางหรือวิธีการดำเนินการให้เป็นไปตามคำพิพากษา ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าศาลปกครองนั้นมีวัตถุประสงค์ในการวางแนวทางการบริหารกิจการบ้านเมืองของฝ่ายปกครอง ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดให้ศาลปกครองมีในกรณีที่ศาลสามารถกำหนดข้อสังเกตได้ ซึ่งข้อสังเกตดังกล่าวไม่มีผลบังคับแต่อย่างใด และ (9) คำสั่งคืนค่าธรรมเนียมศาลสำหรับคดีบางประเภทผู้ฟ้องคดีจะต้องวางเงินค่าธรรมเนียมศาล หากผู้ฟ้องคดีเป็นฝ่ายชนะคดีทั้งหมดหรือบางส่วน ศาลจะต้องมีคำสั่งให้คืนค่าธรรมเนียมศาลตามส่วนที่ชนะคดีด้วย ซึ่งก็เป็นความแตกต่างจากคดีแพ่งและคดีภาษีอากรอีกประการหนึ่งเพราะในคดีปกครองจะไม่มีกำหนดความผิดในค่าฤชาธรรมเนียมศาลเหมือนในคดีแพ่งที่ทำการผลักภาระให้คู่ความฝ่ายที่แพ้คดีมีหน้าที่จ่ายค่าฤชาธรรมเนียมให้ฝ่ายที่ชนะคดี แต่จะให้คืนค่าธรรมเนียมศาลในกรณีที่ชนะคดี

3.3.2.7 การอุทธรณ์คำพิพากษา

ผู้ฟ้องคดีหาไม่พอใจคำพิพากษาศาลปกครองชั้นต้น ให้ยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวต่อศาลปกครองสูงสุด ภายในระยะเวลา 30 วันที่ได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่ง ถ้ามิได้อุทธรณ์ตามกำหนดเวลาดังกล่าวคำพิพากษาย่อมเป็นที่สุด และระยะเวลา 30 วันในการยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาเป็นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ตายตัวต้องห้ามมิให้ตุลาการขยายระยะเวลาดังกล่าว⁴⁹ การอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลปกครองสูงสุดสามารถอุทธรณ์ได้ทั้งปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริงอันเป็นระบบศาลสองชั้น แต่ในคดีปกครองไม่มีเงื่อนไขการจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ปัญหาข้อเท็จจริงด้วยเหตุทุนทรัพย์เหมือนกับคดีแพ่ง แต่คำอุทธรณ์จะต้องเป็นข้อเท็จจริงที่ได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วในศาลปกครองชั้นต้น เว้นแต่จะเป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนหรือประโยชน์สาธารณะ เว้นแต่ คำอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุในการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของศาลปกครองชั้นต้น เช่นนี้จะถือว่าคำอุทธรณ์ไม่มีสาระอันควรแก่การวินิจฉัย ศาลปกครองสูงสุดก็จะมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์นั้นไว้และจำหน่ายคดีออกจากสารบบความทันที⁵⁰

⁴⁹ ฤทัย หงส์ศิริ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 47*, น.157-158

⁵⁰ คำสั่งศาลปกครองสูงสุด ที่ อ.50/2549, สืบค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2559, <http://admfts.admincourt.go.th/JudgePrivate/advance.aspx>

3.3.2.8 การบรรจุแต่งตั้งบุคลากรในศาลปกครอง

วัตถุประสงค์หนึ่งในการจัดตั้งศาลปกครองก็เพื่อให้มีตุลาการที่เชี่ยวชาญด้านคดีปกครองมาทำการพิจารณาพิพากษาคดีปกครอง แต่การบรรจุแต่งตั้งใช้เกณฑ์การสอบแข่งขันในลักษณะเดียวกับศาลยุติธรรม แต่มีการกำหนดคุณสมบัติและเกณฑ์การคัดเลือกตุลาการที่แตกต่างกัน โดยมีการกำหนดคุณสมบัติในการสมัครสอบคัดเลือกจะต้องเป็นบุคคลที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป แต่ไม่จำเป็นต้องมีวุฒิต่างนิติศาสตร์เท่านั้น โดยอาจเป็นผู้สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรีทางด้านรัฐศาสตร์ รัฐประศาสนศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ หรือผู้จบปริญญาอื่น ๆ ทางด้านสังคมศาสตร์ที่เน้นการศึกษาด้านนิติศาสตร์ รัฐศาสตร์ รัฐประศาสนศาสตร์ หรือเศรษฐศาสตร์ และผ่านประสบการณ์ในตำแหน่งต่างๆ ได้แก่ (1) การทำงานรับราชการหรือเคยรับราชการเป็นพนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนหรือเลขานุการกรมการร่างกฎหมายในสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาไม่น้อยกว่าสามปี (2) รับราชการหรือเคยรับราชการไม่น้อยกว่าสามปีในตำแหน่งพนักงานคดีปกครองในระดับชำนาญการพิเศษไม่น้อยกว่า 3 ปี (3) รับราชการหรือเคยรับราชการไม่น้อยกว่าสามปีในตำแหน่งไม่ต่ำกว่าผู้พิพากษาศาลแพ่งหรือศาลอาญาหรือเทียบเท่า หรือตุลาการพระธรรมนูญศาลทหารกลาง (4) รับราชการหรือเคยรับราชการไม่น้อยกว่าสามปีในตำแหน่งอัยการจังหวัดหรือเทียบเท่า (5) รับราชการหรือเคยรับราชการไม่น้อยกว่าสามปีในตำแหน่งไม่ต่ำกว่าข้าราชการพลเรือนระดับ ๘ หรือตำแหน่งอื่นในหน่วยงานของรัฐที่เทียบเท่า (6) เป็นหรือเคยเป็นผู้สอนวิชาในสาขานิติศาสตร์ รัฐศาสตร์ รัฐประศาสนศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ สังคมศาสตร์ หรือวิชาที่เกี่ยวกับการบริหารราชการแผ่นดินในสถาบันอุดมศึกษา และดำรงตำแหน่งหรือเคยดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่ารองศาสตราจารย์หรือรองศาสตราจารย์พิเศษไม่น้อยกว่าสามปี (7) สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโทสาขากฎหมายมหาชนและรับราชการในหน่วยงานของรัฐนับแต่สำเร็จการศึกษาระดับดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบปี หรือสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาเอกสาขากฎหมายมหาชนและรับราชการในหน่วยงานของรัฐนับแต่สำเร็จการศึกษาระดับดังกล่าวไม่น้อยกว่าหกปี (8) เป็นหรือเคยเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทนายความไม่น้อยกว่าสิบสองปี และมีประสบการณ์ในคดีปกครองและคดีแพ่ง ดังนี้ (8.1) เคยเป็นผู้รับมอบอำนาจในคดีปกครองและดำเนินคดีปกครองด้วยตนเองไม่ว่าจะเป็นการทำคำฟ้อง คำให้การ คำคัดค้านคำให้การ คำให้การเพิ่มเติมหรือคำอุทธรณ์ อย่างน้อย 25 คดีสำหรับการสมัครดำรงตำแหน่งตุลาการศาลปกครองชั้นต้น และ 40 คดี สำหรับการสมัครดำรงตำแหน่งตุลาการศาลปกครองสูงสุด หรือ (8.2) เคยว่าความในคดีแพ่งที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมก่อนวันที่ 9 มีนาคม 2542 รวม 30 คดี สำหรับการสมัครดำรงตำแหน่งตุลาการศาลปกครองชั้นต้น และ 50 คดีสำหรับการสมัครดำรงตำแหน่งตุลาการศาลปกครองสูงสุด หรือ (8.3) ว่าความคดีปกครองตาม 8.1 และ 8.2 รวมกันแล้วรวม 30 คดี สำหรับการสมัครดำรงตำแหน่งตุลาการศาลปกครองชั้นต้น และ 50 คดีสำหรับการ

สมัครดำรงตำแหน่งตุลาการศาลปกครองสูงสุด⁵¹ และเมื่อดำรงตำแหน่งแล้วแม้จะมีการโยกย้ายก็ตามแต่ก็จะเป็นการโยกย้ายภายในระบบศาลปกครองชั้นต้นเสมอ โดยไม่มีการเพิ่มตำแหน่งไปเป็นตุลาการศาลปกครองสูงสุด เว้นแต่จะลงสมัครเป็นผู้ถูกคัดสรรไปเป็นตุลาการศาลปกครองสูงสุด



⁵¹ ประกาศ ก.ศป. เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับประสบการณ์ในคดีปกครองของผู้ที่เป็นหรือเคยเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทนายความ

บทที่ 4

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีอากรมีความสำคัญต่อทุกประเทศ เพราะเงินที่ได้จากภาษีของประชาชนจะนำไปเป็นเงินได้ตามกฎหมายงบประมาณของแต่ละประเทศเพื่อนำมาจัดสรรทรัพยากรและนำไปใช้บริหารประเทศต่อไป ดังนั้นในแต่ละประเทศจึงต้องมีกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมกับความเป็นมาทางประวัติศาสตร์ และระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ ในการศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรค และเสนอแนะแนวทางในการปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทย จึงสมควรที่จะต้องศึกษาระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีของแต่ละประเทศ ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองและระบบการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลในประเทศไทย คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีระบบการพิจารณาอุทธรณ์ โดยคณะกรรมการและมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นเสมือนศาลชำนาญพิเศษ แต่ให้อยู่ภายใต้ระบบของศาลยุติธรรมคล้ายกับศาลภาษีอากรของประเทศไทย และประเทศฝรั่งเศสที่มีการพิจารณาภาษีอากรโดยศาลปกครองซึ่งเป็นศาลอีกระบบหนึ่ง ในลักษณะของการจัดองค์กรศาลในระบบศาลคู่

4.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

4.1.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการปกครองในระบอบประชาธิปไตยแบบสาธารณรัฐ มีการแยกองค์กรของรัฐออกเป็น 2 ส่วน ทำการบริหารงานควบคู่กันไป คือ ในระดับรัฐบาลกลางที่มีฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ และองค์กรศาลอยู่ในส่วนกลาง และในระดับมลรัฐที่มีการจัดตั้งฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ และองค์กรศาลของแต่ละมลรัฐแยกต่างหากจากกัน เช่นเดียวกับระบบภาษีอากรที่แต่ละรัฐบาลไม่ว่าจะเป็นรัฐบาลกลาง (Federal Government) หรือรัฐบาลของมลรัฐ (State Government) ย่อมมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีของตนซึ่งอาจเกิดความยุ่งยากและทับซ้อนในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน และเพื่อให้รัฐบาลกลางมีเงินที่จะนำมาใช้ในการบริหารประเทศ รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาจึงต้องบัญญัติจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดของมลรัฐและโอนอำนาจนั้นมาเป็นของรัฐบาลกลางแทน ซึ่งภาษีอากรระดับสหพันธ์ส่วนใหญ่จะเป็นภาษีเงินได้ ในขณะที่ภาษีอากรระดับมลรัฐส่วนใหญ่จะเป็นภาษีการบริโภค¹

¹ สุมะธ ศิริคุณโชติ และคณะ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองของสิทธิผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552) ,น.105

แต่เนื่องจากวัตถุประสงค์ของวิทยานิพนธ์นี้มุ่งประสงค์จะทำการศึกษเกี่ยวกับระบบการระบับข้อพิพาททางภาษีอากรในภาพรวมของทั้งประเทศ ดังนั้น จึงจำกัดขอบเขตในการศึกษาระบบการระบับข้อพิพาททางภาษีอากรในระดับสหพันธ์เท่านั้น

4.1.1.1 องค์กรที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

โดยองค์กรที่มีอำนาจหลักในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาคือ Internal Revenue Service² ซึ่งเป็นหน่วยงานที่สังกัดกระทรวงการคลังของสหรัฐอเมริกา ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีในระดับสหพันธ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ที่กำหนดอำนาจจัดเก็บภาษีไว้ 4 ประเภทด้วยกัน ได้แก่

(1) ภาษีเงินได้ (Income Tax) ซึ่งเป็นภาษีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บจากเงินได้ของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งปัจจุบันสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 – 39.6 ตามอัตราก้าวหน้าของเงินได้แต่ละบุคคล³ ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จัดเก็บตามอัตราก้าวหน้าเช่นกัน แต่เงินได้สุทธิบางช่วงมีการเก็บภาษีเพิ่มเติมต่างหาก โดยมีอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 15 – 35 เปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้น

(2) ภาษีการโอน (Transfer Tax) เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บจากผู้ที่มีฐานะดี ได้แก่ ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) และภาษีการโอนข้ามอายุ (Generation skipping Transfer Tax) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บเมื่อมีการโอนทรัพย์สิน โดยการให้ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือตายหรือกรณีการตั้งกองทรัสต์ (Trust) ขึ้นมาก็ตาม

(3) ภาษีการจ้างงาน (Payroll Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้มีรายได้ไม่ว่าจะเป็นลูกจ้าง นายจ้างหรือผู้ที่ประกอบธุรกิจส่วนตัว เพื่อนำมาใช้จ่ายในการจัดการสวัสดิการสังคมต่างๆ เช่น กองทุนประกันสังคม กองทุนค่ารักษาพยาบาล กองทุนบำเหน็จบำนาญ เป็นต้น⁴

(4) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่เป็นอันตรายและฟุ่มเฟือย เช่น น้ำมัน สุรา ยาสูบ โดยในระดับสหพันธ์มีองค์กรที่ร่วมในการจัดเก็บกับ IRS อีก 2 องค์กร คือ สำนักงานภาษีศุลกากร (U.S. Customs and Border Protection) ต่อไปนี้จะใช้คำย่อว่า CBP) และ

² ต่อไปนี้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเรียกว่า IRS

³ Internal Revenue Service, “2015 Federal Tax Rates, Personal Exemptions, and Standard Deductions IRS Tax Brackets and Deduction Amounts for Tax Year 2015,” สืบค้นเมื่อวันที่ 7 ตุลาคม 2558, <http://www.irs.com/articles/2015-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>,

⁴ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา กับศาลภาษีอากรกลางของไทย”, สืบค้นเมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2558, http://elib.coj.go.th/Article/courtP4_3_2.pdf

สำนักงานการค้าและจัดเก็บภาษีสสุราและยาสูบ(Alcohol and Tobacco Tax and Trade ต่อไปนี้ จะใช้คำย่อว่า TTB)

4.1.1.2. วิธีการจัดเก็บและตรวจสอบภาษีอากร

โดยหลักแล้วระบบภาษีอากรของจะเป็นระบบประเมินตนเอง ผู้เสียภาษีจึงมีหน้าที่ประเมินจำนวนภาษีที่ตนต้องเสียแล้วนำไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่อ IRS ซึ่งข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรจึงย่อมเกิดเมื่อ IRS ตรวจสอบพบว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งการตรวจสอบของ IRS จะใช้ระบบการสุ่มเลือกแบบแสดงรายการเสียภาษีเพื่อตรวจสอบว่ามีกรยื่นเสียภาษีถูกต้องหรือไม่ โดยหากพบความผิดพลาดแล้ว IRS จะส่งเอกสารดังกล่าวไปให้ Tax Audit ทำการตรวจสอบ⁵ โดยมีวิธีการตรวจสอบความถูกต้อง 3 วิธีการ ได้แก่ การตรวจสอบผ่านทางไปรษณีย์ การตรวจสอบ ณ สำนักงาน และการลงพื้นที่เพื่อตรวจสอบ⁶

(1) การตรวจสอบผ่านทางไปรษณีย์

เป็นการตรวจสอบเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องที่ไม่ซับซ้อนมาก หรือเป็นเรื่องที่ต้องแก้ไขเพียงเล็กน้อย เช่น ผิดพลาดของตัวเลขในแบบแสดงรายการเสียภาษีที่เกิดจากการคำนวณตัวเลข ความไม่สอดคล้องของข้อมูลที่กรอกลงในแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือไม่ได้ลงลายมือชื่อในแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยอาจให้ผู้เสียภาษีทำการชี้แจงผ่านทางจดหมายภายในระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนดไว้

(2) การตรวจสอบ ณ สำนักงาน

เป็นการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีที่สำนักงานสรรพากรท้องถิ่น โดยเจ้าพนักงานภาษีอากรจะทำการแจ้งประเด็นที่ต้องการสอบถามให้ผู้เสียภาษีอากรทราบล่วงหน้า เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรจัดเตรียมเอกสารหรือข้อมูลเพื่อชี้แจงได้ตรงกับประเด็นที่เจ้าพนักงานต้องการโดยส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการหักค่าลดหย่อน การขอยกเว้นภาษีอากร หรือการขอเครดิตภาษี โดยหลังจากเจ้าพนักงานฟังคำชี้แจงแล้วต้องเขียนรายงานสรุปและอาจทำการยุติเรื่องที่พิพาทได้

(3) การลงพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบ

เป็นการตรวจสอบรายละเอียดเกี่ยวกับการชำระภาษีอากรที่ค่อนข้างซับซ้อน โดยส่วนใหญ่จะเป็นการตรวจสอบภาษีอากรของผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงจึงมีความจำเป็นที่จะต้องเดินทางไปตรวจสอบ ณ สถานที่ประกอบการของผู้เสียภาษี โดยในการลงพื้นที่ตรวจสอบนั้นเจ้าหน้าที่

⁵ เพิ่งอ้าง

⁶ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1 , น.119

จะต้องจัดชุดตรวจสอบเฉพาะซึ่งจะมีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบมากกว่าเจ้าพนักงานภาษีอากรทั่วไป แต่ในการลงพื้นที่นี้เจ้าหน้าที่จะไม่แจ้งประเด็นที่ต้องการตรวจสอบให้ผู้เสียภาษีอากรทราบก่อน โดยอาจจะบอกแต่เพียงรายละเอียดของปีภาษีที่ต้องการตรวจสอบเท่านั้น

นอกจากการตรวจสอบต่อผู้เสียภาษีโดยตรงตามหลักการข้างต้นแล้ว IRS ยังสามารถทำการตรวจสอบเรื่องความถูกต้องในแบบแสดงรายการเสียภาษีจากบุคคลที่ 3 เช่น เพื่อนบ้าน ธนาคาร หรือนายจ้าง เป็นต้น แต่จะต้องเป็นการทำอย่างเปิดเผย โดยในการติดต่อกับบุคคลที่ 3 IRS จะต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีรู้ว่าจะไปขอข้อมูลจากใคร เมื่อใด ก่อนที่จะติดต่อกับบุคคลที่ 3 และจะต้องทำบันทึกข้อมูลการสนทนาหรือรายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้อีกด้วย และหากผู้เสียภาษีต้องการบันทึกข้อมูลที่ IRS ไปติดต่อกับบุคคลที่ 3 IRS ก็ต้องให้ข้อมูลดังกล่าวต่อผู้เสียภาษีด้วย⁷

โดยในการตรวจสอบของ Tax Audit นั้นจะมีหลักการตรวจสอบอยู่ 2 ประการ⁸ คือ ประการแรก The Factual Part of the Audit คือการตรวจสอบข้อเท็จจริงว่ามีค่าใช้จ่ายตามที่ผู้เสียภาษีกล่าวอ้างหรือไม่ กรณีนี้เจ้าหน้าที่ภาษีอากรก็จะขอตรวจสอบหลักฐานเกี่ยวกับ ค่าใช้จ่าย ใบเสร็จรับเงิน หรือใบกำกับภาษี เป็นต้น

ประการที่สอง The Legal Part of the Audit เป็นการพิจารณาข้อกฎหมายว่า ค่าใช้จ่ายหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีใช้ในการลดหย่อนภาษีนั้นเป็นการชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เช่น การที่นิติบุคคลนำรายจ่ายมาลงบัญชีเป็นรายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการหรือไม่ เป็นต้น

4.1.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง

เมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรตรวจสอบการยื่นภาษีเสร็จสิ้นแล้วก็จะทำรายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ (Revenue Agent's Report) ในกรณีที่เจ้าพนักงานภาษีกับผู้เสียภาษีเห็นพ้องตรงกันเกี่ยวกับจำนวนภาระภาษีที่ต้องเสียหรือสามารถเจรจาตกลงกันได้ ผู้เสียภาษีอากรก็จะทำการลงนามในแบบฟอร์ม IRS หมายเลข 870 สำหรับกรณีภาษีเงินได้ และ form 890 สำหรับภาษีมรดกและภาษีการให้⁹ การตรวจสอบดังกล่าวก็จะสิ้นสุดลง โดยภาระของผู้เสียภาษีอากรอาจไม่

⁷ วรรณัฐ หัวเจริญ, “ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้านำเข้า,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น.67

⁸ สุพัตรา สีสสม อนันตพงศ์, *อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 4*

⁹ Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, and Ronald B. Rubin, *Tax Procedure and Tax Fraud*, 2nd ed, (Minnesota : West, 1987) pp. 81.

มีการเปลี่ยนแปลง หรืออาจมีการประเมินเพิ่มเติม หรืออาจมีการคืนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระเกินไป แล้วแต่กรณี แต่ถ้าหากไม่สามารถทำข้อตกลงได้รายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการก็จะมีผลเป็นการสรุปผลการตรวจสอบเพื่อใช้ประโยชน์ในการพิจารณาของฝ่ายปกครองในระดับสูงเกินไป โดยเนื้อหาของรายงานฉบับดังกล่าวจะประกอบด้วยข้อโต้แย้งต่างๆ ข้อเสนอเกี่ยวกับข้อตกลงและเหตุผลที่ปฏิเสธข้อตกลงดังกล่าว ข้อเท็จจริงทั้งหมด เอกสารและลำดับเหตุการณ์รวมทั้งบทสรุปความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีอากรต่อการวินิจฉัยในประเด็นดังกล่าว และในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกัน การตรวจสอบในกรณีดังกล่าวก็จะเกิดเป็นข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่จะนำไปสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อไป¹⁰

โดยกระบวนการภายหลังจากไม่สามารถตกลงเกี่ยวกับการชำระภาษีได้เจ้าพนักงานภาษีอากรก็จะดำเนินการส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งประกอบไปด้วย (1) หนังสือแจ้งการประเมินที่เรียกว่า 30 - day letter ซึ่งเป็นจดหมายที่อธิบายว่าผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วัน (2) สำเนารายงานการตรวจสอบของเจ้าพนักงานภาษีอากร ซึ่งแสดงผลที่ต้องเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินภาษี และ (3) แบบฟอร์มสัญญายินยอมหรือไม่เห็นด้วย¹¹ ซึ่งเป็นหนังสือที่แจ้งถึงจำนวนภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรทำการชำระภาษีภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่ได้รับหนังสือ แต่ในทางกลับกัน เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือ 30 - day letter แล้ว ผู้เสียภาษียังสามารถเลือกทำการได้แบ่งเป็น 4 กรณี คือ¹²

(1) การชำระภาษีอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้ง เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษียอมรับและชำระเงินตามจำนวนที่ได้รับแจ้งจาก 30 - day letter และผู้เสียภาษียังจะทำการลงลายมือชื่อในแบบฟอร์มของ IRS หมายเลข 870 เช่นเดียวกับการเจรจาตกลงชำระภาษีอากรเพิ่มเติมกับเจ้าพนักงานภาษีอากรก่อนจะมีการแจ้งการประเมิน¹³ แต่อย่างไรก็ดี เมื่อมีการชำระภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีอากรอาจทำการขอคืนภาษีอากรส่วนที่ตนเห็นว่ามีชำระเกินได้ โดยผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการขอคืนภาษีอากรจาก IRS และต้องรอให้พ้นกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้อง หรือได้รับการปฏิเสธการขอคืนภาษีจาก (Notice of Disallowance of the claims) จาก IRS แล้ว ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรศาลได้ โดยอาจยื่นคำฟ้องเพื่อขอคืนค่าภาษีอากรต่อ United State District Court หรือ United State Court of Federal Claims ก็ได้ แต่จะต้อง

¹⁰ Ibid, pp. 59-60,62.

¹¹ วรรณัฐ ห้าวเจริญ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 7*, น.71

¹² Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, and Ronald B. Rubin, *supra* note 9, pp. 69-70.

¹³ Leandra Lederman and Stephen W. Mazza, *Tax Controversies : Practice and Procedure*, 2nd Edition, (New Jersey : Matthew Bender & Company, Inc, 2002) pp. 184

ถือว่าข้อพิพาททางภาษีของผู้เสียภาษีอากรในกรณีนี้ยุติลงแล้ว¹⁴ ผู้เสียภาษีอากรจะทำการฟ้องเพื่อขอให้แก้ไขหรือยกเลิกการประเมินหาได้ไม่

(2) การชำระภาษีอากรบางส่วน เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอาจยังมีความประสงค์จะดำเนินการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครองโดยการอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาล แต่ผู้เสียภาษีอากรยอมชำระเงินค่าภาษีเพิ่มบางส่วนเพื่อมีผลทำให้ดอกเบี้ยเกี่ยวกับค่าภาษีอากรหยุดเดิน แต่ก็จะต้องถือว่าผู้เสียภาษีอากรยอมรับการประเมินภาษีอากรส่วนที่เสียไป และจะเสียสิทธิในการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ต่อเมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน (Statutory Notice of Deficiency or 90-day Letter) และต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีภายใน 90 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว ดังนั้นหาก IRS พอใจและยอมรับจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีอากรชำระเพิ่มเติม IRS ก็จะไม่ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร¹⁵

(3) กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการใดๆภายใน 30 วัน IRS จะทำการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน 90-day Letter เพื่อแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ IRS เห็นว่าผู้เสียภาษีต้องชำระ และผลของหนังสือดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 90 วัน นับถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติหากผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเป็นวิธีการที่ดีที่สุดก็อาจทำการร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมิน 30-day Letter เพื่อที่จะไม่ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน และขอให้ IRS ทำการออกหนังสือแจ้งการประเมิน 90-day Letter เพื่อที่ผู้เสียภาษีอากรจะใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน โดยไม่ต้องรอให้พ้นเงื่อนไข 30 วันก็ได้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้รวดเร็วยิ่งขึ้น

(4) การยื่นอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง โดยเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีในเบื้องต้นตาม 30-day Letter และผู้เสียภาษีเห็นว่าสามารถที่จะทำการระงับข้อพิพาทภายในฝ่ายปกครองได้ก่อนที่จะนำคดีฟ้องต่อศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีสามารถทำการยื่นอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Division) ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน 30-day Letter เพื่อให้เกิดการประชุมร่วมกับแผนกพิจารณาอุทธรณ์

¹⁴ สุพัทธรา สืบสม อนันตพงศ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*

¹⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.123

เมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน 30-day Letter แล้ว โดยหลักการย่อมเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยและไม่ประสงค์จะชำระภาษีเพิ่มขึ้นตามที่ได้รับแจ้งการประเมินแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็ย่อมมีสิทธิที่จะดำเนินการเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้ โดยจากการศึกษาในเบื้องต้นจะเห็นได้ว่าในประเทศสหรัฐอเมริกาให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรในการเลือกว่าจะทำการระงับข้อพิพาททางภาษีในรูปแบบใด โดยสามารถแยกเป็น 2 รูปแบบคือ การระงับข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์การประเมิน และการระงับข้อพิพาทโดยศาล

4.1.2.1 การระงับข้อพิพาทโดยการอุทธรณ์การประเมิน

ตามที่ได้กล่าวไปในหัวข้อที่แล้วว่าผู้เสียภาษีอากรสามารถทำการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภาษีอากรมายังแผนกพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีหน้าที่ในการพิจารณาทบทวนการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภาษีอากร โดยมีขั้นตอนในการระงับข้อพิพาทในขั้นนี้ ดังนี้

(1) วิธีการยื่นอุทธรณ์การประเมิน

ผู้เสียภาษีอากรที่เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง จะต้องทำการร้องขอให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาทบทวนการประเมินภาษีอากร โดยมีขั้นตอนการยื่นอุทธรณ์แตกต่างกันไปตามจำนวนของภาษีอากรดังนี้

(1.1) ในกรณีที่จำนวนภาษีอากรซึ่งเป็นข้อพิพาทมีจำนวนเกินกว่า 25,000 ดอลลาร์สหรัฐ ผู้เสียภาษีต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินอย่างเป็นทางการภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมิน 30-day Letter เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจาก IRS ให้ทำการขยายระยะเวลาดังกล่าว โดยหนังสืออุทธรณ์การประเมินนั้นไม่มีแบบฟอร์มอย่างเป็นทางการ แต่อย่างน้อยต้องมีข้อมูลต่างๆ ดังนี้

- ชื่อและที่อยู่ของผู้เสียภาษี
- สำเนาหนังสือแจ้งการประเมิน 30-day Letter
- ประเภทและจำนวนของภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยสำหรับปีภาษีใดๆที่เกี่ยวข้อง
- ประเด็นปัญหาที่ผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยและต้องการโต้แย้ง พร้อมข้อเท็จจริงต่างๆที่สนับสนุนข้อโต้แย้ง
- ข้อมูลกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- ลายมือชื่อผู้เสียภาษีอากร¹⁶

(1.2) กรณีที่จำนวนภาษีซึ่งถูกประเมินเป็นข้อพิพาทไม่เกิน 25,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือต่ำกว่า ผู้เสียภาษีอากรไม่จำเป็นต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินอย่างเป็นทางการ

¹⁶ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.126

แต่สามารถร้องขอให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์โดยการยื่นจดหมายหรือหนังสือคัดค้านการประเมิน(แบบไม่เป็นทางการ หรืออาจเขียนคัดค้านการประเมินภาษีอากรไว้ท้ายหนังสือประเมินภาษีอากร 30-day Letter ก็ได้ แล้วส่งหนังสือดังกล่าวกลับคืนไป นอกจากนี้ยังสามารถขอให้ทำการพิจารณาอุทธรณ์โดยทางโทรศัพท์ได้ด้วย¹⁷

(2) ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้เสียภาษีสามารถทำการยื่นอุทธรณ์ได้ 2 ช่วงระยะเวลา คือ

(2.1) Nondocketed case เป็นกรณีก่อนมีการฟ้องคดีต่อศาล ผู้เสียภาษีสามารถทำการยื่นหนังสืออุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Office) ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน 30-day Letter

(2.2) docketed case เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว โดยไม่ได้ผ่านการพิจารณาอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเสียก่อนก็ตาม แต่ถ้าอยู่ระหว่างรอการพิจารณาคดี ผู้เสียภาษีสามารถนำข้อพิพาทกลับเข้ามาสู่กระบวนการพิจารณาในฝ่ายปกครองได้เช่นกัน

(3) การพิจารณาของแผนกพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาของแผนกอุทธรณ์นั้นต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของของความจริงและความเท่าเทียมระหว่างผู้เสียภาษีและ IRS¹⁸ โดยสามารถแยกกระบวนการพิจารณาเป็น 2 รูปแบบตามระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

(3.1) สำหรับกรณี Nondocketed case เมื่อผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ อำนาจในการพิจารณาระงับข้อพิพาทย่อมขึ้นอยู่กับแผนกพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น โดยการพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นนี้ยังให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรสามารถทำความตกลงกับสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับจำนวนภาษีที่ต้องเสียได้โดยหากตกลงได้แล้ว สำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ก็จะให้ผู้เสียภาษีลงนามในแบบฟอร์ม หมายเลข 870 หรือ 890 เช่นเดียวกับการตกลงในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน¹⁹ และข้อพิพาททางภาษีก็นับอันระงับไป แต่หากไม่สามารถยุติข้อพิพาททางภาษีได้ IRS ก็จะทำการออกหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรก็ต้องดำเนินการระงับข้อพิพาททางศาลต่อไป โดยในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์

¹⁷ เฟิ่งอ้วง ,น.126

¹⁸ Robert E. Meldman, and Thomas E. Mountin, Federal Taxation Practice and Procedure, (Chicago : Commerce Clearing House, Inc, 1983) pp. 204

¹⁹ *Ibid*, p. 204

ไม่มีกฎหมายกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่โดยทั่วไปแล้วจะใช้ระยะเวลาประมาณ 90 วันนับแต่ผู้เสียภาษีอากรยื่นหนังสืออุทธรณ์คัดค้านการประเมินมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์²⁰

(3.2) กรณี docketed case การนำคดีพิพาทกลับจากกระบวนการพิจารณาคดีของศาลมาให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคัดค้านข้อพิพาทนี้ อำนาจในการพิจารณาในการระงับข้อพิพาทจะแบ่งแยกเป็น 2 ส่วน ส่วนแรก อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจของแผนกพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงฝ่ายเดียว จนถึงขั้นตอนที่แผนกพิจารณาอุทธรณ์ต้องส่งข้อพิพาทดังกล่าวกลับไปยังสำนักกฎหมายของ IRS (IRS Counsel) เมื่อเป็นที่แน่ชัดว่าไม่สามารถจะดำเนินการใดๆที่จะนำไปสู่การยุติข้อพิพาทได้ หรือเมื่อถึงกำหนดวันที่ศาลนัดพิจารณาคดี ตามที่ได้มีการนำข้อพิพาทดังกล่าวไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรไว้แล้ว และเมื่อได้รับคืนข้อพิพาทแล้ว อำนาจในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทในส่วนนี้ก็จะขึ้นของสำนักงานกฎหมายของ IRS และหากไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ ก็จะนำข้อพิพาทกลับเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร²¹

4.1.2.2 การทูลเกล้าขอร้องบังคับชำระภาษี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถตกลงในขั้นการตรวจสอบของเจ้าพนักงานภาษีและไม่ชำระภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน 30-day Letter โดยไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์หรือยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร IRS จะทำการส่งหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทำการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลา 90 วัน (90-day Letter) เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรหรือปฏิบัติการชำระภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นภายใน 90 วันนับแต่ได้รับหนังสือดังกล่าว โดยในช่วงระยะเวลานี้ IRS จะทูลเกล้าขอร้องประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไว้²² แต่อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อยกเว้นการทูลเกล้าขอร้องประเมินภาษีได้ หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอันเป็นเท็จหรือเจตนาฉ้อฉลเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ผู้เสียภาษีก็จะไม่ได้รับการทูลเกล้าขอร้องประเมินแต่อย่างใด เจ้าพนักงานภาษีอากรสามารถประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการใดๆในช่วงเวลา 90 วัน ตาม 90-day Letter เจ้าพนักงานภาษีอากรก็จะมีอำนาจในการทำการประเมินภาษีอากรได้เมื่อพ้นระยะเวลา 90 วัน และ IRS ก็จะส่งหนังสือแจ้งและสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการชำระหนี้ภาษีอากรค้างชำระ (Notice and Demand for Payment) ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้มีการประเมินภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ชำระค่าภาษีอากร

²⁰ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.125

²¹ *เพ็งอ้าว*, น.128

²² ภาคภูมิ อุทัยรัตน์, “มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), น.117

ที่ค้างชำระภายใน 10 วันนับแต่ได้รับหนังสือดังกล่าว IRS ก็จะมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจากผู้เสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นการยึดหมาย การยึด आयัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้

แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันนับแต่ได้รับแจ้งหนังสือ 90-day Letter เจ้าพนักงานภาษีอากรก็ไม่สามารถที่จะประเมินภาษีได้ โดยเจ้าพนักงานภาษีอากรจะมีอำนาจในการประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรอีกครั้งเมื่อศาลภาษีอากรได้มีคำพิพากษาแล้ว²³ โดยมีวิธีการทำนองเดียวกับการที่ไม่ได้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

จึงแสดงให้เห็นว่าระบบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นหากผู้เสียภาษีอากรอยู่ในระหว่างการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีแล้ว ย่อมได้รับความคุ้มครองจากการถูกประเมินภาษี การตกเป็นผู้ค้างชำระหนี้ภาษีและการถูกบังคับชำระหนี้ภาษี แต่อย่างไรก็ดี มีกระบวนการบางอย่างที่ผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้ที่ยื่นคำขอทุเลาการประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีเอง โดยต้องมีหลักประกันการทุเลาการบังคับ แบ่งเป็น 2 ประการ คือ

(1) การทุเลากรณีมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามการประเมินแบบเร่งด่วน (Jeopardy assessment)

การประเมินในลักษณะนี้จะเกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรตรวจพบว่าผู้เสียภาษีมีรายได้จากกิจการที่ไม่ถูกกฎหมายซึ่งหากรอการประเมินตามปกติแล้วอาจมีการปิดบังหรือยกย้ายทรัพย์สินได้ กฎหมายจึงให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีอากรทำการประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้เร็วกว่าปกติ โดยเจ้าพนักงานภาษีอากรสามารถทำการประเมิน ยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อทำการขายทอดตลาดได้ทันทีในช่วงเวลาที่มีการแจ้งหนังสือ 90-day Letter โดยไม่ต้องรอให้พ้นกำหนดเวลา 90 วัน และแม้ผู้เสียภาษีอากรจะยื่นอุทธรณ์ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ตามก็ไม่เป็นการทุเลาการบังคับคดีแต่อย่างใด โดยเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่จะยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับ โดยผู้เสียภาษีอากรจะต้องวางประกันในระยะเวลาที่ IRS กำหนด โดยหลักประกันจะต้องเท่ากับหรือมากกว่าจำนวนภาษีและเบี้ยปรับและค่าใช้จ่ายอื่น²⁴

(2) การทุเลากรณีมีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์

แม้การฟ้องคดีในศาลภาษีอากรอันเป็นศาลชั้นต้นของประเทศสหรัฐอเมริกา จะเป็นการทุเลาการประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไปในตัวก็ตาม แต่เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาให้ผู้เสียภาษีอากรชำระหนี้ภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานภาษีอากรได้ทำการ

²³ สุธรรม จุริชนิกร, และ ประเสริฐ โท้วประดิษฐ์ รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ ปัญหาการทุเลาการชำระหนี้ภาษี, สืบค้นเมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2558, <http://elib.coj.go.th>

²⁴ เฟิงอ๋าง, น. 118

ประเมิน หากผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามคำพิพากษา เจ้าพนักงานภาษีอากรก็สามารถทำการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ต่อไป แม้ผู้เสียภาษีอากรจะไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลภาษีอากรและยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ก็ตาม การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการบังคับโดยอัตโนมัติ เจ้าพนักงานภาษีอากรยังมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีไปตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด ถ้าผู้เสียภาษีไม่ต้องการให้เจ้าพนักงานภาษีอากรทำการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างการพิจารณาของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีก็ต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ในเวลาที่ยื่นคำอุทธรณ์ ต่อศาลภาษีอากรและศาลภาษีอากรจะเป็นผู้มีอำนาจในการอนุญาตให้ทุเลาการชำระหนี้ภาษีและกำหนดจำนวนหลักประกันที่จะต้องวางต่อศาล²⁵ อันเป็นดุลพินิจที่ศาลภาษีอากรจะพิจารณาเป็นรายกรณีไปตามพฤติการณ์ของคดี โดยปกติมูลค่าหลักประกันศาลภาษีอากรมักจะกำหนดเท่ากับจำนวนภาษีที่เจ้าพนักงานภาษีอากรประเมินเพิ่มขึ้นและรวมถึงเงินเพิ่มและดอกเบี้ย โดยคำนวณจากวันที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีจนถึงวันที่ยื่นอุทธรณ์ แต่ต้องไม่เกินกว่าสองเท่าของจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่ม²⁶

4.1.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ แต่ด้วยระบบการปกครองที่เป็นในลักษณะสาธารณรัฐที่มีการปกครองและมีการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นระบบคู่ขนานทั้งในส่วนที่เป็นรัฐบาลกลางและรัฐบาลของมลรัฐ ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีความซับซ้อนและมีความทับซ้อนเกี่ยวกับอำนาจการพิจารณาคดี แต่ระบบการพิจารณาในชั้นศาลโดยรวมนั้นมีระบบการพิจารณาในระบบกล่าวหาเป็นหลัก ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่ต้องศึกษาระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาและศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรควบคู่กันไป

4.1.3.1 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีการจัดตั้งองค์กรศาลแบ่งออกเป็นศาลรัฐบาลกลาง (Federal Court) และศาลมลรัฐ (State Court) โดยทั้งสองศาลไม่ได้มีการแยกประเภทคดีที่ศาลของตนมีอำนาจพิจารณาออกจากกัน กล่าวคือ ศาลรัฐบาลกลางมิได้ถูกจำกัดอำนาจให้พิจารณาเฉพาะคดีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายรัฐบาลกลาง และส่วนศาลมลรัฐก็มิได้ถูกจำกัดอำนาจให้พิจารณาพิพากษาคดีที่

²⁵ William DARMSTRONG v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, 99 T.C. No.26(1992), สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มิถุนายน 2558, <http://www.ustaxcourt.gov/InOpHistoric/armstrong2.TC.WPD.pdf>

²⁶ สุธรรม จุฬารัตน์กร, และ ประเสริฐ โทลั่วประดิษฐ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.119

เกี่ยวกับกฎหมายมลรัฐเท่านั้น และคดีบางประเภทสามารถนำไปฟ้องคดีต่อศาลของรัฐบาลกลางหรือศาลมลรัฐก็ได้ และมีระบบการจัดองค์กรศาลแยกออกเป็น 3 ชั้นศาล คือ

ระบบของศาลชั้นต้น ประกอบไปด้วย

(1) ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์(District Court) ซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีที่ขึ้นสู่ศาลมีทั้งหมด 94 ศาล

(2) ศาลแขวง(Magistrates Court) ทำหน้าที่ไต่สวนเบื้องต้น และพิจารณาคดีเล็กๆ น้อยๆ เฉพาะบางกรณี โดยส่วนมากการไต่สวนเบื้องต้นจะเป็นการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดูว่ามีพยานหลักฐานเพียงพอ ที่จะควบคุมบุคคลไว้ในระหว่างการดำเนินคดีอาญาหรือไม่²⁷

(3) ศาลชำนาญพิเศษ เป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นตามรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งสามารถแบ่งแยกเป็นศาลที่แต่งตั้งขึ้นตามมาตรา 1 และมาตรา 3 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา

(3.1) ศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 3 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา จำนวน 3 ศาล ได้แก่ ศาลการค้าระหว่างประเทศ(U.S. Court of International Trade) ศาลว่าด้วยข่าวกรองต่างประเทศ(United State Foreign Intelligence Surveillance Court) และศาลอุทธรณ์ตามกฎหมายเจ้าหน้าที่หน่วยข่าวกรองต่างประเทศ(United State Foreign Intelligence Surveillance Court of Review) ซึ่งศาลเหล่านี้มีเขตอำนาจครอบคลุมทั่วประเทศ แต่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีที่รัฐธรรมนูญและกฎหมายจัดตั้งกำหนดเท่านั้น²⁸

(3.2) ศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 1 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นศาลที่ตั้งขึ้นโดยสภาองเกรส มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้แก่²⁹

- ศาลล้มละลาย
- ศาลภาษีอากร
- ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ
- ศาลทหาร
- ศาลพิจารณาอุทธรณ์ของทหาร
- ศาลพิจารณาอุทธรณ์ของทหารผ่านศึก
- ศาลแห่งเขตการปกครอง

โดยในระบบศาลชั้นต้นของประเทศสหรัฐอเมริกา มีศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมด 4 ศาล ได้แก่

²⁷ ศาลภาษีอากรกลาง, “ระบบองค์กรพิจารณาพิพากษาคดีในศาลภาษีอากรกลาง” สืบค้นเมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2558, <http://elib.coj.go.th>

²⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.110

²⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.111-112

ศาลภาษีอากร(Tax Court) ทำหน้าที่วินิจฉัยคดีพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับ IRS ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐ(US Court of Federal Claims) มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรในคดีขอคืนภาษีอากร

ศาลศุลกากร (Customs Court) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับพิกัตอัตราศุลกากร

ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ(United State Distric Court) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรในมลรัฐที่ศาลนั้นๆตั้งอยู่

นอกจากนี้ในทางปฏิบัติศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court) ยังสามารถพิจารณาคดีภาษีอากรบางประการแต่ไม่ใช่การพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรง

ระบบศาลอุทธรณ์ (US Court of Appeals) เป็นศาลระดับกลางของรัฐบาลกลาง มีอำนาจพิจารณาคดีทั่วทั้งอุทธรณ์มาจากศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลางรวมทั้งคดีที่อุทธรณ์คำชี้ขาดของเจ้าพนักงานด้วย มีทั้งหมด 13 แห่ง โดย 12 แห่งเป็นศาลอุทธรณ์ภาค (Circuit Court) ซึ่งมีเขตอำนาจจำกัดเฉพาะเขตที่ศาลตั้งอยู่ และอีก 1 แห่งคือศาลอุทธรณ์กลาง (Court of Appeals for the Federal Circuit) ซึ่งมีเขตอำนาจครอบคลุมทั่วประเทศ แต่รับพิจารณาคดีได้เฉพาะคดีที่กฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจเท่านั้น เช่น คดีตามกฎหมายสิทธิบัตร หรือคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลการค้าระหว่างประเทศ

ระบบศาลฎีกา (Supreme Court) ตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. เป็นศาลสูงสุดและเป็นศาลสุดท้ายที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี แต่มีความแตกต่างจากการพิจารณาโดยศาลอุทธรณ์ เพราะการพิจารณาโดยศาลอุทธรณ์นั้นฝ่ายที่แพ้คดีสามารถอุทธรณ์ได้เสมอ โดยถือเป็นสิทธิของคู่ความโดยเฉพาะ แต่สำหรับการฎีกาไปยังศาลฎีกานั้นไม่ถือว่าการฎีกาเป็นสิทธิของคู่ความที่แพ้คดีในศาลอุทธรณ์แต่อย่างใด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของศาลฎีกาเองว่าจะรับคดีไว้พิจารณาหรือไม่ ซึ่งในทางปฏิบัติศาลฎีกาจะรับพิจารณาพิพากษาคดีที่มีประเด็นข้อกฎหมายที่สำคัญมากเท่านั้น³⁰

จากรูปแบบการจัดองค์กรของศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นเห็นได้ว่า แม้ระบบศาลชั้นต้นจะมีความทับซ้อนในเขตอำนาจพิจารณาคดีกันอยู่ แต่ในระดับศาลที่สูงขึ้นมีความซับซ้อนของระบบศาลน้อยลงในศาลชั้นอุทธรณ์และเหลือศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในศาลเดียวในชั้นศาลฎีกา ระบบการจัดองค์กรศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาจึงเป็นระบบศาลเดี่ยว และมีการจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษเพื่อพิจารณาคดีต่างๆ ในระดับศาลชั้นต้น อันเป็นระบบที่คล้ายคลึงกับระบบศาลยุติธรรมในประเทศไทย

4.1.3.2 ระบบการพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

³⁰ ศาลภาษีอากรกลาง, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 27*

เนื่องจากศาลชั้นต้นที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรนั้นมีหลายศาล ได้แก่ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และศาลพิจารณาคดีข้อเรียกร้องต่อรัฐ ผู้เขียนจึงขอบรรยายในเชิงเปรียบเทียบเกี่ยวกับการพิจารณาของแต่ละศาลว่ามีขั้นตอนการพิจารณาในลักษณะที่เหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร

4.1.3.3 เขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี

ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลหลักในการพิจารณาคดีภาษีอากร มีเพียงศาลเดียวตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. มีผู้พิพากษาทั้งหมดจำนวน 19 คน ดำรงตำแหน่งอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร 1 คน และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรอีกไม่เกิน 18 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีตามคำแนะนำของวุฒิสภา มีวาระการดำรงตำแหน่ง 15 ปี มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรเกี่ยวกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภาษีอากรทั้งในส่วนของ ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีสรรพสามิตบางประเภท ภาษีอากรที่ไม่มีหนังสือแจ้งการประเมิน และคดีขอคืนค่าภาษีอากร แต่ไม่มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีการจ้างแรงงานและภาษีสรรพสามิตโรงงาน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรทั้งหมด และการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรนั้นเป็นการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษานายเดียว โดยไม่ใช้ระบบลูกขุน³¹

ศาลพิจารณาคดีข้อเรียกร้องต่อรัฐ(United State Court of Federal Claims) มีเพียงศาลเดียวตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี.³² ผู้พิพากษาทั้งสิ้น 16 คน ตำแหน่งอธิบดี 1 คน และผู้พิพากษาอีกประจำอีก 15 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีตามคำแนะนำของวุฒิสภา มีวาระการดำรงตำแหน่ง 15 ปี ซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรจากทั่วประเทศ

ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์(District Court) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในพื้นที่ที่ศาลนั้นมีเขตอำนาจเท่านั้น โดยปกติศาลหนึ่งจะมีพื้นที่รับผิดชอบไม่เกิน 1 มลรัฐ และพิจารณาคดีพิจารณาโดยผู้พิพากษานายเดียว แต่จะมีระบบลูกขุน ซึ่งมีการคัดเลือกมาจากประชาชนทั่วไป มาทำหน้าที่พิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีในส่วนที่เป็นปัญหาข้อเท็จจริง และผู้พิพากษานั้นมีหน้าที่เพียงปรับบทกฎหมายตามข้อเท็จจริงที่ลูกขุนได้พิจารณามาทำการตัดสินคดีเท่านั้น กระบวนพิจารณาบางประการของศาลนี้จึงแตกต่างจากศาลภาษีอากรและศาลพิจารณาคดีข้อเรียกร้องต่อรัฐ

4.1.3.4 เจื่อนไขในการฟ้องคดี

³¹ John C. Chommie, Federal Income Taxation, 2nd Edition, (Minnesota : West, 1973), pp. 901

³² Ibid, pp. 907

ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการแบ่งแยกประเภทของคดีภาษีอากรเป็น 2 ลักษณะใหญ่ๆ คือคดีเกี่ยวกับการโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภาษีอากร และคดีขอคืนภาษีอากร ซึ่งทั้งสองคดีนี้มีเงื่อนไขการฟ้องคดีที่แตกต่างกัน ซึ่งเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นผู้กำหนดเองว่าจะนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลในลักษณะของคดีประเภทใด³³ กล่าวคือ

(1). คดีเกี่ยวกับการโต้แย้งการประเมินภาษีอากร ผู้ที่มีอำนาจฟ้องคดีนี้ได้จะต้องเป็นผู้ที่ถูกระบุชื่อในรายการประเมินและต้องการคัดค้านการประเมินนั้น ซึ่งหากผู้ที่นำคดีขึ้นสู่ศาลไม่ใช่บุคคลที่ถูกประเมินแล้วศาลภาษีอากรอาจยกฟ้องได้ทันที และต้องทำการฟ้องคดีภายใน 90 วัน นับแต่วันที่มีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษียื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน(90-Day Letter) หรือภายใน 150 วันนับแต่วันที่มีการส่งหนังสือดังกล่าวในกรณีที่ผู้เสียภาษีอยู่นอกราชอาณาจักร โดยผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องชำระภาษีส่วนเพิ่มก่อน³⁴

(2). คดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร เป็นคดีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่เสียไปนั้นเกินกว่าที่ตนต้องเสียตามจริง หรือกรณีที่เห็นว่าเจ้าพนักงานภาษีอากรประเมินภาษีไม่ถูกต้องแต่ยินยอมจ่ายเงินภาษีตามที่ถูกประเมินไปแล้วใช้สิทธิเรียกคืนภาษีต่อศาล คดีประเภทนี้ผู้เสียภาษีจะยื่นฟ้องคดีต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีเลยไม่ได้ แต่จะต้องชำระภาษีอากรส่วนเพิ่มนั้นให้ครบถ้วนเสียก่อน แล้วดำเนินการในฝ่ายปกครองโดยการเรียกคืนภาษีส่วนที่เห็นว่ามีภาระเกินจาก IRS หากพ้นกำหนด 6 เดือนนับแต่วันที่ไต่ยื่นคำร้องขอคืนภาษี หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรแล้ว ผู้เสียภาษีสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อเรียกคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร³⁵

4.1.3.5 กระบวนการพิจารณาคดี

เมื่อคู่ความต้องการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรจะต้องยื่นคำฟ้องจำนวน 4 ชุด พร้อมแนบหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร(90-Day Letter)ด้วย แต่คำคู่ความในคดีภาษีอากรไม่มีรูปแบบกำหนดไว้แต่อย่างใด จะมีเพียงข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 31 (a) ที่กำหนดว่า การจัดทำคำคู่ความนั้นต้องมีลักษณะเข้าใจง่าย กระชับ และตรงประเด็น³⁶ นอกจากนี้สำหรับคดีที่มีทุนทรัพย์ที่พิพาทในคดีไม่ถึง 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ คู่ความสามารถเลือก

³³ Bendheim v. Commissioner ,214 F.2d 26(2d Cir.1954), สืบค้นเมื่อวันที่ 7 กันยายน 2558, <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/214/26/314796/>

³⁴ John C. Chommie, *supra note 31*, pp. 898

³⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.140

³⁶ *เพ็งอ้าว*, น.132

ดำเนินคดีในแบบคดีมีโนสาเร่(Small Case) ได้ ซึ่งการดำเนินคดีในลักษณะนี้จะมีความยุ่งยากในการดำเนินคดีน้อยกว่าการดำเนินคดีภาษีแบบธรรมดา³⁷

ในคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการกำหนดให้เก็บค่าธรรมเนียมศาลในอัตราค่าที่และเป็นอัตราที่ต่ำ สำหรับศาลภาษีอากรเสียค่าธรรมเนียมในอัตรา 60³⁸ ดอลลาร์สหรัฐต่อคดี แต่หากยื่นฟ้องเป็นคดีมีโนสาเร่ ค่าธรรมเนียมจะลดลงมาเหลือ 10 ดอลลาร์สหรัฐ³⁹ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐเสียค่าธรรมเนียมศาลในอัตรา 250 ดอลลาร์สหรัฐ และการฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์เสียค่าธรรมเนียมศาลในอัตรา 150 ดอลลาร์สหรัฐ โดยคู่ความอาจทำการขอยกเว้นค่าธรรมเนียมศาลได้ แต่คำขอยกเว้นค่าธรรมเนียมนั้นจะต้องมีข้อมูลรายละเอียดและลงลายมือชื่อของผู้ฟ้องคดีเพื่อรับรองว่าหากเป็นการขอยกเว้นค่าธรรมเนียมอันเป็นเท็จแล้วจะต้องถูกศาลลงโทษ และหากศาลปฏิเสธการร้องขอยกเว้นค่าธรรมเนียม และผู้ฟ้องคดีไม่ชำระค่าธรรมเนียมศาล ศาลจะยกฟ้องโจทก์ด้วยเหตุไม่มีอำนาจฟ้อง⁴⁰

เมื่อยื่นฟ้องคดีต่อศาลแล้วศาลมีคำสั่งรับฟ้องไว้พิจารณา หน่วยงานของ IRS จะทำการยื่นคำให้การต่อศาลเพื่อปฏิเสธหรือยอมรับตามคำฟ้องของโจทก์ โดยในขั้นนี้ศาลอาจทำการชี้สองสถานเพื่อกำหนดประเด็นพิพาทในคดี กำหนดขั้นตอนการนำเสนอพยานหลักฐานหรือการช่วยเหลือในการจัดเตรียมคดีสำหรับการพิจารณาในชั้นศาลได้ แต่ก็อาจทำการพิพากษาคดีโดยไม่จำเป็นต้องนั่งพิจารณาเลยก็ได้⁴¹ แต่ตามปกติแล้วศาลจะทำการชี้สองสถานและสั่งให้รอการพิจารณา ซึ่งในระหว่างรอการพิจารณาของศาลนี้ คู่กรณีก็สามารถทำการเจรจากับ IRS ได้ตามที่ได้เสนอไว้ในเบื้องต้นข้อ 4.1.3.3(2) นอกจากนี้คู่ความก็สามารถเลือกกระทำการต่างๆ เพื่อให้คดีได้รับการพิจารณาที่เร็วขึ้น เช่นการตกลงรับข้อเท็จจริง เอกสาร หรือหลักฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องกับคดีโดยไม่ต้องคำนึงถึงความถูกต้อง⁴² หรือการฟ้องคดีตัวอย่าง โดยการยอมรับผลของคดีที่มีการพิจารณาในระหว่างที่คดีพิพาทรอการพิจารณาอยู่แล้วให้ถือเสมือนว่ามี การตัดสินใจคดีของตนเอง หรือการระงับข้อพิพาททางเลือกไม่ว่าจะเป็นการไกล่เกลี่ยในศาลหรือการตั้งอนุญาโตตุลาการ ก็ได้

4.1.3.6 ขั้นตอนในการพิจารณาคดี

³⁷ https://www.ustaxcourt.gov/taxpayer_info_start.htm

³⁸ <http://www.ustaxcourt.gov/fees.htm>

³⁹ ไกรภพ ภัทรศิษไพศาล, “ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), น.199

⁴⁰ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*

⁴¹ สุขเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.134

⁴² ข้อกำหนดคดีของศาลภาษีอากร ข้อ 91

สำหรับ ศาลภาษีอากรและศาลพิจารณาคดีข้อเรียกร้องต่อรัฐนั้น ถ้าเป็นคดีที่อยู่ใน กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ศาลก็จะนั่งพิจารณาคดีในศาล แต่กรณีที่คุณอยู่นอกกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ศาลก็จะ ออกเดินทางไปนั่งพิจารณาที่ทำการของศาลชั้นต้นที่มีรัฐนั้นๆ แต่สำหรับศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐนั้น เนื่องจากเป็นระบบการพิจารณาโดยคณะลูกขุนและมีศาลจัดตั้งอยู่กระจายทั่วประเทศอยู่แล้วจึงมีแต่ การพิจารณาในที่ตั้งของศาลเท่านั้น

แม้คดีภาษีอากรจะมีกระบวนการพิจารณาคดีเป็นของตนเองแค่กระบวนการพิจารณาคดีในชั้นนี้ส่วนใหญ่จะอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งค่อนข้างไปทางระบบกล่าวหา ตามที่ได้ศึกษามาข้างต้น ซึ่งแต่ละฝ่ายจะต้องนำเสนอพยานหลักฐานต่อศาลไม่ว่าจะเป็นพยานเอกสาร หรือนำสืบพยานบุคคล โดยการถามพยานตนเอง และถามค้าน จนหมดพยานของทุกฝ่าย⁴³ ตาม ภาระการพิสูจน์ของตนเอง

โดยสภาพของคดีภาษีอากรเป็นคดีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นฟ้องเพื่อโต้แย้งการ ประเมินภาษีหรือการขอคืนภาษี ซึ่งทำให้ภาระการพิสูจน์นั้นตกอยู่กับผู้เสียภาษีเป็นส่วนใหญ่ เว้นแต่ จะมีกฎหมายกำหนดหรือศาลมีคำสั่ง ซึ่งมาตรา 7491 แห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยการปรับโครงสร้างและ ปฏิรูป IRS (IRS Restructuring and Reform Act) ค.ศ.1998 ได้กำหนดให้ผลภาระการพิสูจน์ไป ยัง IRS ได้ หากผู้เสียภาษีสามารถแสดงพยานหลักฐานที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับประเด็นข้อเท็จจริงได้ อย่างไม่ดี ในกรณีที่ประเด็นเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากร หรือจำนวนภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น มาตรา 7491(c) แห่งกฎหมายฉบับเดียวกัน ได้กำหนดให้ภาระการพิสูจน์ตกแก่ IRS⁴⁴

โดยในระหว่างการพิจารณาคดีหากโจทก์ไม่มาศาลในวันพิจารณาใด โดยไม่มีเหตุ อันจำเป็น ศาลอาจยกฟ้องเพราะเหตุขาดนัดพิจารณาได้ ซึ่งทำให้โจทก์แพ้คดีไป แต่ในทางกลับกัน หากโจทก์ไม่สามารถมาศาลในวันนัดได้ก็สามารถขอเลื่อนการพิจารณาจากศาลได้ โดยเป็นดุลพินิจ ของศาลที่จะให้เลื่อนการพิจารณาหรือไม่ ซึ่งหากศาลพิพากษายกฟ้องในกรณีที่คู่ความไม่มาศาลในวัน นัดพิจารณา ผู้แพ้คดีจะต้องทำการยื่นคำขอพิจารณาใหม่ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มิคำพิพากษาโดย ให้เหตุผลว่าเพราะเหตุใดจึงไม่สามารถมาศาลได้ ประกอบกับเหตุอื่นที่ทำให้คู่ความฝ่ายนั้นชนะคดีได้⁴⁵

เมื่อเสร็จสิ้นกระบวนการพิจารณาคดีข้างต้นแล้ว ศาลอาจอนุญาตให้คู่ความทำการ แลกเปลี่ยนปิดคดีด้วยวาจาหรือโดยทำเป็นหนังสือ เพื่อแสดงข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่สนับสนุน ข้อกล่าวอ้างของตน ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีก็จะทำรายงานและการตัดสินใจคดีของตนอย่างรวดเร็ว โดยข้อเท็จจริงและข้อคิดเห็นที่ผู้พิพากษาผู้นั่งพิจารณาค้นพบโดยจัดทำเป็นรายงานส่งต่ออธิบดีผู้ พิพากษาศาลภาษีอากรทำการตรวจทานอีกทอดหนึ่ง ซึ่งหากอธิบดีศาลภาษีอากรไม่เห็นชอบด้วยกับ

⁴³ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4*

⁴⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.136

⁴⁵ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4*

ร่างคำพิพากษาดังกล่าวก็อาจส่งเรื่องเข้าสู่ที่ประชุมใหญ่พิจารณาอีกครั้งหนึ่ง หากที่ประชุมใหญ่ไม่เห็นชอบด้วยกับร่างคำพิพากษาดังกล่าว ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีก็ต้องทำการร่างคำพิพากษาใหม่ตามมติของที่ประชุมใหญ่หรืออาจร้องขอให้ส่งคดีดังกล่าวให้ผู้พิพากษาทางอื่นทำการเขียนคำพิพากษาใหม่ตามมติของที่ประชุมใหญ่ก็ได้⁴⁶

4.1.3.7 การอุทธรณ์คำพิพากษา

เมื่อศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาแล้วหากคู่ความฝ่ายใดไม่พอใจในคำพิพากษาดังกล่าวสามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกาได้ สำหรับคดีที่มีคำพิพากษาโดยศาลภาคีอากรและศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์คู่ความความจะต้องยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาไปยังศาลอุทธรณ์ภาค แต่กรณีที่มีคำพิพากษาจากศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐคู่ความจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์กลาง เว้นแต่เป็นคดีโมโนซาเร่ ที่มีข้อจำกัดห้ามมิให้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น

โดยการยื่นอุทธรณ์นั้นจะต้องยื่นคำอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และเมื่อคู่ความฝ่ายหนึ่งยื่นอุทธรณ์ คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งสามารถยื่นอุทธรณ์กลับได้ภายใน 120 วันนับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา⁴⁷ โดยในชั้นอุทธรณ์ต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลในอัตรา 450 ดอลลาร์สหรัฐ⁴⁸ แต่ถ้าหากไม่มีการยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวย่อมทำให้คดีถึงที่สุด

การยื่นอุทธรณ์ในคดีภาคีอากรยังถือได้ว่าเป็นสิทธิของคู่ความที่จะยื่นได้ โดยแต่การยื่นฎีกาคำพิพากษาต่อศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาเพื่อโต้แย้งคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์นั้นไม่ใช่สิทธิของคู่ความที่สามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาได้ แต่ต้องได้รับอนุญาตจากศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาเสียก่อน โดยผู้ที่ต้องการยื่นฎีกานั้นต้องยื่นคำฎีกาต่อศาลภายในระยะเวลา 90 วันนับแต่มีคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ ซึ่งศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาจะเป็นผู้ที่พิจารณาเองว่าคดีใดสมควรที่จะนำขึ้นสู่การพิจารณาต่อศาลสูงสุดได้ โดยสามารถแบ่งแยกหลักเกณฑ์ของคดีที่ที่ได้รับการออกเป็น 4 ประเภทใหญ่ๆคือ

- (1) คดีที่มีการพิพากษาในปัญหาข้อกฎหมายแตกต่างกันระหว่างศาลอุทธรณ์หลายศาลด้วยกันเอง
- (2) เป็นคดีสำคัญในศาลอุทธรณ์ซึ่งยังไม่เคยถูกตัดสินในศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกามาก่อน
- (3) คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์มีความขัดแย้งจากคำพิพากษาในคดีก่อนๆที่เคยถูกตัดสินในศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา

⁴⁶ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *อ่าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.136-137

⁴⁷ *เพ็งอ่าว*, น.136-137

⁴⁸ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, *อ่าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*

(4) คดีที่ปรากฏชัดแจ้งว่ามีการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในศาลอุทธรณ์⁴⁹

4.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศสเป็นหนึ่งในประเทศที่เป็นผู้นำในการพัฒนาระบบกฎหมายมหาชนของโลก ในประเทศฝรั่งเศสจึงมีการ แบ่งประเภทของกฎหมายออกเป็นกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชน ซึ่งมีผลสะท้อนมาถึงการจัดองค์กรของศาลและการพิจารณาพิพากษาคดีที่ใช้ระบบศาลคู่ โดยมีศาลปกครองที่มีอำนาจพิจารณาคดีแยกเป็นเอกเทศจากศาลในระบบศาลยุติธรรม และพิจารณาคดีที่อยู่ในอำนาจของตนควบคู่ไปกับศาลยุติธรรม และมีระบบการพิจารณาที่แตกต่างกัน ซึ่งคล้ายคลึงกับระบบศาลของประเทศไทยตั้งแต่ประมาณปี พ.ศ.2542 จึงถึงปัจจุบันที่มีการแยกระบบศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีเป็นระบบศาลคู่ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำการศึกษาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสเพื่อนำมาวิเคราะห์ปรับปรุงและปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยต่อไป

4.2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศสมีการจัดเก็บภาษีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ซึ่งมีบทบัญญัติอยู่ในกฎหมายหลักคือ ประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code général des impôts) โดยภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผลที่ได้จากธุรกรรมบางประเภท ภาษีท้องถิ่น เช่น ภาษีวิชาชีพทางธุรกิจ ภาษีที่ดิน ภาษีที่อยู่อาศัย ส่วนภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต โดยภาษีเหล่านี้มีทั้งที่เป็นภาษีประเมินตนเองและเจ้าพนักงานประเมิน⁵⁰

สำหรับกรณีของภาษีที่ประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้น ผู้เสียภาษีไม่สามารถทำการคำนวณภาษีของตนเองได้ แต่จำนวนภาษีจะต้องถูกตรวจสอบและไต่สวนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐเสียก่อนและหน่วยงานของรัฐจะเป็นผู้คำนวณภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อนำไปชำระ⁵¹ โดยในการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือความถูกต้องของการเสียภาษี เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจในการค้นหา(The

⁴⁹ John C. Chommie, *supra* note 31, pp. 909

⁵⁰ นภนันทน์ จันทราชโลธร, “การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย: ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น.127-128

⁵¹ Harvard Law School, World Tax Series Taxation in France, (Chicago : Commerce Clearing House Inc, 1966), pp. 905

Right of Discovery) เพื่อจะดำเนินการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากรได้ โดยอาจมีการตรวจสอบภายในสถานที่ทำการของหน่วยงานหรือการเดินทางไปตรวจสอบยังที่สำนักงานประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี⁵² รวมทั้งสามารถติดต่อขอตรวจสอบไปยังบุคคลที่สามเพื่อใช้ประกอบการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁵³ ซึ่งหากมีการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงภาษีไม่ถูกต้องแล้วเจ้าหน้าที่ของรัฐก็จะทำการประเมินภาษีอากร แต่สำหรับการแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้นนอกจากการแจ้งจำนวนเงินที่ต้องรับผิดชำระค่าภาษีอากรเพิ่มแล้วกฎหมายกำหนดให้ในกรณีที่มีการแจ้งการประเมินภาษีอากรจะต้องมีการแจ้งถึงขั้นตอน วิธีการ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการประเมินภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงมูลเหตุและใช้เป็นฐานในการที่ผู้เสียภาษีจะทำการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป และผู้เสียภาษียังสามารถขอให้หน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีทำการส่งเอกสารหรือพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้⁵⁴

4.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง

เมื่อมีการเสียภาษีอากรที่ไม่ถูกต้องเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีย่อมทำการประเมินภาษีอากรและแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรชำระค่าภาษีอากรเพิ่ม ย่อมทำให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรเพิ่มก็ต้องการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเสียก่อน เหตุผลที่ประเทศฝรั่งเศสต้องกำหนดให้มีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเสียก่อนมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้มีประเด็นพาทเข้าสู่การพิจารณาของศาลและเพื่อให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสได้แก้ไขคำสั่งทางปกครองเดิมที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁵⁵ ในคำสั่งทางปกครองบางประเภทจึงได้กำหนดให้การยื่นอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลปกครองของประเทศฝรั่งเศส เป็นเหตุให้ต้องทำการศึกษาระบบการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครองของประเทศฝรั่งเศส

4.2.2.1 ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

เนื่องจากคำสั่งเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งโดยหลักแล้วผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลที่ถูกประเมินภาษีจึงเป็นผู้ที่ได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองและมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเพื่อขอให้ยกเลิก เพิกถอน แก้ไข เปลี่ยนแปลงคำสั่งดังกล่าวได้ด้วยตนเอง แต่มีข้อยกเว้นสำหรับ บุคคลบางประเภทที่มีความเกี่ยวพัน

⁵² Ibid, pp. 906

⁵³ Ibid, pp. 909

⁵⁴ Article L 188 of Livre des procédures fiscales

⁵⁵ ปิยาภรณ์ ชัยวัฒน์, “การอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองของฝรั่งเศส”, สืบค้นเมื่อวันที่ 10

กับผู้เสียหายอากรด้วยเหตุที่มีการดำเนินงานร่วมกันหรือมีการใช้อำนาจร่วมกัน ได้แก่ หนี้ความ
คู่สมรส ในกรณีที่เป็นกรณีเสียภาษีร่วมกันและหุ้นส่วนผู้จัดการในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือกรรมการ
ผู้จัดการของบริษัทในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทมีหน้าที่เสียภาษี หรือทรัสต์ (trustee)
ของผู้ล้มละลายในกรณีที่เป็นผู้เสียหายอากรที่ล้มละลาย⁵⁶ สามารถยื่นอุทธรณ์แทนผู้เสียหายอากรได้
ทันที นอกจากนี้ผู้เสียหายอากรอาจอุทธรณ์โดยผ่านตัวแทนก็ได้โดยการมอบอำนาจและแต่งตั้งตาม
กฎหมาย โดยนำหนังสือแต่งตั้งตัวแทนยื่นพร้อมคำอุทธรณ์นั้น

4.2.2.2 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

เนื่องด้วยประเทศฝรั่งเศสมีความมุ่งหมายที่จะพัฒนาระบบการตรวจสอบการใช้อำนาจ
ทางปกครองของหน่วยงานของรัฐเป็นหลัก การพิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองของประเทศ
ฝรั่งเศส จึงมักจะไม่ได้กำหนดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการเหมือนกับหลายประเทศ
แต่จะกำหนดให้บุคคลหรือหัวหน้าในหน่วยงานทางปกครองเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์กฎหมาย
โดยในประเทศฝรั่งเศสมีการกำหนดผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ เป็น 3 กรณี

กรณีที่ 1 ผู้กำกับดูแลเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์⁵⁷ ซึ่งจะต้องวินิจฉัยอุทธรณ์
ภายในอำนาจที่ตนมีเหนือผู้ที่ตนกำกับดูแลอยู่และมีอำนาจค่อนข้างจำกัด การที่ผู้มีอำนาจกำกับดูแล
จะใช้อำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย
ที่เกี่ยวกับการจัดระเบียบความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานที่ใช้อำนาจกำกับดูแลและหน่วยงานที่อยู่
ภายใต้การกำกับดูแล⁵⁸

กรณีที่ 2 ตัวผู้ออกคำสั่งทางปกครองเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ การอุทธรณ์
ประเภทนี้จะมีความคล้ายคลึงกับการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองอยู่พอสมควร แต่ผู้ออกคำสั่งทาง
ปกครองจะมีอำนาจแก้ไขคำสั่งทางปกครองในกรณีนี้ได้มากกว่าการเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

กรณีที่ 3 ผู้บังคับบัญชาระดับสูงขึ้นไปหรือหัวหน้าหน่วยงานเป็นผู้มีอำนาจพิจารณา
อุทธรณ์ ในกรณีนี้ผู้บังคับบัญชาจะรับอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์มาจากเจ้าหน้าที่ จึงเป็นการ
พิจารณาโดยใช้อำนาจบังคับบัญชา และสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองในลักษณะใดก็ได้
แต่จะต้องไม่เกินกว่าอำนาจที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาออกคำสั่งมิได้

สำหรับการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรได้แยกผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์
ตามประเภทของภาษีที่ก่อให้เกิดข้อพิพาท ดังนี้

⁵⁶ สาธิต รังคสิริ, วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตาม
ประมวลรัษฎากร, การอบรมหลักสูตรผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง รุ่นที่ 16 (วิทยาลัยการ
ยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2555, น.77

⁵⁷ ปิยาภรณ์ ชัยวัฒน์, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 55

⁵⁸ CE, sect., 16 mars 1984, X, n° 50878

(1) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากภาษีที่ไม่ต้องจัดทำบัญชี การจัดเก็บภาษี กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้นๆ ตามเขตที่รับผิดชอบเป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

(2) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากภาษีที่ต้องจัดทำบัญชีการจัดเก็บภาษี กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชีภาษีนั้นๆเป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์⁵⁹

4.2.2.3 การยื่นอุทธรณ์และข้อพิพาทที่สามารถอุทธรณ์ได้ ข้อพิพาททางภาษีที่กำหนดในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาอากรของฝรั่งเศสนั้น หมายถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษี เกี่ยวกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่จัดเก็บเป็นรายบุคคลในส่วนของ การประเมินและกำหนดภาษี อันได้แก่การกำหนดฐาน (L'assiette) และการคำนวณภาษี (le calcul des impositions) ส่วนใหญ่แล้วถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้อง ก็จะดำเนินการร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ได้⁶⁰ โดยการยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในฝ่ายปกครองของประเทศฝรั่งเศสไม่มีแบบพิธี โดยอาจยื่นอุทธรณ์โดยทำเป็นหนังสือในรูปแบบของจดหมายทั่วไปหรือจดหมายร้องเรียนก็ได้ และสำหรับเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากภาษีเงินได้ หรือภาษีทางตรงของท้องถิ่น ผู้เสียภาษีอากรที่ได้เข้ามาติดต่อยังสำนักงานภาษีในท้องถิ่นอาจยื่นอุทธรณ์โดยการแถลงด้วยวาจาก็ได้⁶¹

การยื่นอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสแม้จะไม่มีแบบพิธีกำหนดไว้โดยตรงก็ตามแต่ต้องมีรายการที่ปรากฏในคำอุทธรณ์อย่างน้อย ได้แก่ ชื่อและที่อยู่ของผู้อุทธรณ์ สำเนาหนังสือแจ้งการประเมิน เหตุที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าหน้าที่ ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ที่อยู่นอกประเทศฝรั่งเศสต้องมีการแสดงที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสไว้ด้วย⁶² และต้องแสดงจำนวนภาษีที่พิพาท เช่น จำนวนเงินที่ถูกประเมิน ข้อความปฏิเสธหรือโต้แย้งคำสั่งในทางภาษีซึ่งแสดงโดยย่อถึงประเด็นอุทธรณ์และคำขอบังคับของผู้อุทธรณ์ลายมือชื่อของผู้อุทธรณ์และตัวแทน โดยยื่นพร้อมคำสั่งอันเป็นเหตุให้อุทธรณ์ ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์กฎเกณฑ์ต้องระบุบัญญัติแห่งกฎหมาย คำขอให้ทุเลาการชำระภาษี⁶³

โดยส่วนใหญ่ผู้เสียภาษีอากรจะทำการอุทธรณ์เพื่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณาข้อพิพาทดังนี้

⁵⁹ นกนันทน์ จันทราชโลธร, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 55*, น.98

⁶⁰ สาธิต รังคสิริ, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 56*, น.76

⁶¹ เฟิงอ้าง, น.79

⁶² Article R197-5 of Livre des procédures fiscales

⁶³ นิภาภัทร ชาติขำนิ, “กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีสรรพสามิตโดยฝ่ายปกครอง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.98

(1) ร้องขอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวผู้เสียภาษีอากรเองในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ในกรณีที่เป็นการประเมินโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า ภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้องเพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้ยกเลิกภาษีนั้นได้

(2) ร้องขอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ลดหย่อนจำนวนภาษี หากผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าภาษีที่ถูกประเมินนั้นมากเกินไปจนเกินความเป็นจริง

(3) ผู้เสียภาษีอากรขอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งคืนภาษีอากรหากผู้เสียภาษีอากรคำนวณภาษีเองและได้ชำระภาษีแล้ว แต่เห็นว่าตนเองคำนวณภาษีผิดพลาด⁶⁴

โดยผู้เสียภาษีอากรจะต้องทำการยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีที่ทำการประเมินภาษีของผู้เสียภาษีอากรนั้นโดยตรง แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นซึ่งไม่ใช่หน่วยงานที่รับผิดชอบ กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของสำนักงานจัดเก็บภาษีที่ได้รับคำอุทธรณ์ต้องส่งคำอุทธรณ์ไปให้หน่วยงานที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และต้องแจ้งการส่งคำอุทธรณ์ดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องทำการยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

4.2.2.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีแบ่งได้ 3 กรณี ตามประเภทของภาษี และประเภทของข้อพิพาททางภาษี ดังนี้

1) กรณีทั่วไปหากเป็นภาษีทางตรงของท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีบริษัท ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ภาษีโรงเรือน ภาษีการประกอบธุรกิจวิชาชีพและ ภาษีทางตรงอื่นๆ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีหรือของปีถัดจากปีที่เกิดเหตุอันสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นได้

2) กรณียกเว้น หากเป็นภาษีอื่นนอกจากภาษีทางตรงของท้องถิ่น อาทิ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการจดทะเบียน(Registration Tax) อากรแสตมป์ และภาษีทางอ้อมอื่นๆ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สองถัดจากปีดังนี้

- (1) ปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีหรือปีที่มีการแจ้งการประเมิน หรือ
- (2) ปีซึ่งมีการชำระภาษีซึ่งจะทำการอุทธรณ์หรือแจ้งการประเมิน (ในกรณีที่เป็นภาษีที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี) หรือ
- (3) ปีที่เกิดเหตุอันเป็นมูลแห่งสิทธิในการอุทธรณ์หรือสิทธิเรียกร้องในทางภาษี

⁶⁴ สาธิต รังคสิริ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 56*, น.76

ทั้งนี้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ได้จนถึงเที่ยงคืนของวันสุดท้ายของกำหนดเวลานั้น ตราบใดที่ยังไม่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นหนังสืออุทธรณ์หลายฉบับต่อเนื่องกันได้ แต่ถ้าเป็นกรณีที่ความล่าช้าเกิดจากความผิดพลาดของการส่งไปรษณีย์ หนังสืออุทธรณ์นั้นอาจรับไว้พิจารณาได้ ถ้าวันที่ได้รับหนังสือนั้นควรมาถึงทันในกรณีปกติ⁶⁵

4.2.2.5 การพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว คำอุทธรณ์ดังกล่าวจะยังไม่ได้ส่งไปให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในทันที แต่เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ทำการประเมินภาษีอากรหรือรับรองบัญชีจัดเก็บภาษีต้องทำการไต่สวนและมีการยืนยันรับรองอุทธรณ์นั้นเสียก่อน โดยการตรวจสอบไต่สวน คำอุทธรณ์โดยฝ่ายปกครองนี้จะต้องตรวจสอบทั้งรูปแบบและมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์รวมถึงการตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่ามีรายการและได้ยื่นภายในกำหนดเวลาหรือไม่ แล้วจึงจะนำเสนอต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

เมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้รับสำนวนการอุทธรณ์แล้ว ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์ โดยระบบการพิจารณาอุทธรณ์เพียงบุคคลเดียวของประเทศฝรั่งเศสนั้นทำให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นหัวหน้าหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีมูลพินิจในการพิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่ เพื่อให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นสิ้นสุดไปอย่างรวดเร็ว โดยอาจทำการประนีประนอมข้อพิพาทนั้นๆได้ ไม่ว่าจะการประนีประนอมข้อพิพาทนั้นจะเกิดจากการร้องขอของผู้เสียภาษีอากรเองหรือเกิดจากการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้

แต่อย่างไรก็ดีหากไม่สามารถทำการประนีประนอมข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้แล้ว ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ 3 ลักษณะคือ (1) เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน (2) วินิจฉัยให้เพิกถอนหรือแก้ไขคำสั่งทางภาษี หรือ (3) วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ทั้งนี้ในกรณีที่มิได้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ทั้งหมดหรือยอมรับตามคำอุทธรณ์แต่เพียงบางส่วนหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบและแสดงเหตุผลที่ยกอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วนด้วย ซึ่งผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวจะถือว่าเป็นการแทนที่คำสั่งทางปกครองเดิม(คำสั่งประเมินภาษีอากร) โดยอัตโนมัติ ไม่ว่าจะเป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่เห็นด้วย การแก้ไขหรือการยกอุทธรณ์นั้นๆก็ตาม⁶⁷ ซึ่งจะมีผลต่อเนื่องไปถึงการนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้นๆ ว่าต้องฟ้องเพื่อโต้แย้งคำสั่งที่เกิดจากการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น จะทำการฟ้องเองโต้แย้งคำสั่งทางปกครองเดิมได้อีก ซึ่งหลักการในส่วนนี้มีความแตกต่างจาก

⁶⁵ เฟ็งอ้าง, น.77-78

⁶⁶ เฟ็งอ้าง, น.80

⁶⁷ ปิยาภรณ์ ชัยวัฒน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 55

คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ 120/2551 และ 485/2553 ซึ่งจะได้ทำการพิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวต่อไป

4.2.2.6 ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์

ประเทศฝรั่งเศสมีลักษณะพิเศษที่เกิดจากการที่ระบบการปกครองของประเทศฝรั่งเศสต้องการให้หน่วยงานของรัฐรีบดำเนินการออกคำสั่งหรือพิจารณาคำสั่งโดยรวดเร็วเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยงานทางปกครองและเพื่อให้เกิดความสอดคล้องในการที่ผู้รับคำสั่งทางปกครองสามารถหนีไปฟ้องต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีได้ จึงมีการกำหนดให้การยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองมีผลทำให้ระยะเวลาการฟ้องคดีสะดุดหยุดอยู่⁶⁸ และมีการกำหนดกรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เพื่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย ซึ่งหากพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดก็จะถือว่าเป็นกรณีที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ปฏิเสธคำอุทธรณ์นั้นๆ หากไม่มีกฎหมายใดกำหนดไว้เป็นพิเศษผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 2 เดือนนับแต่ได้รับคำอุทธรณ์⁶⁹

แต่สำหรับกรณีการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรหัวหน้าหน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีซึ่งมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาและมีคำวินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์ แต่ถ้าหัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนด อาจขยายกำหนดเวลาต่อไปได้อีกไม่เกิน 3 เดือนนับจากวันครบกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ โดยจะต้องแจ้งการขยายเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวและหากยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อครบกำหนดเวลาที่ขยาย หรือครบกำหนดเวลาในกรณีที่ไม่มีกรขยายกำหนดเวลา หรือมีการขยายกำหนดเวลาแต่ไม่ได้มีการแจ้งขยายกำหนดเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ กฎหมายให้ถือว่าเป็นการยกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรสามารถไปยื่นฟ้องคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยจากฝ่ายปกครอง⁷⁰

⁶⁸ สภาแห่งรัฐได้วางบรรทัดฐานจากคำพิพากษาไว้ในคดี Ecole professionnelle des industriels (CE, 20 avril 1956, Ecole professionnelle des industriels) และในคดี COREP de l'île-et-Vilaine (CE, 18avril1986,COREP de l'île-et-Vilaine) ซึ่งเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยผู้ว่าราชการจังหวัด

⁶⁹ Article R 421-2 of Code de justice administrative

⁷⁰ อรพิน ผลสุวรรณม์ สบายรูป, “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส”, สรรพกรสาร, ฉบับที่ 8 ,ปีที่ 38, น.88 (สิงหาคม 2534)

4.2.2.7 การทุเลาการบังคับ

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไม่เป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์ได้รับทุเลาการเสียภาษีอากร แต่ผู้อุทธรณ์มีสิทธิทุเลาการเสียภาษีอากรได้โดยทำคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร ซึ่งอาจยื่นไปพร้อมกับคำอุทธรณ์หรืออาจยื่นภายหลังแต่อย่างช้าที่สุดภายในเวลาที่กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ก็ได้⁷¹

ในการขอทุเลาการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์ต้องจัดหาหลักประกันตามที่หน่วยงานร้องขอ กล่าวคือ ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน แต่ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโรผู้อุทธรณ์ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน โดยเจ้าหน้าที่ซึ่งพิจารณาคำร้องจะเป็นผู้วินิจฉัยว่าสามารถให้ทุเลาการเสียภาษีอากรได้นานเท่าไร ถ้าทรัพย์สินที่ประกันมีวงเงินไม่เพียงพอกับภาษีอากรที่ต้องเสีย เจ้าหน้าที่สามารถแจ้งต่อผู้ยื่นคำร้องซึ่งผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อผู้พิพากษา (juge des référés) ได้⁷²

4.2.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรศาล

4.2.3.1 ระบบศาลของประเทศฝรั่งเศส

ด้วยประเทศฝรั่งเศสมีการพัฒนาและแบ่งแยกกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนออกจากกันอย่างชัดเจนมาโดยตลอด โดยปัจจุบันโครงสร้างระบบศาลของประเทศฝรั่งเศสเป็นระบบศาลคู่ ที่มีศาลปกครองพิจารณาคดีแยกออกไปจากศาลยุติธรรม ทำให้มีการจัดตั้งสภาที่ปรึกษาของกษัตริย์ต่อมากลายมาเป็นสภาแห่งรัฐ เพื่อแยกการพิจารณาเกี่ยวกับคดีและป้องกันการแทรกแซงจากศาลยุติธรรม จึงได้มีการพัฒนาเรื่อยมาจนกลายเป็นศาลปกครองที่เป็นองค์กรที่มีอำนาจอิสระจากรัฐบาลในปัจจุบัน ประเทศฝรั่งเศสจึงมีระบบศาลที่มีการแบ่งแยกอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมและศาลปกครองออกจากกันอย่างชัดเจนในลักษณะของระบบศาลคู่ โดยแต่ละศาลจะมีศาลในระดับสูงเพื่อถ่วงดุลและวินิจฉัยคดีพิพาทในระบบของตนเองแยกจากกัน ดังนั้นจึงต้องพิจารณาถึงระบบของศาลทั้งสองระบบควบคู่กันไปทำให้คดีภาษีอากรแยกอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของทั้งสองศาล

แต่สำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศสอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของทั้งศาลยุติธรรมและศาลปกครองเนื่องมาจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์ภายหลังมีการปฏิวัติฝรั่งเศส ค.ศ. 1789 ภาษีทางอ้อมในประเทศฝรั่งเศสถูกต่อต้านจากประชาชนว่าเป็นเป็นการเก็บภาษีโดยไม่เป็นธรรม ทำให้ภาษีทางอ้อมถูกยกเลิกไป คงเหลือแต่การเก็บภาษีทางตรง ประกอบกับสภาพสังคมในช่วงเวลานั้นที่ต้องการให้แยกอำนาจการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมและศาลปกครองอย่าง

⁷¹ สาริต รังคสิริ, *อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 56*, น.81

⁷² *เฟิงอ่าง*, น.81

ขัดแย้ง เมื่อโดยสภาพของข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจทางปกครองและผลแห่งหลักการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองในช่วงเวลานั้น ทำให้ข้อพิพาททางภาษีทั้งหมดอยู่ภายใต้เขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองที่จะพิจารณาบนหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง แต่ต่อมาปรากฏว่ารายได้จากภาษีทางตรงที่ไม่เพียงพอทำให้รัฐบาลมีการนำการเก็บภาษีทางอ้อมกลับมาใช้อีกครั้งหนึ่ง และเมื่อพิจารณาประกอบว่าปัญหาในทางภาษีบางประการเป็นเรื่องทางเทคนิคและมีความสัมพันธ์กับกฎหมายเอกชนมากกว่า เช่น ข้อพิพาทเกี่ยวกับอากรมรดก ซึ่งเป็นข้อพิพาทที่ต้องใช้ความชำนาญทางกฎหมายแพ่งมากกว่า ทำให้มีการกำหนดให้ข้อพิพาททางภาษีอากรบางประเภทกลับไปอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอีกครั้งหนึ่ง⁷³

(1) ระบบศาลยุติธรรม

ศาลยุติธรรมแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ศาลสามัญและศาลพิเศษ⁷⁴ มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อยู่ในอำนาจของตน ได้แก่

ประเภทที่ 1 ศาลสามัญ มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกฎหมายเอกชนทุกประเภทที่กฎหมายมิได้บัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลพิเศษอื่น

ประเภทที่ 2 ศาลพิเศษ มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลพิเศษนั้นๆ โดยเฉพาะ ได้แก่ ศาลแขวง ศาลแรงงาน ศาลพาณิชย์ เป็นต้น

ระบบศาลยุติธรรมแบ่งเป็น 3 ชั้นศาล ได้แก่ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา อันเป็นศาลสูงสุดที่มีพิจารณาพิพากษาคดี แต่อย่างไรก็ดีศาลฎีกาของประเทศฝรั่งเศสหาได้มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเช่นเดียวกับศาลฎีกาในประเทศไทยไม่ เพราะบทบาทของศาลฎีกาในประเทศฝรั่งเศสนั้นเป็นเพียงแต่การตรวจสอบข้ออ้างเกี่ยวกับกฎหมายที่เป็นประเด็นที่มีการอุทธรณ์มา โดยไม่มีอำนาจพิจารณาข้อเท็จจริง เนื่องจากข้อเท็จจริงเป็นอำนาจพิจารณาของศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์เท่านั้น ศาลฎีกาจึงมีอำนาจทำคำพิพากษาเพียง 2 ประการ คือ ยกอุทธรณ์หรือยกคำพิพากษาของศาลล่างเท่านั้น⁷⁵

(2) ระบบศาลปกครอง

ระบบศาลปกครองของประเทศฝรั่งเศสแบ่งเป็น 3 ชั้นศาลได้แก่ศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ และศาลปกครองสูงสุดหรือสภาแห่งรัฐ

⁷³ วุฒิวรรษ ดีประชา, “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.16

⁷⁴ ชาญชัย แสงศักดิ์, “ผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส”, วารสารกฎหมายปกครอง 1, ฉบับที่ 8, ปีที่ 38, น.30-51 (เมษายน 2525)

⁷⁵ วรณชัย บุญบำรุง และคณะ, หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เล่ม 2, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), น.242

ศาลปกครองชั้นต้น เป็นศาลชั้นแรกที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครอง โดยมีทั้งสิ้น 35 ศาล⁷⁶ และศาลปกครองพิเศษอีกจำนวน 43 ศาล ได้แก่ ศาลบัญชี ศาลวินัยและงบประมาณ เป็นต้น มีการพิจารณาพิพากษาคดีเป็นในรูปแบบขององค์คณะ โดยมีตุลาการคณะละ 3 คน โดยมีตุลาการเจ้าของสำนวน 1 คน⁷⁷

- ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเมื่อปี ค.ศ. 1987 มีหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลปกครองชั้นต้นแทนศาลปกครองสูงสุด เพื่อช่วยลดปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ศาลปกครองสูงสุด พิจารณาคดีในรูปขององค์คณะประกอบด้วยตุลาการหัวหน้าคณะและที่ปรึกษาจำนวน 4 นาย โดย 3 นาย ได้รับมอบหมายให้เป็นตุลาการในองค์คณะ อีก 1 นายเป็นตุลาการเจ้าของสำนวน⁷⁸

- ศาลปกครองสูงสุดหรือสภาแห่งรัฐ จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ.1799⁷⁹ เป็นศาลสูงสุดที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่มีการอุทธรณ์จากศาลปกครองชั้นต้น หรือศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ตามแต่กรณีที่กฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์ได้ แต่โดยระบบอุทธรณ์ฎีกาของประเทศฝรั่งเศส ศาลปกครองสูงสุดจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น โดยในการพิจารณาของศาลปกครองสูงสุดนี้ เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมศาลปกครองสูงสุดอาจมีคำพิพากษาเอง หรือส่งกลับไปยังศาลปกครองชั้นต้นเดิมหรือศาลปกครองชั้นต้นอื่นเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีใหม่ก็ได้ แต่หากมีการส่งคดีกลับไปยังศาลปกครองชั้นต้นเดิมจะต้องทำการเปลี่ยนองค์คณะผู้พิจารณาพิพากษาคดีใหม่ และเมื่อมีคำพิพากษาแล้วมีการอุทธรณ์มายังศาลปกครองสูงสุดอีกครั้งหนึ่งในกรณีนี้ศาลปกครองสูงสุดต้องมีคำพิพากษาเอง⁸⁰ การพิจารณาคดีของศาลปกครองสูงสุดจะกระทำโดยองค์คณะ ซึ่งแต่เดิมประกอบด้วยผู้พิพากษาจำนวน 5 คน แต่ด้วยผลของรัฐกฤษฎีกาฉบับลงวันที่ 5 พฤษภาคม ค.ศ.1990 ที่บัญญัติให้องค์คณะที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองจากเดิมจำนวน 5 คน ลดลงเป็น 3 คน⁸¹

4.2.3.2 การบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศสมีการบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาโดยระบบการสอบคัดเลือก แต่จะต้องทำการสอบเพื่อเข้าสู่วิทยาลัยปกครองแห่งชาติ (L'Ecole nationale d'administration –

⁷⁶ The French Legal System สืบค้นเมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2558, http://www.justice.gouv.fr/art_pix/french_legal_system.pdf

⁷⁷ ศาลฎีกาชั้นกลาง, *อ่าวแล้ว เจริญธรรมที่ 27*

⁷⁸ *เพ็งอ่าว*

⁷⁹ The French Legal System *supra note 76*

⁸⁰ วรณชัย บุญบำรุง และคณะ, *อ่าวแล้ว เจริญธรรมที่ 75*, น.33

⁸¹ ปิยภรณ์ ชัยวัฒน์, “การปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางปกครองของประเทศฝรั่งเศส”, วารสารวิชาการศาลปกครอง, ฉบับที่ 1, ปีที่ 15, น.26 (มกราคม-มีนาคม 2558)

ENA) เสียก่อน และเมื่อสำเร็จการศึกษาจากวิทยาลัยแห่งนี้แล้วจึงจะทำการบรรจุเข้ารับราชการในตำแหน่งผู้พิพากษาโดยให้ผู้ที่สอบได้คะแนนดีมีสิทธิเลือกก่อน นอกจากนี้ยังมีการสอบคัดเลือกโดยวิธีพิเศษ โดยการสอบแข่งขันจากบุคคลภายนอกเข้าเป็นผู้พิพากษาโดยตรงไม่จำเป็นต้องสอบเข้าสู่วิทยาลัยปกครองแห่งชาติก่อน แต่ข้อสอบจะเป็นข้อสอบเกี่ยวกับกฎหมายปกครองทั้งสิ้น และเมื่อสอบแข่งขันผ่านแล้วจะทำการฝึกอบรมที่สภาแห่งรัฐก่อนทำการปฏิบัติหน้าที่จริง⁸²

4.2.3.3 ประเภทของคดีภาษีอากร

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาอากรของประเทศฝรั่งเศส มาตรา L. 190 และมาตราต่อไป ได้ให้คำจำกัดความของคดีภาษีอากรว่า หมายถึงข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคล⁸³ โดยสามารถแยกคดีภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

คดีประเภทแรก คดีภาษีอากรโดยแท้ ซึ่งเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการโต้แย้งในเรื่องความถูกต้องในการกำหนดจำนวนภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินไม่ว่าจะเป็นการกำหนดฐานภาษี (L'assiette) และการคำนวณภาษี(liquidation) หรือเรียกอีกอย่างว่าเป็นคดีเกี่ยวกับการโต้แย้งการจัดเก็บภาษี(Le contentieux de l'imposition)⁸⁴ ซึ่งส่วนใหญ่ผู้เสียภาษีจะทำการฟ้องขอให้แก้ไขการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินภาษี ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดขึ้นมาไม่ถูกต้องเพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอ ก็สามารถทำการขอให้ยกเลิกภาษี (Demande en décharge) ถ้าเห็นว่าภาษีที่ถูกลงมาเกินความเป็นจริงก็สามารถขอให้ลดหย่อนภาษี (Demande en réduction) รวมทั้งหากมีการชำระค่าภาษีเกินไปจากความเป็นจริงก็สามารถทำการขอคืนภาษีได้(Demande en restitution)⁸⁵ รวมทั้งสามารถทำการใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย (Caractère révocatoire) เช่นการขอคืนภาษีเพราะเหตุเลิกสัญญาหรือเลิกกิจการ ซึ่งการขอคืนภาษีตามกรณีนี้ กฎหมายบัญญัติรับรองให้ใช้สิทธิเรียกร้องได้ไม่ได้เกิดจากความผิดพลาดของฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดแต่เกิดจากเหตุปัจจัยภายนอกซึ่งต่างจากการขอคืนภาษี ที่มีมูลเหตุมาจากความผิดพลาดในการประเมินตนเองหรือการประเมินของเจ้าพนักงาน⁸⁶

⁸² อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร, “แนวทางการพัฒนาระบบการคัดเลือก แต่งตั้งและโยกย้ายผู้ที่จะมาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร”, เอกสารวิชาการส่วนบุคคลของการอบรมหลักสูตร “ผู้พิพากษาผู้บริหารในศาลชั้นต้น” รุ่นที่ 10 สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2555, น.38-39

⁸³ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, รวมบทความกฎหมายการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2537), น.111

⁸⁴ วุฒวราช ดีประชา, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 73*, น.15

⁸⁵ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 83*, น.111-112

⁸⁶ วุฒวราช ดีประชา, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 73*, น.15

ประเภทที่สอง คดีเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษีอากร คดีประเภทนี้ไม่ใช่คดีที่พิพาทเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษีหรือการคำนวณภาษีอากรโดยตรง แต่เกี่ยวกับการกระทำที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรโดยแบ่งเป็น 4 ประเภท ได้แก่⁸⁷

(1) คดีเกี่ยวกับการใช้อำนาจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นกรณีที่เกิดการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรมุ่งจะให้ทำการตรวจสอบการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น ไม่ว่าจะเป็นการออกคำสั่งหรือออกกฎ

(2) คดีเกี่ยวกับความรับผิดของรัฐ เป็นคดีที่ผู้เสียภาษีมุ่งให้รัฐรับผิดชอบค่าใช้จ่ายหรือทดแทนความเสียหายอันเกิดจากความผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่แก่ตน

(3) คดีภาษีที่มีโทษทางอาญา เช่นคดีหลีกเลี่ยงภาษี หรือการหลบหนีภาษี

(4) คดีการโต้แย้งเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดทางภาษี เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือคดีเกี่ยวกับการโต้แย้งการใช้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยมิชอบ

4.2.3.4 ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร

แม้ประเทศฝรั่งเศสจะมองบริบทของคดีภาษีอากรว่าเป็นคดีปกครอง และมีศาลปกครองที่มีอำนาจพิจารณาคดีในระบบคู่ขนานกับศาลยุติธรรมก็ตาม แต่ด้วยเหตุผลทางประวัติศาสตร์ในช่วงภายหลังการปฏิวัติใหญ่ในฝรั่งเศสในปี ค.ศ.1789 การจัดเก็บภาษีทางอ้อมได้ถูกมองว่าไม่เป็นธรรมและถูกยกเลิกไป คงเหลือแต่การจัดเก็บภาษีทางตรง ซึ่งโดยบริบทของคดีภาษีอากรที่ในประเทศฝรั่งเศสมองว่าเป็นคดีปกครองและการฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรก็เพื่อให้ศาลควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมดจึงถูกกำหนดให้อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง แต่ต่อมารายได้จากภาษีทางตรงไม่เพียงพอ จึงได้นำภาษีทางอ้อมกลับมาจัดเก็บอีกครั้งหนึ่ง พร้อมกันนั้นก็ได้มอบอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางอ้อมไว้แก่ศาลยุติธรรมซึ่งในขณะนั้นมีความเป็นอิสระมากกว่าศาลปกครอง⁸⁸ เพราะไม่ต้องถูกควบคุมโดยฝ่ายปกครอง เว้นแต่ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ศาลปกครองแยกเป็นเอกเทศจากฝ่ายบริหารและศาลยุติธรรมอย่างสมบูรณ์ กฎหมายจึงได้กำหนดให้อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามหลักทั่วไป⁸⁹ ทำให้เห็นได้ว่าคดีภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศสไม่ได้อยู่ในอำนาจของศาลใดศาลหนึ่งเป็นการเฉพาะ และไม่มีศาลชำนาญพิเศษเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาหรือประเทศไทย จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงเขตอำนาจศาลและกระบวนการพิจารณาคดีของทั้งสองศาลควบคู่กันไป

⁸⁷ อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 83*, น.115-116

⁸⁸ เฟิงอ้าว, น.119

⁸⁹ วุฒิวรรษ ตีประชา, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 73*, น.16

4.2.3.5 คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง

มาตรา R199-1 แห่ง Livre des procédures fiscales กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรโดยแท้ ดังนี้⁹⁰

- ประเภทภาษีทางตรง(Direct Taxes)⁹¹ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ภาษีค่าจ้าง หรืออากรเหมืองแร่ เป็นต้น

- ภาษีอื่นที่มีลักษณะเดียวกับภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ดินทั้งที่มีการทำประโยชน์และไม่มีการทำประโยชน์ ภาษีโรงเรือน ภาษีการประกอบธุรกิจวิชาชีพ เป็นต้น

- ภาษีทางอ้อมบางประเภท ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีการค้า

- สำหรับคดีที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการจัดเก็บภาษีอากร ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาเกี่ยวกับการใช้อำนาจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะ เป็นคดีฟ้องเพิกถอนการออกคำสั่งทางปกครองหรือออกกฎโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และคดีเกี่ยวกับคดีเกี่ยวกับความรับผิดของรัฐ⁹²

4.2.3.6 คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม

ศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้น Code of Legal Organization มาตรา L311-2(19) บัญญัติให้ศาลจังหวัดเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรให้แก่ศาลจังหวัด เมื่อประกอบกับ Livre des procédures fiscales มาตรา L199 ที่ได้บัญญัติให้คดีเกี่ยวกับภาษีทางอ้อม อยู่ในอำนาจศาลยุติธรรม ซึ่งได้แก่ ภาษีสรรพสามิต ภาษียนต์ ภาษีการให้ อากรมรดก เป็นต้น⁹³

สำหรับคดีสำหรับคดีที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการจัดเก็บภาษีอากร ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับความรับผิดของรัฐ เฉพาะส่วนที่ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครองซึ่งเป็นไปตามคำวินิจฉัยของศาลชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล(Tribunal des Conflits) ได้แก่ คดีที่ความเสียหายเกิดจากการประเมินภาษีอากรประเภทที่อยู่ในอำนาจศาลยุติธรรม⁹⁴ คดีที่ความเสียหายอันเกิดจากการที่ฝ่ายบริหารดำเนินการบังคับคดีเพื่อเอาชำระหนี้ค่าภาษีค้างโดยมุลคดีเริ่มแรกเกี่ยวกับภาษีซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม⁹⁵ หรือคดีที่ความเสียหายโดยตรงอันเกิดจากวิธีพิจารณาในชั้น

⁹⁰ อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 82*, น.34

⁹¹ The French Legal System, *supra note 76*

⁹² วุฒวรัช ดีประชา, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 73*, น.21-24

⁹³ อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร, “*อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 82*, น.36

⁹⁴ คำวินิจฉัยของศาลชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ลงวันที่ 6 กรกฎาคม ค.ศ.1981 , สืบค้นเมื่อวันที่ 10 กันยายน 2558, www.legifrance.gouv.fr

⁹⁵ คำวินิจฉัยของศาลชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ลงวันที่ 22 กุมภาพันธ์ ค.ศ.1960 , สืบค้นเมื่อวันที่ 10 กันยายน 2558, www.legifrance.gouv.fr

ฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคดีความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษอาญา⁹⁶ รวมถึงคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลอาญาซึ่งอยู่ในระบบศาลยุติธรรมเช่นกัน⁹⁷

4.2.3.7 เงื่อนไขการฟ้องคดีภาษีอากร

การฟ้องคดีภาษีอากรไม่ว่าจะยื่นฟ้องต่อศาลยุติธรรมหรือศาลปกครองก็ตามต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นของแต่ละระบบศาลโดยก่อนนำคดีมายื่นฟ้องได้นั้น ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินกระบวนการยื่นอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองเสียก่อน และต้องนำคดีมายื่นฟ้องต่อศาลภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือนนับแต่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁹⁸ หรือในกรณีที่ผู้มีอำนาจพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายใน 6 เดือนนับแต่มีการยื่นอุทธรณ์ก็จะถือว่าผู้เสียภาษีถูกยกอุทธรณ์ซึ่งก็จะต้องนำคดีมาฟ้องภายใน 2 เดือนนับแต่วันครบกำหนดดังกล่าวเช่นกัน⁹⁹ แต่อย่างไรก็ดีการฟ้องคดีภาษีอากรตามกฎหมายฝรั่งเศสนั้นไม่ว่าจะเป็นการยื่นฟ้องคดีต่อศาลปกครองหรือศาลยุติธรรมก็ตามคู่ความก็ไม่ต้องเสียค่าขึ้นศาล¹⁰⁰

4.2.3.8 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

ในการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลปกครองและศาลยุติธรรมแม้จะเป็นคนละระบบศาล แต่ก็ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรทั้งหมด เพื่อเป็นหลักประกันความเป็นธรรมในการดำเนินคดีภาษีอากร แต่อย่างไรก็ดี โดยธรรมเนียมและวิธีปฏิบัติบางประการทำให้ระบบการพิจารณาคดีภาษีอากรยังมีความแตกต่างกันอยู่บ้าง จึงขอแสดงระบบการพิจารณาในภาพรวม ดังนี้

(1) วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลปกครอง

ระบบการพิจารณาคดีของศาลปกครองชั้นต้นจะพิจารณาในรูปแบบองค์คณะมีตุลาการจำนวน 3 คน โดยใช้ระบบการไต่สวนเป็นหลัก ซึ่งตุลาการเจ้าของสำนวนจะเป็นผู้กำกับคดีดำเนินการดำเนินกระบวนการพิจารณาในแต่ละคดี โดยเริ่มตั้งแต่เมื่อมีการรับฟ้องคดีไว้พิจารณาแล้วศาลปกครองจะเป็นผู้แจ้งให้ฝ่ายปกครองเข้ามาในคดีและยื่นคำให้การต่อศาล และเป็นผู้ทำการรวบรวมพยานหลักฐานตามที่เห็นสมควรไม่ว่าพยานหลักฐานนั้นจะเกิดขึ้นก่อนฟ้องหรือภายหลังการฟ้องคดีแล้วก็ตาม โดยคู่ความในคดีไม่จำเป็นต้องร้องขอเพื่อให้ศาลเรียกพยานหลักฐานต่างๆเข้ามาในคดี แต่อย่างไรก็ดีการระงับการพิสูจน์หากคู่กรณีฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงใดๆ ก็ยังคงมีหน้าที่นำเสนอพยานหลักฐานต่างๆเพื่อสนับสนุนข้อกล่าวอ้างของตนเองเท่านั้น โดยศาลจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงเพื่อ

⁹⁶ คำวินิจฉัยของศาลชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ลงวันที่ 5 มิถุนายน ค.ศ.1972 , สืบค้นเมื่อวันที่ 10 กันยายน 2558, www.legifrance.gouv.fr

⁹⁷ ฎวรราช ดีประชา, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 73*, น.21-24

⁹⁸ Article R199-1 of Livre des procédures fiscales

⁹⁹ Article R198-10 และ R199-1 of Livre des procédures fiscales

¹⁰⁰ ฎวรราช ดีประชา, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 73*, น.130

ค้นหาความจริงโดยไม่ยึดติดกับแบบพิธีในการสืบพยาน โดยการนั่งพิจารณาคดีและการสืบพยานข้างต้นหากไม่เป็นไปตามระบบไต่สวนแล้วจะถือว่ากรดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ผิดระเบียบ¹⁰¹

แต่เมื่อจะมีคำพิพากษาคัดสินคดีการพิจารณาคดีปกครองของประเทศฝรั่งเศส องค์คณะสามารถทำคำวินิจฉัยได้โดยลำพังแต่จะต้องรับฟังสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและความเห็นของตุลาการเจ้าของสำนวน และความเห็นของตุลาการผู้แถลงคดีซึ่งเป็นตุลาการนอกองค์คณะด้วย ซึ่งการรับฟังความเห็นของตุลาการผู้แถลงคดีนี้เป็นจุดเด่นและแตกต่างจากหลายๆประเทศ¹⁰²

แต่อย่างไรก็ดี นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1990 ในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองบางประเภทของประเทศฝรั่งเศส ได้มีการปรับแก้กฎหมายเพื่อลดผลกระทบจากการใช้ระยะเวลาการดำเนินคดีที่ยาวนานเกินสมควรสำหรับคดีที่ไม่มีความยุ่งยากซับซ้อน และอาจส่งผลกระทบต่อกรพิพากษาคัดสินคดีที่ล่าช้าได้ จึงมีการกำหนดให้สามารถทำการพิจารณาพิพากษาคดีโดยตุลาการนายเดี่ยวได้ โดยอาจจะมีหรือไม่มีค่าแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีก็ได้ เว้นแต่ บางกรณีตุลาการนายเดี่ยวเห็นว่าเป็นคดีที่มีข้อยุ่งยากซับซ้อนและมีความสำคัญก็สามารถส่งคดีให้องค์คณะพิจารณาพิพากษาได้¹⁰³ โดยคดีภาษีอากรที่สามารถทำการพิจารณาพิพากษาโดยตุลาการนายเดี่ยว ได้แก่ คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีของสหภาพและภาษีท้องถิ่นอื่นๆนอกจากภาษีตามการประกอบอาชีพ¹⁰⁴

เมื่อศาลมีคำพิพากษาแล้ว คู่ความที่ไม่พอใจคำพิพากษาของศาลปกครองชั้นต้นสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ได้ทั้งในปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริงภายในระยะเวลา 2 เดือนนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยของศาลชั้นต้น แต่เมื่อศาลปกครองชั้นอุทธรณ์มีคำพิพากษาแล้ว การยื่นฎีกาต่อสภาแห่งรัฐก็ต้องยื่นคำร้องในรูปของคำฎีกาภายในเวลา 2 เดือนนับแต่ได้รับแจ้งคำพิพากษาในชั้นอุทธรณ์ แต่ไม่สามารถยื่นฎีกาได้ทุกกรณี แต่จะฎีกาได้เฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังต่อไปนี้ คือ กฎเกณฑ์ของฝ่ายบริหารเป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย หรือการกระทำไม่ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายกำหนด หรือคำพิพากษาได้ถูกจัดทำโดยผู้พิพากษาซึ่งไม่มีอำนาจ¹⁰⁵

¹⁰¹ คำวินิจฉัยศาลปกครองสูงสุด เลขที่ 25916 ลงวันที่ 19 เมษายน ค.ศ.1982, สืบค้นเมื่อ 10 กันยายน 2558, <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?idTexte=CETATEXT000007619095>

¹⁰² วุฒิวรรษ ดีประชา, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 73*, น.35

¹⁰³ ปิยาภรณ์ ชัยวัฒน์, “การปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางปกครองของประเทศฝรั่งเศส,” วารสารวิชาการศาลปกครอง ฉบับที่ 1, ปีที่ 15, น.31-32 (มกราคม-มีนาคม), 2558,

¹⁰⁴ ปาสีรัฐ ศรีวรรณพฤกษ์, “การปฏิรูปวิธีพิจารณาคดีปกครองฝรั่งเศส: การพิจารณาคดีโดยตุลาการนายเดี่ยว,” วารสารวิชาการศาลปกครอง ฉบับที่ 1, ปีที่ 15, น.78 (มกราคม-มีนาคม 2558)

¹⁰⁵ วุฒิวรรษ ดีประชา, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 73*, น.36

(2) วิธีพิจารณาคดีอาชญากรรมของศาลยุติธรรม

ระบบการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมในศาลชั้นต้นจะพิจารณาในรูปแบบองค์คณะมีตุลาการจำนวน 3 คน โดยเริ่มตั้งแต่เมื่อมีการรับฟ้องคดีไว้พิจารณาแล้วคู่ความจะต้องขอให้ศาลออกหมายเรียกฝ่ายปกครองเข้ามาในคดีและยื่นคำให้การต่อศาล และคู่ความจะมีหน้าที่นำสืบพยานหลักฐานต่างๆเพื่อสนับสนุนข้อกล่าวอ้างตามภาระการพิสูจน์ที่ตนมี โดยหากพยานหลักฐานใดที่อยู่ในความครอบครองของฝ่ายปกครองหรือเกิดพยานหลักฐานใหม่ขึ้นแล้วเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียหายเอง ก็ต้องขอให้ศาลออกหมายเรียกเอกสารดังกล่าวเข้าสู่สำนวน โดยในชั้นการพิพากษาก็จะทำในรูปแบบขององค์คณะ โดยไม่มีการฟังความเห็นจากตุลาการผู้แถลงคดีเหมือนคดีปกครอง

แต่เดิมการอุทธรณ์คดีอาชญากรรมที่อยู่ในอำนาจพิพากษาของศาลยุติธรรมจะต้องยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาโดยตรงต่อศาลฎีกา แต่ด้วยรัฐบัญญัติจัดตั้งแผนกคดีพาณิชย์ขึ้นในศาลอุทธรณ์ ลงวันที่ 30 ธันวาคม ค.ศ. 1996 กำหนดให้คำพิพากษาศาลชั้นต้นในศาลยุติธรรมอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ภายในระยะเวลาหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยของศาลชั้นต้น แต่จำกัดเฉพาะคดีที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม ค.ศ. 1998 เท่านั้น และหากต้องการยื่นฎีกาต่อศาลฎีกาสามารถยื่นฎีกาคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา (Cour de Cassation) ได้ภายในระยะเวลาสองเดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ อันเป็นการอุทธรณ์ไปตามลำดับชั้นศาล โดยจะต้องเป็นการฎีกาแต่เฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังต่อไปนี้คือ การมีคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์มิได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายวิธีพิจารณาอันว่าด้วยการพิจารณาคดีหรือการมีคำวินิจฉัย (Violation des formes légales de la procédure ou de l'arrêt) คำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์เป็นการละเมิดต่อกฎหมาย (Violation de la loi) หรือคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์มีการตีความแปลความกฎหมายผิด (Fausse interprétation)¹⁰⁶

¹⁰⁶ วุฒาราช ตีประชา, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 73, น.36-37

บทที่ 5

ปัญหาในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

จากการศึกษาเรื่องการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งในชั้นฝ่ายปกครอง และชั้นศาล ซึ่งได้แก่ การประเมินภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษี การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร และการอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลฎีกา ทุกกระบวนการจะพบกับปัญหาไม่ว่าจะเกิดจากตัวบทกฎหมายหรือปัญหาในทางปฏิบัติที่ไม่มีความสอดคล้องกันหลายประการ ในบทนี้ผู้เขียนจะนำปัญหาต่างๆมาวิเคราะห์และเสนอแนวทางการปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษี ดังนี้

5.1 ปัญหาการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง

ดังที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 ว่าข้อพิพาททางภาษีอากรจะเกิดขึ้นแท้จริงก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งประเมินภาษีอากร แต่ความจริงแล้วสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจถูกกระทบตั้งแต่ชั้นการประเมินภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้ว เนื่องจากการประเมินภาษีหากผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินแล้วก็อาจที่จะต้องเสียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินไป ผู้เขียนจึงขอวิเคราะห์ถึงปัญหาตั้งแต่ในชั้นการประเมินภาษี

5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร

ดังที่ได้ศึกษามาแล้วว่าการประเมินภาษีฝ่ายสรรพากร และภาษีการรับมรดก จะเป็นระบบการประเมินภาษีโดยให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้ประเมินตนเอง โดยการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีพร้อมกับเสียภาษีตามที่ผู้เสียภาษีกำนวนมา แต่หากผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือเสียภาษีนั้นไม่ถูกต้องก็จะถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินภาษี ซึ่งการประเมินและออกคำสั่งประเมินภาษีนั้นเป็นการใช้อำนาจทางปกครองอย่างหนึ่ง โดยมีกฎหมายบังคับไว้เป็นการเฉพาะและเป็นกฎหมายที่เกิดขึ้นมาก่อนที่จะมีการตราพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทำให้เกิดความแตกต่างจากกระบวนการมีคำสั่งทางปกครองประเภทอื่น และทำให้เกิดปัญหาหลายประการ ดังนี้

5.1.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการประเมินภาษีอากร

จากที่ได้ทำการศึกษาในบทที่ 2 แล้วว่าการประเมินภาษีอากรและคำสั่งประเมินภาษีอากร เป็นการที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจในการพิจารณาทางปกครองและการมีคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ซึ่งหากเป็นการออกคำสั่งทางปกครองประเภทอื่นแล้ว ก็จะถูกจำกัดให้อยู่ภายใต้

บังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมาตรฐานในการปฏิบัติราชการขั้นต่ำให้หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติในกระบวนการออกคำสั่งทางปกครอง¹ เว้นแต่กฎหมายเฉพาะได้กำหนดกระบวนการหรือมีการคุ้มครองสิทธิผู้รับคำสั่งทางปกครองที่มีหลักประกันความเป็นธรรมสูงกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็ไม่จำเป็นต้องบังคับใช้กฎหมายดังกล่าว แต่หากกฎหมายเฉพาะฉบับใดมีหลักประกันความเป็นธรรมในการออกคำสั่งทางปกครองต่ำกว่าที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองก็ต้องปฏิบัติตามโดยให้สิทธิแก่คู่กรณีผู้รับคำสั่งทางปกครองตามที่ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เสมอ มิเช่นนั้นคำสั่งทางปกครองที่ออกไปอาจไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ ซึ่งหากพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรจะเห็นได้ว่า บทบัญญัติในส่วนของกระบวนการในการประเมินภาษีไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไว้แต่อย่างใด ไม่ว่าจะเป็นการให้สิทธิผู้เสียภาษีในการรับทราบหรือโต้แย้งข้อเท็จจริง สิทธิในการเข้าตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่ใช้ในการประเมินภาษี สิทธิในการนำทนายเข้าพบในกรณีที่กฎหมายเรียกให้ไปพบ ดังนี้ หากพิจารณาโดยเปรียบเทียบกับหลักประกันความเป็นธรรมขั้นต่ำที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดไว้แล้ว ประมวลรัษฎากรจึงเป็นกฎหมายที่มีหลักประกันความเป็นธรรมในการมีคำสั่งประเมินภาษีอากรต่ำกว่าที่ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังนั้นการประเมินภาษีอากรที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกระบวนการคุ้มครองสิทธิผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวย่อมเป็นคำสั่งประเมินภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ แต่ในศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ยังไม่เคยได้วินิจฉัยในประเด็นนี้ ด้วยเหตุที่คดีพิพาทที่นำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรนั้นมักจะเป็นข้อพิพาทที่ว่าจำนวนภาษีที่ถูกประเมินนั้นเป็นจำนวนที่ต้องหรือไม่ มากกว่าที่จะเข้าพิจารณาถึงกระบวนการประเมินว่ามีการใช้อำนาจประเมินโดยคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองหรือไม่

ในทางปฏิบัติการมีส่วนร่วมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี มักจะถูกมองว่าเป็นหน้าที่มากกว่าเป็นเรื่องของสิทธิ กล่าวคือบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร นอกจากกำหนดอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเข้ามาไต่สวนแล้ว หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือในการตอบข้อซักถามหรือในด้านอื่นๆตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะใช้อำนาจประเมินภาษีอากรได้ทันที พร้อมทั้งมีการตัดสิทธิของผู้เสียภาษีใน

¹ มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย² ซึ่งจะเกิดผลต่อเนื่องจาก หากไม่สามารถอุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แล้ว ก็จะไม่สามารถอุทธรณ์หรือฟ้องต่อศาลได้ เพราะคดีที่ฟ้องต่อศาลภาษีอากรจะต้องเป็นคดีที่ได้แย้งผลวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมุมมองของกฎหมายในส่วนนี้ แตกต่างจากมุมมองของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองอย่างชัดเจน เนื่องจากกฎหมายดังกล่าว กำหนดว่าการรับทราบข้อเท็จจริงของผู้รับคำสั่งทางปกครอง และการได้มีโอกาสโต้แย้งข้อเท็จจริงอันเป็นแหล่งที่มาของการออกคำสั่งทางปกครองนั้น เป็นสิทธิอย่างหนึ่งซึ่งประชาชนควรได้รับ และเป็นหน้าที่ของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่จะต้องทำให้คู่กรณีได้รับทราบข้อเท็จจริงนั้น ดังเช่น มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่จะกำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานทางปกครองที่จะต้องแจ้งให้ผู้ต้องรับคำสั่งทางปกครองรับทราบข้อเท็จจริง และเป็นสิทธิของคู่กรณีที่ทำการโต้แย้งหรือชี้แจงข้อเท็จจริง เพื่อที่จะให้หน่วยงานทางปกครองได้รับฟังคู่กรณีอย่างเพียงพอเพื่อที่จะใช้อำนาจออกคำสั่งทางปกครอง และหากคู่กรณีไม่ทำการโต้แย้งข้อเท็จจริงหรือไม่ให้ข้อมูลเพิ่มเติม พนักงานฝ่ายปกครองก็มีหน้าที่ต้องแสวงหาข้อเท็จจริงอื่นๆจากบุคคลภายนอกหรือเอกสารต่างๆที่ปรากฏ แล้วจึงออกคำสั่งทางปกครองตามพยานหลักฐานที่ตนมีเท่านั้น โดยไม่มีการตัดสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองในการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองแต่อย่างใด ผู้เขียนจึงเห็นว่าการที่หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษี จะทำการประเมินภาษีของผู้เสียภาษีรายใด ก็มีหน้าที่ในการตรวจสอบและแสวงหาข้อเท็จจริงมาเพื่อประกอบการออกคำสั่งประเมิน โดยการให้ผู้เสียภาษีมาให้อ้อยค่าหรือส่งเอกสารต่างๆนั้นน่าจะเป็นเพียงแนวทางหนึ่งในการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อประกอบการออกคำสั่งประเมินเท่านั้น ผู้เสียภาษีเมื่อได้ทราบข้อเท็จจริงแล้วก็ย่อมมีสิทธิในการโต้แย้งข้อเท็จจริงที่อาจจะนำตนไปสู่การถูกประเมินภาษี แต่หากไม่ทำการรักษาสีทก็ย่อมถูกประเมินภาษีตามที่พนักงานประเมินเห็นสมควรเท่านั้น ไม่สมควรที่กฎหมายจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินและสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อเพิกถอนการประเมินแต่อย่างใด

เมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการในการตรวจสอบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบผ่านทางไปรษณีย์ การตรวจสอบ ณ สำนักงาน การลงพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบ หรือการตรวจสอบเรื่องความถูกต้องในแบบแสดงรายการเสียภาษีจากบุคคลที่สามเพื่อหาข้อมูลเพิ่มเติมในการประเมินภาษี IRS จะมีกระบวนการที่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เข้ามีส่วนร่วมในการตรวจสอบหรือได้รับทราบข้อเท็จจริงหรือมีสิทธิในการโต้แย้งข้อเท็จจริงในการตรวจสอบภาษีด้วย ไม่ว่าจะเป็นการ แจ้งประเด็นที่ต้องการให้ผู้เสียภาษีชี้แจงทางจดหมาย การกำหนดประเด็นให้ผู้เสียภาษีเข้าชี้แจงต่อ IRS เพื่อที่ผู้เสียภาษีจะได้เตรียมเอกสารหลักฐานมาชี้แจงได้ตรงประเด็น รวมทั้งการส่งบันทึกข้อมูลการสนทนาหรือรายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลที่บุคคลที่สามให้ไว้ต่อผู้เสียภาษี อันเป็น

² มาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร

วิธีการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อใช้ในการประเมินภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับทราบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมด และเมื่อมีการแสวงหาข้อเท็จจริงจนครบถ้วนแล้ว IRS ก็จะนำข้อมูลดังกล่าวไปจัดทำรายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ (Revenue Agent's Report) เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้เข้าตรวจสอบและพิจารณาประกอบการตัดสินใจว่าตนสมควรใช้สิทธิไปในทางใด ไม่ว่าจะเป็นการใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อฝ่ายพิจารณาอุทธรณ์ของ IRS หรือจะใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา หรืออาจจะเข้าเจรจาไกล่เกลี่ยและยินยอมในการจ่ายภาษีอากรตามที่ถูกประเมิน เพราะได้พิจารณาข้อเท็จจริงที่ครบถ้วนแล้วอาจเห็นว่าไม่มีทางที่จะต่อสู้คดีได้ชนะได้ ซึ่งเป็นการที่ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายและเวลาในการเข้าต่อสู้คดีกับ IRS และในทางกลับกันรัฐบาลก็ไม่ต้องเสียเวลาและทรัพยากรในการเข้าต่อสู้คดีกับประชาชน

5.1.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการประเมินภาษี

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีได้หลายกรณี โดยสามารถแยกพิจารณาจากกระบวนการก่อนการประเมินได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีแรก คือ การประเมินภาษีโดยไม่ต้องออกหมายเรียกมาตรวจสอบไตสวนก่อน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ซึ่งการประเมินในลักษณะนี้ ต้องเป็นการประเมินภาษีอากรในกรณีที่แบบแสดงรายการเสียภาษีอากรที่ผู้เสียมีหน้าที่เสียภาษีอากรได้ยื่นต่อกรมสรรพากรนั้นมีข้อขาดตกบกพร่องบางประการโดยเป็นความผิดพลาดที่ปรากฏอยู่ในแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรนั่นเอง เช่น กรณีมีการกรอกค่านวนจำนวนเงิน หรือลงข้อมูลในแบบแสดงรายการเสียภาษีผิดพลาด กรณีเช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินสามารถทำการประเมินภาษีได้ทันที ซึ่งการที่กำหนดอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินตามมาตรา 18 นี้ ย่อมเป็นผลดีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินภาษีได้อย่างรวดเร็ว และเป็นผลดีต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่อย่างไรก็ดีหากการประเมินตามมาตรา 18 นั้น เกิดขึ้นโดยอาศัยข้อเท็จจริงที่มาจากภายนอกแบบการประเมินแล้วการประเมินตามมาตรา 18 นี้ก็ไม่อาจใช้ได้ทันที ซึ่งจะเกิดปัญหาขึ้นได้ แม้ว่าการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรนั้นเป็นดุลพินิจโดยแท้ของเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม แต่ก็อาจถูกตรวจสอบถึงการใช้อำนาจในการประเมินได้จากองค์กรศาลเช่นกัน ดังที่ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541³ ที่วินิจฉัยว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามมาตรา 18 โดยไม่ออก

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวปรากฏว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ได้ทำการประเมินในคดีนี้โดยมิได้ออกหมายเรียกนายอุดมผู้ยื่นรายการหรือโจทก์ซึ่งเป็นทายาทของนายอุดมมาไตสวนก่อน แต่สาเหตุที่จะมีการประเมินเริ่มต้นมาจากการตรวจสอบ พบว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนางกิตติยาไม่ถูกต้อง จึงได้ออกหมายเรียกนางกิตติยาพร้อมทั้งสามี นายกฤษณะและนายธเนศ มาตรวจสอบไตสวนแล้วเชื่อว่านายอุดมยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องจึงได้ประเมินภาษีต่อโจทก์ซึ่งเป็นทายาทของนายอุดมตามที่โจทก์นำมาฟ้องเป็นคดีนี้การประเมินของเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ดังกล่าวจึงมิได้ประเมินจากรายการที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2528 ของนายอุดมที่ยื่นไว้เพราะการยื่น

หมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนก่อน แต่ได้ข้อมูลจากบุคคลภายนอกว่ามีกรยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้อง และทำการประเมินภาษีผู้ยื่นรายการ จึงเป็นการประเมินภาษีจากข้อเท็จจริงนอกแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ผู้เสียภาษียื่นไว้ โดยไม่ออกหมายเรียกมาไต่สวนเสียก่อน จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรณีเช่นนี้ก็อาจเกิดความเสียหายแก่รัฐได้อันเนื่องจากไม่มีการออกหมายเรียกถึงผู้เสียภาษีไว้ก่อนภายใน 2 ปี

อีกกรณีหนึ่งคือการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 20 ซึ่งมีข้อแตกต่างจากการประเมินแบบแรกเพราะมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมาตรวจสอบไต่สวน และออกหมายเรียกพยานหรือเรียกให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีนำเอกสารต่างๆมาแสดง ภายในกำหนดเวลา 2 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ หรือ 5 ปีกรณีที่อยู่ติดกรรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายระยะเวลา หากไม่ปฏิบัติตามกระบวนการดังกล่าวแล้วดำเนินการประเมินโดยพิจารณาจากพยานหลักฐานอื่นนอกแบบแสดงรายการเสียภาษีย่อมถือเป็นการประเมินภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ในทางกลับกัน หากมีการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีภายในกำหนดเวลา 2 ปีแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีอำนาจในการประเมินภาษีอากรภายในอายุความ 10 ปี

จากทั้งสองกรณีที่ได้กล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรผูกติดอยู่กับการออกหมายเรียกผู้เสียภาษี กล่าวคือ การที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจะมีอำนาจประเมินภาษีอากรโดยอาศัยข้อเท็จจริงได้กว้างเพียงใดและสามารถใช้อำนาจประเมินภาษีอากรได้นานเพียงใด ขึ้นอยู่กับว่าจะได้มีการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาตรวจสอบไต่สวนก่อนหรือไม่ เสมือนว่ากฎหมายกำหนดเงื่อนไขให้การออกหมายเรียกเป็นการกำหนดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้องเพราะอาจก่อให้เกิดความเสียหายทั้งในส่วนของรัฐ เพราะการตรวจสอบข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีบางกรณีอาจเป็นเรื่องยากและต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบหากเจ้าพนักงานประเมินปล่อยปละละเลยหรือไม่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงทั้งหลายได้ทันภายใน 2 ปี จึงไม่ได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ ก็จะทำให้รัฐเสียสิทธิในการประเมินภาษีนั่นๆ แต่ในทางกลับกันบทบัญญัติมาตรา 19 ที่ให้ออกหมายเรียกแก่ผู้เสียภาษีภายใน 2 ปี ก็ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเช่นกัน เพราะตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เป็นแนวทางเดียวกันตลอดว่าหากมีการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีไว้ตามมาตรา 19 แล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็มี

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2528ของนายอุดมตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 115 ถึง 124มิได้ระบุเกี่ยวกับค่าเช่าบ้านและตึกแถวซึ่งตั้งอยู่ที่ถนนวุฒากาศ เขตบางขุนเทียน กรุงเทพมหานคร มายื่นเสียภาษีไว้ด้วยการประเมินของเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 จึงมิใช่เป็นการประเมินตามมาตรา 18 วรรคหนึ่ง แต่เป็นการประเมินตามมาตรา 19 และ 20 เมื่อมิได้มีการออกหมายเรียกนายอุดมผู้ยื่นรายการหรือโจทก์ซึ่งเป็นทายาทของนายอุดมมาไต่สวนก่อน การประเมินของเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 จึงไม่ชอบ

อำนาจในการประเมินภาษีจากผู้เสียภาษีได้ภายในอายุความ 10 ปี ผู้เขียนจึงเห็นว่าจากปัญหาทั้ง 2 กรณี การที่ผูกติดการประเมินภาษีอากรไว้กับการออกหมายเรียกย่อมอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีพอ ๆ กัน แต่จากการศึกษาถึงกระบวนการประเมินภาษีตามกฎหมายอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นการ ภาษีอากรรับมรดก หรือภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งเป็นการประเมินตามประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับการประเมินภาษีเงินได้ กลับไม่มีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกหรือ ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งการการประเมิน อันเป็นข้อที่น่าพิจารณาว่าการยึดโยงการประเมินกับการ ออกหมายเรียกนั้นมีความเป็นธรรมหรือไม่ในปัจจุบัน

5.1.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับแจ้งการประเมินภาษี

เนื่องจากการแจ้งคำสั่งประเมินภาษีนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 และ มาตรา 20 กำหนดแต่เพียงว่าให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี โดยไม่ได้ กำหนดรายละเอียดอื่น ๆ ไว้แต่อย่างใด แต่ในปัจจุบันภายหลังจากมีการบัญญัติพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ขึ้นใช้เป็นกฎหมายกลางในการออกคำสั่งและแจ้งคำสั่งทางปกครอง การแจ้งคำสั่งทางปกครองจึงต้องเป็นไปตาม มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว คือต้องมีการแจ้ง ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจด้วย ประกอบกับมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2747/2546 ที่ 4389/2547 และที่ 443/2549 วินิจฉัยในแนวทาง เดียวกันว่า หนังสือแจ้งประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์หากมีการแจ้งโดยไม่ปฏิบัติตามมาตรา 37 แห่ง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ย่อมเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่ง กรมสรรพากรก็ได้ปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าวมาโดยตลอด แต่อย่างไรก็ดี การแจ้งข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในคำสั่งทางปกครองจะมี ผลดีก็ต่อเมื่อเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่มีความซับซ้อนมากหรือในกรณีที่เป็น การออกคำสั่งตามข้อ กฏหมายนั้นโดยตรง แตกต่างจากกรณีของการประเมินภาษีอากร ที่จะต้องทำการตรวจสอบทั้ง ข้อเท็จจริงในกรณีที่เสียภาษีไม่ถูกต้อง รวมทั้งต้องมีการประเมินเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ดังนั้นจึงมีความซับซ้อน มากกว่าคำสั่งทางปกครองโดยปกติทั่วไป และข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการประเมินนั้น จะต้อง เพียงพอที่ผู้เสียภาษีจะใช้ในการโต้แย้งการประเมินในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ได้ด้วย เพราะเหตุผลที่ได้ยกขึ้นต่อสู้ในชั้นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เท่านั้น ที่จะเป็นข้อกล่าวอ้างที่ยกขึ้นฟ้องคดีต่อศาลได้ ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4496/2555 วินิจฉัยว่า ในคำอุทธรณ์ของโจทก์ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์เพียงโต้แย้งในข้อเท็จจริง เกี่ยวกับจำนวนดอกเบี้ย โดยมีโต้แย้งว่ามีเงินได้ที่โจทก์มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังที่โจทก์ ยกขึ้นอ้างใหม่ในคำฟ้อง ย่อมไม่อาจถือได้ว่าโจทก์ได้อุทธรณ์ในส่วนนี้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ จึงไม่มีสิทธิฟ้องคดีโดยยกเหตุดังกล่าวเป็นข้ออ้างต่อศาลตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธี พิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 จึงเห็นได้ว่ากรณีที่ผู้เสียไม่ทราบเหตุผลในการพิจารณาการ

ประเมินอย่างดีพอ ย่อมส่งผลเสียในระยะยาวต่อการยื่นอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาลได้ นอกจากนี้ ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2088/2553 ที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่า ก่อนออกหนังสือแจ้งการประเมินเจ้าพนักงานประเมินได้เรียกผู้เสียภาษีมาแจ้งเหตุผลด้วยวาจาและรับทราบการตรวจสอบซึ่งมีการระบุเหตุผลไว้ด้วย แม้ต่อมาจะมีการออกหนังสือประเมินโดยไม่มีการระบุเหตุผลไว้ในหนังสือนั้นก็ชอบด้วยมาตรา 37 วรรคสาม (2) เพราะเหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุ ซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่น่าจะถูกต้องเพราะจะเป็นการส่งเสริมเจ้าพนักงานประเมินใช้วิธีการดังกล่าวโดยไม่ยอมระบุเหตุผลที่ชัดเจนและข้อกฎหมาย ซึ่งเป็นปัญหาว่าอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถทราบเหตุผลได้โดยละเอียดและไม่สามารถอ้างเหตุผลในการอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และเสียสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาล

ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา มีกระบวนการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตั้งแต่ในขั้นการตรวจสอบภาษีและในขั้นการแจ้งการประเมินภาษี กล่าวคือ ในขั้นการตรวจสอบภาษีที่ IRS จะเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเข้าร่วมในการตรวจสอบเกือบทุกขั้นตอนแล้ว เจ้าหน้าที่รัฐก็จะทำรายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ (Revenue Agent's Report) เพื่อให้ผู้เสียภาษีตรวจสอบเกี่ยวกับภาระภาษี โดยรายงานดังกล่าวจะประกอบด้วย ข้อเท็จจริงทั้งหมด เอกสารและลำดับเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งบทสรุปของความเห็นเพื่อแสดงให้เห็นว่าจากการตรวจสอบผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นเท่าใด โดยเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษียอมรับและชำระภาษีในขั้นตอนนี้ได้ แต่หากไม่สามารถตกลงในขั้นนี้ได้ IRS ก็จะทำการส่งหนังสือแจ้งการประเมินที่เรียกว่า 30 – Day letter เพื่อแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าภาษีตามจำนวนที่ถูกตรวจสอบ โดยการแจ้งหนังสือประเมินนี้ ก็จะทำให้การแนบรายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ (Revenue Agent's Report) ซึ่งการแจ้งผลการประเมินในลักษณะดังกล่าว ย่อมทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถตรวจสอบเอกสาร ข้อเท็จจริงและ เหตุผลของเจ้าหน้าที่ประเมินทั้งหมด เพื่อจะได้พิจารณาว่าสมควรจะอุทธรณ์หรือสมควรจะระงับข้อพิพาทโดยวิธีการใดต่อไป แต่สำหรับในประเทศไทยที่การแจ้งผลการประเมินภาษีอากรถูกกำหนดให้อยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยกำหนดให้แสดงรายละเอียดแค่เพียงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ จึงอาจจะไม่เพียงพอที่จะนำไปยกขึ้นโต้แย้งในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีเสียสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลด้วย

5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

5.1.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับรูปแบบในการอุทธรณ์และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ด้วยกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรแต่ละฉบับของประเทศไทยล้วนมีกระบวนการรับข้อพิพาทเป็นของตนเอง และกระบวนการรับข้อพิพาทในชั้นการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองของกฎหมายแต่ละฉบับก็มีความแตกต่างกัน โดยมีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่า ระบบการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันเหมาะสมหรือไม่ เมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาค่าอุทธรณ์ทางภาษีอากร จากการศึกษาผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ทางภาษีของประเทศไทยในบทที่ 3 จะเห็นได้ว่าผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ทั้งในรูปแบบองค์กรกลุ่มในรูปของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ ภาษีฝ่ายสรรพากร และภาษีการรับมรดก และมีผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลคนเดียว ได้แก่บรรดาภาษีท้องถิ่น ไม่ว่าจะเป็นเป็นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานของกระทรวงการคลังและมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรโดยเฉพาะ และเป็นองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีโดยตรง แต่กลับไม่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของตน แต่ในทางกลับกัน ผู้บริหารท้องถิ่น และผู้ว่าราชการจังหวัด ซึ่งเป็นข้าราชการสังกัดกระทรวงมหาดไทย และไม่ใช่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีโดยตรง และไม่มีมีความเชี่ยวชาญด้านภาษีเท่ากับกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร แต่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีที่เข้าสู่คลังของท้องถิ่นได้ด้วยตนเอง จึงเป็นปัญหาที่ต้องนำมาวิเคราะห์ว่าองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์นั้นสมควรเป็นลักษณะใด โดยผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ไปตามหลักการพิจารณาอุทธรณ์ที่สำคัญ 3 ประการ คือ ต้องพิจารณาโดยผู้ที่มีความเชี่ยวชาญ ต้องพิจารณาโดยรวดเร็ว และพิจารณาด้วยความเป็นธรรม

(1) การพิจารณาความเชี่ยวชาญ ในทางปฏิบัติคงไม่สามารถกำหนดได้อย่างแน่ชัดว่าใครที่เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านต่างๆอย่างแท้จริง เนื่องด้วยการบรรจุเข้ารับราชการในประเทศไทย ไม่ได้พิจารณาความเชี่ยวชาญด้านต่าง ๆ ไว้เป็นการเฉพาะ อาจมีการกำหนดวุฒิการศึกษารวมถึงประสบการณ์บางประการ เพื่อการสอบบรรจุเท่านั้น แต่ด้วยระบบการปฏิบัติงานด้านใดด้านหนึ่งเป็นการเฉพาะ ย่อมเป็นหลักประกันได้ในระดับหนึ่งว่ามีความเชี่ยวชาญกว่าผู้ที่ไม่ได้ปฏิบัติงานด้านนั้นโดยตรง ซึ่งในการกำหนดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีในกฎหมายฉบับต่างๆ จะมีการกำหนดหน่วยงานอื่นที่ไม่ใช่หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีโดยตรงเข้ามาเป็นคณะกรรมการด้วย เช่น กำหนดให้มีผู้แทนจากกรมการปกครอง และสำนักงานอัยการสูงสุดเข้าเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและภาษีอากรการรับมรดก แสดงให้เห็นว่าในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสัดส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีโดยตรงมากกว่าจำนวนผู้ที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี ซึ่งพิจารณาถึงความเชี่ยวชาญแล้วย่อมไม่มีความเชี่ยวชาญเท่ากับตัวแทนจากหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเองอย่างแน่นอน ในทางกลับกันเหตุที่กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่น และผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในภาษีที่เก็บเข้าสู่คลังของท้องถิ่นตน ก็เนื่องจากบุคคลที่มีตำแหน่งดังกล่าวย่อมรู้ถึงพื้นที่ในท้องที่ของ

ตนมากกว่าหน่วยงานอื่น และเมื่อเป็นเป็นการเก็บภาษีเข้าสู่คลังในท้องถิ่นตนก็ย่อมสมควรมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ได้เต็มที่ แม้จะไม่ได้มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยตรงเลยก็ตาม

(2) ความรวดเร็วในการพิจารณาอุทธรณ์ จากการศึกษากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ทางภาษีอากรในกฎหมายต่างๆแล้วจะเห็นได้ว่า การกำหนดตำแหน่งของผู้ที่อยู่ในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นมีแต่ตำแหน่งที่สำคัญขององค์กร และจำนวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีจำนวนคณะกรรมการมากเกินไป ย่อมทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เกิดความล่า ประกอบกับขั้นตอนต่างๆที่กำหนดไว้ในชั้นของเจ้าหน้าที่รวบรวมข้อมูลและเสนอความเห็นก่อนมีการจัดประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลามากพอสมควร ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียวซึ่งเมื่อได้รับคำอุทธรณ์ก็สามารถพิจารณาอุทธรณ์ได้โดยทันที

(3) ความเป็นธรรมในการพิจารณาอุทธรณ์ ในส่วนนี้หากมองในมุมของผู้เสียภาษีอากร การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์น่าจะเป็นหลักประกันความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้มากกว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลคนเดียว แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความเชี่ยวชาญด้านที่ตนพิจารณาอย่างแท้จริงก็ไม่สามารถเป็นหลักประกันความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรแต่อย่างใด แต่อย่างไรก็ดีส่วนของฝ่ายผู้เสียภาษียังสามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ ในทางกลับกันมีข้อน่าคิดว่าโครงสร้างของคณะกรรมการที่มีบุคคลภายนอกที่ไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีโดยตรงมาร่วมอยู่ด้วยและมีจำนวนมากกว่าผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีโดยแท้จะเกิดปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่นกรณีของการที่กรมสรรพากรเห็นว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษี จึงมีคำสั่งประเมินภาษีโดยใช้อำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาเมื่อมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรมีความเห็นยืนเกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 18 แต่ตัวแทนจากสำนักงานอัยการสูงสุดและตัวแทนจากกรมการปกครองเห็นว่า การประเมินภาษีกรณีดังกล่าวมีการนำข้อมูลอื่นนอกแบบแสดงรายการเสียภาษีมาประกอบการพิจารณาออกคำสั่งประเมินอันเป็นการประเมินภาษีอากรตามมาตรา 19 ประกอบมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อไม่ได้ออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 ปี การประเมินภาษีของกรมสรรพากรจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย และไม่สามารถประเมินภาษีกรณีดังกล่าวได้ และกรมสรรพากรก็ไม่สามารถใช้สิทธิทางศาลได้เนื่องจากไม่ใช่ผู้เสียหายที่จะสามารถอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลได้ กรณีเช่นนี้ก็ย่อมไม่เป็นธรรมกับหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีเช่นกัน

จากบทวิเคราะห์ข้างต้นผู้เขียนเห็นว่ามีความคิดที่จะสามารถแก้ไขปัญหาทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับปัญหาความเชี่ยวชาญ ความล่าช้า และอาจเกิดความไม่เป็นธรรมในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เป็น 2 แนวทาง

แนวทางแรก กำหนดให้การพิจารณาอุทธรณ์ยังเป็นไปในรูปแบบของคณะกรรมการเช่นเดิม แต่ให้เพิ่มเติมสัดส่วนของคณะกรรมการโดยให้นำผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรจากภาคเอกชน หรือ

อาจารย์จากสถาบันการศึกษามาร่วมเป็นคณะกรรมการ เพื่อถ่วงดุลและให้ความเห็นที่แตกต่างกันออกไป ด้วย ซึ่งน่าจะสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้มากขึ้น แล้วกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จ

แนวทางที่สอง กำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรซึ่งในที่นี้ก็คืออธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงผู้เดียวในลักษณะเช่นเดียวกันกับระบบการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส

ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ในแนวทางที่สอง คือให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแต่เพียงผู้เดียว แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรผู้จัดเก็บภาษีเองอาจจะทำให้มองว่าเกิดความไม่เป็นธรรมในการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม แต่หากได้ลองศึกษาถึงระบบการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองประเภทอื่นๆ ก็จะได้เห็นว่าในกาสรพิจารณาอุทธรณ์ทางปกครองก็มักจะให้หัวหน้าหน่วยงานที่ออกคำสั่งทางปกครองเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เอง เนื่องจากจะเป็นบุคคลที่รู้ถึงข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย รวมถึงการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาออกคำสั่งขององค์กรนั้นมากที่สุด และแม้จะมีผลเสียต่อตัวผู้รับคำสั่งอย่างไรแล้ว ก็ยังมีองค์กรศาลที่รองรับในการวินิจฉัยข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้อีกชั้นหนึ่ง เช่นเดียวกับการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยอธิบดีกรมสรรพากรหรือบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายจะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่พอใจในผลการวินิจฉัยก็ตาม แต่ก็ยังมีศาลภาษีอากรที่เป็นศาลชั้นฎีกาพิเศษที่รองรับการวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีได้

5.1.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร เจื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ก็คือต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน แล้วจึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ แต่เนื่องจากไม่มีระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้นบางกรณีจึงมีความล่าช้าเป็นอย่างมาก และจะต้องรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นเสียก่อนจึงจะสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ซึ่งแตกต่างจากการพิจารณาอุทธรณ์ทางปกครองอื่น ที่บางกรณีมีกฎหมายบังคับให้ต้องพิจารณาให้แล้วภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เช่น มาตรา 25 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 ที่กำหนดให้รัฐมนตรีทำการวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา 60 วัน มิเช่นนั้นสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้ภายในกำหนดเวลา 1 ปี หรือ กรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้ผู้ออกคำสั่งและผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์รวมกันไม่เกิน 90 วัน หากล่วงเลยระยะเวลาดังกล่าวก็สามารถที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้โดยทันที ซึ่งจะทำให้ประชาชนสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้โดยไม่ต้องรอผลการวินิจฉัยอุทธรณ์เสมอไป แต่ในทางกลับกันก็อาจเกิดปัญหาขึ้นได้เพราะการฟ้องคดีต่อศาลปกครองไม่ได้มีผลให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองหมดอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด รวมทั้งบางกรณีอาจมีผลการพิจารณาอุทธรณ์ที่ทำให้ผู้ฟ้องคดี

พึงพอใจก่อนจะมีการตัดสินของศาลปกครองด้วย ซึ่งก็จะมีผลทำให้เสียเวลาในการพิจารณาคดีและอาจต้องจำหน่ายคดีเพราะมีการถอนฟ้องหรือเหตุแห่งการฟ้องหมดไปได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวมีการนำมาบัญญัติใช้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ โดยให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรสามารถขยายระยะเวลาได้แต่ไม่เกิน 90 วัน และเมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นภายใน 180 วันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลา และหากมีผลการพิจารณาอุทธรณ์แล้วผู้เสียภาษีก็สามารถทำการฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน 180 วันนับแต่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้ร่างกฎหมายดังกล่าวเห็นปัญหาเกี่ยวกับความล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงมีการกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ปัญหาที่จะเกิดตามขึ้นมาคือ เมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาลแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์อยู่หรือไม่ ถ้ายังมีอำนาจพิจารณาอยู่ ก็เท่ากับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะถูกตรวจสอบไปพร้อมๆกัน ทั้งส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และถูกตรวจสอบโดยศาล ก็อาจจะเกิดปัญหาตามมาได้กรณีที่ผลวินิจฉัยอุทธรณ์ แตกต่างจากคำพิพากษาของศาล กรณีนี้ผลใดจะมีผลบังคับมากกว่ากัน รวมถึงอาจเกิดกรณีเช่นเดียวกับการฟ้องคดีเวนคืนช้างต้นที่เมื่อมีผลการพิจารณาอุทธรณ์ออกมาแล้ว ผู้เสียภาษีอาจทำการถอนฟ้อง ซึ่งก็จะทำให้การพิจารณาคดีของศาลเสียเวลาไป

จากการศึกษาระบบการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นไม่มีกำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ เนื่องจากผู้เสียภาษีมียุทธวิธีเลือกที่จะอุทธรณ์การประเมินหรืออาจสละสิทธิในการอุทธรณ์การประเมิน โดยใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ทันที โดยไม่ต้องยื่นอุทธรณ์ แต่สำหรับประเทศฝรั่งเศส เห็นว่าการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการฟ้องคดีของผู้เสียภาษี แต่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นเวลา 6 เดือน หากผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จ ให้ถือว่าเป็นการยกคำอุทธรณ์ทันที ผู้เสียภาษียุทธวิธีนำคดีฟ้องต่อศาลปกครองได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า แม้ในประเทศไทยจะไม่มีกฎหมายกำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรไว้โดยชัดแจ้ง แต่เมื่อการอุทธรณ์และผลการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว จึงสมควรที่จะนำระบบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศสมาใช้ในประเทศไทย โดยกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามที่ผู้เขียนได้เสนอไว้ข้างต้น ต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จให้ถือว่าเป็นการยกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษียุทธวิธีนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ทันที แต่เห็นว่าไม่สมควรนำระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 6 เดือนของประเทศฝรั่งเศสมาใช้บังคับ เนื่องจากประเทศไทยมีการ

จัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษเพื่อรองรับคดีภาษีอากรอยู่แล้ว แตกต่างจากประเทศฝรั่งเศส ที่ไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษ แต่ให้คดีภาษีอากรอยู่ในระบบการพิจารณาคดีของศาลปกครองและศาลยุติธรรม จึงเห็นสมควรที่จะนำระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 คือระยะเวลา 90 วัน กล่าวคือ ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จให้ถือว่าเป็นการยกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี และมีคำสั่งยื่นตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน รวมทั้งให้มีผลเป็นการลบล้างคำสั่งประเมินภาษีเดิมของผู้เสียภาษี และให้ถือว่ามีการออกคำสั่งประเมินภาษีใหม่นับแต่วันรุ่งขึ้นนับแต่ครบกำหนด 90 วันข้างต้น หากต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มก็ให้เริ่มคิดตั้งแต่วันที่ถือเป็นการยกอุทธรณ์นี้ และให้สิทธิผู้เสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินได้ทันทีนับแต่วันที่ถือว่ามีการยกอุทธรณ์

5.1.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากร

สำหรับการอุทธรณ์กรณีการขอคืนภาษีอากร เนื่องจากยังไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนว่า เมื่อผู้เสียภาษีถูกปฏิเสธคำขอคืนภาษีแล้วจะต้องทำการอุทธรณ์คำสั่งการปฏิเสธดังกล่าวหรือไม่ และต้องอุทธรณ์กับผู้ใด ในเมื่อไม่มีกฎหมายกำหนดกรณีดังกล่าวไว้โดยตรง และไม่ใช้กรณีที่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในส่วนนี้มีหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/(กม. 04)/1290 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน 2549 และเลขที่ กค 0706/8336/2549 ตอบข้อหารือไว้ว่า ในการขอคืนภาษีอากร เมื่อได้รับหนังสือของเจ้าพนักงานประเมินไม่คืนภาษีอากร ไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากหนังสือแจ้งไม่คืนภาษีอากรไม่ถึงเป็นหนังสือแจ้งการประเมิน แต่ถือเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ผู้ขอคืนมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่ออธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน จากหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรยอมรับเอากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ แต่ยังมีปัญหาตามมาว่าในเมื่อเป็นกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรที่มีคำสั่งโดยเจ้าพนักงานประเมิน เช่นเดียวกับการประเมินภาษีอากร จึงสมควรหรือไม่ที่จะให้เกิดกระบวนการอุทธรณ์ และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรมีระยะเวลา 30 วัน และมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาในระบบการอุทธรณ์เพียงชั้นเดียว แต่การอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากรมีระยะเวลาเพียง 15 วัน และใช้ระบบการอุทธรณ์ 2 ชั้น คือเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาในชั้นแรกแล้วจึงส่งความเห็นให้อธิบดีเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ต่อไป ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสนในการยื่นอุทธรณ์ และเสียสิทธิในการอุทธรณ์ได้ นอกจากนี้ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาก็ยังไม่ปรากฏว่าการอุทธรณ์คดีการขอคืนภาษีเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีขอคืนภาษีหรือไม่ เพราะมาตรา 9 ไม่ได้กำหนดให้รอการวินิจฉัย

อุทธรณ์เสียก่อนจึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การฟ้องคดีขอคืนค่าภาษีอากร เป็นการฟ้องคดีเพื่อให้ศาลภาษีอากรตรวจสอบว่าการเก็บภาษีของหน่วยงานของรัฐนั้นเก็บเกินกว่าที่ตนมีอำนาจจัดเก็บหรือไม่ ซึ่งก็สมควรให้หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีได้ทำการตรวจสอบกันภายในให้เสร็จสิ้นกระบวนการเสียก่อน จึงจะให้สิทธิผู้ฟ้องคดีมาฟ้องต่อศาลได้ ผู้เขียนจึงเห็นสมควรกำหนดให้การอุทธรณ์คำขอคืนภาษีเป็นเงื่อนไขหนึ่งของการฟ้องคดี โดยกำหนดให้ผู้ขอคืนภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินผู้ปฏิเสธการขอคืนภาษีของผู้ฟ้องคดีภายใน 30 วันนับแต่ได้รับทราบการปฏิเสธการขอคืนภาษี และให้ดำเนินการในลักษณะเดียวกันกับที่ผู้เขียนเสนอไว้สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีข้างต้น และเมื่อได้รับคำวินิจฉัยหรือถูกยกคำอุทธรณ์ด้วยเหตุพิจารณาแล้วเลยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีจึงจะมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้

5.2 ปัญหาการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

5.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กำหนดอำนาจศาลของศาลภาษีอากรให้พิจารณาคดีไว้ในมาตรา 7 ซึ่งไม่ครอบคลุมคดีพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรทุกกรณี จึงมีปัญหาว่าคดีบางประเภทที่น่าจะเป็นภาษีอากรและใช้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรพิจารณาพิพากษา แต่กลับไปอยู่ในอำนาจของศาลปกครองหรือศาลยุติธรรมอื่นที่ไม่ใช่ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรโดยตรง ซึ่งทำให้เกิดปัญหาที่ตามมา ได้แก่

(1) ปัญหาเกี่ยวกับการที่ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีไม่ครอบคลุมในทุกเรื่อง

ดังที่ได้ศึกษามาในบทที่ 3 แล้วว่าพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรไม่ครอบคลุมในทุกเรื่อง ทำให้ข้อพิพาทในบางเรื่องจึงไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร แต่กลับมาอยู่ในอำนาจศาลปกครองทำให้ศาลปกครองสามารถพิจารณาพิพากษาคดีบางประเภทที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีโดยตรงได้ เช่น คดีความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นระดับพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงหรือประกาศอธิบดีกรมสรรพากรก็ตาม เพราะมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่ได้กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายภาษีอากรได้ แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรจะมีการกำหนดให้อำนาจของฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรอง ไม่ว่าจะเป็นพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงหรือระเบียบต่างๆที่เกี่ยวกับภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องในทางสารบัญญัติไม่ว่าจะเป็นในการลดหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษีหรือลด

อัตรากาษีก็ตามหรือการกำหนดเงื่อนไขและลักษณะของกิจการที่จะได้รับยกเว้นการจัดเก็บกาษีหรือยกเว้นเงินได้ที่จะนำมาคำนวณกาษี ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ว่าเมื่อผู้มีหน้าที่เสียกาษีถูกประเมินกาษีแล้ว ซึ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลกาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีกาษีอากร พ.ศ. 2528 จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาคดีอุทธรณ์และยื่นฟ้องต่อศาลกาษีอากรเพื่อเพิกถอนการประเมินนั้นๆ ตามลำดับ แต่ในทางกลับกันหากประเภทของกิจการหรือเงื่อนไขที่ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียกาษีอากรต้องถูกประเมินกาษีนั้นมีฐานมาจากกฎหมายกาษีอากร ก็อาจทำให้เกิดปัญหาให้ผู้เสียกาษีเลือกใช้การยื่นฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อเพิกถอนกฎหมายกาษีอากรที่เป็นฐานที่ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียกาษีนั้นถูกประเมินกาษีอากรแทนการฟ้องเพิกถอนการประเมินกาษีต่อศาลกาษีอากรตามทางปกติได้ดังเช่น คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547⁴ ซึ่งมีประเด็นแห่งคดีที่เกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541ว่าเป็นกฎที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ก็ตาม แต่หากพิจารณาจากคำฟ้องของผู้ฟ้องคดีจะเห็นได้ว่าผู้ฟ้องคดีกล่าวอ้างว่าผู้ฟ้องคดีมีรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียกาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นเหตุให้ผู้ฟ้องคดีดังกล่าวถูกประเมินกาษี โดยเป็นการใช้อำนาจประเมินกาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ประกอบ ข้อ 4 (6) ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ว่าอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ฟ้องคดีขายนั้นเป็นการขายโดยทางการค้าหรือหากำไร อันต้องเสียกาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 3,794.883.80 บาท ผู้ฟ้องคดีไม่เห็นด้วยจึงฟ้องคดีต่อศาลปกครองโดยมีคำขอท้ายคำฟ้องอยู่ 2 กรณี กรณีแรก ขอให้ศาลปกครองมีคำพิพากษาเพิกถอนพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวล

⁴ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547 มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดจะต้องเสียกาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดใน พ.ร.ฎ. เมื่อปรากฏว่ามาตรา 4 (6) แห่ง พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342)ฯ ได้ตราขึ้นโดยกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรว่าจะต้องเข้าหลักเกณฑ์การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามลักษณะที่กำหนดไว้ โดยเป็นการกำหนดเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนอัตรากาษีได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งได้ผ่านความเห็นชอบของสภานิติบัญญัติ จึงถือว่าประชาชนได้ให้ความเห็นชอบอัตรากาษีจัดเก็บกาษีดังกล่าวแล้ว ดังนั้น การตรา พ.ร.ฎ. ดังกล่าวจึงเป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติให้ใช้ดุลพินิจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง พ.ร.ฎ. ข้างต้นจึงไม่ขัดต่อมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

รัฐฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งขัดต่อประมวลรัษฎากรมาตรา 91/2 (6) และกรณีที่สอง คดีขอให้ศาลปกครองมีคำสั่งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชะลอเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์ไว้จนกว่าศาลปกครองจะมีคำพิพากษาถึงที่สุด ดังนี้แสดงให้เห็นได้ว่าความเดือดร้อนหรือเสียหายที่ผู้ฟ้องคดีในคดีนี้ได้รับ คือการที่ผู้ฟ้องคดีถูกประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะและหากผู้ฟ้องคดีไม่พอใจในการประเมินดังกล่าวก็ต้องยื่นอุทธรณ์และหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่เป็นประโยชน์ต่อตนแล้ว ก็ต้องยื่นฟ้องคดีเพื่อเพิกถอนการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อันมีคำสั่งประเมินภาษีเป็นคำสั่งที่เป็นวัตถุพิพาทแห่งคดี แต่ในกรณีนี้เมื่อผู้ฟ้องคดีกลับใช้วิธีการฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อขอเพิกถอนพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) ซึ่งเป็นฐานในการใช้อำนาจในการประเมินภาษี ซึ่งหากผลสุดท้ายศาลปกครองเห็นว่าพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวขัดต่อกฎหมายก็จะทำให้พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวถูกเพิกถอนและการใช้อำนาจประเมินภาษีตามพระราชกฤษฎีกานั้นอาจกลายเป็นไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วยการฟ้องคดีของผู้ฟ้องคดีในเรื่องนี้จึงไม่ได้มีความประสงค์ที่จะเพิกถอนพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342)ตามที่กล่าวอ้างในคำฟ้องไม่ แต่เป็นการฟ้องเพื่อเบี่ยงเบนประเด็นข้อพิพาทให้ศาลปกครองเป็นเครื่องมือในการทำลายผลของคำสั่งประเมินภาษี เนื่องจากศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจในการเพิกถอนกฎที่ขัดต่อกฎหมายได้

นอกจากนี้ยังมีกรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ที่ไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีอากร จึงได้นำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองกลางเพื่อขอให้ศาลปกครองมีคำพิพากษาเพิกถอนกฎทางภาษีอากรและให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียสิทธิได้รับยกเว้นภาษีอากร ดังเช่น คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.148/2549⁵ เป็นกรณีพิพาทที่ผู้ฟ้องคดีจำนวน 43 ราย

⁵ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.148/2549 อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2 ได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 80) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการสำหรับกรณีลูกจ้างออกจากงานเพราะเกษียณอายุ ทูพพลภาพ หรือตาย โดยในข้อ 1 (1) กรณีเกษียณอายุ ลูกจ้างผู้นั้นต้องมีอายุไม่ต่ำกว่าห้าสิบห้าปีบริบูรณ์ และ (ก) เข้าเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปี หรือ (ข) เข้าเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพในระหว่างวันที่ 13 กันยายน 2537 ถึงวันที่ 2 ธันวาคม 2538 และได้ออกจากงานเพราะเกษียณอายุก่อนวันที่ 2 ธันวาคม 2543 และมีระยะเวลาที่ทำงานกับนายจ้างนั้นก่อนเกษียณอายุไม่น้อยกว่าห้าปี ซึ่งจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดใน (ข) ของประกาศดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ลูกจ้างที่สมัครเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่อายุไม่ต่ำกว่าห้าสิบห้าปีบริบูรณ์และทำงานอยู่กับนายจ้างมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปีและเกษียณอายุก่อนการเป็นสมาชิกครบห้าปีแยกออกเป็น 3 กลุ่ม กลุ่มแรก ได้แก่ ลูกจ้างที่สมัครเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ก่อนวันที่ 13 กันยายน 2537 กลุ่มที่สอง ได้แก่ ลูกจ้างที่สมัครเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ระหว่างวันที่ 13 กันยายน 2537 ถึงวันที่ 2 ธันวาคม 2538 และกลุ่มที่สาม ได้แก่ ลูกจ้างที่สมัครเป็น

เป็นพนักงานการไฟฟ้านครหลวงและเมื่อเกษียณอายุราชการก็มีสิทธิได้รับเงินจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพยื่นฟ้องคดีต่อศาลปกครองกลางเพื่อขอให้ศาลมีคำพิพากษาเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 80) ลงวันที่ 29 มีนาคม 2543 เพื่อให้ผู้ฟ้องคดีทั้งหมดมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏในวันที่ฟ้องคดีนั้นผู้ฟ้องคดีทั้ง 43 รายยังไม่ได้ถูกประเมินภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้นจึงไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ แต่การที่นำคดีมาฟ้องเพื่อเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรต่อศาลปกครองนั้นแม้โดยอำนาจศาลปกครองจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 แต่หากพิจารณาถึงเนื้อหาแห่งคดีแล้วจะเห็นได้ว่าผู้ฟ้องคดีทั้ง 43 รายนั้นต้องการที่จะให้ศาลปกครองมีคำพิพากษาเพิกถอนกฎที่ทำให้ตนต้องนำเงินได้จากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่ได้รับจากการไฟฟ้านครหลวงไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยไม่ได้รับลดหย่อนภาษี ซึ่งเป็นเรื่องกฎที่พิพาทนั้นเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง คำพิพากษาในคดีดังกล่าวย่อมมีผลถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นการทั่วไป ซึ่งสมควรที่จะให้ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลที่ชำนาญพิเศษด้านภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมายของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรนี้ แต่ศาลภาษีอากรกลับไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเพราะพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่ได้ให้อำนาจศาลภาษีอากรพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของกฎทางภาษีอากร แต่เป็นอำนาจของศาลปกครองและเมื่อผลแห่งคดีปรากฏว่าศาลปกครองสูงสุดมีคำพิพากษาเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

สมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หลังวันที่ 2 ธันวาคม 2538 การที่ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2 ประกาศกำหนดเฉพาะกลุ่มลูกจ้างที่สมัครเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพระหว่างวันที่ 13 กันยายน 2537 ถึงวันที่ 2 ธันวาคม 2538 โดยให้ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเมื่อออกจากงานเพราะเกษียณอายุ ทั้งที่ลูกจ้างทั้งสามกลุ่มสมัครเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่มีอายุไม่ต่ำกว่าห้าสิบห้าปีบริบูรณ์ และได้ทำงานกับนายจ้างมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปี ซึ่งได้ออกจากงานเพราะเกษียณอายุก่อนการเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพครบห้าปีเหมือนกัน กรณีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 80) ข้อ 1 (1)(ข) ดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม ตามมาตรา 30 วรรคหนึ่ง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ประกอบกับมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่ง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ส่วนการเพิกถอน ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดว่าจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลไปในอนาคตถึงขณะใดขณะหนึ่งหรือจะกำหนดให้มีเงื่อนไขอย่างใดก็ได้ ตามมาตรา 72 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว แต่เนื่องจากการเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว และกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่ให้ครอบคลุมผู้ฟ้องคดีทั้งสี่สิบสามคน โดยให้มีผลย้อนหลังไปตั้งแต่วันที่ออกประกาศนั้นย่อมทำให้เกิดความเสียหายและไม่เป็นธรรมแก่ลูกจ้างที่ได้รับประโยชน์ตามประกาศดังกล่าว จึงให้เพิกถอนประกาศตั้งแต่วันที่ที่มีคำพิพากษา

เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 80) ลงวันที่ 29 มีนาคม 2543 ก็ทำให้มีผลกระทบต่ออำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร

จากคดีตัวอย่างทั้งสองคดีข้างต้นจะเห็นได้ว่าการกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ไม่ครอบคลุมทุกด้านที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากร อาจทำให้เกิดปัญหาทางเทคนิคในการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเลือกยื่นฟ้องคดีต่างศาลเพื่อให้มีผลคดีที่ผิดแผกแตกต่างไปได้ หรือเพื่อเป็นการประวิงเวลาในการถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และจากผลแห่งคำพิพากษาทั้ง 2 คดีข้างต้นที่ก็จะเห็นได้ว่าศาลปกครองนั้นใช้หลักการพิจารณาคดีปกครองทั่วไปมาพิจารณากฎทางภาษีโดยไม่ได้คำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร และไม่ได้ให้เหตุผลลงลึกไปถึงว่ากฎดังกล่าวนี้มีเหตุผลทางภาษีอากรอย่างไรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนี้ หากมีการกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่ครอบคลุมทั้งหมดรวมถึงการพิจารณาพิพากษาคดีเพิกถอนกฎทางภาษีอากรด้วยแล้ว ก็จะมีปรากฏผลดีอยู่สองประการ

ประการแรก ป้องกันการที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะยื่นฟ้องคดีโดยเปลี่ยนวัตถุประสงค์จากการประเมินภาษีอากรมาเป็นการฟ้องเพิกถอนกฎเพื่อประวิงการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรหรือเพื่อใช้คำพิพากษาศาลปกครองเป็นเครื่องมือในการลบล้างผลการประเมินภาษี เพราะหากศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีโดยครอบคลุมแล้วไม่ว่าจะเป็นคดีในลักษณะใดศาลภาษีอากรก็มีอำนาจรับไว้พิจารณาพิพากษาคดีได้ทั้งหมด และศาลภาษีอากรก็มีอำนาจที่จะตีความประสงค์ที่แท้จริงของคำฟ้องเพื่อพิพากษาให้ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้

ประการที่สอง หากมีกรณีที่กฎทางภาษีอากรมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายจริงๆ คดีพิพาทเกี่ยวกับการเพิกถอนกฎก็สมควรที่จะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ และผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรมากกว่าศาลปกครองเป็นผู้พิจารณา และศาลภาษีอากรสามารถพิจารณาได้ถึงความชอบด้วยกฎหมายของกฎทางด้านรูปแบบว่ากฎที่พิพาทนั้นออกโดยอาศัยอำนาจของประมวลรัษฎากรหรือไม่ และความชอบด้วยกฎหมายทางด้านเนื้อหาของกฎที่ออกโดยครบถ้วนตามหลักการภาษีอากรที่ดี หรือชอบด้วยความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรหรือไม่ โดยกฎที่ควรให้อยู่ในอำนาจพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรนี้สมควรเป็นกฎที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยตรง เช่น กรณีพระราชกฤษฎีกาที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ หรือเงื่อนไข ของกิจการที่สามารถได้รับผลประโยชน์หรือถูกประเมินภาษีโดยตรง อย่างกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 91/2 (6) ได้กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไรต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยให้ตราพระราชกฤษฎีกากำหนดประเภทของกิจการค้าหรือหากำไร ซึ่งปรากฏว่าในข้อ 6 ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวกลับไปกำหนดเงื่อนไขของการทำนิติกรรมบางประการที่หากทำภายในกำหนดระยะเวลา 5 ปี ให้ถือว่าเป็นการทำการค้าหรือหากำไร ซึ่งหากผู้เสียภาษีเห็นว่ากรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนด

ข้อกำหนดในกรณีดังกล่าวเกินกว่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือไม่เป็นประโยชน์ต่อสังคม ก็สามารถฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรสามารถพิจารณาหลักความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวได้

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อการชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้าง

ข้อพิพาทที่เกิดจากการใช้อำนาจของอธิบดีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีใช้อำนาจในการบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างชำระ ซึ่งหากเป็นกรณีเป็นการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระหนี้ภาษีอากรคงไม่มีปัญหาว่าคดีนี้เป็นคดีพิพาทที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร และหากเป็นกรณีที่ยังมีการโต้แย้งการกำหนดจำนวนเงินค่าภาษีที่ประเมินอยู่คดีนี้ก็ย่อมอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่หากเป็นกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรใช้อำนาจโดยไม่ชอบยึดทรัพย์สินที่ไม่ใช่ของผู้เสียภาษี กรณีนี้มีผู้เห็นว่า คดีประเภทนี้หากไม่มีการโต้แย้งเกี่ยวกับจำนวนภาษีว่าถูกต้องหรือไม่ เพราะเป็นการโต้แย้งคัดค้านอำนาจการบังคับทางปกครองเท่านั้น ไม่ได้คัดค้านส่วนที่เป็นเนื้อภาษี จึงเป็นการใช้อำนาจทางปกครองโดยแท้จึงควรอยู่ในอำนาจศาลปกครอง แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีมีการโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไปพร้อมกับการโต้แย้งการบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินด้วยแล้ว ประเด็นหลักที่จะต้องพิจารณาจึงเป็นประเด็นเกี่ยวกับการประเมินภาษีและอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร และเคยมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 1/2553 วินิจฉัยว่า การใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ไปยึดทรัพย์สินเพื่อชำระค่าภาษีอากรค้างแต่ไปยึดทรัพย์สินของผู้ที่ไม่ใช่ผู้ที่เป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลเห็นว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง เพราะมีประเด็นที่ต้องพิจารณาก่อนว่ากรรมสิทธิ์ที่ดินเป็นของผู้ใดเป็นประเด็นแรก โดยในคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลดังกล่าวไม่ได้พิเคราะห์ไปถึงการใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรแต่อย่างใด ทั้งที่ข้อพิพาทของคดีเป็นเรื่องการใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรเป็นอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี และแม้จะไม่ขอโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยตรง แต่ก็เป็นการใช้อำนาจบังคับเพื่อชำระหนี้ทางภาษีอากร จึงไม่สมควรที่จะนำประเด็นรองเกี่ยวกับข้อพิพาทเรื่องกรรมสิทธิ์มาเป็นจุดชี้ว่าคดีอยู่ในอำนาจศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่ง และก็ไม่สมควรอยู่ในอำนาจศาลปกครองเช่นกัน เพราะมีเช่นนั้นจะเกิดปัญหาตามมาว่าต้องมาพิเคราะห์ว่าถ้ามีการโต้แย้งที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีด้วยเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร แต่เมื่อไม่โต้แย้งการประเมินก็เป็นคดีอยู่ในอำนาจศาลปกครอง ซึ่งจะก่อความสับสนให้แก่ผู้เสียภาษีและเปิดโอกาสให้ผู้

⁶ ฤทัย หงส์ศิริ, ศาลปกครองและการดำเนินคดีในศาลปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), น.157-158

เสียภาษีมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ และหากพิจารณาบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ก็ไม่ได้ให้อำนาจศาลภาษีอากรทำการตรวจสอบการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของอธิบดีของหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีได้เช่นกัน ผู้เขียนจึงเห็นว่า เมื่อเป็นการใช้อำนาจที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีก็สมควรกำหนดให้ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีเป็นศาลที่มีอำนาจตรวจสอบการกระทำดังกล่าวเช่นกัน

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ หรือการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

กรณีขอขยายเวลาในการอุทธรณ์ ตามมาตรา ๓ อัญญู กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถกำหนดขยายระยะเวลาได้ แต่ถ้าหากไม่อนุญาตให้ขยายเวลา ผู้เสียภาษีต้องใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อปลัดกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของอธิบดีกรมสรรพากร ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และหากปลัดกระทรวงปฏิเสธหรือยกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี โดยหลักแล้วเป็นการใช้อำนาจทางปกครองผู้เสียภาษีย่อมต้องฟ้องเพื่อขอเพิกถอนคำสั่งที่ไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากรและคำสั่งยกอุทธรณ์ของปลัดกระทรวงการคลังต่อศาลปกครองซึ่งเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะระบุในหนังสือที่ส่งผลการอุทธรณ์ไปให้ผู้เสียภาษีว่าให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง⁷ ซึ่งหากพิจารณาบทบัญญัติของอำนาจศาลภาษีอากรกลางนั้นจะเห็นได้ว่าไม่มีข้อกำหนดให้รับฟ้องกรณีดังกล่าวไว้พิจารณาได้ กรณีนี้เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองชั้นต้น โดยแท้ เนื่องจากการฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง และศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีดังกล่าวแต่อย่างใด แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่า การขอขยายระยะเวลาต่างๆในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจะกำหนดให้อธิบดีเป็นผู้มีอำนาจขยายระยะเวลาต่างๆได้ การออกคำสั่งของอธิบดีไม่ว่าจะเป็นคำสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรย่อมเป็นคำสั่งทางปกครอง หากผู้เสียภาษีไม่พอใจคำสั่งดังกล่าวย่อมนำคดีฟ้องต่อศาลปกครอง ซึ่งปัจจุบันมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9542/2557 วินิจฉัยว่า การอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตขยายระยะเวลาอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากร แม้ท้ายคำอุทธรณ์จะระบุข้อความตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ว่า หากท่านประสงค์จะฟ้องโต้แย้งคำวินิจฉัยนี้ให้ทำคำฟ้องเป็นหนังสือยื่นต่อศาลปกครอง ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งหรือคำวินิจฉัย แต่ศาลฎีกากลับพิจารณาว่าศาลภาษีอากรเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี

⁷ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม,คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9 ,(กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา,2556), น.215

ดังกล่าว⁸ การที่หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีมีข้อความให้ฟ้องคดีต่อศาลปกครองแต่ศาลภาษีฎีกาเห็นว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจรับคดีไว้พิจารณาเช่นนี้เป็นความไม่สอดคล้องของระบบการพิจารณา และขัดต่อหลักการที่ได้กล่าวมาข้างต้น แต่อย่างไรก็ดีผู้เขียนเองก็เห็นไปในทิศทางเดียวกันว่าเมื่อการขยายระยะเวลาต่างๆตามที่เกี่ยวกับภาษีอากรเป็นระยะเวลาที่หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีใช้เพื่อประโยชน์ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงและมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่หากไม่ได้รับการขยายระยะเวลาแล้วต้องเสียสิทธิหรือได้รับการประเมินภาษีประการใด ก็น่าจะให้อำนาจศาลภาษีอากรเป็นผู้พิจารณามากกว่าที่จะให้ศาลปกครองที่แม้จะมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยก็ตามแต่อยู่ในระบบศาลคนละระบบมาพิจารณา แต่สมควรที่จะกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจศาลภาษีอากรให้ชัดเจน

จากปัญหาข้างต้นที่ได้กล่าวมา จะเห็นได้ว่าด้วยบทบัญญัติมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ยังเป็นบทบัญญัติที่ไม่ครอบคลุมถึงคดีภาษีอากรในทุกมิติ และจากการศึกษาอำนาจศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสแล้ว จะเห็นได้ว่า สมควรนำหลักการเกี่ยวกับคดีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร บางประเภทของประเทศฝรั่งเศสมาบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรโดยชัดแจ้ง ได้แก่

(1) คดีเกี่ยวกับการใช้อำนาจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นกรณีที่เกิดการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรมุ่งจะให้ทำการตรวจสอบการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น ไม่ว่าจะเป็นการออกคำสั่งหรือออกกฎ

⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9542/2557 ตาม ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 30 บัญญัติว่า ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน กรณีตามคำฟ้องของโจทก์ไม่ใช่เรื่องอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ประเมินไว้ให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เป็นการอุทธรณ์คำสั่งไม่ขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ของจำเลยตาม มาตรา 3 อัญญา แห่ง ป.ร.ฎ.กร. ซึ่งตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “คำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุงกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย” เมื่อพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตอนท้ายมีหมายเหตุระบุไว้ว่า หากท่านประสงค์จะฟ้องโต้แย้งคำวินิจฉัยนี้ให้ทำคำฟ้องเป็นหนังสือยื่นต่อศาลปกครอง... ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งหรือทราบคำวินิจฉัย ดังนั้น เมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยของจำเลยที่ยืนตามคำสั่งที่ไม่อนุมัติให้โจทก์ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินฉบับลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552 ซึ่งโจทก์ได้รับหนังสือดังกล่าวในวันที่ 2 ธันวาคม 2552 การที่โจทก์ฟ้องจำเลยในวันที่ 2 มีนาคม 2553 จึงเป็นการยื่นฟ้องภายในกำหนดเวลาตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่กล่าวมาข้างต้น ดังนั้น ที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องโจทก์มานั้นจึงไม่ชอบ

(2) คดีเกี่ยวกับความรับผิดชอบของรัฐ เป็นคดีที่ผู้เสียหายมุ่งให้รัฐรับผิดชอบค่าใช้จ่ายหรือทดแทนความเสียหายอันเกิดจากความผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่แก่ตน

(3) คดีการโต้แย้งเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบทางภาษี เป็นกรณีที่ผู้เสียหายเห็นว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือคดีเกี่ยวกับการโต้แย้งการใช้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายโดยมิชอบ

5.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากร

สำหรับกรณีระยะเวลาการฟ้องคดีนั้นเนื่องจากการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไม่มีบทบังคับถึงระยะเวลาการฟ้องคดี แต่ระยะเวลาการฟ้องคดีจะถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรฉบับต่างๆ ที่จะกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในระยะเวลาที่สั้นเพียง 30 วันเท่านั้น ซึ่งก็เป็นการกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีที่สั้นเกินไป เมื่อเปรียบเทียบกับระยะเวลาการฟ้องคดีปกครองที่น้อยที่สุดคือต้องฟ้องภายใน 90 วัน แม้จะให้อำนาจอธิบดีสามารถขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ แต่ในทางปฏิบัติแล้วย่อมเป็นไปได้ยากที่อธิบดีจะขยายระยะเวลาในการฟ้องเพิกถอนคำสั่งของตน และเป็นการบีบให้ผู้ฟ้องคดีต้องนำมาฟ้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ซึ่งการที่ระยะเวลาการฟ้องคดีที่น้อยเกินไปสำหรับกาสรฟ้องคดีจะทำให้ผู้เสียหายได้รับความเสียหายได้ เนื่องจากการฟ้องคดีต่อศาลที่มีระเบียบและวิธีการพิจารณาคดีที่ซับซ้อนอย่างศาลภาษีอากรจะต้องมีทนายความในการดำเนินคดี ซึ่งผู้เสียหายจะต้องติดต่อว่าจ้างทนายความ เตรียมหลักฐาน และคำฟ้อง เพื่อฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรยอมทำให้ระยะเวลาเพียง 30 วันไม่เพียงพอ แม้ว่าศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาเป็นแนวทางมาตลอดว่า การฟ้องคดีเป็นระยะเวลาที่ศาลสามารถขยายได้ตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4229/2555 ที่วินิจฉัยให้นำมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาขยายระยะเวลาการฟ้องคดีเช่นกัน แต่แนวคำวินิจฉัยดังกล่าวก็ขัดต่อหลักกระบวนการพิจารณาคดีที่จะต้องเริ่มต้นด้วยการฟ้องคดีเสียก่อน ผู้เขียนจึงเห็นว่าคำพิพากษาของศาลข้างต้นแม้จะเป็นการแก้ปัญหาเพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรก็ตาม แต่ก็ก่อให้เกิดปัญหาอื่นตามมา เนื่องจากระยะเวลาการฟ้องคดี เป็นระยะเวลาที่สมควรกำหนดให้ตายตัวไม่อาจขยายหรือย่นเวลาได้ เพราะเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับความมีผลเป็นที่สุดของคำสั่งทางปกครอง และเป็นจุดเริ่มต้นที่อาจจะทำการบังคับตามคำสั่งทางปกครองได้ จึงสมควรที่จะมีระยะเวลาที่แน่นอนในการที่จะให้ประชาชนสามารถโต้แย้งคำสั่งดังกล่าวต่อศาล และก็ไม่ควรที่จะให้ศาลซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาททางภาษี มีอำนาจขยายเวลาในการฟ้องคดีเพื่อตรวจสอบถึงความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางภาษีอากรดังกล่าวได้ ประกอบกับเมื่อระยะเวลาการฟ้องคดีเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาล ก็สมควรที่จะให้ผู้อยู่ในสภาวะการณ์เดียวกันจะต้อง

ปฏิบัติเหมือนกันทั้งหมด ไม่สมควรที่จะให้อำนาจแก่ผู้ใดเป็นผู้เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขต่างๆได้ นอกจากนี้สำหรับคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีและคดีประเภทอื่นก็ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีไว้แต่อย่างใด

จากการศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่กำหนดให้สามารถฟ้องคดีภายในกำหนด 90 วัน นับแต่วันที่มีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษียื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน หรือภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร สำหรับคดีการขอคืนภาษีอากร และประเทศฝรั่งเศสที่กำหนดให้ฟ้องคดีภายในระยะเวลา 2 เดือนนับแต่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือวันที่ถือว่าถูกยกอุทธรณ์ รวมถึงระยะเวลาการฟ้องคดีปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ที่มีระยะเวลาการฟ้องคดี 90 วัน สำหรับคดีฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง กฎ หรือการกระทำอันใดที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือ 1 ปีสำหรับคดีเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างของหน่วยงานทางปกครอง หรือ 5 ปีคดีเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง ตามแต่ประเภทของคดี ผู้เขียนจึงเห็นว่าเพื่อให้สอดคล้องกับข้อเสนอที่ผู้เขียนเสนอให้นำระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศสและให้ระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีไม่แตกต่างจากระยะเวลาการฟ้องคดีของศาลปกครองมาจึงสมควรกำหนด ดังนี้

(1) สำหรับคดีฟ้องเพื่อเพิกถอนการประเมินภาษีนั้น ผู้เขียนเห็นว่า เป็นคดีในลักษณะเดียวกับคดีฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองอันมิชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ดังนั้นจึงสมควรนำระยะเวลา 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการอุทธรณ์การประเมินภาษี หรือนับแต่วันที่ถือว่าครบกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และให้ถือว่ายกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี ในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

(2) สำหรับการฟ้องคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร ผู้เขียนเห็นว่า เป็นลักษณะเดียวกับการฟ้องคดีละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ของหน่วยงานทางปกครอง เพราะคดีประเภทนี้จะเป็นการฟ้องว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากรเกินกว่าที่ตนต้องเสียไปและมีคำขอให้คืนเงินค่าภาษีอากร จึงสมควรมีระยะเวลาฟ้องคดี 1 ปี เท่ากับคดีตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติข้างต้น โดยให้นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับคำปฏิเสธการคืนค่าภาษีจากผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

5.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมศาล

ตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 ว่าการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ถือเป็นคดีแพ่งอย่างหนึ่ง ซึ่งจะต้องมีการเสียค่าธรรมเนียมศาลตามจำนวนทุนทรัพย์ของแต่ละคดี แต่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กลับไม่ได้กำหนดวิธีการคิดคำนวณจำนวนทุนทรัพย์และค่าธรรมเนียมศาลในคดีภาษีอากรไว้แต่อย่างใด จึงต้องอาศัยมาตรา 17 ที่กำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม โดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 150 ที่กำหนดให้คิดค่าธรรมเนียมในคดีค่าชดเชยสิ่งของทุกชิ้นอันอาจคำนวณเป็นราคาเงินได้ และตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนดให้เก็บค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละสองของจำนวนทุนทรัพย์แต่ไม่เกิน 200,000 บาท จำนวนทุนทรัพย์ไม่เกิน 50 ล้านบาทแรก ส่วนที่เกินให้คิดในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 การพิจารณาว่าคดีใดจะต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลเป็นจำนวนเท่าใดจึงต้องพิจารณาค่าฟ้องแต่ละคดีเป็นเกณฑ์ ว่ามีการเสนอข้อหาต่อศาลกี่ข้อหา แต่ละข้อหาเกี่ยวข้องกันหรือแยกออกจากกันได้ และเสียค่าธรรมเนียมศาลเป็นรายข้อหา ซึ่งจะแยกไปตามแบบรายการประเมินภาษี⁹ การคิดค่าขึ้นศาลในลักษณะนี้มีข้อเสียคือจะทำให้ค่าธรรมเนียมศาลจะมีอัตราสูงขึ้นไปเรื่อยๆ ตามจำนวนที่ถูกประเมินทุนทรัพย์โดยไม่มีอัตราขั้นสูงกำหนดไว้ และการแยกทุนทรัพย์ตามรายการประเมินภาษีก็นำให้อัตราค่าธรรมเนียมศาลจะต้องถูกเริ่มนับใหม่ในอัตราร้อยละ 2 กรณีที่มีการประเมินภาษีหลายคราวและมีทุนทรัพย์แต่ละใบประเมินเกิน 50 ล้านบาท อันเป็นเรื่องที่ไม่สมควร เนื่องจากการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลเป็นหนึ่งในกระบวนการที่เป็นบริการของรัฐที่จะต้องให้ความสำคัญต่อประชาชนทั่วไป รวมทั้งการเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราที่สูงเกินไปอาจเป็นการปฏิเสธความยุติธรรมหรือตัดสิทธิผู้ที่จะนำคดีมาฟ้องเพื่อขอความยุติธรรมเนื่องจากขาดแคลนเงินค่าธรรมเนียมในการฟ้องคดีต่อศาลได้

จากการศึกษาการคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ใช้ระบบการคิดค่าขึ้นศาลในอัตราเดียวคือ 60 ดอลลาร์สหรัฐ ไม่ว่าจะคดีจะมีทุนทรัพย์เท่าใดก็ตาม ส่วนศาลของประเทศฝรั่งเศสนั้นถือว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองจึงไม่เสียค่าธรรมเนียมศาล และเมื่อเปรียบเทียบกับคดีปกครองของประเทศไทย ที่มีการเก็บค่าธรรมเนียมศาลเฉพาะคดีฟ้องขอให้ใช้เงินจากการที่หน่วยงานของรัฐกระทำละเมิดหรือกรณีฟ้องเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง แต่สำหรับการฟ้องเพื่อเพิกถอนคำสั่งทางปกครองหรือคดีเกี่ยวกับการละเลยล่าช้านั้นไม่มีค่าธรรมเนียม ด้วยเหตุที่คดีปกครองนั้นไม่ถูกเรียกเก็บค่าธรรมเนียมศาลก็เนื่องจากศาลปกครองถูกจัดตั้งขึ้นมาด้วยวัตถุประสงค์หลักคือการตรวจสอบการใช้อำนาจทางปกครองเป็นหลัก และมีคำพิพากษาเพื่อวางแนวทางการปฏิบัติงานของหน่วยงานทางปกครอง และผู้ที่ยื่นฟ้องคดีต่อศาลปกครองก็ล้วนแต่เป็นผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจากการกระทำของหน่วยงานทางปกครอง หากมีการเก็บค่าธรรมเนียม

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1220/2543

ศาลแล้วก็อาจจะมีส่วนที่ได้รับความเดือดร้อนเสียหายแต่ไม่น่าคดีมาฟ้องต่อศาลด้วยเหตุที่ขัดข้องทางทุนทรัพย์ยอมทำให้ศาลปกครองไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์อันแท้จริงได้ ผู้เขียนเห็นว่าตามที่ได้วิเคราะห์ไปแล้วข้างต้นว่า คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง ศาลภาษีอากรก็น่าจะมีวัตถุประสงค์ในการพิจารณาพิพากษาคดีเพื่อทำการตรวจสอบการใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในอนาคต ประกอบกับแม้ศาลจะมีคำพิพากษาเพิกถอนการประเมินภาษีก็ตาม ผลก็มีเพียงให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องนำค่าภาษีส่วนที่ขาดไปชำระต่อกรมสรรพากรเท่านั้น ไม่ได้ทำให้ผู้เสียภาษีมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด ซึ่งลักษณะเช่นนี้ในคดีแพ่งทั่วไปก็ยอมเป็นคดีไม่มีทุนทรัพย์เช่นกัน คดีที่เกี่ยวกับการฟ้องเพื่อโต้แย้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับการประเมินภาษี จึงไม่สมควรที่จะถูกเรียกเก็บค่าธรรมเนียมศาล เปรียบเทียบได้กับคดีฟ้องเพื่อเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่สั่งให้เจ้าหน้าที่ของรัฐชุดใช้เงิน หรือค่าสินไหมทดแทนอันเกิดจากการทำละเมิดให้แก่หน่วยงานของรัฐ ซึ่งศาลปกครองเห็นว่าเป็นคดีเกี่ยวกับการฟ้องเพื่อเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) จึงไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมศาล

ส่วนคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีนั้นผู้เขียนเห็นว่าการขอคืนภาษีเป็นคดีที่โต้แย้งการใช้อำนาจของรัฐว่าเก็บภาษีของผู้เสียภาษีไปไม่ถูกต้อง และหากศาลพิพากษาให้ผู้เสียภาษีชนะคดีแล้วผู้เสียภาษีย่อมได้รับเงินภาษีที่ชำระไปแล้วคืน และทำให้ผู้เสียภาษีมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ดังนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าสมควรเรียกเก็บค่าธรรมเนียมศาลในคดีฟ้องเพื่อขอคืนภาษีอากร จึงมีปัญหาต่อไปว่าจะนำค่าธรรมเนียมศาลในอัตราเท่าใดมาใช้ กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าระบบการเสียภาษีในอัตราเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นระบบที่ดีในการนำมาใช้ แต่ด้วยระบบการคิดค่าธรรมเนียมศาลที่มีอัตราเดียวและต้องเป็นอัตราที่ไม่สูงมาก ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีน่าคดีเกี่ยวกับการฟ้องขอคืนภาษีมาฟ้องเป็นจำนวนมาก อาจทำให้คดีเกิดความล่าช้า จึงสมควรตราข้อยกเว้นประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ แต่หากศาลมีคำพิพากษาให้ผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายชนะคดีไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ก็ให้มีคำสั่งคืนค่าธรรมเนียมศาลตามส่วนของการชนะคดีให้แก่ผู้เสียภาษีด้วย โดยเทียบเคียงกับมาตรา 72 วรรคหก แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาใช้ประกอบด้วย

5.2.4 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร

เนื่องจากคดีภาษีอากรถูกพิจารณาโดยศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลในระบบศาลยุติธรรม ดังนั้นการพิจารณาคดีจึงเป็นไปในระบบกล่าวหา โดยผู้พิพากษาจะวางตัวเป็นกลางและให้ความนำสืบพยานตามข้อกล่าวอ้างและภาระการพิสูจน์ของตน ซึ่งการสืบพยานในลักษณะดังกล่าวเป็นกระบวนการที่ใช้ในการสืบพยานคดีแพ่งทั่วไปที่คู่ความมีฐานะที่เท่าเทียมกัน แต่สำหรับคดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทที่คู่ความทั้งสองฝ่ายมีฐานะที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ฝ่ายหนึ่งเป็นผู้เสียภาษีที่เป็น

ประชาชนทั่วไป ความรู้ด้านภาษีอากรจะมีมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับการศึกษาและอาชีพของตน แต่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเป็นกรมสรรพากรและพนักงานอัยการซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายและด้านภาษีอากรโดยตรง หากใช้ระบบกล่าวหาตั้งที่กล่าวมาข้างต้นย่อมทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างคู่กรณี ผู้เขียนจึงเห็นว่ากระบวนการพิจารณาความดังกล่าวย่อมไม่เหมาะสมกับการพิจารณาคดีภาษีอากรในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่าสมควรนำกระบวนการพิจารณาคดีปกครองซึ่งใช้ระบบไต่สวนแบบเต็มรูปแบบในลักษณะเดียวกับศาลปกครอง มาใช้ในการพิจารณาคดีภาษีอากร โดยกำหนดให้ผู้พิพากษาเป็นผู้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและแนวทางการดำเนินคดีภาษีอากรทั้งหมด ดังนี้

(1) เมื่อผู้เสียภาษียื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรแล้ว ให้ศาลภาษีอากรตรวจคำฟ้องว่าครบถ้วนสมบูรณ์หรือไม่ โดยต้องตรวจสอบว่าเป็นคดีประเภทใด และยื่นฟ้องครบตามเงื่อนไขของการฟ้องคดีหรือไม่ ทั้งเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองและระยะเวลาการฟ้องคดี หากครบถ้วนแล้วให้มีคำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณาและส่งสำเนาคำฟ้องให้คู่ความอีกฝ่ายและสั่งให้ทำคำให้การ พร้อมแนบสำนวนและเอกสารเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรือการขอคืนภาษีอากรมาพร้อมกับคำให้การ และแจ้งคำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณาแก่ผู้เสียภาษี แต่หากเห็นว่าคำฟ้องที่ยื่นมานั้นไม่ชัดเจนหรือมีข้อสงสัยประการใดก่อนรับฟ้องไว้พิจารณาก็สามารถให้ผู้เสียภาษีทำการชี้แจงเพิ่มเติมเป็นหนังสือ หรือทำการไต่สวนข้อเท็จจริงดังกล่าวให้ชัดเจน ก่อนมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณา โดยห้ามมิให้มีคำสั่งไม่รับคำฟ้องเพราะเหตุฟ้องเคลือบคลุม

(2) เมื่อฝ่ายผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษียื่นคำให้การแล้ว ให้ศาลตรวจคำให้การและเอกสารที่เกี่ยวข้องทั้งหมดพร้อมทั้งพิจารณาข้อเท็จจริงทั้งหมดในสำนวนคดีว่าเพียงพอที่จะพิจารณาคดีหรือไม่ หากผู้พิพากษาเห็นว่าขาดเอกสารใด ก็สามารถมีคำสั่งให้ผู้เสียภาษีหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ยื่นเอกสารหรือคำแถลงข้อเท็จจริงต่างๆเพิ่มเติมได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีคำร้องขอใดๆจากคู่ความ โดยในส่วนนี้จะคล้ายกับคดีปกครองในการกำหนดให้คู่กรณีฝ่ายผู้ฟ้องคดีทำคำคัดค้านคำให้การยื่นต่อศาล แต่จากการที่ผู้เขียนทำงานในศาลปกครองมา เห็นว่าคำคัดค้านคำให้การของคู่กรณีในศาลปกครองแทบจะไม่มีประโยชน์ในการใช้ประกอบการพิจารณาคดีแต่อย่างใด เนื่องจากไม่ได้เป็นการตั้งประเด็นในคดีใหม่ และส่วนใหญ่คำคัดค้านคำให้การจะเป็นข้อความในข้อกล่าวอ้างเดิมกับคำฟ้องที่ได้ยื่นไว้ก่อนหน้าแล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่าไม่สมควรกำหนดขั้นตอนการทำคำคัดค้านคำให้การไว้ในการพิจารณาคดีภาษี แต่หากผู้พิพากษาเห็นว่าคดีใดที่ยังขาดข้อเท็จจริงในส่วนใดก็ให้ทำการสอบถามหรือมีคำสั่งให้ทำการชี้แจง โดยกำหนดประเด็นที่จะต้องชี้แจงเป็นรายคดีไปเพื่อที่จะเกิดความกระชับในการพิจารณาคดี

(3) เมื่อผู้พิพากษาพิจารณาเอกสารหลักฐานในสำนวนแล้วเห็นว่าข้อเท็จจริงใดยังขาดตกบกพร่องอยู่ ก็สามารถทำการไต่สวนคู่ความหรือบุคคลภายนอกได้ โดยอาจให้คู่ความทั้งสองฝ่ายเข้าร่วมการพิจารณาหรือเข้าร่วมเพียงฝ่ายเดียวก็ได้ตามที่เห็นสมควร แต่การไต่สวนดังกล่าวนี้ไม่ใช่การสืบพยานในห้องพิจารณาคดีเหมือนการสืบพยานทั่วไป แต่ศาลภาษีอากรต้องจัดห้องในลักษณะห้อง

ประชุมให้แก่คู่ความและบุคคลภายนอก โดยศาลมีอำนาจกำหนดให้บุคคลใดอยู่ในห้องได้บ้าง โดยอาจให้ทนายความหรือพนักงานอัยการเข้าร่วมในการไต่สวนด้วยหรือไม่ก็ได้ และให้ศาลเป็นผู้ดำเนินการสอบถามข้อเท็จจริงต่างๆจากคู่ความด้วยตนเอง โดยห้ามมิให้ทำการถามค้านคู่ความฝ่ายตรงข้ามหรือบุคคลภายนอกแต่อย่างใด แต่หากต้องการคัดค้านคำเบิกความของอีกฝ่ายให้ทำการขออนุญาตศาลถาม และให้ศาลเป็นผู้พิจารณาว่าเป็นคำถามที่สมควรถามหรือไม่ เมื่อสอบถามแล้วให้ทำบันทึกถ้อยคำ และส่งให้แก่คู่ความทุกฝ่าย รวมทั้งสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงอื่นๆ เช่นการออกไปตรวจยังสถานประกอบการของผู้เสียหาย หรือไปตรวจวัตถุพยานต่างๆที่เป็นมูลเหตุของการประเมินภาษีได้

(4) เมื่อผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนเห็นว่าข้อเท็จจริงเพียงพอที่จะทำการวินิจฉัยชี้ขาดตัดสินคดีได้แล้ว ให้จัดทำสรุปข้อเท็จจริงของผู้พิพากษาเจ้าของสำนวน ซึ่งต้องประกอบไปด้วยข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคำฟ้อง คำให้การ และข้อเท็จจริงที่ศาลทำการแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติม และสรุปข้อเท็จจริงที่ตนรับฟังได้ พร้อมทั้งข้อกฎหมายและความเห็นทางคดี แล้วเสนอบันทึกดังกล่าวต่อองค์คณะ เพื่อให้องค์คณะพิจารณาว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏในสำนวนและแนวความเห็นของผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนถูกต้องหรือไม่ หากเห็นว่าถูกต้องหรือมีข้อขัดแย้งประการใดให้จัดบันทึกรายงานการประชุมไว้ แล้วส่งสำนวนให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรตรวจสอบข้อเท็จจริง และความเห็นดังกล่าวหากอธิบดีมีข้อเสนอแนะหรือเห็นว่าข้อเท็จจริงส่วนใดยังไม่ครบถ้วน ก็สามารถทำบันทึกข้อความแจ้งต่อองค์คณะเพื่อให้พิจารณาส่วนดังกล่าวใหม่ได้

โดยในชั้นตอนนี้ ในการพิจารณาคดีของศาลศาลปกครองเมื่อมีการทำบันทึกสรุปข้อเท็จจริงแล้วเสร็จ อธิบดีศาลปกครองก็จะทำการแต่งตั้งตุลาการผู้แถลงคดีซึ่งเป็นตุลาการนอกองค์คณะที่มีอำนาจแถลงความเห็นส่วนตัวของตนต่อองค์คณะมาใช้บังคับในศาลภาษีอากร เนื่องจากในคดีปกครองถือว่าการแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีเป็นเรื่องภายในองค์คณะ คู่ความไม่สามารถโต้แย้งได้ และคำแถลงการณ์นั้นไม่ผูกพันองค์คณะ กล่าวคือ ในการทำคำพิพากษาไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงคำแถลงการณ์และไม่จำเป็นต้องมีเหตุผลหรือข้อวินิจฉัยหักล้างคำแถลงการณ์แต่อย่างใด และจากการทำงานในศาลปกครองของผู้เขียนจะเห็นได้ว่าขั้นตอนการจัดทำคำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้คดีเกิดความล่าช้า จึงไม่สมควรนำมาใช้กับศาลภาษีอากร

แต่อย่างไรก็ดีผู้เขียนมีความเห็นว่าอาจมีการกระบวนการจัดทำคำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีมาใช้ในชั้นการอุทธรณ์คำพิพากษาได้ เนื่องจากกระบวนพิจารณาการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลในลำดับสูงนั้นไม่จำเป็นต้องทำการแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่ม แต่เป็นการพิจารณาในปัญหาข้อเท็จจริงที่ยุติแล้วและเป็นการตรวจสอบปัญหาข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นได้วินิจฉัยมา การจัดให้มีการแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีในศาลสุดท้ายของคดีที่จะต้องพิจารณาจึงน่าจะเป็นประโยชน์ต่อคู่ความทุกฝ่าย ที่จะให้มีผู้คัดค้านความเห็นหรือเสนอความเห็นในชั้นหนึ่งก่อนมีคำ

พิพากษา ผู้เขียนจึงสมควรให้นำการกระบวนกรจัดทำคำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีของประเทศฝรั่งเศสมาใช้ แต่ก็ไม่สมควรที่จะนำมาใช้ในทุกคดีที่มีการอุทธรณ์คำพิพากษา แต่ควรมอบอำนาจให้ประธานของศาลที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คดีภาชีอากรในการกำหนดเลือกคดีที่ต้องมีการจัดทำคำแถลงการณ์ก่อนมีคำพิพากษา และในวันนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกของศาลสูง ให้ตุลาการผู้แถลงคดีทำการแถลงความเห็นของตนต่อหน้าคู่กรณีและองค์คณะ และหากคู่กรณีไม่เห็นด้วยสามารถยื่นคำคัดค้านหรือโต้แย้งคำแถลงการณ์ดังกล่าวได้ และสมควรให้คำแถลงการณ์ผูกพันศาล โดยคำพิพากษาของศาลจะต้องมีความเห็นหักล้างคำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีในกรณีที่องค์คณะไม่เห็นด้วยกับคำแถลงการณ์

(5) เมื่อสำนวนและบันทึกความเห็นของอธิบดีกลับมายังผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนแล้ว ให้ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนจัดทำบันทึกสรุปข้อเท็จจริง ซึ่งต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคำฟ้อง คำให้การ และที่ศาลทำการแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติม และสรุปข้อเท็จจริงที่ตนรับฟังได้ และกำหนดประเด็นข้อพิพาทในคดี ส่งให้คู่ความทั้งสองฝ่ายเพื่อให้คู่ความทั้งสองฝ่ายตรวจสอบว่าข้อเท็จจริงที่ศาลรับฟังได้นั้นถูกต้องหรือไม่พร้อมทั้งกำหนดวันนั่งพิจารณาคดีที่ศาลภาชีอากร และหากมีข้อเท็จจริงใดที่ไม่ถูกต้องก็สามารถชี้แจงหรือส่งเอกสารเพื่อหักล้างข้อเท็จจริงที่ศาลรับฟังได้ โดยอย่างช้าที่สุดคือวันที่มีการนัดนั่งพิจารณาคดีครั้งแรก แต่ต้องมีระยะเวลานับแต่ได้รับบันทึกสรุปข้อเท็จจริงและหมายกำหนดวันนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกไม่น้อยกว่า 15 วัน โดยในวันนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกให้ถือเป็นสิทธิของคู่ความที่จะมาหรือไม่ก็ได้ โดยคู่ความที่ไม่มาศาลในวันดังกล่าวไม่ให้ถือเป็น การขาดนัดพิจารณา โดยคู่ความที่มาศาลสิทธิเสนอคำแถลงการณ์ปิดคดีคู่ความสามารถแถลงด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือได้

(6) เมื่อนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกแล้วให้องค์คณะประชุมทำคำพิพากษาแล้วส่งร่างคำพิพากษาให้อธิบดีศาลภาชีอากรตรวจสอบเกี่ยวกับเนื้อหาของคดีอีกครั้งหนึ่ง โดยในขั้นนี้ หากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาชีอากรไม่เห็นด้วยกับองค์คณะ อาจทำการเสนอข้อสังเกตเกี่ยวกับเนื้อหาของคดีต่อองค์คณะ หรือจัดประชุมใหญ่ผู้พิพากษาในศาลภาชีอากรเพื่อพิจารณาปัญหาดังกล่าวได้ โดยการทำคำพิพากษานี้ให้ องค์คณะผู้พิพากษาสามารถวินิจฉัยในประเด็นข้อพิพาทตามประเด็นที่ตนตั้งไว้ในบันทึกสรุปข้อเท็จจริงและประเด็นที่เพิ่มเติมจากการแถลงของคู่ความในวันนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกได้ และในการพิจารณาพิพากษาคดี ผู้พิพากษาศาลภาชีอากรมีอำนาจในการพิจารณาข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาชีอากรทั้งส่วนที่เป็นสารบัญญัติ หรือวิธีสบัญญัติ ทุกระดับกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศหรือคำสั่งอธิบดี รวมถึงกรณีที่ต้องหยิบยกอนุสัญญาฯ จัดทำขึ้นมาใช้บังคับก็สามารถนำมาปรับใช้ได้ โดยไม่จำกัดขึ้นอยู่กับข้อกล่าวอ้างของคู่ความเสมอไป และสามารถตรวจสอบไปถึงความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หรือความเหมาะสมในการพิจารณาเกี่ยวกับภาชีได้

5.2.5 ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำพิพากษา

เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีพิเศษในศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษของระบบศาลยุติธรรม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้คู่ความสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาศาลภาษีอากรต่อศาลฎีกาได้โดยตรง และมีการพิจารณาอุทธรณ์ในลักษณะเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป แต่อย่างไรก็ดีปัจจุบันมีการแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งให้คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ให้เป็นที่สิ้นสุด และหากต้องการยื่นฎีกาให้คู่ความฝ่ายที่ยื่นฎีกาต้องขออนุญาตจากศาลฎีกาเสียก่อน ทำให้ต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษให้สอดคล้องกับคดีแพ่งทั่วไป โดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 กำหนดให้สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์ชั้นอุทธรณ์พิเศษได้ตามบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และให้คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ชั้นอุทธรณ์พิเศษเป็นที่สิ้นสุด ในกรณีที่ต้องการฎีกาคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ชั้นอุทธรณ์พิเศษให้ขออนุญาตยื่นฎีกา และให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 27) พ.ศ. 2558 ได้กำหนดศาลฎีกาแต่งตั้งองค์คณะเพื่อพิจารณาว่าประเด็นที่มีการอุทธรณ์นั้นสมควรได้รับการพิจารณาจากศาลฎีกาหรือไม่ ซึ่งมีแนวทางกำหนดไว้ให้รับพิจารณาฎีกากำหนดไว้สำหรับคดีที่มีปัญหาเกี่ยวกับ

- (1) ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ หรือความสงบเรียบร้อยของประชาชน
- (2) เมื่อคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ได้วินิจฉัยข้อกฎหมายที่สำคัญขัดกันหรือขัดกับแนวบรรทัดฐานของคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกา
- (3) คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ได้วินิจฉัยข้อกฎหมายที่สำคัญซึ่งยังไม่มีแนวคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกามาก่อน
- (4) เมื่อคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ขัดกับคำพิพากษาหรือคำสั่งอันถึงที่สุดของศาลอื่น
- (5) เพื่อเป็นการพัฒนาการตีความกฎหมาย
- (6) ปัญหาสำคัญอื่นตามข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาที่ได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว

จากบทบัญญัติข้างต้นทำให้เห็นว่าระบบการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรจะเปลี่ยนระบบการพิจารณาจากระบบการอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลฎีกามาเป็นการอุทธรณ์ตามลำดับชั้นศาลต่อศาลอุทธรณ์ และกำหนดให้คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์เป็นที่สิ้นสุด แต่กฎหมายก็ยังเปิดโอกาสให้สามารถยื่นฎีกาคำพิพากษาต่อศาลฎีกาได้ แม้จะต้องขออนุญาตฎีกาคำพิพากษา แต่ก็เป็น การเปิด

ช่องให้คดีภาษีอากรสามารถพิจารณาคดีได้ถึง 3 ศาล ซึ่งจะทำให้คดีเกิดความล่าช้าได้ แม้ว่าระบบการอุทธรณ์คำพิพากษาศาลภาษีอากรโดยตรงต่อศาลฎีกานั้น ย่อมทำให้ศาลฎีกามีจำนวนคดีที่มากขึ้นกว่าที่จำนวนผู้พิพากษาจะรับไหวและมีผลทำให้คดีล่าช้าเป็นอย่างมาก การนำระบบการอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์มาใช้จึงน่าจะเป็นผลดีต่อการพิจารณาคดีภาษีที่อาจจะทำให้คดีเสร็จรวดเร็วมากขึ้น แต่ก็อาจมีข้อโต้แย้งได้ว่าการพิจารณาคดีโดยให้ศาลอุทธรณ์ที่ไม่ใช่ศาลสูงสุดเป็นศาลสุดท้ายย่อมทำให้เกิดข้อกังขาหรือขาดความน่าเชื่อถือไปได้ และจากทางปฏิบัติที่มีการแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในแนวทางที่ให้คำพิพากษาศาลอุทธรณ์เป็นที่สุดและใช้ระบบการขออนุญาตฎีกาคำพิพากษาแล้ว ย่อมทำให้ปริมาณคดีในศาลฎีกาลดลง แต่สำหรับคดีที่ต้องใช้ความชำนาญเป็นกรณีพิเศษเช่นคดีภาษีอากรนี้ ผู้เขียนไม่เห็นด้วยที่จะให้นำระบบการพิจารณาคดีให้คดีสิ้นสุดในชั้นศาลอุทธรณ์ และใช้การขออนุญาตฎีกาคำพิพากษามาใช้ เนื่องจากเป็นการทำให้คดีล่าช้า และทำให้คดีภาษีอากรแต่ละคดีไม่มีความเท่าเทียมกัน เพราะปัจจุบันแนวทางการกำหนดประเภทคดีที่สามารถยื่นฎีกาคำพิพากษาได้ยังไม่แน่ชัด อาจทำให้บางคดีได้รับอนุญาตให้ฎีกา แต่บางคดีอาจสิ้นสุดในชั้นอุทธรณ์โดยไม่ได้รับอนุญาตให้ฎีกาได้ ทำให้หลักประกันความเป็นธรรมในส่วนนี้เสียไป

จากการศึกษาถึงรูปแบบการระงับข้อพิพาทและการจัดรูปแบบขององค์กรศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา ก็จะพบว่าในคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดให้คู่ความยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรไปยังศาลอุทธรณ์ภาค โดยถือว่าเป็นสิทธิของคู่ความที่จะยื่นอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นคดีที่ใช้กระบวนการพิจารณาคดีแบบคดีมีโนสแอร่ ที่มีข้อจำกัดห้ามมิให้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น และหากศาลอุทธรณ์มีผลการพิจารณาเช่นไรแล้วการยื่นฎีกาต่อศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาเพื่อโต้แย้งคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์นั้น ไม่ใช่สิทธิของคู่ความที่สามารถยื่นฎีกาคำพิพากษาได้ แต่ต้องได้รับอนุญาตจากศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาเสียก่อน โดยผู้ที่ต้องการยื่นฎีกานั้นต้องยื่นคำฎีกาต่อศาลภายในระยะเวลา 90 วันนับแต่มีคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ ซึ่งศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาก็จะเป็นผู้ที่พิจารณาเองว่าคดีใดสมควรที่จะนำขึ้นสู่การพิจารณาต่อศาลสูงสุดได้ โดยสามารถแบ่งแยกหลักเกณฑ์ของคดีที่ได้รับการออกเป็น 4 ประเภทใหญ่ๆ คือ (1) คดีที่มีการพิพากษาในปัญหาข้อกฎหมายแตกต่างกันระหว่างศาลอุทธรณ์หลายศาลด้วยตัวเอง (2) เป็นคดีสำคัญในศาลอุทธรณ์ซึ่งยังไม่เคยถูกตัดสินในศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกามาก่อน (3) คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์มีความขัดแย้งจากคำพิพากษาในคดีก่อนๆ ที่เคยถูกตัดสินในศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา (4) คดีที่ปรากฏชัดแจ้งว่ามีการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในศาลอุทธรณ์ เช่นเดียว เช่นเดียวกับการพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส ไม่ว่าจะเป็คดีภาษีอากรที่พิจารณาโดยศาลปกครอง หรือศาลยุติธรรมก็ตาม หากศาลชั้นต้นของแต่ละศาลมีคำพิพากษาเป็นเช่นไรแล้ว ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลปกครองชั้นอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ในระบบของศาลยุติธรรมได้ แต่หากมีคำพิพากษาศาลอุทธรณ์แล้ว สำหรับคดีภาษีอากรที่ถูกตัดสินโดยศาลปกครองชั้นอุทธรณ์จะยื่นฎีกา

ต่อสภาแห่งรัฐเฉพาะแต่ประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังต่อไปนี้ คือ กฎเกณฑ์ของฝ่ายบริหารเป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย หรือการกระทำไม่ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายกำหนด หรือคำพิพากษาได้ถูกจัดทำโดยผู้พิพากษาซึ่งไม่มีอำนาจหรือศาลฎีกาแห่งประเทศฝรั่งเศสนั้น สำหรับคดีภาษีอากรที่ถูกตัดสินโดยศาลอุทธรณ์ในระบบศาลยุติธรรม ก็จะสามารถฎีกาได้เฉพาะแต่ในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังต่อไปนี้คือ การมีคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์มิได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายวิธีพิจารณาว่าด้วยการพิจารณาคดีหรือการมีคำวินิจฉัย (Violation des formes légales de la procédure ou de l'arrêt) คำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์เป็นการละเมิดต่อกฎหมาย (Violation de la loi) หรือคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์มีการตีความแปลความกฎหมายผิด (Fausse interpretation)

จากการศึกษาระบบการพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศส จะเห็นว่าการแก้ไขระบบการยื่นอุทธรณ์และฎีกาของระบบศาลภาษีอากรในประเทศไทยที่ถูกแก้ไขใหม่นั้นมีความใกล้เคียงกับการยื่นฎีกาในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งไม่ได้จำกัดว่าการยื่นฎีกาต่อศาลฎีกาจะต้องเป็นการฎีกาแต่เฉพาะแต่ในปัญหาข้อกฎหมายเหมือนในประเทศฝรั่งเศส ดังนี้จึงสามารถฎีกาในปัญหาข้อเท็จจริงได้ แต่เงื่อนไขในการยื่นฎีกาของประเทศไทยที่กำหนดให้ฎีกาในข้อปัญหาที่ยังไม่เคยมีแนวคำวินิจฉัยมาก่อน หรือเป็นแนวคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ที่ขัดต่อแนวคำวินิจฉัยเดิมได้ คล้ายกับประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าสำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาที่เป็นระบบกฎหมายแบบ common law ซึ่งคำพิพากษาของศาลเป็นกฎหมายที่สามารถใช้อ้างอิงและมีผลต่อคดีต่อไปได้ แตกต่างจากประเทศไทยที่ใช้ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษรที่คำพิพากษาศาลฎีกาไม่ถือเป็นกฎหมาย และคำพิพากษาในลักษณะอย่างเดียวกันอาจแตกต่างกันได้หากมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างกัน ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่กำหนดให้ศาลฎีกามีอำนาจพิจารณารับฎีกาในปัญหาข้อเท็จจริงได้นั้นเป็นสิ่งที่ไม่สมควร เพราะจะทำให้เกิดปัญหาความไม่แน่นอนขึ้นในอนาคตได้ว่าคดีบางคดีที่มีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกันแต่ศาลฎีกาอาจรับพิจารณาคดีหนึ่ง แต่อาจไม่รับพิจารณาอีกคดีหนึ่ง และข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในคดีนั้นๆ เกิดจากการสับสนในศาลชั้นต้นซึ่งเป็นไปตามแนวทางที่ศาลภาษีอากรกำหนดขึ้นสองสถานไว้ ซึ่งแตกต่างจากกรณีปัญหาข้อกฎหมายที่หากเกิดประเด็นที่ต้องตีความในปัญหาข้อกฎหมาย หรือประเด็นว่าข้อกฎหมายในมาตราเดียวกันแต่เกิดผลแตกต่างกัน จึงน่าจะมีบรรทัดฐานที่ศาลฎีกาจะใช้ในการรับฎีกาคดีภาษีอากรไว้พิจารณามากกว่า

5.2.6 ปัญหาเกี่ยวกับการบรรจุแต่งตั้ง โยกย้ายผู้พิพากษาศาลภาษีอากร

การที่ศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษ จึงสมควรที่จะมีผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะ แต่ด้วยระบบการสอบคัดเลือกผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรที่ไม่มีระบบการสอบคัดเลือกผู้พิพากษาเป็นการเฉพาะของตน แต่ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมาจากการโยกย้ายผู้พิพากษา

ศาลอื่นๆในระบบศาลยุติธรรมมาดำรงตำแหน่ง โดยการแต่งตั้งนั้นเป็นไปตามระดับอาวุโสและตามติของคณะกรรมการตุลาการ แม้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญการพิเศษแยกจากระบบศาลแพ่งทั่วไปก็เนื่องจากต้องการที่จะให้มีผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรอย่างต่อเนื่องและให้เกิดความเชี่ยวชาญ แต่เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเนื่องจากการบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลภาษีอากรที่ใช้การแต่งตั้งร่วมกับการบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลยุติธรรมอื่น โดยไม่มีการสอบบรรจุเป็นกรณีพิเศษ และการโยกย้ายของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรก็เป็นการโยกย้ายรวมกับผู้พิพากษาศาลยุติธรรมทั้งระบบ ดังนั้น ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรจึงต้องย้ายออกเมื่อครบรอบการดำรงตำแหน่งเช่นเดียวกับต้องมีการเปลี่ยนแปลงผู้พิพากษาที่ประจำอยู่ที่ศาลภาษีอากรในทุกรอบการโยกย้ายระบบดังกล่าวจึงนำมาซึ่งปัญหาเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ซึ่งย่อมกระทบต่อหลักประกันความเป็นธรรมและขัดต่อหลักการในการจัดตั้งศาลภาษีอากรได้ จึงสมควรจะมีการปรับเปลี่ยนระบบการสอบคัดเลือกเพื่อบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร และการโยกย้ายตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรเสียใหม่ จากการศึกษากระบวนการบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาของศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาปรับใช้ ดังนี้

(1) เกี่ยวกับคุณสมบัติผู้มีสิทธิเข้าสอบผู้พิพากษาศาลภาษีอากรสมควรมีอายุตั้งแต่ 35 ปีขึ้นไป และมีประสบการณ์การทำงานด้านภาษีอากร โดยรับราชการในหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีในระดับชำนาญการอย่างน้อย 5 ปี ขึ้นไป หรือหากเป็นทนายความก็ต้องเป็นทนายความอย่างน้อย 12 ปี และเคยเป็นทนายความในคดีภาษี และมีชื่อเป็นผู้ร่างคำฟ้องหรือคำให้การ หรือคำแถลงข้อเท็จจริงใดๆต่อศาล หรือเป็นผู้เข้าร่วมในการไต่สวนในชั้นการแสวงหาข้อเท็จจริงของศาล

(2) ข้อสอบที่ใช้ทดสอบความรู้ของผู้สมัครสอบนั้น สามารถแยกได้เป็น 2 ส่วน คือ ส่วนแรก เป็นส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป ได้แก่ กฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา และกฎหมายปกครองทั้งในส่วนของสารบัญญัติและวิธีบัญญัติ ส่วนที่ 2 เป็นข้อสอบเกี่ยวกับกฎหมายเฉพาะ คือ ข้อสอบเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งระบบ ไม่ว่าจะเป็นภาษีฝ่ายสรรพากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีการรับมรดก และภาษีท้องถิ่นทั้งหมด

ผู้ที่สอบผ่านการคัดเลือกให้บรรจุแต่งตั้งเป็นผู้พิพากษาศาลภาษีอากร โดยไม่จำเป็นต้องโยกย้ายไปยังศาลอื่นในระบบศาลยุติธรรม และให้ขึ้นระดับอาวุโสไปยังศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตามลำดับ

5.2.8 ปัญหาเกี่ยวกับการทะเลาะการเสียภาษีอากร

จากการศึกษาระบบการพิจารณาอุทธรณ์และการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรพบว่า ในขั้นตอนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองและการฟ้องคดีต่อศาล ไม่ถือเป็นการทะเลาะการการเสียภาษีอากรแต่อย่างใด มีผลให้ผู้เสียภาษีตกเป็นหนี้ภาษีอากรค้างทันทีตั้งแต่ไม่ชำระเงินค่าภาษีอากรตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการมีคำสั่งทะเลาะการเสียภาษีในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อันเป็นไปในลักษณะเดียวกับการมีคำสั่งทางปกครองอื่นๆทั่วไป โดยมีเงื่อนไขว่าต้องมีการนำหลักประกันไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หนังสือค้ำประกันจากธนาคาร หรือสมุดเงินฝากในจำนวนที่คุ้มค่าภาษีอากรไปวางเพื่อเป็นประกัน แต่สำหรับการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรซึ่งถือเป็นการยื่นฟ้องคดีต่อศาลอย่างหนึ่ง ประมวลรัษฎากรกลับให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งทะเลาะการเสียภาษีเช่นเดียวกับในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบกับไม่มีกฎหมายที่กำหนดอำนาจให้แก่ศาลภาษีอากรสามารถสั่งทะเลาะการเสียภาษีอากรได้ รวมทั้งยังไม่สามารถนำหลักการที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่ว่าด้วยวิธีการชั่วคราวก่อนการพิพากษามาใช้ได้ ทำให้ในกรณีนี้เสมือนว่าอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการทะเลาะการบังคับเหนือกว่าศาลภาษีอากร และหากผู้เสียภาษียายยื่นฟ้องคดีเพื่อเพิกถอนการประเมินภาษีอากรแต่อธิบดีไม่อนุญาตให้ทะเลาะการเสียภาษี ก็อาจจะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายได้

จากการศึกษามาตรการทะเลาะการเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่กำหนดให้ถือเอาการยื่นอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีหรือการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาก็ถือเป็นการทะเลาะการการเสียภาษีอากรไปในตัว แต่อย่างไรก็ดีเนื่องจากระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา แตกต่างจากระบบของประเทศไทยโดยสิ้นเชิง เพราะระบบของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นระบบที่ให้สิทธิผู้เสียภาษีที่จะเลือกว่าเมื่อถูก IRS ประเมินภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกในการที่จะนำข้อพิพาททางภาษีนั้นไปดำเนินการอย่างไรอย่างหนึ่ง โดยอาจเป็นการเข้าเจรจาไกล่เกลี่ย เพื่อชำระค่าภาษีต่อ IRS หรืออาจเลือกวิธีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ของ IRS หรืออาจเลือกที่จะฟ้องศาลภาษีอากรได้ทันที การที่ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาให้การการยื่นอุทธรณ์หรือการยื่นฟ้องคดีต่อศาลเป็นการทะเลาะการเสียภาษีโดยอัตโนมัติจึงสามารถทำได้ แตกต่างจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศไทยที่เป็นระบบอุทธรณ์บังคับ ข้อพิพาททางภาษีอากรจึงต้องเป็นไปตามกระบวนการตั้งแต่การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง ดังนั้น หากมีการนำระบบการทะเลาะการบังคับในลักษณะเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้กับประเทศไทย อาจทำให้เกิดผลเสียจากกรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะทำการโยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ และสืบเนื่องจากที่ผู้เขียนได้เคยทำการวิเคราะห์มาก่อนแล้วว่าลักษณะของคำสั่งประเมินภาษีอากรหรือกฎที่

เกี่ยวกับภาษีอากร แท้จริงเป็นคำสั่งหรือกฎหมายปกครองอย่างหนึ่ง ซึ่งหากเป็นกรณีที่มีการฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองหรือกฎหมายต่อศาลปกครอง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ประกอบระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง โดยมีเงื่อนไข 3 ประการ คือ (1) ต้องเป็นกรณีที่ศาลเห็นได้ว่ากฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดีนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย (2) การให้กฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองนั้นมีผลต่อไปจะทำให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่การเยียวยา (3) การทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองจะไม่เป็นอุปสรรคแก่การบริหารงานของรัฐหรือแก่บริการสาธารณะ ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจศาลปกครองที่จะช่วยเยียวยามาตรการบังคับทางปกครองไว้จนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาถึงที่สุด ซึ่งจะทำให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการทุเลาการบังคับทางภาษีอากรได้



บทที่ 6

บทสรุปของปัญหาและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาหลักการทั่วไปของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเงินได้ และภาษีอื่น ๆ ของประเทศไทย โดยพิจารณาประกอบกับการระงับข้อพิพาททางปกครอง และแนวทางการระงับข้อพิพาทภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส และประเทศสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าแนวทางการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของประเทศไทย มีกระบวนการและขั้นตอนในชั้นการระงับข้อพิพาทในชั้นของกรมสรรพากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลภาษีอากร โดยพบทั้งปัญหาในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ได้มีการปรับปรุงครอบคลุมในทางปฏิบัติในปัจจุบันทุกเรื่อง รวมถึงปัญหาในทางปฏิบัติที่ยังคงแตกต่างจากกระบวนการพิจารณาทางปกครองอื่นๆอยู่ ดังที่ผู้เขียนขอสรุปปัญหาและแนะนำข้อเสนอแนะ ดังนี้

6.1 บทสรุปของปัญหา

จากการศึกษาระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งในระดับกฎหมายหลัก คือ ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 รวมถึงในระดับกฎหมายลำดับรองนั้นเป็นกฎหมายที่มีการบัญญัติขึ้นใช้เป็นเวลานาน ก่อนที่ประเทศไทยจะมีพัฒนาการทางด้านกฎหมายปกครองที่เข้มข้นเหมือนกับปัจจุบัน ทำให้กฎหมายแต่ละฉบับยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับความไม่สมดุลของ บทบาทและอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานรัฐผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษี กับการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่สมควรจะได้รับ ไม่ว่าจะเป็นการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง และการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ซึ่งสามารถแยกพิจารณาเป็น 3 ส่วน ดังนี้

(1) การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งจะเริ่มกระบวนการตั้งแต่การตรวจสอบการยื่นภาษี การประเมินภาษีอากร อันเป็นจุดเริ่มต้นของข้อพิพาททางภาษีอากร และการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรเมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นมา นั้น ลำพังบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ เนื่องด้วยการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นเป็นกระบวนการพิจารณาทางปกครองอย่างหนึ่ง จึงต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ประกอบด้วย แต่ปัจจุบันยังไม่มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาหรือแนวทางการบังคับใช้กฎหมายที่ชัดเจนว่าบทบัญญัติใดบ้างในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่จะต้องนำมาใช้ประกอบกับประมวลรัษฎากรในการประเมินภาษีและ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษี เพื่อจะได้ทำการคุ้มครองสิทธิของผู้เสีย

ภาษีได้อย่างเต็มที่และไม่ให้ต่ำกว่ามาตรฐานขั้นต่ำที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และในกรณีที่บทบัญญัติมาตรา 3 ในพระราชบัญญัติข้างต้นกำหนดให้กฎหมายเฉพาะที่มีหลักประกันความเป็นธรรมในต่ำกว่าให้นำบทบัญญัติในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาบังคับใช้ แต่บทบัญญัติในมาตรา 21 ของประมวลรัษฎากรซึ่งมีลักษณะในการตัดสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ให้มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินในกรณีที่ไม่ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียกนั้นขัดแย้งต่อพระราชบัญญัติดังกล่าวนี้จึงไม่น่าจะมีผลใช้บังคับได้อีกต่อไป

(2) ในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นชั้นการทบทวนคำสั่งประเมินภาษีอากรก็ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับตัวผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ว่าการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรโดยองค์กรกลุ่มอย่างคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 30 นั้นมีปัญหาทั้งในด้านความเป็นกลางและความเชี่ยวชาญในทางภาษีเนื่องจากมีบุคคลที่ไม่ได้เกี่ยวข้องและมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยตรงมาพิจารณาอุทธรณ์ด้วย รวมถึงระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ไม่มีกำหนดไว้อย่างชัดเจนทำให้ขาดความแน่นอนว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะเสร็จสิ้นเมื่อใด ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์ที่เน้นเข้าไปก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีด้วยกัน เพราะในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่นำเงินค่าภาษีอากรไปชำระก็ย่อมตกเป็นหนี้ภาษีอากรค้างซึ่งอาจถูกอธิบดีกรมสรรพากรยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดได้ และแม้จะขอทุเลาการบังคับผู้มีอำนาจในการอนุญาตให้ทุเลาการบังคับก็คืออธิบดีกรมสรรพากรที่เป็นหนึ่งในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งจะต้องขึ้นอยู่กับดุลพินิจและหลักทรัพย์ที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องนำมาวางจนค้ำหนี้ภาษีอากรนั้นๆ ด้วย ก็ย่อมเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรเช่นกัน แต่ในทางกลับกัน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินแต่ถูกปฏิเสธกลับไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนว่าจะต้องทำการอุทธรณ์ต่อผู้ใด และสามารถนำหลักการอุทธรณ์ต่อผู้มีคำสั่งทางปกครองและผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ได้หรือไม่ การขาดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนเช่นนี้ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความสับสนได้ จึงสมควรที่จะใช้หลักการพิจารณาอุทธรณ์การขอคืนภาษีให้เป็นไปในลักษณะเดียวกันกับการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

(3) ปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลภาษีอากร จากการที่ศึกษาถึงระบบการระงับข้อพิพาทมีปัญหาว่าบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้นเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมาใช้เป็นเวลาานานมาแล้ว จึงมีปัญหาความไม่ครอบคลุมถึงลักษณะของคดีที่พิพาทที่เกิดขึ้นในทางภาษีอากร ประกอบกับการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นเพื่อพิจารณาคดีปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรมและกำหนดให้ศาล

ปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีบางประเภทที่อยู่นอกเหนืออำนาจของศาลภาษีอากร และทำให้เกิดช่องว่างในการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจใช้อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีบางประเภทของศาลปกครองเป็นเครื่องมือในการเพิกถอนการประเมินภาษีหรือประวิงเวลาในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ และด้วยระบบของศาลภาษีอากรที่เป็นหนึ่งในศาลชำนาญพิเศษในระบบของศาลยุติธรรม รวมถึงระบบการบรรจุ แต่งตั้ง และโยกย้ายผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรที่อยู่ในระบบเดียวกับศาลยุติธรรมอื่นๆ ทำให้ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรจะต้องถูกโยกย้ายไปยังศาลอื่นๆในระบบศาลยุติธรรมด้วย จึงทำให้ขาดความต่อเนื่องการพัฒนาความเชี่ยวชาญในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร รวมถึงด้วยระบบการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมที่มีระบบกล่าวหาเป็นหลักและโดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นำแนวความคิดพื้นฐานของระบบการพิจารณาคดีในระบบกล่าวหามาเป็นฐานในการพิจารณาคดีภาษีอากร ซึ่งในระบบดังกล่าวไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้กับกรณีที่คู่ความทั้งสองฝ่ายมีความรู้ความสามารถ และพยานหลักฐานเอกสารที่อยู่ในความครอบครองแตกต่างกัน แม้พระราชบัญญัติข้างต้นจะมีบทบัญญัติหลายมาตราที่ให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงได้ แต่ส่วนใหญ่ในทางปฏิบัติก็จะตกเป็นภาระของคู่ความในการนำสืบพยานหลักฐานเข้าสืบประกอบเพื่อสนับสนุนข้อกล่าวอ้างของตน ซึ่งระบบการพิจารณานี้จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเสียเปรียบ และอาจแพ็คคดีได้ง่าย และเมื่อประกอบกับบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่มีการกำหนดให้ศาลภาษีอากรสามารถใช้อำนาจในการทูลเกล้าขอเสียภาษีได้ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถทูลเกล้าขอเสียภาษีได้ในระยะเวลาที่มีการดำเนินคดีภาษีอากร

เมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 มีการเปลี่ยนแปลงระบบการพิจารณาอุทธรณ์คำพิพากษาในคดีภาษีอากรให้เป็นไปตามระบบเดียวกับคดีแพ่ง โดยเปลี่ยนจากเดิมให้ยื่นอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลฎีกาเป็นการยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางต่อศาลอุทธรณ์ชำนาญพิเศษ โดยให้คำพิพากษาศาลอุทธรณ์ชำนาญพิเศษเป็นที่สุด แต่ก็สามารถฎีกาไปยังศาลฎีกาได้หากศาลฎีการับคดีไว้พิจารณา ทำให้เกิดปัญหาว่าจากเดิมที่การพิจารณาคดีจะเสร็จสิ้นในสองชั้นศาล ก็อาจจะเป็นการพิจารณาใน 3 ชั้นศาลได้ทำให้ขาดความแน่นอนว่าคดีลักษณะใดบ้างที่จะสามารถยื่นฎีกาต่อศาลฎีกาได้

ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในปัจจุบันยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทั้งในชั้นการประเมินภาษี การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง และการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล จึงสมควรที่จะมีการปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง

(1) การปฏิรูปการประเมินภาษีอากร

ตามที่ได้วิเคราะห์ปัญหาในบทที่ 5 แล้วว่าการที่ทบบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีอากร แม้จะเป็นการใช้อำนาจทางปกครองอย่างหนึ่ง แต่ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่เก่าและถูกบัญญัติขึ้นก่อนที่จะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทำให้ไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดหลักประกันความเป็นธรรม กำหนดไว้อย่างชัดเจน รวมถึงแนวคิดที่ยังคงมองว่าผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด และหากไม่ให้ความร่วมมือก็อาจเสียสิทธิในการอุทธรณ์และการฟ้องคดีมากกว่าที่จะมองว่าการแสวงหาข้อเท็จจริงในการประเมินภาษีอากรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน และสิทธิของผู้เสียภาษีในการที่จะได้รับทราบข้อเท็จจริงที่อาจมีผลให้ตนถูกประเมินภาษีอากรนั้นเป็นสิทธิที่สำคัญเพราะเป็นสิทธิที่ผู้เสียภาษีต้องใช้เป็นฐานในการต่อสู้คดีในชั้นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไป การที่ทบบัญญัติในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในประมวลรัษฎากรยังไม่ชัดเจนเช่นนี้ย่อมเป็นผลเสียต่อทั้งผู้เสียภาษี และกรมสรรพากร เนื่องจากการที่จะต้องรอการตีความจากคำพิพากษาศาลฎีกาว่า กระบวนการคุ้มครองสิทธิที่ถูกบัญญัติในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะต้องนำมาใช้บ้าง ดังเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2747/2546 ที่ 4389/2547 และที่ 443/2549 ที่วางหลักการให้นำการแจ้งเหตุผลของคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ในการแจ้งการประเมินภาษี และการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีผลทำให้การประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย ย่อมก่อผลเสียอย่างมาก ประกอบกับที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 5 ข้อ 5.1.1.1 ว่าปัจจุบันประเด็นของการคุ้มครองสิทธิในประมวลรัษฎากรยังคงมีปัญหาว่ามีหลักเกณฑ์การประกันความเป็นธรรมที่ต่ำกว่าที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงอาจทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการใช้อำนาจประเมินภาษีว่าจะชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ในอนาคต ดังนั้น จึงเห็นสมควรที่จะมีการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนของการประเมิน ดังนี้

ประการแรก ให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 21 และมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทลงโทษตัดสิทธิไม่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษี กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ยอมมาตามหมายเรียกหรือไม่มาให้ถ้อยคำหรือปฏิเสธการให้ถ้อยคำที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด และให้กำหนดบทบัญญัติในลักษณะการกำหนดหน้าที่ให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้มีหน้าที่ในการให้ข้อเท็จจริงแก่ผู้เสียภาษี และมีหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริงต่างๆ ในลักษณะ

กระบวนการโต้สวนเพื่อหาข้อเท็จจริงในการประเมินภาษีแก่ผู้เสียภาษี รวมทั้งให้ถือเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะมีสิทธิได้รับทราบข้อเท็จจริงที่เป็นส่วนสำคัญที่ทำให้ผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษี และถือเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีจะให้ถ้อยคำหรือไม่ให้ถ้อยคำหรือแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ โดยไม่ให้ถือว่าการไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือการไม่ให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมิน ไม่เสียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษี

ประการที่สอง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนของอำนาจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน โดยนำหลักเกณฑ์ในการคุ้มครองสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองที่ถูกระบุไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บางมาตราที่สำคัญมาระบุว่ามีให้นำมาอนุโลมใช้ให้ชัดแจ้ง เช่น มาตรา 23 เพื่อให้สิทธิผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการนำทนายความเข้าพบเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับผู้เสียภาษีในกรณีที่ถูกเจ้าพนักงานประเมินเชิญเข้าพบหรือถูกหมายเรียกตรวจสอบโต้สวน มาตรา 27 สิทธิที่จะได้รับทราบว่ามีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิประการใดในการถูกประเมินภาษีอากร มาตรา 31 สิทธิในการมีสิทธิเข้าตรวจสอบเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษี

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีการประเมินภาษีอากรไว้หลายกรณี ซึ่งแม้จะเป็นข้อดีที่ได้กรมสรรพากรและเจ้าพนักงานประเมินมีความยืดหยุ่นในการใช้อำนาจเพื่อประเมินจัดเก็บภาษี แต่ในทางกลับกัน การกำหนดวิธีการประเมินที่แตกต่างกันโดยใช้กระบวนการออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการเสียภาษีมาเป็นจุดยึดโยงของอำนาจในการกำหนดกรอบของข้อเท็จจริงที่สามารถหยิบยกมาพิจารณาในการประเมินภาษีอากร รวมทั้งกำหนดกรอบระยะเวลาในการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร ย่อมทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติที่รัฐอาจเสียหายเพราะการตรวจสอบข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีบางกรณีอาจเป็นเรื่องยากและต้องใช้เวลาในการตรวจสอบหากเจ้าพนักงานประเมินปล่อยปละละเลยหรือไม่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงทั้งหลายได้ทันภายใน 2 ปี จึงไม่ได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ ก็จะทำให้รัฐเสียสิทธิในการประเมินภาษีนั่นแม้พบข้อเท็จจริงในภายหลังขึ้นมาก็ไม่สามารถใช้อำนาจประเมินภาษีได้เพราะเป็นเรื่องนอกเหนือจากที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งเป็นอำนาจการประเมินตามมาตรา 18 ไม่ใช่อำนาจตามมาตรา 20 ในส่วนของผู้เสียภาษีก็อาจได้รับความเสียหายเพราะอาจถูกกระทบสิทธิจากการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินโดยการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรภายใน 2 ปี นับแต่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 19 เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีในการตรวจสอบข้อเท็จจริงต่างๆ และทำการประเมินได้ภายใน 10 ปี

จากปัญหาที่กล่าวข้างต้นนี้เกิดจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมิน แต่กลับยึดโยงอำนาจประเมินภาษีอากรไว้กับการออกหมายเรียกผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งจากปัญหาที่กล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าอาจทำให้เกิดความเสียหาย

ทั้งต่อรัฐและประชาชนได้ ผู้เขียนจึงเห็นสมควรให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนนี้ กล่าวคือ ให้ยกเลิกบทบัญญัติที่กำหนดเงื่อนไขในการประเมินภาษีอากรโดยให้ออกหมายเรียก ตามมาตรา 19 แล้วเปลี่ยนให้การออกหมายเรียกผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นอำนาจทั่วไปของเจ้าพนักงานประเมินในการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อใช้ในการประเมินภาษีอากร และกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรได้ทุกกรณี ไม่ว่าจะเป็นการประเมินจากความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏนอกแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ตาม โดยกำหนดให้ใช้ระยะเวลา 2 ปีนับแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แต่หากเป็นกรณีที่มีเหตุจำเป็นในการต้องใช้เวลาตรวจสอบข้อเท็จจริงใดๆ อาจด้วยเหตุของข้อเท็จจริงที่สลับซับซ้อนหรือเป็นเรื่องทางเทคนิคที่ต้องใช้ความเชี่ยวชาญ ก็ให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถอนุมัติขยายระยะเวลาในการประเมินภาษีออกไปเป็น 5 ปี นับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้

(2) การปฏิรูปการแจ้งการประเมินภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งรายละเอียดใดเกี่ยวกับการประเมินแก่ผู้เสียภาษีบ้าง ดังนั้นในการแจ้งการประเมินแต่เดิมจึงมีการแจ้งแต่เพียงยอดจำนวนภาษีที่ต้องเสียแก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งในบางกรณีที่การแจ้งการประเมินนั้นมีข้อเท็จจริงที่สลับซับซ้อน หรือมีข้อเท็จจริงที่ฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินรู้เพียงแต่ฝ่ายเดียวย่อมเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินภาษีจะยกข้อเท็จจริงขึ้นกล่าวอ้างเพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทบทวนคำสั่งประเมินภาษีอากรนั้นได้ ย่อมส่งผลเสียต่อการที่อุทธรณ์ภาษีขึ้นไปโดยไม่ครบประเด็น ซึ่งการที่อุทธรณ์ขึ้นไปไม่ครบประเด็นนี้ก็จะส่งผลเสียต่อเนื่องไปยังสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรที่มีแนวคำพิพากษาวินิจฉัยมาตลอดว่า ประเด็นที่ไม่ได้ยกขึ้นกล่าวอ้างในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ไม่สามารถยกขึ้นพิจารณาในศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากเป็นประเด็นที่ยังไม่ได้รับการวินิจฉัยโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่เข้าเงื่อนไขที่ศาลภาษีอากรจะรับไว้พิจารณาได้ ต่อมาจึงมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2747/2546 ที่ 4389/2547 และที่ 443/2549 กำหนดให้การแจ้งคำสั่งประเมินภาษีอากรต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งในคำสั่งประเมินจะต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษีนั่น ซึ่งมีข้อพิจารณารายละเอียดที่ต้องแจ้งตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 37 นั้นเพียงพอหรือไม่ ซึ่งหากเปรียบเทียบกับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือที่เรียกว่า 30 – Day letter ซึ่งจะทำการแนบรายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ (Revenue Agent’s Report) ซึ่งในรายงานฉบับดังกล่าวจะประกอบไปด้วย ข้อเท็จจริงทั้งหมด เอกสารและลำดับเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งบทสรุปของความเห็นเพื่อแสดงให้เห็นว่าจากการตรวจสอบผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นเท่าใด จะทำให้เราเห็นได้ว่าการแจ้งการประเมินภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามี

ความการให้ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ผู้เสียหายสามารถใช้สิทธิได้อย่างเต็มที่ แต่หากจะนำวิธีการดังกล่าวมาใช้ในการประเมินภาษีอากรของประเทศไทยแล้วคงเป็นไปได้ยาก เพราะมีกระบวนการที่ซับซ้อน และสิ้นเปลืองทั้งทรัพยากรมนุษย์ และค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก แต่อย่างไรก็ดีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรยังคงเป็นเอกสารที่สำคัญที่จะทำให้ผู้เสียหายได้รับทราบถึงเหตุผลที่ตนถูกประเมินภาษี และสมควรต้องทราบข้อเท็จจริงและเอกสารต่างๆที่เจ้าพนักงานประเมินใช้สำหรับประเมินภาษีของตน จึงสมควรแก้ไขประมวลรัษฎากรโดยกำหนดให้หนังสือแจ้งการประเมินภาษีนอกจากข้อความที่กำหนดไว้ในมาตรา 37 แล้ว สมควรระบุข้อความและแนบเอกสารเพิ่มเติม ดังนี้

(1) รายละเอียดเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือข้อพิพาทที่ต้องยกขึ้นในการพิจารณาอุทธรณ์ มิเช่นนั้นจะเสียสิทธิในการฟ้องคดี ต่อศาลภาษีอากร

(2) สำเนารายงานการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งแสดงเหตุผลที่ต้องเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินภาษี

(3) บันทึกถ้อยคำหรือเอกสารต่างๆที่เจ้าพนักงานประเมิน รวบรวมจากบุคคลภายนอก หรือจากแหล่งอื่นนอกจากที่รวบรวมจากผู้เสียหาย และผู้เสียหายยังไม่เคยได้ตรวจสอบหรือได้รับจากเจ้าพนักงานประเมิน

หากมีการระบุรายละเอียดและแนบเอกสารดังกล่าวข้างต้นเพิ่มเติมแล้ว ย่อมเป็นหลักประกันความเป็นธรรมให้ผู้เสียหายได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนและทราบถึงเหตุผลที่ทำให้ตนถูกประเมินภาษี เพื่อจะเป็นฐานในการทำคำอุทธรณ์และข้อโต้แย้งได้ครบทุกประเด็น และไม่เสียสิทธิในการฟ้องคดี ต่อศาลภาษีอากร

(3) การปฏิรูประบบการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดกระบวนการทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน โดยกำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบไปด้วยตัวแทนจากรมสรรพากร ตัวแทนจากกรมการปกครอง และตัวแทนจากสำนักงานอัยการสูงสุด ซึ่งจากสัดส่วนในการเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเห็นได้ว่า สัดส่วนของผู้ที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีโดยตรงคือกรมสรรพากรนั้น มีน้อยกว่าหน่วยงานอื่นซึ่งไม่ใช่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรโดยตรง อาจก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ ได้แก่ (1) ปัญหาด้านความเชี่ยวชาญ ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นตัวแทนจากสำนักงานอัยการ และกรมการปกครองย่อมมีความเชี่ยวชาญด้านการทำงานอื่น ซึ่งเป็นไปตามสายงานการปฏิบัติของวิชาชีพนั้นๆ ไม่ใช่ด้านภาษีโดยตรง การเข้าร่วมพิจารณาอุทธรณ์ในรูปของคณะกรรมการจึงไม่ได้เสริมความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด (2) ด้านความรวดเร็วในการพิจารณาอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ทางภาษีที่กำหนดในรูปแบบของคณะกรรมการ แม้โดยวัตถุประสงค์จะเป็นไปเพื่อความรอบคอบในการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ในทางกลับกันสิ่งที่ตามมาคือความล่าช้าในการพิจารณา ประกอบกับประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาสำหรับการ

พิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดนี้ไว้ ทำให้ขาดกรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ว่าสมควรจะพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อใด และ (3) ความเป็นธรรมในการพิจารณาอุทธรณ์ แม้การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการจะดูเหมือนมีความเป็นธรรมมากกว่าการพิจารณาโดยบุคคลเดียวก็ตาม แต่ในทางกลับกันการกำหนดสัดส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่ใช่หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีอากรโดยตรงมากกว่าหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บโดยแท้ ย่อมก่อความไม่เป็นธรรมต่อหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน ประกอบกับการศึกษาถึงการพิจารณาอุทธรณ์ทางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้ IRS พิจารณาอุทธรณ์โดยฝ่ายพิจารณาอุทธรณ์ของ IRS เอง เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ทางภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศสที่จะให้หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงผู้เดียว ซึ่งคล้ายกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ในด้านคำสั่งทางปกครองประเภทอื่นๆ ในประเทศไทย ที่ส่วนใหญ่จะกำหนดให้ผู้บังคับบัญชาของผู้ออกคำสั่งทางปกครองเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เพื่อทบทวนคำสั่งทางปกครองในหน่วยงานของตนเอง ดังนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าการกำหนดรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรไม่เหมาะสม จึงสมควรเสนอให้มีการกำหนดผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในลักษณะเดียวกับประเทศฝรั่งเศส คือให้อธิบดีกรมสรรพากรที่เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ แต่กำหนดให้สามารถมอบอำนาจให้หัวหน้าหน่วยงานสรรพากรส่วนภูมิภาค หรือสรรพากรจังหวัด เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทน โดยสมควรกำหนดผู้พิจารณาอุทธรณ์ในชั้นนี้เป็น 2 ระดับ ตามหลักการในการพิจารณาคัดค้านของผู้แทนอธิบดีกรมสรรพากรมาใช้ กล่าวคือ กรณีที่เป็นการประเมินภาษีที่มีทุนทรัพย์ไม่สูงมาก ให้หัวหน้าหน่วยงานสรรพากรจังหวัดเป็นผู้มีอำนาจพิจารณา แต่ถ้าเป็นการประเมินภาษีที่มีทุนทรัพย์สูง ก็กำหนดให้หัวหน้าสรรพากรภาค เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ โดยกำหนดกระบวนการให้ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ยื่นคำอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำสั่งประเมินภาษี โดยให้ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นผู้ประเมินภาษีโดยตรง และกำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการรวบรวมข้อเท็จจริงในสำนวน และส่งคำอุทธรณ์พร้อมสำนวนการประเมินภาษีรายที่มีการอุทธรณ์ไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยเร็วที่สุดนับแต่ได้รับคำอุทธรณ์ ประกอบกับให้นำระยะเวลาและวิธีการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบของประเทศฝรั่งเศส มาใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กล่าวคือ ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน ซึ่งจะสอดคล้องกับระยะเวลาสูงสุดของระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หากผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาไม่แล้วเสร็จให้ถือว่าเป็นการยกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี และมีคำสั่งยืนตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน รวมทั้งให้มีผลเป็นการลบล้างคำสั่งประเมินภาษีเดิมของผู้เสียภาษี และให้ถือว่ามีการออกคำสั่งประเมินภาษีใหม่ นับแต่วันรุ่งขึ้นนับแต่ครบกำหนด 90 วันข้างต้น หากต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มก็ให้เริ่มคิดตั้งแต่วันที่ถือเป็นการยกอุทธรณ์นี้ และให้สิทธิผู้เสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินได้ทันทีนับแต่วันถือว่ามี การยกอุทธรณ์

สำหรับกรณีการอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนเงินค่าภาษีอากรทั้งยังมีปัญหาทั้งในบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ได้กำหนดให้ต้องมีการอุทธรณ์ส่งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เมื่อถือคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งจึงยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติว่าจะต้องอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ เพราะตามคำพิพากษาศาลฎีกาในบางคำพิพากษาก็ยังคงให้สามารถฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ ซึ่งขัดกับหลักการพิจารณาของคำสั่งทางปกครอง และไม่เป็นไปแนวทางเดียวกันกับกรณีการประเมินภาษีอากร ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีได้ ผู้เขียนเห็นว่า สมควรที่จะแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินให้ชัดเจนว่าหากมีคำขอคืนแล้วกรมสรรพากรปฏิเสธไม่คืนค่าภาษีอากร ให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์โดยให้ดำเนินการในลักษณะเดียวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีตามที่ผู้เขียนเสนอไว้ข้างต้น

6.2.2 การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

(1) อำนาจศาลของศาลภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กำหนดอำนาจศาลของศาลภาษีอากรให้พิจารณาคดีไว้ในมาตรา 7 ซึ่งไม่ครอบคลุมคดีพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรทุกกรณี ประกอบกับตั้งแต่มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นมา ทำให้คดีพิพาทบางประเภทเกิดปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรหรือศาลปกครองกันแน่ เช่น คดีฟ้องขอเพิกถอนกฎซึ่งแม้บทบัญญัติของกฎหมายนั้นจะระบุไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครอง แต่หากกฎดังกล่าวมีความเกี่ยวเนื่องกับการประเมินภาษีโดยตรง อาจก่อให้เกิดปัญหาในกรณีที่ผู้เสียภาษีอาจใช้วิธีการฟ้องคดีเพื่อเพิกถอนกฎเพื่อให้มีผลกระทบต่อกรประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้ อันเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกเสนอข้อพิพาทต่อศาลใดศาลหนึ่งได้ หรือกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอำนาจในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยมิชอบ ซึ่งเป็นคดีที่สมควรจะอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรที่จะได้ทำการตรวจสอบการใช้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยตรง แต่ในทางปฏิบัติคดีประเภทนี้กลับไม่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร แต่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง หรือศาลแพ่ง จึงเห็นได้ว่าการที่มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดประเภทคดีของศาลภาษีไม่ครอบคลุมก็เกิดปัญหาที่ต้องตีความถึงเขตอำนาจของศาลภาษีอากร จึงสมควรที่จะแก้ไขมาตรา 7 ให้ครอบคลุมถึงคดีที่เกี่ยวกับการเพิกถอนกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรทั้งหมด หรือ กระบวนการบังคับทางภาษีอากรที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรทั้งหมด และ ยังรวมถึงคดีอื่นที่อาจทำให้มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรทั้งหมด

(2) เงื่อนไขการฟ้องคดีและการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร

เหตุผลหนึ่งของผู้เสียภาษีอากรบางรายใช้กระบวนการเปลี่ยนแปลงวัตถุแห่งคดีในการฟ้องคดี เช่น เมื่อถูกประเมินภาษี แต่ผู้เสียภาษีเลือกที่จะฟ้องเพื่อเพิกถอนกฎที่เป็นฐานอำนาจแห่งการออกคำสั่งประเมินภาษีนั่นต่อศาลปกครอง มากกว่าที่จะยื่นฟ้องเพื่อเพิกถอนการประเมินภาษีโดยตรงต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากการเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นระยะเวลาในการฟ้องคดี ค่าธรรมเนียมศาล และกระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรไม่เอื้อต่อการพิจารณาคดีของบุคคลสองฝั่งที่มีฐานะและความเชี่ยวชาญแตกต่างกัน ซึ่งบางกรณีทำให้คู่ความฝ่ายผู้เสียภาษีเสียเปรียบในการต่อสู้คดีโดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

ประการแรก ระยะเวลาการฟ้องคดีภายใน 30 วันนับแต่ได้รับผลการวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเวลาที่น้อยเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับคดีเกี่ยวกับการฟ้องเพื่อเพิกถอนกฎหรือคำสั่งในทางปกครองอื่นที่กำหนดให้ยื่นฟ้องภายใน 90 วัน

ประการที่สอง ค่าธรรมเนียมศาลที่มีการให้ใช้บัญชีท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยเรียกค่าธรรมเนียมศาลในอัตราร้อยละ 2 ของจำนวนภาษีที่ถูกประเมิน และแยกรายการคำสั่งประเมินไปแต่ละรายการประเมินออกจากกัน ทำให้กรณีที่ถูกประเมินภาษีเป็นจำนวนหลายรายการอาจเสียค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนมาก ซึ่งแตกต่างจากคดีปกครองที่หากเป็นการฟ้องคดีเพื่อเพิกถอนกฎหรือคำสั่งแล้ว คดีประเภทนี้ไม่มีค่าธรรมเนียมศาล ซึ่งเป็นเหตุจูงใจหนึ่งที่ทำให้มีผู้นำคดีภาษีอากรมาฟ้องต่อศาลปกครอง

ประการที่สาม กระบวนพิจารณาคดีที่แตกต่างกันของทั้งสองศาล โดยกระบวนการพิจารณาคดีของศาลปกครองที่กำหนดให้ศาลเป็นผู้มีอำนาจในการไต่สวนหาข้อเท็จจริงเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาคดีของศาล แม้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จะกำหนดกระบวนการพิจารณาที่ให้อำนาจศาลภาษีอากรกลางในการเรียกเอกสารหรือแสวงหาข้อเท็จจริงมากกว่ากระบวนการพิจารณาความทางแพ่งอื่นๆก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติเนื่องด้วยระบบของศาลภาษีอากรที่เป็นหนึ่งในระบบของศาลยุติธรรม การบรรจุแต่งตั้งผู้พิพากษาจึงเป็นไปในแนวทางเดียวกับการบรรจุ แต่งตั้งและโยกย้ายผู้พิพากษาในศาลยุติธรรมอื่น ซึ่งระบบดังกล่าวไม่เอื้ออำนวยให้เกิดความเชี่ยวชาญในการพิจารณาคดีภาษีได้ จึงยากที่จะใช้อำนาจของตนในการเรียกเอกสารหรือแสวงหาข้อเท็จจริงอื่นที่อยู่นอกเหนือจากที่ปรากฏในสำนวน ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจึงยึดหลักการพิจารณาคดีในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลักในการพิจารณาคดีภาษีอากร กล่าวคือให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายเป็นผู้นำเสนอพยานหลักฐานเข้าสู่สำนวนในลักษณะการพิจารณาคดีในระบบกล่าวหา ซึ่งในระบบดังกล่าวนี้เป็นระบบพิจารณาคดีที่ให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายมีหน้าที่นำเสนอพยานหลักฐานของตนเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงของตนตามภาระการพิสูจน์ที่ศาลกำหนดให้ จึงไม่เหมาะสมกับการพิจารณาคดีภาษีอากรที่ฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีความเชี่ยวชาญ และมีเอกสารหลักฐานต่างๆในความครอบครอง กับอีกฝ่าย

หนึ่งที่เป็นผู้เสียหายที่ต้องทำการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อนำมาต่อสู้กับหน่วยงานของรัฐเอง จึงทำให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่ากระบวนการพิจารณาของศาลปกครองน่าจะสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายได้มากกว่า

ในการแก้ปัญหาส่วนนี้ในทางปฏิบัติสามารถแก้ไขได้ 2 วิธีการ

วิธีการแรก แก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 โดยกำหนดให้สามารถนำพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ไปใช้โดยอนุโลม แต่วิธีการนี้ย่อมทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในกระบวนการพิจารณาที่จะต้องใช้เวลาในการวางหลักการว่าสมควรจะนำขั้นตอนใดไปบังคับใช้บ้าง ซึ่งน่าจะไม่เหมาะสม

วิธีการที่ 2 คือการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 โดยนำบทบัญญัติในลักษณะเดียวกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ไปกำหนดไว้เพื่อให้เกิดกระบวนการแบบไต่สวนเต็มรูปแบบของศาลภาษีอากร โดยข้อกำหนดที่ควรจะไปบัญญัติไว้ให้ชัดเจนนั้นผู้เขียนเห็นว่าควรเป็นไปตามข้อเสนอที่ผู้เขียนได้เสนอไว้ใน บทที่ 5 ข้อ 5.2.4

แต่สำหรับการพิจารณาคดีในชั้นการอุทธรณ์ของคดีภาษีอากรนั้น แม้ในปัจจุบันจะมีการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กำหนดให้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางต่อศาลอุทธรณ์ชั้นอุทธรณ์พิเศษ และยังเปิดโอกาสให้ยื่นฎีกาคำพิพากษาได้ แต่จะต้องขออนุญาตยื่นฎีกาโดยศาลฎีกาจะเป็นผู้พิจารณาว่าสามารถรับฎีกานั้นๆ ไว้พิจารณาได้หรือไม่ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามิประเด็นปัญหาอยู่ 2 ประการ คือ

ประการแรก การแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ที่ทำให้จากเดิมอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ซึ่งจะทำให้มีการพิจารณาคดีภาษีอากรอากรที่มีการพิจารณา 2 ระบบชั้นศาลและคดีจะสิ้นสุดในการพิจารณาของศาลฎีกาอย่างแน่นอน แต่เมื่อมีการแก้กฎหมายใหม่แล้วกลายเป็นว่า การพิจารณาคดีภาษีอากรอาจจะถูกพิจารณาโดย 2 หรือ 3 ชั้นศาลก็ได้ และคดีอาจถึงที่สุดที่ชั้นศาลอุทธรณ์ หรือศาลฎีกา ก็ได้แล้วแต่ศาลฎีกาจะรับคดีนั้นไว้พิจารณาหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้ขาดความแน่นอนว่าคดีจะถึงที่สุดที่ชั้นศาลใด

ประการที่สอง การที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 กำหนดให้นำเงื่อนไขการยื่นฎีกาคำพิพากษาและหลักเกณฑ์เงื่อนไขคดีที่สามารถฎีกาคำพิพากษาตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 27) พ.ศ. 2558 มากำหนดใช้ในการฎีกาคำพิพากษา ทำให้คดีที่สามารถยื่นฎีกาได้นั้นเป็นได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ในแนวทางเดียวกันกับการยื่นฎีกาต่อศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา แต่ด้วยระบบกฎหมายของประเทศไทยที่แตกต่างจากระบบกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาทำให้ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่ศาลฎีกาสามารถพิจารณาให้รับฎีกาในปัญหาข้อเท็จจริงได้อาจทำให้เกิดความไม่แน่นอนใน

อนาคตเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของศาลฎีกา และหากศาลฎีกาไม่มีรูปแบบหรือวิธีการกลั่นกรองคดีที่สามารถรับฎีกาไว้ดีเพียงพอ ก็จะทำให้คดีที่ขึ้นสู่ศาลฎีกามีจำนวนมากและไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการลดปริมาณคดีของศาลฎีกา

จากปัญหาทั้งสองประการข้างต้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการจัดรูปแบบของศาลในการพิจารณาคดีภาคีอากรในรูปแบบใหม่นั้นทำให้เกิดปัญหาความไม่แน่นอนขึ้นหลายประการตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จึงเสนอแนะให้นำรูปแบบการอุทธรณ์คำพิพากษาศาลฎีกาโดยตรงต่อศาลฎีกากลับมาใช้ น่าจะเป็นประโยชน์มากกว่า แต่สำหรับกรณีที่มีการแก้ไขกฎหมายในการฎีกาคำพิพากษาเป็นไปตามหลักการในปัจจุบันแล้ว ผู้เขียนก็มีความเห็นว่า สมควรกำหนดเงื่อนไขการฎีกาคำพิพากษาไว้ให้ฎีกาคำพิพากษาในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้นเช่นเดียวกับการยื่นฎีกาต่อศาลฎีกาหรือสภาแห่งรัฐของประเทศฝรั่งเศส แต่ให้กำหนดว่าปัญหาข้อกฎหมายที่สามารถยื่นฎีกาได้นั้นจะต้องเป็นข้อกฎหมายที่ยังไม่เคยถูกตีความโดยศาลฎีกา หรือกรณีที่มีแนวคำพิพากษาที่ตีความหรือวินิจฉัยข้อกฎหมายนั้นแตกต่างกันทั้งที่มีข้อเท็จจริงเหมือนกัน และข้อกฎหมายนั้นจะต้องเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะ จึงจะสามารถยื่นฎีกาคำพิพากษาได้

(3) ปัญหาเกี่ยวกับการทูลเกล้าฯ เลิกฎีกา

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจพิจารณาออกคำสั่งทูลเกล้าฯ เลิกฎีกาอากรได้ทั้งในชั้นการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในชั้นการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาอากร ทำให้มีปัญหาที่ต้องพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวเหมาะสมหรือไม่ เพราะอธิบดีกรมสรรพากรแม้จะเป็นหัวหน้าของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรแต่การที่ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการทูลเกล้าฯ เลิกฎีกาอากรในชั้นการพิจารณาคดีของศาล แม้ขั้นตอนการดำเนินการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรจะล่วงเลยและเกินกว่าชั้นการพิจารณาของอธิบดีกรมสรรพากรแล้วก็เป็นสิ่งที่ไม่สมควรเพราะการที่ผู้เสียภาษีนำคดีมาสู่ศาลก็โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะโต้แย้งการใช้อำนาจของกรมสรรพากรหรืออธิบดีกรมสรรพากรอยู่แล้ว จึงไม่สมควรที่จะให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจทูลเกล้าฯ เลิกฎีกาสำหรับคดีภาคีอากรที่ขึ้นสู่การพิจารณาคดีของศาลแล้ว แต่จากบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีภาคีอากร พ.ศ.2528 ที่ไม่ได้กำหนดอำนาจให้ศาลฎีกาอากรสามารถมีคำสั่งทูลเกล้าฯ เลิกฎีกาอากรทำให้ปัจจุบันศาลฎีกาอากรยังไม่มีอำนาจในการที่จะมีคำสั่งทูลเกล้าฯ เลิกฎีกาอากรได้ และลักษณะของคำสั่งประเมินภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครอง ดังนี้ จึงไม่สามารถอนุโลมเอาหลักการคุ้มครองชั่วคราวก่อนการพิพากษาในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ได้ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก ในส่วนนี้จึงเป็นปัญหาที่บทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีภาคีอากร พ.ศ.2528 ที่ไม่เหมาะสมและไม่มีความชัดเจน ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นสมควรที่จะกำหนดให้นำหลักการทูลเกล้าฯ บังคับคำสั่งทางปกครองที่ถูกกำหนดไว้ในระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 โดยกำหนดให้ศาลฎีกาอากรมีอำนาจ

พิจารณาและมีคำสั่งทุเลาการเสียภาษีอากรสำหรับคดีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว โดยให้พิจารณาเงื่อนไข 3 ประการ คือ

(1) ต้องเป็นกรณีที่ศาลเห็นได้ว่าคำสั่งประเมินภาษีอากรที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดีนี้น่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย

(2) การปล่อยให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างต่อไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงยากแก่การเยียวยา เช่น การปล่อยให้อธิบดีทรัพย์สินที่มีมูลค่ามากกว่าจำนวนค่าภาษีอากรค้างเป็นจำนวนมาก หรือหากปล่อยให้ขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยของผู้เสียภาษีอากรยอมทำให้สามารถจะเยียวยาให้กลับมาได้

(3) ศาลอาจกำหนดให้นำหลักประกันเท่าจำนวนที่คຸ້ມหนี้ภาษีมาวางเป็นประกันการชำระหนี้ต่อศาลได้ และหากคดีถึงที่สุดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอยู่ก็ให้กรมสรรพากรสามารถยึดทรัพย์ที่เป็นหลักประกันต่อศาลได้เช่นกัน แต่ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรได้อนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีในชั้นการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วหากศาลมีคำสั่งให้ทุเลาการเสียภาษีอีกก็ให้โอนหลักทรัพย์ที่วางเป็นหลักประกันต่ออธิบดีกรมสรรพากรมาเป็นหลักประกันของศาลได้เช่นกัน

บรรณานุกรม

หนังสือและบทความในหนังสือ

- จรัญ ภัคดีธนากุล. คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์. กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. กรุงเทพมหานคร : จีรรัชการพิมพ์,
2540.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. ประมวลรัษฎากร (ฉบับมีคำอธิบายย่อและ
คำพิพากษาศาลฎีกาย่อ). พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center,
2554
- _____ . คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- บรรเจิด สิงคนดี. หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์
วิญญูชน, 2548.
- ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม,
2542.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา. ปัญหาการยื่นบัญชีระบุนุพยานทางปฏิบัติคดีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร :
บริษัท ประยูรวงศ์ จำกัด, 2532.
- วิวัฒน์ สุวัฒน์สังข์ และคณะ. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ แนวทางการพัฒนาระบบวิธีพิจารณาความ
ในศาลภาษีอากร .ศาลภาษีอากรกลาง .2553
- ฤทัย หงส์ศิริ. ศาลปกครองและการดำเนินคดีในศาลปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนัก
อบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. กฎหมายปกครอง ภาคทั่วไป. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติราษฎร์, 2554.
_____ . วิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ : ศึกษาเปรียบเทียบกรณีของศาลรัฐธรรมนูญ
ต่างประเทศกับศาลรัฐธรรมนูญไทย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546.
- วรรณชัย บุญบำรุง ธนกฤต วรณัชชากุล สิริพันธ์ พลรบ. หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความ
แพ่ง เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2556.

วรรณชัย บุญบำรุง และคณะ. หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เล่ม 2. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2554.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4 .กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเมนท์ จำกัด, 2556.

_____. คำอธิบายกฎหมายท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3 .กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551.

สาธิต รังคสิริ. วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. การอบรมหลักสูตรผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง รุ่นที่ 16 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2555.

สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองของสิทธิผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552

สุธรรม จุลิรัชนิกร และ ประเสริฐ โทลั่วประดิษฐ์ . รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ ปัญหาการทุเลาการชำระหนี้ภาษี. ศาลภาษีอากรกลาง

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. “การดำเนินคดีภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส.”ใน หนังสือรวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 1. หน้า111.กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2537.

_____. กฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 2.กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552.

อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร. แนวทางการพัฒนาระบบการคัดเลือก แต่งตั้งและโยกย้ายผู้ที่จะมาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร. การอบรมหลักสูตรผู้พิพากษาผู้บริหารในศาลชั้นต้น รุ่นที่ 10 สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2555..

บทความ

กัมปนาท บุญรอด และ ศิริพร ปิตุรักษ์พงษา. “อุทธรณ์ให้เป็นระบบ ครบประเด็นสิทธิประโยชน์.” สรรพกรสารสิน ,ปีที่ 60 ฉบับที่ 9 (กันยายน 2556) : 72-116

กัมปนาท บุญรอด. “เจาะปัญหา จับประเด็น การถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน ตอนที่ 1.” สรรพกรสารสิน ,ปีที่ 60 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์ 2556) : 16-45.

_____. “เจาะปัญหา จับประเด็น การถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน ตอนจบ.” สรรพกรสารสิน ,ปีที่ 60 ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2556) : 33-68

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ใช้บังคับกับการประเมินและการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเพียงใด.” ตุลพาท, ปีที่ 59 เล่มที่ 1 (มกราคม-เมษายน 2555) : 157-173

ชาญชัย แสวงศักดิ์. “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส.” วารสารกฎหมายปกครอง, เล่ม 9 ตอน 1 (เมษายน 2533) : 173

ชาญชัย แสวงศักดิ์. “ผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส.” วารสารกฎหมายปกครอง, ปีที่ 38 ฉบับที่ 8, (เมษายน 2525) : 30-51

ธนกร วรปรัชญากุล. “บทบาทของผู้พิพากษาในด้านการค้นหาความจริงตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง.” บทบัญญัติ, เล่ม 59 ตอน 3, (2546) : 9

ประกาศ คงเอียด. “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร.” บทบัญญัติ, เล่ม 59 ตอน 3 (กันยายน 2546) : 104-174

ปาลีรัฐ ศรีวรรณพฤษ. “การปฏิรูปวิธีพิจารณาคดีปกครองฝรั่งเศส: การพิจารณาคดีโดยตุลาการนายเดียว” วารสารวิชาการศาลปกครอง, ปีที่ 15 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มีนาคม 2558) : 78

ปิยภรณ์ ชัยวัฒน์. “การปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางปกครองของประเทศฝรั่งเศส.” วารสารวิชาการศาลปกครอง, ปีที่ 15 ฉบับที่ 1, (มกราคม-มีนาคม 2558) : 26

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส.” สรรพกรสาร, ปีที่ 38 ฉบับที่ 8, (สิงหาคม 2534) : 84

วิทยานิพนธ์

ไกรภพ ภัทรศิษไพศาล. “ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.

คิงงาม คงตระกูล. “ระบบไต่สวนในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองของไทย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

นิภาภัทร ขาดิขานี. “กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีสรรพสามิตโดยฝ่ายปกครอง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

พรพรรณฯ สิงขรบุตร. “ปัญหาภาษีเงินได้เชิงสันนิษฐานตามมาตรา 49 เปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

ภาคภูมิ อุทัยรัตน์. “มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์
มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549.

รัฐปกรณ์ นิภานันท์. “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเปรียบเทียบกับ
ประเทศอังกฤษ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547

วภูววรรษ ดีประชา. “การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

วรรณัฐ หัวใจเจริญ. “ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้านำเข้า.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

วิภา ปิ่นวีระ. “บทบาทของศาลในการพิจารณาคดีอาญา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

วีระยุทธ สัจพันโรจน์. “วิธีพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรศึกษาเปรียบเทียบ: วิธีพิจารณาคดีในศาล
ปกครอง.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

สรารัฐ ภัคดีวิไลเกียรติ. “อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย.”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547

Book

Harvard Law School. World Tax Series Taxation in France. Chicago : Commerce
Clearing House Inc, 1966.

John C. Chommie. Federal Income Taxation. Secondt Edition. Minnesota : West, 1973

Leandra Lederman. and Stephen W. Mazza. Tax Controversies: Practice and
Procedure. second Edition. New Jersey : Matthew Bender & Company, Inc, 2002.

Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, and Ronald B. Rubin. Tax Procedure and Tax
Fraud. second Edition, Minnesota : West, 1987.

Robert E. Meldman, and Thomas E. Mountin. Federal Taxation Practice and
Procedure. Chicago : Commerce Clearing House, Inc, 1983.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

สุพัตรา สีสสม อนันตพงศ์. “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลอาชญากรรมของสหรัฐอเมริกากับศาลอาชญากรรมกลางของไทย.” <http://elib.coj.go.th/Article>, 2 กุมภาพันธ์ 2558

ศาลอาชญากรรมกลาง. ระบบองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีในศาลอาชญากรรมกลาง. <http://elib.coj.go.th>, 2 กุมภาพันธ์ 2558,

ปิยาภรณ์ ชัยวัฒน์. “การอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองของฝรั่งเศส.” http://intranet2.admincourt.go.th/02office/office1/new_version/artical/10 สิงหาคม 2558

ประภาศ คงเอียด. “ปัญหาการคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินในคดีอาชญากรรม” <http://elib.coj.go.th/Article>, 2 กุมภาพันธ์ 2558

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “การอุทธรณ์คดีอาชญากรรม” <http://elib.coj.go.th/Article>, 2 กุมภาพันธ์ 2558

เอกสารที่เกี่ยวข้อง

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ.2550

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 113/2545 เรื่อง กำหนดสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร