



บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครอง สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21

21st Century Tax Court's Role in the Protection of Taxpayers' Rights

รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์

เสนอต่อ ศาลภาษีอากรกลาง

โดย สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครอง สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21

21st Century Tax Court's Role in the Protection of Taxpayers' Rights

รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์

เสนอต่อ ศาลภาษีอากรกลาง

โดย สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง

บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21

พิมพ์ครั้งที่ 1 : กันยายน 2552

© สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติ

จำนวนพิมพ์ 500 เล่ม

ผู้ว่าจ้างให้ทำการวิจัย :

ศาลภาษีอากรกลาง

ถนนรัชดาภิเษก แขวงจอมพล เขตจตุจักร กรุงเทพฯ 10900

ที่ปรึกษางานวิจัย :

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (TURAC)

เลขที่ 2 อาคารอนกประสงค์ ชั้น 7 ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200

คณะผู้วิจัย :

รองศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ตีรคุณโชติ (หัวหน้าคณะผู้วิจัย)

ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์

ศาสตราจารย์ ดร.บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ

รองศาสตราจารย์ ดร.ชนินทร์ มีโกศล

ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ

พิมพ์ที่

โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์

นายธีระ เจริญชัยอักษรณ ผู้พิมพ์ผู้โฆษณา โทร. 0-2411-1523, 0-2412-6552

บทคัดย่อ

บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นมีปัญหาหลายประการ และเริ่มมีกระแสเรียกร้องเกี่ยวกับประสิทธิภาพของศาลภาษีอากรอย่างสูงทั้งในและต่างประเทศ วัตถุประสงค์ของงานวิจัยนี้มี 4 ประการ คือ ประการที่หนึ่ง ศึกษาวิเคราะห์แนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร และบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศคู่ค้าที่สำคัญของไทย 4 ประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น ประการที่สอง ศึกษาวิเคราะห์สภาพของปัญหาในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรของประเทศไทย ประการที่สาม ศึกษาวิเคราะห์ผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรจากกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรของประเทศไทย ประการที่สี่ ศึกษาและวิเคราะห์บทบาทของศาลภาษีอากรต่อการอำนวยความสะดวก และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เปรียบเทียบแนวทางและทางเลือกอื่นในการแก้ไขปัญหา รวมทั้งจัดทำข้อเสนอแนะเพื่อเสริมสร้าง และพัฒนาขีดความสามารถของศาลภาษีอากร

คณะผู้วิจัยได้กำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรได้รับการคุ้มครองโดยศาลภาษีอากร โดยอ้างอิงตามรายงานของ OECD ในปี 1990 เรื่อง Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries รวมทั้งสิ้น 6 สิทธิ อันได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง สิทธิในการอุทธรณ์ สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน สิทธิส่วนบุคคล และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ และเพื่อศึกษาวิจัยบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิทั้ง 6 ประการดังกล่าว คณะผู้วิจัยได้ใช้การวิจัยเชิงคุณภาพประกอบกับการวิจัยเชิงปริมาณ โดยสำรวจปัญหา และจัดทำคำถาม ที่เกี่ยวกับความพึงพอใจต่อการคุ้มครองสิทธิต่าง ๆ ข้างต้น แล้วนำไปสอบถามทั้งในเชิงกว้างและเชิงลึกกับผู้มีส่วนได้เสียในกลุ่มต่าง ๆ ได้แก่ ศาลภาษีอากร หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง พนักงานอัยการ ผู้ประกอบการทั้งไทยและต่างประเทศ ประชาชนผู้มาใช้บริการของศาลภาษีอากร สำนักงานที่ปรึกษากฎหมาย สมาคมหอการค้าจังหวัด แล้วนำข้อมูลที่ได้มาประมวลผลด้วยวิธีการทางสถิติเชิงบรรยาย เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ของกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรและประสิทธิภาพของศาลภาษีอากรที่มีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากร แล้วจัดทำข้อเสนอแนะโดยศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลในต่างประเทศทั้งสี่ประเทศเป็นหลัก

จากการศึกษาวิจัย พบว่าปัญหาอุปสรรคสำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ฝ่ายต่าง ๆ เห็นตรงกันเป็นส่วนใหญ่ ได้แก่ กระบวนการยุติธรรมที่ล่าช้ายาวนาน มีค่าใช้จ่ายสูง การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่จำเป็นโดยผู้เสียภาษีอากรทำได้ยาก ศาลภาษีอากรยังมีบทบาทในลักษณะเชิงรุกน้อยเกินไป และยังมีปัญหาเกี่ยวกับกลไกในการสร้างความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร การแก้ไขปัญหาและอุปสรรคเหล่านี้จำเป็นต้องอาศัยมาตรการเชิงกฎหมายประกอบกันไปกับมาตรการเชิงบริหารด้วย มาตรการสำคัญ

ในประการแรกได้แก่ ในส่วนของศาลภาษีอากรจำเป็นต้องปรับปรุงเพื่อเพิ่มขีดความสามารถของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยเพิ่มความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร โดยวิธีการต่าง ๆ เช่น ปรับปรุงวิธีการคัดเลือกผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเพื่อให้ได้ผู้พิพากษาที่เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร หรือ ส่งเสริมให้มีการเพิ่มพูนความรู้และประสบการณ์ระหว่างดำรงตำแหน่งและให้ฝึกฝนสร้างความเชี่ยวชาญอยู่ในศาลภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น ประการที่สองได้แก่การลดปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาลภาษีอากรโดยขยายให้ครอบคลุมถึงคดีปกครองหรือคดีประเภทอื่นที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรด้วย ประการที่สามได้แก่การปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาทภายในฝ่ายปกครอง เพราะเป็นต้นธารของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งหมด ประการที่สี่ได้แก่การปรับปรุงค่าขึ้นศาลให้ผู้เสียภาษีอากรได้เข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลได้ง่ายขึ้น และในประการสุดท้ายได้แก่การเพิ่มอำนาจศาลในด้านต่าง ๆ เพื่อให้ศาลมีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้น เช่น อำนาจการลดเงินเพิ่ม อำนาจการทุเลาการชำระภาษีอากร เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้บทบาทศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด ในศตวรรษที่ 21

คำสำคัญ: สิทธิของผู้เสียภาษีอากร, ศาลภาษีอากร, กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร, การคุ้มครองสิทธิ

Abstract

As there are various issues concerning the tax court's role in protecting taxpayers' rights, and there is a growing public demand on this issue domestically and internationally, there are four objectives in this research. Firstly, it is to study ideas concerning the taxpayers' rights, tax justice, and the tax court's role in protecting taxpayers' rights in comparison to four trading partners of Thailand, i.e. the U.S.A., Australia, Germany and Japan. Secondly, it is to investigate current issues in tax justice. Thirdly, it is to ascertain impact of the tax justice on taxpayers in Thailand. Fourthly, it is to analyze the tax court's role in providing justice and protecting taxpayers' rights as well as to provide possible solutions in order to enhance capacities of the Thai tax court.

Taxpayers' rights in this research derive from the 1990 OECD report on Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries, which consists of six rights, i.e. 1) the right to be informed, assisted and heard, 2) the right of appeal, 3) the right to pay no more than the correct amount of tax, 4) the right to certainty, 5) the right to privacy, and 6) the right to confidentiality and secrecy. In order to study the tax court's role in protecting these rights, this research applies both the qualitative and quantitative method by exploring current issues and conducting survey on satisfaction of stakeholders, i.e. judges in the tax court, officials in related agencies, public prosecutors, business persons (Thai and foreigner), taxpayers using services of the tax court, lawyers, provincial chambers of commerce including tax scholars. The descriptive analysis is used to ascertain problems and difficulties affecting taxpayers, which are derived from tax law and the tax court's role. In comparison with those four countries, recommendations are provided in order to enhance capacities of the Thai tax court in protecting taxpayers' rights.

Finding of this research reveals that crucial issues in Thailand are slow and expensive procedures, difficulty in access to information by taxpayers, passive role of the tax court and expertise of judges in the tax court. In order to cope with these issues and to enhance capacities of tax court in protecting taxpayers' rights in the 21st century, it is necessary to apply following main legal measures along with administrative measures. Firstly, in terms of the tax court, it is required to enhance the capacity of the Thai tax court in protecting taxpayers' rights by setting up a system that helps to improve expertise of judges in the tax court. For instance, the recruitment of judges for tax court should be improved in order to enhance experts in the tax court. It is also important to set up a system that judges in the tax court are able to learn and accumulate their expertise in taxation continuously. Secondly, in order to eliminate conflicts between the tax court and other courts in the matter of jurisdiction, the tax court's jurisdiction should be expanded to cover all cases involving taxes. Thirdly, it is necessary to amend laws involving a dispute settlement on administrative level because most of the issues are originated from this level. Fourthly, in order to lower barriers for taxpayers to access tax justice, the tax litigation fee should be reduced. Lastly, in order to provide taxpayers more protection, it is necessary to empower the tax court in various areas such as the power to reduce surcharge or the power to give a deferral of tax payment.

Keywords: Taxpayers' Rights, Tax Court, Tax Justice, Protection of Rights.

คำนำ

งานวิจัยเรื่อง “บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21” นี้ ริเริ่มโดยศาลภาษีอากรกลาง คณะผู้วิจัยได้รับมอบหมายให้เริ่มดำเนินการวิจัยตามสัญญาลงวันที่ 11 กันยายน 2550 และมีกำหนดแล้วเสร็จภายใน 1 ปี แต่เมื่ออุปสรรคขัดข้องบางประการทำให้ส่งงานล่าช้า ซึ่งศาลภาษีอากรกลางได้กรุณาอนุมัติให้ขยายเวลาส่งงานออกไปอีก 2 ครั้ง รวมระยะเวลา 8 เดือนตามคำขอ

ในการสำรวจภาคสนามระหว่างเดือนมกราคม 2551 ถึงเดือนเมษายน 2551 เพื่อรวบรวมความคิดเห็น ตลอดจนข้อเสนอแนะของฝ่ายต่าง ๆ มาใช้วิเคราะห์ในงานวิจัยนี้ คณะผู้วิจัยได้รับความร่วมมืออย่างดียิ่งจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้องต่าง ๆ ได้แก่ กลุ่มที่หนึ่ง ผู้เป็นโจทก์และผู้เป็นจำเลยในคดีภาษีอากร (ที่ศาลภาษีอากรกลางตัดสินแล้ว ในช่วงระยะเวลา 1 ปี คือ ตั้งแต่เดือนตุลาคม พ.ศ. 2549 ถึงเดือนกันยายน พ.ศ. 2550) กลุ่มที่สอง ข้าราชการหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร (โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณจรัส แหม่มสร้อยทอง ผู้อำนวยการสำนักกฤษฎีกาภาษี กรมสรรพากร คุณชูชาติ อัสวโรจน์ ผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย กรมศุลกากร คุณสุพจน์ ศักดิ์พิบูลย์จิตต์ ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษี สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต) และกลุ่มที่สาม ผู้พิพากษาและนักวิชาการ

ในการสัมมนาครั้งที่หนึ่ง เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม 2550 เพื่อรับฟังปัญหาเกี่ยวกับบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ตลอดจนรับฟังความคิดเห็นเกี่ยวกับแบบสำรวจภาคสนามของงานวิจัยนี้ รวมทั้งในการสัมมนาครั้งที่สอง เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2551 เพื่อนำเสนอร่างรายงานและรับฟังความคิดเห็นและการวิพากษ์วิจารณ์ร่างรายงานวิจัยนี้ คณะผู้วิจัยได้รับความร่วมมืออย่างดียิ่งจากผู้เข้าร่วมสัมมนา ซึ่งประกอบด้วยเจ้าหน้าที่จากองค์กรภาครัฐ บุคลากรจากภาคเอกชน ตลอดจนนักวิชาการจากมหาวิทยาลัยและสถาบันวิจัยต่าง ๆ รวมทั้งผู้ทรงคุณวุฒิที่ได้ตอบรับเชิญให้มาวิจารณ์ร่างรายงาน ทำให้งานวิจัยมีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น กำหนดการสัมมนาและรายชื่อผู้เข้าร่วมสัมมนาทั้งสองครั้งปรากฏรายละเอียดอยู่ในไฟล์ของแผ่นซีดีบันทึกข้อมูลที่แนบกับหนังสือนี้ สำหรับรายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิที่ได้ให้เกียรติมาร่วมวิจารณ์และให้ข้อเสนอแนะอันมีค่าต่องานวิจัยนี้อย่างมากนั้น ได้แก่ ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม ทานสรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ ศาลภาษีอากรกลาง ท่านประภาส คงเอียด ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ ศาลภาษีอากรกลาง ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ดร.เดชอุดม ไกรฤทธิ นายกสภานายความ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธีรพันธุ์ เชื้อบุญชัย คณบดีคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ผู้ช่วยศาสตราจารย์กาญจนา นิมมานเหมินทร์ บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด (KPMG) และ ดร.สฤติย์ ลิ้มพงศ์พันธุ์ ปลัดกระทรวงการคลัง

นอกจากนี้ ยังมีตำรา บทความตลอดจนแหล่งข้อมูลอื่นอีกเป็นจำนวนมากที่มีส่วนช่วยเสริมให้ งานวิจัยนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

ในนามของสถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คณะผู้วิจัยขอขอบคุณ อย่างสูงต่อผู้มีส่วนให้ความช่วยเหลือสนับสนุนต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น รวมทั้งบุคคลจำนวนมากที่ คณะผู้วิจัยต้องขอภัยที่ไม่อาจจะระบุชื่อให้ครบถ้วนไว้ ณ ที่นี้

ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม
www.library.coi.go.th

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ.....	(1)
Abstract.....	(3)
คำนำ.....	(5)
สารบัญตาราง.....	(11)
สารบัญภาพประกอบ.....	(13)
บทที่	
1 บทนำ	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
2. วัตถุประสงค์และขอบเขตของการวิจัย.....	3
3. วิธีการวิจัย	5
4. รายชื่อสมาชิกในคณะผู้วิจัย	10
5. กำหนดการดำเนินงาน.....	11
2 ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร	13
1. ความนำ.....	13
2. ความหมายและการแบ่งประเภท.....	15
3. การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร.....	19
4. วิธีคุ้มครองสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Rights).....	25
5. พัฒนาการของปฎิญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร.....	42
6. สรุป.....	46

3	บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทย	49
1.	ความทั่วไป.....	49
2.	การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรใน กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล	52
3.	การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรใน กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล	76
4.	แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทย.....	95
5.	ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร.....	102
4	บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	105
1.	ความทั่วไป.....	105
2.	ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร.....	113
3.	การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร.....	122
4.	แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	145
5.	ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ของประเทศไทย.....	146
5	บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในประเทศออสเตรเลีย.....	151
1.	ความทั่วไป.....	151
2.	การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการ ยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล	158
3.	การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการ ยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล.....	173

4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิ	
ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศออสเตรเลีย.....	178
5. ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร	
ของประเทศออสเตรเลีย.....	183
6. บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร	
ในประเทศเยอรมนี.....	187
1. ความทั่วไป.....	187
2. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการ	
ยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล.....	199
3. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการ	
ยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล.....	218
4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิ	
ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศเยอรมนี.....	238
5. ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร	
ของประเทศเยอรมนี.....	239
7. บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น.....	243
1. ความทั่วไป.....	243
2. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการ	
ยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล.....	254
3. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการ	
ยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล.....	275
4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิ	
ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น.....	283
5. ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร	
ของประเทศญี่ปุ่น.....	288

8	สรุปผลการวิจัยภาคสนาม.....	291
	1. วัตถุประสงค์ของการวิจัยภาคสนาม	291
	2. แนวคิดของการวิจัย	291
	3. วิธีการวิจัยภาคสนาม.....	292
	4. ผลการศึกษาและการอภิปรายผลในส่วนผู้เสียภาษีอากร.....	300
	5. ผลการศึกษาและการอภิปรายผลในส่วนผู้จัดเก็บภาษี.....	312
	6. ผลการศึกษาและการอภิปรายผลในส่วน ศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากร.....	320
	7. สรุปผลการศึกษา.....	326
9	วิเคราะห์มาตรการแก้ไขปัญหา	329
	1. สรุปประเด็นปัญหาสำคัญของไทยและ เปรียบเทียบกับมาตรการของ 4 ประเทศ	329
	2. มาตรการหลักในการคุ้มครองสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร	342
	3. มาตรการเสริมในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร	353
10	บทสรุปและเสนอแนะ.....	363
	1. ข้อเสนอแนะทั่วไปของงานวิจัย.....	363
	2. ข้อเสนอแนะเฉพาะต่อศาลภาษีอากร.....	368
	บรรณานุกรม	387

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
4.1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	106
4.2 สถิติจำนวนคดีของอัยการคดีภาษีอากรของ IRS ในปี ค.ศ. 2008	144
4.3 สถิติจำนวนคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรตั้งแต่ปี ค.ศ. 1975-1983	145
5.1 ค่าธรรมเนียมหน่วยงานจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย....	167
6.1 ค่าธรรมเนียมศาลตามกฎหมายว่าด้วยค่าธรรมเนียมศาลของประเทศเยอรมนี ..	242
7.1 ผลการสำรวจความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากร ในประเทศญี่ปุ่น (ปี พ.ศ. 2548).....	246
7.2 สถิติการอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง ของประเทศญี่ปุ่น ระหว่างปี พ.ศ. 2532-2547.....	257
7.3 ผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง ของประเทศญี่ปุ่น ระหว่างปี พ.ศ. 2532-2547.....	258
7.4 สถานที่และลำดับการยื่นอุทธรณ์คัดค้านภาษีอากรต่อฝ่ายปกครอง.....	275
8.1 ตัวอย่างสมมติ การคำนวณดัชนีความพึงพอใจของกลุ่มตัวอย่าง	297
8.2 แสดงภูมิฉันทาของผู้เสียภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม	300
8.3 แสดงสถานภาพของผู้เสียภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม	300
8.4 แสดงสถานภาพในกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร	301
8.5 แสดงผลการตัดสินของศาลภาษีอากรต่อผู้ตอบแบบสอบถาม	301
8.6 แสดงคะแนนของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ที่พึงได้รับการคุ้มครองโดยศาลภาษีอากร	302
8.7 เปรียบเทียบความพึงพอใจของผู้รับบริการ ต่อบทบาทของศาลภาษีอากรระหว่างโจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย	303
8.8 เปรียบเทียบความพึงพอใจของผู้รับบริการ ต่อบทบาทของศาลภาษีอากรระหว่างโจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย (เฉพาะด้านที่มีความพึงพอใจต่างกัน).....	304
8.9 แสดงรายละเอียดดัชนีความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากร.....	305
8.10 แสดงปัญหา/อุปสรรคของการเดินทางไปศาลภาษีอากร.....	310

8.11 แสดงการให้ความเป็นธรรมของศาลภาษีอากร.....	310
8.12 แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับ	
กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร	310
8.13 แสดงถึงร้อยละของการนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา.....	312
8.14 แสดงภูมิลำเนาของผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม.....	312
8.15 แสดงสถานภาพของผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม	312
8.16 แสดงสถานภาพในกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร.....	313
8.17 แสดงค่าสถิติเพื่อเปรียบเทียบความพึงพอใจ	
ของผู้รับบริการตอบบทบาทของศาลภาษีอากร.....	313
8.18 แสดงความพึงพอใจของผู้รับบริการตอบบทบาทของศาลภาษีอากร.....	314
8.19 แสดงผลของคำตัดสินในคดีภาษีอากรของศาล	
ที่มีต่อกฎระเบียบในการจัดเก็บภาษี.....	318
8.20 แสดงความคิดเห็นต่อค่าธรรมเนียมศาล.....	318
8.21 แสดงการตัดสินคดีของศาลภาษี.....	318
8.22 แสดงเหตุแห่งความล่าช้า.....	318
8.23 แสดงความเป็นธรรมของศาลภาษีอากร.....	319
8.24 ข้อเสนอแนะ	319
8.25 แสดงภูมิลำเนาของผู้ตอบแบบสอบถาม.....	320
8.26 เปรียบเทียบคะแนนระดับความมีประสิทธิภาพแยกตามสถานภาพ	321
8.27 ดัชนีประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร....	321
8.28 เปรียบเทียบดัชนีการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญ	
ของศาลภาษีอากรแยกตามสถานภาพ	324
8.29 ดัชนีการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากร.....	324
8.30 แสดงความคิดเห็นของศาลภาษีอากร	325
9.1 เปรียบเทียบมาตรการเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร	
ของ 4 ประเทศสำคัญกับประเทศไทย	330
9.2 ทูทรีพ็คดีภาษีอากรที่ฟ้องตั้งแต่เดือน มกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2550.....	359
9.3 จำนวนคดีที่ฟ้องต่อศาลภาษีอากรในปี พ.ศ. 2550	360

สารบัญภาพประกอบ

ภาพที่	หน้า
3.1 ก ประมาณการรายรับปีงบประมาณ 2551	49
3.2 ก ประมาณการรายได้สุทธิปีงบประมาณ 2551	50
5.1 ก ภาพแสดงกระบวนการจัดซื้อพิพาททางภาษี ของประเทศสหพันธรัฐออสเตรเลีย	186
7.1 ก ภาพแสดงประเภทและสัดส่วนรายรับของประเทศญี่ปุ่น พ.ศ.2550	243
7.2 ก ภาพแสดงประเภทและสัดส่วนรายได้ภาษีอากร พ.ศ.2550	244
7.3 ก ภาพแสดงความสัมพันธ์ระหว่างศาล รัฐสภา กับคณะรัฐมนตรีตามโครงสร้างในรัฐธรรมนูญ	248
7.4 ก ภาพแสดงกระบวนการยุติธรรมในศาล	249
7.5 ก ภาพแสดงระบบการอุทธรณ์คดีด้านภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น.....	274
9.1 ก ผลการดำเนินงานด้านอุทธรณ์ภาษีของกรมสรรพากร.....	356

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ที่ผ่านมา สิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นสิ่งที่ไม่ค่อยมีใครกล่าวขวัญถึง คำอธิบายเกี่ยวกับความหมายของภาษีอากรเท่าที่เป็นมายังคงเน้นย้ำเกี่ยวกับอำนาจบังคับจัดเก็บของรัฐ คืออธิบายว่า ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร เพื่อนำไปใช้ประโยชน์เพื่อส่วนรวม แม้แต่ในรัฐธรรมนูญฉบับต่าง ๆ ของประเทศไทย ก็มักบัญญัติเป็นหน้าที่ของประชาชน และบัญญัติอยู่ในหมวดหน้าที่ ไม่ใช่ในหมวดสิทธิ ประชาชนแม้มีสิทธิอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามที่บัญญัติอยู่ในกฎหมายภาษีอากรฉบับต่าง ๆ และอาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้หากไม่พอใจในคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ก็มีเสียงแสดงความไม่พอใจหลายประการต่อกระบวนการดังกล่าว เพราะมักต้องเสียภาษีอากรหรือหาหลักประกันวางไว้ต่อรัฐก่อนคดีจะยุติเป็นที่สุด มิฉะนั้น ก็อาจมีการยึดทรัพย์ขายทอดตลาดผู้ค้างภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานโดยไม่ต้องฟ้องศาลแต่อย่างใด เพราะมีแนวคิดที่ว่าอำนาจประเมินจัดเก็บภาษีอากรเป็นอำนาจที่จำเป็นและสำคัญอย่างยิ่งยวดของรัฐ เปรียบประดุจเลือดหล่อเลี้ยงอำนาจรัฐ ภาษีอากรที่ประเมินถือว่าเป็นการถูกต้องไว้ก่อน การอุทธรณ์จึงไม่อาจเป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรได้ ถ้ามีคดีเกิดขึ้นมักเป็นกรณีผู้เสียภาษีอากรฟ้องรัฐ และภาระหน้าที่ในการพิสูจน์ว่าการประเมินไม่ชอบ ย่อมตกอยู่กับผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้กล่าวอ้างอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ไม่ต่างกับกรณีชำระภาษีอากรไปก่อน แล้วฟ้องขอคืนภาษีอากร ทั้งนี้ยังไม่แนบบทบัญญัติคดีสิทธิอุทธรณ์ บทบัญญัติที่ให้บุริมสิทธิในลำดับต้น ๆ สำหรับหนี้ภาษีอากรเหนือหนี้อื่น การไม่สามารถประนีประนอมหรือลดหนี้ภาษีอากร (รวมทั้งหนี้ในคดีล้มละลาย) การไม่สามารถงดหรือลดเงินเพิ่มภาษีอากรที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยทั่วไปอย่างมาก ทั้ง ๆ ที่ในบางกรณีไม่ใช่ความผิดของผู้เสียภาษีอากร เป็นต้น

กระแสเรียกร้องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรค่อย ๆ ปรากฏชัดขึ้นพร้อมกับกระแสความตื่นตัวในระบอบประชาธิปไตย การเรียกร้องสิทธิให้แก่ผู้ด้อยโอกาสกลุ่มต่าง ๆ เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องไม่ขาดสาย ไม่ว่าจะเป็นกลุ่มเรียกร้องเพื่อสิทธิสตรี กลุ่มเรียกร้องเพื่อสิทธิคนพิการ กลุ่มเรียกร้องเพื่อสิทธิเด็ก กลุ่มเรียกร้องเพื่อสิทธิชุมชน กลุ่มเรียกร้องเพื่อสิทธิของเพศที่สาม โดยเชื่อกันว่าจะเป็นแนวทางที่ทำให้การใช้อำนาจของรัฐเกิดความถูกต้องชอบธรรมและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นเมื่อเทียบกับการรวมศูนย์อำนาจโดยไม่มีการตรวจสอบถ่วงดุลหรือคานอำนาจ กระแสเรียกร้องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนี้อาจเห็นได้จากกระแสที่รุนแรง หลากหลายและรวดเร็วทั้งในทางสากลและจากปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย กล่าวคือในทางสากล มีการเคลื่อนไหวในหลายด้าน บางประเทศได้มีการประกาศสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร บางประเทศได้มีการวางกรอบการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานใน

การบังคับจัดเก็บรวมทั้งห้ามนำวิธีการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างที่ไม่เหมาะสมมาใช้ บางประเทศได้มีการนำระบบไกล่เกลี่ยหรือประนีประนอมหนี้ภาษีอากรในบางกรณี (เช่น ประเทศญี่ปุ่นในเรื่องการตั้งราคาโอน เป็นต้น) มาใช้ บางประเทศได้มีการให้อำนาจศาลในการลดหรือลดเงินเพิ่มในบางกรณีได้ด้วย กล่าวในด้านงานเขียนหรืองานวิจัยต่าง ๆ นั้น ที่สำคัญคือมีการศึกษาเปรียบเทียบสิทธิและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในด้านต่าง ๆ อย่างวิเคราะห์เจาะลึก เช่น ในรายงานการศึกษาเรื่อง Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries โดย องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development /OECD) ในปี ค.ศ. 1990 เป็นต้น นอกจากนี้ ยังมีงานที่มีคุณภาพจำนวนมากเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยมักเป็นการศึกษาเพื่อให้มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับแนวคิดหรือเสนอแนวคิดใหม่ ๆ เพื่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรต่าง ๆ เช่น มีการศึกษาและเรียกร้องให้รับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้ชัดเจนยิ่งขึ้น มีการเสนอให้นำแนวคิดเรื่องหลักสุจริตซึ่งเดิมเห็นกันว่าไม่เหมาะสมกับกฎหมายมหาชนมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากรด้วย มีการเสนอให้มีระบบตั้งอนุญาโตตุลาการแก้ไขข้อพิพาทระหว่างประเทศคู่อนุสัญญา มีการศึกษาเกี่ยวกับบทบาทศาลว่าเป็นคนกลาง หรือเป็นตัวแทนฝ่ายรัฐผู้เก็บภาษีอากรหรือเป็นตัวแทนฝ่ายผู้เสียภาษีอากร มีการศึกษาเพื่อลดหรือปรับปรุงแก้ไขภาระหน้าที่ในการนำสืบหรือพิสูจน์ความถูกต้องในการประเมินภาษีอากร มีการศึกษาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการต่อสู้คัดค้านเกี่ยวกับวิธีการใช้จ่ายเงินภาษีอากรของรัฐที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือขัดรัฐธรรมนูญ เป็นต้น

สำหรับปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยนั้น ที่สำคัญได้แก่ บทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ที่รับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น สหิติการฟ้องร้องคดีภาษีอากรที่มีจำนวนทุนทรัพย์และจำนวนคดีภาษีอากรเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ รวมทั้งมีคำพิพากษาของศาลฎีกาที่โดดเด่น และตัดสินใจไปในทางยกประโยชน์ในกรณีเป็นที่สงสัยให้กับผู้เสียภาษีอากรในหลายกรณี เช่น กรณีให้หักค่าลดหย่อนบุตรที่ศึกษาในระดับมัธยมศึกษาไทยได้เพราะดีความเป็นระดับอุดมศึกษา¹ กรณีให้กรียาหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานได้เต็มที่โดยไม่ต้องเฉลี่ยกับเงินได้จากการรับทำงานให้ที่ต้องนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของสามี² กรณีให้ลดหย่อนเงินบริจาคได้เต็มที่สำหรับผู้มีชื่อ...ในใบเสร็จรับเงินที่แสดงชื่อ “ผู้มีชื่อ...และครอบครัว” เป็นผู้บริจาค³ เป็นต้น นอกจากนี้งานเขียนและงานวิจัยเกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพยังมีจำนวนเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 45/2547, ดู อาภรณ์ นารอดิลก และ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, ประมวลรัษฎากร พร้อมคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ และแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 36, (กรุงเทพฯ: สำนักงานกฎหมายกฤษฎีกา, 2552), น. ก.57

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220/2549, ดู เพิ่งอ้าง, น. ก.55

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7700/2548 วินิจฉัยว่ามาตรา 47 (7) แห่ง ประมวลรัษฎากร ให้สิทธิผู้มีเงินได้พึงประเมินนำเงินที่ตนบริจาคมาคหักเป็นค่าลดหย่อนได้ โดยหักได้เท่าจำนวนที่บริจาค แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินที่หักรายจ่ายแล้ว เมื่อใบอนุโมทนาบัตรที่โจทก์นำมาหักเป็นค่าลดหย่อนระบุชื่อโจทก์และครอบครัวเป็นผู้บริจาค โจทก์จึงมีสิทธินำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ การที่ใบอนุโมทนาบัตรระบุชื่อโจทก์และครอบครัวเป็นผู้บริจาคก็เพื่อเหตุผลทางด้านจิตใจและความเชื่อทางศาสนาว่า บุคคลในครอบครัวของโจทก์ทุกคนได้ร่วมกันทำบุญกุศล

อย่างไรก็ดี สิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามแนวคิด หรือที่อาจบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายต่าง ๆ นั้น ไม่ว่าจะวิเศษเพียงไร หากไม่มีการนำมาใช้อย่างถูกต้องเหมาะสม หรือไม่มีการบังคับใช้ให้เกิดผลในทางความเป็นจริงตามวัตถุประสงค์ ย่อมอาจกล่าวได้ว่าเป็นสิ่งที่มีประโยชน์น้อยหรือแทบไม่มีประโยชน์เลย และโดยเหตุที่กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรนั้น มีหลายขั้นตอนทั้งก่อนมีคดีขึ้นสู่ศาล และในศาล และอาจเกี่ยวพันกับเขตอำนาจของศาลอื่น เช่น ศาลรัฐธรรมนูญ ศาลปกครอง เป็นต้น แต่ย่อมกล่าวได้ว่าศาลภาษีอากรที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้น อยู่ในฐานะเป็นหน่วยงานหลักที่ได้รับความเชื่อถืออย่างสูง มีอำนาจตามกฎหมายในการอำนวยความยุติธรรมทางภาษีอากร และบทบาทของศาลภาษีอากรมีผลกระทบต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากที่สุด ดังนั้น การศึกษาเกี่ยวกับเรื่องบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งย่อมต้องศึกษาเกี่ยวพันไปถึงกฎหมายและทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในขั้นตอนต่าง ๆ เพราะศาลอาจตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจในขั้นตอนต่าง ๆ ได้ รวมทั้งต้องศึกษาเกี่ยวกับโครงสร้างและรูปแบบของศาลชำนาญพิเศษ เขตอำนาจศาลภาษีอากร วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อพัฒนากฎหมายและประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องเหล่านี้ จึงย่อมเป็นประโยชน์อย่างมากทั้งต่อผู้เสียภาษีอากรเอง ต่อประเทศชาติโดยรวม และต่อโลกด้วย ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เพราะเป็นสิ่งที่ยอมรับกันว่า สิ่งเหล่านี้มีส่วนสำคัญที่จะทำให้กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรมีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น รวมทั้งสอดคล้องกับกระแสประชาธิปไตย และหลักนิติธรรมในทางสากล

2. วัตถุประสงค์และขอบเขตการวิจัย

เป้าหมายของงานวิจัยนี้คือการศึกษเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรว่ามีสภาพปัจจุบันเป็นอยู่เช่นใด มีปัญหาและอุปสรรคอย่างไรบ้างหรือไม่ และควรมีนโยบายอย่างไรในอนาคตอันใกล้เมื่อเปรียบเทียบกับนานาประเทศ

ปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวข้างต้นย่อมรวมถึงเรื่องสัดส่วนจำนวนเงินงบประมาณที่ศาลภาษีอากรได้รับ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับของจำนวนคดีที่เพิ่มขึ้นอย่างมาก และมีหลายคดีมีลักษณะที่ไม่ควรต้องมีการฟ้องร้อง เรื่องอัตราค่าธรรมเนียมหรือค่าขึ้นศาลที่เป็นอุปสรรคในการเข้าถึงความยุติธรรม ทำให้ผู้เสียภาษีอากรรายเล็กตัดสินใจไม่นำคดีขึ้นสู่ศาลทั้ง ๆ ที่ควรทำเช่นนั้น เรื่องการตีความกฎหมายในกรณีเป็นที่สงสัยซึ่งทำให้บางฝ่ายพอใจ บางฝ่ายไม่พอใจ เพราะเห็นว่าไม่ยุติธรรมหรือเพราะขาดเหตุผลที่รองรับอย่างชัดเจน รวมทั้งเรื่องกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

เมื่อโจทก์เป็นผู้ซื้อระบุในใบอนุโมทนาบัตรเพียงคนเดียวโดยไม่มีชื่อบุคคลอื่นร่วมด้วย โจทก์จึงมีสิทธินำเงินบริจาคทั้งจำนวนตามที่ปรากฏในใบอนุโมทนาบัตรพิพาท มาหักเป็นค่าลดหย่อนในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์ได้, สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2551, จาก <http://www.rd.go.th/publish/36246.0.html>

คำถามหลักของงานวิจัยนี้คือ “ในปัจจุบันศาลภาษีอากรมีขีดความสามารถในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากน้อยเพียงใด” คำถามหลักสำหรับการวิจัยนี้สะท้อนถึงขีดความสามารถของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิในทุกด้านของผู้เสียภาษีอากรว่ามีอยู่หรือไม่ และถ้ามีอยู่แล้วนั้นมีอยู่มากน้อยเพียงใด ซึ่งแนวทางการวิจัยเช่นนี้จะสะท้อนให้เห็นว่าอะไรคือปัญหาและอุปสรรคสำคัญในการให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของศาลภาษีอากรในปัจจุบัน และเมื่อทราบถึงปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญแล้ว การวิจัยนี้จะนำเสนอประเด็นปัญหาและอุปสรรคที่พบไปศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวของต่างประเทศ เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการเสริมสร้างและพัฒนาขีดความสามารถในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของศาลภาษีอากร

เพื่อบรรลุเป้าหมายและตอบคำถามหลักดังกล่าวข้างต้น คณะผู้วิจัยจึงได้กำหนดวัตถุประสงค์ของงานวิจัยไว้ดังต่อไปนี้

1) ศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบแนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร และบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ทั้งนี้โดยจะศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศคู่ค้าที่สำคัญ 4 ประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น

2) ศึกษาสภาพของปัญหาในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรของประเทศไทย โดยในส่วนของการยุติธรรมทางภาษีอากรจะศึกษาถึงขั้นตอนต่าง ๆ ที่นำไปสู่ขั้นตอนและกระบวนการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร เริ่มตั้งแต่การยื่นแบบประเมินตนเอง การรวมรวบรวมข้อมูล การตรวจสอบประเมิน การบังคับชำระหนี้ การอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนขั้นตอนการฟ้องคดีภาษีอากร และกระบวนการพิจารณาเมื่อคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรแล้ว อนึ่ง ด้วยความจำกัดของเวลาในการทำการศึกษาวิจัยในการศึกษานี้จะเน้นเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรประเภทประเมินตนเองเป็นหลัก เนื่องจากปัจจุบันการจัดเก็บภาษีอากรประเภทนี้มีบทบาทสำคัญในเกือบทุกประเทศ และสำหรับขั้นตอนในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร นอกเหนือจากขั้นตอนการฟ้องคดีภาษีอากรที่ให้ความสำคัญเป็นลำดับแรกแล้ว จะเน้นให้ความสำคัญกับขั้นตอนของการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองซึ่งเป็นขั้นตอนใกล้ชิดกับการฟ้องคดี เพราะขั้นตอนนี้มีบทบาทความสัมพันธ์และมีผลกระทบอย่างใกล้ชิดกับบทบาทศาลในคดีภาษีอากรเป็นอย่างมาก กล่าวคือการชี้ขาดข้อพิพาทต่าง ๆ ของฝ่ายปกครองซึ่งแน่นอนว่าแนวทางการตีความกฎหมายของศาลภาษีอากรย่อมมีอิทธิพลอย่างสำคัญต่อความคิดของฝ่ายปกครองเป็นอย่างยิ่งด้วยนั้น ถ้าสามารถยุติข้อพิพาทได้ในขั้นตอนดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ก็อาจกล่าวได้ว่าการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรได้บรรลุผลไปแล้ว

3) วิเคราะห์ผลกระทบของกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากร โดยจะได้สำรวจทัศนคติ และความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากรต่อบทบาทในการการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยศาลภาษีอากร

4) ศึกษาและวิเคราะห์บทบาทของศาลภาษีอากรต่อการอำนวยความสะดวก และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เปรียบเทียบแนวทางและทางเลือกอื่นในการแก้ไขปัญหา รวมทั้งจัดทำข้อเสนอแนะเพื่อเสริมสร้าง และพัฒนาขีดความสามารถของศาลภาษีอากร

3. วิธีการวิจัย

3.1 ภาพรวมของวิธีการวิจัย

แบบการวิจัยเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยการวิจัยเอกสาร ประกอบกับการวิจัยเชิงปริมาณ

ขั้นตอนและวิธีในการวิจัยและการเก็บข้อมูลทุติยภูมิ จะทำการศึกษาวิจัยจากเอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลทางคดีในศาลภาษีอากร

สำหรับการทำวิจัยภาคสนาม จะเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ โดยการออกแบบสอบถามในเชิงลึกกับกลุ่มเป้าหมายต่าง ๆ ได้แก่ ศาลภาษีอากร หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง พนักงานอัยการ ผู้ประกอบการทั้งไทยและต่างประเทศ ประชาชนผู้มาใช้บริการของศาลภาษีอากร สำนักงานที่ปรึกษากฎหมาย สมาคมหอการค้าจังหวัดและนักวิชาการทางภาษีอากร เพื่อศึกษาถึงบทบาทของศาลภาษีอากรต่อการอำนวยความสะดวก และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ทั้งในส่วนประสิทธิภาพและประสิทธิผลของศาลภาษีอากร ตลอดจนความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากรและผู้เกี่ยวข้อง (ทนายความ พนักงานอัยการ ศาลเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีอากร) เกี่ยวกับบทบาทของศาลภาษีอากร และบริการที่ได้รับจากศาลภาษีอากร

สำหรับขั้นตอนและวิธีการวิเคราะห์ข้อมูล แบ่งออกเป็นสองวิธี ดังนี้

1) การวิเคราะห์เชิงพรรณนา โดยการวิเคราะห์ข้อมูลทุติยภูมิ ที่ได้จากการศึกษาถึงสภาพของปัญหาในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรและบทบาทของศาลภาษีอากรของไทยไม่ว่าจะเป็นการบังคับใช้รัฐธรรมนูญ กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร กฎหมายวิธีพิจารณาดีปกครองระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ รวมทั้งการเลือกใช้ทางเลือกอื่นในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งจะศึกษาเปรียบเทียบกับวิธีการของประเทศคู่ค้าที่สำคัญ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย เยอรมนี และญี่ปุ่น

2) การวิเคราะห์เชิงปริมาณ โดยการวิเคราะห์ข้อมูลปฐมภูมิคือ นำข้อมูลมาประมวลผลด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์และวิเคราะห์ด้วยวิธีการและเครื่องมือทางสถิติ เพื่อให้ทราบเรื่องผลกระทบของกระบวนการยุติธรรมทางภาษีต่อผู้เสียภาษีอากร บทบาทและประสิทธิภาพของศาลภาษีอากรต่อการอำนวยความสะดวก

ความยุติธรรมและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ตลอดจนความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากรและผู้เกี่ยวข้อง (ทนายความ พนักงานอัยการ เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีอากร ศาล และนักวิชาการทางภาษีอากร)

3.2 ขั้นตอนการวิจัย

การดำเนินการวิจัยแบ่งออกได้เป็น 5 ขั้นตอน ดังนี้

(1) กำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ควรได้รับความคุ้มครองจากศาลภาษีอากร

การวิจัยนี้กำหนดสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรโดยอ้างอิงตามรายงานของ OECD ในปี ค.ศ. 1990 เรื่อง Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries เพราะรายงานนี้ระบุถึงสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้เสียภาษีอากรพึงมีหรือพึงได้รับ รวม 6 ข้อ อันเป็นผลสำรวจจากประเทศสมาชิก OECD ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว ดังนั้น ในเบื้องต้นนี้จึงเหมาะสมที่จะใช้เป็นบรรทัดฐานในเรื่องสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร สิทธิซึ่งมีการระบุไว้นี้ได้แก่

- (1.1) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The Right to Be Informed, Assisted and Heard)
- (1.2) สิทธิในการอุทธรณ์ (The Right to Appeal)
- (1.3) สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)
- (1.4) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The Right to Certainty)
- (1.5) สิทธิส่วนบุคคล (The Right to Privacy)
- (1.6) สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The Right to Confidentiality and Secrecy)

อย่างไรก็ตามสิทธิที่กล่าวมานี้เป็นสิทธิที่พึงได้รับของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรทั้งระบบ ดังนั้นการวิจัยจะแยกศึกษาเฉพาะบทบาทของศาลภาษีอากรที่ส่งผลถึงสิทธิเหล่านี้เท่านั้น ซึ่งบทบาทของศาลภาษีอากรนี้จะพื้นฐานในการกำหนดถึงขีดความสามารถด้านต่าง ๆ ของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่จะกล่าวถึงในขั้นตอนต่อไป

(2) สำรวจและกำหนดขีดความสามารถด้านต่าง ๆ ของศาลภาษีอากรทั้งในเชิงกฎหมายและเชิงบริหารที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ในการอธิบายบทบาทของศาลภาษีอากรต่อการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรนั้น งานวิจัยฉบับนี้ ได้ให้ความสำคัญกับหน้าที่ของศาลที่ปฏิบัติอยู่และที่พึงปฏิบัติกับสิทธิแต่ละข้อที่ผู้เสียภาษีอากรพึงมี การอธิบายดังกล่าวทำให้เห็นถึงความแตกต่างของบทบาทหน้าที่ของศาลในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรที่เป็นอยู่และที่ควรจะเป็น อีกทั้งบอกถึงนัยของความพึงพอใจในการได้รับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรทางอ้อม อนึ่ง การอธิบายบทบาทของศาลภาษีอากรดังกล่าว สามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

(2.1) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง

บทบาทของศาลภาษีอากรในข้อนี้ สามารถพิจารณาได้จากประเด็นต่อไปนี้

- 1) ศาลมีแนวทางปฏิบัติ มีข้อกฎหมาย และกระบวนการพิจารณาตัดสินความต่าง ๆ ชัดเจนหรือไม่ เพียงใด
- 2) บทบาทของศาลในการให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษีอากรก่อนนำคดีเข้าสู่การพิจารณา และการเรียกพยานหลักฐาน
- 3) วิธีการคิดและยกเว้นค่าธรรมเนียมศาล (ค่าขึ้นศาล)
- 4) การประชาสัมพันธ์และให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษีอากรในเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการพิจารณาของศาล

(2.2) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์

บทบาทของศาลภาษีอากรในข้อนี้ สามารถพิจารณาได้จากประเด็นต่อไปนี้

- 1) การเปรียบเทียบระหว่างระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง และการอุทธรณ์ต่อศาล โดยตรงว่าการอุทธรณ์แบบใดมีการคุ้มครองสิทธิในหัวข้อนี้ได้มากกว่า
- 2) การให้เหตุผลการชำระภาษีอากร โดยศาลภาษีอากร
- 3) ระยะเวลาในกระบวนการอุทธรณ์มีความเหมาะสมหรือไม่ ใครมีอำนาจขยายกำหนดเวลา ทั้งนี้ จะศึกษาเปรียบเทียบกับกรณีของคดีแพ่ง และคดีปกครอง
- 4) รายละเอียดของขั้นตอนในกระบวนการอุทธรณ์ว่ามีความยุ่งยากเพียงใดโดยศึกษาเปรียบเทียบกับกรณีของคดีแพ่ง และคดีปกครอง
- 5) การเปรียบเทียบระหว่างการใช้ระบบกล่าวหาเป็นหลักในปัจจุบัน กับกรณีถ้ามีการใช้ระบบไต่สวนเป็นหลักในการพิจารณาของศาลภาษีอากร

- 6) ค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์ ค่าธรรมเนียมศาล (ค่าขึ้นศาล) รวมถึงค่าทนายความที่ศาลสั่งให้ชดใช้
- 7) หน้าที่นำสืบ โดยแยกพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป อาจมีการพิจารณาแยกประเด็นปัญหาจากตัวกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และจะศึกษาเปรียบเทียบกรณีของต่างประเทศ
- 8) เขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาษีอากรมีอย่างไร แคบเกินไปหรือไม่ โดยเฉพาะกรณีที่กำหนดไว้ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2528

(2.3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด

บทบาทของศาลภาษีอากรในข้อนี้ สามารถพิจารณาได้จากประเด็นต่อไปนี้

- 1) บทบาทของศาลในการตีความกฎหมายที่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร
- 2) การพิจารณาเรื่องเบี้ยปรับเงินเพิ่ม รวมถึงการพิจารณาว่าการชำระภาษีอากรไว้ถูกต้องหรือไม่
- 3) การให้ความสำคัญกับประเด็นเรื่องความเข้าใจของศาลในเรื่องพลวัตทางธุรกิจ และความเสียหายในทางเศรษฐกิจ
- 4) การไต่สวนข้อพิพาท ทั้งอย่างเป็นทางการ และไม่เป็นทางการ (โดยเฉพาะในกรณีที่กฎหมายไม่ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนในประเด็นนั้น ๆ)
- 5) ระบบการพิจารณาของศาล ในทางกฎหมายและทางปฏิบัติใช้ระบบกล่าวหาหรือไต่สวน

(2.4) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน

บทบาทของศาลภาษีอากรในข้อนี้ สามารถพิจารณาได้จากประเด็นต่อไปนี้

- 1) กระบวนการทำงานของเจ้าพนักงาน หรือแนวทางการปฏิบัติของเจ้าพนักงานมีความผูกพันกับคำพิพากษาของศาลหรือไม่
- 2) ผลกระทบของกฎหมายว่าด้วยกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากรมีความชัดเจนหรือไม่ เพียงใด

- 3) ความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษา ความเชี่ยวชาญของศาลชำนาญพิเศษ รวมไปถึงทัศนคติของศาลต่อการวางแผนภาษีอากร ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากกระบวนการรับบุคลากร คุณสมบัติผู้สมัครสอบ การฝึกอบรม การส่งเสริมและพัฒนาการเรียนรู้ใหม่ ๆ สวัสดิการต่าง ๆ การประเมินจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับระยะเวลาที่ใช้ในการตัดสินใจตัดสินคดี น้ำหนักของเหตุผลและความแน่นอนชัดเจนในคำพิพากษา ตลอดจนแนวคำพิพากษาที่สำคัญ
- 4) การพิจารณาถึงบทบาทของศาลต่อการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในขั้นตอนต่าง ๆ เช่น กรณีที่มีการพิจารณาใช้เบี้ยปรับเพื่อการต่อรองกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียจะถือได้ว่าเป็นการลดทอนสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ และศาลมีบทบาทอย่างไร เป็นต้น

(2.5) สิทธิส่วนบุคคลผู้เสียภาษีอากร

บทบาทของศาลภาษีอากรในข้อนี้ สามารถพิจารณาได้จากประเด็นต่อไปนี้

- 1) การที่ศาลเข้าไปให้การคุ้มครองสิทธินี้ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรมีมากน้อยเพียงใด
- 2) ตรวจสอบว่ากระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรในขั้นตอนต่าง ๆ มีการละเมิดสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ ถ้ามี ในประเด็นใด
- 3) มีการพิจารณาคดีในทางลับหรือไม่

(2.6) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ

บทบาทของศาลภาษีอากรในข้อนี้ สามารถพิจารณาได้จากประเด็นต่อไปนี้

- 1) กระบวนการทำงานของศาลมีส่วนใดที่ส่งผลต่อการลดทอนสิทธิข้อนี้บ้าง และมีกฎหมายให้อำนาจศาลในการคุ้มครองสิทธิในข้อนี้หรือไม่
- 2) การใช้อำนาจของศาลตามกฎหมายรวมถึงความสามารถและความชำนาญของศาลนั้นอยู่ในระดับที่สามารถพิจารณาพิพากษาคดีโดยไม่ต้องพิจารณาหรือเรียกพยานหลักฐานที่ไม่จำเป็นต่อคดีได้หรือไม่ เพราะข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรควรถูกเปิดเผยในกระบวนการพิจารณาเท่าที่จำเป็นเท่านั้น

- (3) วิจัยและเก็บข้อมูลภาคสนามเพื่อทราบถึงปัญหาและอุปสรรคที่จะสะท้อนขีดความสามารถด้านต่าง ๆ ของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร การวิจัยภาคสนามเน้นเป้าหมายอยู่ที่

การวัดความพึงพอใจของกลุ่มตัวอย่างที่เกี่ยวข้องรวม 3 กลุ่ม คือกลุ่มผู้เสียภาษีอากร กลุ่มผู้จัดเก็บภาษีอากร และกลุ่มศาลรวมทั้งนักวิชาการ

(4) นำปัญหาที่ได้จากการวิจัยและการเก็บข้อมูลภาคสนามมาศึกษาเปรียบเทียบแนวทางในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลในต่างประเทศ

(5) จัดทำข้อเสนอเพื่อการเสริมสร้างและพัฒนาขีดความสามารถของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4. รายชื่อสมาชิกในคณะผู้วิจัย

4.1 ผู้จัดทำโครงการ รองศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ

4.2 หัวหน้าคณะผู้วิจัย รองศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ

4.3 นักวิจัยและผู้ช่วยนักวิจัย

- 1) รองศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ
อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- 2) ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์
อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- 3) ศาสตราจารย์ ดร.บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ
อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- 4) รองศาสตราจารย์ ดร.ชนินทร์ มีโกศล
อาจารย์ประจำคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- 5) ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ
นักวิชาการภาษีอากร สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร
- 6) นายพิทยา ไชยมหาพฤกษ์ (ผู้ช่วยนักวิจัย)
- 7) นางสาวพจณัฐ์ สมใจ (ผู้ช่วยนักวิจัย)
- 8) นางสาวนงพงา ประทุมวงศ์ (ผู้ช่วยนักวิจัย)
- 9) นางสาวนฤมล การุณยานนท์ (ผู้ช่วยนักวิจัย)
- 10) นางสาวอรฉัตร นิยมสุข (ผู้ช่วยนักวิจัย)
- 11) นางสาววรรณชนิด สงวนวงศ์ (ผู้ช่วยนักวิจัย)

บทที่ 2

ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

1. ความนำ

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของบรรดาประเทศที่ใช้ระบบเสรีนิยมประชาธิปไตย ผู้เสียภาษีอากรได้รับสิ่งตอบแทนจากการเสียภาษีอากรโดยทางอ้อม (คือความอยู่ดีมีสุข มีเกียรติ มีศักดิ์ศรี มีอิสรภาพ) จากบริการสาธารณะซึ่งดำเนินการโดยรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประชาชน เพื่อประชาชนและโดยประชาชน รัฐมีอำนาจเก็บภาษีอากรและประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากร เป็นเหตุการณ์ปกติทั่วไปที่เห็นจนชินตา

ปัญหาว่าผู้เสียภาษีอากรในฐานะประธานแห่งสิทธิและเจ้าของอธิปไตยที่แท้จริง นอกจากมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติแล้ว ในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรจะมีสิทธิประการใดหรือไม่

อาจมีผู้สงสัยว่าผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเหล่านี้หรือไม่ เช่น

1) สิทธิในการเสนอร่างกฎหมายให้เก็บภาษีอากรชนิดใหม่ เช่น ภาษีมรดกเพื่อให้มีการกระจายรายได้ และกระจายภาระภาษีให้เป็นธรรมยิ่งขึ้น หรือเสนอปรับปรุงหรือยกเลิกอากรบางชนิด เช่น อากรแสตมป์ที่ไม่อำนวยความสะดวก ชับซ้อน และล้าสมัย

2) สิทธิที่จะไปพบเจ้าพนักงานภาษีอากรตามหมายเรียก โดยไม่ให้ถ้อยคำอย่างใด ๆ เพราะเกรงว่าจะเกิดความผิดพลาด ทำให้ผู้มีพระคุณต้องได้รับโทษฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร เข้าลักษณะเนรคุณ หรือมีผลคล้ายคดีอุทุม

3) สิทธิในการเรียกร้องให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการแก้ไขหรือจัดเก็บภาษีอากรให้ถูกต้องเป็นธรรม เช่น กรณีการขายหุ้นบริษัทชินคอร์ปอเรชั่นจำกัด (มหาชน) ที่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าการที่บริษัทขายหุ้นในราคาต่ำกว่าปกติ เช่น ราคาหุ้นในตลาดหุ้นละ 40 บาท แต่ขายให้แก่กรรมการบริษัทหุ้นละ 1 บาท ไม่ถือว่ากรรมการบริษัทมีเงินได้ 39 บาท ในขณะที่ซื้อหุ้นราคาต่ำกว่าปกติจึงไม่ต้องเสียภาษี แต่กรณีคล้ายคลึงกันกลับเคยวินิจฉัยว่าผู้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาปกติเป็นผู้มีเงินได้¹

¹ ดู รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 73.

² โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน สุเมธ ศิริคุณโชค, “ภาษีเงินได้จากการซื้อทรัพย์สิน,” ใน *รวมบทความงานวิชาการประจำปี ครั้งที่ 2* (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น. 249-279. และดู คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 28/2538.

4) สิทธิที่จะไม่ให้ใช้วิธีเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่ไม่เหมาะสมหรือเกินเหตุอันสมควร เช่น เร่งรัดหรือเดือนแบบประจาน หรือยึดทรัพย์เกินหนี้ภาษีอากร

5) ถ้ากฎหมายภาษีอากรไม่เป็นธรรม หรือรัฐบาลนำเงินภาษีอากรไปใช้ทำสงครามที่ไม่เป็นธรรม ผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิไม่เสียภาษีอากรได้หรือไม่

6) ถ้าจะประท้วงหรือต่อต้านการปฏิวัติรัฐประหาร โดยไม่เสียภาษีอากรจะมีสิทธิทำได้โดยชอบหรือไม่ ในทำนองเดียวกับการฉีกบัตรประชาชนหรือบัตรเลือกตั้ง

7) ถ้ากฎหมายอ่านเข้าใจยากสลับซับซ้อน ผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิสอบถามขอให้อธิบายแนะนำ หรือทำให้กฎหมายอ่านเข้าใจง่ายขึ้นได้หรือไม่ นอกจากนี้ ถ้าคำแนะนำผิดพลาดจะมีสิทธิเรียกค่าเสียหาย หรืออ้างหลักกฎหมายปิดปากรัฐได้หรือไม่

เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าภาษีอากรมีผลต่อพฤติกรรมมนุษย์ในหลาย ๆ ด้าน การพัฒนาสังคมโลกไม่อาจละเว้นการพัฒนาปรับปรุงกฎหมายภาษีอากร และการพัฒนากฎหมายภาษีอากรก็จะไม่สมบูรณ์ถ้าไม่มีการพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีอากร รวมตลอดถึงการบังคับใช้กฎหมายผ่านการตีความกฎหมายของศาล เพราะต่างเป็นองค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี

ในช่วงที่ผ่านมา หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยได้พัฒนาการบริหารจัดเก็บในหลาย ๆ ด้าน ทำให้ตัวเลขการจัดเก็บรายได้ไม่ค่อยเป็นปัญหานัก ตัวอย่างการพัฒนาที่โดดเด่น ได้แก่ เว็บไซต์กรมสรรพากร <<http://www.rd.go.th>> ซึ่งอำนวยความสะดวกในการเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกฎหมาย ระเบียบ สนธิสัญญา หรือหนังสือตอบข้อหารือจำนวนมหาศาล รวมทั้งการแนะนำความรู้และข่าวใหม่ ๆ ทางภาษีอากร การให้บริการเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียว (One Stop Service) ของกรมศุลกากร สโตนภาษีเพื่อสังคมของกรมสรรพสามิต เป็นต้น แนวโน้มเกี่ยวกับทักษะของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่มองผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้รับบริการของรัฐ และพยายามให้บริการอย่างดี เพื่อให้เกิดความร่วมมือร่วมใจและสมัครใจในการเสียภาษีอากรนั้น เห็นได้ชัดเจน จนบางครั้งอาจสื่อไปในทางล้าสมัยหรือไม่สมดุล เช่น การตีความกฎหมายไปในทางไม่ต้องเสียภาษีอากร ทั้ง ๆ ที่เป็นกรณีต้องเสียภาษีอากร เป็นต้น

แนวโน้มดังกล่าวนี้สอดคล้องกับกระแสการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในนานาประเทศ ที่เห็นกันว่าเป็นสิ่งที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากแนวคิดเกี่ยวกับสิทธิมนุษยชน และการปกครองระบอบประชาธิปไตย

³ ผู้สนใจเรื่องนี้โปรดดู Erich Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, (Cambridge University Press, 2007).

ต่อไปนี้จะได้กล่าวถึงแนวคิดเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเด็นความหมายและการแบ่งประเภท การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร วิธีคุ้มครองสิทธิในเชิงกฎหมายชั้นปฐมภูมิ และพัฒนาการของปฎิญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

อนึ่ง เมื่อกล่าวถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะหมายถึง สิทธิในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการเน้นแนวทางความเป็นสิทธิในทางทรัพย์สินหรือในทางแพ่ง ส่วนแนวทางความเป็นสิทธิทางการเมืองระบอบประชาธิปไตย เช่น สิทธิในการไม่เสียภาษีอากรเพื่อประท้วงทางการเมือง หรือสิทธิในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนโยบายการใช้จ่ายเงินภาษีอากรของภาครัฐนั้น เป็นเรื่องที่อยู่นอกขอบเขตการศึกษาในครั้งนี้

2. ความหมายและการแบ่งประเภท

2.1 ความหมายของ“สิทธิของผู้เสียภาษีอากร”

สิทธิและเสรีภาพมีความคล้ายคลึงกันเพราะต่างเป็นอำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคล แต่สิทธิมีความหมายต่างจากเสรีภาพ ในข้อสำคัญคือ สิทธิมีนัยในทางอำนาจเรียกร้องต่อผู้อื่นให้กระทำการหรือไม่กระทำการ ในขณะที่เสรีภาพมีนัยของอำนาจการเลือกทำหรือไม่ทำตามความประสงค์ของตนเอง⁴

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดโดยกฎหมายจึงเป็นข้อจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง

การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากรโดยรัฐ โดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สินรวมกันเป็นประโยชน์ของรัฐโดยรวม ดังนั้นเสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งจำเป็น และมีส่วนสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สินอยู่ในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งกฎระเบียบของสังคมก็เป็นสิ่งจำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น

สิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐเกิดจากกฎระเบียบและความจำเป็นในสังคมที่ต้องมีรายได้เพื่อใช้ในการกิจการของส่วนรวม และเป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากร การกระจายความมั่งคั่ง และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ปัญหาว่ารัฐควรมิบทบาทในการเก็บภาษีอากรมากน้อยเพียงไรนั้น ยังเป็นที่ถกเถียงกันอยู่ แต่ก็เป็นที่ยอมรับกันว่าอำนาจรัฐในการเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่ต้องมีขอบเขตจำกัด

⁴ ดู วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2538), น. 21-22.

การศึกษาเรื่องการภาษีอากรในอดีตที่ผ่านมา มักเน้นด้านระบบและโครงสร้างภาษีอากรเพื่อบรรลุเป้าหมายหรือนโยบายของรัฐมากกว่าเน้นรายละเอียดของกฎระเบียบเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร เพื่อสร้างความถูกต้องเป็นธรรม ในกฎหมายสาขาอื่นก็มีลักษณะเดียวกันนี้ ประเด็นว่ามีสิทธิของปัจเจกชนอยู่ก่อนและเหนือกฎหมายหรือไม่นั้นเป็นที่ถกเถียงกันมากยิ่งขึ้นตามลำดับ และในปัจจุบันถือได้ว่าเป็นคราวของสาขากฎหมายภาษีอากร

คำว่า “การให้บริการผู้เสียภาษีอากร” เริ่มถูกใช้แทนที่คำว่า “การบังคับจัดเก็บภาษีอากร” มากยิ่งขึ้น โดยมีการปรับปรุงการให้บริการและสร้างความสัมพันธ์ที่ดีกับผู้เสียภาษีอากรด้วย เพราะวัฒนธรรมภาคเอกชนเกี่ยวกับการให้บริการที่ดีนั้นถูกนำมาใช้ในภาครัฐมากขึ้นตามลำดับ แต่น่าสังเกตว่ามักไม่ค่อยมีการกล่าวถึงขนาดของขอบเขตแห่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากร รวมทั้งสิทธิในการเมืองแต่อย่างใด

ปัญหาว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีอยู่จริงหรือไม่ มีฐานอ้างอิงอะไรบ้างนั้น เป็นเรื่องที่ยังไม่มีข้อสรุป แต่กล่าวได้ว่า สิทธิผู้เสียภาษีอากรในฐานะเป็นสิทธิมนุษยชนสาขาหนึ่งนั้นเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ข้อเรียกร้องให้ปฏิบัติต่อมวลมนุษย์ด้วยความเป็นธรรมและเสมอภาคนั้น บัญญัติรองรับอยู่ในกฎหมายต่าง ๆ ทั่วโลก โดยไม่ต้องอ้างอิงฐานความเป็นสิทธิตามธรรมชาติ

เนื้อหาของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น เห็นกันว่าอาจยากที่จะกำหนดขึ้นใหม่ การโยงเข้ากับสิทธิตามรัฐธรรมนูญ และกฎหมายระหว่างประเทศอาจทำได้ง่ายกว่า เพราะนอกจากระบบภาษีอากรในแต่ละประเทศจะมีความสลับซับซ้อนและหลากหลายขึ้นกับปัจจัยหลายประการแล้ว แนวความคิดที่เห็นว่าอำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรมาก่อนสิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังเป็นกระแสหลักอยู่ การคิดจำกัดอำนาจเก็บภาษีอากรจึงมักเป็นที่ระแวงและทำได้ยาก ส่วนวิธีการดำเนินการอาจกำหนดต้นแบบเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นกฎหมายขั้นต้นขึ้นชุดหนึ่งแล้วหลอมรวมเข้าไปในระบบภาษีอากร การตีความกฎหมายจะช่วยพัฒนากฎเกณฑ์เหล่านี้ต่อไปเองในลักษณะที่เหมาะสมสอดคล้องกับบริบททางกฎหมาย การเมือง เศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละประเทศ นอกจากนี้การค้า เทคโนโลยี และการสื่อสารระหว่างประเทศที่ก้าวหน้าขึ้นก็เห็นกันว่าเป็นสิ่งช่วยขจัดอุปสรรคต่าง ๆ ในการทำให้เกิดต้นแบบเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่สามารถบังคับใช้ได้ในประเทศต่าง ๆ

2.2 การแบ่งประเภท “สิทธิของผู้เสียภาษีอากร”

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจแบ่งประเภทเพื่อจัดหมวดหมู่ได้หลายแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการแบ่งประเภท

Koji Ishimura แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงการเมืองระบอบประชาธิปไตย เช่น สิทธิที่จะควบคุมดูแลรัฐบาลเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินภาษีอากร และสิทธิในเชิงกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เช่น สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในขั้นตอนก่อนการตรวจสอบ ระหว่างการตรวจสอบ และหลังการตรวจสอบประเมินภาษีอากร เป็นต้น⁵

Duncan Bentley แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงกฎหมาย (Legal Right) และสิทธิในเชิงบริหาร (Administrative Right) และยังแบ่งย่อยเป็นสิทธิขั้นปฐมภูมิกับสิทธิขั้นทุติยภูมิ สิทธิที่บังคับใช้ได้ง่ายหรือมีสภาพบังคับมากกับสิทธิที่บังคับใช้ได้ยากหรือสิทธิที่มีสภาพบังคับน้อย⁶

สำหรับวิธีการในทางปฏิบัติเพื่อตรวจสอบกลุ่มสิทธิที่สำคัญในแต่ละเนื้บนั้น อาจสรุปได้ดังนี้

1) สิทธิเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Right)

สิทธิกลุ่มนี้มีจุดเน้นอยู่ที่กระบวนการร่างกฎหมายต้องมีความชอบด้วยกฎหมาย ทั้งในด้านรูปแบบและเนื้อหา มีความชัดเจน และไม่ย้อนหลัง

2) สิทธิเชิงกฎหมายขั้นทุติยภูมิ (Secondary Legal Right)

สิทธิกลุ่มนี้เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้ผ่านปฏิบัติการเฉพาะที่กฎหมายบัญญัติ โดยแยกเป็นกระบวนการทั่วไปในกฎหมาย และกระบวนการเฉพาะ ในส่วนของกระบวนการทั่วไป ได้แก่ การกำหนดมาตรฐานในกระบวนการใช้อำนาจประเมินจัดเก็บ และกระบวนการบังคับจัดเก็บภาษีอากรตามที่กำหนด เช่น อาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะได้รับการปกปิดข้อมูลที่ให้ระหว่างการตรวจสอบ หรือสิทธิได้รับการพิจารณาข้อขัดแย้งอย่างเป็นธรรม และไม่เลือกปฏิบัติ เป็นต้น ในส่วนของกระบวนการเฉพาะ เช่น การให้ระบุเหตุผลในคำสั่งของเจ้าพนักงานเป็นเรื่อง ๆ ไป หรือกำหนดหลักเกณฑ์พิเศษในการดำเนินการ เช่น แนวทางพิจารณาคำขอ หรือวิธีการกำหนดแนวทางปฏิบัติล่วงหน้า (Advanced Ruling)

⁵ See Koji Ishimura, "The State of Taxpayers' Rights in Japan," p. 119, retrieved October 10, 2007, from <http://www.pij-web.net/com>

สิทธิในเชิงการเมืองระบอบประชาธิปไตยที่กล่าวถึงในบทความนี้จะรวมถึงสิทธิในการเสนอร่างกฎหมายโดยเฉพาะกฎหมายภาษีอากรด้วย

⁶ See Duncan Bentley, *Taxpayers Rights: Theory Origin and Implementation*, (Kluwer, 2007), pp.93-137.

3) สิทธิเชิงบริหารขั้นปฐมภูมิ (Primary Administrative Right)

สิทธิกลุ่มนี้เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้ โดยอาศัยการบริหารของเจ้าพนักงานภาษีอากรที่มีอำนาจ ธรรมชาติของสิทธินี้อาจต่างจากสิทธิเชิงกฎหมายขั้นทุติยภูมิ แต่อาจมีผลคุ้มครองคล้ายกัน ตัวอย่างเช่น บางประเทศอาจมีกฎหมายคุ้มครองสิทธิของวิชาชีพทนายความ หรือวิชาชีพบัญชี สำหรับเอกสารที่ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระทำให้แก่ผู้เสียภาษีอากร แต่ในบางประเทศอาจไม่มีกฎหมายลักษณะดังกล่าว แต่อาจมีการคุ้มครองสิทธินี้โดยให้ทำเป็นคำขอต่อเจ้าพนักงานเพื่ออนุมัติ และการอนุมัตินั้นอาจมีการเพิกถอนในภายหลังได้

4) สิทธิเชิงบริหารขั้นทุติยภูมิ (Secondary Administrative Right)

สิทธิกลุ่มนี้ไม่สามารถจะบัญญัติเป็นกฎหมายคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพได้ เพราะเป็นกระบวนการที่มีรายละเอียดมาก ตัวอย่างเช่น การขอความช่วยเหลือริบด่วนที่เกี่ยวกับภาระหน้าที่ทางภาษีอากร โดยการประชุมร่วมกับเจ้าพนักงาน สิทธิในลักษณะนี้มีความเป็นอัตวิสัยมากกว่ากรณีของการบังคับให้ต้องมีเหตุผลประกอบในคำสั่งต่าง ๆ ดังนั้น จึงขึ้นอยู่กับว่าเจ้าพนักงานปฏิบัติอย่างไรในการให้บริการผู้เสียภาษีอากร การบังคับหรือคุ้มครองสิทธิกลุ่มนี้จึงเหมาะที่จะใช้วิธีการในเชิงบริหารมากกว่า การบัญญัติเป็นกฎหมาย บ่อยครั้งที่กฎหมายทางสังคม การตลาด หรือดัชนีชี้วัดการบริการบางอย่างถูกเรียกว่าสิทธิเชิงบริหาร ทั้ง ๆ ที่ไม่ใช่ ตัวอย่างเช่น การเรียกร้องให้เจ้าพนักงานบริการอย่างสุภาพ หรือมีมารยาทอันดี ที่มักเขียนอยู่ในแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ เป็นต้น มาตรการเหล่านี้อาจบังคับโดยเสียงบ่นได้บ้าง แต่บังคับให้เกิดผลจริงจึงได้ยากโดยผู้เสียภาษีอากรเอง เพราะจำเป็นต้องวัดหรือประเมินในทางอัตวิสัย ดังนั้น จึงไม่สามารถเปลี่ยนสิทธิ หรือกฎหมายต่าง ๆ ดังกล่าว เป็นกฎระเบียบในทางกฎหมาย เพื่อให้มีผลบังคับ เรามักเรียกมาตรการเหล่านี้ว่า หลักกรรมมาภิบาล (Principles of Good Practice)

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในแต่ละประเทศอาจมีพัฒนาการของปริมาณและระดับคุณภาพมากน้อยต่างกัน นอกจากต้องพิจารณาสิทธิในเชิงกฎหมายว่ามีกฎหมายใดเป็นฐานอ้างอิงของสิทธิ และเป็นสิ่งกำหนดผลทางกฎหมายของสิทธิดังกล่าวหรือไม่อย่างไรแล้ว ที่สำคัญยังต้องพิจารณาสิทธิในเชิงความเป็นจริงว่ามีการบังคับใช้ง่าย หรือสภาพบังคับแห่งสิทธินั้นมีอยู่จริงหรือไม่ เพียงใด สภาพบังคับนั้นเกิดได้โดยกฎหมาย โดยการบริหารจัดการ หรือโดยการตีความกฎหมายด้วย นอกจากนั้นยังอาจพิจารณาแบ่งสิทธิโดยพิจารณาว่าเป็นสิทธิเรียกร้องต่อใคร (ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายตุลาการ) เรื่องอะไร อยู่ในขั้นตอนใดในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่อาจจำกัดสิทธิได้

หรือไม่ ยากง่ายเพียงใด หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่มีการใช้หรือไม่มีการใช้ หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่เป็นอยู่หรือสิทธิที่ควรจะเป็น เป็นต้น⁷

3. การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร⁸

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร อาจแบ่งออกได้เป็นสองประเภทหลัก ได้แก่ สิทธิในเชิงกฎหมาย และสิทธิในเชิงบริหาร ดังนั้นจึงแยกอธิบายการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรออกเป็นสองส่วนคือ ส่วนการบังคับใช้สิทธิในเชิงกฎหมาย และส่วนการบังคับใช้สิทธิในเชิงบริหาร

3.1 การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงกฎหมาย

1) การบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ ซึ่งมีลักษณะแก้ไขได้ยาก การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านทางรัฐธรรมนูญจึงสามารถทำได้ อย่างไรก็ตาม สิทธิที่ถูกตราไว้ในรัฐธรรมนูญส่วนใหญ่จะบัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ และบังคับใช้กับเรื่องต่าง ๆ นอกเหนือจากเรื่องภาษีอากรด้วย ดังนั้นจึงอาจก่อให้เกิดปัญหา การตีความได้ เนื่องจากการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาใช้บังคับกับเรื่องภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดด้วย จนอาจส่งผลให้การบังคับใช้ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เพราะฉะนั้นจึงอาจจำเป็นต้องแก้ไขรัฐธรรมนูญ เพื่อให้การบังคับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านรัฐธรรมนูญมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2) การทำให้กฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแก้ไขได้ยาก กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะต้องมีลักษณะที่แก้ไขได้ยากกว่ากฎหมายทั่วไป โดยการบัญญัติมาตรการที่ว่าด้วยวิธีการและรูปแบบการแก้ไขไว้ในกฎหมายด้วย กล่าวคือ วิธีการแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายหรือส่วนสำคัญของกฎหมายจะต้องใช้วิธีการที่พิเศษกว่า คือไม่ใช่การใช้เสียงส่วนใหญ่ อย่างที่ใช้กับการแก้ไขกฎหมายอื่น ๆ และรูปแบบในการแก้ไขหรือยกเลิก ก็จะต้องมีรูปแบบพิเศษที่ต้องกระทำเสียก่อนจึงจะสามารถแก้ไขหรือยกเลิกได้ อย่างไรก็ตาม การตรากฎหมายลักษณะนี้อาจเป็นไปได้ในบางประเทศ เนื่องจากในประเทศเหล่านั้นการตรากฎหมายลักษณะนี้อาจจำกัดไว้เฉพาะกับกฎหมายในระดับรัฐธรรมนูญเท่านั้น

3) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านการตีความกฎหมาย อีกหนทางหนึ่งที่จะช่วยให้การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก็คือการ

⁷ เป็นเรื่องน่าคิดต่อไปว่าผู้เสียภาษีอากรควรมีสภาพเรียกร้องให้เก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรม มีสิทธิไม่เสียภาษีอากรที่ไม่เป็นธรรม มีสิทธิต่อต้านการปฏิบัติรัฐประหารโดยการไม่เสียภาษีอากรหรือไม่ อย่างไร

⁸ เนื้อหาในส่วนนี้เป็นการสรุปและเรียบเรียงจาก Duncan Bentley, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 6, น. 139-212.

กำหนดให้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษยิ่งกว่าการตีความกฎหมายทั่วไป เพื่อป้องกันมิให้มีการตีความกฎหมายฉบับนั้น โดยเฉพาะที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในทางที่ขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย อันไม่ต่างจากการแก้ไขกฎหมายฉบับนั้นโดยปริยาย ในกฎหมายที่มีบทบัญญัติกำหนดวิธีการแก้ไขเป็นพิเศษไว้ กฎหมายฉบับนั้นจะต้องมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษด้วย

4) การตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียด นอกเหนือจากวิธีการที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งโดยสภาพแล้ว จะเป็นมาตรการที่ใช้ภายหลังจากที่กฎหมายถูกตราขึ้นมาแล้วนั้น วิธีการตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียดกลับเป็นวิธีการที่ป้องกันมิให้เกิดความขัดแย้งของกฎหมายฉบับใหม่กับกฎหมายฉบับเก่าอย่างไม่ตั้งใจ เนื่องจากการตรากฎหมายที่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายฉบับเก่าควรเกิดขึ้นจากความตั้งใจเท่านั้น ดังนั้นจึงควรตั้งคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมายขึ้นมาเพื่อตรวจสอบว่าร่างกฎหมายฉบับนั้นจะขัดกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งประโยชน์ที่จะได้จากการตั้งคณะกรรมการดังกล่าวขึ้นมานั้น นอกเหนือจากการได้พิจารณาร่างกฎหมายอย่างถี่ถ้วนแล้ว ยังส่งผลให้ฝ่ายบริหารซึ่งเป็นผู้เสนอร่างกฎหมาย ต้องพิจารณาร่างกฎหมายดังกล่าวอย่างละเอียดรอบคอบว่าร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวไม่ละเมิดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ก่อนที่จะเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมาย อย่างไรก็ตามเนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวกับการเงินเป็นกฎหมายที่จะต้องออกมาอย่างรวดเร็ว คณะกรรมการดังกล่าวจึงมีระยะเวลาที่ค่อนข้างน้อยในการพิจารณาร่างกฎหมายดังกล่าวได้อย่างถี่ถ้วน นอกจากนั้นคณะกรรมการดังกล่าวยังอาจตกเป็นเครื่องมือทางการเมืองได้อีกด้วย ดังนั้นวิธีการที่น่าจะเป็นไปได้ในการป้องกันมิให้คณะกรรมการดังกล่าว ตกเป็นเครื่องมือทางการเมืองและป้องกันการลำเอียงก็คือ การกำหนดให้เป็นคณะกรรมการร่วมระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ

5) การตราไว้ในกฎหมายทั่วไป การบัญญัติสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ในกฎหมายทั่วไป เช่น กฎหมายภาษีอากร จะส่งผลให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยไม่จำเป็นต้องสับสนกับการนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในกฎหมายประเภทอื่น ๆ มาตีความปรับใช้กับเรื่องภาษีอากร และยังส่งผลให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามการที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายทั่วไปนั้น จะต้องใช้กระบวนการทางศาล การที่จะได้รับความคุ้มครองสิทธิที่ตราไว้ในกฎหมาย ผู้เสียภาษีอากรจึงจำเป็นต้องดำเนินการทางศาล แต่สิ่งสำคัญที่จะขัดขวางมิให้ผู้เสียภาษีอากรไปดำเนินการทางศาลก็คือ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืนถ้าไม่คุ้มกัน ผู้เสียภาษีอากรก็อาจตัดสินใจที่จะไม่ดำเนินการก็ได้ นอกจากนั้นสิ่งที่ขัดขวางอีกประการหนึ่งคือ แม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะชนะในศาลชั้นต้น ฝ่ายรัฐบาลก็มีทรัพยากรพร้อมมูล และมีแนวโน้มที่จะอุทธรณ์คดีต่อไปอยู่เรื่อย เพื่อยืนยันความเห็นเดิมของตน ไม่ว่าจะสมควรทำเช่นนั้นหรือไม่ก็ตาม

3.2 การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงบริหาร

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงบริหารนั้น มีทั้งที่เป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิขั้นปฐมภูมิ สิทธิขั้นทุติยภูมิ และจุดมุ่งหมายทางปกครอง (Administrative Aim)

การบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมินั้น มีมาตรการบังคับใช้ที่ค่อนข้างชัดเจน โดยอาจจะทำได้หลายทาง กล่าวคือ ในกรณีการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมินั้น จะเป็นการคุ้มครองโดยผ่านกฎหมายปกครอง หรือวิธีปฏิบัติในทางปกครองโดยผ่านทางองค์กรอิสระต่าง ๆ ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบหรือรับเรื่องร้องเรียนต่าง ๆ ซึ่งเมื่อองค์กรเหล่านี้ได้ตรวจสอบเรื่องที่ร้องเรียนแล้ว ก็อาจจะมีคำวินิจฉัยใหม่ออกมาแทนที่คำวินิจฉัยเดิม ในกรณีที่มีเหตุผลหนักแน่นสนับสนุนให้ทำเช่นนั้น

สำหรับจุดมุ่งหมายทางปกครองนั้น องค์กรประกอบหลักอยู่ที่เจตนาทางารปกครอง การบังคับใช้ มีแนวโน้มว่าจะอาศัยหลักธรรมาภิบาล หรือการควบคุมคุณภาพ โดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบเป็นสำคัญ ได้แก่

1) การใช้หลักธรรมาภิบาล กล่าวคือเมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้วางหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติใดไว้แล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็จะต้องปฏิบัติตาม รัฐสภาหรือรัฐมนตรีอาจควบคุมดูแลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องจัดทำรายงานประจำปีว่า สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติที่ได้วางไว้หรือไม่อย่างไร วิธีนี้ใช้ได้ผลดีในประเทศที่มีการบริหารอย่างโปร่งใส และมีความเป็นประชาธิปไตยสูง

2) การควบคุมคุณภาพโดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ เพื่อเป็นการสร้างกรอบสำหรับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการจัดการกับปัญหาของประชาชนล่วงหน้าและอย่างมีประสิทธิภาพ แทนที่จะให้ตกเป็นหน้าที่ของศาลในคราวระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมาแล้ว อันเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายเหตุและมีข้อจำกัดค่อนข้างมาก เนื่องจากศาลสามารถเข้าไปตรวจสอบได้เฉพาะกรณีที่มีการนำคดีมาฟ้องต่อศาล และมีผลเฉพาะคู่กรณีเท่านั้น ดังนั้นจึงเห็นว่าการมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ เช่น ผู้ตรวจการแผ่นดิน เป็นต้น จะสามารถช่วยแก้ไขปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่า เนื่องจากสามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบ คำตัดสินหรือปัญหาทางปกครองได้เกือบทั้งหมด และผลของการควบคุมตรวจสอบจะเป็นไปในวงกว้าง

มาตรการที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการควบคุมความโปร่งใสและคุณภาพของการกระทำของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นการบังคับใช้จุดมุ่งหมายทางปกครอง และเป็นเพียงมาตรการทางอ้อมเท่านั้น เนื่องจากแม้ว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะไม่สามารถทำตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้ ก็ไม่ได้มีบทลงโทษที่ชัดเจนแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างกับการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิ ซึ่งมีบทลงโทษและความชัดเจนมากกว่า

แม้ว่ามาตรการที่จะนำมาบังคับใช้สิทธิมีอยู่หลายมาตรการ แต่ทุกมาตรการต่างเกี่ยวข้องกับเรื่องเดียวกันนั่นคือ ความสามารถของผู้เสียภาษีอากรในการบังคับใช้สิทธิที่ถูกกำหนดไว้แล้วนั่นเอง โดยยังมีมาตรการอื่นที่อาจนำมาใช้เพื่อให้การบังคับใช้สิทธิในเชิงบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพได้ นั่นคือ การใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution / ADR)

กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกคือกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาทโดยใช้วิธีการที่ประนีประนอมมากกว่าการดำเนินการทางศาล ซึ่งวิธีการระงับข้อพิพาทอาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ แต่กล่าวโดยรวมแล้ว กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกอาจประกอบด้วย การเจรจา ต่อรอง การไกล่เกลี่ย และอนุญาโตตุลาการ

3.3 ตัวอย่างกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก

ตัวอย่างที่ดีที่สุดในการศึกษาเกี่ยวกับการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้แก่ ปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxpayers' Charter ต่อไปจะใช้คำย่อว่า ปฏิญญาออสเตรเลีย) ซึ่งถูกนำมาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540

(1) การระงับข้อพิพาทก่อนที่จะมีการประกาศใช้ปฏิญญาออสเตรเลีย

ก่อนที่ประเทศออสเตรเลียจะนำปฏิญญาออสเตรเลียมาใช้ เมื่อมีข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (Australian Tax Office ต่อไปจะใช้คำย่อว่า ATO) คู่กรณีต่างฝ่ายต่างจะต่อสู้เพื่อให้อีกฝ่ายหนึ่งยอมรับสิ่งที่ตนต้องการ โดยฝ่ายผู้เสียภาษีอากรจะคิดถึงการบังคับใช้สิทธิของตนเป็นหลัก ในขณะที่ ATO ก็จะคิดถึงการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของตนเป็นหลัก จนส่งผลให้ต้องมีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายที่ต้องแพ้อย่างไม่มีทางเลือก ซึ่งโดยส่วนใหญ่ก็จะเป็นฝ่ายผู้เสียภาษีอากรเนื่องจาก ATO เป็นฝ่ายที่มีอำนาจมากกว่า

การที่มุมมองของแต่ละฝ่ายเป็นเช่นนี้จึงส่งผลให้ต่างฝ่ายต่างมองอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเหมือนศัตรู แต่ละฝ่ายก็จะพยายามใช้วิธีการใด ๆ ก็ตามที่สามารถทำให้ตนเป็นฝ่ายชนะ อันทำให้ความขัดแย้งขยายออกไปในวงกว้างมากขึ้น ผู้เสียภาษีอากรจะรู้สึกว่าการต้องชนะ ATO ให้ได้ จนกลายเป็นการเล็งภาษีอากรแทนที่จะเป็นเพียงการปกป้องสิทธิของตนเท่านั้น ฝ่าย ATO ก็อาจจะใช้มาตรการที่รุนแรงขึ้นเรื่อย ๆ โดยการประเมินเบี้ยปรับ เงินเพิ่มอย่างไม่มีความเมตตาผ่อนปรนหรือชู้ว่าจะทำเช่นนั้น

ในปี พ.ศ. 2546 ได้มีการประชุมสัมมนาเกี่ยวกับเรื่องการเสียภาษีอากรโดยสมัครใจ (ATO Compliance Research Conference) จัดขึ้นในกรุงแคนเบอร์รา และมีการยอมรับกันว่าการที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรร่วมมือกับการจัดเก็บภาษีอากรและลดข้อพิพาทลง ATO จะต้องสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้ผู้เสียภาษีอากรได้เห็น และต้องทำให้ทั้งสองฝ่ายคำนึงถึงผลประโยชน์ของอีกฝ่ายหนึ่งมากกว่าเดิมด้วย

(2) การระงับข้อพิพาทภายหลังการประกาศใช้ปฎิญญาออสเตรเลีย

ในช่วงแรกที่ปฎิญญาออสเตรเลียถูกประกาศใช้นั้น เพื่อที่จะสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่าง ATO กับผู้เสียภาษีอากร ATO ได้ใช้มาตรการในสองระดับคือ ระดับชุมชน ATO ได้เรียกผู้เสียภาษีอากรว่า “ลูกค้า” และเรียกการจัดเก็บภาษีอากรว่า “บริการ” อีกทั้งยังดึงผู้เสียภาษีอากรเข้ามามีส่วนร่วมในทุกระดับของการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากร ส่วนในระดับตัวบุคคลนั้น ATO ได้มีการจัดตั้งหน่วยแก้ปัญหา (Problem Resolution Units) ขึ้นมาเพื่อจัดการกับเรื่องร้องเรียนทั่ว ๆ ไป ซึ่งใช้วิธีการเจรจาต่อรองและไกล่เกลี่ยมากกว่าเดิม จนส่งผลให้ระดับการให้ความร่วมมือกับการจัดเก็บภาษีอากรสูงขึ้นกว่าแต่ก่อน

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรการที่นำมาใช้ โดยเฉพาะการจัดตั้งหน่วยแก้ปัญหาเป็นเพียงการสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับ ATO เท่านั้น มิได้เป็นการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้นเมื่อไม่สามารถระงับข้อพิพาทโดยใช้หน่วยแก้ปัญหาได้แล้ว ข้อพิพาทจึงถูกนำขึ้นสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฝ่ายปกครองหรือศาลโดยทันที ซึ่งแม้ว่าทั้งสององค์กรนี้จะสามารถระงับข้อพิพาทได้ แต่เนื่องจากกระบวนการพิจารณาของทั้งสององค์กรนี้มีลักษณะที่ทำให้ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและฝ่าย ATO ต้องเป็นปรปักษ์กัน มาตรการนี้จึงยังไม่เพียงพอที่จะรักษาระดับความสัมพันธ์และผลประโยชน์ร่วมกันได้ นอกจากนั้นการที่บุคคลซึ่งทำหน้าที่ในหน่วยแก้ปัญหาเป็นบุคลากรของ ATO เองนั้น ทำให้ดูเหมือนว่าหน่วยแก้ปัญหาไม่มีความเป็นกลาง และแม้ว่าจะสามารถทำให้เกิดความเป็นกลางได้แล้ว บุคคลเหล่านั้นก็ยังไม่มีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้

จนในที่สุดได้มีการจัดตั้งสำนักงานที่ปรึกษาพิเศษทางภาษีอากร (Special Tax Adviser) ขึ้นมาในสำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดิน ซึ่งมีผู้ตรวจการแผ่นดินทางภาษีอากรทำหน้าที่ระงับข้อพิพาททางภาษีอากร และเป็นองค์กรสุดท้ายของการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครอง โดยการไกล่เกลี่ย หรือโดยมีอนุญาโตตุลาการ และในกรณีที่ข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิส่วนบุคคล ก็จะมีคณะกรรมการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคล (Privacy Commissioner) ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องการที่จะใช้วิธีการระงับข้อพิพาทที่เป็นทางการมากกว่านี้ก็สามารถทำได้ โดยการอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทางปกครอง (Administrative Appeal Tribunal) ต่อไปนี้จะให้คำย่อว่า AAT) ซึ่งจะมีแผนเฉพาะรับอุทธรณ์คดีภาษีอากรโนสาเร่ด้วย โดยเป็นหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทโนสาเร่ (Small Tax Claims Tribunal) หรือจะอุทธรณ์ไปยังศาลโดยตรงก็ได้

จะเห็นได้ว่ารูปแบบของมาตรการของปฎิญญาออสเตรเลียเป็นการผสมผสานกันระหว่างมาตรการการจัดการเรื่องร้องเรียนและมาตรการระงับข้อพิพาท โดยในส่วนของมาตรการการจัดการเรื่องร้องเรียนนั้น เป็นไปตามมาตรฐานซึ่งองค์กรระหว่างประเทศว่าด้วยมาตรฐาน (International Organization

for Standardization / ISO) ได้กำหนดไว้คือ ISO ที่ 10002:2004 อันได้แก่ การบริหารจัดการอย่างมีคุณภาพ การสร้างความพึงพอใจแก่ลูกค้า และการมีแนวทางในการจัดการเรื่องร้องเรียนภายในองค์กร

ในส่วนของการจัดการการระงับข้อพิพาทของปฏิญญาออสเตรเลียนั้น เป็นการปรับใช้หลัก 6 ประการในการระงับข้อพิพาททางเลือกที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป ซึ่งออกแบบโดย Ury, Brett และ Goldberg รวมกับอีกสองประการเพิ่มเติมในภายหลัง อันได้แก่

1) การป้องกันไม่ให้เกิดข้อพิพาทที่ไม่จำเป็น กล่าวคือ อาจทำได้โดยการแจ้งให้ทราบถึงสิทธิและวิธีการระงับข้อพิพาท ให้คำปรึกษาเพื่อให้ทราบถึงข้อที่เห็นแตกต่างกัน และสามารถจัดการกับความแตกต่างนั้นได้ก่อนที่จะเกิดข้อพิพาทขึ้นมา รวมทั้งเก็บรวบรวมข้อมูลมาทำการวิเคราะห์และประเมินผลภายหลังที่เกิดข้อพิพาทขึ้นมาแล้ว เพื่อนำมาใช้บทวนและแก้ไขความบกพร่องของระบบ

2) การปรองดองผลประโยชน์ซึ่งกันและกันในการระงับข้อพิพาท กล่าวคือ ATO มีวิธีการที่ชัดเจนและปรองดองผลประโยชน์ระหว่างฝ่ายผู้เสียภาษีอากรกับ ATO ในการจัดการกับข้อพิพาท โดยเป็นวิธีการที่เพิ่มระดับความเป็นทางการขึ้นไปเรื่อย ๆ ผู้เสียภาษีอากรไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ไปตามขั้นตอนเท่านั้น แต่สามารถข้ามบางขั้นตอนไปได้ อีกทั้งบุคคลซึ่งเป็นตัวกลางในการไกล่เกลี่ยยังต้องได้รับการฝึกฝนให้ มีความเชี่ยวชาญในการให้คำปรึกษาแก่ผู้เสียภาษีอากรได้อีกด้วย

3) การให้สามารถย้อนกระบวนการระงับข้อพิพาทกลับไปขั้นตอนก่อนหน้านี้ได้ระหว่างการเจรจา (Loop-backs) กล่าวคือ ในกรณีที่การระงับข้อพิพาทโดยการปรองดองผลประโยชน์ไม่ได้ผล และทั้งสองฝ่ายเริ่มที่จะมองแต่สิทธิหรืออำนาจของตนเท่านั้น การมีมาตรการเช่นนี้จะทำให้ทั้งสองฝ่ายสามารถย้อนกลับไปเพื่อหาข้อมูลเพิ่มเติมและประเมินสถานการณ์ แล้วจึงกลับมาเจรจาทันทีอีกครั้งใหม่

4) การให้มีระบบการระงับข้อพิพาททางเลือกที่เสียค่าใช้จ่ายน้อยในกรณีที่การเจรจาระงับข้อพิพาทเกิดไม่ได้ผล กล่าวคือ การจัดให้มีการระงับข้อพิพาททางเลือกภายหลังจากการเจรจา จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรกลายเป็นฝ่ายที่ควบคุมสถานการณ์ได้ และในขณะเดียวกันก็จะเป็นตัวกระตุ้นให้ ATO พยายามระงับข้อพิพาทให้ได้ในขั้นตอนการเจรจากับตน แทนที่จะยอมให้ข้อพิพาทนั้นถูกเสนอสู่ขั้นตอนทางเลือกอื่น ที่เสียค่าใช้จ่ายน้อยต่อไป อันได้แก่ ขั้นตอนของผู้ตรวจการแผ่นดินทางภาษีอากร ซึ่งเป็นขั้นตอนที่ผู้ตรวจการแผ่นดินทางภาษีอากรเข้ามาเป็นผู้เจรจากับ ATO แทนผู้เสียภาษีอากร

5) การปรับเพิ่มค่าใช้จ่ายจากน้อยไปหามากตามลำดับขั้นตอนของการระงับข้อพิพาท เพื่อเป็นการกดดันให้คู่กรณีสามารถระงับข้อพิพาทได้ในขั้นตอนแรก ๆ กล่าวได้ว่า รูปแบบการระงับข้อพิพาทในข้อนี้ของ ATO ยังทำได้ไม่ดัดนัก กล่าวคือแม้ว่าการระงับข้อพิพาทจะใช้ค่าใช้จ่ายต่ำ แต่กลับมีค่าใช้จ่ายแฝงจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นค่าจ้างที่ปรึกษา การเสียเวลาเตรียมและเข้าร่วมในการเจรจา และเมื่อข้อพิพาทเข้าสู่ขั้นตอนที่สองคือขั้นตอนของผู้ตรวจการแผ่นดิน ค่าใช้จ่ายกลับไม่เพิ่มขึ้นมากนัก เนื่องจากไม่มี

ค่าใช้จ่าย โดยจะมีเฉพาะค่าใช้จ่ายแฝง ซึ่งเพิ่มขึ้นตามระยะเวลาในการระงับข้อพิพาท แต่เมื่อข้อพิพาทขึ้นสู่ขั้นตอนต่อไปอีก คือ ขั้นตอนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฝ่ายปกครองและศาล ค่าใช้จ่ายกลับเพิ่มสูงขึ้นอย่างมาก ดังนั้นจะเห็นได้ว่าแรงกดดันที่จะทำให้คู่กรณีสามารถระงับข้อพิพาทได้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อต้องตัดสินใจที่จะนำข้อพิพาทขึ้นสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฝ่ายปกครองหรือไม่ อย่างไรก็ตามการทำให้ค่าใช้จ่ายในขั้นตอนผู้ตรวจการแผ่นดินเพิ่มขึ้นมากกว่าขั้นตอนใน ATO ก็ดูจะไม่เหมาะสมนัก เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรก็จะไม่ได้รับการคุ้มครองโดยการตรวจสอบจากองค์กรอิสระ

6) การสร้างแรงจูงใจ ฝึกฝนเพิ่มความเชี่ยวชาญและมีทรัพยากรที่เพียงพอ กล่าวคือ ATO มีระบบที่สร้างแรงจูงใจ ฝึกฝนเพิ่มความสามารถ และมีทรัพยากรที่เพียงพอให้แก่บุคลากรของตน เนื่องจาก ATO ได้ตระหนักว่าวัฒนธรรมองค์กรและระบบการบริหารจัดการเป็นสิ่งที่สำคัญที่จะสร้างแรงจูงใจแก่บุคลากรของตนในการบรรลุวัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาทแบบนี้ นอกจากนั้นยังต้องการให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษีอากรถึงทางเลือกในการระงับข้อพิพาทต่าง ๆ และพร้อมที่จะใช้ทางเลือกเหล่านั้น รวมทั้งยังต้องการปลูกฝังให้ผู้เสียภาษีอากรรับทราบถึงสิทธิและหน้าที่ของตนและของ ATO อันเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือของ ATO ในสายตาของผู้เสียภาษีอากรด้วย

7) การวัดคุณภาพของความสำเร็จ และการตรวจสอบแก้ไขอย่างเป็นระบบ อธิบายได้ว่า เนื่องจากระบบการระงับข้อพิพาทเช่นนี้เป็นการระงับข้อพิพาทในระดับเจ้าหน้าที่งาน ซึ่งเป็นระบบที่เริ่มต้นจากส่วนที่เล็กที่สุดขององค์กร ดังนั้นจึงต้องมีการวัดผลของงานว่ามีคุณภาพมากน้อยเพียงใด รวมทั้งต้องมีการจัดทำรายงานความก้าวหน้าด้วย ควรต้องมีการกำหนดมาตรฐานคุณภาพของงานไว้ให้กับเจ้าพนักงานภาษีอากร หรือหากไม่มีก็ต้องมีระบบที่สามารถตรวจสอบคุณภาพและมาตรฐานในการระงับข้อพิพาทได้

8) การพัฒนาอย่างต่อเนื่องทั้งในระดับของระบบและตัวบุคคล กล่าวคือ ก่อนที่จะเข้ามาเป็นเจ้าพนักงานระงับข้อพิพาทได้ บุคคลผู้นั้นจะต้องได้รับการฝึกมาอย่างดี เพื่อให้งานที่ออกมาเป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพของงานที่กำหนดไว้ อีกทั้งยังต้องมีกำหนดชั่วโมงการทำงานต่อปีไว้ด้วย เพื่อให้เกิดการพัฒนาความเป็นมืออาชีพของบุคลากรเหล่านั้นด้วย

4. วิธีคุ้มครองสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Rights)⁹

4.1 ความทั่วไป

ถึงแม้มีการโต้แย้งว่า สิทธิเป็นสิ่งที่มิได้มีลักษณะสัมพัทธ์ คือขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น และเนื้อหาของสิทธิก็ขึ้นอยู่กับวัฒนธรรมของแต่ละประเทศโดยเฉพาะ แต่ก็มีที่ยอมรับอย่างกว้างขวางว่าการที่จะสร้างต้นแบบของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังคงมีประโยชน์อยู่ เพราะสามารถใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการ

⁹ หัวข้อนี้ส่วนใหญ่เป็นข้อมูลที่แปลถอดความจาก Duncan Bentley, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 6, น. 213-250.

บริหารจัดการเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในต้นแบบนั้นสามารถปรับใช้กับเนื้อหาสาระเฉพาะของกฎหมาย และระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศได้ โดยมีข้อสังเกตว่า ไม่ควรนำต้นแบบของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมาใช้บังคับโดยไม่มีการปรับหรือแก้ไขให้สอดคล้องกับสิ่งที่ดำรงอยู่แล้วในแต่ละประเทศ

คุณค่าของต้นแบบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอยู่ที่การนำต้นแบบสิทธิดังกล่าวไปใช้เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาไปสู่ระบบและกระบวนการใหม่ที่เกิดขึ้นกับสิ่งที่มีอยู่ในประเทศหนึ่ง ๆ การพัฒนาสามารถรวมโครงสร้างและเนื้อหาสาระของระบบกฎหมายเข้าด้วยกันได้

จุดเริ่มต้นในการนำเรื่องสิทธิเข้ามาพิจารณาในต้นแบบ คือ ความซับซ้อนของระบบภาษีอากรในกลุ่มประเทศ OECD ประเทศในกลุ่มนี้ได้ตระหนักถึงสิทธิขั้นพื้นฐานในกระบวนการทางกฎหมาย รวมถึงข้อกำหนดทางภาษีอากร ประเทศต่าง ๆ ได้แก่ ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ สหรัฐอเมริกา และประเทศเยอรมนีได้ผ่านกฎหมาย หรือได้จำกัดกฎระเบียบที่ใช้กำหนดระบบภาษีอากร ประเทศเหล่านี้ให้สิทธิมากมายแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งไม่มีในหลาย ๆ ประเทศ การทบทวนระบบภาษีอากรในประเทศเหล่านี้ เป็นการกำหนดกรอบการศึกษาสิทธิอย่างกว้าง ๆ สิทธิเป็นแหล่งของกฎหมาย ข้อกำหนดทางการบริหาร และหนังสือแสดงเจตนา เช่น ปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ตีพิมพ์ในประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา ประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น เอกสารเหล่านี้ไม่ได้มีสภาพบังคับในเชิงของกฎหมาย แต่ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของสิทธิ

เหตุผลพื้นฐานที่รวมสิทธิดังกล่าวไว้ในต้นแบบ ได้แก่ เหตุข้อหนึ่งข้อใด หรือหลายข้อ ดังนี้ หลายประเทศต่างให้การยอมรับ มีการรวมอยู่ในอนุสัญญา หรือเอกสารระหว่างประเทศอื่น ๆ การสนับสนุนจากแหล่งอื่น ๆ เช่น นักวิชาการ และนักวิจารณ์อื่น ๆ

4.2 แนวคิดทั่วไปของสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิของผู้เสียภาษีอากรเป็นกลไกสำคัญของการบริหารในระบบภาษีอากร สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิมักจะมีกำหนดอยู่ในรัฐธรรมนูญของแต่ละประเทศ และการออกกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิขั้นปฐมภูมิจะได้รับความคุ้มครองโดยการใช้ การตีความกฎหมาย หรือข้อตกลงระหว่างประเทศ ปัญหาเรื่องนี้จึงมักเกี่ยวข้องกับปัญหาว่าอะไรทำให้กฎหมายภาษีอากรเป็นสิ่งที่ถูกต้อง

การศึกษาในที่นี้ เน้นที่กลไกทางกฎหมายอันเหมาะสมที่สามารถทำให้กฎเกณฑ์ที่ถูกต้องมีสภาพบังคับ ดังที่ Wellman วิเคราะห์ไว้ว่า “ไม่ว่าจะเป็นสิทธิใดก็ตาม จะประกอบไปด้วย 3 ฝ่าย ฝ่ายที่หนึ่ง คือ ผู้ใดก็ตามที่ถือสิทธิ ฝ่ายที่สอง คือ ผู้ใดก็ตามที่อยู่ได้บังคับของกลุ่มที่ถือครองสิทธิหรือผู้โต้แย้งสิทธิ ฝ่ายที่สาม คือ ผู้ใดที่อยู่ในตำแหน่งที่สามารถไปแทรกแซงการเผชิญหน้าระหว่างผู้ถือครองสิทธิซึ่งเป็น

ฝ่ายแรกและฝ่ายโต้แย้งสิทธิซึ่งเป็นฝ่ายที่สอง โดยเข้าข้างหลักการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และเป็นปฏิปักษ์กับอีกฝ่ายหนึ่ง จุดมุ่งหมายที่สำคัญของสิทธิในเชิงกฎหมาย คือ ผู้ถือสิทธินั้น จะได้เปรียบเหนือผู้ที่อาจจะมาเป็นปฏิปักษ์ต่อฝ่ายตนได้ สิทธิในเชิงกฎหมายนั้น จะบรรลุวัตถุประสงค์ต่อเมื่อมีบรรทัดฐานทางกฎหมายระบุไว้และให้สิทธินั้นได้รับความเคารพโดยบุคคลที่กฎหมายมุ่งใช้บังคับ”¹⁰

คำถามต่อไป คือ อะไรเป็นกฎเกณฑ์ที่ดี ประเด็นนี้เป็นคำถามที่มีมายาวนานนับศตวรรษ สรุปแล้วคำถามที่ว่า อะไรเป็นกฎเกณฑ์ที่ดี ได้รับการอธิบายโดย คันแคน เคนเนดี ใน Critical Legal Studies Scholar¹¹ ซึ่งใช้แนวทางกฎหมายธรรมชาติ ในการศึกษาเพื่อตัดสินว่าเหตุผลในทางกฎหมายเป็นเหตุเป็นผลหรือไม่ ถ้าไม่เป็นเช่นนั้น ก็ย่อมต้องสร้างเหตุผลอันสมควรอื่น ๆ ที่จะสร้างความความสมเหตุสมผลที่น่าพึงพอใจ และผลลัพธ์อันยุติธรรม

การศึกษาของ ลอน ฟุลเลอร์ ได้ให้แนวทางอันเป็นประโยชน์เกี่ยวกับคุณลักษณะของกฎเกณฑ์ ฟุลเลอร์ ให้หลักในการพิจารณาว่า กฎเกณฑ์ที่ดีควรจะเป็นอย่างไร ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการตัดสินว่ากฎหมายที่ดีเกิดจากอะไร และหมายความว่าอย่างไร

ลอน ฟุลเลอร์ ได้เขียนหนังสือเรื่อง “Eight Ways to Fail to Make Law”¹² วางหลักการเกี่ยวกับ 8 แนวทางที่ส่งผลให้ไม่สามารถสร้างกฎหมายที่ดีได้ แนวทางเหล่านี้เป็นแนวทางที่ควรหลีกเลี่ยง เพื่อมิให้เกิดความผิดพลาด หรือประสบความล้มเหลว ดังนั้น อาจนำแนวทางเหล่านี้มาปรับใช้กับเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและกฎหมายภาษีอากรได้ คือ

- 1) การไม่ยอมรับกฎเกณฑ์โดยทำให้ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าเป็นรายกรณี
- 2) การไม่สามารถเผยแพร่กฎเกณฑ์ต่อสาธารณะได้ หรือ แม้แต่ผู้ที่ได้รับผลกระทบก็ไม่สามารถเข้าถึงกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้
- 3) การบัญญัติกฎเกณฑ์ย้อนหลังโดยไม่ชอบ ซึ่งไม่ได้ชี้แนะว่าควรปฏิบัติอย่างไรในอนาคต แต่กลับทำลายความถูกต้องชอบธรรมของกฎที่มีอยู่โดยการข่มขู่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงย้อนหลังได้
- 4) การไม่สามารถทำให้กฎเกณฑ์นั้น ๆ เป็นที่เข้าใจได้ง่าย
- 5) การบัญญัติกฎเกณฑ์ที่มีความขัดแย้งกัน

¹⁰ See C. Wellman, *A Theory of Rights: Persons under Laws, Institutions and Morals*, (Totowa, Rowman and Allanheld, 1985), p. 102, cited in Duncan Bentley, *supra* note 6, p. 217.

¹¹ See D. Kennedy, “The Structure of Blackstones’s Commentaries,” (1979) 28, *Buffalo Law Review*, pp. 209,219, cited in Duncan Bentley, *supra* note 6, p. 217.

¹² See L.L. Fuller, *The Morality of Law*, (London, Yale University Press, 1964), p. 33, cited in Duncan Bentley, *supra* note 6, p. 218.

- 6) กฎเกณฑ์ที่บังคับให้ต้องปฏิบัติตามบางอย่างซึ่งผู้ได้รับผลกระทบไม่อยู่ในวิสัยที่จะทำได้
- 7) การเปลี่ยนแปลงกฎเกณฑ์บ่อย ๆ ทำให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ปรับตัวไม่ทัน
- 8) การไม่ลงรอยกันระหว่างกฎเกณฑ์ที่ประกาศใช้กับการบริหารจัดการที่เกิดขึ้นจริงจากการที่เจ้าพนักงานภาษีอากรบังคับใช้กฎเกณฑ์ดังกล่าว

แนวทางที่ควรหลีกเลี่ยงข้างต้นเป็นพื้นฐานของกฎเกณฑ์ขั้นปฐมภูมิในการยกร่างต้นแบบของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร กฎเกณฑ์ต่าง ๆ เหล่านี้แสดงให้เห็นหลักเบื้องต้นที่ควรประกอบอยู่ในระบบภาษีอากรด้วย ซึ่งสามารถนำมาสรุปใหม่ให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ และเป็นแนวทางที่ควรปฏิบัติได้ ดังนี้

- 1) ภาษีอากรต้องถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับภาษีอากรไม่ควรเป็นไปตามอำเภอใจ
- 2) กฎหมายภาษีอากรต้องได้รับการเผยแพร่ ข้อบังคับควรมีความโปร่งใส
- 3) กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่ใช่ย้อนหลัง ผู้เสียภาษีอากรควรจะสามารถคาดคะเนล่วงหน้าถึงผลจากการทำนิติกรรมต่าง ๆ
- 4) กฎหมายภาษีอากรควรจะสามารถเข้าใจได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความชัดเจน และง่ายต่อการทำความเข้าใจ)
- 5) กฎหมายภาษีอากรไม่ควรมีความขัดแย้งกัน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน)
- 6) ผู้เสียภาษีอากรจะต้องสามารถเคารพ และปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ และมีความแน่นอน)
- 7) การแก้ไขเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งต้องไม่ทำลายกฎหมายภาษีอากร (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน)
- 8) กฎหมายภาษีอากรจะต้องสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน ยุติธรรม โปร่งใส และมีประสิทธิภาพ)
- 9) ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องเสียภาษีมากกว่าจำนวนภาษีอากรที่ถูกต้อง (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ และมีความถูกต้อง)

ข้อ 4) - 8) ข้างต้น เน้นที่ลักษณะต่าง ๆ ของความแน่นอน โดยข้อ 1), 2) และ 4) - 8) สะท้อนจากเรื่องสิทธิมนุษยชน ส่วนข้อต่อไปนี้มีรากฐานมาจากหลักการพื้นฐาน และพบได้ในรัฐธรรมนูญและปณิญาแห่งสิทธิ

- 10) กฎหมายภาษีอากรไม่ควรเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความยุติธรรม และมีประสิทธิภาพ)
- 11) กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรไม่ควรเลือกปฏิบัติ และควรมีความเท่าเทียมกันเบื้องต้นกฎหมาย (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรเป็นธรรมและเสมอภาคกัน)

- 12) กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรจะเป็นไปตามหลักแห่งความได้สัดส่วน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ มีความเป็นธรรมและเสมอภาค)
- 13) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสิทธิส่วนบุคคล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
- 14) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสิทธิได้รับการเก็บรักษาข้อมูลเป็นความลับ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
- 15) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสิทธิที่จะเข้าถึงข้อมูล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
- 16) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสิทธิเข้าถึงศาล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม) ซึ่งมีลักษณะ ดังนี้

- ก. ศาลที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง
- ข. การไต่สวนที่เป็นธรรมและเปิดเผย
- ค. การพิจารณาคดีที่เป็นธรรม
- ง. สิทธิที่จะไม่พูด
- จ. สิทธิที่จะมีทนายความหรือตัวแทน
- ฉ. การพิพากษาอย่างเปิดเผยในระยะเวลาที่เหมาะสม

ข้อ 13) ถึง 16) แม้จะเป็นกฎที่ต้องอาศัยดุลพินิจของเจ้าพนักงานฝ่ายต่าง ๆ เป็นสิ่งสำคัญก็ตาม แต่ก็อยู่ภายใต้กรอบแห่งการคุ้มครองสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิทั้งสิ้น นั่นคือ กฎทางภาษีอากรทุกกฎจะต้องมีความเป็นธรรม และไม่เพียงแต่กฎเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิที่จะต้องมีความเป็นธรรมเท่านั้น กฎเกี่ยวกับสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นทุติยภูมิก็ดี กฎเกี่ยวกับสิทธิในเชิงบริหารขั้นปฐมภูมิตั้งชั้นทุติยภูมิก็ดี ล้วนแต่ถูกเรียกร้องให้ต้องมีความเป็นธรรมเช่นเดียวกัน กล่าวอีกนัยหนึ่ง การกระทำในเชิงบริหารทั้งหลายในระบบภาษีอากรก็ต้องมีความเป็นธรรมด้วยเช่นกัน ไม่ว่าจะเป็นส่วนของการบริหารทั่วไป การรวบรวมข้อมูล การตรวจสอบได้สวน การบังคับจัดเก็บ และการอุทธรณ์คัดค้านต่าง ๆ¹³

4.3 เนื้อหาและรายละเอียดของสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิของผู้เสียภาษีอากร

(1) ภาษีอากรต้องถูกกำหนดโดยกฎหมาย (Tax Must Be Imposed by Law)

ตามประวัติศาสตร์ เมื่อมีการยอมรับสิทธิในกรรมสิทธิ์ส่วนบุคคลแล้ว สิทธิในการเก็บภาษีอากรก็ได้ถือกำเนิดขึ้น การต่อต้านข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรได้เปิดทางสำคัญที่นำไปสู่ความเป็นประชาธิปไตย สงครามกลางเมืองของอังกฤษเกิดขึ้นเพื่อที่จะลดทอนพระราชอำนาจในทางภาษีอากร

¹³ Duncan Bentley, *supra* note 6, pp.220, 291.

มาตราที่ 13 ของคำประกาศว่าด้วยสิทธิมนุษยชนฝรั่งเศส กล่าวถึงเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะว่าเป็นวิธีการสำคัญของรัฐบาลที่จะสามารถทำงานเพื่อสนองความต้องการของสาธารณะ และครอบคลุมไปถึงค่าใช้จ่ายในการบริหาร จุดเริ่มต้นของการปฏิบัติของชาวอเมริกันก็สืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากรอย่างไร้เหตุผลจากรัฐบาลอังกฤษ และไม่ได้รับมอบอำนาจจากสภานิติบัญญัติของชาวอเมริกัน และ แม้ว่าภาษีอากรนั้น จะจัดเก็บโดยมีการออกกฎหมายก็ตาม ประชาชนอาจสนองตอบโดยสามารถเปลี่ยนแปลงกฎหมายนั้นได้ เหมือนที่ปรากฏขึ้นกับภาษีรายหัว (Poll Tax) ในสหราชอาณาจักร ซึ่งกระตุ้นให้เกิดการเคลื่อนไหวไปสู่การกระจายอำนาจในทางการเมือง

การให้ความสำคัญต่อกฎหมายภาษีอากรนั้น มีให้เห็นในกฎหมายรัฐธรรมนูญหลายฉบับในระบบที่เป็นรัฐเดี่ยว กฎหมายรัฐธรรมนูญเน้นเรื่องของความชอบด้วยกฎหมาย ในระบบสหพันธรัฐ ความชอบด้วยกฎหมายใช้กำกับดูแลกฎหมายของแต่ละเขตอำนาจใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร

ตัวอย่างเช่น รัฐธรรมนูญประเทศเยอรมนีให้อำนาจเต็มที่แก่รัฐบาลกลางในการจัดเก็บภาษีศุลกากร และผูกขาดทางการเงิน ภาษีอากรจะถูกกำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น รัฐบาลกลางยังมีบริมสิทธิในการออกกฎหมายเมื่อทั้งรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นต่างมีอำนาจ นั้นหมายถึงรัฐบาลกลางอาจออกกฎหมายซึ่งเกี่ยวข้องกับรายได้จากภาษีอากร หรือเกี่ยวกับความเท่าเทียมในการดำรงชีวิตหรือในทางกฎหมายหรือความเป็นเอกภาพในทางกฎหมายหรือเศรษฐกิจของประเทศ รัฐบาลท้องถิ่นมีอำนาจเต็มที่ในเรื่องการเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับท้องถิ่นและภาษีอากรที่ไม่ค่อยมีความสำคัญ แร็ดเดอร์ กล่าวว่า Bundesrat หรือ Council of States สามารถขัดขวางการเสนอกฎหมายภาษีอากรของรัฐสภาได้

เมื่อยอมรับหลักการเก็บภาษีอากร โดยกฎหมาย ประเด็นสำคัญต่อมาก็คือ การตีความ Thuronyi ได้จำแนกสถานการณ์ที่เป็นมูลเหตุแห่งความขัดแย้งหรือข้อพิพาทไว้ 5 ข้อ ดังนี้¹⁴

- 1) เมื่อภาษีอากรถูกกำหนดโดยกฎหมายของฝ่ายปกครอง
- 2) เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเข้าไปมีส่วนในการทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากร และถูกโต้แย้งว่าภาษีอากรไม่ได้ถูกกำหนดขึ้นใช้โดยหลักนิติธรรม
- 3) เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้รับอำนาจอย่างไม่จำกัดในการตัดสินใจให้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร
- 4) เมื่อมีการโต้แย้งว่าศาลควรตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด เพื่อหลีกเลี่ยงการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรโดยตัวศาลเอง
- 5) เมื่อกฎหมายภาษีอากรจะต้องถูกบัญญัติขึ้นใหม่ทุกปี

¹⁴ See V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, (The Hague Kluwer, 2003), cited in Duncan Bentley, *supra* note 6, p. 216.

Thuronyi ซึ่งชี้ให้เห็นว่าข้อสุดท้ายข้างต้นไม่ใช่หลักการทั่วไป เพราะเป็นเรื่องเกี่ยวกับกระบวนการงบประมาณ สามข้อแรกเกี่ยวกับขอบเขตอำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยได้มีการตั้งคำถามว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรมีอำนาจดุลพินิจมากเพียงใด จึงจะไม่ละเมิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย สำหรับกฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมนีได้มีข้อกำหนดว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและในการประเมินภาษีอากรจะกระทำได้อีกเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ สำหรับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ เช่น ในประเทศฝรั่งเศส และประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้มีข้อกำหนดว่าหน่วยงานทางภาษีอากรมีอำนาจบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากร รวมถึงการใช้อำนาจดุลพินิจแต่ไม่มีอำนาจดุลพินิจถึงขนาดออกเป็นกฎหมายใหม่เพื่อบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตาม ส่วนในประเทศอังกฤษ ดูเหมือนจะให้อำนาจอย่างมากแก่ Inland Revenue Commissioners ในการใช้ดุลพินิจ รวมถึงการใช้อำนาจลดหย่อนภาษีอากร

ข้อที่ 2 และ 3 ของ Thuronyi มีความคล้ายคลึงกัน ปัญหาว่าเจ้าพนักงานภาษีอากรควรมีอำนาจในการเข้าไปทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายหรือไม่ หรือจะสามารถให้สิทธิพิเศษ เช่น การยกยโทษทางภาษีอากรสำหรับผู้เสียภาษีอากรบางกลุ่มได้หรือไม่นั้น ทำให้เกิดคำถามเกี่ยวกับขอบเขตของการมอบอำนาจ โดยปกติแล้ว การต่อรองข้อตกลง หรือการให้สิทธิพิเศษ เช่น การยกยโทษหรือยกเว้นภาษีอากร จะมีผลในทางลดภาษีอากรที่ต้องเสีย จึงดูเหมือนว่า เป็นเรื่องที่เกิดผลเสียต่อผู้เสียภาษีอากรรายอื่น ๆ มากกว่าเป็นผลดีแก่รายที่ได้ประโยชน์ กล่าวคือ อาจเกิดการได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกัน มากกว่าจะเกิดประโยชน์กับบางราย

การให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจที่จะเข้าไปทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายได้นั้นสามารถก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันได้ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรที่มีฐานะทางการเงินเช่นเดียวกัน แต่ได้รับการปฏิบัติต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่มีทุนเพียงพอที่จะเสียภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรอาจลดจำนวนที่ต้องเสียภายใต้แผนการบริหารทางภาษีอากร การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรดังกล่าวเป็นสิ่งที่ไม่เป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีสถานะดังกล่าว และไม่ได้รับสิทธิพิเศษ การใช้อำนาจการบริหารในลักษณะนี้อาจไม่เป็นที่ยอมรับ เพราะเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าพนักงานภาษีอากรแต่ละคนและอยู่เกินขอบเขตของการดีความและการบังคับใช้ทางกฎหมาย

ความยุ่งยากจึงอยู่ที่การทำให้เกิดความสมดุลระหว่างการบริหารแนวใหม่ ที่จำเป็นต้องมีความซับซ้อน เพราะเป็นไปไม่ได้ที่ผู้ออกกฎหมายจะกำหนดให้ใช้กฎหมายดังกล่าวที่ใดอย่างไร เพื่อให้มีความแน่นอนและความเป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีอากรทุกกรณี กล่าวโดยสรุป การให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรมาก ๆ ในการจัดเก็บภาษีอากรจะก่อให้เกิดประโยชน์ในเรื่องความยืดหยุ่นอันจะเสริมสร้างประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรยอมรับโดยสมัครใจในการเสียภาษีอากร

ได้บ้าง แต่ทั้งนี้การให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรในลักษณะเช่นนี้ก็กลับไม่ได้รับผลดีในระยะยาว เพราะก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องความเป็นธรรมและความแน่นอน

การสำรวจของ OECD ในปี ค.ศ. 1990 ได้ตระหนักถึงประเด็นปัญหาดังกล่าวและได้ทำการสำรวจอำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในหลายประเทศในเรื่องต่าง ๆ เช่น อำนาจที่จะลดหรือระงับหนี้ของผู้เสียภาษีอากร หรือ อนุญาตให้ยืดเวลาการชำระ และอำนาจที่จะต่อรองบทลงโทษของผู้เสียภาษีอากร สำหรับอำนาจในการยกเลิกหนี้ภาษีอากร พบว่าเป็นอำนาจที่ถูกจำกัดในเกือบทุกประเทศ และยังมีความแตกต่างกันในการยืดเวลาการชำระเงินในแต่ละประเทศ ขึ้นอยู่กับความยากลำบากในการชำระเงินดังกล่าว อีกทั้งยังมีความแตกต่างกันมากในแง่ของอำนาจในการเจรจาต่อรอง ระดับของการลดหรือลดเบี้ยปรับทางภาษีอากร และในกรณีมีอำนาจลดหรือลดเบี้ยปรับได้ ก็มีเงื่อนไขหรือขึ้นกับเหตุผลที่ต่างกันหลายแบบ

หลักความชอบด้วยกฎหมายไม่สามารถจำกัดการใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหารได้ เพราะฝ่ายนิติบัญญัติร่างหลักทั่วไปไว้ในกฎหมาย โดยไม่ระบุกรณีเฉพาะ แต่ฝ่ายบริหารดำเนินการในกรณีเฉพาะเป็นเรื่อง ๆ ไป โดยนำหลักทั่วไปมาปรับใช้ การตีความของศาลก็ขึ้นอยู่กับว่า เป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบใด ซึ่งอาจมีระดับการตีความแบบกว้างแคบต่างกัน แม้ประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคล้ายกันก็ยังมีแนวทางตีความกฎหมายต่างกันได้ และแม้แต่ในประเทศเดียวกัน บ่อยครั้งก็ยังมีลีลารูปแบบการตีความที่ต่างกัน

ฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายตุลาการเป็นแขนสองข้างของรัฐ ที่คอยตรวจสอบควบคุมฝ่ายบริหาร ถ้าฝ่ายตุลาการตีความกฎหมายโดยเน้นที่เจตนารมณ์อย่างเข้มข้นจนทำให้ตีความต่างจากความคิดของคนทั่วไป ย่อมทำลายความแน่นอนของกฎหมาย สิ่งสำคัญอยู่ที่โครงสร้างรัฐธรรมนูญ เพราะลำพังการถกเถียงกันเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีผลน้อยมาก ต้นแบบเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรควรเน้นที่การตรวจสอบควบคุมว่าฝ่ายบริหารทำตามหลักความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ดังนั้นจึงต้องอาศัยโครงสร้างของรัฐธรรมนูญและแนวทางการใช้อำนาจของแต่ละประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบควบคุมโดยฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายตุลาการก็ตาม

กล่าวโดยสรุป หลักกฎหมายภาษีอากรที่ดีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) หลักการใหญ่ ๆ ของกฎหมายภาษีอากรควรที่จะต้องถูกกำหนดขึ้นโดยกฎหมาย โดยอาจกำหนดในกฎหมายรัฐธรรมนูญหรือในกฎหมายภาษีอากร ในกรณีที่เรื่องที่จะระงับไปในกฎหมายภาษีอากรนั้นสามารถแยกออกมาอย่างเป็นอิสระได้
- 2) โครงสร้างของระบบภาษีอากรต้องมีกฎระเบียบหลาย ๆ รูปแบบวางแนวทางให้เจ้าพนักงานภาษีอากรใช้ดุลพินิจ เพื่อการบริหารภาษีอากร การจัดเก็บ และการบังคับใช้

3) กฎหมายภาษีอากรควรกำหนดกรอบ และจำกัดขอบเขตในการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานภาษีอากร ในเรื่องต่อไปนี้

- ก. การใช้ดุลพินิจในเรื่องที่มีเนื้อหา หรือความหมายอย่างสำคัญ
- ข. บริบทหรือเรื่องที่ปรับใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง
- ค. มีผลกระทบหรือความผูกพันอย่างหนักหน่วงเกิดขึ้น

(2) การเผยแพร่กฎเกณฑ์ (Publication of Rules)

ทุกกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับในระบบภาษีอากร จะต้องมีการรวบรวมและเผยแพร่ เพราะเห็นได้ชัดว่าเป็นสิ่งสำคัญสำหรับผู้เสียภาษีอากร ระบบภาษีอากรมักจะมีปัญหาจากการที่มีกฎเกณฑ์บังคับใช้มากเกินไป และถ้าไม่มีการเผยแพร่กฎหมายภาษีอากรที่เหมาะสม ผู้เสียภาษีอากรจะไม่ทราบและไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้ โดยสรุป ผู้เสียภาษีอากรควรได้รับข้อมูลปัจจุบันเกี่ยวกับการปฏิบัติการของระบบภาษีอากร วิธีการประเมินภาษีอากร และข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรด้วย เพื่อว่าจะได้สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง

ในประเทศสมาชิกของ OECD มีข้อมูลมากมายที่สามารถสืบค้นได้ทางอินเทอร์เน็ต แต่อินเทอร์เน็ตจะปรากฏสิ่งพิมพ์มากมายที่ให้ข้อมูลทั้งอาจเกี่ยวข้องหรือไม่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากร ดังนั้น ภาครัฐควรที่จะมีการจัดเตรียมข้อมูลทางด้านกฎหมายภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากรและข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรนั้น จะต้องสามารถตอบสนองความต้องการใคร่รู้อย่างเฉพาะเจาะจงของผู้เสียภาษีอากรได้ มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจไม่เข้าใจกฎหมายภาษีอากรซึ่งมีผลคล้ายการไม่มีกฎเกณฑ์นั้น ๆ อยู่เลย

ปัญหาอาจยิ่งทวีความรุนแรง เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่รู้หนังสือ ดังนั้นจึงมีแนวโน้มที่จะเก็บภาษีอากรแบบทางอ้อมในประเทศกำลังพัฒนาเพื่อเป็นรายได้ โดยมากเป็นการเก็บภาษีการบริโภคจากกลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่มีความรู้น้อยกว่าและรายได้ต่ำกว่า การให้ความรู้ในช่วงฤดูเสียภาษีอากรจะเน้นไปที่ วิทย์ โทเรทัศน์ และสื่ออื่น ๆ ที่สามารถเข้าถึงได้ นอกจากนี้ การให้การศึกษาอย่างต่อเนื่องก็สำคัญต่อผู้บริโภคโดยทั่วไปที่รับภาระภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม ตามแผนการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศต่าง ๆ ได้ตั้งเป้าหมายในการพัฒนาธุรกิจขนาดเล็กและภาคเจ้าของธุรกิจรายย่อย มีการเพิ่มปริมาณผู้เสียภาษีอากรเป็นจำนวนมหาศาลที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ดังนั้นในประเทศที่มีระดับรู้หนังสือโดยเฉลี่ยต่ำ จึงเป็นสิ่งที่ท้าทายรัฐบาลและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอย่างมากที่จะทำให้กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรอยู่ในรูปแบบที่สามารถเข้าใจและปฏิบัติได้ง่าย

นอกจากนี้ สิ่งที่สำคัญไม่น้อยไปกว่าการตีพิมพ์เผยแพร่ คือ ลักษณะของสิ่งพิมพ์ โดยปกติรัฐบาลจะตีพิมพ์เผยแพร่เอกสารกฎหมายและแนวทางปฏิบัติ โดยมีคำอธิบายประกอบ แต่ก็เข้าถึงได้ไม่มากนัก ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและภาคธุรกิจในการกระจายเอกสารที่แจกแจงข้อมูลและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ออกไป อนึ่ง เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรและที่ปรึกษาทางธุรกิจสามารถเข้าถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตได้ง่าย เว็บไซต์ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นช่องทางอย่างดีในการกระจายข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและเอกสารชี้แจงทำความเข้าใจ

เนื่องจากระบบภาษีอากรมีความซับซ้อนมากขึ้น ดังนั้น การให้ข้อมูลควรมีความชัดเจน โดยเฉพาะกับเจ้าพนักงานฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่มีความเกี่ยวข้องกับระบบการบริหารภาษีอากร ซึ่งเป็นผู้ที่ต้องให้ข้อมูลที่ถูกต้อง ชัดเจน และเข้าใจได้กับผู้เสียภาษีอากรต่อไป เจ้าพนักงานเหล่านี้เป็นผู้ที่มีหน้าที่นำกฎหมายไปใช้จึงต้องสามารถเข้าถึงกฎหมายภาษีอากรที่สมบูรณ์ได้ ถ้ากฎหมายภาษีอากรถูกตีพิมพ์เผยแพร่อย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ย่อมจะกระทบความสามารถของเจ้าพนักงานเหล่านี้ ด้วยเหตุนี้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องลงทุนเป็นจำนวนมากเพื่อที่จะฝึกหัดและให้ความรู้แก่เจ้าพนักงาน เพื่อที่จะนำกฎหมายไปใช้ สิ่งตีพิมพ์ภายในจึงมีความสำคัญ

(3) กฎเกณฑ์ที่ไม่มีผลย้อนหลัง (Non Retroactive Rules)

โดยหลักการแล้ว กฎหมายภาษีอากรควรจะไม่มีผลย้อนหลังเพราะผู้เสียภาษีอากรควรรู้ถึงผลของการกระทำก่อนที่จะลงมือทำ อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้มีผลบังคับย้อนหลัง บางครั้งก็อาจมีประโยชน์กับผู้เสียภาษีอากรก็ได้ เช่น เป็นการออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อแก้กฎหมายที่มีความผิดพลาด เป็นการทำให้ชัดเจน หรือยกเลิกคำวินิจฉัยที่ขัดกับสิ่งที่ได้กระทำในอดีต โดยปกติแล้วกฎหมายภาษีอากรที่ผ่านโดยมีผลย้อนหลัง มักเป็นการใช้เพื่อแก้ไขการเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หรือเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีอากรหาผลประโยชน์ส่วนตัว โดยใช้ช่องว่างระหว่างช่วงการประกาศกฎหมายกับการนำกฎหมายมาใช้บังคับ ยกตัวอย่างเช่น ในประเทศออสเตรเลีย มีการเลี่ยงกฎหมายโดยอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมายอย่างมาก ซึ่งแต่เดิมศาลตีความไปในทางสนับสนุน แต่ต่อมารัฐบาลได้ออกกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นมาตรการป้องกันเป็นการทั่วไปเพื่อลดปัญหาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ยังมีการใช้มาตรการได้ตอบตามกฎหมายเฉพาะเรื่องอยู่เช่นเดิมในประเด็นใด ๆ ที่มีความเสี่ยงต่อรายได้ รัฐบาลจะผ่านกฎหมายเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายนั้น ๆ โดยปกติจะเป็นการประกาศใช้กฎหมายที่จะนำไปใช้กับเรื่องเฉพาะเพื่อผลพิเศษบางประการ โดยหลักการ วิธีนี้เป็นการใช้กฎหมายย้อนหลังอย่างเหมาะสม มิฉะนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะฉวยโอกาสหาผลประโยชน์ส่วนตัวจากช่องว่างก่อนกฎหมายมีผลบังคับใช้

ในประเทศฝรั่งเศส มีหลายกรณีที่มีการออกกฎหมายย้อนหลังเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร ในขณะที่ศาลชี้ขาดตามกฎหมายเดิมอยู่ ก็มีการออกกฎหมายภาษีอากรผ่านรัฐสภาเพื่อย้อนหลังไปแก้

กฎหมายภาษีอากรเดิม จึงมีการเสนอให้จำกัดอำนาจของรัฐสภามีให้กระทำการดังกล่าว ถ้าความเสี่ยงที่จะสูญเสียรายได้นั้นมีจำนวนเล็กน้อยเท่านั้น

ในประเทศเยอรมนี รัฐธรรมนูญห้ามการออกกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลัง คือทำให้ผลทางกฎหมายที่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในอดีตต้องเปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตาม เรื่องนี้ควรมีข้อยกเว้นบ้าง Thuronyi ได้ให้ข้อสรุปเกี่ยวกับการยกเว้นดังกล่าวไว้ว่า กรณีต่อไปนี้จะทำให้กฎหมายมีผลย้อนหลังได้

- 1) ผลของการย้อนหลังถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องเล็กน้อย
- 2) กฎหมายไม่ชัดเจน หรือมีข้อขัดแย้งกัน ก่อนออกกฎหมายย้อนหลัง
- 3) เป็นการใช้กฎหมายย้อนหลัง เพราะมีความจำเป็นต้องแก้ไขกฎเกณฑ์ที่ผิดพลาดได้ในลักษณะที่กฎเกณฑ์นั้นขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย หรือหลักอื่นในรัฐธรรมนูญ
- 4) การปรับใช้ย้อนหลังมีความจำเป็น เพราะมีความเร่งด่วนเนื่องจากเป็นความต้องการรีบด่วนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของสาธารณะ

ประเทศสวีเดนเป็นอีกประเทศที่ไม่เห็นด้วยกับการใช้กฎหมายย้อนหลังดังกล่าว

ในประเทศอื่น ๆ กลับมีมุมมองที่แตกต่างออกไป เช่น ประเทศโครเอเชีย เคยมีประวัติการใช้กฎหมายภาษีอากรย้อนหลังมาก่อน เช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลีย และสหรัฐอเมริกา ในคดีหนึ่ง ศาลสูงในประเทศสหรัฐอเมริกาเห็นว่า การออกกฎหมายย้อนหลังเพื่อให้เกิดผลสมบูรณ์ตามเจตนารมณ์ในการออกกฎหมายดังกล่าวเป็นที่ยอมรับได้ ถ้าเป็นสิ่งที่มิได้มีเหตุผลเพียงพอ ไม่ขัดต่อกฎหมายและไม่เลือกปฏิบัติ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการสูญเสียรายได้ภาษีอากรของรัฐจากการใช้สิทธิโดยไม่ชอบของผู้เสียภาษีอากร ที่หาประโยชน์จากกฎหมายที่บกพร่อง โดยมูลเหตุจูงใจในการทำธุรกรรมนั้น มุ่งแต่สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเท่านั้น

(4) ความแน่นอน (Certainty)

ประเด็นเรื่องความแน่นอนครอบคลุมหลายเรื่อง รวมทั้งการตรากฎหมาย การปรับใช้ และการตัดสินชี้ขาด บ่อยครั้งที่กฎเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติที่มีขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาทางเทคนิคที่เกิดขึ้นจากกฎหมายก็ไม่มี ความชัดเจนพอ บางครั้งจึงทำให้เกิดปัญหามากกว่าที่จะแก้ไขปัญหานั้น ดังนั้น จึงเป็นเรื่องสำคัญที่ตัวบทกฎหมายภาษีอากรจะต้องวางกฎเกณฑ์ในการปฏิบัติที่ชัดเจนแน่นอนแก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งบ่อยครั้งจะเป็นเรื่องกฎเกณฑ์ในการตีความกฎหมาย

ในคดี Sunday Times ศาลได้ชี้ว่ากฎเกณฑ์ต้องมีการสร้างขึ้น “โดยมีความชัดเจนในระดับหนึ่ง เพื่อให้ประชาชนสามารถกำหนดการกระทำของเขาได้ คือ สามารถเห็นผลของการกระทำล่วงหน้า”

สิ่งนี้มิได้หมายความว่ากฎหมายต้องมีความละเอียดถึงขนาดที่ไม่จำเป็นต้องมีการตีความอีก เพียงแต่กฎหมายต้องมีความแน่นอนในระดับที่สมเหตุสมผล อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่ากฎหมายภาษีอากรที่ดีควรที่จะชัดเจนและง่ายต่อการเข้าใจ แต่ Prebble แย้งว่ากฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องมีความซับซ้อนอยู่เอง เพราะธรรมชาติของธุรกรรมสมัยใหม่ยากต่อการเข้าใจและจัดการ

(5) กฎหมายภาษีอากรที่เข้าใจได้ (Understandable Rules)

กฎหมายภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นเหตุเป็นผลและข้อที่สำคัญคือผู้เสียภาษีอากรควรจะเข้าใจกฎหมายภาษีอากรได้โดยไม่ต้องพึ่งผู้เชี่ยวชาญ

หนึ่งในปัญหาของระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ คือ การตั้งข้อสมมติฐานว่า กฎหมายมีความหมายในตัวเอง ทั้ง ๆ ที่หลาย ๆ กรณีเกิดจากกฎหมายขาดความเป็นเหตุเป็นผล ศาลจึงต้องอาศัยกฎเกณฑ์ในการตีความ เพื่อให้มีผลประหลาดน้อยที่สุด การออกกฎหมายภาษีอากรลักษณะดังกล่าวจึงนำไปสู่สถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องคาดเดาว่า ผู้พิพากษาจะตีความอย่างไร เพื่อแก้ปัญหาลักษณะของกฎหมายที่เกิดจากการร่างที่ไม่สมบูรณ์ หรือตัวบทไม่ชัดเจน ปัญหายิ่งย้งยากมากขึ้น เมื่อกฎหมายที่ต้องการอุดช่องว่างกฎหมายนั้นครอบคลุมเนื้อหาที่กว้าง และเกี่ยวพันหลายประเด็น แต่กลับเป็นการร่างกฎหมายที่ด้อยคุณภาพ

เมื่อกฎหมายมีความคลุมเครือ ยากที่จะเข้าใจได้ จึงต้องให้ศาลตีความให้ และการตีความนั้นก็กลายเป็นความหมายของบทบัญญัติที่คลุมเครือ ยากที่จะเข้าใจนับตั้งแต่นั้น ผู้เสียภาษีอากรที่จัดการธุรกิจโดยใช้พื้นฐานของการตีความโดยฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมากกว่าโดยศาล จึงอาจประสบปัญหาขาดทุนมหาศาล สิ่งนี้เป็นตัวขยายปัญหาที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากการใช้กฎหมายย้อนหลัง ที่จริงแล้ว ถ้าหลักกฎหมายนั้นมีความคลุมเครือหรือไม่สมเหตุสมผล ศาลควรจะตีความในทางที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากรหรือสิ่งมิให้ใช้บังคับกับกฎหมายนั้น โดยมอบให้เป็นหน้าที่ของผู้ออกกฎหมายในการไปปรับแก้บทบัญญัติดังกล่าวต่อไป

กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความหมายตามถ้อยคำทั่วไปที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเห็นว่า การตีความมีความไม่ชัดเจนและไม่แน่นอน ก็ควรมีการนำกรณีขึ้นสู่ศาลเป็นคดีตัวอย่าง (Test Case) ซึ่งวิธีการเช่นนี้ควรจะใช้เป็นแนวทางมาตรฐานอย่างหนึ่งในระบบภาษีอากรที่มีความซับซ้อนวุ่นวาย

การฟ้องคดีตัวอย่างช่วยส่งเสริมความแน่นอนของกฎหมาย โดยเฉพาะในกรณีที่กฎหมายมีความคลุมเครือ และเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากหรือบางกลุ่มบางภาค ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรชี้แจงมาตรการสำหรับการคัดเลือกรณีที่จะฟ้องเป็นคดีตัวอย่างด้วย

ในรายงานเร็ว ๆ นี้ของฝ่ายตรวจสอบภาษีอากรประเทศออสเตรเลีย (Australian Inspector-General of Taxation) ได้แนะนำว่า ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรที่จะมีปรัชญา แนวทาง วิถีทาง และนโยบาย อีกทั้งควรดูแลให้เจ้าหน้าที่ระดับสูงคอยควบคุมการจัดการ โปรแกรมการฟ้องคดีตัวอย่างให้เป็นเอกภาพอย่างต่อเนื่อง ควรนำเทคนิคการบริหารความเสี่ยงไปใช้กับกรณีดังกล่าว การตัดสินใจฟ้องควรเป็นอิสระ และฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรช่วยออกค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีให้ผู้เสียภาษีอากรในกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรแพ้ หรือแพ้ต่างไม่สำเร็จ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรมีรูปแบบมาตรฐานในการบังคับคดีตามคำพิพากษา ที่ถึงที่สุดหรือตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ ประสิทธิภาพโครงการนี้จะเกิดมากที่สุด ถ้าผู้เสียภาษีอากรได้รับข้อมูลประกอบการตัดสินใจจากกระบวนการปรึกษาหารือ

เมื่อกฎเกณฑ์นั้นไร้เหตุผล คลุมเครือ หรือขัดแย้งกันเอง ย่อมทำให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรบังคับใช้กฎหมายได้ยาก ในกรณีกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะดังกล่าว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรหรือองค์กรชี้ขาดตัดสิน หรือศาลอาจใช้กฎหมายโดยคำนึงถึงประโยชน์ของผู้เสียภาษีอากรและตีความในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร

(6) กฎเกณฑ์ที่ขัดแย้งกัน (Contradictory Rules)

สิทธิประการหนึ่งที่พบมากในระบบภาษีอากร คือ กฎเกณฑ์ไม่ควรจะมีความขัดแย้งกัน ในกรณีที่ปรากฏว่ากฎหมายภาษีอากรมีข้อความที่มีความขัดแย้งกัน จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรอยู่ในสถานะที่ไม่แน่นอน ประเทศส่วนใหญ่มีกระบวนการอนุญาตให้มีการตีความ โดยศาล เพื่อหลีกเลี่ยงความไม่แน่นอน นอกจากนี้ ในหลาย ๆ ประเทศ มีกฎหมายพิเศษแยกต่างหาก เพื่อวางกฎระเบียบในการตีความกฎหมาย

(7) กฎเกณฑ์ที่ไม่สามารถปฏิบัติตามได้ (Rules That Cannot Be Obeyed)

กฎหมายภาษีอากรที่มีข้อกำหนดในลักษณะที่ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถปฏิบัติตามได้ย่อมก่อให้เกิดปัญหา เพราะไปบังคับในสิ่งที่ยอยู่นอกเหนืออำนาจของผู้เสียภาษีอากรที่จะกระทำการดังกล่าวได้ ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายอาจต้องการให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งแสดงข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับบริษัทซึ่งผู้เสียภาษีอากรได้ลงทุนและบริษัทดังกล่าวได้ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง กฎหมายภาษีอากรที่กำหนดข้อความในลักษณะนี้จะก่อให้เกิดปัญหา เพราะการที่บริษัทอยู่ในอีกประเทศหนึ่งทำให้ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ของบริษัทที่อยู่ภายใต้กฎหมายของประเทศอื่นได้ เป็นต้น นอกจากนี้ การที่กฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับบริษัทต่างประเทศที่อยู่ในความควบคุม (Controlled Foreign Corporation) ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับผลกำไรที่เกิดขึ้นและเป็นของบริษัทต่างประเทศที่ผู้เสียภาษีอากรได้เข้าไปลงทุนในอีกประเทศหนึ่งทันที เสมือนหนึ่งว่าบริษัทต่างประเทศนั้นได้จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นถือเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ไม่เป็นธรรมและไม่สามารถปฏิบัติตามได้

ในกรณีดังกล่าวจึงเป็นการไม่เป็นธรรมที่จะลงโทษผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เสียภาษีอากรโดยไม่มีมาตรการผ่อนปรน มาตรการผ่อนปรนมีอยู่หลาย ๆ ทาง เช่น ชี้เวลาชำระเงิน การผ่อนปรนดังกล่าว เป็นการผ่อนปรนในด้านของฝ่ายปกครอง แต่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจจะต้องการอำนาจทางกฎหมายในการอนุญาตให้กระทำการดังกล่าวได้และในกรณีดังกล่าวมีเหตุอันสมควรที่จะกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่พิสูจน์ว่าไม่สามารถทำตามกฎหมายได้เพราะเหตุใด

การนำเสนอวิธีผ่อนปรนดังกล่าว ควรมีความระมัดระวังอย่างยิ่ง เนื่องจากวิธีดังกล่าวอาจจะถูกนำไปสู่การใช้อำนาจโดยไม่ชอบหรือผิดเจตนารมณ์ ดังนั้นจึงควรจะต้องมีความชัดเจนและกำหนดขอบเขตและข้อจำกัดในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรในการนำมาตรการผ่อนปรนการชำระค่าภาษีอากรมาใช้แก่ผู้เสียภาษีอากรด้วยความระมัดระวัง

(8) สิทธิที่จะเสียภาษีอากรไม่มากไปกว่าจำนวนภาษีอากรที่ถูกต้อง (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)

ระบบภาษีอากรควรปฏิบัติกรบนพื้นฐานที่ว่า ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่กำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น ผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรเกินควรได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ย อีกทั้งควรมีกฎเกณฑ์กำหนดให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถ้าพบว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ทราบว่าได้รับการบรรเทาการเสียภาษีอากร หรือได้รับคืนภาษีอากร

ถึงแม้ว่าประเด็นเรื่องนี้เป็นเรื่องของการประเมินภาษีอากร แต่หลักการขั้นพื้นฐานที่ต้องมี คือความแน่นอน และมาตรการในการป้องกันเพื่อให้สามารถสร้างความมั่นใจว่าภาษีอากรนั้นมิได้ถูกกำหนดขึ้นเองตามอำเภอใจ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นองค์กรของรัฐบาลซึ่งบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงอยู่ในฐานะที่คิดว่าผู้เสียภาษีอากรที่จะสามารถเข้าใจกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ในระบบภาษีอากร ดังนั้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรกระทำผิดพลาดจากสิ่งที่รัฐบาลคาดการไว้ ก็ควรเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่จะแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นให้ถูกต้องรวมถึงการคืนภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

(9) สิทธิที่จะไม่ถูกเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน (The Right Not to Be Taxed Twice)

โดยทั่วไปแล้ว ระบบภาษีอากรควรถูกออกแบบมาเพื่อเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ผู้เสียภาษีอากรไม่ควรต้องเสียภาษีอากรซ้ำซ้อนจากฐานรายได้เดิมที่เสียภาษีอากรไปแล้ว ในกรณีที่ปรากฏว่ามีความผิดพลาดเกิดขึ้น และมีการออกกฎหมายที่ผิดปกติไปจากกฎเกณฑ์ที่เกิดขึ้นอันก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อน ผู้เสียภาษีอากรควรที่จะสามารถได้รับการผ่อนปรนจากศาลเพื่อแก้ไขปัญหานั้น และปลดภาระที่เกิดขึ้นจากการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้มีการเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อนโดยไม่ต้องรอให้มีการแก้ไขกฎหมาย

การปกป้องผู้เสียภาษีอากรจากการเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนยิ่งยากขึ้นในระดับภาษีอากรระหว่างประเทศ แม้ว่าอนุสัญญาเพื่อป้องกันการเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนพยายามจะเข้าไปแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนในระดับระหว่างประเทศ แต่ในทางความเป็นจริง ย่อมเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถเรียกร้องการบรรเทาการเสียภาษีอากรทั่วไปจากศาลภายในประเทศในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในระดับระหว่างประเทศเกิดขึ้น

(10) การไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discrimination)

สิทธิอีกประการหนึ่งที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากร คือ สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียม หรือการไม่เลือกปฏิบัติ ตามหลักการของความเท่าเทียมและความเป็นธรรม ซึ่งกล่าวไว้ว่า ทุก ๆ คนควรได้รับการปกป้องตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

หลักพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรดังได้กล่าวไปแล้วนั้น ได้แก่ การปฏิบัติกับผู้ที่อยู่ในสถานการณ์คล้ายคลึงกันแบบเดียวกัน หรือมีความเท่าเทียมในแนวนอน (Horizontal Equity) และต้องแน่ใจว่าได้มีการจัดสรรภาระภาษีอากรอย่างเป็นธรรมระหว่างกลุ่มคนที่อยู่ในสถานการณ์ที่ต่างกัน หรือมีความเท่าเทียมในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีการค้นพบว่า ระบบการเก็บภาษีอากรแบบอัตราก้าวหน้า ไม่ขัดกับหลักการไม่เลือกปฏิบัติ เพราะคนรวยแต่ละคนที่มีสถานะร่ำรวยเท่าเทียมกันก็เสียภาษีอากรเท่ากัน ส่วนการเก็บภาษีอากรต่างกันระหว่างรายได้สูงและรายได้ต่ำเกิดขึ้นจากจุดประสงค์ในการกระจายรายได้ อย่างเท่าเทียมจากคนรวยสู่คนจนนั่นเอง

(11) หลักความได้สัดส่วน (Proportionality)

หลักการพื้นฐานของหลักความได้สัดส่วนมีต้นกำเนิดมาจากระบบกฎหมายซีวิลลอว์ และมีประวัติสั้นกว่าระบบคอมมอนลอว์มาก ในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ฝ่ายบริหารจะใช้อำนาจรัฐภายใต้กฎหมายปกครอง เพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของรัฐ แต่การใช้อำนาจบริหารย่อมมีขอบเขตจำกัด คู่กันและหลักการของกฎหมายพยายามจะควบคุมและชี้แนะแนวทางดำเนินการของรัฐ รวมไปถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐและบุคคลทั่วไป ดังนั้นความมีประสิทธิภาพของรัฐจึงมีหลักประกัน แต่ย่อมต้องไม่ใช่เป็นสิ่งที่แยกกับผลประโยชน์ของภาคเอกชน

หลักความได้สัดส่วนนี้ เสนอว่ารัฐสมควรที่จะใช้มาตรฐานที่เหมาะสมเพื่อที่จะไปให้ถึงเป้าหมายของนโยบายที่ตั้งไว้ ซึ่งย่อมเกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ทางภาษีอากร และการปฏิบัติของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการบริหารระบบภาษีอากร

ในประเทศเยอรมนี หลักการนี้ได้กำหนดให้มาตรการทางภาษีอากรต้องมีความเหมาะสมและจำเป็น ก่อให้เกิดภาระน้อยที่สุด และให้ผลดีที่สุดในการบรรลุจุดมุ่งหมายที่ดีที่สุด ซึ่งหลักการนี้เป็นที่ยอมรับของศาลยุติธรรมยุโรปและมีการนำไปใช้ในสหภาพยุโรปด้วย

หลักการนี้ไม่ได้ออกแบบมาเพื่อแทรกแซงเป้าหมายของนโยบายที่เลือกสรรแล้ว แต่เพื่อให้แน่ใจได้ว่า วิธีการที่ใช้เพื่อบรรลุเป้าหมายมีความเหมาะสมที่สุด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ หลักการนี้จะสามารถใช้อ้างเพื่อยกเลิกหรือแก้ไขการใช้อำนาจเกินขอบเขตของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด โดยเป็นวิธีการตรวจทานหรือทบทวนอีกครั้งบนพื้นฐานของความสมเหตุสมผล ซึ่งเป็นวิธีการที่พบในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์เช่นกัน

เพื่อเป็นการตรวจทานหรือทบทวนการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารอีกครั้งว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ แนวคิดของกฎหมายคอมมอนลอว์ที่ว่าศาลมีอำนาจในการตรวจทานได้อีกครั้ง หมายความว่ายอมเป็นการเหมาะสมที่จะรวมหลักความได้สัดส่วนให้อยู่ในฐานะที่เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานอย่างหนึ่งของสิทธิในทางกฎหมาย โดยสมควรจะบัญญัติหลักการนี้ไว้เป็นกฎหมาย ถึงแม้ว่าจะใช้กับการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเท่านั้นก็ตาม ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ค่อนข้างล่าช้าในการพัฒนาหลักการดังกล่าวให้เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายปกครอง แต่ก็ยังกล่าวได้ว่าระบบนี้เป็นระบบที่มีความเป็นสากล

การดำเนินการของศาลยุติธรรมยุโรปนั้นเป็นไปในลักษณะให้ความเคารพกับฝ่ายนิติบัญญัติ อย่างไรก็ตาม ควรจะมีการขยายไปถึงการใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหาร ดังเช่นที่ประเทศในยุโรปทำกัน ประโยชน์ที่ได้รับจากหลักความได้สัดส่วน คือ หลักการนี้มีขอบข่ายกว้างพอที่จะช่วยให้สามารถทบทวนการใช้อำนาจที่ไม่ชอบ โดยไม่ต้องอ้างเหตุผลพิเศษประการอื่น รวมทั้งช่วยลดภาระในการพิสูจน์ที่ยุ้งยากซึ่งมักจะพบในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ ยกตัวอย่างเช่น ศาลออสเตรเลียไม่จำเป็นต้องหาว่ามีการใช้อำนาจเกินขอบเขตหรือไม่ในคดี *Edelsten v. Wilcox* ซึ่งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้ใช้ดุลพินิจบังคับให้นำรายได้เกือบ 100% ของหอมมาจ่ายชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งมีการอุทธรณ์ไว้ เพราะวิธีการดังกล่าวนี้ ไม่มีทั้งความเหมาะสม หรือความได้สัดส่วนเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในทางกฎหมาย อนึ่ง เนื่องจากระบบกฎหมายชีวิตลอว์ใช้หลักการนี้ก็เพื่อปกป้องความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ และการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร ดังนั้นจึงมักจะไม่ต้องทำสิ่งใดเพิ่มเติมกับกฎหมายภาษีอากรและการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร

4.4 สรุป

สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิเป็นหัวใจของระบบกฎหมาย จุดเริ่มต้นอยู่ที่การทำให้กฎหมายใช้บังคับได้ โดยอาศัยหลักแปดประการของฟูลเลอร์ที่กล่าวแล้วมาปรับใช้กับด้านกฎหมายภาษีอากร การที่ภาษีอากรมีความสำคัญต่อการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารไม่ได้หมายความว่า อำนาจของฝ่ายบริหารจะอยู่เหนือกฎหมายได้ การละเลยหรือการไม่ดำเนินการตามหลักทั่วไปของระบบกฎหมาย เพียงเพื่อสนับสนุน

ระบบการดำเนินการของระบบภาษีอากร ย่อมจะทำให้ระบบกฎหมายถูกระทบหรือทำลายตัวเอง คงไม่เป็นการเหมาะสมที่จะกำหนดว่ากฎหมายจะใช้บังคับได้ต่อเมื่อมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งของกฎหมายเกิดขึ้น เพราะคล้ายกับว่าจะไม่ยอมรับหลักการเรื่องสิทธิมนุษยชนเว้นแต่ในสถานการณ์รุนแรงสุดขั้วที่สุด ดังนั้นการละเลยหรือไม่การดำเนินการตามหลักทั่วไปปกติของระบบกฎหมาย จึงไม่ควรเกิดขึ้นง่าย ๆ เพียงเพราะมีภาษีอากรมาเกี่ยวข้องเท่านั้น

เมื่อมีการยอมรับแล้วว่า กฎหมายภาษีอากรไม่ได้เป็นกฎหมายที่มีความพิเศษต่างจากกฎหมายอื่น ในอันที่จะอนุญาตให้สามารถกำหนดขึ้นเป็นกฎเกณฑ์ได้อย่างง่ายดายหรือตามอำเภอใจ สิ่งจำเป็นที่ต้องพิจารณาคือ อะไรเป็นสิ่งที่จำเป็นพื้นฐานสำหรับขอบเขตของกฎหมาย ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยทั่วไปแล้วภาษีอากรไม่ได้ถูกมองว่าเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน เพียงแต่ภาษีอากรถูกมองว่าเป็นสิ่งที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนรวมและบังคับประชาชนโดยผ่านทางทรัพย์สิน การคุ้มครองประโยชน์ในทางทรัพย์สินต่างหากจึงจะเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน อย่างไรก็ตาม เป็นที่ยอมรับกันอย่างกว้างขวางว่าการจัดเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายและจำเป็นสำหรับการดำรงอยู่ของสังคม จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องทำให้มั่นใจว่าระบบภาษีอากรนั้นมีประสิทธิภาพโดยปราศจากการละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ถูกบังคับจัดเก็บภาษีอากร สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมนิยามนี้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจว่า ความสมดุลจะยังคงดำรงอยู่ต่อไป

ภาษีอากรควรกำหนดโดยกฎหมาย และบังคับใช้โดยกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย กฎหมายจึงเป็นสิ่งที่ช่วยเหลือนับสนุน ผู้เสียภาษีอากรต้องทราบว่าคุณเกณฑ์นั้นเป็นอย่างไร เพราะเป็นสิ่งสำคัญที่เกี่ยวข้องระหว่างสิทธิในเชิงกฎหมายและสิทธิในเชิงบริหาร การเผยแพร่กฎเกณฑ์ที่ตราเป็นกฎหมายต่อสาธารณชนต้องมีในทุกระดับ รวมทั้งการเผยแพร่คำอธิบายอย่างละเอียดของกระบวนการของฝ่ายบริหารในระบบภาษีอากรด้วย ต้องมีการตรวจตราอย่างสม่ำเสมอว่ากฎหมายมีผลย้อนหลังหรือไม่ ในบางกรณีก็จำเป็นต้องประกาศให้ทราบล่วงหน้าถึงการออกกฎหมายเพื่อตอบโต้การวางแผนเลี่ยงภาษีอากร อย่างไรก็ตาม การใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังควรใช้เฉพาะในกรณีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายประเภทอื่น และตามหลักการที่ Thuronyi วางไว้แล้ว

ระบบภาษีอากรจะไม่สามารถทำงานอย่างมีประสิทธิภาพได้อย่างง่ายดาย หากกฎเกณฑ์ทางภาษีอากรนั้นไม่มีความแน่นอน ไม่สามารถเข้าใจได้ ไม่มีเหตุผล หรือไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ดังนั้นจึงควรจัดการกับระบบการตรากฎหมายภาษีอากรอย่างระมัดระวัง เพื่อให้สามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการขั้นพื้นฐาน ในประเทศส่วนใหญ่ปัญหา มักจะไม่ได้เกิดขึ้นโดยเจตนา อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ระบบไม่มั่นคงและขาดความต่อเนื่องย่อมจะมีการละเมิดกฎเกณฑ์ได้ง่าย และควรจะมีระบบให้ความช่วยเหลือและปกป้องผู้เสียภาษีอากรจากการกระทำละเมิดนั้น

หลักความเป็นธรรมและความเท่าเทียมจะถูกบ่อนทำลายถ้าผู้เสียภาษีอากรถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อน ถูกเลือกปฏิบัติ หรือถูกบังคับให้เสียเงินมากกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ต้องเสีย เมื่อเหตุการณ์เหล่านี้เกิดขึ้น มักจะทำให้เกิดความล้มเหลวของระบบ กรณีดังกล่าวยังอาจเกิดขึ้นได้จากการที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการแก้ไขเยียวยาหรือชดเชยจากการใช้อำนาจโดยไม่ชอบของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เมื่อไม่มีการแก้ไข การละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรก็จะถูกละเลยและไม่ได้รับการใส่ใจจากฝ่ายบริหาร หลักความได้สัดส่วนช่วยสร้างสมดุลระหว่างสิทธิของรัฐกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นรายบุคคล ถึงแม้ว่าระบบกฎหมายและการใช้อำนาจบริหารในทางภาษีอากรสามารถแก้ไขปัญหาโดยไม่ใช้หลักการเหล่านี้ได้ แต่ก็คงไม่ใช่วิธีการจัดการที่ดี ดังนั้นต้นแบบที่ดีจะต้องสามารถปกป้องผู้เสียภาษีอากรได้ แต่ก็ต้องสามารถทำให้ระบบภาษีอากรมีการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพด้วยในเวลาเดียวกัน

ในกรณีที่ไม่มีกฎเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิในเชิงกฎหมายชั้นปฐมภูมิดำรงอยู่ ก็คงเป็นการยากที่สุดใน การปกป้องผู้เสียภาษีอากร เพราะกฎเกณฑ์เหล่านี้ต้องมีการตราเป็นกฎหมายเท่านั้น สิ่งนี้จะเป็นข้อได้เปรียบ ที่มีน้ำหนักในการต่อสู้กับคำถามที่ว่า เหตุใดจึงจำเป็นต้องมีกฎเกณฑ์ดังกล่าว ดังนั้น สิ่งที่ต้องกระทำมากที่สุดในโลกของความเป็นจริงแล้วก็คือ ควรบัญญัติให้หลักการต่าง ๆ อยู่ในรูปของกฎหมาย

5. พัฒนาการของปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

นอกจากการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยวิธีการบัญญัติเป็นกฎหมายที่ชัดเจนแล้ว ยังมีการคุ้มครองสิทธิผ่านวิธีการให้สิทธิหรือรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งอาจเรียกว่าปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร วิธีนี้มีมานานหลายร้อยปีแล้ว ที่เก่าแก่และมีชื่อเสียงที่สุดได้แก่ Magna Carta ของประเทศอังกฤษ ค.ศ. 1215 ประเทศฝรั่งเศสมีปฏิญญาสิทธิผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1975 ประเทศแคนาดามีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1985 ประเทศอังกฤษมีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1986 ประเทศนิวซีแลนด์มีปฏิญญาสิทธิพื้นฐาน ค.ศ. 1986 ประเทศสหรัฐอเมริกาเริ่มมีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร (Taxpayer Bill of Rights) ค.ศ. 1988

ปฏิญญาชุดใหม่เริ่มจากปฏิญญาของประเทศอังกฤษที่ปรับปรุงใหม่ใน ค.ศ. 1991 มีการวิจารณ์กันว่าปฏิญญานี้ไม่มีสภาพบังคับในทางกฎหมาย และไม่ได้จัดทำโดยประชาชน หรือไม่ได้ให้ประชาชนมีส่วนร่วม อย่างไรก็ตามก็เห็นได้ชัดว่าทางการได้สนใจปรับปรุงบริการของรัฐให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น โดยทัศนะที่มองว่าประชาชนเป็นผู้บริโภค ปฏิญญาลักษณะคล้ายคลึงกันได้เกิดขึ้นใหม่แพร่หลายไปในองค์กรต่าง ๆ ในประเทศอังกฤษ คือใน ค.ศ. 1997 มี 40 ฉบับ ใน ค.ศ. 2003 เพิ่มขึ้นเป็น 200 กว่าฉบับ และยังมีที่ออกมาโดยท้องถิ่นต่าง ๆ อีกกว่า 10,000 ฉบับ ปฏิญญาเหล่านี้ได้รับการวิจารณ์ว่ามีลักษณะฉาบฉวย เฉพาะกิจ เฉพาะพื้นที่ แต่จิตวิญญาณในเรื่องที่เน้นการให้บริการที่ดีนี้ยังคงดำรงอยู่

ค.ศ. 2002 องค์การสหประชาชาติได้ออกต้นแบบปฏิญญาสิทธิผู้เสียภาษีอากร 10 แบบ เน้นความง่ายและประโยชน์ พร้อมทั้งเสนอแนะว่าความสำเร็จไม่ใช่เกิดจากถ้อยคำหรือตัวอักษรในปฏิญญา หากแต่เกิดจากบรรยากาศที่เอื้อให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีปฏิบัติการที่ตอบสนองต่อความต้องการของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเรียกได้ว่าเป็นผู้ทรงสิทธิคือสิทธิที่จะได้รับบริการที่ดีมีมาตรฐานจากรัฐ นอกจากนั้น ควรต้องมีกระบวนการประเมินผล และรับฟังข้อวิพากษ์วิจารณ์เพื่อปรับปรุงแก้ไขอย่างต่อเนื่องด้วย

OECD ได้สำรวจเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและตีพิมพ์เอกสารเผยแพร่ผลสำรวจในปี ค.ศ. 1990¹⁵ ต่อมาได้เสนอต้นแบบปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในปี ค.ศ. 2001 และแนะนำให้แต่ละประเทศปรับใช้ให้เหมาะสมกับนโยบาย ระบบกฎหมาย ทางปฏิบัติ และวัฒนธรรมของแต่ละประเทศ

รัฐสภาประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตราปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ใน ค.ศ. 1988 และมีฉบับที่ 2 และฉบับที่ 3 ใน ค.ศ. 1996 และ 1998 ตามลำดับ

ประเทศออสเตรเลียมีปฏิญญาชุดใหม่ใน ค.ศ. 1997 และปรับปรุงเป็นฉบับใหม่ในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2003 ปฏิญญานี้ไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย แต่ได้มีการเผยแพร่ทั่วไปทางวิทยุและโทรทัศน์ทั่วประเทศ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ทบทวนปฏิญญาดังกล่าวทุก 3 ปี รวมทั้งมีการสำรวจข้อมูลเชิงปริมาณทุก 6 เดือน และใช้อินเทอร์เน็ตเป็นเครื่องมือช่วย¹⁶

5.1 แนวทาง OECD

Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD ได้ศึกษาและตีพิมพ์เผยแพร่คำแนะนำเกี่ยวกับเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ในเอกสารหลายฉบับ ดังนี้

- 1) GAP001- Principles of Good Tax Administration - Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 2001.
- 2) GAP002 Taxpayer Rights and Obligations, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 2001.

ตามเอกสารฉบับนี้ ได้มีการเสนอแนะเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่พื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร ไว้ดังนี้

สิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร รวม 6 ประการได้แก่

¹⁵ Organization for Economic Co-operation and Development, *Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, (Organization for Economic Co-operation and Development, 1990).

¹⁶ Simon James, Kristina Murphy and Monika Reinhart, "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration," *Journal of Australian Taxation* 7(2), pp. 336-356. (2004).

- ก. สิทธิได้รับข้อมูล การช่วยเหลือ การรับฟังจากรัฐ
- ข. สิทธิอุทธรณ์ คัดค้าน ขอให้ทบทวน
- ค. สิทธิเสียภาษีอากรไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด
- ง. สิทธิได้รับการปฏิบัติอย่างถูกต้องแน่นอน
- จ. สิทธิส่วนบุคคล (รวมทั้งการค้น ยึด ออกหมายเรียกบุคคลที่สาม) ต้องได้รับการคุ้มครอง
- ฉ. ความลับ (เช่น ฐานะกิจการ ความลับทางการค้า เป็นต้น) ต้องได้รับการรักษาปกปิด

หน้าที่พื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร รวม 5 ประการ ได้แก่

- ก. ซื่อสัตย์
- ข. ร่วมมือ
- ค. ให้ข้อมูลถูกต้องภายในกำหนดเวลา
- ง. เก็บรักษาหลักฐาน
- จ. ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา

3) GAP003 Risk Management, Centre for Tax Policy and Administration, OECD , 2001.

4) GAP004 Compliance Measurement, Centre for Tax Policy and Administration, OECD , 2001.

5) Principles for Managing Ethics in the Public Service, PUMA Policy Brief No.4 Public Management Committee (PUMA), OECD, May 1998.

6) Administrative Responsiveness and the Taxpayer, Public Management Studies No 2., PUMA, OECD, 1988.

7) Minimum Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration, A Charter-Document Approved by the Inter-American Center of Tax Administrations/ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) General Assembly Held in the Dominican Republic on March 19, 1996.

8) Handbook for Tax Administrations, Inter-American Center of Tax Administrations/ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2000 (Ministry of Finance, The Netherlands)

5.2 ข้อเสนอแนะอื่น

Duncan Bentley ได้ศึกษาวิเคราะห์เรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ตลอดจนแนวทางที่ OECD แนะนำไว้ แล้วได้สรุปหลักธรรมาภิบาล (Principles of Good Practice) พร้อมทั้งแนะนำตัวอย่างปฏิกิริยาที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจให้ไว้ต่อผู้เสียภาษีอากร ดังนี้

- 1) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะดำเนินการอย่างมีอาชีพต่อผู้เสียภาษีอากร
- 2) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรด้วยความสุภาพ รอบคอบ และอ่อนไหว
- 3) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะรับฟังเรื่องราวของผู้เสียภาษีอากร
- 4) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะปรึกษากับผู้มีส่วนร่วมที่สำคัญหรือผู้แทนก่อนเริ่มเปลี่ยนแปลงสิ่งสำคัญ
- 5) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะพิจารณาการฉ้อโกงพิเศษของผู้เสียภาษีอากร โดยเฉพาะความเป็นปัจเจกชนวัฒนธรรม ความต้องการพิเศษ เท่าที่กฎหมายอนุญาต
- 6) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะถือว่าผู้เสียภาษีอากรกระทำกรรไกรโดยสุจริต เว้นแต่จะมีการกระทำที่ตรงข้าม
- 7) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรลดลง
- 8) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะช่วยเหลือให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจและเสียภาษีอากรอย่างถูกต้อง
- 9) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะจัดทำเอกสารสิ่งพิมพ์ และติดต่อสื่อสารกับผู้เสียภาษีอากรอย่างชัดเจน ถูกต้อง มีประโยชน์ และเข้าใจง่าย
- 10) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะจัดหาคำแนะนำและข้อมูลใหม่ หรือข้อมูลที่ดีกว่าเดิมให้แก่ผู้เสียภาษีอากรอยู่เสมอ
- 11) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะให้ความรู้ทั่วไปทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรและบุคคลทั่วไป
- 12) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงและค้นข้อมูลหรือรายละเอียดต่าง ๆ ได้ง่าย
- 13) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะให้เข้าพบ และสอบถามไม่ว่าโดยทางโทรศัพท์ จดหมาย หรือพบด้วยตนเอง ภายในเวลาที่กำหนดโดยไม่ชักช้า
- 14) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะสนองตอบคำขอฉุกเฉินโดยไม่ชักช้า ไม่ว่าโดยทางโทรศัพท์ จดหมาย หรือพบด้วยตนเอง
- 15) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะตอบโทรศัพท์ทันที และไม่โอนสายโดยไม่จำเป็น
- 16) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะพยายามทำให้ผู้เสียภาษีอากรทราบว่าจะต้องติดต่อกับใครเป็นหลัก ตั้งแต่เริ่มแรก
- 17) ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะพยายามทำให้การติดต่อทุก ๆ ด้านกับผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้องตั้งแต่แรก โดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่อย่างดีที่สุด

อากรเป็นไปในกรอบที่ถูกต้องเหมาะสมตามไปด้วย รายได้รัฐย่อมเพิ่มขึ้น และประหยัดค่าใช้จ่ายในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร เพราะผู้เสียภาษีอากรมีความเชื่อถือว่าการจัดเก็บภาษีอากรมีความเป็นธรรม ความโปร่งใส ประสิทธิภาพและประสิทธิผล จึงสมัครใจเสียภาษีอากรโดยไม่ต้องใช้กำลังบังคับ ในทางตรงข้ามถ้าคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากเกินไปหรือน้อยเกินไปจนขาดความพอดี ก็อาจมีการใช้สิทธิโดยไม่ชอบ หรือการใช้อำนาจโดยไม่ชอบ ทำให้เกิดผลตรงข้ามได้

การศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เพื่อพัฒนาปรับปรุงกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายในฐานะผู้เสียภาษีอากรเป็นมนุษย์เป็นประธานแห่งสิทธิ และเจ้าของอำนาจอธิปไตย ยังมีอีกหลายเรื่องที่ต้องศึกษาวิจัยเพิ่มเติมคงได้กล่าวมาบ้างแล้ว การทำความเข้าใจเรื่องนี้ให้มากขึ้นทั้งในบริบทของวัฒนธรรมและสังคมไทย และในบริบทของนานาชาติ เพื่อให้เกิดความร่วมมือร่วมใจ และความเข้าใจอันดีระหว่างกัน ไม่ใช่มุ่งแต่ผลประโยชน์ หรือผลทางวัตถุหรือเงินทอง ย่อมเป็นสิ่งเกื้อหนุนให้โลกพัฒนาไปอย่างสงบสุข และยั่งยืนสถาพรในท้ายที่สุดอย่างแน่นอน

อนึ่ง สิทธิและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในต้นแบบที่ยอมรับกันทางสากลนี้ ย่อมอาจนำมาปรับใช้กับบทบาทของศาลภาษีอากรใน การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลได้เช่นกัน

บทที่ 3

บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทย

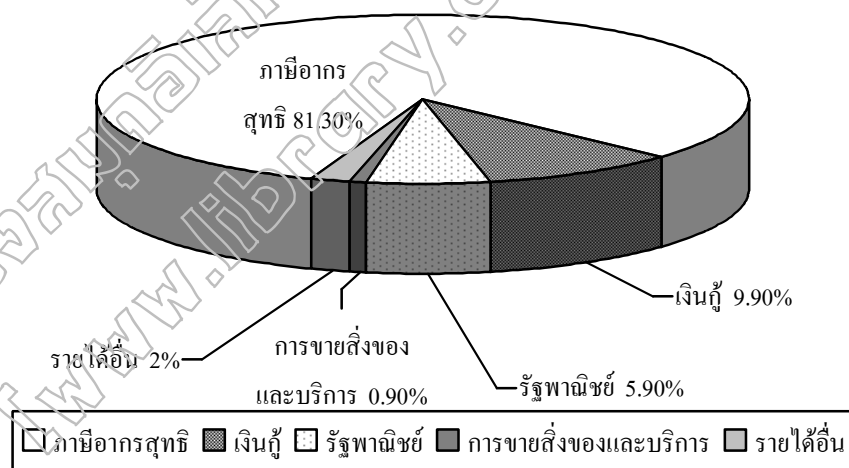
1 ความทั่วไป

1.1 ระบบภาษีอากรของประเทศไทย

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีอากรทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ผู้จัดเก็บภาษีอากรมีทั้งส่วนกลางและส่วนท้องถิ่น หน่วยงานหลักของส่วนกลางที่ทำหน้าที่และรับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากรส่วนกลาง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร ส่วนหน่วยงานหลักของส่วนท้องถิ่นที่ทำหน้าที่และรับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากรส่วนท้องถิ่น ได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา

รายรับของรัฐบาลไทยใน พ.ศ. 2551¹ มีประมาณการและสัดส่วนของประเภทรายรับคือ มียอดรายได้สุทธิ 1,495,000 ล้านบาท เงินกู้ 165,000 ล้านบาทรวมรายรับ 1,660,000 ล้านบาท ปรากฏตามภาพที่ 3.1 ก ดังนี้

ภาพที่ 3.1 ก ประมาณการรายรับปีงบประมาณ 2551

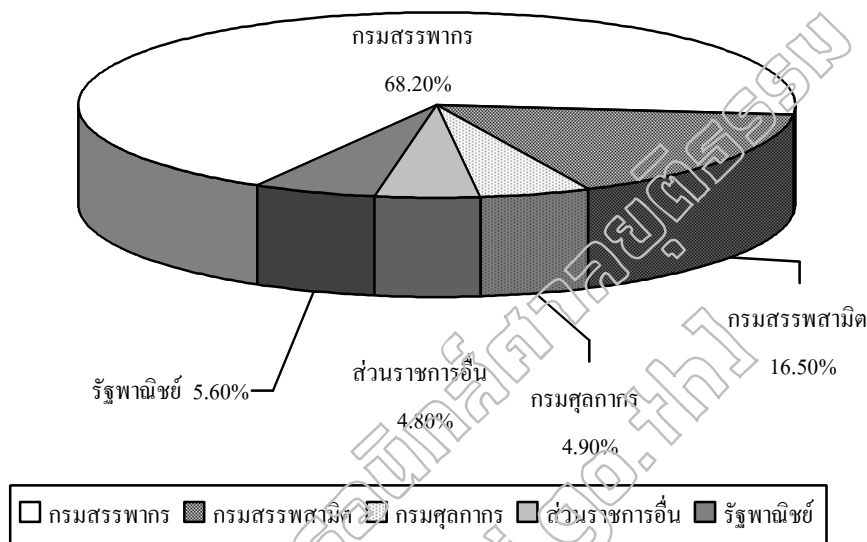


¹ ข้อมูลจาก สำนักงบประมาณ, งบประมาณโดยสังเขปประจำปีงบประมาณ 2551. สืบค้นจาก <http://www.bb.go.th>

1.2 บทบาทของกรมสรรพากร

ในบรรดาหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรนั้น สัดส่วนรายได้กรมสรรพากร² มีจำนวนสูงสุดจากยอดรวม 1,495,000 ล้านบาท ดังเห็นได้จากภาพที่ 3.2 ก ดังนี้

ภาพที่ 3.2 ก ประเมินการรายได้สุทธิปีงบประมาณ 2551 จำแนกตามหน่วยงานที่จัดเก็บ



ภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บนั้น มีหลายประเภท ดังนี้

ก. ภาษีเงินได้

เป็นภาษีที่สำคัญที่สุดของประเทศไทย เป็นแหล่งรายได้ภาษีอากรประเภทที่สามารถจัดเก็บได้มากที่สุด ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น โดยทั่วไปจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 5-37 ของเงินได้สุทธิในปีภาษี ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น โดยทั่วไปจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนตามเกณฑ์สิทธิ

ข. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการในอัตราร้อยละ 7 ของราคาสินค้าและบริการ โดยภาษีชนิดนี้เป็นแหล่งรายได้ภาษีรองจากภาษีเงินได้

² เพิ่งอ้าง.

ค. ภาษีธุรกิจเฉพาะ

จัดเก็บจากการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะ ซึ่งไม่เหมาะสมที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น กิจการธนาคาร ธุรกิจเงินทุน การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เป็นต้น ซึ่งอัตราภาษีขึ้นอยู่กับชนิดธุรกิจของผู้เสียภาษีอากร

ง. ภาษีอากรอื่นๆ ได้แก่ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม อากรแสตมป์ และอากรรังนกอีแอ่น

ประมาณการภาษีทางตรงและทางอ้อม (สุทธิ) ของไทยในปีงบประมาณ 2551 จำนวน 1,348,515.3 ล้านบาท โดยจำแนกได้ดังนี้

1) ภาษีทางตรง ประมาณการว่าจะจัดเก็บได้จำนวน 679,900 ล้านบาท โดยเป็นรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำนวน 215,000 ล้านบาท ภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 397,900 ล้านบาท และภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจำนวน 67,000 ล้านบาท

2) ภาษีทางอ้อม ประมาณการว่าจะจัดเก็บได้จำนวน 946,115.4 ล้านบาท โดยเป็นรายได้จาก

ก. ภาษีการขายทั่วไป	จำนวน	528,700	ล้านบาท
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม	จำนวน	481,000	ล้านบาท
- ภาษีธุรกิจเฉพาะ	จำนวน	40,000	ล้านบาท
- อากรแสตมป์	จำนวน	7,700	ล้านบาท
ข. ภาษีการขายเฉพาะ	จำนวน	329,478.2	ล้านบาท
- ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์	จำนวน	77,160	ล้านบาท
- สรรพสามิตจากการนำเข้า	จำนวน	33,000	ล้านบาท
- ภาษีโคกภัณฑ์อื่น ๆ	จำนวน	182,300	ล้านบาท
- ค่าภาคหลวงแร่	จำนวน	560.2	ล้านบาท
- ค่าภาคหลวงน้ำมัน			
และก๊าซธรรมชาติ	จำนวน	6,450.6	ล้านบาท
- ภาษีทรัพยากรอื่น ๆ	จำนวน	7.4	ล้านบาท
ค. ภาษีสินค้าเข้า-ออก	จำนวน	86,250	ล้านบาท
ง. ภาษีลักษณะอนุญาติ	จำนวน	1,687.2	ล้านบาท

3) หักลดการคืนภาษี 190,000 ล้านบาท การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้ องค์การบริหารส่วนจังหวัด 10,600 ล้านบาท การชดเชยภาษีสำหรับสินค้าส่งออก 11,900 ล้านบาท การจัดสรรรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 65,000 ล้านบาท

1.3 กฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทย

กฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีที่มาจากหลายแหล่ง ที่สำคัญ ได้แก่

1) รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 เป็นกฎหมายสูงสุดในบรรดากฎหมายทั้งปวง บทบัญญัติใดขัดหรือแย้งกับกฎหมายรัฐธรรมนูญย่อมใช้บังคับมิได้ (มาตรา 6)

2) กฎหมายภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ที่สำคัญ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดวิธีสับัญญัติทางภาษีอากรบางประการ ไว้ในกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในระดับหนึ่ง เช่น กำหนดเวลาและเงื่อนไขเกี่ยวกับการออกหมายเรียกในประมวลรัษฎากร การทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน เป็นต้น

3) กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง และกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ใช้กับคดีปกครอง และมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ใช้กับคดีภาษีอากร

4) กฎหมายบริหารราชการแผ่นดิน มีพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2545 พระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 รวมทั้งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ให้ความสำคัญกับหลักธรรมาภิบาล 6 ประการ คือ หลักนิติธรรม หลักคุณธรรม หลักความโปร่งใส หลักการมีส่วนร่วม หลักสำนึกรับผิดชอบ หลักความคุ้มค่า

5) กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และกฎหมายว่าด้วยความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ มี พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และ พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539

2. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล

2.1 ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ (ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์ ซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร ภาษีอากรที่เป็นภาษีอากรประเมินนั้น โดยทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์การประเมินกำหนดไว้คล้ายคลึงกัน วิธีการเสียภาษีอากรโดยส่วนใหญ่เป็นแบบประเมินตนเอง ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียเอง

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาวการณ์อาชญากรรม

(1.1) การยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้เสียหายอาชญากรรมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีได้กำหนด พร้อมกับชำระภาวการณ์อาชญากรรมภายในเวลาและ ณ สถานที่ที่กำหนดไว้

สำหรับภาษีเงินได้ โดยทั่วไปมีกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบ 2 ช่วง คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีภาษีหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีภาษีหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนำภาษีที่เสียช่วงแรกไปแล้วมาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียช่วงหลังได้

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือนทุกเดือนภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนนั้นหรือไม่ก็ตาม

สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยทั่วไปผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือนทุกเดือนภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมีการขายรับในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่กรณีกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ให้ยื่นแบบพร้อมชำระภาษีในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

สำหรับอากรแสตมป์ การเสียอากรแสตมป์โดยทั่วไปมี 2 วิธี คือ วิธีปิดแสตมป์ทับลงในตราสารก่อนกระทำหรือในทันทีที่ทำตราสารในราคาที่ไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย และได้ขีดฆ่าแสตมป์นั้น หรือวิธีชำระเป็นตัวเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่แทน

(1.2) การตอบข้อหารือ

กรมสรรพากรได้จัดหาเครื่องมือเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาด้านทางภาษีอากรแก่ผู้เสียหายอาชญากรรมไว้หลากหลายวิธีการ เมื่อผู้เสียหายอาชญากรรมมีข้อสงสัยบางประการสามารถส่งข้อสอบถามผ่านช่องทางการทำเป็นหนังสือข้อหารือ การสอบถามด้วยตนเองกับเจ้าพนักงาน (หรือผ่านทางโทรศัพท์ หรือเครือข่ายอินเทอร์เน็ต)

ช่องทางสำคัญที่ผู้เสียหายอาชญากรรมจำนวนมากใช้เป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาในทางปฏิบัติคือการส่งข้อหารือเป็นหนังสือไปยังกรมสรรพากร เพื่อให้มีหนังสือตอบจากกรมสรรพากรเป็นลายลักษณ์อักษรในปัญหาที่ได้สอบถาม ซึ่งการตอบข้อหารือนี้เป็นการให้บริการแก่ผู้เสียหายอาชญากรรม โดยมีลักษณะเป็นการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร มิได้เป็นการใช้อำนาจตาม

บทบัญญัติของกฎหมายใด ๆ ทำให้มิได้มีสถานะเป็นการออกคำสั่งทางปกครองจึงไม่มีผลบังคับหรือความผูกพันใด ๆ อย่างไรก็ดี การตอบข้อหาหรือนี้ดำเนินการโดยกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จึงควรที่จะมีความรับผิดชอบต่อการให้ความเห็นต่อผู้เสียภาษีอากรและในความเป็นจริง ผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากมักปฏิบัติตามคำแนะนำที่ได้รับและก่อให้เกิดเป็นแนวปฏิบัติขึ้น

(1.3) การยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติม

การยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรทำการยื่นแบบแสดงรายการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ยื่น เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมแบบที่ได้ยื่นไว้แล้ว หากผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมเกินเวลาที่กำหนดอาจมีความรับผิดในเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับได้

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(2.1) วิธีการตรวจสอบ

โดยทั่วไป เมื่อครบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบภาษีอากร โดยอาจแบ่งการตรวจสอบประเมินภาษีอากรออกเป็น 2 กรณีใหญ่ ๆ คือ กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ และกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจในการตรวจสอบภาษีโดยการออกหมายเรียก หรือตรวจสอบจากแบบแสดงรายการที่ยื่นโดยไม่ต้องออกหมายเรียกก็ได้

(2.2) กำหนดเวลาในการออกหมายเรียก

กำหนดเวลาในการออกหมายเรียกอาจแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีใหญ่ ๆ คือ

1) กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ หมายเรียกจะต้องออกภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้เสียภาษีอากรมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกได้แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร

2) กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกภายในสิบปีนับแต่วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการและมีอำนาจออกหมายเรียกพยาน กับออกคำสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรหรือพยานนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

(3.1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

เมื่อภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดถึงกำหนดชำระแล้ว หรือเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กฎหมายได้บัญญัติภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่ง ยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายและเงินภาษีอากรค้าง หากมีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

(3.2) วิธีการขอคืนภาษีอากร

การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตามที่อธิบดีกำหนด โดยแนบหลักฐานและเอกสารต่าง ๆ ตามที่ได้กำหนดไว้

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้มีสิทธิขอคืน หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสาร หรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาในการคืนภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควร และกรณีที่ตั้งคืนเงินภาษียาลำช้าทางราชการจะจ่ายดอกเบี้ยให้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ซึ่งในปัจจุบันนี้ผู้เสียภาษีอากรสามารถตรวจสอบสถานะการขอคืนเงินภาษีผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ตได้

กรณีของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปผู้เสียภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนภาษีสามารถใช้สิทธิเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีนั้น หรือจะเลือกเป็นเครดิตนำไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระในเดือนภาษีถัดไปได้ โดยทั่วไป ในการขอคืนไม่จำเป็นต้องใช้เอกสารใด ๆ และหากเจ้าพนักงานพิจารณาคืนภาษียาลำช้าต้องให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ขอคืน

เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการสั่งคืนเงินภาษีอากรจะพิจารณาจากเอกสารหลักฐาน เมื่อเห็นชอบจะออกหนังสือไปยังผู้ขอคืน ผู้ขอคืนสามารถนำหนังสือดังกล่าวและบัตรประชาชนไปแสดงตนเพื่อขอรับเงินภาษีอากร

(3.3) อายุความและระยะเวลา

ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาที่กำหนด นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือนับแต่วันที่เสียภาษีอากร

มีข้อสังเกตว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการขอคืนภาษี ไม่ว่าจะเป็นกรณีเสียภาษีไว้เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ต้องขอคืนภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยสามารถยื่นคำร้องขอคืน ณ สรรพากรเขตหรือสรรพากรอำเภอท้องที่ที่ดินมีภูมิลำเนา หรือยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมิน หรือยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่จำเป็นต้องยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ แต่ถ้าคำร้องขอคืนภาษียังกล่าวถูกปฏิเสธ ผู้เสียภาษีอากรจะอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อศาลภายในระยะเวลาเท่าใด หรือผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวโดยตรงต่อศาลได้ทันทีหรือไม่ หรือต้องอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนหรือไม่ ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้แต่อย่างใด จึงก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ

(4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรได้แก่ ภาษีเงินได้ (ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์ ภาษีทุกประเภทดังกล่าวโดยทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์กำหนดไว้คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการประเมินภาษี และผู้รับประเมินไม่พอใจคำสั่งประเมินภาษีนั้น ผู้รับประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

1) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

2) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทนและอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

3) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะต้องกระทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด และจะอุทธรณ์ได้ต่อเมื่อไม่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 ซึ่งได้แก่กรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 25 ซึ่งได้แก่

กรณีที่ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอ หรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 อันได้แก่กรณีที่ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

2.2 ภาษีสรรพสามิต³

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(1.1) การยื่นแบบรายการภาษี

กรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีก่อนความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ ก่อนการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หากความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษี ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นหรือก่อนการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน ข้อยกเว้นคือ เมื่อมีการขายหรือเคลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษี หรือการได้รับสิทธิชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยมีหลักประกัน

กรณีบริการ ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ เมื่อได้รับค่าบริการ

กรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีในเวลาที่ยื่นนำเข้าสินค้าให้ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทางปฏิบัติการยื่นแบบแสดงรายการอากรนำเข้า ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มจะกระทำพร้อมกัน

³ ฎีกา ประภาส คงเอียด, ถ้อยคำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.174 -198.

กรณีอื่น ๆ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีคัดแปลงรถยนต์ให้ยื่นแบบพร้อมกับชำระภาษีเมื่อการคัดแปลงสิ้นสุดลง เป็นต้น

ทั้งนี้ อาจมีการขยายระยะเวลาชำระภาษีโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยมีหลักประกันได้

โดยทั่วไป ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการที่มีโรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการอยู่ในกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ กรมสรรพสามิต หากอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตอำเภอ สำนักงานสรรพสามิตกิ่งอำเภอ หรือสำนักงานสรรพสามิตจังหวัดแห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการนั้นตั้งอยู่

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าสามารถวางประกันค่าภาษีได้ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยผู้ที่ประสงค์จะนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือนำสินค้าออกไปจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อนการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ดำเนินการชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษีพร้อมกับวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจจะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ทั้งนี้อาจจะขอให้อธิบดีกรมสรรพสามิตรับการค้าประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกัน โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดก็ได้

(1.2) การตอบข้อหารือ

กรมสรรพสามิตจัดให้บริการตอบข้อหารือแก่ประชาชนไว้หลากหลายวิธีการ เช่น การถามข้อหารือเป็นหนังสือ หรือปรึกษากับเจ้าพนักงานโดยตรง หรือผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ ซึ่งในการตอบข้อหารือนี้มีลักษณะคล้ายกับการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คือเป็นการให้ความเห็นในทางกฎหมายเพื่อตอบข้อสงสัยแก่ประชาชน จึงมิใช่คำสั่งทางปกครองและไม่ก่อให้เกิดผลบังคับหรือความผูกพันใด ๆ

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(2.1) วิธีการตรวจสอบ

โดยทั่วไป สามารถแบ่งการตรวจสอบภาษีอากรออกเป็น 2 กรณีใหญ่ ๆ คือ

1) การตรวจสอบและทำการประเมินภาษีอากรภายหลังจากความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแล้ว โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้ หรือยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีต้องคลาดเคลื่อนไป

2) การตรวจสอบและทำการประเมินภัยอากร เบี่ยงปรับ และเงินเพิ่มก่อนที่ความรับผิดชอบในทางภัยจะเกิดขึ้น เมื่อผู้มีหน้าที่เสียหายอากรไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภัยโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่สามารแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภัย

(2.2) กำหนดเวลาในการประเมินภัยอากร

การประเมินภัยอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กระทำไ้ภายในกำหนดเวลา ดังต่อไปนี้

1) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบ หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไป แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบ

2) สิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบ ในกรณีที่ไม่มีกรขึ้นแบบ หรือมีการขึ้นแบบโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละสิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบ

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภัยอากร

(3.1) วิธีการเร่งรัดภัยอากรค้าง

ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภัยที่ค้าง โดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ รวมถึงอำนาจในการออกคำสั่งเป็นหนังสืออาศัยสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภัยมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน

(3.2) อำนาจเจ้าพนักงาน

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดในทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียหายที่ค้างชำระภัยได้โดยมีต้องขออำนาจศาล แต่ต้องดำเนินการส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียหายชำระภัยที่ค้างภายในกำหนดเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น เมื่อไม่ชำระจึงจะดำเนินการยึดทรัพย์สินต่อไป นอกจากนั้นยังมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออาศัยสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภัยมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภัยงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภัย แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

(3.3) วิธีการและกำหนดเวลาขอคืนภาษีอากร

การขอคืนภาษีเกิดขึ้นได้ ในกรณีที่กฎหมายได้กำหนดให้ได้รับการคืนภาษีหรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าสินค้าได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีที่ได้ชำระไว้หรือได้รับการลดอัตราภาษี รวมถึงกรณีที่บุคคลใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

วิธีการขอคืนภาษีจะต้องดำเนินการตามลักษณะของเหตุที่ทำให้ได้รับภาษีคืน กล่าวคือกรณีที่กฎหมายได้กำหนดให้ได้รับการคืนภาษี หรือยกเว้นภาษีที่ได้ชำระไว้หรือได้รับการลดอัตราภาษีให้ดำเนินการตามที่กฎหมายลำดับรองได้กำหนดไว้

ส่วนกรณีที่บุคคลใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ขอรับเงินคืน โดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษีและให้ส่งเอกสารหลักฐานประกอบคำร้อง

(3.4) การพิจารณาของเจ้าพนักงาน

เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่า ผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้สั่งคืนโดยมิชักช้า อย่างไรก็ตามอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งคืนเงินให้แก่บุคคล โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี รวมถึงกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีหากปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วนั้นได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสียให้สั่งคืนเงินโดยมิชักช้า

(4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่กำหนดวิธีการอุทธรณ์ไว้ค่อนข้างแตกต่างจากกฎหมายภาษีอื่น ๆ โดยกำหนดให้ต้องมีการคัดค้านการประเมินก่อน แล้วผู้ยื่นคัดค้านจึงจะสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ การคัดค้านการประเมินนั้นเป็นไปตามที่มาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดไว้ กล่าวคือผู้ถูกประเมินที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินจะต้องยื่นคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเป็นหนังสือ โดยตามมาตรา 88 กำหนดให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นให้เสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้านนั้น

ภายหลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจคำวินิจฉัย หรือคำคัดค้านไม่ได้รับการวินิจฉัยภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ตามมาตรา 89 ได้กำหนดให้ผู้ยื่นคำคัดค้านที่มีสิทธิอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน

45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านเป็นหนังสือ หรือวันที่ครบกำหนดการวินิจฉัยคำคัดค้าน อย่างไรก็ตามผู้ยื่นคำคัดค้านอาจถูกตัดสิทธิอุทธรณ์ได้ หากเป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์คือ ในกรณีผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน หรือในกรณีผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้าน โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

ตามมาตรา 90 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ และกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันที่รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง

เว้นแต่กรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวได้โดยการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งตามมาตรา 96 ได้กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

2.3 ภาษีศุลกากร⁴

ของที่นำเข้าหรือส่งออกไปนอกประเทศไทยย่อมอยู่ในข่ายการจัดเก็บภาษีศุลกากรตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากร เว้นแต่ในกรณีที่ประเทศไทยมีความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นพิเศษ หรือมีกฎหมายให้ใช้บังคับโดยเฉพาะกับของนั้น ๆ (เช่น พระราชบัญญัติปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 เป็นต้น) ให้ใช้บังคับตามกฎหมายหรือข้อตกลงนั้น ๆ

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(1.1) การขึ้นแบบ

ความรับผิดในภาษีศุลกากรเกิดขึ้นเมื่อในเวลาที่นำเข้าหรือส่งออกของสำเร็จ ให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าขึ้นสำแดงราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือสภาพของเพื่อเสียค่าภาษี โดยให้ชำระแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่จะออกไปขนสินค้าให้

⁴ ดู ชูชาติ อัสวโรจน์, กฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2542), น.63-172.

เจ้าพนักงานย่อมเป็นผู้ประเมินค่าภาษีที่ต้องเสียตามสภาพของของหรือตามมูลค่า เมื่อผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ปฏิบัติตามกฎหมายกับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน จึงจะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากรได้ ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของออกไปได้โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และหากต้องเสียภาษีอากรให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากร

(1.2) การตอบข้อหาหรือ

กรมศุลกากรได้ให้บริการในการให้ความเห็นทางกฎหมายแก่ประชาชนผ่านวิธีการต่าง ๆ คล้ายกับกรมสรรพากร

(1.3) การยื่นแก้ไขเพิ่มเติมในใบขนสินค้า⁵

สามารถแก้ไขเพิ่มเติมใบขนสินค้าได้ในกรณีต่อไปนี้คือ แก้ไขก่อนมีการชำระภาษีอากร และแก้ไขภายหลังการชำระภาษีอากร รวมถึงการจัดทำใบขนสินค้าขึ้นใหม่ที่เรียกว่าใบขนโอน

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(2.1) วิธีการตรวจสอบ

หลังจากที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าสำแดงใบขนสินค้าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีความผิดปกติเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ผู้นำของไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง เว้นแต่จะตกลงกันให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหา และให้ชำระอากรตามจำนวนของที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสีย เมื่อเจ้าพนักงานได้ประเมินภาษีและแจ้งแก่ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าแล้วให้ชำระเงินภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง แต่ในกรณีวางหลักประกันและประกันที่วางค้ำภาษีให้นำประกันมาชำระค่าภาษีได้ทันที และให้ถือว่าผู้นั้นได้ชำระภาษีในวันที่ได้รับแจ้ง หรือเมื่อเข้าชำระอากรแล้วได้รับหลักประกันที่วางไว้คืน

(2.2) อายุความ

อายุความในการฟ้องเรียกค่าอากรนั้น ในกรณีที่ไม่มีกรณียกเลิกเสียภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ

⁵ วิชัย มากวัฒนสุข, กฎหมายภาษีและพิธีศุลกากร, (กรุงเทพฯ: บริษัทสามเจริญพาณิชย์จำกัด, 2546), น. 245 - 247.

หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

แต่หากเป็นกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องบังคับตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้สิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร มีกำหนดอายุความสิบปี

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

(3.1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกค้างชำระค่าภาษีอากร เพื่อเร่งรัดภาษีอากรค้าง อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจชักของใด ๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างครบถ้วน และหากมิได้ชำระค่าภาษีอากรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ชักของ มีอำนาจนำของออกขายทอดตลาด เงินที่ได้ให้หักค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ ค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ชำระหนี้ต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา ยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

(3.2) วิธีการขอคืนภาษีอากรและอายุความ

การขอคืนภาษีอากรนั้น ในกรณีที่มีกรคำนวณจำนวนเงินผิด อธิบดีมีอำนาจใช้ดุลพินิจพิจารณาคืนอากรในส่วนที่คำนวณจำนวนเงินผิดได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่จะสั่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกมิได้

ส่วนกรณีที่ชำระอากรเกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง ต้องมีคำเรียกร้องขอคืนเงินภายในสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้เจ้าพนักงานรับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

การขอคืนเงินประกันค่าภาษีที่เรียกไว้เกิน ให้ใช้สิทธิเรียกร้องฟ้องคดี ภายในอายุความสองปีนับจากวันที่ส่งออกหรือนำเข้า

(4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภายในศาลการอาจเกิดขึ้นได้เมื่อมีการประเมินอากรเพิ่มเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร แหล่งกำเนิดของสินค้า และเกี่ยวกับราคาศุลกากร โดยหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์เป็นไปตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติไว้ดังต่อไปนี้

ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินคือ ผู้นำของเข้า และผู้ส่งของออก โดยต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน เป็นกรรมการ แต่ในกรณีที่เป็นการนำเข้าของเข้า หรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

มาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดย “ผู้นำของเข้า” กฎหมายได้กำหนดให้หมายความรวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสีย ชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร และ “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกันโดยอนุโลม

(5) การฟ้องคดีต่อศาล

มาตรา 112 สัตตต แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ตามมาตรา 112 วรรคสาม ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นโดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ ตามมาตรา 112 ทวิบทศ ซึ่งได้แก่กรณีที่การยกอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกให้มาให้อภัยค่าหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุอันสมควร

2.4 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีทรัพย์สินชนิดหนึ่งที่จัดเก็บโดยท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และเป็นภาษีอากรประเภทประเมินโดยเจ้าพนักงาน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

ภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และมีหน้าที่ยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ ที่ซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี จากนั้นเจ้าพนักงานจะได้ส่งตรวจตราประเมินภาษีโดยกำหนดตามประเภทของทรัพย์สินและค่ารายปีและแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากรโดยมีชักช้า

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากรและการชำระภาษีอากร

(2.1) วิธีการตรวจสอบและอำนาจของเจ้าพนักงาน

ในกรณีได้รับแบบพิมพ์จากผู้มีหน้าที่เสียภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจพิจารณาและหากเห็นว่าจำเป็นให้มีอำนาจสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแสดงรายการเพิ่มเติมให้ละเอียดยิ่งขึ้น และจะเรียกให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อความในรายการก็ได้ ถ้ามิได้รับคำตอบจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีภายในสิบวันหรือได้รับคำตอบไม่เพียงพอ ให้ออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาและให้นำพยานหลักฐานในเรื่องอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ มาแสดง รวมทั้งให้มีอำนาจซักถามผู้รับประเมินในเรื่องใบแจ้งรายการ

ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบแสดงรายการหรือในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้มีอำนาจออกหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สิน เพื่อให้ตอบข้อความตามแบบพิมพ์ได้ และผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สินหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องตอบข้อสอบถาม ตามความเป็นจริงตามความรู้เห็นของตนให้ครบถ้วน รับรองความถูกต้องของข้อความ พร้อมทั้งลงวันที่ เดือน ปี และลายมือชื่อกำกับไว้พร้อมส่งแบบพิมพ์คืนให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือสอบถาม โดยจะนำไปส่งด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นไปส่งแทน หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้และให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่าหรือผู้ครองหรือผู้แทน ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก แต่ในการตรวจจะต้องแจ้งให้ทราบล่วงหน้าเป็นลายลักษณ์อักษรเป็นเวลาไม่ต่ำกว่าสี่สิบแปดชั่วโมงก่อนตรวจ

เมื่อได้รับแบบและข้อมูลต่าง ๆ แล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีอากรจากค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้ว ในกรณีเป็นทรัพย์สินที่ให้เช่าให้ถือค่าเช่าเป็นค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันสมควรที่ทำให้เห็นว่าค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้ หรือเป็นกรณีที่ค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้ประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินได้รับประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2.2) การชำระภาษีอากร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีปีละครั้ง โดยให้นำค่าภาษีไปชำระต่อเจ้าพนักงานภายในสามสิบวันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด ซึ่งความรับผิดชอบในทางภาษีอากรจะเกิดขึ้นต่อเมื่อไม่ชำระภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลา

(2.3) อายุความในการประเมินภาษีย้อนหลัง

การประเมินภาษีย้อนหลัง ในกรณีที่ไม่นับแบบพิมพ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์

การประเมินภาษีย้อนหลัง ในกรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ รวมทั้งกรณีที่ยื่นแบบพิมพ์ถูกต้องและภายในกำหนด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1901/2548) ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

ค่าภาษีมิได้ชำระภายในกำหนดเวลาให้ถือว่าเงินค่าภาษีนั้นค้างชำระ

ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบพิมพ์ หรือยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีอากรและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลังได้

ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีภายในสี่เดือนนับจากเวลาที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเร่งรัดภาษีอากรค้าง โดยออกคำสั่งให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษี เพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด โดยให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

นอกจากนี้ถ้ามีค่าภาษีค้างชำระและยังมีได้ชำระ หากทรัพย์สินนั้นถูกโอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตาม ให้เจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีร่วมกัน

(4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่พอใจในการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยเห็นว่าค่าภาษีสูงเกินไป หรือประเมินไม่ถูกต้องก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดตามมาตรา 25 โดยกรอกในแบบพิมพ์ (ภ.ร.ด.9) และยื่นแบบดังกล่าว ณ สำนักงานเขตท้องที่ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยหากพ้น

กำหนดดังกล่าวแล้ว ผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ และไม่มีสิทธินำคดีสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาเป็นประการใด จะแจ้งคำชี้ขาดไปยังผู้ยื่นคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษร หากผู้รับประเมินยังไม่เห็นด้วยหรือไม่พอใจในคำชี้ขาดดังกล่าว ย่อมมีสิทธินำคดีสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง และขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินนั้นเสีย แต่ต้องทำภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันรับแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา 31 และการยื่นฟ้องต้องเป็นที่พอใจศาลว่าผู้รับประเมิน ได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดชำระหรือจะถึงกำหนดชำระระหว่างคดียังอยู่ในศาล (มาตรา 39)

2.5 ภาษีบำรุงท้องที่

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีทรัพย์สินชนิดหนึ่งที่เกิดขึ้นโดยท้องถิ่น ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ภาษีนี้นี้เก็บตามลักษณะการใช้ที่ดิน โดยให้เป็นรายได้แก่ราชการส่วนจังหวัดท้องถิ่น และเป็นภาษีประเภทประเมินโดยเจ้าพนักงาน โดยผู้เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่คือ ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใดมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้นจากราคาปานกลางของที่ดินตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลง โดยยื่นภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตราค่าปานกลางของที่ดิน แบบแสดงรายการที่ดินนี้ให้ใช้ได้ทุกปีในรอบระยะเวลาสี่ปี

ในกรณีที่ผู้เป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่หรือจำนวนเนื้อที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินใดได้เปลี่ยนแปลงไป ให้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง นอกจากนี้หากเจ้าของที่ดินใดได้เปลี่ยนแปลงการใช้ที่ดินอันเป็นเหตุให้การลดหย่อนภาษีเปลี่ยนแปลงไป หรือมีเหตุอย่างอื่นทำให้อัตราภาษีบำรุงท้องที่เปลี่ยนแปลงไป ให้แจ้งการเปลี่ยนแปลงต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง

สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการ ให้ยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินนั้นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดโดยประกาศล่วงหน้าไว้ไม่น้อยกว่าสามสิบวัน

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากรและการชำระภาษีอากร

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรได้ยื่นแบบเจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบและประเมินภาษี โดยให้ประเมินคำนวณภาษีและแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคมแรก กรณีที่ดินอยู่ในเขตเทศบาลหรือนอกเขตเทศบาลที่ไม่มีกำนัน ให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษี

บำรุงท้องที่ ส่วนกรณีที่ที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาลที่มีกำนัน ให้เจ้าพนักงานประเมินปิดประกาศแจ้งการประเมินไว้ ณ ที่ว่าการอำเภอ ที่ทำการกำนัน และที่ทำการผู้ใหญ่บ้าน

หากเจ้าพนักงานประเมินไม่อาจคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคม ให้แจ้งการประเมินภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าวได้

เมื่อปรากฏว่าเจ้าของที่ดินซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินสิบปีนับแต่วันที่เจ้าพนักงานได้ทราบว่าการประเมินที่ดินยังมิได้ยื่นแบบ

วิธีการชำระภาษีนั้น ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษีอากรบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดโดยประกาศล่วงหน้าไว้ไม่น้อยกว่าสามสิบวันภายในเดือนเมษายนของทุกปี ในกรณีที่ได้รับแจ้งการประเมินภายหลังเดือนมีนาคม ให้ชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

การชำระภาษีให้ถือว่าเป็นการสมบูรณ์ เมื่อได้รับใบเสร็จรับเงินที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ลงลายมือชื่อรับเงินแล้ว เว้นแต่จะชำระโดยการส่งธนาคัตติ ตัวแลกเงินของธนาคารหรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียน โดยส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ หรือชำระโดยผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีอื่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด ให้ถือว่าวันส่งทางไปรษณีย์วันชำระผ่านธนาคาร หรือวันชำระโดยวิธีอื่นตามที่กำหนด เป็นวันชำระภาษี

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

หากเจ้าพนักงานมิได้รับชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดให้ถือเป็นภาษีค้าง

(3.1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

เมื่อกรรมสิทธิ์หรือการครอบครองของเจ้าของที่ดินได้โอนตกไปยังบุคคลอื่น ให้บังคับหนี้ภาษีกับผู้รับโอน โดยให้มีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมเสียภาษีที่ค้างชำระไม่เกินห้าปี รวมทั้งในที่สุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดิน หากภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระไว้เกินห้าปีให้ความรับผิดชอบอยู่กับเจ้าของที่ดินเดิม

ให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีที่ค้างชำระ เงินที่ได้ให้หักไว้เป็นค่าใช้จ่าย เหลือเท่าใดให้ชำระเป็นค่าภาษี ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่อีกให้คืนแก่เจ้าของที่ดิน

หากปรากฏว่าเจ้าของที่ดินมิได้ยื่นแบบ ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลังได้

(3.2) วิธีการขอคืนภาษีอากร

เมื่อบุคคลใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควร ให้มีสิทธิได้รับเงินคืนโดยยื่นคำร้องขอรับเงินคืนต่อนายอำเภอสำหรับนอกเขตเทศบาลหรือนายกเทศมนตรีสำหรับในเขตเทศบาล ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่เสียภาษีหรือนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และให้ผู้อื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย โดยให้เป็นอำนาจของนายอำเภอ หรือนายกเทศมนตรีเป็นผู้ส่งคืนภาษีแล้วแต่กรณี

(4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ คือ ผู้เป็นเจ้าของที่ดิน เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์ได้ 2 กรณี คือกรณีไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน และกรณีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้วเห็นว่า การประเมินนั้นไม่ถูกต้อง โดยยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(4.1) ในกรณีเจ้าของที่ดินไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน มาตรา 20 ได้บัญญัติให้นำบทบัญญัติในหมวด 8 เรื่องการอุทธรณ์มาบังคับใช้ ดังนั้นเจ้าของที่ดินจึงมีสิทธิอุทธรณ์การตีราคาปานกลางของที่ดินต่อผู้ว่าราชการจังหวัด โดยยื่นอุทธรณ์แก่เจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ประกาศราคาปานกลางของที่ดิน

(4.2) ในกรณีเจ้าของที่ดินที่ได้รับแจ้งการประเมินแล้ว เห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องตามมาตรา 49 ผู้ถูกประเมินมีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ โดยยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์และไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ตามมาตรา 52 ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์ด้วยเหตุที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2.6 ภาษีป้าย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้กำหนดให้เจ้าของป้ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายโดยเสียเป็นรายปีเมื่อได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้าย ยกเว้นป้ายที่เริ่มติดตั้งหรือแสดงในปีแรกให้เสียภาษีป้ายตั้งแต่วันเริ่มติดตั้งหรือแสดงจนถึงวันสิ้นปีและให้คิดภาษีป้ายเป็นรายงวด งวดละสามเดือนของปี ให้เริ่มเสียภาษีป้ายตั้งแต่งวดที่ติดตั้งป้ายจนถึงงวดสุดท้ายของปี ตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยเป็นรายได้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

กำหนดให้เจ้าของป้ายยื่นแบบแสดงรายการภายในเดือนมีนาคมของปี กรณีที่เจ้าของป้ายอยู่นอกประเทศไทย ให้ตัวแทนหรือผู้แทนในประเทศไทยมีหน้าที่ยื่นแบบแทน โดยให้ยื่นแบบต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานหรือที่ว่าการของราชการส่วนท้องถิ่นที่ป้ายติดตั้งหรือแสดงอยู่ในเขตราชการส่วนท้องถิ่น หรือสำนักงานหรือที่ว่าการของราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งการจดทะเบียนยานพาหนะได้กระทำในเขตราชการส่วนท้องถิ่น หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด โดยประกาศหรือโฆษณาให้ทราบเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันประกาศหรือโฆษณา

เมื่อเจ้าของป้ายยื่นแบบแล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีป้ายตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีป้ายที่กำหนดไว้ แล้วแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังเจ้าของป้าย และให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ได้รับแจ้งการประเมินชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบไว้หรือ ณ สถานที่อื่นใดที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนด ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน และให้ถือว่าวันที่ชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นวันชำระภาษีป้าย

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

ในกรณีที่ทราบเจ้าของป้าย แต่ปรากฏว่าเจ้าของป้ายมิได้ยื่นแบบหรือยื่นแบบโดยไม่ถูกต้อง ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่แจ้งการประเมิน

ในกรณีที่ไม่มีผู้ยื่นแบบและพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่อาจหาตัวเจ้าของป้ายได้ ให้ถือว่าผู้ครอบครองป้ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจหาตัวผู้ครอบครองป้ายได้ให้ถือว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารหรือที่ดินที่ป้ายนั้นติดตั้งหรือแสดงอยู่ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังบุคคลดังกล่าว

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

(3.1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ภาษีป้ายที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินแล้ว ถ้ามิได้รับชำระภายในเวลาที่กำหนดให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ ให้เจ้าพนักงานดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและขายทอดตลาด โดยเงินที่ได้ให้หักไว้เป็นค่าใช้จ่าย เหลือเท่าใดให้ชำระเป็นค่าภาษีป้าย ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่อีกให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

(3.2) วิธีการขอคืนภาษีอากรและการพิจารณาของเจ้าพนักงาน

ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ย่อมมีสิทธิได้รับเงินคืน โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่เสียภาษี และให้ยื่นคำร้องส่งเอกสาร หลักฐานหรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้สั่งคืนเงินให้โดยเร็ว และแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบเพื่อมาขอรับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

(3.3) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้ายแล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน โดยต้องยื่นอุทธรณ์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด และเมื่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้รับอุทธรณ์ดังกล่าว ตามมาตรา 31 ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย มีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์มาให้อธิบายเพิ่มเติมหรือให้ส่งเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องมาเพื่อประกอบการพิจารณาได้ ซึ่งหากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกไม่ยอมให้อธิบายหรือไม่ยอมส่งเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ผู้บริหารท้องถิ่น หรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจยกอุทธรณ์นั้นเสียได้

ตามมาตรา 32 ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายจะต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ และแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งได้ทำการประเมินโดยเร็ว ซึ่งหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่เป็นการยกอุทธรณ์โดยเหตุที่ผู้อุทธรณ์ไม่อุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก ไม่ยอมให้อธิบาย หรือไม่ยอมส่งเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2.7 ภาษีสุรา⁶

ภาษีสุราเป็นภาษีการบริโภคเฉพาะอย่างที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ไม่ได้จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตทำสุราและผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรต้องเสียภาษีสุราตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง

⁶ สืบค้นเมื่อ 1 พฤษภาคม 2551, จาก <http://www.bppthai.org/forum/prasong.pdf>

ภาษีสุราให้เสียด้วยวิธีการปิดแสตมป์สุราที่ภาษณะบรรจุสุราตามความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือโดยวิธีการอื่น (เฉพาะสุราที่ทำในราชอาณาจักร) เช่น การใช้เครื่องมือวัดปริมาณน้ำสุราและคำนวณภาษีสุราตามที่ได้จากเครื่องมือ หรือการใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสุราผนึกหรือปิดภาษณะบรรจุสุรา หรือเป็นภาษณะบรรจุสุรา ปัจจุบันมีเฉพาะเบียร์ที่จัดเก็บภาษีโดยวิธีการอื่น

ขั้นตอนการชำระภาษีสุรา⁷ กรณีสุราที่ทำในราชอาณาจักร โรงงานที่ได้รับอนุญาตให้ทำสุราสามารถเลือกยื่นภาษีได้ ณ กองรายได้ กรมสรรพสามิตหรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ หากยื่นชำระภาษีที่กรมสรรพสามิต กรมสรรพสามิตก็จะทำหนังสือยืนยันการชำระภาษีแจ้งให้สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ทราบ เพื่อจ่ายแสตมป์ให้ต่อไป

กรณีที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้ายื่นชำระภาษี ณ กรมศุลกากร พร้อมกับชำระอากรเข้าแล้วนำหลักฐานใบเสร็จรับเงิน ใบขนส่งสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบอนุญาตให้นำสุรามาในราชอาณาจักร ใบ INVOICE และใบอนุญาตให้ขนสุรา มายื่นที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ ให้ทำการตรวจสอบโดยผู้นำเข้าจะต้องกรอกแบบแจ้งขอปิดแสตมป์สุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้วถูกต้อง สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่จะทำหนังสือถึงกองรายได้ เพื่อจ่ายแสตมป์ให้ผู้นำเข้านำแสตมป์สุราไปปิดสุราที่นำเข้าภายใต้การควบคุมของเจ้าหน้าที่ต่อไป

2.8 ภาษียาสูบ⁸

ภาษียาสูบเป็นภาษีการบริโภคที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่ได้จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้มีหน้าที่เสียภาษียาสูบ คือ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ (ผู้ผลิตยาเส้นหรือยาสูบ) หรือผู้นำยาเส้นหรือยาสูบเข้ามาในราชอาณาจักร การเสียภาษีใช้วิธีปิดแสตมป์ยาสูบ

ในกรณีทำยาสูบในราชอาณาจักรความรับผิดชอบในทางภาษีเกิดขึ้นเมื่อก่อนนำยาสูบออกจากโรงอุตสาหกรรม ส่วนกรณีนำเข้ายาสูบความรับผิดชอบเกิดก่อนที่จะรับมอบไปจากพนักงานศุลกากร

เจ้าพนักงานมีอำนาจเข้าตรวจที่เพาะปลูกต้นยาสูบ สถานที่ขายยาเส้นหรือยาสูบ ระหว่างเวลาตั้งแต่พระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก และมีอำนาจตรวจบัญชีเอกสารเกี่ยวกับการเพาะปลูกต้นยาสูบ การขายยาเส้นหรือยาสูบ รวมตลอดทั้งยาเส้นหรือยาสูบที่มีไว้ด้วยผู้เพาะปลูกต้นยาสูบ ผู้ขายยาเส้นหรือยาสูบ ต้องให้ความสะดวกตามสมควรแก่เจ้าพนักงาน อีกทั้งยังมีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามยึดยาเส้นหรือยาสูบรวมทั้งหีบห่อยาเส้นหรือยาสูบนั้นของผู้กระทำความผิดหรือของผู้ที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า

⁷ สืบค้นเมื่อ 1 พฤษภาคม 2551, จาก www.excise.go.th/sura/tax_drinks.htm

⁸ ดู ประภาศ คงเอียด, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 3, น. 25 - 32.

กระทำผิด และมีอำนาจจัดการขายทอดตลาดยาเส้นหรือยาสูบรวมทั้งหีบห่อได้ หากการยึดไว้จะเป็นการเสี่ยงให้เกิดความเสียหาย หรือค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษายาเส้นหรือยาสูบ โดยให้ยึดเงินนั้นไว้แทน

2.9 ภาษียึดยนต์

ภาษียึดยนต์เป็นภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษียึดยนต์คือเจ้าของรถผู้จดทะเบียน ซึ่งต้องชำระภาษีประจำปีและเป็นการชำระภาษีส่วงหน้าคราวละหนึ่งปี เงินภาษียึดยนต์ที่จัดเก็บได้ให้ตกเป็นรายได้ของราชการส่วนท้องถิ่น โดยให้กระทรวงมหาดไทยจัดสรรตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

รถที่จดทะเบียนแล้วจะต้องชำระภาษีทุกปี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเมื่อทำการต่อทะเบียนรถประจำปี ซึ่งสามารถยื่นขอเสียภาษีส่วงหน้าก่อนวันที่ทะเบียนครบกำหนดได้ไม่เกิน 3 เดือน

ในกรณีที่เปลี่ยนเจ้าของรถ เจ้าของใหม่ไม่ต้องเสียภาษีในปีนั้นอีก และในกรณีที่มีการจดทะเบียนเปลี่ยนประเภทรถหรือเปลี่ยนการใช้รถผิดไปจากที่จดทะเบียนไว้ในระหว่างปี ถ้าเป็นเหตุให้เสียภาษียึดยนต์ เจ้าของรถไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีส่วนที่เสียเกินไว้ แต่ถ้าต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นให้เจ้าของรถต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นให้ครบถ้วนถูกต้องเมื่อจะต้องขอจดทะเบียน

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เสียภาษีภายในเวลาที่กำหนด นายทะเบียนมีอำนาจแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ยื่นนำเงินไปชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ณ สำนักงานขนส่งพื้นที่ของนายทะเบียน ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง หากไม่ปฏิบัติตามคำสั่งให้นายทะเบียนมีอำนาจยึดรถไว้ได้ นอกจากนี้ ในระหว่างที่เจ้าของรถค้างชำระภาษีให้นายทะเบียนมีอำนาจที่จะไม่รับดำเนินการทางทะเบียนจนกว่าเจ้าของรถจะเสียภาษีที่ค้างชำระให้ครบถ้วน

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

เมื่อมีภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการยึดรถไว้ โดยให้นายทะเบียนเก็บรักษารถที่ยึดมาไว้สิบห้าวัน หากเจ้าของรถไม่นำเงินภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดรถไปชำระให้ถูกต้องครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ให้จัดการนำรถออกขายทอดตลาดโดยห้ามมิให้นายทะเบียนหรือผู้ตรวจการ

เข้าสู่ราคา เมื่อได้ค่าขายทอดตลาดให้นำมาชำระภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่าย หากมีเงินคงเหลือให้คืนแก่เจ้าของรถ

ในกรณีที่ผู้เป็นเจ้าของรถค้างชำระภาษีติดต่อกันครบสามปี ให้การจดทะเบียนรถนั้นเป็นอันระงับไป ให้นายทะเบียนประกาศหมายเลขทะเบียนรถ พร้อมทั้งจำนวนภาษีที่ค้างชำระไว้ ณ ที่ทำการนายทะเบียนและในสถานที่ที่อธิบดีกำหนด และแจ้งให้เจ้าของรถทราบ พร้อมทั้งให้ส่งคืนแผ่นป้ายทะเบียนรถ และนำใบคู่มือจดทะเบียนรถมาแสดงต่อนายทะเบียน เพื่อบันทึกหลักฐานการระงับทะเบียนรถ ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้แจ้งและปิดประกาศดังกล่าว หากเจ้าของรถมิได้ปฏิบัติตาม ให้นายทะเบียนหรือผู้ตรวจการหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจยึดแผ่นป้ายทะเบียนรถได้ และให้ภาระภาษีภายหลังจากปีที่สามเป็นอันระงับไป แต่เจ้าของรถยังคงต้องเสียภาษีที่ค้างชำระให้ครบถ้วน

2.10 อากรังนกอีแอ่น

อากรังนกอีแอ่นจัดเก็บตามพระราชบัญญัติอากรังนกอีแอ่น พ.ศ. 2540⁹ เพื่อตอบแทนการที่รัฐให้สัมปทานการเก็บรังนกอีแอ่น ผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรังนกอีแอ่นที่ได้รับสัมปทาน โดยให้นำพระราชบัญญัตินี้มาใช้บังคับในจังหวัดต่อไปนี้ กล่าวคือ จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ จังหวัดชุมพร จังหวัดสุราษฎร์ธานี จังหวัดพัทลุง จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดพังงา จังหวัดสตูล และจังหวัดตราด ส่วนในจังหวัดอื่นให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกาขึ้นใช้บังคับ การขอสัมปทานเก็บรังนกอีแอ่นให้ยื่นขอรับสัมปทานในแต่ละจังหวัดโดยผ่านวิธีการประมูลเงินอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ผู้ว่าราชการจังหวัดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณาจัดเก็บอากรังนกอีแอ่นประกาศกำหนด

ในกรณีที่ผู้รับสัมปทานชำระเงินอากรเมื่อพ้นระยะเวลาที่กำหนดในสัมปทานหรือชำระไม่ครบถ้วน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินอากรที่ต้องชำระ เงินเพิ่มตามนี้ให้ถือเป็นเงินอากร และให้คณะกรรมการจัดสรรเงินอากรตามพระราชบัญญัตินี้ให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น โดยคำนวณตามส่วนของจำนวนรังนกที่เก็บได้ในแต่ละเขตราชการส่วนท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บรังนกในแต่ละปี โดยหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่เกินร้อยละห้าของเงินอากรที่ส่งมอบ

พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาลหรือการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้แต่อย่างใด จึงก่อให้เกิดปัญหา

⁹ พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดเก็บอากรังนกอีแอ่น โดยได้ยกเลิกกฎหมายเดิมคือ พระราชบัญญัติอากรังนกอีแอ่น พ.ศ. 2482.

2.11 สรุป

ประเทศไทยยังไม่มีการรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรในส่วนนอกศาลไว้เป็นฉบับเดียว นอกจากนี้ วิธีสบัญญัติทางภาษีอากรที่แยกบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ก็ขาดความเป็นเอกภาพ ขาดความเป็นระบบ ทำให้ไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ดีเท่าที่ควร ตัวอย่างเช่น ภาษีสุราภาษียาสูบ ภาษีรถยนต์ และอากรรั้งนกอีแอ่น มิได้มีกฎหมายกำหนดวิธีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ จึงมีปัญหาว่าจะให้ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการอุทธรณ์อย่างไรต่อไป สำหรับปัญหาการอุทธรณ์ภาษีอากรที่กฎหมายมิได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะนั้น นักวิชาการและนักกฎหมายมีความเห็นที่แตกต่างกันเป็นสองความเห็น ดังนี้

ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า เนื่องจากคำสั่งประเมินภาษีเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง เมื่อไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ จะต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาบังคับใช้ เนื่องจากการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นหลักทั่วไป จึงต้องกระทำก่อนที่จะมีการฟ้องคดีปกครอง การอุทธรณ์คำสั่งนั้นต้องกระทำโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน 15 วันนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว โดยคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ ระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย ตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัตินี้ เมื่อได้รับคำอุทธรณ์แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับอุทธรณ์ต้องพิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ดังกล่าว ในกรณีที่เจ้าหน้าที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ไม่ว่าทั้งหมด หรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย แต่ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ไม่ว่าทั้งหมด หรือบางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว โดยผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาคำอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว เมื่อได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนี้เป็นสิทธิของประชาชนที่ประชาชนจะใช้หรือไม่ก็ได้ ดังนั้นในกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ให้ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน ประชาชนก็สามารถนำคดีขึ้นฟ้องศาลได้เลย โดยไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนก็ได้ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งได้บัญญัติให้เฉพาะการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายภาษีอากร ที่กฎหมาย

ภาษีอากรกำหนดให้ต้องมีการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการก่อนเท่านั้นที่จำเป็นต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนที่จะนำคดีมาฟ้องศาลภาษีอากรได้ ดังนั้นหากเป็นกรณีที่กฎหมายมิได้บัญญัติไว้จึงไม่ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรแต่อย่างใด

นอกจากนั้นวิธีการอุทธรณ์การประเมินยังมีความลักลั่นกันอยู่ กล่าวคือ ในเรื่องผู้พิจารณาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือศาลการนั้น กฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่างจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีสรรพสามิต ส่วนในเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้แต่อย่างใด แต่การอุทธรณ์ตามกฎหมายอื่น มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ด้วยก็มี

3. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล

ระบบศาลของประเทศไทยอาจแบ่งได้เป็น ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่น ๆ โดยโครงสร้างและเขตอำนาจของศาลแต่ละประเภทเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ลำดับชั้นของศาลในการพิจารณาคดีโดยทั่วไปมี 3 ชั้น คือศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา แต่คดีบางประเภทมีเพียง 2 ชั้นเท่านั้น เช่น คดีภาษีอากร คดีแรงงาน คดีปกครอง คดีล้มละลาย เป็นต้น สำหรับคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น อาจมีปัญหาเกี่ยวข้องกับเขตอำนาจศาลต่าง ๆ เช่น ศาลแพ่ง ศาลอาญา ศาลปกครอง หรือศาลรัฐธรรมนูญ ได้ อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรได้แก่ ศาลภาษีอากร และตามมาตรา 3 แห่งกฎหมายฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของ“คดีภาษีอากร” ว่าหมายถึง คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

3.1 เขตอำนาจศาลภาษีอากร

(1) ประเภทคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งได้แบ่งศาลภาษีอากรออกเป็นสองชนิด อันได้แก่ ศาลภาษีอากรกลางและศาลภาษีอากรจังหวัด แต่ในปัจจุบันยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้น อันเนื่องมาจากคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดยังมีจำนวนไม่มาก ดังนั้นด้วยผลของมาตรา 33 แห่งกฎหมายดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเป็นบทเฉพาะกาลของพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในท้องที่ที่ยังไม่มี การจัดตั้งศาลภาษีอากรในท้องที่นั้น ๆ ด้วย จึงทำให้ศาลภาษีอากรกลางนอกจากจะมีเขตอำนาจครอบคลุมเขตกรุงเทพมหานครเป็นการเฉพาะแล้ว ยังมีเขตอำนาจครอบคลุมท้องที่จังหวัดอื่น ๆ ทั้งหมดอีกด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักรนั่นเอง

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลอาชญากรรมนั้นเป็นไปตามมาตรา 7 ได้แก่

(1.1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

เมื่อผู้เสียหายอาชญากรรมถูกประเมินภาษีและได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระแล้ว ไม่พอใจคำสั่งประเมินภาษีดังกล่าวของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียหายอาชญากรรมอาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีนั่นต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วแต่กรณี เพื่อให้มีการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษีนั่นอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว ผู้เสียหายอาชญากรรมยังไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวซึ่งเป็นคำวินิจฉัยภายในฝ่ายปกครอง ก็ยังสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลอาชญากรรมก็ได้ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าคดีประเภทนี้ส่วนใหญ่แล้วจะเป็นกรณีที่ผู้เสียหายอาชญากรรมเป็นโจทก์ฟ้องเจ้าพนักงานหรือหน่วยงานของรัฐ

(1.2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

เมื่อผู้เสียหายอาชญากรรมไม่ชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดหรือตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและมิได้อุทธรณ์การประเมินนั้น ถือว่าเป็นกรณีที่ผู้เสียหายอาชญากรรมมีหนี้ค่าภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้นอกจากหน่วยงานของรัฐจะสามารถใช้มาตรการบังคับจัดเก็บโดยใช้อำนาจที่ตนมีอยู่ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว หน่วยงานของรัฐยังสามารถนำคดีฟ้องต่อศาลอาชญากรรมเป็นคดีเกี่ยวกับการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรได้อีกด้วย

(1.3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

เป็นกรณีที่ผู้เสียหายอาชญากรรมฟ้องขอคืนค่าภาษีอากรที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องชำระหรือได้ชำระไว้เกินกว่าความรับผิดของตน โดยอาจจะเป็นกรณีที่ผู้เสียหายอาชญากรรมได้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้เกิน ชำระภาษีเงินได้ครั้งปีไว้เกินกว่าจำนวนภาษีอากรที่ต้องรับผิดตลอดทั้งปีภาษี เป็นต้น

(1.4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

ในคดีภาษีอากรนั้นนอกเหนือจากตัวผู้เสียหายอาชญากรรมที่มีความรับผิดทางภาษีแล้ว ยังอาจมีกรณีที่บุคคลอื่นเข้ามาทำผูกพันตนเพื่อชำระภาษีอากรแทนผู้เสียหายอาชญากรรมก็ได้ เช่น ผู้ค้ำประกัน เป็นต้น ดังนั้นเพื่อความสะดวกในการดำเนินคดี กฎหมายจึงกำหนดให้ศาลอาชญากรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ฟ้องตามข้อผูกพันเช่นนี้ด้วย

(1.5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

นอกจากคดีทั้ง 4 ประเภทที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายบัญญัติให้คดีอื่นอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

(2) ปัญหาเขตอำนาจศาลภาษีอากรทับซ้อนกับเขตอำนาจศาลอื่น

การดำเนินการอุทธรณ์หรือฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรในปัจจุบันของประเทศไทยมีความยุ่งยากซับซ้อนมากขึ้น เนื่องจากประเทศไทยเริ่มมีการใช้ระบบศาลคู่ คือระบบศาลยุติธรรม และศาลปกครอง ตั้งแต่มีรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2534 ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2538¹⁰ เป็นต้นมา ดังนั้นในกระบวนการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในด้านการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎระเบียบ หรือคำสั่งต่าง ๆ อันมีผลใช้บังคับหรือกระทบสิทธิคนทั่วไป หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะเจาะจงก็ตาม ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์หรือฟ้องต่อศาลได้เกือบทุกกรณี ไม่ว่าจะเป็นการฟ้องต่อศาลยุติธรรมหรือศาลปกครอง แต่โดยที่การปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยเฉพาะการใช้อำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมีกระบวนการ และขั้นตอนจำนวนมากและมีความซับซ้อน ตั้งแต่ตัวกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่ใช้เพื่อให้กระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเป็นระบบและมีผลการบังคับอย่างเป็นรูปธรรม โดยบางอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโดยตรง เช่นการประเมินภาษี ย้อนหลังกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร หรือตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือตามพระราชบัญญัติสุภาษกร พ.ศ. 2469 กรณีเช่นนี้บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว ได้ให้ผู้ที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากการที่ถูกประเมินภาษี (ผู้มีหน้าที่เสียภาษี) และไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีสามารถที่จะดำเนินการตามกระบวนการของกฎหมาย ตั้งแต่การคัดค้านหรืออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการต่าง ๆ จนถึงกรณีสืบต่อศาลภาษีอากรได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่ก็ยังมีการใช้อำนาจหน้าที่อีกมากมายที่กำหนดไว้ในกฎหมายดังกล่าว บางกรณีเป็นเรื่องให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของรัฐออกกฎ ระเบียบและคำสั่งที่ไม่ใช่การจัดเก็บภาษีโดยตรง เช่นกรณีดำเนินคดีอาญาต่อบุคคลที่กระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ต้องฟ้องร้องต่อศาลยุติธรรมที่มีอำนาจในการดำเนินคดีทางอาญาโดยตรง หรือกรณีการสั่งไม่อนุญาต หรืออนุมัติต่าง ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บเงินภาษีอากรโดยตรง และไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้ถึงเรื่องการอุทธรณ์หรือฟ้องศาลไว้ กรณีเช่นนี้ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐ จึงต้องอาศัยหลักกฎหมายทั่วไป เช่นกรณีการออกคำสั่งไม่อนุญาตให้จำหน่ายสุรา เนื่องจากสถานที่จำหน่ายอยู่ใกล้สถานศึกษา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และกฎกระทรวงว่าด้วยข้อกำหนดเกี่ยวกับการออกใบอนุญาตขายสุราและการขายสุราสำหรับผู้ที่ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3 ถึงประเภทที่ 7

¹⁰ โกสิน พลกุล, “การวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล,” ใน หนังสืออาจารย์วิชา รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมานูรณ์, (กรุงเทพฯ: สมาคมกฎหมายมหาชนแห่งประเทศไทย, 2545) น.46.

พ.ศ. 2548 ซึ่งถือว่าคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติทางปกครอง พ.ศ. 2539¹¹ ผู้ที่ได้รับผลกระทบสามารถที่จะอุทธรณ์คำสั่งต่อผู้ทำคำสั่งได้ จนถึงการฟ้องต่อศาล ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 หรือกรณีหน่วยงานของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้มีการออกกฎระเบียบ หรือข้อบังคับ หรือออกคำสั่งทางปกครองโดยทั่วไป ซึ่งมีผลกระทบในสิทธิของบุคคล บุคคลเหล่านั้นก็มีสิทธิที่จะฟ้องต่อศาลปกครอง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งจะเห็นจากตัวอย่างดังกล่าวได้ว่าเป็นกรณีที่ไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโดยตรง จึงต้องฟ้องต่อศาลปกครอง แต่อย่างไรก็ตามการดำเนินกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรมีอยู่หลายขั้นตอน ซึ่งในแต่ละขั้นตอนได้ให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจทั้งในการออกกฎหรือคำสั่งต่าง ๆ มากมายอันมีผลต่อการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงและโดยอ้อม จึงเกิดปัญหาตามมาว่าเมื่อมีการโต้แย้งเกี่ยวกับการกระทำของเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการต่าง ๆ ในการใช้อำนาจตามกฎหมายภาษีอากรจะต้องฟ้องร้องต่อศาลใด ระหว่างศาลภาษีอากร กับศาลปกครอง หรือในกรณีระหว่างศาลยุติธรรมด้วยกันเองก็อาจมีปัญหาว่าคดีหรือข้อพิพาทที่เกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีนั้นจะอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรหรือศาลแพ่ง ซึ่งเรื่องการฟ้องร้องต่อศาลใด เป็นเรื่องอำนาจหน้าที่ของศาลนั้นจะรับไว้พิจารณาและพิพากษา และในกรณีที่มีความเห็นแย้งเรื่องอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ได้กำหนดทางแก้ไขไว้ในมาตรา 199 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจระหว่างศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่น ให้พิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดโดยคณะกรรมการคณะหนึ่ง ซึ่งประกอบด้วยประธานศาลฎีกาเป็นประธาน ประธานศาลปกครองสูงสุด ประธานศาลอื่น และผู้ทรงคุณวุฒิอื่นอีกไม่เกินสี่คนตามที่กฎหมายบัญญัติ เป็นกรรมการ หลักเกณฑ์การเสนอปัญหาตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ปัจจุบันได้มีพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 กำหนดหลักเกณฑ์ ในการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจระหว่างศาลไว้ แต่อย่างไรก็ตามในการที่จะดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลใด ตามข้อเท็จจริงก็ยังเป็นปัญหาแก่ทุกฝ่ายที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการการชี้ขาดอำนาจระหว่างศาลอยู่นั่นเอง โดยเฉพาะด้านหน่วยงานของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ และเอกชนผู้ที่ได้รับผลกระทบ ที่ถือว่าเป็นคู่ความหรือคู่กรณีที่จะฟ้องร้องหรือถูกฟ้องดำเนินคดีต่อศาล ซึ่งอาจสรุปปัญหาสำคัญแยกได้ 3 ประการดังจะกล่าวต่อไป

¹¹ ตามมาตรา 5 วรรค 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้น คำสั่งทางปกครอง หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้ง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวร หรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2.1) ความสับสนในเรื่องเขตอำนาจศาล และกระบวนการในการฟ้องหรือต่อสู้คดี

ปัญหาเกี่ยวกับเรื่องเขตอำนาจศาลและกระบวนการในการฟ้องหรือต่อสู้คดี อาจเกิดจากความสับสนโดยไม่ตั้งใจ หรืออาจเกิดจากการจงใจประวิงคดีก็เป็นได้ กรณีประวิงคดีจะกล่าวในข้อถัดไป

ก. ด้านผู้ฟ้องคดี (ภาครัฐและภาคเอกชน)

การฟ้องคดีเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งมีขั้นตอนหลายขั้นตอน ในแต่ละขั้นตอนที่เจ้าหน้าที่ของรัฐได้ดำเนินการไป ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ ข้อบังคับต่าง ๆ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องต้องถือปฏิบัติตาม หรือการออกคำสั่งต่าง ๆ ให้มีผลบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติ เช่น ในภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องมาขออนุญาตจดทะเบียนในการผลิต และจำหน่ายสินค้า หรือบริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต หากไม่ดำเนินการจะมีความผิดทางอาญา ในขณะที่เดียวกันหน้าที่การเสียภาษีสำหรับการผลิตและจำหน่ายสินค้าและบริการก็มีอยู่ แม้ไม่ได้ทำการจดทะเบียนกับกรมสรรพสามิตก็ตาม ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมปฏิบัติตาม เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจที่จะดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ ซึ่งการดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ที่มีผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีนี้ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยหรือไม่ยินยอมปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าหน้าที่ ก็จะเป็นข้อโต้แย้งหรือข้อพิพาทในกระบวนการจัดเก็บภาษี การจะนำข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งฟ้องร้องต่อศาลเพื่อหาข้อยุติจึงไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ แต่เดิมการฟ้องคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรจะมีเฉพาะศาลยุติธรรมเท่านั้น แต่ในปัจจุบันได้มีศาลปกครองมีอำนาจในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับการใช้อำนาจของรัฐ ซึ่งรวมถึงคดีเกี่ยวกับภาษีอากรด้วย ทำให้ในการฟ้องร้องคดีมีความยุ่งยากซับซ้อนยิ่งขึ้นว่ากรณีใดจะนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไปฟ้องร้องต่อศาลใด ศาลยุติธรรมหรือศาลปกครอง เช่น

1) กรณีตามคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 32/2548¹² ซึ่งเป็นกรณีการเรียกค่าเสียหายจากการกระทำละเมิดจากการใช้อำนาจในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ในกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทำการสืบสวนจับกุมผู้กระทำความผิดโดยยึดยาเส้นบรรจุซองและแสดมปียาสูบที่ใช้แล้วส่งพนักงานสอบสวนดำเนินคดีเป็นการใช้อำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ประกอบกับพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อนำสู่การลงโทษผู้กระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับกฎหมายยาสูบ การที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตดำเนินการจับกุมแล้วเกิดความเสียหายแก่ผู้ถูกจับกุมอันเป็นการกระทำละเมิด ผู้ถูกจับกุมต้องฟ้องเรียกค่าเสียหายต่อศาลยุติธรรมไม่ใช่ศาลปกครอง

¹² ดู สำนักงานศาลปกครองกลาง (กลุ่มรับฟ้อง), “คดีปกครองตามคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล (ตั้งแต่ พ.ศ. 2544 ถึง พ.ศ. 2549),” เอกสารทางวิชาการ เล่มที่ 2/2550, น.25.

2) กรณีตามคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 35/2548¹³ ซึ่งเป็นกรณีที่หน่วยงานทางปกครองเรียกค่าเสียหายจากเอกชนที่ชนะการประมูลธรรณกถิแอ่น แต่ไม่ยอมชำระเงินอากรนถิแอ่นเงินอากรนถิแอ่นเป็นเงินค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บและกฎหมายกำหนดให้เป็นเงินภาษีอากรตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร และเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรอันอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7 (2) และ (4) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ดังกล่าว ไม่ได้อยู่ในอำนาจของศาลปกครองแต่อย่างใด

3) กรณีตามคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 9/2548¹⁴ ซึ่งเป็นกรณีที่มีการโต้แย้งประกาศกรมสรรพสามิตเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าของสุราเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานภาษีสุราแม้ประกาศหรือคำสั่งพิพาทจะเป็นการออกโดยใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าพนักงานก็ตาม แต่เป็นผลสืบเนื่องจากการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานซึ่งเห็นว่าราคาขาย ณ โรงงานสุราที่ผู้ฟ้องคดีแจ้งไว้เป็นราคาที่ไม้ถูกต้องหรือไม้มีเหตุผลอันสมควรจึงได้ทำการประเมินเพิ่มขึ้นโดยออกประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าว ถือได้ว่าการประเมินมูลค่าสุราเพื่อกำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุราเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินภาษีรูปแบบหนึ่ง เมื่อผู้ฟ้องคดีเห็นว่าเป็นประกาศหรือคำสั่งที่มีชอบด้วยกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร อันเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ยิ่งกว่านั้น การขอให้ชดเชยเงินค่าภาษีคืนหรือลดเว้นภาษีส่วนที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นเนื่องจากการออกประกาศดังกล่าว ก็เป็นประเด็นพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน จึงเป็นอำนาจของศาลภาษีอากร

4) กรณีตามคำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 48/2548¹⁵ ซึ่งเป็นกรณีที่มีการโต้แย้งว่าการประเมินภาษีมูลค่าการขึ้นหลังขัดต่อกฎหมาย และเรียกค่าเสียหายจากการที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรซึ่งเป็นเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับอากรวินิจฉัยว่าเสียภาษีในพิกัดที่ไม้ถูกต้องแล้วทำการประเมินภาษีอากรที่จะต้องเสียใหม่ โดยผู้ถูกประเมินได้อุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อกรมศุลกากรแล้วแต่ยังไม้มีคำวินิจฉัยแต่อย่างใด จึงเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร และแม้จะฟ้องเรียกค่าเสียหายอันเนื่องจากการกระทำดังกล่าว แต่ค่าเสียหายดังกล่าวก็เป็นมูลค่าความที่เกี่ยวข้องกันจึงเป็นอำนาจของศาลภาษีอากร

การฟ้องร้องคดีพิพาทตามตัวอย่างดังกล่าว ทำให้เกิดภาระในส่วนของผู้ฟ้องคดีที่จะต้องเสียทั้งเวลา และค่าใช้จ่ายในการดำเนินการฟ้องคดีใหม่เพิ่มขึ้นต่อศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาและพิพากษา

¹³ เพิ่งอ้าง, น.42.

¹⁴ เพิ่งอ้าง, น.42.

¹⁵ เพิ่งอ้าง, น.43.

อีกทั้งในกระบวนการพิจารณาของศาลก็มีความแตกต่างกัน โดยในระบบศาลภาษีอากรจะใช้ระบบกล่าวหาเป็นหลัก ซึ่งในชั้นยื่นคำฟ้องจะต้องมีความชัดเจนทั้งประเด็นข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และข้อกล่าวหาทั้งปวง ส่วนในระบบศาลปกครองเป็นระบบไต่สวน ในชั้นยื่นฟ้องจึงไม่ต้องมีรายละเอียดหรือข้อเท็จจริงที่ชัดเจนเหมือนระบบกล่าวหา เพียงแต่แสดงให้เห็นความต้องการ และปัญหาที่ต้องการให้ศาลวินิจฉัยชี้ขาดพอเข้าใจได้ก็เพียงพอ

นอกจากนี้ ในระบบศาลภาษีอากรมักจะต้องใช้ทนายความในการฟ้องร้องดำเนินคดีในทุกขั้นตอนเนื่องจากเข้าใจกระบวนการในการดำเนินคดีได้ดีกว่า ส่วนศาลปกครองจะใช้ทนายความหรือไม่ก็ได้ เพราะการแสวงหาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องที่ศาลจะเป็นผู้ดำเนินการเอง ความจำเป็นในการมีทนายจึงน้อยกว่าระบบศาลภาษีอากร ดังนั้นการเตรียมการฟ้องร้องคดีจึงมีความแตกต่างกัน หากมีการฟ้องผิดศาล โดยเฉพาะผู้ฟ้องคดีไปฟ้องศาลปกครองก่อน หากคดีดังกล่าวไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองแต่เป็นอำนาจของศาลภาษีอากร การฟ้องร้องดำเนินคดีจะมีความยุ่งยากซับซ้อนขึ้น ผู้ฟ้องคดีต้องอาศัยทนายความมาช่วยในการดำเนินคดีเพื่อความรอบคอบ และป้องกันความผิดพลาดในการดำเนินคดีในระบบกล่าวหา เช่นอาจถูกศาลสั่งยกฟ้องในประเด็นการฟ้องคล้อยคลุม เป็นต้น ซึ่งแตกต่างจากระบบไต่สวนเป็นอย่างมาก

ข. ด้านผู้ถูกฟ้องคดี (ภาครัฐและภาคเอกชน)

การที่ผู้ฟ้องคดีได้ดำเนินการฟ้องคดีผิดศาล หรือฟ้องคดีทั้งศาลภาษีอากร และศาลปกครองไปพร้อมกัน ก็เป็นภาระของผู้ถูกฟ้องคดีที่จะต้องดำเนินการยื่นคำให้การต่อสู้คดีหลายครั้งทำให้เป็นการเพิ่มภาระในการทำงานและสูญเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น การต่อสู้คดีก็มีความแตกต่างกันระหว่างศาลภาษีอากรที่ใช้ระบบกล่าวหาเป็นหลัก ซึ่งมักจะต้องอาศัยทนายความหรือพนักงานอัยการเป็นผู้ดำเนินกระบวนการในการต่อสู้คดี โดยเฉพาะในชั้นยื่นคำให้การต่อสู้คดีจะต้องมีความชัดเจน รวมทั้งการอ้างบัญชีระบุพยานก็ต้องดำเนินการภายในกำหนดเวลา ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร เพราะหากผิดพลาดก็จะแก้ไขยาก และอาจมีผล ให้แพ้คดีได้ง่าย ซึ่งต่างจากการใช้ระบบกล่าวหาของศาลปกครอง การต่อสู้คดีในแต่ละศาลจึงมีความแตกต่างและเกิดความยุ่งยากต่อผู้ถูกฟ้องคดีไม่น้อยเช่นกัน

ค. ด้านศาล (ผู้พิพากษา หรือตุลาการศาลปกครอง)

กระบวนการในพิจารณาในชั้นศาล ผู้พิพากษาหรือตุลาการศาลปกครองจะต้องมีภาระในการพิจารณาถึงประเด็นเรื่องเขตอำนาจในการพิจารณาคดีว่าอยู่ในอำนาจของตนหรือไม่เพิ่มขึ้น ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่อยู่ความได้แย้งเรื่องเขตอำนาจศาล หรือเป็นกรณีที่ศาลเห็นเองก็ตาม ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระให้ศาลไม่น้อย โดยเฉพาะต้องทำความเข้าใจเสนอต่อคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจระหว่างศาลในกรณีที่มีข้อโต้แย้งเรื่องอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล กรณีจึงเกิดความยุ่งยากและสับสนสำหรับการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลไม่น้อยเลย

(2.2) ความล่าช้าในกระบวนการดำเนินคดี

ก. กรณีที่มีความขัดแย้งเรื่องเขตอำนาจศาล ความล่าช้าในกระบวนการดำเนินคดีอาจเกิดจากเหตุดังต่อไปนี้

1) การประวิงเวลา หรือมีกระบวนการที่ซับซ้อนมากขึ้น

การที่มีระบบศาลหลายระบบ คู่กรณีอาจใช้ช่องว่างที่สามารถฟ้องคดีในหลายศาลไปพร้อมกัน หรือโต้แย้งเรื่องเขตอำนาจศาลเพื่อเป็นการประวิงเวลาเพื่อประโยชน์ของตนได้¹⁶ ซึ่งจะมีผลให้คู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งมีความยุ่งยากและมีความเสียหายได้ รวมทั้งตัวศาลซึ่งต้องมีการในกระบวนการพิจารณาเพิ่มขึ้น เช่นการที่ผู้ฟ้องคดีนำคดีที่เกิดขึ้นไปฟ้องคดีทั้งสองศาล คือทั้งศาลปกครองและศาลภาษีอากร หรือฝ่ายถูกฟ้องโต้แย้งเรื่องเขตอำนาจศาลเมื่อมีการฟ้องคดีเกิดขึ้น ทำให้กระบวนการพิจารณาของศาลต้องหยุดชั่วคราว เพื่อมาพิจารณาเรื่องเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีก่อน ทำให้กระบวนการดำเนินคดีล่าช้าออกไป ซึ่งอาจตรงตามความต้องการของกลุ่มความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้

2) ปัญหาการตีความ

ความยุ่งยากอีกประการหนึ่งที่เป็นหน้าที่ของศาลในแต่ละศาลหรือศาลเดียวกัน ที่จะต้องมาพิจารณาตีความถึงประเด็นเรื่องของเขตอำนาจในการพิจารณาคดีว่ามีอำนาจหรือไม่เพียงใด เช่น กรณีคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา ที่ ภษ.4/2544 ลงวันที่ 19 เมษายน 2544 คดีของศาลภาษีอากรกลาง หมายเลขคำที่ 245/2543 ระหว่างกรมสรรพสามิต โจทก์ กับห้างหุ้นส่วนจำกัด พัทธนันท์ปิโตรเลียม จำเลย ที่ 1 นางสาวพัทธนันท์หรือพัทธนันท์ โคมอุดม จำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นกรณีที่กรมสรรพสามิตได้ฟ้องเรียกดอกเบี้ยทั้ง 2 ในฐานะตัวแทนจำหน่ายสารละลายประเภทไฮโดรคาร์บอน ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปใช้ในอุตสาหกรรมต่าง ๆ โดยจำเลยไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสำหรับสารละลายประเภทไฮโดรคาร์บอนที่นำไปใช้ในอุตสาหกรรมต่าง ๆ จึงต้องรับผิดชอบค่าปรับ 2 เท่าของตัวภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย จึงนำคดีมาฟ้องบังคับให้จำเลยชำระเงินค่าปรับกับศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรเห็นว่ากรณีมีปัญหาว่าคดีนี้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือไม่ จึงส่งสำนวนไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 10¹⁷ ประธานศาลฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่าคดีพิพาทเป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ

¹⁶ อาจเป็นประโยชน์เกี่ยวกับเรื่องค่าขึ้นศาลก็ได้ เพราะบางกรณีถ้าฟ้องศาลยุติธรรมต้องเสียค่าขึ้นศาล แต่ถ้าฟ้องศาลปกครองไม่ต้องเสีย

¹⁷ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “เมื่อศาลภาษีอากรเปิดทำการแล้ว ห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอื่นรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาพิพากษา

ในกรณีมีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร หรือศาลยุติธรรมอื่น ไม่ว่าจะเกิดปัญหานั้นในศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด”

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (4)¹⁸ จึงวินิจฉัยว่าคดีของโจทก์อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

จากตัวอย่างคดีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเรื่องเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดี แม้กระทั่งศาลภาษีอากร ยังต้องมาพิจารณาหรือตีความว่าคดีพิพาทที่เกี่ยวข้องกับส่วนหนึ่งของกระบวนการจัดเก็บภาษีจะอยู่เขตอำนาจของตนหรือศาลอื่น หากเป็นปัญหาอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลปกครองกับศาลภาษีอากรยังมีความยุ่งยากซับซ้อนมากในการพิจารณาคดีความ เพราะต้องใช้ข้อกฎหมายหลายเรื่อง และมีข้อเท็จจริงละเอียดมาก เพื่อนำเสนอต่อคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ซึ่งคดีเรื่องเขตอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล อันเป็นภาระที่ยุ่งยากทั้งตัวผู้พิพากษา ตุลาการศาลปกครอง รวมถึงคู่กรณีทั้งสองฝ่ายจะต้องมีความเข้าใจถึงเขตอำนาจศาลที่ชัดเจนในเรื่องที่จะฟ้องร้องหรือต่อสู้คดี ว่าควรจะอยู่ในอำนาจของศาลใด ซึ่งจะต้องเข้าใจถึงข้อเท็จจริงในเรื่องที่จะมีการฟ้องร้อง และจะต้องเข้าใจถึงข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของศาลแต่ละศาลโดยละเอียด เพื่อจะได้ฟ้องร้องหรือต่อสู้คดีได้ถูกเขตอำนาจศาล ซึ่งเป็นเรื่องที่สร้างปัญหากับทุกฝ่ายไม่น้อย

3) ศาลไม่รับฟ้อง

กรณีที่จะเกิดขึ้นอีกกรณีหนึ่งที่จะทำให้กระบวนการพิจารณาล่าช้า และเกิดความยุ่งยากแก่ผู้ฟ้องคดีไม่น้อยกว่ากรณีอื่น ๆ ก็คือศาลแต่ละศาลที่ผู้ฟ้องคดีได้ทำกรณียื่นคำฟ้องต่างสิ่งไม่รับฟ้องคดีนั้น เพราะต่างฝ่ายพิจารณาเห็นว่าคดีดังกล่าวไม่อยู่ในเขตอำนาจของตนเอง ซึ่งหากศาลที่รับฟ้องครั้งหลังสุดทราบว่าอีกศาลหนึ่งไม่รับฟ้อง ก็ส่งเรื่องให้คณะกรรมการชี้ขาดอำนาจระหว่างศาลเป็นผู้ชี้ขาดได้ แต่ปัญหาก็คือแต่ละศาลที่ส่งไม่รับฟ้องไม่ทราบว่าได้มีการฟ้องร้องกับอีกศาลหนึ่งไปแล้วและสั่งไม่รับฟ้องไปแล้ว และก็ไม่ได้สั่งไม่รับฟ้องเช่นเดียวกับอีกศาลหนึ่งด้วย ทำให้ผู้ฟ้องคดีจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์หรือศาลปกครองสูงสุดว่าคำสั่งไม่รับฟ้องนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหากศาลสูงได้วินิจฉัยว่าคำสั่งไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณาชอบแล้วเนื่องจากไม่อยู่ในเขตอำนาจ อาจมีผลทำให้อายุความในการอุทธรณ์คำสั่งในอีกศาลหนึ่งหมดไป หรือหากมีการอุทธรณ์คำสั่งทั้งสองศาล เกิดศาลอุทธรณ์และศาลปกครองสูงสุดสั่งให้รับคำฟ้องไว้พิจารณาทั้งคู่ ก็จะเกิดความซ้ำซ้อนในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีตามมาอีกทั้งระยะเวลาในการพิจารณาในแต่ละชั้นศาลต้องใช้เวลานานพอสมควร ทำให้เกิดความยุ่งยากและไม่สามารถเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ฟ้องคดี หรือทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ทันต่อเหตุการณ์

¹⁸ มาตรา 7 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

ข. กรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีไว้

ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ได้กำหนดเรื่องอายุความในการฟ้องร้องคดีบางลักษณะไว้ในตัวกฎหมายอย่างชัดเจน ฯลฯ เช่นการยื่นขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ภาษีตามประมวลรัษฎากร หรือตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ถ้าผู้ถูกประเมินภาษีไม่สามารถอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด การขอขยายระยะเวลาจะต้องดำเนินการขอขยายต่ออธิบดี หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เมื่อไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาผู้ถูกประเมินภาษีก็อาจอุทธรณ์คำสั่งไม่ให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรไม่ได้ เพราะตามกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นกฎหมายเฉพาะไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการฟ้อง หรืออุทธรณ์ต่อศาลสำหรับคำสั่งไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาไว้ จึงต้องไปใช้อายุความการฟ้องคดีตามกฎหมายวิธีพิจารณาความของ แต่ละศาล แต่ปรากฏว่ากรณีเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร และตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ก็ไม่ได้กำหนดอายุความในการฟ้องร้องไว้ เมื่อกฎหมายเฉพาะไม่ได้กำหนดอายุความไว้ และเป็นคดีอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร เช่นการฟ้องร้องเพื่อขอขยายระยะเวลาในการยื่นคำอุทธรณ์ภาษีต่อศาลภาษีอากร กรณีที่ผู้ฟ้องคดีไม่ได้รับอนุญาต หรือไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์เนื่องจากยื่นเกินกว่ากำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ อาจจะมีผลทำให้กลายเป็นว่าสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเมื่อใดก็ได้โดยไม่มีอายุความหรือไม่มีระยะเวลาการฟ้องคดีหรืออย่างไร ทำให้ไม่ทราบว่าการพิจารณาตัดสินคดีจะถึงจุดสิ้นสุดเมื่อใด จึงอาจมีผลทำให้ระยะเวลาการดำเนินคดียืดเยื้อยาวนานขึ้น ซึ่งจะแตกต่างกับคดีปกครองที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง เพราะตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครอง และวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 49¹⁹ ได้กำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีว่าต้องฟ้องร้องคดี ภายใน 90 วันนับแต่วันรู้ หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี

(2.3) ความขัดแย้งระหว่างคำพิพากษาของศาลที่มีเขตอำนาจทับซ้อนกัน

นอกจากเรื่องผลกระทบจากเรื่องเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีแล้ว ยังอาจเกิดความขัดแย้งในเรื่องของผลการตัดสินคดีในเรื่องเดียวกัน แต่ศาลทั้ง 2 ศาลได้ตัดสินคดีซึ่งอยู่ในเขตอำนาจของตนเอง ดังเช่นกรณีที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิต ได้ทำการประเมินภาษีจากเหตุที่ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในกฎกระทรวงที่ใช้บังคับ ผู้เสียหายอาชญากรรมได้ฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรขอให้เพิกถอนการประเมินภาษี ในขณะที่เดียวกันก็นำคดีไปฟ้องศาลปกครองด้วยว่ากฎกระทรวงที่ออกมาใช้บังคับอันเป็นเหตุให้ต้องถูกประเมินภาษี เป็นกฎกระทรวงที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจในการพิจารณา

¹⁹ มาตรา 49 นี้บัญญัติว่า “การฟ้องคดีปกครองจะต้องยื่นฟ้องภายในเก้าสิบวันนับแต่วันรู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี หรือนับแต่วันที่พ้นเก้าสิบวันนับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายกำหนดและไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่มีเหตุผลแล้วแต่กรณี เว้นแต่จะมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น”

ความชอบด้วยกฎหมายของกฎกระทรวง ซึ่งหากผลการพิจารณาของศาลภาษีอากรได้วินิจฉัยว่ากรมสรรพสามิตในฐานะผู้ประเมินภาษีได้ทำการประเมินภาษีโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว ในขณะที่ศาลปกครองพิพากษาว่ากฎกระทรวงดังกล่าวเป็นกฎกระทรวงที่ออกมาโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือมีบทบัญญัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผลก็จะทำให้การใช้อำนาจตามกฎหมายดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย และย่อมมีผลทำให้การประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทำให้ผลของคำพิพากษาของแต่ละศาลมีความแตกต่างกัน จึงเกิดปัญหาว่ากรมสรรพสามิต หรือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิต และผู้เสียภาษีอากรจะต้องถือปฏิบัติตามคำพิพากษาของศาลใด ซึ่งก็จะเป็นเรื่องยุ่งยากระหว่างคู่กรณีไม่น้อย แม้พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 จะให้คู่ความสามารถร้องขอต่อคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล เป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดว่าจะให้ปฏิบัติตามคำพิพากษาศาลใดก็ตาม แต่ก็มีเงื่อนไข และระยะเวลา ที่ต้องปฏิบัติตาม ซึ่งเกิดความยุ่งยากกับคู่ความไม่น้อยเช่นเดียวกัน

(2.4) สรุป

การดำเนินกระบวนการเกี่ยวกับคดีภาษีอากร มีความยุ่งยาก และซับซ้อนมากขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดภาระแก่คู่ความ หรือคู่กรณี รวมทั้งตัวศาลหรือผู้พิพากษา ไม่น้อย ดังนั้นการที่จะให้กระบวนการพิจารณาภาษีอากร มีความสะดวก รวดเร็ว กระบวนการที่ดำเนินการ โดยอาศัยกฎหมายภาษีอากรทั้งหมด ทุกขั้นตอนควรจะให้ศาลภาษีอากรเป็นผู้พิจารณาพิพากษา ไม่ว่าจะเป็นคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโดยตรงหรือไม่ ทั้งนี้ รวมถึงคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรทั้งหมด และการฟ้องคดีเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายทั้งหมดของกฎที่ออกโดยอาศัยกฎหมายภาษีอากร ซึ่งอาจจะต้องกำหนดไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรให้ชัดเจน จึงจะสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้ ดังนี้เห็นได้ว่าในหลาย ๆ กรณี คดีภาษีมีความยุ่งยากในเนื้อหาสาระของกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บมากอยู่แล้ว ทั้งยังต้องมีความยุ่งยากในกระบวนการในการฟ้องร้องและพิจารณาอีก ถ้าไม่มีการแก้ไขปรับปรุงให้เกิดความถูกต้องเหมาะสมยิ่งขึ้น ย่อมเท่ากับเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง และอาจมีผลทำให้เกิดความเป็นธรรมขึ้น

3.2 อายุความและระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากร

อายุความของคดีภาษีอากรเป็นไปตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเอาค่าภาษีอากร ให้มีอายุความ 10 ปี...” แต่อย่างไรก็ตามการฟ้องคดีภาษีอากรนั้น นอกจากจะต้องพิจารณาอายุความของคดีแล้ว สิ่งที่ต้องพิจารณาอีกอย่างหนึ่งก็คือ ระยะเวลาในการฟ้องคดีซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญของคดีภาษีอากร กล่าวคือ หากกรณีเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับได้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรเอาไว้ ดังนั้นหากโจทก์ฟ้องคดีภายหลังระยะเวลาตามที่กำหนดโดยมิได้รับอนุมัติให้ขยายระยะเวลา คดีนั้นก็ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

สำหรับระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดไว้เพียง 30 วันนั้น คณะผู้วิจัยเห็นว่า เป็นระยะเวลาที่น้อยเกินไป เนื่องจากการฟ้องคดีภาษีอากรนั้นมีความยุ่งยากซับซ้อนและมีเอกสารที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก นอกจากนี้ ควรแก้ไขปรับปรุงระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากรตามกฎหมายฉบับอื่นพร้อมกันไปให้เป็นระบบที่ดีด้วย

3.3 คู่ความในคดีภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้บัญญัติเกี่ยวกับผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรไว้เป็นพิเศษ ดังนั้นผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรจึงเป็นเช่นเดียวกับผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีแพ่งทั่วไป กล่าวคือต้องเป็น “บุคคล” ซึ่งก็คือ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล แต่ตามกฎหมายภาษีอากร เช่น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหน่วยภาษีขึ้นเป็นพิเศษนอกจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลคือ “คณะบุคคล” และ “กิจการร่วมค้า” ซึ่งหน่วยภาษีทั้งสองนี้ไม่มีสภาพบุคคลจึงไม่อาจเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ ต้องให้บุคคลที่เกี่ยวข้องมาเป็นโจทก์ฟ้องคดี

3.4 คำฟ้องคำให้การในคดีภาษีอากร

(1) คำฟ้อง

คำฟ้องในคดีภาษีอากรถือเป็นคำคู่ความชนิดหนึ่ง จึงต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 67 และมาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กล่าวคือ คำคู่ความจะต้องกระทำเป็นหนังสือและมีรายการดังนี้

- 1) ชื่อศาลที่จะรับคำฟ้องหรือถ้าคดีอยู่ในระหว่างพิจารณา ชื่อของศาลนั้นและเลขหมายคดี
- 2) ชื่อคู่ความในคดี
- 3) ชื่อคู่ความหรือบุคคล ซึ่งจะเป็นผู้รับคำคู่ความหรือเอกสารนั้น
- 4) ใจความและเหตุผลถ้าจำเป็นแห่งคำคู่ความหรือเอกสาร
- 5) วัน เดือน ปี ของคำคู่ความ หรือเอกสาร และลายมือชื่อของเจ้าพนักงาน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นผู้ยื่นหรือเป็นผู้ส่ง

นอกจากที่ได้กล่าวมาแล้ว คำฟ้องในคดีภาษีอากรยังต้องอยู่ในบังคับของข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 13 อีกด้วย กล่าวคือ คำฟ้องจะต้องแสดงให้เห็นพอเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างอาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับของโจทก์ และหากคำฟ้องมีการอ้างบทบัญญัติแห่งข้อกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ข้อ 12 แห่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ซึ่งเป็นข้อกำหนดเกี่ยวกับคำคู่ความ ยังได้กำหนดให้ต้องแนบสำเนาพร้อมคำคู่ความดังกล่าวด้วย เว้นแต่คำคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว

ในการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีของตน กล่าวคือ หากเป็นคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง แต่หากเป็นคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรยังไม่เปิดทำการในท้องถิ่นนั้น ผู้ฟ้องคดีจะฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง หรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีที่ฟ้องคดีต่อศาลจังหวัด ศาลจังหวัดต้องแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อให้มีคำสั่งต่อไป

เมื่อศาลภาษีอากรกลางได้รับคำฟ้องแล้ว ศาลก็จะตรวจคำฟ้อง ซึ่งจะเป็นการตรวจตามรูปแบบที่ มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้กำหนดไว้ โดยหากศาลเห็นว่าคำฟ้องอ่านไม่ออก หรืออ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไป หรือไม่มีรายการ ไม่มีลายมือชื่อ ไม่แนบเอกสารต่าง ๆ ตามที่ กฎหมายต้องการ หรือมิได้ชำระหรือวางค่าธรรมเนียมศาลโดยถูกต้องครบถ้วน ศาลจะมีคำสั่งให้คืน คำคู่ความนั้นไปให้ทำมาใหม่ หรือแก้ไขเพิ่มเติม หรือชำระหรือวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้อง ครบถ้วน ภายในระยะเวลาและกำหนดเงื่อนไขใด ๆ ตามที่ศาลเห็นสมควรก็ได้ ถ้ามิได้ปฏิบัติตาม ข้อกำหนดของศาลในระยะเวลาหรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ก็ให้มีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น แต่หากศาลเห็นว่า คำฟ้องนั้นชอบด้วยกฎหมายแล้ว ศาลก็จะมีคำสั่งรับฟ้องนั้นไว้พิจารณา ซึ่งหากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาล จังหวัด ศาลภาษีอากรกลางจะมีหนังสือแจ้งไปยังศาลจังหวัดดังกล่าว เพื่อแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบต่อไป

เมื่อศาลภาษีอากรมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้แล้ว โจทก์จะต้องนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่ จำเลย เพื่อให้จำเลยทำคำให้การแก้คดียื่นต่อศาล โดยหากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง ตามมาตรา 173 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โจทก์จะต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของ ศาลภาษีอากรกลางเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันยื่นคำฟ้อง แต่หาก เป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 10 โจทก์จะต้องร้องขอต่อ พนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันที่ รับทราบคำสั่งรับคำฟ้อง

(2) คำให้การ

เมื่อจำเลยได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแล้ว ตามมาตรา 177 แห่งประมวลกฎหมายวิธี พิจารณาความแพ่ง จำเลยต้องยื่นคำให้การต่อศาลภายใน 15 วันนับแต่มีการส่งหมายเรียกและคำฟ้องให้แก่ จำเลย ซึ่งคำให้การก็เป็นคำคู่ความเช่นเดียวกับคำฟ้อง จึงต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 67 และมาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเช่นเดียวกับคำฟ้อง และหากในคำให้การได้อ้างบทบัญญัติแห่ง กฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ให้แนบ สำเนาพร้อมทั้งคำให้การดังกล่าวด้วย เว้นแต่ คำคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว ตามข้อกำหนด คดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 12 ด้วย นอกจากนี้ จำเลยอาจฟ้องแย้งรวมมากับคำให้การด้วยก็ได้ ซึ่งตาม ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 11 ได้กำหนดในหน้าข้อ 9 และข้อ 10 มาใช้บังคับกับคำฟ้องแย้งและคำให้การแก้ ฟ้องแย้งโดยอนุโลมด้วย และเมื่อศาลได้รับคำให้การและคำฟ้องแย้งแล้ว ศาลก็จะทำการตรวจคำให้การ

และคำฟ้องแย้งนั้นตามรูปแบบที่มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนดไว้ เช่นเดียวกับคำฟ้องดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

3.5 ค่าขึ้นศาล

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มิได้บัญญัติค่าขึ้นศาลไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นจึงต้องนำค่าขึ้นศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ โดยอนุโลม โดยเป็นไปตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งเดิมกำหนดไว้ในอัตรา ร้อยละ 2.5 ของจำนวนทุนทรัพย์ แต่ไม่เกิน 200,000 บาท โดยคิดคำนวณเป็นรายข้อหา ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้ไม่ว่าทุนทรัพย์ในแต่ละข้อหาหากเท่าใดก็ตาม ค่าขึ้นศาลก็จะไม่สูงเกินไปกว่า 200,000 บาทต่อหนึ่งข้อหา อย่างไรก็ตาม อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พ.ศ. 2551 มีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ 30 เมษายน 2551 เป็นต้นไป อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ ได้แก่ ร้อยละ 2 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกิน 200,000 บาท และ ร้อยละ 0.1 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาทขึ้นไป ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้คดีที่มีทุนทรัพย์ต่ำ (ต่ำกว่า 10 ล้านบาท) ต้องเสียค่าขึ้นศาลต่ำกว่าการคำนวณตามอัตราเดิม แต่หากคดีมีทุนทรัพย์สูงกว่า 50 ล้านบาท ก็จะทำให้คดีนั้นเสียค่าขึ้นศาลสูงกว่าการคำนวณตามอัตราเดิม

เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า การเรียกเก็บค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งนั้น นอกจากเพื่อเป็นการตอบแทนบริการที่ได้รับจากรัฐแล้ว ยังเป็นไปเพื่อป้องกันมิให้มีการนำคดีมาฟ้องต่อศาลในลักษณะที่ฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็นอีกด้วย เนื่องจากในคดีแพ่งทั่วไปนั้นลักษณะของคดีโดยทั่วไปค่อนข้างเปิดโอกาสให้ประชาชนเลือกได้ว่าจะฟ้องคดีหรือไม่ กล่าวคือ สามารถฟ้องคดีได้จนกว่าคดีจะหมดอายุความ อีกทั้งยังสามารถประนีประนอมกันโดยไม่จำเป็นต้องนำคดีขึ้นสู่ศาล แต่คดีภาษีอากรนั้นการฟ้องคดีมีลักษณะที่ค่อนข้างเป็นการบังคับมากกว่า กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มิฉะนั้นจะหมดสิทธิฟ้องคดีและต้องปฏิบัติตามคำสั่งประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้นการกำหนดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรควรแตกต่างกับคดีแพ่งทั่วไป

นอกจากนี้ผู้ตั้งข้อสังเกตว่าโดยเนื้อแท้แล้ว คดีภาษีอากรควรถือเป็นคดีปกครอง เนื่องจากเป็นคดีที่เป็นข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน โดยพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางการปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐออกกฎคำสั่ง หรือการกระทำอื่นใดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ด้วยเหตุที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง จึงต้องถือว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งชนิดหนึ่ง แต่กระนั้นก็ตามแม้ว่าจะถือว่าเป็นคดีแพ่งชนิดหนึ่ง แต่คดีภาษีอากรก็ควรต้องถูกถือว่าเป็นคดีแพ่งที่ขอให้ปลดปล่อยทุกข้ออันมิอาจคำนวณเป็นเงินได้ เนื่องจากการฟ้องคดีภาษีอากรโดยผู้เสียภาษีอากรนั้น นอกเหนือจากคดีฟ้องขอคืนภาษีอากรแล้ว ประชาชนจะมีได้รับทรัพย์สินใด ๆ จากการฟ้องคดีเลย เพียงแต่ไม่ต้องเสียภาษีอากรที่

ประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ดังนั้นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการคุ้มครองยิ่งกว่าในปัจจุบัน ถ้ามีการลดหรือยกเว้นค่าขึ้นศาลสำหรับประชาชนที่จำเป็นต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร²⁰

3.6 กระบวนพิจารณาคดีภาษีอากร

การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรและคู่ความในคดีภาษีอากรต้องเป็นไปตามที่บทบัญญัติกฎหมายกำหนด อันได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง นอกจากนั้นเนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะเฉพาะ จึงได้มีการออกข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มาใช้บังคับอีกด้วย

(1) การยื่นบัญชีระบุพยาน

การยื่นบัญชีระบุพยานนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 ได้กำหนดให้คู่ความฝ่ายใดที่ต้องการอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือต้องการให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพิ่มเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน คู่ความฝ่ายนั้นต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน แต่ในกรณีที่ไม่มีกรชี้สองสถาน ต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน โดยการยื่นบัญชีระบุพยานนั้น จะต้องยื่นพร้อมสำเนาบัญชีระบุพยานในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล นอกจากนั้นเมื่อได้ยื่นบัญชีระบุพยานแก่ศาลแล้ว ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานสิ้นสุดลง หากคู่ความฝ่ายใดมีความจำเป็นจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

อย่างไรก็ตามแม้ระยะเวลาที่ให้ยื่นบัญชีระบุพยานสิ้นสุดลงแล้ว หากคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาได้ หรือถ้าได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้แล้วแต่มีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่าตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่เว้นเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาคดีของอนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรมจำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ศาลก็จะอนุญาตตามคำร้อง (ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15)

²⁰ สำหรับความเห็นสนับสนุน ดู สุวัฒน์ ไวญ์พัฒนสี, “ถึงเวลาแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรหรือยัง,” ใน 21 ปีศาลภาษีอากรกลาง, (กรุงเทพฯ: ศาลภาษีอากรกลาง, 2550), น. 11-18.

(2) การชี้สองสถาน

เมื่อได้ยื่นฟ้อง คำให้การและคำให้การแก้ฟ้องแย้งถ้าหากมีแล้ว ให้ศาลทำการชี้สองสถาน โดยแจ้งกำหนดวันชี้สองสถานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องชี้สองสถาน ศาลก็จะมีคำสั่งชี้สองสถานและกำหนดวันสืบพยานส่งให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

ในวันชี้สองสถานนั้น ศาลจะตรวจคำฟ้องและคำให้การและคำแถลงต่าง ๆ ของคู่ความว่ามีข้ออ้างข้อเถียงใดบ้าง และพิจารณาว่าคู่ความแต่ละฝ่ายยอมรับและโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไร แล้วศาลจะกำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดหน้าที่นำสืบให้ฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบตามประเด็นข้อพิพาทที่ได้กำหนดขึ้น ส่วนข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันแล้วก็เป็นอย่างนั้นต่อไปตามนั้น

(3) การสอบถามข้อเท็จจริง

การสอบถามข้อเท็จจริงเป็นมาตรการที่ศาลภาษีอากรนำมาใช้เพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดี เพื่อให้ข้อเท็จจริงมีความชัดเจน เพื่อช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ²¹ โดยสามารถสอบถามข้อเท็จจริงได้ทั้งก่อนมีการชี้สองสถานหรือในระหว่างที่การพิจารณาคดีได้ดำเนินไปแล้วก็ได้ ซึ่งในกรณีการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถาน ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 19 เพื่อประโยชน์แห่งการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่าย เพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้สองสถานก็ได้ ส่วนในกรณีที่การพิจารณาคดีได้ดำเนินไปแล้ว ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 23 เพื่อประโยชน์แห่งการสืบพยาน เมื่อศาลเห็นสมควรหรือคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอ ศาลอาจส่งข้อสอบถามเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย เพื่อให้ทำคำแถลงตอบข้อสอบถามว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงว่าถูกต้องหรือไม่ และเมื่อคู่ความฝ่ายที่ต้องตอบคำถามไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

(4) การขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับรองข้อเท็จจริง

นอกจากการสอบถามข้อเท็จจริงแล้ว คู่ความในคดีภาษีอากรยังสามารถขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับรองความถูกต้องของข้อเท็จจริงใด ๆ ในคดีก็ได้ โดยในการนี้ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 20 ได้กำหนดไว้ว่าหากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งประสงค์จะอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้

²¹ ดู ฐปรภรณ์ นิกานนท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น.106.

คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่า 7 วันก็ได้ และเมื่อคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว ในวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยาน คู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอให้ศาลสอบคู่ความฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ แต่คู่ความฝ่ายอื่นนั้นไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้น ไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

(5) การกำหนดหน้าที่นำสืบและการสืบพยาน²²

เมื่อศาลได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ศาลจะกำหนดจำนวนวันสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายตามหน้าที่นำสืบ โดยคำนึงถึงคำแถลงของคู่ความ จำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานแต่ละคนจะต้องเบิกความตามที่สอบถามจากคู่ความ และคู่ความจะต้องดำเนินการสืบพยานของฝ่ายตนให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด แต่ถ้าคู่ความประสงค์ที่จะเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า คู่ความจะต้องร้องขอต่อศาลก่อนสิ้นสุดวันนัดสืบพยานนัดสุดท้ายของตน แต่วันนัดสืบพยานที่ขอเพิ่มเติมนั้นจะต้องเป็นวันก่อนวันเริ่มสืบพยานของคู่ความที่สืบพยานภายหลัง หรือก่อนวันนัดฟังคำพิพากษาแล้วแต่กรณี

คู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เอง ต้องร้องขอให้ศาลออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องสั่งให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 20 วัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น

เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีเอกสารมาก จึงอาจทำให้พยานไม่สามารถจดจำรายละเอียดของข้อความหรือตัวเลขในเอกสารได้หมด ดังนั้นในการสืบพยานบุคคล ศาลจะอนุญาตให้พยานทำบันทึกทบทวนความจำ หรือบันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้ ซึ่งคู่ความฝ่ายที่จะอ้างพยาน โดยใช้บันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าจะต้องส่งต้นฉบับบันทึกถ้อยคำดังกล่าวต่อศาลและส่งสำเนาแก่คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าอย่างน้อย 7 วัน ก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น เมื่อยื่นบันทึกถ้อยคำต่อศาลแล้ว คู่ความไม่อาจขอลอนบันทึกถ้อยคำนั้นและถือว่าบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแล้ว และเมื่อพยานเบิกความรับรองบันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้าดังกล่าวแล้ว ถือว่าบันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้าเป็นส่วนหนึ่งของคำเบิกความตามคำซักถาม และถือว่าได้อ่านคำเบิกความดังกล่าวให้พยานฟังแล้ว

²² ดู ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (แก้ไขเพิ่มเติม), (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งนิติบัณฑิตสภา, 2549), น. 548-549.

ในวันสืบพยาน ผู้ให้ถ้อยคำต้องมาศาลเพื่อเบิกความตอบคำถามเพิ่มเติม ถ้าหากมี คำถามค้าน และคำถามดึงของคู่ความ หากผู้ให้ถ้อยคำไม่มาศาล ศาลจะปฏิเสธการรับฟังบันทึกถ้อยคำของผู้นั้นเป็น พยานหลักฐานในคดี แต่ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจะรับฟังบันทึกถ้อยคำที่ผู้ให้ ถ้อยคำมิได้มาศาลนั้นประกอบหลักฐานอื่นก็ได้ เว้นแต่คู่ความตกลงกันให้พยานไม่ต้องมาศาลหรือคู่ความ อีกฝ่ายหนึ่งไม่ติดใจถามค้านพยาน ศาลจะรับฟังบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดี

ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณา ณ สถานที่ใดหรือในเวลาใด ๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร การที่ศาลภาษีอาชญากรรมขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดดำเนินการสืบพยานแทนนั้นไม่ถือว่าเป็นการส่งประเด็น

การสืบพยานในคดีภาษีอาชญากรรม นอกจากพยานอาจไม่ต้องมาศาลก็ได้ เนื่องจากศาลอาจอนุญาต ให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (Video Conference) ก็ได้ เมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีคำขอและศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม โดยคู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายและไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเป็นค่าฤชาธรรมเนียมในการดำเนิน กระบวนพิจารณา

นอกจากนั้นศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่อง คอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ หากการบันทึกข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือการประมวลผล โดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ และเกิด จากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง และ แม้หากมีการฉ้อโกงการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น

ในประเด็นนี้มีผู้ตั้งข้อสังเกตว่าการที่คดีภาษีอาชญากรรมถูกถือเป็นคดีแพ่งชนิดหนึ่ง จึงทำให้การ กำหนดหน้าที่นำสืบในคดีภาษีอาชญากรรมตั้งอยู่บนหลัก “ผู้ใดกล่าวอ้าง ผู้นั้นมีหน้าที่นำสืบ” ซึ่งวิธีการกำหนด หน้าที่นำสืบวิธีนี้มีเหมาะสมกับคดีแพ่งทั่วไป เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมักจะกล่าวอ้าง นั้นเป็นข้อเท็จจริงที่แต่ละฝ่ายใช้เป็นประโยชน์ในการโต้แย้งหรือหักล้างข้อเท็จจริงของอีกฝ่ายหนึ่ง แต่สำหรับคดีภาษีอาชญากรรมนั้นระบบการพิจารณาและขั้นตอนการดำเนินการมีความแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไป กล่าวคือคู่ความแต่ละฝ่ายจะกล่าวอ้างข้อเท็จจริงขึ้นใหม่ทั้งสิ้นและไม่มีการรับข้อเท็จจริงเดิม ดังนั้นหน้าที่ นำสืบจะตกอยู่กับฝ่ายใด จึงมักขึ้นอยู่กับว่าฝ่ายใดเป็นผู้นำคดีมาฟ้องต่อศาล ซึ่งโดยหลักกฎหมายแล้วถือว่า ไม่ถูกต้อง เนื่องจากไม่ว่าฝ่ายใดเป็นผู้ฟ้องคดี หากมีการกล่าวอ้างข้อเท็จจริงใดขึ้นมาโดยฝ่ายใด ฝ่ายนั้น ย่อมต้องมีหน้าที่นำสืบ และนอกจากนั้นการที่หน่วยงานของรัฐมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเฉพาะ ทางด้านภาษีอาชญากรรมได้ไปตรวจสอบการเสียหายของผู้ประกอบการก่อนที่จะมีคดีมาถึงศาล เป็นข้อได้เปรียบ ที่รัฐมีเหนือกว่าผู้เสียหายอาชญากรรม ดังนั้นจึงควรแก้ไขกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดหน้าที่นำสืบให้

เหมาะสมกับสภาพของคดีภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีความสามารถในการต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่ และเป็นธรรมมากขึ้น²³

(6) การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ²⁴

สามารถออกหนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาลก็ได้ โดยผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่มาให้ความเห็น ศาลจะกำหนดค่าป่วยการค่าพาหนะ และค่าเช่าที่พักตามระเบียบสำนักงานศาลยุติธรรม นอกจากนั้น คู่ความก็สามารถขอให้ศาลออกหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาก็ได้ โดยศาลจะกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่เกินวันละสองพันบาทกับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปด้วยตามสมควรและสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ขอให้เรียกมาเป็นผู้จ่ายโดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม และในการให้ความเห็นดังกล่าว ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญอาจให้ความเห็นเป็นวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบการเห็นด้วยวาจาก็ได้

(7) การพิพากษาและการบังคับคดี

เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาและสืบพยานจนเสร็จสิ้นแล้ว ศาลภาษีอากรจะอ่านคำพิพากษา ซึ่งตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 39 ได้กำหนดให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดที่ได้นัดไว้ล่วงหน้า แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้ โดยตามมาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลจะต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้พิพากษาที่พิพากษาหรือทำคำสั่ง และต้องระบุถึงชื่อศาลที่พิพากษาคดี ชื่อคู่ความทุกฝ่ายและผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้แทนถ้าหากมี รายการแห่งคดี คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีและเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง รวมตลอดถึงค่าฤชาธรรมเนียม ซึ่งในการทำคำพิพากษานั้น ตามมาตรา 142 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่ชี้ขาดคดีต้องตัดสินตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ แต่ห้ามมิให้พิพากษาหรือทำคำสั่งให้สิ่งใด ๆ เกินไปกว่าหรือนอกจากที่ปรากฏในคำฟ้อง

ในการบังคับคดีตามคำพิพากษา ศาลภาษีอากรกลางอาจบังคับคดีเอง หรืออาจออกหมายบังคับคดีส่งไปยังศาลจังหวัด เพื่อให้ศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีแทนก็ได้ ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายมีหน้าที่แจ้งผลการดำเนินการให้ศาลภาษีอากรกลางทราบ ตามที่ศาลจังหวัดเห็นสมควร และเมื่อศาลจังหวัด

²³ ดู สุวัฒน์ วัชรพัฒน์, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 23, น. 11-18. อย่างไรก็ตาม มีหลายประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลียใช้หลักที่ว่า ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่นำสืบ จะมีข้อยกเว้นอยู่บ้างก็เฉพาะแต่กรณีพิเศษจริง ๆ ทั้งนี้เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้รู้ข้อเท็จจริง และเอกสารต่าง ๆ ส่วนใหญ่ก็อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษีอากร โปรดดูข้อมูลเพิ่มเติมใน Australian Tax Handbook 2007 ในส่วนที่เกี่ยวกับ burden of proof

²⁴ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 34 ข้อ 35 ข้อ 36 ข้อ 37 และข้อ 38

ดำเนินการบังคับคดีเสร็จสิ้นแล้วเหลือเงินเท่าใดให้ส่งกลับมายังศาลภาษีอากรกลางเพื่อจ่ายให้แก่คู่ความต่อไป ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 40²⁵

มีข้อสังเกตว่า ในการพิจารณาพิพากษาเกี่ยวกับการลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น มีแนวบรรทัดฐานว่าศาลภาษีอากรมีเพียงอำนาจในการลดเบี้ยปรับเท่านั้น แต่ในส่วนของการเงินเพิ่ม ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจลดเงินเพิ่มได้ ดังนั้น ในบางกรณีอาจส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียหายอาชญากรรมได้ ตัวอย่างเช่น เหตุที่ทำให้ผู้เสียหายอาชญากรรมต้องเสียเงินเพิ่มนั้น มิได้เกิดจากการที่ผู้เสียหายอาชญากรรมปฏิบัติไม่ถูกต้อง หรือการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องนั้นเกิดจากการได้รับข้อมูลที่ผิดพลาดจากเจ้าพนักงานหรือเป็นการเข้าใจผิดข้อกฎหมายผิดพลาดไปโดยไม่เจตนา เป็นต้น พฤติการณ์ที่กล่าวมานี้เป็นกรณีที่มีเหตุที่จะลดเงินเพิ่มได้ แต่ด้วยกฎหมายมิได้ให้อำนาจศาลภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน ศาลภาษีอากรจึงไม่ได้พิจารณาพิพากษาให้ลดเงินเพิ่ม²⁶

3.7 การอุทธรณ์คำพิพากษา

เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาหรือคำสั่งแล้ว หากคู่ความฝ่ายใดไม่พอใจคำพิพากษาดังกล่าว ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้คู่ความฝ่ายนั้นต้องอุทธรณ์คำพิพากษานั้นต่อศาลฎีกาภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ศาลภาษีอากรได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง โดยการอุทธรณ์ต่อศาลฎีกานั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องเสียค่าขึ้นศาลเช่นเดียวกับการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร และตามมาตรา 25 ยังกำหนดให้คดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งไว้ หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอาชญากรรมในประเทศไทย

4.1 การตีความกฎหมายในกรณีเป็นที่สงสัย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3691/2545²⁷ วินิจฉัยว่าการนำเงินฝากในธนาคารอันเป็นทรัพย์สินของลูกหนี้ไปหักออกจากรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็เป็นการกระทำเพื่อให้กรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้รับภาษีอากรค้าง ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 นั้นเอง แต่เมื่อหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวมีหลายจำนวน และ

²⁵ ดู สุชิน กฤตลักษณ์วงศ์, “ปัญหาในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 76.

²⁶ ดู สุวัฒน์ ไวยพัฒน์, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 23, น. 11-18.

²⁷ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อภรณ์ นารอดิลก และ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, ประมวลรัษฎากร พร้อมคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ และแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 36, (กรุงเทพฯ: สำนักงานกฎหมายกฤษฎีกา, 2552), น. ก.16.

กรณีมีข้อสงสัยว่าจะต้องนำเงินตามบัญชีเงินฝากไปชำระหนี้ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเบี้ยปรับ กรณีจึงตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ลูกหนี้ผู้ซึ่งเป็นผู้ต้องเสียในมูลหนี้ นั้น ตามมาตรา 11 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือให้นำเงินฝากดังกล่าวไปหักหนี้ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน กรณีไม่อาจนำคำสั่งของกรมสรรพากรที่ป. 65/2539 เรื่อง การชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับบางส่วน ตามข้อ 1 (3) ที่กำหนดให้การชำระภาษี และเงินเพิ่มต้องมีการเฉลี่ยตามสัดส่วนของจำนวนภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับนั้นมาใช้ได้ เพราะมิใช่กฎหมายที่ใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไป เป็นแต่เพียงคำสั่งภายในของโจทก์ที่แจ้งให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 45/2547 วินิจฉัยว่าการหักลดหย่อนสำหรับบุตร ตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้ให้ความหมายของคำว่า มหาวิทยาลัย หรือชั้นอุดมศึกษา ว่าเป็นพิเศษ ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 มหาวิทยาลัย หมายถึง สถาบันอุดมศึกษาที่มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษาในด้านวิชาการและวิชาชีพชั้นสูงหลายสาขาวิชา หรือหลายกลุ่มสาขาวิชา เพื่อให้ประกาศนียบัตร อนุปริญญา ปริญญาและประกาศนียบัตรบัณฑิตแก่ผู้สำเร็จการศึกษา รวมทั้งดำเนินการวิจัยและให้บริการทางวิชาการแก่สังคม และทำนุบำรุงศิลปและวัฒนธรรมของชาติ ส่วนคำว่า อุดมศึกษา หมายถึง การศึกษาในระดับสูงกว่ามัธยมศึกษา แสดงว่ากฎหมายมีความประสงค์จะแบ่งเบาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมีบุตรที่อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูและอายุยังไม่เกิน 25 ปี แต่กำลังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาใดๆ ในระดับที่สูงกว่ามัธยมศึกษา อันเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนมีระดับการศึกษาสูงขึ้น

สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา เป็นสถาบันที่เนติบัณฑิตยสภาก่อตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประสิทธิ์ประสาทและส่งเสริมการศึกษานิติศาสตร์ และความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพทางกฎหมายโดยเฉพาะ โดยมีคณะอำนวยการศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ซึ่งแต่งตั้งโดยอัยการตามข้อบังคับเนติบัณฑิตยสภา พ.ศ. 2507 ที่ออกโดยอัยการตามพระราชบัญญัติเนติบัณฑิตยสภา พ.ศ. 2507 มาตรา 8 โดยคุณสมบัติของผู้ที่จะสมัครเป็นนักศึกษาของสำนักอบรมฯ จะต้องเป็นผู้ที่สอบไล่ได้ปริญญาตรีทางนิติศาสตร์ และเมื่อสอบความรู้ชั้นเนติบัณฑิตได้จะได้รับประกาศนียบัตรเป็นเนติบัณฑิต จึงเห็นได้ว่าสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาเป็นสถาบันการศึกษาในระดับที่สูงกว่ามัธยมศึกษา สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาจึงเป็นชั้นอุดมศึกษาตามความหมายของมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายที่มีอายุไม่เกิน 25 ปี และกำลังศึกษาอยู่ที่สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาได้

การกำหนดค่าทนายความว่าควรจะให้ผู้แพ้คดีใช้แทนผู้ชนะคดีมากน้อยเพียงใดเป็นการใช้ดุลพินิจอันเป็นปัญหาข้อเท็จจริงอุทธรณ์ของโจทก์ที่ได้แย้งดุลพินิจในการกำหนดค่าทนายความของศาลจึงเป็นอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง เมื่อทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินห้าหมื่นบาทจึงต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตาม

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25 แต่การที่ศาลชั้นต้นกำหนดค่าทนายความให้โจทก์ใช้แทนจำเลยจำนวน 1,000 บาท เกินอัตราชั้นสูงของตาราง 6 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในกรณีที่ทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน 2,000 บาท จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ปัญหานี้เป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกามีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้

ข้อสังเกตของคณะผู้วิจัยต่อคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ คือ คดีนี้ศาลฎีกาวินิจฉัยกลับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง (ชั้นต้น) คดีหมายเลขแดงที่ 113/2545 ใน 2 ประเด็น ประเด็นที่หนึ่งที่ศาลภาษีอากรกลางใช้ความหมายตามกฎหมายพิเศษตีความว่า เมื่อสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาไม่ใช่สถาบันในระดับมหาวิทยาลัยหรืออุดมศึกษา จึงไม่ใช่ “มหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา” นั้น ศาลฎีกาเห็นว่า สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา เป็นสถาบันการศึกษาในระดับที่สูงกว่ามัธยมศึกษา โดยใช้ความหมายตามพจนานุกรมตีความคำว่า “มหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา” ประกอบกับพิจารณาวัตถุประสงค์ของสถาบันตามกฎหมายที่จัดตั้งสถาบันดังกล่าว

คดีนี้เห็นได้ชัดว่า การตีความของศาลฎีกามีความลึกลับ เพราะนำคำว่า “ชั้น” ในคำที่เป็นปัญหามาประกอบการพิจารณาด้วย อย่างไรก็ดี มีปัญหาน่าคิดว่าต้องพิจารณาลักษณะของหลักสูตร ผู้อนุมัติหลักสูตร และเงื่อนไขอื่นอันจำเป็นต่อการเป็นหลักสูตรชั้นอุดมศึกษาคือหรือไม่ ซึ่งในคดีนี้ไม่พบว่ามี การเชิญผู้เชี่ยวชาญทางการศึกษามาสอบถามแต่อย่างใด และศาลฎีกาก็ยังไม่ได้พิเคราะห์ไปถึง จึงน่าสงสัยว่า ถ้าเป็นกรณีเกี่ยวกับสถาบันอบรมสอบวัดความสามารถทางภาษาที่อาจจำเป็นต่อการศึกษาระดับสูงหรือวิชาชีพทางภาษา (เช่น TOEFL เป็นต้น) ซึ่งมีสถาบันจำนวนมากจัดอบรมทั้งระยะสั้นและระยะยาวหลายแบบอยู่นั้น ศาลฎีกาจะถือว่าสถาบันดังกล่าวเป็น “มหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา” ด้วยหรือไม่

ประเด็นที่สอง ศาลฎีกาเห็นว่าการที่ศาลภาษีอากรกลางกำหนดค่าทนายความเกินอัตราชั้นสูงของตาราง 6 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประเด็นหลังนี้ย่อมเห็นได้ชัดว่าเป็นความบกพร่องของศาลภาษีอากรกลางโดยแท้ และการแก้ไขโดยศาลฎีกาเป็นแนวทางแก้ไขข้อผิดพลาดตกหล่นที่อาจเกิดขึ้นได้ตามปกติ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2680/2549 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยว่าแม้การโอนที่ดินให้แก่กรมทางหลวงเป็นไปตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 จะถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1(4) แต่เป็นที่เห็นได้ชัดว่าทรัพย์ดังกล่าวโจทก์จำเป็นต้องมีไว้ใช้ในการประกอบกิจการ เพราะต้องใช้เป็นสำนักงานและโรงงานผลิตเฟอร์นิเจอร์จำหน่าย ไม่ใช่มีไว้เพื่อขาย ประกอบกับการที่โจทก์ต้องโอนทรัพย์ก็เนื่องจากการถูกเวนคืน ไม่ใช่การโอนโดยเจตนาหรือเพื่อประโยชน์ในกิจการของโจทก์ กรณีของโจทก์เช่นนี้จึงไม่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบ อุทธรณ์ของโจทก์

ฟิ่งจิ้น พินากษากลับ ให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษี และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ข้อสังเกตของคณะผู้วิจัยต่อคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ คือ คดีนี้ศาลฎีกาวินิจฉัยกลับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง (ชั้นต้น) คดีหมายเลขแดงที่ 27/2545 ในประเด็นที่ว่า “การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร” ที่อยู่ในบังคับภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ครอบคลุมกรณีที่มีการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ (ตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนที่ดิน) ของบริษัทที่ได้ใช้ทำสำนักงานและโรงงานหรือไม่

ศาลภาษีอากรกลางตัดสินว่า บริษัทต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะเป็น “การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ใช้ในการประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม” ตามที่พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 ได้กำหนดความหมายของคำว่า “ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร” ไว้ ซึ่งสอดคล้องกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ที่อ้างว่า “ขาย” ตามมาตรา 91/1 (4) นั้น หมายความว่ารวมถึงการให้หรือการจำหน่ายจ่ายโอน ไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ แต่ศาลฎีกากลับเห็นว่า กรณีนี้ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะไม่ใช่เป็นทรัพย์สินที่บริษัทมิได้ขายแต่อย่างใด ประกอบกับการถูกเวนคืนไม่ใช่การโอนโดยเจตนา หรือเพื่อประโยชน์ในกิจการของบริษัท

ในคดีนี้เห็นได้ชัดว่า ศาลฎีกาพิจารณาแต่เจตนาของผู้ขาย ซึ่งต่างจากถ้อยคำในคำพิพากษาที่ให้พิจารณาลักษณะการขายเป็นสิ่งสำคัญ ตามหลักการจัดเก็บภาษีทางอ้อม และภาษีการบริโภคโดยทั่วไป เป็นเรื่องน่าคิดว่า เมื่อกฎหมายกำหนดให้การให้ก็ยังถือเป็นการขายได้ แต่เหตุใดการถูกเวนคืนทรัพย์สินโดยได้รับค่าตอบแทน จึงไม่ใช่การขาย การอ้างว่าเป็นกรณีถูกบังคับโดยกฎหมาย ทั้ง ๆ ที่ปัจจุบันศาลช่วยคุ้มครองให้มีการตีราคาทรัพย์สินให้เป็นธรรมยิ่งขึ้นแล้ว จึงมีน้ำหนักน้อย ที่สำคัญ ถ้ากฎหมายและแนวทางปฏิบัติขัดแย้ง ย่อมทำให้ผู้ขายต้องทำหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด ส่วนจะผลักภาระภาษีให้ผู้ซื้อได้หรือไม่ มากน้อยอย่างไร คงมีความสำคัญรองลงไป เพราะธุรกิจค้าที่ดินที่ขายที่ดินขาดทุนก็ยังคงเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยไม่มีใครได้แย้งในทางวิชาการแต่อย่างใด

ประเด็นปัญหานี้มีความซับซ้อนและความละเอียดอ่อนค่อนข้างมาก เพราะเป็นดุลภาพระหว่างความเป็นธรรมกับเสถียรภาพ และประสิทธิภาพ ในอดีตเมื่อใช้ภาษีการค้าจัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ก็มีปัญหามากในการกำหนดเส้นแบ่งระหว่างการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไร กับการขายที่ไม่เป็นทางค้าหรือหากำไร จึงไม่ใช่เรื่องผิดปกติที่ศาลภาษีอากรกลางจะตัดสินให้กรณีนี้ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ อนึ่ง ในปัจจุบันมีการแก้ไขกฎหมายให้จำกัดการเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเท่านั้น

4.2 การออกหมายเรียก การส่งเอกสาร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 156-160/2514²⁸ วินิจฉัยว่าโจทก์ทำการค้าที่ดิน โดยใช้บ้านที่อยู่อาศัยเป็นสถานการค้า เจ้าพนักงานสรรพากรไปส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ไว้กับผู้ได้บังคับบัญชาของโจทก์ที่ศาลากลางจังหวัด ไม่ใช่ส่งที่บ้านหรือที่สำนักงานที่ดินที่โจทก์ทำงาน ซึ่งอยู่ห่างไปอีก 3 กิโลเมตร จึงเป็นการส่งที่ไม่ถูกต้องตามวิธีการนำไปส่ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1532/2543²⁹ วินิจฉัยว่าเมื่อบริษัทได้จดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว ตามมาตรา 1249 มาตรา 1250 และมาตรา 1259 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้ชำระบัญชีแต่ผู้เดียว มีอำนาจดำเนินการกิจการของบริษัท แม้ว่ามาตรา 7 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้กรรมการหรือผู้จัดการเป็นผู้ยื่นรายการแทนนิติบุคคลนั้น ก็หมายถึงกรรมการหรือผู้จัดการที่ยังมีอำนาจดำเนินการแทนโดยชอบด้วยกฎหมายอยู่ การที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินไปยังผู้จัดการบริษัทในกรณีดังกล่าว ไม่อาจถือได้ว่าบริษัทได้รับแจ้งการประเมินแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5158/2538³⁰ วินิจฉัยว่าเมื่อโจทก์มิได้ยกขึ้นอ้างในคำฟ้องว่าการออกหมายเรียกประเมินภาษีอากรไม่ชอบ แต่ก็มีประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยชอบหรือไม่ ทั้งปัญหาเรื่องการประเมินภาษีอากรโดยมิได้การออกหมายเรียกมาไต่สวนก่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 เป็นปัญหาอันเกี่ยวข้องกับความจริงของประชาชน ศาลมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้เอง

4.3 การแก้ไขการประเมินและการประเมินใหม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 875/2538³¹ วินิจฉัยว่าเมื่อกรณีไม่ปรากฏหลักฐานว่าการตรวจสอบครั้งแรกผิดพลาดบกพร่องหรือไม่ถูกต้องประการใด จนเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องดำเนินการแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาดให้ถูกต้อง เจ้าพนักงานจึงไม่มีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาตรวจสอบภาษีใหม่เป็นครั้งที่ 2

²⁸ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารมณ์ นารถดิลก และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, เพ็ญอ้าง, น. ก.13.

²⁹ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารมณ์ นารถดิลก และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, เพ็ญอ้าง, น. ก.12.

³⁰ ปรับปรุงจากข้อมูลใน ระบบสืบค้นคำพิพากษาและคำสั่งคำร้องศาลฎีกา, สืบค้นเมื่อ 7 กรกฎาคม 2551, จาก

<http://deka2007.supremecourt.or.th>

³¹ ปรับปรุงจากข้อมูลใน ระบบสืบค้นคำพิพากษาและคำสั่งคำร้องศาลฎีกา, เพ็ญอ้าง.

4.4 อำนาจการประเมินเพิ่มโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1038/2541³² วินิจฉัยว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องพิจารณาอุทธรณ์ในประเด็นได้แก่การประเมิน จะพิจารณาประเด็นอื่นรวมทั้งเปลี่ยนแปลงหรือทำการประเมินเพิ่มเติมจากที่ถูกประเมินไม่ได้ เพราะเป็นการข้ามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในมาตรา 19 และมาตรา 20 อีกทั้งไม่มีอำนาจตามมาตรา 31 วรรคสอง แห่ง ประมวลรัษฎากร คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ปลดภาษีที่ถูกประเมินตามมาตรา 71 (1) แล้วทำการประเมินภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 โดยไม่แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินใหม่ เป็นการพิจารณาอุทธรณ์ในประเด็นอื่นที่ไม่ได้ประเมินและอุทธรณ์ไว้ จึงเป็นการไม่ชอบ แต่การทำการประเมินใหม่นั้นถือได้ว่าเป็นการวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ศาลจึงไม่ต้องพลิกถอนการประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่ง ป.รัษฎากรนั้นอีก

4.5 อำนาจการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 288/2508³³ วินิจฉัยว่าโจทก์เอาเงินได้ก่อนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัดไปรวมยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อเจ้าพนักงานเรียกไปสอบถาม โจทก์ก็แสดงข้อเท็จจริงให้ทราบ โดยมีได้บิดพลิ้วหรือปิดบัง ที่เจ้าพนักงานให้เสียเงินเพิ่มสองเท่า เพราะมิได้นำเงินดังกล่าวไปยื่น ภ.ง.ด. 9 (ปัจจุบัน ภ.ง.ด. 90 – ผู้วิชัย) นั้น ศาลพิพากษาให้เสียเงินเพิ่มเพียงหนึ่งเท่าได้ (เงินเพิ่มลักษณะนี้ ต่อมามีการแก้ไขกฎหมายให้เรียกเป็นเบี้ยปรับแทน – ผู้วิชัย)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5675/2540³⁴ วินิจฉัยว่าเบี้ยปรับตามมาตรา 22 นั้น แม้มาตรา 27 วรรคสอง จะบัญญัติให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ที่จะวางระเบียบในการงดหรือลดลงได้ ก็เป็นเพียงระเบียบปฏิบัติที่เจ้าพนักงานประเมินต้องปฏิบัติตาม หากผูกพันศาลไม่ เพราะศาลมีอำนาจพิจารณาว่า เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับ ถูกต้องตามระเบียบนั้นหรือไม่ ศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เอง ในกรณีที่เห็นเหตุอันสมควร

4.6 การวางแผนภาษีอากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8327/2544³⁵ วินิจฉัยว่าโจทก์มีเจตนาแยกเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์และสัญญาจ้างทำของ ในส่วนสัญญาซื้อขายถือไม่ได้ว่าเกิดจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย เมื่อขณะทำสัญญาโจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย ดังนั้น รายได้จากค่าวัสดุอุปกรณ์โจทก์จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีใน

³² ปรับปรุงจากข้อมูลใน ระบบสืบค้นคำพิพากษาและคำสั่งคำร้องศาลฎีกา, แฟ้มอ้างอิง.

³³ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารมณ์ นารอดคิด และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, น. ก.30.

³⁴ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารมณ์ นารอดคิด และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, น. ก.29.

³⁵ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารมณ์ นารอดคิด และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, น. ก.109.

ประเทศไทยตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรฯ โจทก์จึงไม่ต้องนำรายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์ในปี พ.ศ. 2532 และปี พ.ศ. 2533 มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71 (1) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 และปี 2533 ตามลำดับ

4.7 ตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2729/2534³⁶ วินิจฉัยว่าการประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 20 จะต้องมีการออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตามมาตรา 19 ก่อน และเจ้าพนักงานประเมินจะต้องอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏจากการไต่สวนว่ามีอยู่เท่าใด เจ้าพนักงานประเมินจะต้องตรวจสอบให้ครบถ้วนในคราวเดียวกัน แล้วจึงจะแจ้งการประเมิน มิใช่จะทำให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบหลักฐานเป็นส่วน ๆ แล้วทยอยแจ้งการประเมินแต่ละคราวเท่าที่เห็นสมควร ดังนั้นการที่จำเลยประเมินครั้งหลังโดยไม่มีการออกหมายเรียกมาไต่สวนตามกำหนดเวลาที่มาตรา 19 กำหนดไว้ จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยมาตรา 20

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541³⁷ วินิจฉัยว่าการที่เจ้าพนักงานออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาคนอื่นแล้วพบว่าเจ้ามรดกยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่ได้ออกหมายเรียกเจ้ามรดกหรือโจทก์ซึ่งเป็นทายาทมรดกก่อน เป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะต้องประเมินตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามแบบแสดงรายการที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรยื่นเพื่อเสียภาษีอากรเท่านั้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2528³⁸ วินิจฉัยว่าเจ้าพนักงานประเมินอนุญาตให้โจทก์ยื่นรายการเงินได้เพื่อเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องผู้มีเงินได้จากการให้เช่าไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วนแล้ว แต่กลับอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ มาบังคับโจทก์โดยประเมินเรียกเก็บภาษีโจทก์ล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการเงินได้ โดยอ้างว่าโจทก์มีฐานะเป็นนิติบุคคลไม่มีความแน่นอนว่าจะสิ้นสภาพนิติบุคคลหรือเลิกประกอบกิจการเมื่อใด และจะมีความสามารถในการเสียภาษีอากรตลอดไปหรือไม่ ระยะเวลาการเสียภาษีตามอายุสัญญาเช่านานถึง 16 ปี ไม่มีหลักประกันแน่นอนเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของโจทก์ในการเสียภาษี ดังนี้ ไม่ถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 18 ทวิ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการได้

³⁶ ปรับปรุงจากข้อมูลใน ระบบสืบค้นคำพิพากษาและคำสั่งคำร้องศาลฎีกา, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 30.

³⁷ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารักษ์ นารอดิลก และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, น. ก.23.

³⁸ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารักษ์ นารอดิลก และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, น. ก.24.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5036/2545³⁹ วินิจฉัยว่าตามข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรกลางรับฟังมายังไม่ปรากฏว่าโจทก์ไม่ยอมตอบข้อซักถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ และโจทก์ไม่ได้นำสืบพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องว่ามีอะไรบ้าง ข้อเท็จจริงจึงยังไม่พอที่จะวินิจฉัยข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 23 และ 25 ที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งให้งดสืบพยานของคู่ความเป็นการไม่ชอบ

4.8 การขยายระยะเวลาอุทธรณ์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3451/2548⁴⁰ วินิจฉัยว่าแม้มาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากรจะกำหนดเวลาอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน แต่กรณีถือว่าเป็นระยะเวลาเกี่ยวข้องกับวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลภาษีอากรกลางย่อมมีอำนาจขยายระยะเวลาดังกล่าวให้แก่โจทก์ได้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบด้วยมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ในส่วนประเด็นว่า “มีเหตุสมควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้โจทก์หรือไม่” นั้น เมื่อโจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่า กรณีของโจทก์มีเหตุสมควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับเพราะเหตุใด จึงไม่มีเหตุสมควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้มากกว่าที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1533/2540⁴¹ วินิจฉัยว่ากรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้รับประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาการอุทธรณ์ได้ แต่กลับมีคำสั่งไม่อนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมิน จึงเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้รับการประเมินมีสิทธิที่จะฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวเพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางแก้ไขคำสั่งเสียใหม่ให้ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของ ป.รัษฎากร มาตรา 3 อรรถต่อไป

5. ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะได้รับความคุ้มครองในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตาม จากการศึกษากระบวนการทางภาษีอากรในขั้นตอนต่าง ๆ ประกอบกับข้อมูลที่ได้จากการจัดสัมมนาและจากแบบสอบถาม คณะผู้วิจัยพบว่ายังมีปัญหาอยู่หลายประการ ควรมีการวิเคราะห์สาเหตุและปรับปรุงแก้ไขต่อไป ปัญหาที่สำคัญ ได้แก่

³⁹ ปรับปรุงจากข้อมูลใน ระบบสืบค้นคำพิพากษาและคำสั่งคำร้องศาลฎีกา, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 30.

⁴⁰ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารักษ์ นารอดติก และโกเมนทร์ สืบพิเศษ, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, น. ก.36.

⁴¹ ปรับปรุงจากคำพิพากษาศาลฎีกาโดยย่อ, ใน อารักษ์ นารอดติก และโกเมนทร์ สืบพิเศษ, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, น. ก.8.

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินจัดเก็บภาษีอากร

(1.1) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายในการตอบข้อหารือ หรือแนะนำอย่างเป็นทางการจะลักษณะ คำแนะนำยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ถ้าซ้ำ เข้าถึงยากในบางกรณี เพราะไม่มีการคัดกรองเผยแพร่อย่างเป็นระบบ แนวคำวินิจฉัยของหนังสือตอบข้อหารือที่ไม่ตรงกับความเห็นของผู้เสียหายอาชญากรรมไม่ถือว่าเป็นการโต้แย้งสิทธิผู้เสียหายอาชญากรรมจึงไม่อาจเริ่มกระบวนการอุทธรณ์หรือฟ้องร้องได้

(1.2) สัญญากำหนดราคาล่วงหน้าที่เปิดโอกาสให้สามารถยุติข้อขัดแย้งที่อาจเกิดในอนาคตระหว่างรัฐกับผู้เสียหายอาชญากรรม ยังไม่มีผลในทางปฏิบัติ

(1.3) ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียหายอาชญากรรม ยังไม่มีระบบตรวจสอบและป้องกันที่ดี (มีกรณีให้เอกชนเป็นผู้รับแบบแสดงรายการจากผู้เสียหายอาชญากรรมแทนหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรด้วย)

(1.4) มีการขอให้เสียภาษีเพิ่มเพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายจำนวนจัดเก็บที่เพิ่มขึ้นทุกปีแทนการตรวจสอบภาษีอากรตามกฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพและทั่วถึง

(2) ขั้นตอนระหว่างตรวจสอบประเมินจัดเก็บภาษีอากร

(2.1) มีการต่อรองด้วยการงัดหรือลดเบี้ยปรับ เพื่อให้ยอมรับผิดเสียภาษีเพิ่ม หรือมีการตัดสินบนเจ้าหน้าที่

(2.2) ไม่ระบุขอบเขตการตรวจสอบประเมินภาษีอากรอย่างชัดเจน อาจมีการขยายการตรวจสอบเพื่อต่อรองให้ยอมรับผิดเสียภาษีเพิ่ม

(2.3) หลาย ๆ กรณีเจ้าหน้าที่ไม่แสดงตัวหรือบัตรประจำตัวพร้อมกับแนะนำผลของการตรวจสอบหรือการให้ถ้อยคำ

(2.4) บางรายถูกประเมินภาษีทุกปี

(2.5) เจ้าหน้าที่บางคนไม่สุภาพ ไม่ช่วยเหลือ ข่มขู่ ทุจริต

(3) ขั้นตอนหลังการตรวจสอบประเมินจัดเก็บภาษีอากร

(3.1) การยื่นหรืออุทธรณ์ผู้ค้างภาษีอากรไม่ต้องฟ้องศาล

(3.2) ไม่มีระบบทางเลือกในการยุติข้อพิพาท เช่น การไกล่เกลี่ย

(3.3) มีการฟ้องผู้ค้างภาษีอากรโดยไม่มีประโยชน์จำนวนมาก เช่น คดีล้มละลาย

(3.4) ค่าทนายความ และค่าธรรมเนียมศาลมีจำนวนสูง และคิดตามรายใบแจ้งการประเมินเป็นภาระของผู้ฟ้องคดี บางครั้งจึงไม่ฟ้องทั้ง ๆ ที่ควรฟ้อง

(3.5) การพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้า เหตุผลไม่ชัดเจนจนถึงไม่แสดงเหตุผล ขาดมาตรฐานที่เป็นเอกภาพ และมีการกำหนดวิธีการและเงื่อนไขการอุทธรณ์แตกต่างกันในภาษีอากรแต่ละประเภท

(3.6) หนี้ภาษีอากรมีบุริมสิทธิเหนือหนี้อื่น แต่กลับถูกลดจำนวนหนี้ตามแผนฟื้นฟูหนี้ได้

(3.7) ภาระการพิสูจน์โดยทั่วไปตกกับผู้เสียหายอาชญากรรมซึ่งเป็นผู้ฟ้องคดี

(3.8) ศาลงดหรือลดเงินเพิ่มไม่ได้งดหรือลดได้แต่เบี้ยปรับทั้ง ๆ ที่เงินเพิ่มส่วนใหญ่มีอัตราสูงกว่าดอกเบี้ยหรือค่าเสียหายตามปกติ

(3.9) เขตอำนาจศาลไม่ชัดเจนในบางกรณี เช่น การฟ้องให้ขยายเวลาอุทธรณ์ภาษีอากร

(3.10) ปัญหาเกี่ยวกับโครงสร้างกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และทักษะของศาลภาษีอากรเกี่ยวกับการใช้ระบบกล่าวหา หรือระบบไต่สวนในการพิจารณาคดี

(3.11) การตีความกฎหมายภาษีอากรของศาลในบางกรณีเอื้อประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากรมากเกินไป บางกรณีก็เอื้อประโยชน์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมากเกินไป มีข้อสงสัยว่าศาลมีบทบาทเป็นผู้เก็บภาษีอากรหรือเป็นผู้ต่อรองแทนผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ บางกรณีนำไปสู่การแก้ไขกฎหมายภาษีอากรโดยไม่ควรต้องแก้ไข

(3.12) ศาลทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างฟ้องคดีไม่ได้

บทที่ 4

บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

1. ความทั่วไป

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรและระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกามีความซับซ้อนมาก ภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีทั้งภาษีอากรที่จัดเก็บโดยสหพันธ์ (Federal Government) และที่จัดเก็บโดยมลรัฐ (State Government) ซึ่งรวมถึงท้องถิ่น (Local Government) เช่น เทศบาล เป็นต้น ส่วนระบบศาลนั้นมีทั้งศาลของสหพันธ์และศาลของมลรัฐเช่นเดียวกัน เพื่อให้เข้าใจง่ายขึ้น จึงขอกล่าวถึงระบบภาษีอากรและระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาในลักษณะที่เป็นภาพรวมก่อน ดังต่อไปนี้

1.1 ระบบภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีอากรแยกเป็นสองระดับหลัก ๆ คือ ระดับสหพันธ์ และระดับมลรัฐ เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาคือประเทศที่เป็นรัฐรวม กล่าวคือ เป็นประเทศที่ประกอบด้วยมลรัฐต่าง ๆ 50 มลรัฐ ซึ่งแต่ละมลรัฐต่างมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นของตนเอง ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน และเพื่อให้รัฐบาลกลางมีเงินที่จะนำมาใช้ในการบริหารประเทศ รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาก็ต้องบัญญัติจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดของมลรัฐและโอนอำนาจนั้นมาเป็นของสหพันธ์แทน ซึ่งภาษีอากรระดับสหพันธ์ส่วนใหญ่จะเป็นภาษีเงินได้ ในขณะที่ภาษีอากรระดับมลรัฐส่วนใหญ่จะเป็นภาษีการบริโภคและภาษีทรัพย์สิน¹

(1) ภาษีอากรระดับสหพันธ์

ภาษีอากรระดับสหพันธ์มีสำนักงานสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service ต่อไปนี้จะใช้คำย่อว่า IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดของกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่จัดเก็บ มีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บคือ เพื่อนำเงินมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลกลางในการบริหารประเทศ นอกจากนั้นแล้วยังมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีกหลายประการด้วยกันได้แก่ เพื่อจัดสรรทรัพยากร เพื่อควบคุมพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจและสังคมบางประการ เพื่อกระจายรายได้ เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจและตอบสนองนโยบายต่าง ๆ ของรัฐ เช่น แก้ไขปัญหาสังคม ปัญหามลภาวะ เป็นต้น

ภาษีอากรระดับสหพันธ์จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code ต่อไปนี้จะใช้คำย่อว่า IRC) และกำหนดภาษีอากรไว้ 4 ชนิดด้วยกัน ได้แก่

¹ Retrieved July 7, 2008, from <http://www.treasury.gov/education/fact-sheets/taxes/economics.shtml>

(1.1) ภาษีเงินได้ เป็นภาษีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บได้มากที่สุด โดยในปี พ.ศ. 2550 ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาได้จำนวนทั้งสิ้น 1,117,599,983,000 ดอลลาร์สหรัฐ ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถจัดเก็บได้จำนวนทั้งสิ้น 368,481,478,000 ดอลลาร์สหรัฐ² ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ 10% - 35% ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกัน แต่เงินได้สุทธิบางช่วงมีการเก็บภาษีเพิ่มเติมต่างหาก ทำให้อัตราภาษีมีลักษณะที่เปลี่ยนแปลงขึ้นและลงไปตามจำนวนเงินได้ที่เพิ่มขึ้นตามตารางที่ 4.1 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา

เงินได้สุทธิ (\$)	อัตราภาษี
0 - 50,000	15%
50,001 - 75,000	25%
75,001 - 100,000	34%
100,001 - 335,000	39%
335,001 - 10,000,000	34%
10,000,001 - 15,000,000	35%
15,000,001 - 18,333,333	38%
18,333,334 เป็นต้นไป	35%

(1.2) ภาษีการโอน⁴ (Transfer Tax) เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากผู้เสียภาษีอากรที่มีฐานะดี โดยแบ่งออกเป็น ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) และภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ (Generation-skipping Transfer Tax) โดยในปี พ.ศ. 2550 สามารถเก็บภาษีการโอนได้จำนวนทั้งสิ้น 26,008,622,000 ดอลลาร์สหรัฐ โดยในจำนวนนี้แบ่งเป็นภาษีกองมรดกจำนวน 23,635,673,000 ดอลลาร์สหรัฐ และภาษีการให้จำนวน 2,372,949,000 ดอลลาร์สหรัฐ⁵

- 1) ภาษีกองมรดก เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากกองมรดกหลังจากที่เจ้ามรดกเสียชีวิตไปแล้ว โดยต้องชำระภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งทรัพย์สินในกองมรดก

² Internal Revenue Service, "Internal Revenue Service Data Book," (2007), p. 3, retrieved July 7, 2008, from www.irs.gov/pub/irs-soi/07databk.pdf

³ Retrieved July 7, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Corporate_tax_in_the_United_States#Tax_rates

⁴ John K. McNulty, *Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell*, 4th Edition, (Minnesota: West Publishing Company, 1989), pp. 14-19.

⁵ Internal Revenue Service, *supra* note 2, p. 3.

- 2) ภาษีการให้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่กันในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีกองมรดกโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้โอน
- 3) ภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการที่เจ้าของทรัพย์สินโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลซึ่งเป็นหลานของตนเป็นต้นไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีกองมรดก หรือ ภาษีการให้ ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าของทรัพย์สินตั้งกองทรัพย์สิน (Trust) ขึ้นมา และยกประโยชน์ให้แก่ลูกและหลานของตน โดยเมื่อลูกตายให้ทรัพย์สินในกองทรัพย์สินตกเป็นของหลาน ในกรณีเช่นนี้ หากทรัพย์สินในกองทรัพย์สินไม่ตกอยู่ในบังคับของภาษีกองมรดก ทรัพย์สินเหล่านั้นจะต้องนำมาเสียภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ เป็นต้น

(1.3) ภาษีการจ้างงาน (Payroll Tax) เป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาเป็นเงินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดสวัสดิการสังคมต่าง ๆ เช่น กองทุนประกันสังคม กองทุนค่ารักษาพยาบาล กองทุนบำเหน็จบำนาญ เป็นต้น โดยในปี พ.ศ. 2550 สามารถจัดเก็บได้จำนวนทั้งสิ้น 838,042,056,000 ดอลลาร์สหรัฐ⁶ ภาษีนี้อาจจัดเก็บโดยอำนาจของรัฐบาลบัญญัติ 3 ฉบับ (ได้แก่ Federal Insurance Contributions Act, Railroad Retirement Tax Act และ Unemployment Tax Act) โดยมุ่งจัดเก็บจากบุคคลผู้มีรายได้ ไม่ว่าจะเป็นลูกจ้าง นายจ้าง หรือผู้ที่ประกอบธุรกิจส่วนตัว

(1.4) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บทั้งในระดับสหพันธ์ และมลรัฐ โดยการจัดเก็บในระดับสหพันธ์นั้น มีหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บ 3 หน่วยงานด้วยกันคือ IRS, สำนักงานภาษีสุราและสำนักงานการค้าและจัดเก็บภาษีสุราและยาสูบ (Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau) สิ่งที่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหลัก ๆ ก็คือ น้ำมัน สุรา ยาสูบ อาวุธปืน และสินค้าที่รัฐต้องการควบคุมการบริโภคอื่น ๆ โดยในปี พ.ศ. 2550 IRS สามารถจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้จำนวนทั้งสิ้น 46,158,848,000 ดอลลาร์สหรัฐ⁷

(2) ภาษีอากรระดับมลรัฐ

แต่ละมลรัฐยังมีการภาษีอากรระดับมลรัฐ เพื่อนำเงินมาเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดบริการสาธารณะภายในมลรัฐของตน ซึ่งภาษีอากรระดับมลรัฐยังสามารถแบ่งได้เป็น ภาษีอากรที่มลรัฐจัดเก็บเอง และภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บ ภาษีอากรระดับมลรัฐหลัก ๆ ที่จัดเก็บอยู่ได้แก่

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

⁸ Retrieved July 7, 2008, from <http://www.treasury.gov/education/fact-sheets/taxes/state-local.shtml>

(2.1) ภาษีเงินได้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากประชาชนในมลรัฐของตนทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล จัดเก็บแยกต่างหากจากภาษีเงินได้ของสหพันธ์ ซึ่งอัตราภาษีก็จะแตกต่างกันไปตามแต่ละมลรัฐ มีทั้งที่เป็นอัตราคงที่ และอัตราก้าวหน้า โดยมลรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราสูงที่สุดคือ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย จัดเก็บในอัตราร้อยละ 10.3 ดังนั้นเมื่อรวมกับภาษีเงินได้ของสหพันธ์แล้ว อัตราภาษีเงินได้สูงสุดที่ประชาชนในมลรัฐแคลิฟอร์เนียอาจจะต้องเสียก็คือร้อยละ 45.3

(2.2) ภาษีการขาย (Sales Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งสามารถแยกภาษีชนิดนี้ออกเป็น 3 ประเภทได้แก่

- 1) ภาษีผู้ประกอบการ (Vendor Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการด้วยเหตุที่ผู้ประกอบการมีสิทธิที่ได้ประกอบการ โดยฐานของภาษีชนิดนี้คือ จำนวนสินค้าที่ขายได้
- 2) ภาษีผู้บริโภค (Consumer Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยฐานของภาษีชนิดนี้คือราคาขายสินค้าหรือบริการ โดยผู้ประกอบการทำหน้าที่เป็นผู้จัดเก็บและนำส่งภาษีให้แก่รัฐ
- 3) ภาษีการขายระบบผสม (Combination Vendor-consumer Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการและมีกฎหมายกำหนดให้หลักการให้แก่ผู้บริโภค โดยจัดเก็บจากฐานราคาสินค้า ซึ่งหากมองในมุมมองของผู้บริโภคแล้ว ภาษีชนิดนี้ไม่แตกต่างจากภาษีผู้บริโภคเลย

(2.3) ภาษีการใช้ (Use Tax) เป็นภาษีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับภาษีการขาย ที่จัดเก็บจากการใช้การมีไว้หรือการซื้อทรัพย์สินส่วนบุคคลซึ่งไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการขาย ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะจัดเก็บจากธุรกรรมเช่าหรือเช่าซื้อ หรือจากสินค้าที่ซื้อจากนอกมลรัฐ เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการขาย

(2.4) ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งโดยทั่วไปแต่ละมลรัฐจะให้เป็นการอำนาจของรัฐบาลท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีชนิดนี้ รวมทั้งเงินภาษีที่จัดเก็บมาได้อีกจะนำไปบริหารและเป็นการใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้น ๆ

(2.5) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีการขายทั่วไป เนื่องจากเป็นสินค้าที่มลรัฐต้องการควบคุมเป็นพิเศษ สินค้าที่ถูกเก็บภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่ได้แก่ สุรา ยาสูบ น้ำมัน และรถยนต์ เป็นต้น โดยทั่วไปภาษีชนิดนี้ มลรัฐจะสงวนเป็นอำนาจของตนเองในการจัดเก็บ

(2.6) ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย โดยแบ่งได้เป็น 3 ประเภทได้แก่

- 1) ภาษีมรดก (Inheritance Tax) เป็นภาษีที่มรดกส่วนใหญ่จัดเก็บ โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินของผู้ตาย โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้รับมรดก
- 2) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกองมรดกของผู้ตาย โดยเมื่อเจ้ามรดกเสียชีวิต จะถือว่ารัฐเป็นเจ้าของทันที และต้องชำระภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งทรัพย์สินในกองมรดกนั้น ซึ่งโดยปกติจะต้องชำระภายใน 9 เดือน ถึง 1 ปี นับแต่วันที่เจ้ามรดกเสียชีวิต
- 3) Pick-up Tax มลรัฐซึ่งไม่ได้เก็บภาษีมรดกหรือภาษีกองมรดกจะมีการจัดเก็บภาษีชนิดนี้ โดยภาษีชนิดนี้เป็นภาษีกองมรดกประเภทหนึ่ง แต่สิ่งที่แตกต่างจากภาษีกองมรดกก็คือ ไม่ได้คำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินในกองมรดกของผู้เจ้ามรดก แต่จะจัดเก็บจากฐานเครดิตภาษีที่ใช้ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีกองมรดกแก่สหพันธ์เท่านั้น

1.2 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถแยกออกได้เป็นสองระบบหลักได้แก่

(1) ศาลแห่งสหพันธ์ (Federal Court)⁹

ศาลแห่งสหพันธ์เป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาและกฎหมายแห่งสหพันธ์ โดยแบ่งออกเป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 3 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ว่าด้วยอำนาจตุลาการ และศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 1 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ว่าด้วยอำนาจนิติบัญญัติของสหพันธ์

(1.1) ศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 3 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา ประกอบด้วย

(ก) ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา (US Supreme Court)¹⁰

เป็นศาลสูงสุดของประเทศสหรัฐอเมริกา ประกอบด้วยผู้พิพากษาหัวหน้าศาลหนึ่งคนและผู้พิพากษาอีกแปดคน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดี ตามคำแนะนำและความยินยอมของรัฐสภา มีอำนาจหน้าที่หลักในการพิจารณาคดีที่อุทธรณ์ขึ้นมาจากศาลอุทธรณ์ และพิจารณาคดีอื่นเฉพาะที่รัฐธรรมนูญมาตรา 3 อนุมาตรา 2 กำหนด

⁹ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_federal_courts

¹⁰ The Supreme Court of the United States, "A Brief Overview of the Supreme Court," retrieved July 10, 2008, from <http://www.supremecourtus.gov/about/about.html>

(ข) ศาลอุทธรณ์แห่งสหพันธ์ (US Court of Appeal)¹¹

เป็นศาลที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคดีทั่วไปในเขตอำนาจที่อุทธรณ์มาจากศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลาง (US District Court) รวมทั้งคดีที่อุทธรณ์คำชี้ขาดของเจ้าพนักงานด้วย ศาลอุทธรณ์มีจำนวนทั้งสิ้น 13 แห่ง โดย 12 แห่งเป็นศาลอุทธรณ์ภาค (Circuit Court) ซึ่งมีเขตอำนาจจำกัดเฉพาะเขตที่ศาลตั้งอยู่ และอีก 1 แห่งคือศาลอุทธรณ์กลาง (Court of Appeals for the Federal Circuit) ซึ่งมีเขตอำนาจครอบคลุมทั่วประเทศ แต่รับพิจารณาได้เฉพาะคดีที่กฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจเท่านั้น เช่น คดีตามกฎหมายสิทธิบัตร หรือคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลการค้าระหว่างประเทศ (US Court of International Trade) หรือคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (US Court of Federal Claims) เป็นต้น

(ค) ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (US District Court)¹²

ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ มีจำนวนทั้งสิ้น 94 แห่งทั่วประเทศสหรัฐอเมริกา ในทุกมลรัฐจะต้องมีศาลอย่างน้อยหนึ่งแห่ง มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งและคดีอาญาทั่วไปตามกฎหมายของสหพันธ์ ซึ่งอาจเป็นคดีที่ศาลแห่งมลรัฐก็มีอำนาจพิจารณาเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์มิได้มีลำดับชั้นเหนือกว่าศาลแห่งมลรัฐแต่อย่างใด หากแต่เป็นศาลที่มีเขตอำนาจคู่ขนานกับศาลมลรัฐ

(ง) ศาลชำนาญพิเศษที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 3 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา

นอกจากมีศาลที่มีเขตอำนาจทั่วไปแล้ว ศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 3 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา ยังมีศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาเฉพาะคดีที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 3 ศาล ได้แก่ ศาลการค้าระหว่างประเทศ (US Court of International Trade) ศาลว่าด้วยข่าวกรองต่างประเทศ (United States Foreign Intelligence Surveillance Court) และศาลอุทธรณ์ตามกฎหมายเจ้าหน้าที่หน่วยข่าวกรองต่างประเทศ (United States Foreign Intelligence Surveillance Court of Review) ซึ่งศาลเหล่านี้มีเขตศาลครอบคลุมทั่วทั้งประเทศ แต่มีอำนาจพิจารณาเฉพาะคดีที่รัฐธรรมนูญและกฎหมายจัดตั้งกำหนดเท่านั้น

(1.2) ศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 1 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา (Legislative Court)¹³

เป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นโดยสภาองเกรส โดยอำนาจมาตรา 1 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ว่าด้วยอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ ศาลประเภทนี้ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อตรวจสอบคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยสิ่งที่แตกต่างระหว่างศาลประเภทนี้กับศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 3 แห่งรัฐธรรมนูญ

¹¹ Retrieved July 10, 2008, from <http://www.uscourts.gov/courtsofappeals.html>

¹² Retrieved July 10, 2008, from <http://www.uscourts.gov/districtcourts.html>

¹³ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Article_I_and_Article_III_tribunals

สหรัฐอเมริกาก็คือ ความเป็นอิสระของผู้พิพากษาของศาล เนื่องจากศาลประเภทนี้จัดตั้งขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ดังนั้นความเป็นอิสระจึงน้อยกว่าศาลที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 3 เช่น ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งที่จำกัดโดยฝ่ายนิติบัญญัติ เงินเดือนที่อาจถูกลดได้โดยฝ่ายนิติบัญญัติ เป็นต้น การดำรงอยู่ของศาลตามมาตรา 1 ได้เคยถูกคัดค้านและนำคดีขึ้นสู่ศาลสูงสุดมาแล้ว ซึ่งศาลสูงสุดได้ตัดสินว่าศาลตามมาตรา 1 สามารถจัดตั้งได้ แต่อำนาจของศาลจะต้องถูกจำกัด และคำตัดสินที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในชีวิตร่างกาย เสรีภาพ ทรัพย์สิน และผลประโยชน์ในทรัพย์สิน อาจถูกตรวจสอบได้โดยศาลตามมาตรา 3 สำหรับศาลที่จัดตั้งตามมาตรา 1 แห่งรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาได้แก่

(ก) ศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court)¹⁴

เป็นศาลที่แยกออกมาจากศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลางทุกศาล จึงมีจำนวน 94 แห่งเท่ากับจำนวนศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลาง เป็นศาลชำนาญพิเศษที่มีเขตอำนาจพิจารณาเฉพาะคดีล้มละลาย ซึ่งรวมทั้งคดีล้มละลายที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรด้วย ผู้พิพากษาได้รับการแต่งตั้งจากศาลอุทธรณ์ภาคที่ศาลล้มละลายอยู่ในเขตศาล โดยมีวาระในการดำรงตำแหน่ง 14 ปี คำพิพากษาของศาลล้มละลายสามารถอุทธรณ์ได้ต่อศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลางที่ศาลล้มละลายตั้งอยู่ หรือต่อศาลอุทธรณ์คดีล้มละลาย (Bankruptcy Appellate Panel)

(ข) ศาลภาษีอากร (US Tax Court)

มีฐานะเป็นศาลชั้นต้น มีเขตอำนาจครอบคลุมทั่วประเทศ มีเขตอำนาจพิจารณาเฉพาะคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของสหพันธ์ โดยรายละเอียดเกี่ยวกับศาลภาษีอากรจะได้กล่าวในส่วนต่อไป

(ค) ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (US Court of Federal Claims: COFC)¹⁵

เป็นศาลที่มีเขตอำนาจครอบคลุมทั่วประเทศ ผู้พิพากษามีจำนวน 16 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีโดยความเห็นชอบของรัฐสภา โดยทั่วไปมีอำนาจพิจารณาคดีที่ฟ้องเรียกร้องเงินจากรัฐซึ่งมีทุนทรัพย์เกินกว่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ คดีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่ทำกับรัฐบาลกลาง คดีเรียกร้องเกี่ยวกับรัฐธรรมนูญ คดีขอคืนภาษีอากร คดีที่ฟ้องโดยคนพื้นเมือง คดีเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา และคดีเกี่ยวกับการเวนคืนทรัพย์สินส่วนบุคคลโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยรัฐบาลเป็นต้น

¹⁴ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_bankruptcy_court

¹⁵ United States Court of Federal Claims, "Court History/Jurisdiction Brochure," retrieved July 10, 2008, from <http://www.uscfc.uscourts.gov/historyjurisdiction>

(ง) ศาลทหาร (Courts-martial in the U.S. Armed Forces)¹⁶

เป็นศาลอาญาทหาร มีอำนาจพิจารณาคดีอาญาตามกฎหมายอาญาของทหาร (Uniform Code of Military Justice) นอกจากนี้ยังมีอำนาจพิจารณาการบังคับใช้กฎอัยการศึก

(จ) ศาลพิจารณาอุทธรณ์ของทหาร¹⁷

เป็นศาลที่พิจารณาคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลทหาร มีเขตอำนาจเหนือคดีของทหารที่ประจำการอยู่ และบุคคลอื่นที่อยู่ในบังคับของกฎหมายอาญาของทหาร

(ฉ) ศาลพิจารณาอุทธรณ์ของทหารผ่านศึก¹⁸

เป็นศาลที่พิจารณาคดีที่อุทธรณ์มาจากแผนกพิจารณาอุทธรณ์ของทหารผ่านศึก ซึ่งเป็นหน่วยงานฝ่ายปกครองทำหน้าที่รับพิจารณาอุทธรณ์ของทหารผ่านศึก คำพิพากษาของศาลนี้สามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาลอุทธรณ์กลางได้

(ช) ศาลแห่งเขตการปกครอง (US Territorial Courts)¹⁹

เป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาลบนเขตการปกครองบางแห่งในสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งและคดีอาญาทั่วไปที่เกิดขึ้นในเขตการปกครองดังกล่าว แต่ในปัจจุบันศาลประเภทนี้มีน้อยมาก เนื่องจากเขตการปกครองต่าง ๆ นั้น ได้กลายสภาพเป็นมลรัฐแล้ว

(2) ศาลแห่งมลรัฐ (State Court)²⁰

ศาลแห่งมลรัฐนั้นเป็นศาลที่มีมาก่อนที่จะมีการร่างและประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งในช่วงที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดรวมตัวเป็นสหพันธรัฐนั้นมีการถกเถียงกันว่าจะยกเลิกศาลระดับมลรัฐเลยดีหรือไม่ แต่สุดท้ายแล้วก็ไม่ได้ยกเลิกศาลดังกล่าว โดยได้จัดตั้งศาลแห่งสหพันธรัฐขึ้นมาต่างหาก

ศาลแห่งมลรัฐเป็นศาลที่แต่ละมลรัฐจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายภายในของมลรัฐ และมีระบบศาลเป็นของตนเอง โดยส่วนใหญ่แล้วมีศาล 3 ลำดับชั้น ได้แก่ ชั้นต้น ชั้นอุทธรณ์ และชั้นฎีกา ศาลแห่งมลรัฐมี

¹⁶ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Courts-martial_in_the_United_States

¹⁷ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Appeals_for_the_Armed_Forces

¹⁸ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Appeals_for_Veterans_Claims

¹⁹ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_territorial_court

²⁰ Delmar Karlen, *Judicial Administration: The American Experience*, (London: Butterworth, 1970), pp. 5-7.

อำนาจพิจารณาพิพากษาทั้งคดีแพ่งและคดีอาญาทั้งตามกฎหมายสหรัฐและกฎหมายสหพันธ์ เว้นแต่ในกรณี
ที่กฎหมายสหพันธ์กำหนดให้เฉพาะศาลแห่งสหพันธ์เท่านั้นที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี

ถึงแม้ว่าจะเป็นศาลแห่งมลรัฐ แต่ในการพิจารณาพิพากษาคดีนั้น ศาลจะต้องพิจารณาถึงความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายสหรัฐและกฎหมายสหพันธ์ ซึ่งในบางครั้งอาจต้องพิพากษาให้กฎหมายของมลรัฐ หรือรัฐธรรมนูญของมลรัฐ หรือกฎหมายของสหพันธ์ขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาและใช้บังคับมิได้ เนื่องจากรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาคือเป็นกฎหมายสูงสุด บทบัญญัติกฎหมายที่ขัดหรือแย้งจะใช้บังคับมิได้ และผู้พิพากษาทำหน้าที่พิจารณาให้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาด้วย อย่างไรก็ตามบางมลรัฐ เช่น มลรัฐแมริแลนด์ได้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรของมลรัฐเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรในระดับมลรัฐของตนด้วย

เพื่อประโยชน์แห่งงานวิจัยนี้ ในส่วนต่อไปจะได้กล่าวถึงการจัดซื้อพิพาทของภาษีอากรเฉพาะในระดับสหพันธ์ทั้งโดยฝ่ายปกครองหรือ IRS และโดยศาลของสหพันธ์ต่อไป

2. ข้อพิจารณาเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากร

ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรในระดับรัฐบาลกลาง โดยทั่วไปแล้วจะเป็นข้อพิพาทระหว่าง ผู้เสียภาษีอากร²¹ กับ IRS ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐบาลสังกัดกระทรวงการคลังทำหน้าที่รับผิดชอบในการบริหารจัดการงานที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติแห่ง IRC นอกจากร IRS แล้ว ยังมีหน่วยงาน อื่น ๆ ของรัฐบาลที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร เช่น กระทรวงยุติธรรม จะมีบทบาทในการพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ทั้งในส่วนที่เป็นคดีแพ่งทางภาษีอากร และคดีอาญาทางภาษีอากร อย่างไรก็ตาม IRS ถือเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากรมากที่สุด ดังจะเห็นได้จากการที่ IRS มีบทบาทในการกำหนดแสดงรายการเพื่อชำระภาษีอากร คัดเลือกแบบแสดงรายการภาษีอากรเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้อง จัดเก็บภาษีอากร รวมถึงมีบทบาทในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในระดับฝ่ายปกครอง และควบคุมจำนวนคดีภาษีอากรที่จะขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร นอกจากนี้ยังมีบทบาทในการให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรเพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรในด้านการใช้และการตีความบทบัญญัติแห่ง IRC²²

สำหรับขั้นตอนที่จะนำไปสู่การเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร คือ ขั้นตอนการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีอากรซึ่งอยู่บนพื้นฐานของระบบการประเมินภาษีอากรด้วยตนเอง และขั้นตอนการ

²¹ IRC § 7701 (a) (14) and § 7701 (a)(1) ได้ให้คำนิยามของ “ผู้เสียภาษีอากร” ว่าหมายถึง บุคคลหรือหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เช่น บุคคลธรรมดา, ทรัสต์ (trust), กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง (estate), ห้างหุ้นส่วน (partnership) หรือบริษัท (corporation) เป็นต้น

²² Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *Tax Controversies: Practice and Procedure*, Second Edition, (New Jersey: Matthew Bender & Company, Inc., 2002), p. 1.

ตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ซึ่งข้อพิพาทในทางภาษีอากรจะเริ่มต้นขึ้นเมื่อ IRS ได้ทำการสุ่มเลือกแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรขึ้นมาเพื่อทำการตรวจสอบ หรือ IRS พบว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ดังนั้น ในนี้จึงมีสำคัญที่ต้องพิจารณา 2 เรื่อง คือ การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร และการตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ดังจะกล่าวต่อไป

2.1 การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร

ระบบภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา โดยทั่วไปเป็นระบบประเมินตนเอง ผู้เสียภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมีความรู้และความเข้าใจในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง แต่หากพิจารณาถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาแล้วพบว่า มีเนื้อหาที่ค่อนข้างซับซ้อนและเข้าใจยาก ดังนั้น เพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรมีความเข้าใจถึงความหมายและหลักเกณฑ์การปรับใช้บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร กฎหมายจึงกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (Secretary of the Treasury Department) มีอำนาจออกหนังสืออธิบายหรือตีความ IRC (Treasury Decisions or Regulations) และ IRS ยังได้มีการให้บริการตอบข้อหารือ (Ruling) เพื่ออธิบายหรือตีความบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรและการปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวกับข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีด้วย โดยปกติแล้วหากคำอธิบายหรือการตีความของรัฐบาลมีเหตุผลอันสมควร ศาลก็จะพิจารณาตัดสินชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรไปในทางที่สนับสนุนคำอธิบายหรือการตีความกฎหมายภาษีอากรของรัฐบาล

มาตรการในการสร้างความรู้ความเข้าใจให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการปรับใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น เป็นมาตรการที่ช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับความคุ้มครองในสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเรื่องการรับรู้ข้อมูลข่าวสารจากรัฐ นอกจากนี้ยังช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรและ IRS มีความเข้าใจในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่ช่วยลดปัญหาการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร ฉะนั้น ในหัวข้อนี้จึงจะได้อธิบายถึงรายละเอียดเกี่ยวกับการบริการให้ความรู้เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรและการตอบข้อหารือโดย IRS ในประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) คำแนะนำในการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรเบื้องต้น (Tax Return Instructions) ผู้เสียภาษีอากรควรจะต้องดูคำแนะนำในการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรก่อน ถ้าผู้เสียภาษีอากรมีเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือเงินได้ที่มีการเสียภาษีอากรที่ไม่ซับซ้อน ผู้เสียภาษีอากรอาจเข้าใจถึงวิธีการชำระภาษีอากรและกรอกแบบฟอร์มการเสียภาษีอากรได้ด้วยตนเอง คำแนะนำในการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรจัดทำขึ้นโดย IRS เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการกรอกแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร

(2) การให้คำแนะนำด้วยวาจา (Oral Advice) จากเจ้าพนักงานภาษีอากรที่สำนักงานส่วนท้องถิ่น ผู้เสียภาษีอากรที่อ่านคำแนะนำในการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรแล้วไม่เข้าใจเรื่องการกรอกแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรสามารถโทรศัพท์สอบถามหรือเดินทางไปสอบถามด้วยตนเอง ณ สำนักงานท้องถิ่นที่ตนสะดวก

(3) หนังสืออธิบายหรือตีความ (Treasury Decisions or Regulations) บทบัญญัติแห่ง IRC หนังสือนี้เป็นแหล่งข้อมูลหนึ่งที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถค้นคว้าหาความรู้เพื่อใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากรของตน นอกจากนี้ สำนักงานภาษีท้องถิ่นได้อาศัยความรู้จากหนังสือนี้เพื่อใช้ประโยชน์ในการทำหนังสือตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีอากรเฉพาะราย (Determination Letter)

(4) ระเบียบและแนวปฏิบัติของ IRS (Revenue Procedure) ระเบียบและแนวปฏิบัติของ IRS เป็นเรื่องที่ IRS ออกระเบียบหรือแนวปฏิบัติเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรแต่ละเรื่อง ผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องเข้าใจหลักเกณฑ์และเงื่อนไข โดยเฉพาะในเรื่องที่จะทำให้เกิดได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามเงื่อนไขนั้น ๆ มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด

(5) แนววินิจฉัยของ IRS (Revenue Ruling) แนววินิจฉัยของ IRS เป็นแหล่งข้อมูลหนึ่งที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถค้นคว้าหาความรู้เพื่อใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากรของตน แนววินิจฉัยของ IRS ได้รวบรวมมาจากการตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีอากรเฉพาะราย โดยสำนักงานภาษีท้องถิ่นและ IRS ซึ่งมีเนื้อหาที่ IRS เจ้าพนักงาน และผู้เสียภาษีอากรพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นประเด็นสำคัญ โดยเป็นการสรุปจากข้อเท็จจริงที่เหมือนกันและเกิดขึ้นบ่อย อีกทั้งยังมีการให้คำแนะนำในทุก ๆ เรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรอีกด้วย แนววินิจฉัยของ IRS จะมีการตีพิมพ์ลงในวารสารชื่อ The IRS Bulletin เพื่อใช้เป็นข้อมูลและคู่มือสำหรับผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรทุกคนสามารถใช้ประโยชน์จากหนังสือตอบข้อหารือประเภทนี้ได้

(6) การเห็นพ้องและไม่เห็นพ้องของอธิบดี IRS (Commissioner's Acquiescences and Nonacquiescences) ต่อคำพิพากษาของศาล หากอธิบดี IRS มีความเห็นพ้องหรือไม่เห็นพ้องกับคำพิพากษาของศาล อธิบดี IRS จะมีการให้ความเห็นเอาไว้ คำพิพากษาที่อธิบดี IRS มีความเห็นพ้องย่อมเป็นที่มั่นใจได้ว่าผู้เสียภาษีอากรสามารถยึดถือและปฏิบัติตามได้อย่างสะดวกใจ แต่คำพิพากษาใดที่อธิบดี IRS ไม่เห็นพ้อง ผู้เสียภาษีอากรอาจจะต้องมีความระมัดระวังเพราะ IRS อาจจะอ้างว่าคำพิพากษานั้นผูกพันเฉพาะคู่ความไม่รวมถึงผู้เสียภาษีอากรรายอื่น และอาจจะมีการประเมินภาษีอากรเพื่อให้มีคดีขึ้นสู่ศาลอีกได้

(7) การจัดทำหนังสืออธิบายการเสียภาษีอากร (Information Letters) หนังสืออธิบายการเสียภาษีอากรจัดทำขึ้นโดย IRS หรือสำนักงานภาษีท้องถิ่น มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความรู้ทั่วไปแก่ผู้เสียภาษีอากร

เป็นสำคัญ มีสาระเกี่ยวกับการตีความหลักกฎหมายภาษีอากรโดยไม่นำไปปรับกับข้อเท็จจริงใด ๆ และไม่ได้เป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นเพื่อแก้ปัญหาข้อพิพาทภาษีอากรใด ๆ หนังสืออธิบายการเสียภาษีอากรเป็นอีกช่องทางหนึ่งที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถค้นคว้าหาความรู้เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีอากรให้ถูกต้อง

(8) การให้บริการตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีอากรเฉพาะราย (Determination Letter หรือ Letter Rulings) โดยสำนักงานภาษีท้องถิ่น การตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีอากรเฉพาะรายโดยสำนักงานภาษีท้องถิ่นเป็นการตอบข้อหารือที่วางอยู่บนรากฐานของข้อกฎหมายหรือการตีความกฎหมายที่มีความชัดเจนอยู่แล้ว เช่น แนววินิจฉัยของ IRS หนังสืออธิบายหรือตีความ IRC ระเบียบและแนวปฏิบัติของ IRS การเห็นพ้องและไม่เห็นพ้องของอธิบดี IRS ต่อคำพิพากษาของศาลเป็นต้น การตอบข้อหารือนี้ต้องเป็นไปตามกฎหมายหรือบรรทัดฐาน IRS ที่วางหลักไว้เท่านั้น เนื่องจากมีสำนักงานภาษีท้องถิ่นอยู่เป็นจำนวนมาก การให้ข้อหารือที่ตั้งอยู่บนกฎเกณฑ์ที่มีอยู่แล้ว จึงทำให้ข้อหารือนี้เป็นเอกภาพ หากให้อิสระแก่สำนักงานภาษีท้องถิ่นในการตีความกฎหมายภาษีอากรมากเกินไป ย่อมอาจก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องกันได้

(9) การให้บริการตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีอากรเฉพาะราย (Private Letter Rulings / Letter Rulings) โดย IRS หนังสือตอบข้อหารือประเภทนี้เหมาะกับผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการคำยืนยันล่วงหน้าเกี่ยวกับการกระทำที่จะเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจของตน โดยเฉพาะในกรณีที่มีปัญหาภาษีอากรค่อนข้างซับซ้อน หนังสือตอบข้อหารือแต่ละฉบับจะมีสาระสำคัญที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย ผลบังคับใช้ของหนังสือตอบข้อหารือนี้มีผลบังคับใช้ไปจนถึงเวลาที่ IRS เพิกถอนหรือแก้ไขให้เป็นอย่างอื่นทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่เปลี่ยนไป อย่างไรก็ตามหนังสือตอบข้อหารือประเภทนี้มีข้อเสีย คือ IRS ใช้เวลานานในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือ ดังนั้น หากต้องการความรวดเร็ว ในกรณีมีปัญหาภาษีอากรไม่ซับซ้อนผู้เสียภาษีอากรควรขอเป็นหนังสืออธิบายการเสียภาษีอากร หรือหนังสือตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีอากรเฉพาะรายโดยสำนักงานภาษีท้องถิ่นแทน

(10) งานวิจัยทางภาษีอากร (Tax Research Services) เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอและมีผู้อธิบายเกี่ยวกับกฎหมายที่แก้ไขใหม่นั้นตรงกันหรือต่างกันบ้าง ดังนั้นผู้มีอาชีพทนายความทางภาษีอากรและสำนักงานจัดทำบัญชีจึงนิยมหาความรู้จากงานวิจัยทางภาษีอากรที่นิยมใช้กันโดยทั่วไปมีกมาจก 3 บริษัทคือ Commerce Clearing House (CCH), Prentice Hall (P-H) และ Research Institute of America (RIA) งานวิจัยทางภาษีอากรของแต่ละบริษัทจะมีวิธีจัดสารบัญ หมวดหมู่ เนื้อหา คุณค่าและจุดเน้นแตกต่างกัน

สำหรับผู้เสียภาษีอากรไม่ว่าบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีเงินได้หรือกำไรมากและ การเสียภาษีอากรมีความซับซ้อน ผู้เสียภาษีอากรมักนิยมใช้บริการสำนักงานกฎหมายหรือสำนักงานบัญชี เพื่อให้คำแนะนำหรือช่วยเหลือในการเสียภาษีอากรให้เป็นไปอย่างถูกต้องและประหยัด โดยปกติแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องคำนวณภาษีและเสียภาษีเงินได้ตามแบบแสดงรายการที่ IRS กำหนด อย่างเช่นใน กรณีบุคคลธรรมดาจะใช้แบบ 1040A หรือแบบ 1040 อย่างใดอย่างหนึ่ง รายการที่ต้องยื่นตามแบบ Form 1040 นี้ขึ้นอยู่กับแหล่งเงินได้ของผู้เสียภาษีอากรและการหักค่าใช้จ่ายซึ่งมีลักษณะเป็นการเฉพาะรายของแต่ละบุคคล

2.2 การตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรของตนแล้ว IRS จะทำการสุ่มเลือกแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรบางส่วนเพื่อตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งมีกระบวนการดังต่อไปนี้

(1) หลักเกณฑ์ในการคัดเลือกแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร

ข้อพิพาทในทางภาษีอากรจะเริ่มต้นเมื่อ IRS ได้มีการคัดเลือกแบบแสดงรายการขึ้นมาเพื่อทำการตรวจสอบ หรือ IRS พบว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ดังนั้น หากแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรใดมิได้ถูกคัดเลือกขึ้นมาเพื่อทำการตรวจสอบก็จะมีไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ อย่างไรก็ตาม ในการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรนั้น IRS ไม่สามารถที่จะทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรได้ทุกราย จึงใช้วิธีสุ่มหรือคัดเลือกแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรบางส่วนเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องเท่านั้น โดย IRS จะมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการในการคัดเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำการตรวจสอบหลายวิธี ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นการสุ่มเลือกแบบแสดงรายการด้วยระบบคอมพิวเตอร์ แต่ในบางกรณีหากข้อมูลในแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรไม่สอดคล้องกับข้อมูลในเอกสารของบุคคลที่สาม แบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรก็อาจถูกเลือกขึ้นมาเพื่อทำการตรวจสอบหรือในกรณีที่ IRS ได้รับข้อมูลจากแหล่งข้อมูลอื่น ๆ ว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรหรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องก็อาจมีการเลือกแบบแสดงรายการดังกล่าวขึ้นมาเพื่อทำการตรวจสอบในการสุ่มเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำการตรวจสอบ อาจแบ่งเป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้²³

²³ Internal Revenue Service, "Examination of Returns, and Claims for Refund," pp. 2-3, retrieved May 10, 2008, from <http://www.irs.gov>

(1.1) การคัดเลือกโดยคอมพิวเตอร์ (Computer Scoring)

การคัดเลือกโดยคอมพิวเตอร์เป็นวิธีที่ใช้มากที่สุดในการตรวจสอบแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร คือการสุ่มเลือกโดยใช้ระบบคอมพิวเตอร์ที่เรียกว่า ดีไอเอฟ (DIF : Discriminant Inventory Function) ซึ่งระบบคอมพิวเตอร์ดังกล่าวจะทำหน้าที่วิเคราะห์และเลือกแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรที่มีความแตกต่างไปจากข้อมูลที่เคยบันทึกเอาไว้ หรือเป็นไปตามโปรแกรมที่ตั้งเอาไว้ แบบแสดงรายการชำระภาษีอากรนั้นก็จะถูกคัดเลือกรออกมาเพื่อการตรวจสอบหรือประเมินภาษีอากร

(1.2) การได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สาม

แบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรอาจถูกเลือกขึ้นมาเพื่อทำการตรวจได้ หากเจ้าพนักงานภาษีอากร พบว่าข้อมูลตามเอกสารของบุคคลที่สาม เช่น ข้อมูลในแบบ 1099 หรือข้อมูลในแบบ W-2 ของบุคคลที่สาม ไม่ตรงกับข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรได้แจ้งไว้ในแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร

(1.3) การได้รับข้อมูลจากแหล่งข้อมูลอื่น ๆ

นอกจากนี้แบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรยังอาจถูกเลือกขึ้นมาเพื่อทำการตรวจสอบได้ในกรณีที่ IRS ได้รับข้อมูลจากแหล่งข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรหรือมีการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งข้อมูลในลักษณะดังกล่าวอาจได้มาจากแหล่งต่าง ๆ หลายแหล่งด้วยกัน เช่น ข้อมูลจากหนังสือพิมพ์ ข้อมูลจากบุคคลทั่วไป (individuals) เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้จะถูกทำการตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือ ก่อนที่จะมีการนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบหรือประเมินภาษีอากรต่อไป

ในกรณีที่ IRS จะดำเนินการติดต่อกับบุคคลภายนอกเพื่อสอบถามข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร IRS ต้องดำเนินการแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบล่วงหน้าภายในระยะเวลาพอสมควรก่อนที่จะทำการติดต่อไปยังบุคคลภายนอก ซึ่งบุคคลภายนอกที่ IRS อาจทำการติดต่อเพื่อขอข้อมูล เช่น เพื่อนบ้านของผู้เสียภาษีอากร ธนาคาร นายจ้าง หรือลูกจ้างของผู้เสียภาษีอากร เป็นต้น

(2) รูปแบบในการตรวจสอบภาษีอากร

โดยทั่วไปการตรวจสอบแบบแสดงรายการเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีอากร ซึ่งสังกัดแผนกตรวจสอบ (Examination Division) ของสำนักงานภาษีท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่น รูปแบบการตรวจสอบแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบ คือ การตรวจสอบผ่านทางไปรษณีย์ (Correspondence Examination) การตรวจสอบ ณ สำนักงาน (Office Examination) และ การลงพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบ (Field Examination)

(2.1) การตรวจสอบผ่านทางไปรษณีย์ (Correspondence Examination)

เป็นการตรวจสอบแบบการชำระภาษีอากรผ่านทางจดหมาย เนื้อหาที่ถูกตรวจสอบมักเป็นเรื่องที่ไม่ซับซ้อน หรือเป็นเรื่องที่ต้องได้รับการแก้ไขเพียงเล็กน้อย ในปัจจุบัน IRS ใช้การคัดเลือกผู้เสียภาษีอากรเข้าสู่วิธีการตรวจสอบประเภทนี้โดยใช้ระบบคอมพิวเตอร์ดีไอเอฟ ตัวอย่างเรื่องที่ได้รับการตรวจสอบ ได้แก่ เรื่องความผิดพลาดของตัวเลขที่เกิดจากการคำนวณ ความไม่สอดคล้องของรายได้และข้อมูลอื่น ๆ ที่ได้รับจากแบบการชำระภาษีอากร แบบการชำระภาษีอากรที่ไม่ได้ลงลายมือชื่อกำกับ เป็นต้น ในบางกรณีผู้เสียภาษีอากรอาจถูกถามเพื่อให้ชี้แจงความถูกต้องในการหักค่าลดหย่อน การขอยกเว้นภาษีอากร การใช้เครดิตภาษี โดยทั้งหมดนี้ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องชี้แจงผ่านทางจดหมายในระยะเวลาที่กำหนด และระบุไว้โดยปกติคือสามสิบวัน ในบางกรณี ถ้าเจ้าหน้าที่ตรวจสอบเห็นสมควรทำการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้เสียภาษีอากรอาจถูกเรียกมาที่สำนักงานเพื่อทำการตรวจสอบต่อไป

(2.2) การตรวจสอบ ณ สำนักงาน (Office Examination)

เป็นการตรวจสอบแบบการชำระภาษีอากรที่สำนักงานสรรพากรในท้องที่ เรื่องที่ทำการตรวจสอบส่วนใหญ่เป็นเรื่องที่ต้องการให้ผู้เสียภาษีอากรชี้แจงรายละเอียด เช่น การหักค่าใช้จ่าย การขอยกเว้นภาษีอากร และการขอเครดิตภาษี ในการเรียกพบเพื่อทำการตรวจสอบดังกล่าว เจ้าหน้าที่งานภาษีอากรจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบล่วงหน้าในประเด็นที่ต้องการสอบถาม เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรจัดเตรียมเอกสาร หรือข้อมูลต่าง ๆ เพื่อชี้แจง หลังจากเจ้าหน้าที่งานภาษีอากรรับฟังการชี้แจงของผู้เสียภาษีอากรแล้ว เจ้าหน้าที่อาจยุติเรื่องและเขียนรายงานสรุปการตรวจสอบได้ หรือบางกรณีเจ้าหน้าที่งานภาษีอากรต้องการข้อมูลเพิ่มเติมอย่างละเอียด จะทำการออกตรวจสอบที่บ้านหรือสถานประกอบการของผู้เสียภาษีอากรต่อไป

(2.3) การลงพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบ (Field Examination)

เป็นการตรวจสอบแบบชำระภาษีอากรที่ค่อนข้างซับซ้อน โดยปกติแล้วการตรวจสอบประเภทนี้จะปฏิบัติกับผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้สูงทั้งในกรณีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และจะทำการตรวจสอบที่บ้านหรือสถานประกอบการของผู้เสียภาษีอากร นอกจากการตรวจสอบการยื่นแบบการชำระภาษีอากรทั้งปีแล้ว เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะตรวจสอบบัญชีของผู้เสียภาษีอากรอย่างละเอียดด้วย ในการออกตรวจนั้นเจ้าหน้าที่จะจัดทีมออกตรวจเฉพาะซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่งานภาษีอากรที่มีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ โดยเฉพาะในเรื่องการตรวจสอบบัญชีรวมทั้งมีประสบการณ์มากกว่าเจ้าหน้าที่งานภาษีอากรทั่วไป เนื่องจากได้รับการฝึกฝนเรื่องการตรวจสอบเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับการปกปิดรายได้มาเป็นอย่างดี ในการออกตรวจที่บ้าน หรือ สถานประกอบการเจ้าหน้าที่จะไม่แจ้งประเด็นที่ต้องการตรวจสอบให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ

ก่อน อาจบอกให้ทราบเพียงปีภาษีที่ต้องการตรวจสอบเท่านั้น ดังนั้น การเข้าตรวจสอบที่บ้านหรือสถานประกอบการดังกล่าวทำให้เจ้าหน้าที่มีโอกาสสูงที่จะพบข้อมูลใหม่จากผู้เสียภาษีอากร

ในการตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบประเภทใด จะใช้มูลเหตุจากแบบชำระภาษีอากร เพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงและข้อขัดแย้งทางกฎหมาย ซึ่งในทางปฏิบัติแล้ว เจ้าพนักงานภาษีอากรจะทำการคัดเลือกประเด็นเพื่อตรวจสอบที่สำคัญสืบเนื่องจากการตรวจสอบขั้นพื้นฐานเพียง 2-3 ประเด็นเท่านั้น เช่น ในกรณีการตรวจสอบ ณ สำนักงาน (Office Examination) เจ้าหน้าที่จะเลือกประเด็นสำคัญในเรื่องที่เกี่ยวกับการหักลดหย่อนค่าใช้จ่าย เงินบริจาค และค่าใช้จ่ายในการเดินทางและการบันเทิง ในกรณีของการลงพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบ เรื่องที่ถูกตรวจสอบมักจะเป็นจำนวนเงินฝากในธนาคาร วิธีการทางบัญชี รายได้และรายจ่ายที่ได้รับจากการขายหรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ เป็นต้น

นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้ร่วมค้า คือมีบริษัทย่อยทำการค้าร่วมกันในรูปของเครือข่ายกิจการและมีสาขาอยู่หลายแห่งทั่วประเทศ IRS มีการจัดตั้งวิธีการตรวจสอบพิเศษ ที่เรียกว่า “การตรวจสอบโดยผู้เชี่ยวชาญโดยเฉพาะ” (Specialized Audit) ขึ้น ทั้งนี้เพื่อการตรวจสอบผู้เสียภาษีอากรที่เป็นมีประสิทธิภาพและมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์มากกว่า 250 ล้านดอลลาร์สหรัฐ IRS มีการจัดตั้ง “Coordinated Examination Program / CEP” หรืออีกชื่อหนึ่งคือ “Large Case Program” นิติบุคคลที่ถูกจัดให้อยู่ในโปรแกรมนี้อาจได้รับการตรวจสอบผ่านศูนย์ตรวจสอบศูนย์เดียว คือไม่มีการตรวจสอบแยกย่อยเป็นรายสาขา

(3) การตั้งตัวแทน

ตลอดเวลาที่มีการตรวจสอบ ผู้เสียภาษีอากรสามารถติดต่อเจ้าพนักงานภาษีอากรด้วยตัวเอง หรือตั้งตัวแทนไปทำการติดต่อกับเจ้าพนักงานภาษีอากรได้ ถ้าผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรร่วมกัน (สามี-ภรรยา) ทั้งคู่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือคู่สมรสหรือทั้งคู่สามารถไปพบเจ้าพนักงานภาษีอากรได้

ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับตัวแทน สามารถติดต่อพูดคุยกันได้ทำนองเดียวกับทนายความ ตัวแทนที่มีความรู้ความสามารถทางภาษีอากรอาจให้คำแนะนำ หรือให้คำปรึกษาแก่ผู้เสียภาษีอากรได้เหมือนทนายความ ก่อนที่ผู้เสียภาษีอากรจะให้ถ้อยคำกับเจ้าพนักงานภาษีอากร

หลักการคุ้มครองในความลับที่ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้แต่งตั้งทนายความ จะถูกนำมาใช้กับการติดต่อให้คำแนะนำระหว่างตัวแทนกับผู้เสียภาษีอากรด้วย กล่าวคือการปรึกษาระหว่างตัวแทนและผู้เสียภาษีอากรก็จะได้รับการคุ้มครองความลับในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีอากรด้วย เช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีที่มิประเด็นเรื่องความผิดอาญาทางภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้อง

การให้คำแนะนำของทนายหรือตัวแทนก็จะไม่ถือเป็นความลับ หรือกรณีเป็นการติดต่อกันเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างทนายความ ที่ปรึกษา หรือตัวแทนกับผู้เสียภาษีอากรในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีอากร หรือการหลบหลีกภาษีอากร การกระทำดังกล่าวจะไม่ได้ได้รับความคุ้มครองให้เป็นความลับ ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องนำข้อมูลมาแสดงต่อเจ้าพนักงานภาษีอากรหากเจ้าพนักงานภาษีอากรร้องขอ

(4) การบันทึกเสียง

ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำการบันทึกเสียงการสนทนาในขั้นตอนการให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานภาษีอากร ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องแสดงความประสงค์เป็นลายลักษณ์อักษรล่วงหน้า 10 วัน และนำอุปกรณ์ต่าง ๆ มาเอง

ทาง IRS ก็สามารถทำการบันทึกเสียงการให้ถ้อยคำได้เช่นเดียวกัน โดยผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการแจ้งก่อนล่วงหน้า 10 วัน และผู้เสียภาษีอากรสามารถขอสำเนาจากเจ้าพนักงานภาษีอากรได้โดยเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเอง

(5) การตรวจสอบที่นำไปสู่ข้อพิพาททางภาษีอากร

การตรวจสอบของเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นจุดเริ่มต้นที่นำไปสู่ข้อพิพาททางภาษีอากร กล่าวคือ เมื่อการตรวจสอบสิ้นสุดลงหาก IRS กับผู้เสียภาษีอากรสามารถตกลงกันได้หรือมีความเห็นสอดคล้องกัน ในจำนวนภาระภาษี การตรวจสอบกรณีดังกล่าวก็จะสิ้นสุดลง โดยภาระภาษีอาจไม่มีการเปลี่ยนแปลง หรืออาจมีการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม หรืออาจมีการคืนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระไว้เกิน อย่างไรก็ตาม หาก IRS กับผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถตกลงกันได้หรือมีความเห็นไม่สอดคล้องกัน ในจำนวน ภาระภาษี การตรวจสอบในกรณีดังกล่าวก็จะเป็นข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่จะนำไปสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อไป ซึ่งอาจเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครอง หรือกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาลแล้วแต่กรณีต่อไป

เมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรทำการตรวจสอบเสร็จสิ้น ก็จะมีการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ (Revenue Agent's Report) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นตรงกันเกี่ยวกับจำนวนภาระภาษีและสามารถทำข้อตกลงกันได้ รายงานฉบับดังกล่าวจะมีผลเป็นข้อสรุปของข้อตกลงซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงลักษณะของข้อตกลงและเหตุผลในการทำข้อตกลง รวมทั้งแจ้งให้ทราบถึงจำนวนภาระภาษีที่คำนวณได้ โดยผู้เสียภาษีอากรที่เห็นด้วยกับข้อตกลงดังกล่าวจะต้องลงนามในแบบฟอร์มของ IRS หมายเลข 870 การตรวจสอบในกรณีดังกล่าวก็จะสิ้นสุดลง โดยภาระภาษีของผู้เสียภาษีอากรอาจไม่มีการเปลี่ยนแปลง หรืออาจมีการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม หรืออาจมีการคืนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระเกินไป แล้วแต่กรณี แต่หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงาน

ภาษีอากรมีความเห็นไม่ตรงกันเกี่ยวกับจำนวนภาระภาษีทำให้ไม่สามารถทำข้อตกลงกันได้ รายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการก็จะมีผลเป็นสรุปผลการตรวจสอบเพื่อใช้ในการพิจารณาของฝ่ายปกครองในระดับที่สูงขึ้นไป โดยเนื้อหาของรายงานฉบับดังกล่าวจะประกอบด้วยข้อโต้แย้งต่าง ๆ ข้อเสนอเกี่ยวกับข้อตกลงและเหตุผลที่ปฏิเสธข้อตกลงดังกล่าว ข้อเท็จจริงทั้งหมด เอกสารและลำดับเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกรณีดังกล่าว และบทสรุปความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีอากรต่อกรณีดังกล่าว และในกรณีผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกัน การตรวจสอบในกรณีดังกล่าวก็จะเกิดเป็นข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่จะนำไปสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อไป²⁴

(6) หน่วยงานให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรของ IRS (The Taxpayer Advocate Division)

หน่วยงานให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรนี้เป็นหน่วยงานอิสระสังกัด IRS มีหน้าที่ให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษีอากรในด้านต่าง ๆ รวมทั้งกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับความเดือดร้อนจากผลของการกระทำทางปกครองตามกฎหมายภาษีอากร

นอกจากนี้สหรัฐอเมริกาได้มีการจัดตั้งหน่วยงานอื่นที่ให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจากการกระทำอันไม่ชอบธรรมของเจ้าพนักงานภาษีอากรหรือกระทรวงการคลัง เช่น ผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภา (Ombudsman) ให้ความช่วยเหลือผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กและกิจการทางการเกษตร และคณะกรรมการยุติธรรมของรัฐที่ตั้งขึ้นมาเพื่อรับคำร้องเรียนจากผู้ประกอบการกิจการขนาดเล็กในเรื่องการกระทำทางกฎหมายของเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งรวมถึงเจ้าพนักงานภาษีอากรด้วย ในแต่ละปีผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภาจะทำการประเมินการกระทำทางกฎหมายของเจ้าหน้าที่ของรัฐและประเมินความรับผิดชอบที่มีต่อกิจการขนาดเล็ก

3. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ภายหลังจากการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันและไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรจะส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน (Preliminary Notice of Deficiency or 30-day Letter) ซึ่งเป็นหนังสือที่แจ้งถึงจำนวนภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง และหนังสือดังกล่าวจะถูกส่งไปยังผู้เสียภาษีอากรพร้อมกับสำเนารายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้²⁵

²⁴ Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, and Ronald B. Rubin, *Tax Procedure and Tax Fraud*, 2nd Edition, (Minnesota: West, 1987), pp. 59-60, 62.

²⁵ *Ibid*, pp. 69-70; Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *supra* note 22, pp. 168-187.

1) อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Division) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าสามารถที่จะระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวโดยฝ่ายปกครองได้ ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับจากวันออกหนังสือแจ้งการประเมิน โดยการยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากร (เฉพาะในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือ) เพื่อให้มีการประชุมร่วมกับแผนกพิจารณาอุทธรณ์

2) ดำเนินการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามจำนวนที่ได้รับแจ้ง แม้ว่าขั้นตอนภายหลังการตรวจสอบผู้เสียภาษีอากรอาจไม่เห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากรเพิ่มเติมตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากร แต่ต่อมาเมื่อมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน ผู้เสียภาษีอากรอาจพิจารณาทบทวนจำนวนภาษีเพิ่มเติมตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากรใหม่ ซึ่งในขั้นตอนนี้หากผู้เสียภาษีอากรเห็นด้วยกับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีอากรตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากร ก็สามารถเลือกที่จะชำระภาษีอากรเพิ่มเติมได้ กรณีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีอากรจะลงลายมือชื่อในแบบฟอร์มของ IRS หมายเลข 870 เช่นเดียวกับกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ตกลงชำระภาษีอากรเพิ่มเติมภายหลังการตรวจสอบที่ไม่มีการออกหนังสือแจ้งการประเมิน²⁶

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกดำเนินการชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่ได้รับแจ้งจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรหมดสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะดำเนินการเพื่อขอคืนภาษีอากร โดยในเบื้องต้นผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ ได้ยื่นเรียกร้อง หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธินำคดีเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลาง (United States District Court) หรือศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ แต่สิทธิในการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรจะสิ้นสุดลงหากพ้นระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร

3) ดำเนินการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมบางส่วน ผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกที่จะดำเนินการชำระภาษีเพิ่มเติมบางส่วนเพื่อมิให้ต้องเสียดอกเบี้ยสูงขึ้น การที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมเต็มจำนวนเนื่องจากยังประสงค์ที่จะดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองหรือยังประสงค์ที่จะใช้สิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตาม การชำระภาษีอากรเพิ่มเติมบางส่วนอาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสิทธิในการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ต่อเมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน

²⁶ Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *supra* note 22, p. 184.

(Statutory Notice of Deficiency or 90-day Letter) และต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีภายใน 90 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว ดังนั้นหาก IRS พอใจและยอมรับจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระเพิ่มเติม IRS ก็จะไม่ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร

4) ไม่ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะเพิกเฉยไม่ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน IRS จะส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน หนังสือดังกล่าวจะแจ้งถึงจำนวนภาษีอากรที่ IRS เห็นว่าผู้เสียภาษีอากรต้องชำระ และหนังสือดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วัน นับถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว เพื่อให้ศาลเป็นผู้พิจารณาและกำหนดภาระภาษี อย่างไรก็ตาม ในทางข้อเท็จจริงเมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่ากรฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรเป็นแนวทางที่เหมาะสมที่สุด ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน และขอให้ IRS ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันทันที โดยไม่ต้องรอให้พ้นเงื่อนเวลา 30 วันก็ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้รวดเร็วขึ้น

การดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันของ IRS มีความสำคัญมาก เนื่องจากเป็นองค์ประกอบของการประเมินภาษีอากรในส่วนที่ยังชำระไม่ครบถ้วน²⁷ (Deficiency Assessments) หากผู้เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการอุทธรณ์ หรือฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลาดังกล่าว IRS จะทำการประเมินภาษีอากร และส่งหนังสือเพื่อแจ้งและสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการชำระหนี้ภาษีอากรค้างชำระ (Notice and Demand for Payment) ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้มีการประเมินภาษีอากร ซึ่งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินดังกล่าวจะถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้างชำระ หากผู้เสียภาษีอากรปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรที่ค้างชำระภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว IRS ก็จะมีอำนาจยึดทรัพย์ของผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรทั้งในส่วนสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ และก่อนที่จะดำเนินการยึดทรัพย์ IRS จะส่งหนังสือแจ้งเพื่อทำการยึดทรัพย์ (Pre-levy Notice) ไปยังผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรยังคงปฏิเสธที่จะชำระหนี้ภาษีอากร IRS จึงจะสามารถดำเนินการยึดทรัพย์ของผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรค้างชำระได้

²⁷ การประเมินภาษีแบ่งได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ (1) Summary Assessments (2) Deficiency Assessments (3) Jeopardy Assessments (4) Termination Assessments อนึ่ง การประเมินภาษีอากร (Assessment of Tax) ในที่นี้หมายถึงการที่กรมสรรพากรทำการกำหนดหรือบันทึกจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระเพิ่มเติมอย่างเป็นทางการ เสมือนเป็นการกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีค้างชำระ (see I.R.S. section 6203; Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *supra* note 22, p. 227-230).

จากกรณีดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าภายหลังการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรอันเนื่องมาจากการที่ผู้เสียภาษีอากร และเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ ผู้เสียภาษีอากรมีทางเลือกที่จะนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทได้ 2 แนวทางหลัก คือ (1) กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครอง และ (2) กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาลแล้ว ฉะนั้นในหัวข้อนี้จะได้อธิบายถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งสองกรณีดังกล่าว ตามลำดับดังนี้

3.1 กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครอง

(1) บทบาทและหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Division)

หน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครอง คือ แผนกพิจารณาอุทธรณ์ กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันและไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากร ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือดังกล่าว แผนกพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่พิจารณาแทนทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากร และเจรจากับผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีอากร เพื่อนำไปสู่การระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากร อย่างไรก็ตามกฎหมายมิได้มีการกำหนดระยะเวลา ในการพิจารณาอุทธรณ์ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่โดยทั่วไปแล้วจะใช้ระยะเวลาประมาณ 90 วันนับแต่วันที่ ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์ คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Office) และการทำหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ต้องอยู่บนพื้นฐานของความเป็นธรรมและไม่เข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ด้านความเป็นธรรมและความเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ จึงได้มีการกำหนดให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระจาก IRS แม้ว่ายังจะมีฐานะเป็นหน่วยงานในสังกัด IRS ก็ตาม

หากพิจารณาข้อมูลทางสถิติจะพบว่าแผนกพิจารณาอุทธรณ์มีบทบาทอย่างมากในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ตามรายงานสถิติของสำนักงานการบัญชีของรัฐบาลสหรัฐอเมริกา (General Accounting Office) ข้อพิพาทในทางภาษีอากรกว่าร้อยละ 85 สามารถยุติลงได้ในชั้นของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกับแผนกพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถทำการตกลงกันได้ ผู้เสียภาษีอากรยังมีสิทธิที่จะเลือกฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือเลือกดำเนินกระบวนการเพื่อขอคืนภาษีอากรทางใดทางหนึ่งก็ได้

(2) วิธีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร²⁸

ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรต้องทำการร้องขอเพื่อให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งวิธีการในการร้องขอนั้นจะขึ้นอยู่กับจำนวนภาษีอากร ซึ่งเป็นข้อพิพาทกัน โดยอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

(2.1) ในกรณีที่จำนวนภาษีอากรซึ่งเป็นข้อพิพาทมีจำนวนเกินกว่า 25,000 ดอลลาร์สหรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากรอย่างเป็นทางการภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน อย่างไรก็ตาม IRS มีอำนาจในการอนุญาตให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวได้

ในส่วนของการจัดทำหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากรอย่างเป็นทางการ มิได้มีการกำหนดแบบฟอร์มไว้เป็นการเฉพาะ แต่โดยทั่วไปแล้วในหนังสือดังกล่าวจะมีการระบุถึงข้อมูลต่าง ๆ เช่น ข้อมูลต่อไปนี้

- 1) ชื่อ ที่อยู่ และหมายเลขโทรศัพท์ ของผู้เสียภาษีอากร เนื้อหาหรือข้อความที่แสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีอากรต้องการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร
- 2) ลำเนาหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน (หรือวันที่ซึ่งลงในหนังสือดังกล่าว)
- 3) จำนวนภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยทั้งจำนวนหรือบางส่วน และปีภาษีที่เกี่ยวข้อง
- 4) ประเด็นปัญหาที่ผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยและต้องการโต้แย้ง พร้อมกับข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่จะเหตุผลสนับสนุนข้อโต้แย้ง
- 5) ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- 6) ลายมือชื่อของผู้เสียภาษีอากร

(2.2) ในกรณีที่จำนวนภาษีซึ่งเป็นข้อพิพาทเป็นจำนวนเท่ากับ 25,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือต่ำกว่า ผู้เสียภาษีอากรไม่จำเป็นต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากรอย่างเป็นทางการ ฉะนั้น ในการร้องขอเพื่อให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรอาจยื่นจดหมายหรือหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบไม่เป็นทางการ) ไปยังแผนกพิจารณาอุทธรณ์ หรืออาจเขียนคัดค้านการประเมินภาษีอากรไว้ในท้ายหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อ ฝ่ายปกครองภายใน 30 วันที่ได้รับมา และส่งหนังสือดังกล่าวคืนกลับไป นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์โดยการร้องขอทางโทรศัพท์ก็ได้

²⁸ Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *supra* note 22, pp. 186-188.

(3) ข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของแผนกพิจารณาอุทธรณ์

(3.1) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการคัดค้านการประเมินภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน หากผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร โดยได้ยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากร คำคัดค้านดังกล่าวจะถูกส่งไปยังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ หน่วยงานดังกล่าวก็จะเข้ามามีส่วนร่วมในการเจรจาเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากร แต่หากผู้เสียภาษีอากรไม่คัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภาษีอากร และไม่ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ส่งหนังสือดังกล่าว IRS ก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งเป็นหนังสือที่ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ และแม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรโดยตรงโดยไม่ผ่านกระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรก็ตาม ในระหว่างที่คดีรอการพิจารณาของศาลภาษีอากรผู้เสียภาษีอากรก็ยังคงมีสิทธิที่จะกลับมาใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองได้ โดยจะมีการนำข้อพิพาทดังกล่าวกลับมาพิจารณาโดยแผนกพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ก็มีความเป็นไปได้ที่ข้อพิพาทดังกล่าวจะยุติลงในชั้นของฝ่ายปกครองก่อนที่จะถึงวันที่ศาลนัดพิจารณาข้อพิพาทดังกล่าว

จากกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวข้างต้นจึงอาจแบ่งข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ ได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ คือ (1) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรหรือคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ตามที่ได้รับแจ้งในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน ข้อพิพาทประเภทนี้เรียกว่าข้อพิพาทซึ่งยังมิได้มีการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร (Nondocketed Cases) และ (2) ในกรณีที่มีการนำข้อพิพาทซึ่งได้มีการยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรแล้วแต่อยู่ในระหว่างรอการพิจารณา กลับมาสู่กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์โดยฝ่ายปกครอง ข้อพิพาทประเภทนี้เรียกว่าข้อพิพาทซึ่งอยู่ระหว่างรอการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร (Docketed Cases)²⁹

ในกรณีข้อพิพาทซึ่งยังมิได้มีการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร ผู้ที่มีอำนาจในการดำเนินการกระบวนการระงับข้อพิพาท คือแผนกพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น แต่สำหรับการดำเนินการกระบวนการระงับข้อพิพาทในกรณีข้อพิพาทซึ่งอยู่ระหว่างรอการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร อำนาจในการดำเนินการกระบวนการเพื่อระงับข้อพิพาทดังกล่าวจะแบ่งออกเป็นสองส่วนระหว่างอำนาจในการดำเนินการของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ กับ อำนาจของทนายความหรือตัวแทนของ IRS (IRS Attorney) ที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทดังกล่าว กล่าวคือ ในกรณีที่นำข้อพิพาทดังกล่าวกลับมาสู่

²⁹ Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *supra* note 22, pp. 196-197.

กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองเพื่อหาทางยุติข้อพิพาท อำนาจในการดำเนินการขั้นตอนดังกล่าวจะเป็นอำนาจของแผนกพิจารณาอุทธรณ์เพียงฝ่ายเดียว จนกระทั่งถึงขั้นตอนหรือเวลาที่แผนกพิจารณาอุทธรณ์ต้องส่งข้อพิพาทดังกล่าวคืนกลับไปยังสำนักงานกฎหมายของ IRS (IRS Counsel) ซึ่งโดยปกติแล้วแผนกพิจารณาอุทธรณ์ต้องส่งข้อพิพาทดังกล่าวคืนให้กับทนายความหรือตัวแทนของ IRS เมื่อเป็นที่แน่ชัดว่าไม่สามารถที่จะดำเนินการใด ๆ ที่จะนำไปสู่การยุติข้อพิพาทได้ หรือเมื่อถึงกำหนดวันที่ศาลนัดพิจารณาคดี ตามที่ได้มีการนำข้อพิพาทดังกล่าวไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรไว้แล้ว และเมื่อได้รับคืนข้อพิพาทดังกล่าวแล้วอำนาจในการดำเนินกระบวนการเพื่อระงับข้อพิพาทดังกล่าวก็จะเป็นของสำนักงานกฎหมายของ IRS

สำหรับในกรณีที่การดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองไม่สามารถที่จะยุติข้อพิพาททางภาษีอากรได้ หากข้อพิพาทดังกล่าวเป็นข้อพิพาทซึ่งยังมิได้มีการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร IRS ก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน แต่หากข้อพิพาทดังกล่าวเป็นข้อพิพาทซึ่งอยู่ระหว่างรอการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร ก็จะนำข้อพิพาทดังกล่าวกลับเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลต่อไป

(3.2) ข้อพิพาทกรณีอื่น ๆ ที่มีใช้การคัดค้านการประเมินภาษีอากร

นอกจากการอุทธรณ์การประเมินภาษีเพื่อโต้แย้งหรือคัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภาษีอากรแล้ว กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกายังให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์เพื่อโต้แย้งคัดค้านในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากเรื่องการประเมินภาษีอีกด้วย คือ สิทธิในการอุทธรณ์เกี่ยวกับการบังคับชำระยอดอาชญากรรมของเงินของผู้เสียภาษีอากร (Collection Appeal Rights) ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณีหลัก ได้แก่ Collection Due Process (CDP) และ Collection Appeals Program (CAP)³⁰

นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรยังสามารถร้องเรียนในเรื่องเกี่ยวกับความล่าช้าในการทำงานของเจ้าพนักงานภาษีอากร ปัญหาในการจัดส่งเอกสาร ปัญหาเรื่องค่าใช้จ่าย ค่าธรรมเนียม และวิธีปฏิบัติของเจ้าพนักงานภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจผ่านทาง Taxpayer Assistance Order / TAO ซึ่งเปรียบเสมือนหน่วยรับเรื่องราวร้องทุกข์และไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเบื้องต้น

IRS ยังได้มีการจัดตั้งศูนย์บริการตอบรับข้อมูลทางโทรศัพท์ (Call Center) ตลอด 24 ชั่วโมงด้วย เพื่อบริการข้อพิพาทอย่างทันท่วงที และอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีอากรที่อาจมีข้อสงสัยหรือ

³⁰ Internal Revenue Service, "Collection Appeal Rights," retrieved July 7, 2008, from <http://www.irs.gov>, pp. 1-4.

ปัญหาในกระบวนการใดกระบวนการหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับ IRS ไม่ว่าจะเป็นปัญหาเกี่ยวกับหน่วยงานจัดซื้อพิพาททั้งจากภายใน IRS หรือจากหน่วยงานภายนอก

3.2 กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาล

เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับของพิพาทโดยศาลได้ โดยการฟ้องร้องคดีต่อศาลซึ่งอาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของ IRS หรืออาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ต้องการฟ้องร้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของ IRS ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำได้โดยยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะได้รับหนังสือดังกล่าวเมื่อผู้เสียภาษีอากรเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดภายในระยะเวลา 30 วัน ตามหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน หรือเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ในชั้นฝ่ายปกครอง IRS ก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร สำหรับกรณีผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการดำเนินกระบวนการฟ้องร้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรตามที่ IRS ได้แจ้งประเมินเพิ่มเติมเสียก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมาขึ้นฟ้องต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (United States District Court) หรือ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United States Court of Federal Claims) ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้นับเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรต่อ IRS หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ และต้องดำเนินการฟ้องร้องภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร นอกจากนี้ หากเป็นกรณีที่มีการฟ้องร้องคดีล้มละลาย ศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court) จะเป็นอีกศาลหนึ่งที่เข้ามามีบทบาทในการพิจารณาข้อพิพาทในทางภาษีอากร ฉะนั้น การพิจารณาคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่เป็นคดีแพ่งในศาลชั้นต้นอาจแบ่งได้เป็น 4 ศาล คือ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรหรือศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ภาค (Courts of Appeal for Circuit) ส่วนในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์กลาง (Court of Appeal for the Federal Circuit) สำหรับในกรณีที่ศาลล้มละลายมีคำพิพากษาเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยังศาลชั้นต้นของแห่งสหพันธ์ (Federal District Court) หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คดีล้มละลายภาค (Circuits by the Bankruptcy Appellate Panel) ที่ตั้งอยู่ที่ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และเมื่อศาลอุทธรณ์ได้มีคำพิพากษาและผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นฎีกาต่อศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาได้

จากภาพรวมของการระงับข้อพิพาทโดยศาลดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่ามีศาลหลายศาลด้วยกันที่เข้ามามีบทบาทในกระบวนการระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากร ดังนั้น ต่อไปจะได้พิจารณาถึงบทบาทหน้าที่และรายละเอียดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับศาลต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น ตามลำดับของชั้นศาล และสถิติจำนวนคดีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยศาล ซึ่งมีรายละเอียดตามลำดับดังนี้

(1) ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากร

(1.1) ศาลชั้นต้น

การฟ้องคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อศาลชั้นต้น มีศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีดังกล่าวทั้งสิ้น 4 ศาล คือ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย ซึ่งจะได้อธิบายตามลำดับดังนี้

(ก) ศาลภาษีอากร (Tax Court)³¹

- การจัดตั้งศาลภาษีอากร

ในปี ค.ศ. 1924 ได้มีการตรา “รัฐบัญญัติว่าด้วยภาษีอากร (The Revenue Act) ค.ศ. 1924” กฎหมายฉบับดังกล่าวนี้ได้กำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร (Board of Tax Appeals) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระขึ้น และต่อมาในปี ค.ศ. 1942 ได้มีการเปลี่ยนสถานะของคณะกรรมการดังกล่าวเป็นศาลภาษีอากร และศาลภาษีอากรก็ได้มีบทบาทสำคัญในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาลเนื่องจากส่วนใหญ่ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะยื่นฟ้องคดีข้อพิพาททางภาษีอากรมายังศาลภาษีอากร จากข้อมูลทางสถิติพบว่าข้อพิพาททางภาษีอากรประมาณร้อยละ 95 จะถูกยื่นฟ้องมายังศาลภาษีอากร

³¹ Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, and Ronald B. Rubin, *supra* note 24, pp. 171-172; Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *supra* note 22, pp. 280-281, 290.

- โครงสร้างของศาลภาษีอากร

สำหรับในส่วนของโครงสร้างของศาลภาษีอากรเป็นไปตามบทบัญญัติแห่ง IRC ซึ่งกำหนดให้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากร อันประกอบด้วยผู้พิพากษาทั้งสิ้นไม่เกิน 19 คน คือ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร (Chief Judge) 1 คน และ ผู้พิพากษาศาลภาษีอากร (Judges) อีกไม่เกิน 18 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดีตามคำแนะนำและความยินยอมของสมาชิกวุฒิสภา (Senate) โดยจะมีวาระในการดำรงตำแหน่ง 15 ปี นอกจากนี้ IRC ยังได้กำหนดให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมีอำนาจในการแต่งตั้งผู้พิพากษาพิเศษ (Special Trial Judge) เพื่อพิจารณาคดีมโนสำเนา (Small Cases) และคดีอื่น ๆ บางประเภท

- เขตอำนาจและเงื่อนไขการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรมีเพียงแห่งเดียวตั้งอยู่ในกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาคดีภาษีอากร กฎหมายได้กำหนดให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรต้องเดินทางไปทำการพิจารณาคดีภาษีอากรในเมืองหลัก ๆ ทั่วประเทศ สำหรับประเภทภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีที่เก็บจากการผลิตน้ำมัน โดยใช้ผลต่างระหว่างราคาตลาดกับราคาขายที่กำหนดไว้ล่วงหน้าเป็นฐานภาษี (Windfall Profit Tax) และภาษีสรรพสามิตบางประเภท ส่วนประเภทภาษีอากรที่ไม่อยู่ในอำนาจการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร ได้แก่ ภาษีเกี่ยวกับการจ้างงาน และภาษีสรรพสามิตของโรงงาน การแบ่งประเภทภาษีอากรดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าศาลภาษีอากรมิได้อำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรทุกประเภท กล่าวคือ ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาคดีเฉพาะประเภทภาษีอากรที่มีอำนาจและตามระยะเวลาที่กำหนดในหนังสือแจ้งประเมินภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรจึงต้องทราบด้วยว่าข้อพิพาททางภาษีอากรของตนนั้น เป็นประเภทภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือไม่

ในการนำคดีเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาลภาษีอากรมีเงื่อนไขประการสำคัญคือ ผู้เสียภาษีอากรต้องได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเพิ่มเติม หรือ หนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันก่อน จึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้³² โดยผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน นับแต่วันที่มีการส่งหนังสือดังกล่าว (พิจารณาจากวันที่ไปรษณีย์ประทับตราส่งหนังสือดังกล่าว) หรือภายใน 150 วัน นับแต่วันที่มีการส่ง

³² เงื่อนไขที่จะสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีได้มี 3 ประการดังนี้

1. การพิจารณาใบประเมินภาษีตามมาตรา 6211 (a)
2. ใบประเมินภาษีที่มีผลบังคับใช้ตามกฎหมายตามมาตรา 6212
3. การยื่นคำร้องภายในเวลาที่กำหนดตามมาตรา 6213 (a)

หนังสือดังกล่าว ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอยู่นอกประเทศสหรัฐอเมริกา³³ และหากผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ถือว่าผู้เสียภาษีอากรยอมรับข้อเท็จจริง และเห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากรที่ค้างชำระตามที่ IRS ได้แจ้งไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม

อย่างไรก็ดี ในเวลาต่อมาสภาของเกรสได้มีการขยายเขตอำนาจศาลภาษีอากรให้มากขึ้น โดยให้ศาลภาษีอากรสามารถพิจารณาคดีภาษีอากรที่ไม่เกี่ยวกับใบประเมินภาษีได้ จึงทำให้ต่อมา ศาลภาษีอากรสามารถพิจารณาคดีภาษีอากรที่ไม่มีหนังสือแจ้งประเมินภาษีได้ ตัวอย่างเช่น คดีที่เกี่ยวกับการพิจารณาสถานการณ์จ้างงาน (Redetermination of Employment Status) เป็นต้น³⁴ นอกจากนี้ ศาลภาษีอากรยังมีเขตอำนาจเกี่ยวกับการขอคืนภาษีด้วย³⁵

- การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

การเริ่มต้นคดีในศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นคำฟ้องภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ระบุในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเพิ่มเติม (Notice of Deficiency) โดยต้องยื่นต้นฉบับคำฟ้องต่อศาลภาษีอากร พร้อมกับสำเนาคำฟ้องอีก 4 ชุด และต้องแนบหนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติมไปพร้อมกับคำฟ้องด้วย โดยในคำฟ้องผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้คืนเงินภาษีที่จ่ายเกินได้ด้วย³⁶ ซึ่งตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากรได้มีการกำหนดการคำนวณทั้งกรณีจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระไม่ครบถ้วน และจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรได้จ่ายเกินไป

การจัดทำคำคู่ความในคดีภาษีอากรไม่มีรูปแบบกำหนดไว้แต่อย่างใด จะมีเพียงแต่ข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 31 (a) ที่กำหนดว่า การจัดทำคำคู่ความต้องมีลักษณะเข้าใจง่าย กระชับ และตรงประเด็น และตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 31 (b) การจัดทำคำคู่ความนั้นต้องลงนามโดยผู้เสียภาษีอากร โดยการลงลายมือชื่อของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวถือเป็นการรับรองว่า ผู้ลงลายมือชื่อได้อ่านคำคู่ความดังกล่าวโดยละเอียดแล้ว ยอมรับว่ามีความถูกต้องครบถ้วนตามข้อเท็จจริง และได้รับการรับรองโดยกฎหมาย หรือเป็นข้อโต้แย้งที่สุจริต นอกจากนี้ การลงลายมือชื่อยังเป็นการรับรองว่าทนายความของผู้เสียภาษีอากรมีอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายในการกระทำการแทนผู้เสียภาษีอากรในการจัดทำและยื่นคำคู่ความดังกล่าว หากมีการจัดทำคำคู่ความขึ้นด้วยวัตถุประสงค์ที่ไม่เหมาะสม เช่น เพื่อหน่วงการดำเนินคดีให้ล่าช้าโดยไม่จำเป็น หรือเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีโดยไม่จำเป็น จะมีการบังคับให้ต้องเสีย

³³ IRC section 6213 (a).

³⁴ IRC section 7436, 6015 (e), 7430, 7481 (c), ข้อกำหนดของศาลภาษีอากร (Tax Court Rule) ข้อ 290 และ 320.

³⁵ IRC section 6512 (b).

³⁶ IRC section 6512 “Overpayment claims are discussed in detail in Chapter 8, which covers the various methods of pursuing a refund of overpaid taxes.”

ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เช่น ค่าใช้จ่ายในการสืบพยาน และค่าใช้จ่ายตามสมควรของกลุ่มความฝ่ายตรงข้ามรวมถึงค่าธรรมเนียมทนายตามสมควรด้วย

เมื่อเสมียนศาลได้รับคำร้องแล้ว คดีก็จะถูกนำเข้าสู่กระบวนการพิจารณา โดยมีเลขคดีกำกับไว้ และจะแจ้งให้คู่ความได้รับทราบ เสมียนศาลจะทำหน้าที่ให้ความช่วยเหลือการทำคำคู่ความยื่นต่อเจ้าพนักงาน หลังจากนั้นเจ้าพนักงานมีหน้าที่ยื่นคำให้การภายใน 60 วัน หรือหรือยื่นคำร้องขอขยายเวลาการยื่นคำให้การได้ โดยต้องยื่นคำร้องภายใน 45 วัน หากมีส่วนใดในคำร้องที่ไม่ได้ระบุไว้ชัดเจนว่ายอมรับหรือปฏิเสธจะถือว่ายอมรับในส่วนนั้น³⁷

หลังจากที่ได้รับคำให้การแล้ว เสมียนศาลจะส่งคำให้การให้แก่ผู้ฟ้องคดี โดยผู้ฟ้องคดีมีเวลา 45 วันนับแต่วันที่รับคำให้การจากเสมียนศาล หรือ 30 วันนับแต่วันที่ยื่นคำร้องต่อศาลเกี่ยวกับคำให้การแก้ฟ้อง เพื่อยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้ง ซึ่งคำให้การแก้ฟ้องแย้งดังกล่าวจะต้องระบุว่ายอมรับหรือปฏิเสธข้อกล่าวหาใดในคำให้การซึ่งฝ่ายรัฐมีการพิสูจน์ หากในคำให้การแก้ฟ้องแย้งไม่ระบุไว้โดยชัดแจ้งในประเด็นใด จะถือว่าผู้ฟ้องคดียอมรับในประเด็นนั้นตามคำให้การดังกล่าว ดังนั้น หากผู้ฟ้องคดีไม่มีข้อมูลเพียงพอที่จะโต้แย้งว่าประเด็นใดในคำให้การไม่เป็นจริง ผู้ฟ้องคดีควรระบุข้อความดังกล่าวไว้ด้วย โดยจะถือว่าเป็นการปฏิเสธในประเด็นนั้น นอกจากนั้น หากผู้ฟ้องคดีไม่ยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้ง จะถือว่าเป็นการปฏิเสธคำให้การดังกล่าวเลย เว้นแต่ฝ่ายรัฐจะยื่นคำร้องให้ถือเป็นการรับคำให้การดังกล่าว ภายใน 45 วัน นับแต่สิ้นสุดระยะเวลาการยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้ง

- คู่ความในคดีภาษีอากรที่ยื่นต่อศาลภาษีอากร

ในคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรนั้นผู้เสียภาษีอากรจะมีฐานะเป็นโจทก์หรือผู้ยื่นคำร้องในศาลภาษีอากรเสมอ ในขณะที่เจ้าพนักงานจะมีฐานะเป็นจำเลยเสมอเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากรบุคคลที่สมควรคัดค้านเกี่ยวกับใบประเมินภาษีหรือความรับผิดชอบต้องเป็นผู้นำคดีขึ้นสู่ศาล อย่างไรก็ดี ผู้ได้รับมอบอำนาจ (Fiduciary) อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลในนามของบุคคลดังกล่าวได้ ข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 60 กำหนดว่า หากคดีไม่ได้ถูกนำขึ้นสู่ศาลโดยคู่ความที่ถูกต้อง ศาลอาจจะไม่พิจารณาและจะยกฟ้องโดยทันที

ในกรณีที่คู่ความมีมากกว่า 1 คน คู่ความคนใดคนหนึ่งสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เอง หากคู่ความเป็นผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถ ผู้แทนของบุคคลดังกล่าวสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ในนามของผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถนั้น หากไม่มีผู้แทนที่มีอำนาจ ผู้ปกครองที่ศาลตั้งเฉพาะคดีอาจได้รับการแต่งตั้งให้นำคดีขึ้นสู่ศาลในนามของผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถดังกล่าวได้

³⁷ ข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 36 (a) และ (b).

หากคู่ความเสียชีวิตหรือกลายเป็นบุคคลไร้ความสามารถหลังจากที่ได้มีการนำคดีขึ้นสู่ศาลแล้ว ไม่ว่าจะเป็นคำร้องต่อศาลโดยคู่ความ หรือโดยทายาท หรือผู้แทนของคู่ความ ศาลอาจมีคำสั่งแต่งตั้งผู้แทนของคู่ความได้ ประเด็นปัญหาที่พบบ่อยคือ เมื่อผู้เสียภาษีมิฐานะเป็นนิติบุคคลและได้ควมรวมกิจการหรือมีการชำระบัญชี

- ขั้นตอนก่อนการพิจารณาคดีในชั้นศาล

ศาลอาจมีคำสั่งให้มีการชี้แจงข้อกล่าวหา (Pretrial Conference) ก่อนการพิจารณาคดีในชั้นศาลเพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดประเด็นข้อพิพาทและข้อเท็จจริง กำหนดขั้นตอนการนำเสนอพยานหลักฐาน หรือการช่วยเหลือในการจัดเตรียมคดีสำหรับการพิจารณาคดีในชั้นศาล หรือแม้กระทั่งตัดสินคดีได้โดยไม่ต้องนั่งพิจารณาคดี³⁸ หากคดีมีกำหนดการพิจารณาแล้ว ศาลมีคำสั่งให้มีการชี้แจงข้อกล่าวหาได้เอง หรือตามคำร้องของคู่ความก็ได้ แต่ในกรณีที่คดียังไม่มีกำหนดการพิจารณา เฉพาะอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเท่านั้นที่สามารถสั่งให้มีการชี้แจงข้อกล่าวหา โดยอาจมีคำสั่งเอง หรือตามคำร้องของคู่ความก็ได้

นอกจากกระบวนการชี้แจงข้อกล่าวหาข้างต้นแล้ว ก่อนที่ศาลจะพิจารณาคดี อาจมีกระบวนการดังต่อไปนี้

1) กระบวนการระงับข้อพิพาท

แม้ผู้เสียภาษีอากรจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังคงมีโอกาสที่จะเจรจาเพื่อระงับข้อพิพาทกับ IRS ได้อีก โดยผ่านสำนักกฎหมายของสรรพากรประจำเขต ซึ่งเป็นหน่วยงานเดียวที่มีอำนาจระงับข้อพิพาทคดีภาษีอากรที่อยู่ในระหว่างรอการพิจารณาของศาล กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นตอนนี้ ผู้พิพากษาจะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องแต่อย่างใด แต่เมื่อกระบวนการระงับข้อพิพาทเสร็จสิ้นลงแล้ว จะต้องนำผลของการระงับข้อพิพาทดังกล่าวมาให้ผู้พิพากษาเจ้าของคดีรับรองอีกครั้งหนึ่ง

2) การยอมรับและการทำข้อตกลงระหว่างคู่ความ

ตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 91 (a) คู่ความทั้งสองฝ่าย (ผู้เสียภาษีอากรและรัฐบาล) จะต้องทำการยอมรับและทำข้อตกลงในข้อเท็จจริง เอกสาร และหลักฐานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับคดี และมีได้มีปัญหาร้องความถูกต้อง โดยไม่ได้คำนึงว่าเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง ความคิดเห็น หรือกฎหมายหรือไม่ ซึ่งการยอมรับและทำข้อตกลงเช่นนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปอย่างรวดเร็ว เพราะไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงความถูกต้องแท้จริงของพยานหลักฐานที่คู่ความทั้งสองฝ่ายได้ทำข้อตกลงยอมรับไว้แล้ว

³⁸ ตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 110 (a).

3) การฟ้องคดีตัวอย่าง (Test Case Procedures)

หากคดีที่อยู่ระหว่างรอการพิจารณามีประเด็นที่คล้ายคลึงกัน ศาลอาจสนับสนุนให้คู่ความทำความตกลงกันเพื่อใช้ในการฟ้องคดีตัวอย่าง โดยมีสัญญามาตรฐานสำหรับการดำเนินคดี เรียกว่า Piggyback Agreement ให้ผู้เสียหายอาชญากรรมตกลงที่จะผูกพันตามคำพิพากษาของศาลหรือการระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการนี้ อันจะส่งผลให้ผู้เสียหายอาชญากรรมมีสิทธิและหน้าที่ เสมือนหนึ่งว่าศาลได้ตัดสินคดีโดยนั่งพิจารณาคดีของผู้เสียหายอาชญากรรมนั่นเอง ตัวอย่างเช่น ผู้เสียหายอาชญากรรมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลได้ แต่ไม่มีสิทธิอุทธรณ์การระงับข้อพิพาทที่ศาลได้รับรองแล้วได้

4) การระงับข้อพิพาททางเลือก

ข้อกำหนดของศาลอาชญากรรม ข้อ 124 กำหนดว่า ก่อนที่จะมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล คู่ความอาจตกลงที่จะยื่นประเด็นข้อเท็จจริงที่ยังโต้เถียงกันอยู่เพื่อให้มีการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ อธิบดีผู้พิพากษาจะเป็นผู้มอบคดีให้กับผู้พิพากษา หรือผู้พิพากษาพิเศษ ซึ่งจะเป็นผู้แต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ รวมทั้งควบคุมการทำงานด้วย นอกจากนี้ ข้อกำหนดของศาลอาชญากรรม ข้อ 124 (b) (5) ยังได้บัญญัติเปิดโอกาสให้คู่ความสามารถเลือกใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกอื่น ๆ ได้อีกด้วย เช่น การใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท เป็นต้น

- กระบวนการดำเนินการพิจารณาคดีในชั้นศาล

ศาลอาชญากรรมตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี. ซี. และผู้พิพากษาจะเดินทางไปทั่วประเทศเพื่อพิจารณาคดี ซึ่งในคำร้องผู้เสียหายจะต้องระบุสถานที่สำหรับการพิจารณาคดีไว้ อย่างไรก็ดี สถานที่ดังกล่าวอาจเปลี่ยนแปลงได้ หลังจากที่ถูกผู้เสียหายยื่นคำร้อง เสมิยนศาลก็จะแจ้งให้ผู้เสียหายอาชญากรรมทราบถึงเวลาและสถานที่ ตามข้อกำหนดของศาลอาชญากรรม ข้อ 131 นอกจากนี้ เสมิยนศาลจะจัดเตรียมสำเนา Pretrial Order เป็นการแนะนำคู่ความว่า ผู้พิพากษาคาดหวังอะไรจากกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาล

วิธีพิจารณาคดีในศาลอาชญากรรม เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีอาชญากรรมซึ่งใช้สำหรับศาลอาชญากรรมโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์วิธีพิจารณาคดีตามกฎหมายดังกล่าวยังคงอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง และผู้เสียหายอาชญากรรมสามารถมอบอำนาจให้บุคคลอื่นดำเนินคดีแทนตนได้ โดยที่บุคคลผู้รับมอบอำนาจไม่จำเป็นต้องเป็นทนายความ เช่นผู้รับมอบอำนาจอาจเป็นนักบัญชีหรือเป็นบุคคลใดก็ได้ แต่ต้องเป็นผู้ที่ผ่านการตรวจสอบว่ามีคุณสมบัติที่จะดำเนินคดีในศาลอาชญากรรมได้ และในการพิจารณาคดีในศาลอาชญากรรมจะไม่ใช้ระบบการพิจารณาคดีโดยคณะลูกขุน กล่าวคือ ในการพิจารณาคดีอาชญากรรมจะมีผู้พิพากษาเพียงคนเดียวเป็นองค์คณะ โดยผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนจะทำหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาทั้งในส่วนปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริง

เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรมีสถานะเป็นโจทก์ในศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจึงมีหน้าที่ในการพิสูจน์เนื่องจากมีพยานหลักฐานอยู่ในมือ ตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากร ข้อ 142 (a) อย่างไรก็ดี ภาระการพิสูจน์จะตกอยู่ที่ IRS ต่อเมื่อมีกฎหมายกำหนด หรือศาลมีคำสั่ง และในกรณีที่เป็นการฟ้องแย้งในค่าให้การ หรือประเด็นที่ยกขึ้นมาใหม่ หรือเป็นประเด็นการเพิ่มเติมหนี้ภาษีอากร ซึ่ง IRS สามารถยกประเด็นใหม่หรือเพิ่มเติมจำนวนภาษีอากรค้างขึ้นมาในเวลาใดก็ได้ ก่อนที่ศาลภาษีอากรจะมีคำพิพากษา

อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้เสียภาษีอากร มาตรา 7491 แห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยการปรับโครงสร้างและปฏิรูป IRS (IRS Restructuring and Reform Act) ค.ศ. 1998 ได้กำหนดให้ผลการพิสูจน์ไปยัง IRS ได้ หากผู้เสียภาษีอากรสามารถแสดงพยานหลักฐานที่น่าเชื่อถืออันเกี่ยวกับประเด็นข้อเท็จจริงได้ อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ประเด็นเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากร หรือจำนวนภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น มาตรา 7491 (c) แห่งกฎหมายฉบับนี้ ได้กำหนดให้ IRS มีภาระการนำสืบพยานหลักฐานในประเด็นดังกล่าวอยู่แล้ว

ในส่วนเรื่องการใช้หลักความเป็นธรรม (Equitable Principles) ในศาลภาษีอากรนั้น แม้ว่าตามข้อที่ 26 ของประมวลกฎหมายแห่งสหรัฐ (United States Code) ซึ่งเป็นบทบัญญัติกำหนดเขตอำนาจของศาลภาษีอากร และ IRC ต่างไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจศาลภาษีอากรนำหลักความเป็นธรรม มาใช้ในการตัดสินคดี อีกทั้งศาลสูงสุดยังได้วางหลักไว้ในปี ค.ศ. 1987 ว่า “ศาลภาษีอากรเป็นศาลที่มีเขตอำนาจจำกัดและปราศจากอำนาจทั่วไปในการปรับใช้หลักความเป็นธรรม”³⁹ ก็ตาม แต่มิได้หมายความว่าศาลภาษีอากรจะไม่สามารถนำหลักความเป็นธรรมมาปรับใช้กับการพิจารณาพิพากษาคดีได้เลย เนื่องจากว่าศาลภาษีอากรใช้อำนาจในลักษณะที่ค่อนข้างเหมือนกับศาลแห่งสหพันธ์ทั่วไป กล่าวคือ เป็นศาลที่มีเขตอำนาจจำกัดเฉพาะที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญและรัฐบัญญัติเท่านั้น ซึ่งอำนาจดังกล่าวรวมถึงอำนาจในการปรับใช้หลักความเป็นธรรมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับคดีที่อยู่ในเขตอำนาจด้วย ดังนั้นหากเป็นการปรับใช้หลักความเป็นธรรมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับคดีภาษีอากร ศาลภาษีอากรย่อมสามารถปรับใช้หลักความเป็นธรรมได้ เช่น การปรับใช้หลักการหักกลบลบหนี้กับหนี้ภาษีที่ประเมินใหม่ (Equitable Recoupment) ซึ่งเป็นหลักที่กำหนดให้สามารถใช้ในคดี *Estate of Branson v. Commissioner, United States Court of Appeals, Ninth Circuit, 2001 Sneed, Circuit Judge* เป็นต้น

- กระบวนการภายหลังการพิจารณา (Post-trial Proceedings)

ภายหลังจากผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาได้ตัดสินคดีแล้ว ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาต้องจัดทำรายงานและคำตัดสินของตนให้รวดเร็วเท่าที่จะทำได้ ข้อคิดเห็นหรือข้อเท็จจริงที่ผู้พิพากษาค้นพบนั้นต้องนำมาจัดทำเป็นร่างรายงานที่ต้องส่งให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเป็นผู้ตรวจทานอีกทอดหนึ่ง ซึ่งอธิบดี

³⁹ See *Commissioner v. McCoy*, 484 U.S. 3, 7 (1987).

ผู้พิพากษาศาลฎีกา (Chief of Judge) จะตรวจทานและพิจารณาว่าคำตัดสินเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับคำพิพากษาในคดีที่คล้ายกันของศาลฎีกา และศาลอุทธรณ์ซึ่งมีเขตอำนาจเหนือคดีดังกล่าวหรือไม่

ในกรณีอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกามีความเห็นไม่เห็นชอบ อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาจะส่งรายงานฉบับดังกล่าวให้ที่ประชุมใหญ่ (Full Court) พิจารณาอีกครั้งหนึ่ง โดยเหตุที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาอาจต้องส่งรายงานให้ที่ประชุมใหญ่พิจารณาคดีดังต่อไปนี้

- 1) คดีที่มีประเด็นที่น่าสนใจ
- 2) คดีที่มีข้อเท็จจริงที่น่าจะเกิดขึ้นในคดีอื่น ๆ อีก
- 3) คดีที่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคัดสินว่า ข้อบังคับไม่สามารถนำมาใช้บังคับได้ หรือคดีที่คำตัดสินขัดแย้งกับคำตัดสินของศาลฎีกาในคดีก่อน
- 4) คดีที่คำตัดสินขัดแย้งกับคำตัดสินของศาลอุทธรณ์
- 5) คดีที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกามีข้อสงสัยเกี่ยวกับหลักการที่นำมาใช้ตัดสินคดี ที่ทำให้คำตัดสินแตกต่างจากคำตัดสินของศาลฎีกา, ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ หรือศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ
- 6) คดีที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกามีข้อสงสัยเกี่ยวกับข้อกำหนดที่ผู้พิพากษาใช้ตัดสินคดี

หากที่ประชุมใหญ่มีมติไม่ยอมรับร่างรายงาน ผู้พิพากษาอาจเลือกที่จะเขียนร่างรายงานนั้นใหม่ และส่งร่างรายงานนั้นให้พิจารณาอีกครั้ง หรืออาจร้องขอให้ส่งคดีดังกล่าวให้ผู้พิพากษาท่านอื่นเขียนร่างรายงานใหม่และส่งร่างรายงานนั้นเพื่อพิจารณาแทน และหากอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาเห็นด้วยร่างรายงานฉบับดังกล่าวจะถือเป็นรายงานฉบับจริงของศาลฎีกา

- ประเภทคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยของศาลฎีกา

เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาคดีเสร็จแล้วก็จะมีการทำคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยคดี (Opinion) ซึ่งคำพิพากษาของศาลฎีกา แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

1) คำพิพากษาที่เป็นแนวบรรทัดฐาน (Division Opinions) คำพิพากษาประเภทนี้มีผลเป็นแนวคำพิพากษาบรรทัดฐาน และจะมีการตีพิมพ์เผยแพร่คำพิพากษาดังกล่าวอย่างเป็นทางการ

2) คำพิพากษาที่มีได้เป็นแนวบรรทัดฐาน (Memorandum Opinions) คำพิพากษาประเภทนี้มีได้มีผลเป็นแนวคำพิพากษาบรรทัดฐานอย่างเป็นทางการ แต่ยังคงมีการตีพิมพ์เผยแพร่คำพิพากษาดังกล่าวอย่างไม่เป็นทางการ

3) คำพิพากษาในคดีโนสาเร่ (Summary Opinions) คำพิพากษาประเภทนี้จะใช้ในกรณีที่ศาลฎีกาทำคำพิพากษาในคดีโนสาเร่ ซึ่งคำพิพากษาประเภทนี้จะไม่สามารถใช้เป็นคำพิพากษาบรรทัดฐานได้ ดังนั้น ในอดีตจึงมิได้มีการตีพิมพ์เผยแพร่คำพิพากษาประเภทนี้ อย่างไรก็ตามตั้งแต่ ค.ศ. 2001 ศาลฎีกาได้เริ่มมีการนำคำพิพากษาประเภทนี้มาตีพิมพ์เผยแพร่อย่างไม่เป็นทางการ

อำนาจในการกำหนดว่าเป็นคำพิพากษาเป็นประเภทใดระหว่าง คำพิพากษาที่เป็นแนวบรรทัดฐาน กับ คำพิพากษาที่มีได้เป็นแนวบรรทัดฐานเป็นของอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา โดยทั่วไปในกรณีที่ข้อกฎหมายหนึ่งมีประเด็นปัญหาโต้แย้งเกิดขึ้นเป็นครั้งแรก การพิพากษาคดีเพื่อตีความข้อกฎหมายดังกล่าวศาลฎีกาจะทำคำพิพากษาประเภทที่เป็นแนวบรรทัดฐาน แต่หากเป็นกรณีที่ข้อกฎหมายมีความชัดเจนอยู่แล้วแต่เกิดข้อเท็จจริงใหม่ขึ้นมา การทำคำพิพากษาเพื่อปรับข้อกฎหมายที่มีความชัดเจนอยู่แล้วกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นใหม่ศาลฎีกาจะทำคำพิพากษาประเภทที่มีได้เป็นแนวบรรทัดฐาน

- การอุทธรณ์ (Appellate Review)

ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลฎีกา ผู้ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายสามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ได้ ยกเว้นเป็นกรณีการระงับข้อพิพาทที่ศาลรับรอง (S-Cases) โดยผู้ความที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลฎีกามีคำพิพากษา และเมื่อผู้ความฝ่ายหนึ่งยื่นอุทธรณ์ ผู้ความอีกฝ่ายหนึ่งสามารถที่จะยื่นอุทธรณ์กลับ (Cross Appeal) ได้ภายใน 120 วันนับแต่วันที่ศาลฎีกามีคำพิพากษา และตามมาตรา 7481 หากไม่มีการยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 90 วันดังกล่าว หรือไม่มีการยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาขึ้นของศาลอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุดภายใน 90 วันนับแต่วันที่ศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษา จะถือว่าคำพิพากษาของศาลฎีกาเป็นที่สุด

ในกรณีที่ศาลอุทธรณ์กลับคำพิพากษาของศาลฎีกา ผู้ความที่ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์เมื่อถึงอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุดได้ภายใน 90 วันนับแต่วันที่ศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษา หากไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ถือเป็นที่สุด แต่ในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุด หากศาลสูงสุดไม่รับอุทธรณ์ จะถือว่าคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ถึงที่สุดทันทีนับแต่วันที่ศาลสูงสุดมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ แต่ถ้าศาลสูงสุดรับอุทธรณ์ คำพิพากษาจะถึงที่สุดในอีก 30 วันนับแต่วันที่ศาลสูงสุดมีคำพิพากษา หรือในกรณีที่ศาลสูงสุดมีคำสั่งให้ศาลฎีกาพิจารณาคดีใหม่ คำพิพากษาของศาลฎีกาจะถึงที่สุดในอีก 30 วันนับแต่วันที่ศาลฎีกามีคำพิพากษาใหม่

อย่างไรก็ดี เนื่องจาก IRC มาตรา 7485 ได้บัญญัติไว้ว่า การทะเลาะการชำระหนี้ภาษีอากรจะสิ้นสุดลงทันทีโดยอัตโนมัติเมื่อครบกำหนดระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ศาลฎีกามีคำพิพากษา ดังนั้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรต้องการที่จะอุทธรณ์คำตัดสินและไม่ต้องการชำระหนี้ภาษีอากรก่อน ผู้เสียภาษีอากร

ต้องยื่นอุทธรณ์พร้อมหลักประกันต่อศาลอาชญากรรม หากผู้เสียหายยื่นอุทธรณ์โดยไม่ได้วางหลักประกันดังกล่าว ผู้เสียหายอาชญากรรมยังมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาได้ แต่ในขณะเดียวกัน ก็สามารถทำการประกันและเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรได้ เว้นแต่ผู้เสียหายอาชญากรรมได้ชำระหนี้ภาษีอากรไว้ล่วงหน้าแล้ว

- ค่าธรรมเนียมศาลอาชญากรรม

ในการยื่นฟ้องคดีอาชญากรรม ไม่ว่าคดีที่ฟ้องจะมีทุนทรัพย์เท่าใดก็ตาม ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องจะถูกเก็บในอัตราคงที่และอัตราต่ำ คือ 60 ดอลลาร์สหรัฐต่อคดี⁴⁰

- ข้อดีของการยื่นฟ้องคดีต่อศาลอาชญากรรม

หากพิจารณาในแง่ของจุดเด่นหรือข้อดีของการยื่นฟ้องต่อศาลอาชญากรรมเพื่อให้ผู้พิพากษาในศาลอาชญากรรมเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยคดีเพื่อระงับข้อพิพาทในทางอาชญากรรม อาจสรุปจุดเด่นหรือข้อดีของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาลอาชญากรรมได้ดังต่อไปนี้

- 1) ผู้เสียหายอาชญากรรมสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลอาชญากรรมได้ โดยไม่ต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมก่อนการยื่นฟ้องคดี (Sue-first-pay-later Forum)
- 2) สถานที่ในการพิจารณาคดี จะถือตามความสะดวกของผู้เสียหายอาชญากรรม โดยยึดภูมิลำเนาของผู้เสียหายอาชญากรรมเป็นหลัก โดยส่วนใหญ่จะเลือกใช้ “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” (District Court) ของเมืองหลัก ๆ เป็นสถานที่พิจารณาคดีในกรณีที่เป็นการยื่นฟ้องข้อพิพาททางอาชญากรรมที่เกิดขึ้นนอกเขตพื้นที่กรูวชิงตัน ดี.ซี.
- 3) การดำเนินคดีในศาลอาชญากรรม ผู้เสียหายอาชญากรรมไม่จำเป็นต้องมีทนายความ
- 4) ผู้พิพากษาประจำศาลอาชญากรรมมีความเชี่ยวชาญในเรื่องข้อกฎหมายอาชญากรรมมากกว่าผู้พิพากษาในศาลอื่น ๆ

(ข) ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ (United States District Court)⁴¹

ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐมีได้มีเขตอำนาจที่จะรับพิจารณาคดีจากทั่วสหรัฐอเมริกาเหมือนกับศาลอาชญากรรม และ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ เนื่องจากศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐแต่ละแห่งจะมีอำนาจในการพิจารณาคดีเฉพาะที่เกิดขึ้นในพื้นที่ที่อยู่ในเขตอำนาจของตนเท่านั้น โดยพื้นที่ที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐแต่ละแห่งก็จะมีขนาดไม่เกิน 1 มลรัฐ ซึ่งในปัจจุบันประเทศสหรัฐอเมริกามี

⁴⁰ ข้อกำหนดของศาลอาชญากรรมที่ 20(b) และ 175(a)(2).

⁴¹ Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, and Ronald B. Rubin, *supra* note 24, pp. 172-174.

ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐทั้งสิ้น 94 ศาล และผู้พิพากษาในศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลางจะมีวาระในการดำรงตำแหน่งตลอดชีวิต

ในส่วนคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐคือ คดีฟ้องเพื่อขอคืนภาษีอากร กล่าวคือ ต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระภาษีไปแล้วและเห็นว่าภาษีอากรที่ตนได้ชำระไปนั้นเกินกว่าจำนวนภาระภาษีที่แท้จริงของตนจึงมายื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอคืนภาษีอากรที่ได้ชำระเกินได้ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรต้องการจะยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดย IRS ให้ครบถ้วนก่อน และดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS หากพ้นกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้อื่นเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรต่อ IRS หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ เพื่อขอคืนภาษีอากรได้ โดยต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร

การพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐมีความแตกต่างจากการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรและศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ เนื่องจากการพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐจะใช้ระบบลูกขุนในการพิจารณาคดี

สำหรับค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐมีอัตราเดียวและเป็นอัตราที่กำหนดไว้คงที่คือคิดละ 150 ดอลลาร์สหรัฐ และในการพิจารณาหรือตัดสินใจเลือกที่จะยื่นฟ้องคดีเพื่อให้ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาท ผู้เสียภาษีอากรควรคำนึงถึงข้อดีหรือข้อเสียดังต่อไปนี้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจด้วย

- 1) เป็นศาลเดียวที่มีการพิจารณาคดีแบบลูกขุน ซึ่งใช้ระยะเวลาในการพิจารณาคดีค่อนข้างนาน ดังนั้น เรื่องเวลาจึงถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ผู้เสียภาษีอากรต้องพิจารณาว่าควรนำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐหรือไม่ เนื่องจากแต่ละพื้นที่จะมีความแตกต่างกัน ในเมืองใหญ่อาจต้องรอการพิจารณาคดีนานเนื่องจากมีคดีที่รอการพิจารณาเป็นจำนวนมาก
- 2) การพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรต้องมีทนายในการดำเนินคดี ประกอบกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับฟังพยานหลักฐาน (Rules of Evidence) และวิธีพิจารณาคดีมีความซับซ้อนและเข้มงวดกว่าที่กำหนดไว้สำหรับการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร

(ค) ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United States Court of Federal Claims)⁴²

ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐมีเพียงแห่งเดียวตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. มีอำนาจในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรที่เกิดขึ้นทั่วประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ผู้พิพากษาจะต้องเดินทางไปพิจารณาคดีในเมืองนั้น ๆ

ศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐประกอบด้วยผู้พิพากษาทั้งสิ้น 16 คน ได้แก่อธิบดีผู้พิพากษาศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ 1 คน และผู้พิพากษาประจำศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐอีก 15 คน ซึ่งมาจากการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดี ตามคำแนะนำและความยินยอมของวุฒิสภา และมีวาระในการดำรงตำแหน่ง 15 ปี

ข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐคือข้อพิพาททางภาษีอากรเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรเช่นเดียวกับการฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดย IRS ก่อนจึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐได้ โดยมีขั้นตอนและเงื่อนไขการฟ้องคดีเช่นเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ นอกจากนี้ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ ยังมีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาด้วย

ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐจะไม่ใช้ระบบลูกขุนในการพิจารณา ในแง่นี้จึงมีลักษณะเช่นเดียวกับการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากร แต่จะแตกต่างจากการพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ

สำหรับการยื่นฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ มีค่าธรรมเนียมคดีละ 250 ดอลลาร์สหรัฐ และในการพิจารณาเพื่อตัดสินใจว่าผู้เสียภาษีอากรจะยื่นฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐหรือไม่ ผู้เสียภาษีอากรควรพิจารณาถึงข้อดีและข้อเสียของการพิจารณาคดีโดยศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ซึ่งอาจสรุปได้ ดังนี้ ข้อดีของการพิจารณาคดีโดยศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐคือ ผู้พิพากษามีความเชี่ยวชาญมากกว่าผู้พิพากษาในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ส่วนข้อเสียของการพิจารณาคดีโดยศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐได้แก่ (ก) ไม่มีศาลประจำท้องถิ่นต่าง ๆ สำหรับผู้เสียภาษีอากร แม้ว่าข้อพิพาทอาจเกิดขึ้นในภูมิภาคของเสียภาษีอากรก็ตาม เมื่อผู้พิพากษามาจากกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ก็จะไม่มีความคุ้นเคยกับท้องถิ่น ไม่สามารถวินิจฉัยปัญหาข้อเท็จจริงได้ดีเท่ากับผู้พิพากษาในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ (ข) ผู้พิพากษาในศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐอาจมีความเชี่ยวชาญน้อยกว่าผู้พิพากษาจากศาลภาษีอากร

⁴² Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz, and Ronald B. Rubin, *supra* note 24., pp. 174-175.

(ง) ศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court)⁴³

ศาลล้มละลายเป็นศาลที่แยกออกมาจากศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (District Courts) มีอำนาจในการพิจารณาคดีที่ลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัวซึ่งรวมถึงหนี้ภาษีอากรด้วย หากเจ้าพนักงานภาษีอากรพิจารณาถึงมูลค่าภาษีอากร เบี้ยปรับเงินเพิ่ม และดอกเบี้ยดังกล่าวแล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีอากรไม่น่าจะมีความสามารถในการชำระภาษีอากรได้จะนำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาคดีของศาลล้มละลาย

นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้มีเจ้าหนี้ฟ้องผู้เสียภาษีอากรเป็นคดีล้มละลายต่อศาลล้มละลาย ประมวลกฎหมายว่าด้วยคดีล้มละลาย (Bankruptcy Code) ได้กำหนดหลักการที่เรียกว่า การพักการบังคับชำระหนี้ (Automatic Stay) ซึ่งเป็นการกำหนดห้ามเจ้าหนี้และลูกหนี้ดำเนินการต่าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อกองทรัพย์สินของลูกหนี้ ซึ่งรวมถึงห้ามมิให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจากลูกหนี้จนกว่าการพักการบังคับชำระหนี้จะสิ้นสุดไป ดังนั้น เมื่อมีการยื่นฟ้องคดีล้มละลายแล้ว ศาลล้มละลายจะมีอำนาจในการพิจารณาเพื่อกำหนดจำนวนภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระ รวมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ไม่ว่าจะมีการประเมินภาษีอากรแล้วหรือไม่ ไม่ว่ามีการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมแล้วหรือไม่ และไม่ว่าจะมีการคัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองหรือไม่ก็ตาม และในกรณี IRS ดำเนินการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเพิ่มเติม (Statutory Notice of Deficiency) ในระหว่างที่การพักการบังคับชำระหนี้ยังคงมีผลอยู่ กรณีเช่นนี้ แม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเพิ่มเติมซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ตาม แต่ผู้เสียภาษีอากรก็ไม่สามารถนำข้อพิพาททางภาษีอากรยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้เนื่องจากการพักการบังคับชำระหนี้ยังคงมีผลอยู่

อย่างไรก็ตาม ผู้มีส่วนได้เสียอาจยื่นคำร้องต่อศาลล้มละลายให้มีการยกเลิกข้อจำกัดตามหลักการของการพักการบังคับชำระหนี้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีทางภาษีอากร เพื่อให้สามารถนำคดีภาษีอากรไปยื่นฟ้องต่อศาลอื่นต่อไปได้ ฉะนั้น เมื่อผู้เสียภาษีอากร เจ้าหนี้ หรือ IRS ยื่นคำร้องดังกล่าว ศาลล้มละลายจะพิจารณาว่าจะเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยประเด็นปัญหาเรื่องภาษีอากรเองหรือจะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อให้ศาลภาษีอากรเป็นผู้วินิจฉัยประเด็นเรื่องภาษีอากร จึงเห็นได้ว่าในกรณีเช่นนี้ทั้งศาลล้มละลายและศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระ แต่ศาลล้มละลายจะเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะให้ศาลใดเป็นผู้วินิจฉัยประเด็นปัญหาดังกล่าว ฉะนั้น ในกรณีที่ศาลภาษีอากรพิพากษาคดีแล้ว ศาลล้มละลายจะไม่มีอำนาจเปลี่ยนคำพิพากษาดังกล่าวได้อีก ในทางกลับกัน หากศาลภาษีอากรยังไม่ได้พิพากษาคดี แต่ศาลล้มละลายได้พิพากษาคดีแล้ว เพียงแต่ยังไม่ได้ทำการพิทักษ์ทรัพย์ของผู้เสียภาษีอากร กรณีนี้คู่ความที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายต้องผูกพันตามคำพิพากษาของศาลล้มละลาย

⁴³ Leandra Lederman, and Stephen W. Mazza, *supra* note 22, pp. 319-320.

การยื่นฟ้องคดีต่อศาลล้มละลายต้องเสียค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีละ 39 ดอลลาร์สหรัฐ และเมื่อศาลล้มละลายได้พิจารณาพิพากษาคดีแล้วหากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจในคำพิพากษาของศาลล้มละลาย ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาต่อไปยังศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คดีล้มละลายภาคได้

(1.2) ศาลอุทธรณ์

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และหากคู่ความฝ่ายหนึ่งได้ยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาดังกล่าว คู่ความอีกฝ่ายก็สามารถยื่นอุทธรณ์ (Cross Appeal) ได้ภายใน 120 วัน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าธรรมเนียมในการยื่นอุทธรณ์ 450 ดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากการพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลชั้นต้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถเลือกได้ว่าจะดำเนินกระบวนการพิจารณาในลักษณะของการโต้แย้งคัดค้านการกำหนดจำนวนภาษีเพิ่มเติมของ IRS เพื่อให้ศาลได้กำหนดจำนวนภาระภาษีใหม่ หรือจะดำเนินกระบวนการฟ้องร้องเพื่อขอคืนภาษีอากร จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเลือกและตัดสินใจว่าจะยื่นฟ้องต่อศาลใด ดังนี้เห็นได้ว่าการพิจารณาคดีของศาลชั้นต้นนั้นมีศาลต่าง ๆ เข้ามาเกี่ยวข้องหลายศาล โดยเฉพาะ 3 ศาลหลักที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการพิจารณาคดีภาษีอากร ได้แก่ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และในการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นแต่ละศาลข้างต้นนี้ก็ได้มีการแบ่งชัดว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นอุทธรณ์ไปยังศาลใด ดังต่อไปนี้ คือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ภาค โดยศาลอุทธรณ์ภาคมีทั้งหมด 12 ศาล ศาลอุทธรณ์ภาค (Courts of Appeal for Circuit) จัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาลบัญญัติปรับปรุงศาลสหพันธ์ (Federal Courts Improvement Act) ค.ศ. 1982 ในแต่ละศาลจะมีเขตรับผิดชอบครอบคลุมหลายมลรัฐ แต่ละศาลจะมีผู้พิพากษาทั้งสิ้น 12 คน มาจากการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดีตามคำแนะนำและความยินยอมของวุฒิสภา ส่วนในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์กลาง (Court of Appeals for the Federal Circuit)

(1.3) ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา (US Supreme Court)

ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาประกอบด้วยผู้พิพากษาทั้งสิ้นจำนวน 9 คน ได้แก่ ประธานศาลสูงสุด 1 คน และผู้พิพากษาศาลสูงสุดอีก 8 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดี ตามคำแนะนำและความยินยอมของวุฒิสภา

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ภาคหรือศาลอุทธรณ์กลาง ผู้เสียภาษีอากรสามารถฎีกาต่อไปยังศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาได้ แต่มีข้อจำกัดสิทธิในการฎีกา คือ จำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทต้องเกินกว่า 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ จึงจะสามารถฎีกาต่อไปได้ และเมื่อศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกามีคำพิพากษาอย่างใดแล้วย่อมเป็นที่สุด

(2) สถิติจำนวนคดีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยศาลภาษีอากร

สถิติข้อมูลคดีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยศาลภาษีอากรสามารถพบได้ในข้อมูลสถิติจำนวนคดีของอัยการคดีภาษีอากรของ IRS ในปี ค.ศ. 2008 ปรากฏตามตารางที่ 4.2 ดังนี้⁴⁴

ตารางที่ 4.2 สถิติจำนวนคดีของอัยการคดีภาษีอากรของ IRS ในปี ค.ศ. 2008

	จำนวนคดีที่รับฟ้อง	จำนวนคดีที่พิพากษา	จำนวนคดีที่อยู่ระหว่างพิจารณา
คดีของศาลภาษีอากร	32,193*	29,681	31,969
คดีของศาลภาษีอากรที่มีการอุทธรณ์	-	-	462
คดีขอคืนภาษีอากร	235	308	1249
คดีขอคืนภาษีอากรที่อยู่ระหว่างอุทธรณ์		-	59
คดีที่ไม่มีการฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากร	3,335	3,190	389
รวม	35,763	33,179	34,128

*จำนวนคดีที่ยังไม่รวมคดีที่อยู่ระหว่างการพิจารณาจากปีก่อน นับแต่วันที่ 30 กันยายน ค.ศ. 2007

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นมิได้มีการแบ่งแยกให้เห็นอัตราส่วนระหว่างจำนวนคดีทั่วไปกับจำนวนคดีมีโนสारे แต่หากพิจารณาสถิติข้อมูลจำนวนคดีของศาลภาษีอากรในช่วงปี ค.ศ. 1975-1983 ในตาราง 4.3 พบว่าจำนวนสัดส่วนระหว่างจำนวนคดีทั่วไปกับจำนวนคดีมีโนสारेจะอยู่ที่ประมาณ 70:30 ถึง 60:40

⁴⁴ สรุปข้อมูลจาก Internal Revenue Service, *supra* note 2, p. 59.

ตารางที่ 4.3 สถิติจำนวนคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรตั้งแต่ ค.ศ. 1975-1983⁴⁵

	ปี ค.ศ.	1975	1977	1979	1980	1981	1982	1983
คดี มโนสาเร่	จำนวน	3,203	3,692	5,195	7,949	10,486	9,814	10,036
	ร้อยละ	28.6	30.1	30.6	38.5	35.5	31.9	30.8
คดีทั่วไป	จำนวน ⁴⁶	7,996	8,574	11,782	12,698	19,052	20,951	22,548
	ร้อยละ	71.4	69.9	69.4	61.5	64.5	68.1	69.2
รวม	จำนวน	11,199	12,266	16,977	20,647	29,538	30,765	32,584

4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

4.1 ศาลภาษีอากรสามารถที่ตัดสินให้แตกต่างไปจากศาลอุทธรณ์ได้หากมีเหตุผลที่สามารถอธิบายได้

คดี *Golsen v. Commissioner, United States Tax Court, 1970 (54 T.C. 742)* ศาลวินิจฉัยว่า ศาลภาษีอากรสามารถที่ตัดสินให้แตกต่างไปจากศาลอุทธรณ์ได้หากมีเหตุผลที่สามารถอธิบายได้ โดยทั่วไปหากคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ที่เปลี่ยนแนวคำตัดสินของศาลภาษีอากรและคำพิพากษาดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายภาษีอากร (Internal Revenue Laws) ศาลภาษีอากรก็จะพิจารณาคดีให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับศาลอุทธรณ์ แต่ในกรณีที่ศาลภาษีอากรมีความเห็นแตกต่างไปจากความเห็นของศาลอุทธรณ์อย่างสิ้นเชิง และเห็นว่าคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ขัดต่อกฎหมายภาษีอากร ศาลภาษีอากรก็อาจมีคำอธิบายถึงข้อขัดแย้งในการพิจารณาคดีนั้นเพื่อยืนยันคำตัดสินของตนเองได้

4.2 ศาลภาษีอากรอาจใช้วิธีพิจารณาคดีทั่วไปกับคดีมโนสาเร่ก็ได้ (Small Case Program)

คดี *Dressler v. Commissioner, United States Tax Court, 1971 (56 T.C. 210)* ศาลวินิจฉัยว่า ในการพิจารณาคดีมโนสาเร่ หลังจากมีการสืบพยานแล้ว ศาลภาษีอากรอาจพิจารณาให้ คำร้องดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีทั่วไป ถ้าศาลภาษีอากรเห็นว่ามูลค่าของใบประเมินที่ได้แย้งกันอยู่นั้นน่าจะมีมูลค่ามากกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือมูลค่าที่จ่ายไว้เกินมีมากพอที่จะพิจารณาให้อยู่ในกระบวนการพิจารณาคดีทั่วไปได้

⁴⁵ Annual Reports of the Chief Counsel of the Internal Revenue Service, table entitled "Tax Court Cases Received", quoted in William C. Whitford, "The Small-case Procedure of the United States Tax Court: A Small Claims Court That Works," *American Bar Foundation Research Journal*, vol. 9, no. 4, (Autumn, 1984), p. 804.

⁴⁶ เนื่องจากข้อมูลที่ค้นได้มีเพียงข้อมูลในส่วนจำนวนคดีมโนสาเร่ และจำนวนร้อยละของคดีมโนสาเร่เมื่อเทียบกับจำนวนคดีทั้งหมด ดังนั้น ข้อมูลในส่วนจำนวนคดีทั่วไป จึงเป็นจำนวนที่คำนวณโดยเทียบอัตราส่วนมาจากข้อมูลในส่วนของคดีมโนสาเร่

4.3 การส่งคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรโดยการใช้บริการบริษัทรับส่งเอกสาร

คดี *Correia v. Commissioner, United States Court of Appeals, Ninth Circuit, 1995. (58 F.3d 468.)* ศาลวินิจฉัยว่า IRC มาตรา 6213 กำหนดว่า การส่งคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้พิจารณาคดีนั้น ให้ส่งภายใน 90 วันในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศหรือภายใน 150 วันในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีภูมิลำเนาอยู่นอกประเทศ นับแต่วันที่มีการลงทะเบียนของจดหมาย หรือนับแต่วันที่ได้รับจดหมายนั้น แม้มาตรา 7502 (Timely-mailing-as-timely-filing Provision of 26 U.S.C) กำหนดว่า เอกสารที่ถูกส่งด้วยไปรษณีย์สหรัฐอเมริกา ให้ถือเอาวันที่ลงทะเบียน (Postmark) เป็นวันส่งเอกสารนั้นก็ตาม แต่กรณีนี้ไม่นับรวมการลงทะเบียนของบริษัทรับส่งเอกสารอื่น ๆ เช่น Federal Express ด้วย

4.4 ผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในศาลภาษีอากร

คดี *Fletcher Plastics, INC. v. Commissioner, Tax Court of the United States, 1975. (64 T.C. 35.)* ศาลวินิจฉัยว่า ผู้ที่จะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้จะต้องเป็นบุคคลที่ถูกระบุชื่อไว้ในใบประเมินภาษีเท่านั้น มิฉะนั้น ศาลภาษีอากรจะไม่รับคดีไว้พิจารณา แต่จะให้โอกาสผู้เสียภาษีอากรแก้ไขข้อบุคคลที่ยื่นฟ้องให้ตรงตามชื่อที่ระบุในใบประเมินภาษีได้ หากในกรณีที่ผู้ที่มีชื่อในใบประเมินภาษีเป็นเด็กแรกเกิด หรือผู้ที่ไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ ก็สามารถมีการตั้งตัวแทนเพื่อฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นคณะบุคคลหรือเป็นบุคคลหลายกลุ่มที่มาอุทธรณ์รวมกัน หรือผู้ปกครองเป็นผู้ยื่นเรื่องแทน หรือหากกระหว่างการพิจารณาคดี บุคคลที่ได้ยื่นฟ้องต่อศาลได้เสียชีวิตลง ศาลภาษีอากรจะเป็นผู้พิจารณาหาตัวแทนเพื่อดำเนินคดีนั้นต่อไป

5. ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

เมื่อนำการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามข้อเสนอแนะของ OECD ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 6 สิทธิมาเป็นเกณฑ์ในการวินิจฉัยแล้ว คณะผู้วิจัยพบว่า การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา มีลักษณะเด่นหลายประการและมีข้อควรพิจารณานำมาปรับใช้ในประเทศไทย ดังนี้

(1) ประเทศสหรัฐอเมริกาให้การคุ้มครองสิทธิในการได้รับข้อมูล การช่วยเหลือ และการรับฟังของผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างดี ดังจะเห็นได้จากการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง ได้หลากหลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นด้วยวิธีโทรศัพท์ไปสอบถาม หรือเดินทางไปสอบถามได้ที่สำนักงานส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง หากความรู้จากหนังสืออธิบายเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของ IRS และโดยการขอคำตอบข้อหารือจากสำนักงานส่วนท้องถิ่นหรือ IRS แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรยังได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสาร (Freedom of Information Act 1966 / FOIA) ยิ่งไปกว่านั้นประเทศสหรัฐอเมริกามีการให้ความรู้กับผู้เสียภาษีอากร

ในเรื่องขอบเขตอำนาจการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร โดยจัดทำรายละเอียดว่าศาลใด มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรในเรื่องใดบ้างในรูปแบบของสื่อสิ่งพิมพ์ และการประชาสัมพันธ์ทางอินเทอร์เน็ตนี้ได้ออกสู่ประชาชนอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งผู้เสียภาษีอากรยังสามารถสอบถามรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจากเจ้าหน้าที่ของศาลโดยตรง หรือติดต่อกับเจ้าหน้าที่ประชาสัมพันธ์ (Call Center) ซึ่งมีการให้บริการตอบคำถามในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรตลอดเวลา

(2) ประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองและฟ้องร้องต่อศาล และสิทธิในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนจากเจ้าหน้าที่เป็นอย่างดี ด้วยการเปิดโอกาสให้จัดซื้อพิพาททางภาษีอากรด้วยหลากหลายวิธี โดยมีจุดมุ่งหมายเดียวกันเพื่อให้การจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรสามารถยุติโดยเร็วที่สุด อย่างไรก็ตามประเทศสหรัฐอเมริกาเน้นการจัดซื้อพิพาททางฝ่ายปกครองมากกว่าการจัดซื้อพิพาททางศาล ดังจะเห็นได้จาก การให้ความสำคัญกับฝ่ายปกครองในการจัดซื้อพิพาท อีกทั้งการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรเจรจาเพื่อหาข้อยุติในประเด็นข้อพิพาทต่าง ๆ ตลอดกระบวนการจัดซื้อพิพาททางฝ่ายปกครอง รวมทั้งอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถจัดซื้อพิพาททางโทรศัพท์ หรือด้วยการขอเข้าพบเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบเพื่อซักถามข้อสงสัยและสามารถจัดซื้อพิพาทได้โดยตรง ตลอดจนประเทศสหรัฐอเมริกามีการบัญญัติมาตรฐานในการให้บริการกับผู้เสียภาษีอากรและบัญญัติหน้าที่ของผู้ที่เกี่ยวข้องในกระบวนการจัดซื้อพิพาทที่ควรจะมีไว้อย่างชัดเจนในมาตรฐานการปฏิบัติหน้าที่ (Standard of Practice)

เรื่องที่น่าสนใจอย่างยิ่งคือ ประเทศสหรัฐอเมริกาเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรใช้วิธีระงับข้อพิพาททางศาลโดยไม่ผ่านการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองก่อนก็ได้ และทั้งที่การระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองโดยทั่วไปแล้วสามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ภายใน 90 วัน ประเทศสหรัฐอเมริกายังมีการสร้างแรงจูงใจให้ผู้เสียภาษีอากรใช้บริการการระงับข้อพิพาททางศาลด้วยการเสียค่าธรรมเนียมในอัตราคงที่เพียงคดีละ สหรัฐ อีกทั้งเมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรจะไม่มีการบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรก่อน นอกจากนี้การพิจารณาคดียังพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะ และผู้พิพากษาจะอำนวยความสะดวกโดยเดินทางไปพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐของสหรัฐในเมืองต่าง ๆ กรณีที่คดีเกิดขึ้นนอกกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ซึ่งเป็นที่ตั้งของศาลภาษีอากร ถึงแม้ผู้เสียภาษีอากรได้ใช้วิธีระงับข้อพิพาททางศาลแล้ว トラบดีที่ศาลยังไม่ได้พิจารณาคดี ผู้เสียภาษีอากรยังสามารถขอย้อนกลับมาสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองคู่ขนานกันไปด้วยก็ได้ แต่เมื่อใดที่ศาลเริ่มพิจารณาคดี การจัดซื้อพิพาททางฝ่ายปกครองต้องยุติลง โดยสถิติแล้วผู้เสียภาษีอากรจะสามารถระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางฝ่ายปกครองก่อนไปศาลถึงร้อยละ 85 เพราะการระงับข้อพิพาททางฝ่ายปกครอง ผู้เสียภาษีอากร ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเหมือนกับการระงับข้อพิพาททางศาล

การระงับข้อพิพาทไม่ว่าโดยฝ่ายปกครองหรือโดยศาลได้มีการแยกประเภทของข้อพิพาทว่าเป็นข้อพิพาททั่วไปและข้อพิพาทที่มีจำนวนภาษีอากรหรือทุนทรัพย์น้อย ข้อพิพาทที่มีจำนวนภาษีอากรหรือทุนทรัพย์น้อย ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองโดยทางโทรศัพท์หรือโดยวาจาได้ ไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งคำพิพากษาของศาลสำหรับคดีประเภทนี้จะไม่ถือเป็นแนวคำพิพากษาแต่อย่างใด และคดีถือเป็นที่สุดจะอุทธรณ์ต่อไปไม่ได้อีก

(3) ประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร และสิทธิในการได้รับการปกปิดและรักษาความลับเป็นอย่างดี ดังจะเห็นได้จากเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญว่าด้วยสิทธิส่วนบุคคล (Privacy Act) ค.ศ. 1974 กฎหมายฉบับนี้มุ่งคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรโดยการรักษาสข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรโดยเฉพาะ โดยสาระสำคัญของกฎหมายนี้ คือการคุ้มครอง ป้องกันไม่ให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดเผยแพร่ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้จัดเก็บไว้ในฐานข้อมูลต่อบุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือคณะบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นการเผยแพร่ในรูปแบบใดก็ตาม เว้นแต่มีคำร้องอย่างเป็นทางการจากเจ้าของข้อมูลนั้น เนื่องจากระบบการจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษีอากรด้วยระบบคอมพิวเตอร์มีประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างมากแต่ในขณะเดียวกันก็สามารถถูกลักลอบเผยแพร่ต่อบุคคลภายนอกได้ง่าย กฎหมายฉบับนี้มีบทบัญญัติห้ามนำข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรที่จัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์หนึ่ง ไปใช้งานเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ แม้ว่าจะเป็นข้อมูลชุดเดียวกันก็ตาม และต้องมีการแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรรายนั้น ๆ ทราบก่อน

นอกจากนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกายังมีกฎหมายว่าด้วยการรักษาความลับของทางราชการ (Government's Duty of Confidentiality) ในมาตรา 6130 กำหนดไม่ให้เจ้าหน้าที่ของรัฐเปิดเผยข้อมูลภาษีอากรตามที่ปรากฏบนแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ยกเว้นการเปิดเผยให้กับเจ้าหน้าที่ภาษีหรือลูกจ้างของรัฐบาลกลาง หรือของมลรัฐ เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร หรือตามความต้องการของศาลในกระบวนการไต่สวนคดี อย่างไรก็ตาม ศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกาให้แนวคิดเรื่องข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรบนแบบภาษีอากรว่าสามารถนำมาเผยแพร่ได้หากข้อมูลเหล่านั้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการจัดทำสถิติหรือรายงานทางวิชาการ อย่างไรก็ตาม การเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวต้องไม่ใช่แหล่งข้อมูลหรือแบบฉบับภาษีอากรนั้น ๆ ไว้ด้วย

ในเรื่องของการสืบข้อเท็จจริง ทาง IRS ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบก่อนว่ามีความต้องการที่จะติดต่อบุคคลที่สาม นอกจากนั้น ทาง IRS ต้องมีการจัดเตรียมรายชื่อของกลุ่มบุคคลที่ต้องการจะติดต่อให้พร้อมเพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ เห็นได้ว่าทางสหรัฐอเมริกามีความต้องการที่จะคุ้มครองความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรตลอดกระบวนการทำงาน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่อยู่ระหว่างการสอบสวนคดีอาญาทางภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรสามารถติดต่อบุคคลภายนอกได้ แต่ไม่ได้รับการ

คุ้มครองให้เห็นความลับ และในกรณีที่เจ้าหน้าที่เห็นว่าการแจ้งต่อผู้เสียหายอาชญากรรมจะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรไม่จำเป็นต้องแจ้งให้ผู้เสียหายอาชญากรรมทราบก่อน (IRC 7602(c)(3))

(4) ลักษณะเด่นของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยที่ควรพิจารณานำมาปรับใช้ในประเทศไทยต่อไป

(4.1) แผนกพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรอิสระสังกัด IRS ซึ่งโดยทั่วไปสามารถพิจารณาคดีให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน

(4.2) ผู้เสียหายอาชญากรรมมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียหายอาชญากรรมฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน (90-day Letter)

(4.3) ผู้เสียหายอาชญากรรมสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมก่อนการยื่นฟ้องคดี (Sue-first-pay-later Forum)

(4.4) ผู้เสียหายอาชญากรรมสามารถฟ้องศาลภาษีอากรได้โดยไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน

(4.5) ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลใช้อัตราคงที่และเป็นอัตราที่ต่ำ

(4.6) มีการจำแนกคดีที่ฟ้องร้องต่อศาลเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์น้อยหรือคดีมีโน้สแตรกับคดีทั่วไป

(4.7) ให้คำพิพากษาในคดีที่มีทุนทรัพย์น้อยหรือคดีมีโน้สแตรถึงที่สุดในชั้นศาลภาษีอากรไม่สามารถอุทธรณ์คดีต่อไปได้อีก

(4.8) ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเป็นบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญในเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะ

(4.9) ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียหายอาชญากรรม โดยเดินทางไปพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐของสหรัฐอเมริกาในเมืองต่าง ๆ ในกรณีที่คดีเกิดขึ้นนอกกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ซึ่งเป็นที่ตั้งของศาลภาษีอากร

(4.10) การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ผู้พิพากษามีอำนาจอนุญาตให้ผู้เสียหายอาชญากรรมเลือกใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีอื่น นอกเหนือจากการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาเองได้ เช่น อนุญาตให้ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ เป็นต้น

บทที่ 5

บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศออสเตรเลีย

1. ความทั่วไป

1.1 ระบบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียมีรายได้จากภาษีอากรในปี 2006-2007 ทั้งหมด 247,148 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับ GDP แล้ว จะมีอัตราส่วนเท่ากับร้อยละ 30.5 รายได้ภาษีอากรที่สำคัญได้แก่

(1) ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรหลักของประเทศออสเตรเลีย โดยในปี ค.ศ. 2006 สามารถจัดเก็บได้ถึง 183,745 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย ซึ่งเป็นจำนวนที่รวมทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีตั้งแต่ร้อยละ 0 ถึงร้อยละ 45 ของเงินได้สุทธิ ผู้มีเงินได้เกินกว่า 6,000 ดอลลาร์ออสเตรเลียมีหน้าที่ยื่นแบบชำระภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับในปีภาษี (วันที่ 1 กรกฎาคม ถึง 30 มิถุนายน) ภายในวันที่ 31 ตุลาคม เว้นแต่ผู้มีเงินได้นั้นอยู่ภายใต้โปรแกรมการยื่นแบบแสดงรายการผ่านตัวแทนภาษีอากร (Tax Agent Lodgement) หรือได้รับสิทธิในการขยายเวลาการยื่นแบบชำระภาษี สหพันธรัฐออสเตรเลียไม่มีการยื่นแบบรวมกันของกลุ่มสมรส

ในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล นิติบุคคลที่ทำธุรกิจในออสเตรเลีย และมีศูนย์กลางการบริหารงานในออสเตรเลีย หรือมีอำนาจสั่งการบริหาร หรือมีผู้ถือหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลียต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ถึง 30 มิถุนายน ซึ่งนิติบุคคลสามารถใช้การยื่นแบบรวมกัน (Consolidated Returns) ได้ โดยวันสุดท้ายของการยื่นแบบชำระภาษี คือวันที่ 15 มกราคม สำหรับบริษัทขนาดใหญ่และขนาดกลาง (บริษัทที่มีรายได้เกินกว่า 10 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย หรือมีการลงทุนสูงกว่า 50 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย) และวันที่ 28 กุมภาพันธ์สำหรับบริษัททั่วไป

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มในสหพันธรัฐออสเตรเลีย หรือ Goods and Services Tax (GST) จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการในอัตราร้อยละ 10 ของรายรับ อย่างไรก็ตาม มีการขายสินค้าและการให้บริการบางประเภทที่คิดภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่น การให้บริการทางการเงิน หรือการส่งออกสินค้า เป็นต้น นิติบุคคลที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ นิติบุคคลที่มีเงินได้เกินกว่า 75,000 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อปี สำหรับนิติบุคคลที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ก็สามารถขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ในปี ค.ศ. 2006 ถึง 2007 ประเทศออสเตรเลียสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 39,560 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย

(3) ภาษีสรรพสามิต

จัดเก็บจากสินค้าบางชนิดที่รัฐต้องการควบคุมการบริโภค เช่น สุรา ยาสูบ น้ำมัน เป็นต้น โดยจัดเก็บตามมูลค่าของสินค้า (Ad-valorem Tax) และขึ้นอยู่กับชนิดของสินค้า ในปี ค.ศ. 2006 ถึง 2007 ประเทศออสเตรเลียสามารถจัดเก็บภาษีชนิดนี้ได้ 22,749 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย

1.2 ระบบศาลของประเทศออสเตรเลีย

เนื่องจากประเทศออสเตรเลียนั้นมีรูปแบบรัฐเป็นแบบรัฐรวม ดังนั้นจึงมีการปกครองสองระดับคือ ระดับสหพันธ์ และระดับมลรัฐ ซึ่งหมายความว่าแต่ละมลรัฐจะมีอำนาจในการปกครองตนเอง เว้นแต่เป็นอำนาจที่รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์บัญญัติสงวนไว้ให้เป็นอำนาจเฉพาะของสหพันธ์เท่านั้น เพราะฉะนั้น มลรัฐต่าง ๆ จึงมีอำนาจในการตรา กฎหมาย บริหาร รวมทั้งจัดตั้งศาลภายในมลรัฐได้ อันส่งผลให้ระบบศาลของประเทศออสเตรเลียถูกแบ่งออกเป็นสองประเภทหลัก ๆ คือ ศาลระดับสหพันธ์ประเภทหนึ่ง และศาลระดับมลรัฐอีกประเภทหนึ่ง

(1) ศาลระดับสหพันธ์

ศาลระดับสหพันธ์เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีตามกฎหมายระดับสหพันธ์ โดยแบ่งออกเป็นสองลำดับชั้นคือ ศาลสูง (High Court) และศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (Federal Court of Australia)

(1.1) ศาลสูง (High Court)

ศาลสูงจัดตั้งโดยกฎหมายรัฐธรรมนูญ (มาตรา 71) ในปี 1901 ซึ่งมีหน้าที่ในการตีความ และปรับใช้กฎหมายของออสเตรเลีย ตัดสินคดีที่มีความสำคัญต่อรัฐ รวมถึงการพิจารณาคดีในประเด็นที่เกี่ยวกับการขัดกับกฎหมายรัฐธรรมนูญหรือไม่ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำพิพากษาหรือ

คำสั่งของศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ศาลแห่งมลรัฐ และศาลครอบครัว โดยคดีที่จะอุทธรณ์ต่อศาลสูงได้นั้น ต้องเป็นคดีที่ได้รับอนุญาตให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลสูงเท่านั้น (Special Leave) ศาลสูงประกอบด้วยผู้พิพากษาจำนวน 7 คน ได้แก่หัวหน้าผู้พิพากษา 1 คน (Chief of Justice) และผู้พิพากษาอีก 6 คนซึ่งได้รับการแต่งตั้งจาก Governor-General

โดยทั่วไปการพิจารณาคดีของศาลสูงจะพิจารณาโดยผู้พิพากษาไม่น้อยกว่า 2 คน เว้นแต่บางกรณีที่ศาลจะพิจารณาคดีและตัดสินโดยผู้พิพากษาคนเดียว และอาจมีคำพิพากษาได้ใน 3 ทาง ได้แก่ พิพากษายืน (Affirm) พิพากษากลับ (Reverse) และพิพากษาแก้ (Modify) คำพิพากษาของศาลลำดับรอง โดยผลของคำพิพากษาของศาลสูงถือเป็นที่สุด และมีผลผูกพันศาลทุกศาลทั่วทั้งประเทศออสเตรเลีย

(1.2) ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (Federal Court of Australia)

ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์จัดตั้งโดย The Federal Court of Australia Act 1976 ประกอบด้วย อธิบดีผู้พิพากษา (Chief of Justice) และผู้พิพากษาอื่น ๆ ซึ่งมาจากการแต่งตั้งโดย Governor-General และคณะกรรมการ ซึ่งตำแหน่งอธิบดีผู้พิพากษานี้ ถือเป็นผู้พิพากษาอาวุโสของศาล มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการดูแลให้การดำเนินงานของศาลเป็นไปตามระเบียบและให้มีความรวดเร็วในการดำเนินการต่าง ๆ ในอดีตผู้พิพากษาที่ได้รับแต่งตั้งจะดำรงตำแหน่งตลอดชีวิต อย่างไรก็ตามนับตั้งแต่ พ.ศ. 2520 เป็นต้นมาผู้พิพากษาดำรงตำแหน่งถึงอายุ 70 ปี¹

โดยทั่วไปศาลมีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งโดยทั่วไปและคดีอาญาในบางเรื่อง ที่สำคัญศาลมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองตามกฎหมายว่าด้วยคำสั่งทางปกครอง (Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977)² ซึ่งภายในศาลสหพันธ์นั้นจะแบ่งตัวเองออกเป็นสองระดับชั้นคือ ชั้นต้น และชั้นอุทธรณ์ กล่าวคือ ในการเริ่มต้นคดีจะเริ่มพิจารณาโดยผู้พิพากษาคนเดียว และหากคู่ความไม่พอใจคำตัดสินของผู้พิพากษาคณะเดียวดังกล่าว ก็ยังสามารถอุทธรณ์เพื่อให้มีการพิจารณาคดีเต็มองค์คณะ หรือที่เรียกว่า Full Federal Court ได้อีก นอกจากนั้นยังมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คดีแพ่งและคดีอาญาจากศาลสูงสุดแห่งเขตการปกครอง Australian Capital Territory และ Norfolk Island อีกทั้งยังมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คดีซึ่งมิใช่คดีตามกฎหมายครอบครัวจากศาลแขวงแห่งสหพันธ์อีกด้วย

¹ Retrieved July 2, 2008, from <http://www.fedcourt.gov.au/aboutct/jj.html>

² Ibid.

(1.3) ศาลครอบครัว (Family Court of Australia)

ศาลครอบครัวจัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1975 ตามกฎหมายลักษณะครอบครัว 1975 (Family Law Act 1975) เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาเฉพาะคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายครอบครัว โดยการเริ่มต้นพิจารณาคดีของศาลครอบครัวก็เป็นเช่นเดียวกับศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ กล่าวคือ พิจารณาโดยผู้พิพากษาคนเดียว และหากคู่ความไม่พอใจ ก็สามารถอุทธรณ์ให้พิจารณาโดยผู้พิพากษาเต็มองค์คณะได้ (3-5 คน) และนอกจากนั้นยังมีอำนาจรับพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายครอบครัวที่อุทธรณ์มาจากศาลแขวงแห่งสหพันธ์ได้อีกด้วย

(1.4) ศาลแขวงแห่งสหพันธ์ (Federal Magistrates Court of Australia)

ศาลแขวงแห่งสหพันธ์เป็นศาลลำดับรองจากศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และศาลครอบครัว โดยจัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1999 ตามกฎหมาย Federal Magistrates Act 1999 ซึ่งจุดประสงค์ของการจัดตั้งศาลประเภทนี้ก็คือ สร้างทางเลือก ในการพิจารณาคดีที่ง่ายขึ้น และช่วยแบ่งเบาภาระการพิจารณาคดีของศาลทั้งสองนั่นเอง

ศาลแขวงแห่งสหพันธ์ มีอำนาจพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายครอบครัว กฎหมายปกครอง คดีล้มละลาย คดีสิทธิมนุษยชน คดีการคุ้มครองผู้บริโภคและการค้า การอพยพย้ายถิ่นฐาน คดีการคุ้มครองความลับ คดีลิขสิทธิ์ กฎหมายโรงงาน และกฎหมายกองทัพเรือ โดยเป็นอำนาจร่วมกันกับศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และศาลครอบครัว และหากคู่ความไม่พอใจคำพิพากษาของศาลแขวงแห่งสหพันธ์ก็สามารถอุทธรณ์ไปยังศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ หรือศาลครอบครัวได้อีกด้วย

(2) ศาลแห่งมลรัฐและศาลแห่งเขตการปกครอง (State and Territory Court)

ศาลแห่งมลรัฐและศาลแห่งเขตการปกครอง เป็นศาลที่แต่ละมลรัฐ หรือแต่ละเขตการปกครองต่างจัดตั้งขึ้นตามอำนาจที่รัฐธรรมนูญของแต่ละมลรัฐหรือเขตการปกครองได้ให้ไว้ ซึ่งโดยทั่วไปศาลเหล่านี้จะมีอำนาจพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภายในของตน แต่ในบางครั้งก็อาจพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายระดับสหพันธ์ด้วย แต่อย่างไรก็ตามแม้ว่าศาลเหล่านี้จะมีอำนาจในการพิจารณาคดี แต่ก็ยังต้องผูกพันต่อคำพิพากษาของศาลสูง (High Court) ที่พิจารณาเต็มองค์คณะด้วย

ศาลแห่งมลรัฐและศาลแห่งเขตการปกครองโดยส่วนใหญ่จะแบ่งออกเป็นสามระดับชั้น ได้แก่ ศาลสูงสุด (Supreme Court), ศาลชั้นต้น (District Court) และศาลแขวง (Magistrates Court)

(2.1) ศาลสูงสุดแห่งมลรัฐ (Supreme Court)

เป็นศาลที่อยู่ในลำดับสูงสุดของศาลระดับมลรัฐ เป็นศาลที่มีทั้งอำนาจรับพิจารณาคดีในเขตอำนาจโดยตรง และพิจารณาคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลลำดับรองด้วย มีอำนาจพิจารณาคดีทุกคดีเว้นแต่คดีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนไม่ให้อยู่ในอำนาจของศาลสูงสุดแห่งมลรัฐ

(2.2) ศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ (District Court)

เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาทั้งคดีแพ่งและคดีอาญา โดยสามารถพิจารณาคดีที่ไม่ร้ายแรง และคดีแพ่งที่มีทุนทรัพย์จำกัด ซึ่งโดยส่วนใหญ่ไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย

(2.3) ศาลแขวงแห่งมลรัฐ (Magistrates Court)

เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาทั้งคดีแพ่งและคดีอาญาเช่นเดียวกัน โดยในคดีอาญามีอำนาจพิจารณาได้เฉพาะคดีลหุโทษ ในคดีแพ่งสามารถพิจารณาได้เฉพาะคดีที่มีทุนทรัพย์ต่ำเท่านั้น

1.3 กฎหมายสำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศออสเตรเลีย

(1) Constitution of the Commonwealth of Australia

คือ รัฐธรรมนูญออสเตรเลีย

(2) Administrative Appeal Tribunal Act 1975

เป็นกฎหมายว่าด้วยการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทางปกครอง (Administrative Appeal Tribunal ต่อไปนี้จะใช้คำย่อว่า AAT) ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับการเข้าสู่ตำแหน่งของ AAT อำนาจของ AAT และกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของ AAT ฯลฯ

(3) Administrative Appeal Tribunal Regulations 1976

เป็นระเบียบและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรโดย AAT ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับการยื่นเอกสาร คำร้องต่าง ๆ ค่าธรรมเนียม ฯลฯ

(4) Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977

เป็นกฎหมายว่าด้วยหลักที่ศาลใช้ในการพิจารณาคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครอง ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับอำนาจศาล คำร้องขอให้มีการพิจารณาคดี ฯลฯ

(5) Federal Court Rules under the Federal Court of Australia Act 1976

เป็นระเบียบว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีในศาล ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารที่ใช้ยื่นคำร้อง ค่าธรรมเนียมศาล ฯลฯ

(6) Freedom of Information Act 1982

เป็นกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองข้อมูลของประชาชน ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารหรือข้อมูลที่สามารถเปิดเผยต่อสาธารณชนได้ ฯลฯ

ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินการประเมินภาษีอากรของตนเองผ่านกฎหมายฉบับนี้ แต่ก็มีข้อจำกัดในบางเรื่อง เช่น เอกสารที่มีข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรรายอื่นอยู่ หรือเอกสารที่มีข้อมูลทางการค้าของผู้อื่นอยู่ (มาตรา 41 Freedom of Information Act 1982) หรือเอกสารที่กำหนดไว้เป็นเอกสารพิเศษ (มาตรา 42 Freedom of Information Act 1982) และหากผู้เสียภาษีอากรไม่ได้ได้รับความสะดวกในการขอข้อมูล ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องเรียนกับสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (Australian Tax Office ต่อไปนี้จะใช้คำย่อว่า ATO) ได้ หรือหน่วยงานภายนอกได้

(7) Privacy Act 1988

เป็นกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของประชาชน ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับหลักการจัดประเภทว่าข้อมูลใดบ้างที่จะได้รับความคุ้มครอง ฯลฯ

(8) Taxation Administration Act 1953

เป็นกฎหมายว่าด้วยการบริหารจัดการภาษี ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ความผิดกรณีไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ฯลฯ

(9) Income Tax Assessment Act 1936

เป็นกฎหมายว่าด้วยการประเมินภาษีเงินได้ ATO มีการจัดทำ Tax Office's Access and Information Gathering Manual ให้เจ้าพนักงานภาษีได้รับทราบถึงหลักปฏิบัติในการแสวงหาข้อมูล หรือข่าวสารที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานภาษีกับผู้เสียภาษีอากรโดยไม่จำเป็น

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรถูกตรวจสอบ (Investigation) เจ้าพนักงานภาษีจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายเพื่อรับทราบเกี่ยวกับสิทธิและอำนาจในการเข้าตรวจสอบของ

ATO ทั้งนี้เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความเข้าใจในเรื่องดังกล่าว ซึ่งการวางกรอบการทำงานเช่นนี้นับเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อีกทางหนึ่ง

มาตรา 16 ใน Income Tax Assessment Act 1936 มีบทบัญญัติเรื่องความลับของผู้เสียภาษีอากร เพื่อป้องกันไม่ให้เจ้าพนักงานภานำข้อมูลและเอกสารของผู้เสียภาษีอากร และข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมของบริษัทไปเผยแพร่ต่อบุคคลภายนอก หรือต่อหน่วยงานอื่นใด ถ้าผู้เสียภาษีอากรคิดว่าสิทธิในข้อนี้ของตนถูกละเมิดก็สามารถร้องเรียนไปยังองค์กรภายนอก ATO ได้อีกด้วย

(10) Procedural Regulations

เป็นแนวปฏิบัติที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรแต่ละประเด็น ซึ่งมีรายละเอียดที่แตกต่างกัน

(11) Internal Revenue Manual

เป็นแนวปฏิบัติที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการที่ ATO จะนำกฎหมายมาใช้บังคับ

(12) Revenue Rulings and Revenue Procedures

เป็นแนวปฏิบัติที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการตีความประมวลรัษฎากรของ ATO ว่าในแต่ละข้อพิพาทที่เกิดขึ้น มีหลักการตีความอย่างไร

(13) Australian Taxpayers' Charter (ต่อไปจะใช้คำย่อว่าปฏิญญาออสเตรเลีย)

เป็นปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ประกาศโดย ATO เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2540 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการรับรองว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการรับรองและผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานภาษีโดยเท่าเทียมกัน ซึ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามปฏิญญานี้ สรุปได้ 12 ข้อ กล่าวคือ

- 1) เจ้าพนักงานภาษีต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างยุติธรรมและมีเหตุผล
- 2) ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้เสียภาษีอากรไม่มีความผิดจนกว่าจะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น
- 3) ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการบริการอย่างมีอาชีพและได้รับความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานภาษีเพื่อขจัดอุปสรรคในการชำระภาษีอากร
- 4) ผู้เสียภาษีอากรสามารถมีตัวแทนเป็นผู้กระทำการแทนได้
- 5) ความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรจะได้รับการเคารพ

- 6) ผู้เสียภาษีอากรได้รับความคุ้มครองเรื่องสิทธิส่วนบุคคลตามกฎหมาย
- 7) ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากรของตนเอง ที่เจ้าพนักงานภาษีเก็บรักษาไว้
- 8) ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะได้รับคำแนะนำและข้อมูลข่าวสารที่เชื่อถือได้จากเจ้าพนักงานภาษี
- 9) ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิได้รับการชี้แจงถึงเหตุผลในคำสั่งหรือการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานภาษี
- 10) ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะโต้แย้งคัดค้านคำสั่งหรือการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานภาษี
- 11) ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิร้องเรียนเกี่ยวกับคำสั่งหรือการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานภาษี
- 12) เจ้าพนักงานภาษีควรบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ให้เป็นภาระค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด

แม้ว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับการรับรองไว้จะเป็นเพียงการรับรองสิทธิอย่างกว้าง ๆ แต่ก็เพียงพอเกิดของข้อพิพาททางภาษีอากรได้เช่นกัน หากผู้เสียภาษีอากรคิดว่าสิทธิของตนในฐานะผู้เสียภาษีอากรตามที่ได้รับการรับรองไว้ถูกละเมิดก็อาจนำเรื่องเข้าสู่กระบวนการจัดข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องได้ต่อไป สิทธิของผู้เสียภาษีอากรนี้เป็นไปในทำนองเดียวกันกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ OECD ได้กล่าวถึงไว้

2. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล

ในระบบการจัดข้อพิพาททางภาษีอากรนอกศาลของประเทศออสเตรเลียนั้นสามารถแบ่งได้เป็นกระบวนการจัดข้อพิพาทภายใน ATO และกระบวนการจัดข้อพิพาทโดยหน่วยงานอิสระภายนอก ATO

2.1 กระบวนการจัดข้อพิพาทภายใน ATO

(1) การคัดค้านการประเมินภาษีอากร

(1.1) การยื่นคำคัดค้าน

เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งดังกล่าวได้ โดยการคัดค้านถือเป็นเงื่อนไขบังคับก่อนที่จะนำข้อพิพาททางภาษีอากรไปสู่การพิจารณาของหน่วยงานภายนอก ATO ซึ่งคำสั่งเกี่ยวกับ

ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถคัดค้านได้นั้น จะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรและการคำนวณภาษีอากร เช่น

1) การประเมินภาษีอากร และการแก้ไขการประเมินภาษีอากร การประเมินภาษีอากรในระบบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย นั้น หมายถึงระบบการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีอากร ที่กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีสามารถที่จะทำการประเมินจำนวนภาษีที่ต้องชำระจากข้อมูลที่ไม่ได้มีการระบุไว้ในแบบแสดงรายการชำระภาษี อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เป็นระบบการประเมินตนเองแบบเต็มรูป (Full Self-assessment) ดังเช่นกรณีของบริษัทจำกัดหรือกองทุนนั้น ถือว่าแบบแสดงรายการชำระภาษีเป็นการแจ้งการประเมินในตัว³

2) ข้อกำหนด (Determinations) หรือคำสั่ง (Decisions) เช่น คำสั่งไม่อนุญาตให้ใช้เครดิตภาษีตามระบบเครดิตภาษีของต่างประเทศ หรือภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

3) การลงโทษทางแพ่งเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น เบี้ยปรับ

4) การตอบข้อหาหรือเป็นการเฉพาะราย (Private Rulings) ในเรื่องภาษีเงินได้ เครดิตภาษีน้ำมันเชื้อเพลิง และภาษีเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับ (Fringe Benefits Tax) รวมถึงการไม่ตอบข้อหาหรือเป็นการเฉพาะรายในเรื่องที่กล่าวมาด้วย

อย่างไรก็ตาม ในเรื่องคำสั่งหรือการกระทำของเจ้าพนักงานที่นอกเหนือจากเรื่องการประเมินภาษีอากรและการคำนวณภาษีตามที่กล่าวมาข้างต้นถือว่าเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรที่ไม่สามารถคัดค้านได้ แต่ผู้เสียภาษีอากรอาจขอให้มีการทบทวน หรืออุทธรณ์ได้

5) การประเมินภาษีอากรที่ไม่มีภาษีต้องชำระ เว้นแต่จะเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีอากรต้องการเพิ่มความรับผิดชอบในการชำระภาษีอากรของตนเอง

6) การลงโทษในทางแพ่งเนื่องจากชำระภาษีอากรล่าช้า

7) การชำระเงินเพิ่มของภาษีอากรที่ชำระไว้ขาด ในกรณีที่เงินเพิ่มมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระไว้ขาด

8) การตอบข้อหาหรือเป็นการเฉพาะรายที่มีการประเมินภาษีอากรครอบคลุมช่วงเวลาเดียวกัน หรือกรณีที่ข้อหาหรือในเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องเกี่ยวกับภาษีที่ถึงกำหนดชำระแล้ว ซึ่งผู้เสียภาษีอากรสามารถคัดค้านการประเมินภาษีอากรได้

³ Australian Master Tax Guides 2008, (Sydney: CCH, 2008), [25-000].

9) การตอบข้อหารือเป็นการเฉพาะรายในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม (Goods and Services Tax: GST) ภาษีรถยนต์ฟุ่มเฟือย (Luxury Car Tax: LCT) และภาษีไวน์ (Wine Equalization Tax: WET) ซึ่งผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้มีการทบทวนได้ หรือผู้เสียภาษีอากรอาจร้องขอให้เจ้าพนักงานภาษีทำการประเมินภาษีทางอ้อม (Indirect Tax Assessment) เพื่อจะใช้สิทธิคัดค้านการประเมินนั้นต่อไปได้

10) การไม่ตอบข้อหารือของเจ้าพนักงานภาษีในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีรถยนต์ฟุ่มเฟือย และภาษีไวน์

การยื่นคำคัดค้านนั้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรของตน ผู้เสียภาษีอากรสามารถชักถามข้อสงสัยเป็นหนังสือไปยัง ATO ได้ โดยถือเป็นหน้าที่ของ ATO ที่จะต้องอธิบายถึงฐานในการประเมินภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบ และหากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำชี้แจงดังกล่าวก็สามารถคัดค้านการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานภาษีต่อไปได้ อย่างไรก็ตามการชักถามข้อสงสัยเป็นหนังสือนี้มิได้เป็นเงื่อนไขบังคับก่อนของการคัดค้านแต่อย่างใด

การคัดค้านที่มีผลตามกฎหมายนั้นจะต้องทำตามแบบที่ ATO กำหนด โดยการคัดค้านนั้นผู้เสียภาษีอากรสามารถขอลงคำคัดค้านได้ตลอดเวลา และหาก ATO มีคำสั่งไม่รับคำคัดค้านเนื่องจากเห็นว่าเป็นเรื่องที่ไม่สามารถคัดค้านได้ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำคัดค้านนั้น

นอกจากนี้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำคัดค้านได้มากกว่าหนึ่งครั้งภายในกำหนดเวลาอื่น คำคัดค้านตามกฎหมาย⁴ และผู้เสียภาษีอากรสามารถทำคำคัดค้านฉบับเดียว เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีอากรหลายครั้งได้ ถ้าการประเมินภาษีอากรเหล่านั้นตั้งอยู่บนข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงร่วมกัน อย่างไรก็ตามสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการคัดค้านการแก้ไขการประเมินจะจำกัดอยู่เพียงประเด็นที่ถูกแก้ไขเท่านั้น⁵ และสิทธิในการคัดค้านของผู้เสียภาษีอากรจะถูกจำกัด ในกรณีที่การคัดค้านเป็นการคัดค้านการประเมินที่มีฐานมาจากการตอบข้อหารือเฉพาะราย (Private Ruling) ที่ผู้เสียภาษีอากรได้เคยคัดค้านไว้แล้ว เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำประเด็นที่เคยคัดค้านไว้แล้วในขั้นตอนการทำคำคัดค้านข้อหารือเฉพาะรายมารวมอยู่ในคำคัดค้านการประเมินภาษีอากรได้อีก⁷

⁴ Tax Ruling TR 96/12, cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, *ibid*, [28-010].

⁵ McDermott 2003 ATC 4410, cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, *ibid*, [28-010].

⁶ Section 14ZV Tax Administration Act 1953, Case 21/94 94ATC222, cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, *ibid*, [28-010].

⁷ Section 14ZVA Tax Administration Act 1953.

(1.2) กำหนดระยะเวลาการยื่นคำคัดค้าน

กำหนดระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านสำหรับบุคคลธรรมดาและธุรกิจขนาดเล็กมีกำหนด 2 ปีนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน (Service of the Notice of Assessment) และ 4 ปีสำหรับธุรกิจที่มีความซับซ้อนสูง เช่นกรณีบริษัทจำกัดหรือกองทุน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นการคัดค้านการประเมินเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไว้อวด มีกำหนดเวลา 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน เว้นแต่การประเมินที่กระทำหลังวันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ. 2549 และเกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรมีระยะเวลาการคัดค้านยาวกว่า 60 วัน ผู้เสียภาษีอากรที่อาจยื่นคำคัดค้านภายในกำหนดเวลาที่ยาวกว่า 60 วันได้ สำหรับคำสั่งอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวมาผู้เสียภาษีอากรจะต้องทำคัดค้านภายใน 60 วันนับตั้งแต่ได้รับแจ้งคำสั่งนั้น

กรณีการคัดค้านการตอบข้อหารือหรือเป็นการเฉพาะราย⁸ ในเรื่องภาษีเงินได้ กรณีภาษีน้ำมันเชื้อเพลิง และภาษีเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับ จะต้องกระทำภายใน 60 วันนับแต่ได้รับผลการตอบข้อหารือ นั้น แต่กรณีการยื่นคำคัดค้านเนื่องจากหน่วยงานไม่ตอบข้อหารือเฉพาะรายนั้น จะต้องกระทำภายหลังจาก 30 วันนับแต่ได้มีหนังสือเตือนไปยัง ATO ให้ตอบข้อหารือ แต่จะต้องไม่เกิน 90 วันนับตั้งแต่ได้ยื่นหนังสือ นั้น ซึ่งการยื่นหนังสือเตือนนี้จะกระทำได้อีกต่อเมื่อพ้นเวลา 60 วันนับแต่ได้ยื่นข้อหารือให้ ATO แล้ว

ส่วนกรณีการคัดค้านประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีรถยนต์ฟุ่มเฟือย และภาษีไวน์ จะต้องกระทำภายใน 60 วันนับแต่ได้รับทราบการประเมิน หรือไม่เกิน 4 ปีนับแต่วันนำเข้าสินค้าหรือวันสิ้นรอบระยะเวลาภาษี (Tax period)

การขอขยายเวลาการยื่นคำคัดค้านนั้นสามารถกระทำได้โดยการยื่นคำคัดค้าน เสมือนเป็นการยื่นในกำหนดเวลา และหากผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการอนุมัติให้ขยายเวลา ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวไปยัง AAT ได้ภายใน 28 วันนับแต่ทราบคำสั่งเกี่ยวกับการขยายเวลาจาก ATO⁹

(1.3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอข้อมูลเพิ่มเติม

โดยทั่วไปผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอข้อมูลเกี่ยวกับการชำระภาษีอากรของตนเพื่อนำมาใช้ประกอบการจัดทำคำคัดค้านของตนเองได้ โดยใช้ช่องทางของ Freedom of Information Act 1982

⁸ Section 14ZW (1A) Tax Administration Act 1953

“(1A) The person cannot lodge a taxation objection against a private ruling that relates to a year of income after the end of whichever of the following ends last:

(a) 60 days after the ruling was made;

(b) whichever of the following is applicable:”

⁹ Section 29 (3) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

(FOI Act) ซึ่งมีตัวอย่างคำพิพากษาที่รับรองสิทธินี้ของผู้เสียภาษีอากรไว้ เช่น คดี *Murtagh 84 ATC 4516*¹⁰ ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องขอเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษี ซึ่งเป็นเอกสารการทำงานภายใน ATO ได้ หรือคดี *Walker 95 ATC 2001*¹¹ ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอบันทึกแสดงความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีต่อข้อบกพร่องด้วยการหลบเลี่ยงภาษีอากรได้

ถ้า ATO ปฏิเสธที่จะให้ข้อมูล ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องเรียนไปยัง สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดิน (Commonwealth Ombudsman) ได้

(1.4) การพิจารณาคำคัดค้าน

ในการพิจารณาคำคัดค้านนั้น ATO มีเวลา 60 วันนับแต่มีการยื่นคำคัดค้าน หรือ 60 วันนับแต่วันที่มีการอนุญาตให้ขยายเวลายื่นคำคัดค้าน หรือ ในกรณีที่มีการขอข้อมูลเพิ่มก็มีเวลาในการพิจารณา 60 วันนับแต่ได้รับข้อมูลนั้น นอกจากนี้ถ้าการพิจารณาคำคัดค้านเกินกำหนดเวลา 60 วัน ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิทำหนังสือเตือนไปยัง ATO ให้พิจารณา คำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้าน และถ้า ATO ไม่มีคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านภายใน 60 วันนับแต่ได้รับหนังสือเตือนให้ถือว่าไม่มีคำสั่งไม่เห็นด้วยกลับคำคัดค้านซึ่งทำให้เกิดสิทธิที่จะอุทธรณ์คดีไปยังหน่วยงานอื่นต่อไป

ผลการพิจารณาคำคัดค้านนั้น ATO จะทำเป็นคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้าน (Objection decisions) ว่าเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วย ซึ่งการไม่เห็นด้วยไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก่อให้เกิดสิทธิในการนำเรื่องไปอุทธรณ์ต่อหน่วยงานภายนอกได้ ซึ่งคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านนี้ สามารถแบ่งได้ตามมูลเหตุแห่งข้อพิพาท¹² คือ

- 1) คำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านที่สามารถอุทธรณ์ได้ (Appealable Objection Decisions) ซึ่งผู้เสียภาษีอากรต้องนำข้อพิพาทของตนไปสู่การพิจารณาของศาลเท่านั้น
- 2) คำสั่งเกี่ยวกับข้อพิพาทที่สามารถขอให้ตรวจสอบได้ (Reviewable Objection Decisions) ซึ่งผู้เสียภาษีอากรต้องนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาของ AAT เท่านั้น
- 3) คำสั่งเกี่ยวกับข้อพิพาทที่สามารถอุทธรณ์และตรวจสอบได้ (Appealable and Reviewable Objection Decisions) ซึ่งผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเลือกได้นำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาของศาล หรือ AAT

¹⁰ Cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, *supra* note 3, [28-060].

¹¹ Cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, *supra* note 3, [28-060].

¹² Section 14ZZ Tax Administration Act 1953.

อย่างไรก็ตามการแบ่งประเภทของข้อพิพาทที่กล่าวมา AAT หรือศาลอาจเห็นเป็นอย่างอื่นได้¹³

(1.5) การทูลเกล้าการชำระภาษี

ในประเทศออสเตรเลียการยื่นคำคัดค้านไม่ถือเป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีอากร

(2) การขอแก้ไขการประเมินภาษีอากร (Amendments)

ในกรณีเกิดความผิดพลาดที่ชัดเจนในใบประเมินภาษีอากรหรือแบบแสดงรายการชำระภาษี เช่น การคำนวณภาษีอากรที่ต้องชำระผิดพลาด เป็นต้น ไม่ว่าความผิดพลาดนั้นจะเกิดจากฝ่ายเจ้าพนักงานภาษีหรือผู้เสียภาษีอากรเอง ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอแก้ไขการประเมินได้ วิธีนี้จึงนับเป็นการขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรอีกรูปแบบหนึ่งที่เปิดช่องให้สามารถยุติข้อพิพาทที่เกิดจากรื่องเล็กน้อยให้สามารถยุติได้โดยเร็วโดยไม่ต้องคัดค้านการประเมินภาษีอากรแต่อย่างใด

การขอแก้ไขการประเมินภาษีอากรต้องทำเป็นหนังสือพร้อมทั้งอธิบายเหตุผลและข้อเท็จจริงว่าการประเมินนั้นควรได้รับการแก้ไขในประเด็นใดบ้าง นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรยังมีหน้าที่ในการจัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องตามที่เห็นสมควรเพื่อส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานภาษีในคราวเดียวกันด้วย ส่วนในเรื่องกำหนดระยะเวลาการขอแก้ไขการประเมินนั้นเทียบเคียงระยะเวลาการขอแก้ไขการประเมินนั้นเทียบเคียงระยะเวลาการยื่นคำคัดค้าน 2 ปี 4 ปี หรือ 60 วัน มาใช้แล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจกับคำสั่งเกี่ยวกับการขอแก้ไขการประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรก็ยังสามารถคัดค้านคำสั่งนั้นได้ โดยต้องยื่นคำคัดค้านคำสั่งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรนั้นภายใน 2 ปีหรือ 4 ปี นับตั้งแต่ได้รับทราบการประเมินภาษีอากร หรือไม่เกิน 60 วันนับแต่ได้รับทราบคำสั่งเกี่ยวกับการแก้ไขการประเมินภาษีอากรนั้น¹⁴

(3) การฟ้องคดีตัวอย่าง (Test Case Litigation Program)

การฟ้องคดีตัวอย่างหรือ Test Case Litigation Program เป็นโครงการที่ ATO จะช่วยสนับสนุนค่าใช้จ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนให้กับผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์คดีภาษีอากรเพื่อนำข้อพิพาททางภาษีอากรไปสู่การพิจารณาชี้ขาดของหน่วยงานภายนอก ATO โดยไม่ได้มีข้อกำหนดตายตัวเรื่องประเภทของคดีที่สามารถขอเข้าโครงการนี้ได้ อย่างไรก็ตามข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับ การเสียภาษี

¹³ See *Australian Master Tax Guides 2008*, *supra* note 3, [28-005].

¹⁴ Section 14ZW (1) (bc) and (c) Tax Administration Act 1953.

(Tax Avoidance) ไม่เป็นคดีเป้าหมายของโครงการนี้¹⁵ โดยโครงการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดแนวบรรทัดฐานทางกฎหมาย (Legal Precedents) เมื่อ

- 1) เกิดมีความไม่ชัดเจนในข้อกฎหมายบางเรื่อง หรือ
- 2) มีประเด็นข้อพิพาทที่กระทบกับผู้เสียภาษีอากรกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือกระทบต่อภาคธุรกิจหรืออุตสาหกรรมใดโดยเฉพาะ หรือ
- 3) มีประเด็นข้อพิพาทที่กระทบต่อประโยชน์สาธารณะ

(4) การขอให้ ATO ทบทวนคำสั่ง (Informal Reviews)

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี แต่ผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าเจ้าพนักงานภาษีทำงานผิดพลาด ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือการตีความกฎหมายไม่ถูกต้อง เป็นต้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องขอให้ ATO ทบทวนการกระทำนั้น ๆ ได้ และหาก ATO เห็นด้วยกับการขอให้ทบทวนนั้นก็สามารถเปลี่ยนแปลงคำสั่งเดิมได้

(5) การตรวจสอบคำสั่งทางปกครองของเจ้าพนักงานภาษี (Administrative Review of Commissioner's Decisions)

การกระทำของเจ้าพนักงานภาษีอาจถูกตรวจสอบได้โดยศาลภายใต้ Administrative Decision (Judicial Review) Act 1977 ในฐานะที่เป็นคำสั่งทางปกครองที่เจ้าพนักงานภาษีจะต้องปฏิบัติตามต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างเสมอภาคกัน โดยเฉพาะการใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้นการมีคำสั่งทางปกครองของเจ้าพนักงานภาษีอาจถูกคัดค้านและอุทธรณ์ได้ตามกฎหมายฉบับดังกล่าวข้างต้นหรือตาม Tax Administration Act 1953 อย่างไรก็ตามหากในเรื่องเดียวกันมีการพิจารณาคัดค้านหรือการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรอยู่แล้ว ศาลอาจปฏิเสธที่จะใช้อำนาจตรวจสอบการมีคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้นได้ (Pickering 93 ATC 4977)¹⁶

(6) การร้องเรียน (Complaints)

การร้องเรียนกับ ATO นับเป็นอีกช่องทางหนึ่งในการบรรเทาปัญหาข้อพิพาททางภาษีอากร โดย ATO มีหน่วยงานรับร้องเรียน โดยเมื่อมีการร้องเรียนไปแล้ว ATO ที่รับเรื่องร้องเรียนดังกล่าวจะติดต่อกลับไปยังผู้เสียภาษีอากรใน 3 สัปดาห์ เพื่อจะหาแนวทางแก้ปัญหาพร้อมกับผู้เสียภาษีอากรต่อไป

¹⁵ See Australian Master Tax Guides 2008, *supra* note 3, [28-080].

¹⁶ Cited in Australian Master Tax Guides 2008, *supra* note 3, [28-180].

2.2 กระบวนการจัดพิพาทโดยหน่วยงานอิสระภายนอก ATO

เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจกับผลคำชี้ขาดการคัดค้านการประเมินภาษีอากรหรือการแก้ไขการประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งในเรื่องดังกล่าวของ ATO ต่อหน่วยงานภายนอกสรรพากร ซึ่งผู้เสียภาษีอากรสามารถเลือกนำข้อพิพาททางภาษีอากรไปสู่การพิจารณาของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจำนวน 5 หน่วยงานซึ่งได้แก่ Administrative Appeal Tribunal / AAT), Small Taxation Claims Tribunal (ต่อไปจะใช้คำย่อว่า STCT), Commonwealth Ombudsman, Privacy Commissioner และ ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (Federal Court) ได้ตามมูลแห่งคดีของข้อพิพาทนั้น ๆ

อย่างไรก็ตาม AAT และศาล เป็น 2 หน่วยงานหลักในการจัดข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ดังนั้นข้อพิจารณาในการที่จะเลือกนำข้อพิพาททางภาษีอากรไปสู่หน่วยงานใดใน 2 หน่วยงานนี้ จึงเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาก่อนที่จะกล่าวถึงการจัดข้อพิพาทของแต่ละหน่วยงาน โดยมีประเด็นที่จะต้องนำมาพิจารณาดังนี้

(ก) ชนิดของประเด็นแห่งคดี

ถ้าปัญหาแห่งข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นปัญหาข้อเท็จจริง เช่น การหักค่าใช้จ่าย หรือ ค่าลดหย่อนในประเด็นที่ไม่ซับซ้อน เป็นต้น การนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาของศาลอาจไม่เหมาะสม เพราะศาลโดยทั่วไปรับพิจารณาพิพากษาเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น ดังนั้นถ้าข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นปัญหาข้อเท็จจริงควรจะอุทธรณ์ไปยัง AAT

นอกจากนี้หากประเด็นแห่งคดีเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานภาษีผู้มีอำนาจแล้ว ผู้เสียภาษีอากรควรจะอุทธรณ์เรื่องดังกล่าวไปยัง AAT เนื่องจาก AAT พิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทโดยใช้อำนาจฝ่ายบริหาร ดังนั้น AAT สามารถที่จะใช้อำนาจและดุลพินิจแทนเจ้าพนักงานภาษีได้ แต่ในกรณีของศาลนั้น ศาลไม่สามารถก้าวล่วงไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจที่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงานภาษีได้

(ข) กระบวนการพิจารณา

ในเรื่องกระบวนการพิจารณานั้น AAT ไม่จำเป็นต้องถือหลักการรับฟังพยานหลักฐานเช่นเดียวกับศาล ดังนั้นกระบวนการพิจารณาของ AAT จะเป็นทางที่น้อยกว่าศาล เช่น ผู้เสียภาษีอากรอาจมอบหมายให้ตัวแทนจัดการภาษี (Tax Agent) อุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรในนามของตนเองได้โดยไม่ต้องมีทนายความ ในขณะที่เรื่องดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้ในศาล

(ค) การดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยเปิดเผย¹⁷

การดำเนินการกระบวนการพิจารณาของ AAT โดยส่วนใหญ่จะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยไม่เปิดเผยเท่านั้น ยกเว้นกรณี STCT ที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยเปิดเผย และถ้ามีการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยไม่เปิดเผยแล้วคำชี้ขาดในเรื่องดังกล่าวก็จะไม่เปิดเผยชื่อของผู้เสียภาษีอากร ในขณะที่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรไปยังศาลนั้นโดยทั่วไปจะมีการเปิดเผยชื่อของผู้เสียภาษีอากรไว้ในรายงานคดี

(ง) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี

เรื่องค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีนั้น กรณีของ AAT โดยทั่วไปแล้วผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับภาระค่าใช้จ่าย ในขณะที่กรณีของศาลนั้นผู้เสียภาษีอากรที่ชนะคดีอาจได้รับชดเชยค่าใช้จ่าย แต่อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายที่ได้รับจากศาลมักจะไม่ครอบคลุมค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปจริง เพราะกระบวนการพิจารณาของศาลนั้นมีขั้นตอนและวิธีการที่ซับซ้อนเป็นทางการสูง ทำให้ค่าจ่ายสูงตามไปด้วย¹⁸

(จ) ค่าธรรมเนียม¹⁹

ในเรื่องค่าธรรมเนียมนั้น AAT มีการคิดค่าธรรมเนียมเพียงอัตราเดียว แต่ศาลคิดค่าธรรมเนียมสูงกว่า และมีรายการเพิ่มเติมอีกด้วย ดังเห็นได้จากตารางที่ 5.1 ทั้ง AAT และศาลจะกำหนดค่าธรรมเนียมตายตัวไม่ขึ้นอยู่กับทุนทรัพย์แต่อย่างใด แต่จะมีการปรับขึ้นค่าธรรมเนียมทุก 2 ปีตามอัตราเงินเฟ้อ อย่างไรก็ตามค่าธรรมเนียมทั้งของ AAT และศาล สามารถขอยกเว้นได้ในกรณีที่ขอดำเนินคดีอย่างคนอนาถ นอกจากนี้ AAT จะคืนค่าธรรมเนียมให้ถ้าผู้เสียภาษีอากรเป็นฝ่ายชนะคดี ยกเว้นในกรณีของ STCT จะไม่มีการคืนค่าธรรมเนียมให้ กรณีของศาลก็จะมีการคืนค่าธรรมเนียมให้รวมไปกับค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีที่ศาลสั่งให้ แต่ค่าธรรมเนียมในเรื่อง กว้นันทิก (Setting Down Fee) และค่าพิจารณารายวัน (Daily Hearing Fee) จะมีการคืนให้ถ้าไม่มีการออกนั่งพิจารณาคดี

¹⁷ Section 35 (1AA) – 3 Administrative Appeals Tribunal Act 1975

¹⁸ Australian Master Tax Guides 2008, *supra* note 3, [28-085]

¹⁹ Australian Master Tax Guides 2008, *supra* note 3, [28-085]

ตารางที่ 5.1 ค่าธรรมเนียมหน่วยงานจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

หน่วยงาน		ค่าธรรมเนียม (ดอลลาร์ออสเตรเลีย)					
		ค่ายื่นฟ้อง		ค่าบันทึกฟ้อง		ค่าพิจารณารายวัน	
		นิติบุคคล	กรณีอื่น	นิติบุคคล	กรณีอื่น	นิติบุคคล	กรณีอื่น
AAT ²⁰		682	682	-	-	-	-
STCT		68	68	-	-	-	-
ศาลล่าง ²¹	ชั้นต้น	3,135*	1,569*	3,135	1,569	1,254	625
	ชั้นอุทธรณ์	3,135	1,569	3,135	1,569	1,254	625
		ค่ายื่นฟ้อง		ค่าพิจารณา		ค่าพิจารณารายวัน	
		นิติบุคคล	กรณีอื่น	นิติบุคคล	กรณีอื่น	นิติบุคคล	กรณีอื่น
ศาลสูง ²²	Special Leave to Appeal**	2,726	1,364	-	-	-	-
	Notice of Appeal	2,726	1,364	4,090	2,045	2,045	1,022

*เป็นกรณีการยื่นฟ้องเพื่ออุทธรณ์คำวินิจฉัยของ AAT แต่ในกรณีการฟ้องเพื่ออุทธรณ์คำสั่งเกี่ยวกับคำตัดสินที่สามารถอุทธรณ์ได้ (Appealable Objection Decisions) ที่ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์ต่อศาลเท่านั้น ค่ายื่นฟ้องสำหรับนิติบุคคลคือ 1,881 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ส่วนกรณีอื่นคือ 785 ดอลลาร์ออสเตรเลีย

**การที่จะอุทธรณ์ต่อศาลสูงได้นั้น คู่ความจะต้องยื่นคำร้องขออนุญาตฎีกาต่อศาลสูงก่อน (Special Leave to Appeal) เมื่อศาลสูงอนุญาต คู่ความจึงจะสามารถฎีกาได้ (Judiciary Act 1903 - Sect 35) โดยต้องยื่นคำฟ้องฎีกา (Notice of Appeal) ภายใน 21 วันนับแต่วันที่ศาลสูงมีคำสั่งอนุญาตให้ฎีกา (High Court Rules 2004 - Reg 42.03)

(ง) การอุทธรณ์คำตัดสิน

ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจคำชี้ขาดของ AAT ยังมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำชี้ขาดไปยังศาล หรือหากยังไม่พอใจคำพิพากษาของศาลก็ยังสามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาลสูงได้อีก²³

²⁰ Retrieved May 25, 2009, from <http://www.aat.gov.au/FormsAndFees/Fees.htm>

²¹ Retrieved May 25, 2009, from http://www.fedcourt.gov.au/fff/fff_feesandcosts_fees.html#filing

²² Retrieved May 25, 2009, from http://www.hcourt.gov.au/filing_03.html

(1) Administrative Appeal Tribunal (AAT)

(1.1) ความเป็นมา

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น การขจัดข้อพิพาทโดยอาศัยอำนาจฝ่ายบริหารในรูปของคณะกรรมการหรือคณะผู้ชี้ขาดข้อพิพาท (Tribunal) เป็นระบบที่ประเทศออสเตรเลียส่งเสริมและจูงใจให้ผู้เสียภาษีอากรใช้ขจัดข้อพิพาท

AAT ถูกจัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1975 โดยเป็นผลจากการประชุม The Kerr Committee ในสมัยรัฐบาล Mr. Hawke ซึ่งการจัดตั้ง AAT เป็นหนึ่งในแผนการปฏิรูปกฎหมายปกครอง (A Package of Administrative Law Reforms)²⁴ และในวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2529 The Administrative Review Council ได้ถ่ายโอนอำนาจในการตัดสินข้อพิพาททางภาษีอากรให้อยู่ในความรับผิดชอบของ AAT²⁵ เหตุที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเนื่องมาจากกระบวนการขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรเดิมมีข้อบกพร่องหลายประการ โดยประการที่สำคัญคือการขจัดข้อพิพาทต้องผ่านความคิดเห็นของคณะกรรมการ (The Board of Review) ทำให้การขจัดข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษีอากรมีความล่าช้า ส่งผลให้มีเรื่องรอกการพิจารณาชี้ขาดอยู่เป็นจำนวนมาก

(1.2) องค์ประกอบ

ในปัจจุบัน AAT มีสมาชิกทั้งหมด 87 คน²⁶ แต่งตั้งโดย Governor-General of the Commonwealth of Australia²⁷ แบ่งเป็นประธาน (President) 1 คน²⁸ สมาชิกระดับสูง (Presidential

²³ Section 44 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

²⁴ ประกอบด้วยกฎหมายปกครอง รวม 4 ฉบับ คือ 1) The Freedom of Information Act 1982, 2) The Ombudsman Act 1976, 3) The Administrative Appeal Tribunal Act 1975 (the AAT Act) และ 4) The Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977.

²⁵ ซึ่งจากเดิมมี The Taxation Boards of Reviews (Federal Court) และกระบวนการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเป็นผู้รับฟังเรื่องอุทธรณ์และพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากร.

²⁶ Retrieved January 31, 2008, from <http://www.aat.gov.au>

²⁷ เปรียบเหมือนผู้ปฏิบัติราชการแทนพระราชินีแห่งสหราชอาณาจักร แต่งตั้งโดยพระราชินีฯ ตามคำแนะนำของนายกรัฐมนตรี

²⁸ Section 6 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

²⁹ แต่งตั้งจากผู้พิพากษาศาลยุติธรรมมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 7 ปี เว้นแต่ความเป็นผู้พิพากษาได้สิ้นสุดลง (Section 7 (1) Administrative Appeals Tribunal Act 1975).

Members) จำนวน 27 คน³⁰ สมาชิกอาวุโส จำนวน 21 คน³¹ และสมาชิกสามัญ จำนวน 38 คน³² สมาชิกทั้งหมดมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 7 ปี³³

AAT แบ่งเป็นแผนกมีรายละเอียดดังนี้³⁴

- 1) แผนกบริหารทั่วไป (General Administrative Division)
- 2) แผนกพิจารณาอุทธรณ์ทางการแพทย์ (Medical Appeals Division)
- 3) แผนกพิจารณาอุทธรณ์ทางด้านความมั่นคง (Security Appeals Division)
- 4) แผนกพิจารณาอุทธรณ์ทางด้านภาษี (Taxation Appeals Division)
- 5) แผนกการประเมินและชดเชย (Valuation and Compensation)
- 6) แผนกอื่น ๆ ตามที่มีการกำหนดเพิ่มเติม

(1.3) กระบวนพิจารณา

กฎหมายกำหนดให้กระบวนพิจารณาของ AAT จะต้องมีการเขียนพิธีและเรื่องทางเทคนิคให้น้อยที่สุด³⁵ เนื่องจาก AAT ใช้อำนาจของฝ่ายบริหารในการจัดซื้อพิพาท โดยมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการจัดซื้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานภาษี และผู้เสียภาษีอากรให้สัมฤทธิ์ผลโดยเร็วและมีค่าใช้จ่ายน้อยเมื่อเทียบกับการดำเนินคดีทางศาล³⁶ ดังจะเห็นได้จากการที่ AAT ไม่ยึดถือหลักการการรับฟัง

³⁰ แต่งตั้งจากผู้พิพากษาศาลยุติธรรมหรือศาลครอบครัว โดยอาจเป็นการแต่งตั้งให้ทำงานแบบไม่เต็มเวลาได้ (มาตรา 7 (1AA) Administrative Appeals Tribunal Act 1975).

³¹ ต้องเป็นผู้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายไม่น้อยกว่า 5 ปี และมีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้ง (Section 7 (1B) Administrative Appeals Tribunal Act 1975).

³² ต้องเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้ง (มาตรา 7 (2) Administrative Appeals Tribunal Act 1975).

³³ Section 8 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

³⁴ Section 19 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

³⁵ Section 33 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

³⁶ ในอดีตไม่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมผ่านช่องทางการจัดซื้อพิพาทโดย AAT แต่มีผู้เสียภาษีจำนวนมากถอนฟ้องอุทธรณ์ การกำหนดวันพิจารณาข้อพิพาททำให้ AAT เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมเอกสาร หลักฐานและเสียเวลาในการพยายามที่จะจัดซื้อพิพาทเหล่านั้นโดยเปล่าประโยชน์ ด้วยสาเหตุดังกล่าว AAT จึงมีบทบัญญัติเรื่องค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องอุทธรณ์ขึ้นในปี 1987 โดยระบุให้ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าธรรมเนียมในการยื่นอุทธรณ์ต่อ AAT เป็นมูลค่า 300 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อคนต่อใบประเมิน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะได้รับค่าธรรมเนียมดังกล่าวคืนในกรณีชนะอุทธรณ์ AAT มีการปรับค่าธรรมเนียมในการยื่นอุทธรณ์ ทุก ๆ 2 ปีเพื่อให้มีความเหมาะสมกับ Consumer Price Index (CPI) ของประเทศ ณ เวลานั้น อย่างไรก็ตาม AAT มีการยกเว้นค่าธรรมเนียมให้กับบุคคลบางประเภท รวมทั้งกรณีที่ AAT เห็นว่าผู้เสียภาษีอากรมีความขาดแคลนและประสบปัญหาในการชำระค่าธรรมเนียม

พยานหลักฐานเช่นเดียวกับศาล ทำให้ AAT สามารถระบุพยานเพิ่มเติมเองหรือกระทำการอื่นใดที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดข้อพิพาทได้ตามที่เห็นสมควร

การนำเรื่องสู่การพิจารณาชี้ขาดของ AAT ผู้เสียภาษีอากรจะต้องกระทำภายใน 60 วันนับแต่ได้รับผลการคัดค้าน และหลังจากที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์ต่อ AAT แล้วเจ้าพนักงานภาษีมีเวลา 28 วันในการชี้แจงผลการคัดค้าน ตลอดจนข้อเท็จจริงและข้อคิดเห็นต่อประเด็นพิพาทที่ผู้เสียภาษีอากรมีข้อสงสัย ซึ่งเจ้าพนักงานภาษีสามารถชี้แจงด้วยคำพูดหรือจัดทำเป็นเอกสารประกอบคำอธิบายเหตุผลในการให้ความเห็นนั้น ต้องมีการระบุหลักฐานหรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง และในกรณีที่เจ้าพนักงานภาษีชี้แจงด้วยวาจา และภายหลังมีการจัดทำเอกสารประกอบคำชี้แจง การทำคำชี้แจงเป็นหนังสือเพิ่มเติมก็ไม่เป็นการเปลี่ยนแปลงคำชี้ขาดด้วยวาจา³⁷

นอกจากนี้ก่อนที่จะมีกระบวนการพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทนั้น AAT อาจใช้กระบวนการจัดข้อพิพาทเบื้องต้นหรือที่เรียกว่า “Callovers” ซึ่งมีขึ้นเพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงรายละเอียดของกระบวนการจัดข้อพิพาท มีการประชุมเบื้องต้น (Preliminary Conference) เพื่อซักถามผู้เสียภาษีอากรถึงข้อพิพาทซึ่งอาจคล้ายคลึงกับข้อพิพาทในอดีต ทั้งนี้เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทต่อไป และ AAT อาจจัดให้มีการพิจารณาข้อพิพาทผ่านการประชุมทางไกล ซึ่งถือเป็นการเพิ่มช่องทางการจัดข้อพิพาทเบื้องต้นก่อนที่จะนัดฟังการพิจารณาข้อพิพาทต่อไป กระบวนการที่ AAT อำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีอากรก่อนการพิจารณาข้อพิพาทนั้น จัดทำขึ้นเพื่อมุ่งเน้นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย อีกทั้งผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการได้ด้วยตนเองโดยไม่ต้องมีทนายความ

ในเรื่องการนั่งพิจารณานั้นโดยปกติแล้ว AAT ใช้องค์คณะเพียงคนเดียว แต่ในกรณีที่ข้อพิพาทนั้นเป็นเรื่องซับซ้อนทางกฎหมายและเป็นเรื่องที่กระทบต่อสังคมและประชาชนส่วนใหญ่ AAT จะให้สมาชิกอาวุโสอีก 2 คนมาเป็นผู้ร่วมพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทด้วย

(1.4) อำนาจของ AAT

AAT สามารถใช้อำนาจและดุลพินิจของเจ้าพนักงานภาษีได้ แต่เพียงเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบการมีคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านของเจ้าพนักงานภาษีเท่านั้น³⁸ ในการทำคำชี้ขาดเรื่องคำสั่งเกี่ยวกับการคัดค้านของสรรพากร นั้น AAT อาจทำได้ใน 3 ทาง คือ 1) เห็นด้วย 2) ไม่เห็นด้วย หรือ 3) เห็นควรให้เจ้าพนักงานภาษีพิจารณาใหม่ หากเป็นกรณีที่ 3 AAT สามารถให้คำแนะนำในหลักการ หรือให้

³⁷ Section 28 (IAA) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

³⁸ Legdig 94 ATC 4296, cited in *Australian Master Tax Guides* 2008, *supra* note 3, [28-090].

ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาของเจ้าพนักงานภาษีได้ แต่อย่างไรก็ตาม AAT ไม่มีอำนาจที่จะแก้ไขหรือให้เจ้าพนักงานประเมินผู้มีอำนาจพิจารณาใหม่ในเรื่องการประเมินภาษีอากร³⁹

โดยปกติ AAT ผูกพันกับแนวคำพิพากษาของศาลที่ผ่านมา แต่ถ้าเป็นแนวคำพิพากษาที่ยังขัดแย้งกันอยู่ AAT ก็สามารถเลือกได้ว่าจะมีคำชี้ขาดไปในแนวทางใด⁴⁰ นอกจากนี้ AAT สามารถนำปัญหาข้อกฎหมายขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้โดยได้รับอนุญาตจากประธาน AAT ซึ่งในกรณีนี้ความทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและเจ้าพนักงานภาษี ไม่มีหน้าที่ต้องเข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาของศาลแต่อย่างใด⁴¹

การอุทธรณ์คำชี้ขาดของ AAT สามารถกระทำได้โดยการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล แต่จำกัดเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น

(2) คณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทขนาดเล็ก (Small Tax Claims Tribunal/ STCT)⁴²

STCT เป็นหน่วยงานในสังกัดของ AAT มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีทุนทรัพย์ (มูลค่าภาษีอากร) น้อยกว่า 5,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย การจัดตั้ง STCT มีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการให้มีการจัดข้อพิพาทเล็ก ๆ ได้อย่างรวดเร็ว โดยผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระค่าธรรมเนียมในการยื่นอุทธรณ์ต่อ STCT อัตรา 68 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อคนต่อใบประเมิน โดยจะไม่มีค่าธรรมเนียมแต่อย่างใด แต่ยังคงมีการยกเว้นค่าธรรมเนียมในกรณีที่ AAT เห็นว่าผู้เสียภาษีอากรมีความขาดแคลนและประสบปัญหาการชำระค่าธรรมเนียม

กระบวนการจัดข้อพิพาทของ STCT เหมือนกับการจัดข้อพิพาทของ AAT ทุกประการ คือมีกำหนดระยะเวลาพิจารณาข้อพิพาท 60 วัน และผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นผู้อธิบายประเด็นข้อขัดแย้งและจัดเตรียมเอกสารประกอบการพิจารณา โดยปกติแล้ว การพิจารณาข้อขัดแย้งของ STCT จะเป็นการพิจารณาแบบเปิดเผย ยกเว้นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรร้องขอ STCT อาจอนุญาตให้ดำเนินการพิจารณาเป็นการลับได้

คำชี้ขาดของ STCT ถือว่าเป็นเสมือนคำชี้ขาดของ AAT ดังนั้นทั้งฝ่ายเจ้าพนักงานภาษีอากรและฝ่ายผู้เสียภาษีอากรสามารถที่จะอุทธรณ์ต่อไปยังศาลได้

³⁹ Stevenson 91 ATC 4476, cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, supra note 3, [28-090].

⁴⁰ Salenger 88 ATC 4449, cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, supra note 3, [28-090].

⁴¹ Section 45 (1)(a) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁴² Section 24AA-24AD Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

(3) สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดิน (Commonwealth Ombudsman ตาม Ombudsman Act 1976)

เป็นหน่วยงานอิสระซึ่งมีแผนกภายในที่รับผิดชอบการร้องเรียนเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะ และมีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร หรือที่รู้จักกันในนาม “Taxation Ombudsman” ทำหน้าที่รับพิจารณาข้อร้องเรียนเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษี ในเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของการปฏิบัติหน้าที่ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานนี้ไม่มีอำนาจในการตัดสินข้อพิพาททางภาษีอากรโดยตรง หรือแก้ไขความเห็นของเจ้าพนักงานภาษี แต่เป็นการรับเรื่องร้องเรียนในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าตนเองถูกลิดรอนสิทธิตามที่กฎหมายบัญญัติ ตัวอย่างประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดินมีอำนาจสืบสวนสอบสวน ได้แก่

- 1) เจ้าพนักงานภาษีประเมินภาษีอากร หรือตอบข้อหารือล่าช้า หรือ
- 2) เจ้าพนักงานภาษีปฏิเสธที่จะคืนเงินภาษีอากรที่จ่ายเงินไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ
- 3) การกระทำใด ๆ ของเจ้าพนักงานภาษีที่ไม่ถูกต้องทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียหาย เป็นต้น

กระบวนการพิจารณาข้อร้องเรียนโดยสำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดินมีกระบวนการที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนสำหรับผู้ร้องเรียน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถจัดทำข้อร้องเรียนได้เองโดยไม่ต้องมีทนายความ และเป็นการพิจารณาข้อร้องเรียนระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีเท่านั้น ทั้งนี้เพื่อคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรอย่างสูงสุด อนึ่งในการร้องเรียนผ่านสำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดินนั้นไม่มีค่าธรรมเนียมแต่อย่างใด

(4) คณะกรรมการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคล (Privacy Commissioner)

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าสิทธิส่วนบุคคลของตนเองถูกละเมิดเนื่องมาจากการกระทำของเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำเรื่องร้องเรียนไปยังคณะกรรมการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลได้ ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวนี้เป็นหน่วยงานอิสระที่มีอำนาจหน้าที่ในการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคล ซึ่งรวมถึงของผู้เสียภาษีอากรด้วย ตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของประชาชน (Privacy Act 1988)

ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรถูกละเมิดสิทธิส่วนบุคคลตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ อันเนื่องมาจากการกระทำของเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นเรื่องร้องเรียนต่อองค์กรนี้ได้โดยไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมแต่อย่างใด แต่ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ในการรวบรวมข้อเท็จจริง เอกสาร หลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้หน่วยงานพิจารณา

3. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล

3.1 ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (Federal Court)

เนื่องจากประเทศออสเตรเลียไม่มีการจัดตั้งศาลชั้นอุทธรณ์เพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์จึงเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร โดยในส่วนของคดีภาษีอากร ศาลมีอำนาจพิจารณาคดีอุทธรณ์ หรือพิจารณาบททวนคำวินิจฉัยของ AAT ซึ่งรวมถึงการพิจารณาพิพากษาอุทธรณ์เกี่ยวกับคำชี้ขาดของ AAT ในเรื่องคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านในทุกประเด็นซึ่งกระทบต่อความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรโดยเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ได้แก่ การคัดค้านในเรื่องการประเมิน หรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคำตัดสินต่าง ๆ หรือในกรณีที่เจ้าพนักงานไม่สามารถจัดทำหนังสือตอบข้อหารือเฉพาะรายให้แก่ผู้เสียภาษีอากรได้ โดยส่วนใหญ่ข้อพิพาททางภาษีอากรที่วินิจฉัยโดย AAT จะเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ รวมถึงการพิจารณาอุทธรณ์กรณีผู้เสียภาษีอากรคัดค้านคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานอีกด้วย⁴³ อย่างไรก็ตาม ศาลไม่สามารถเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน เว้นแต่ในกรณีที่เจ้าพนักงานมีคำวินิจฉัยตามอำเภอใจ ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงจะมีอำนาจพิจารณาการจัดทำคำวินิจฉัยดังกล่าวว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จึงเห็นได้ว่าอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีนั้น ศาลจะพิจารณาประเด็นข้อกฎหมายเป็นหลัก⁴⁴ เว้นแต่ในบางกรณีศาลจึงจะมีอำนาจในการพิจารณาประเด็นข้อเท็จจริงด้วย

ในเรื่องระยะเวลาในการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 60 วัน หลังจากที่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (Notice of the Decision) โดยศาลไม่มีอำนาจในการขยายเวลายื่นอุทธรณ์เกินกว่า 60 วันได้⁴⁵

กระบวนการพิจารณาคดี เริ่มพิจารณาอุทธรณ์คำชี้ขาดของ AAT โดยผู้พิพากษาเพียง 1 คนเท่านั้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยัง Full Federal Court ภายใน 21 วัน นับแต่มีคำพิพากษาได้ ซึ่งหมายถึงกระบวนการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาเป็นองค์คณะจำนวนตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป เว้นแต่เป็นกรณีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ AAT ซึ่งมีสมาชิกอาวุโส (Presidential Members) เป็นผู้พิพากษาร่วมอยู่ในการวินิจฉัยด้วย ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวไปยัง Full Federal Court ได้ทันที โดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาคนเดียวแต่อย่างใด โดยให้ถือว่ามีการวินิจฉัยผ่านผู้พิพากษาที่มาจากศาลตั้งแต่ชั้นตอนที่จัดทำคำวินิจฉัยจาก

⁴³ Retrieved July 2, 2008, from <http://www.fedcourt.gov.au/aboutct/jj.html>

⁴⁴ Section 44(1) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁴⁵ Section 14ZZN Taxation Administration Act 1953.

AAT แล้ว⁴⁶ ในท้ายที่สุด หากผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของ Full Federal Court ก็ยังสามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาลสูง (High Court) ได้

คำพิพากษาศาลถือเป็นที่สุดได้ในกรณีต่อไปนี้ กรณีที่หนึ่งคือ คำสั่งที่ออกโดยผู้พิพากษาคณะเดียว และไม่มีการยื่นอุทธรณ์ คัดค้านคำสั่งดังกล่าวภายในกำหนดระยะเวลา ให้ถือว่าคำสั่งดังกล่าวเป็นที่สุด กรณีที่สองคือ คำสั่งที่ออกโดยผู้พิพากษาเต็มองค์คณะและไม่มีการยื่นคำร้องขออนุญาตฎีกา (Special Leave) เพื่อฎีกาคัดค้านคำสั่งดังกล่าวต่อศาลสูงภายใน 30 วัน หลังจากศาลมีคำสั่ง ให้ถือว่าคำสั่งนั้นเป็นที่สุด เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาดังกล่าว

ในเรื่องค่าธรรมเนียมศาลอาจสั่งให้คู่ความฝ่ายที่แพ้เป็นผู้รับผิดชอบค่าธรรมเนียมศาลแทนคู่ความฝ่ายที่ชนะได้

(1) กระบวนพิจารณาของศาล

กระบวนพิจารณาของศาลมีรายละเอียดพอสังเขป ดังนี้

- 1) ศาลจะพิจารณาอุทธรณ์จากหลักฐาน หรือข้อมูลเดิมที่นำมาพิสูจน์ต่อศาลตั้งแต่เริ่มต้นคดี เว้นแต่ในกรณีพิเศษ ศาลจึงจะสามารถพิจารณาหลักฐาน หรือข้อมูลใหม่ที่ไม่ได้นำมาพิสูจน์ตั้งแต่แรกได้
- 2) ศาลจะไม่มีการระบุขยายเพิ่มเติม
- 3) ศาลจะอ่านเอกสารทั้งหมดที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นเอกสารที่ยื่นโดยคู่ความตั้งแต่เริ่มต้นคดี
- 4) ศาลจะอ่านบันทึกทั้งหมดเกี่ยวกับคดี
- 5) ศาลจะพิจารณาหลักฐาน และข้อพิสูจน์ทางกฎหมายทั้งหมดของคู่ความทั้งสองฝ่ายที่ใช้ในการอุทธรณ์ต่อศาล

(2) การปฏิบัติตามคำสั่งศาลในเรื่องที่อุทธรณ์คัดค้านคำสั่งได้ (Appealable Objection Decision)⁴⁷

เมื่อ Federal Court มีคำสั่งใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับคำตัดสินของเจ้าพนักงานภาษี เจ้าพนักงานต้องปฏิบัติตามคำสั่งนั้นภายใน 60 วันนับแต่วันที่มิคำพิพากษา รวมถึงการแก้ไขใบประเมินภาษี (กรณีที่เป็น) และ คำวินิจฉัยอื่นใดที่เกี่ยวข้องเพื่อให้คำพิพากษานั้นบรรลุผล

⁴⁶ Section 44 (2A) (3) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁴⁷ Section 14ZZS Taxation Administration Act 1953.

(3) ภาระการพิสูจน์⁴⁸

ในเรื่องภาระการพิสูจน์นั้นเป็นลักษณะเดียวกับกรณี AAT กล่าวคือ ภาระการพิสูจน์ตกอยู่ที่ผู้เสียภาษีอากร ตัวอย่างเช่น

กรณีที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียภาษีอากรต้องพิสูจน์ว่าการประเมินนั้นเกินกว่าจำนวนที่ต้องชำระจริงอย่างไร และต้องระบุจำนวนภาษีที่ถูกต้อง ประกอบกับระบุว่าต้องการให้แก้ไขการประเมินอย่างไรด้วย หากผู้เสียภาษีอากรเพียงแต่ชี้แจงว่าการประเมินภาษีนั้นผิด ยังไม่ถือว่าเพียงพอต่อการให้แก้ไขการประเมินดังกล่าว เป็นต้น

(4) อำนาจในการโอนคดีไปยังศาลครอบครัว⁴⁹

ศาลครอบครัวสามารถพิจารณาอุทธรณ์สำหรับคดีภาษีเงินได้บางประเภทที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายครอบครัว อย่างไรก็ตามกฎหมายไม่ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากรไปยังศาลครอบครัวได้โดยตรง การนำคดีขึ้นสู่ศาลครอบครัวนั้นต้องเป็นไปตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดคือ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสหพันธ์ และศาลสหพันธ์ทำการโอนคดีไปยังศาลครอบครัวโดยคำร้องขอของกลุ่มความ หรือโดยอำนาจของศาลสหพันธ์เอง จากขั้นตอนดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นว่าอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลครอบครัวจะเกิดขึ้นต่อเมื่อคู่ความ หรือศาลสหพันธ์เป็นผู้ร้องขอให้มีการโอนคดีจากศาลสหพันธ์ไปยังศาลครอบครัวเท่านั้น

กระบวนการพิจารณาคดีภาษีของศาลครอบครัวนั้น เริ่มจากศาลสหพันธ์มีดุลพินิจในการตัดสินใจว่าจะโอนคดีไปยังศาลครอบครัวหรือไม่ ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรจึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์ไปยังศาลครอบครัวได้โดยตรงแต่อย่างใด และในกรณีที่ศาลครอบครัวมีคำพิพากษาแล้ว ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยัง Full Federal Court ได้

นอกจากนี้มีข้อสังเกตที่สำคัญประการหนึ่งคือ ศาลครอบครัวจะมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะคดีที่อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานไปยังศาลสหพันธ์โดยตรงเท่านั้น หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานไปยัง AAT ศาลครอบครัวจะไม่สามารถพิจารณาคดีดังกล่าวได้

⁴⁸ Section 14ZZK Taxation Administration Act 1953.

⁴⁹ Section 14ZZS Taxation Administration Act 1953.

3.2 ศาลสูง (High Court)

เนื่องจากออสเตรเลียไม่มีการจัดตั้งศาลฎีกาโดยเฉพาะ ดังนั้นการอุทธรณ์คำสั่งของศาลสหพันธรัฐ ศาลสูงจึงมีอำนาจพิจารณาคดีภายใต้เช่นกัน การที่จะอุทธรณ์คดีไปยังศาลสูงนั้น ผู้เสียหายอาชญากรรมต้องขออนุญาตนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาต่อศาลสูง เรียกว่า Special Leave ซึ่งศาลสูงจะรับพิจารณาคดีให้เฉพาะในกรณีที่เป็นปัญหาเกี่ยวกับหลักการพื้นฐานที่สำคัญทางกฎหมายเท่านั้น⁵⁰ ดังนั้นกล่าวได้ว่าผู้เสียหายอาชญากรรมไม่ได้รับสิทธิโดยอัตโนมัติในการอุทธรณ์คำพิพากษาของผู้พิพากษาเต็มองค์คณะหรือคำพิพากษาของผู้พิพากษาคนเดียวแล้วแต่กรณี ต่อศาลสูง

โดยทั่วไปศาลจะพิจารณาคดีโดยองค์คณะผู้พิพากษาไม่น้อยกว่า 2 คน เว้นแต่บางกรณีที่ศาลจะพิจารณาคดีและตัดสินโดยผู้พิพากษาคนเดียว

กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสูงต้องกระทำ ภายใน 21 วัน โดยนับจากระยะเวลาที่เกิดขึ้นหลังสุด ของเหตุการณ์ดังต่อไปนี้⁵¹

- 1) ระยะเวลาที่อนุญาตให้อุทธรณ์
- 2) ระยะเวลาที่มี Certificate of Appeal
- 3) วันที่มีคำพิพากษา

ในเรื่องค่าธรรมเนียมศาลนั้น มีบุคคลบางประเภทที่ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียม ซึ่งมีรายละเอียดโดยสังเขป ดังนี้

- 1) ผู้ถือบัตรสุขภาพ บัตรบำนาญ บัตรประกันสุขภาพของผู้อาวุโส หรือบัตรอื่น ๆ ที่ออกโดย Centre Link หรือ
- 2) ผู้ถูกจำคุก หรือถูกกักขังอยู่ในสถานที่ที่มีกฎหมายรองรับ หรือ
- 3) เด็กที่มีอายุต่ำกว่า 18 ปี หรือ
- 4) ชาวชนที่ ได้รับเงินช่วยเหลือ หรือ ได้รับเงินสงเคราะห์ (Austudy Payment) ภายใต้กฎหมาย Social Security Act 1991 เป็นต้น

⁵⁰ Australian National Hotels 89 ATC 4157, cited in *Australian Master Tax Guides 2008*, *supra* note 3, [28-120].

⁵¹ ข้อ 42.03 เรื่องการอุทธรณ์ High Court Rules 2004.

นอกจากนี้อาจมีการขอยกเว้นค่าธรรมเนียมในกรณีผู้อุทธรณ์เป็นคนอนาถาได้ หากเมื่อพิจารณาจากรายได้ รายจ่าย ทรัพย์สินและหนี้สินแล้วเห็นว่าการจ่ายค่าธรรมเนียมจะก่อให้เกิดปัญหาทางการเงินแก่ผู้อุทธรณ์

3.3 การไกล่เกลี่ย (Mediation)⁵²

การไกล่เกลี่ยโดยยื่นคำร้องต่อศาลนับเป็นอีกทางเลือกหนึ่งของผู้เสียหายอาชญากรรม ซึ่งเป็นวิธีการจัดข้อพิพาทโดยไม่ต้องนำคดีขึ้นสู่ศาล

(1) การนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

เริ่มจากผู้เสียหายอาชญากรรมยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอไกล่เกลี่ยซึ่งสามารถกระทำได้หลายวิธี เช่น ยื่นเอกสารด้วยตนเอง หรือส่งคำร้องทางไปรษณีย์ รวมถึงทางโทรสาร หรือทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น หลังจากนั้นผู้พิพากษาจะเป็นผู้พิจารณาว่าคดีดังกล่าวควรพิจารณาโดยการไกล่เกลี่ยหรือไม่ หากผู้พิพากษาเห็นสมควรว่า คดีนั้นสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ ก็จะมีผู้ไกล่เกลี่ยคดีซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ศาลที่มีความเชี่ยวชาญในการไกล่เกลี่ย หรืออาจเป็นบุคคลภายนอกตามที่คู่ความตกลงกันให้มาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยก็ได้ ผู้ไกล่เกลี่ยคดีจะอ่านเอกสารทั้งหมดที่คู่ความทั้งสองฝ่ายยื่นต่อศาลก่อนที่จะทำการไกล่เกลี่ย

ในกรณีที่ทำการไกล่เกลี่ยสำเร็จ ระเบียบของศาลให้อ่านจากผู้ไกล่เกลี่ยคดีรายงานต่อศาลถึงข้อตกลงที่ทำขึ้นระหว่างคู่ความในการไกล่เกลี่ยนั้น อย่างไรก็ตามหากไม่สามารถไกล่เกลี่ยสำเร็จ ข้อพิพาทดังกล่าวก็จะถูกนำขึ้นสู่ศาล เพื่อพิจารณาคดีต่อไป

(2) ค่าใช้จ่ายและค่าธรรมเนียมในการไกล่เกลี่ย

สำหรับค่าธรรมเนียมในการไกล่เกลี่ยโดยเจ้าพนักงานของศาลนั้น ค่าธรรมเนียมจะเริ่มคิดตั้งแต่มีการยื่นคำร้อง คู่ความฝ่ายใดยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอไกล่เกลี่ย ผู้นั้นเป็นผู้ที่ต้องชำระค่าธรรมเนียม อย่างไรก็ตามในบางกรณี ผู้พิพากษาอาจสั่งให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียมก็ได้ และในกรณีที่คู่ความไม่สามารถชำระค่าธรรมเนียมได้ เช่นในกรณีที่ได้รับความช่วยเหลือด้านกฎหมาย หรือเป็นผู้ถือบัตรสุขภาพ เป็นต้น คู่ความก็สามารถร้องขอต่อศาลให้ยกเว้นค่าธรรมเนียมดังกล่าวได้

อัตราค่าธรรมเนียมสำหรับการไกล่เกลี่ยครั้งแรก ซึ่งเป็นการดำเนินการไกล่เกลี่ยโดยเจ้าพนักงานของศาล แบ่งเป็น 2 กรณี คือ กรณีนิติบุคคลอัตรา 735 ดอลลาร์ออสเตรเลีย และกรณีอื่น ๆ อัตรา 367 ดอลลาร์ออสเตรเลีย

⁵² Retrieved July 2, 2008, from <http://www.fedcourt.gov.au/litigants/mediation/mediation.html>

สำหรับค่าธรรมเนียมในการไต่เถียงโดยบุคคลภายนอกนั้น จะไม่เสียค่าธรรมเนียมศาลแต่อย่างใด แต่ในส่วนของค่าธรรมเนียมในการไต่เถียงที่จ่ายให้แก่ผู้ไต่เถียงคดีนั้นขึ้นอยู่กับความตกลงระหว่างผู้ไต่เถียงคดีกับคู่ความ

โดยปกติผู้รับผิดชอบจ่ายค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย ได้แก่ คู่ความฝ่ายที่แพ้คดี แต่สิ่งที่สำคัญคือ หากข้อพิพาทดังกล่าวไม่สามารถไต่เถียงได้สำเร็จ ซึ่งหมายถึงต้องนำข้อพิพาทนั้นขึ้นสู่ศาล ค่าธรรมเนียมในการขึ้นศาลก็จะลดจำนวนลงโดยหักค่าธรรมเนียมในการไต่เถียงที่ได้ชำระไปแล้ว

4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศออสเตรเลีย

4.1 กรณีเกี่ยวกับการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานภาษี

คดี *Krampel Newman Partners Pty Ltd v. Commissioner of Taxation, Federal Court of Australia (AUS) [2001] (47 ATR 526, 2001 ATC 4473, FCA 976)* ศาลวินิจฉัยว่าก่อนการยื่นอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิคัดค้านความเห็นของเจ้าพนักงานภาษี และเสนอให้เจ้าพนักงานภาษีแสดงความเห็นหรือคำอธิบายที่มีต่อข้อคัดค้านนั้น อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยังมีความเห็นขัดแย้งกับความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีอีก ผู้เสียภาษีอากรสามารถส่งเรื่องเข้าสู่กระบวนการอุทธรณ์ โดยให้ถือว่าเป็นการยื่นอุทธรณ์คัดค้านความเห็นทั้งหมดที่เจ้าพนักงานภาษีมิต่อข้อคัดค้านของผู้เสียภาษีอากรรายนั้น ๆ โดยไม่จำเป็นต้องเจาะจงความเห็นใดความเห็นหนึ่งโดยเฉพาะ

4.2 เนื้อหาครอบคลุมการยื่นอุทธรณ์ความเห็นของเจ้าพนักงานภาษี

คดี *Tourism Holdings Australia Pty Ltd v. Commissioner of Taxes, Supreme Court of the Northern Territory (NT) [2005] (ALMD 1398)* มีประเด็นแห่งคดีคือ The Taxation (Administration) Act 1978 NT, s 101 บัญญัติให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ได้หากมีความเห็นขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานภาษี อย่างไรก็ดีมีข้อสงสัยในกรณีนี้ คือ ผู้เสียภาษีอากรที่ต้องการอุทธรณ์ในเนื้อหาของกรอุทธรณ์นั้น ควรถือคำตัดสินของเจ้าพนักงานภาษีโดยรวมทุก ๆ เรื่องเข้าด้วยกันเป็นหนึ่งประเด็นความเห็น (มาตรา S 9BA) หรือควรแยกอุทธรณ์ความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีเป็นเรื่อง ๆ ไป โดยมีเหตุผลว่าความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีแต่ละข้อมีเนื้อหากระทบสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแตกต่างกัน

ในกรณีนี้ศาลสูงได้วินิจฉัยตามแนวคำพิพากษาในคดี *Crusher Holdings Pty Ltd v. Commissioner of Taxes, (NT) [1994] (117 FLR 485)* และคดี *Ngurratjuta Pmara Ntjara Aboriginal Corporation v. Commissioner of Taxes, [2001] (47 ATR 257)* ว่าคำตัดสินของเจ้าพนักงานภาษีให้รวมเป็น

ประเด็นความเห็นเดียว ตามบัญญัติในมาตรา 9BA แม้ว่าในคำตัดสินของเจ้าพนักงานภาษีนั้นประกอบไปด้วยประเด็นความเห็นมากกว่าหนึ่งเรื่องก็ตาม ประเด็นความเห็นเรื่องอื่น ๆ ให้ถือเป็นองค์ประกอบของคำตัดสิน ไม่สามารถแยกพิจารณาได้ เนื่องจากจะทำให้คำตัดสินของเจ้าพนักงานภาษีไม่สมบูรณ์

4.3 กรณีศาลไม่รับพิจารณาอุทธรณ์

คดี *Tey v. Federal Commissioner of Taxation, Federal Court of Australia (AUS) [2005]* (58 ATR 571, FCA 320, ALMD 7337) กรณีนี้ผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการแจ้งธุรกรรม (Business Activity Statements) ภายในระยะเวลาที่กำหนด เจ้าพนักงานภาษีพิจารณาให้เสียเบี้ยปรับมูลค่า 2,530 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ซึ่งภายหลังเจ้าพนักงานภาษีได้ประณิษณอมเพื่อพิจารณาคะเบี้ยปรับเหลือ 660 ดอลลาร์ออสเตรเลีย อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำร้องต่อ Appeal Tribunal เพื่อให้เจ้าพนักงานภาษีพิจารณาอีกครั้ง เจ้าพนักงานภาษียืนยันความเห็นเดิม ผู้เสียภาษีอากรต้องการอุทธรณ์เพื่อขอจ่ายเบี้ยปรับโดยหักจากเครดิตภาษีซื้อ (GST Credits) ซึ่งศาลเห็นว่าไม่มีเหตุรับอุทธรณ์ คดีเป็นอันตกไป

4.4 การตีความคำว่า “การประเมินภาษี” (Assessment)

คดี *Batagol v. FCT, Full High Court [1963]* (109 CLR 243, 9 ATR 207) มีปัญหาที่ศาลวินิจฉัย คือ ในการตรวจสอบการยื่นชำระภาษีอากรนั้น ถ้าเจ้าพนักงานภาษีได้เคยวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีอากรไม่มีภาษีที่ต้องชำระ หรือเคยคืนภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีอากรแล้วนั้น เจ้าพนักงานภาษียังสามารถทำการประเมินภาษีได้อีกหรือไม่ ศาลได้วินิจฉัยว่า การประเมินภาษี (Assessment) จะสมบูรณ์ และมีผลตามกฎหมายก็ต่อเมื่อเจ้าพนักงานภาษีได้ดำเนินการครบขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีอากรที่ต้องรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด โดยต้องทำให้ทราบจำนวนหนี้ภาษีที่แน่นอน และกำหนดเวลาในการชำระจำนวนภาษีดังกล่าว และต้องมีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีอากร การที่เจ้าพนักงานภาษีเพียงแต่คำนวณภาษีอย่างคร่าว ๆ คงยังไม่ถือว่าเป็นการประเมินภาษีที่สมบูรณ์และมีผลบังคับตามกฎหมาย ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานภาษีแจ้งผู้เสียภาษีอากรว่า ไม่มีภาษีที่ต้องชำระ หรือคืนภาษี พร้อมส่งเอกสาร “Refund Advice” ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ยังถือไม่ได้ว่าเป็นการประเมินภาษีที่สมบูรณ์แต่อย่างใด

เมื่อเจ้าพนักงานภาษีตรวจพบความผิดพลาดในการหักค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากร และทำการประเมินภาษีของปีภาษี ค.ศ. 1952, 1953 และ 1954 ในปี ค.ศ. 1955 เจ้าพนักงานจึงสามารถทำได้ เป็นการประเมินภาษีที่สมบูรณ์ และไม่ถือเป็นการแก้ไขการประเมิน ที่ต้องห้ามตามมาตรา 170 (3) ซึ่งมีเนื้อหว่า “ในกรณีผู้เสียภาษีอากรได้เปิดเผยข้อมูล และส่งหลักฐานที่จำเป็นต่อการประเมินภาษีของตนให้แก่เจ้าพนักงานภาษีแล้ว ต่อมามีการประเมินภาษีโดยอาศัยข้อมูลและหลักฐานดังกล่าว ห้ามมิให้มีการแก้ไขการประเมิน อันเป็นการเพิ่มเติมจำนวนภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่เป็นกรณีการแก้ไขความผิดพลาดหรือผิดพลาดในการคำนวณหรือข้อเท็จจริงเท่านั้น”

4.5 ความสมบูรณ์ของใบประเมินภาษี (Validity of Assessment)

มีปัญหาว่าใบประเมินภาษีจำเป็นต้องระบุชื่อผู้เสียภาษีอากรหรือไม่

คดี *FCT v. Prestige Motors Pty Ltd, Full High Court [1994] (28 ATR 336)* มีข้อเท็จจริงคือ ผู้เสียภาษีอากรเป็นทรัสต์ (ผู้จัดการทรัพย์สิน) ใ้กับ Prestige Toyota Trust ซึ่ง ATO ได้ออกใบประเมินภาษีส่งใ้กับ Prestige Toyota Trust โดยไม่ได้ระบุชื่อของทรัสต์ในใบประเมินภาษีดังกล่าว ศาลตีความ “ความสมบูรณ์ของใบประเมินภาษี” (Validity of Assessment) ว่าต้องระบุชื่อของผู้เสียภาษีอากร (ทรัสต์) ด้วยจึงจะถือว่ากระบวนการประเมินภาษีนั้นสมบูรณ์ ซึ่งต่อมาศาลได้พิพากษากลับแนวคำพิพากษาดังกล่าว หากผู้รับใบประเมินภาษีนั้นสามารถเข้าใจได้ว่า ใบประเมินภาษีนั้นส่งใ้แก่ผู้เสียภาษีอากร (ทรัสต์) ไม่ใช่ Prestige Toyota Trust และใบประเมินภาษีดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีของรายได้สุทธิในกองทรัสต์ (Prestige Toyota Trust) ดังนั้นการส่งใบประเมินภาษีใ้แก่ทรัสต์เพื่อระบุถึงจำนวนภาษีที่ต้องชำระนั้น ถือเป็นหลักฐานที่เพียงพอใ้ทำให้เข้าใจได้ว่าใบประเมินภาษีนั้นมุ่งประเมินภาษีจากกองทรัสต์ ไม่ใช่ประเมินภาษีจากผู้รับประโยชน์ในกองทรัสต์แต่อย่างใด จึงสรุปได้ว่าใบประเมินภาษีนั้นเป็นการส่งใบประเมินภาษีใ้แก่ทรัสต์ในฐานะของผู้แทนในการจัดการทรัพย์สินของกองทรัสต์ และเป็นผู้ใ้ได้รับมอบอำนาจในการเก็บรักษาเงินไว้เพื่อเสียภาษีแทนกองทรัสต์ แม้ว่าในใบประเมินภาษีดังกล่าวจะไม่ได้ระบุชื่อของผู้เสียภาษีอากรไว้ก็ตาม

4.6 การตีความคำว่า “การหนีภาษี” (Tax Evasion)

คดี *Denver Chemical Manufacturing Co v. FCT, (NSW) [1949] (79 CLR 296 at 313-1, 4 AITR 216 at 222)* ศาลตีความคำว่า “การหนีภาษี” (Tax Evasion) ตามมาตรา 210 (2) ของ ITAA 1936 ว่ามีความหมายมากกว่าการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) และมากกว่าการปกปิดข้อมูล หรือการบิดเบือนข้อมูล หรือของผู้ซึ่งผู้เสียภาษีอากรมอบหมายใ้มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ และอาจกล่าวได้ว่าเป็นการกระทำที่น่าตำหนิ อันเล็งจากกระทำความผิดหรือการกระทำของผู้เสียภาษีอากร โดยมีเจตนาที่จะปิดบังข้อมูล ด้วยเกรงว่าจะใ้เจ้าพนักงานภาษีพิจารณาใ้ผู้เสียภาษีอากรมีความรับผิดชอบมากกว่าข้อมูลแจ้งต่อเจ้าพนักงานภาษี

4.7 เรื่องหนังสือตอบข้อหารือ

คดี *Payne v. FCT, Federal Court [1994] (28 ATR 58)* มีข้อเท็จจริงคือ ผู้เสียภาษีอากรขอใ้มีการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือ กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรใ้คำแนะนำสะสมในฐานะที่เป็นสมาชิกสะสมไมล์ (Frequent Flyer Program) เพื่อแลกเป็นตั๋วเครื่องบินใ้กับบิดาและมารดานั้น ถือว่าตั๋วเครื่องบินที่ใ้มาฟรีนั้น ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินใ้ของผู้เสียภาษีอากรด้วยหรือไม่ เจ้าพนักงานภาษีใ้วินิจฉัยแล้วเห็นว่า

ผู้เสียภาษีอากรต้องนำราคาตลาดของตัวเครื่องบิ่นที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นเงินได้ ตามมาตรา 26 (e) ของ the ITAA 1936 ผู้เสียภาษีอากรคัดค้านจึงได้อุทธรณ์การตอบข้อหารือดังกล่าวขึ้นสู่ศาล โดยศาลได้วินิจฉัยว่า ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ เนื่องจากไม่มีพยานหลักฐานเพียงพอ และได้ส่งคดีกลับไปยังเจ้าพนักงานภาษี แต่ต่อมาศาลได้พิพากษากลับคำพิพากษาเดิมว่าการที่ผู้เสียภาษีอากรใช้คะแนนสะสมเพื่อแลกตัวเครื่องบิ่นฟรีนั้น ไม่ต้องนำมามูลค่าของตัวเครื่องบิ่นดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้แต่อย่างใด

4.8 ระบบของหนังสือตอบข้อหารือ

คดี *First Provincial Building Society Ltd v. FCT*, Full Federal Court [1995] (30 ATR 207) มีข้อเท็จจริงคือ ผู้เสียภาษีอากรก่อตั้งกองทุนขึ้นมา ซึ่งถือเป็นสถาบันการเงินที่ประกอบธุรกิจเชิงธนาคารพาณิชย์ โดยที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนดังกล่าว ซึ่งผู้เสียภาษีอากรได้ขอให้เจ้าพนักงานภาษีจัดทำหนังสือตอบข้อหารือเพื่อที่จะได้ทราบภาระภาษีของตนว่าเงินส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนที่ได้รับมานั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้หรือไม่

เจ้าพนักงานภาษีวินิจฉัยแล้วเห็นว่า เงินได้ดังกล่าวต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี โดยถือเป็นเงินได้ประเภทรายได้จากส่วนเกินทุน (Capital Gain) ผู้เสียภาษีอากรคัดค้านและนำคดีขึ้นสู่ศาลในที่สุด

ในคดีนี้ศาลมีคำพิพากษาว่าการที่เจ้าพนักงานภาษียินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือว่าเงินได้ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับนั้นต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้นั้น ถูกต้องแล้ว ศาลจึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรอีก ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีตามที่เจ้าพนักงานภาษียินิจฉัย

สรุป แม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะสามารถคัดค้านหนังสือตอบข้อหารือได้ แต่หากหนังสือตอบข้อหารือนั้น เจ้าพนักงานภาษียินิจฉัยถูกต้องแล้ว ผู้เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

4.9 อำนาจของคณะกรรมการชำนาญพิเศษในการพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือเฉพาะราย

คดี *FCT v. McMahon*, Full Federal Court [1997] (37 ATR 167) มีข้อเท็จจริงคือ หนังสือตอบข้อหารือเฉพาะราย (Private Ruling) มีขึ้นเพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรที่ไม่แน่ใจในการะภาษีก่อนที่จะมีการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานภาษี แต่เจ้าพนักงานภาษียมีอำนาจปฏิเสธที่จะไม่จัดทำข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีอากรได้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 14ZAN (a) ถึง (j) ของ Taxation Administration Act 1953 หากเป็นการกระทำที่ผู้เสียภาษีอากรมุ่งหาข้อแก้ตัวไม่ได้นำหนังสือตอบข้อหารือไปใช้ประโยชน์จริง ซึ่งถือเป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรสาธารณะในการที่เจ้าพนักงานภาษีต้องจัดทำหนังสือตอบข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย

ข้อพิจารณาที่สำคัญคือ หนังสือตอบข้อหาหรือเป็นการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับแผนการ (Arrangement) โดยผู้เสียภาษีอากรจะต้องระบุข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องในการทำธุรกรรม ก่อให้เกิดแผนการ โดยเจ้าพนักงานภาษีอากรขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีอากรเพื่อให้สามารถจัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือได้ และทันทีที่มีการออกหนังสือตอบข้อหาหรือ เจ้าพนักงานภาษีอากรต้องผูกพันตามหนังสือตอบข้อหาหรือนั้น ๆ ด้วย ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรทำการประเมินภาษีก็จะนำแผนการในหนังสือตอบข้อหาหรือเป็นฐานในการประเมินภาษี เท่ากับข้อมูลทั้งหมดในหนังสือตอบข้อหาหรือเป็นข้อมูลที่ใช้ในการประเมินภาษี

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงกระบวนการจัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือ เห็นได้ว่าแตกต่างจากการประเมินภาษีภายใต้ ITAA 1936 เพราะหนังสือตอบข้อหาหรือนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีอากรในการปรับใช้กฎหมายภาษีกับข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีอากร การพิจารณาตอบข้อหาหรือ จึงเป็นการสรุป หรือการสันนิษฐานข้อเท็จจริงทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง

ส่วนกระบวนการประเมินภาษีอากรนั้น ไม่คำนึงว่าจะมีการร้องขอให้มีการจัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือหรือไม่ หากมีการจัดทำหนังสือตอบข้อหาหรือ ข้อเท็จจริงที่ระบุในแผนการถือเป็นข้อมูลที่ใช้ในการประเมินภาษีอากร แต่หากข้อเท็จจริงแตกต่างจากที่ระบุไว้ เจ้าพนักงานภาษียังจะใช้วิธีการประเมินภาษีตามกระบวนการทั่วไปได้ ต่อมาผู้เสียภาษีอากรต้องการให้ AAT พิจารณาหนังสือตอบข้อหาหรือใหม่นั้น AAT จะทำการพิจารณาจากแผนการในหนังสือตอบข้อหาหรือเดิม โดย AAT จะมีความเห็นว่าเจ้าพนักงานภาษีนำกฎหมายภาษีอากรมาปรับใช้อย่างไร หรือนำข้อเท็จจริงใดบางมาพิจารณาเพื่อก่อให้เกิดแผนการในหนังสือตอบข้อหาหรือ ปัญหาว่า AAT สามารถมีความเห็นแย้งกับเจ้าพนักงานภาษี และเปลี่ยนคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานภาษีได้หรือไม่นั้น ศาลตีความอำนาจของ AAT ว่า การพิจารณาคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหาหรือของเจ้าพนักงานภาษีใหม่นั้น AAT ไม่สามารถให้ความหมายของแผนการใหม่ได้ เนื่องจากอำนาจของ AAT จำกัดเฉพาะการพิจารณาข้อเท็จจริงที่ก่อให้เกิดแผนการซึ่งกำหนดโดยเจ้าพนักงานภาษีเท่านั้น แผนการถือเป็นสิ่งที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ และหนังสือตอบข้อหาหรือนั้นก็เกี่ยวข้องกับการปรับใช้กฎหมายให้เข้ากับแผนการ ประเด็นที่ต้องพิจารณาของ AAT คือความเห็นของเจ้าพนักงานภาษีในการปรับใช้กฎหมายให้เข้ากับแผนการนั้นถูกต้องหรือไม่เท่านั้น

4.10 การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

คดี *Consolidated Press Holdings v. FCT, Federal Court [1995] (ATR 390)* ศาลพิพากษาว่า ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายสำหรับข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานภาษี เพื่อให้เจ้าพนักงานภาษีใช้ในการประเมินภาษี โดยหากผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับความคุ้มครองก็สามารถนำเรื่องดังกล่าวขึ้นสู่ศาลได้

เนื่องจากมาตรา 16 ของ ITAA 1936 บัญญัติขึ้นเพื่อให้เจ้าพนักงานภาษี เก็บรักษาความลับที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหายอากร โดยหากพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของรัฐสภาเห็นได้ว่ารัฐสภาต้องการที่จะถ่วงดุลประโยชน์สาธารณะของทั้ง 2 ฝ่าย ในด้านของผู้เสียหายอากรคือ เจ้าพนักงานภาษีต้องเก็บรักษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเงินของผู้เสียหายอากรเป็นความลับ ส่วนในด้านของเจ้าพนักงานภาษีคือ การที่เจ้าพนักงานภาษีมียุติตามกฎหมายในการได้รับรู้ข้อมูลจากผู้เสียหายอากรนั้น เพื่อความสะดวกในการบริหารกิจการของรัฐ ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานภาษีทำงานสะดวกขึ้น เจ้าพนักงานภาษีก็น่าที่จะต้องปกป้องรักษาความลับของผู้เสียหายอากรโดยไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวต่อบุคคลภายนอก

5. ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรของประเทศออสเตรเลีย

ในส่วนนี้จะเป็นการกล่าวถึงจุดเด่นของระบบการจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย โดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับระบบการจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทย ซึ่งอาจเป็นประโยชน์ในการเลือกนำกลไกบางส่วนมาช่วยเสริมบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในประเทศไทยต่อไป

5.1 การกำหนดชนิดและกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ในระบบของประเทศออสเตรเลียนั้นมีระบบการกำหนดชนิดของข้อพิพาทไว้อย่างชัดเจนและเผยแพร่ทั่วไปในเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องว่าข้อพิพาทในเรื่องใดสามารถนำไปจัดซื้อพิพาทได้บ้าง เช่น ถ้าผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยกับเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรและการคำนวณภาษีอากรก็สามารถคัดค้านได้ แต่ในบางเรื่องก็กำหนดไว้เลยว่าห้ามคัดค้าน เช่น เรื่องเงินเพิ่มจากการชำระภาษีอากรล่าช้า เป็นต้น ซึ่งการกำหนดเช่นนี้ นับว่าเป็นการสร้างความสะดวกให้ผู้เสียหายอากรทราบถึงสิทธิของตนเองว่าข้อพิพาทในเรื่องใดสามารถดำเนินการได้อย่างไร

การจัดซื้อพิพาททำได้หลายช่องทาง ทำให้ข้อพิพาทถูกจัดได้อย่างรวดเร็วตามแต่ลักษณะของข้อพิพาท โดยไม่จำเป็นต้องให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรทุกชนิดเข้าสู่กระบวนการจัดซื้อพิพาทแบบเดียวกันหมด อีกทั้งมีการเปิดช่องทางสำหรับข้อพิพาทที่มีทุนทรัพย์ไม่มาก (STCT) โดยคิดค่าธรรมเนียมถูกกว่าการขึ้นศาล

ใน AAT นั้น มีการกำหนดคุณลักษณะของผู้ที่จะมาเป็นผู้พิจารณาชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนว่าจะต้องมีความเชี่ยวชาญเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะ หน่วยงานจัดซื้อพิพาทเองสามารถนำปัญหาข้อกฎหมายขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้เองโดยไม่จำเป็นต้องให้คู่ความเข้ามารับภาระในกระบวนการพิจารณาแต่อย่างใด และยังมีกรณีการฟ้องคดีตัวอย่าง (Test Case Litigation Program) อันเป็นการบรรเทา

ค่าใช้จ่ายในการนำข้อพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่การพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทโดยองค์กรภายนอก เพื่อให้เกิดเป็นคดีตัวอย่างในกรณีที่ถูกกฎหมายไม่มีความชัดเจนหรือเป็นเรื่องที่กระทบกับคนหมู่มาก

5.2 การเปิดโอกาสให้คัดค้านข้อหาหรือเฉพาะราย

ในระบบของประเทศออสเตรเลียเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้หารือมายัง ATO เกี่ยวกับหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของตนเองและ ATO ได้มีหนังสือตอบข้อหาหรือแล้ว แต่ผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับข้อหาหรือดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิคัดค้านในเรื่องดังกล่าวได้ อันเป็นช่องทางทำให้สามารถนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาของหน่วยงานภายนอก อันรวมถึงศาลต่อไปเพื่อทำให้เกิดความชัดเจนได้โดยไม่ต้องรอให้มีการประเมินภาษีอากรก่อน

5.3 การกำหนดระยะเวลาพิจารณาคัดค้าน

ระบบของออสเตรเลียมีการกำหนดระยะเวลาไว้อย่างชัดเจนในการพิจารณาคัดค้าน กล่าวคือ ATO จะต้องพิจารณาคัดค้านให้เสร็จภายใน 60 วันและถ้าเกิน 60 วันแล้วยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จ ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำหนังสือเตือนไปยัง ATO และหากภายใน 60 วันนับตั้งแต่ได้รับหนังสือเตือนแล้วยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จถือว่า ATO มีความเห็นเช่นเดิม ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาชี้ขาดของหน่วยงานอื่นได้ทันที แต่ในกรณีของไทยหากเทียบกันแล้วไม่มีกำหนดระยะเวลาว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาเสร็จเมื่อใด ทำให้ในบางเรื่องใช้เวลานานนับปี

5.4 ระบบการไกล่เกลี่ย

ในประเทศออสเตรเลียแม้จะมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลแล้ว ก็ยังมีการเปิดโอกาสให้คู่ความอันใดแก่ผู้เสียภาษีอากรและ ATO ตกลงไกล่เกลี่ยข้อพิพาทกันได้ ในขณะที่ในประเทศไทยนั้น มีการการไกล่เกลี่ยเช่นกัน แต่ความสำเร็จในการไกล่เกลี่ยมีน้อยมาก และที่การไกล่เกลี่ยสำเร็จมักจะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรขอผ่อนเวลารชำระหนี้โดยไม่ลดยอดหนี้ อย่างไรก็ตาม หากจะมีการนำระบบการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลมาใช้ในประเทศไทย ต้องมีการพิจารณาใน 2 ประเด็นสำคัญ คือ

ประเด็นที่หนึ่ง หนี้ภาษีอากรแบ่งเป็น ภาษีที่ต้องชำระ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ควรกำหนดขอบเขตด้วยว่าส่วนใดสามารถไกล่เกลี่ยได้ และส่วนใดไม่สามารถไกล่เกลี่ยได้ เมื่อพิจารณาจากความเป็นไปได้ตามกรอบของกฎหมายที่เป็นอยู่ในปัจจุบันแล้ว การไกล่เกลี่ยในเรื่องเบี้ยปรับนั้นน่าจะทำได้โดยไม่ยุ่งยาก เพราะเป็นเรื่องที่มีการคงหรือลดกันอยู่แล้วไม่ว่าโดยเจ้าพนักงานหรือศาล อย่างไรก็ตามในเรื่องภาษีที่ต้องชำระ และเงินเพิ่มน่าจะเป็นเรื่องที่จำเป็นต้องมีการพิจารณาอย่างรอบคอบ มิฉะนั้นอาจเกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากร หรือเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตได้

ประเด็นที่สอง เรื่องการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานภาษี ซึ่งโดยทั่วไปมีแนวโน้มที่จะใช้ดุลพินิจในทางที่จะรักษาผลประโยชน์ของทางราชการนั้น ย่อมน่าจะทำให้กระบวนการไต่สวนมีความยืดหยุ่นน้อยเพราะเจ้าพนักงานภาษีอาจจะใช้ดุลพินิจไปในทางที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อทางราชการเท่านั้น หากไม่มีการกำหนดกลไกไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนถึงกระบวนการและกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานภาษีเพื่อแก้ปัญหาเหล่านี้ไว้ การไต่สวนเพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรจบลงได้อย่างรวดเร็วคงจะได้ผลไม่มากนัก

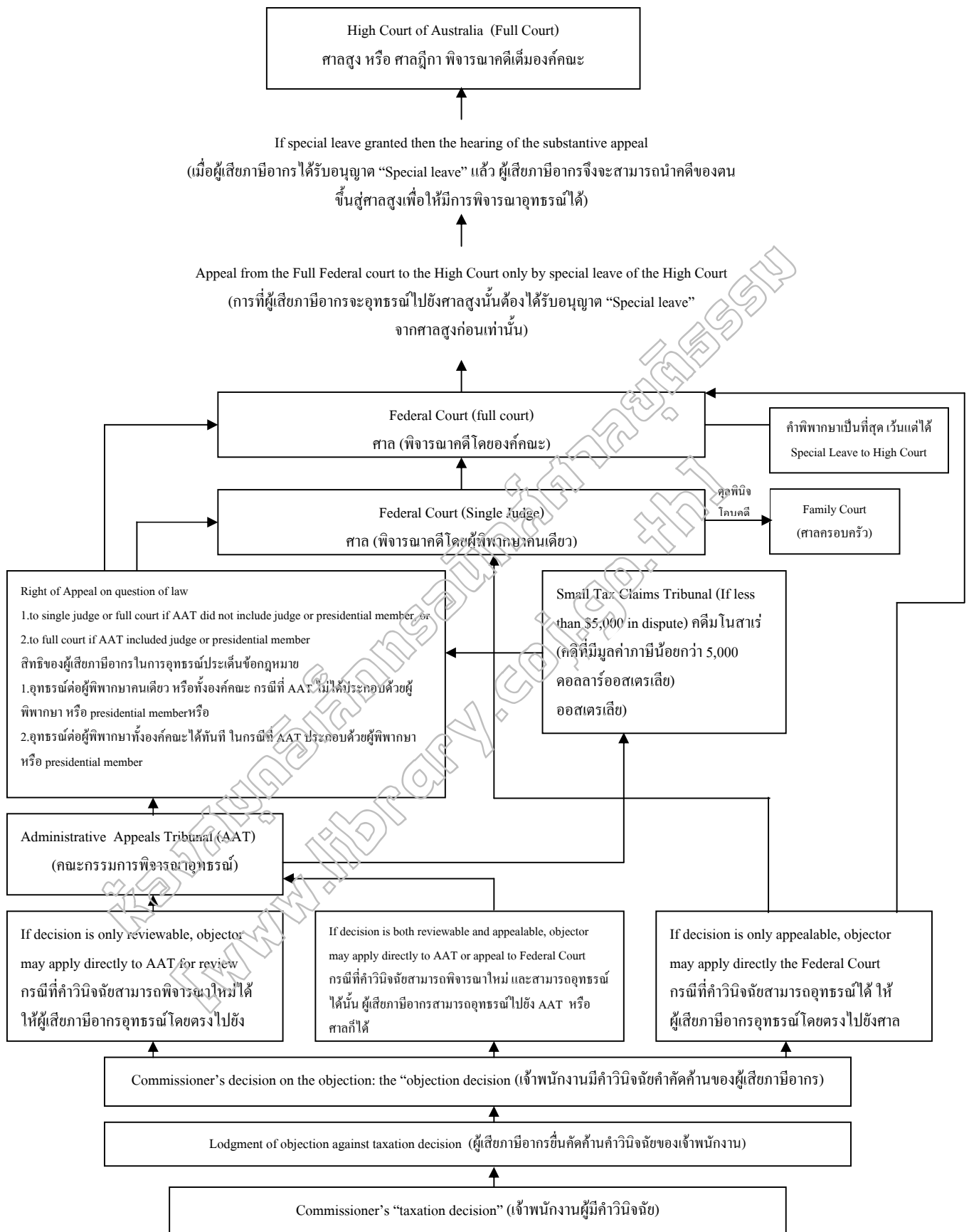
5.5 ค่าธรรมเนียมในการพิจารณาข้อพิพาท

ในเรื่องการคิดค่าธรรมเนียมในการพิจารณาชี้ขาดหรือพิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีอากร โดยองค์กรภายนอก ATO ของประเทศออสเตรเลียนั้น มีการคิดค่าธรรมเนียมแบบตายตัว ไม่ขึ้นกับทุนทรัพย์ที่พิพาทดังเช่นกรณีของประเทศไทย แต่จะมีการปรับขึ้นทุก ๆ 2 ปี เพื่อให้สอดคล้องกับอัตราเงินเฟ้อ นอกจากนี้ AAT คิดค่าธรรมเนียมต่ำกว่าศาลมาก โดยเฉพาะกับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบริษัทจำกัด ทำให้มีผลเป็นการลดภาระของผู้เสียภาษีอากร และเป็นการลดจำนวนข้อพิพาทในชั้นศาลได้

5.6 การกำหนดดอกเบี้ยชดเชยกรณีชำระภาษีอากรไว้นเกิน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับการตัดสินว่าชำระภาษีไว้นเกินกว่าที่ควรต้องชำระผู้เสียภาษีอากรก็จะได้รับดอกเบี้ยในส่วนที่ชำระไว้นเกินนั้น โดย ATO จะมีการกำหนดจากอัตราดอกเบี้ยอ้างอิงของธนาคารพาณิชย์ ซึ่ง ATO จะประกาศว่าช่วงระยะเวลาใดคิดดอกเบี้ยให้เท่าใด โดยจะมีการประกาศปรับอัตราทุก ๆ ไตรมาส (ปัจจุบันประมาณร้อยละ 7 ต่อปี) แต่ในกรณีของประเทศไทยนั้นจะมีการกำหนดไว้เป็นอัตราคงที่ร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

ภาพที่ 5.1 ภาพแสดงกระบวนการจัดข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหพันธรัฐออสเตรเลีย



บทที่ 6

บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทย

1. ความทั่วไป

1.1 ระบบภาษีอากรของประเทศไทย¹

โดยเหตุที่ประเทศไทยมีรูปแบบของรัฐเป็นรัฐรวม จึงมีการจัดเก็บภาษีแยกเป็นสามลำดับชั้น คือ ระดับสหพันธ์ ระดับมลรัฐ และระดับท้องถิ่น โดยมาตรา 105 วรรค 1 แห่งรัฐธรรมนูญของประเทศไทยได้บัญญัติให้อำนาจในการตรากฎหมายเกี่ยวกับศุลกากรและการคลังเป็นของสหพันธ์โดยเฉพาะ ส่วนกฎหมายภาษีอากรอื่น มาตรา 105 วรรค 2 กำหนดให้เป็นอำนาจร่วมกันระหว่างสหพันธ์กับมลรัฐ กล่าวคือ มลรัฐจะมีอำนาจบัญญัติได้เฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่ยังไม่มีกฎหมายระดับสหพันธ์บัญญัติไว้เท่านั้น ซึ่งในทางปฏิบัติกฎหมายภาษีอากรทุกชนิดถูกตราขึ้นโดยกฎหมายระดับสหพันธ์ แต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 105 วรรค 2a ยังคงกำหนดให้เป็นอำนาจของมลรัฐ โดยเฉพาะในการตรากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตท้องถิ่น และกำหนดอัตราภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์

ภาษีอากรของประเทศไทยสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

(1) ภาษีเงินได้

ภาษีอากรที่จัดเก็บจากเงินได้ในประเทศไทยมี 4 ชนิดด้วยกันคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า และภาษีการรวมชาติ (Solidarity Surcharge)

- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา – จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 15 – 45 ของเงินได้สุทธิ
- ภาษีเงินได้นิติบุคคล – จัดเก็บในอัตราคงที่ ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินกำไร
- ภาษีการค้า – เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่างหากจากภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น ในอัตราตั้งแต่ร้อยละ 9 – 20 ของเงินได้ของนิติบุคคลแตกต่างกันไปตามแต่ละท้องถิ่น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจกำหนดอัตราภาษีได้ภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด
- ภาษีการรวมชาติ – เป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์หารายได้ เนื่องจากภายหลังการรวมตัวกันของเยอรมนีตะวันตกและเยอรมนีตะวันออก ประเทศไทยต้องการงบประมาณที่เพิ่มมากขึ้น

¹ Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_germany

โดยภาษีชนิดนี้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 5.5 ของจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณได้

(2) ภาษีการบริโภค

ภาษีการบริโภคมีสองชนิดหลัก ๆ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต

- ภาษีมูลค่าเพิ่ม – จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไปในอัตราร้อยละ 16 และร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จำเป็นบางประเภท
- ภาษีสรรพสามิต – จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทที่ไม่จำเป็นต้องเพิ่มเติมจากภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีอากรที่มีกฎหมายกำหนดให้เก็บทั้งในระดับสหพันธ์และระดับมลรัฐ โดยภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บในระดับสหพันธ์นั้นจะเป็นการจัดเก็บตามที่สหภาพยุโรปกำหนด เช่น ยาสูบ สุรา (ยกเว้นเบียร์) น้ำมัน เป็นต้น ส่วนภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บในระดับมลรัฐนั้น ได้แก่ ยาสูบ การพนัน และรถยนต์ เป็นต้น

(3) ภาษีการโอน

ภาษีการโอนมีสามชนิดคือ ภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ ภาษีมรดกและภาษีการให้

- ภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ และมลรัฐมีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษี ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3.5 ของราคาขาย ยกเว้นในเมืองเบอร์ลินจะเก็บในอัตราร้อยละ 4.5 ของราคาขาย
- ภาษีมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมนีในขณะที่ตาย หรือผู้รับมรดกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมนี ในกรณีที่เจ้ามรดกและผู้รับมรดกมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมนี จะจัดเก็บภาษีมรดกได้แต่เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศเยอรมนีเท่านั้น โดยอัตราภาษีมรดกจะแบ่งเป็น 3 ระดับซึ่งแบ่งตามระดับความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก และเป็นอัตราคำนวณตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดก
- ภาษีการให้ เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมรดก โดยมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและอัตราภาษีเช่นเดียวกับภาษีมรดก

(4) ภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ จัดเก็บจากเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ตามมูลค่าตามราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ โดยอัตราภาษีจะขึ้นอยู่กับประเภทของอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งเป็นสองประเภท คือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการเกษตรและป่าไม้ จะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.6 ของมูลค่า ส่วนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยหรือการพาณิชย์ จะเก็บในอัตราตั้งแต่ร้อยละ 0.26 – 0.35 ของมูลค่า

แต่อย่างไรก็ตามแม้ภาษีอากรส่วนใหญ่จะถูกกำหนดโดยกฎหมายระดับสหพันธ์ แต่มิได้หมายความว่ารัฐบาลสหพันธ์จะมีสิทธิใช้เงินดังกล่าวได้แต่เพียงผู้เดียว เนื่องจากรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 106 ยังได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการจัดสรรเงินภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะอีกด้วย โดยจะแบ่งเป็น

- เงินภาษีอากรที่ใช้ร่วมกันระหว่างรัฐบาลสหพันธ์และรัฐบาลมลรัฐ ได้แก่ เงินภาษีเงินได้และเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม
- เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลสหพันธ์ ได้แก่ เงินภาษีสรรพสามิตระดับสหพันธ์ ภาษีการรวมชาติและภาษีศุลกากร
- เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลมลรัฐ ได้แก่ เงินภาษีการโอนและเงินภาษีสรรพสามิตระดับมลรัฐ
- เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลท้องถิ่น ได้แก่ เงินภาษีทรัพย์สิน เงินภาษีการค้าและเงินภาษีสรรพสามิตท้องถิ่นบางชนิด

ในปี ค.ศ. 2007 ประเทศเยอรมนีจัดเก็บภาษีอากรได้จำนวนทั้งสิ้น 538,243 ล้านยูโร² โดยแบ่งเป็นเงินภาษีอากรที่ใช้ร่วมกันจำนวน 381,309 ล้านยูโร เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลสหพันธ์ 89,673 ล้านยูโร (จำนวนรวมกับศุลกากร 3,983 ล้านยูโรแล้ว) เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลมลรัฐ 22,836 ล้านยูโร และเงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลท้องถิ่น 44,425 ล้านยูโร

² Monatsbericht des BMF Juli 2008, p.70.

1.2 ระบบศาลของประเทศเยอรมนี

(1) ศาลยุติธรรม (Ordentliche Gerichte)

ศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาทั่วไปเป็นศาลที่มีจำนวนมากที่สุดในประเทศเยอรมนี ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ลำดับชั้น ได้แก่ ศาลแขวง ศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ ศาลสูงแห่งมลรัฐและศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์

(1.1) ศาลแขวง (Amtsgerichte)

ศาลแขวงมีจำนวนทั้งหมด 687 แห่ง ทำหน้าที่เป็นศาลชั้นต้นรับพิจารณาคดีแพ่งที่มีทุนทรัพย์ต่ำและคดีอาญาที่มีโทษไม่สูง โดยคดีส่วนใหญ่ในศาลแขวงจะตัดสินด้วยผู้พิพากษาเพียงนายเดียวก่อนนั้น แต่สำหรับคดีอาญาที่มีโทษจำคุกเกินกว่า 1 ปีขึ้นไปนั้นจะใช้องค์คณะผู้พิพากษาสมาชิก โดยสองนายจะเป็นผู้พิพากษาสมทบซึ่งมิใช่ผู้พิพากษาอาชีพ แต่สำหรับคดีที่ซับซ้อนหรือการอาชญากรรมร้ายแรงให้มีผู้พิพากษาอาชีพเพิ่มขึ้นอีกนายหนึ่งก็ได้

(1.2) ศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ (Landgerichte)

ศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐมีจำนวนทั้งหมด 116 แห่ง เป็นศาลที่มีลำดับชั้นสูงกว่าศาลแขวง แบ่งออกเป็นสองประเภทคือ ศาลแพ่งซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งที่มีทุนทรัพย์สูงและศาลอาญาซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีอาญาที่มีโทษสูง การพิจารณาเล็ก ๆ น้อย ๆ เช่น คดีร้องขอให้ยกเลิกหมายจับจะใช้องค์คณะผู้พิพากษาอาชีพ 3 นาย แต่ในการพิจารณาคดีจะใช้ผู้พิพากษา 3 นายในการนั่งพิจารณาโดยนั่งพิจารณาร่วมกับผู้พิพากษาสมทบอีกสองคน โดยคดีที่จะขึ้นสู่ศาลเป็นได้ทั้งคดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลแขวง โดยคดีเหล่านั้นจะสิ้นสุดที่ศาลนี้และคดีที่ฟ้องต่อศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐโดยตรงก็ได้

(1.3) ศาลสูงแห่งมลรัฐ (Oberlandesgerichte)

ศาลสูงแห่งมลรัฐซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 24 แห่ง มีการพิจารณาคดีโดยองค์คณะที่ประกอบด้วยผู้พิพากษาอาชีพ 3 นาย มีหน้าที่หลักคือพิจารณาคดีอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ นอกจากนั้นศาลสูงแห่งมลรัฐยังรับฟ้องคดีด้วย โดยคดีที่จะนำมาฟ้องต่อศาลสูงแห่งมลรัฐได้นั้นจะต้องเป็นคดีที่เกี่ยวกับการกระทำที่เป็นการกบฏหรือขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งมลรัฐ ซึ่งองค์คณะสำหรับคดีเหล่านี้ องค์คณะผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาจะประกอบด้วยผู้พิพากษาอาชีพ 5 นาย

(1.4) ศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์ (Bundesgerichtshof)

ศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์เป็นศาลสูงสุดในระบบศาลยุติธรรมของประเทศเยอรมนี มีอำนาจพิจารณาคดีอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลล่าง ซึ่งในกรณีคดีแพ่งนั้นจะรับพิจารณาคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐและศาลสูงแห่งมลรัฐ ในบางกรณีอาจรับพิจารณาปัญหาข้อเท็จจริงในคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลแขวงและศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐด้วย

ส่วนในกรณีอาญานั้นจะรับพิจารณาทั้งปัญหากฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริงที่อุทธรณ์มาจากศาลล่าง แต่ในกรณีปัญหาข้อเท็จจริงนั้นจะรับพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะคดีสำคัญที่อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ เช่นคดีฆ่าผู้อื่นและที่คดีอุทธรณ์มาจากศาลสูงแห่งมลรัฐ เช่น คดีเกี่ยวกับความมั่นคงของรัฐเท่านั้นและคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์ถือเป็นที่สุด

นอกจากนั้นในกรณีที่ศาลสูงแห่งมลรัฐต้องการพิพากษาคดีให้แตกต่างไปจากคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์หรือของศาลสูงแห่งมลรัฐอื่น ๆ ศาลสูงแห่งมลรัฐดังกล่าวจะต้องแจ้งต่อศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์ให้ตัดสินคดีดังกล่าว เพื่อให้มีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันของการตีความกฎหมาย

(2) ศาลชำนาญพิเศษ

ศาลชำนาญพิเศษมีอยู่ทั้งหมด 5 ประเภทได้แก่ ศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลสังคม ศาลภาษีอากร และศาลสิทธิบัตรซึ่งมีการแบ่งลำดับชั้นคล้ายคลึงกับศาลยุติธรรม

(2.1) ศาลปกครอง (Verwaltungsgericht)

เป็นศาลที่มีเขตอำนาจทั่วไปในเรื่องทางมหาชน ซึ่งหมายความว่าศาลปกครองมีอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทในทางมหาชนทั้งหลาย ซึ่งมีข้อพิพาทในทางรัฐธรรมนูญ โดยการจัดองค์กรของศาลปกครองนั้นแบ่งออกเป็น 3 ชั้นคือ ศาลปกครองชั้นต้น (Verwaltungsgericht), ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ (Oberverwaltungsgericht) และศาลปกครองแห่งสหพันธ์ (Bunderverwaltungsgericht)

(2.2) ศาลภาษีอากร (Finanzgericht)

ศาลภาษีอากรถือเป็นศาลปกครองเฉพาะเรื่อง แบ่งออกเป็น 2 ชั้น คือศาลภาษีอากรชั้นต้น (Finanzgericht) และศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ (Bundesfinanzhof) มีอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทในทางมหาชนเฉพาะเรื่อง ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 ของกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีของศาลภาษีอากร

(Finanzgerichtsordnung: FGO) ซึ่งกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจในเรื่องข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเรื่องทางภาษีอากรในกรณีดังต่อไปนี้³

- 1) ข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งเป็นเรื่องทางภาษีอากรที่อยู่ภายใต้กฎหมายของสหพันธ์ (มาตรา 33 I Nr. 1 1 FGO) นอกจากนี้ยังรวมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับศุลกากร ภาษีการบริโภค ภาษีรายได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ทั้งนี้ให้รวมถึงมาตรการในการตรวจสอบการห้ามนำเข้าและส่งออกด้วย
- 2) ข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับการดำเนินการตามคำสั่งทางปกครองที่ไม่ใช่เรื่องทางภาษีอากรเท่าที่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ด้านภาษีอากรมลรัฐหรือสหพันธ์มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรและมีได้มีการกำหนดเรื่องการใช้สิทธิทางศาลไว้ในกรณีมีข้อพิพาทเกิดขึ้น
- 3) ข้อพิพาทในทางวิชาชีพที่เกี่ยวกับเงื่อนไขในการประกอบอาชีพของผู้ให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร เช่น เรื่องใบอนุญาตของผู้ตรวจสอบบัญชี การอนุญาตในการประกอบวิชาชีพอื่นมิใช่เรื่องความผิดมรรยาทในทางวิชาชีพ หากแต่เป็นข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับการอนุญาตให้ทำหน้าที่ช่วยเหลือในทางภาษีอากร
- 4) ข้อพิพาทในทางมหาชนอื่น ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนให้ศาลภาษีอากรวินิจฉัย

(2.3) ศาลสังคม (Sozialgericht)

ศาลสังคมเป็นศาลปกครองเฉพาะเรื่อง มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับการประกันสังคม โดยแบ่งออกเป็น 3 ชั้น คือ ศาลสังคมชั้นต้น (Sozialgericht), ศาลสังคมแห่งมลรัฐ (Landessozialgericht) และศาลสังคมแห่งสหพันธ์ (Bundessozialgericht)

(2.4) ศาลแรงงาน (Arbeitsgericht)

ศาลแรงงาน เป็นศาลที่มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทตามกฎหมายเอกชน ซึ่งมีใช้ข้อพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลแพ่ง ข้อพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลแรงงานจึงเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับแรงงาน เช่น ข้อพิพาทในทางเอกชนระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาจ้าง, ข้อพิพาทในทางเอกชนระหว่างลูกจ้างกับนายจ้างเกี่ยวกับความสัมพันธ์ในการจ้างหรือเรื่องสิทธิหรือหน้าที่จากความสัมพันธ์ในการจ้างและข้อพิพาทระหว่างลูกจ้างด้วยกันจากการทำงานร่วมกัน เป็นต้น โดยแบ่งออกเป็น 3 ชั้นคือ ศาลแรงงาน

³ บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับคดีปกครองเยอรมัน (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 23-24.

ชั้นต้น (Arbeitsgericht), ศาลแรงงานแห่งมลรัฐ (Landesarbeitsgericht) และศาลแรงงานแห่งสหพันธ์ (Bundesarbeitsgericht)

(2.5) ศาลสิทธิบัตร (Bundespateentgericht: BPatG)

ศาลสิทธิบัตรเป็นศาลที่มีลำดับชั้นเพียงชั้นเดียวเท่านั้น โดยมีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับสิทธิบัตรต่าง ๆ และเครื่องหมายการค้า โดยเป็นคดีที่อุทธรณ์คำสั่งของสำนักงานสิทธิบัตรและเครื่องหมายการค้าที่ทำให้การคุ้มครองหรือยกเลิกสิทธิบัตร, ลิขสิทธิ์ Industrial Designs, Designs and Topographies

(3) ศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์

ศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์เป็นองค์กรระดับรัฐธรรมนูญที่ใช้อำนาจตุลาการ เป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระที่ได้รับงบประมาณเฉพาะของตนเอง มีอำนาจในการตรวจสอบและยกคำพิพากษาของศาลอื่นที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่เกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานที่ได้รับการรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ ศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ประกอบด้วยตุลาการทั้งสิ้น 16 คน โดยแบ่งเป็น 2 องค์กรละ 8 คน ได้รับการคัดเลือกจากสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา และเป็นที่น่าสังเกตว่าแต่ละองค์กรจะประกอบด้วยตุลาการที่ได้รับการคัดเลือกจากสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาแห่งละครึ่ง กล่าวคือ แต่ละองค์กรจะได้รับการคัดสรรมาจากสภาผู้แทนราษฎร 4 คนและวุฒิสภา 4 คน มีวาระการดำรงตำแหน่ง 12 ปี

ศาลรัฐธรรมนูญแต่ละองค์กรถูกกำหนดอำนาจหน้าที่ ภาระความรับผิดชอบไว้อย่างชัดเจนและโดยเด็ดขาดว่าองค์กรใดได้รับผิดชอบพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางรัฐธรรมนูญประเภทใด โดยองค์กรแรกมีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยคดีที่เกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญมาตรา 1 ถึงมาตรา 19 และที่เกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย ส่วนองค์กรที่สองมีอำนาจหน้าที่ในการชี้ขาดปัญหาความขัดแย้งในเรื่องอำนาจหน้าที่ขององค์กรต่าง ๆ และชี้ขาดความขัดแย้งในทางการเมือง

⁴ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, (กรุงเทพฯ: โครงการตำราฯ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), น. 67 – 70.

1.3 กฎหมายสำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศเยอรมนี

กฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศเยอรมนีที่สำคัญ ได้แก่

(1) รัฐธรรมนูญ (Grundgesetz)

ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีมีการกำหนดหลักการพื้นฐานสำหรับกฎหมายภาษีอากรไว้ดังนี้

1) หลักการเก็บภาษีอากรต้องคำนึงถึงความสามารถในการหารายได้ – เป็นหลักการที่ได้รับการพัฒนามาจากหลักความเสมอภาค ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 13 अनुมาตรา 1

2) หลักสังคมรัฐ – ปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 20 และ 28 มีความหมายว่าในการตรากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น รัฐจะต้องคำนึงถึงผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้น้อยด้วย และการเก็บภาษีอากรจะต้องมุ่งหมายให้เกิดความเท่าเทียมกันทางสังคมอีกด้วย

3) หลักความชอบด้วยกฎหมายของการเก็บภาษีอากร – การเก็บภาษีอากรจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการกำหนดองค์ประกอบที่ทำให้เกิดหน้าที่สำหรับผู้เสียภาษีอากรไว้ในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเท่านั้น ทั้งนี้ โดยเป็นไปตามรัฐธรรมนูญมาตรา 2 अनुมาตรา 1 และ มาตรา 20 अनुมาตรา 3

4) หลักความเสมอต้นเสมอปลายของการเก็บภาษีอากร – เป็นหลักที่ได้รับการพัฒนามาจากหลักตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 3 अनुมาตรา 1 ว่าด้วยความเสมอภาคเช่นกัน และหลักความเสมอต้นเสมอปลายของการเก็บภาษีอากร นี้ยังได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 85 โดยกำหนดเป็นหลักการว่า หากข้อเท็จจริงเป็นอย่างเดียวกัน ก็จะต้องมีการเก็บภาษีอากรเหมือนกัน

นอกจากนี้ ยังมีการกำหนดหลักนิติรัฐ หลักสุจริต และหลักการคุ้มครองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ และสิทธิขั้นพื้นฐาน รวมทั้งขั้นตอนการคุ้มครองสิทธิด้วยการร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญอีกด้วย

(2) ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung, AO)

ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung) เป็นกฎหมายที่มีการตราขึ้นตั้งแต่ปี ค.ศ. 1919 และได้รับการปรับปรุงครั้งใหญ่ในปี ค.ศ. 1976 และมีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมจนถึงครั้งล่าสุด เมื่อปลายปี ค.ศ. 2007 กฎหมายนี้กำหนดขั้นตอนและกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากร และเป็น

ที่รวมของกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะทั่วไปและคำจำกัดความต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร เป็นต้นว่า มาตรา 3 อนุมาตรา 1 บัญญัติคำจำกัดความของคำว่า “ภาษี” ไว้

(3) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung, FGO)

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung) เป็นกฎหมายที่มีการตราขึ้นตั้งแต่ปี ค.ศ. 1965 เป็นกฎหมายที่มีความสำคัญสำหรับการคุ้มครองสิทธิของประชาชนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากร เนื่องจากมีการกำหนดขั้นตอนทั้งหมดของการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากร ประมวลกฎหมายนี้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งล่าสุด ในปี ค.ศ. 2007

1.4 ความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่เสียภาษีอากรและหนี้ภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung) เป็นกฎหมายที่มีการตราขึ้นตั้งแต่ปี ค.ศ. 1919 และได้รับการปรับปรุงครั้งใหญ่ในปี ค.ศ. 1976 และมีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมจนถึงครั้งล่าสุดเมื่อปลายปี ค.ศ. 2007 กฎหมายนี้กำหนดขั้นตอนและกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากร และเป็นที่ยอมรับของกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะทั่วไปและคำจำกัดความต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร เป็นต้นว่า มาตรา 3 อนุมาตรา 1 บัญญัติคำจำกัดความของคำว่า ‘ภาษี’ ไว้ดังนี้ “ภาษีคือการที่ต้องจ่ายเป็นเงินเพียงครั้งเดียว หรือจ่ายเป็นระยะ ๆ ซึ่งมีใช่เป็นการจ่ายเป็นค่าตอบแทนต่อการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งและเป็นภาระที่ประชาชนตามกฎหมายมหาชนกำหนดขึ้นแก่สมาชิกประชาคมทุกคนที่มีเจอบ ไซครบตามองค์ประกอบที่กำหนดขึ้นโดยกฎหมาย เพื่อเป็นการหารายได้สำหรับประชาคม” ส่วนรายละเอียดของการเก็บภาษีอากรที่มีลักษณะเฉพาะทางนั้นมีการบัญญัติเป็นกฎหมายแยกออกไป เช่น กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้และกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

ศูนย์กลางทางความคิดของกฎเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศเยอรมนีนั้น อยู่ที่คำนิยามสองคำ กล่าวคือ นิยามของคำว่าความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากร (มาตรา 37 อนุมาตรา 1) และคำว่าผู้เสียภาษีอากร (มาตรา 33) คำนิยามทั้งสองนี้นับได้ว่ามีความซับซ้อนมากเนื่องจากการสรุปรวมเอาความสัมพันธ์ทางกฎหมายหลายเรื่องเข้าไว้ด้วยกัน กล่าวคือ ในคำนิยามเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากรนั้น เป็นการสรุปรวมเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายทรัพย์สินเข้าไว้ด้วยกัน ในขณะที่คำว่าผู้เสียภาษีอากรนั้นมีความเชื่อมโยงกับกระบวนการวิธีพิจารณาอีกด้วย กล่าวคือนอกจากจะเป็นการแสดงถึงความสัมพันธ์ตามกฎหมายทรัพย์สินแล้วยังแสดงถึงสถานะแห่งสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายวิธีพิจารณาอีกด้วย และนอกจากคำนิยามทั้งสองคำนี้แล้ว กฎหมายประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนียังมีคำนิยามคำที่สามคือคำว่า ผู้ที่เกี่ยวข้อง (มาตรา 78) ซึ่งเป็นการกำหนดสิทธิและหน้าที่ตามกระบวนการวิธีพิจารณาโดยแท้

ความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากร (มาตรา 37 อนุมาตรา 1)

ความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากร (มาตรา 37 อนุมาตรา 1) เป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องทางทรัพย์สิน ซึ่งมีค่าเป็นเงิน แต่อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 37 อนุมาตรา 1 นี้ มิได้จำกัดเฉพาะกรณีของสิทธิเรียกร้องเกี่ยวกับภาษีอากรเท่านั้น หากแต่รวมถึงสิทธิเรียกร้องในการขอคืนภาษี แต่ไม่ว่าจะเป็นสิทธิเรียกร้องใดก็ตาม ทุกสิทธิจะมีความเหมือนกันในส่วนที่เจ้าหนี้สามารถเรียกร้องลูกหนี้ให้ทำการชำระหนี้ได้อย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 37 อนุมาตรา 1 ได้ ซึ่งหนี้ในที่นี้ก็คือภาษีอากรนั่นเอง และคู่กรณีก็มีฐานะเป็นเจ้าหนี้ภาษีอากรและลูกหนี้ภาษีอากร แต่ควบคู่กันไปกับความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากรจะมีสิทธิเรียกร้องเกี่ยวกับทรัพย์สินเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย เป็นต้นว่า สิทธิเรียกร้องให้ต้องรับผิดชอบสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ที่ควบคู่กันกับภาษีอากร สิทธิเรียกร้องในการขอคืนภาษี และสิทธิเรียกร้องขอชดเชยภาษี

อาจกล่าวได้ว่าการขยายขอบเขตของคำนิยามดังกล่าว เป็นเทคนิคทางนิติบัญญัติ เพื่อให้เป็นกฎเกณฑ์ที่สามารถใช้บังคับได้กับสิทธิเรียกร้องทุกสิทธิเรียกร้อง ที่มีการระบุไว้ในมาตรา 37 อนุมาตรา 1 เป็นต้นว่ามาตรา 67 กำหนดให้ตัวแทนตามกฎหมายต้องรับผิดชอบด้วย หากตัวการมีหนี้ภาษีอากรที่จะต้องชำระ ซึ่งเมื่อโยงกับมาตรา 37 อนุมาตรา 1 จะมีความหมายเท่ากับว่าตัวแทนตามกฎหมายไม่เพียงแต่รับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรเท่านั้น หากแต่ต้องรับผิดชอบในการชำระหนี้ที่ควบคู่กันกับภาษีอากร รวมทั้งความรับผิดชอบอื่น ๆ ของตัวการ อีกด้วย

ผู้เสียภาษีอากร (ตามมาตรา 33)

ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung) มาตรา 33 อนุมาตรา 1 บัญญัติว่า ผู้เสียภาษีอากร คือผู้มีหนี้ภาษีอากรหรือมีความรับผิดชอบทางภาษีอากร กล่าวคือ ผู้ที่อยู่ในฐานะลูกหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 37 อนุมาตรา 1 นอกจกนี้แล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังหมายความรวมถึงผู้ที่มีหน้าที่ต้องหักเก็บภาษี เพื่อส่งต่อไปให้กับบุคคลที่สาม กล่าวคือผู้ที่มีหน้าที่ตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย และท้ายที่สุดคำว่าผู้เสียภาษีอากรหมายความรวมถึง ผู้ที่มีหน้าที่ให้หลักประกันในการเก็บภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เป็นต้นว่าผู้มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชี และจัดเก็บข้อมูลต่าง ๆ แต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 33 อนุมาตรา 2 บัญญัติเป็นข้อยกเว้นไว้ว่าบุคคลเหล่านี้ไม่ต้องร่วมรับผิดชอบ หากบุคคลดังกล่าวเพียงแต่เข้าไปมีส่วนร่วมในการค้นหาความจริงเกี่ยวกับภาษีอากรของบุคคลอื่นเท่านั้น

คำนิยามเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรตามมาตรา 33 ทับซ้อนกับมาตรา 37 อนุมาตรา 1 ซึ่งได้กล่าวถึงไปแล้วข้างต้น แต่มีความครอบคลุมมากกว่า กล่าวคือ นอกจากจะครอบคลุมถึงลูกหนี้แล้ว ยังครอบคลุมถึงสิทธิเรียกร้องทางทรัพย์สิน ซึ่งหมายความรวมถึงหนี้ภาษีอากร และความรับผิดชอบทางภาษีอากรของบุคคลทุกคนที่ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีหรือกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่น ๆ กำหนดให้เป็นหน้าที่ของ

ผู้นั้น ในฐานะที่เป็นกิจการของตนซึ่งจะเห็นได้ว่า ตามมาตรานี้มิใช่เป็นกรณีเกี่ยวกับเงินแต่เพียงอย่างเดียว นอกจากนี้แล้วกฎหมายยังกำหนดฐานะของบุคคลผู้มีหน้าที่ไว้อย่างค่อนข้างเป็นนามธรรม ทำให้ต้องมีการพิจารณาเป็นรายกรณีไป แต่ในขณะเดียวกันก็มีข้อดี คือในกรณีของนายจ้าง ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีจากรายได้ของลูกจ้าง ณ ที่จ่าย ย่อมเป็นลูกหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 33 อนุมาตรา 1 และในขณะเดียวกันก็มีความหมายต่อไปว่าการแจ้งภาษีเงินได้ของลูกจ้างล่วงหน้า เท่ากับเป็นการแจ้งภาษีอากรตามมาตรา 152 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 และในฐานะที่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรด้วย นายจ้างมีหน้าที่ต้องคิดว่าลูกจ้างของตนต้องจ่ายภาษีอากรเป็นจำนวนเงินเท่าใด

ในการพิจารณาเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรสำหรับระบบกฎหมายของประเทศเยอรมนีนั้นมีประเด็นทางรัฐธรรมนูญ 4 ประเด็นเกี่ยวกับหลักนิติรัฐ (Rechtsstaatsprinzip) ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีมาตรา 20 มาเป็นพื้นฐานประกอบการพิจารณาเสมอ

ประเด็นแรก ต้องตระหนักเสมอว่าพลเมืองตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีได้มีฐานะที่จะต้องรับคำสั่งจากทางการแต่อย่างใด หากแต่อยู่ภายใต้ความสัมพันธ์ทางกฎหมายต่าง ๆ ซึ่งเป็นความสัมพันธ์ที่อยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายแต่ละบริบท และกฎหมายแต่ละบริบทนี้เองที่เป็นตัวกำหนดสิทธิและหน้าที่ของแต่ละฝ่าย เช่นความสัมพันธ์ในบริบทของกฎหมายสังคมหรือความสัมพันธ์ในบริบทของกฎหมายภาษีอากร เป็นต้น

ประเด็นที่สอง สำหรับความสัมพันธ์ในบริบทของกฎหมายภาษีอากรนั้น มาตรา 33 กำหนดกรอบว่าเป็นความสัมพันธ์ตามหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีอากรเพื่อเป็นการเน้นในส่วนหน้าที่โดยไม่ต้องมีการพิจารณาในส่วนของสิทธิ แต่อย่างใด

ประเด็นที่สาม ความสัมพันธ์ตามหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีอากรบางส่วนที่เชื่อมโยงกับสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สินเป็นประเด็นที่มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงในหัวข้อความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากร (มาตรา 37)

ประเด็นสุดท้าย ถู่ว่าความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากร ซึ่งสะท้อนความเชื่อมโยงระหว่างกฎหมายภาษีอากรกับสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สินนั้น เป็นการอธิบายความหมายที่แท้จริงของคำว่าความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากร ว่าเป็นความสัมพันธ์ทางกฎหมายระหว่าง เจ้าหนี้ภาษีอากร และลูกหนี้ภาษีอากรนั่นเอง

1.5 หลักการพื้นฐานสำหรับกฎหมายภาษีอากร

ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีมีการกำหนดหลักการพื้นฐานสำหรับกฎหมายภาษีอากรไว้ดังนี้

1) หลักการเก็บภาษีอากรต้องคำนึงถึงความสามารถในการหารายได้ – เป็นหลักการที่ได้รับการพัฒนาจากหลักความเสมอภาค ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 3 अनुมาตรา 1 โดยอาศัยพื้นฐานจากหลักความเสมอภาคดังกล่าว ศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ ได้พัฒนาเป็นหลักการที่ว่า การเก็บภาษีอากรต้องเก็บตามความสามารถในการหารายได้ของผู้เสียภาษีอากร โดยหลักการดังกล่าวมีปรากฏในกฎหมายภาษีอากรรายได้ส่วนบุคคล

2) หลักสังคมรัฐ – ปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 20 และ 28 นั้น มีความหมายทำนองเดียวกันกับหลักการที่ว่า การเก็บภาษีอากรต้องคำนึงถึงความสามารถในการหารายได้ เพียงแต่หลักสังคมรัฐมุ่งบังคับเอาจากรัฐ โดยมีความหมายว่าในการตรากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น รัฐจะต้องคำนึงถึงผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้น้อยด้วย และการเก็บภาษีอากรจะต้องมุ่งหมายให้เกิดความเท่าเทียมกันในทางสังคมอีกด้วย จากหลักการดังกล่าวทำให้เกิดการกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้มากยอมเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยเป็นต้น

3) หลักความชอบด้วยกฎหมายของการเก็บภาษีอากร – การเก็บภาษีอากรจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการกำหนดองค์ประกอบที่ทำให้เกิดหน้าที่สำหรับผู้เสียภาษีอากร ไว้ในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเท่านั้น ทั้งนี้ โดยเป็นไปตามรัฐธรรมนูญมาตรา 2 अनुมาตรา 1 และ มาตรา 20 अनुมาตรา 3 โดยฝ่ายนิติบัญญัติได้นำเอาหลักการนี้มาบัญญัติซ้ำไว้อีกครั้งหนึ่งในมาตรา 85 เท่ากับว่า รัฐจะเก็บภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายระดับพระราชบัญญัติกำหนดองค์ประกอบที่ทำให้เกิดหน้าที่สำหรับผู้เสียภาษีอากร และจากหลักการนี้ ทำให้เกิดหลักตามมาว่าจะออกกฎหมายมาเก็บภาษีอากรโดยมีผลย้อนหลังไม่ได้ กล่าวคือ จะมีการตรากฎหมายมาเพื่อเรียกเก็บภาษีอากร เอาเก็บข้อเท็จจริงหรือการดำเนินการที่สิ้นสุดไปแล้วมิได้หรือมีการเปลี่ยนแปลงผลของกฎหมายในทางที่เป็นผลร้ายต่อผู้เสียภาษีอากรก็จะกระทำมิได้เช่นกัน

จากหลักความชอบด้วยกฎหมายของการเก็บภาษีอากรนี้ ส่งผลให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมิใช่แต่เพียงมีสิทธิที่จะเก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น หากแต่มีหน้าที่ที่จะต้องเก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย นอกจากนี้แล้วการยกเว้นภาษีอากรก็ต้องเป็นไปตามที่กฎหมายระดับพระราชบัญญัติกำหนดเช่นกัน

ผลที่ตามมาอีกประการหนึ่งของหลักความชอบด้วยกฎหมายของการเก็บภาษีอากร ก็คือการเก็บภาษีอากรให้มากขึ้นโดยอาศัยหลักการเทียบเคียง (analogy) ก็เป็นสิ่งที่กระทำมิได้เช่นกัน

4) หลักความเสมอต้นเสมอปลายของการเก็บภาษีอากร – เป็นหลักที่ได้รับการพัฒนามาจากหลักตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 3 अनुมาตรา 1 ว่าด้วยความเสมอภาคเช่นกัน และหลักความเสมอต้นเสมอปลายของการเก็บภาษีอากร นี้ยังได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 85 โดยกำหนดเป็นหลักการว่า หากข้อเท็จจริงเป็นอย่างเดียวกันก็จะต้องมีการเก็บภาษีอากรเหมือนกัน กล่าวคือ ผู้เสียหายอาชญากรรมจะต้องได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันนั่นเอง เนื้อหาของหลักการนี้จึงเท่ากับเป็นการกำหนดให้มีการใช้กฎหมายภาษีอากรอย่างเสมอต้นเสมอปลายและต้องมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรอย่างจริงจัง ให้เป็นไปในแนวเดียวกันด้วย แต่อย่างไรก็ตาม หลักการว่าด้วยความเสมอต้นเสมอปลายของการเก็บภาษีอากรต้องใช้ควบคู่ไปกับหลักการที่ว่าไม่มีความเสมอภาคในสิ่งที่ผิดกฎหมายอีกด้วย ซึ่งหมายความว่า ผู้เสียหายอาชญากรรมไม่อาจอ้างแนวทางปฏิบัติที่ขัดต่อกฎหมายมาเป็นบรรทัดฐานได้

2. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอาชญากรรมในกระบวนการยุติธรรมทางอาชญากรรมนอกศาล

2.1 ขั้นตอนระดับเจ้าหน้าที่ภาษีอากร

อาจกล่าวได้ว่ากฎหมายว่าด้วยภาษีอากรเป็นกฎหมายปกครองที่มีลักษณะเป็นการแทรกแซงสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนแบบพิเศษ การดำเนินการของเจ้าพนักงานจึงต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐและเป็นไปตามเงื่อนไขของรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชน การพิจารณาว่าความสัมพันธ์ตามกฎหมายภาษีอากรเป็นเรื่องของหน้าที่ของผู้เสียหายอาชญากรรมแต่เพียงฝ่ายเดียวจึงเป็นการพิจารณาจากมุมมองที่แคบเกินไป ทั้งนี้ เพราะจากมุมมองตามหลักกฎหมายรัฐธรรมนูญแล้ว แม้แต่ความสัมพันธ์ตามกฎหมายภาษีอากรก็เป็นความสัมพันธ์ทางกฎหมายที่มีประเด็นของสิทธิและหน้าที่ต่อกันของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย แม้ว่าเจ้าพนักงานภาษีอากรกับผู้เสียหายอาชญากรรมจะมีได้มีปฏิสัมพันธ์ในฐานะที่เท่าเทียมกันดังเช่นในกฎหมายแพ่ง แต่ก็มิได้เป็นข้อห้ามหากศาลภาษีอากรจะนำเอาหลักการที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลซึ่งมีที่มาจากกฎหมายแพ่งมาปรับใช้ อันได้แก่ หลักสุจริต เป็นต้น

1) หลักนิติรัฐ กล่าวคือ การแทรกแซงสิทธิเสรีภาพของผู้เสียหายอาชญากรรม โดยฝ่ายเจ้าพนักงานภาษีอากร ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 20 अनुมาตรา 3 จะต้องเป็นไปตามหลักที่ว่ากฎหมายต้องมาก่อนและกฎหมายเป็นเงื่อนไขของการดำเนินการของเจ้าพนักงาน⁵ กล่าวคือ การกระทำของเจ้าพนักงานภาษีอากรจะขัดต่อกฎหมายไม่ได้ เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการภายในกรอบแห่งกฎหมายเท่านั้น และในขณะเดียวกันการกระทำนั้น ๆ จะต้องมีพื้นฐานทางกฎหมายรองรับอีกด้วย

⁵ บุญศรี มีวงศ์โหมย, กฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจเยอรมัน, (กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2538), น. 3-5.

ดังนั้น ทั้งหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรในการที่จะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนหรือในทางกลับกันอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีอากรที่จะเข้ามาแทรกแซงต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ล้วนเป็นเรื่องที่ต้องมีการกำหนดไว้ในกฎหมาย และการดำเนินการของทั้งสองฝ่ายก็ต้องดำเนินการภายในกรอบแห่งกฎหมายนี้ นอกจากนี้แล้ว กระบวนการเหล่านี้จะต้องมีความโปร่งใสสอดคล้องกับหลักนิติรัฐและในท้ายที่สุด การปฏิบัติของเจ้าพนักงานภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีอากรจะต้องเป็นไปตามหลักความพอสมควรแก่เหตุ⁶ ซึ่งเป็นหลักทั่วไปของกฎหมายในทุกบริบท ซึ่งแม้จะมีได้มีการบัญญัติหลักนี้ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรแต่สำหรับปัจจุบัน หลักนี้ก็เหมือน Magna Carta สำหรับระบบกฎหมายในทุกบริบทและในทางวิชาการถือกันว่าหลักความพอสมควรแก่เหตุ⁷ เป็นหลักย่อยประการหนึ่งของหลักนิติรัฐ

2) หลักสุจริต อาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ได้รับการยอมรับและใช้กันทางปฏิบัติในวงการกฎหมายภาษีอากร โดยไม่มีขีดจำกัด เมื่อพิจารณาตามหลักสุจริตเท่าที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ตามกฎหมายภาษีอากรแต่ละฝ่ายจะต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของอีกฝ่ายหนึ่งเสมอ และจะต้องไม่ดำเนินการขัดกับแนวปฏิบัติของตนที่ปฏิบัติสืบเนื่องกันมาเป็นเวลานานแล้ว และการเป็นที่เชื่อถือและไว้วางใจของอีกฝ่ายหนึ่งแล้ว ในการนำเอาหลักสุจริตมาปรับใช้ในกฎหมายภาษีอากร ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์วางหลักว่าพฤติกรรมของคู่กรณีตามความสัมพันธ์ทางภาษีอากร อาจก่อให้เกิดความผูกพันต่อคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งได้⁸

อย่างไรก็ตาม จะใช้หลักสุจริตได้ก็ต่อเมื่อมีเหตุอันควรคุ้มครองความเชื่อถือและความไว้วางใจอันจะทำให้ผลของกฎหมายสอดคล้องกับความยุติธรรมและหลักความมั่นคงของกฎหมาย⁹ ได้ดียิ่งขึ้น ตัวอย่างเช่น หากเจ้าพนักงานภาษีอากรแจ้งอย่างเป็นทางการต่อผู้เสียภาษีอากรถึงผลทางกฎหมายที่ทางกรจะพิจารณาสำหรับกรณีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต การแจ้งดังกล่าวย่อมมีผลผูกพันหน่วยงาน แม้จะปรากฏในภายหลังว่าข้อมูลที่แจ้งดังกล่าวขัดต่อกฎหมายก็ตาม ทั้งนี้เพื่อเป็นการคุ้มครองความเชื่อถือและไว้วางใจที่เอกชนมีต่อฝ่ายอำนาจรัฐอันมีพื้นฐานมาจากหลักสุจริตนั่นเอง

ไม่ว่ากรณีจะเป็นเช่นใด เป็นที่แน่ชัดว่าหลักสุจริตโดยตัวของมันเองไม่อาจเป็นฐานทางกฎหมายของสิทธิเรียกร้องด้วยตัวของมันเองได้¹⁰ หลักสุจริตจึงมีผลได้แต่เพียงเป็นตัวกำหนดกรอบของกฎหมายเท่านั้น

⁶ เพิ่งอ้าง, น. 33- 34.

⁷ BFH v. 9. 8. 1989, BStBl. II, 990; v. 26. 2.1991, BStBl. II, 572.

⁸ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, กฎหมายรัฐธรรมนูญ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: โครงการตำราฯ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 420- 425.

⁹ BFH v. 8.2.1996, DStR, 1201.

3) การคุ้มครองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์และสิทธิขั้นพื้นฐาน เป็นที่น่าสังเกตว่าในส่วนของการคุ้มครองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์และสิทธิขั้นพื้นฐานที่เกี่ยวกับกฎหมายอาชญากรรมนั้นจะมีความแตกต่างจากกฎหมายด้านการรักษาความสงบเรียบร้อย ในขณะที่ข้อมูลส่วนบุคคลและจดหมายได้รับความคุ้มครองอย่างเต็มที่ แต่สำหรับทางกฎหมายอาชญากรรมนั้น อาจกล่าวได้ว่าไม่มีหลักการคุ้มครองความเป็นส่วนตัวในส่วนที่เกี่ยวกับการเงินของผู้เสียหายอาชญากรรม อย่างไรก็ตามการคุ้มครองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์และสิทธิขั้นพื้นฐานจะเข้ามามีบทบาทสำคัญในการกำหนดกรอบสำหรับกระบวนการในความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยจัดเก็บภาษีอาชญากรรมกับผู้เสียหายอาชญากรรมและวิธีการในการสืบหาข้อมูลหรือตรวจสอบข้อเท็จจริง โดยจะต้องคำนึงถึงหลักต่อไปนี้ คือ

- 3.1) หลักความเสมอภาค
- 3.2) หลักการรับฟัง
- 3.3) หลักความพอสมควรแก่เหตุ และห้ามกระทำการเกินกว่าเหตุ
- 3.4) หลักการคำนึงถึงสิทธิขั้นพื้นฐานในการสืบหาข้อเท็จจริงเป็นรายกรณี

สำหรับหลักการในข้อ 3.4) นี้ มีตัวอย่างเช่นการคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 1 अनुมาตรา 1 ในส่วนของความเป็นส่วนตัว เป็นต้นว่า คู่สามีภรรยา ในการสืบหาข้อเท็จจริงว่าคู่สามีภรรยาโดยอยู่ด้วยกัน หรือแยกกันอยู่ ต้องการความเป็นส่วนตัวในเรื่องนี้และกำหนดกรอบในการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้เสียหายอาชญากรรมในการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องประเด็นเหล่านี้ มิให้มีการก้าวล่วงจนเกินสมควร¹⁰ เป็นต้น

นอกจากนี้ ประมวลวิธีพิจารณาของประเทศไทย มาตรา 30 अनुมาตรา 1 ยังกำหนดให้เจ้าพนักงานภาษีอากรมีหน้าที่ต้องรักษาความลับของผู้เสียหายอาชญากรรม ทั้งยังกำหนดไว้ในมาตรา 30a เป็นการคุ้มครองลูกค้านิติบุคคลโดยการห้ามตรวจสอบบัญชีธนาคารของผู้เสียหายอาชญากรรมในขั้นตอนของการประเมินหรือกำหนดภาษีอากร แต่การปฏิบัติที่เคร่งครัดตามตัวอักษร ส่งผลให้ทางการไม่สามารถติดตามเส้นทางทางการเงินได้ และสร้างความสูญเสียทางโอกาสในการติดตามภาษีอากร

จนในที่สุด ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ต้องตีความบทบัญญัติมาตรา 30a ดังกล่าวเสียใหม่¹¹ โดยการเชื่อมโยงอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 85 เข้ากับภารกิจของหน่วยงานที่ต้องเก็บภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ตามมาตรา 88 และอ้างอิงรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 3 ซึ่งว่าด้วยหลักความเสมอภาคโดยยึดหลักว่าจะต้องตีความมาตรา 30a ให้สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญ มิให้

¹⁰ BFH v.12.7. 1962, BStBl. III, 522.

¹¹ BFH v.18. 2. 1997, BStBl. II, 499.

เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในระหว่างพลเมืองด้วยกัน ในเรื่องของการเสียภาษีอากร มาตรา 30a จึงไม่อาจเป็นอุปสรรคต่อการตรวจสอบนอกสถานที่ของเจ้าพนักงาน หาก “มีเหตุอันควร” ในการตรวจสอบบัญชีธนาคารของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว

นอกจากนี้แล้ว เพื่อวัตถุประสงค์ในการปราบปรามการฟอกเงิน กฎหมายว่าด้วยสถาบันการเงินของประเทศเยอรมนี มาตรา 23c ยังกำหนดให้เป็นหน้าที่ของสถาบันการเงินทั้งหลายต้องบันทึกข้อมูลบางประการเกี่ยวกับบัญชีเงินฝาก เป็นข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ส่งให้แก่ศูนย์ข้อมูลหลักฐานเกี่ยวกับบัญชีเงินฝาก ข้อมูลเหล่านี้สามารถถูกตรวจสอบได้โดยสถาบันแห่งสหพันธ์ว่าด้วยการให้บริการทางการเงิน และสถาบันดังกล่าวสามารถส่งต่อข้อมูลให้แก่หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาได้ หากมีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการเงินหรือภาษีอากรเกิดขึ้นและปรากฏว่าในขณะนั้นผู้นั้น แม้แต่ในขั้นตอนของการประเมินภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรก็สามารถเรียกข้อมูลดังกล่าวได้

แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อมิให้สิทธิของเจ้าของบัญชีเงินฝากถูกลิดรอนมากเกินไป ฝ่ายนิติบัญญัติจึงได้แก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 93 อนุมาตรา 7 ราวกลางปี ค.ศ. 2007 กำหนดเงื่อนไขให้การเรียกข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีเงินฝากสามารถทำได้โดยอัตโนมัติ หากเป็นไปตามเงื่อนไข 2 ประการ กล่าวคือ

- เมื่อผู้เสียภาษีอากรยื่นคำร้อง ขอให้มีการกำหนดภาษีอากร หรือ
- การกำหนดภาษีเงินได้ต้องทราบถึงรายได้ที่แท้จริงของผู้เสียภาษีอากร โดยกำหนดให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ปี ค.ศ. 2009 เป็นต้นไป

(1) การประเมินภาษีอากรในฐานะที่เป็นคำสั่งทางปกครอง

ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศเยอรมนีมาตรา 9 และมาตรา 54 ถึงมาตรา 65 นั้น เจ้าพนักงานของรัฐนอกจากจะมีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองแล้ว ยังมีอำนาจในการทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนหรืออาจกล่าวได้ว่า ตามกฎหมายแล้วเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะเลือกได้ว่าจะออกเป็นคำสั่งทางปกครองหรือจะทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนโดยพิจารณาว่าวิธีการใดจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้น เป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปแล้วว่าการเก็บภาษีอากรเป็นกรณีที่ต้องมีการปฏิบัติอย่างเคร่งครัดตามกฎหมาย และประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 155 อนุมาตรา 1 บัญญัติว่าการเก็บภาษีอากรต้องทำเป็นคำสั่งทางปกครอง จึงมีความหมายเท่ากับว่ากฎหมายไม่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานตกลงทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนดังเช่นกรณีทั่ว ๆ ไปได้

สำหรับเครื่องมือในการดำเนินการของเจ้าพนักงานภาษีอากรของประเทศไทยนั้น อาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้แก่การดำเนินการโดยทั่วไป คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไปและการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งอย่างอื่นที่เทียบเคียงได้กับการประเมินภาษีอากร

(1.1) การดำเนินการโดยทั่วไป

การดำเนินการโดยทั่วไปของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร เช่น การให้ข้อมูลที่ไม่มีผลผูกพัน ซึ่งเป็นกรณีที่หน่วยงานสามารถดำเนินการได้ โดยไม่ต้องเป็นไปตามรูปแบบใด ๆ ไม่มีผลทางกฎหมาย และไม่อยู่ในข่ายของการได้รับการคุ้มครองสิทธิใด ๆ

(1.2) คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไป

คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไปของเจ้าพนักงานภาษีอากร มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย มาตรา 118 ถึงมาตรา 127 ซึ่งเป็นการกำหนดหลักการ โดยทั่วไปสำหรับเจ้าพนักงานภาษีอากรในการออกคำสั่งทางปกครอง โดยเจ้าพนักงานภาษีอากรจะมีดุลพินิจ¹² เลือกผลทางกฎหมายได้เมื่อกฎหมายกำหนดผลไว้หลายประการ หรือกฎหมายใช้คำว่า “อาจ” หรือ “สามารถ” เช่น มาตรา 163 กำหนดว่า เจ้าพนักงานภาษีอากรอาจลดภาษีอากรลงได้ โดยพิจารณาตามควรแก่กรณีเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมและมีเขตอำนาจในการตัดสินใจได้เองในระดับหนึ่ง¹³ เมื่อกฎหมายบัญญัติโดยใช้ศัพท์ที่มีความหมายไม่เฉพาะเจาะจง เช่น มาตรา 90 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 กำหนดว่าหน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมจะมีมากหรือน้อยให้พิจารณาตามสภาพแวดล้อมกรณีของแต่ละรายหรือมาตรา 163 และมาตรา 227 ที่ใช้คำว่าเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้แล้ว ยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองทำนองเดียวกันกับกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศไทย กล่าวคือเมื่อออกคำสั่งทางปกครองมาแล้วย่อมมีผลผูกพัน แต่หากเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายเจ้าพนักงานก็อาจยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง¹⁴ ดังกล่าวได้ ในส่วนของผู้เสียภาษีอากรก็มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองได้เช่นเดียวกัน

(1.3) การประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งอย่างอื่นที่เทียบเคียงได้กับการประเมินภาษีอากร

อาจกล่าวได้ว่าการประเมินภาษีอากรเป็นหัวใจของกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งระบบ และสำหรับการประเมินภาษีอากรมีการกำหนดไว้ในกฎหมายอย่างเป็นการเฉพาะเจาะจงในมาตรา 155 ถึง

¹² บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, อ้างแล้ว, *เชิงอรรถที่ 5*, น. 8 - 9.

¹³ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, อ้างแล้ว, *เชิงอรรถที่ 5*, น. 9- 11

¹⁴ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, “การทบทวนและการสิ้นสุดของคำสั่งทางปกครอง,” ใน *รวมบทความในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร. ปรีดี เภยมทรัพย์*, สมยศ เชื้อไทย (บรรณาธิการ), (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2543), น. 235.

มาตรา 168 โดยจะนำบทบัญญัติที่มีลักษณะทั่วไปตามมาตรา 118 ถึงมาตรา 127 มาใช้ก็ต่อเมื่อไม่มีบทบัญญัติที่เฉพาะเจาะจงสำหรับกรณีนั้น ๆ เท่านั้น หลักการสำคัญของบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรนั้นเป็นไปตามที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น ในส่วนแรกของหัวข้อนี้ กล่าวคือเจ้าพนักงานภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดโดยต้องทำเป็นคำสั่งทางปกครองและไม่อาจเลือกเครื่องมืออย่างอื่นดั่งเช่นกรณีทั่ว ๆ ไปได้ นอกจากนี้แล้ว การเปลี่ยนแปลงแก้ไข รวมทั้ง การยกเลิกหรือเพิกถอนจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในมาตรา 172 ถึง มาตรา 177 และเป็นไปตามเงื่อนไขเกี่ยวกับอายุความในมาตรา 169 ถึง มาตรา 171 ในส่วนของผู้เสียภาษีอากรนั้น มีสิทธิที่จะต่อสู้ได้โดยวิธีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเพียงหนทางเดียวเท่านั้น

ขั้นตอนในการออกคำสั่งทางปกครองแบบทั่วไปจะมีรูปแบบที่สอดคล้องกันกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศเยอรมนี กล่าวคือจะต้องระบุผู้ออกคำสั่ง ผู้รับคำสั่ง เหตุผลในการออกคำสั่งและมีการชี้แจงเกี่ยวกับวิธีการคุ้มครองสิทธิของตนเอง กล่าวคือสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งและมีการลงนามโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

ในส่วนของการประเมินภาษีอากรนั้น มีรูปแบบเพิ่มเติมตามมาตรา 157 และมาตรา 91 อนุมาตรา 1 ซึ่งกำหนดว่าก่อนที่จะออกคำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธินั้นควรจะต้องรับฟังข้อมูลจากผู้เสียภาษีอากรด้วย แต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 91 อนุมาตรา 2 กำหนดข้อยกเว้นไว้ เป็นต้นว่า หากเป็นกรณีเร่งด่วนก็อาจไม่ต้องรับฟังข้อมูลจากผู้เสียภาษีอากรได้หรือมีการรับฟังเพิ่มเติมในภายหลังได้ตามมาตรา 126 อนุมาตรา 1 ข้อ 3 โดยกฎหมายกำหนดเวลาสำหรับการรับฟังเพิ่มเติมในภายหลังนี้ไว้ในมาตรา 126 อนุมาตรา 2 ว่าให้เวลาเจ้าพนักงานภาษีอากรดำเนินการได้จนถึงการฟ้องคดี

นอกจากนี้แล้ว การประเมินภาษีอากรในฐานะที่เป็นคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทางกฎหมายดังต่อไปนี้อีกด้วย คือ

- 1) เนื้อหาต้องมีความชัดเจนแน่นอนตามมาตรา 119 อนุมาตรา 1
- 2) รูปแบบของคำสั่งต้องเป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรา 157 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 1
- 3) มีการให้เหตุผลประกอบตามมาตรา 121
- 4) ต้องไม่มีเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติม เว้นแต่เป็นเงื่อนไขที่กฎหมายเปิดช่อง เช่น มาตรา 165 อนุมาตรา 1 กรณีที่ข้อเท็จจริงบางส่วนยังไม่ชัดเจน เจ้าพนักงานอาจออกใบประเมินเป็นการชั่วคราวในส่วนนั้นไปพลางก่อนและเมื่อได้ข้อเท็จจริงเป็นการแน่นอนแล้ว จึงยกเลิกหรือแก้ไขในส่วนที่เป็นการประเมินแบบชั่วคราวให้มีผลเป็นการถาวรต่อไป
- 5) มีการชี้แจงในคำสั่งเกี่ยวกับวิธีการคุ้มครองสิทธิของตนเองตามมาตรา 157 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 และมาตรา 356

6) มีการแจ้งให้ทราบตามมาตรา 122 ถึง มาตรา 124

สำหรับการประเมินภัยอาชญากรรมที่มีผลผูกพันตามกฎหมายแล้ว หากมีข้อผิดพลาดเจ้าพนักงานก็ยังมีอำนาจในการปรับปรุงแก้ไขได้ ตามมาตรา 172 ถึงมาตรา 177 ดังเช่นคำสั่งทางปกครองโดยทั่วไป แม้ว่าจะมีการยื่นอุทธรณ์หรือยื่นฟ้องต่อศาลแล้วก็ตาม

(2) กรณีที่มีการประเมินผิดพลาดและผล

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดเนื่องจากเป็นคำสั่งที่ขัดต่อกฎหมายอาจเป็นคำสั่งที่ไร้ผล หรือเป็นโมฆะหรือเป็นเหตุให้มีการโต้แย้งหรืออาจมีผลผูกพันเป็นการถาวรโดยไม่อาจโต้แย้งได้ สองกรณีหลังเป็นประเด็นที่มีความหมายในทางกฎหมายต่อไป

(2.1) คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดจนเป็นเหตุให้มีการโต้แย้ง

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดจนเป็นเหตุให้มีการโต้แย้ง ยังคงเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพัน แต่อาจมีการดำเนินการตามกระบวนการในการคุ้มครองสิทธิ เพื่อให้มีการยกเลิกคำสั่งดังกล่าวได้ ตามมาตรา 124 อนุมาตรา 2 หากผู้เสียหายอาชญากรรมไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์หรือไม่ยื่นอุทธรณ์ด้วยเหตุผลที่คำสั่งนั้นเป็นผลดีแก่ตนจะมีผลทำให้คำสั่งนั้นมีผลทางกฎหมายต่อไป

(2.2) คำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพันเป็นการถาวรโดยไม่อาจโต้แย้งได้

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดเนื่องจากเป็นคำสั่งที่ขัดต่อกฎหมายด้วยสาเหตุที่ไม่มีการดำเนินการอย่างครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด อาจได้รับการเยียวยาโดยการทำขั้นตอนที่ขาดไปเสริมขึ้นมาในภายหลังได้ ตามมาตรา 126 โดยในทางปฏิบัติจะมีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองโดยอ้างเหตุความบกพร่องในการดำเนินการตามขั้นตอนของเจ้าพนักงานก็มักจะมีการดำเนินการตามขั้นตอนที่ขาดไปเพื่อเป็นการเสริมขึ้นมา เพื่อมิให้เป็นเหตุแห่งการโต้แย้งได้อีก แต่อย่างไรก็ตามหากความบกพร่องในการดำเนินการตามขั้นตอนของเจ้าพนักงานเป็นเหตุให้ผู้เสียหายอาชญากรรมไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ตามเวลาที่กฎหมายกำหนด มาตรา 126 อนุมาตรา 3 กำหนดให้ผู้เสียหายอาชญากรรมสามารถยื่นคำร้องขอให้มีการหยิบยกเรื่องของตนขึ้นมาพิจารณาใหม่ได้

(3) คุณพินิจและผล

อาจกล่าวได้ว่าการใช้ดุลพินิจเป็นเรื่องที่พบได้น้อยในกฎหมายอาชญากรรม โดยมีการบัญญัติไว้ในมาตรา 5 เป็นหลักทั่วไปว่าหากมีกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ในการดำเนินการตามดุลพินิจของตนได้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องใช้ดุลพินิจของตนให้สอดคล้องกับ

วัตถุประสงค์ของการมอบอำนาจให้ใช้ดุลพินิจนั้นและการใช้ดุลพินิจดังกล่าวจะต้องดำเนินไปภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย

กฎหมายที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรนั้น สามารถแยกออกได้เป็นสองส่วนคือ ส่วนที่เป็นองค์ประกอบ และส่วนที่เป็นกรกำหนดผลของกฎหมาย ส่วนที่เป็นองค์ประกอบจะมีการกำหนดเงื่อนไขในการออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งเมื่อข้อเท็จจริงตามกรณีที่พิจารณาเข้าองค์ประกอบดังกล่าวแล้ว ย่อมเป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรนั้นที่จะตัดสินใจต่อไปว่าจะออกคำสั่งทางปกครองหรือไม่ (ดุลพินิจในการตัดสินใจ) และ/หรือ จะออกคำสั่งไปยังผู้ใด (ดุลพินิจในการเลือก) หรือจะออกคำสั่งอย่างไร (ดุลพินิจเกี่ยวกับขนาดหรือน้ำหนักของการสั่งการ) โดยกฎหมายจะใช้คำว่า “สามารถ” “อาจ” “มีอำนาจ” หรือ “ควร”

ก่อนที่จะมีการใช้ดุลพินิจ จึงต้องมีการตรวจสอบในเบื้องต้นเสียก่อนว่าเงื่อนไขของกฎหมายในส่วนที่เป็นองค์ประกอบของกฎหมายนั้นครบถ้วนหรือไม่ การไม่ตรวจสอบให้ถี่ถ้วนนี้เองที่เป็นเหตุให้การตัดสินใจในขั้นต่อไปไม่ชอบด้วยกฎหมายและนำไปสู่การโต้แย้งในขั้นตอนของการขอคุ้มครองสิทธิได้ หากมีการพิจารณาเงื่อนไขอย่างครบถ้วนแล้ว การตัดสินใจในขั้นต่อไปย่อมชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าเจ้าพนักงานจะตัดสินใจไปในทางใด เว้นแต่จะเป็นกรณีการตัดสินใจที่เป็นผลมาจากการใช้ดุลพินิจที่ผิดพลาด¹⁵ นอกจากนี้แล้ว มาตรา 5 ยังกำหนดแนวทางในการใช้ดุลพินิจเพิ่มเติมอีกว่าจะต้องใช้ดุลพินิจให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการมอบอำนาจให้ใช้ดุลพินิจนั้นและการใช้ดุลพินิจดังกล่าวจะต้องดำเนินไปภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นกรณีการใช้ดุลพินิจ หรือการดำเนินการตามเขตอำนาจในการตัดสินใจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 102 กำหนดให้เป็นอำนาจของศาลภาษีอากรในการตรวจสอบว่าการดำเนินการดังกล่าวสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการมอบอำนาจของกฎหมายและดำเนินไปภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ได้เสมอ

(4) การให้ข้อมูลของเจ้าหน้าที่ที่มีผลผูกพัน

ตามหลักแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมิได้มีหน้าที่ในการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากรแต่ในทางปฏิบัตินั้น ก่อนที่จะดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด ผู้เสียภาษีอากรย่อมต้องการทราบข้อมูลที่ชัดเจนว่าข้อเท็จจริงสำหรับกรณีของตนจะต้องมีการเสียภาษีอากรหรือไม่ เพียงใด เช่น ผู้เสียภาษีอากรมีที่ดินหนึ่งแปลงที่ต้องการขายย่อมอยากทราบข้อมูลว่าการขายที่ดินแปลงดังกล่าวอยู่ในข่ายที่จะต้อง

¹⁵ บุญศรี มีวงศ์โหมษ, อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 5, น. 18-19.

เสียหายธุรกิจเฉพาะหรือไม่ เป็นที่น่าสังเกตว่าประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับกรณีนี้เป็นการทั่วไป ดังเช่น กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศเยอรมนีมีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ในมาตรา 38 แต่ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีมีการบัญญัติเฉพาะบางกรณีไว้ ดังจะนำเสนอต่อไปนี้

(4.1) การให้ข้อมูลที่มีที่มาจากการตรวจสอบนอกสถานที่

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 205 ถึง มาตรา 207 มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าภายหลังจากการตรวจสอบนอกสถานที่แล้ว เมื่อผู้เสียหายอาชญากรรมร้องขอ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรอาจให้ข้อมูลที่เป็นที่ยืนยันว่า จากข้อเท็จจริงที่มีการตรวจสอบและมีการรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวไปแล้วนั้น ในอนาคตจะมีดำเนินการทางภาษีอากรอย่างไรต่อไป หากการทราบข้อมูลดังกล่าวจะมีผลต่อการดำเนินการทางธุรกิจของผู้เสียหายอาชญากรรมต่อไปในอนาคต

ในการให้ข้อมูลดังกล่าว หน่วยงานจะต้องตรวจสอบเงื่อนไขในการให้ข้อมูลและต้องทำเป็นหนังสือตามรูปแบบที่กำหนดไว้ในมาตรา 205 กล่าวคือ

- 1) การให้ข้อมูลจะต้องอ้างอิงข้อเท็จจริงที่เป็นพื้นฐานของการให้ข้อมูลนั้น ๆ โดยอาจใช้ข้อมูลจากรายงานผลการตรวจสอบก็ได้
- 2) การพิจารณาคำร้องและเหตุผลที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับคำร้อง
- 3) ข้อมูลเกี่ยวกับประเภทของภาษีอากรและช่วงระยะเวลาที่คำยืนยันดังกล่าวจะมีผลผูกพัน

เป็นที่น่าสนใจว่าสถานะทางกฎหมายของการให้ข้อมูลดังกล่าว เคยมีการระบุไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนว่ามีฐานะเป็นคำสั่งทางปกครอง แม้ปัจจุบันบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะไม่ปรากฏในกฎหมายแล้ว แต่เมื่อพิจารณาถึง เงื่อนไข รูปแบบและผลผูกพันตามกฎหมายแล้ว การให้ข้อมูลเช่นนี้ก็ควรจะยังคงสถานะของความเป็นคำสั่งทางปกครองต่อไป

(4.2) กรณีการตกลงกันเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้ว

นอกจากการให้ข้อมูลดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในทางปฏิบัติของประเทศเยอรมนียังมีการตกลงกันเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้ว ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียหายอาชญากรรม แม้ว่าตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีจะไม่มีบทบัญญัติใด ๆ เกี่ยวกับกรณีการตกลงกันดังกล่าว แต่ตาม

แนวคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ปรากฏว่าศาลยอมรับผลผูกพันของการตกลงกันดังกล่าว¹⁶ แต่ทั้งนี้โดยมีเงื่อนไขสองประการ คือ

- 1) ต้องเป็นการตกลงที่เกี่ยวกับปัญหาข้อเท็จจริง มิใช่ปัญหาข้อกฎหมาย กล่าวคือมิใช่เป็นการตกลงที่เกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องทางภาษีอากรโดยตรง และ
- 2) ข้อเท็จจริงดังกล่าวต้องเป็นข้อเท็จจริงที่ไม่อาจหรือยากต่อการตรวจสอบ กล่าวคือ การตรวจสอบต้องมีขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อนและใช้เวลาในการตรวจสอบมากกว่า การตรวจสอบโดยทั่ว ๆ ไป

การตกลงกันเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้ว ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากรเช่นนี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นการช่วยทำให้เกิดความยืดหยุ่นในกระบวนการตรวจสอบเกี่ยวกับภาษีอากร และช่วยก่อให้เกิดผลในทางปฏิบัติที่ทำให้กระบวนการทางภาษีอากรมีความรวดเร็วยิ่งขึ้นและทำให้เกิดสันติภาพทางกฎหมาย¹⁷ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหลักนิติรัฐนั่นเอง

(5) ผู้มีส่วนร่วมในขั้นตอนระดับเจ้าหน้าที่

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 78 มีการบัญญัติเกี่ยวกับผู้มีส่วนร่วมในกระบวนการทางภาษีอากรอย่างค่อนข้างเป็นรูปธรรมว่าหมายถึงผู้ยื่นคำร้องหรือผู้ร้องคัดค้าน และผู้ที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีคำสั่งทางปกครองไปถึง รวมทั้งผู้ที่เป็นผู้สัญญาทางปกครองกับหน่วยจัดเก็บภาษีอากร นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดเงื่อนไขแบบนามธรรมไว้ด้วยว่าผู้มีส่วนร่วมดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถที่จะเป็นผู้มีส่วนร่วมได้ด้วย

เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้มีส่วนร่วมทั้งหลาย มาตรา 80 เปิดช่องให้มีการตั้งผู้รับมอบอำนาจเข้ามาดำเนินการแทนผู้มีส่วนร่วมได้และหากผู้มอบอำนาจมิได้จำกัดอำนาจของผู้รับมอบอำนาจไว้ในใบมอบอำนาจแล้ว มาตรา 80 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 2 กำหนดให้ถือว่าเป็นการมอบอำนาจเต็มให้ผู้รับมอบอำนาจดำเนินการแทนผู้มอบอำนาจได้ในทุกเรื่อง ทั้งนี้เพื่อเป็นการสร้างความชัดเจนให้เกิดขึ้นโดยกฎหมายเองและไม่ต้องการโต้แย้งกันในประเด็นนี้อีก

¹⁶ BFH v. 11. 12. 1984, BStBl. II, 1985, 354.

¹⁷ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, อ้างแล้ว, เจริญรอดที่ 8, น. 424.

(6) ขั้นตอนต่าง ๆ ในการพิจารณาของเจ้าพนักงาน

เพื่อให้เป็นการสอดคล้องกับหลักนิติรัฐในแง่ของความโปร่งใส กฎหมายจึงกำหนดในส่วนของ การดำเนินการของเจ้าพนักงาน โดยแบ่งเป็นขั้นตอนการดำเนินการตามลำดับที่ชัดเจน เป็นขั้นตอนใหญ่ ๆ สองขั้นตอน คือขั้นตอนการกำหนดหมายอาชญากรรม (มาตรา 134- มาตรา 217) และขั้นตอนการบังคับ (มาตรา 218- มาตรา 248)

ขั้นตอนการกำหนดหมายอาชญากรรมสิ้นสุดลงด้วยการออกใบประณามหมายอาชญากรรม ขั้นตอนการบังคับให้มีการชำระหมายอาชญากรรมเป็นขั้นตอนที่ทำให้การกำหนดหมายอาชญากรรมมีผลทางปฏิบัติ ทำนองเดียวกับการชำระหนี้ นั่นเอง การโต้แย้งการกำหนดหมายอาชญากรรมดังกล่าว เป็นต้นว่าจำนวนเงินที่ต้องจ่ายหมายอาชญากรรมนั้น มีจำนวนมากเกินไป สามารถดำเนินการได้โดยการอุทธรณ์คำสั่ง ในกรณีนี้คือใบประณามหมายอาชญากรรม ต่อหน่วยจัดเก็บภาษีอากรนั่นเอง มิฉะนั้นคำสั่งดังกล่าวจะมีผลทางกฎหมายเป็นการถาวรที่เจ้าพนักงานสามารถบังคับตามคำสั่งดังกล่าวได้โดยตรง แม้ว่าคำสั่งนั้น ๆ จะมีข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดก็ตาม

(6.1) ขั้นตอนการสืบสวนข้อเท็จจริง

กระบวนการของการกำหนดหรือประณามหมายอาชญากรรมเริ่มต้นด้วยการสืบสวนหาข้อเท็จจริงเพื่อนำมาเทียบกับองค์ประกอบของกฎหมาย ซึ่งหากข้อเท็จจริงดังกล่าวเข้าตามองค์ประกอบของกฎหมายย่อมเป็นมูลเหตุหรือพื้นฐานสำหรับหนีหมายอาชญากรรมและกระบวนการของการกำหนดหรือประณามหมายอาชญากรรมนี้จะมาสิ้นสุดลงที่การออกใบประณามหมายอาชญากรรมนั่นเอง

ในขณะที่กฎหมายหมายอาชญากรรมของอิตาลีและสเปนกำหนดให้ผู้เสียหายอาชญากรรมเป็นผู้มีหน้าที่ต้องแจ้ง โดยหน่วยจัดเก็บภาษีอาชญากรรมทำหน้าที่คุ้มครองในภายหลัง แต่ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 85 กำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของหน่วยจัดเก็บภาษีอาชญากรรมในการกำหนดหมายอาชญากรรมตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด (ตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายปกครอง) และ มีอำนาจตามมาตรา 88 ในการหาข้อเท็จจริงด้วยตนเอง (ตามหลักการไต่สวน) ผู้เสียหายอาชญากรรม และผู้มีส่วนร่วม มีหน้าที่ตามมาตรา 90-92 ในการให้ความร่วมมือในการทำความจริงให้เป็นที่ประจักษ์ และแม้จะสิ้นสุดกระบวนการในการกำหนดหมายอาชญากรรมแล้ว หน่วยจัดเก็บภาษีอาชญากรรมยังมีอำนาจในการสืบหาข้อเท็จจริงอื่น ๆ ต่อไป เป็นต้นว่าอำนาจในการออกตรวจสอบนอกสถานที่ ตามมาตรา 193 – 203 และ อำนาจในการติดตามการหลบเลี่ยงภาษีอาชญากรรมตามมาตรา 208

(6.2) ขั้นตอนการประเมิน

กระบวนการในการกำหนดภาษีอากรนั้นอาจกล่าวได้ว่า มีจุดศูนย์กลางอยู่ที่การกำหนดหนี้ภาษีอากร โดยการออกใบประเมินภาษีอากร แต่ในกระบวนการของการกำหนดภาษีอากรดังกล่าว อาจมีการกำหนดมูลหนี้ภาษีอากรย่อย ๆ เพื่อเป็นพื้นฐานของการกำหนดภาษีอากรโดยรวมต่อไป ในการกำหนดมูลหนี้ภาษีอากรย่อย ๆ นี้ หน่วยจัดเก็บภาษีอากรอาจออกใบประเมินภาษีอากรย่อยใบหนึ่ง หรือหลายใบ จนกว่าจะมีการออกใบประเมินภาษีอากรในท้ายที่สุดก็ได้

ในการออกใบประเมินภาษีอากรนั้น ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 156 – 171 กำหนดเงื่อนไขไว้ ทั้งในแง่ของรูปแบบและในแง่ของเนื้อหาไว้อย่างละเอียด เป็นต้นว่ากำหนดว่าการประเมินภาษีอากรต้องทำเป็นหนังสือและต้องมีการระบุถึงบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร รวมทั้งประเภทของภาษีอากรและจำนวนเงินที่ต้องชำระ สำหรับเงื่อนไขในการยกเลิกหรือเพิกถอนใบประเมินภาษีอากรนี้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 172 – 176 นอกจากนี้ สำหรับการออกใบประเมินภาษีอากรเป็นครั้งแรก มาตรา 169 – 171 มีการกำหนดกรอบระยะเวลา ซึ่งมีสองกรอบระยะเวลาด้วยกัน กล่าวคือภายใน 1 ปี สำหรับภาษีศุลกากรและภาษีบริโภค รวมทั้งการขอคืนภาษีดังกล่าวและภายใน 4 ปี สำหรับภาษีอากรอื่น ๆ ที่กฎหมายมิได้กำหนดให้อยู่ในกรอบแรก โดยกฎหมายยังกำหนดไว้ด้วยว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องออกใบประเมินภาษีอากรภายในกรอบระยะเวลาที่กำหนดไว้นี้เท่านั้น เว้นแต่จะมีเหตุตามที่กฎหมายกำหนด อันจะทำให้การนับระยะเวลาสะดุดหยุดลงได้

(6.3) ขั้นตอนการเรียกเก็บภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าต่อเมื่อได้มีการออกใบประเมินภาษีอากรแล้วหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรก็จะเรียกเก็บภาษีอากรได้ หรืออาจกล่าวได้ว่า เมื่อมีการกระทำการอันเป็นการเข้าองค์ประกอบทางสารบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ย่อมทำให้เกิดหนี้ภาษีอากรขึ้น ตามมาตรา 38 และเมื่อมีการประเมินภาษีอากรแล้วย่อมทำให้หนี้ภาษีอากรนั้น ๆ กลายเป็นหนี้ภาษีอากรที่จะต้องชำระ ซึ่งพร้อมที่จะให้มีการเรียกเก็บได้ตามกระบวนการของการเรียกเก็บภาษีอากรจนอาจกล่าวได้ว่าตราบใดที่ยังไม่มีใบประเมินภาษีอากรตราบนั้นเจ้าพนักงานก็ยังไม่อาจเรียกเก็บภาษีอากรได้ โดยประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรไว้ในส่วนที่ 5 ทั้งส่วน มาตรา 218 – มาตรา 248 รวม 30 มาตรา ด้วยกัน

สิทธิเรียกร้องตามความสัมพันธ์ทางหนี้ภาษีอากรย่อมเป็นสิทธิเรียกร้องที่ได้รับการปฏิบัติตามเมื่อมีการชำระโดยการจ่ายภาษีอากร ตามมาตรา 224 หรือการกระทำแทนการชำระอย่างอื่น เช่น การเคลื่อนกลืนกันตามมาตรา 226 สำหรับกรณีที่เป็นข้อยกเว้นสิทธิเรียกร้องนี้อาจถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามแล้ว แม้จะมีได้มีการชำระหรือจ่ายภาษีอากรเกิดขึ้น เช่น กรณีการงดเรียกเก็บภาษีอากรตามมาตรา 227

หากข้อเท็จจริงเฉพาะราย ปรากฏว่าการเรียกเก็บตามใบประเมินภาษีอากรจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่รายนั้น ๆ ขึ้น หรือเมื่อได้พ้นอายุความของสิทธิเรียกร้องไปแล้วตามมาตรา 228 การชำระภาษีอากรล่าช้า อาจต้องเสียดอกเบี้ยตามมาตรา 233 – 239 หรือต้องจ่ายเบี้ยปรับตามมาตรา 240 หรือต้องวางหลักประกันตามมาตรา 241- 248

ในกรณีที่มีการอุทธรณ์เกี่ยวกับใบประเมินภาษีอากร มาตรา 218 อนุมาตรา 2 กำหนดให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรต้องพิจารณาข้อเท็จจริงที่มีการโต้แย้งเกิดขึ้นและกำหนดให้คำตัดสินของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรต้องเป็นคำสั่งทางปกครองอีกใบหนึ่งที่มีลักษณะเป็นการหักกลบลบหนี้กัน คำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะเป็นการหักกลบลบหนี้จะแตกต่างจากใบประเมินภาษีอากร ในแง่ของระยะเวลา กล่าวคือเป็นคำสั่งทางปกครองที่เกิดขึ้นภายหลังกระบวนการกำหนดภาษีอากรนั่นเองและเนื้อหาของคำสั่งทางปกครองดังกล่าวนี้จะเป็นการสรุปที่ผูกพันทุกฝ่ายว่าได้มีการชำระภาษีอากรที่มีการประเมินไปแล้วหรือไม่ เพียงใด หรือจะต้องมีการชำระเพิ่มเติมอีกมากน้อยเพียงใด

(6.4) ขั้นตอนการบังคับ

จากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายอาชญากรรมในฐานะที่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรที่มีการกำหนดในใบประเมินภาษีอากรตามมาตรา 218 อนุมาตรา 1 และเป็นภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระแล้วตามมาตรา 220 หากผู้เสียหายอาชญากรรมไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรดังกล่าวตามกำหนด หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ออกใบประเมินภาษีอากรสามารถดำเนินการบังคับให้มีการชำระภาษีอากรดังกล่าวได้เองตามมาตรา 249 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 โดยไม่ต้องอาศัยหน่วยงานของรัฐอื่นใด

ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี ส่วนที่หก มาตรา 249 – 346 บัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนการบังคับชำระภาษีอากร โดยอาจบังคับให้ชำระหนี้ที่เป็นเงินตามมาตรา 259 – 327 หรือหนึ่อย่างอื่น ตามมาตรา 328 – 335 หนึ่อย่างอื่นดังกล่าวนี้ มีตัวอย่าง เช่นหน้าที่การมีส่วนร่วมซึ่งผู้เสียหายอาชญากรรมหรือบุคคลที่สามไม่ดำเนินการหรือดำเนินการไม่ครบถ้วน เป็นต้น

1) เงื่อนไขของการบังคับ

ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 249 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 1 กำหนดให้เป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการกำหนดมาตรการบังคับผู้เสียหายอาชญากรรมให้ชำระภาษีอากร แต่ทั้งนี้ การบังคับดังกล่าวจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักความพอสมควรแก่เหตุโดยศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้พัฒนาหลักการสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรขึ้นมาว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่ต้องทะนุถนอมผู้เสียหายอาชญากรรมให้มากที่สุด โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรต้องใช้หลักนี้ประกอบในการใช้

คุณพินิจกำหนดมาตรการบังคับเสมอ โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรต้องเลือกใช้มาตรการที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด

นอกจากนี้แล้ว ในการที่จะบังคับภาษีอากรได้จะต้องมีการระบุหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระไว้ในคำสั่งทางปกครองและหนี้ภาษีอากรดังกล่าวจะต้องถึงกำหนดชำระแล้วและก่อนที่จะมีการบังคับภาษีอากรเจ้าพนักงานยังต้องตรวจสอบเงื่อนไขของการบังคับตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 249 – 258 ซึ่งมีการกำหนดประเด็นที่เจ้าพนักงานจะต้องพิจารณาก่อนที่จะลงมือดำเนินการบังคับ ดังนี้

- ตรวจสอบอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในฐานะที่เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่บังคับภาษีอากรตามมาตรา 249 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 และมาตรา 328 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3
- ตรวจสอบคำสั่งทางปกครองที่มีอยู่ ในฐานะที่เป็นคำสั่งบังคับใช้ได้ตามมาตรา 249 อนุมาตรา 1
- ตรวจสอบความเป็นไปได้ในการบังคับให้มีการชำระหนี้ที่กำหนด¹⁸
- ตรวจสอบความเป็นไปได้ในการดำเนินการให้เป็นไปตามคำสั่งบังคับตามมาตรา 251 อนุมาตรา 1
- ตรวจสอบการครบกำหนดของหนี้ภาษีอากรที่ประเมินตามมาตรา 254 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 1
- ตรวจสอบในคำสั่งทางปกครองว่ามีการระบุให้ชำระภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนหรือไม่ตามมาตรา 254 อนุมาตรา 1
- ตรวจสอบว่าบุคคลที่ถูกบังคับให้ชำระภาษีอากรเป็นบุคคลเดียวกันกับบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามคำสั่งทางปกครอง

2) การบังคับให้ชำระหนี้ที่เป็นเงิน

บทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนการบังคับชำระภาษีอากร สำหรับการบังคับให้ชำระหนี้ที่เป็นเงินตามมาตรา 259 – 327 เริ่มต้นจากการเตือนตามมาตรา 259 ซึ่งโดยหลักแล้วจะถือว่าการเตือนครั้งที่สองเป็นการแจ้งการบังคับชำระภาษีอากร หน่วยงานที่ทำหน้าที่บังคับชำระภาษีอากร สามารถเลือกวิธีการบังคับได้ว่าจะใช้วิธีการบังคับตามข้อเรียกร้องให้ลูกหนี้ภาษีอากรชำระหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 309 หรือบังคับเอากับสิ่งหามทรัพย์ตามมาตรา 281 หรือการบังคับจดทะเบียนจำนองลงในโฉนดที่ดินหรือยื่นคำร้องต่อศาลชั้นต้นให้มีการบังคับขายทอดตลาดหรือเข้าจัดการทรัพย์สินตามมาตรา 322 หรือการยื่นคำร้อง

¹⁸ แม้แต่หน้าที่ในการมีส่วนร่วมก็ถือว่าบังคับได้ แต่การให้ข้อมูลโดยบุคคลที่ 3 ไม่อาจบังคับได้ หากผู้นั้นมีสิทธิปฏิเสธการให้ข้อมูลดังกล่าวตามมาตรา 101, see Wolfgang Jakob, *Abgabenordnung*, 4. Aufl., München 2006, S. 54.

ขอให้ศาลสั่งให้เป็นบุคคลล้มละลายตามมาตรา 251 การเลือกใช้มาตรการใดมาตรการหนึ่งจากมาตรการเหล่านี้เป็นอำนาจของหน่วยงานที่ทำหน้าที่บังคับชำระภาษีอากรตามมาตรา 249 อนุมาตรา 1 ประกอบกับ มาตรา 5 แต่อย่างไรก็ตาม เป็นหน้าที่ของหน่วยงานที่จะต้องเลือกมาตรการที่รวดเร็วและแน่นอนที่สุดที่จะนำมาสู่การชำระหนี้ได้และหากมีมาตรการที่เหมาะสมให้เลือกพร้อม ๆ กันหลายมาตรการหน่วยงานจะต้องเลือกใช้มาตรการที่รวดเร็วที่สุด

จากมาตรการที่หลากหลายเหล่านี้มาตรการที่ใช้มากที่สุดคือการบังคับจำนำและการยึดเงินจากบัญชีเงินฝาก¹⁹ รวมถึงสิทธิเรียกร้องอื่น ๆ ที่ลูกหนี้ภาษีอากรมีหรือจะมีต่อบุคคลที่สาม เช่น สิทธิเรียกร้องตามกรรมธรรม์ประกันชีวิต เป็นต้น นอกจากนี้แล้ว สิทธิอื่น ๆ ก็อาจจำนองได้ เช่น หุ้นส่วนในกิจการใด กิจการหนึ่งตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 321 ประกอบกับ ประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งของประเทศเยอรมนีมาตรา 859 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 1

(6.5) ขั้นตอนกระบวนการยุติธรรมนอกศาล

เช่นเดียวกับกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีกำหนดให้สิทธิแก่ลูกหนี้ภาษีอากรในการอุทธรณ์ใบประเมินภาษีอากรได้ตามมาตรา 347 อนุมาตรา 1 และประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีได้บัญญัติกระบวนการของการอุทธรณ์ไว้ในมาตรา 347 – 367 ซึ่งจะขอพิจารณาอย่างละเอียดในส่วนต่อไป

(6.6) ขั้นตอนทางอาญาและเบี้ยปรับ

ก่อนที่จะมีการบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนทางอาญาและเบี้ยปรับที่เกี่ยวกับภาษีอากร ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับเนื้อหาทางสารบัญญัติเกี่ยวกับความผิดอาญาและเบี้ยปรับที่เกี่ยวกับภาษีอากรไว้ด้วย โดยกำหนดให้เป็น *lex specialis* เมื่อเทียบกับประมวลกฎหมายอาญากล่าวคือกฎหมายเหล่านี้ย่อมมาก่อนกฎหมายตามประมวลกฎหมายอาญา ในเยอรมนี ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร มักถูกมองว่าเป็นความผิดของเหล่าผู้ดีแต่ก็มีเกณฑ์คร่าว ๆ ในการพิจารณาสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรว่าหากมีการโกงภาษีอากรโดยเจตนาและสามารถพิสูจน์ความผิดได้ 500,000 ยูโร จะถูกจำคุก 1 ปี โดยอาจมีการรอลงอาญาได้ตามควรแก่กรณี

สำหรับขั้นตอนทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 386 อนุมาตรา 1 กำหนดให้เป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร และตามมาตรา 286 อนุมาตรา 4 กำหนดว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรอาจส่งเรื่องให้

¹⁹ Ibid, s. 55

อัยการดำเนินการเมื่อใดก็ได้ และยังกำหนดต่อไปด้วยว่าอัยการอาจตั้งเรื่องดังกล่าวมาทำเองได้ทุกเมื่อ แต่สำหรับทั้งสองกรณีอัยการโดยความยินยอมของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรอาจส่งเรื่องกลับไปให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการสืบสวนสอบสวนต่อไปก็ได้ ในการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่ต้องดำเนินการตามกฎหมาย โดยมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับอัยการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศเยอรมนี มาตรา 399 อนุมาตรา 1

กระบวนการประเมินภาษีอากรและกระบวนการทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรอาจดำเนินไปพร้อม ๆ กันได้ ตามมาตรา 393 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 1 แต่สำหรับผู้เสียภาษีอากรอาจมีความแตกต่างกันสำหรับสองกรณี กล่าวคือ หากเป็นกระบวนการประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจะมีส่วนร่วมค่อนข้างมาก แต่สำหรับกระบวนการทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรไม่จำเป็นต้องมีส่วนร่วมก็ได้ ในขณะที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะมีอำนาจเพิ่มมากขึ้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

การสืบสวนสอบสวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรสิ้นสุดลงเมื่อมีการยุติเรื่อง ตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 399 อนุมาตรา 1 ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 170 แต่หากมีหลักฐานเพียงพอที่สามารถฟ้องต่อศาลอาญาได้ตามมาตรา 400 สำหรับกรณีที่หลักฐานไม่เพียงพอมาตรา 400 วรรคท้าย กำหนดให้ส่งให้อัยการดำเนินการต่อไป

2.2 ขั้นตอนกระบวนการยุติธรรมนอกศาล

กระบวนการยุติธรรมนอกศาลที่จะนำเสนอต่อไปนี้เป็นขั้นตอนการขอความคุ้มครองสิทธิ เพื่อให้มีการตรวจสอบการตัดสินใจของเจ้าพนักงานภาษีอากร ซึ่งกระบวนการเพื่อขอความคุ้มครองสิทธีย่อมมีให้เลือกทั้งนอกศาลและในศาล โดยมีทั้งตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและนอกเหนือไปจากรูปแบบที่กฎหมายกำหนด สำหรับกรณีหลังซึ่งเป็นกรณีที่มิได้มีกฎหมายกำหนดไว้ อาจทำได้โดยการแสดงความเห็นแย้งต่อการตัดสินใจของเจ้าพนักงาน การร้องทุกข์ต่อหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหรือร้องทุกข์ต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงาน ซึ่งตัวอย่างทั้งหมดนี้เป็นกรณีการใช้สิทธิตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 17 และมาตรา 20 อนุมาตรา 3 ส่วนการขอความคุ้มครองสิทธิตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

(1) การขอความคุ้มครองสิทธินอกศาลที่มีได้มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง

การช่วยเหลือตัวเองทางกฎหมายโดยการขอความคุ้มครองสิทธินอกศาลที่มีได้มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง เป็นกรณีที่สามารถดำเนินการได้โดยไม่ถูกจำกัดโดยกรอบของระยะเวลาและไม่มี การกำหนดว่าจะต้องดำเนินการในรูปแบบใด ทั้งนี้ เนื่องจากเป็นสิทธิของพลเมืองทุกคนอยู่แล้วที่มีสิทธิ เรียกร้องให้มีการตรวจสอบคำร้องของตนและมีสิทธิที่จะได้รับการแจ้งผลการพิจารณาคำร้องนั้น ๆ โดยที่ ไม่ต้องแสดงเหตุผลหรือความจำเป็นใด ๆ นอกจากนี้แล้ว การร้องขอความคุ้มครองดังกล่าวสามารถ ดำเนินการได้โดยไม่มีค่าใช้จ่ายในแง่ของค่าธรรมเนียมใด ๆ การตัดสินใจเกี่ยวกับการขอความคุ้มครองสิทธิ ดังกล่าวมิใช่คำสั่งทางปกครอง²⁰ เพราะมีเจตนาแล้วอาจะมีการใช้วิธีนี้เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงกระบวนการ ตามรูปแบบ ซึ่งถูกกำหนดกรอบไว้ด้วยรูปแบบและอายุความ เป็นต้น

(2) การแสดงความเห็นแย้งต่อการตัดสินใจของเจ้าพนักงาน

การแสดงความเห็นแย้งต่อการตัดสินใจของเจ้าพนักงานสามารถยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี อากร ซึ่งทำหน้าที่ในการตัดสินใจนั่นเอง การแสดงความเห็นแย้งนี้ เป็นการร้องขอให้มีการทบทวนการ ตัดสินใจของเจ้าพนักงานภาษีอากร เช่น หน่วยจัดเก็บภาษีอากรสั่งให้มีการตรวจสอบนอกสถานที่ ต่อกิจการของนาย ก. ในกรณีนี้ นาย ก. อาจร้องขอให้เร่งวันการตรวจสอบกิจการของตนได้ เป็นต้น

นอกจากการแสดงความเห็นแย้งต่อการตัดสินใจของเจ้าพนักงานข้างต้นแล้ว ผู้เสียภาษีอากรอาจ ดำเนินการอื่น ๆ ได้อีก เป็นต้นว่า ดำเนินการร้องทุกข์ต่อหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลหน่วยงานจัดเก็บ ภาษีอากรหรือร้องทุกข์ต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงาน ซึ่งเป็นสิทธิโดยทั่วไปของพลเมืองที่จะ ดำเนินการได้

(3) การอุทธรณ์ในฐานะที่เป็นการขอความคุ้มครองสิทธินอกศาลตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด

อาจกล่าวได้ว่าการขอความคุ้มครองสิทธินอกศาลตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดมีเพียงประการ เดียว คือการอุทธรณ์²¹ ซึ่งมีการบัญญัติรายละเอียดไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย มาตรา 347 – 368 โดยบทบัญญัติเหล่านี้จะมีฐานะเป็นกฎหมายเฉพาะ ซึ่งจะได้รับการพิจารณาใช้บังคับก่อน กระบวนการอุทธรณ์ตามกฎหมายที่มีลักษณะทั่วไป กล่าวคือตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาปกครอง การอุทธรณ์นี้มีประโยชน์ถึงสามชั้น ดังนี้

²⁰ เว้นแต่จะมีการแก้ไขคำสั่งทางปกครองหลังจากได้มีการพิจารณาคำร้องนี้แล้ว. See Wolfgang Jakob, *supra* note 18, S. 251.

²¹ ก่อนปี ค.ศ. 1996 กฎหมายเคยให้สิทธิในการร้องทุกข์เป็นกรณีพิเศษ แต่สิทธิดังกล่าว ถูกยกเลิกไปแล้ว.

(3.1) เป็นการคุ้มครองสิทธิของพลเมือง

เป็นการให้สิทธิแก่พลเมืองในการเป็นผู้ริเริ่มกระบวนการของการตรวจสอบการตัดสินใจของเจ้าพนักงานภาษีอากร เนื่องจากการตัดสินใจของเจ้าพนักงานภาษีอากร ในฐานะที่คำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรนั้นเป็นการใช้อำนาจของฝ่ายรัฐเข้ามาแทรกแซงต่อปริมณฑลแห่งสิทธิของพลเมือง การตรวจสอบการตัดสินใจดังกล่าวที่มีลักษณะเป็นการตรวจสอบภายในที่ดำเนินการโดยฝ่ายเจ้าพนักงานด้วยกันเอง ก็มีขั้นตอนเช่นเดียวกับขั้นตอนการตรวจสอบของศาล แต่หากเป็นการตัดสินใจที่เจ้าพนักงานสามารถใช้ดุลพินิจได้ การตรวจสอบจะมุ่งประเด็นไปที่ความชอบด้วยกฎหมายของการตัดสินใจ และความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการใช้ดุลพินิจนั้น ๆ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทย มาตรา 102

(3.2) เป็นการควบคุมและตรวจสอบตัวเองของฝ่ายปกครอง

เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรย่อมมีภารกิจประจำในมากมายและเร่งด่วนอยู่ตลอดเวลา ประกอบกับการทำงานของมนุษย์ย่อมมีโอกาสผิดพลาดได้เสมอ การแก้ไขข้อผิดพลาดเหล่านี้จึงไม่ควรถูกจะต้องมีขั้นตอนที่ยุ่งยากมากนักและปรากฏข้อเท็จจริงว่า มีบ่อยครั้งที่จากการอุทธรณ์นี้เองที่ทำให้มีการพิจารณากรณีนั้น ๆ อย่างถี่ถ้วนและถี่ถ้วน การอุทธรณ์จึงเท่ากับทำให้มีการพิจารณาประเมินหรือกำหนดภาษีอากรใหม่อย่างถี่ถ้วนอีกรอบหนึ่งโดยหน่วยงานเดิมที่ทำหน้าที่พิจารณาไปแล้วนั่นเอง ซึ่งเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรเดิมอยู่แล้วที่สามารถจะปรับปรุงแก้ไขคำสั่งทางปกครองที่ตนออกไปได้อย่างเต็มที่ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย มาตรา 132

(3.3) เป็นการแบ่งเบาภาระของศาล

เนื่องจากการอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขในการนำคดีเข้าสู่การพิจารณาของศาล ดังนั้น ก่อนที่จะยื่นฟ้องต่อศาลได้จะต้องมีการอุทธรณ์เรื่องนั้น ๆ ต่อหน่วยงานที่ออกคำสั่งทางปกครองเสียก่อน ซึ่งนับได้ว่าเป็นความฉลาดของฝ่ายนิติบัญญัติที่ให้ฝ่ายที่ออกคำสั่งทางปกครองตรวจสอบคำสั่งที่ตนออกก่อนที่จะให้ดำเนินการทางศาลต่อไป เพราะหน่วยงานนั้น ๆ ย่อมเป็นผู้รู้เรื่องนั้นดีที่สุด ซึ่งหากผู้อุทธรณ์บรรลุวัตถุประสงค์ของตน กล่าวคือมีการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งย่อมหมดความจำเป็นที่จะนำคดีเข้าสู่การพิจารณาของศาลโดยปริยาย

สำหรับการอุทธรณ์นั้นไม่จำเป็นต้องมีการระบุอย่างชัดแจ้งว่าเป็นการอุทธรณ์ (มาตรา 357 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 4) ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธรัฐจึงวางแนวทางไว้ว่า เมื่อผู้เสียภาษีอากรยื่นคำร้องต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องพิจารณาเสมอว่าคำร้องดังกล่าวมีเป้าหมายใดหรืออีกนัยหนึ่งก็คือ

ผลประโยชน์ที่มีการเรียกร้องตามคำร้องสอดคล้องกับกระบวนการใดมากที่สุด และนำไปสู่ผลที่ต้องการได้หรือไม่²²

(4) กระบวนการอุทธรณ์ในฐานะที่เป็นทบทวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 367 กำหนดให้เป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ออกคำสั่งทางปกครองในการตัดสินใจอุทธรณ์ โดยกำหนดให้ดำเนินการตรวจสอบคำสั่งทางปกครองที่มีการอุทธรณ์นั้นทั้งหมด ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้องนั่นเอง โดยพิจารณาตามหลักเกณฑ์เดิมที่ใช้ในการออกคำสั่งทางปกครองนั่นเอง (มาตรา 365) และเจ้าพนักงานมีอำนาจในการสืบสวนสอบสวนตามมาตรา 88 ไม่ว่าการสืบสวนสอบสวนนั้นจะเป็นคดีหรือเป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ก็ตาม ในกรณีที่การแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองจะเป็นไปในทางที่เป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ มาตรา 367 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 2 กำหนดให้เจ้าพนักงานชี้แจงต่อผู้ยื่นอุทธรณ์ ถึงความเป็นไปได้ที่จะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองในทางที่เป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์และเปิดโอกาสให้แก่ผู้นั้นชี้แจงข้อเท็จจริงทางฝ่ายของตน

แต่อย่างไรก็ตามหากการพิจารณาอุทธรณ์จะส่งผลร้ายต่อผู้ยื่นอุทธรณ์ ผู้ยื่นอุทธรณ์อาจขอถอนคำอุทธรณ์เสียก่อนที่จะมีการตัดสินใจอุทธรณ์ก็ได้ โดยการขอถอนคำอุทธรณ์ตามมาตรา 362 และแม้จะขอถอนคำอุทธรณ์ไปแล้ว หากยังอยู่ในระยะเวลาอุทธรณ์ กล่าวคือภายในหนึ่งเดือนนับแต่มีคำสั่งประเมินก็สามารถยื่นอุทธรณ์ได้อีก

สำหรับการตัดสินใจอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 366 กำหนดให้ทำเป็นหนังสือโดยมีการให้เหตุผลประกอบและชี้แจงเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิรวมทั้งแจ้งให้ผู้ที่มีส่วนร่วมหรือมีส่วนเกี่ยวข้องทราบด้วย

(5) การคุ้มครองชั่วคราวด้วยการชะลอการบังคับกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 361 อนุมาตรา 1 การที่ผู้เสียหายอาชญากรรมยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ไม่มีผลเป็นการชะลอการบังคับตามคำสั่งนั้น ๆ แต่อย่างใด หากผู้ยื่นอุทธรณ์ไม่ประสงค์ที่จะต้องจ่ายดอกเบี้ยหรือเบี้ยปรับจากการไม่ยอมจ่ายภาษีอากรของตนก็ต้องดำเนินการตาม มาตรา 361 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 1 โดยการยื่นคำร้องขอให้มีการชะลอการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง ในกรณีของตน การพิจารณาคำร้องขอให้มีการชะลอการบังคับตามคำสั่งทางปกครองเป็นกระบวนการที่ดำเนินคู่ขนานกันไปกับกระบวนการพิจารณาคำอุทธรณ์

²² BFH v. 26. 4. 1988, BStBl. II, 1985, 855.

สำหรับคำสั่งทางปกครองที่พร้อมให้ดำเนินการบังคับได้แล้ว เจ้าพนักงานภาษีอากรจะชะลอการบังคับได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่มาตรา 361 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 2 กำหนด กล่าวคือมีเหตุอันควรสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองที่กำลังมีการอุทธรณ์อยู่ หรือการบังคับตามคำสั่งนั้น ๆ จะส่งผลกระทบอย่างร้ายแรงอันเป็นการไม่เป็นธรรมต่อผู้ยื่นคำร้อง หากได้มีการดำเนินการบังคับตามคำสั่งทางปกครองไปแล้ว แทนที่จะทำการชะลอการบังคับเจ้าพนักงานจะสั่งยกเลิกการบังคับตามมาตรา 361 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 3

3. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล

3.1 หลักการสำหรับกระบวนการยุติธรรมโดยทั่วไป

สำหรับกระบวนการยุติธรรมโดยทั่วไปนั้นมิใช่จะเน้นที่ความเป็นอิสระของผู้พิพากษาแต่เพียงประการเดียว หากแต่จะต้องมีกระบวนการพิจารณาที่สอดคล้องกับหลักนิติรัฐในส่วนที่เป็นการเรียกร้องเอากับกระบวนการยุติธรรมอีกด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้ได้คำพิพากษาที่สอดคล้องกับกฎหมายสารบัญญัติ เป็นที่แน่ชัดว่าโอกาสที่ผู้พิพากษาจะตัดสินใจตัดสินคดีผิดพลาดย่อมจะยังคงมีอยู่ต่อไป แต่โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดได้ย่อมเกิดได้น้อยลง หากมีการป้องกันที่ต้นเหตุแห่งความผิดพลาดเพื่อมิให้เกิดความผิดพลาดขึ้นหรือเกิดขึ้นได้น้อยที่สุด

การวางกฎเกณฑ์เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมนั้นจะเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ แต่ก็ยังเป็นอำนาจที่ต้องดำเนินภายในกรอบของหลักการที่รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีกำหนดไว้เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมโดยทั่วไป รวมทั้งจะต้องคำนึงถึงกรอบของหลักการที่พัฒนาสืบเนื่องมาจากหลักนิติรัฐอีกด้วย สำหรับหลักการที่สามารถใช้ได้กับกระบวนการพิจารณาทุกประเภทที่จะขอเสนอต่อไปนี้มี 3 ประการ หลักการทั้งสามนี้เป็นทั้งบรรทัดฐานและมีผลผูกพันฝ่ายนิติบัญญัติในการกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีพิจารณาและในขณะเดียวกันก็เป็นทั้งบรรทัดฐานและมีผลผูกพันผู้พิพากษาในการดำเนินการตามกระบวนการพิจารณาเช่นกัน

(1) หลักการรับฟังอีกฝ่ายหนึ่งด้วย

หลักการรับฟังอีกฝ่ายหนึ่งด้วย (audiatur et altera pars) เป็นหลักการเก่าแก่ตามหลักกฎหมายโรมัน ที่ได้รับการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 103 อนุมาตรา 1 ซึ่งมีความหมายว่าผู้ที่มีส่วนร่วมหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาจะต้องได้รับโอกาสที่จะพูดเกี่ยวกับประเด็นทุกประเด็นที่เกี่ยวข้องกับคดี การที่จะต้องได้รับโอกาสในที่นี้หมายถึงโอกาสตามความเป็นจริง ส่วนผู้ที่ได้รับโอกาสจะใช้โอกาสดังกล่าวหรือไม่นั้นมิใช่สาระสำคัญ

นอกจากนี้แล้ว การจะพิจารณาว่าหลักการนี้ได้รับการปฏิบัติตามหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาด้วยว่ามีการดำเนินการตามเงื่อนไขของหลักการนี้หรือไม่ สำหรับเงื่อนไขของหลักการนี้ก็คือผู้ที่มีส่วนร่วมหรือมีส่วนเกี่ยวข้องในกระบวนการพิจารณาจะต้องได้รับทราบข้อเท็จจริงหรือความเป็นไปที่จะนำไปสู่การตัดสินใจของศาลทั้งหมด ในส่วนนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นหน้าที่ด้านหนึ่งของศาลที่จะต้องให้ข้อมูลแก่ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง หลักการรับฟังอีกฝ่ายหนึ่งด้วยนี้ก่อให้เกิดหน้าที่แก่ศาลในการรับฟัง กล่าวคือมิใช่สักแต่รับฟังให้ผ่านพ้นไปตามหน้าที่เท่านั้น หากแต่ศาลจะต้องนำมาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อตัดสินคดีอีกด้วย

ผลที่ตามมาของหลักการนี้อีกประการหนึ่ง ก็คือศาลจะนำข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานใดที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องมิได้มีโอกาสรับรู้และแสดงความคิดเห็นมาใช้เป็นพื้นฐานในการตัดสินคดีมิได้ มิฉะนั้นแล้วการตัดสินคดีดังกล่าวย่อมขัดต่อกฎหมาย อันจะเป็นสาเหตุให้มีการนำเอาเหตุดังกล่าวไปอุทธรณ์ฎีกาต่อไปได้ เป็นที่น่าสังเกตว่าศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ให้ความสำคัญแก่หลักนี้เป็นอย่างมาก คำพิพากษาที่เกิดจากกระบวนการพิจารณาที่มีผู้ยึดถือตามหลักการนี้และมีการร้องทุกข์ไปยังศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์จะถูกศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์กำหนดให้ดำเนินการตัดสินใหม่ตามกระบวนการของการร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญ²³

(2) สิทธิที่จะได้รับการพิจารณาคดีจากผู้พิพากษาตามกฎหมาย

สิทธิที่จะได้รับการพิจารณาคดีจากผู้พิพากษาตามกฎหมายเป็นสิทธิที่ได้รับการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 101 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 2 โดยกำหนดว่าบุคคลย่อมไม่อาจถูกเพิกถอนสิทธิในการได้รับพิจารณาคดีจากผู้พิพากษาที่ชอบด้วยกฎหมายได้ ซึ่งมีความหมายแยกได้เป็นสองประการ กล่าวคือ

ประการที่หนึ่ง หมายความว่าก่อนการเริ่มกระบวนการพิจารณาคดีใดจะต้องเป็นที่แน่ชัดแล้วว่าศาลใดและผู้พิพากษาคณะใดหรือองค์คณะใดเป็นผู้พิจารณาคดีนั้น ๆ

ประการที่สอง หมายความว่าทั้งศาลและผู้พิพากษาหรือองค์คณะที่รับผิดชอบคดีนั้น ๆ จะต้องเป็นผู้พิจารณาคดีนั้นตามความเป็นจริงอีกด้วย

จกความหมายประการแรก เท่ากับเป็นการเรียกร้องให้ศาลจะต้องมีกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะทั่วไปและเป็นนามธรรมที่กำหนดว่าผู้พิพากษาคณะใดจะต้องทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีใด ซึ่งในทางปฏิบัติของประเทศเยอรมนีมีการแบ่งกฎเกณฑ์ดังกล่าวออกเป็น 3 ชั้นด้วยกัน คือ

²³ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, อ้างแล้ว, เจริญรอดที่ 4, น. 65 - 70.

ในชั้นแรก มีการตรากฎหมายระดับพระราชบัญญัติกำหนดเขตอำนาจของศาล

ในชั้นที่สอง มีการกำหนดโดยคณะกรรมการของแต่ละศาลเป็นรายปีเป็นการล่วงหน้าว่าในแต่ละปีจะมีการแบ่งงานระหว่างผู้พิพากษาหรือองค์คณะในศาลอย่างไร

ในชั้นที่สาม สำหรับองค์คณะแต่ละองค์คณะจะต้องมีการลงมติกันในระหว่างผู้พิพากษาที่ร่วมองค์คณะเป็นการล่วงหน้าสำหรับแต่ละปี ด้วยว่าผู้พิพากษาคนใด จะทำหน้าที่รับผิดชอบคดีใด หากในองค์คณะนั้น ๆ มีผู้พิพากษาเกินกว่าจำนวนที่จำเป็นต้องใช้ในการตัดสินคดี

สิทธิเรียกร้องที่จะต้องได้รับการพิจารณาจากผู้พิพากษาตามกฎหมายนี้ย่อมถูกละเมิดหากกฎหมายที่กล่าวมานี้ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญ

(3) หลักการว่าด้วยกระบวนการวิธีพิจารณาที่เป็นธรรม

หลักการว่าด้วยกระบวนการวิธีพิจารณาที่เป็นธรรมนี้ มิได้มีการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีโดยตรง หากแต่ได้รับการพัฒนาจากศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์²⁴ โดยอาศัยพื้นฐานจากหลักนิติรัฐประกอบกับสิทธิในการพัฒนาบุคลิกภาพของบุคคลได้อย่างเสรีตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 2 อนุมาตรา 1 ในการพัฒนาหลักการว่าด้วยกระบวนการวิธีพิจารณาที่เป็นธรรมนี้ศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ มิได้ให้คำจำกัดความของหลักการนี้ไว้รวมทั้งมิได้วางเป็นข้อบังคับหรือเงื่อนไขใด ๆ ไว้ จึงต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป

หลักการว่าด้วยกระบวนการวิธีพิจารณาที่เป็นธรรมเป็นหลักที่ใช้กับฝ่ายนิติบัญญัติเป็นเบื้องต้น กล่าวคือหากกระบวนการวิธีพิจารณาใดไม่สอดคล้องกับหลักนิติรัฐย่อมเป็นภารกิจของฝ่ายนิติบัญญัติที่จะต้องดำเนินการแก้ไขปรับปรุงอย่างทันที่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกระบวนการพิจารณาคดีอาญา จำเลยจะต้องได้รับหลักประกันในการที่จะต่อสู้คดีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนในคดีแพ่งผู้พิพากษาจะต้องดำเนินการกระบวนการวิธีพิจารณาให้ได้มาตรฐานตามที่คู่กรณีจะพึงคาดหวังได้จากผู้พิพากษา กล่าวคือผู้พิพากษาจะต้องไม่แสดงพฤติกรรมที่ขัดกันเองและจะต้องไม่นำข้อผิดพลาดหรือความบกพร่องของตนเองมาเป็นผลร้ายต่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง นอกจากนี้แล้ว ผู้พิพากษายังมีหน้าที่โดยทั่วไปที่จะต้องให้ความใส่ใจต่อผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกระบวนการวิธีพิจารณาทุกฝ่าย ในแต่ละสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับฝ่ายนั้น ๆ อีกด้วย²⁵

²⁴ BVerfGE 57, 250 (274ff).

²⁵ BVerfGE 78, 123 (126).

3.2 คุณสมบัติของผู้พิพากษาและโครงสร้างของศาลอาชญากรรมของประเทศเยอรมนี

คุณสมบัติของผู้พิพากษา มีการกำหนดไว้เป็นภาพรวมในกฎหมายว่าด้วยผู้พิพากษาของประเทศเยอรมนี (Deutsches Richtergesetz, DRiG) มาตรา 5 กล่าวคือต้องเป็นผู้ที่จบการศึกษาทางนิติศาสตร์ โดยผ่านการสอบภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ (Staatsprüfungen) สองครั้ง ครั้งที่หนึ่ง เป็นการสอบภาคสารบัญญัติและครั้งที่สองเป็นการสอบภาควิธีสบัญญัติโดยมีการฝึกการปฏิบัติงานจริงตามหน่วยราชการต่าง ๆ และจากการที่ระบบการเรียนการสอนกฎหมายของประเทศเยอรมนีมีความสมดุลกันระหว่างกฎหมายอาญา กฎหมายแพ่ง และกฎหมายมหาชนประกอบกับประสบการณ์จริงทางด้านการปฏิบัติ ทำให้คุณสมบัติด้านความรู้เกี่ยวกับเนื้อหาของกฎหมายมีมาตรฐานเดียวกันไม่ว่าจะจบการศึกษาจากสถาบันใด ซึ่งทำให้ความแตกต่างทางด้านสถาบันการศึกษาไม่เป็นปัญหามากนัก เมื่อผู้สำเร็จการศึกษามาจากสถาบันต่าง ๆ เข้าสู่เส้นทางอาชีพของนักกฎหมาย

ในส่วนของผู้พิพากษาศาลอาชญากรรมนั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรม มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 14 – 30 โดยแบ่งประเภทของผู้พิพากษาศาลอาชญากรรมออกเป็น 3 ประเภทด้วยกัน กล่าวคือ

- 1) ผู้พิพากษาลอดซีฟ (มาตรา 14)
- 2) ผู้พิพากษาทดลองงานหรือผู้พิพากษาเฉพาะการ (มาตรา 15)
- 3) ผู้พิพากษากิตติมศักดิ์ (มาตรา 16 – 30)

ผู้พิพากษาลอดซีฟและผู้พิพากษาทดลองงานรวมทั้งผู้พิพากษาเฉพาะการเป็นผู้ที่ผ่านการศึกษานิติศาสตร์ จึงสามารถทำงานแทนกันได้ ในขณะที่ผู้พิพากษากิตติมศักดิ์นั้นมาจากทุกสาขาอาชีพยกเว้นผู้ที่จบการศึกษาทางด้านนิติศาสตร์เท่านั้น

ในส่วนโครงสร้างของศาลอาชญากรรมมีการกำหนดไว้ในมาตรา 5 ให้ศาลอาชญากรรมแต่ละศาลประกอบด้วยผู้พิพากษาหัวหน้าศาล ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ และผู้พิพากษาอื่น ๆ ตามจำนวนที่จำเป็น แต่หากศาลอาชญากรรมศาลใดมีเพียงองค์คณะเดียวไม่ต้องมีการแต่งตั้งผู้พิพากษาหัวหน้าคณะก็ได้

มาตรา 5 อนุมาตรา 3 กำหนดให้การวินิจฉัยใด ๆ ที่มีได้กำหนดให้เป็นอำนาจของผู้พิพากษาหนึ่งคนต้องเป็นอำนาจขององค์คณะ ซึ่งประกอบด้วย ผู้พิพากษา 3 คน และผู้พิพากษากิตติมศักดิ์ 2 คน โดยต้องมีการนั่งพิจารณารอบทั้งองค์คณะและมาตรา 103 บัญญัติต่อไปว่าคำพิพากษาของศาลจะต้องมาจากผู้พิพากษาที่มีส่วนร่วมในการพิจารณามาแต่ต้นเท่านั้น ในประเด็นนี้ มีกรณีที่น่าสนใจ เกี่ยวกับการร่วมนั่งพิจารณาของผู้พิพากษา กล่าวคือสำหรับกรณีที่แม้จะมีการนั่งพิจารณารอบทั้ง 5 คน แต่หากปรากฏว่ามีผู้พิพากษาคณะหนึ่งคนใดนั่งหลับในระหว่างพิจารณา ปรากฏว่ามีแนวคำพิพากษาเกี่ยวกับเรื่องนี้มาตั้งแต่ก่อนสงครามโลกครั้งที่สองว่าในเมื่อผู้พิพากษาหลับ ผู้พิพากษานั่นย่อมไม่อาจติดตามประเด็น

สำคัญ ๆ ของการพิจารณาได้ จึงเป็นการพิจารณาที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย²⁶ ซึ่งในที่นี้คือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 103 แต่ศาลภายในแห่งสหพันธ์มีแนวคำพิพากษาที่มีลักษณะเป็นการลดระดับของความเข้มงวดลง โดยวางแนวว่า แม้จะมีผู้พิพากษาคนหนึ่งคนใดนั่งหลักในระหว่างการพิจารณาก็ยังคงมีประเด็นที่จะต้องพิสูจน์ต่อไปว่าผู้พิพากษาผู้ที่นั่งหลักระหว่างการพิจารณานั้นไม่สามารถติดตามประเด็นสำคัญ ๆ ของการพิจารณาได้จริงหรือไม่²⁷

ศาลภายในชั้นต้นของประเทศเยอรมนีทั้งประเทศ มี 18 แห่ง มีผู้พิพากษาลดคดีพร้อมกันทั้งสิ้นประมาณ 600 คน ปัจจุบันมีคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณา ประมาณ 70,000 คดี แต่ละปีมีคดีเพิ่มปีละประมาณ 60,000 คดีและมีคดีเสร็จสิ้นการพิจารณา ประมาณ 60,000 คดี และจากจำนวนคดีที่เสร็จสิ้นในแต่ละปีดังกล่าวนี้ มีการอุทธรณ์หรือฎีกาเพียงประมาณร้อยละ 4 – 5 เท่านั้น

สำหรับศาลภายในแห่งสหพันธ์ มีการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 95 อนุมาตรา 1 แยกประเภทของศาลแห่งสหพันธ์ ซึ่งเป็นศาลสูงสุด เพื่อให้เกิดความชำนาญเฉพาะด้าน โดยแยกเป็น 5 ประเภทของศาล กล่าวคือศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์ (แพ่งและอาญา) ศาลปกครองแห่งสหพันธ์ ศาลภายในแห่งสหพันธ์ ศาลแรงงานแห่งสหพันธ์ และศาลสังคมแห่งสหพันธ์

ในส่วนของการได้มาซึ่งผู้พิพากษาของศาลเหล่านี้ รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 95 อนุมาตรา 2 กำหนดให้เป็นการพิจารณาร่วมกันระหว่างรัฐมนตรีแห่งสหพันธ์ที่ดูแลแต่ละสาขากับคณะกรรมการสรรหาผู้พิพากษาของสภาผู้แทนราษฎรแห่งสหพันธ์ ซึ่งประกอบด้วยรัฐมนตรีของมลรัฐทั้ง 16 มลรัฐที่ดูแลแต่ละสาขา กับสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรแห่งสหพันธ์ที่ได้รับเลือกมาจากสภาผู้แทนราษฎรแห่งสหพันธ์เป็นจำนวนเท่ากัน ในส่วนของรายละเอียดรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 95 อนุมาตรา 3 กำหนดให้ตราเป็นกฎหมายว่าด้วยการสรรหาผู้พิพากษา²⁸

สำหรับคุณสมบัติของผู้ที่จะเป็นผู้พิพากษาในศาลภายในแห่งสหพันธ์นั้น นอกจากจะต้องมีคุณสมบัติที่จะเป็นผู้พิพากษาได้ตามกฎหมายว่าด้วยผู้พิพากษาที่กล่าวถึงข้างต้นแล้ว ประมวลกฎหมายวิธี

²⁶ RGSt 60, 63.

²⁷ BStBl. III, 1967, 558.

²⁸ เป็นที่น่าสนใจว่ากฎหมายว่าด้วยการสรรหาผู้พิพากษาของประเทศเยอรมนีเองก็ได้รับคำวิพากษ์วิจารณ์จากวงการวิชาการว่ามีข้อบกพร่องมาก เนื่องจากมิได้มีการกำหนดเกณฑ์สำหรับการคัดเลือกที่เป็นรูปธรรมสำหรับแต่ละประเภทของศาล นอกจากนี้แล้ว ยังไม่มีหลักประกันที่จะทำให้เกิดความเสมอภาคในการเข้าสู่ตำแหน่ง เนื่องจากมิได้วางระบบเกี่ยวกับการประกาศรับสมัคร การสมัครด้วยตนเองและการคุ้มครองสิทธิกรณีมีการเลือกปฏิบัติเกิดขึ้น. See Wolfgang Meyer, in : v. Münch/ Kunig (Hrsg.), Grundgesetz – Kommentar, Bd. III, 5. Aufl. 2003, Rn. 11 zu Art. 95.

พิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 14 อนุมาตรา 2 ยังกำหนดคุณสมบัติเพิ่มเติมไว้ด้วยว่า จะต้องมียุ 35 ปี บริบูรณ์

ในปัจจุบันศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ มีการแบ่งออกเป็นองค์คณะต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญตามประเภทต่าง ๆ ของภาษีอากร 11 องค์คณะ มีผู้พิพากษาของคณะละ 5 คน และมีองค์คณะใหญ่ อีก 1 องค์คณะ ที่ประกอบด้วยประธานศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ และตัวแทนผู้พิพากษาจากแต่ละองค์คณะ องค์คณะละ 1 คน รวมเป็น 12 คน องค์คณะใหญ่นี้จะทำหน้าที่พิจารณาคัดสินคดีที่มีเนื้อหาครอบคลุมคาบเกี่ยวระหว่างอำนาจหน้าที่ขององค์คณะต่าง ๆ

3.3 กระบวนวิธีการพิจารณาสองชั้น และพระธรรมนูญศาล

กระบวนวิธีการพิจารณาของศาลภาษีอากรของประเทศเยอรมนีเป็นกระบวนวิธีพิจารณาแบบสองชั้น²⁹ โดยศาลภาษีอากรชั้นต้นทำหน้าที่วินิจฉัยข้อเท็จจริงและศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ทำหน้าที่วินิจฉัยเฉพาะข้อกฎหมาย กล่าวคือ ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์จะถูกผูกมัดโดยข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรชั้นต้นพิจารณาและตัดสินมาแล้วเท่านั้น

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 4 กำหนดให้นำกฎหมายพระธรรมนูญศาลมาใช้โดยอนุโลม กฎเกณฑ์ตามกฎหมายพระธรรมนูญศาลที่มีการนำมาปรับใช้ในศาลภาษีอากรก็คือมาตรา 21a – 21i ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดตั้งคณะกรรมการศาลของแต่ละศาล ซึ่งจะทำหน้าที่ในการวางเกณฑ์เกี่ยวกับการแบ่งงานภายในศาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจ่ายคดีไปยังผู้พิพากษาต่าง ๆ

3.4 เงื่อนไขในการฟ้องคดี

กฎเกณฑ์เกี่ยวกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 33 โดยส่วนสำคัญของบทบัญญัติอยู่ที่ อนุมาตรา 1 กล่าวคือการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรจะทำให้คดีต่อเมื่อได้มีการโต้แย้งสิทธิเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น โดยศูนย์กลางของประเด็นจะอยู่ที่คำสั่งทางปกครอง และก่อนที่จะนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้จะต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 347 แล้ว

²⁹ มีความพยายามในการเรียกร้องให้ปรับปรุงกระบวนวิธีการพิจารณาของศาลภาษีอากรเป็น 3 ชั้นเช่นเดียวกับศาลอื่น ๆ แต่ในการพิจารณาของรัฐสภาปรากฏว่าถูกปฏิเสธด้วยเหตุผลเกี่ยวกับงบประมาณ และความรวดเร็วในการพิจารณา. See K. Offerhaus, Möglichkeiten der Verbesserung des Finanzgerichtsverfahrens?, in: DStR, 24. Jg. 1986, S.99.

(1) เขตอำนาจของศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรที่มีอำนาจรับพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีการฟ้องร้องเป็นครั้งแรก คือ ศาลภาษีอากรชั้นต้น (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 35) และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ถูกฟ้องร้องจะต้องมีที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรนั้นด้วย (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 38 อนุมาตรา 1)

กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจของศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษต่าง ๆ รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีกำหนดไว้ในมาตรา 95 อนุมาตรา 3 ให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการร่วมระหว่างศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษต่าง ๆ เพื่อพิจารณาชี้ขาดว่ากรณีพิพาทใดควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษใด

(2) ความสามารถในการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 58 บัญญัติเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณา กล่าวคือ ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถตามกฎหมายแพ่งหรือตามกฎหมายมหาชนในการที่จะทำนิติกรรมทั้งหลายได้ ฉะนั้น สำหรับการรวมกลุ่มของบุคคลหรือบุคคลไร้ความสามารถ หรือมีความสามารถจำกัดจึงต้องมีการดำเนินการแทนโดยผู้แทนโดยชอบด้วยกฎหมายหรือโดยผู้แทนที่มีการระบุไว้ นอกจากนี้ ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรย่อมสามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนตนได้ด้วย

(3) คำฟ้องต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 64 และ 65

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 64 กำหนดว่าคำฟ้องต้องทำเป็นหนังสือและต้องมีการลงลายมือชื่อของโจทก์ หรือผู้รับมอบอำนาจ³⁰ และมาตรา 65 กำหนดต่อไปอีกว่าในคำฟ้องต้องมีการระบุให้ชัดเจนเกี่ยวกับ โจทก์ จำเลย เรื่องที่มีการโต้แย้งสิทธิกันเกิดขึ้น และกรณีฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองต้องระบุคำสั่งทางปกครองที่ต้องการให้มีการยกเลิกนั้น รวมทั้งคำสั่งคำร้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีอากร นอกจากนี้แล้วในคำฟ้องต้องมีการระบุคำขอให้ชัดเจน

³⁰ มีแนวคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์เป็นข้อเขียนไว้ว่าหากกรณีไม่เป็นที่สงสัยในความเป็นเจ้าของคำฟ้องก็ไม่จำเป็นต้องมีการลงลายมือชื่อก็ได้ (BFH v. 3. 10. 1986, BSIBI. II 1987, 131.) มิฉะนั้นแล้ว ก็เป็นเรื่องที่ไม่อาจเชี่ยวชาญได้ หากขาดอายุความเสียก่อน (BFH v. 20. 3. 1986, BSIBI. II , 563.) และเป็นที่น่าสังเกตว่าศาลยอมรับคำฟ้องทางโทรเลขและเทเลแฟกซ์ (BFH v. 26. 3. 1991, BSIBI. II , 453.) และล่าสุดปรากฏว่าองค์คณะร่วมของศาลสูงสุดของสหพันธ์ ซึ่งเป็นองค์กรตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 95 อนุมาตรา 3 เพื่อแก้ปัญหาความขัดแย้งระหว่างศาลต่าง ๆ ได้มีมติให้ศาลรับคำฟ้องทางคอมพิวเตอร์แฟกซ์ อีกด้วย (GmS - OGB v. 5. 4. 2000, NJW, 2340).

รวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นการยืนยันว่าคำฟ้องนั้น ๆ มีมูลพร้อมทั้งพยานหลักฐานประกอบทั้งหมด

เงื่อนไขประการต่อไปของการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็คือคดีนั้น ๆ จะต้องไม่เคยมีการสละสิทธิการฟ้องร้องตามมาตรา 50 หรือไม่เคยมีการถอนฟ้องมาแล้วตามมาตรา 72 นอกจากนี้แล้วกรณีนั้น ๆ จะต้องไม่อยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอื่น ตามมาตรา 68 หรือเป็นกรณีที่มีคำพิพากษาของศาลตัดสินเรียบร้อยแล้วตามมาตรา 110 อนุมาตรา 1 และท้ายที่สุด ยังมีกรณีตามแนวคำพิพากษาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ที่ถือได้ว่าเป็นข้อยกเว้น กล่าวคือไม่เข้าเงื่อนไขของการฟ้องร้องเช่นกัน เป็นต้นว่าหากเป็นกรณีที่ความจำเป็นในการที่โจทก์จะต้องได้รับการคุ้มครองสิทธิหมดไป โดยเหตุที่การดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามคำขอตามคำฟ้องของโจทก์สามารถดำเนินการให้บรรลุได้ด้วยวิธีการที่ง่ายกว่าการฟ้องคดี³¹

3.5 รูปแบบของคำฟ้องและค่าธรรมเนียม

(1) รูปแบบของคำฟ้อง

ระบบการฟ้องร้องในศาลภาษีอากรของประเทศเยอรมนีเป็นเช่นเดียวกับระบบการฟ้องร้องในศาลปกครองของประเทศเยอรมนี³² กล่าวคือมีการแยกประเภทของคำฟ้องออกเป็นแบบคำฟ้องต่าง ๆ มีการกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา 40 อนุมาตรา 1 ซึ่งแบบคำฟ้องที่สำคัญมี 4 แบบคือ

- (1.1) คำฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครอง
- (1.2) คำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของตน
- (1.3) คำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งมีใช้การออกคำสั่งทางปกครอง
- (1.4) คำฟ้องขอให้ศาลสั่งรับรองการมีอยู่หรือไม่มีอยู่ของความสัมพันธ์ทางกฎหมาย หรือขอให้ศาลสั่งเพื่อยืนยันยืนยันความเป็นโมฆะของคำสั่งทางปกครองฉบับใดฉบับหนึ่ง

คดีแต่ละประเภทเหล่านี้จะมีเงื่อนไขในการฟ้องร้องแตกต่างกัน เป็นต้นว่าคำฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองและคำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของตน การฟ้องร้องทั้งสองประเภทนี้ผู้ฟ้องจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงาน

³¹ BFH v. 28. 6. 1990, BFH/ NV 1991, 325.

³² บุญศรี มีวงศ์โงษ, อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 5, น. 41.

จัดเก็บภาษีอากร แต่ไม่เป็นผล จึงจะฟ้องได้ และต้องฟ้องภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย กล่าวคือภายในหนึ่งเดือนนับแต่มีคำสั่งอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่

ส่วนคำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งมีใช้การออกคำสั่งทางปกครองและคำฟ้องขอให้ศาลสั่งรับรองการมีอยู่หรือไม่มีอยู่ของความสัมพันธ์ทางกฎหมายหรือขอให้ศาลสั่งเพื่อเป็นการยืนยันความเป็นโมฆะของคำสั่งทางปกครองฉบับใดฉบับหนึ่งนั้นไม่ต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานก่อน และไม่ถูกจำกัดด้วยเงื่อนไขของระยะเวลา

นอกเหนือจากคำฟ้องทั้งสี่แบบข้างต้นแล้ว ในกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการวิธีพิจารณาของศาลภาษีอากรของประเทศเยอรมนียังมีการบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวไว้ด้วย จึงขอเสนอต่อเนื่องไปดังนี้

(1.5) วิธีการชั่วคราว

วิธีการชั่วคราวก่อนคำพิพากษาในกระบวนการวิธีพิจารณาของศาลภาษีอากรได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 361 อนุมาตราสอง และประมวลวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร มาตรา 69 ซึ่งเป็นกรณีชะลอการบังคับและประมวลวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร มาตรา 114 ซึ่งเป็นกรณีคำสั่งชั่วคราวของศาล สำหรับกรณีหลังนี้เป็นอำนาจของศาลชั้นต้นโดยเฉพาะ และหากมีการชะลอการบังคับแล้วก็ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมีการชั่วคราวอีก ตามแนวความคิดของนักวิชาการส่วนใหญ่ การใช่วิธีการชั่วคราวจะต้องสอดคล้องกับคำฟ้อง กล่าวคือหากเป็นคำฟ้องขอให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครอง วิธีการชั่วคราวก็คือการชะลอการบังคับตามคำสั่งทางปกครองนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนและหากเป็นคำฟ้องขอให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการ วิธีการชั่วคราวก็คือการออกคำสั่งชั่วคราว³³

การชะลอการบังคับตามคำสั่งทางปกครองโดยศาลปกครองนั้นมีเงื่อนไขเช่นเดียวกับกรณีของเจ้าพนักงานภาษีอากร กล่าวคือศาลจะชะลอการบังคับได้ ก็ต่อเมื่อ เป็นไปตามเงื่อนไขที่มาตรา 361 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 2 กำหนดไว้ กล่าวคือมีเหตุอันควรสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองที่กำลังมีการอุทธรณ์อยู่หรือการบังคับตามคำสั่งนั้น ๆ จะส่งผลกระทบอย่างร้ายแรงอันเป็นการไม่เป็นธรรมต่อผู้ยื่นคำร้อง

โดยหลักแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเริ่มต้นกระบวนการนี้ ด้วยการยื่นคำร้องต่อหน่วยจัดเก็บภาษีอากรต่อเมื่อถูกปฏิเสธทั้งหมดหรือบางส่วน ผู้นั้นจึงจะนำเรื่องมาขึ้นต่อศาลภาษีอากรตามประมวลวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร มาตรา 69 อนุมาตรา 4 เว้นแต่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรมิได้พิจารณาวินิจฉัย

³³ BFH v. 1. 4. 1982, BSIBl. II, 515.

คำร้องดังกล่าวภายในระยะเวลาอันสมควรหรือกำลังจะมีการบังคับตามใบประเมินภาษีอากร ในกรณีดังกล่าว หน่วยจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 361 อนุมาตรา 2 และกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 69 อนุมาตรา 2

หากคำร้องที่ยื่นต่อหน่วยจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวไม่เป็นผล ผู้ร้องมีทางเลือกสองทาง ทางเลือกแรกคืออุทธรณ์คำสั่งยกคำร้องในฐานะที่คำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง หรือ ทางเลือกที่สอง แทนที่จะอุทธรณ์คำสั่งยกคำร้อง ผู้ร้องสามารถยื่นเป็นคำร้องฉุกเฉินต่อศาลภาษีอากรได้ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 69 อนุมาตรา 3 แม้จะยังมิได้ยื่นคำฟ้องต่อศาลก็ตาม หากมีการดำเนินการบังคับตามใบประเมินภาษีอากรแล้ว ศาลอาจสั่งให้ยกเลิกการบังคับทั้งหมดหรือบางส่วน โดยศาลอาจกำหนดให้มีการวางหลักประกันด้วยก็ได้ ในกรณีที่เป็นเรื่องด่วนกฎหมายให้อำนาจผู้พิพากษาหัวหน้าคณะสามารถพิจารณาออกคำสั่งไปได้โดยลำพัง แต่หากศาลมีคำสั่งยกคำร้องดังกล่าว ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 128 อนุมาตรา 3 กำหนดว่า ผู้ร้องจะยื่นฎีกาต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้ก็ต่อเมื่อในคำสั่งศาลนั้นเองอนุญาตให้ยื่นฎีกาได้เท่านั้น แต่หากในคำสั่งศาลดังกล่าวมิได้อนุญาตไว้ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 115 อนุมาตราแรก มิได้เปิดช่องให้มีการฎีกาได้ ดังนั้นหากมีการยื่นฎีกาคำสั่งดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ จึงเป็นเรื่องที่ศาลไม่อาจรับไว้พิจารณาได้

ในส่วนของการออกคำสั่งชั่วคราวนั้น ดังที่ได้กล่าวไปในเบื้องต้นแล้วว่า ในกรณีที่มีการฟ้องขอให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือมีการยื่นคำร้องขอให้ศาลออกคำสั่งชั่วคราวได้แม้จะยังมิได้มีการยื่นคำฟ้องต่อศาลก็ตาม หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 114 อนุมาตราแรก กล่าวคือมีความเป็นไปได้ว่า หากปล่อยให้มีการเปลี่ยนแปลงสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบันจะทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้ร้องเป็นสิ่งที่เป็นไปได้ไม่ได้หรือต้องประสบกับอุปสรรคอย่างมีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวจึงอาจขอให้ศาลกำหนดให้คู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งวางหลักประกันอย่างใดอย่างหนึ่งก็ได้ และเมื่อศาลได้มีการไต่สวน โดยพิจารณาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 114 อนุมาตรา 4 แล้ว ศาลอาจมีคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นคำสั่งที่ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 128 อนุมาตรา 3 กำหนดว่าสามารถมีการฎีกาได้ หากในคำสั่งนั้นได้กำหนดอนุญาตไว้ ซึ่งเป็นเช่นเดียวกับกรณีของการชะลอการบังคับดังที่ได้พิจารณาไปแล้ว

(2) ค่าธรรมเนียม

ค่าธรรมเนียมศาลภาษีอากรมีการคิดตามมูลค่าที่มีการโต้แย้งกัน โดยเริ่มจากมูลค่าไม่ถึง 300 ยูโร ศาลคิดค่าธรรมเนียม 25 ยูโร และสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทุก 300 ยูโร ศาลคิดค่าธรรมเนียมเพิ่มอีก 10 ยูโร สำหรับมูลค่า ตั้งแต่ 5000 ยูโร ขึ้นไป ศาลคิดเพิ่ม 8 ยูโร ทุก ๆ 500 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 10,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 15 ยูโร ทุก ๆ 1,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 25,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 23 ยูโร ทุก ๆ 3,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่

50,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 29 ยูโร ทุก ๆ 5,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 200,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 100 ยูโร ทุก ๆ 15,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 150 ยูโร ทุก ๆ 30,000 ยูโร และ มูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 150 ยูโร ทุก ๆ 50,000 ยูโร³⁴

แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายว่าด้วยค่าธรรมเนียมศาลของประเทศเยอรมนี มาตรา 52 อนุมาตรา 4 กำหนด มิให้ศาลภาษีอากรรับคดีที่มีมูลค่าที่ได้แย้งกันต่ำกว่า 1,000 ยูโร ไว้พิจารณาและมาตรา 52 อนุมาตรา 2 กำหนดว่ากรณีที่ไม่อาจกำหนดมูลค่าได้ ให้ถือว่าคดีมีมูลค่า 5,000 ยูโร

3.6 หลักการพื้นฐานสำหรับกระบวนการวิธีพิจารณา และขั้นตอนในการพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร มาตรา 5 อนุมาตรา 3 กำหนด ให้การพิจารณาคดี ดำเนินการโดยองค์คณะ แต่ในขณะเดียวกันก็เปิดช่องให้องค์คณะสามารถมอบหมายให้ผู้พิพากษาหนึ่งคน ดำเนินการพิจารณาตัดสินคดีไปได้โดยลำพังตามมาตรา 6 อนุมาตรา 1 หากเป็นกรณีที่ไม่ซับซ้อนและไม่เกี่ยวกับหลักการพื้นฐานสำคัญ นอกจากนี้แล้ว ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ หรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบ จำนวนอาจตัดสินข้อพิพาทแทนองค์คณะได้ หากผู้มีส่วนร่วมในคดีให้ความยินยอม นอกจากนี้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร มาตรา 155 ยังบัญญัติเปิดช่องให้มีการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ได้โดยอนุโลม สำหรับกรณีที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากรมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ ไว้

(1) หลักการไต่สวน

ระบบไต่สวนเป็นระบบสำหรับการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการยุติธรรมคู่กับระบบ กล่าวหาหรือระบบตกลง³⁵ ซึ่งระบบกล่าวหาหรือระบบตกลงนี้เป็นระบบการแสวงหาข้อเท็จจริงของ กระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่มีสาระสำคัญในการสร้างความกระจ่างเกี่ยวกับปัญหาที่ว่า ใครจะเป็น ผู้รับผิดชอบในการนำสืบข้อเท็จจริงที่เป็นพื้นฐานสำหรับคำวินิจฉัยตัดสินของศาลนั่นเอง เท่ากับเป็นการ มอบหมายให้เป็นหน้าที่ของคู่ความในการริเริ่มและกำหนดความเป็นไปของกระบวนการวิธีพิจารณา

สำหรับระบบไต่สวนนั้นศาลจะเป็นผู้รับผิดชอบการแสวงหาความจริงในคดี ศาลจึงมีอำนาจตาม กฎหมายในการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยไม่ต้องถูกผูกมัดจากการนำสืบและบัญชีพยานของคู่ความตาม กฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาอาญาของประเทศเยอรมนี มาตรา 86 อนุมาตรา 1

³⁴ โปรดดูตารางที่ 6.5 ท้ายบทนี้.

³⁵ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, “ศาลรัฐธรรมนูญและวิธีพิจารณาคดีรัฐธรรมนูญ : ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างระบบของไทยกับของเยอรมัน,” รายงานการวิจัย เสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, (2547), น. 47.

ในระบบกฎหมายวิธีพิจารณาของประเทศไทยนั้นจะใช้ระบบกล่าวหาหรือระบบตกลงในการแสวงหาข้อเท็จจริงในคดีที่ไม่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่ง นั่นคือ ระบบดังกล่าวจะใช้ในการแสวงหาความกระจ่างเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางกฎหมายระหว่างเอกชนด้วยกันและข้อพิพาทระหว่างปัจเจกบุคคล ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคในระหว่างเอกชนด้วยกัน และหลักความเป็นตัวของตัวเองของปัจเจกบุคคล (Privatautonomie) รวมทั้งเสรีภาพในการทำสัญญา (Vertragsfreiheit) จึงเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ตามกฎหมายสารบัญญัติในกรณีนี้สอดคล้องกับกลไกตามกฎหมายวิธีสบัญญัติ

ส่วนระบบไต่สวนนั้นจะใช้เป็นหลักในกระบวนการวิธีพิจารณา เมื่อความถูกต้องของการพิจารณาตัดสินคดีนั้น มีประเด็นที่เกี่ยวกับประโยชน์สาธารณะเข้ามาเกี่ยวข้อง³⁶ เพราะเมื่อมีประโยชน์สาธารณะเข้ามาเกี่ยวข้อง จึงไม่อาจปล่อยให้คู่กรณีทำหน้าที่นำสืบพยานหลักฐานที่จำเป็นต่อการพิจารณาวินิจฉัยคดีไปโดยลำพัง หากแต่เป็นภารกิจของศาลในฐานะที่เป็นองค์กรที่รับผิดชอบในการพิจารณาพิพากษาคดีที่จะต้องทำหน้าที่ค้นหาความจริง ทั้งนี้เพราะการพิจารณาคดีบนพื้นฐานของหลักการไต่สวนนี้เท่านั้นที่จะเป็นหลักประกันสำหรับความถูกต้องและเป็นธรรมในการตัดสินคดีได้ จึงอาจกล่าวได้ว่าระบบไต่สวนนี้เป็นขั้นตอนกระบวนการวิธีพิจารณาที่สอดคล้องกับกระบวนการตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกระบวนการวิธีพิจารณาคดีปกครองมีวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสิทธิของปัจเจกบุคคล³⁷ และในขณะเดียวกันกระบวนการวิธีพิจารณาคดีปกครองยังมีวัตถุประสงค์ในการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการดำเนินการของฝ่ายปกครอง นอกจากนี้ยังเป็นการสอดคล้องกับการคุ้มครองสิทธิของปัจเจกชนตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 19 อนุมาตรา 4 ซึ่งรับรองสิทธิสำหรับปัจเจกบุคคลในการใช้สิทธิทางศาล แต่อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขสำคัญสำหรับการใช้สิทธิทางศาลได้อย่างแท้จริง ก็คือ “หลักความเสมอภาคทางอาวรุ” (Waffengleichheit) ในกระบวนการวิธีพิจารณา ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของหลักความเสมอภาคในแง่ของโอกาส (Chancengleichheit) หลักการเหล่านี้เป็นหลักการที่จำเป็นสำหรับกระบวนการวิธีพิจารณาที่มีหน่วยราชการเป็นคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเพื่อผดุงไว้ซึ่งความยุติธรรมของกระบวนการวิธีพิจารณาอย่างแท้จริง เนื่องจากฝ่ายรัฐเป็นฝ่ายที่ได้เปรียบฝ่ายประชาชนทั้งในแง่ของข้อมูลและในแง่ของความรู้ความเข้าใจที่มีต่อประเด็นต่าง ๆ ในคดี

ระบบไต่สวนทำให้ศาลต้องมีการเพิ่มขึ้นจากระบบกล่าวหา เนื่องจากศาลเป็นผู้รับผิดชอบในการแสวงหาความจริงตามที่กระบวนการวิธีพิจารณาที่กำหนดไว้³⁸ และในเมื่อศาลมีความรับผิดชอบในการแสวงหาความจริงดังกล่าว กฎหมายจึงกำหนดให้ศาลมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง เพื่อให้

³⁶ Kopp, VwGO, § 86 Rdnr. 1.

³⁷ บุญศรี มีวงศ์โหมย, “การยกสิทธิเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญเพื่อใช้สิทธิทางศาล,” รายงานการวิจัยเสนอต่อสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ (2547), น. 120

³⁸ BVerwGE 70, 222 (225ff.).

ได้มาซึ่งความจริงอันถ่องแท้โดยมีการดึงเอาผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่ายเข้ามามีส่วนร่วมในคดีด้วย และตามความเป็นจริงแล้ว หากคู่ความไม่ให้ความร่วมมือยอมเป็นการยากที่จะได้มาซึ่งความเป็นจริงที่เป็นที่น่าพอใจจากกระบวนการพิจารณาได้³⁹ และถึงแม้ว่าศาลไม่ถูกผูกมัดโดยบัญชีพยานและการสืบพยานหลักฐานของคู่ความ แต่ศาลก็ไม่มีอำนาจที่จะปฏิเสธพยานหลักฐานได้ตามอำเภอใจ⁴⁰ โดยมีแนวคำวินิจฉัยของศาลปกครองแห่งสหพันธ์เป็นหลักว่าศาลจะปฏิเสธบัญชีพยานหลักฐานที่ยื่นเข้ามาอย่างถูกต้องได้ต่อเมื่อศาลมีความเชื่อมั่นในความจริงที่ได้รับการพิสูจน์อย่างถ่องแท้แล้วเท่านั้น⁴¹ หรือพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานที่ไม่อาจรับฟังได้อย่างแน่แท้⁴²

แต่ในทางกลับกันศาลปกครองแห่งสหพันธ์วางหลักไว้ด้วยว่าศาลไม่อาจปฏิเสธพยานหลักฐานขึ้นใดเพียงเพราะเหตุผลที่ศาลเชื่อว่าการนำสืบพยานหลักฐานดังกล่าวไม่อาจเปลี่ยนแปลงความเชื่อมั่นของศาลในประเด็นนั้น ๆ ได้อีกต่อไป⁴³ ศาลจะสามารถดำเนินบทบาทของตนเองได้ก็ต่อเมื่อคู่ความไม่สามารถนำเสนอพยานหลักฐานที่สามารถทำความจริงให้กระจ่างได้ เมื่อสถานการณ์เป็นเช่นนั้นจึงเป็นหน้าที่ของศาลในการดำเนินการไต่สวนในส่วน of ศาลเองได้ และหากมีจุดเชื่อมโยงใด ๆ ก็เป็นหน้าที่ของศาลที่จะต้องขยายไปสู่เนื้อหาและขอบเขตของข้อเท็จจริงที่มีความเชื่อมโยงกันดังกล่าวด้วย แม้ว่าในระหว่างคู่ความจะมีได้มีการหยิบยกหรือกล่าวอ้างขึ้นมาในกระบวนการพิจารณาก็ตาม

สำหรับกรณีที่มีข้อมูลที่เป็นประเด็นเกี่ยวข้องกับความรู้ทางวิทยาศาสตร์จะต้องมีการพิจารณาในศาล และนำสืบให้เป็นที่น่าเชื่อถือ หากมีกรณีเป็นที่สงสัยจะต้องมอบหมายให้ผู้เชี่ยวชาญทำความเห็น เพื่อทำความจริงให้กระจ่างต่อไป แต่อย่างไรก็ตามหากปราศจากเบาะแสที่เป็นรูปธรรม ก็ไม่อาจกล่าวได้ว่าเป็นหน้าที่โดยทั่วไปของศาลที่จะต้องแสวงหาความจริงในประเด็นที่มีผู้ใดกล่าวอ้างขึ้นมา ศาลปกครองแห่งสหพันธ์จึงพอใจกับบทบาทของศาลในการทำความจริงให้กระจ่างในประเด็นที่จำเป็นต่อการวินิจฉัยตัดสินคดี หากศาลทำได้เช่นนั้นก็ถือว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ของศาลที่เพียงพอแล้ว⁴⁴

³⁹ Kopp, VwGO, § 86, Rdnr. 14.

⁴⁰ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความพิพาทของประเทศไทย มาตรา 86 อนุมาตรา 2 และเหตุผลในการปฏิเสธพยานหลักฐานที่ศาลสามารถใช้ได้ เป็นต้นว่า เป็นพยานหลักฐานที่เสนอเข้ามาเพื่อเป็นการถ่วงการพิจารณาคดีหรือกรณีที่มีทุนทรัพย์แต่ยังร้องขอให้ผู้เชี่ยวชาญทำความเห็น ซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูง ศาลอาจปฏิเสธคำร้องดังกล่าวโดยให้เหตุผลว่า ไม่คุ้มค่าทางเศรษฐกิจก็ได้ (B VerfGE 50, 32)

⁴¹ BVerwG v. 24. 3. 1987, NVwZ 1987, S. 812ff.

⁴² BVerwGE 71, 38 (41).

⁴³ Kopp, VwGO, § 86, Rdnr. 6.

⁴⁴ BVerwGE 4, 20 (22).

นอกจากนี้แล้ว หลักการของกระบวนการวิธีพิจารณาที่ถือว่าเป็นหน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมทุกฝ่ายที่จะต้องให้ความร่วมมือในกระบวนการวิธีพิจารณาได้มีผลเปลี่ยนแปลงภาระในการนำสืบแต่อย่างใด⁴⁵ อีกทั้งยังมีความเป็นไปได้จากหลักการซึ่งนำนักพยานของศาล ที่สามารถดำเนินการได้อย่างอิสระนั้น อาจนำไปสู่ผลที่ว่าคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอาจสูญเสียสิทธิในการนำสืบต่อไปได้ หากศาลเห็นว่า ฝ่ายนั้นมีเจตนาที่จะถ่วงการพิจารณาคดี⁴⁶

จากข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้นำเสนอมาแล้วข้างต้น ทำให้สามารถสรุปได้ว่าระบบไต่สวนในศาลปกครองมิได้เป็นไปตามหน้าที่ในการนำสืบตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากโดยหลักแล้ว ศาลปกครองจะมีบทบาทที่ค่อนข้างเป็นอิสระ โดยไม่ถูกผูกมัดโดยบัญชีพยานและการนำสืบของคู่กรณี และหากคู่กรณีไม่อาจนำสืบได้ตามที่ฝ่ายตนกล่าวอ้างก็ยังไม่ก่อให้เกิดผลร้ายแก่ฝ่ายตนโดยอัตโนมัติ

อย่างไรก็ตาม อาจกล่าวได้ว่าเป็นข้อยกเว้นที่สำคัญของระบบไต่สวน เนื่องจากศาลเองได้ข้อสรุปจากประสบการณ์ที่ยาวนานของศาล โดยข้อสรุปมีว่าแทบจะทุกคดีจะมีปัญหาหนึ่งหรือหลาย ๆ ปัญหาที่ไม่อาจทำให้เกิดความกระจ่างขึ้นมาได้ เป็นต้นว่าศาลกล่าวอ้าง ไม่ได้รับการพิสูจน์หรือไม่อาจแสวงหาความจริงในประเด็นใดประเด็นหนึ่งได้ แต่แม้จะยังมีข้อสงสัยอย่างไรก็ตาม ก็เป็นหน้าที่ของศาลอยู่นั่นเองที่จะต้องตัดสินคดีนั้น ๆ ด้วยเหตุนี้ ศาลจึงต้องหาเกณฑ์ให้ได้ว่าผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับคดีฝ่ายใด เป็นฝ่ายที่จะต้องรับผลร้ายจากความไม่กระจ่างนั้น ๆ สถานการณ์ดังกล่าวจึงคล้ายคลึงกับผลของหลักความตกลงในคดีแพ่ง

จากความแตกต่างที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ส่วนนี้จึงเป็นลักษณะพิเศษที่อาจเรียกได้ว่าเป็นลักษณะเฉพาะของภาระนำสืบในคดีปกครองนั่นเอง โดยจากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของศาลปกครองแห่งสหพันธรัฐพบว่าศาลพิจารณาตามหลักการที่เรียกกันว่า หลักการว่าด้วยผลประโยชน์แห่งบทบัญญัติ กล่าวคือ การที่ไม่สามารถทำความกระจ่างในประเด็นใดได้ย่อมเป็นผลร้ายต่อฝ่ายที่ควรเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์หากสามารถทำความกระจ่างในประเด็นนั้น ๆ ได้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น⁴⁷ ซึ่งหมายความว่า ผู้ใดไม่ว่าจะเป็นฝ่ายโจทก์หรือฝ่ายจำเลยที่เป็นฝ่ายกล่าวอ้างข้อเท็จจริงใดที่ศาลไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีอยู่จริง ทั้ง ๆ ที่ได้ดำเนินการตามกระบวนการวิธีพิจารณาจนครบถ้วนแล้ว ย่อมต้องเป็นฝ่ายที่ได้รับผลร้ายจากความไม่กระจ่างของข้อเท็จจริงนั้น⁴⁸

⁴⁵ BVerwGE 77, 150 (156).

⁴⁶ BVerwG v. 26. 8. 83. BayVBl. 1984, S. 87f.

⁴⁷ BVerwGE 37, 192 (199) ; 52, 255 (259f.).

⁴⁸ BVerwGE 3, 110 (115) ; 61, 176 (189).

สำหรับหน้าที่ของศาลในการทำความจริงให้กระจ่างนั้นมีการบัญญัติไว้ในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองของประเทศเยอรมนี มาตรา 86 अनुมาตรา 3 ซึ่งกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้พิพากษาหัวหน้าคณะที่จะต้องดำเนินการให้มีการแก้ไขข้อผิดพลาดต่าง ๆ ตามรูปแบบ ให้มีการแก้ไขคำร้องที่ไม่ชัดเจน ให้มีการยื่นคำร้องต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับกรณีที่มีการพิจารณา ให้มีการเพิ่มเติมข้อเท็จจริงที่ขาดตกบกพร่องไป รวมทั้งให้มีการยื่นคำชี้แจงทั้งหลายที่จำเป็นในการยืนยันความมีอยู่จริงของข้อเท็จจริงต่าง ๆ ตลอดจนมีผลต่อการชี้แจงน้ำหนักพยานหลักฐานต่าง ๆ นอกจากนี้มาตรา 104 अनुมาตรา 1 ยังกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในการทำความเข้าใจกับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในคดีทั้งในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายซึ่งเป็นประเด็นที่มีความสำคัญสำหรับคดีปกครอง เนื่องจากในคดีปกครองไม่ได้กำหนดให้คู่ความต้องมีทนาย นอกจากนี้แล้วยังเป็นหน้าที่ของศาลที่จะต้องรับฟังคู่ความซึ่งเป็นสิทธิตามรัฐธรรมนูญของคู่ความดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ในที่สุดแล้ว การคุ้มครองสิทธิทางศาลอย่างมีประสิทธิภาพนั้น นอกจากจะเรียกร้องให้มีการพิจารณาคดีอย่างถี่ถ้วนแล้ว ยังเรียกร้องให้มีการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาอย่างรวดเร็วอีกด้วย โดยตามหลักของความเข้มข้นของกระบวนการวิธีพิจารณา (Konzentrationsgrundsatz) นั้น ข้อพิพาทควรยุติได้ในการนั่งพิจารณาเพียงครั้งเดียว ซึ่งการจะบรรลุผลดังกล่าวได้นั้น ศาลจะต้องมีการเตรียมการเป็นอย่างดีในการกำหนดระยะเวลาของการยื่นบัญชีพยานหลักฐานและการออกหมายเรียกพยานต่าง ๆ หากคู่ความฝ่ายใดไม่ยื่นตามที่ศาลกำหนด ศาลอาจปฏิเสธได้และการปฏิเสธดังกล่าวจะมีผลต่อการที่จะขออุทธรณ์ในภายหลังด้วย

ในฐานะที่ศาลภาษีอากรเป็นศาลชั้นอุทธรณ์ที่มีพื้นฐานเดียวกันกับศาลปกครอง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 76 จึงกำหนดให้ศาลภาษีอากรใช้หลักการได้ส่วน⁴⁹ เช่นเดียวกับศาลปกครองของประเทศเยอรมนี กล่าวคือศาลมีหน้าที่ในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดี⁵⁰ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 96 กำหนดให้ศาลตัดสินคดีโดยอิสระและด้วยความเชื่อมั่น ตามผลโดยรวมที่ได้รับจากการดำเนินกระบวนการพิจารณา กรณีที่ไม่อาจหาพยานหลักฐานได้ ให้พิจารณาเช่นเดียวกับคดีปกครองตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน้าที่ในการนำสืบ และการพิจารณาตัดสินคดีของศาลภาษีอากรนั้น ศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ ดังนั้นศาลจึงไม่ถูกผูกมัด โดยระเบียบภายในของฝ่ายปกครองแต่อย่างใด

⁴⁹ บุญศรี มีวงศ์โมข, อ้างแล้ว, *เชิงอรรถที่ 35*, น. 49- 50

⁵⁰ หน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมในการให้ความร่วมมือเพื่อค้นหาความจริงตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนียังคงมีอยู่ต่อไปในกระบวนการวิธีพิจารณาของศาลภาษี. See Wolfgang Jakob, *supra* note 18, S. 292.

ในการค้นหาความจริงของศาล อาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

(2) การตัดพยานหลักฐานที่เป็นของฝ่ายผู้เสียภาษีอากร

บทบัญญัติเกี่ยวกับการตัดพยานหลักฐานที่เป็นของฝ่ายผู้เสียภาษีอากรตามมาตรา 76 อนุมาตรา 3 และมาตรา 79b นั้นนับได้ว่าเป็นบทบัญญัติที่ค่อนข้างใหม่ และเป็นบทบัญญัติที่ศาลเริ่มนำมาใช้มากขึ้น กล่าวคือกรณีที่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนด หากผู้เสียภาษีอากรไม่ยอมส่งตามกำหนดดังกล่าว แต่เพียงจะมาส่งในชั้นศาล ศาลอาจไม่รับไว้พิจารณาได้โดยถือว่าผู้เสียภาษีอากรเป็นฝ่ายถ่วงกระบวนการยุติธรรมให้ล่าช้า นอกจากนี้ ในส่วนของศาลเองก็อาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนดได้เช่นกัน

(3) การนั่งพิจารณาหรือการพิจารณาโดยวาจา

โดยหลักแล้วประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 90 อนุมาตรา 1 กำหนดให้การพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรเป็นไปบนพื้นฐานของผลที่ได้รับจากการนั่งพิจารณาหรือการพิจารณาโดยวาจา แต่มาตรา 90 อนุมาตรา 2 กำหนดเป็นข้อยกเว้นไว้ว่าเว้นแต่ผู้มีส่วนร่วมจะให้ความยินยอม ศาลอาจตัดสินคดีโดยไม่ต้องมีการนั่งพิจารณาก็ได้และปรากฏว่าในทางปฏิบัติมีคดีเป็นจำนวนมากที่มีการตัดสินโดยที่ไม่ได้มีการนั่งพิจารณา

นอกจากนี้ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 79 อนุมาตรา 1 ยังกำหนดต่อไปว่า หัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนควรกำหนดมาตรการที่จำเป็นก่อนการนั่งพิจารณา เป็นต้นว่าการออกหมายเรียกพยานหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้การเพื่อให้การพิจารณาข้อพิพาทสามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นได้ในการนั่งพิจารณาเพียงครั้งเดียว

(4) การพิจารณาคดีโดยเปิดเผย

สำหรับกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรนั้นประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 52 กำหนดให้พิจารณาโดยเปิดเผย แต่ทั้งนี้หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางภาษีอากร ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่มีหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะยื่นคำร้องต่อศาลขอให้มีการพิจารณาโดยลับก็ได้

(5) หลักการเกี่ยวกับพยานหลักฐาน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร มาตรา 81 อนุมาตรา 1 และมาตรา 83 กำหนดให้มีการสืบพยานในการนั่งพิจารณาของศาลและต้องมีการแจ้งกำหนดนัดสืบพยานให้ผู้มีส่วนร่วมในคดีทุกฝ่ายทราบและร่วมรับฟังการสืบพยานได้และบทบัญญัติที่นับได้ว่ามีความสำคัญต่อการแสวงหาข้อเท็จจริงก็คือบทบัญญัติตามมาตรา 86 ที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่จะต้องเก็บพยานหลักฐานทั้งหลาย และพร้อมที่จะให้ผู้มีส่วนร่วมขอคู่ได้เสมอตามมาตรา 78 หากมิใช่เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางภาษีอากร

(6) การดำเนินกระบวนการพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร มาตรา 92 อนุมาตรา 1 กำหนดให้เป็นอำนาจของผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาหนึ่งคนที่นั่งพิจารณานั้นเป็นผู้เปิดการนั่งพิจารณา และดำเนินการสืบพยานและเป็นผู้ทำหน้าที่สรุปประเด็นหรือสาระสำคัญ ตามมาตรา 92 อนุมาตรา 2 และมีการเปิดโอกาสให้ฝ่ายโจทก์และฝ่ายจำเลยได้แสดงข้อมูลหรือคำขอของฝ่ายตน จากนั้นผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาหนึ่งคนที่นั่งพิจารณานั้นจะหารือกับผู้ที่มีส่วนร่วมในคดี เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นสาระสำคัญของคดี การหารือนี้นับได้ว่ามีความสำคัญเป็นพิเศษเพราะเป็นจังหวะที่ผู้ที่มีส่วนร่วมในคดีจะได้ทราบถึงประเด็นของคดี ที่ศาลเห็นว่าเป็นประเด็นสำคัญที่จะเป็นพื้นฐานที่นำไปสู่การตัดสินคดีนั้นต่อไปและเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีส่วนร่วมในคดีสามารถตอบสนองหรือดำเนินการปรับปรุงแก้ไขคำชี้แจงของตนได้ นอกจากนี้แล้ว ประเด็นเหล่านี้จะเป็นพื้นฐานสำหรับการพิจารณาคำขอต่อไป โดยศาลจะตัดสินคดีบนพื้นฐานของประเด็นเหล่านี้และเมื่อศาลตัดสินคดีแล้ว คำพิพากษาของศาลชั้นต้นย่อมเป็นพื้นฐานสำหรับการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ต่อไป แต่หากไม่มีการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ภายในระยะเวลาที่กำหนด คำพิพากษานั้นย่อมมีผลผูกพันผู้มีส่วนร่วมในคดีตามเนื้อหาที่ได้มีการพิพากษาไปนั้น และมาตรา 110 อนุมาตรา 1 ประโยคที่สอง กำหนดให้คำพิพากษามีผลผูกพันหน่วยจัดเก็บภาษีอากรองค์กรในสังกัดของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรทั้งหมดด้วย

3.7 การยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์

ในปี ค.ศ. 2001 ได้มีการแก้ไขปรับปรุงครั้งสำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขในการยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ โดยมีการยกเลิกเกณฑ์ในการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ที่เป็นการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำของภาษีอากรที่มีการโต้แย้งกัน ซึ่งเป็นประเด็นที่มีการวิพากษ์วิจารณ์กันมาก ว่าเป็นกฎเกณฑ์ที่เป็นการแบ่งแยกชนชั้นอย่างชัดเจน นอกจากนี้ยังมีการปรับปรุงแก้ไขกฎเกณฑ์เดิมที่มีการแบ่งกรณีการยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ เป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือกรณีที่ไม่ต้องขออนุญาตอุทธรณ์ กับกรณีที่ต้องขออนุญาตอุทธรณ์ โดยแก้ไขให้เป็นเงื่อนไขเดียวกัน ให้ต้องมีการขออนุญาตทุกกรณี

(1) การขออนุญาตอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา 115 อนุมาตรา 1 กำหนดให้เป็นอำนาจของศาลภาษีอากรชั้นต้น ในการพิจารณาว่าจะอนุญาตให้มีการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้หรือไม่ เท่ากับเป็นการให้อำนาจแก่ผู้ที่มีความรู้เกี่ยวกับคดีนั้น ๆ เป็นผู้ตัดสินใจว่าจะให้มีการนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์หรือไม่ หากศาลอนุญาต ย่อมเป็นการผูกพันศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ให้ต้องพิจารณาคดีนั้นต่อไปตามมาตรา 115 อนุมาตรา 3 แต่หากศาลชั้นต้นไม่อนุญาต อาจมีการอุทธรณ์คำสั่งนั้นโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ ตามมาตรา 116 อนุมาตรา 1 ได้ และหากศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์มีความเห็นแย้งกับศาลชั้นต้น กล่าวคือเห็นว่าควรยอมให้มีการนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้ มาตรา 116 อนุมาตรา 7 บัญญัติว่าผู้ร้องไม่ต้องทำเป็นคำฟ้องขึ้นมาใหม่ ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์จะพิจารณาเรื่องต่อเนื่องไปให้เลย ซึ่งวิธีการเช่นนี้นับได้ว่าเป็นแนวความคิดที่เพิกนํามาใช้ใหม่เช่นเดียวกัน

(2) เหตุผลในการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์

เป็นที่น่าสังเกตว่า การอ้างว่าศาลตัดสินผิดมิใช่เหตุผลในการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา 115 อนุมาตรา 2 กำหนดเหตุผลในการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ ไว้ 3 ประการ กล่าวคือ

- 1) ต้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับข้อกฎหมายที่กระทบถึงหลักการพื้นฐานของกฎหมายอากรอย่างมีนัยสำคัญ
- 2) เป็นการพัฒนากฎหมาย หรือทำให้เกิดความเป็นเอกภาพของคำพิพากษา ซึ่งต้องการคำพิพากษาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์
- 3) กระบวนวิธีพิจารณามีได้มีบทบัญญัติที่ครอบคลุมถึงกรณีดังกล่าว

(3) คำพิพากษาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์

เมื่อมีการอนุญาตให้มีการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้หรือศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ยอมให้มีการนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้ ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ย่อมมีอำนาจในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของเรื่องนั้น ๆ ได้อย่างเต็มที่ โดยไม่ถูกจำกัดโดยเหตุผลตามคำร้องแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ต้องถือตามข้อเท็จจริงที่เป็นยุติของศาลภาษีอากรชั้นต้นตามมาตรา 118 อนุมาตรา 2

3.8 การร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญ

เมื่อมีการพิจารณาแก้ไขรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีในปี ค.ศ. 1969 ได้มีการบรรจุบทบัญญัติว่าด้วยการร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญเข้าไปในรัฐธรรมนูญ มาตรา 93 อนุมาตรา 1 ข้อ 4a และ 4b โดยการรับรองสิทธิร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญแก่ประชาชนนั้น ก่อให้เกิดอำนาจแก่ผู้ถือสิทธิซึ่งไม่ใช่องค์กรรัฐในการที่จะเรียกร้องสิทธิตามรัฐธรรมนูญของตนได้โดยตรง ทั้งยังเป็นการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของภาครัฐที่นอกจากจะต้องเคารพต่อสิทธิขั้นพื้นฐานต่าง ๆ แล้ว ยังจะต้องยึดถือบทบัญญัติทั้งหลายในรัฐธรรมนูญเป็นบรรทัดฐานด้วย

ถ้าไม่มีการให้สิทธินี้ บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญบางบทบัญญัติอาจไม่มีผลใช้บังคับก็ได้ เพราะเมื่อมีการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแล้ว ปรากฏว่าไม่มีองค์กรรัฐใดสนใจที่จะดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด แต่เมื่อมีการให้สิทธินี้ รัฐธรรมนูญก็จะไม่ตกอยู่ในสภาพดังกล่าวอีกต่อไปและการให้ประชาชนมีสิทธิดังกล่าวมีผลทำให้การดำเนินงานของศาลรัฐธรรมนูญไม่ขึ้นอยู่กับความเอาใจจริงขององค์กรของรัฐแต่ฝ่ายเดียวอีกต่อไป

ในการพิจารณาเกี่ยวกับกระบวนการของการใช้สิทธิร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญนี้ สามารถแบ่งเป็นหัวข้อต่าง ๆ ได้ดังนี้

(1) ผู้ที่จะสามารถร้องทุกข์ได้

รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 93 อนุมาตรา 1 ข้อ 4a และกฎหมายจัดตั้งศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์มาตรา 91 อนุมาตรา 1 ใช้คำว่า “ใครก็ตาม” ซึ่งหมายถึงว่า “ทุกคน” ซึ่งในการใช้และการตีความยังมีการพิจารณาละเอียดลงไปอีกว่า “ทุกคน” ในที่นี้หมายถึงบุคคลธรรมดาทุกคนในฐานะที่เป็นผู้ถือสิทธิ ขั้นพื้นฐานมาแต่ดั้งเดิม รวมทั้งนิติบุคคลตามกฎหมายภายในของประเทศเยอรมนี เท่าที่อนุโลมใช้ได้ (มาตรา 19 อนุมาตรา 3) ทั้งนี้ บุคคลเหล่านี้จะต้องเป็นผู้ที่อยู่ภายใต้อำนาจรัฐของประเทศเยอรมนี

(2) เรื่องที่สามารถร้องทุกข์ได้

การร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญนี้ เป็นมาตรการที่ใช้ต่อกับมาตรการทุกอย่างของอำนาจรัฐซึ่งไม่ได้หมายถึงอำนาจบริหารแต่เพียงอย่างเดียว แต่รวมถึงอำนาจนิติบัญญัติและอำนาจตุลาการด้วย แต่สำหรับการร้องทุกข์การกระทำของฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการนั้น จะต้องดำเนินตามกระบวนการยุติธรรมจนถึงที่สุดแล้ว

(3) เงื่อนไขของการร้องทุกข์

ผู้ร้องทุกข์จะต้องแสดงให้เห็นว่าตนเป็นผู้ถูกละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานหรือสิทธิตามมาตรา 20 อนุมาตรา 4 “หากมีใครก็ตามที่ดำเนินการเพื่อล้มล้างแบบแผนการปกครองนี้ ให้ถือเป็นสิทธิของชาวเยอรมันทุกคนที่จะต่อต้าน หากไม่มีทางเลือกอื่น ๆ เหลือแล้ว” หรือสิทธิตามมาตรา 33, 38, 101, 103 และ 104 ทั้งนี้ผู้ร้องทุกข์จะต้องชี้แจงรายละเอียดของการละเมิดอย่างเพียงพอ โดยใช้ให้เห็นถึงกรณีของความเป็นไปได้ ที่มีการละเมิดสิทธิดังกล่าว ในกรณีนี้จะฟ้องแทนผู้อื่นไม่ได้ สำหรับเงื่อนไขของการร้องทุกข์ว่า กฎหมายขัดต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่นั้น ผู้ร้องจะต้องแสดงให้เห็นได้ว่าตนเองเป็นผู้ได้รับผลกระทบโดยตรงในปัจจุบัน

(4) ต้องดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมจนถึงที่สุดแล้ว

หากการโต้แย้งมาตรการของรัฐสามารถดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมที่มีอยู่แล้วได้ เช่น ขึ้นศาลปกครอง หรือศาลยุติธรรม หรือศาลอื่น ๆ⁵¹ ผู้ร้องก็ต้องดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมดังกล่าวให้ถึงที่สุดเสียก่อน การร้องเรียนจึงมีลักษณะเป็นกระบวนการเสริมกรณีที่ไม่อาจหาความยุติธรรมจากแหล่งอื่น ๆ ได้แล้วเท่านั้น แต่การที่ต้องผ่านกระบวนการยุติธรรมจนถึงที่สุดนี้ ไม่ใช้กับการร้องทุกข์ว่า กฎหมายขัดต่อรัฐธรรมนูญ เพราะศาลต่าง ๆ ที่มีอยู่ย่อมไม่อยู่ในฐานะที่จะพิจารณาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งได้

นอกจากนี้ กฎหมายจัดตั้งศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ยังบัญญัติข้อยกเว้นไว้ด้วยว่า หากเป็น “กรณีที่คำพิพากษาของศาลรัฐธรรมนูญจะมีความหมายเป็นการทั่วไปหรือหากมีการขอให้มีการดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมจนถึงที่สุดเสียก่อนจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างใหญ่หลวงที่ไม่อาจแก้ไขให้กลับคืนได้แก่ผู้ร้อง” [มาตรา 90 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 2 แห่งกฎหมายจัดตั้งศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ (BVerfGG)] ก็สามารถร้องทุกข์ต่อศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ได้ สำหรับคำว่า “มีความหมายเป็นการทั่วไป” นี้ ศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ได้ตีความไว้ว่า เป็นเรื่องที่กระทบถึงบุคคลเป็นจำนวนมาก หรือจะมีคดีทำนองเดียวกันเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก⁵²

⁵¹ กมลชัย รัตนสกาววงศ์, “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับระบบกฎหมายมหาชนและระบบศาลของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน” ใน *รวมบทความในโอกาสครบรอบ 60 ปี ดร. ปรีดี เภษมทรัพย์, สมยศ เชื้อไทย (บรรณาธิการ)*, (กรุงเทพฯ: พี.เค. พรินต์ติ้ง, 2531), น. 178-194.

⁵² BVerfGE 19, 268 (273); 37, 104 (113).

(5) ระเบียบเกี่ยวกับการร้องทุกข์

การยื่นคำร้องก็เช่นเดียวกับการดำเนินคดีต่อศาลอื่น ๆ กล่าวก็จะต้องเป็นไปตามระเบียบของศาลรัฐธรรมนูญด้วย ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1) ต้องยื่นเป็นลายลักษณ์อักษรต่อศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ (มาตรา 23 अनुมาตรา 1 ประโยคที่ 2 BVerfGG) และคำร้องต้องระบุว่าใครเป็นผู้ร้องและเนื้อหาของคำร้องมีอย่างไร

2) มีการให้เหตุผลประกอบคำร้อง (มาตรา 23 अनुมาตรา 1 ประโยคที่ 2 BVerfGG) รวมทั้งอ้างถึงสิทธิที่ถูกละเมิด และการกระทำที่เป็นการละเมิดนั้น (มาตรา 90 BVerfGG)

3) มีการยื่นคำร้องภายในอายุความ 1 ปี สำหรับกรณีร้องว่ากฎหมายขัดต่อรัฐธรรมนูญหรือร้องเรียนการกระทำของรัฐอื่น ๆ ซึ่งไม่มีกฎหมายกำหนดให้ขึ้นศาลได้ (มาตรา 90 अनुมาตรา 2 BVerfGG) หรือยื่นภายในอายุความ 1 เดือน สำหรับกรณีอื่น ๆ (มาตรา 93 अनुมาตรา 1 BVerfGG) และอายุความเริ่มนับเมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับหรือมีการแจ้งให้ทราบถึงคำสั่งคำตัดสินแล้ว

การร้องทุกข์ว่า คำพิพากษาอันถึงที่สุดของศาลนั้นละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของตนเช่นนี้นักวิชาการกฎหมายของประเทศเยอรมนีเห็นพ้องกันว่ามิใช่เป็นกรณีของการจัดกระบวนการพิเศษที่แยกต่างหากออกจากกระบวนการยุติธรรมที่มีอยู่ หากแต่เป็นการโอนอำนาจการตัดสินใจครั้งสุดท้ายยังศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์และถือว่าประสิทธิภาพของศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์นี้จะผูกพันต่อการใช้อำนาจรัฐธรรมนูญต่อไป

4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศเยอรมนี

4.1 คำพิพากษาเกี่ยวกับการให้ข้อมูลของเจ้าหน้าที่ที่มีผลผูกพัน

คำพิพากษาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2002 (BS tBl. II 714) ตัดสินว่าการให้ความเห็นชอบของเจ้าหน้าที่ที่มีผลผูกพัน แม้ว่าจะเป็นการขัดต่อกฎหมายสารบัญญัติ เว้นแต่การขัดต่อกฎหมายดังกล่าวเป็นที่แจ้งชัดจนกระทั่งผู้เสียภาษีอากรรู้ถึงความไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นหรือสามารถรู้ได้

4.2 คำพิพากษาเกี่ยวกับการอุทธรณ์

คำพิพากษาของศาลฎีกาอากรแห่งสหพันธ์ ลงวันที่ 23 เมษายน 1986 (BSaBl. II 880) ตัดสินว่าการอุทธรณ์ต้องไปยื่นต่อสำนักงานฎีกาอากรเดิมที่ออกคำสั่ง แม้ว่าสำนักงานฎีกาอากรเดิมที่ออกคำสั่งจะไม่อยู่ในเขตอำนาจก็ตาม

4.3 คำพิพากษาเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย

มีปัญหว่าการฟ้องคดีฎีกาอากรจะสามารถยื่นฟ้องก่อนที่เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งได้หรือไม่ ในเมื่อผู้ยื่นแบบทราบจากผลของการเจรจาแล้วว่า คำสั่งของเจ้าหน้าที่จะเป็นเช่นใด ในกรณีนี้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาอากรแห่งสหพันธ์ ลงวันที่ 8 เมษายน 1983 (BSaBl. II 551) ตัดสินว่าการฟ้องร้องโดยที่ยังไม่มีคำสั่งของเจ้าหน้าที่นั้น ไม่อาจทำได้ ต้องรอจนกว่าเจ้าหน้าที่จะออกคำสั่ง แล้วจึงนำคดีมาฟ้องอีกครั้งหนึ่ง

4.4 คำพิพากษาเกี่ยวกับวิธีการส่งคำสั่ง

คำพิพากษาของศาลฎีกาอากรแห่งสหพันธ์ ลงวันที่ 14 สิงหาคม 1975 (BSaBl. II 1976, 764) ตัดสินว่าการส่งโดยการหย่อนลงตู้รับจดหมายของผู้รับ นับได้ว่าได้ส่งแล้ว

4.5 คำพิพากษาเกี่ยวกับคำสั่งที่มีขอบ

คำพิพากษาของศาลฎีกาอากรแห่งสหพันธ์ ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2002 (BFH/NV, 1405) ตัดสินว่าการประเมินที่ผิดพลาดของเจ้าหน้าที่ไม่ทำให้คำสั่งเสียไป เว้นแต่เป็นการประเมินโดยปราศจากหลักเกณฑ์และเป็นการกระทำโดยรู้สำนึก และเป็นการกระทำตามอำเภอใจเพื่อให้ผู้เสียหายอากรได้รับความเสียหาย กล่าวคือเป็นการประเมินที่คิดไปจากข้อเท็จจริงอย่างชัดแจ้ง จึงจะทำให้คำสั่งเสียไป

5. ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรของประเทศไทย

จากข้อมูลที่ได้นำเสนอมาข้างต้นแล้วนี้ พอจะสรุปความแตกต่างระหว่างการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรตามกระบวนการยุติธรรมของประเทศไทยกับของเยอรมนีทั้งในส่วนของการสร้างและในส่วนของการพิจารณาได้ดังนี้

5.1 ความแตกต่างในส่วนของการสร้างของศาลฎีกาอากรของไทยกับของเยอรมนี

ในขณะที่ศาลฎีกาอากรของไทยโดยโครงสร้างแล้วอยู่ในสังกัดศาลยุติธรรมเช่นเดียวกับศาลแพ่ง ศาลอาญา ศาลแรงงาน ฯลฯ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เนื่องจากผู้พิพากษาอาจถูกย้ายข้ามไปข้ามมาระหว่างศาลต่าง ๆ ดังกล่าวได้

สำหรับศาลภาษีอากรของประเทศเยอรมนีนั้น โดยที่กระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง คดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรจึงเป็นคดีปกครองโดยสภาพ แต่เนื่องจากประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรมีความซับซ้อนกว่าคดีปกครองโดยทั่วไป ทำให้ผู้ร่างรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีบัญญัติให้มีการแยกศาลภาษีอากรออกมาเป็นศาลที่มีความเป็นเอกเทศจากศาลอื่น ๆ และโดยที่ศาลภาษีอากรมีความเป็นเอกเทศจากศาลอื่น ๆ ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจึงสังกัดศาลภาษีอากรไปตลอดระยะเวลาการทำงานทำให้สามารถสะสมความเชี่ยวชาญไปได้ตลอดอายุการทำงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเนื้อหาเกี่ยวกับภาษีอากรมีรายละเอียดมากมายและมีเนื้อหาที่ค่อนข้างซับซ้อน จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องอาศัยเวลาในการสร้างความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านให้เกิดขึ้น

นอกจากนี้แล้ว ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนียังมีการรับรองสิทธิเกี่ยวกับการที่จะต้องได้รับการพิจารณาคดีจากผู้พิพากษาตามกฎหมาย ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น นอกจากนี้แล้ว ระบบการศึกษากฎหมายที่ให้ความสำคัญกับสาขากฎหมายหลัก ๆ อย่างสมดุล รวมทั้งมีการฝึกภาคปฏิบัติในหน่วยราชการต่าง ๆ ก็มีส่วนในการกำหนดคุณภาพของผู้พิพากษาอีกด้วย

5.2 ในส่วนของกระบวนการวิธีพิจารณา

โดยที่กระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง คดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรจึงเป็นคดีปกครองโดยสภาพ กระบวนการวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับการกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของศาลปกครอง กล่าวคือมีการใช้หลักไต่สวนในการพิจารณา กล่าวคือศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดี โดยศาลไม่ถูกผูกมัดตามพยานหลักฐานของคู่กรณี นอกจากนี้แล้ว ศาลยังไม่ถูกผูกมัดโดยระเบียบภายในของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเท่านั้นสำหรับการค้นหาความจริงของศาล อาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นลูกมือก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

ก่อนการนั่งพิจารณา กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน กำหนดมาตรการที่จำเป็น เป็นต้นว่าการออกหมายเรียกพยานหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้การ เพื่อให้การพิจารณาข้อพิพาทสามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นได้ในการนั่งพิจารณาเพียงครั้งเดียว

ในการนั่งพิจารณาผู้พิพากษาจะทำหน้าที่สรุปประเด็นหรือสาระสำคัญและมีการเปิดโอกาสให้ฝ่ายโจทก์และฝ่ายจำเลยได้แสดงข้อมูลหรือคำขอของฝ่ายตน จากนั้นผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาหนึ่งที่นั่งพิจารณานั้นจะหารือกับผู้ที่มีส่วนร่วมในคดี เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นสาระสำคัญของคดี การหารือนี้นับได้ว่ามีความสำคัญเป็นพิเศษเพราะเป็นจังหวะที่ผู้ที่มีส่วนร่วมในคดีจะได้ทราบถึงประเด็นของคดีที่ศาลเห็นว่าเป็นประเด็นสำคัญที่จะเป็นพื้นฐานที่นำไปสู่การตัดสินคดีนั้น

ต่อไปและเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีส่วนร่วมในคดีสามารถตอบสนองหรือดำเนินการปรับปรุงแก้ไขคำชี้แจงของตนได้ นอกจากนี้แล้ว ประเด็นเหล่านี้จะเป็นพื้นฐานสำหรับการพิจารณาคำขอต่อไป โดยศาลจะตัดสินคดีไปตามประเด็นสำคัญเหล่านี้

นอกจากนี้ในกระบวนการพิจารณาของประเทศเยอรมนียังมีการแยกประเภทของคำฟ้องออกเป็น 4 ประเภทใหญ่ ๆ โดยแต่ละประเภทของคดีจะมีเงื่อนไขในการฟ้องร้องแตกต่างกัน เป็นต้นว่าคำฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองและคำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของตน การฟ้องร้องทั้งสองประเภทนี้ผู้ฟ้องจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร แต่ไม่เป็นผล จึงจะฟ้องได้และต้องฟ้องภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย

ส่วนคำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งมีใช้การออกคำสั่งทางปกครองและคำฟ้องขอให้ศาลสั่งรับรองการมีอยู่หรือไม่มีอยู่ของความสัมพันธ์ทางกฎหมายหรือขอให้ศาลสั่งเพื่อเป็นการยืนยันความเป็นโมฆะของคำสั่งทางปกครองฉบับใดฉบับหนึ่งนั้น ไม่ต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานก่อนและไม่ถูกจำกัดด้วยเงื่อนไขของระยะเวลา

การแยกประเภทของคำฟ้อง ทำให้ศาลสามารถทราบตั้งแต่ต้นได้ว่าคดีที่จะต้องมีการพิจารณาคำขอไปนั้น เป็นคดีประเภทใด ทำให้สามารถพิจารณาเงื่อนไขและดำเนินกระบวนการพิจารณาให้สอดคล้องกับประเภทของคดีนั้น ๆ

ในส่วนของการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรชั้นต้น เป็นที่น่าสนใจว่า ระบบของประเทศเยอรมนีกำหนดให้ศาลภาษีอากรชั้นต้น เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาว่า จะอนุญาตให้มีการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้หรือไม่ เท่ากับเป็นการให้อำนาจแก่ผู้ที่มีความรู้ดีเกี่ยวกับคดีนั้น ๆ เป็นผู้ตัดสินว่าควรจะให้มีการนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์หรือไม่ หากศาลอนุญาตย่อมเป็นการผูกพันศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ให้ต้องพิจารณาคดีนั้นต่อไปแต่หากศาลชั้นต้น ไม่อนุญาต อาจมีการอุทธรณ์คำสั่งนั้นโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้และหากศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์มีความเห็นแย้งกับศาลชั้นต้น กล่าวคือเห็นว่าควรยอมให้มีการนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ได้ ผู้ร้องไม่ต้องทำเป็นคำฟ้องขึ้นมาใหม่ ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์จะพิจารณาคดีต่อเนื่องไปให้เลย

ในท้ายที่สุด ประเด็นที่น่าสนใจของระบบศาลของประเทศเยอรมนี ซึ่งถือได้ว่าเป็นกลไกสุดท้ายในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนก็คือการร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญดังที่ได้นำเสนอไปแล้ว ซึ่งเป็นกลไกที่หลายประเทศนำไปเป็นแบบอย่าง ซึ่งรวมถึง ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีด้วย

แนวทางต่าง ๆ ของประเทศเยอรมนีตามที่ได้นำเสนอโดยสรุปข้างต้นนี้อาจใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงเกี่ยวกับสถานะและโครงสร้างของศาลภาษีอากรตลอดจนกระบวนการพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของไทยต่อไป

ตารางที่ 6.1 ค่าธรรมเนียมศาลตามกฎหมายว่าด้วยค่าธรรมเนียมศาลของประเทศเยอรมนี⁵³

มูลค่าไม่เกิน (ยูโร)	ค่าธรรมเนียม (ยูโร)	มูลค่าไม่เกิน (ยูโร)	ค่าธรรมเนียม (ยูโร)
300	25	40,000	398
600	35	45,000	427
900	45	50,000	456
1,200	55	65,000	556
1,500	65	80,000	656
2,000	73	95,000	756
2,500	81	110,000	856
3,000	89	125,000	956
3,500	97	140,000	1,056
4,000	105	155,000	1,156
4,500	113	170,000	1,256
5,000	121	185,000	1,356
6,000	136	200,000	1,456
7,000	151	230,000	1,606
8,000	166	260,000	1,756
9,000	181	290,000	1,906
10,000	196	320,000	2,056
13,000	219	350,000	2,206
16,000	242	380,000	2,356
19,000	265	410,000	2,506
22,000	288	440,000	2,656
25,000	311	470,000	2,806
30,000	340	500,000	2,956
35,000	369		

⁵³ ตารางค่าธรรมเนียมนี้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งล่าสุดเมื่อวันที่ 21 ธันวาคม ค.ศ. 2007 อนึ่ง 1 ยูโรมีมูลค่าประมาณ 50 บาท

บทที่ 7

บทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น

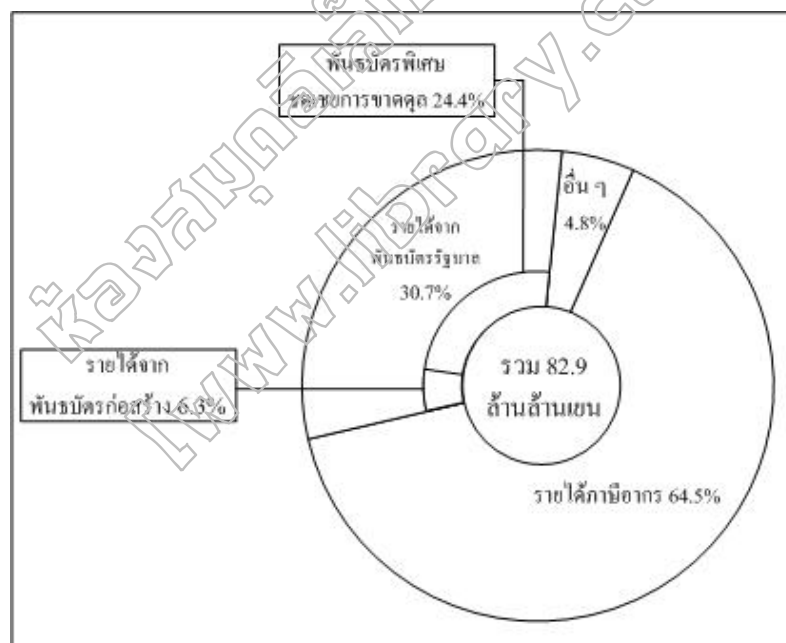
1. ความทั่วไป

ในบทนี้ จะได้กล่าวถึงภาพรวมของระบบภาษีอากร และกฎหมายสำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นก่อน แล้วจึงจะศึกษาในหัวข้ออื่นต่อไปคือ การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น และลักษณะเด่นของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น

1.1 ระบบภาษีอากรและรายได้ภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น¹

ระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นในปัจจุบันแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ ภาษีอากรส่วนกลาง และภาษีอากรส่วนท้องถิ่น ภาษีอากรส่วนกลางจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง ประเภทภาษีที่สำคัญได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษินิติบุคคล ภาษีการบริโภค ภาษีน้ำมัน ภาษีสรรพสามิต ภาพรวมเกี่ยวกับประเภทและสัดส่วนรายรับของประเทศญี่ปุ่น ปรากฏตามภาพที่ 7.1 ก ดังนี้

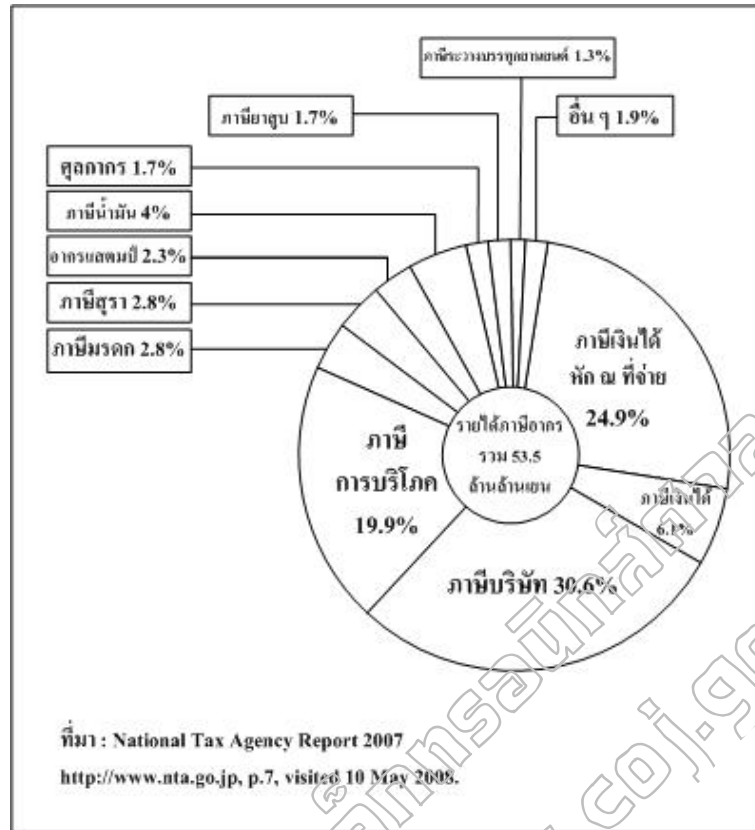
ภาพที่ 7.1 ก ภาพแสดงประเภทและสัดส่วนรายรับของประเทศญี่ปุ่น พ.ศ. 2550



¹ "Local Tax System in Japan," retrieved July 1, 2008, from <http://www.soumu.go.jp/english/pdf/itsij.pdf>

สำหรับภาพรวมของประเภทและสัดส่วนรายได้ภาษีอากรส่วนกลางประเภทสำคัญของประเทศ ญี่ปุ่นอาจเห็นได้จากภาพที่ 7.2 ก ดังนี้

ภาพที่ 7.2 ก ภาพแสดงประเภทและสัดส่วนรายได้ภาษีอากร พ.ศ. 2550



จากภาพข้างต้น เห็นได้ว่า ภาษีอากรเป็นแหล่งรายรับที่สำคัญที่สุด เพราะร้อยละ 64.5 ของรายรับประมาณ 50 ล้านล้านเยน หรือ 15 ล้านล้านบาท (ใช้อัตรา 100 เยน = 30 บาท) ได้มาจากการเก็บภาษีอากร นอกจากนี้ ในบรรดาภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ที่จัดเก็บได้ จำนวนภาษีเงินได้มีสัดส่วนสูงสุด คือคิดเป็นร้อยละ 61.6 ของรายได้ภาษีอากรทั้งหมด

นอกจากภาษีอากรส่วนกลางแล้ว ยังมีภาษีอากรส่วนท้องถิ่นซึ่งมีความสำคัญอย่างมากเช่นเดียวกัน เพราะรัฐธรรมนูญญี่ปุ่นรับรองอำนาจปกครองตนเองของท้องถิ่นในระดับสูง โดยบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ และมาตรา 223 แห่งกฎหมายองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบัญญัติให้รัฐบาลท้องถิ่นมีอำนาจกำหนดและบังคับจัดเก็บภาษีท้องถิ่น กฎหมายภาษีท้องถิ่นบัญญัติชนิดภาษีที่ท้องถิ่นอาจจัดเก็บได้ ฐานภาษี และอัตรามาตรฐาน อัตราสูงสุด และอัตราตายตัวของภาษีเหล่านั้น ฐานภาษีที่กำหนดไว้แล้วนี้ ทำให้ภาษีท้องถิ่นของแต่ละท้องถิ่นมีลักษณะใกล้เคียงกัน ท้องถิ่นอาจไม่ต้องใช้อัตรามาตรฐานถ้ามีเหตุผล

จำเป็นและสมควร ในกรณีจำเป็น ท้องถิ่นอาจเลือกใช้อัตราที่ไม่เกินอัตราสูงสุด ส่วนอัตราตายตัวเป็นอัตราที่แต่ละท้องถิ่นต้องปฏิบัติตาม

ภาษีอากรส่วนท้องถิ่นจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น ประกอบด้วยภาษีระดับจังหวัด (Prefecture Tax) และภาษีระดับเทศบาล (Municipal Tax)

ในส่วนของภาษีระดับจังหวัด ซึ่งจัดเก็บโดยนครโตเกียวและจังหวัดอื่นอีก 46 แห่ง รวม 47 แห่ง นั้น มีฐานกว้างกว่าภาษีระดับเทศบาล และประกอบด้วยส่วนสำคัญ คือ

- 1) ภาษีปกติ ไม่ได้จัดเก็บเพื่อใช้จ่ายในการใดโดยเฉพาะ ได้แก่ ภาษีอยู่อาศัย ภาษีองค์กรธุรกิจ ภาษีรถยนต์ ภาษีการได้รับอสังหาริมทรัพย์ ภาษีกอล์ฟ ภาษีการบริโภคท้องถิ่น
- 2) ภาษีเฉพาะด้าน จัดเก็บเพื่อใช้จ่ายในการใดโดยเฉพาะ เช่น ใช้สร้างถนน ได้แก่ ภาษีการได้รับรถยนต์ ภาษีน้ำมัน
- 3) ภาษีตามที่เห็นควร เก็บได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยและการสื่อสาร

ในส่วนของภาษีระดับเทศบาล ซึ่งจัดเก็บโดย 195 หมู่บ้าน 827 อำเภอ และ 782 เมือง รวม 1804 แห่ง ส่วนสำคัญประกอบด้วย

- 1) ภาษีปกติ เช่น ภาษีอยู่อาศัยในเทศบาล ภาษีทรัพย์สินคงที่
- 2) ภาษีเฉพาะด้าน เช่น ภาษีสำนักงานธุรกิจ ภาษีผังเมือง ภาษีสปา
- 3) ภาษีตามที่เทศบาลเห็นสมควร และได้รับอนุมัติให้จัดเก็บจากรัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยและการสื่อสาร

รายได้ภาษีอากรส่วนกลาง และภาษีอากรส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นนั้น ปรากฏว่าในปี พ.ศ. 2548 มีรายได้ภาษีอากรส่วนกลางและส่วนท้องถิ่นรวม 87,949,000 ล้านบาท ประกอบด้วยภาษีอากรส่วนกลางร้อยละ 60 และภาษีอากรส่วนท้องถิ่นร้อยละ 40 ภาษีอากรส่วนท้องถิ่นประกอบด้วยภาษีระดับจังหวัด ร้อยละ 43.7 และภาษีระดับเทศบาล ร้อยละ 56.3

ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่หันมาให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากขึ้นเรื่อย ๆ เช่นเดียวกับประเทศที่พัฒนาแล้วอื่น ๆ จุดประสงค์หลักอยู่ที่การเพิ่มความสนใจในการเสียภาษีอากร การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น นอกจากจะมีการส่งเสริมให้ทำการศึกษาปัญหาต่าง ๆ อย่าง

กว้างขวางและลึกซึ้ง เพื่อนำไปสู่การปฏิรูปหรือแก้ไขกฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังได้เน้นถึงมาตรการอื่นในเชิงปกครองด้วย ไม่ว่าจะเป็นการวางแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น หรือการช่วยเหลืออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรในการแก้ไขปัญหาทางภาษีอากรด้านต่าง ๆ อย่างจริงจัง เป็นต้น นอกจากนี้ หน่วยจัดเก็บภาษีอากรยังได้มีการประเมินสำรวจตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อแก้ไขปัญหาให้ทันทั่วถึง ตัวอย่างหนึ่งในการสำรวจตนเองเห็นได้จากการสำรวจความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่นเมื่อปี พ.ศ. 2548 ซึ่งพบว่ารายการต่าง ๆ ที่ได้ทำการสำรวจนั้น ผู้เสียภาษีอากรมีระดับความพึงพอใจอยู่ในเกณฑ์สูง ดังปรากฏในตารางที่ 7.1 ดังนี้

ตารางที่ 7.1 ผลการสำรวจความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น (ปี พ.ศ. 2548)

รายการ	ระดับความพึงพอใจ %
1. ท่าทีของเจ้าพนักงานรัฐในการให้บริการ	78.9
2. ระดับความสะดวกในการติดต่อสำนักงานภาษี	56.3
3. กิจกรรมประชาสัมพันธ์	70.7
4. กิจกรรมรวบรวมความคิดเห็นมหาชน	78.3
5. การปรึกษาเจ้าพนักงานที่สำนักงาน	ไปพบด้วยตนเอง 91.6, ทางโทรศัพท์ 67.4

1.2 ระบบตัวแทนจัดการภาษีอากร (Zairishi)²

ตัวแทนจัดการภาษีอากร คือ ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากร มีความเป็นอิสระและมีจริยธรรม เป็นที่เชื่อถือของผู้เสียภาษีอากรในการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรแทนให้อย่างมีประสิทธิภาพ (อาจจะช่วยให้ประหยัดภาษีได้ในบางกรณี)

ผู้ที่จะเป็นตัวแทนได้ คือ ผู้สอบผ่านเกณฑ์มาตรฐาน³ ผู้มีคุณสมบัติที่ได้รับยกเว้นการสอบทนายความและนักบัญชี ซึ่งได้รับใบอนุญาตจากสหพันธ์ตัวแทนจัดการภาษีอากรแห่งประเทศญี่ปุ่น มีการแก้ไขกฎหมายตั้งแต่ปี พ.ศ. 2547 ให้มีการจัดตั้งนิติบุคคลตัวแทนจัดการภาษีอากรได้ โดยผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลต้องเป็นตัวแทนจัดการภาษีอากร และต้องร่วมรับผิดชอบหนี้สินของนิติบุคคล (ถ้ามี) ด้วย วิชาชีพนี้ผูกขาดให้ทำหน้าที่ได้เฉพาะผู้ที่ได้รับใบอนุญาตเป็นตัวแทนจัดการภาษีอากรแล้วเท่านั้น

² 金子宏, 租税法, 第 13 版, (弘文堂, 2008), 142-145 頁.

³ มีการสอบรวม 5 วิชา ผู้สมัครสอบเลือกสอบวิชาเกี่ยวกับภาษีอากร 3 วิชา (วิชาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บริษัท เป็นวิชาบังคับ ต้องเลือก 1 วิชา และอีก 2 วิชาเกี่ยวข้องกับบัญชีคือ วิชาการบัญชี และรายงานทางการเงิน) ในปี พ.ศ. 2537 มีผู้สมัครสอบ 49,093 ราย, 970 ราย สอบผ่าน 1 วิชา หรือ 2 วิชา, 5 รายสอบผ่านทั้งหมดในคราวเดียว 5 วิชา See Koji Ishimura, "The State of Taxpayers' Rights in Japan," p. 29, retrieved October 10, 2007, from <http://www.pij-web.net/com/index.html>, and footnote no.31, p. 37.

โครงสร้างของระบบตัวแทนจัดการภาษีอากรนั้น อยู่ในความกำกับดูแลของสมาคมตัวแทนจัดการภาษีอากรแต่ละเขต ที่แบ่งตามเขตการจัดเก็บภาษีอากร มีกฎหมายบังคับให้สมาคมตัวแทนจัดการภาษีอากรในแต่ละเขตต้องจัดตั้งสาขา ย่อยตามเขตย่อยของการจัดเก็บภาษีอากรด้วย สมาคมตัวแทนจัดการภาษีอากรอยู่ในการกำกับดูแลของสหพันธ์ตัวแทนจัดการภาษีอากรแห่งประเทศไทยอีกชั้นหนึ่ง ในกรณีตัวแทนจัดการภาษีอากรทำผิดหน้าที่ตามกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจตามกฎหมายที่จะลงโทษ โดยการเตือนประการหนึ่ง หรือการพักใบอนุญาตเป็นเวลา 1 ปี ประการหนึ่ง หรือการสั่งห้ามปฏิบัติหน้าที่อีกประการหนึ่ง ก่อนที่จะมีการลงโทษต้องรับฟังคำชี้แจงจากตัวแทนเสียก่อน ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการ รวมทั้งต้องมีการปรึกษาหารือกับคณะกรรมการตรวจการณั้ภาษีอากรส่วนกลาง ซึ่งมีแผนกดูแลตรวจสอบเรื่องตัวแทนจัดการภาษีอากรโดยเฉพาะ แผนกดังกล่าวนี้ ประกอบด้วยบุคคลที่รัฐมนตรีแต่งตั้งจำนวน 6 คน คำสั่งลงโทษต้องระบุเหตุผล และต้องตีพิมพ์เผยแพร่ในเอกสารเผยแพร่ของทางราชการ

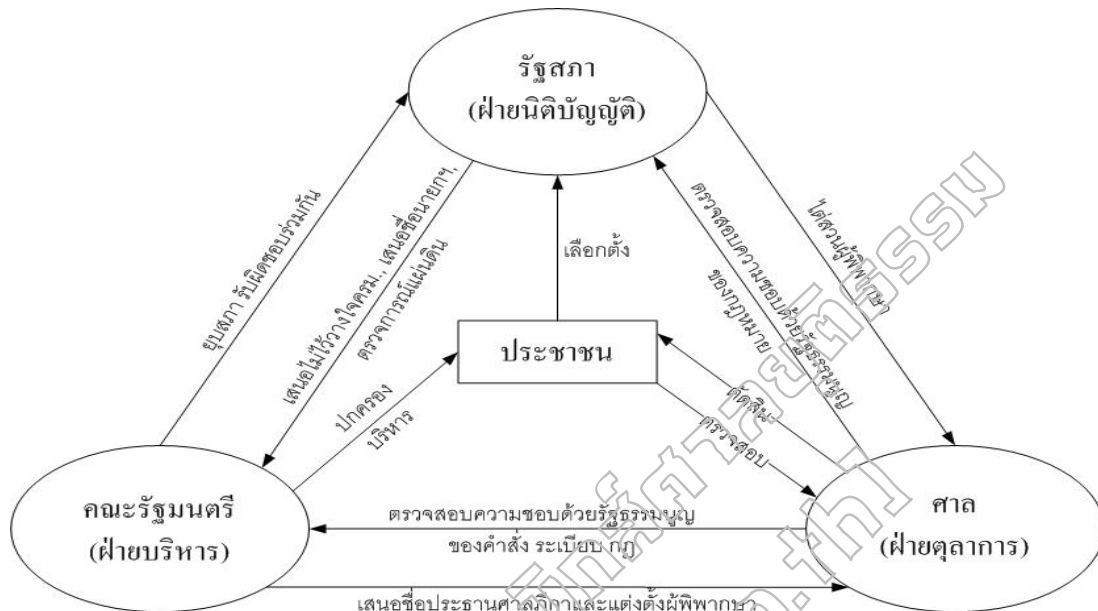
1.3 ระบบศาลยุติธรรมของประเทศไทย

(1) ความสัมพันธ์ของศาล รัฐสภากับคณะรัฐมนตรี

ตามรัฐธรรมนูญประเทศไทย จะจัดความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรที่ใช้อำนาจอธิปไตยในลักษณะคานอำนาจกัน ไม่ว่าจะเป็นฝ่ายนิติบัญญัติ บริหารและศาล ถ้ามีความขัดแย้งกันก็สามารถใช้วิธีการที่กำหนดไว้ในการคานอำนาจกันได้ ประชาชนก็ให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบการทำงานของศาลอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นการเผยแพร่คำพิพากษาต่าง ๆ รวมทั้งการวินิจฉัยเกี่ยวกับความชอบด้วยคำสั่งของฝ่ายปกครอง ภาพรวมของความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจเห็นได้จากภาพที่ 7.3 ก ต่อไปนี้

ภาพที่ 7.3 ก

ภาพแสดงความสัมพันธ์ระหว่างศาล รัฐสภา กับคณะรัฐมนตรีตามโครงสร้างในรัฐธรรมนูญ



(2) ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร

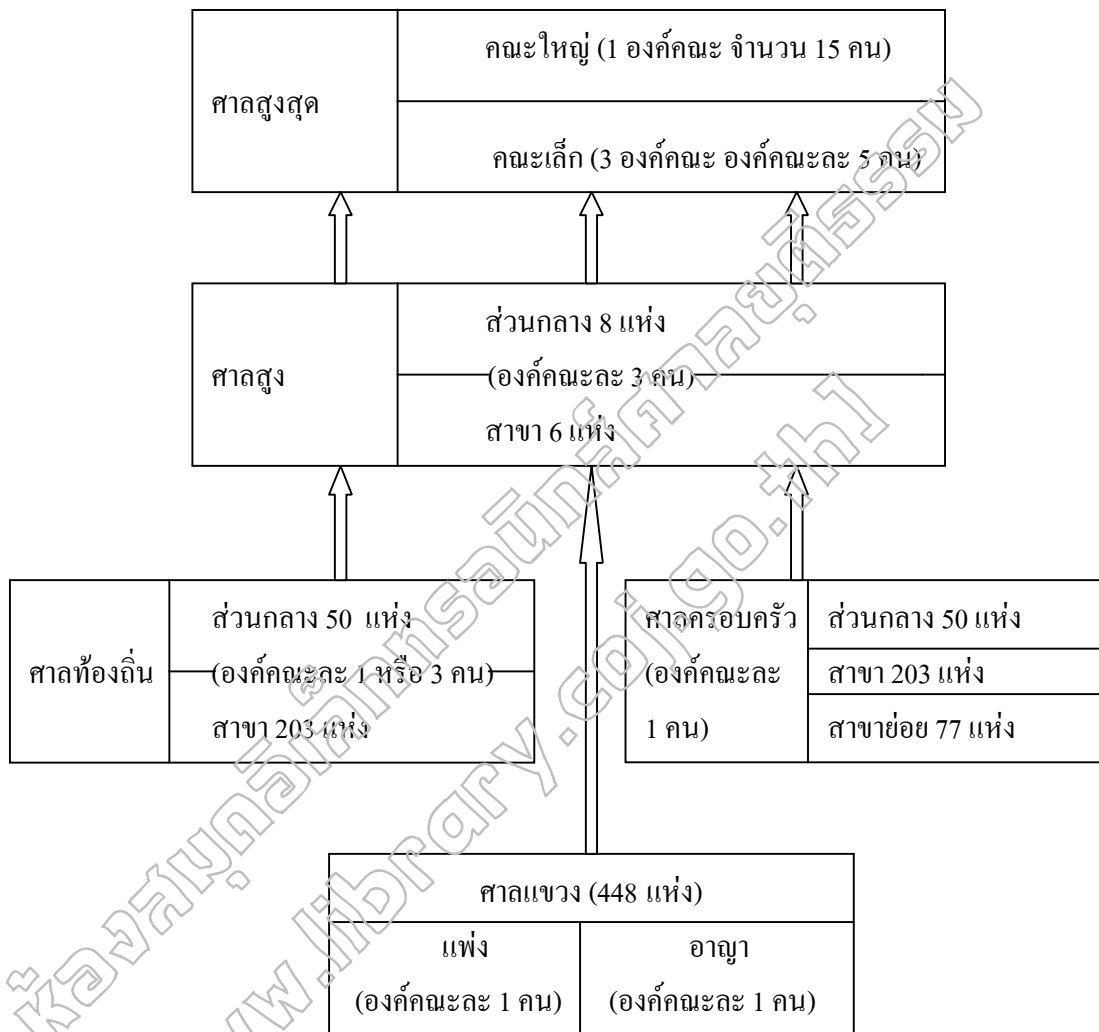
คดีภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่นเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง เพราะคดีปกครองโดยทั่วไปเป็นคดีที่รัฐหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปฏิบัติโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทำให้สิทธิของประชาชนเสียหาย จึงต้องมีการฟ้องศาลเพื่อให้มีการเยียวยาแก้ไขให้ถูกต้อง ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีสูงกว่าที่กฎหมายกำหนด หรือฝ่ายปกครองไม่ออกใบอนุญาตให้ประกอบกิจการ ทั้ง ๆ ที่ควรต้องออกใบอนุญาต ก็อาจฟ้องรัฐหรือฝ่ายปกครองต่อศาล เพื่อให้ยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น ๆ ทำให้สิทธิเสรีภาพของประชาชนได้รับการคุ้มครอง

ในประเทศญี่ปุ่น เดิมมีศาลปกครองพิจารณาคดีปกครอง (รวมคดีภาษีอากร) โดยเฉพาะ ต่อมาได้ยกเลิกไปตามหลักการในรัฐธรรมนูญใหม่ที่ห้ามตั้งศาลพิเศษ คดีปกครองในปัจจุบันจัดเป็นคดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลยุติธรรมอย่างหนึ่ง แต่มีกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองใช้เฉพาะกับคดีปกครองซึ่งรวมคดีภาษีอากรโดยทั่วไป

(3) กระบวนการยุติธรรมในศาล⁴

ลำดับชั้นของศาล แบ่งเป็น 3 ชั้น คือศาลชั้นต้น ศาลสูง และศาลสูงสุด จำนวนศาลยุติธรรม องค์คณะในการพิจารณาคดี (สถิติ ณ เดือนกรกฎาคม 2537) อาจเห็นข้อมูลโดยสรุปได้จากภาพที่ 7.4 ก

ภาพที่ 7.4 ก ภาพแสดงกระบวนการยุติธรรมในศาล



⁴ 裁判所. (最高裁判所事務総局, 1994), 11 頁.

(4) เงื่อนไขในการเข้าสู่ตำแหน่งผู้พิพากษาและองค์คณะในการพิจารณาคดี

ผู้ที่เข้าสู่ตำแหน่งผู้พิพากษามีความรู้ลึกซึ้งแตกฉาน มีวิจรรณญาณสูงส่งทางด้านกฎหมาย ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดคุณสมบัติหรือเงื่อนไขการเข้าสู่ตำแหน่งไว้แตกต่างจากข้าราชการโดยทั่วไป กล่าวคือ ประการแรก จะต้องเป็นผู้สอบผ่านในการทดสอบทางตุลาการ จะต้องผ่านการฝึกอบรมอีก 2 ปี แล้วจึงสอบคัดเลือกอีกครั้งหนึ่ง ผู้ผ่านการสอบคัดเลือกดังกล่าวแล้ว จึงจะเริ่มมีคุณสมบัติเป็นผู้ปฏิบัติงานในวิชาชีพผู้พิพากษา อัยการ และทนายความได้ ผู้ที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นตุลาการได้แก่ผู้ที่มีคุณสมบัติดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ผู้พิพากษาในศาลแขวงอาจไม่จำเป็นต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติดังกล่าวข้างต้นก็ได้ โดยอาจแต่งตั้งผู้มีความรู้และประสบการณ์อันจำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่

ผู้พิพากษาในศาลสูงสุดมีจำนวนรวม 15 คน ในจำนวนนี้น้อยกว่า 10 คนต้องเป็นผู้สำเร็จการศึกษาทางด้านกฎหมาย จำนวนที่เหลือจะแต่งตั้งจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในด้านต่าง ๆ ซึ่งมีวิจรรณญาณอันมั่นคงสูงส่ง มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายเป็นอย่างดี แต่ไม่จำเป็นต้องสำเร็จการศึกษาทางด้านกฎหมาย

องค์คณะผู้พิพากษาในการพิจารณาคดีต่าง ๆ นั้น ขึ้นอยู่กับประเภทศาล ศาลแขวงใช้องค์คณะคนเดียว ศาลท้องถิ่นขึ้นอยู่กับคดี อาจใช้องค์คณะคนเดียวหรือ 3 คน ศาลครอบครัวใช้องค์คณะคนเดียว ศาลสูงปกติใช้องค์คณะ 3 คน ศาลสูงสุดใช้องค์คณะ 15 คน เต็มคณะ (องค์ประชุมอย่างน้อย ต้องมี 9 คน) ในกรณีพิจารณาปัญหาสำคัญหรือคดีกฎหมายขัดรัฐธรรมนูญ และใช้องค์คณะเล็ก 5 คน (องค์ประชุมอย่างน้อยต้องมี 3 คน) พิจารณาปัญหากรณีอื่น ๆ

1.4 กฎหมายสำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น

กฎหมายและทางปฏิบัติที่มีผลคล้ายกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นมีที่มาจากหลายแหล่ง ที่สำคัญ ได้แก่

(1) รัฐธรรมนูญ (Kenpou)

มาตรา 31 ให้หลักประกันเกี่ยวกับชีวิตเสรีภาพและการรับโทษทางอาญา ปัจจุบันเห็นกันว่ามาตรานี้ไม่เพียงแต่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเท่านั้น แต่สามารถใช้กับกระบวนการยุติธรรมทางปกครองทั้งหมด รวมทั้งกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร แต่เนื่องจากมาตรานี้เป็นบทบัญญัติทั่วไป ดังนั้นจึงต้องมีกฎหมายรองรับเพื่อระบุรายละเอียดต่าง ๆ นอกจากนั้นมาตรา 13 ซึ่งบัญญัติให้มีการเคารพสิทธิและเสรีภาพของบุคคลในทางปกครอง ก็นำไปสู่ข้อสรุปว่า การตีความหลักประกันข้างต้นให้ครอบคลุมถึงกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรเป็นสิ่งจำเป็น

(2) กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (Gyousei Tetsuzuki Hou)

กฎหมายนี้ตราขึ้นในปี พ.ศ. 2536 ใช้กับกระบวนการทางปกครองอย่างเป็นการทั่วไป แต่ได้มีการจำกัดให้แทบไม่มีที่ใช้กับกระบวนการทางภาษีอากร (เว้นแต่เป็นกรณีตรวจสอบโดยสมัครใจ การแก้ไขแบบเพิ่มเติม หรือระเบียบทางปกครอง) ทั้งนี้ ตามความเห็นของผู้แทนกระทรวงการคลัง ในคราวที่มีการประชุมปรึกษาเกี่ยวกับการร่างกฎหมายฉบับนี้ ดังนั้นกฎหมายฉบับนี้จึงเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรเฉพาะในทางรูปแบบเท่านั้น และมีการวิพากษ์วิจารณ์เรื่องนี้อย่างมาก⁵

(3) กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง (Kokuzei Tsusoku Hou)

กฎหมายภาษีอากรของญี่ปุ่นไม่เคยรวมไว้ในฉบับเดียวกัน ดังนั้นที่ผ่านมามีจึงไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการทางภาษีอากรที่ครอบคลุมภาษีชนิดต่าง ๆ อย่างเป็นเอกภาพ

ต่อมาเพื่อแก้ไขปัญหานี้ ได้มีการบัญญัติกฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลางขึ้นในปี พ.ศ. 2505 กฎหมายนี้ทำให้ภาษีอากรประเภทต่าง ๆ มีกระบวนการบริหารจัดการเก็บที่สอดคล้องและสม่ำเสมอ รวมทั้งได้ทำให้องค์ประกอบหนี้ภาษีอากรแต่ละระบบการอุทธรณ์ทบทุนทางปกครองมีความชัดเจนยิ่งขึ้น กฎหมายฉบับนี้จึงมีความสำคัญอย่างมากในฐานะเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการทางภาษีอากร

(4) กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (Gyousei Jiken Soshou Hou)

กฎหมายนี้ตราขึ้นในปี พ.ศ. 2505 ใช้กับคดีภาษีอากรด้วย

(5) กฎหมายการอุทธรณ์ทางปกครอง (Gyousei Fufuku Shinsa Hou)

กฎหมายนี้ตราขึ้นในปี พ.ศ. 2505 ใช้กับคดีภาษีอากรด้วย

(6) กฎหมายเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรส่วนกลาง (Kokuzei Choushuu Hou)

กฎหมายฉบับนี้ตราขึ้นในปี พ.ศ. 2502 และเป็นที่มาสำคัญของกระบวนการทางภาษีอากร กฎหมายวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบังคับยึดทรัพย์ผู้ค้างภาษีอากร และกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างหนี้ภาษีอากรส่วนกลางและหนี้อื่น

⁵ ประเทศเยอรมนีใช้กฎหมายพื้นฐานทางภาษีอากรแทนกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองทั่วไป ส่วนประเทศฝรั่งเศส มีกฎหมายกรรมวิธีตรวจสอบภาษีอากร และกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางภาษีอากร See Koji Ishimura, *supra* note 3, p. 129.

(7) กฎหมายควบคุมการกระทำความผิดทางภาษีอากร (Kokuzei Hansoku Torishimari Hou)

กฎหมายฉบับนี้ตราขึ้นในปี พ.ศ. 2443 เพื่อกำหนดกระบวนการพิเศษในการตรวจสอบและจัดการคดีเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางภาษีอากร เช่น การหลีกเลี่ยงภาษีอากร ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นกฎหมายทั่วไป แต่กฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายพิเศษ ดังนั้นกฎหมายนี้จึงปรับใช้กับการกระทำความผิดทางภาษีอากรเป็นการเฉพาะและอยู่ในลำดับก่อนการปรับใช้กฎหมายทั่วไป

(8) กฎหมายภาษีอากรส่วนท้องถิ่น (Chihouzei Hou)

รัฐธรรมนูญรับรองให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเป็นอิสระ แต่อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของส่วนท้องถิ่นต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายท้องถิ่นซึ่งอยู่ภายในกรอบของกฎหมายภาษีท้องถิ่นที่บัญญัติขึ้นโดยสภา ทำให้มีผู้วิจารณ์ว่ากฎหมายฉบับนี้ขัดขวางความเป็นอิสระที่รับรองโดยรัฐธรรมนูญ

กฎหมายฉบับนี้มีบทบาทสำคัญในฐานะเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรส่วนท้องถิ่น

(9) คำสั่งคณะรัฐมนตรี (Seirei) และคำสั่งกระทรวง (Shourei)

คำสั่งเหล่านี้กำหนดมาตรฐานของระเบียบต่าง ๆ ในฝ่ายปกครองแบ่งออกเป็น คำสั่งคณะรัฐมนตรีที่ออกโดยคณะรัฐมนตรี และคำสั่งกระทรวง ซึ่งออกโดยรัฐมนตรีแต่ละกระทรวงและหน่วยงาน

คำสั่งเหล่านี้วางระเบียบการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภท เพราะโดยทั่วไปการตรากฎหมายภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่นจะพิจารณาแต่เนื้อหาของบทบัญญัติพื้นฐานทั่วไป และปล่อยให้ฝ่ายปกครองกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ โดยออกเป็นคำสั่ง มีผู้วิจารณ์ว่าวิธีการเช่นนี้ขัดกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ มาตรา 84 ที่ห้ามเก็บภาษีอากรใด ๆ เว้นแต่มีการตรากฎหมาย เพราะการออกคำสั่งเช่นนี้เท่ากับเป็นการใช้อำนาจนิติบัญญัติในทางความเป็นจริง อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้วคำสั่งต่าง ๆ เหล่านี้ถือเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการทางภาษีอากรอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

(10) ประกาศ (Kokuji)

รัฐมนตรี อธิบดี หน่วยงาน สามารถออกประกาศเผยแพร่คำวินิจฉัยหรือการตัดสินใจต่าง ๆ ได้ภายในขอบอำนาจ ทั้งนี้ตามกฎหมายบริหารราชการแผ่นดิน (Kokka Gyousei Soshiki Hou, Law No.120 of 1948) มาตรา 14 (1)

ประกาศต่าง ๆ ดังกล่าวดูเหมือนการแจ้งเตือนข้อเท็จจริง หรือข้อสังเกตเฉพาะเรื่อง อย่างไรก็ตามก็ได้มีการใช้ประกาศเหล่านี้เผยแพร่เรื่องที่กระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรบ่อยครั้งจนเป็นเรื่องปกติ จึงมีผู้วิจารณ์ว่าประกาศลักษณะนี้เป็นกฎหมายของฝ่ายปกครองที่ขัดกับมาตรา 84 แห่งรัฐธรรมนูญ กล่าวในทางปฏิบัติแล้ว ประกาศลักษณะนี้ต้องถือเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการทางภาษีอากร

(11) คำแนะนำ (Kunrei) และระเบียบ (Tsuutatsu)

การกำกับดูแลของเจ้าหน้าที่ระดับบนต่อระดับล่างอาจทำได้ด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรก็ได้ การออกคำแนะนำเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงาน หรือเจ้าหน้าที่รวมทั้งการออกระเบียบอธิบายรายละเอียดของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย การตีความกฎหมายและระเบียบการปฏิบัติตามนโยบาย ต่างก็เป็นการใช้อำนาจภายในองค์กรแบบหนึ่ง เส้นแบ่งระหว่างคำแนะนำและระเบียบ บางกรณีอาจไม่ชัดเจน

ระเบียบ อาจแบ่งเป็น ระเบียบพื้นฐานและระเบียบเฉพาะเรื่อง ระเบียบพื้นฐานจะวางหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายและการปรับใช้กฎหมายเรียงเป็นรายมาตรา เช่น ระเบียบพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีเงินได้ ระเบียบพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง ส่วนระเบียบเฉพาะเรื่องจะให้ความเห็นของหน่วยงานในกรณีเฉพาะที่ไม่มีลักษณะทั่วไปหรือสากล และไม่ได้อยู่รวมอยู่ในระเบียบพื้นฐาน ระเบียบเหล่านี้มีสภาพบังคับภายในองค์กร แต่ไม่มีสภาพบังคับต่อผู้เสียภาษีอากรหรือศาล ดังนั้น ถ้ากล่าวอย่างเคร่งครัดก็ไม่ใช่ว่าที่มาของกฎหมาย แต่เนื่องจากในทางความเป็นจริง ระเบียบเหล่านี้แก้ไขปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจึงอาจคาดหมายได้ว่าการบังคับใช้กฎหมายจะเป็นไปในทิศทางดังกล่าว ถ้าไม่มีข้อขัดแย้งเกิดขึ้น ระเบียบเหล่านี้ก็คล้ายมีผลกระทบแท้จริงต่อบุคคลภายนอกองค์กรด้วย จึงมีผู้วิจารณ์ว่าควรมีกระบวนการทางประชาธิปไตยในการควบคุมระเบียบเหล่านี้เพื่อให้สามารถสะท้อนเสียงและความต้องการของผู้เสียภาษีอากร

(12) แนวบรรทัดฐานคำวินิจฉัย (Senrei)

ศาลระดับต่าง ๆ มีคำพิพากษาจำนวนมากในแต่ละปี และมีการตีพิมพ์เผยแพร่เป็นจำนวนมาก คำพิพากษาได้ช่วยแก้ไขความขัดแย้งในเรื่องต่าง ๆ ถ้าการตีความกฎหมายในคำพิพากษาใดมีเหตุผลที่ดี และสามารถปรับใช้ได้ทั่วไป ก็จะกลายเป็นบรรทัดฐานในคำพิพากษาคดีต่อมา ดังนั้นจึงอาจถือว่ามีสถานะเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรได้

ยิ่งกว่านั้น สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง (Kokuzei Fufuku Shinbansho หรือ National Tax Tribunal/ NTT) ซึ่งเป็นองค์กรอิสระแยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บ มีสถานะเป็นบุคคลที่สามที่อยู่ในการกำกับดูแลของฝ่ายบริหารจัดการเก็บภาษีอากร และมีหน้าที่ดำเนินการไต่สวนวินิจฉัยเกี่ยวกับ

การกระทำทางปกครองโดยเฉพาะ รวมถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้คัดค้านการประเมินจัดเก็บภาษีอากร ส่วนกลางนั้น ได้มีคำวินิจฉัยจำนวนมากเพื่อแก้ไขปัญหาค้างขัดแย้งเกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และตีพิมพ์คำวินิจฉัยที่สำคัญในรายงานเผยแพร่ทั่วไป คำวินิจฉัยของสำนักงานอาจแตกต่างจากความเห็นของฝ่ายบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในระเบียบต่าง ๆ ก็ได้ ถ้าได้รับอนุญาตจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก่อนและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรไม่ได้ใช้สิทธิคัดค้าน (Veto)⁶

2. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรนอกศาล

2.1 ความนำ⁷

ในงานวิจัยนี้จะได้อธิบายถึงกระบวนการภาษีอากรทั่วไป สถิติสำคัญ โครงสร้างการบริหาร จัดเก็บภาษีอากรภายในประเทศญี่ปุ่น ตลอดจนระบบตัวแทนจัดการภาษีอากร ซึ่งมีบทบาทอย่างสำคัญต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรก่อน แล้วจึงจะอธิบายถึงกระบวนการกำหนดจำนวนภาษีอากร กระบวนการตรวจสอบ ประเมินและจัดเก็บ และกระบวนการยุติข้อพิพาทในส่วนของ การอุทธรณ์ ภาษีอากรต่อฝ่ายปกครอง ตามลำดับ ส่วนการดำเนินคดีในศาลจะกล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

(1) กระบวนการภาษีอากรทั่วไป

กระบวนการทางภาษีอากรอาจแยกเป็น 3 ส่วนใหญ่ ๆ คือ การประเมินกำหนดจำนวนภาษีอากร การชำระและบังคับจัดเก็บ และการยุติข้อพิพาท หรืออาจแบ่งเป็นขั้นตอนก่อน ระหว่างและหลัง การตรวจสอบประเมินภาษีอากรก็ได้

สำหรับกระบวนการยุติข้อพิพาททางภาษีอากร นั้น มีทั้งกระบวนการนอกศาล และกระบวนการ ในศาล กระบวนการที่ยอมรับกันว่ามีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง และมีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับบทบาทศาล ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ได้แก่ กระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองและ การดำเนินคดีในศาล

กระบวนการทางภาษีอากรโดยทั่วไป ต้องมีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองเสียก่อน จึงจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ สาเหตุเนื่องจากการประเมินภาษีเป็นเรื่องเกิดบ่อยและมีความยุ่งยากทางเทคนิค ทำให้ต้องอาศัย ความชำนาญ และต้องอาศัยข้อเท็จจริงที่อยู่ในหลายแหล่งแยกกัน หากไม่มีการแยกแยะข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และประเด็นข้อขัดแย้งให้เป็นระเบียบก่อน ก็จะทำให้เกิดความยุ่งยาก เสียเวลา และเป็นภาระ ต่อศาลมากเกินไป

⁶ Koji Ishimura, *supra* note 3, pp. 12-15, 125.

⁷ Koji Ishimura, *supra* note 3, p. 104.

กระบวนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองนี้ง่าย เร็ว และสะดวก เพราะเจ้าหน้าที่ทบทวนเอง ทำให้ประเด็นข้อเท็จจริงชัดเจน การฟ้องก็จะราบรื่น แต่การบังคับให้ต้องอุทธรณ์ก่อนฟ้องศาลเช่นนี้ มีผู้วิจารณ์ว่ากฎหมายกำหนดรูปแบบและมีกำหนดเวลาที่เคร่งครัดเกินไป จึงไม่ค่อยมีประโยชน์

การแก้ไขการประเมินและการอุทธรณ์มีจำนวนไม่มากในปัจจุบัน เพราะมีการเสนอแนะให้ขึ้นแบบเพิ่มเติม แก้ไข และส่วนใหญ่เป็นการขึ้นแบบของผู้มีรายได้จากเงินเดือนซึ่งมีการปรับปรุงจำนวนภาษีเงินได้ตอนสิ้นปีอยู่แล้ว จึงไม่ค่อยมีการอุทธรณ์มากนัก

(2) สถิติสำคัญ

(ก) สถิติอัตรากำลังของสำนักงานภาษีอากรส่วนกลางของประเทศไทย⁸ พ.ศ. 2550 มีดังนี้

สำนักงานภาษีอากรส่วนกลางรับผิดชอบในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรส่วนกลาง รวมทั้งควบคุมดูแลสำนักงานภาษีอากรส่วนภูมิภาค 12 แห่ง และสำนักงานภาษีอากร 524 แห่ง

สำนักงานภาษีอากรส่วนกลางทำหน้าที่วางแผนและดำเนินการให้มีมาตรฐานตามที่กฎหมายกำหนด มีพนักงาน 683 คน (คิดเป็น 12% ของจำนวนพนักงานองค์กรทั้งหมด 56,185 คน) ประกอบด้วยอธิบดี กรมจัดเก็บภาษี กรมบริหารเร่งรัดภาษี กรมตรวจสอบกิจการขนาดใหญ่และคดีอาญา นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานพิเศษ คือ คณะกรรมการร่วมภาษีอากรส่วนกลาง มหาวิทยาลัยภาษีอากรส่วนกลาง (พนักงาน 336 คน คิดเป็น 0.6% ของพนักงานองค์กรทั้งหมด) และสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง (พนักงาน 477 คน คิดเป็น 0.8% ของพนักงานองค์กรทั้งหมด)

สำนักงานภาษีอากรส่วนภูมิภาค (รวมโอกินาวาด้วยเป็น 12 แห่ง) มีพนักงาน 10,819 คน คิดเป็น 19.3% ของพนักงานองค์กรทั้งหมด)

สำนักงานภาษีอากร (รวมสำนักงานในโอกินาวาด้วยเป็น 524 แห่ง) มีพนักงาน 43,870 คน คิดเป็น 78.1% ของพนักงานองค์กรทั้งหมด)

(ข) สถิติการคัดค้านการประเมิน (Igi Moshitate) ภาษีเงินได้ 4,492 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล 661 เรื่อง ภาษีการบริโภค 508 เรื่อง ภาษีมรดก 332 เรื่อง ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 129 เรื่อง กรณียึดทรัพย์ 553 เรื่อง อื่น ๆ 116 เรื่อง มี 69 เรื่องที่วินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน ถ้ารวมเรื่องที่ผู้เสียภาษีอากรชนะทุก

⁸ “National Tax Agency Report 2007,” p. 8, retrieved May 10, 2008, from <http://www.nta.go.jp>

ประเด็น และขณะบางประเด็นจะเท่ากับ 604 เรื่อง หรือ 10% ของเรื่องทั้งหมด ซึ่งมี 6,871 เรื่องในปี พ.ศ. 2536⁹

(ค) สำหรับการอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง มีกรณีที่วินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินทั้งหมดหรือบางส่วน 451 เรื่อง หรือ 18% ของเรื่องทั้งหมด ซึ่งมี 3,408 เรื่องใน พ.ศ. 2536

(ง) สถิติการอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น และผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น ระหว่างปี พ.ศ. 2532 – 2547 ปรากฏตามตารางที่ 7.2 และ 7.3 ตามลำดับ

(3) โครงสร้างการบริหารจัดเก็บภาษีอากร

โครงสร้างการบริหารจัดเก็บภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่นอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานภาษี (Shuzeikyoku) ซึ่งเป็นหน่วยงานในกระทรวงการคลัง มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการวางแผนร่างกฎหมายภาษีอากร รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ และการตรวจสอบรายได้และบัญชีการจัดเก็บภาษีอากร และสำนักงานบริหารจัดการเก็บภาษีอากรส่วนกลาง¹⁰ ซึ่งเป็นหน่วยงานนอกกระทรวงการคลัง มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินและจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง¹¹

⁹ Koji Ishimura, *supra* note 3, p. 105.

¹⁰ ภาษีอากรส่วนกลางตามกฎหมาย มาตรา 2(1) หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง ซึ่งรวมถึงศุลกากร และค่าอาชกรรมเนียมต่าง ๆ เกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า อย่างไรก็ดี การบริหารจัดการเก็บศุลกากร และค่าอาชกรรมเนียมต่าง ๆ ดังกล่าว มีการแยกต่างหากจากภาษีอากรอื่น ๆ ดังนั้น คำว่าภาษีอากรส่วนกลางในที่นี้ จึงหมายถึงภาษีอากรส่วนกลางที่ไม่รวมศุลกากร และค่าอาชกรรมเนียมต่าง ๆ ดังกล่าว

¹¹ ดูโครงสร้างอัตราค่าจ้างของหน่วยงานในกระทรวงการคลังประเทศญี่ปุ่นใน สุเมธ สิริคุณโชติ, “การปรับปรุงโครงสร้างกรมสรรพากร: ข้อสังเกตบางประการ.” สรรพากรสาส์น (สิงหาคม 2540) น. 83-95. และ Koji Ishimura, *supra* note 3, pp. 16-18.

ตารางที่ 7.2 สถิติการอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2532 – 2547

(หน่วย : เรื่อง . %)

ปีบัญชี ภาษี	2532	2533	2534	2535	2536	2537	2538	2539	2540	2541	2542	2543	2544	2545	2546	2547
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (สัดส่วนร้อยละ)	3290 (68.2)	3,109 (75.2)	2,492 (73.8)	2,465 (70.7)	2,031 (57.1)	1,588 (53.2)	1,456 (53.1)	1,533 (51.5)	1,739 (54.2)	1,439 (46.3)	1,322 (43.1)	1,443 (42.4)	1,140 (39.2)	892 (31.6)	1,315 (38.1)	1,124 (36.4)
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (สัดส่วนร้อยละ)	33 (0.7)	48 (1.2)	22 (0.7)	61 (1.8)	38 (1.1)	35 (1.2)	23 (0.8)	38 (1.3)	59 (1.8)	60 (1.9)	30 (1.0)	54 (1.6)	68 (2.3)	65 (2.3)	61 (1.8)	50 (1.6)
ภาษีเงินได้นิติบุคคล (สัดส่วนร้อยละ)	562 (11.6)	393 (9.5)	388 (11.5)	362 (10.4)	523 (14.7)	550 (18.4)	381 (13.9)	491 (16.5)	519 (16.2)	543 (17.5)	451 (14.7)	457 (13.4)	424 (14.6)	627 (22.2)	576 (16.7)	562 (18.2)
ภาษีมรดก/ยกให้ (สัดส่วนร้อยละ)	150 (3.1)	223 (5.4)	199 (5.9)	158 (4.5)	218 (6.1)	341 (11.4)	293 (10.7)	228 (7.7)	197 (6.1)	256 (8.2)	259 (8.4)	237 (7.0)	275 (9.5)	190 (6.8)	287 (8.3)	235 (7.6)
ภาษีการบริโภค (สัดส่วนร้อยละ)	- (-)	3 (0.1)	56 (1.7)	190 (5.4)	453 (12.7)	297 (10.0)	330 (12.0)	418 (14.1)	471 (14.7)	470 (15.1)	714 (23.3)	789 (23.2)	799 (27.4)	825 (29.2)	1,009 (29.3)	818 (26.5)
ภาษีอื่น ๆ (สัดส่วนร้อยละ)	50 (0.1)	21 (0.4)	15 (0.4)	31 (0.9)	42 (1.2)	26 (0.9)	81 (2.9)	45 (1.5)	40 (1.2)	49 (1.6)	24 (0.8)	73 (2.1)	30 (1.0)	23 (0.8)	12 (0.4)	12 (0.4)
รวม (สัดส่วนร้อยละ)	4,085 (84.6)	3,797 (91.8)	3,172 (94.0)	3,267 (93.7)	3,305 (92.9)	2837 (95.1)	2,564 (93.4)	2,753 (92.6)	3,025 (94.2)	2,817 (90.6)	2,800 (91.3)	3,053 (89.7)	2,736 (94.0)	2,622 (92.9)	3,260 (94.6)	2,801 (90.7)
การบังคับจัดเก็บ (สัดส่วนร้อยละ)	741 (15.4)	338 (8.2)	203 (6.0)	221 (6.3)	251 (7.1)	146 (4.9)	180 (6.6)	221 (7.4)	185 (5.8)	291 (9.4)	268 (8.7)	352 (10.3)	174 (6.0)	201 (7.1)	187 (5.4)	286 (9.3)
รวมทั้งสิ้น (สัดส่วนร้อยละ)	4826 (100.0)	4,135 (100.0)	3,375 (100.0)	3,488 (100.0)	3,556 (100.0)	2,983 (100.0)	2,744 (100.0)	2,974 (100.0)	3,210 (100.0)	3,108 (100.0)	3,068 (100.0)	3,405 (100.0)	2,910 (100.0)	2,823 (100.0)	3,447 (100.0)	3,087 (100.0)

ตารางที่ 7.3 ผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางของประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2532 - 2547

(หน่วย : เรือง . %)

ปีบัญชี ประเภท	2532	2533	2534	2535	2536	2537	2538	2539	2540	2541	2542	2543	2544	2545	2546	2547
ถอนอุทธรณ์ (สัดส่วนร้อยละ)	383 (9.1)	438 (10.4)	442 (12.1)	351 (10.7)	315 (10.4)	366 (11.8)	423 (12.2)	317 (9.8)	319 (10.4)	247 (7.5)	191 (6.3)	254 (8.3)	236 (7.2)	338 (9.9)	491 (13.2)	558 (16.5)
ยกอุทธรณ์ (สัดส่วนร้อยละ)	272 (6.4)	309 (6.6)	243 (6.7)	295 (9.0)	235 (7.7)	284 (9.2)	175 (5.1)	264 (8.2)	241 (7.9)	306 (9.3)	271 (9.0)	310 (10.1)	280 (8.5)	299 (8.8)	293 (7.9)	245 (7.2)
จำหน่ายอุทธรณ์ (สัดส่วนร้อยละ)	3,084 (73.0)	3,440 (73.7)	2,564 (70.2)	2,026 (61.9)	2,020 (66.3)	2,028 (65.7)	2,295 (66.5)	2,152 (66.5)	2,144 (69.8)	2,208 (67.4)	2,110 (70.3)	2,041 (66.4)	2,319 (70.4)	2,266 (66.6)	2,119 (56.9)	2,086 (61.7)
เพิกถอนการประเมิน บางส่วน(สัดส่วนร้อยละ)	425 (10.1)	388 (8.3)	367 (10.0)	451 (13.8)	411 (13.5)	310 (10.0)	462 (13.4)	377 (11.7)	286 (9.3)	398 (12.2)	357 (11.9)	387 (12.6)	324 (9.8)	399 (11.7)	505 (13.6)	363 (10.7)
เพิกถอนการประเมิน ทั้งหมด(สัดส่วนร้อยละ)	58 (1.4)	45 (1.0)	35 (1.0)	152 (4.6)	65 (2.1)	101 (3.3)	98 (2.8)	124 (3.8)	80 (2.6)	117 (3.6)	74 (2.5)	79 (2.6)	135 (4.1)	101 (3.0)	313 (8.4)	130 (3.9)
รวม (สัดส่วนร้อยละ)	4,222 (100.0)	4,665 (100.0)	3,651 (100.0)	3,275 (100.0)	3,046 (100.0)	3,089 (100.0)	3,453 (100.0)	3,234 (100.0)	3,070 (100.0)	3,276 (100.0)	3,003 (100.0)	3,071 (100.0)	3,294 (100.0)	3,043 (100.0)	3,721 (100.0)	3,382 (100.0)

2.2 พัฒนเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนอกศาลในประเทศญี่ปุ่น

(1) การสำรวจสภาพปัญหา

การสำรวจสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรในประเทศต่าง ๆ ซึ่งริเริ่มโดย OECD นั้น มีการจัดทำรายงานการสำรวจในปี พ.ศ. 2533¹² ซึ่งได้แบ่งหัวข้อในการสำรวจเป็น 3 ส่วนใหญ่ ๆ คือ

(1.1) ภาพรวมของการตรวจสอบและจัดเก็บภาษีอากร

- 1) หน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรและหน่วยจัดเก็บภาษีอากร แบ่งหัวข้อย่อยเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร หน้าที่ของบุคคลที่ 3 และหน้าที่ของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร
- 2) อำนาจในการตรวจสอบ คำนึงของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งมาตรฐานของงาน
- 3) อำนาจใช้ดุลพินิจของหน่วยจัดเก็บภาษี ทั้งในประเด็นการกำหนดฐานภาษี การงด ลด หรือยกเว้นภาษี การเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และการมีปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร
- 4) หลักประกันเกี่ยวกับขอบเขตอำนาจการบังคับจัดเก็บภาษี
- 5) เงินเพิ่มเบี้ยปรับ

(1.2) สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

- 1) การให้ข้อมูลแก่ผู้เสียภาษีอากร
- 2) หน้าที่การแนะนำของหน่วยจัดเก็บภาษี
- 3) ระยะเวลาในการปฏิบัติราชการของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร
- 4) คณะกรรมการอิสระเพื่อช่วยเหลือ
- 5) ข้อกำหนดเกี่ยวกับหน้าที่ในการรักษาความลับ
- 6) การคืนภาษีอากรที่เสียเกินและการหักกลบนี้อากรไปข้างหน้า

¹² Organization for Economic Co-operation and Development, *Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, (Paris: Organization for Economic Co-operation and Development, 1990).

- 7) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว
- 8) ค่าใช้จ่ายในการฟ้องคดีภาษีอากร
- 9) ระบบคำวินิจฉัยล่วงหน้า
- 10) การอุทธรณ์ทางภาษีอากร

(1.3) การยุติข้อพิพาท

- 1) ระบบยุติข้อพิพาท
- 2) เทคนิคการยุติข้อพิพาท

(2) รายงานข้อเท็จจริงของการสำรวจ

ผลจากการสำรวจได้มีการจัดทำตารางเปรียบเทียบข้อมูลในประเทศต่าง ๆ รวม 32 ตารางและพบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับประเทศญี่ปุ่นดังนี้

- 1) ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเพิ่มอำนาจให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในหลายปีที่ผ่านมา
- 2) ไม่มีการแก้ไขเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในหลายปีที่ผ่านมา
- 3) มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยการประเมินตนเอง และชำระภาษีพร้อมกันปีละครั้ง
- 4) มีการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากค่าเช่า ค่าจ้าง เงินปันผล ดอกเบี้ย อกรแสตมป์ ค่าทนายความ นักแสดงต่าง ๆ
- 5) ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการคำนวณภาษีเอง ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการทุกคนต้องยื่นแบบแสดงรายการ จำนวนผู้ยื่นแบบมีประมาณ 1 ในแปดส่วนของจำนวนประชากร ผู้มีเงินได้จากธุรกิจเกิน 30 ล้านเยน มีหน้าที่จัดทำรายงานพิเศษชี้แจงเหตุผลของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แต่ไม่มีบทลงโทษถ้าฝ่าฝืน
- 6) บุคคลที่สาม (นายจ้าง ธนาคาร หรือบุคคลอื่น) มีหน้าที่ในการแจ้งข้อมูลเมื่อจ่ายเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าจ้าง เงินอื่น แต่มีข้อจำกัดขึ้นกับจำนวนเงินได้ ถ้าฝ่าฝืนมีโทษปรับไม่เกิน 200,000 เยนหรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี

7) หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีหน้าที่แจ้งผู้เสียภาษีอากรล่วงหน้า เมื่อได้ข้อมูลจากบุคคลที่สาม หรือเมื่อขอหรือได้รับคำขอข้อมูลจากหน่วยงานต่างประเทศ หรือเมื่อแก้ไขการประเมิน หรือเมื่อมีการตรวจสอบภาษีอากร

8) ไม่มีการกำหนดมาตรฐานทั้งในการตรวจสอบเบื้องต้น หรือการตรวจสอบนอกสถานที่ หรือการตรวจสอบที่פקอาศัย หรือการตรวจสอบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ รวมทั้งเมื่อเริ่มตรวจสอบแล้ว ภาระนำสืบพยานหลักฐานอาจกลับข้างแล้วแต่กรณี (โดยทั่วไป ผู้ฟ้องมีภาระนำสืบ)

9) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจตรวจค้นและเก็บข้อมูลที่จำเป็นทั้งหมด รวมทั้งต่อบุคคลที่สาม ผู้เสียภาษีอากรต้องส่งมอบเอกสารและบันทึกทั้งหมด ในกรณีจำเป็นสามารถเข้าไปในสถานประกอบธุรกิจหรือที่פקอาศัยได้อย่างอิสระ ไม่ต้องมีหมาย (เว้นแต่คดีอาญาต้องมีหมาย) และมีอำนาจนำเอกสารหน่วยราชการอื่นไปได้ ไม่มีข้อกำหนดในเรื่องปกปิดความลับทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกตรวจค้นอาจอุทธรณ์คัดค้านได้ ไม่มีข้อจำกัดอำนาจอื่น และในกรณีปฏิเสธไม่ยินยอมให้ตรวจค้นอาจมีโทษปรับ

10) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรหนีภาษีอากรเป็นหนี้บุริมสิทธิ ทายาทรับผิดชอบหน้าที่ เสียภาษีอากรของเจ้ามรดก มีระบบเสียภาษีอากรล่วงหน้า มีระบบอายัดทรัพย์สิน

11) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรอาจประเมินภาษีตามดุลพินิจได้ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เก็บรักษานับบัญชี อาจขยายเวลาเสียภาษีอากรออกไปไม่เกิน 1 ปี ในกรณีผู้เสียภาษีอากรเจ็บป่วย ประสบภัยธรรมชาติ หรือหยุดกิจการ แต่ไม่มีอำนาจกำหนดมาตรฐานค่าปรับ

12) หน่วยงานจัดเก็บภาษีเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของทางราชการ และให้คำปรึกษาได้ ไม่มีระบบเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร¹³

13) กรณีไม่เสียภาษีภายในกำหนดเวลา เมื่อพ้น 2 เดือนแล้วต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 7.3 ต่อปี หรือร้อยละ 14.6 ต่อปี (ไม่ขึ้นแบบ) และเบี้ยปรับร้อยละ 10% หรือร้อยละ 15 (ไม่ขึ้นแบบ) หรือร้อยละ 35 (ขึ้นแบบและหลีกเลี่ยงภาษี) หรือร้อยละ 40 (ไม่ขึ้นแบบและหลีกเลี่ยงภาษี) ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และมีอำนาจลดหรือลดเบี้ยปรับได้

¹³ ระบบเลขประจำตัวในประเทศสหรัฐอเมริกา และออสเตรเลีย นั้นมีการป้องกัน “สิทธิคนทั่วไปที่จะรู้” และให้เอกชนเข้าตรวจสอบหรือดูข้อมูลตนเองได้ See Koji Ishimura, *supra* note 3, p. 151.

14) มีโทษจำคุกสูงสุด 5 ปี กรณีหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นเท็จ แต่มีน้อยคดี หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีอำนาจจับกุม แต่อาจเพิกถอนใบอนุญาต ไม่มีการเผยแพร่ชื่อผู้กระทำความผิด

15) ไม่มีเอกสารของทางการในการประกาศสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร

16) มีเอกสารแนะนำการยื่นแบบ การลดภาษี หนังสืออธิบายระบบภาษีโดยทั่วไป และที่ใช้ในการศึกษา มีเอกสารเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินภาษี ไม่มีเบอร์โทรศัพท์ให้บริการสอบถามฟรี

17) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่เอื้อประโยชน์สูงสุดแก่ผู้เสียภาษีอากร การได้รับข้อมูลผู้เสียภาษีอากรไม่ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่ลดหรือบรรเทาจำนวนภาษีโดยอัตโนมัติ

18) อายุความการประเมินภาษีอากร กรณียื่นแบบแล้วคือ 3 ปี กรณีไม่ยื่นแบบคือ 5 ปี กรณีหลีกเลี่ยงภาษีคือ 7 ปี ไม่มีการแก้ไขอายุความตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

19) ไม่มีระบบคณะกรรมการร้องทุกข์สำหรับปัญหากฎหมายภาษี และสำหรับปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร¹⁴

20) มีข้อกำหนดพิเศษเกี่ยวกับหน้าที่ในการปกปิดข้อมูลในคอมพิวเตอร์

21) มีการส่งมอบข้อมูลโดยตรงต่อหน่วยงานภายในที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร

22) มีการรักษาความลับสำหรับข้อมูลที่ได้รับจากภายในประเทศและจากต่างประเทศ ข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรต้องรักษาเป็นความลับทั้งหมด เว้นแต่กรณีศาลมีคำสั่งให้ส่งมอบหลักฐาน

23) มีการจ่ายดอกเบี้ยสำหรับการขอกู้คืนภาษีอากรที่เสียเกินไปในอัตราร้อยละ 7.3 ต่อปี ไม่มีการให้หักลดหย่อนหนี้ภาษีอากรในอนาคตหรือหนี้อื่น

24) ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิอุทธรณ์ภายหลังพ้นกำหนดเวลา ไม่มีการให้ใช้ดุลพินิจรับอุทธรณ์ที่พ้นเวลา

¹⁴ ระบบคณะกรรมการร้องทุกข์โดยทั่วไปมี 2 แบบ คือแบบแต่งตั้งโดยสภาและอิสระ เช่นประเทศออสเตรเลีย แบบแต่งตั้งโดยฝ่ายบริหารและอิสระเช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา และอาจมีการแบ่งระบบย่อยเป็นแบบทั่วไป และแบบเฉพาะเรื่อง เช่นเรื่องภาษีอากร มีใช้ใน ประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับในประเทศญี่ปุ่นนั้น มีระบบคณะกรรมการร้องทุกข์ คือ 1. ฝ่ายแก้ปัญหาคกรอง 2. ฝ่ายให้คำปรึกษาทางภาษีของรัฐในเรื่องการตีความ การยื่นแบบ เรื่องเจ้าหน้าที่ละเลยไม่ดำเนินการตามหน้าที่ 3. ฝ่ายวิจัยวางแผน มีการวิจารณ์กันว่าระบบคณะกรรมการร้องทุกข์นี้ไม่มีความเป็นเอกภาพ ไม่เป็นอิสระและไม่ชำนาญ จึงไม่ค่อยเป็นที่เชื่อถือ และการเข้าถึงฝ่ายภาษีอากรทำได้ยาก เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจ ไม่มีบรรทัดฐานเผยแพร่ ไม่มีรายงานประจำปี ไม่ค่อยมีใครทราบเรื่องเหล่านี้ จึงมีการเสนอให้มีผู้เชี่ยวชาญอิสระมาช่วย เพื่อจะได้แก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม See Koji Ishimura, *supra* note 3, p. 157.

25) สำหรับคดีภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรชนะจะได้รับชดเชยค่าธรรมเนียมศาลยุติธรรม แต่ไม่รวมค่าทนายความ ถ้าเป็นศาลปกครองไม่คิดค่าธรรมเนียม ถ้าแพ้คดีไม่ได้รับชดเชย

26) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไม่มีระบบวินิจัยล่วงหน้าและไม่มีหน้าที่ตามกฎหมาย

27) ไม่เคยมีการให้อภัยโทษทางภาษีอากรในช่วงที่ผ่านมา

28) มีระบบการบังคับให้อุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนฟ้องศาล ถ้าไม่พอใจอาจอุทธรณ์ต่อศาลชั้นสูงต่อไปได้ ในชั้นอุทธรณ์มักจะสามารถยุติข้อพิพาทได้

29) การกระทำทางปกครองทุกกรณีอาจอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 2 เดือน และฟ้องศาลได้ภายในกำหนดเวลา 3 เดือน

30) หน่วยงานรับอุทธรณ์ สำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้แก่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานนั้น สำหรับสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง (ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องมีทนาย) ได้แก่ ข้าราชการในส่วนที่รัฐบาลแต่งตั้ง (ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องมีทนาย) สำหรับศาลได้แก่ ข้าราชการตุลาการที่รัฐบาลแต่งตั้ง (ปกติมีทนาย) การพิจารณาและคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรหรือสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางนั้น ไม่เผยแพร่ทั่วไป แต่การพิจารณาและคำพิพากษาของศาลยุติธรรมทั่วไปเผยแพร่ทั่วไปได้

31) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไม่มีหน้าที่ช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรในการเตรียมคำอุทธรณ์ แต่มีหน้าที่แจ้งสิทธิอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบ

32) ถ้ามีการวางประกัน ก็สามารถอุทธรณ์การเสียภาษีอากรค้างได้ มีการบังคับจัดเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีแล้ว

(3) ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหา¹⁵

คณะกรรมการที่ปรึกษาเกี่ยวกับระบบภาษีอากรของสมาคมตัวแทนจัดการภาษีอากรในประเทศไทย ญี่ปุ่น (JFZA's Tax System Consultative Committee) ได้เสนอแนะแนวทางแก้ปัญหาในรายงาน พ.ศ. 2536 ว่าในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรทั้ง 3 ขั้นตอน ควรปรับปรุงดังนี้

¹⁵ Koji Ishimura, *supra* note 3, pp. 120-123.

(3.1) ขั้นก่อนตรวจสอบ

1) ระเบียบที่ออกควรมีการรับฟังความเห็นของผู้เสียภาษีอากรด้วยในระหว่างการจัดทำ เพราะระเบียบเหล่านี้ มักเป็นกฎหมายในทางความเป็นจริง นอกจากนี้ ระเบียบควรทำเป็นลายลักษณ์อักษร เว้นแต่กระทบบประโยชน์สาธารณะ ทั้งนี้ เพื่อให้คาดการณ์ได้และปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน

2) ควรมีระบบให้คำวินิจฉัยล่วงหน้า¹⁶ เพื่อเป็นการแนะนำผู้เสียภาษีอากรก่อนมีการตัดสินใจดำเนินการ

(3.2) ขั้นระหว่างตรวจสอบ

1) แจ้งผู้เสียภาษีอากรล่วงหน้า 14 วันอย่างละเอียดว่าจะตรวจภาษีอากรประเภทอะไร ชื่อเจ้าหน้าที่ สิ่งที่จะตรวจ ตรวจช่วงใด ตรวจที่ใด

2) การขยายการตรวจสอบถึงบุคคลที่ 3 ต้องมีหมาย ผู้เสียภาษีอากรควรได้รับแจ้งและรับฟังด้วย

3) อธิบายเหตุผลความจำเป็นในการตรวจประเมิน การตรวจทรัพย์สินผู้ค้างภาษีอากร การตรวจผู้หลีกเลี่ยงอาญาทางภาษีอากร และการตรวจสอบโดยสมัครใจ

4) ผู้เสียภาษีอากรและหน่วยควรมีสติที่เข้มแข็งและได้รับแจ้งเมื่อตรวจสอบเสร็จ

5) เจ้าหน้าที่ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวในการตรวจสอบ ไม่ว่าจะมีการร้องขอหรือไม่

(3.3) ขั้นหลังตรวจสอบ

1) การยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมของผู้เสียภาษีอากรหลังจากมีการตรวจสอบ เป็นเพียงคำขอของเจ้าหน้าที่ ไม่ใช่การบังคับตามกฎหมาย แต่ผู้เสียภาษีอากรจะไม่สามารถอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาล ดังนั้นจึงควรมีกฎหมายหรือแนวทางห้ามเจ้าหน้าที่ดำเนินการเช่นนั้น

2) การใช้ดุลพินิจ เช่น ประเมินเบี้ยปรับ ควรมีให้น้อย หรือกำหนดไว้ในกฎหมายแทน การตีความกฎหมายที่ยังไม่ยุติ ควรเผยแพร่ให้ประชาชนเข้าใจและเชื่อถือ

3) ให้เหตุผลประกอบคำสั่งเพื่อความรอบคอบและควบคุมไม่ให้ลำเอียง ปัจจุบันการประเมินแก้ไขแบบแสดงรายการสินค้านั้น¹⁷ เท่านั้นที่ต้องแสดงเหตุผล

¹⁶ ระบบนี้ ในปัจจุบันใช้กับการตกลงราคาล่วงหน้าในธุรกรรมระหว่างประเทศเท่านั้น See Koji Ishimura, *supra* note 3, p. 136.

2.3 กระบวนการกำหนดจำนวนภาษีอากร

ระบบภาษีอากรของประเทศไทย มีรูปแบบในการกำหนดจำนวนภาษีอากร 3 แบบ คือ แบบที่หนึ่ง การประเมินตนเอง แบบที่สอง การประเมินโดยเจ้าพนักงาน แบบที่สาม การเกิดโดยอัตโนมัติเมื่อหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้น เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย อากรแสตมป์ ภาษีใบอนุญาต แบบที่สามนี้ไม่จำเป็นต้องมีกระบวนการประเมินเป็นพิเศษ เพราะการคำนวณจำนวนภาษีทำได้ง่ายมาก

ระบบการประเมินตนเองใช้กับภาษีอากรส่วนกลางเป็นหลัก โดยผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการประเมินจำนวนภาษีที่ต้องเสียเอง และชำระภาษีนั่นโดยสมัครใจ การประเมินนี้มีผลในทางกฎหมายเป็นการก่อหนี้ขึ้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ประเมินตนเอง หรือไม่แก้ไข หรือไม่แก้ไขเพิ่มเติมตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้จำนวนภาษีที่ชำระไม่ถูกต้อง ก็จะมีการประเมินอีกชั้นหนึ่งโดยเจ้าพนักงาน และถ้าไม่ชำระตามจำนวนดังกล่าว ก็จะมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามมา เช่น การยึดทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด เป็นต้น

ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า การคำนวณภาษีอากรตามแบบแสดงรายการผิดพลาด หรือมีจำนวนภาษีที่เสียต่ำเกินไป ก็อาจจะยื่นแบบแสดงรายการแก้ไขได้ทุกเมื่อตามความสมัครใจ เว้นแต่ในบางกรณีที่ถูกกฎหมายบังคับไว้ (กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลางมาตรา 61 (1) และ 65 (5)) การยื่นแบบเพื่อแก้ไขดังกล่าวไม่มีผลต่อหน้าที่ในการเสียภาษีอากรค้าง ตามที่เจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้ก่อนหน้านี้ นอกจากนั้น ในกรณีที่ยื่นแบบเพื่อแก้ไขโดยรู้ว่ายื่นเจ้าพนักงานกำลังตรวจสอบแบบแสดงรายการ ที่ยื่นไว้เดิม และกำลังจะประเมินให้เสียเพิ่มเติม ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียเบี้ยปรับ (กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 26) ในทางตรงกันข้าม ถ้าผู้เสียภาษีอากรพบว่าภาษีอากรที่เสียตามแบบแสดงรายการมีจำนวนสูงเกินไป ก็อาจร้องขอให้เจ้าพนักงานที่รับผิดชอบดำเนินการแก้ไขภายในกำหนดเวลา 1 ปี ถ้าเจ้าพนักงานยอมรับตามคำขอ ก็จะแก้ไขให้ถูกต้อง แต่ถ้าเจ้าพนักงานไม่ยอมรับ ก็จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ ซึ่งกำหนดเวลา 1 ปีดังกล่าว อาจขยายได้ในบางกรณี ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ถ้าเจ้าพนักงานพบว่าแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรไม่เป็นไปตามกฎหมาย หรือขัดแย้งกับผลการตรวจสอบ เจ้าพนักงานอาจแก้ไขรายการในแบบดังกล่าว ทั้งในกรณีเพิ่มจำนวนหรือลดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ยิ่งกว่านั้น เจ้าพนักงานสามารถปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อประเมินจำนวนหนี้ภาษี ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หลังจากนั้น ถ้าพบว่าการประเมินดังกล่าวไม่ถูกต้อง ก็อาจมีการแก้ไขซ้ำได้อีกภายในกำหนดเวลา

¹⁷ ระบบการยื่นแบบแสดงรายการสัณฐานเงิน หมายถึง กรณีผู้เสียภาษีมีการจัดทำบัญชีหลักฐานอย่างถูกต้องประกอบการเสียภาษีอากร และใช้แบบแสดงรายการสัณฐานเงินในการยื่น วิธีการคำนวณเงินได้สุทธิในระบบนี้จะให้สิทธิประโยชน์บางประการแก่ผู้เสียภาษี เพื่อส่งเสริมให้ระบบนี้แพร่หลายออกไป

การแจ้งการประเมินมักไม่ต้องแสดงเหตุผล เว้นแต่กรณีเป็นการประเมินสำหรับแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน แบบแสดงรายการสินน้ำเงินใช้สำหรับการยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกิจการ อสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจหรือป่าไม้ หรือการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับอนุมัติจาก เจ้าพนักงานแล้ว แบบแสดงรายการสินน้ำเงินเหมาะสมกับผู้เสียภาษีอากรที่บันทึกบัญชีอย่างถูกต้องเป็นระบบ เพราะผู้ยื่นเสียภาษีเงินได้โดยใช้แบบสินน้ำเงินจะคำนวณภาษีแบบเหมาจ่ายไม่ได้ และการประเมิน โดยเจ้าพนักงานจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการตรวจพบความผิดพลาดจากบันทึกที่แนบไปพร้อมกับแบบแสดง รายการของผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น ยิ่งกว่านั้น การแจ้งการประเมินสำหรับแบบสินน้ำเงินนี้ ถ้าไม่แสดงเหตุผล ในการประเมินก็จะไม่มีผลบังคับ จึงต่างจากการประเมินสำหรับแบบแสดงรายการสินน้ำเงินที่อาจไม่แสดง เหตุผลในการประเมินได้ (ยืนยันโดยแนวคำพิพากษาศาลสูงสุด 17 กันยายน 1968 ในคดีระหว่าง Tanaka และ Director of Suginami Tax Office) อย่างไรก็ดี นักวิชาการเห็นกันว่า แม้กฎหมายไม่ได้บัญญัติชัดเจน ว่าต้องแสดงเหตุผลประกอบการประเมินสำหรับแบบสินน้ำเงิน แต่โดยที่รัฐธรรมนูญประกันให้มีกระบวนการ ที่ยุติธรรม ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ต้องแสดงเหตุผลประกอบการประเมินสำหรับแบบสินน้ำ เงินด้วย

2.4 กระบวนการตรวจสอบได้ส่วน ประเมิน และจัดเก็บภาษีอากร¹⁸

(1) ลักษณะการตรวจสอบได้ส่วนภาษีอากร

ภาษีอากรส่วนกลางหลายชนิด เช่น ภาษีเงินได้ ใช้หลักการประเมินตนเอง ในขั้นแรก ผู้เสียภาษี อากรจะดำเนินการประเมินหนี้ภาษีอากรด้วยแบบแสดงรายการก่อน แล้วมีสถานะเป็นการก่อหนี้ขึ้นตาม กฎหมาย ถ้ารายการดังกล่าวไม่ขึ้นไปตามกฎหมาย หรือมีความผิดพลาด เจ้าพนักงานก็มีอำนาจดำเนินการ ประเมินแก้ไขและกำหนดจำนวนภาษีอากรให้ถูกต้องในขั้นต่อมา เพื่อให้เจ้าพนักงานได้เข้าถึงข้อมูล เกี่ยวกับข้อเท็จจริงในกรณีนั้นอย่างเต็มที่ กฎหมายจึงให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบได้ส่วน พยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลเท่าที่จำเป็น การตรวจสอบได้ส่วนตามกฎหมายแบ่งได้เป็น 4 ลักษณะใหญ่ๆ คือ การตรวจสอบประเมินภาษีอากร การตรวจสอบทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ค้าง การตรวจสอบความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการตรวจสอบแบบสมัครใจโดยแท้ การตรวจสอบแบบสมัครใจอาจไม่ต้องอ้างอิงอำนาจตามกฎหมายเฉพาะด้าน เพราะอาศัยแนวทางปฏิบัติ ในทางปกครอง เช่น การส่งจดหมายสอบถาม เป็นต้น

¹⁸ Koji Ishimura, *supra* note 3, pp. 46-74.

(2) วิธีการตรวจสอบ

รูปแบบในการตรวจสอบได้ส่วนขึ้นอยู่กับเนื้อหาเกี่ยวกับแบบแสดงรายการว่าง่ายหรือซับซ้อนมากน้อยเพียงใด ถ้าเป็นเรื่องง่าย ๆ หรือไม่ซับซ้อนมาก จะใช้วิธีตรวจสอบที่สำนักงานตรวจสอบภาษีอากร (Office Audit) โดยเจ้าพนักงานจะมีหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาพบตามวันเวลาที่กำหนด ซึ่งผู้เสียภาษีอากรอาจขอเลื่อน หรือเปลี่ยนแปลงนัดหมายได้ทางโทรศัพท์ หรือถ้าเป็นเรื่องที่อธิบายได้ทางโทรศัพท์ หรือส่งเอกสารอธิบายได้โดยทางไปรษณีย์ เจ้าพนักงานอาจผ่อนผันให้ไม่ต้องมาพบที่สำนักงานตรวจสอบภาษีอากรก็ได้ แต่ถ้าเป็นเรื่องซับซ้อนมาก จะใช้วิธีไปตรวจสอบยังสถานที่เก็บบัญชี หลักฐานต้นฉบับของผู้เสียภาษีอากร (Field Audit) แบบหลังนี้มักมีการแจ้งผู้เสียภาษีอากรทางโทรศัพท์ และไม่ส่งเอกสารใด ๆ ไปให้ ผู้เสียภาษีอากรอาจขอให้เลื่อนเวลาได้ ถ้าไม่สะดวกตามที่เจ้าพนักงานนัดหมาย ซึ่งมักใช้เวลา 4 ถึง 14 วันก่อนทำการตรวจสอบได้ส่วน อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบอย่างเข้มข้นเกี่ยวกับภาษีอากรโดยไม่แจ้งล่วงหน้าก็อาจเกิดขึ้นได้ แต่มีไม่บ่อยนัก และมักใช้กับธุรกิจที่มีการโยกย้ายเงินสด

มีหน่วยงานตรวจสอบภาษีอากรหลายหน่วยงานในสำนักงานภาษีอากรดำเนินการตรวจสอบภาษีอากรประเภทต่าง ๆ สำหรับการตรวจสอบผู้ถือครองทรัพย์สินหรือมีรายได้จำนวนมาก หรือผู้เสียภาษีอากรที่มีพฤติกรรมเป็นผู้มีอิทธิพล จะดำเนินการโดยฝ่ายข้อมูล และการตรวจสอบ (Information and Examination Section) ซึ่งอยู่ในสังกัดสำนักงานภาษีอากรประจำภาค

ในการตรวจสอบได้ส่วน เจ้าพนักงานต้องนำบัตรประจำตัวไปด้วย และต้องแสดงตนต่อผู้เสียภาษีอากร ไม่ว่าจะได้รับคำร้องขอหรือไม่ มิฉะนั้น อาจทำให้การตรวจสอบไร้ผล

กฎหมายมักจะระบุว่าให้ทำการตรวจสอบเมื่อมีความจำเป็น แต่กฎหมายไม่ได้ระบุว่าพิสูจน์อย่างไรว่า มีความจำเป็นอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายหรือไม่ ในเรื่องนี้ ศาลสูงสุดเคยกล่าวว่า ต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในทางภาวะวิสัย โดยดูข้อเท็จจริง เช่น จุดหมายของการตรวจสอบ ข้อเท็จจริงที่มุ่งตรวจสอบ ลักษณะของเนื้อหาในแบบแสดงรายการ หรือคำร้องขอของผู้เสียภาษีอากร ลักษณะการเก็บรักษาและจัดทำบัญชี ตลอดจนลักษณะของธุรกิจ¹⁹ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าการตรวจสอบไม่ใช่อาศัยแต่การตัดสินใจโดยลำพังฝ่ายเจ้าพนักงานที่เห็นว่ามีคามจำเป็นเท่านั้น หากแต่ต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีความจำเป็นในทางภาวะวิสัยด้วย

ปัญหาว่าการตรวจสอบประเมินจะต้องมีการแจ้งล่วงหน้าก่อนดำเนินการหรือไม่นั้น กฎหมายไม่ได้ระบุชัดแจ้งในเรื่องนี้ แต่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีความเห็นว่า การตรวจสอบได้ส่วนควรทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจ และให้ความร่วมมือ ภายในกรอบความประพฤติที่สังคมยอมรับ หลังจากได้พิจารณาถึงความ

¹⁹ See Koji Ishimura, *supra* note 3, pp.51, 69. อ้างถึงคำพิพากษาศาลสูงสุด 10.7.1973 (Keishuu 27.7, p. 1205) คดี Japan v. Hirota

สมดุลระหว่างสิทธิของเอกชน กับประโยชน์สาธารณะอย่างเหมาะสม ดังนั้นโดยทั่วไป จึงควรมีการแจ้งล่วงหน้า กรณีไม่แจ้งล่วงหน้าควรจำกัดให้น้อยที่สุด และการขยายการตรวจสอบไปยังบัญชีของบุคคลที่สาม ควรใช้ในกรณีที่ไม่มีทางเลือกอื่นแล้วในภาวะวิสัยเช่นนั้น นอกจากนั้น ยังเห็นว่าการไม่แจ้งล่วงหน้า ไม่มีผลทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจตรวจสอบภาษีอากรแต่อย่างใด

เมื่อการตรวจสอบได้สวนคำเนิการไปถึงขั้นตอนสุดท้าย กล่าวคือ หลังจากเจ้าพนักงานตรวจสอบขอให้ผู้เสียภาษีอากรยืนยันข้อเท็จจริง ตลอดจนอธิบายวิธีการทางบัญชี หรือการปรับข้อกฎหมายให้เข้ากับข้อเท็จจริงแล้ว เจ้าพนักงานจะชี้ถึงจุดผิดพลาด และขอให้ผู้เสียภาษีอากรอธิบายขยายความ หรืออาจจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการแก้ไขเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตาม จึงจะมีการประเมินภาษีอากรต่อไป

เจ้าพนักงานจะรายงานผลการตรวจสอบทุกครั้งต่อผู้บังคับบัญชาสายงานตรวจสอบ และขอคำแนะนำเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนโทรศัพท์ถึงเจ้าพนักงาน ก็จะมีการรายงานต่อผู้บังคับบัญชาสายงานตรวจสอบ กระบวนการตรวจสอบที่สำคัญต่าง ๆ รวมทั้งเสียงสนทนาต่าง ๆ จะมีการบันทึกไว้เพื่ออ้างอิงต่อไป อนึ่ง กรณีที่มีความยุ่งยากในการตัดสินใจ อาจจำเป็นต้องปรึกษากับหน่วยเหนือในสำนักงานภาษีอากร หรือในสำนักงานภาษีอากรประจำภาค

(3) การประเมินหลังตรวจสอบ

ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานจะเป็นผู้ตัดสินใจประเมินในขั้นตอนสุดท้าย และไม่มีหน่วยงานเอกเทศใดมาควบคุมผลการประเมินอีก เว้นแต่เป็นเรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการพิจารณาคดีสำคัญ (Important Cases Council – Juyo Jian Shingikai) กล่าวคือ เป็นเรื่องที่มีเบี้ยปรับสูงมาก หรือต้องตัดสินใจว่าจะประเมินหรือไม่ คณะกรรมการชุดนี้ประกอบด้วย ผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากร ผู้ช่วยผู้อำนวยการ ผู้บังคับบัญชาสายงานตรวจสอบ เจ้าพนักงานตรวจสอบ และเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากร คณะกรรมการชุดนี้จะประชุมกันบ่อยเท่าที่ต้องการ

หลังจากตรวจสอบและสรุปผลแล้ว เพื่อเลี่ยงการประเมินภาษีอากรเท่าที่จะทำได้ เจ้าพนักงานประเมินมักจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบเสียภาษีอากรเพิ่มเติม โดยอาศัยแนวทางปฏิบัติทางปกครองในทางรูปแบบ จึงคล้ายกับเป็นการยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมโดยสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร ทำให้เจ้าพนักงานไม่ต้องรวบรวมข้อมูล หลักฐานมากเท่ากับกรณีประเมินภาษีอากร และลดกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยตัดช่องทางการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองออกไปเสีย

เนื่องจากการยื่นแบบสิ้นเงินสำหรับเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจหรือการป่าไม้ หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องได้รับอนุมัติจากเจ้าพนักงานเสียก่อน เมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็จะได้

ประโยชน์จากการที่เจ้าพนักงานจะไม่มีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าสมควร การประเมินจะต้องเป็นกรณีที่มีความผิดพลาดในแบบแสดงรายการจากการตรวจสอบบัญชีเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เท่านั้น และการประเมินจะต้องระบุสาเหตุที่แจ้งชัดมิฉะนั้นจะไร้ผล อย่างไรก็ตาม ผู้เสียหายอาชญากรรมต้องมีการจัดทำบัญชี การเก็บรักษาเอกสารหลักฐานตามมาตรฐาน จึงจะได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบสำเนาเงิน นอกจากนี้ ถ้าผู้ได้รับอนุมัติไปแล้วรายใด ไม่มีระบบเอกสารที่ดีถึงระดับที่กำหนดในคำสั่งกระทรวง หรือเป็นที่สงสัยในภาพรวมว่า เอกสารต่าง ๆ จะไม่ถูกต้องเป็นจริง เพราะพบว่ามีการปิดบัง หรือปลอมแปลงเอกสารบัญชีบางฉบับหรือทั้งหมด เจ้าพนักงานก็อาจเพิกถอนการอนุมัติให้ยื่นแบบสำเนาเงินย้อนหลังขึ้นไป จนถึงปีที่เพิกถอนการอนุมัติได้ การเพิกถอนสิทธิเช่นนี้ ทำให้ผู้เสียหายอาชญากรรมต้องเสียสิทธิประโยชน์ไป แต่คำสั่งให้เพิกถอนสิทธิดังกล่าว เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงาน โดยแท้ เพราะมีหลายกรณีที่เจ้าพนักงานไม่เพิกถอนสิทธิ ทั้ง ๆ ที่มีองค์ประกอบครบในการเพิกถอนสิทธิ ในทางตรงกันข้าม ก็มีหลายกรณีที่ผู้เสียหายอาชญากรรมถูกเพิกถอนสิทธิ เพียงเพราะว่าไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน

เจ้าพนักงานสามารถแก้ไขการประเมินซ้ำแล้วซ้ำอีกได้เท่าที่จำเป็นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(4) การประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควร

ในกรณีที่ผู้เสียหายอาชญากรรมไม่ยื่นแบบประเมินตนเอง เจ้าพนักงานย่อมต้องดำเนินการประเมิน อย่างไรก็ตาม การประเมินย่อมต้องอาศัยข้อมูลจากบัญชี บันทึกและเอกสารของผู้เสียหายอาชญากรรมเป็นหลัก แต่ถ้าเป็นไปไม่ได้ เช่น ไม่มีเอกสารหลักฐาน เอกสารไม่ถูกต้อง ไม่น่าเชื่อถือ หรือผู้เสียหายอาชญากรรมไม่ให้ความร่วมมือ ทำให้วิเคราะห์รายได้รายจ่ายที่แท้จริงไม่ได้ เจ้าพนักงานจึงจะประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควรได้ โดยถือเป็นข้อยกเว้นจากหลักที่ต้องประเมินตามเงินได้ที่แท้จริง การประเมินในลักษณะนี้ไม่อนุมัติให้ใช้กับแบบสำเนาเงิน

การประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควรนั้น อาจใช้วิธีดังต่อไปนี้

- 1) นำจำนวนทรัพย์สินในวันเริ่มต้น และวันสุดท้ายของรอบบัญชีมาเปรียบเทียบกัน จำนวนที่เพิ่มขึ้นถือเป็นเงินได้
- 2) นำยอดขาย กำไร สินค้าคงเหลือต่าง ๆ ในช่วงเวลาหนึ่งมากระจายให้ครอบคลุมทั้งรอบบัญชี โดยอาศัยรูปแบบเงินได้ของกิจการที่คล้ายคลึงกัน
- 3) นำจำนวนค่าสาธารณูปโภค ค่าจ้างบุคลากร ยอดขาย มาปรับแต่งให้เป็นจำนวนเงินได้ที่เหมาะสมกับรอบบัญชีนั้น ๆ

นักวิชาการเห็นกันว่า วิธีการข้างต้นเป็นข้อยกเว้นจากหลักทั่วไป ดังนั้น จึงต้องใช้ให้ถูกต้อง ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด รายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรต้องนำมาประกอบการพิจารณาให้มากที่สุด และสามารถอธิบายเหตุผลแบบภาวะวิสัยได้

(5) อายุความ

อายุความในการประเมินภาษีอากร ปกติคือ 3 ปี นับจากวันสุดท้ายของกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ หรือนับจากวันขึ้นแบบขอคืนภาษีอากร กรณีขึ้นแบบแสดงรายการเมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว เจ้าพนักงานอาจประเมินภายใน 3 ปี นับจากวันสุดท้ายของกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ หรือภายใน 2 ปี นับจากวันขึ้นแบบแสดงรายการล่าช้า แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลังสุด อายุความจะขยายเป็น 5 ปี ถ้าเข้า 4 กรณีต่อไปนี้คือ 1) ขึ้นแบบล่าช้ากว่าเวลาที่กำหนดไว้เกิน 3 ปี 2) การลดจำนวนภาษีอากร 3) การเพิ่มผลขาดทุนหรือการขอคืนภาษีอากร 4) การลดผลขาดทุน อนึ่ง อายุความข้างต้นจะขยายเป็น 7 ปี ถ้าเป็นกรณีผิดปกติ เช่น ท่อโกงภาษีอากร

(6) เบี้ยปรับ

ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดในการประเมินตนเอง หรือหักภาษี ณ ที่จ่าย อาจต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับ ซึ่งแบ่งได้เป็น 4 กรณีคือ

1) กรณีขึ้นแบบแสดงรายการแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำเกินไป เมื่อมีการขึ้นแบบเพิ่มเติม หรือเจ้าพนักงานประเมินเพิ่มเติม ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 ของจำนวนที่เสียเพิ่มขึ้น ถ้าจำนวนที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นมีจำนวนสูงกว่า 500,000 เยน จะต้องเสียเพิ่มอีกร้อยละ 5 ของจำนวนที่สูงกว่า 500,000 เยน ดังกล่าวด้วย แต่ถ้าผู้เสียภาษีอากรขึ้นแบบเพิ่มเติมโดยไม่รู้ว่าจะถูกประเมินภาษี จากการตรวจสอบได้ส่วน เบี้ยปรับข้างต้นไม่ต้องเสีย

2) กรณีไม่ขึ้นแบบแสดงรายการ เมื่อมีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน หรือมีการขึ้นแบบล่าช้ากว่ากำหนด (รวมการขึ้นแบบเพิ่มเติมแบบที่ขึ้นล่าช้า การขึ้นแบบเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการประเมิน ฯลฯ) ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 15 ของจำนวนภาษีที่ถูกประเมินให้ต้องเสีย และร้อยละ 5 ในกรณีขึ้นแบบล่าช้ากว่ากำหนด กรณีขึ้นแบบโดยรู้ว่าจะถูกประเมินภาษีอากรจากการตรวจสอบได้ส่วน ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 15 ของภาษีที่ต้องเสีย

3) กรณีไม่นำส่งภาษี เบี้ยปรับกรณีนี้เกี่ยวข้องกับภาษีส่วนกลาง เช่น ไม่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 ของจำนวนที่ไม่ได้นำส่ง แต่ถ้านำส่งโดยสมัครใจ และไม่รู้ว่าจะมีคำสั่งให้นำส่งเพิ่มเติมตามมา จะเสียเบี้ยปรับเพียงร้อยละ 5

4) กรณีปลอมแปลงหรือบิดเบือนข้อเท็จจริง ถ้าต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีข้างต้นไปแล้ว และปรากฏว่ามีการปลอมแปลงหรือบิดเบือนข้อเท็จจริงด้วยในกรณีดังกล่าว ผู้เสียหายอาชญากรรมต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 35 ของจำนวนภาษีที่เสีย หรือนำส่งขาดไป หรือร้อยละ 40 ของภาษี กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือร้อยละ 35 ของภาษี กรณีไม่นำส่ง

(7) กระบวนการบังคับจัดเก็บภาษีอากร

ในกรณีผู้เสียหายอาชญากรรมไม่สมัครใจชำระภาษีอากร มาตรการบังคับจัดเก็บจะประกอบด้วย การกำหนดและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ การสั่งให้ชำระภาษีอากรค้าง ตลอดจนใช้มาตรการพิเศษ ในการบังคับจัดเก็บ หรือมาตรการผ่อนปรนการชำระหนี้ภาษีอากร

โดยปกติ ในการกำหนดและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระนั้น จะให้ผู้เสียหายอาชญากรรมนำเงินไป เสียให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน ถ้าไม่ชำระจะมีการสั่งให้ชำระอีกครั้งหนึ่งภายใน 50 วัน นับจากวันถึง กำหนดชำระ (ภาษีท้องถิ่น ภายใน 20 วัน) ถ้าไม่ชำระให้ครบถ้วนภายใน 10 วัน นับแต่วันออกคำสั่ง²⁰ จึงจะดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อขายทอดตลาด และนำเงินไปชำระภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือจะคืนให้เจ้าของทรัพย์สิน

ในกรณีที่ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการพ้นเวลาขึ้นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้เสียหายอาชญากรรมต้องเสียเงินเพิ่มจากการชำระภาษีล่าช้าด้วยในอัตราร้อยละ 14.6 ต่อปี แต่ถ้าผู้เสียหายอาชญากรรม มาชำระภายใน 2 เดือน นับจากพ้นกำหนด เงินเพิ่มจะลดเหลือร้อยละ 7.3 ต่อปี สถานที่ชำระภาษีอากร สำหรับบุคคลธรรมดา ได้แก่ ภูมิลำเนา ที่อยู่อาศัย หรือที่ทำงานของผู้เสียหายอาชญากรรม สำหรับบริษัทใน ประเทศ ได้แก่ สำนักงานใหญ่ หรือที่ทำการหลักของธุรกิจ สำหรับบริษัทต่างประเทศ ได้แก่ สำนักงานใน ประเทศไทย

มาตรการผ่อนปรนการชำระหนี้ภาษีอากรอาจเกิดขึ้นได้ เนื่องจากเหตุต่าง ๆ ที่กำหนดอยู่ใน กฎหมายภาษีนั่น ๆ เอง หรือเนื่องจากสถานะทางการเงินของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ ภายใต้หลักเกณฑ์ เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้เสียหายอาชญากรรมอาจร้องขอให้ใช้มาตรการช่วยเหลือผ่อนปรน การบังคับ จัดเก็บภาษีอากรได้หลายกรณี ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีสุรา ภาษียาสูบ หรือภาษีทางอ้อมอื่น ๆ มักมี กำหนดเวลาชำระภาษีเกิดก่อนมีการขายสินค้า การหาเงินมาชำระภาษีจึงต้องใช้เวลาบ้าง การขอขยายเวลา ในบางกรณีอาจขยายได้ไม่เกิน 3 เดือน สำหรับภาษีการบริโภค ไม่เกิน 1 เดือน สำหรับภาษีสุราและภาษี ยาสูบ และไม่เกิน 2 เดือน สำหรับภาษีน้ำมัน หรือกรณีภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้ ถ้าเข้าเงื่อนไขที่

²⁰ กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 40

กำหนด ก็ขอขยายเวลาได้ เช่น ภาษีมรดกที่เกิน 100,000 บาท ถ้าผู้เสียภาษีอากรวางหลักประกันได้อาจขยายเวลาได้สูงสุดถึง 20 ปี ภาษีการให้ อาจขยายเวลาได้สูงสุด 5 ปี

ผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากร หรือผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากรภาคอาจขยายเวลาการชำระภาษีอากร ตามคำขอของผู้เสียภาษีอากรได้ ซึ่งระบบนี้มีทั้งกรณีภาษีอากรส่วนกลาง และภาษีอากรส่วนท้องถิ่น เหตุในการขยายระยะเวลาอาจเป็นเพราะ มีภัยธรรมชาติ ความเจ็บป่วย หรือมีการเลิกกิจการ ตัวอย่างเช่น ถ้ามีภัยธรรมชาติเกิดขึ้น ทำให้ผู้เสียภาษีอากรสูญเสียทรัพย์สินเกินร้อยละ 50 ของทรัพย์สินทั้งหมด อาจขยายเวลาได้ถึง 1 ปี ถ้าสูญเสียทรัพย์สินไม่เกินร้อยละ 50 อาจขยายเวลาได้ถึง 8 เดือน แล้วแต่กรณี

การอนุมัติให้ขยายเวลาโดยทั่วไป ผู้เสียภาษีอากรต้องวางหลักประกันให้พอเพียงด้วย เมื่อขยายเวลาให้แล้ว ถ้ามีการยึดทรัพย์สินก่อนหน้านั้น ก็จะมีการเพิกถอนให้ อนึ่ง ในกรณีมีการระงับการเร่งรัดภาษีอากรค้างบางประเภทชั่วคราว ติดต่อกัน 3 ปี หนี้ภาษีอากรค้างนั้น จะยกเลิกไปได้²¹

ถ้าเกรงว่าการรอนถึงกำหนดเวลาจะทำให้การเร่งรัดชำระหนี้ทำได้ยาก ก็อาจมีการเร่งรัดชำระหนี้ก่อนกำหนดเวลาทั่วไปได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด²² โดยแบ่งได้เป็น 3 แบบ คือ การเร่งรัดชำระหนี้ทันที การยึดทรัพย์สินก่อนประเมินทันที และการยึดทรัพย์สินก่อนประเมิน (ใช้กับคดีละเมิดกฎหมายควบคุมการกระทำความผิดทางภาษีอากร)

2.5 กระบวนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง

โดยทั่วไปผู้ถูกประเมินต้องคัดค้านการประเมินภายในกำหนดเวลา 2 เดือนต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีก่อน จะอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางทันทีไม่ได้ เว้นแต่เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการสินค้านี้เอง อาจเลือกอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางได้โดยตรง ผู้มีสิทธิคัดค้าน ได้แก่ผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม

กำหนดเวลาคัดค้านคือต้องทำภายใน 2 เดือนนับแต่ได้รู้ถึงการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสมดังกล่าว เมื่อคัดค้านแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะมีคำวินิจฉัย ถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่ ก็สามารถอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง เมื่อหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยแล้วถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่อีก ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัย

²¹ กฎหมายเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 153

²² กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 38

อุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่วันอุทธรณ์ ก็นำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน การฟ้องศาลต้องทำภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่รู้คำวินิจฉัย แต่กำหนดเวลานี้ไม่ใช่บังคับถ้ามีเหตุอันควร ในกรณีที่พ้นเวลา 1 ปีนับแต่มีคำวินิจฉัยแล้วจะนำคดีไปฟ้องศาลไม่ได้เว้นแต่มีเหตุอันควร²³ สำหรับการกระทำทางปกครองในทางข้อเท็จจริงที่มีลักษณะต่อเนื่องหรือการละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายอุทธรณ์ทางปกครองแทน

สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางนี้จัดตั้งขึ้นใหม่ใน พ.ศ. 2513 เพื่อทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีส่วนกลาง ขณะเดียวกันก็ได้ยกเลิกระบบคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ใช้มานาน (ซึ่งมีตัวแทนชุมชนเป็นกรรมการด้วย) การวินิจฉัยอุทธรณ์ของหัวหน้าสำนักงานที่จัดตั้งใหม่นี้มีความเป็นอิสระ ไม่ถูกบังคับให้ตีความตามแนวปฏิบัติของหน่วยจัดเก็บภาษี ข้าราชการผู้รับผิดชอบและข้าราชการสมทบทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง ในกรณีจะมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างจากแนวปฏิบัติหรือคำสั่งของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 99 และ 100 บัญญัติว่าจะต้องแจ้งความเห็นไปยังหน่วยจัดเก็บภาษีเพื่อรับฟังคำชี้แจงก่อน ถ้าหน่วยจัดเก็บภาษีอากรไม่เห็นชอบด้วย ต้องส่งเรื่องให้คณะกรรมการตรวจการณียุติภาษีอากรส่วนกลางวินิจฉัยก่อน และให้หน่วยจัดเก็บภาษีกับหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางปฏิบัติตามมติของคณะกรรมการตรวจการณียุติภาษีอากรส่วนกลาง เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางแล้ว คำวินิจฉัยนี้เป็นคำวินิจฉัยภายในฝ่ายปกครองที่ถึงที่สุด หน่วยจัดเก็บภาษีอากรไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลเพื่อเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวได้²⁴

สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลางนี้แต่งตั้งโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีจำนวนไม่เกิน 10 คน โดยคัดเลือกจากผู้มีความรู้ความชำนาญเป็นการเฉพาะ สำหรับสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลางนั้น จัดเป็นองค์กรที่อยู่ในการกำกับของหน่วยงานควบคุมดูแลการบริหารจัดเก็บภาษีอากรซึ่งมีรายละเอียดของอัตรากำลังพนักงานปรากฏในสถิติดังจะได้กล่าวต่อไป

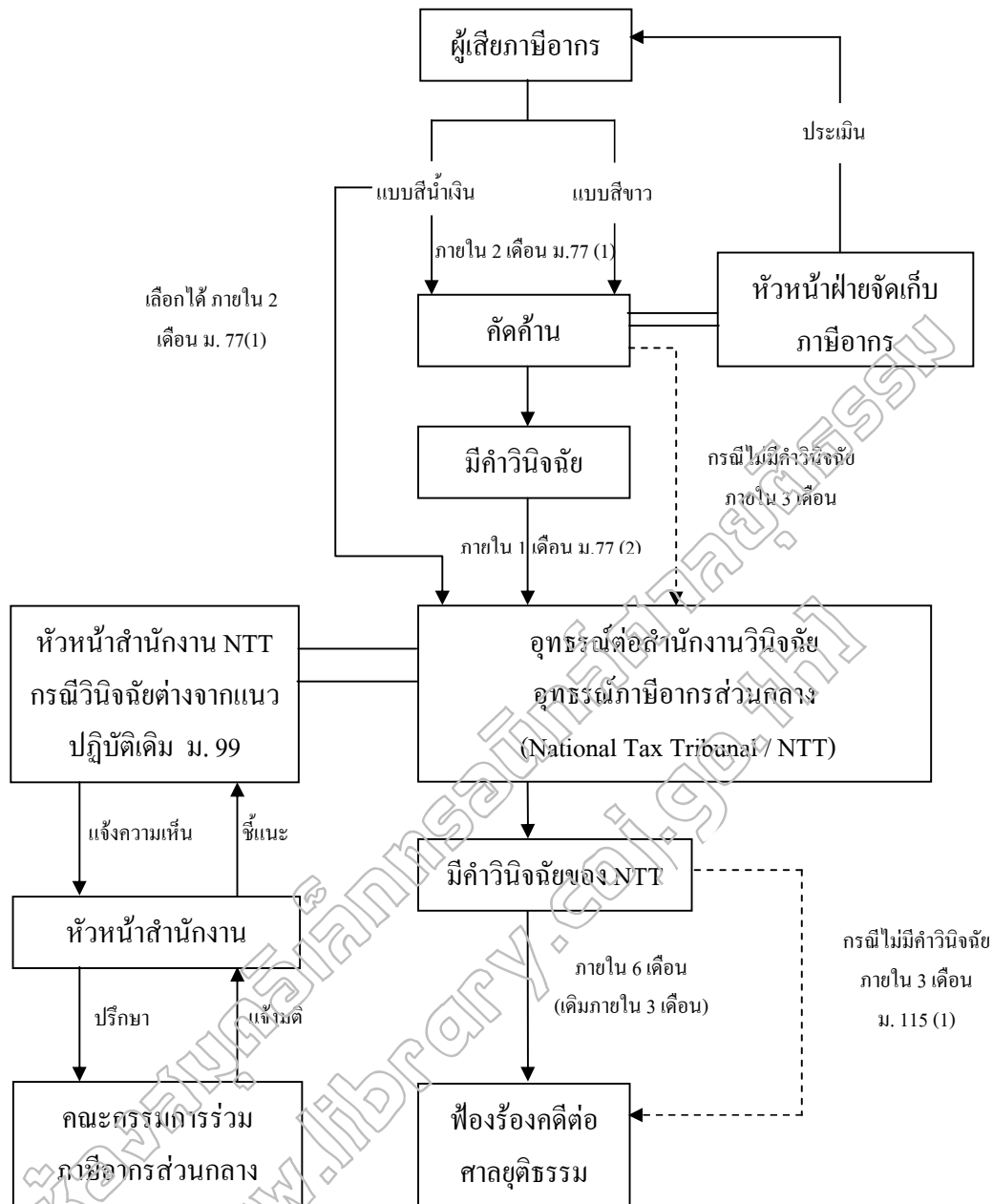
ระบบการอุทธรณ์คัดค้านภาษีอากรส่วนกลางของประเทศไทย อาจสรุปภาพรวมให้เห็นได้จากภาพที่ 7.5 ก และในส่วนของสถานที่ที่ผู้เสียภาษีอากรจะดำเนินการยื่นและลำดับการยื่นอุทธรณ์คัดค้านภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองนั้น อาจเห็นได้จากตารางที่ 7.4 อนึ่ง ในภาพที่ 7.5 ก คำว่า “ม.” หมายถึง “กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา”

²³ กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองญี่ปุ่น มาตรา 14 “行政事件訴訟法,” retrieved July 1, 2008 from http://www.ron.gr.jp/law/gyose_so.htm

²⁴ 国税不服審判所, 国税不服審判所の現状と展望, (判例タイムズ社, 2006), 13, 17 頁. นอกจากนี้ See Koji

Ishimura, *supra* note 3, p. 111.

ภาพที่ 7.5 ก ภาพแสดงระบบการอุทธรณ์คัดค้านภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น



ตารางที่ 7.4 สถานที่และลำดับการยื่นอุทธรณ์คัดค้านภาษีอากรต่อฝ่ายปกครอง

ประเภท การกระทำ	สถานที่ยื่นต่อ		ชั้นอุทธรณ์
	หัวหน้าหน่วย ย่อย	หัวหน้าหน่วย เหนืออื่น	หัวหน้าสำนักงานวินิจฉัย อุทธรณ์ภาษีส่วนกลาง
1. คำสั่งของหัวหน้าหน่วยจัดเก็บ ย่อยเกี่ยวกับแบบธรรมดา	→ O		→ O
2. การประเมินแก้ไขแบบสี น้ำเงิน (เลือกได้)	→ O		→ O
			→ O
3. การตรวจสอบและประเมิน แก้ไขของหัวหน้าหน่วยเหนือ		→ O	→ O
(ก) แบบสีน้ำเงิน (เลือกได้)			→ O
(ข) แบบธรรมดา		→ O	→ O
4. การสั่งกำหนดสถานที่ชำระภาษี ของหัวหน้าหน่วยเหนือ		→ O	
5. คำสั่งของหัวหน้าด่านภาษี		→ O (หัวหน้าด่านภาษี)	→ O
6. คำสั่งเกี่ยวกับการจดทะเบียน และอนุญาต			→ O

3. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรในศาล

3.1 ประเภทและขั้นตอนของคดีภาษีอากรในศาล²⁵

ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ นำคดีขึ้นสู่ศาลไม่ได้ เพราะมีกระบวนการคัดค้าน (Vito) และการเจรจาปรึกษาหารือเรียบร้อยแล้วตามกฎหมาย

ประเภทการฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากร นั้น มีสามประเภทใหญ่²⁶ ๆ ดังนี้

²⁵ อย่างไรก็ดี ในกรณีถูกขู่หรือเจ้าหน้าที่เป็นฝ่ายผิดนั้น คนญี่ปุ่นมักไม่นิยมฟ้องศาล เพราะค่าใช้จ่ายสูงและระงับตัว จึงมีการเสนอให้มีวิธี
เขียนขออย่างง่ายและไม่ต้องผ่านกระบวนการศาล See Koji Ishimura, *supra* note 3, p. 153.

²⁶ 金子宏, 前掲注 2, 766-769 頁. แบ่งคดีภาษีอากรเป็น 8 ประเภท แต่เนื้อหารายละเอียดไม่ต่างกัน เพราะเพียงแต่แยกประเภทย่อย
ออกจากกัน ไม่รวมเป็นประเภทใหญ่เท่านั้น

ประเภทที่หนึ่ง ฟ้องคัดค้านการใช้อำนาจเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่ง แบ่งเป็น

- 1) ฟ้องเพิกถอนการกระทำทางปกครอง เช่น เพิกถอนการประเมิน คำสั่งเรียกเก็บคำสั่งยึดทรัพย์ (ต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองต่อการประเมินเรียกเก็บเสียก่อน)
- 2) ฟ้องให้คำสั่งเป็นโมฆะ
- 3) ฟ้องให้การเพิกเฉยละเลยเป็นการขัดกฎหมาย
- 4) ฟ้องให้ปฏิบัติหน้าที่
- 5) ฟ้องให้คุ้มครองหรือหยุดการกระทำชั่วคราว

ประเภทที่สอง ฟ้องเกี่ยวกับนิติสัมพันธ์ทางมหาชนระหว่างคู่กรณี เป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งเช่นกัน เช่น การขอคืนภาษีที่เสียผิดหรือเสียเกินไป (ไม่ต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน)

ประเภทที่สาม ฟ้องคดีแพ่งโดยแท้ ได้แก่

- 1) ฟ้องเกี่ยวกับผลของการใช้อำนาจ เช่น ทางราชการยึดทรัพย์ขายทอดตลาดโดยไม่ชอบ จึงฟ้องให้คืนทรัพย์ที่ขายทอดตลาดไป
- 2) ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากรัฐ

แม้ว่าการฟ้องเพิกถอนการกระทำทางปกครองเป็นการฟ้องคดีแพ่งแบบหนึ่ง แต่ก็มีลักษณะพิเศษคือเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสภาพบังคับของการกระทำทางปกครอง และใช้วิธีพิจารณาทางคดีปกครองได้ส่วนความจริง ถ้าไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นพิเศษ ก็ให้นำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับ กระบวนการในการพิสูจน์เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นเงื่อนไขในการประเมินจัดเก็บภาษี รวมทั้งฐานภาษีนั้น โดยหลักการแล้วเป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาศาลชั้นต้นก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลสูงและศาลสูงสุดต่อไปได้

3.2 อัตราค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งและคดีภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น

เป็นไปตามกฎหมายเลขที่ 40 ปี ค.ศ. 1971 และระเบียบศาลสูงสุดฉบับที่ 5 ปี ค.ศ. 1971 ที่ใช้จนถึงปัจจุบัน

(1) ค่าฟ้องศาลชั้นต้น (ไม่รวมฟ้องแย้ง) คำนวณตามทุนทรัพย์ที่พิพาท ดังนี้

- 1) ทุนทรัพย์ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 เยน ทุก ๆ 50,000 เยนละ 500 เยน
- 2) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 300,000 เยนแต่ไม่เกิน 1,000,000 เยน ทุก ๆ 50,000 เยนละ 400 เยน

- 3) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000 เยนแต่ไม่เกิน 3,000,000 เยน ทุก ๆ 100,000 เยนละ 700 เยน
- 4) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 3,000,000 เยนแต่ไม่เกิน 10,000,000 เยน ทุก ๆ 200,000 เยนละ 1,000 เยน
- 5) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 10,000,000 เยนแต่ไม่เกิน 100,000,000 เยน ทุก ๆ 250,000 เยนละ 1,000 เยน
- 6) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 100,000,000 เยนแต่ไม่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุก ๆ 1,000,000 เยนละ 3,000 เยน
- 7) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุก ๆ 5,000,000 เยนละ 10,000 เยน

(2) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูง (ไม่รวมที่กำหนดในข้อ (ง)) จำนวนจากจำนวนตามข้อ (ก) แล้วคูณด้วย 1.5 เท่า

(3) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุด (ไม่รวมที่กำหนดในข้อ (ง)) จำนวนจากจำนวนตามข้อ (ก) แล้วคูณด้วย 2 เท่า

(4) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูงและศาลสูงสุด ในกรณีไม่มีคำพิพากษาของศาลชั้นต้น จำนวนจากจำนวนตามข้อ (จ) และข้อ (ค) แล้วลดลงกึ่งหนึ่ง

3.3 ปัญหาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในศาลประเทศญี่ปุ่น²⁷

คดีเกี่ยวกับอากรมี 3 ประเภทใหญ่ ๆ แต่ประเภทที่เกิดบ่อยที่สุด คือ คดีฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

คำสั่งที่ฟ้องให้เพิกถอนเพราะเหตุเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น มีหลายลักษณะ เช่น คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน คำสั่งแก้ไขคำสั่งประเมิน คำสั่งไม่แก้ไขการประเมิน คำสั่งให้นำส่งภาษี หนังสือแจ้งการประเมิน คำสั่งยึดขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง คำสั่งให้ลูกหนี้ร่วมรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากร เป็นต้น คำสั่งเหล่านี้ต้องมีการคัดค้านและอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดเสียก่อน จึงจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ นอกจากนี้ คำวินิจฉัยคำคัดค้าน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็มีแนวคำพิพากษาศาลสูงสุดวินิจฉัยว่า เป็นคำสั่งที่ขอให้เพิกถอนได้เช่นกัน²⁸ อย่างไรก็ดี ประเทศญี่ปุ่นถือ “คำสั่งต้นเรื่อง” เป็นหลักการสำคัญ คำสั่งที่ฟ้องให้เพิกถอนนั้น โดยทั่วไปหลังจากได้ผ่านกระบวนการ

²⁷ 金子宏, 前掲注 2, 815-836 頁.

²⁸ คำพิพากษาศาลสูงสุด 19.7.1974 (Minshuu 28.5, p.759).

คัดค้านอุทธรณ์ตามขั้นตอนแล้ว ก็คือคำสั่งต้นเรื่องเดิมนั่นเอง หากใช้ตัวคำวินิจฉัยคำคัดค้าน หรือคำวินิจฉัยการอุทธรณ์ของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางไม่ ดังนั้นถ้าฟ้องให้เพิกถอนคำวินิจฉัยคำคัดค้าน หรือเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงไม่สามารถต่อสู้ในประเด็นว่า คำสั่งต้นเรื่องเดิมไม่ถูกต้อง ก็สามารถต่อสู้ได้แต่ในประเด็นเกี่ยวกับความบกพร่องของกระบวนการวินิจฉัยคำคัดค้าน หรือการวินิจฉัยคำอุทธรณ์เท่านั้น หลักการนี้ใช้กับขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางด้วย กล่าวคือ การอุทธรณ์ดังกล่าวต้องเป็นการขอให้เพิกถอนคำสั่งต้นเรื่อง เช่น คำสั่งแจ้งการประเมินภาษีอากร เป็นต้น ไม่ใช่ให้เพิกถอนคำวินิจฉัยคำคัดค้าน²⁹

หลักเกณฑ์การฟ้องคดีภาษีอากรเพื่อเพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้น ประกอบด้วยสาระสำคัญ 2 ประการ คือ 1) ต้องมีการอุทธรณ์คัดค้านต่อเจ้าพนักงานเสียก่อน และ 2) ต้องดำเนินการภายในกำหนดเวลา กำหนดระยะเวลาภาคีไปฟ้องศาล คือ ต้องฟ้องภายใน 3 เดือน (กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งญี่ปุ่น มาตรา 158) นับแต่รู้คำสั่งทางปกครอง หรือคำวินิจฉัย นอกจากนี้ถ้าไม่ฟ้องภายใน 1 ปี จะไม่มีสิทธิฟ้อง ระยะเวลา 3 เดือนนี้ เป็นกำหนดเวลาตายตัว โดยหลักการแล้วศาลจะขยายหรือย่นเวลาโดยอิสระไม่ได้ แต่ถ้ามีเหตุสุดวิสัยอันไม่ใช่ความผิดของคู่กรณี ศาลอาจอนุญาตให้ขยายเวลาได้ (กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งญี่ปุ่น มาตรา 159)

ปัญหาเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศาลประเทศญี่ปุ่น มีประเด็นสำคัญดังนี้

(1) อำนาจฟ้อง

- ปัญหาว่ามีการโต้แย้งสิทธิหรือไม่ และจะนำคดีมาฟ้องร้องได้หรือไม่นั้น มีปัญหาที่สำคัญได้แก่

1) ปัญหาว่าในกรณีวิธีการทางภาษีอากร ไม่ชอบด้วยกฎหมายจะทำให้การประเมินไม่ชอบไปด้วยหรือไม่นั้น ปัญหานี้ยังมีความเห็นโต้แย้งกันอยู่ นักวิชาการส่วนใหญ่เห็นว่าถ้าเนื้อหาของการประเมินถูกต้องแล้ว แม้กระบวนการจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็เท่ากับไม่มีการโต้แย้งสิทธิ และไม่มีประโยชน์ที่จะฟ้องร้องกัน นักวิชาการฝ่ายข้างน้อยเห็นว่าวิธีการทางภาษีอากรที่ไม่ชอบอาจแตกต่างหากจากเนื้อหาของการประเมินภาษีได้ เพราะวิธีการที่ไม่ชอบอาจทำให้ผลการประเมินหรือผลของคำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงไปได้ จึงเห็นว่ากรณีประเมินภาษีอย่างถูกต้องแต่ถ้าวิธีการทางภาษีอากรไม่ชอบ เช่น ไม่ระบุเหตุผลชัดเจนไว้ก็ย่อมฟ้องร้องได้ ไม่ใช่เป็นเรื่องไม่มีข้อโต้แย้งสิทธิหรือไม่มีประโยชน์ในการฟ้องร้อง

2) ปัญหาว่าในระหว่างฟ้องเพิกถอนการประเมิน ฝ่ายเจ้าพนักงานจะประเมินใหม่ได้หรือไม่ ถ้าประเมินใหม่ได้ การวินิจฉัยคดีฟ้องเพิกถอนการประเมินเดิมก็อาจไม่มีประโยชน์อีกต่อไป ปัญหานี้เคย

²⁹ 小林真一／山本英幸, よくわかる税務訴訟入門, (中央経済社, 2004), 169 頁.

มีความเห็นโต้แย้งกันอยู่ ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การประเมินเดิมเกี่ยวข้องกับสัมพันธภาพกับการประเมินใหม่ในลักษณะที่การประเมินใหม่มักเลิกการประเมินเดิม อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า อยู่ในลักษณะที่การประเมินเดิมกับการประเมินใหม่ต่างคงอยู่แตกต่างกัน แต่ปัจจุบันกฎหมายได้แก้ไขให้นับเพียงไปทางความเห็นฝ่ายแรกแล้ว เพื่อความมั่นคงของกฎหมาย แต่พร้อมกันนั้นได้บัญญัติให้การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินหรือคัดค้านคำวินิจฉัยภายในฝ่ายปกครองจะต้องดำรงอยู่ก่อนด้วยจึงจะมีผลให้สามารถทำการพิจารณาคดีต่อไปได้ ดังนั้นการประเมินเดิมจึงไม่เสียไป การฟ้องร้องเดิมก็ไม่เสียไปด้วย ถ้าการประเมินใหม่ทำให้จำนวนภาษีลดน้อยลงกว่าการประเมินเดิม ศาลย่อมสามารถเพิกถอนการประเมินเดิมบางส่วนได้

3) ปัญหาว่าผู้เสียภาษีอากรจะฟ้องให้เพิกถอนการประเมินใหม่ที่ทำให้จำนวนภาษีลดน้อยลงได้หรือไม่ เดิมเห็นกันว่า เมื่อการประเมินใหม่ดังกล่าวไม่ได้เป็นผลเสียต่อผู้เสียภาษีอากร ดังนั้นจึงไม่มีการโต้แย้งสิทธิและไม่มีประโยชน์ที่จะฟ้องร้อง อย่างไรก็ตามการลดจำนวนภาษีอากรดังกล่าว บางกรณีอาจมีผลเป็นการยอมรับข้อเท็จจริงใหม่ที่ทำให้เงื่อนไขการใช้อำนาจประเมินเสียไปก็ได้ ดังนั้นในกรณีดังกล่าวปัจจุบันจึงเห็นกันว่าฟ้องร้องได้

(2) การขอคุ้มครองชั่วคราวหรือทุเลาการบังคับคดี

การอุทธรณ์ภาษีอากรภายในฝ่ายปกครองรวมทั้งการฟ้องเพิกถอนการประเมินล้วนไม่มีผลเป็นการทุเลาการชำระภาษีอากร แต่ในบางกรณีการบังคับคดีไปก่อนอาจทำให้ไม่สามารถคืนกลับสู่สภาพเดิมได้ ดังนั้น ในกรณีมีความจำเป็นรีบด่วน เพื่อหลีกเลี่ยงความเสียหายลักษณะนี้ ศาลจึงมีอำนาจพิจารณาคำร้องขอของคู่กรณีและอนุญาตให้มีการทุเลาการบังคับทั้งหมดหรือบางส่วนได้ ทั้งนี้ เว้นแต่จะเป็นกรณีที่ไม่มีเหตุผลความจำเป็นหรือการให้ทุเลาการบังคับนั้นน่าจะมีผลกระทบต่อการประโยชน์มหาชนอย่างมาก (กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งปกครองญัติน มาตรา 25 วรรค 2 และวรรค 4³⁰)

ตัวอย่างกรณีที่ศาลให้ทุเลาการบังคับคดี ได้แก่ กรณีการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่อยู่ในชื่อบุคคลอื่นที่ไม่ใช่ลูกหนี้ภาษีอากร กรณีขายทอดตลาดสิทธิในการใช้โทรศัพท์หมายเลขที่ธุรกิจใช้ติดต่อกับสาขาแห่งใดอยู่ประจำ หรือขบเครื่องจักรอุปกรณ์ที่จำเป็นในการดำเนินงานอันจะกระทบกับชื่อเสียงของกิจการ กรณียึดที่อยู่อาศัยหรือสิ่งปลูกสร้างไปขายทอดตลาดซึ่งอาจทำให้การซื้อกลับคืนทำได้ยาก

³⁰ 松沢智, 税務争訟の基礎知識, (中央経済社, 1973), 195 頁. เดิมศาลไม่มีอำนาจทุเลาการบังคับคดีปกครอง ต่อมามีการแก้ไขกฎหมายให้ศาลมีอำนาจดังกล่าว ในกรณีที่เข้าเงื่อนไข อนึ่ง 租税訴訟学会 (編著), 事例で学ぶ租税争訟手続, (財経詳報社, 2006), 100-101 頁. แนะนำว่า ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ได้รับอนุญาตให้ทุเลาการบังคับอาจชำระภาษีไปก่อน ถ้าขณะคดีจะได้คืนเงินจำนวนดังกล่าว พร้อมดอกเบี้ย

(3) หน้าที่นำสืบ

การฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นมีปัญหาว่าใครมีหน้าที่นำสืบก่อนเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงซึ่งเป็นองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากร ความเห็นในเรื่องนี้อาจแบ่งเป็นสองฝ่าย ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การประเมินภาษีอากรอาศัยอำนาจมหาชน ถ้าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรหรือโจทก์ในการนำสืบ อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การฟ้องเพิกถอนการประเมินนั้นมีเนื้อหาคล้ายกับการขอให้ศาลรับรองว่าไม่มีมูลหนี้ ดังนั้น หน้าที่นำสืบต้องกระจายแบ่งกัน ตามความเห็นฝ่ายหลังนี้รัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่นำสืบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเงื่อนไขของอำนาจในการประเมินภาษีอากรในฐานะเป็นเจ้าของหนี้ ส่วนผู้เสียภาษีอากรในฐานะลูกหนี้มีหน้าที่นำสืบข้อเท็จจริงว่าอำนาจของเจ้าพนักงานนั้นไม่สมบูรณ์ หรือไม่มีอำนาจประเมินภาษีอากร ตามความเห็นฝ่ายแรกเห็นอำนาจพิเศษของรัฐแต่อำนาจพิเศษนี้เป็นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่นำสืบ เพราะไม่รับทสันนิษฐานให้ถือว่าข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการใช้อำนาจรัฐนั้นมีอยู่แล้วโดยไม่ต้องพิสูจน์ ปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อมาคือ จะนำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้กับคดีภาษีอากรได้โดยตรงหรือไม่ เพราะถ้าไม่มีบทบัญญัติเฉพาะเกี่ยวกับเรื่องนี้ในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (ใช้กับคดีภาษีอากรด้วย) ก็ต้องนำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

ในการประเมินภาษีอากร เจ้าพนักงานจำเป็นต้องตอบให้ได้เสียก่อนว่ามีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรอยู่หรือไม่ ดังนั้นกล่าวโดยหลักการ ความเห็นฝ่ายหลังจึงถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินต้องพิสูจน์ว่ามีองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากรอย่างไรก็ดี หลักฐานเกี่ยวกับองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรในบางกรณีก็หาได้ยาก จึงจำเป็นต้องมีการปรับแก้หลักการให้เหมาะสมกับสภาพที่เป็นจริง ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงว่ารายจ่ายอันจำเป็นและสมควรต่าง ๆ มีหรือไม่ ฝ่ายเจ้าพนักงานต้องมีหน้าที่นำสืบ แต่สำหรับรายจ่ายพิเศษศาลมักให้ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรหรือโจทก์เป็นฝ่ายมีหน้าที่นำสืบ ทำนองเดียวกับกรณีฝ่ายโจทก์อ้างว่ามีรายจ่ายอันจำเป็นและสมควรมากกว่าที่ฝ่ายเจ้าพนักงานยอมรับหรือกล่าวอ้าง หรือต่อสู้ในเรื่องข้อเท็จจริงที่เขียนไว้ในแบบแสดงรายการ ฝ่ายโจทก์ย่อมมีหน้าที่นำสืบ ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายนอกเหนือจากที่บันทึกไว้ในบัญชีก็ดูรายจ่ายค่านายหน้าส่วนที่เกินจากที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ดี เห็นกันว่าฝ่ายโจทก์มีหน้าที่นำสืบเช่นกัน

กรณีอ้างว่าการยกเว้นภาษีอากร หรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร หรือไม่มีเหตุอันสมควรที่เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจประเมินนั้น เป็นเรื่องต่อสู้ว่าสิทธิหรือเงื่อนไขการใช้อำนาจไม่สมบูรณ์ ดังนั้นฝ่ายโจทก์ย่อมมีหน้าที่นำสืบ

ในกรณีที่มีการประเมินภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานเห็นสมควร ฝ่ายเจ้าพนักงานต้องพิสูจน์ว่าตนมีเหตุผล หรือใช้ฐานอะไรในการประเมิน ส่วนฝ่ายโจทก์มีหน้าที่นำสืบหักล้างว่าจำนวนที่แท้จริงมีเท่าไร และต่างจากจำนวนที่เจ้าพนักงานใช้ประเมินอย่างไรหรือไม่

(4) คำพิพากษา

คำพิพากษาในคดีที่ผู้เสียหายอาชญากรรมฟ้องเพิกถอนการประเมิน อาจแบ่งตามเนื้อหาได้เป็น 3 แบบ

1) จำหน่ายคดี เช่น ไม่มีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน หรือฟ้องเมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว เป็นต้น การจำหน่ายคดีมีผลเท่ากับศาลปฏิเสธการพิจารณา

2) ยกฟ้อง เช่น การประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว เป็นต้น นอกจากนี้ในคดีที่ใช้วิธีพิจารณาคดีปกครอง แม้คำสั่งทางปกครองจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ถ้าการเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวจะทำให้ประโยชน์สาธารณะเสียหายอย่างชัดเจน ประกอบกับการพิจารณาถึงระดับความเสียหายของโจทก์ การชดเชยค่าเสียหายแก่โจทก์ และวิธีการหรือระดับการป้องกันอันตรายต่าง ๆ แล้ว ถ้าศาลเห็นว่าการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม ก็อาจมีการยกฟ้องได้ตามแนวทางปฏิบัติที่กำหนดไว้ ตัวอย่างในเรื่องนี้มีน้อยมาก ในทางภาษีอากร อาจใช้กับกรณีบังคับขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึดมา แล้วนำเงินไปใช้เพื่อส่วนรวมหมดแล้ว

3) พิพากษาให้เป็นไปตามฟ้อง เช่น ถ้าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายทั้งหมดหรือบางส่วน หรือเพี้ยนปรับขาดของค่าประกอบในการประเมิน เป็นต้น

คำพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินนี้ไม่เพียงแต่มีผลบังคับต่อคู่กรณีเท่านั้น ยังมีผลต่อบุคคลที่สามด้วย ยิ่งกว่านั้นกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองญี่ปุ่น มาตรา 33 ยังบัญญัติอย่างชัดเจนว่าให้ฝ่ายเจ้าพนักงานหรือองค์กรรัฐที่เกี่ยวข้องก็ต้องถูกผูกพันด้วย ดังนั้น องค์กรรัฐที่เกี่ยวข้องจึงต้องเคารพเนื้อหาของคำพิพากษาที่เพิกถอนคำสั่ง ถ้ามีเหตุการณ์ภายหลังเกิดขึ้นในทำนองเดียวกับที่ปรากฏในคำพิพากษาก็จะต้องปฏิบัติตามเจตนารมณ์ที่ปรากฏในคำพิพากษา อนึ่ง สำหรับบุคคลที่สามที่ไม่ได้เข้ามาเป็นคู่กรณีทำให้ไม่สามารถต่อสู้หรือป้องกันตนได้นั้น มีระบบที่ให้สิทธิในการร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ภายใน 30 วันนับแต่ทราบคำพิพากษาดังกล่าว พร้อมกับการยื่นอุทธรณ์คัดค้านภายในฝ่ายปกครองได้

3.4 แนวคิดและการปฏิรูปกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (รวมคดีภาษีอากร) ในประเทศไทย

ประเทศไทยใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองในการพิจารณาคดีภาษีอากรเพราะเห็นว่าคดีภาษีอากรเกี่ยวพันกับการใช้อำนาจปกครอง ไม่ใช่คดีพิพาทระหว่างเอกชนทั่วไป ในอดีตที่ผ่านมาเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การใช้อำนาจเบื้องต้นของเจ้าพนักงานในทางปกครอง โดยเฉพาะกรณี

เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลพินิจตัดสินใจดำเนินการตามที่กฎหมายได้มอบอำนาจให้เป็นสิ่งที่ต้องเคารพ อย่างไรก็ตาม การใช้อำนาจดังกล่าวก็ต้องเป็นไปอย่างชอบธรรมและเป็นธรรมด้วยซึ่งแยกเป็นเรื่องต่างหากได้ ดังนั้นจึงมีระบบตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานว่ามีความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่โดยศาลอีกชั้นหนึ่ง ปัญหาว่าศาลจะใช้อำนาจแทรกแซง เช่น การห้ามหรือคุ้มครองชั่วคราวก่อนมีการดำเนินการของเจ้าพนักงานในชั้นต้นได้หรือไม่ ในอดีตเห็นกันว่าไม่สามารถทำได้ เพราะอาจก่อให้เกิดปัญหาหลายประการตามมา เช่น ปัญหาความล่าช้า ปัญหารายละเอียดที่หลากหลายและซับซ้อน ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิส่วนบุคคล รวมทั้งความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ แต่ในปัจจุบัน มีความเคลื่อนไหวไปในทางขยายอำนาจศาลให้สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ความเคลื่อนไหวเพื่อให้ระบบศาลยุติธรรมสามารถตรวจสอบการกระทำทางปกครองได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นนั้น ที่สำคัญได้แก่การตั้งคณะกรรมการพิจารณาการปฏิรูประบบศาลยุติธรรมขึ้นเมื่อเดือนกรกฎาคม 2542 เพื่อศึกษาวิธีทำให้ประชาชนในสังคมประเทศญี่ปุ่นมีความสำนึกในสิทธิและหน้าที่ของตนเองและสร้างสรรค์สังคมที่มีเสรีภาพและความเป็นธรรม สองปีหลังจากนั้น ได้มีการเผยแพร่รายงานการศึกษาและความเห็นของคณะกรรมการดังกล่าวเกี่ยวกับการปฏิรูประบบศาลยุติธรรมเรื่อง “ระบบศาลยุติธรรมเพื่อหนุนนำประเทศญี่ปุ่นในศตวรรษที่ 21” ซึ่งมีสาระสำคัญอยู่ที่การทำให้ประชาชนมีส่วนร่วมมากขึ้น ใช้และเข้าถึงระบบศาลยุติธรรมได้ง่ายขึ้น ตลอดจนทำให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องในกระบวนการยุติธรรมมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น และมีประสิทธิภาพอย่างชัดเจน ต่อมา กลุ่มเร่งรัดการปฏิรูประบบศาลยุติธรรมได้เผยแพร่รายงานการวิจัยวิจารณ์กระบวนการยุติธรรมทางปกครอง เรื่อง “แนวคิดในการแก้ไขกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง” เมื่อวันที่ 6 มกราคม 2547 ซึ่งการแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองครั้งใหญ่ที่มีผลใช้บังคับ เมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2548 ก็อาศัยแนวคิดพื้นฐานจากรายงานฉบับนี้

จากแนวคิดพื้นฐานของรายงานฉบับดังกล่าวได้ก่อให้เกิดการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองครั้งใหญ่เมื่อ ปี พ.ศ. 2547 การแก้ไขกฎหมายครั้งดังกล่าวมีสาระสำคัญแยกได้ 4 ประการ³¹ คือ

1) การขยายขอบเขตการคุ้มครองเยียวยา เช่น ผู้สามารถเป็นโจทก์ฟ้องคดีปกครอง มีขอบเขตกว้างขวางขึ้น (มาตรา 9 วรรค 2) การบัญญัติกฎหมายรับรองการคุ้มครองชั่วคราวให้ชัดเจน (มาตรา 3 วรรค 6, 7 และมาตรา 37/2 - 37/4) เป็นต้น

³¹ 酒井克彦, “行政事件訴訟法改正と租税訴訟(上),” 税務大学校論叢, 第47号 (June 29, 2005), 321-328頁.

Retrieved May 10, 2008, from http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/47/sakai_01/ronsou.pdf

2) การเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการตรวจสอบได้ส่วน เช่น มีระบบให้ส่งเอกสารเกี่ยวกับเหตุผลในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน มีบทบัญญัติพิเศษกำหนดให้ศาลมีอำนาจเกี่ยวกับวิธีพิจารณาพยานหลักฐานอย่างกว้างขวาง (มาตรา 23/2) เป็นต้น

3) การฟ้องคดีปกครองที่สะดวกและเข้าใจง่ายขึ้น เช่น การเพิ่มบทบัญญัติเกี่ยวกับการระบุตัวจำเลยให้ง่ายขึ้น (มาตรา 11) คือโดยทั่วไปเพียงแต่ระบุรัฐหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นจำเลยก็พอ รวมทั้งให้อำนาจศาลมีคำสั่งเปลี่ยนตัวจำเลยให้ถูกต้องได้ (มาตรา 15) การแก้ไขบทบัญญัติเกี่ยวกับศาลที่มีเขตอำนาจและการย้ายคดี (มาตรา 12,13) การขยายกำหนดเวลาการฟ้อง (มาตรา 14) เป็นต้น

4) การปรับปรุงและเพิ่มรูปแบบการคุ้มครองชั่วคราว เช่น การคุ้มครองชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษา (มาตรา 37 วรรค 5) การผ่อนปรนเงื่อนไขในการขอให้มีการคุ้มครองชั่วคราว (มาตรา 25) เป็นต้น

4. แนวคำพิพากษาที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทย

4.1 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (ของกฎ ระเบียบ และคำสั่งฝ่ายปกครอง)

คำพิพากษาของศาลสูงเมืองโอซากา 28.6.1968 (Soumugeppou 14.12, p.1429) วินิจฉัยว่าการมอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองกำหนดฐานภาษีต้องมีความเป็นรูปธรรม มีขอบเขตเฉพาะที่ชัดเจน มิฉะนั้นจะเป็นการมอบอำนาจที่ไม่ชอบ เช่นการมอบอำนาจอย่างคลุมเครือ หรือมอบให้กำหนดขอบเขตอำนาจเอง

4.2 เงินได้ที่ผิดกฎหมาย

คำพิพากษาของศาลสูงเมืองนาโกยา 27.1.1966 (Gyoushuu 17.1, p.23) วินิจฉัยว่าถ้าผู้เสียภาษีอากรมีเงินได้หรือประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่อยู่ในความควบคุมดูแลและสามารถใช้สอยเพื่อตนเองได้ เงินได้นั้นย่อมอยู่ในบังคับกฎหมายภาษีเงินได้โดยไม่ต้องพิจารณาว่าเงินได้นั้นได้มาอย่างไรเพราะเหตุใด

คำพิพากษาของศาลสูงเมืองฟูกูโอกะ 30.11.1967 (Keishuu 18.12, p.1577) วินิจฉัยว่า ดอกเบี้ยส่วนที่กำหนดไว้ในอัตราในกฎหมายจำกัดอัตราดอกเบี้ยนั้นเป็นโมฆะ ไม่ก่อให้เกิดหนี้และไม่สามารถฟ้องร้องกันได้ จึงเป็นสิ่งที่ไม่อาจคาดหวังได้ เว้นแต่กรณีที่ถูกหนี้มีเจตนาชำระ มีความสามารถชำระ หรือมีข้อเท็จจริงประการอื่น ดังนั้นดอกเบี้ยลักษณะเช่นนี้จึงไม่อยู่ในบังคับกฎหมายภาษีเงินได้

คำพิพากษาของศาลสูงสุด 9.11.1971 (Hanreijihou 649, p.11) วินิจฉัยว่า ดอกเบี้ยส่วนที่กำหนดไว้ในอัตราในกฎหมายจำกัดอัตราดอกเบี้ยต้องแยกว่ากรณีที่ได้รับดอกเบี้ยแล้ว หรือยังไม่ได้รับดอกเบี้ย ดอกเบี้ยส่วนเกินอัตราที่ได้รับแล้วย่อมอยู่ในบังคับกฎหมายภาษีเงินได้ แม้ว่าเจ้าหนี้จะไม่สามารถรวมดอกเบี้ยเป็นเงินต้นได้ตามกฎหมาย ลูกหนี้สามารถเรียกดอกเบี้ยนั้นคืนได้ในฐานะลามิควรได้ หรือเจ้าหนี้

อาจไม่ยอมคืนลาภมิควรได้ก็ตาม แต่สำหรับดอกเบี้ยส่วนเกินอัตราที่ยังไม่ได้รับนั้น ไม่อาจถือว่าเป็นเงินได้โดยปริยาย และไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่พึงได้รับในภาษีเงินได้ด้วย แม้จะถึงกำหนดชำระแล้วก็ตาม

4.3 การวางแผนเลี่ยงภาษี

การคำนวณในส่วนธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือ มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใหม่ได้เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษี ส่วนในกรณีที่เป็นธุรกรรมระหว่างบุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินใหม่ได้หรือไม่ ยังมีความเห็นแตกต่างกันอยู่

คำพิพากษาของศาลสูงเมื่อ 24.7.1954 (Gyoushuu 15.9, p.1725) และคำพิพากษาของศาลเมื่อ 30.3.1971 (Soumugeppou 17.7, p.1167) วินิจฉัยว่าเจ้าพนักงานประเมินใหม่ในกรณีผู้โอนเป็นบุคคลธรรมดาได้ เพราะมีหลักว่าต้องเก็บภาษีเงินได้อย่างเป็นธรรมและเหมาะสมตามความเป็นจริง และต้องไม่ทำให้ธุรกรรมการโอนระหว่างบริษัทในเครือเสียเปรียบธุรกรรมการโอนระหว่างบุคคลธรรมดา อนึ่ง มีคำพิพากษาของศาลเมื่อ 7.7.1970 (Soumugeppou 16.12, p.1513) วินิจฉัยว่า แม้ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจชัดเจนในเรื่องนี้ เจ้าพนักงานก็ประเมินใหม่ให้เหมาะสมได้ เพราะมีหลักความเป็นธรรมทางภาษีแฝงอยู่ในบทบัญญัติแห่งกฎหมายอยู่แล้ว อย่างไรก็ตาม คำพิพากษาของศาลสูงเมื่อ 25.4.1972 (Gyoushuu 23.4, p.238) วินิจฉัยว่า ถ้าไม่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานโดยชัดแจ้ง เจ้าพนักงานย่อมไม่มีอำนาจประเมินธุรกรรมการโอนระหว่างกรณีที่จะวางแผนเลี่ยงภาษีได้ เพราะจะขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย

4.4 หลักการตีความกฎหมายโดยเทียบเคียง

คำพิพากษาของศาลเมื่อ 28.5.1964 (Soumugeppou 10.7, p.115) และคำพิพากษาของศาลสูงเมื่อ 15.3.1966 (Soumugeppou 12.5, p.206) เกี่ยวกับการโอนสิ่งปลูกสร้างให้เจ้าของที่ดินตอบแทนการได้สิทธิเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น มีปัญหาว่าเจ้าของที่ดินได้รับเงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ หรือได้รับกำไรธุรกิจ ซึ่งเงินได้ต่างชนิดจะมีการคำนวณหักค่าใช้จ่ายต่างกัน ศาลวินิจฉัยว่าเป็นเงินได้กำไรธุรกิจ โดยตีความเทียบเคียงกับธุรกรรมที่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกัน และกล่าวว่าการตีความแบบเทียบเคียงในทางที่เป็นผลร้ายต่อผู้เสียภาษีอากรเป็นสิ่งต้องห้าม มีคำพิพากษาศาลสูงเมื่อ 23.10.1970 (Minshuu 24.11, p.1617) วินิจฉัยในทำนองเดียวกันว่ากรณีดังกล่าวข้างต้น สามารถตีความกฎหมายภาษีแบบเทียบเคียงได้ แต่เน้นว่าเหตุผลไม่ใช่อยู่ที่ศาลต้องตีความในทางที่เป็นคุณต่อผู้เสียภาษีอากรเสมอไปทุกกรณี

4.5 การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร

หลักสุจริตมีใจความว่าการยอมรับข้ออ้างใหม่ที่ขัดกับคำพูดหรือการกระทำในอดีตของกลุ่มความฝ่ายหนึ่ง ถ้าทำให้คู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งที่เชื่อถือในคำพูดของฝ่ายแรกนั้นได้รับความเสียหาย ข้ออ้างของฝ่ายแรกนั้นย่อมใช้ไม่ได้ ปัญหาที่เกิดขึ้นคือเมื่อคำพูดหรือการกระทำในอดีตของฝ่ายจัดเก็บภาษีเป็นสิ่งที่ขัดกฎหมาย แต่ข้ออ้างใหม่ในภายหลังเป็นสิ่งที่ชอบกฎหมาย ถ้าข้ออ้างใหม่ซึ่งที่จริงชอบด้วยกฎหมายกลายเป็นสิ่งใช้ไม่ได้ ข้ออ้างเช่นการประเมินในภายหลังก็ย่อมใช้ไม่ได้ไปด้วย จึงย่อมเท่ากันเป็นการขัดแย้งกับข้อเรียกร้องที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีดำเนินการประเมินจัดเก็บภาษีตามกฎหมาย ด้วยเหตุนี้ การนำหลักสุจริตมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรจึงมีปัญหาเพราะข้อเรียกร้องในการดำเนินการตามกฎหมายภาษีขัดแย้งกับการคุ้มครองความเชื่อมั่นของประชาชนผู้เสียภาษีอากรที่มีต่อฝ่ายจัดเก็บภาษี

คำพิพากษาศาลเมืองโตเกียว 26.5.1965 (Gyoushuu 16.6, p.1033) ในกรณีฝ่ายเก็บภาษีตอบข้อหารือเป็นหนังสือให้โรงเรียนผู้หารื้อทราว่า ทรัพย์สินที่ใช้ในการศึกษาไม่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการตอบที่เข้าใจกฎหมายผิดไป ที่ถูกแล้วเฉพาะนิติบุคคลที่มีการปรับปรุงโครงสร้างองค์กรเสียก่อน (กิ่งโรงเรียน) เท่านั้น จึงจะไม่เข้าข่ายเสียภาษี ปรากฏว่าโรงเรียนแห่งนี้ไม่ได้ไปเสียภาษีเลยเป็นเวลา 8 ปี ต่อมาเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีย้อนหลังเป็นเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชี คดีนี้ศาลวินิจฉัยว่า หลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากนั้น ไม่ว่าจะเรียกอย่างไร กฎหมายโดยพื้นฐานแล้วต้องมีความเที่ยงธรรมเป็นแกนอย่างแน่นอน คู่กรณีแม้เป็นฝ่ายรัฐบาลก็อยู่ภายใต้กฎหมายเช่นเดียวกับเอกชนทั่วไป กฎหมายภาษีซึ่งเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชนก็อาจนำหลักนี้ไปใช้ได้เช่นกัน ไม่มีเหตุผลใดคัดค้านการนำหลักใช้สิทธิโดยสุจริตไปปรับใช้ในกฎหมายภาษีอากรด้วย การปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดทั้งในแง่เก็บภาษีหรือไม่เก็บภาษีเป็นข้อเรียกร้องที่คาดเห็นได้ เพียงแต่มีปัญหาว่าภายใต้เงื่อนไขหรือขอบเขตใด จึงจะนำหลักกฎหมายปิดปากไปปรับใช้ได้ เงื่อนไขในการปรับใช้นั้นต้องพิจารณาถึงส่วนความรับผิดชอบของทุกฝ่ายประกอบด้วย โดยเฉพาะความรับผิดชอบของฝ่ายประชาชนมีอย่างไรหรือไม่ในการก่อให้เกิดความผิดพลาดของทางราชการ ลักษณะของกระบวนการแสดงออกของทางราชการเป็นอย่างไร เป็นประกาศทั่วไปหรือเป็นเพียงการตอบอย่างเป็นรูปธรรมแน่นอนแก่บุคคลเฉพาะราย หรือเป็นคำพูดด้วยวาจาทางโทรศัพท์ หรือเป็นลายลักษณ์อักษร ฝ่ายประชาชนมีเหตุอันควรเชื่อคำกล่าวของทางราชการเพียงใด ฝ่ายประชาชนได้รับความเสียหายอย่างไรเพียงใดจากการเชื่อถือคำกล่าวหรือการแสดงออกของฝ่ายราชการทางการ และหากมีการปรับใช้หลักดังกล่าวแล้ว ในอนาคตความเชื่อถือไว้วางใจของประชาชนต่อทางการจะเป็นอย่างไร ในท้ายสุดศาลชั้นต้นได้ตัดสินให้ยกเลิกการประเมินเพราะขัดหลักการใช้สิทธิโดยสุจริต คดีนี้มีการอุทธรณ์ต่อศาลสูงต่อมา คำพิพากษาศาลสูงเมืองโตเกียว 6.6.1966 (Gyoushuu 17.6, p.607) วินิจฉัยว่า หลักกฎหมายปิดปากมีเนื้อหา คือว่า การแสดงออก (พูดหรือกระทำ) ของคนที่ทำให้อีกฝ่ายหนึ่งเข้าใจผิดไปนั้น หากอีกฝ่ายหนึ่งได้รับผลเสียหายที่เกิดจากการเข้าใจผิดไป ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ฝ่ายแสดงออกจะอ้างข้อเท็จจริงอื่นที่ขัดแย้งกับข้อเท็จจริงเดิมนั้นไม่ได้ โดยทั่วไปหลักกฎหมายปิดปากใช้

กับกรณีที่ต้องมีการแสดงออกซึ่งข้อเท็จจริง ถ้าพึงการให้ความเห็น หรือการแสดงทิศทางของเจตนา ยังไม่มีน้ำหนักพอ นอกจากนี้ถ้าการปรับใช้หลักกฎหมายปิดปากจะทำให้เกิดผลในประการที่ขัดกับกฎหมายแล้ว ย่อมไม่ควรปรับใช้หลักดังกล่าว ในคดีนี้แม้จะมีหนังสือของทางราชการแจ้งว่าที่ทำการของโรงเรียนไม่อยู่ในข่ายเสียภาษี แต่ก็ไม่ใช่ว่าผู้หรือเริ่มเข้าใจผิดว่าที่ทำการนั้นไม่ต้องเสียภาษีตั้งแต่เมื่อได้รับหนังสือก็หาไม่ และไม่ใช่ว่าเดิมเข้าใจว่าเป็นที่ทำการที่ต้องเสียภาษีหรือเดิมเคยปฏิบัติเสียภาษีมาโดยตลอด แต่กลายเป็นเข้าใจว่าได้รับยกเว้นภาษีตั้งแต่ทราบเรื่องจากทางการ (ตามข้อเท็จจริงเรื่องนี้เดิมผู้หรือก็ลังเลและไม่ได้เสียภาษีอยู่ก่อนหน้านี้อยู่แล้ว ไม่ใช่กรณีที่เสียมาตลอดแต่มาเลิกเสียเพราะมีจดหมายของทางราชการเกิดขึ้น) ดังนั้น แม้มีการแปลความผิดหรือเกิดความเข้าใจที่ผิดไป ฝ่ายโรงเรียนก็ไม่ได้มีการกระทำอะไรขึ้นเป็นพิเศษ ดังนั้น ศาลจึงตัดสินว่าไม่อาจนำหลักสุจริตมาปรับใช้ในคดีนี้

4.6 การแก้ไขการประเมินโดยไม่ชอบ

คำพิพากษาของศาลเมืองซึชิโอะกะ 13.10.1970 (Soumugeppou 17.3, p.73) วินิจฉัยว่าในกรณีเจ้าพนักงานประเมินบริษัทที่ยื่นแบบสำเนาเงินให้ต้องภาษีเงิน ได้เพิ่มเติม โดยระบุเหตุผลในการประเมินว่าบริษัทแสดงค่าขายสิทธิการเช่าที่ดินต่ำไป บริษัทจึงอุทธรณ์คัดค้าน แต่ถูกยกอุทธรณ์ และได้นำคดีขึ้นสู่ศาล ในระหว่างการพิจารณาของศาล เจ้าพนักงานได้เพิกถอนการประเมินครั้งแรกดังกล่าว โดยอ้างว่ามีการระบุเหตุผลในการประเมินตกหล่นไป (การประเมินครั้งที่สอง) นอกจากนั้น ในวันถัดมา เจ้าพนักงานได้แจ้งการประเมินใหม่ (การประเมินครั้งที่สาม) ซึ่งมีเนื้อหาคล้ายคลึงกับการประเมินครั้งที่หนึ่ง และได้อธิบายเหตุผลในการประเมินอย่างละเอียด บริษัทจึงขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินครั้งที่หนึ่งและการประเมินครั้งที่สาม เพราะการประเมินครั้งที่หนึ่งไม่ระบุเหตุผลในการประเมินอย่างแจ้งชัด จึงขัดต่อกฎหมาย ส่วนการประเมินครั้งที่สาม มีเนื้อหาไม่ต่างจากการประเมินครั้งที่หนึ่ง และมีจุดหมายเพื่อทำให้การระบุเหตุผลที่ตกหล่นไปมีความชัดเจนถูกต้องยิ่งขึ้น จะได้ไม่ต้องแพ็คคดีนี้ ดังมีหลักฐานระบุในการประเมินครั้งที่สอง ดังนั้น การประเมินครั้งที่หนึ่งจึงขัดต่อกฎหมาย และทำให้การประเมินครั้งที่สามที่ต่อเนื่องกันขัดต่อกฎหมายด้วยเช่นกัน สำหรับการประเมินครั้งที่สองก็ขัดกับเงื่อนไขในกฎหมายที่ให้อำนาจประเมิน จึงขัดต่อกฎหมายด้วยเช่นกัน จากข้อเท็จจริงดังกล่าว ศาลวินิจฉัยว่า คำขอให้เพิกถอนการประเมินครั้งที่หนึ่งไม่เป็นประโยชน์ เพราะเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแก้ไขการประเมินที่บกพร่องได้ การประเมินครั้งที่สองจึงเป็นอิสระจากการประเมินครั้งที่หนึ่ง และเป็นการเพิกถอนการประเมินครั้งที่หนึ่งอยู่ในตัว สำหรับการประเมินครั้งที่สามในระหว่างการพิจารณาของศาลนั้น เจ้าพนักงานมีเจตนาหลีกเลี่ยงการแพ็คคดี และเป็นการกระทำที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร ถ้ายอมให้เจ้าพนักงานประเมินเช่นนี้ได้ ก็จะทำให้สภาพบังคับของบทบัญญัติที่กำหนดให้ต้องระบุเหตุผลในการประเมินแบบเสียภาษีสืบเงินเสียไป จึงเห็นว่าการประเมินครั้งที่สาม เป็นการใช้อำนาจโดยไม่ชอบ ให้เพิกถอนการประเมินครั้งที่สาม

4.7 การประนีประนอม

คำพิพากษาของศาลเมืองเกียวโต 30.3.1984 (Hanreitaimuzu 521, p.71) วินิจฉัยว่า ข้อตกลงประนีประนอมระหว่างวัดและผู้ว่าฯ เมืองเกียวโต ในอันที่ทางราชการจะเก็บภาษีพิเศษเพื่อคุ้มครองวัฒนธรรมจากวัดย้อนหลังเพียง 5 ปี และจะไม่เก็บภาษีดังกล่าวในชื่อใหม่ หรือขยายเวลาการเก็บภาษีออกไปอีกนั้น เป็นข้อตกลงที่ไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย เพราะขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย ส่งผลเสียหายต่อการคลังท้องถิ่น และนำไปสู่การปกครองตามอำเภอใจ

คำพิพากษาของศาลเมืองโตเกียว 26.3.2002 (Hanreitaimuzu 1099, p.103) วินิจฉัยว่า ข้อบัญญัติของเมืองโตเกียวที่ให้เก็บภาษีธุรกิจจากธุรกิจธนาคารที่มีเงินกองทุนตั้งแต่ 5 พันล้านเยนขึ้นไป โดยคำนวณจากฐานกำไรขั้นต้นภายในช่วงเวลา 5 ปี ในอัตราร้อยละ 3 นั้น ขัดต่อกฎหมาย และให้คืนภาษีรวมทั้งค่าใช้จ่ายเสียหายแก่ธนาคาร แต่คำพิพากษาของศาลสูง 30.1.2003 (Hanreitaimuzu 1124, p.103) วินิจฉัยว่า ข้อบัญญัติเมืองโตเกียวขัดกับกฎหมาย เพราะภาระภาษีขาดความเหมาะสมอย่างชัดเจน จึงสั่งให้คืนเงินภาษีต่อมา มีการฟ้องต่อศาลสูงสุด 8.10.2002 และโจทก์จำเลยตกลงประนีประนอมกันสำเร็จ โดยตกลงกันว่า

- 1) โจทก์และจำเลยยอมรับข้อบัญญัติที่แก้ไขใหม่ เมืองโตเกียวยอมคืนเงินภาษีให้คดีเสร็จ
- 2) โจทก์ยอมถอนฟ้อง และจำเลยเห็นชอบ
- 3) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี ต่างฝ่ายต่างรับผิดชอบ

4.8 การฟ้องเรียกค่าเสียหายจากรัฐ

คำพิพากษาของศาลสูงเมืองโอซากา 19.3.1998 (Hanreitaimuzu 1014, p.183) วินิจฉัยว่า เจ้าพนักงานภาษีที่ดินและรั้วคันโดยไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าของบ้าน จึงเป็นการค้นที่ขัดกฎหมาย ให้ชดใช้ 500,000 เยน ตามกฎหมายว่าด้วยการชดใช้ค่าเสียหายโดยรัฐ มาตรา 1 ซึ่งเป็นการฟ้องในคดีแพ่งปกติ

นอกจากนี้ยังอาจฟ้องเรียกค่าเสียหายที่เป็นผลเสียหายโดยตรงจากการที่รัฐออกคำสั่งที่ขัดกฎหมายได้ด้วย ตามคำพิพากษาศาลสูงสุด 17.12.2004 (Hanreijihou 1892, p.14)

5. ลักษณะเด่นเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น

จากที่ได้ศึกษามาข้างต้น เห็นได้ว่าการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะเด่นเกี่ยวกับความง่าย เร็ว ประหยัด เป็นธรรม ลักษณะเด่นที่ควรพิจารณานำมาปรับใช้ในประเทศไทยนั้น เห็นว่าดังนี้

1) การมีฐานข้อมูลเปิดเผยแนววินิจฉัยของหน่วยบริหารจัดการเก็บภาษีอากร แนววินิจฉัยของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง รวมทั้งตัวคำพิพากษาอย่างแพร่หลาย ทำให้สามารถเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ได้ง่าย การสอบถามและขอข้อมูลหรือขอคำแนะนำจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ทำได้ง่าย สะดวก และรวดเร็ว ดังนั้น ทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถตัดสินใจได้ง่ายว่าจะอุทธรณ์หรือไม่อุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง หรือจะฟ้องหรือไม่ฟ้องต่อศาล หลังจากได้ชั่งน้ำหนักเหตุผลและปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าธรรมเนียมศาล ค่าทนายความ เป็นต้น

2) การรวมกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรทุกประเภทในส่วนนอกศาลไว้ในที่เดียวกัน คือในกฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง ทำให้การยุติข้อพิพาททางภาษีอากรนอกศาลทำได้โดยสะดวก เข้าใจง่าย ไม่สับสน มีระยะเวลาการพิจารณาสำหรับฝ่ายปกครองกำหนดไว้แน่นอนเป็นแนวเดียวกัน ถ้าเกินกำหนดเวลาดังกล่าว ก็สามารถข้ามขั้นตอนการพิจารณาบททวนของฝ่ายปกครองและนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ทำให้คดีเสร็จไปโดยเร็ว มีค่าใช้จ่ายน้อย และไม่ทิ้งให้คดีกรงศาลโดยไม่จำเป็น

การนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยข้ามขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองนั้น เป็นไปตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (กฎหมายเลขที่ 139 ประกาศ ณ วันที่ 16 พฤษภาคม 1962 มีผลใช้บังคับวันที่ 1 ตุลาคม 1962) ซึ่งมีลักษณะเด่นมากเมื่อเทียบกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของไทย โดยมีการกำหนดเงื่อนไขการไม่ต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนฟ้องศาลว่า ในการฟ้องเพิกถอนการกระทำทางปกครองนั้น ถ้าไม่มีกฎหมายบังคับว่าต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนฟ้องศาล ย่อมนำคดีมาฟ้องศาลได้โดยตรงทันที และแม้ว่าจะมีกฎหมายบัญญัติบังคับเช่นนั้น แต่ถ้าเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งต่อไปนี้ก็สามารถนำคดีมาฟ้องได้ทันทีโดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน

ก. ได้อุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองแล้ว และยังไม่มีความวินิจฉัยภายในระยะเวลา 3 เดือน

ข. เพื่อหลีกเลี่ยงความเสียหายขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นจากการกระทำทางปกครอง และกระบวนการบังคับทางปกครอง และเป็นกรณีมีความจำเป็นเร่งด่วน

ค. ในกรณีอื่นที่มีเหตุผลอันสมควร

ทั้งนี้ ถ้ามีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองแล้ว ศาลอาจให้หยุดการพิจารณาคดีไว้ก่อนจนกว่าจะมี คำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองได้ (มาตรา 8)

จากมาตรานี้เห็นได้ว่า ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ฟ้องศาลได้ต่อเมื่อมีการอุทธรณ์ต่อ ฝ่ายปกครองแล้วนั้น กฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายอาชญากรรมนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อ ฝ่ายปกครองได้ในหลายกรณี หรืออุทธรณ์แล้วแต่ยังไม่มีการวินิจฉัย ก็อาจนำคดีมาสู่ศาลได้ตามเงื่อนไข

3) การมีสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์อาชญากรรมส่วนกลางซึ่งประกอบด้วยผู้ชำนาญทางกฎหมาย อาชญากรรมและมีสถานะเป็นฝ่ายอิสระทำหน้าที่วินิจฉัยอาชญากรรมประเภทต่าง ๆ อย่างเป็นเอกภาพ มีมาตรฐานสูง แยกแยะประเด็นรวดเร็ว ชัดเจน ย่อมทำให้การยุติความขัดแย้งทางอาชญากรรมนอกศาล มีประสิทธิภาพสูงขึ้น ทำให้ผู้เสียหายอาชญากรรมส่วนหนึ่งได้รับการคุ้มครองสิทธิโดยไม่ต้องสร้างภาระเพิ่มแก่ ศาลได้ นอกจากนี้ ยังสามารถประหยัดเงินผู้เสียหายอาชญากรรมได้ส่วนหนึ่ง เนื่องจากการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมซึ่งต่างจากการฟ้องศาลที่ต้องเสียค่าขึ้นศาล

4) การมีกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (รวมคดีอาชญากรรม) ที่ให้อำนาจศาลช่วยเหลือและ ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียหายอาชญากรรมที่นำคดีขึ้นสู่ศาล เช่น เรื่องระบุชื้อจำเลย การคุ้มครองชั่วคราว การฟ้อง ผิดเขตอำนาจศาล เป็นต้น

การช่วยเหลือของศาลเกี่ยวกับการระบุตัวจำเลยในคดีอาชญากรรม นั้น กฎหมายวิธีพิจารณาคดี ปกครองได้กำหนดว่า ถ้าหน่วยงานทางปกครองที่ได้มีการกระทำทางปกครอง หรือมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นหน่วยงานในสังกัดรัฐ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ระบุชื้อจำเลยแยกตามแต่ละกรณี คือ ในกรณีฟ้องเพิกถอนการกระทำทางปกครอง หรือในกรณีฟ้องเพิกถอนคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครอง ได้แก่ รัฐหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่หน่วยงานสังกัดอยู่ นั้น ซึ่งได้มีการกระทำทางปกครอง หรือมี คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (มาตรา 11)

5) ศาลมีบทบาทในการได้ส่วนข้อเท็จจริงและตีความกฎหมายอย่างเป็นกลาง ยอมรับหลัก สุจริต ยอมรับว่ารัฐอาจต้องชดใช้ค่าเสียหายแก่ผู้เสียหายอาชญากรรมถ้าประเมินอาชญากรรมผิดพลาดไป มีการ ยอมรับให้มีการไต่สวนในบางกรณีที่ถูกกฎหมายรับรอง (เช่น กรณีการกำหนดราคาโอน) จึงทำให้สิทธิของ ผู้เสียหายอาชญากรรมได้รับความคุ้มครองดียิ่งขึ้น

บทที่ 8

สรุปผลการวิจัยภาคสนาม

1. วัตถุประสงค์การวิจัยภาคสนาม

การวิจัยภาคสนามเรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21 มีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้ คือ

- 1.1 ทำการวัดดัชนีความพึงพอใจการใช้บริการศาลภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร
- 1.2 ทำการวัดดัชนีความพึงพอใจการใช้บริการศาลภาษีอากรของผู้จัดเก็บภาษีอากร
- 1.3 ทำการวัดดัชนีประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร และการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากร

ในบทนี้คณะผู้วิจัยได้ใช้วิธีการทางสถิติในการกำหนดขนาดของตัวอย่าง การรวบรวมและประมวลผลการวิจัยภาคสนาม การจัดทำดัชนีความพึงพอใจ โดยมีการตั้งสมมติฐานในการวิเคราะห์ความน่าเชื่อถือของดัชนีความพึงพอใจที่คำนวณได้ โดยใช้การคำนวณค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และทำการเปรียบเทียบคะแนนความพึงพอใจของกลุ่มตัวอย่างที่มีสถานภาพแตกต่างกัน โดยวิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนข้างเดียว (One-way Anova¹) อย่างไรก็ตามผลของการศึกษาภาคสนามนี้สามารถอ่านผลสรุปได้ในส่วนที่ 7 ของบทนี้

2. แนวคิดของการวิจัย

2.1 ในด้านความพึงพอใจของการใช้บริการศาลภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร

ได้ยึดหลักสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร 6 ด้าน ตามแนวคิดตามรายงานของ OECD ในปี 1990 เรื่อง Taxpayers' Right and Obligations – A Survey of the Legal Situation in OECD Countries โดยสิทธิพื้นฐาน 6 ด้าน ประกอบด้วย

- 1) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (the Right to Be Informed, Assisted and Heard)
- 2) สิทธิในการอุทธรณ์ (the Right to Appeal)

¹ รายละเอียด ดู Ken Black, *Business Statistic: An Introductory Course*, (St. Paul, Minn.: West, 1992).

- 3) สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (the Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)
- 4) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (the Right to Certainty)
- 5) สิทธิส่วนบุคคล (the Right to Privacy)
- 6) สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (the Right to Confidentiality and Secrecy)

2.2 ในด้านความพึงพอใจของการใช้บริการศาลภาษีอากรของผู้จัดเก็บภาษีอากร

ได้พิจารณาในด้านประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร โดยแบ่งเป็นประเด็นการพิจารณา 44 ประเด็นตามแบบสอบถาม

2.3 ในด้านประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร

ได้พิจารณาประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิพื้นฐาน 6 ด้านของผู้เสียภาษีอากร โดยแบ่งประเด็นการพิจารณาออกเป็น 27 ประเด็น ตามแบบสอบถาม

2.4 ในด้านกระบวนการที่มีผลต่อความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากร

ได้พิจารณาตั้งแต่กระบวนการคัดเลือกผู้เข้าดำรงตำแหน่ง คุณสมบัติของผู้เข้าดำรงตำแหน่ง ระบบการเพิ่มพูนความรู้ และ โครงสร้างขององค์กร โดยมีประเด็นพิจารณาทั้งสิ้น 7 ประเด็น

2.5 การจัดทำดัชนีความพึงพอใจ

อาศัยแนวคิดของการจัดทำดัชนีความพึงพอใจผู้ให้บริการ (Customer Satisfaction Index: CSI) โดยจำแนกระดับความพึงพอใจเป็น 5 ระดับ

3. วิธีการวิจัยภาคสนาม

3.1 ทำการกำหนดกลุ่มประชากรของงานวิจัย

ประชากร หมายถึง กลุ่มสมาชิกทั้งหมดของสิ่งต่าง ๆ ที่ต้องการศึกษา หรือ ต้องการสรุปผล ในที่นี้กำหนดให้ประชากร คือ ฝ่ายโจทก์ และฝ่ายจำเลยในคดีภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรกลางตัดสินแล้ว ในช่วงระยะเวลา 1 ปี คือ ตั้งแต่เดือนตุลาคม พ.ศ. 2549 ถึงเดือนกันยายน พ.ศ. 2550 ซึ่งมีจำนวนคดีทั้งสิ้น 417 คดี ดังนั้นจำนวนประชากรในการศึกษาครั้งนี้คือ 417 คดี โดยในแต่ละคดีนั้นสามารถแบ่งกลุ่มผู้เกี่ยวข้องกับคดีได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ ๆ คือ กลุ่มศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากร กลุ่มผู้เสียภาษีอากร เช่น

บริษัทห้างร้านต่าง ๆ ประชาชน สำนักงานบัญชีหรือทนายความ เป็นต้น และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร เช่น กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และพนักงานอัยการ เป็นต้น

3.2 ทำการเลือกขนาดตัวอย่างจากประชากร 417 คน

กลุ่มตัวอย่าง หมายถึง กลุ่มสมาชิกของประชากรที่ถูกเลือกมาด้วยวิธีการต่าง ๆ เพื่อศึกษาวิเคราะห์ แล้วนำผลที่ได้ไปใช้อ้างอิงถึงประชากร เนื่องจากในการศึกษานี้มีข้อจำกัดทั้งในเรื่องของเวลาและงบประมาณที่ใช้ในการศึกษา ดังนั้นการศึกษาถึงลักษณะของประชากรจำเป็นที่จะต้องศึกษาโดยใช้ตัวแทนของประชากรหรือกลุ่มตัวอย่างแทน ทั้งนี้ ตัวอย่างจะสามารถนำมาใช้เป็นตัวแทนของประชากรได้จะต้องมีขนาดที่มากพอ ซึ่งงานศึกษาวิจัยส่วนใหญ่ใช้สูตรการคำนวณหาขนาดของกลุ่มตัวอย่างของ Taro Yamane (1967) ดังนี้

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2}$$

โดยที่ n คือ ขนาดของตัวอย่างที่เหมาะสม

N คือ ขนาดของประชากร (417 คน)

e คือ ความคลาดเคลื่อนของกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้กำหนดให้เท่ากับ 0.10

จากการคำนวณจะได้ค่า n เท่ากับ 80 คน หมายถึงเป็นผู้เสียภาษี 80 ตัวอย่าง ผู้จัดเก็บภาษี 80 ตัวอย่าง ส่วนด้านผู้พิพากษาศาลภาษีจะใช้นัดตัวอย่างเท่ากับขนาดของประชากร

นอกจากนั้นเพื่อให้งานวิจัยมีผลลัพธ์ที่ถูกต้องมากขึ้น งานวิจัยจึงได้เพิ่มขนาดของตัวอย่าง ในส่วนของผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น สำนักงานทนายความ สำนักงานบัญชี ในส่วนของผู้เสียภาษีอากร พนักงานอัยการ ในส่วนของผู้จัดเก็บภาษีอากร ผู้พิพากษาและผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร และนักวิชาการด้านกฎหมายอากรในส่วนศาลภาษีอากร เป็นต้น

3.3 วิธีการสุ่มตัวอย่าง

การสุ่มตัวอย่าง หมายถึง การเลือกตัวอย่างมาเป็นตัวแทนในการศึกษาโดยสมาชิกของกลุ่มตัวอย่างที่เลือกขึ้นมานั้นมีโอกาสได้รับการเลือกเท่า ๆ กัน หรือถูกเลือกขึ้นมา โดยปราศจากความเอนเอียงจากที่ได้กล่าวมาในหัวข้อประชากร และขนาดของกลุ่มตัวอย่างแล้วนั้น ก็คือ ในการศึกษานี้มีขนาด

ตัวอย่างจำนวน 80 คดี จากประชากร คือ คดีภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรกลางตัดสินแล้วเสร็จในหนึ่งปี ตั้งแต่เดือนตุลาคม พ.ศ. 2549 ถึง เดือนกันยายน พ.ศ. 2550 จำนวน 417 คดี

ในการสุ่มตัวอย่างต้องสะท้อนถึงลักษณะของประชากรทั้งหมดได้ ซึ่งประชากรในกรณีนี้คือ คดีภาษีอากร ในการตัดสินคดีหนึ่ง ๆ นั้นประกอบไปด้วยฝ่ายคนกลางคือ ศาล ซึ่งเป็นผู้พิจารณาคัดสินคดีความ ฝ่ายผู้เสียภาษีอากร คือ ประชาชน บริษัทห้างร้านต่าง ๆ รวมทั้งทนายความผู้ว่าความให้ฝ่ายผู้เสียภาษีอากร และองค์กรของรัฐซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญ ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รวมทั้งพนักงานอัยการซึ่งเป็นทนายแผ่นดิน ดังนั้นในการสุ่มตัวอย่างมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องเก็บข้อมูลให้ครบทั้งสามฝ่ายในแต่ละคดีที่ถูกเก็บเป็นตัวอย่างในการสำรวจภาคสนามครั้งนี้ เนื่องจากบทบาท หน้าที่ และผลประโยชน์ของแต่ละฝ่ายโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร นั้นแตกต่างกัน เพื่อให้ข้อมูลที่จัดเก็บเกิดความลำเอียงไปทางฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และเพื่อให้สะท้อนถึงความคิดเห็น ความต้องการของประชากรทั้งหมด ครบทุกด้าน ทุกฝ่ายอย่างแท้จริง

เนื่องจากคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนั้นส่วนใหญ่แล้วมีพื้นที่อยู่ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ดังนั้นคณะผู้วิจัยจึงจำเป็นต้องมีการเก็บข้อมูลจากจังหวัดอื่น ๆ โดยถือเป็นตัวแทนของแต่ละภาคร่วมด้วย คือ จังหวัดเชียงใหม่ เป็นตัวแทนของภาคเหนือ จังหวัดอุบลราชธานีเป็นตัวแทนของภาคตะวันออกเฉียงเหนือ และ จังหวัดสงขลาเป็นตัวแทนของภาคใต้ โดยในแต่ละจังหวัดนั้นก็ล้วนมานี้กลุ่มตัวอย่างคือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของรัฐซึ่งทำหน้าที่รับผิดชอบภาคต่าง ๆ ซึ่งเป็นตัวแทนของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร และหอการค้าประจำจังหวัดเป็นตัวแทนของบริษัท ห้าง ร้าน ต่าง ๆ ซึ่งเป็นฝ่ายผู้เสียภาษีอากร

3.4 การออกแบบสอบถาม

การออกแบบสอบถามในงานศึกษานี้แบ่งออกเป็น 2 รอบ คือ รอบแรก (Pre-survey) จะใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อสรุปประเด็นซึ่งอยู่บนพื้นฐานของเรื่องสิทธิขั้นพื้นฐาน 6 ประการของผู้เสียภาษีอากรให้ครอบคลุมได้ครบถ้วนและถูกต้อง หลังจากนั้นจะนำเสนอผลในงานสัมมนาครั้งที่ 1 ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2550 เพื่อรับฟังความคิดเห็นจากผู้เข้าร่วมสัมมนาอีกครั้งแล้วปรับปรุง ตรวจสอบเป็นครั้งสุดท้าย ผลที่ได้จากการ Pre-survey จะถูกนำมาแปลงเป็นคำถามในแบบสอบถามสำหรับการสำรวจกลุ่มตัวอย่าง 80 คดี

เนื้อหาในแบบสอบถามที่ใช้ในงานสำรวจภาคสนามครั้งนี้จะแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ ส่วนแรกจะถามถึงความพึงพอใจ ส่วนที่สอง เกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรค ในส่วนสุดท้าย เป็นเรื่องข้อเสนอแนะ โดยรายละเอียดของแต่ละส่วน แต่ละประเด็นมีดังต่อไปนี้

(1) ความพึงพอใจ

คณะผู้วิจัยจะสำรวจความพึงพอใจต่อกระบวนการขั้นตอน บทบาท และสิทธิของศาลภาษีอากร โดยสะท้อนออกมาในเรื่องของ ความโปร่งใส ค่าใช้จ่าย และ ระยะเวลาในการพิจารณาคดี ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นถึงผลกระทบที่แท้จริงในปัจจุบันว่าฝ่ายผู้เสียภาษีอากร และ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร มีความพึงพอใจหรือไม่ในประเด็นใดบ้าง สำหรับฝ่ายกลางคือศาลภาษีอากรซึ่งเป็นผู้พิจารณาตัดสินคดีนั้นจะสามารถวัดความพึงพอใจในเรื่องของอำนาจหน้าที่และบทบาทของตนเอง

ในการรายงานผลหรือวิเคราะห์ความพึงพอใจนั้นทางคณะผู้วิจัยใช้วิธีการวัดดัชนีความพึงพอใจของผู้บริโภค หรือ Customer Satisfaction Index (CSI) ในแบบสอบถามประเมินความพึงพอใจของกลุ่มตัวอย่างนั้น กลุ่มตัวอย่างจะต้องให้คะแนนของระดับความพึงพอใจในแต่ละข้อ โดยใช้เกณฑ์ในการให้คะแนนแบ่งเป็น 5 ระดับ คือ

คะแนน 5 หมายถึง มีระดับความพึงพอใจมากที่สุด

คะแนน 4 หมายถึง มีระดับความพึงพอใจมาก

คะแนน 3 หมายถึง มีระดับความพึงพอใจปานกลาง

คะแนน 2 หมายถึง มีระดับความพึงพอใจน้อยหรือไม่ค่อยพึงพอใจ

คะแนน 1 หมายถึง มีระดับความพึงพอใจน้อยที่สุดหรือควรปรับปรุง

(2) ปัญหาและอุปสรรค

คณะผู้วิจัยจะสำรวจปัญหาและอุปสรรคที่กลุ่มตัวอย่างได้รับหรือเผชิญจากกระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร โดยคำถามในแบบสอบถามสำหรับประเด็นนี้จะเป็นคำถามปลายเปิด ที่ให้กลุ่มตัวอย่างทั้งสามฝ่าย คือ ศาล ฝ่ายผู้เสียภาษีอากร และฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอากร ได้ระบุ บอกกล่าวถึงปัญหาอุปสรรคที่เกิดขึ้น ซึ่งข้อมูลที่ได้จะเป็นข้อมูลเชิงลึกที่ทางคณะผู้วิจัยจะได้รวบรวม ตรวจสอบข้อมูลและนำมาสรุป จับประเด็นสำคัญของปัญหา อุปสรรคต่าง ๆ มาแสดงให้เห็นเพื่อเป็นแนวทางในการหาเครื่องมือมาจัดการกับปัญหา

(3) ข้อเสนอแนะ

ลักษณะของแบบสอบถามในประเด็นข้อเสนอแนะนี้จะมีลักษณะเหมือนกับคำถามเรื่องปัญหาและอุปสรรค คือ เป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้กลุ่มตัวอย่างทั้งสามฝ่าย คือ ฝ่ายศาล ฝ่ายผู้เสียภาษีอากร

และฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอากร ได้เสนอแนะแนวทาง หรือข้อแนะนำที่คิดว่าจะเป็นประโยชน์ โดยทางคณะผู้วิจัยจะรวบรวมข้อมูลมาสรุป และเสนอแนะให้มีการแก้ไขปรับปรุงและใช้เป็นแนวทางในการพัฒนากระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร เพื่อสะท้อนบทบาทหน้าที่ที่ควรจะเป็นของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ในการสำรวจภาคสนามด้วยแบบสอบถามที่ครอบคลุมประเด็นสำคัญทั้ง 3 ข้อนี้ จะใช้เวลาประมาณ 4 เดือน คือตั้งแต่เดือนกุมภาพันธ์ถึงเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2551 และจะวิเคราะห์ผลให้ได้ข้อสรุปก่อนงานสัมมนาครั้งที่ 2 ซึ่งจะจัดขึ้นช่วงต้นเดือนมิถุนายน เพื่อรับฟังความคิดเห็นจากผู้ที่เกี่ยวข้องและนำมาปรับปรุงต่อไป

(4) ช่องทางในการสำรวจจริง

ได้ทำการออกแบบสอบถามทั้ง 3 แบบ ใน 3 ช่องทาง คือ ของเจ้าพนักงานทำกรยื่นแบบเป็นรายคน ส่งแบบทางไปรษณีย์ และวางแบบบนเว็บไซต์ <http://law.tu.ac.th/taxpayersrights/index.html>

(5) การรวบรวมและการประมวลผลภาคสนาม

ในส่วนแรกของแบบสอบถามซึ่งเป็นข้อมูลด้านความพึงพอใจ นั้น ทางคณะผู้วิจัยจะเก็บข้อมูลเกี่ยวกับระดับความพึงพอใจของกลุ่มตัวอย่างจากประเด็นคำถามทั้งหมด ที่ได้เรียงลำดับความสำคัญไว้เพื่อนำมาถ่วงน้ำหนักในการคำนวณหาดัชนีความพึงพอใจ โดยใช้เกณฑ์ในการให้คะแนน 5 ระดับ ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว และให้น้ำหนักของคำถามในแต่ละข้อเท่ากันหมด

ดัชนีความพึงพอใจ จะใช้ค่ามัธยฐานเลขคณิต (Arithmetic Mean) ในการหาค่าดัชนีความพึงพอใจ สามารถเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{ดัชนีความพึงพอใจ}_1 = (X_{11} + X_{12} + \dots + X_{1n}) / n \quad \text{โดยที่}$$

$$X_{11,12,\dots,1n} = \text{คะแนนความพึงพอใจของคนที่ 1 ในข้อคำถามที่ 1,2,\dots,n}$$

$$n = \text{จำนวนคำถามทั้งหมด}$$

ตารางที่ 8.1 ตัวอย่างสมมติ การคำนวณดัชนีความพึงพอใจของกลุ่มตัวอย่าง

คำถามที่	ระดับความพึงพอใจ (B)
1	5
2	5
3	3
4	4
5	2
ดัชนีความพึงพอใจของนาย ก	3.8

หลังจากที่ได้ดัชนีความพึงพอใจของ นาย ก. แล้ว จะหาดัชนีความพึงพอใจของคนที่เหลือโดยใช้วิธีการเดียวกัน และหาดัชนีความพึงพอใจรวมโดยใช้หลักการเดียวกัน กล่าวคือจะหาโดยใช้สูตรการหาแบบค่ามัธยิมเลขคณิต และให้ทุกท่านที่ตอบแบบสอบถามมีความสำคัญเท่ากันหมด หรือเขียนให้อยู่ในรูปของสมการได้ดังนี้

$$\text{ดัชนีความพึงพอใจรวม} = \sum_{i=1}^m \text{ดัชนีความพึงพอใจ}_i / m \quad \text{โดยที่}$$

$$m = \text{จำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด}$$

นอกจากจะหาค่าเฉลี่ยของดัชนีความพึงพอใจแล้ว ยังได้หาส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน² (Standard Deviation; SD) ของดัชนีความพึงพอใจเพื่อวัดการกระจายของคะแนนความพึงพอใจว่าแต่ละท่านที่ตอบแบบสอบถามนั้นมีความคิดเห็นต่อคะแนนความพึงพอใจที่แตกต่างกันมากน้อยเพียงใด หากส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานมีค่ามากหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ข้อมูลมีการกระจายมาก นั้นหมายความว่าคะแนนความพึงพอใจของแต่ละท่านแตกต่างกันมาก โดยมีสูตรการคำนวณ ดังนี้

$$SD = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2}{n}}$$

² ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน หมายถึง ค่าที่อธิบายว่าความแตกต่างของคะแนนที่แต่ละคนได้แตกต่างไปจากคะแนนตัวแทนมากน้อยเพียงใด การวัดการกระจายของข้อมูลด้วยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เป็นวิธีการวัดการกระจายที่ดีที่สุดวิธีหนึ่ง และนิยมใช้กันมากที่สุดในทางสถิติ

และในการคำนวณค่าทางสถิติตัวสุดท้ายที่จะใช้มีชื่อว่าการวิเคราะห์ความแปรปรวนข้างเดียว (One-way Anova) ใช้ในการเปรียบเทียบคะแนนความพึงพอใจระหว่างผู้ที่มีสถานะที่แตกต่างกันว่ามีคะแนนความพึงพอใจที่แตกต่างกันหรือไม่ อาทิเช่น โจทก์ กับ จำเลย มีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลาหม้อการที่แตกต่างกันหรือไม่ ได้มีการแบ่งความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลาหม้อการออกเป็น 6 ด้าน และพิจารณาทีละด้านว่าด้านใดของการให้บริการของศาลาหม้อการที่โจทก์และจำเลยมีความพึงพอใจที่แตกต่างกัน ด้านใดของการให้บริการของศาลาหม้อการที่โจทก์และจำเลยมีความพึงพอใจที่ไม่แตกต่างกัน ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% โดยมีการกำหนดสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 1: คะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลาหม้อการของโจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย ไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 2: คะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลาหม้อการ แตกต่างกันอย่างน้อยหนึ่งกลุ่ม

ผลที่ได้จากหาวิเคราะห์โดยใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนข้างเดียว (One-way Anova) จากโปรแกรม SPSS มีดังนี้

	Sum of Squares ผลรวมกำลังสอง	Df องศาความเป็นอิสระ	Mean Square ผลรวมกำลังสองหารด้วย องศาความเป็นอิสระ	F ค่าสถิติ F	Sig. ค่านัยสำคัญ
a1 ระหว่างกลุ่ม	7.602	2	3.801	4.580	.013
ภายในกลุ่ม	68.876	83	.830		
รวม	76.478	85			

จากตารางดังกล่าว จะพิจารณาที่ค่า Sig. (ค่านัยสำคัญของตัวแปรที่บ่งว่าตัวแปรนั้นมีความสำคัญต่อระดับความพึงพอใจมากหรือน้อยเพียงใด) ที่ได้ว่ามีค่ามากกว่า 0.05 (ระดับความเชื่อมั่น 95%) หรือไม่ หากมีค่ามากกว่า 0.05 นั้นจะทำให้เรายอมรับสมมติฐานที่ 1 หรือเขียนได้ว่า คะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลาหม้อการของโจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย ไม่แตกต่างกันที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ในกรณีนี้ค่า Sig. = 0.13 นั่นคือ ค่า Sig. ที่ได้ว่ามีค่าน้อยกว่า 0.05 จะทำให้เราปฏิเสธสมมติฐานที่ 1 และยอมรับสมมติฐานที่ 2 แทน นั่นหมายความว่า คะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลาหม้อการ แตกต่างกันอย่างน้อยหนึ่งกลุ่ม ตัวอย่างเช่น โจทก์ และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลยมีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลาหม้อการ แตกต่างกัน ในขณะที่โจทก์และจำเลยมีคะแนน

ความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรไม่แตกต่างกัน ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% โดยใช้วิธีการ Tukey HSD ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในการทดสอบดังตารางข้างล่าง

ตารางแสดงผลความสำคัญของตัวแปรที่ใช้

Dependent Variable			Mean Difference (I - J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
	ตัวแปรตาม	(I) (J)	ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างตัวแปร (I - J)	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ค่า	ช่วงความเชื่อมั่นที่ 95%	
a1	1	2	-.3657	.2252	.241	-.903	.172
		3	-.7933*	.2630	.009	-1.421	-.166
	2	1	.3657	.2252	.241	-.172	.903
		3	-.4276	.2541	.218	-1.034	.179
	3	1	.7933*	.2630	.009	.166	1.421
		2	.4276	.2541	.218	-.179	1.034

*ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยมีนัยสำคัญที่ระดับนัยสำคัญ .05

กำหนดให้กลุ่มที่ 1 คือ โจทก์ กลุ่มที่ 2 คือ จำเลย และกลุ่มที่ 3 คือ ผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย วิธีการพิจารณาว่ากลุ่มใดมีคะแนนความพึงพอใจที่แตกต่างกันให้พิจารณาจากในช่อง Mean Difference (ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างตัวแปร) ที่มีเครื่องหมาย * ปรากฏอยู่ จากตัวอย่าง จะเห็นได้ว่ากลุ่มที่ 1 คือ โจทก์ และกลุ่มที่ 3 คือ ผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย มีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรแตกต่างกัน ในขณะที่กลุ่มที่ 2 คือ ผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย และกลุ่มที่ 3 คือ จำเลย มีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ในส่วนของปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะ ซึ่งเป็นการสอบถามความคิดเห็นจากกลุ่มตัวอย่าง คำถามเป็นลักษณะปลายเปิด ให้ผู้ตอบแบบสอบถามเขียนรายละเอียดเพิ่มเติมลงไปเองนั้น คณะผู้วิจัยจะใช้วิธีตารางจับ แจกแจงความถี่ และหาค่าร้อยละ โดยพิจารณาปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะ ที่เน้นด้านเดียวกันเข้าด้วยกัน เพื่อนำไปต่อยอดในด้านการจัดหาเครื่องมือมาแก้ไขปัญห หรือปรับปรุง พัฒนา แนวทางการดำเนินการตามที่ทางคณะผู้วิจัยจะเสนอต่อไปการออกภาคสนาม ทำการออกภาคสนาม 2 รอบ คือ รอบ Pre-survey ในช่วงเดือนธันวาคม พ.ศ. 2550 ถึงเดือนมกราคม พ.ศ. 2551 หลังจากปรับปรุงแบบสอบถามให้มีความถูกต้องมากขึ้นแล้ว ได้ทำการสำรวจจริงในช่วงเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2551 ถึงเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2551

4. ผลการศึกษาและการอภิปรายผลในส่วนผู้เสียภาษีอากร

4.1 คุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง

จากกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนทั้งสิ้น 105 ตัวอย่าง พบว่า ส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร มีสถานภาพเป็นบุคคลธรรมดา มีคดีในศาลภาษีอากรในฐานะจำเลย และผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้แพ้คดี จากการตัดสินของศาลภาษีอากรกลาง

รายละเอียดคุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่างดูได้จาก ตารางที่ 8.2 ถึง 8.5

เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถามขอสงวนสิทธิไม่เปิดเผยคุณลักษณะของผู้ตอบ ดังนั้นจำนวนรวมในตารางที่ 8.2 ถึง 8.5 จึงน้อยกว่า 105 ตัวอย่าง

ตารางที่ 8.2 แสดงภูมิลำเนาของผู้เสียภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม

จังหวัด	จำนวน
1. กรุงเทพมหานคร	50
2. จังหวัดเชียงใหม่	5
3. จังหวัดอุบลราชธานี	1
4. จังหวัดสงขลา	2
5. จังหวัดอื่นๆ	41
รวม	99

ตารางที่ 8.3 แสดงสถานภาพของผู้เสียภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม

สถานภาพ	จำนวน
1. ผู้เสียภาษีอากร-บุคคลธรรมดา	51
2. ผู้เสียภาษีอากร-นิติบุคคล	12
3. สำนักงานทนายความ/บัญชี	20
4. อื่น ๆ	8
รวม	91

ตารางที่ 8.4 แสดงสถานภาพในกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร

ฝ่าย	จำนวน
1. โจทก์	28
2. จำเลย	37
3. เคยเป็นทั้ง 2 ฝ่าย	14
รวม	79

ตารางที่ 8.5 แสดงผลการตัดสินของศาลภาษีอากรต่อผู้ตอบแบบสอบถาม

ผลการตัดสินของศาลภาษีอากร	จำนวน
1. ชนะ	33
2. แพ้	41
3. ผู้ที่เคยแพ้ และเคยชนะ	20
รวม	94

4.2 ดัชนีความพึงพอใจสำหรับการใช้บริการศาลภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร

จากการสำรวจตัวอย่าง 105 ตัวอย่าง พบว่า สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรมีความพึงพอใจมากที่สุด คือ สิทธิข้อที่ 6 กล่าวคือ สิทธิในการได้รับการปกป้องและรักษาความลับ โดยมีคะแนนความพึงพอใจอยู่ที่ 2.852 (คะแนนสูงสุด คือ 5.000) รองลงมาคือ สิทธิข้อที่ 5 คือ สิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร อยู่ที่ 2.72 ส่วนสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้ตอบมีความพึงพอใจสำหรับการใช้บริการน้อยที่สุด คือ สิทธิข้อที่ 1 สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง) และสิทธิข้อที่ 2 (สิทธิในการอุทธรณ์ และฟ้องคดีต่อศาล) อยู่ที่ 2.206 และ 2.3696 ตามลำดับ

ผลของดัชนีดังกล่าวสอดคล้องกับทัศนะของผู้ตอบแบบสอบถามในด้านปัญหาอุปสรรคจากการเข้าสู่กระบวนการศาลภาษีอากรกลาง ที่กล่าวว่า "ไม่ได้รับข้อมูลความช่วยเหลือจากศาล ข้อมูลข่าวสารทั้งหมดจะได้รับรู้จากทนายความ นอกจากนี้ส่วนใหญ่พบว่า กระบวนการในการนำคดีเข้าสู่ศาลยุ่งยาก และใช้เวลานานมาก

ตารางที่ 8.6 แสดงคะแนนของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครองโดยศาลภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครองโดยศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง	2.206	.9596
2. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาล	2.3696	.83926
3. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด	2.5770	.90932
4. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนจากเจ้าพนักงาน	2.628	.9720
5. สิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร	2.72	1.085
6. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปกปิดและรักษาความลับ	2.852	1.1365

โจทก์ จำเลย มีความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ดังนี้

- ด้านที่ 1. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (ค่า Sig. ของ $a_1 = 0.13$ ซึ่งน้อยกว่า 0.05 รายละเอียดได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ (5) การรวบรวมและการประมวลผลภาคสนาม)
- ด้านที่ 2. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้น (ค่า Sig. ของ $a_2 = 0.24$ ซึ่งน้อยกว่า 0.05)
- ด้านที่ 3. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (ค่า Sig. ของ $a_3 = 0.19$ ซึ่งน้อยกว่า 0.05)

ส่วนในด้านอื่น ๆ โจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลยมีความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากร ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95% โดยรายละเอียด ดังนี้

- ด้านที่ 4. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนจากเจ้าพนักงาน (ค่า Sig. ของ $a_4 = 0.073$ ซึ่งมากกว่า 0.05)
- ด้านที่ 5. สิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร (ค่า Sig. ของ $a_5 = 0.127$ ซึ่งมากกว่า 0.05)
- ด้านที่ 6. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปกปิดและรักษาความลับ (ค่า Sig. ของ $a_6 = 0.757$ ซึ่งมากกว่า 0.05)

ตารางที่ 8.7 เปรียบเทียบความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลภาษีอากรระหว่างโจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย

	Sum of Squares ผลรวมกำลังสอง	Df องศาความเป็นอิสระ	Mean Square ผลรวมกำลังสองหารด้วย องศาความเป็นอิสระ	F ค่าสถิติ F	Sig. ค่านัยสำคัญ
a1 ระหว่างกลุ่ม	7.602	2	3.801	4.580	.013
ภายในกลุ่ม	68.876	83	.830		
รวม	76.478	85			
a2 ระหว่างกลุ่ม	4.926	2	2.463	3.875	.024
ภายในกลุ่ม	55.303	87	.636		
รวม	60.229	89			
a3 ระหว่างกลุ่ม	5.773	2	2.886	4.172	.019
ภายในกลุ่ม	58.108	84	.692		
รวม	63.880	86			
a4 ระหว่างกลุ่ม	4.547	2	2.273	2.694	.073
ภายในกลุ่ม	70.027	83	.844		
รวม	74.573	85			
a5 ระหว่างกลุ่ม	4.872	2	2.436	2.118	.127
ภายในกลุ่ม	94.292	82	1.150		
รวม	99.164	84			
a6 ระหว่างกลุ่ม	.738	2	.369	.280	.757
ภายในกลุ่ม	104.289	79	1.320		
รวม	105.027	81			

ในด้านที่ 1. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง โจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย มีความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ดังนั้นจะมีการพิจารณาต่อไปว่า กลุ่มใดบ้างที่มีความพึงพอใจต่อการให้บริการที่แตกต่างกัน

กำหนดให้กลุ่มที่ 1 คือ โจทก์ กลุ่มที่ 2 คือ จำเลย และกลุ่มที่ 3 คือ ผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย วิธีการพิจารณาว่ากลุ่มใดมีคะแนนความพึงพอใจที่แตกต่างกันให้พิจารณาจากตารางที่ 8.8 ด้านล่างในช่อง

Mean Difference (ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างตัวแปร) โดยพิจารณาที่มีเครื่องหมาย * ปรากฏอยู่ จากตัวอย่าง จะเห็นได้ว่ากลุ่มที่ 1 คือ โจทก์ และกลุ่มที่ 3 คือ ผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย มีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรแตกต่างกัน ในขณะที่กลุ่มที่ 3 คือ ผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย และกลุ่มที่ 2 คือ จำเลย มีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ในด้านที่ 2 และด้านที่ 3 จะใช้หลักการเดียวกันในการพิจารณา กล่าวคือ

ด้านที่ 2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้น โจทก์และจำเลยมีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรที่แตกต่างกัน ในขณะที่กลุ่มอื่นมีคะแนนความพึงพอใจไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ด้านที่ 3. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด โจทก์และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลยมีคะแนนความพึงพอใจต่อการให้บริการของศาลภาษีอากรแตกต่างกัน ในขณะที่กลุ่มอื่นมีคะแนนความพึงพอใจไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ตารางที่ 8.8 เปรียบเทียบความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลภาษีอากร ระหว่างโจทก์ จำเลย และผู้ที่เคยเป็นทั้งโจทก์และจำเลย (เฉพาะด้านที่มีความพึงพอใจต่างกัน)

Dependent Variable			Mean Difference (I - J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
ตัวแปรตาม	(I)	(J)	ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างตัวแปร (I - J)	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ค่า	ช่วงความเชื่อมั่นที่ 95%	
						นัยสำคัญ	ขอบเขตล่าง
a1	1	2	-.3657	.2252	.241	-.903	.172
		3	-.7933*	.2630	.009	-1.421	-.166
	2	1	.3657	.2252	.241	-.172	.903
		3	-.4276	.2541	.218	-1.034	.179
	3	1	.7933*	.2630	.009	.166	1.421
		2	.4276	.2541	.218	-.179	1.034
a2	1	2	-.50671	.19185	.026	-.9642	-.0493
		3	-.46003	.22867	.115	-1.0053	.0852
	2	1	.50671	.19185	.026	.0493	.9642
		3	.04669	.21928	.975	-.4762	.5696
	3	1	.46003	.22867	.115	-.0852	1.0053
		2	-.04669	.21928	.975	-.5696	.4762

Dependent Variable			Mean Difference (I - J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
ตัวแปรตาม (I) (J)			ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างตัวแปร (I - J)	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ค่า นัยสำคัญ	ช่วงความเชื่อมั่นที่ 95%	
						ขอบเขตล่าง	ขอบเขตบน
a3	1	2	-.42211	.20434	.103.-	-.9097	.0654
		3	-.66106*	.24010	.020	-1.2339	-.0082
	2	1	.42211	.20434	.103	-.9097	.0654
		3	-.23895	.23083	.557	-.7897	.3118
	3	1	.66106*	.24010	.020	.0882	1.2339
		2	.23895	.23083	.557	-.3188	.7897

*ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยมีนัยสำคัญที่ระดับนัยสำคัญ .05

หากพิจารณาในสิทธิขั้นพื้นฐานข้อ 1 ข้อที่ผู้เสียหายมีอาการมีความพอใจน้อยสุด (1.94) คือ ข้อย่อย 1.4 (ไม่มีสิทธิในการขอหารือปัญหาต่อคณะกรรมการวินิจัย) และข้อที่ผู้เสียหายมีความพึงพอใจน้อยที่สุดในสิทธิขั้นพื้นฐานข้อ 2 คือ ข้อย่อย 2.1 (หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจัยไม่สามารถฟ้องศาลฎีกาฎีกาโดยตรง) และข้อย่อย 2.13 (ศาลไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการชำระภาษีอากร) โดยทั้งสองข้อได้ค่าดัชนีที่ 1.90 เท่ากัน

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาตามรายข้อย่อยแล้ว ดัชนีความพึงพอใจในต่ำสุด (1.81) อยู่ที่สิทธิขั้นพื้นฐาน ข้อ 3 ในข้อย่อย 3.3 (ศาลไม่มีอำนาจลดหรือลดเงินเพิ่มได้)

ส่วนข้อย่อยที่ผู้เสียหายมีอาการมีความพอใจมากที่สุด คือ สิทธิขั้นพื้นฐาน ข้อ 2 ข้อย่อย 2.15 (ความมีเหตุผลและความชัดเจนของคำสั่งและคำพิพากษาของศาลฎีกาฎีกา) โดยมีค่าดัชนีอยู่ที่ 3.22

รายละเอียดสามารถดูได้จากตาราง 8.9

ตารางที่ 8.9 แสดงรายละเอียดดัชนีความพึงพอใจของผู้เสียหายอากร

สิทธิของผู้เสียหายอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลฎีกาฎีกา	คะแนน เฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
1. สิทธิของผู้เสียหายอากรในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง	2.206	.9596
1.1 การประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ คำแนะนำ และอบรมโดยศาลฎีกาฎีกาแก่ผู้เสียหายอากรเกี่ยวกับการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง (เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น) ก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล	2.14	1.069

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลภาษีอากร	คะแนน เฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
1.2 การประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ คำแนะนำ และอบรมโดยศาลภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรก่อนมีการฟ้องคดีและหลังมีคำพิพากษา	2.15	1.114
1.3 การให้ความรู้ในเรื่องความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากรและศาลปกครอง	2.01	1.143
1.4 ผู้เสียภาษีอากรขอหารือปัญหาภาษีอากรต่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร (ซึ่งตั้งขึ้นตามมาตรา 13 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร และมีอำนาจหน้าที่หลายประการรวมทั้งหน้าที่ในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น) โดยตรงไม่ได้	1.94	1.017
1.5 คำฟ้องและการชี้สองสถานช่วยแสดงให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้าง	3.07	1.146
2. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาล	2.3696	.83926
2.1 ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร (ข้อ 1.4 ข้างต้นประกอบ) ไม่สามารถฟ้องศาลภาษีอากรโดยตรง	1.90	1.038
2.2 ข้อกำหนดให้ต้องมีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครองก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล	2.60	1.338
2.3 ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรภายในกำหนดเวลา (เช่น 30 วัน ถ้าเป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือ 15 วัน ถ้าเป็นภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น) นับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน	2.15	1.270
2.4 การที่ไม่มีบทบัญญัติห้ามเจ้าพนักงานที่ทำการประเมินภาษีอากรเข้าร่วมพิจารณาอุทธรณ์	1.92	1.267
2.5 ความไม่ซับซ้อนของกระบวนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง (เช่น มีตัวอย่างแบบกรเขียนคำอุทธรณ์ มีคำแนะนำให้ยื่นต่อใคร ที่ใด เมื่อใดอย่างชัดเจน คำวินิจฉัยมีเหตุผลที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เป็นต้น)	2.74	1.358
2.6 ความรวดเร็วของการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฝ่ายปกครอง	2.36	1.202
2.7 ความมีเหตุผลและความชัดเจนในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของฝ่ายปกครอง	2.36	1.223
2.8 ค่าใช้จ่ายในกระบวนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง	2.66	1.305
2.9 ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ต้องยื่นฟ้องศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัยจากฝ่ายปกครอง	2.22	1.332

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลภาษีอากร	คะแนน เฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
2.10 การห้ามเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณียังไม่เสร็จสิ้นกระบวนการ อุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครอง	2.67	1.396
2.11 การห้ามเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากร ไม่ปฏิบัติตาม หมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน	2.06	1.340
2.12 การอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไม่เป็นการทุเลาการชำระ ภาษีอากร	2.09	1.377
2.13 ศาลไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการชำระภาษีอากร	1.90	1.330
2.14 ความรวดเร็วในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร	3.09	1.213
2.15 ความมีเหตุผลและความชัดเจนของคำสั่งและคำพิพากษาของศาลภาษี อากร	3.22	1.102
2.16 ความไม่ซับซ้อนของกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร (เช่น การ ระบุชื่อจำเลยหรือหน่วยงานที่ประเมินภาษี การเสนอพยานหลักฐาน การคิด ค่าขึ้นศาล การสืบพยาน เป็นต้น)	3.14	1.217
2.17 วิธีการคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากร ซึ่งแยกแต่ละข้อหาให้มีผลให้ต้องเสีย ค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหา	2.13	1.144
2.18 อัตราค่าขึ้นศาลที่คิด 2.5% ของทุนทรัพย์ที่พิพาทในคดีภาษีอากร แต่ไม่ เกิน 200,000 บาท	2.38	1.188
2.19 การคิดค่าขึ้นศาลจากทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท ในอัตรา 2% แต่ไม่เกิน 200,000 บาท และจากทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาทขึ้น ไป ในอัตรา 0.1%	2.88	1.348
2.20 ค่าใช้จ่าย รวมทั้งค่าทนายความในกระบวนการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร	2.45	1.103
2.21 ค่าทนายความที่ศาลภาษีอากรสั่งให้ชดใช้มีจำนวนเหมาะสม	2.36	1.025
2.22 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและบทบาทของศาลภาษีอากรในการแสวงหา ความจริงและหาพยานหลักฐานเพิ่มเติม	2.63	1.258
2.23 วิธีการขอขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง	2.49	1.114
2.24 วิธีการขอขยายกำหนดเวลาฟ้องศาลภาษีอากร	2.78	1.120
2.25 การห้ามอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงต่อศาลภาษีอากร สำหรับคดีภาษี อากรที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 5 ล้านบาท	2.30	1.126

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
3. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด	2.5770	.90932
3.1 การตีความกฎหมายเพื่อวินิจฉัยคดี โดยศาลภาษีอากร ที่ไม่เอนเอียงเข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง	3.11	1.330
3.2 อำนาจในการพิจารณา จด หรือ ลด เบี้ยปรับของศาลภาษีอากร	3.14	1.265
3.3 ศาลไม่มีอำนาจ จด หรือ ลด เงินเพิ่มได้	1.81	1.074
3.4 ความเข้าใจของศาลภาษีอากรในเรื่องพลวัตทางธุรกิจ (เช่น ธุรกิจกรรมการเงินที่มีความซับซ้อนสูง เป็นต้น)	2.51	1.150
3.5 ความเข้าใจของศาลภาษีอากรในเรื่องความเสียหายในทางเศรษฐกิจ (เช่น ค่าเสียโอกาสในทางธุรกิจ เป็นต้น)	2.35	1.109
4. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจน แน่นอนจากเจ้าพนักงาน	2.628	.9720
4.1 ผลผูกพันของคำพิพากษาต่อแนวทางการปฏิบัติของเจ้าพนักงาน	2.55	1.073
4.2 ความเชี่ยวชาญในทางกฎหมายภาษีอากรของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร เช่น การวินิจฉัยประเด็นปัญหาได้อย่างรวดเร็ว เป็นต้น	2.91	1.167
4.3 ทักษะคดีของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรต่อการวางแผนภาษีที่อาศัยช่องว่างของกฎหมาย	2.64	1.131
4.4 การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการดำเนินงานของเจ้าพนักงานในการรวบรวมข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน	2.58	1.216
4.5 การควบคุมตรวจสอบ โดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการตรวจสอบ	2.55	1.161
4.6 การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร	2.43	1.200
4.7 การควบคุมตรวจสอบ โดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการยึดอายัดทรัพย์สิน	2.54	1.201
4.8 การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการวินิจฉัยคำร้องขอคืนภาษีอากร	2.54	1.179
4.9 การกำหนดหน้าที่นำสืบในการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากร	2.88	1.258
4.10 การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรภายในอายุความ	2.87	1.206

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลภาษีอากร	คะแนน เฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
5. สิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร	2.72	1.085
5.1 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรในกระบวนการ จัดเก็บภาษีอากร เช่น การแสดงตัว หรือการเรียกพบโดยไม่มีหมายเรียกของ เจ้าพนักงาน เป็นต้น	2.29	1.211
5.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรในการไม่ให้มีการ เปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรโดยมิชอบ	2.81	1.235
5.3 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรในการไม่ให้มีการ ละเมิดสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร เช่น การค้น การยึด การอายัดโดยมิ ชอบ เป็นต้น	2.98	1.280
5.4 การใช้ดุลยพินิจของศาลภาษีอากรในการสั่งให้พิจารณาคดีในทางลับ	2.93	1.263
6. สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการได้รับการปกปิดและรักษาความลับ	2.852	1.1365
6.1 อำนาจและบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิเกี่ยวกับ ความลับในทางการค้าหรือสิทธิอื่น ๆ ของผู้เสียภาษีอากร	3.09	1.361
6.2 ความสามารถพิจารณาพิพากษาคดีโดยไม่ต้องเรียกพยานหลักฐานที่ไม่ จำเป็นต่อคดี	2.69	1.236

4.3 ปัญหาอุปสรรค และข้อเสนอแนะ

ผู้เสียภาษีอากรที่ตอบแบบส่วนใหญ่ ไม่มีปัญหาในการเดินทางไปศาลภาษีอากร (ร้อยละ 71.13) และคิดว่าศาลภาษีอากรให้ความเป็นธรรม (ร้อยละ 67.68) แม้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะเป็นผู้แพ้คดี อย่างไรก็ตาม ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดของฝ่ายปกครองที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน (ร้อยละ 66.67) และมีถึงร้อยละ 54.17 ที่เห็นว่าระบบการพิจารณาของศาลภาษีอากรในปัจจุบันไม่เหมาะสม

แม้ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่คิดว่ากระบวนการพิจารณาคดียุ่งยาก ลำบาก แต่มีถึงร้อยละ 68.24 ของผู้ตอบแบบสอบถามที่แพ้คดีในศาลภาษีอากรกลางตัดสินใจนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา

รายละเอียดดูได้จากตาราง 8.10– 8.13

นอกจากนั้นผู้ตอบแบบสอบถามยังพบกับปัญหาความรู้ ความเข้าใจในกฎหมาย และระบบการฟ้องร้อง ความล่าช้าในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร ความยากลำบากในการร้องขอเอกสารจากเจ้าพนักงาน เป็นต้น

ตารางที่ 8.10 แสดงปัญหา/อุปสรรคของการเดินทางไปศาลภาษีอากร

ระยะทางในการเดินทางไปศาลภาษีอากร	เปอร์เซ็นต์
เป็นปัญหา	28.87
ไม่เป็นปัญหา	71.13

ตารางที่ 8.11 แสดงการให้ความเป็นธรรมของศาลภาษีอากร

การให้ความเป็นธรรมของศาลภาษีอากร	เปอร์เซ็นต์
ให้ความเป็นธรรม	67.68
ไม่ให้ความเป็นธรรม	32.32

ตารางที่ 8.12 แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร

	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
9.1 ขั้นตอนในกระบวนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองมีความยุ่งยากและซับซ้อน	69.89%	30.11%
9.2 ขั้นตอนในกระบวนการฟ้องคดีต่อศาลมีความยุ่งยากและซับซ้อน	43.62%	56.38%
9.3 เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้ถูกฟ้อง จึงยอมมีหน้าที่นำสืบภายหลังทำให้เกิดข้อได้เปรียบเหนือกว่าผู้เสียภาษีอากร	79.17%	20.83%
9.4 ควรมีการกระบวนการไกล่เกลี่ยก่อนขึ้นศาลภาษีอากร หากตกลงสำเร็จก็ไม่ต้องนำเรื่องขึ้นสู่ศาลภาษีอากร	92.86%	7.14%
9.5 ในการพิจารณาคดีนั้น ศาลภาษีอากร ไม่ค่อยมีบทบาทในการค้นหาความจริง	78.35%	21.65%
9.6 ระบบการพิจารณาของศาลภาษีอากร เช่นในปัจจุบันนี้มีความเหมาะสมอยู่แล้ว	45.83%	54.17%

	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
11.1 องค์ประกอบของหน่วยงานฝ่ายปกครองที่พิจารณาอุทธรณ์ทุกกรณี ควรแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ “บุคคลคนเดียว” ซึ่งมีความเป็นกลาง และมีความรู้ความชำนาญเฉพาะด้านเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาด	32.98%	67.02%
11.2 องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (มาตรา 30 ประกอบด้วยฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ฝ่ายอัยการ และฝ่ายมหาดไทย) หรือฝ่ายปกครองที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เป็นเช่นในปัจจุบัน นั้นคืออยู่แล้ว	33.33%	66.67%
11.3 ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นอิสระจากผู้จัดเก็บภาษีอากร ที่มีข้อโต้แย้งกับผู้เสียภาษีอากรและมีหน้าที่รวบรวมข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน	94.62%	5.38%
11.4 เพื่อประโยชน์ในการอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอตรวจเอกสารข้อเท็จจริงที่เจ้าพนักงานใช้ในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร	98.94%	1.06%
11.5 ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอเข้าชี้แจงและนำพยานหลักฐานของตนเข้าแสดง รวมทั้งได้แย้งคัดค้านพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนได้	97.85%	2.15%
11.6 ควรกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ หากไม่สามารถวินิจฉัยได้ทันตามกำหนดให้ถือว่ายื่นตามการประเมินของเจ้าพนักงาน และผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้แย้งคัดค้านต่อศาลภาษีอากรต่อไป	85.87%	14.13%
11.7 ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอสำเนาเอกสารและบันทึกความเห็นในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์	97.87%	2.13%
11.8 ควรขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จาก 30 วัน เป็น 90 วันนับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัย	96.77%	3.23%
11.9 ในกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรศาลภาษีอากรควรมีบทบาทในการดำเนินคดีและแสวงหาพยานหลักฐานด้วยตนเองมากขึ้น ไม่ผูกมัดอยู่เพียงพยานหลักฐานที่คู่ความนำเข้าสู่คดีเท่านั้น	96.81%	3.19%
11.10 การคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรควรมีน้อยกว่าค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งทั่วไป (ปัจจุบันมีอัตราเท่ากัน)	86.96%	13.04%
11.11 ควรมีขั้นตอนการอุทธรณ์คดีภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์ด้วย	61.29%	38.71%

ตารางที่ 8.13 แสดงถึงร้อยละของการนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา

นำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา	เปอร์เซ็นต์
นำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา	68.24
ไม่นำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา	31.76

5. ผลการศึกษาและการอภิปรายผลในส่วนผู้จัดเก็บภาษี

5.1 คุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง

จากกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้นจำนวน 163 ตัวอย่าง พบว่า ส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามมีภูมิลำเนาในเขตกรุงเทพมหานคร (71 ตัวอย่าง) เป็นเจ้าพนักงานสรรพากร (97 ตัวอย่าง) และเคยเป็นทั้งฝ่ายโจทก์และจำเลย (83 ตัวอย่าง) รายละเอียดคุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง ดูได้จากตาราง 8.14 - 8.16

ตารางที่ 8.14 แสดงภูมิลำเนาของผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม

จังหวัด	จำนวน
1. กรุงเทพมหานคร	71
2. จังหวัดเชียงใหม่	12
3. จังหวัดอุบลราชธานี	2
4. จังหวัดสงขลา	4
5. จังหวัดอื่น ๆ	64
รวม	153

ตารางที่ 8.15 แสดงสถานภาพของผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถาม

สถานภาพ	จำนวน
1. เจ้าพนักงานสรรพากร	97
2. เจ้าพนักงานสรรพสามิต	22
3. เจ้าพนักงานศุลกากร	12
4. เจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	6
5. พนักงานอัยการ	11
6. อื่น ๆ	7
รวม	155

ตารางที่ 8.16 แสดงสถานภาพในกระบวนการพิจารณาของศาลฎีกาอากร

ฝ่าย	จำนวน
1. โจทก์	37
2. จำเลย	31
3. เคยเป็นทั้ง 2 ฝ่าย	83
รวม	151

5.2 ดัชนีความพึงพอใจในการใช้บริการศาลฎีกาอากรของผู้จัดเก็บภาษีอากร

คะแนนเฉลี่ยของความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลฎีกาอากรรวมเท่ากับ 3.29 โดยมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.60

และเมื่อเปรียบเทียบคะแนนความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลฎีกาอากรของผู้ตอบแบบสอบถามแยกตามฝ่ายโจทก์ จำเลย หรือเคยเป็นทั้ง 2 ฝ่าย พบว่า คะแนนความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลฎีกาอากรของผู้ตอบแบบสอบถามไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่น 95% (พิจารณาจากค่า Sig. = 0.197 ซึ่งมากกว่า 0.05 รายละเอียดได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ (5) การรวบรวมและการประมวลผลภาคสนาม)

ตารางที่ 8.17 แสดงค่าสถิติเพื่อเปรียบเทียบความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลฎีกาอากร

ANOVA (การวิเคราะห์ความแปรปรวน)

	Sum of Squares ผลรวมกำลังสอง	Df องศาความเป็นอิสระ	Mean Square ผลรวมกำลังสองหารด้วย องศาความเป็นอิสระ	F ค่าสถิติ F	Sig. ค่านัยสำคัญ
ระหว่างกลุ่ม	1.598	3	.566	1.579	.197
ภายในกลุ่ม	54.115	151	.358		
รวม	55.813	154			

ตารางที่ 8.18 แสดงความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลภาษีอากร

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. ความชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องเขตอำนาจของศาลภาษีอากร เช่น คดีที่เกี่ยวข้องกับการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร เป็นต้น	3.33	.873
2. การเรียกพยานหลักฐานของศาลภาษีอากรในกระบวนการพิจารณา	3.40	.777
3. คำฟ้องและการชี้แจงสถานที่ช่วยแสดงให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้าง	3.55	.792
4. ข้อกำหนดให้มีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครอง (เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น) ก่อนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร	3.59	1.097
5. ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรภายในกำหนดเวลา (เช่น 30 วัน ถ้าเป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือ 15 วัน ถ้าเป็นภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น) นับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน	3.72	.919
6. การที่ไม่มีบทบัญญัติห้ามเจ้าพนักงานที่ทำการประเมินภาษีอากรเข้าร่วมพิจารณาอุทธรณ์	3.07	1.153
7. ความไม่ซับซ้อนของกระบวนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง (เช่น มีตัวอย่างแบบการเขียนคำอุทธรณ์มีคำแนะนำให้ยื่นต่อใคร ที่ใด เมื่อใดอย่างชัดเจน คำวินิจฉัยมีเหตุผลที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เป็นต้น)	3.62	.911
8. ความรวดเร็วของการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฝ่ายปกครอง	2.92	.993
9. ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับคำวินิจฉัยจากฝ่ายปกครอง	3.45	1.006
10. การห้ามเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณียังไม่เสร็จสิ้นกระบวนการอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครอง	3.79	1.183

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
11. การห้ามเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน	3.54	1.269
12. การอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษีอากร	3.91	.942
13. ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการชำระภาษีอากร	3.41	1.165
14. ความรวดเร็วในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร	2.93	.983
15. ความไม่ซับซ้อนของกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร (เช่น การระบุชื่อจำเลยหรือหน่วยงานที่ประเมินภาษี การเสนอพยานหลักฐาน การคิดค่าขึ้นศาล หรือการสืบพยาน เป็นต้น)	3.34	.933
16. วิธีการคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากร ซึ่งแยกแต่ละข้อหา มีผลให้ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหา	2.73	1.172
17. อัตราค่าขึ้นศาลที่คิด 2.5% ของทุนทรัพย์ที่พิพาทในคดีภาษีอากร แต่ไม่เกิน 200,000 บาท	2.90	1.072
18. การคิดค่าขึ้นศาลจากทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท ในอัตรา 2% แต่ไม่เกิน 200,000 บาท และจากทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาทขึ้นไป ในอัตรา 0.1%	2.85	1.114
19. ค่าใช้จ่ายรวมทั้งค่าทนายความที่ศาลภาษีอากรอาจสั่งให้ชดเชยแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ฟ้องคดีมีจำนวนเหมาะสม	3.01	.911
20. วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและบทบาทของศาลภาษีอากรในการแสวงหาความจริงและหาพยานหลักฐานเพิ่ม	3.19	1.008
21. ภาระในการพิสูจน์เป็นไปตามหลัก “ผู้ใดกล่าวอ้าง ผู้นั้นมีหน้าที่นำสืบ”	3.54	1.094
22. การห้ามอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากร ในปัญหาข้อเท็จจริง สำหรับคดีภาษีอากรที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 5 หมื่นบาท	3.25	1.106
23. การตีความกฎหมายเพื่อวินิจฉัยคดี โดยศาลภาษีอากรที่ไม่เอนเอียงเข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง	3.69	.994

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อ บทบาทของศาลภาษีอากร	คะแนน เฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
24. อำนาจในการพิจารณา จด หรือ ลด เบี้ยปรับของศาลภาษีอากร	3.42	.998
25. ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจ จด หรือ ลด เงินเพิ่มได้	3.26	1.257
26. ความเข้าใจของศาลภาษีอากรในเรื่องพลวัตทางธุรกิจ (เช่น ธุรกรรมทางการเงินที่มีความซับซ้อน เป็นต้น)	3.03	.952
27. ความเข้าใจของศาลภาษีอากรในเรื่องความเสียหายในทาง เศรษฐกิจ (เช่น ค่าเสียโอกาสทางธุรกิจ เป็นต้น)	3.03	.900
28. ผลผูกพันของคำพิพากษาต่อแนวทางการปฏิบัติของเจ้า พนักงาน	3.27	.879
29. ความเชี่ยวชาญในทางกฎหมายอากรของผู้พิพากษา ศาลภาษีอากร เช่น สามารถวินิจฉัยประเด็นปัญหาได้อย่าง รวดเร็ว เป็นต้น	3.18	.922
30. ทศนคติของผู้พิพากษาต่อการวางแผนภาษีที่อาศัยช่องว่าง ของกฎหมาย	3.06	.898
31. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในการรวบรวมข้อเท็จจริงและ พยานหลักฐาน	3.26	.937
32. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการตรวจสอบ	3.16	.938
33. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการประเมินเรียกเก็บ ภาษีอากร	3.09	.972
34. การควบคุมตรวจสอบ โดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการยึดอายัดทรัพย์สิน	3.01	.961
35. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการวินิจฉัยคำร้องขอ คืนภาษีอากร	3.04	.916
36. การกำหนดหน้าที่นำสืบในการพิจารณาคดีภาษีอากรของ ศาลภาษีอากร	3.32	.922

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความพึงพอใจของผู้รับบริการต่อบทบาทของศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
37. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรภายในอายุความ	3.38	.937
38. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เช่น การแสดงตัว หรือการเรียกพบโดยไม่มีหมายเรียกของเจ้าพนักงาน เป็นต้น	3.13	.968
39. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร ในการไม่ให้มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรโดยมิชอบ	3.48	.946
40. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร ในการไม่ให้มีการละเมิดสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร เช่น การค้น การยึด การอายัดโดยมิชอบ เป็นต้น	3.36	.989
41. การใช้ดุลพินิจของศาลภาษีอากรในการสั่งให้พิจารณาคดีในทางลับ	3.34	1.000
42. อำนาจและบทบาทของศาลภาษีอากร ในการคุ้มครองสิทธิเกี่ยวกับความลับในทางการค้าหรือสิทธิอื่นๆ ของผู้เสียภาษีอากร	3.51	1.007
43. ความสามารถในการพิจารณาพิพากษาคดีโดยไม่ต้องเรียกพยานหลักฐานที่ไม่จำเป็นต่อคดี	3.30	.984
44. ความมีเหตุผลและความชัดเจนของคำสั่งและคำพิพากษาของศาลภาษีอากร	3.55	.884
รวม	3.2882	.60202

จากตาราง 8.18 พบว่า ผู้จัดเก็บภาษีอากรมีความพอใจสูงสุดในด้านการอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไม่เป็นกรทุเลาการชำระภาษีอากร (3.91) และการห้ามเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณียังไม่เสร็จสิ้นกระบวนการอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครอง (3.79) ซึ่งในประเด็นหลังนี้มีทัศนคติที่ขัดแย้งกับทางฝ่ายผู้เสียภาษีอากร

สำหรับประเด็นที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรมีความพอใจน้อยที่สุด คือ ในข้อ 16 ที่ว่า วิธีการคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรซึ่งแยกแต่ละข้อหามีผลให้ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหา (2.73) และข้อ 18 ในประเด็นการเปลี่ยนอัตราค่าขึ้นศาล (2.85)

ตารางที่ 8.19 แสดงผลของคำตัดสินในคดีภาษีอากรของศาลที่มีต่อภาระเบียบในการจัดเก็บภาษี

ผลของคำตัดสิน	เปอร์เซ็นต์
ไม่มีผล	36.84
มีผล	63.16

ความคิดเห็นต่อค่าธรรมเนียมศาล ดังนี้

- 1) 2.5% ของทุนทรัพย์ที่พิพาทแต่ไม่เกิน 200,000 บาท
- 2) 2% ของทุนทรัพย์ที่พิพาทในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200,000 บาท และ 0.1% ของทุนทรัพย์ที่พิพาทในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท

ตารางที่ 8.20 แสดงความคิดเห็นต่อค่าธรรมเนียมศาล

ความคิดเห็น	เปอร์เซ็นต์
1. ทั้ง ก.และ ข. ต่างน้อยเกินไป	12.00
2. ทั้ง ก.และข. ต่างมากเกินไป	32.00
3. อัตราตาม ก. เหมาะสมที่สุด	44.67
4. อัตราตาม ข. เหมาะสมที่สุด	11.33

ตารางที่ 8.21 แสดงการตัดสินคดีของศาลภาษี

การตัดสินคดีของศาลภาษี	เปอร์เซ็นต์
ไม่ล่าช้า	39.22
ล่าช้า	60.78

ตารางที่ 8.22 แสดงเหตุแห่งความล่าช้า

เหตุแห่งความล่าช้า	เปอร์เซ็นต์
1. มีคดีค้างมากเกินไปเมื่อเทียบกับจำนวนผู้พิจารณาคดี	44.12
2. ศาลไม่มีความชำนาญในคดีภาษีอากร	15.29
3. สถานที่พิจารณาคดีมีไม่เพียงพอ	11.76
4. ไม่ได้ได้รับความร่วมมือจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งในการพิจารณาคดี	22.35
5. เหตุผลอื่น	6.47

ตารางที่ 8.23 แสดงความเป็นธรรมของศาลภาษีอากร

การให้ความเป็นธรรมของศาลภาษีอากร	เปอร์เซ็นต์
ให้ความเป็นธรรม	94.12
ไม่ให้ความเป็นธรรม	5.88

ตารางที่ 8.24 ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะ	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
6.1 องค์ประกอบของหน่วยงานฝ่ายปกครองที่พิจารณาอุทธรณ์ทุกกรณี ควรแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ “บุคคลคนเดียว” ซึ่งมีความเป็นกลางและมีความรู้ความชำนาญเฉพาะด้านเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาด	21.43%	78.57%
6.2 องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร มาตรา 30 หรือฝ่ายปกครองที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท ทางภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เป็นเช่นในปัจจุบันนั้นดีอยู่แล้ว	69.74%	30.26%
6.3 ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นอิสระจากผู้จัดเก็บภาษีอากร ที่มีข้อโต้แย้งกับผู้เสียภาษีอากรและมีหน้าที่รวบรวมข้อเท็จจริงและ พยานหลักฐาน	86.36%	13.64%
6.4 เพื่อประโยชน์ในการอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอตรวจสอบเอกสาร ข้อเท็จจริงที่เจ้าพนักงานใช้ในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร	92.81%	7.19%
6.5 ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอเข้าชี้แจงและนำ พยานหลักฐานของตนเข้าแสดง รวมทั้งได้แย้งคัดค้านพยานหลักฐานที่ เป็นปฏิบัติของตนได้	93.42%	6.58%
6.6 ควรกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ หากไม่สามารถ วินิจฉัยได้ทันตามกำหนดให้ถือว่ายื่นตามการประเมินของเจ้าพนักงาน และผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้แย้งคัดค้านต่อศาลภาษีอากรต่อไป	67.74%	32.26%
6.7 ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอสำเนาเอกสารและบันทึกความเห็นใน กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์	74.19%	25.81%
6.8 ควรขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จาก 30 วัน เป็น 90 วันนับแต่วันที่ ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์	43.51%	56.49%
6.9 ควรมีกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทก่อนขึ้นศาลภาษีอากร หากตกลง สำเร็จก็ไม่ต้องนำเรื่องขึ้นศาลภาษีอากร	81.41%	18.59%

ข้อเสนอแนะ	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
6.10 ในกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร ศาลภาษีอากรควรมีบทบาทในการดำเนินคดีและแสวงหาพยานหลักฐานด้วยตนเองมากขึ้น ไม่ผูกมัดอยู่เพียงพยานหลักฐานที่คู่ความนำเข้าสู่คดีเท่านั้น	85.71%	14.29%
6.11 การคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรควรมีน้อยกว่าค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งทั่วไป (ปัจจุบันมีอัตราเท่ากัน)	57.42%	42.58%
6.12 ควรมีขั้นตอนการอุทธรณ์คดีภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์ด้วย	46.15%	53.85%

6. ผลการศึกษา และการอภิปรายผลในส่วนศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากร

6.1 คุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง

จากจำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม 60 ตัวอย่าง พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ (23 ตัวอย่าง) มีสถานภาพเป็นนักวิชาการ มี 8 ตัวอย่างที่เป็นผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ตารางที่ 8.25 แสดงภูมิฐานะของผู้ตอบแบบสอบถาม

สถานภาพ	จำนวน
1. ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง	8
2. ผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร	4
3. ผู้พิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร	4
4. นักวิชาการ/ สถาบันการศึกษา/ สถาบันวิจัย	23
5. อื่น ๆ	19
รวม	58

6.2 ดัชนีประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร

คะแนนเฉลี่ยของประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยศาลภาษีอากรเท่ากับ 2.94 และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.74

และเมื่อเปรียบเทียบคะแนนระดับความมีประสิทธิภาพของผู้ตอบแบบสอบถามแยกตามสถานภาพในแต่ละกลุ่ม พบว่า คะแนนระดับความมีประสิทธิภาพของผู้ตอบแบบสอบถามไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% (พิจารณาจากค่า Sig. =0.172 ซึ่งมากกว่า 0.05 รายละเอียดได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ (5) การรวบรวมและการประมวลผลภาคสนาม)

ตารางที่ 8.26 เปรียบเทียบคะแนนระดับความมีประสิทธิภาพแยกตามสถานภาพ

ANOVA (การวิเคราะห์ความแปรปรวน)

	Sum of Squares ผลรวมกำลังสอง	Df องศาความเป็นอิสระ	Mean Square ผลรวมกำลังสองหารด้วย องศาความเป็นอิสระ	F ค่าสถิติ F	Sig. ค่านัยสำคัญ
ระหว่างกลุ่ม	4.165	5	.833	1.615	.172
ภายในกลุ่ม	27.850	54	.516		
รวม	32.015	59			

ตารางที่ 8.27 ดัชนีประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรโดยศาลภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียหายอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
1. ความชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องเขตอำนาจของศาลภาษีอากร เช่น คดีที่เกี่ยวข้องกับการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร เป็นต้น	3.00	1.044
2. การให้ความรู้ในเรื่องความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากร และศาลปกครอง	2.43	1.061
3. การประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ คำแนะนำ และอบรม โดยศาลภาษีอากรแก่ผู้เสียหายอากรก่อนฟ้องคดีและหลังมีคำพิพากษา	2.44	1.085
4. อำนาจสั่งทุเลาการชำระภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร	2.43	1.208
5. ความรวดเร็วในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร	3.29	.923
6. ความเหมาะสมของจำนวนคดีที่ขึ้นศาลภาษีอากรเทียบกับจำนวนผู้พิพากษา	3.27	.915
7. ขั้นตอนในกระบวนการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร	3.40	.873
8. วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและบทบาทของศาลภาษีอากรในการแสวงหาความจริงและหาพยานหลักฐานเพิ่มเติม	3.11	1.165
9. การตีความกฎหมายเพื่อวินิจฉัยคดีโดยศาลภาษีอากร ที่ไม่เอนเอียงเข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง	3.95	.803
10. การใช้อำนาจในการพิจารณา งด หรือ ลด เบี้ยปรับ	3.47	1.084

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
11. ความเข้าใจของศาลภาษีอากรในเรื่องพลวัตทางธุรกิจ (เช่น ธุรกรรมทางการเงินที่มีความซับซ้อน เป็นต้น)	2.88	1.132
12. ความเข้าใจของศาลภาษีอากรในเรื่องความเสียหายในทาง เศรษฐกิจ (เช่น ค่าเสียโอกาสในทางธุรกิจ เป็นต้น)	2.71	1.006
13. ผลผูกพันของคำพิพากษาต่อแนวทางการปฏิบัติของ เจ้าพนักงาน	3.32	1.072
14. ความเชี่ยวชาญในทางกฎหมายภาษีอากรของผู้พิพากษา ศาลภาษีอากร เช่น การวินิจฉัยประเด็นปัญหาอย่างรวดเร็ว เป็นต้น	3.53	.784
15. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในการรวบรวมข้อเท็จจริงและ พยานหลักฐาน	2.74	1.046
16. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการตรวจสอบ	2.46	1.110
17. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการประเมินเรียกเก็บภาษี อากร	2.43	1.155
18. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการยึด อาศัยทรัพย์สิน	2.41	1.098
19. การควบคุมตรวจสอบโดยศาลภาษีอากร เกี่ยวกับการ ดำเนินงานของเจ้าพนักงานในขั้นตอนการวินิจฉัยคำร้องขอคืน ภาษีอากร	2.33	1.128
20. การกำหนดหน้าที่นำสืบในการพิจารณาคดีภาษีอากรอย่าง เหมาะสม	3.38	.925
21. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยศาลภาษีอากร ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เช่น การแสดงตัวหรือการเรียก พบโดยไม่มีหมายเรียกของเจ้าพนักงาน เป็นต้น	2.53	1.182
22. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยศาลภาษีอากรในการ ไม่ให้มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลในกระบวนการจัดเก็บภาษี อากร โดยมิชอบ	2.72	1.141

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่พึงได้รับการคุ้มครอง โดยศาลภาษีอากร	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน
23. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรในการไม่ให้มีการละเมิดสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร เช่น การค้น การยึด การอายัดโดยมิชอบ เป็นต้น	2.51	1.142
24. การใช้ดุลพินิจของศาลภาษีอากรในการสั่งให้พิจารณาคดีในทางกลับ	3.04	1.127
25. กระบวนการทำงานของศาลภาษีอากรที่ไม่ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เช่น สิทธิเกี่ยวกับความลับทางการค้า สถานะกิจการ เป็นต้น	2.94	1.088
26. ความสามารถพิจารณาพิพากษาคดีโดยไม่ต้องเรียกพยานหลักฐานที่ไม่จำเป็นต่อคดี	3.14	1.167
27. คำสั่งและคำพิพากษามีความชัดเจนและมีน้ำหนักทำให้คู่ความเข้าใจข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายและเห็นด้วยกับเหตุผลที่ศาลใช้	3.56	.938
รวม	2.9476	.73663

6.3 ดัชนีการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากร

คะแนนระดับการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญให้ศาลภาษีอากรเฉลี่ยเท่ากับ 3.10 และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.85 และเมื่อเปรียบเทียบคะแนนระดับการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญให้ศาลภาษีอากรของผู้ตอบแบบสอบถามแยกตามสถานภาพในแต่ละกลุ่ม พบว่า คะแนนระดับการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญให้ศาลภาษีอากรของผู้ตอบแบบสอบถาม ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% (พิจารณาจากค่า Sig. =0.704 ซึ่งมากกว่า 0.05 รายละเอียดได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ (5) การรวบรวมและการประมวลผลภาคสนาม)

ตารางที่ 8.28 เปรียบเทียบดัชนีการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลาภิบาลแยกตามสถานภาพ

ANOVA (การวิเคราะห์ความแปรปรวน)

	Sum of Squares ผลรวมกำลังสอง	Df องศาความเป็นอิสระ	Mean Square ผลรวมกำลังสองหารด้วย องศาความเป็นอิสระ	F ค่าสถิติ F	Sig. ค่านัยสำคัญ
ระหว่างกลุ่ม	2.216	5	.443	.595	.704
ภายในกลุ่ม	38.011	51	.745		
รวม	40.228	56			

ตารางที่ 8.29 ดัชนีการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลาภิบาล

กระบวนการที่มีผลต่อความเชี่ยวชาญของศาลาภิบาล	คะแนนเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. ระบบการคัดเลือกเข้าดำรงตำแหน่งในศาลาภิบาล	2.96	1.160
2. ประสิทธิภาพ พื้นฐานความรู้ด้านภาษีอากรของผู้พิพากษา ก่อนเข้าดำรงตำแหน่งในศาลาภิบาล	2.83	1.205
3. ระบบการเพิ่มพูนความรู้ ความสามารถด้านภาษีอากร เช่น การอบรม การสัมมนา หรือเรียนเพิ่ม เป็นต้น	3.36	1.058
4. การส่งเสริมให้ผู้พิพากษาศาลาภิบาลหาประสบการณ์ความรู้เพิ่มเติมภายนอกศาล เช่น การสอนหนังสือ การทำวิจัย เป็นต้น	3.16	1.075
5. การแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็น ถ้อยทอดความรู้ระหว่างองค์กรคณะผู้พิจารณาตัดสินคดีอากร	3.37	.974
6. ระบบการมอบหมายคดีอากรว่าให้องค์คณะใดเป็นผู้พิจารณาตัดสินคดีอากรใด	3.27	.837
7. การจัดองค์กรคณะในศาลาภิบาล เช่น มีการหมุนเวียนเพื่อให้มีการเรียนรู้งานที่หลากหลายยิ่งขึ้น	3.09	1.087
รวม	3.0979	.84756

6.4 ทักษะของศาลฎีกาอากรกลาง

ประเด็นที่ผู้ตอบแบบสอบถามไม่เห็นด้วยมาก (เกินร้อยละ 50) ประกอบด้วย การห้ามผู้ถูกประเมินภาษีอากรเสนอคดีต่อศาลในกรณีที่ไม่นับปฏิบัติตามหมายเรียก (ร้อยละ 57.63) วิธีการคิดค่าขึ้นศาลแยกตามข้อหา (ร้อยละ 53.33) ซึ่งสอดคล้องกับทักษะของฝ่ายจัดเก็บภาษี และระยะเวลาให้ยื่นฟ้องศาลภายใน 30 วัน (ร้อยละ 52.54) ซึ่งขัดแย้งกับทักษะของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร

ส่วนประเด็นที่ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดถึงร้อยละ 80.70 คือ การกำหนดให้นำคดีอาญาภาษีอากรมาพิจารณาในศาลภาษีอากรทั้งหมด

รายละเอียดในด้านทักษะของศาลภาษีอากรดูได้จากตาราง 8.30

ในด้านข้อเสนอแนะผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองควรจะให้ศาลใช้ระบบไต่สวน ศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญการเฉพาะ จึงควรมีระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาที่มีประสิทธิภาพ คดีอาญาภาษีอากรที่เป็นความผิดเล็กน้อยไม่ควรเข้าศาลภาษีอากร และควรให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรนำคดีฟ้องศาลภาษีอากรได้ทันทีที่มีข้อโต้แย้งกับเจ้าพนักงาน

ตารางที่ 8.30 แสดงความคิดเห็นของศาลภาษีอากร

ความคิดเห็น	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
2.1 การกำหนดให้นำคดีอาญาภาษีอากรมาพิจารณาในศาลภาษีอากรทั้งหมด	80.70%	19.30%
2.2 ข้อกำหนดให้ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครอง (เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น) ก่อนจะยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรทันทีไม่ได้	76.27%	23.73%
2.3 ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ต้องยื่นฟ้องศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับคำวินิจฉัยจากฝ่ายปกครอง	47.46%	52.54%
2.4 การห้ามผู้ถูกประเมินภาษีอากรเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณียังไม่เสร็จสิ้นกระบวนการอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครอง	76.27%	23.73%
2.5 การห้ามผู้ถูกประเมินภาษีอากรเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณีที่ไม่นับปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน	42.37%	57.63%
2.6 การอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษีอากร	60.00%	40.00%

ความคิดเห็น	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
2.7 วิธีการคิดค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากร ซึ่งแยกแต่ละข้อหา มีผลให้ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหา	46.67%	53.33%
2.8 อัตราค่าขึ้นศาลที่คิด 2.5% ของทุนทรัพย์ที่พิพาทในคดีภาษีอากร แต่ไม่เกิน 200,000 บาท	62.71%	37.29%
2.9 การคิดค่าขึ้นศาลจากทุนทรัพย์ที่พิพาทในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท ในอัตรา 2% แต่ไม่เกิน 200,000 บาท และจากทุนทรัพย์ในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทขึ้นไป ในอัตรา 0.1%	60.34%	39.66%
2.10 ภาระในการพิสูจน์เป็นไปตามหลัก “ผู้ใดกล่าวอ้างผู้นั้นมีหน้าที่นำสืบ” ของศาลภาษีอากร	50.00%	50.00%
2.11 ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจ จด หรือ ลด เงินเพิ่มได้	13.33%	86.67%

7. สรุปผลการศึกษา

7.1 ความพึงพอใจของการใช้บริการศาลภาษีอากร

จากการสำรวจโดยใช้การวัดระดับความพึงพอใจ 1-5 ในส่วนของผู้เสียภาษีอากรพบว่า มีความพอใจในระดับน้อยถึงปานกลางคือ มีค่าอยู่ระหว่าง 2.206-2.852 โดยมีความพอใจสูงสุดในสิทธิในการได้รับการปกปิดและรักษาความลับ และมีความพอใจน้อยสุดในสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการได้รับการรับฟัง

ในส่วนของผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ใช้บริการศาลภาษีอากร พบว่า ผู้จัดเก็บภาษีอากรมีระดับความพึงพอใจของการใช้บริการศาลภาษีอากรสูงกว่า ผู้เสียภาษีอากร โดยมีระดับความพึงพอใจในระดับปานกลางถึงสูง ค่าเฉลี่ยที่ 3.290

การสำรวจครั้งนี้ยังได้สำรวจถึงทัศนคติของศาลภาษีอากรโดยให้ศาลภาษีอากรประเมินตนเองถึงประสิทธิภาพของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร พบว่าศาลภาษีอากรประเมินประสิทธิภาพการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรในระดับปานกลาง โดยมีดัชนีอยู่ที่ 2.940

7.2 ปัญหาและอุปสรรคในการใช้บริการศาลภาษีอากร

จากการสำรวจทัศนคติของผู้เสียภาษีอากรพบว่า ปัญหาอุปสรรคสำคัญที่ทำให้ศาลภาษีอากรไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร มีอยู่ 4 ประการ คือ

2) กระบวนการยุติธรรมที่ล่าช้ายาวนาน ทั้งกระบวนการก่อนศาลภาณีอากร และกระบวนการในชั้นศาลภาณีอากร ส่งผลให้ผู้เสียหายอากรไม่มีเหตุจูงใจที่จะคุ้มครองสิทธิของตนผ่านกระบวนการยุติธรรมของศาลภาณีอากร

3) กระบวนการพิจารณาก่อให้เกิดปัญหาข้อมูลข่าวสารอสมมาตร (Asymmetric Information) ปัญหาข้อมูลข่าวสารอสมมาตรนี้ทำให้ผู้เสียหายอากรไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิที่พึงควร เนื่องจากมีข้อมูลข่าวสารที่จำเป็นต้องใช้ในกระบวนการยุติธรรมน้อยกว่าฝ่ายผู้จัดเก็บภาณีอากร ผู้เสียหายอากรมีความยากลำบากมากกว่า หรือมีต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์สูงกว่าในการได้มาซึ่งข้อมูลข่าวสารที่จำเป็น ในทางเศรษฐศาสตร์ผู้ที่มิข้อมูลข่าวสารน้อยกว่าจะเสียเปรียบผู้ที่มิข้อมูลข่าวสารมากกว่า ซึ่งก็คือฝ่ายผู้จัดเก็บภาณีอากร ในกระบวนการเจรจาต่อรอง หรือในกระบวนการยุติธรรม นอกจากนั้นการพิจารณาคดีที่อิงตามเอกสารที่จัดเตรียมโดยฝ่ายผู้จัดเก็บภาณีอากร ส่งผลให้ผู้เสียหายอากรไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิที่พึงได้รับ

4) การเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมมีค่าใช้จ่ายสูง รวมทั้งอัตราค่าขึ้นศาลและวิธีการคิดค่าขึ้นศาล

5) ในกระบวนการคุ้มครองสิทธิ ศาลภาณีอากรยังมีบทบาทในลักษณะเชิงรุก (Active Role) น้อยเกินไป เช่น บทบาทในการให้ความรู้ ข้อมูลข่าวสาร บทบาทในการแสวงหาความจริง และหาพยานหลักฐานเพิ่มเติม เป็นต้น

ในด้านฝ่ายผู้จัดเก็บภาณี พบว่าอุปสรรคสำคัญ 2 ประการ เช่นเดียวกับทัศนคติของผู้เสียหายอากร คือ

- 1) กระบวนการยุติธรรมที่ล่าช้ายาวนาน
- 2) การเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมมีค่าใช้จ่ายสูง

ในด้านศาลภาณีอากรเอง ผู้พิพากษาศาลภาณีอากรและนักวิชาการมีความเห็นตรงกันว่า อุปสรรคสำคัญที่มีผลต่อความเชี่ยวชาญของศาลภาณีอากรคือ

- 1) ประสิทธิภาพและพื้นฐานความรู้ด้านภาณีอากรของผู้พิพากษา ก่อนเข้าดำรงตำแหน่งในศาลภาณีอากรยังมีไม่มากนัก
- 2) ระบบการคัดเลือกผู้เข้าดำรงตำแหน่งในศาลภาณีอากรยังไม่สามารถทำให้ได้ผู้พิพากษาที่มีประสิทธิภาพและพื้นฐานความรู้ด้านภาณีอากร
- 3) การจัดองค์คณะในศาลภาณีอากรยังไม่ก่อให้เกิดการพัฒนาความเชี่ยวชาญของศาลภาณีอากร

7.3 ข้อเสนอแนะในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร

จากการสำรวจพบว่าผู้เสียภาษีอากร มีข้อเสนอแนะในการพัฒนาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่สำคัญ 6 ประการ คือ

- 1) ควรมีกระบวนการไกล่เกลี่ย ก่อนขึ้นศาลภาษีอากร หากตกลงสำเร็จก็ไม่ต้องนำเรื่องเข้าสู่ศาลภาษีอากร
- 2) ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นอิสระจากผู้จัดเก็บภาษีอากร
- 3) ผู้อุทธรณ์ควรมีสิทธิขอตรวจเอกสารข้อเท็จจริงที่เจ้าพนักงานใช้ในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร
- 4) ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ควรมีสิทธิขอเข้าชี้แจง และนำพยานหลักฐานของตนเข้าแสดง รวมทั้งโต้แย้งคัดค้านพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนได้
- 5) ศาลภาษีอากรควรมีบทบาทในการดำเนินคดี และแสวงหาหลักฐานด้วยตนเองมากขึ้น
- 6) ควรขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จาก 30 วัน เป็น 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับความวินิจฉัย

ในด้านผู้จัดเก็บภาษี พบว่ามีข้อเสนอแนะคล้ายคลึงกับฝ่ายผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ

- 1) ผู้อุทธรณ์ควรมีสิทธิขอตรวจเอกสารที่เจ้าพนักงานใช้ประเมินภาษีอากร
- 2) ผู้อุทธรณ์ควรมีสิทธิขอเข้าชี้แจง และนำพยานหลักฐานของตนเข้าแสดง

ในด้านศาลภาษีอากร เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้มีข้อเสนอ ดังนี้

- 1) ควรกำหนดให้นิติอาสาภาษีอากรมาพิจารณาในศาลภาษีอากรทั้งหมด
- 2) ควรมีระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาที่มีประสิทธิภาพ
- 3) ศาลภาษีอากรเป็นคดีปกครองควรจะให้ศาลใช้ระบบไต่สวนเช่นเดียวกับศาลปกครอง

บทที่ 9

วิเคราะห์มาตรการแก้ไขปัญหา

เนื้อหาในบทนี้ จะเป็นการสรุปประเด็นปัญหาสำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรโดยศาลอากร ปัญหาเหล่านี้ได้จากการศึกษาวิจัยของผู้วิจัยและได้จากการสอบถามฝ่ายต่าง ๆ ทั้ง 3 ฝ่ายในการวิจัยภาคสนามประกอบกัน ซึ่งมีรายละเอียดปรากฏในบทก่อนหน้านี้อยู่แล้ว คณะผู้วิจัยจะทำการเปรียบเทียบมาตรการในกฎหมายอากรของประเทศที่ศึกษารวม 4 ประเทศซึ่งมีรายละเอียดปรากฏในบทที่ 4 ถึงบทที่ 7 ว่ามีมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขปัญหาดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร พร้อมทั้งทำการวิเคราะห์ว่ามาตรการที่เหมาะสมหรือสมควรนำมาปรับใช้ในประเทศไทยมีหรือไม่ อย่างไร เพราะเหตุใด

ในการวิเคราะห์หามาตรการที่เหมาะสมกับประเทศไทยนั้น จะแยกประเด็นปัญหาและลำดับความสำคัญของปัญหาตามที่พบจากการวิจัยภาคสนามดังกล่าว โดยแบ่งปัญหากระจายไปตามสิทธิพื้นฐานของผู้เสียหายอากร 6 ประการตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 1 คือ

- 1) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง
- 2) สิทธิในการอุทธรณ์
- 3) สิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด
- 4) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน
- 5) สิทธิส่วนบุคคล
- 6) สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ

อนึ่ง เนื่องจากสิทธิประการที่ 5 และประการที่ 6 ไม่ปรากฏว่ามีปัญหาแต่อย่างใดจากการวิจัยภาคสนาม ดังนั้น ในที่นี้ผู้วิจัยจึงจะขอทำการวิเคราะห์เฉพาะมาตรการคุ้มครองสิทธิประการที่ 1 ถึงประการที่ 4 เท่านั้น โดยจะได้พิจารณามาตรการหลักและมาตรการเสริมที่เหมาะสมในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรโดยศาลอากร ทั้งในส่วนที่เป็นสิทธิในเชิงกฎหมายและสิทธิในเชิงการบริหาร

1. สรุปประเด็นปัญหาสำคัญของไทยและเปรียบเทียบมาตรการของ 4 ประเทศ

ประเด็นปัญหาสำคัญของไทยที่ได้จากการศึกษาของผู้วิจัยและจากการสอบถามฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการวิจัยภาคสนาม มีทั้งหมด 25 ประเด็น เมื่อได้พิจารณาจากข้อมูลที่ได้จากการศึกษาในบทก่อน ๆ โดยเฉพาะในบทที่ศึกษาเกี่ยวกับกฎหมายของต่างประเทศแล้ว คณะผู้วิจัยจึงได้ทำการสรุปมาตรการของประเทศที่ทำการศึกษาทั้งหมด 4 ประเทศ เกี่ยวกับประเด็นปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวขึ้นดังปรากฏรายละเอียดในตารางที่ 9.1 ซึ่งคณะผู้วิจัยจะได้ทำการวิเคราะห์ว่ามีความเหมาะสมกับการนำมาปรับใช้ในประเทศไทยหรือไม่ อย่างไรในหัวข้อถัดไป

ตารางที่ 9.1 เปรียบเทียบมาตรการเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของ 4 ประเทศสำคัญกับประเทศไทย

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
1. การฟ้องร้องต่อศาลเพื่อ คัดค้านหนังสือตอบข้อ หารือในกรณีไม่เห็นด้วย หรือในกรณีที่ไม่ตอบ	กฎหมายไม่ระบุ แต่มีการ แบ่งแยกประเภทหนังสือตอบข้อ หารืออย่างชัดเจน และข้อหารือ บางประเภทมีผลผูกพันหน่วย จัดเก็บภาษีอากร	เมื่อAustralian Tax Office (ATO) ตอบข้อหารือในลักษณะ Private Ruling ถือว่าผู้เสียภาษีอากรที่ หารือต้องปฏิบัติตามหนังสือตอบ ข้อหารือ ผู้เสียภาษีอากรจึง สามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้ทันที โดยไม่ต้องอุทธรณ์ภายใน 60 วันนับ แต่ได้รับหนังสือตอบข้อหารือ หรือในกรณีที่ ATO ไม่ตอบ ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ ได้ภายใน 30 วันนับแต่ได้มี หนังสือ แต่จะต้องไม่เกิน 90 วัน นับตั้งแต่ได้ยื่นหนังสือนั้น ซึ่ง การยื่นหนังสือเดือนนี้จะกระทำ ได้ต่อเนื่องเป็นเวลา 60 วันนับแต่ ได้ยื่นข้อหารือ นอกจากนี้ มีการ ฟ้องคดีตัวอย่าง โดย ATO จะ เป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายในการ ดำเนินคดี ทั้งหมด หรือบางส่วน	ผู้เสียภาษีอากรสามารถโต้แย้ง คัดค้านอย่างไม่เป็นทางการต่อ เจ้าหน้าที่หรือองค์กรที่กำกับดูแล หน่วยจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่ฟ้อง ไม่ได้	สามารถโต้แย้งคัดค้านอย่างไม่ เป็นทางการได้ แต่ฟ้องไม่ได้	สามารถโต้แย้งคัดค้านอย่างไม่ เป็นทางการได้ แต่ฟ้องไม่ได้

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
2. การขอแก้ไขหรือการคัดค้านการประเมิน	หากผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าหนังสือแจ้งเบื้องต้นก่อนการประเมินภาษีอากร (30 Days Letter) ไม่ถูกต้อง สามารถโต้แย้งหรือคัดค้านได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว	1.การคัดค้านการประเมินแบ่งเป็น 3 กรณี กรณีที่หนึ่งภายใน 2 ปี สำหรับบุคคลธรรมดาและธุรกิจขนาดเล็ก กรณีที่สอง ภายใน 4 ปี สำหรับกรณีที่มีความซับซ้อน เช่น บริษัทจำกัด หรือ กองทุน กรณีที่สามภายใน 60 วัน สำหรับกรณีอื่นๆ 2.การแก้ไขการประเมิน นั้ระยะเวลาการคัดค้านการประเมินมาใช้คือ 2 ปี, 4 ปี หรือ 60 วันแล้วแต่กรณี	สามารถแสดงความเห็นแย้งต่อการตัดสินใจของเจ้าพนักงานโดยยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ทำหน้าที่ในการตัดสินใจ ซึ่งการแสดงความเห็นแย้งนี้ เป็นการร้องขอให้มีการทบทวนการตัดสินใจของเจ้าพนักงาน	คัดค้านการประเมินภายใน 2 เดือนนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน และถ้าไม่พอใจคำวินิจฉัย ก็อาจอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางต่อไปภายใน 1 เดือนได้	อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภายในกำหนดเวลาและตามแบบที่กฎหมายกำหนด
3. ระยะเวลาพิจารณาคำขอแก้ไขหรือคัดค้านการประเมิน	กฎหมายมิได้มีการกำหนดระยะเวลา ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่โดยทั่วไปแล้วจะใช้ระยะเวลาประมาณ 90 วัน	60 วัน นับแต่วันที่มีการยื่นคำคัดค้าน หรือวันที่อนุญาตให้ขยายเวลาอื่นคำคัดค้าน หรือวันที่ได้รับข้อมูลในกรณีขอข้อมูลเพิ่ม	โดยไม่ชักช้า	สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางวินิจฉัยภายใน 3 เดือน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์คัดค้าน ถ้าพ้นเวลาแล้วสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้	โดยไม่ชักช้า แต่ไม่เกิน 30 วัน (พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45)
4. การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลให้เพิกถอนการประเมินภาษี	ในกรณีฟ้องศาลภาษีอากรไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งให้เสียภาษีเบื้องต้นก่อนการประเมินภาษีอากรแล้ว	การคัดค้านภายในฝ่ายปกครองต่อ Administrative Appeal Tribunal (AAT) ถือเป็นเงื่อนไขบังคับก่อนที่จะฟ้องคดีต่อศาล	ต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน	ต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน โดยต้องผ่านกระบวนการในข้อที่ 2 และ 3 ก่อน	ในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
	รอนครบ 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว เพื่อให้ Internal Revenue Service(IRS) ออกหนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติม หรือสามารถขอให้ IRS ออกหนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติม และนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรทันที • ในกรณีฟ้องศาลอื่นเพื่อขอคืนภาษีอากร ไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง แต่ต้องชำระภาษีตามที่ได้รับแจ้งในหนังสือแจ้งเบื้องต้นก่อนการประเมินภาษีอากร แล้วจึงจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลได้			• มีกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรฉบับเดียวใช้กับกฎหมายภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ทำให้การยุติข้อพิพาททางภาษีอากรทำได้โดยสะดวก เข้าใจง่าย ไม่สับสน	
5. ระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินภายในฝ่ายปกครอง	ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเบื้องต้น โดยต้องโต้แย้งหรือคัดค้านหนังสือดังกล่าวก่อนด้วย	60 วันนับจากวันที่ได้รับ Notice of the decision โดยยื่นอุทธรณ์ต่อ AAT	30 วัน แต่หากในใบประเมินเจ้าหน้าที่มิได้ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวจะขยายเป็น 1 ปี	ภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่มิคำวินิจฉัยคำคัดค้าน	ในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ภาษีอากรประเภทอื่นกำหนดต่างกัน
6. การขยายระยะเวลาโต้แย้งคัดค้านการประเมินหรืออุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง	ผู้เสียภาษีอากรต้องขออนุญาตขยายระยะเวลาการโต้แย้งคัดค้านต่อฝ่ายปกครอง ซึ่งจะอนุญาตให้	มีเฉพาะการขยายระยะเวลาคัดค้านการประเมินภาษีอากร แต่ไม่ระบุกรณีการขยายระยะเวลา	กรณีมีเหตุสุดวิสัย อาจขยายระยะเวลาได้	เป็นอำนาจฝ่ายปกครอง และอยู่ภายใต้การตรวจสอบการใช้อำนาจโดยศาลยุติธรรม	ในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
	ขยายได้ไม่เกิน 30 วัน	อุทธรณ์			หากเห็นว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลานอกจากนี้ รัฐมนตรีมีอำนาจขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้ หากเห็นเป็นการสมควรที่จะขยายกำหนดเวลาออกไปตามความจำเป็นแก่กรณี
7. การไกล่เกลี่ย ประนีประนอมหนี้ภาษี อากร	อาจไกล่เกลี่ยกันได้ก่อนที่ IRS จะออกหนังสือแจ้งการประเมินเบื้องต้น นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอากรซึ่งยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้วสามารถร้องขอให้โอนคดีให้กับอนุญาโตตุลาการซึ่งศาลตั้งขึ้น	ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องต่อศาลซึ่งสามารถกระทำได้หลายวิธี เช่นยื่นเอกสารด้วยตนเอง หรือส่งคำร้องทางไปรษณีย์ รวมถึงทางโทรสารหรือทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น โดยผู้พิพากษาจะเป็นผู้พิจารณาว่าคดีนั้นจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้หรือไม่	ทำไม่ได้	ทำไม่ได้ เว้นแต่เป็นการทำ advanced pricing agreement ในบางกรณี เพื่อแก้ปัญหาความคลุมเครือในทางปฏิบัติ	ทำไม่ได้
8. การทูลเกล้าการชำระภาษี อากรในชั้นฝ่ายปกครอง	มีการทูลเกล้าการชำระภาษีอากรโดยอัตโนมัติ กล่าวคือ ยังไม่มีการบังคับชำระภาษีอากรจนกว่าครบกำหนดระยะเวลาของ 90-day letter เว้นแต่กรณีมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้เสียภาษีอากรจะ	การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีอากร	การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีอากร แต่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นคำร้องขอให้มีการชะลอการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เจ้าพนักงานภาษีอากรจะชะลอการบังคับได้ ก็ต่อเมื่อมีเหตุอัน	การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีอากร	การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีอากร

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
	หลีกเลี่ยงไม่เสียภาษี IRS สามารถบังคับชำระภาษีอากรได้ทันที ศาลอื่นนอกจากศาลภาษีอากรไม่ทุเลาการเสียภาษีอากรในชั้นศาล และคิดค่าเสียหายเพิ่ม ถ้าเป็นกรณีฟ้องหน่วยงานในศาล		ควรสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองที่กำลังมีการอุทธรณ์อยู่ หรือการบังคับตามคำสั่งนั้นๆ จะส่งผลกระทบต่ออย่างไร อันเป็นกรณีไม่เป็นธรรมต่อผู้ยื่นคำร้อง หากได้มีการดำเนินการบังคับตามคำสั่งทางปกครองไปแล้ว แทนที่จะทำการชะลอการบังคับ เจ้าพนักงานจะสั่งยกเลิกการบังคับ หากเจ้าหน้าที่ปฏิเสธการชะลอการบังคับ ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องศาลได้		
9. ผู้พิจารณาอุทธรณ์	คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Division)	• AAT • Small Taxation Claims Tribunal (STCT) กรณีข้อพิพาททางภาษีอากร ที่มีทุนทรัพย์ (มูลค่าภาษีอากร) น้อยกว่า 5,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย • Commonwealth Ombudsman, Privacy Commissioner และ	หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ออกคำสั่งทางปกครอง	สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางมีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยการวินิจฉัยอุทธรณ์ของหัวหน้าสำนักงานที่จัดตั้งใหม่มีความเป็นอิสระ ไม่ถูกบังคับให้ตีความตามแนวปฏิบัติของฝ่ายจัดเก็บภาษี ข้าราชการผู้รับผิดชอบและข้าราชการสมทบทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง ใน	ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
		ศาลยุติธรรม (Federal Court) ตามมูลค่าทุนทรัพย์		กรณีที่มีคำวินิจฉัยแตกต่างจากแนวปฏิบัติของฝ่ายจัดเก็บภาษี จะต้องแจ้งความเห็นไปยังฝ่ายจัดเก็บภาษี ให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีปฏิบัติตามมติของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลาง ถ้าคณะกรรมการร่วมเห็นชอบด้วย	
10. ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	กฎหมายมิได้มีการกำหนดระยะเวลา ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่โดยทั่วไปแล้วจะใช้ระยะเวลาประมาณ 90 วัน	แบ่งเป็น 2 กรณี กรณีแรกคือ กรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยปากเปล่า จะมีการพิจารณาให้เสร็จทันที กรณีที่สองคือกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษร จะมีการพิจารณาให้เสร็จภายใน 2 เดือน	โดยไม่ชักช้า	ภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย หรือ 3 เดือนนับแต่วันที่ยื่นอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร ส่วนกลาง	โดยไม่ชักช้า
11. การอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต่อศาล	กฎหมายไม่ระบุ	กฎหมายไม่ระบุ	ฝ่ายจัดเก็บสามารถคัดค้านคำวินิจฉัยได้ แต่เป็นกระบวนการในชั้นฝ่ายปกครองเท่านั้น	ฝ่ายจัดเก็บวิโต้ได้ก่อนมีคำวินิจฉัย จึงไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ต่อศาลแต่อย่างใด	กฎหมายไม่ระบุ
12. ระบบคดีมนโสรเำรทางภาษีอากร	กรณีโต้แย้งคัดค้านคำสั่งในชั้นฝ่ายปกครอง คือคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน US\$ 25,000 ไม่ต้องโต้แย้งคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร	มีเฉพาะในกระบวนการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเท่านั้น คือ STCT โดยมีข้อจำกัดคือ ต้องเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์น้อยกว่า 5,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย	หากคดีไม่ซับซ้อน องค์คณะสามารถมอบหมายให้ผู้พิพากษานายเดียวพิจารณาวินิจฉัยได้	กฎหมายไม่ระบุ	ไม่มี ข้อกำหนดคดีภาษีอากรยังไม่เปิดช่อง

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
	กรณีฟ้องคดีต่อศาล คือคดีที่มีมูลค่าภาษีจำนวนไม่เกิน US\$ 50,000 ตลอดทั้งปีภาษี โดยศาลภาษีอากรมุ่งเน้นการพิจารณาคดีที่ไม่ซับซ้อน และให้ถือว่าผลของคำพิพากษาถือเป็นที่สุดไม่สามารถอุทธรณ์ต่อได้				
13. ระยะเวลาการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล	ภายใน 90 วันนับแต่วันที่ส่งใบประเมินภาษี หรือ 150 วัน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรอยู่ต่างประเทศ	ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับ Notice of the decision	ต้องขออนุญาตอุทธรณ์ โดยต้องอุทธรณ์ภายใน 30 วัน	ภายใน 6 เดือนนับแต่รู้ และห้ามฟ้องถ้าพ้น 1 ปีนับแต่วันมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่มีเหตุสมควร	ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์
14. การทูลเกล้าการชำระภาษี เมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาล	- ในกรณีฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องชำระภาษีค้างก่อน - ในกรณีฟ้องศาลอื่น ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีก่อน จึงจะมีสิทธิฟ้องขอคืนภาษีได้	กฎหมายไม่ระบุ	การฟ้องคดีต่อศาลไม่มีผลเป็นการทูลเกล้าการชำระภาษี ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์ตามข้อ 8	ศาลมีอำนาจให้ความคุ้มครองชั่วคราวได้	การฟ้องคดีต่อศาลไม่เป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีอากร
15. อำนาจของศาลในการขยายระยะเวลาอุทธรณ์	กฎหมายไม่ระบุ	มีอำนาจขยายได้ แต่ไม่เกิน 60 วัน	กรณีมีเหตุสุดวิสัย	ฟ้องเป็นคดีปกครองต่อศาลยุติธรรม	ศาลมีอำนาจให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลได้ตามเงื่อนไข
16. ศาลที่พิจารณาคดีภาษีอากร	- ศาลภาษีอากร 3 ชั้น - United States District Court - United States Court of	ไม่มีศาลภาษีอากรโดยเฉพาะ ดังนั้นศาลที่พิจารณาคือ Federal Court มี 2 ชั้น	ศาลภาษีอากรชั้นต้น และศาลฎีกา รวม 2 ชั้น	ศาลยุติธรรม 3 ชั้น	ศาลภาษีอากรกลาง และศาลฎีกา รวม 2 ชั้น

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
	Federal Claims ● US Bankruptcy Court				
17. อัตราค่าขึ้นศาล	● US\$ 60 ในกรณีฟ้องต่อศาลภาษีอากร ● US\$ 39 ในกรณีฟ้องต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” (United States District Court) ● US\$ 250 ในกรณีฟ้องต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐ (United States Court of Federal Claims) ● US\$ 39 ในกรณีฟ้องต่อศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court)	ศาลยุติธรรม (Federal Court) ● ค่าธรรมเนียมการยื่นฟ้องเพื่ออุทธรณ์คำวินิจฉัยของ AAT กรณีนิติบุคคล Aus\$ 3,315 กรณีบุคคลธรรมดา Aus\$ 1,569 ● ค่าธรรมเนียมการบันทึกฟ้องกรณีนิติบุคคล Aus\$ 3,315 กรณีบุคคลธรรมดา Aus\$ 1,569 ● ค่าธรรมเนียมในการพิจารณาคดีต่อวัน กรณีนิติบุคคล Aus\$ 1,254 กรณีบุคคลธรรมดา Aus\$ 625 ศาลสูง (High Court) ● ค่าธรรมเนียมการขออนุญาตฟ้องกรณีนิติบุคคล Aus\$ 2,726 กรณีบุคคลธรรมดา Aus\$ 1,364 ● ค่าธรรมเนียมการยื่นฟ้องกรณีนิติบุคคล Aus\$ 2,726 กรณีบุคคลธรรมดา Aus\$ 1,364	ค่าธรรมเนียมศาลภาษีอากรมีการคิดตามมูลค่าที่มีการโต้แย้งกันโดย (1) มูลค่าไม่ถึง 300 ยูโร คิดค่าธรรมเนียม 25 ยูโร และสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทุก ๆ 300 ยูโร คิดเพิ่ม 10 ยูโร (2) มูลค่าตั้งแต่ 5,000 ยูโร ทุก ๆ 500 ยูโร คิดเพิ่ม 8 ยูโร (3) มูลค่าตั้งแต่ 10,000 ยูโร ทุก ๆ 1,000 ยูโร คิดเพิ่ม 15 ยูโร (4) มูลค่าตั้งแต่ 25,000 ยูโร ทุก ๆ 3,000 ยูโร คิดเพิ่ม 23 ยูโร (5) มูลค่าตั้งแต่ 50,000 ยูโร ทุก ๆ 5,000 ยูโร คิดเพิ่ม 29 ยูโร (6) มูลค่าตั้งแต่ 200,000 ยูโร ทุก ๆ 15,000 ยูโร คิดเพิ่ม 100 ยูโร (7) มูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโร ทุก ๆ 30,000 ยูโร คิดเพิ่ม 150 ยูโร (8) มูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโร	(1) ทุนทรัพย์ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 เยน ทุก ๆ 50,000 เยน คิด 500 เยน (2) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 300,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000 เยน ทุก ๆ 50,000 เยน คิด 400 เยน (3) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 3,000,000 เยน ทุก ๆ 100,000 เยน คิด 700 เยน (4) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 3,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 10,000,000 เยน ทุก ๆ 200,000 เยน คิด 1,000 เยน (5) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 10,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 100,000,000 เยน ทุก ๆ 250,000 เยน คิด 1,000 เยน (6) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 100,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุก ๆ	(1) ทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท คิดในอัตรา 2% แต่ไม่เกิน 200,000 บาท (2) ทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาทขึ้นไป คิดในอัตรา 0.1%

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
		- ค่าธรรมเนียมการพิจารณาคดีกรณีนิติบุคคล Aus\$ 4,090 - กรณีบุคคลธรรมดา Aus\$ 2,045 - ค่าธรรมเนียมการพิจารณาคดีต่อวันกรณีนิติบุคคล Aus\$ 2,045 - กรณีบุคคลธรรมดา Aus\$ 1,022	ทุก ๆ 50,000 ยูโรคิดเพิ่ม 150 ยูโร	1,000,000 เยนคิด 3,000 เยน (7) ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุก ๆ 5,000,000 เยนคิด 10,000 เยน	
18. อำนาจศาลในการงด-ลดเบี้ยปรับ	กฎหมายไม่ระบุ	กฎหมายไม่ระบุ	มีอำนาจ	เป็นไปตามแนวการตีความของศาล	มีอำนาจ
19. อำนาจศาลในการงด-ลดเงินเพิ่ม	กฎหมายไม่ระบุ	กฎหมายไม่ระบุ	มีอำนาจ	เป็นไปตามแนวการตีความของศาล	ไม่มีอำนาจ
20. ระบบการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดี	ใช้ระบบกล่าวหาเหมือนกันทุกศาล แต่สำหรับศาลภาษีอากรนั้นจะมีหลักการรับฟังพยานหลักฐานและวิธีพิจารณาคดีเฉพาะของตนซึ่งค่อนข้างยืดหยุ่นกว่าศาลอื่น แต่ก็ยังอยู่บนพื้นฐานของวิธีพิจารณาความแพ่ง	ผู้เสียภาษีอากรมีภาระในการพิสูจน์ 3 ประการดังนี้ 1. กรณีที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีอากรต้องพิสูจน์ว่าการประเมินนั้นเกินกว่าจำนวนที่ต้องชำระจริงอย่างไร และต้องระบุด้วยจำนวนภาษีที่ถูกต้อง ประกอบกับระบุว่าต้องการให้แก้ไขการประเมินอย่างไรด้วย หากผู้เสียภาษีอากรเพียงแต่ชี้แจงว่าการประเมินภาษีนั้นผิดยังไม่ถือว่าเพียงพอต่อการให้แก้ไขการ	- ระบบไต่สวน ซึ่งศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดี - มีบทบาทยุติในการตัดพยานหลักฐานของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ กรณีที่หน่วยจัดเก็บภาษีเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนด หากผู้เสียภาษีอากรไม่ยอมส่งตามกำหนดดังกล่าว แต่เพียงจะมาส่งในชั้นศาล ศาลอาจไม่รับไว้	มีการกำหนดอย่างชัดเจนว่ากรณีใดฝ่ายใดจะมีหน้าที่นำสืบ ตัวอย่างเช่น คดีคัดค้านการประเมินภาษีอากร ฝ่ายจัดเก็บมีหน้าที่นำสืบเงื่อนไขการใช้อำนาจก่อน เป็นต้น	ใช้ระบบกล่าวหา แต่มีหลักการรับฟังพยานหลักฐานและวิธีพิจารณาคดีเฉพาะซึ่งค่อนข้างยืดหยุ่น แต่ก็ยังอยู่บนพื้นฐานของวิธีพิจารณาความแพ่ง

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
		ประเมินดังกล่าว 2. กรณีที่เกี่ยวกับ a franking assessment (การประเมินภาษีด้วยตนเองซึ่งรัฐสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีอากรประเมินภาษีถูกต้อง) ต้องพิสูจน์ว่าการประเมินดังกล่าวไม่ถูกต้อง 3. กรณีอื่นๆ เช่น taxation decision ไม่มีการจัดทำ หรือควรมีการจัดทำใหม่	พิจารณาได้ โดยถือว่าผู้เสียภาษีอากรเป็นฝ่ายอ้างกระบวนการยุติธรรมให้ล่าช้า นอกจากนี้ในส่วนของศาลเอง ก็อาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนดได้เช่นกัน		
21. การอ้างหลักสุจริตในการพิจารณาคดีโดยศาล	มีการนำหลัก Equity Jurisdiction มาปรับใช้ในการพิจารณาคดีเฉพาะบางกรณีที่ศาลเห็นสมควร	อาจอ้างหลักกฎหมายปิดปากได้	แม้ว่าเจ้าพนักงานภาษีกับผู้เสียภาษีอากรจะมีได้ปฏิสัมพันธ์ในฐานะที่เท่าเทียมกันดังเช่นในกฎหมายแพ่ง แต่ศาลภาษีอากรอาจจะนำเอาหลักการที่มีที่มาจากกฎหมายแพ่งมาปรับใช้ได้ เช่น หลักสุจริตเป็นต้น	ยอมรับหลักการนี้ภายใต้เงื่อนไขที่เข้มงวด	อาจอ้างหลักสุจริตได้
22. ระยะเวลาในการพิจารณาคดีของศาล	กฎหมายไม่ระบุ	กฎหมายไม่ระบุ	กรณีที่ศาลภาษีอากรสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีส่งคำสั่งหรือเอกสารต่างๆ ให้กฎหมายกำหนดให้ศาลตัดสินภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ได้รับเอกสารดังกล่าว	กฎหมายไม่ระบุ	กฎหมายไม่ระบุ

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
23. ผลผูกพันของคำพิพากษาของศาล	ในกรณีเป็นปัญหาข้อเท็จจริง คำพิพากษาจะผูกพันเฉพาะคู่กรณี แต่ถ้าเป็นคำพิพากษาที่ตัดสินในปัญหาข้อกฎหมายจะถือว่าเป็นกฎหมาย (Precedential Value) เว้นแต่เป็นคำพิพากษาในเป็นคดีมีโน้ตสาร์ กฎหมายบัญญัติไม่ให้นำมาเป็นบรรทัดฐานให้กับคดีอื่น ศาลฎีกาไม่จำเป็นต้องตัดสินตามแนวทางของศาลอุทธรณ์	ผลของคำพิพากษาของศาลสูง (high Court) ถือเป็นที่สุด และมีผลผูกพันทุกศาลทั่วทั้งประเทศ ออสเตรเลีย	ผลของคำพิพากษาศาลผูกพันเฉพาะคู่ความในคดี แต่กฎหมายวิธีพิจารณาความอากรบัญญัติให้คำพิพากษาที่เพิกถอนคำสั่งของฝ่ายปกครองอื่นๆ ด้วย และโดยปกติ คำพิพากษาของศาลผูกพันการตีความ ถ้าต้องมีการแก้ไข จะใช้ที่ประชุมใหญ่พิจารณา	ถ้าการตีความกฎหมายในคำพิพากษาใดมีเหตุผลที่ดี และสามารถปรับใช้ได้ทั่วไป ก็จะกลายเป็นบรรทัดฐานในคำพิพากษาคดีต่อมา จึงถือว่ามิสถานะเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรได้ นอกจากนั้นคำพิพากษาในคดีปกครอง(รวมคดีภาษีอากร) ผูกพันคู่กรณีบุคคลที่สาม และฝ่ายปกครองอื่น	ผลของคำพิพากษาศาลผูกพันเฉพาะคู่ความในคดี
24. การอุทธรณ์ต่อศาลสูง	- กรณีอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลฎีกา หรือศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ให้อุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ภาค (Circuit Court) - กรณีอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐ ให้อุทธรณ์ศาลอุทธรณ์กลาง (Court of Appeal for the Federal Circuit) - กรณีอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลล้มละลาย ให้อุทธรณ์ต่อศาลแขวงหรือศาลพิจารณาอุทธรณ์คดี	อุทธรณ์ต่อศาลสูงได้เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับอนุญาต “Special leave” ก่อน จึงจะสามารถนำคดีของตนขึ้นสู่ศาลสูงเพื่อให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ได้	อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นในประเด็นข้อกฎหมายต่อศาลฎีกา	อุทธรณ์ต่อศาลสูง และศาลสูงสุดตามลำดับ	อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลฎีกาอากรกลางต่อศาลฎีกา

ประเทศ ประเด็น	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	เยอรมนี	ญี่ปุ่น	ไทย
	ล้มละลาย ซึ่งขึ้นอยู่กับศาลล้มละลายอยู่ในเขตใด				
25. การเข้าสู่ตำแหน่งของผู้พิพากษา	ต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายอากร และได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดี โดยได้รับความเห็นชอบจากวุฒิสภา มีวาระในการดำรงตำแหน่ง 15 ปี	เนื่องจากไม่มีการจัดตั้งศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษ กระบวนการคัดสรรผู้พิพากษาจึงไม่จำเป็นต้องมีคุณสมบัติเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายอากร โดยมีโครงสร้างซึ่งประกอบด้วย Chief of Justice และผู้พิพากษาอื่นๆ ซึ่งมาจากการแต่งตั้งโดย Governor-General และคณะกรรมการ ซึ่งตำแหน่ง Chief of Justice นี้ถือเป็นผู้พิพากษาอาวุโสของศาล มีหน้าที่และรับผิดชอบดูแลให้การดำเนินงานของศาลเป็นไปตามระเบียบและมีความรวดเร็ว ผู้พิพากษาดำรงตำแหน่งถึงอายุ 70 ปี(ในอดีตจะดำรงตำแหน่งตลอดชีวิต)	- ในภาพรวมผู้พิพากษาต้องเป็นผู้ที่จบการศึกษาทางนิติศาสตร์ โดยผ่านการสอบภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ (Staatsprüfungen) ครั้งทีหนึ่ง ซึ่งเป็นการสอบภาคทฤษฎี และครั้งที่สอง ซึ่งเป็นการสอบภาควิธีสบัญญัติ โดยมีการฝึกการปฏิบัติงานจริงตามหน่วยราชการต่างๆ - ในกรณีศาลฎีกาอากรแห่งสหพันธ์ ผู้พิพากษาจะต้องมีอายุ 35 ปีบริบูรณ์	- ต้องเป็นผู้สอบผ่านในการทดสอบทางตุลาการ - ต้องผ่านการฝึกอบรมอีก 2 ปี แล้วจึงสอบคัดเลือกอีกครั้งหนึ่ง - ผู้ผ่านการสอบคัดเลือกดังกล่าวแล้ว ก็จะเริ่มมีคุณสมบัติเป็นผู้ปฏิบัติงานในวิชาชีพผู้พิพากษา อัยการ และทนายความได้ - อย่างไรก็ดี ผู้พิพากษาในศาลแขวงอาจไม่จำเป็นต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติดังกล่าวข้างต้นก็ได้ โดยอาจแต่งตั้งผู้มีความรู้และประสบการณ์อันจำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่	ต้องผ่านการสอบเนติฯ และผ่านการสอบคัดเลือกเป็นผู้พิพากษา แต่ไม่มีกระบวนการพิเศษในการคัดเลือกผู้พิพากษาที่จะเข้ามาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลฎีกาอากร

2. มาตรการหลักในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร

2.1 มาตรการหลักในการคุ้มครองสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง

(1) การหาหรือปัญหาภาษีอากร และการเผยแพร่แนวคำวินิจฉัยของศาล

การตอบปัญหาภาษีอากร เพื่อแก้ไขปัญหาหรือแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติให้ถูกต้องเป็นการป้องกันมิให้เกิดข้อพิพาท หรือจัดข้อพิพาทที่อาจมีขึ้นได้ ระบบการทำให้เกิดความเชื่อถือในการตอบข้อหาหรือจึงเป็นสิ่งสำคัญไม่น้อยกว่าเนื้อหาที่ตอบ

เกี่ยวกับเรื่องนี้ คณะผู้วิจัยเห็นว่าทางหน่วยจัดเก็บภาษีอากรควรพัฒนาระบบหนังสือตอบข้อหาหรือให้มีความน่าเชื่อถือยิ่งขึ้นโดยจัดเป็นหมวดหมู่ คั่นง่าย และมีสภาพบังคับที่ชัดเจนยิ่งขึ้น ในส่วนของคำวินิจฉัยต่าง ๆ ก็เช่นเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานจัดเก็บหรือศาล ควรเผยแพร่ข้อมูลต่าง ๆ ผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อจะได้ประหยัครายจ่ายรวม และป้องกันการฟ้องร้องกันโดยไม่จำเป็น ข้อที่คลุมเครือต่าง ๆ ควรจัดให้มีแหล่งแสดงความคิดเห็น จัดสัมมนาระดมสมอง และสนับสนุนการศึกษาวินิจฉัยรวมทั้งการวิเคราะห์แนวคำวินิจฉัยต่าง ๆ

(2) การเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับเขตอำนาจศาล

นอกเหนือจากการเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับเขตอำนาจศาลด้วยวิธีการต่าง ๆ หลายรูปแบบ เพื่อให้บุคคลทั่วไปเกิดความรู้ความเข้าใจอย่างถ่องแท้แล้ว¹ ควรต้องพิจารณาเรื่องเขตอำนาจศาลทับซ้อนให้ดีด้วย เพราะมีปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาลซ้อนทับกันอยู่จริงในประเทศไทย ปัญหานี้ทำให้เกิดข้อสับสนว่าจะต้องฟ้องที่ศาลใด และมีปัญหาอื่นด้วย เช่น ต้องใช้วิธีพิจารณาคดีแบบใด กระบวนการการดำเนินคดีที่ยาวนานขึ้น คำพิพากษาที่ขัดแย้งกัน เป็นต้น ดังได้กล่าวไว้อย่างละเอียดในบทที่ 3 แล้ว

ในประเทศที่ใช้ระบบศาลเดียวจะมีปัญหาน้อยกว่าประเทศที่ใช้ระบบศาลคู่ ประเทศไทยแม้จะใช้ระบบศาลคู่ แต่ศาลภาษีอากรยังอยู่ในสังกัดศาลยุติธรรม และยังมีการตั้งคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดเขตอำนาจศาลที่อาจซ้อนทับกันไว้โดยเฉพาะอยู่แล้ว ดังนั้นจึงมีปัญหาน้อยลง แต่อย่างไรก็ดี เพื่อให้ปัญหาที่ยังมีอยู่ลดน้อยลงไปอีก สมควรแก้ไขโดยกำหนดลักษณะคดีที่ให้พิจารณาในศาลภาษีอากรอย่างละเอียดยิ่งขึ้น ทั้งนี้โดยการแก้ไขมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

¹ มีการจัดทำเอกสารเผยแพร่อยู่บ้าง เช่น “คู่มือประชาชนเกี่ยวกับเขตอำนาจศาล” จัดทำโดยสำนักงานเลขาธิการคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล สำนักงานศาลยุติธรรม

นอกจากนี้ ยังอาจนำมาตรการของประเทศเยอรมนีมาใช้โดยบังคับให้ศาลที่มีการฟ้องครั้งแรกต้องรับผิดชอบพิจารณา หรืออาจนำมาตรการที่ซับซ้อนกว่าของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยใช้โดยให้สิทธิอย่างกว้างขวางในการเลือกฟ้องคดีต่อศาลประเภทต่าง ๆ ตามความสมัครใจและตามเงื่อนไข และให้คู่กรณีถูกผูกมัดโดยคำพิพากษาที่เสร็จก่อน

(3) การใช้หลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากโดยศาล

ความเชื่อถือของผู้เสียหายอาจต่อฝ่ายปกครองเป็นเรื่องที่สำคัญไม่น้อยกว่ารายได้ภาษีอากรที่จัดเก็บได้ โดยเฉพาะระบบที่เน้นและส่งเสริมให้มีการเสียภาษีอากรด้วยความสมัครใจด้วยความเชื่อถือยิ่งมีความสำคัญ ความจริงที่ว่าในการทำงานย่อมมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นได้นั้น คงไม่มีใครปฏิเสธ ไม่ว่าจะเป็นเอกชนหรือเจ้าพนักงาน ดังนั้นเพื่อรักษาความเชื่อถือเช่นนี้ จึงต้องมีการเยียวยาผู้เสียหายอากรที่เชื่อถือและปฏิบัติตามสิ่งที่เจ้าพนักงานแนะนำไว้ เพียงแต่วิธีการเยียวยาจะใช้วิธียอมรับหลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากในทางกฎหมายมหาชนแก้ไข หรือจะใช้วิธีจ่ายค่าเสียหายชดใช้แก่ผู้ต้องเสียหา เนื่องจากยังไม่มีกฎหมายพิเศษเปิดช่องให้มีการเรียกร้องค่าเสียหายน้อย และกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด และกฎหมายว่าด้วยการละเมิดโดยเจ้าหน้าที่ที่มีอยู่ยังไม่สามารถแก้ปัญหานี้ได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าถ้ายอมรับหลักเรื่องนี้ ศาลก็สามารถใช้การตีความโดยศาล พร้อมทั้งวางหลักเกณฑ์ให้เหมาะสมคล้ายกับคดีที่เกิดขึ้นในประเทศญี่ปุ่นเพื่อเยียวยาปัญหานี้ได้

(4) การช่วยเหลือแก้ไข ความผิดพลาดอันเกิดจากการไม่รู้ เช่น ฟ้องผิดตัว

ศาลยุติธรรมของประเทศญี่ปุ่นใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความคดีปกครองกับการพิจารณาคดีภาษีอากร และในกฎหมายดังกล่าวตั้งเห็นถึงความยากลำบากของผู้เสียหายอากรในการฟ้องร้องคดีปกครองซึ่งมีหน่วยงานรัฐมากมาย และมีอำนาจหน้าที่ค่อนข้างสลับซับซ้อนตามความเจริญของสังคม ดังนั้น จึงให้ศาลมีอำนาจหลายประการในการแก้ไขความผิดพลาดที่ผู้ฟ้องไม่ได้เจตนากระทำ เมื่อคดีภาษีอากรเป็นเรื่องเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากร และการใช้อำนาจรัฐ และนับวันจะมีความสลับซับซ้อนยิ่งขึ้น แม้ว่าที่ผ่านมาศาลจะตีความอย่างยืดหยุ่นกรณีระบุชื่อจำเลยในแบบต่าง ๆ กัน แต่เพื่อป้องกันปัญหานี้อย่างถาวร จึงควรนำหลักการนี้เพิ่มไว้ในกฎหมายวิธีพิจารณาภาษีอากรของประเทศไทยด้วย

2.2 มาตรการหลักในการคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์

(1) การฟ้องคัดค้านการตอบข้อหาหรือของฝ่ายปกครอง

ปัญหาว่าผู้เสียหายอากรที่ไม่เห็นด้วยกับการตอบปัญหาดังกล่าวจะยกข้อโต้แย้งนี้เป็นคดีขึ้นสู่ศาลได้หรือไม่ ทั้งนี้เพื่อจะได้เกิดบรรทัดฐานขึ้นไม่ต้องปล่อยทิ้งปัญหาไว้นานนั้น แม้ในประเทศออสเตรเลียจะมีระบบให้ฟ้องเป็นคดีได้ แต่เนื่องจากปัญหารูปธรรมมักยังไม่มี หรือยังไม่มีข้อโต้แย้งสิทธิ

ที่เป็นรูปธรรมพอ เช่น ยังไม่มีการประเมินภาษี หรือมีทางแก้ไขเป็นอย่างอื่น เป็นต้น จึงไม่พบมาตรการนี้ในประเทศอื่น การปล่อยให้ฟ้องในขณะข้อพิพาทยังไม่แน่ว่าจะเกิดหรือไม่ มากน้อยเพียงไร เพราะปัจจัยใด อาจขัดกับหลักการทั่วไปในการยุติข้อพิพาท และที่สำคัญอาจทำให้ศาลมีงานล้นมือจนไม่สามารถตัดสินคดีที่สำคัญกว่าได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงต้องศึกษาและพิจารณามาตรการนี้ให้รอบคอบก่อน

แต่อย่างไรก็ตาม หากมีความจำเป็นอาจพิจารณานำมาตรการฟ้องคดีตัวอย่าง (Test Case Litigation) ของประเทศออสเตรเลียมาใช้ประกอบการแก้ไขปัญหานี้ด้วย

(2) การต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องศาล

การให้ผู้เสียภาษีอากรต้องคัดค้านหรืออุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนนำคดีไปฟ้องศาล มีข้อดีหลายประการ เช่น มีความยืดหยุ่นสูง ไม่มีพิธีรีตองมาก ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่าย และอาจแก้ไขการประเมินได้อย่างรวดเร็ว หลายประเทศจึงยังคงหลักการนี้อยู่

สำหรับประเทศไทย ในช่วงที่ผ่านมาได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบศาลจากศาลเดี่ยวเป็นศาลคู่ จึงมีแนวคิด กฎหมายและทางปฏิบัติเก่าที่ยังไม่ได้แก้ไขให้เข้ากับของใหม่อย่างสมบูรณ์หลงเหลืออยู่ ตัวอย่างชัดเจนได้แก่การฟ้องขอคืนภาษีอากรซึ่งในทางปฏิบัติไม่มีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองที่มีคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่กำหนดมาตรฐานขั้นต่ำในเรื่องนี้ และในอดีตฝ่ายปกครองก็ไม่ได้ใส่ใจยกขึ้นต่อสู้ในคดี รวมทั้งไม่ปรากฏว่ามีสภาพบังคับอย่างไรในเรื่องนี้อย่างชัดเจน เพราะกฎหมายที่เกี่ยวข้องคือมาตรา 7 มาตรา 8 และมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528² ก็เป็นกฎหมายเก่าก่อนมีศาลปกครองและกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง อย่างไรก็ดี เนื่องจากคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรเป็นคดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ไม่ใช่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง และถือได้ว่าเป็นกรณีที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ดังนั้น จึงองอาจความได้ว่าตามกฎหมายและทางปฏิบัติที่เป็นอยู่ ไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร

² พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้ (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร... (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร” ความในมาตรา 8 บัญญัติว่า “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร บัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว” และมาตรา 9 บัญญัติว่า “คดีตามมาตรา 7(3) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น”

นอกจากปัญหาการตีความดังกล่าว ยังมีปัญหาเกี่ยวกับโครงสร้างและประสิทธิภาพของหน่วยงานที่ในอดีตมักใช้เวลาพิจารณาค่อนข้างนาน และบางครั้งเสี่ยงต่อการเกิดมาตรฐานที่แตกต่างกัน เหตุนี้จึงมีเสียงเรียกร้องให้ยกเลิกระบบอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองและให้ผู้เสียภาษีอากรนำคดีขึ้นศาลโดยตรง เพื่อความรวดเร็วและจะได้ประหยัดการเสียเงินเพิ่มที่คิดในอัตราค่อนข้างสูง อย่างไรก็ตามอย่างไรก็ดี คณะผู้วิจัยเห็นว่า ถ้ายกเลิกระบบนี้จะทำให้ศาลมีภาระหนักขึ้น เพราะในการตรวจสอบได้ส่วนเพื่อคัดลดยข้อขัดแย้งในบางกรณี มีข้อเท็จจริงที่กล่าวอ้างตลอดจนข้อต่อสู้ทางภาษีอากรที่หลากหลายและมีความซับซ้อนมากจนเกินไป ยิ่งประกอบกับเส้นทางเดินของตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากรยังไม่ได้เน้นถึงความรู้ความชำนาญทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้พิพากษาเป็นลำดับแรก ปัญหานี้จึงยังหนักหน่วงขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหานี้ ในระยะยาวควรให้มีการศึกษาวิธีการปฏิรูปโครงสร้างหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ให้มีประสิทธิภาพและความเชี่ยวชาญมากขึ้น และควรแก้ไขประมวลรัษฎากรโดยกำหนดระยะเวลาพิจารณาของฝ่ายปกครองให้แน่นอนไว้ ถ้าล่าช้าก็ให้ผู้เสียภาษีอากรนำคดีฟ้องศาลได้ตามที่ต้องการ คล้ายตัวอย่างของประเทศญี่ปุ่น ส่วนในระยะสั้นอาจใช้การตีความมาเยียวยาโดยไม่ต้องยอมรับว่าบางกรณีไม่ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามแนวทางปฏิบัติที่เป็นอยู่ เพราะกฎหมายมีช่องว่างและเผยแพร่แนวทางปฏิบัติให้ผู้เสียภาษีอากรและผู้เกี่ยวข้องได้ทราบ

(3) อำนาจศาลในการทุเลาการชำระภาษีอากร

การวินิจฉัยว่ามีความรับผิดชอบทางภาษีอากรหรือไม่นั้น บางกรณีเป็นเรื่องยากลำบาก เพราะอาจเกิดจากช่องว่างของกฎหมาย เพื่อประกันความมั่นคงทางการคลังของรัฐ กฎหมายภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ จึงมักให้รัฐมีอำนาจบังคับคดีได้เองอย่างรวดเร็วโดยไม่ต้องฟ้องศาล และมักบัญญัติว่าการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษีอากร เพื่อป้องกันการหน่วงเวลาชำระหนี้ อนึ่ง กรณีประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการให้ทุเลาการชำระภาษีอากรระหว่างฟ้องศาลนั้น ถ้าพิสูจน์ได้ว่าเป็นการหน่วงคดี ศาลอาจสั่งให้เสียค่าปรับได้

กฎหมายไทยในเรื่องนี้ไม่เปิดช่องให้ศาลภาษีอากรทุเลาการชำระภาษีอากร เพราะกฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ชัดเจน ภาษีอากรบางประเภทต้องชำระภาษีอากรก่อนอุทธรณ์ด้วยซ้ำ นอกจากนี้เนื่องจากประเทศไทยเคยมีแนวคิดที่ฝังรากลึกตั้งแต่ยุคที่ยังแบ่งกฎหมายเป็นแพ่งและอาญาเท่านั้นว่าภาษีอากรเป็นหนี้ทางแพ่ง ถ้ามีข้อพิพาทก็จัดเป็นคดีแพ่ง ดังนั้น กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรซึ่งเกิดขึ้นก่อนกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง จึงไม่ได้มีบทบัญญัติเฉพาะในเรื่องนี้ เพื่อให้การคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรทำให้ต้องนำแนวคิดคดีแพ่งแท้ ๆ มาใช้โดยอนุโลม และจึงไม่มีช่องทางให้โจทก์ซึ่งเป็นลูกหนี้ภาษีอากรจะขอให้ศาลใช้วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาเพื่อให้มีการทุเลาการชำระภาษีอากรได้ เพราะมองข้ามลักษณะที่ว่าโจทก์ในคดีที่มีการประเมินภาษีอากรมักได้แก่ผู้เสียภาษีอากรหรือลูกหนี้ ไม่ใช่เจ้าหนี้ในคดีแพ่งทั่วไป เพราะรัฐมีอำนาจบังคับฝ่ายเดียวในคดีภาษีอากรซึ่งต่างจากคดีแพ่งอย่างชัดเจน จึงไม่มีกรณีที่ลูกหนี้ผู้เป็นโจทก์ขอให้ศาลคุ้มครอง เช่น ให้รัฐผู้เป็นจำเลยและเป็นเจ้าหนี้ด้วย

วางทรัพย์ เป็นประกันการชำระค่าธรรมเนียม เป็นต้น

ในเรื่องนี้ คณะผู้วิจัยเห็นว่าต้องมีการแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากรโดยบัญญัติให้ศาลมีอำนาจทุเลาการชำระภาษีอากรซึ่งเป็นมาตรการคุ้มครองชั่วคราวอย่างหนึ่ง และต้องกำหนดเงื่อนไขไว้ให้ชัดเจนด้วยว่าลักษณะใดจึงจะอนุญาตให้มีการทุเลาการชำระภาษีอากรได้

(4) อำนาจศาลในการขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์

โดยหลักการ กำหนดเวลาต่าง ๆ ย่อมไม่ควรให้ศาลมีอำนาจยืดหรือย่นได้ เว้นแต่มีเหตุอันสมควร ในปัจจุบัน ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจในการขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองโดยตรงซึ่งเป็นเรื่องที่ต้อง เพราะฉะนั้นศาลอาจต้องดำเนินการต่าง ๆ แทนฝ่ายปกครองเสียเอง แต่ไม่ใช่ว่าผู้เสียภาษีอากรจะไม่ได้ได้รับความคุ้มครองสิทธิเสียเลย เพราะศาลปกครองย่อมมีอำนาจควบคุมการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานได้ว่าเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ อย่างไรก็ดี เพื่อให้ความสับสนน้อยลง คิดเช่นนี้ควรกำหนดให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรเสียโดยแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากรให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจครอบคลุมคดีลักษณะนี้ด้วย

สำหรับการขยายเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลนั้น ปัจจุบันอ้างกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นฐานในการอนุญาต แต่ก็มีลักษณะค่อนข้างจำกัดอำนาจ เมื่อพิจารณาประกอบกับการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องนำคดีไปฟ้องศาลภายในเวลาที่สั้นมาก จึงเป็นเรื่องที่สมควรแก้ไขกฎหมายภาษีอากรให้เหมาะสมยิ่งขึ้นและควรมีกฎหมายรวมเรื่องนี้ไว้ในที่เดียวกันสำหรับภาษีอากรทุกประเภทจะได้ไม่เกิดความสับสน นอกจากนี้ กำหนดเวลาในการฟ้องศาลไม่ควรต่ำกว่าหกสิบวันดังที่ประเทศส่วนใหญ่ได้กำหนดไว้ สำหรับในระยะสั้นควรมีการขยายอำนาจศาลและกำหนดเงื่อนไขให้ชัดเจนในเรื่องนี้โดยแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากร

2.3 มาตรการหลักในการคุ้มครองสิทธิในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด

(1) อำนาจลดหรือลดเงินเพิ่มโดยศาล

ตามประวัติศาสตร์กฎหมาย เงินเพิ่มภาษีอากรมีมานานแล้วตั้งแต่ในอดีต ส่วนเบี้ยปรับภาษีอากรเป็นศัพท์เกิดขึ้นใหม่ในระยะหลังเพื่อแยกประเภทความรับผิดให้ละเอียดยิ่งขึ้น กฎหมายบัญญัติให้ทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับถือเป็นภาษีอากร แต่จะเห็นได้ว่าเป็นการบัญญัติเพื่อให้สามารถนำวิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรคือยึดทรัพย์สินผู้ค้างภาษีอากรขายทอดตลาดทรัพย์ได้โดยไม่ต้องฟ้องศาลมาใช้กับหนี้เงินเพิ่มและเบี้ยปรับด้วย

โดยเนื้อหาแล้ว เงินเพิ่มต่างจากเบี้ยปรับและภาษีอากร เพราะเงินเพิ่มมีเนื้อหาคล้ายดอกเบี้ย ส่วนเบี้ยปรับมีเนื้อหาคล้ายค่าเสียหาย ต่างเป็นหนี้อุปสรรคซึ่งขึ้นกับหนี้ประธาน จึงผิดกับภาษีอากรที่มีเนื้อหาคล้ายหนี้ประธานที่กฎหมายบังคับผู้เสียภาษีอากรให้ต้องจ่ายสมทบเพื่อประโยชน์สุขส่วนรวม

เมื่อเงินเพิ่มมีเนื้อหาคล้ายดอกเบี้ย โดยหลักการจึงไม่ควรลดหรือดให้ผู้ที่ชำระภาษีอากรล่าช้า เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์การคิดเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรไทยที่กำหนดเป็นอัตราตายตัวร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้น ในสถานการณ์ปัจจุบันกล่าวได้ว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยที่สูงกว่าอัตราในตลาดอย่างมาก ดังนั้นจึงยากที่จะปฏิเสธว่าไม่มีเนื้อหาของเบี้ยปรับรวมอยู่ด้วย และทำให้มีเสียงเรียกร้องให้ศาลภาษีอากรเข้ามาดูแลในเรื่องนี้ การแก้ไขปัญหานี้ในระยะสั้นนั้น คณะผู้วิจัยเห็นว่าอาจใช้การตีความกฎหมายมาเยียวยาได้ โดยถือว่าส่วนที่คิดเกินอัตราตลาด (ซึ่งควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาขึ้นได้) เป็นค่าเสียหายหรือค่าชดเชยความเสียหายที่ศาลอาจใช้ดุลพินิจงดหรือลดให้ได้ เพื่อมิให้มีการแสวงหากำไรจากความเสียหาย ส่วนในระยะยาว เห็นว่าวิธีแรกควรกำหนดอัตราเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายในลักษณะยืดหยุ่นให้ใกล้เคียงกับอัตราตลาด หรือวิธีที่สองอาจแก้ไขกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองออกกฎหมายลำดับรองกำหนดอัตราเงินเพิ่มในอัตราตายตัวไม่เกินร้อยละ 18 ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในแต่ละช่วงก็ได้ วิธีหลังจะปฏิบัติได้ง่ายกว่าแต่อาจไม่ละเอียดเท่าวิธีแรก

(2) การไต่ถามก่อนขึ้นศาลหรือไต่ศาล

การไต่ถามหรือประนีประนอมยอมทำให้ข้อพิพาทยุติลง ทำให้ประหยัดทรัพยากรและลดความขัดแย้งได้ กล่าวสำหรับภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้ตามกฎหมายนั้น นักวิชาการส่วนใหญ่เห็นว่าต้องจัดเก็บตามกฎหมายเท่านั้น จะขยายหรือลดให้ผิดกับที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ เพราะขัดกับหลักการพื้นฐานที่ให้เก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ การต่อรองประนีประนอมที่ไม่คำนึงถึงหลักการพื้นฐานจึงทำไม่ได้ อย่างไรก็ตาม อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่าในความเป็นจริงมีการต่อรองในทุกเรื่องอยู่แล้ว การต่อรองเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะในขณะตรวจสอบประเมินภาษีอากรไม่ใช่เรื่องประหลาด การต่อรองในเรื่องงดหรือลดเบี้ยปรับมีบ่อยกว่านั้น ในทางตรงข้าม การต่อรองอาจเป็นเรื่องที่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรเป็นฝ่ายต่อรองก็ได้ เช่น ต่อดองว่าจะให้คืนภาษีอากรน้อยกว่าที่ขอคืนไว้ นอกจากนี้ เห็นว่า ควรต้องชั่งน้ำหนักกับสิ่งอื่นด้วย เช่น ถ้าประนีประนอมจะทำให้ประหยัดทรัพยากรอย่างอื่นไปได้เพียงไรหรือไม่ เพราะแม้แต่คดีอาญาก็มีการชะลอการฟ้อง หรือต่อรองให้สารภาพ หรือเพื่อกันตัวเป็นพยานเอาผิดตัวการที่เป็นต้นเหตุ

คณะผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการนี้ควรมีขอบเขตที่ชัดเจน และควรศึกษาให้รอบคอบก่อน

(3) ผลผูกพันของคำพิพากษาต่อฝ่ายปกครอง

ตามกฎหมายไทย ผลของคำพิพากษาในคดีภาษีอากรผูกพันคู่ความในลักษณะเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป จึงผิดกับคดีภาษีอากรของเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่นที่มีหลักการให้คำพิพากษาผูกพันหน่วยจัดเก็บภาษีอากร ดังเห็นได้ชัดเจนในกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 110 ของประเทศเยอรมนี และกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีปกครอง มาตรา 33 ของประเทศญี่ปุ่น ในเรื่องนี้ คณะผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรแก้ไขกฎหมายให้คำพิพากษาศาลภาษีอากรผูกพันหน่วยจัดเก็บภาษีอากร เพื่อมิให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการใด ๆ ที่เป็นการขัดกับแนวคำพิพากษาและกระทบสิทธิหรือก่อความเดือดร้อนเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีอากร เว้นแต่เข้าข้อยกเว้นบางประการ เช่น ความบกพร่องผิดพลาดในการต่อสู้คดี เป็นต้น

2.4 มาตรการหลักในการคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน

(1) การตรวจสอบวิธีปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรนอกจากจะกำหนดข้อยกเว้นครอบคลุม ฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากรและวิธีคำนวณภาษีอากรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแล้ว ยังได้กำหนดมาตรฐานในกระบวนการประเมินจัดเก็บภาษีอากร เพื่อเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากร และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพด้วย

โดยทั่วไปเนื้อหาของการประเมินภาษีอากรที่ชอบด้วยกฎหมายย่อมเป็นการประเมินที่ชอบและส่งผลให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามมา ส่วนกระบวนการประเมินจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปโดยชอบหรือไม่ก็เป็นอีกปัญหาหนึ่ง ผลของกระบวนการที่ไม่ชอบจะกระทบกับเนื้อหาของการประเมินอย่างไรหรือไม่นั้น ยังมีข้อโต้แย้งกันอยู่ แต่จะสรุปว่าถ้ากระบวนการประเมินไม่ชอบย่อมทำให้เนื้อหาไม่ชอบไปด้วยทุกกรณีนั้น ยังไม่เป็นที่ยอมรับกันในแวดวงวิชาการ

สำหรับในประเทศไทย มีทั้งกรณีที่เนื้อหาการประเมินไม่ถูกระงับจากกระบวนการประเมินที่ไม่ชอบ และกรณีที่เนื้อหาการประเมินถูกระงับจากกระบวนการประเมินที่ไม่ชอบ ตัวอย่างกรณีแรก เช่น การประเมินภาษีอากรที่ให้เวลาผู้เสียภาษีอากรมาพบตามหมายเรียกน้อยกว่าระยะเวลาขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียสามารถปฏิเสธหมายเรียกได้ แต่ถ้าไปพบตามหมายเรียกแล้วโดยไม่ได้แย้งจนการประเมินเสร็จไปแล้ว จะมาอ้างภายหลังว่าเป็นเหตุให้การประเมินเสียไปไม่ได้³ เป็นต้น ส่วนกรณีหลัง

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3119/2528, 3773/2532, สรุปจากข้อมูลใน ระบบสืบค้นคำพิพากษาและคำสั่งคำร้องศาลฎีกา, สืบค้นเมื่อ 7 กรกฎาคม 2551, จาก <http://deka2007.supremecourt.or.th>

เช่น การประเมินภาษีอากรโดยไม่ออกหมายเรียกตามกฎหมาย⁴ เป็นต้น ย่อมทำให้การประเมินเสียไป

เนื่องจากมีข้อปลีกย่อยค่อนข้างมากเกี่ยวกับกระบวนการประเมินจัดเก็บ และยังไม่มีคำรากล่าวถึงเรื่องนี้มากนัก จึงควรมีการศึกษาเปรียบเทียบเรื่องนี้ต่อไป

(2) บทบาทการใช้อำนาจไต่สวนของผู้พิพากษา⁵

กฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดให้นำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมได้ เว้นแต่ที่มีการบัญญัติไว้โดยเฉพาะแล้ว บทบัญญัตินี้เมื่อพิจารณาประกอบกับคำนิยามของคำว่าคดีภาษีอากร ย่อมแสดงให้เห็นชัดถึงแนวคิดที่จัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นคดีแพ่งอย่างหนึ่งในยุคที่ใช้ระบบศาลเดี่ยว และวิธีค้นหาความจริงตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งนั้น เห็นกันว่าใช้วิธีการของระบบกล่าวหา คือศาลทำหน้าที่อย่างอิสระและเป็นกลางคล้ายกรรมการตัดสินคู่แข่งที่ดำเนินการแข่งขันตามกฎหมายกติกา ไม่ใช่ใช้ระบบไต่สวนอย่างในคดีอาญาที่โจทก์ต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นอย่างชัดแจ้งว่าจำเลยหรือผู้ถูกกล่าวหาเป็นผู้กระทำความผิด และศาลมีอำนาจสั่งสืบพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้อย่างแข็งขัน อย่างไรก็ดี แม้ศาลภาษีอากรมีอำนาจสั่งสืบพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้นอกเหนือจากที่โจทก์จำเลยอ้าง แต่ในทางปฏิบัติพบว่า ศาลมักมีบทบาทในลักษณะนี้ค่อนข้างน้อย ซึ่งส่วนใหญ่คงเป็นเพราะมีความเสี่ยงที่โจทก์หรือจำเลยจะได้เปรียบเสียเปรียบกันจากระบบไต่สวนนี้ และศาลอาจถูกโทษว่าไม่เป็นกลางได้ จึงนำพิจารณาผลกระทบของการได้รับหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร แรงจูงใจในการไต่สวนหาความจริงและวิธีการของศาลในการกำหนดการระงับฟ้อง รวมทั้งมาตรฐานของการพิสูจน์เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขสิ่งต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องให้ดีขึ้น

(2.1) ผลกระทบของการได้รับหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร

คนทั่วไปมักคิดว่า การฟ้องร้องคดีมีค่าใช้จ่ายสูง จึงไม่นิยมฟ้องคดีกัน ถ้าใครฟ้องจึงเท่ากับผู้นั้นเป็นผู้ขาดตรรกแห่งวิญญูชน ทฤษฎีเกมอธิบายว่าทำไมวิญญูชนจึงใช้การฟ้องคดีมาระงับข้อพิพาท ซึ่งอธิบายอย่างง่าย ๆ ได้ว่า คู่กรณีคาดหวังมูลค่าในการฟ้องต่างกัน กล่าวคือ ฝ่ายโจทก์คิดว่าการฟ้องจะทำให้ตนได้ประโยชน์มาก (ตามทุนทรัพย์ที่ฟ้อง) ส่วนฝ่ายจำเลยไม่ยอมแพ้หรือไม่ยอมยอมชดเชยเพราะคิดว่าตนจะไม่ต้องชดเชยหรือจ่ายเงินน้อย (ตามที่ต่อสู้ว่าตนไม่ต้องรับผิดชอบ หรือมีความรับผิดชอบน้อยกว่าที่โจทก์อ้าง) กรณีเช่นนี้ ย่อมต้องมีการฟ้องร้องกัน เพราะต่างมองโลกในแง่ดีแบบสัมพัทธ์ แต่ถ้าโจทก์เชื่อว่าโอกาสชนะมีน้อยกว่าที่จำเลยเชื่อว่าจะแพ้ ย่อมจะยอมชดเชยกันง่าย และไม่จำเป็นต้องมีคดีฟ้องร้องกัน

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2729/2534, สรุปจากข้อมูลใน ระบบสืบค้นคำพิพากษาและคำสั่งคำร้องศาลฎีกา, [เพิ่งอ้าง](#).

⁵ ข้อมูลของการวิเคราะห์ที่เชื่อมโยงเศรษฐศาสตร์กับกฎหมายในหัวข้อนี้ส่วนใหญ่ใช้ข้อมูลจาก Robert Cooter & Thomas Ulen, *Law and Economics*, 4 th ed. (Boston: Pearson Addison Wesley, 2004), pp.406-410, 421-425, 431-434.

คดีจำนวนมาก จำเลยรู้เกี่ยวกับความเสียหายของโจทก์น้อยกว่าที่โจทก์รู้ และโจทก์รู้เกี่ยวกับความระวังของจำเลยน้อยกว่าที่จำเลยรู้เช่นกัน การกำหนดประเด็นพิพาท การนำเสนอหรือหน้าที่ในการพิสูจน์ นำหนักความน่าเชื่อถือของหลักฐานต่าง ๆ รวมทั้งการแลกเปลี่ยนข้อมูลของ 2 ฝ่ายต่ออาจทำต่อหน้าศาล หรืออาจตกลงทำกันเองลับหลังศาลก็ได้ ถ้าต่างประมาณการหรือรับรู้ผิดไปในทางตรงข้าม ก็จะกลายเป็นการมองโลกในแง่ร้ายจะรวมชอมกันง่าย ระดับการรับรู้ข้อมูลที่ต่างกันของกลุ่มหรืออสมมาตรของข้อมูลในภาคเอกชนทำให้ 2 ฝ่ายคาดหวังมูลค่าต่างกัน ถ้าปรับแก้การมองโลกในแง่ดีเกินไป ก่อนฟ้องคดีก็อาจรวมชอมกันได้ การกระจายข่าวร้ายจึงดีสำหรับการรวมชอม

ข่าวร้ายเป็นของฟรี เพราะเป็นเรื่องที่ต่างฝ่ายต่างเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ เพื่อให้อีกฝ่ายเลิกหรือลดระดับของการมองโลกในแง่ดีหรือคิดว่าจะชนะแต่ฝ่ายเดียว การรวบรวมข้อมูลก่อนพิจารณาจึงช่วยลดการมองโลกในแง่ดีแบบสัมพัทธ์ และช่วยยุติข้อพิพาทได้ง่าย นอกจากนั้นการเปิดเผยข้อมูลฝ่ายตนโดยสมัครใจเพื่อแก้ไขการมองโลกในแง่ดี (แต่ผิดพลาด) ของอีกฝ่ายก็ช่วยให้ตกลงกันได้ง่ายขึ้นในเงื่อนไขที่ฝ่ายตนได้ประโยชน์ ในทำนองเดียวกัน ถ้าต่างฝ่ายต่างปกปิดไม่บอกข้อมูลที่ไปเพิ่มให้อีกฝ่ายมองโลกในแง่ดียิ่งขึ้น ก็ช่วยยุติข้อพิพาทเช่นกัน เมื่อฝ่ายหนึ่งบังคับเปิดเผยข้อมูลของอีกฝ่าย กองข้อมูลช่วยลดความไม่แน่นอนและความสงสัย จึงช่วยให้การยุติข้อพิพาททำได้ง่ายขึ้น

อย่างไรก็ดี การรู้ข้อมูลที่ทำให้ฝ่ายหนึ่งได้เปรียบอีกฝ่ายจะยังทำให้ยุติข้อพิพาทยากขึ้น ข้อมูลเช่นนี้มักเกิดจากการบังคับให้เปิดเผยข้อมูลอย่างไม่สมัครใจ ดังนั้นจึงมีแนวโน้มไม่แน่นอนว่าการบังคับให้เปิดเผยข้อมูลจะเพิ่มหรือลดโอกาสยุติข้อพิพาท

โดยหลักการคณะผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรให้มีการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจให้มากที่สุด ส่วนข้อมูลที่บังคับให้เปิดเผยนั้น ต้องพิจารณาข้อได้เปรียบเสียเปรียบให้ละเอียดและถ่วงแท้เสียก่อน ควรที่ศาลที่มีบทบาทในระบบไต่สวนจะได้ตระหนักในสิ่งนี้ไว้ให้มาก

(2.2) แรงจูงใจของศาล

ประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ ศาลมักวางตัวเป็นกลาง (ระบบกล่าวหา) แต่ประเทศในยุโรปศาลมักจะแข่งขันในการทำให้คดีดำเนินไปข้างหน้า (ระบบไต่สวน) ประเทศในยุโรปมีศาลชำนาญพิเศษ เช่น ศาลแพ่ง ศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลสังคม ศาลรัฐธรรมนูญ แต่ประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์มักใช้ศาลที่มีเขตอำนาจทั่วไป นอกจากนั้นเป็นที่น่าสังเกตว่าค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีมักมีจำนวนสูง จึงทำให้ทุกประเทศค้นหาวิธีอื่นในการระงับหรือยุติข้อพิพาท ซึ่งมักเรียกกันว่า Alternative Dispute Resolution หรือ ADR⁶

⁶ ตัวอย่างเช่น บริษัทบัตรเครดิต Visa ให้ทางเลือกในการแก้ไขข้อพิพาทระหว่างธนาคารที่เป็นตัวแทนของร้านค้าผู้รับบัตร และตัวแทนของ

กฎหมายเป็นผลที่เกิดจากการต่อรองกันภายในฝ่ายนิติบัญญัติ ส่วนสัญญาเป็นผลที่เกิดจากการต่อรองกันระหว่างคู่สัญญา ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการตีความที่เป็นกลางและอิสระ เพื่อให้ทุกอย่างดำเนินการต่อไปได้ไม่มีสะดุดหยุดลง

ในตลาดที่มีการแข่งขันเสรี ทรายความย่อมมีแรงจูงใจในการให้บริการลูกค้าของตนอย่างเต็มที่ เพื่อแก้ไขข้อพิพาทต่าง ๆ โดยการถ่วงดุลระหว่างประโยชน์เอกชนและมหาชน ทรายความจึงช่วยให้ศาลได้ข้อมูลที่สมบูรณ์ในการตัดสินคดี

ผู้พิพากษามีแรงจูงใจในลักษณะที่ต่างจากทรายความ เพราะรัฐสร้างระบบศาลที่เป็นอิสระได้ เพื่อให้ผู้พิพากษาสามารถตัดสินคดีโดยไม่ต้องคำนึงว่าคำตัดสินนั้นจะกระทบกับความมั่งคั่งหรืออำนาจของตนหรือไม่

ประเทศในยุโรปมักมีศาลที่เป็นข้าราชการ ความก้าวหน้าในหน้าที่การงานของศาลขึ้นอยู่กับ การประเมินของผู้มีอำนาจเหนือกว่า คือ ผู้พิพากษาที่อาวุโสกว่า ความอิสระของศาลจึงขึ้นอยู่กับว่า ข้าราชการจะกดดันตนเองให้พ้นจากส่วนได้เสียอันเกิดจากข้อพิพาทของเอกชนในสังคมได้หรือไม่ ในทางตรงกันข้าม ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยเฉพาะศาลรัฐบาลกลางและศาลสูงได้รับการแต่งตั้งโดยนักการเมือง ไม่ใช่ข้าราชการ เมื่อได้รับการแต่งตั้งแล้ว ความอิสระของศาลแบบนี้ จึงขึ้นอยู่กับว่า หลังจากศาลได้รับการแต่งตั้งแล้ว นักการเมืองและฝ่ายปกครองจะต้องแยกขาดจากกัน และไม่มีอิทธิพลใด ๆ ระหว่างกันอีก

เมื่อการตัดสินคดีอย่างอิสระนี้ไม่มีผลกระทบต่ออำนาจและความมั่งคั่งของผู้ตัดสินคดี ดังนั้นศาลย่อมตัดสินไปในทางที่เห็นว่าถูกต้อง ยิ่งกว่าตัดสินไปในทางที่เห็นว่าผิดพลาด ผลที่ตามมาคือ ศาลจะตัดสินตามโนสำนึกที่คิดและถูกต้อง นอกจากนั้นเนื่องจากศาลที่อุทิศตนหรือทำคดีอย่างเหนื่อยยาก ไม่ได้สิ่งใดตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญ ดังนั้นจึงคาดหมายกันว่าศาลจะใช้ความเป็นอิสระ ทำให้ชีวิตร่มเย็นและสะดวกสบาย กล่าวโดยสรุปคือ ศาลมีแรงจูงใจที่จะทำในสิ่งที่ถูกต้องและสะดวกสบาย แต่ทรายความมีแรงจูงใจที่จะทำในสิ่งที่ได้กำไรและยุ่งยาก ดังนั้นถ้าให้ศาลมีบทบาทมากในคดีอย่างในระบบไต่สวน ศาลที่แข่งขันย่อมค้นหาความจริงและตีความอย่างเป็นอิสระ ในขณะที่ถ้าให้ทรายความมีบทบาทมากในคดีอย่างในระบบกล่าวหา ก็จะมีการค้นหาความจริงและข้อถกเถียงอย่างกระตือรือร้นเช่นกัน

ผู้บริโภคผู้ใช้บัตร โดยอาศัยคณะกรรมการอนุญาโตตุลาการของ Visa เอง ผู้กล่าวหาต้องจ่ายค่าธรรมเนียมจำนวนหนึ่ง และทั้งสองฝ่ายต้องเสนอเอกสารเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น การวินิจฉัยอาศัยเอกสารเหล่านี้เป็นหลัก โดยไม่ต้องพบปะกับคู่กรณีฝ่ายใด เมื่อได้ประกาศคำวินิจฉัยแล้ว ผู้แพ้ต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายต่าง ๆ รวมถึงค่าอนุญาโตตุลาการด้วย การพิจารณาวินิจฉัยไม่มีทนาย ไม่มีกระบวนการพิจารณาใด ๆ ในทางกฎหมายมาเกี่ยวข้องและไม่ต้องการประจักษ์พยานระหว่างคู่กรณีแต่อย่างใด กระบวนการนี้เป็นที่นิยมของสมาชิกบัตรเครดิตมากกว่ากระบวนการทางศาล See Robert Cooter & Thomas Ulen, *ibid.*, p. 423.

ทฤษฎีเกี่ยวกับการตัดสินใจโดยข้อมูลมีข้อสมมติฐานว่าการตัดสินใจต้องอาศัยข้อมูลข้อเท็จจริงต่าง ๆ ดังนั้นจึงสรุปว่าการคิดถึงประโยชน์ส่วนตัว ทำให้ทนายความมีแนวโน้มจะขยันค้นหาพยานหลักฐานอย่างลำเอียง จึงไม่ค่อยสร้างทางเลือกให้ศาลตัดสินใจเป็นอื่น ในขณะที่เดียวกัน ความเป็นอิสระก็ทำให้ศาลมีแนวโน้มที่จะค้นหาพยานหลักฐานอย่างเป็นกลาง แบบง่าย ๆ จึงมีความเสี่ยงที่จะเกิดความผิดพลาดขึ้นได้⁷

โดยสรุป คณะผู้วิจัยมีความเห็นว่าควรเน้นระบบไต่สวนในคดีภาษีอากร ในทำนองเดียวกับคดีปกครอง ในขณะที่เดียวกันต้องเพิ่มมาตรการส่งเสริมความชำนาญของศาล มาตรการส่งเสริมให้มีกระบวนการที่โปร่งใส และมีการตรวจสอบที่เข้มข้นขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงที่จะเกิดความผิดพลาด

(2.3) ภาระการพิสูจน์ และมาตรฐานการพิสูจน์

การตัดสินใจอย่างสมเหตุสมผล ภายใต้สภาวะขาดข้อเท็จจริงที่ชัดเจนแน่นอนนั้น มีลักษณะคล้ายวิธีการตัดสินใจเพื่อผลในทางเศรษฐกิจที่ไม่แน่นอน ทำนองเดียวกับที่วิญญูชนใช้เสียงโศกในการพนัน การประกันภัยหรือการซื้อขายหลักทรัพย์

ภายใต้สภาวะที่ไม่แน่นอน วิญญูชนมักมีกระบวนการตัดสินใจแบ่งได้เป็น 4 ขั้นตอน คือ ขั้นตอนแรก กำหนดทางที่เป็นไปได้ทั้งหมดในโลก ขั้นตอนที่สอง พิจารณาทางได้เสียโดยกำหนดเงื่อนไขเชื่อมโยงกับภาวะความเป็นไปได้แต่ละทางดังกล่าว ขั้นตอนที่สาม คำนวณจำนวนประโยชน์ได้เสียที่อาจเกิดขึ้นโดยการคูณอัตราความเป็นไปได้กับประโยชน์ได้เสียแต่ละทาง และขั้นตอนสุดท้าย ตัดสินใจเลือกทำในทางที่น่าจะได้ประโยชน์ตามต้องการมากที่สุด

การพิจารณาตัดสินใจโดยศาลภายใต้สภาวะที่ไม่แน่นอนนั้น ถ้ากระบวนการพิจารณาดำเนินไปอย่างสมเหตุสมผลตามตรรกทางเศรษฐศาสตร์ ย่อมเรียกได้ว่าเป็นการตัดสินใจที่มีลักษณะของวิญญูชน มิฉะนั้นย่อมเรียกได้ว่าเป็นการตัดสินใจอย่างไม่สมเหตุสมผล ตามมาตรฐานที่อาจใช้กับการพนัน หรือการประกันภัยได้ และการตัดสินใจในลักษณะเช่นนี้ย่อมทำให้ฝ่ายตรงข้ามประสบชัยชนะ

กระบวนการทางกฎหมายลักษณะพยาน มีลักษณะแปลกมาก ตรงที่มีการตัดสินใจโดยตัดพยานหลักฐานบางอย่างทิ้ง ตัวอย่างเช่น การตัดพยานบอกเล่าในศาลระบบคอมมอนลอว์โดยทั่วไป ในขณะที่วิญญูชนมักไม่ทำเช่นนั้น เพราะเห็นว่าข่าวลือ พยานบอกเล่า และข้อมูลที่คล้ายกัน มีผลกระทบกับความเป็นไปได้ของเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องได้ ดังนั้นถ้าละเลยพยานหลักฐานบอกเล่าอย่างที่ศาลทำ

⁷ Robert Cooter & Thomas Ulen, *ibid*, pp.421-425.

ย่อมเรียกไม่ได้ว่าเป็นการตัดสินใจอย่างวิญญูชน⁸

ตัวอย่างของความขัดแย้งระหว่างกระบวนการทางกฎหมายกับวิญญูชนอีกเรื่องหนึ่ง คือ ภาระและมาตรฐานของการพิสูจน์ ภาระการพิสูจน์ที่ว่าฝ่ายใดต้องพิสูจน์สิ่งใด เช่น ถ้าโจทก์ฟ้องจำเลยให้รับผิดชอบในความเสียหายอันเกิดจากความประมาท และจำเลยต่อสู้ว่าต้นเหตุเกิดจากโจทก์ โดยทั่วไปโจทก์มีภาระการพิสูจน์ว่าจำเลยประมาท เมื่อพิสูจน์แล้ว จำเลยจึงจะมีภาระพิสูจน์ว่าต้นเหตุเกิดจากโจทก์ ส่วนมาตรฐานการพิสูจน์ เป็นเรื่องของระดับความแน่นอนหรือความน่าเชื่อถือที่การพิสูจน์ทำสำเร็จ บ่อยครั้งที่ศาลใช้กฎของกระบวนการยุติธรรมในทางที่ตรงข้ามกับกฎการตัดสินใจภายใต้ความไม่แน่นอน เช่น ถ้าโจทก์พิสูจน์ได้ว่ามีความเป็นไปได้ร้อยละ 60 ที่จำเลยจะเป็นฝ่ายผิดจากหลักฐานข้อเท็จจริงและสถิติต่าง ๆ หรือมีพยานร้อยละ 60 ที่อยู่ในเหตุการณ์ยืนยันชี้ตัวจำเลยได้ถูกต้อง ศาลมักจะเชื่อถือพยานหลักฐานโดยตรงมากกว่า ในขณะที่วิญญูชนจะให้น้ำหนักความเป็นไปได้ทุกด้านอย่างเท่า ๆ กัน นอกจากนี้กรณีเป็นที่สงสัยศาลอาจตัดสินว่าจำเลยไม่ได้กระทำความผิดทางอาญา ตามหลักปล่อยคนผิด 10 คนดีกว่าลงโทษคนไม่ผิดคนเดียว⁹

โดยสรุป คณะผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณากำหนดภาระหน้าที่ในการพิสูจน์หรือนำสืบและมาตรฐานการพิสูจน์ นั้น ควรพิจารณาความเป็นไปได้ให้รอบด้าน ซึ่งแน่นอนว่าความรอบคอบประณีตย่อมแปรผันตามระยะเวลาที่ต้องใช้ในการพิจารณา จึงต้องจัดสมดุลให้เหมาะสมตามความรู้และประสบการณ์ที่สั่งสมไว้ อนึ่งเนื่องจากรัฐมักเป็นฝ่ายใช้อำนาจปกครองในการประเมินภาษีอากรขึ้นก่อน จึงควรมีหน้าที่นำสืบเงื่อนไขของการใช้อำนาจก่อน ถ้าพิสูจน์ไม่ได้ ก็ยอมทำให้คดีเสร็จไปโดยเร็ว ถ้าพิสูจน์ได้จึงให้ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างในฟ้องต่อไป

3. มาตรการเสริมในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

3.1 มาตรการเสริมสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง

(1) ระบบทำข้อตกลงล่วงหน้า

ในประเทศญี่ปุ่นมีการทำข้อตกลงล่วงหน้าเพื่อประกันว่าหน่วยจัดเก็บภาษีอากรจะใช้ฐานใดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร ทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครองดียิ่งขึ้น

⁸ เรื่องการรับฟังพยานบอกเล่าในกฎหมายไทยก็มีพัฒนาการที่พิเศษเช่นกัน โปรดดูกฎหมายวิธีพิจารณาความของประเทศไทยที่แก้ไขใหม่ใน พ.ศ. 2551

⁹ Robert Cooter & Thomas Ulen, *supra* note 5, pp.431-434.

(2) การอบรมเผยแพร่ความรู้ของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร

การอบรมเผยแพร่ความรู้ให้แก่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรทำให้การจัดเก็บมีประสิทธิภาพ และขณะเดียวกันสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้นได้ เพราะถ้าได้มีการปฏิบัติที่ถูกต้อง และมีทัศนคติที่ดีต่อผู้เสียภาษีอากร ย่อมทำให้ข้อพิพาทน้อยลง จนไม่ต้องอาศัยบทบาทของศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในบางกรณี และยังทำให้เกิดหลักประกันความยั่งยืนในระยะยาวได้

(3) การปรับปรุงและปฏิรูปกฎหมายภาษีอากร

การแก้ไขปรับปรุงและปฏิรูปกฎหมายภาษีอากรให้เป็นธรรม อธิบายให้เข้าใจได้ง่าย เป็นหมวดหมู่ค้นหาได้สะดวก ไม่ซับซ้อน ทั้งในส่วนกฎหมายสารบัญญัติ และกฎหมายวิธีสบัญญัติ และมีประสิทธิภาพ เป็นความปรารถนาของผู้เสียภาษีอากรและผู้เกี่ยวข้องทั้งหลาย และย่อมเป็นทางหนึ่ง ที่ส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายของทุกฝ่าย ขจัดข้อโต้แย้ง ลดการใช้ดุลพินิจความซึ่งมักขัดแย้งกัน ระหว่างฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและหน่วยจัดเก็บภาษีอากร

3.2 มาตรการเสริมสิทธิในการอุทธรณ์

(1) กฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีอากร (รวมองค์ประกอบ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการปรับปรุงประสิทธิภาพ)

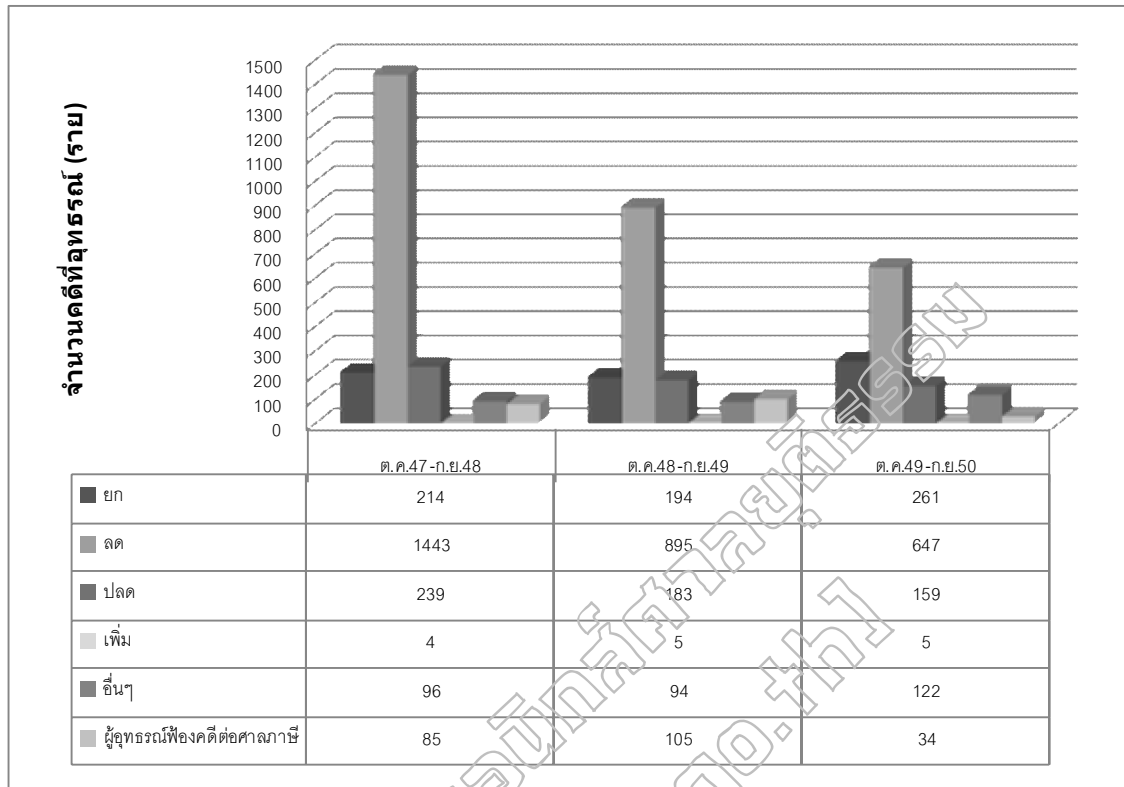
วิธีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองของประเทศไทยก่อนฟ้องคดีต่อศาล มีปัญหาอยู่มาก เห็นได้จากกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทต่างกำหนดวิธีการแยกกันและต่างกันอย่างยากที่จะเข้าใจเพราะขาดเหตุอันสมควรแก่เรื่อง บางประเภทภาษีอากรก็ไม่มีบัญญัติไว้เลย เพราะต่างกำหนดไว้อย่างกระจัดกระจาย ไม่เป็นระบบ ขาดมาตรฐานที่ดี และส่วนใหญ่ล่าช้าไม่มีประสิทธิภาพ ประกอบกับภายหลังเมื่อประเทศไทยได้พัฒนาแนวคิดระบบศาลคู่ขึ้นแล้ว กฎหมายที่ใช้อยู่ก่อนหน้ากลับยังไม่มีมีการแก้ไขปรับปรุง รวมทั้งผู้ปฏิบัติยังไม่มีมีการปรับแนวคิด จึงทำให้ผู้เกี่ยวข้องเข้าใจและเข้าถึงการคุ้มครองสิทธิโดยศาลได้ยาก ปฏิบัติยากจนอาจทำให้ปฏิบัติผิดพลาดหรือผิดขั้นตอนและเสียสิทธิในการได้รับความคุ้มครองจากศาลไป

ในประเด็นปัญหาว่าในคดีฟ้องขอคืนภาษีอากรโดยทั่วไป ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องคดีต่อศาลทันทีโดยไม่ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเสียก่อน แต่คดีประเมินภาษีอากรโดยทั่วไปต้องอุทธรณ์คัดค้านก่อน และภาษีอากรบางประเภทไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนว่าต้องอุทธรณ์คัดค้านก่อนหรือไม่จะต้องปฏิบัติอย่างไร หรือควรแก้ไขปรับปรุงอย่างไรต่อไปนั้น คณะผู้วิจัยเห็นว่าการที่กฎหมายให้อุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีต่อศาลนั้น โดยหลักการเป็นสิ่งที่มีความดีในทางปกครองเพราะให้อิทธิพลฝ่ายปกครองปรับปรุงแก้ไขและเยียวยาอย่างรวดเร็วทันที่ ทำให้ประเด็นโต้แย้งชัดเจนง่ายและ

สะดวกต่อการพิจารณาโดยศาลต่อไป รวมทั้งเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากรเพราะไม่คิดค่าธรรมเนียม ความเป็นมาตรฐานขั้นต่ำของกฎหมายวิธีปฏิบัติทางปกครองที่กำหนดให้ต้องมีการคัดค้านฝ่ายปกครองก่อนฟ้อง เพื่อให้กระบวนการยุติข้อพิพาททางปกครองมีประสิทธิภาพสูงสุดนั้น ควรบังคับใช้ได้กับการใช้อำนาจหรือคำสั่งทางปกครองในเรื่องภาษีอากรโดยทั่วไปไม่ว่ากฎหมายภาษีอากรเฉพาะอย่างจะบัญญัติไว้หรือไม่ อย่างไรก็ดีเนื่องจากขาดระบบที่ดีทั้งในด้านองค์ประกอบของผู้พิจารณาอุทธรณ์คัดค้านและวิธีการพิจารณาที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน จึงทำให้การพิจารณาล่าช้า ขาดประสิทธิภาพที่ดีและในทางปฏิบัติยังลักลั่นกันอยู่ แม้จะมองว่าการกำหนดบังคับให้ต้องอุทธรณ์คัดค้านก่อนฟ้องคดีต่อศาลนี้มีลักษณะของหน้าที่มากกว่ามีลักษณะของสิทธิ แต่ด้วยข้อดีดังกล่าวมาแล้ว จึงเห็นได้ว่าประเทศต่าง ๆ ยังคงมีหลักเกณฑ์นี้อยู่ สำหรับกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ให้ผู้เสียภาษีอากรเลือกได้ว่าจะฟ้องศาลภาษีอากรทันทีโดยไม่ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก็ได้ นั้น เห็นว่าคงเป็นเพราะฝ่ายปกครองดังกล่าวมีประสิทธิภาพสูง พิจารณาชี้ขาดอุทธรณ์คัดค้านได้รวดเร็วและไม่คิดค่าธรรมเนียมอยู่แล้ว ประกอบกับศาลภาษีอากรดังกล่าวมีลักษณะของศาลชำนาญพิเศษอย่างสมบูรณ์ จึงไม่ต้องอาศัยการกลั่นกรองของฝ่ายปกครองก่อน ดังนั้นผลในทางปฏิบัติจึงไม่ต่างกันระหว่างการมีกฎหมายบังคับให้ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนหรือไม่ เพราะผู้เสียภาษีอากรย่อมจะเลือกอุทธรณ์คัดค้านตามปกติก่อนได้ คณะผู้วิจัยจึงเห็นว่าไม่ควรนำวิธีการของประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ในประเทศไทย แม้ว่าจะทำให้มีการนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้เร็วขึ้นหรือมากขึ้นก็ตาม เพราะระบบของไทยยังไม่สมบูรณ์ในหลายด้าน แต่เพื่อเป็นการกระตุ้นให้ฝ่ายปกครองพัฒนาระบบให้ดีขึ้น และให้ศาลมีบทบาทมากขึ้นในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในระยะสั้นจึงเห็นว่าควรแก้ไขประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ถ้าไม่มีการพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จในเวลาอันควร เช่น 90 วัน ตามแบบของประเทศญี่ปุ่น สำหรับในระยะยาวแล้ว คณะผู้วิจัยเห็นว่าการรวมกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีสบัญญัติของภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ในส่วนนอกศาลไว้ในที่เดียวกันให้มากที่สุด รวมทั้งการจัดตั้งหน่วยงานอิสระและเป็นกลางแต่อยู่ในกำกับของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและรายได้ต่าง ๆ เพื่อพิจารณาอุทธรณ์ทางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครองนั้น เป็นสิ่งที่เป็นไปได้และควรกระทำ เพราะย่อมทำให้เป็นระบบที่เข้าใจง่าย เป็นมาตรฐานเดียวกัน มีความโปร่งใส ไม่ขัดแย้งกันเอง และสะดวกต่อฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการบริหารจัดการตัดสินใจหรือแก้ไขปรับปรุงในภายหลัง หลายประเทศได้มีกฎหมายลักษณะนี้ เช่น ประเทศญี่ปุ่น (กฎหมายวิธีสบัญญัติทางศาลการนอกศาลมีแยกต่างหาก) ประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น ดังนั้นประเด็นเรื่องนี้จึงควรส่งเสริมให้มีการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อพัฒนากฎหมายลักษณะนี้ขึ้นใช้ในประเทศไทยต่อไป เพราะการมีกฎหมายลักษณะนี้ยังทำให้ศาลภาษีอากรมีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นได้

ข้อมูลจากสำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร แสดงสถิติผลการดำเนินงานด้านอุทธรณ์ภาษีของกรมสรรพากร ดูได้จากภาพที่ 9.1 ภ ซึ่งแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนคดีที่มีการอุทธรณ์ ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และจำนวนคดีที่ฟ้องต่อศาล

ภาพที่ 9.1 ก
ผลการดำเนินงานด้านอุทธรณ์ภาษีของกรมสรรพากร



(2) ค่าขึ้นศาล

ปัญหาเรื่องค่าขึ้นศาลนั้นเกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมอย่างสำคัญ เพราะเมื่อมีการละเมิดกฎหมายขึ้น ไม่ว่าโดยหน่วยจัดเก็บภาษีอากรที่ประเมินผิดพลาด หรือโดยฝ่ายผู้เสียภาษีอากรที่เสียภาษีอากรผิดพลาด และไม่อาจแก้ไขข้อพิพาทโดยทางอื่น ก็จะมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล เพื่อบังคับให้มีการชดใช้หรือเยียวยา

เนื้อหาของค่าขึ้นศาลนั้น เป็นคำตอบแทนการใช้บริการของรัฐอย่างหนึ่ง แต่ต่างจากคำตอบแทนบริการอื่น ๆ ตรงที่ค่าขึ้นศาลไม่จำเป็นต้องแปรผันตาม หรือมีส่วนสัมพันธ์กับต้นทุนการให้บริการเสมอไป ในความเป็นจริง เป็นการระดมค่าใช้จ่ายที่เกิดจากผู้เกี่ยวข้องในการนำคดีขึ้นสู่ศาล เพื่อให้ได้รับการคุ้มครองสิทธิในกระบวนการยุติธรรมโดยศาล ดังนั้นปัญหาค่าใช้จ่ายนี้ตกเป็นภาระแก่ฝ่ายใด คือฝ่ายโจทก์ ฝ่ายจำเลย หรือรัฐ จึงมีผลต่อการตัดสินใจฟ้องคดีเป็นอย่างมาก

การแบ่งสรรภาระค่าขึ้นศาลระหว่างเอกชนกับเอกชนนั้น มีปัญหาสำคัญว่าจะให้ผู้แพ้คดีจ่ายทั้งหมด รวมถึงการให้ฝ่ายแพ้คดีชดใช้ค่าขึ้นศาลให้ด้วยหรือไม่ หรือผู้ชนะไม่ต้องจ่ายค่าขึ้นศาลเลย หรือจะให้ต่างฝ่ายต่างรับภาระหรือเฉลี่ยค่าขึ้นศาลกันอย่างไร ปัญหานี้ในประเทศยุโรปมักให้ฝ่ายชนะ

ได้รับชดใช้ค่าขึ้นศาลด้วย (ผู้แพ้คดีจ่ายทั้งหมด) ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาให้ฝ่ายผู้ฟ้องคดีหรือฝ่ายชนะคดีรับภาระเอง และในบางประเทศอาจให้ฝ่ายแพ้คดีชดใช้ค่าขึ้นศาลเพียงบางส่วน

สำหรับการแบ่งสรรภาระค่าขึ้นศาลระหว่างรัฐกับเอกชน ถ้ารัฐรับภาระไว้ทั้งหมดในลักษณะเกินความเหมาะสม ย่อมนำไปสู่การนำคดีมาฟ้องอย่างฟุ่มเฟือยเกินจำเป็น และบั่นทอนประสิทธิภาพของกระบวนการยุติธรรมได้ แต่ถ้ารัฐรับภาระน้อยเกินไป ก็อาจนำไปสู่การที่ผู้ฟ้องคดีต้องรับภาระมากเกินไปจนจำยอมไม่นำคดีมาฟ้องขอความคุ้มครองจากศาล

ประเทศส่วนใหญ่จะให้รัฐบาลแบกรับภาระค่าขึ้นศาลบางส่วนเพื่อเป็นการกรองประเภทและจำนวนคดีที่ขึ้นสู่ศาลให้มีประสิทธิภาพสูงสุด กล่าวคือ มีหลักว่าถ้าเป็นเรื่องที่คู่ความสามารถใช้ความระมัดระวังให้มากเพื่อจะได้หลีกเลี่ยงไม่กระทำผิดพลาดหรือละเมิดได้แล้ว รัฐควรคิดค่าขึ้นศาลในอัตราต่ำ เพื่อให้ฝ่ายผู้ถูกละเมิดหรือผู้ได้รับความเสียหายจากการไม่ระมัดระวังนั้น ได้รับการเยียวยาโดยมีภาระต่ำ แต่ถ้าความผิดพลาดที่เกิดขึ้นมีผลต่อการโอนหรือการกระจายทรัพย์สินเท่านั้น หรือไม่ได้มีผลต่อการแก้ไขนิสัยของผู้เกี่ยวข้อง ก็ควรคิดค่าขึ้นศาลในอัตราสูง เช่น การฟ้องหย่าเพื่อแบ่งทรัพย์สิน¹⁰

กล่าวโดยสรุป ค่าขึ้นศาลที่ไม่เหมาะสมมีผลทำให้มีคดีขึ้นสู่ศาลน้อยเกินไปหรือมากเกินไป ทั้งสองด้านนี้ล้วนเป็นสิ่งที่ไม่พึงประสงค์ เพราะถ้าคิดในอัตราสูงเกินไปย่อมมีผลทำให้ผู้เสียหายเกิดอุปสรรคและความยากลำบากในการที่จะได้รับความคุ้มครองจากศาล หรือทำให้ได้รับชดใช้น้อยลงถ้าให้คู่ความต่างรับภาระแยกกัน แต่ถ้าคิดในอัตราต่ำเกินไป ย่อมอาจทำให้ประชาชนโดยรวมต้องแบกรับภาระที่สูงเกินไปหรือไม่จำเป็น รวมทั้งทำให้เกิดภาระมากเกินไปหรือเกินสมควรต่อศาลได้

อัตราค่าขึ้นศาลภาษีอากรในประเทศไทย นั้น เดิมกำหนดให้คิดค่าขึ้นศาลเท่ากับคดีแพ่งทั่วไป ในอัตราร้อยละ 2.5 ของทุนทรัพย์ที่พิพาท แต่ไม่เกิน 200,000 บาท แต่เพิ่งแก้ไขโดยกำหนดให้คิดค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2 ของทุนทรัพย์ที่พิพาทในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200,000 บาท และสำหรับทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท ให้คิดค่าขึ้นศาลเพิ่มอีกต่างหากในอัตราร้อยละ 0.1 เพื่อป้องกันการโกงกินเสียหาย หรือฟ้องเรียกร้องกันในจำนวนที่เกินเหตุอันสมควร ค่าขึ้นศาลในลักษณะนี้ วิเคราะห์แล้วจัดเป็นอัตราแบบลดถอย เพราะใช้อัตราร้อยละ 2 คงที่ ในช่วงหนึ่ง ต่ำกว่าร้อยละ 2 ในช่วงหนึ่ง และเพิ่มขึ้นเล็กน้อยแต่ยังต่ำกว่าร้อยละ 2 ในช่วงที่เหลือ

เมื่อเปรียบเทียบอัตราค่าขึ้นศาลภาษีอากรของประเทศไทยกับอัตราค่าขึ้นศาลในต่างประเทศ ทั้ง 4 ประเทศ เห็นได้ว่าอัตราของศาลไทยเป็นอัตราที่ค่อนข้างสูงกว่า กล่าวคือเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศเยอรมนีที่คิดค่าขึ้นศาลภาษีอากรในลักษณะเดียวกับศาลแพ่ง อัตราค่าขึ้นศาลคิดจากทุนทรัพย์ที่พิพาทกัน สำหรับในส่วนที่ต่ำกว่า 5,000 ยูโร คิดค่าขึ้นศาลประมาณร้อยละ 8 (ถ้าทุนทรัพย์ 300 ยูโร คิดค่าขึ้นศาล

¹⁰ Robert Cooter & Thomas Ulen, *supra* note 5, pp.389-399.

25 ยูโร) และลดอัตราลงเหลือประมาณร้อยละ 3.3 (ทุนทรัพย์ส่วนที่เกินต่อมาทุก ๆ 300 ยูโร คิด 10 ยูโร) ในส่วนนี้มีอัตราสูงกว่าของไทย เห็นได้ว่ามีเจตนาเพื่อลดจำนวนคดีที่มีผลทางเศรษฐกิจไม่มากนัก ไม่คุ้มค่ากับการพิจารณาของศาล แต่สำหรับทุนทรัพย์ส่วนที่สูงกว่า 5,000 ยูโร คิดค่าขึ้นศาลประมาณร้อยละ 1.6 จนถึงร้อยละ 0.3 เท่านั้นต่ำกว่าประเทศไทย เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศญี่ปุ่นที่คิดค่าขึ้นศาลในอัตราเดียวกับคดีแพ่งในลักษณะอัตราลดลงเฉลี่ยแล้วมีอัตราต่ำกว่า 1% เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่โดยทั่วไปใช้อัตราแบบเหมาจ่าย ในกรณีฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐคิดค่าขึ้นศาลไม่เกิน 250 ดอลลาร์สหรัฐต่อคดี แต่หากฟ้องคดีต่อศาลอื่นจะคิดค่าขึ้นศาลในจำนวนที่ต่ำกว่านี้ เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลีย ในชั้นอุทธรณ์ต่อ STCT คิดอัตราแบบเหมาจ่ายโดยคิด 64 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อคดี ในชั้นอุทธรณ์ต่อ AAT คิดอัตราแบบเหมาจ่ายโดยคิด 639 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อคดี ส่วนค่าขึ้นศาลนั้นคิดในอัตราเหมาจ่ายเช่นเดียวกัน โดยคิด 1,532 ดอลลาร์ออสเตรเลียถ้าผู้ฟ้องคดีเป็นนิติบุคคล และคิด 639 ดอลลาร์ออสเตรเลียถ้าผู้ฟ้องคดีเป็นบุคคลธรรมดา นอกจากนี้ในชั้นศาลยังคิดค่าธรรมเนียม Setting Down fee และ Daily Hearing Fee อีก 2,553 และ 1,277 ดอลลาร์ออสเตรเลียตามลำดับอีกด้วย

คณะผู้วิจัยได้พิจารณาแล้วเห็นว่า โดยภาพรวมอัตราค่าขึ้นศาลของประเทศไทยอยู่ในระดับสูงกว่าประเทศอื่น แต่เมื่อพิจารณาในด้านรายได้ค่าขึ้นศาลที่ได้รับจริงกลับมีไม่มากนัก คือ ในปี พ.ศ. 2550 มีทุนทรัพย์ที่ฟ้องร้องกันหนึ่งพันกว่าล้านบาท รวมได้รับค่าขึ้นศาลทั้งหมดเพียงเล็กน้อย ซึ่งโดยประมาณแล้วไม่เกิน 30 ล้านบาท ถ้ายกเลิกการคิดค่าขึ้นศาลก็จะทำให้สูญเสียรายได้เพียงเล็กน้อยเท่านั้น แต่เพื่อให้มีการพิจารณาอย่างรอบคอบก่อนฟ้องคดี และไม่เป็นการระงับการพิจารณาของศาลภาษีอากรมากเกินไป จึงควรคิดค่าขึ้นศาลแบบเหมาจ่ายในอัตราต่ำได้ นอกจากนั้นเนื่องจากการคิดค่าขึ้นศาลแบบแยกประเด็นใบประเมินภาษียังทำให้ค่าขึ้นศาลของประเทศไทยยังสูงกว่าประเทศต่าง ๆ ที่ไม่ได้คิดในแบบเดียวกัน จึงควรหาทางพิจารณาแก้ไขปัญหานี้ด้วยในคราวเดียวกันโดยกำหนดอัตราให้ชัดเจน ไม่ต้องตีความเป็นอื่นอีก อนึ่ง การลดอัตราค่าขึ้นศาลโดยเปลี่ยนเป็นแบบเหมาจ่ายอัตราต่ำ อาจทำให้มีจำนวนคดีในศาลภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น จึงควรเทียบจำนวนคดีต่อจำนวนผู้พิพากษาเพื่อกำหนดอัตราค่าลงให้เหมาะสม

ตามสถิติที่ได้รับจากศาลภาษีอากรกลาง มีรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนทุนทรัพย์และจำนวนคดีที่ฟ้องต่อศาลภาษีอากรใน พ.ศ. 2550 ปรากฏในตารางที่ 9.2 และ 9.3 ดังนี้

ตารางที่ 9.2 ทุนทรัพย์คดีภาษีอากรที่ฟ้องตั้งแต่เดือน มกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2550

เดือน	บุคคล ธรรมดา	นิติบุคคล	มูลค่าเพิ่ม	ธุรกิจเฉพาะ	ศุลกากร	โรงเรือน	สรรพสามิต	ภาษีป้าย	บำรุงท้องที่	ปิโตรเลียม	ชดเชยสินค้า ส่งออก,นกฯ	รวม ทุนทรัพย์
ม.ค.	55,907.54	1,433,500.15	15,187,144.75	350,543.13	1,240,906.60	811.00		15,777.60			45,095,138.69	63,379,729.46
ก.พ.	294,666.20	5,017,211.23	11,261,585.74	2,986,829.94	29,688,639.45	651,772.88					14,305,775.76	64,206,481.20
มี.ค.		17,911,614.13	31,675,418.79	678,626.09	6,223,519.98	99,593,353.19					499,761.30	156,582,293.48
เม.ย.	99,889,866.40	4,146,681.94	467,622.67	101,970.00	4,838,542.30	1,224,745.92					9,147,434.28	119,816,863.51
พ.ค.	120,554.06	29,920,299.84	15,328,060.24	4,597,974.41	37,365,240.18	1,502,683.83	2,834,040.00				2,163,162.55	93,832,015.11
มิ.ย.	1,461,099.34	2,420,678.73	25,158,833.10	11,379,947.97	45,214,736.00	4,584,763.50					19,463,602.82	109,683,661.47
ก.ค.	18,114,060.00		872,145.69	1,250,172.00	5,013,102.46	4,970,562.69		20,710.00			10,977,492.97	41,218,245.81
ส.ค.	10,796,540.55		7,140,459.66	1,161,626.50	3,547,626.89	7,994,451.00	200,367.08	14,412.00			38,518,503.07	69,823,986.75
ก.ย.	5,306,195.93	26,308,771.39	1,928,265.65	4,177,153.93	3,482,925.80	782,946.89					3,228,808.55	45,215,068.14
ต.ค.	1,872,839.15	18,928,646.69	25,611,992.53	10,417,096.64		1,605,625.00					27,260,816.65	85,697,016.66
พ.ย.		1,317,398.63	2,842,810.76	16,202,608.50	37,760,331.42	8,843,029.49					14,435,842.72	81,402,291.61
ธ.ค.	146,462.01	35,583,692.72	9,993,726.57		47,941,851.55	74,541,409.56					266,492,149.20	434,699,291.61
รวม	138,058,191.18	142,988,495.45	147,468,066.15	53,754,549.11	222,317,422.63	206,296,154.95	3,034,407.08	50,899.60			451,588,488.57	1,365,556,674.72

ตารางที่ 9.3 จำนวนคดีที่ฟ้องต่อศาลภาษีอากรในปี พ.ศ. 2550

จำนวนทุนทรัพย์	จำนวนคดีภาษีอากร
ไม่มีทุนทรัพย์	3
ไม่เกิน 5 หมื่นบาท	40
เกิน 5 หมื่นบาท แต่ไม่เกิน 3 แสนบาท	85
เกิน 3 แสนบาท แต่ไม่เกิน 5 แสนบาท	36
เกิน 5 แสนบาท แต่ไม่เกิน 1 ล้านบาท	44
เกิน 1 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5 ล้านบาท	74
เกิน 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 10 ล้านบาท	36
เกิน 10 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 50 ล้านบาท	22
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	2
เกิน 100 ล้านบาทขึ้นไป	1
รวม	343

(3) การฟ้องคดีตัวอย่าง (Test Case Litigation)

ควรให้กระทรวงการคลังหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรศึกษาเรื่องการฟ้องคดีตัวอย่างตามแบบของประเทศออสเตรเลีย โดยเฉพาะคดีที่เห็นว่ามีความคลุมเครือไม่ชัดเจน และจำเป็นต้องได้รับการตีความจากศาลโดยเร็ว เพื่อเป็นมาตรการเสริมอย่างหนึ่งในการช่วยเหลือทางกฎหมายอย่างเหมาะสมแก่ผู้เสียภาษีอากรตามสิทธิที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 40 (8) กำหนดรับรองไว้

3.3 มาตรการเสริมสิทธิในการชำระภาษีอากรเพื่อยกเลิกกฎหมายกำหนด

(1) การบริหารจัดการภายในองค์กรเพื่อส่งเสริมความเชี่ยวชาญของศาล

เส้นทางเดินในตำแหน่งของศาลภาษีอากรในปัจจุบันยังขาดความเหมาะสม ทำให้ไม่สามารถสั่งสมความรู้ความสามารถในทางกฎหมายภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ การคัดเลือกและรับคนนอกที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญและมีคุณธรรมเข้าไปเป็นสมาชิกในองค์กรอย่างเปิดกว้างและเท่าเทียมกัน ย่อมสร้างโอกาสความก้าวหน้าใหม่ๆ อย่างรวดเร็ว ทำให้เกิดความเคลื่อนไหวไปข้างหน้าอย่างไม่หยุดนิ่ง และเสริมความปลอดภัยให้กับองค์กรมากยิ่งขึ้น จึงควรต้องมีการพิจารณาปรับปรุงเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ด้วยการแยกศาลภาษีอากรออกจากศาลยุติธรรมคล้ายระบบของประเทศเยอรมนีก็เป็นเรื่องที่น่ายกย่องกว่าต่อไปเช่นกัน เพราะล้วนแต่ทำให้ภาพพจน์ความชำนาญและความสามารถที่แท้จริงสูงขึ้น ย่อมส่งผลให้มีบทบาทในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ในเรื่องการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลฎีกานั้น คณะผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำแนะนำหลายประการของท่านผู้พิพากษารายที่ วุฒยาภรณ์¹¹ ดังนี้

1) ควรกำหนดห้ามมิให้ผู้พิพากษาที่เลือกมาอยู่ที่ศาลฎีกาย้ายไปอยู่ศาลอื่น เว้นแต่มีเหตุผลอันสมควร

2) ควรเทียบความอาวุโสของผู้พิพากษาหัวหน้าศาลในศาลฎีกากับผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์เช่นเดียวกับความเห็นของอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม เพื่อให้มีผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญดำรงตำแหน่งอยู่ที่ศาลฎีกาได้นาน

3) ควรจัดตั้งศาลฎีกาภาค เพื่อรองรับจำนวนผู้พิพากษาที่จะเพิ่มขึ้น เพื่อความก้าวหน้าของผู้พิพากษาศาลฎีกา และเพื่อเป็นการบริการประชาชน

(2) การส่งเสริมให้ศึกษาวิเคราะห์คำพิพากษาของศาลอย่างแพร่หลาย

การส่งเสริมให้มีการศึกษาวิเคราะห์คำพิพากษาของศาลอย่างแพร่หลายต้องทำควบคู่กับการเผยแพร่ข้อมูล และจัดระบบข้อมูลให้เกิดความสะดวกแก่ผู้เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ การส่งเสริมไม่ควรจำกัดเฉพาะภายในองค์กรเอง แต่ควรต้องสร้างเครือข่ายรวมทั้งส่งเสริมหน่วยงานภายนอกองค์กรด้วยเพื่อให้เกิดความหลากหลาย และมุมมองที่กว้างขึ้น รวมทั้งสามารถเผยแพร่ความจริงให้มากขึ้น ทำให้ผู้เกี่ยวข้องเลิกการคาดหวังแบบเพื่อฝันว่าถ้าเสียค่าขึ้นศาลแล้วจะเป็นฝ่ายชนะในคดีพิพาททางฎีกา

(3) ส่งเสริมให้ศึกษาและสร้างองค์ความรู้ชั้นสูง

การศึกษาและสร้างองค์ความรู้ชั้นสูง เช่น การยุติข้อพิพาท ความเป็นธรรมในมุมมองต่าง ๆ เป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่ง ในการสร้างความเชี่ยวชาญให้กับผู้พิพากษาศาลฎีกา โดยเฉพาะในระยะยาว ดังนั้นจึงควรส่งเสริมในเรื่องนี้ให้มากขึ้น

3.4 มาตรการเสริมสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน

(1) กฎหมายวิธีสบัญญัติทางฎีกาในส่วนนอกศาล

การมีกฎหมายวิธีสบัญญัติทางฎีกาในส่วนนอกศาลใช้กับฎีกาประเภทต่าง ๆ ร่วมกันอย่างเป็นระบบ ย่อมทำให้การยุติข้อพิพาททางฎีกาเป็นระเบียบและมีประสิทธิภาพดีขึ้น รวมทั้งสามารถจัดข้อโต้แย้งที่ไม่จำเป็นไปเสีย

¹¹ สัมภาษณ์เพิ่มเติมภายหลังการสัมมนาเรื่อง “การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียฎีกาโดยศาลฎีกา” วันที่ 30 พฤษภาคม 2551 ณ ห้องจัดประชุมบูร (L.T.1) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

อย่างไรก็ดี เรื่องนี้เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นหลายฉบับ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติจำนวนมาก ดังนั้น จึงควรศึกษาแบบอย่างของประเทศอื่นเพิ่มเติมและนำมาพิจารณาแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรไทยต่อไป

(2) จรรยาบรรณ

ผู้เสียภาษีอากรที่ดี หน่วยจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ศาลที่ดี นักวิชาการต่าง ๆ ก็ล้วนมีหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ในชีวิตที่ต้องการบรรลุ แต่การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวย่อมต้องอาศัยวิธีการที่ดีที่ชอบหรือการทำหน้าที่ที่ดีด้วย ทุกอาชีพจึงต้องอาศัยจรรยาบรรณไม่มากก็น้อยเพื่อความเจริญเติบโตอย่างมั่นคง

หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานบริหาร หรือหน่วยงานใด ๆ ในประเทศต่าง ๆ ล้วนหาทางปรับปรุงสมรรถภาพ และสร้างภาพพจน์ที่ดี เพื่อทำให้เกิดความเชื่อถืออย่างมั่นคง การบังคับให้เจ้าพนักงานหรือผู้ทำหน้าที่ต่าง ๆ มีทัศนคติที่ดีต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น ไม่ใช่จะสร้างหรือบังคับได้โดยใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือเสมอไป ความรู้ความเข้าใจในตนเอง การนับถือตนเอง การควบคุมตนเองให้ยืนหยัดอยู่ในวิถีทางที่ถูกต้อง ย่อมทำให้อึดทนต่อกิเลสและเอาชนะความยากลำบากต่าง ๆ ได้ ขณะเดียวกันย่อมทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้รับความคุ้มครองดียิ่งขึ้น การยิ่งขึ้น ทั้งยังเป็นการสร้างความสนใจในการเสียภาษีอากร อันจะทำให้ประโยชน์สุขของประชาชน โดยรวมมีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

บทที่ 10

บทสรุปและเสนอแนะ

1. ข้อสรุปและข้อเสนอแนะทั่วไปของงานวิจัย

จากที่ศึกษามาในบทก่อนหน้านี้ สามารถสรุปสาระสำคัญรวมทั้งข้อเสนอแนะทั่วไปได้ ดังนี้

(1) ถ้ามีการจัดเก็บภาษีอากร ย่อมมีข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งเป็นปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เพราะสิทธิเป็นสิ่งที่ควบคู่กับหน้าที่ เป็นที่ยอมรับกันว่าสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรมี 6 ประการ และผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่พื้นฐาน 5 ประการ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความหมายที่พัฒนามาตามลำดับ และอาจแบ่งประเภทได้หลายแบบตามวัตถุประสงค์ แนวโน้มทางสากลเรียกร้องให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามแนวคิดเกี่ยวกับสิทธิมนุษยชนอย่างเหมาะสม เพื่อความเป็นประชาธิปไตยและประกันแหล่งรายได้สำคัญของรัฐให้มีความมั่นคงและยั่งยืนด้วย

(2) ถ้าเจ้าพนักงานของรัฐมีการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่ชอบ ย่อมต้องมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และควบคุมให้การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานเป็นไปโดยชอบ การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและการควบคุมการใช้อำนาจอาจทำได้โดยอาศัยมาตรการเชิงกฎหมาย หรือมาตรการเชิงบริหาร โดยทั่วไปอาจใช้ทั้งสองมาตรการประกอบกันไป โดยเฉพาะการควบคุมโดยวางแผนทางปฏิบัติให้ชัดเจน รวมทั้งการกำหนดจรรยาบรรณเจ้าพนักงานให้ครอบคลุมและมีตรวจสอบบังคับใช้เคร่งครัดถ้วนหน้า ย่อมเป็นสิ่งช่วยลดความเสี่ยงของการใช้อำนาจโดยไม่ชอบ และช่วยเพิ่มธรรมาภิบาลในทางปกครองได้ อาจกล่าวได้ว่า ถ้ากดดันให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยชอบ มีความผิดพลาดน้อยลง ย่อมทำให้ระงับหรือลดข้อพิพาททุกฝ่ายได้ และลดค่าใช้จ่ายของทุกฝ่าย รวมทั้งค่าใช้จ่ายทางสังคมโดยรวม

(3) ถ้าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานเป็นไปโดยไม่ชอบ และไม่มีการเยียวยาที่เหมาะสมเพื่อให้สามารถยุติข้อพิพาทได้ในฝ่ายปกครองเอง ย่อมจำเป็นต้องมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาล การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาล อาจอาศัยมาตรการเชิงกฎหมายหรือมาตรการเชิงบริหาร หรือใช้ประกอบกันไป เพราะศาลอาจไม่มีอำนาจตามกฎหมายในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในบางกรณี หรืออาจมีอุปสรรคที่ขัดขวางไม่ให้ศาลมีโอกาสคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เช่น ค่าขึ้นศาลอัตราสูง หรือมีเวลานั้นอาจเป็นเรื่องที่แม้กฎหมายให้อำนาจ และศาลมีโอกาสคุ้มครองสิทธิ แต่ศาลอาจขาดความเชี่ยวชาญหรือความชำนาญเท่าที่ควร ทำให้บทบาทศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร นอกจากนี้ บทบาทศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจไม่พอเพียง ไม่ถูกต้อง หรือไม่เหมาะสม แต่กลับไม่ได้รับการแก้ไขปรับปรุง เพราะมีการเข้าใจผิดในข้อเท็จจริงว่าศาลมีบทบาทอย่างพอเพียงหรือเหมาะสมอยู่แล้ว ทั้ง ๆ ที่ไม่ได้เป็นเช่นนั้น

การศึกษาวิจัยอย่างต่อเนื่องทั้งในเชิงปริมาณและในเชิงคุณภาพจึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับทุกองค์กรที่มีความรับผิดชอบและมีวิธีการดำเนินงานที่โปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดการประเมินผลที่ตรงหรือใกล้เคียงกับความเป็นจริง ทำให้เกิดทักษะหรือการรับรู้ที่ถูกต้องและนำไปสู่การพัฒนาปรับปรุงให้บทบาทศาลในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นไปในทิศทางที่ถูกต้องและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(4) ประเทศสหรัฐอเมริกามีจุดเด่นในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังนี้

(4.1) เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง และหลากหลายวิธี อีกทั้งยังให้คุ้มครองตามรัฐธรรมนูญด้วยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสาร ค.ศ. 1966 ยิ่งไปกว่านั้นยังมีการจัดทำรายละเอียดเกี่ยวกับขอบเขตอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนและเข้าใจง่าย

(4.2) ประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยสิทธิส่วนบุคคล (The Privacy Act 1974) เพื่อป้องกันไม่ให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดเผยแพร่ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้จัดเก็บไว้ในฐานข้อมูล

(4.3) สำนักงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรอิสระสังกัด IRS (กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา) ซึ่งโดยทั่วไปสามารถพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน

(4.4) ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ทันทีโดยไม่ผ่านการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองก่อนก็ได้ โดยคิดค่าขึ้นศาลในอัตราต่ำและคงที่ และเมื่อฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้วจะเป็นการทุเลาการชำระภาษีโดยอัตโนมัติ นอกจากนี้ยังนำระบบคดีมโนสำเนามาใช้ทั้งในชั้นฝ่ายปกครองและชั้นศาล เพื่อให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปอย่างรวดเร็ว และเสียค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่าคดีทั่วไป

(4.5) ผู้ที่จะมาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากรต้องเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะ

(4.6) ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องขอต่อศาลให้โอนคดีไปให้อนุญาโตตุลาการพิจารณาได้

(5) ประเทศออสเตรเลียมีจุดเด่นในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังนี้

(5.1) เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินการประเมินภาษีอากรของตนเองผ่านกฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารของรัฐ (Freedom of Information Act 1982)

(5.2) เน้นการจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรนอกศาล โดยเปิดช่องทางให้มีการจัดซื้อพิพาทได้หลายระดับทำให้ข้อพิพาทถูกจัดได้โดยรวดเร็วตามแต่ลักษณะของข้อพิพาท และดำเนินการโดยผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร เนื่องจากประเทศออสเตรเลียไม่มีศาลภาษีอากรโดยเฉพาะ

(5.3) มีมาตรการฟ้องคดีตัวอย่าง (Test Case Litigation Program) เพื่อช่วยเหลือค่าใช้จ่ายในการนำข้อพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่การพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทโดยองค์กรภายนอก เพื่อให้เกิดเป็นคดีตัวอย่างในกรณีที่ถูกกฎหมายไม่มีความชัดเจนหรือเป็นเรื่องที่กระทบกับคนหมู่มาก

(5.4) ภาครัฐให้ความสำคัญคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร โดยมีการจัดทำ Tax Office's Access and Information Gathering Manual ให้เจ้าหน้าที่ได้รับทราบถึงหลักปฏิบัติในการแสวงหาข้อมูลหรือข่าวสารที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นไปเพื่อการจัดเก็บภาษีอากร (Income Tax Assessment Act 1936) จะได้ป้องกันไม่ให้เกิดข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานภาษีกับผู้เสียภาษีอากรโดยไม่จำเป็น

(5.5) ประเทศออสเตรเลียมีบทบัญญัติเรื่องความลับของผู้เสียภาษีอากร เพื่อป้องกันไม่ให้เจ้าพนักงานภาษีนำข้อมูลและเอกสารของผู้เสียภาษีอากรออกไปเผยแพร่ต่อบุคคลภายนอก หรือต่อหน่วยงานอื่นใด ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีอากรคิดว่าสิทธิในข้อมูลของตนถูกละเมิดก็สามารถร้องเรียนไปยังองค์กรภายนอก ATO ได้อีกด้วย

(6) ประเทศเยอรมนีมีจุดเด่นในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังนี้

(6.1) ศาลภาษีอากรในประเทศเยอรมนีมีความเป็นเอกเทศจากศาลอื่น ๆ ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจึงสังกัดศาลภาษีอากรไปตลอดระยะเวลาการทำงาน ทำให้สามารถสะสมความเชี่ยวชาญไปได้ตลอดอายุการทำงาน นอกจากนี้ระบบการศึกษากฎหมายที่ให้ความสำคัญกับสาขากฎหมายหลัก ๆ อย่างสมดุล รวมทั้งมีการฝึกภาคปฏิบัติในหน่วยงานต่าง ๆ ก็มีส่วนในการกำหนดคุณภาพของผู้พิพากษาอีกด้วย

(6.2) ใช้หลักไต่สวนในการพิจารณา กล่าวคือ ศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดี โดยศาลไม่ถูกผูกมัดตามพยานหลักฐานของคู่กรณี นอกจากนี้แล้ว ศาลยังไม่ถูกผูกมัด โดยระเบียบภายในของหน่วยจัดเก็บภาษี เนื่องจากศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเท่านั้น

(6.3) มีการกำหนดมาตรการที่จำเป็น เช่น การออกหมายเรียกพยานหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้การ เพื่อให้การพิจารณาข้อพิพาทสามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นได้ในการนั่งพิจารณาเพียงครั้งเดียว

(6.4) การอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรชั้นต้น จะต้องได้รับอนุญาตจากศาลภาษีอากรชั้นต้นให้มีการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ก่อน ซึ่งเป็นการให้อำนาจแก่ผู้ที่มีความรู้ดีเกี่ยวกับคดีนั้น ๆ เป็นผู้ตัดสินใจว่าจะให้มีการนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์หรือไม่

(6.5) มีการร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญได้ หากผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าตนเองถูกละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานโดยคำพิพากษาศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ในคดีที่ตนเองเกี่ยวข้อง ดังที่ได้นำเสนอไปแล้ว ซึ่งเป็นกลไกที่หลายประเทศนำไปเป็นแบบอย่าง รวมถึง ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีด้วย

(7) ประเทศญี่ปุ่นมีจุดเด่นในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรดังนี้

(7.1) มีกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรในส่วนนอกศาลรวมอยู่ในฉบับเดียวกันและใช้กับภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ทำให้การยุติข้อพิพาททางภาษีอากรทำได้โดยสะดวก เข้าใจง่าย ไม่สับสน

(7.2) มีกำหนดระยะเวลาการพิจารณาในชั้นฝ่ายปกครอง ถ้าเกินกำหนดเวลาดังกล่าวก็สามารถข้ามขั้นตอนการพิจารณาทบทวนของฝ่ายปกครองและนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ทำให้คดีเสร็จไปโดยเร็ว มีค่าใช้จ่ายน้อย

(7.3) ผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรมีความชำนาญทางกฎหมายภาษีอากรและมีสถานะเป็นฝ่ายอิสระทำหน้าที่วินิจฉัยภาษีอากรประเภทต่าง ๆ อย่างเป็นเอกภาพ มีมาตรฐานสูง แยกแยะประเด็นรวดเร็ว ชัดเจน ซึ่งทำให้การขัดข้อพิพาททางภาษีอากรนอกศาลมีประสิทธิภาพสูงขึ้น อันเป็นการช่วยลดภาระของศาล อีกทั้งยังประหยัดค่าใช้จ่าย เนื่องจากการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม

(7.4) มีกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง รวมคดีภาษีอากรที่ให้อำนาจศาลช่วยเหลือและให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร เช่น เรื่องระบุชื่อจำเลย การคุ้มครองชั่วคราว การฟ้องผิดเขตอำนาจศาล เป็นต้น

(7.5) ศาลมีบทบาทในการไต่สวนข้อเท็จจริงและตีความกฎหมายอย่างเป็นกลาง ขอมรับหลักสุจริต ขอมรับว่ารัฐจะต้องชดเชยค่าเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอากรถ้าประเมินภาษีอากรผิดพลาดไป มีการขอมรับให้มีการไต่สว่กันในบางกรณีที่กฎหมายรับรอง

(7.6) มีฐานข้อมูลเผยแพร่แนววินิจฉัยของหน่วยบริหารจัดการเก็บภาษีอากร หน่วยงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง และคำพิพากษา ที่เข้าถึงได้ง่าย การสอบถามและขอข้อมูลหรือขอคำแนะนำจากฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรทำได้ง่ายและรวดเร็ว ทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถตัดสินใจได้ง่ายว่าจะจะอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง หรือฟ้องคดีต่อศาลหรือไม่

(8) จากการศึกษาวิจัยภาคสนาม คณะผู้วิจัยได้เก็บข้อมูลจากบุคคล 3 ฝ่าย ได้แก่ ฝ่ายผู้เสียภาษีอากร ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอากร และฝ่ายศาลและนักวิชาการ และปรากฏผลการวิเคราะห์เกี่ยวกับความพึงพอใจในการใช้บริการศาลภาษีอากรและประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร ดังต่อไปนี้

(8.1) ฝ่ายผู้เสียภาษีอากร มีความพอใจในระดับน้อยถึงปานกลาง โดยเห็นว่าสิ่งที่ปัญหาและอุปสรรค ได้แก่ กระบวนการยุติธรรมที่ล่าช้ายาวนาน มีค่าใช้จ่ายสูง การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่จำเป็นได้ยาก และศาลภาษีอากรยังมีบทบาทในลักษณะเชิงรุกน้อยเกินไป ผู้เสียภาษีอากรบางรายได้เสนอแนะให้ปรับปรุงกระบวนการก่อนขึ้นศาลภาษีอากรให้เป็นกลางและคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรมากยิ่งขึ้น รวมทั้งเรียกร้องให้ขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร และให้ศาลใช้ระบบไต่สวนให้มากขึ้น

(8.2) ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ใช้บริการศาลภาษีอากร มีระดับความพึงพอใจในระดับปานกลาง โดยเห็นว่าสิ่งที่ปัญหาและอุปสรรค ได้แก่ กระบวนการยุติธรรมที่ล่าช้ายาวนาน และมีค่าใช้จ่ายสูง ฝ่ายจัดเก็บมีข้อเสนอแนะไม่ต่างจากฝ่ายผู้เสียภาษีอากร

(8.3) ฝ่ายศาลและนักวิชาการ ประเมินประสิทธิภาพการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรในระดับปานกลาง โดยเห็นว่าสิ่งที่ปัญหาและอุปสรรค ได้แก่ ความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรที่ยังมีไม่มากนัก เพราะประสบการณ์และพื้นฐานความรู้ด้านภาษีอากรก่อนเข้าดำรงตำแหน่งมีน้อย ระบบการคัดเลือกผู้เข้าดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากร รวมทั้งการจัดองค์คณะในศาลภาษีอากรยังไม่เหมาะสม ฝ่ายศาลและนักวิชาการบางรายได้เสนอแนะให้นำคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมดมาอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ควรมีระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาที่มีประสิทธิภาพ และควรใช้ระบบไต่สวนในการพิจารณาคดีเช่นเดียวกับคดีปกครอง

(9) ประเด็นปัญหาที่ทำการศึกษาซึ่งมีทั้งหมด 25 ประเด็นนั้น สามารถนำมาตรการหลายประการที่ใช้อยู่ในต่างประเทศมาปรับใช้เพื่อแก้ปัญหาได้ ตามที่ได้กล่าวไว้อย่างละเอียดในรายงานแล้ว มาตรการหลักที่ควรนำมาใช้ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประเด็นที่กล่าวไว้แล้วเป็นมาตรการเชิงกฎหมาย กล่าวคือ ต้องมีการตีความรวมทั้งแก้ไขปรับปรุงกฎหมายหลายฉบับที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ศาลมีอำนาจที่จะเข้าไปควบคุมตรวจสอบหรือแก้ไขการปฏิบัติของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีอากร ทำให้ศาลสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากในหลายๆ กรณีที่สิทธิของผู้เสียภาษีอากรถูกลิดรอนนั้น ส่วนหนึ่งเกิดขึ้นจากการที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจศาลเข้าไปช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรได้ นอกจากนี้ต้องใช้มาตรการเชิงบริหารเป็นมาตรการเสริมควบคู่กันไปด้วย โดยต้องให้ความรู้แก่ผู้เกี่ยวข้อง เสริมสร้างความรู้ความชำนาญของผู้พิพากษาให้สูงขึ้น วางหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการใช้อำนาจของผู้จัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากฝ่ายปกครองเป็นต้นทางแรกเริ่มของกระบวนการ

รับข้อพิพาททางภาษีอากร หากข้อพิพาททางภาษีอากรสามารถระงับลงได้ในชั้นฝ่ายปกครองอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ย่อมมีผลเป็นการลดจำนวนข้อพิพาทที่มาสู่ศาล และเป็นการช่วยประหยัดเวลาอันมีค่าของประชาชนภาคส่วนอื่น ๆ อย่างมีประสิทธิภาพที่สุด

2. ข้อสรุปและข้อเสนอแนะเฉพาะต่อศาลภาษีอากร

ในส่วนนี้เป็นการนำผลการศึกษาผ่านแนวคิดเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรทั้ง 6 ประการ ทั้งในส่วนของการวิจัยภาคสนามและการศึกษาเปรียบเทียบแนวทางการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายของต่างประเทศทั้ง 4 ประเทศที่ได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 9 และได้สรุปไว้ในหัวข้อ 1 ของบทนี้แล้ว กล่าวอธิบายและวิเคราะห์เพิ่มเติมในอีกรูปแบบหนึ่ง คือใช้ศาลภาษีอากรของประเทศไทยเป็นตัวตั้ง เพื่อชี้ให้เห็นอย่างชัดเจนยิ่งขึ้นว่าในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรนั้น มีปัญหาหรืออุปสรรคอย่างไรบ้าง รวมทั้งมีข้อเสนอแนะต่อทางเลือกต่าง ๆ สำหรับศาลภาษีอากรอย่างไรบ้าง ทั้งนี้โดยใช้ข้อมูลที่พบจากการสำรวจภาคสนามเป็นหลัก และมีจุดมุ่งหมายเพื่อทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรอันเป็นกลไกส่วนหนึ่งของกระบวนการจัดข้อพิพาททางภาษีอากร ได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด

การอธิบายและวิเคราะห์เพิ่มเติมในส่วนนี้ แม้จะเป็นการมุ่งเน้นถึงบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร แต่เนื่องจากศาลภาษีอากรนั้นเป็นกลไกส่วนหนึ่งของระบบการจัดข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งระบบซึ่งมีความสัมพันธ์อย่างแนบแน่นและส่งผลในประการสำคัญต่อส่วนอื่นจนไม่อาจนำมาวิเคราะห์แบบแยกส่วนได้ ดังเห็นได้จากการศึกษากระบวนการจัดข้อพิพาทในประเทศต่าง ๆ ล้วนต้องมีการพิจารณาถึงภาพรวมในการออกแบบจัดวางบทบาทขององค์กรที่จะจัดข้อพิพาทในทางภาษีอากร อันได้แก่ องค์กรฝ่ายบริหาร และ องค์กรฝ่ายตุลาการ ทำให้การศึกษายบทบาทของศาลภาษีอากรไม่สามารถศึกษาแบบแยกส่วนได้ เพียงแต่ว่าในแต่ละประเทศอาจมีการให้น้ำหนักความสำคัญของแต่ละองค์กรในระดับที่แตกต่างกัน เช่น ประเทศออสเตรเลีย และประเทศญี่ปุ่นจะเน้นการจัดข้อพิพาทโดยองค์กรฝ่ายบริหารมากกว่าองค์กรฝ่ายตุลาการ ในขณะที่บางประเทศ เช่น ประเทศเยอรมนี เน้นบทบาทขององค์กรฝ่ายตุลาการมากกว่าโดยมีการแยกศาลภาษีอากรออกไปเป็นศาลชั้นฎพิเศษอย่างสมบูรณ์ ซึ่งสาเหตุความแตกต่างในส่วนนี้มักเกิดจากประวัติความเป็นมาและปัจจัยแวดล้อมอันหลากหลายของแต่ละประเทศ และอยู่นอกเหนือขอบเขตการศึกษาวิจัยครั้งนี้

ในเรื่องการกำหนดบทบาทขององค์กรฝ่ายตุลาการหรือศาลในกระบวนการจัดข้อพิพาททางภาษีอากรนั้น คงต้องเข้าใจว่าข้อพิพาททางภาษีอากร มักเกี่ยวข้องกับกระบวนการใช้อำนาจทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่รัฐ และเกิดเป็นความขัดแย้งระหว่างรัฐกับเอกชนซึ่งมีฐานะไม่เท่าเทียมกัน นอกจากนี้ในเรื่องภาษีอากรยังมีความพิเศษแตกต่างจากคดีปกครองอื่น ๆ ในเรื่องการประกันความมั่นคงทางการคลัง

ของรัฐ ดังเห็นได้จากบทบัญญัติเรื่องการบังคับคดีที่มักกำหนดให้ฝ่ายบริหารสามารถบังคับชำระหนี้ ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของเอกชนได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล เพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ให้เกิดความรวดเร็ว ทำให้กระบวนการจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากการจัดซื้อพิพาทในทางปกครองเรื่องอื่น ๆ เช่น กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยส่วนใหญ่มักมีการกำหนด ขั้นตอนบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการจัดซื้อพิพาทในฝ่ายบริหารก่อนจึงจะสามารถนำคดีขึ้นสู่ ศาลได้ และเนื่องจากกระบวนการจัดซื้อพิพาทในฝ่ายบริหารยังค่อนข้างล่าช้า ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร จึงอาจกล่าวได้ว่า ผู้เสียภาษีอากรได้ถูกกฎหมายจำกัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมโดยศาลอยู่พอสมควร

ดังนั้น เพื่อให้การอธิบายและวิเคราะห์เพิ่มเติมเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะในเรื่อง เกี่ยวกับบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรได้เป็นไปตามลำดับขั้นตอน และเป็นไป อย่างรอบด้านเท่าที่จะทำได้ ภายใต้กรอบเวลาของงานวิจัย จึงได้แบ่งการอธิบายและวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่หนึ่ง ภาพรวมเกี่ยวกับโครงสร้างและเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ส่วนนี้ถือเป็นส่วน พื้นฐาน และเป็นช่องทางเริ่มต้นที่จะมีผลกระทบอย่างมากกับกระบวนการจัดซื้อพิพาททางภาษีอากร และบทบาทของศาลภาษีอากร

ส่วนที่สอง กระบวนการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร ส่วนนี้มีความสำคัญในฐานะที่เป็นกระบวนการหรือกลไกที่ก่อให้เกิดผลเป็นการจำกัดบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้

ส่วนที่สาม บทบาทของศาลภาษีอากร ส่วนนี้มีความสำคัญมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับว่ากฎหมาย ให้อำนาจหรือจำกัดอำนาจสำคัญในการพิจารณาชี้ขาดคดีเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ อย่างไรบ้างหรือไม่ และมีปัจจัยอื่นที่เอื้อหรือขัดขวางต่อการแสดงบทบาทในการคุ้มครองสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากรอย่างไรบ้างหรือไม่

(1) ภาพรวมเกี่ยวกับโครงสร้างและเขตอำนาจของศาลภาษีอากร

(1.1) โครงสร้างของศาลภาษีอากรกับความเชี่ยวชาญของศาล

ในประเทศไทยแม้จะใช้ระบบศาลคู่ แต่โดยความเป็นมาทางประวัติศาสตร์ทำให้ศาลภาษีอากรอยู่ในสังกัดศาลยุติธรรม แม้ว่าจะมีลักษณะโครงสร้างและวิธีพิจารณาคดีหลายประการคล้ายกับเป็นศาลชั้นอุทธรณ์¹ โครงสร้างเช่นนี้มีผลต่อการพัฒนาความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาเป็นอย่างมาก

จากผลการสำรวจภาคสนามได้แสดงให้เห็นว่า เมื่อเปรียบเทียบคะแนนความพึงพอใจของผู้รับบริการตอบทบทวนของศาลภาษีอากรของผู้ตอบแบบสอบถามแยกตามฝ่ายโจทก์ จำเลย หรือเคยเป็นทั้ง 2 ฝ่าย พบว่า คะแนนความพึงพอใจของผู้รับบริการตอบทบทวนของศาลภาษีอากรของผู้ตอบแบบสอบถามไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ในเรื่องกระบวนการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากร ตามปรากฏในตารางที่ 8.29 ดัชนีการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากร แสดงให้เห็นว่าโดยส่วนใหญ่ฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรมีความพึงพอใจในกระบวนการที่ส่งผลต่อความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากรในปัจจุบัน (คะแนนความพึงพอใจที่ 3.10) และเมื่อพิจารณาในรายละเอียด พบว่า ข้อที่ 5. ที่ระบุว่า การแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็น ถ่ายทอดความรู้ระหว่างองค์คณะผู้พิจารณาคดีภาษีอากรเป็นข้อที่ฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรมีความพึงพอใจมากที่สุด (คะแนนความพึงพอใจในข้อที่ 3.37) รองลงมาคือข้อที่ 3. ที่ระบุว่า ระบบการเพิ่มพูนความรู้ ความสามารถด้านภาษีอากร เช่น การอบรม การสัมมนา หรือเรียนเพิ่ม (คะแนนความพึงพอใจที่ 3.36) ส่วนข้อที่มีระดับความพึงพอใจน้อยที่สุด คือข้อที่ 2. ที่ระบุถึงประสบการณ์ พื้นฐานความรู้ด้าน ภาษีอากรของผู้พิพากษา ก่อนเข้าดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากร (คะแนนความพึงพอใจที่ 2.83) และข้อที่ 1. ที่ระบุถึงระบบการคัดเลือกเข้าดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากร (คะแนนความพึงพอใจที่ 2.96) จากผลการสำรวจดังกล่าว สามารถพิจารณาได้ว่า ฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นด้วยกับกระบวนการเสริมสร้างความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากรให้ไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประเด็นเรื่องการจัดการองค์ความรู้ ไม่ว่าจะเป็นการแลกเปลี่ยนความรู้ในเรื่องภาษีอากรระหว่างองค์คณะผู้พิจารณาคดี หรือการจัดอบรม สัมมนาเพื่อเสริมสร้างความรู้ด้านภาษีอากรเพิ่มเติม เหล่านี้ล้วนเป็นสิ่งที่ฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรมีความเห็นสอดคล้องกันว่าเป็นกระบวนการที่ส่งผลต่อความเชี่ยวชาญของค่อนข้างมาก

¹ มาตรา 14 แห่ง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมาจากตุลาการซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญเกี่ยวกับภาษีอากร

นอกจากนี้จากผลสำรวจดังกล่าว ทำให้สามารถพิจารณาเพิ่มเติมได้ว่าฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรอาจเล็งเห็นถึงปัญหาในการพิจารณาคัดเลือกผู้เชี่ยวชาญจากประสบการณ์ และมีความต้องการที่จะพัฒนาระบบการคัดเลือกผู้เชี่ยวชาญเพื่อเข้าดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรในปัจจุบัน หรืออาจตีความได้ว่าฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรเห็นว่าประสบการณ์ พื้นฐาน ความรู้ด้านภาษีอากรของผู้พิพากษา ก่อนเข้าดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากร และระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาในปัจจุบัน ไม่ได้ส่งผลต่อสถานะความเชี่ยวชาญของศาลภาษีอากรมากนัก ในขณะที่ประเด็นเรื่องการฝึกฝนหาความรู้เพิ่มเติม การแลกเปลี่ยนองค์ความรู้ระหว่างผู้พิพากษาด้วยกันเป็นสิ่งที่ฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรให้ความสำคัญมากกว่า

จากผลการสำรวจภาคสนามในลักษณะเช่นนี้ ทำให้สามารถแบ่งการอธิบายเรื่องความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาได้เป็น 3 ประเด็นหลัก ดังนี้

ประเด็นแรก มีกระบวนการสรรหาผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ รวมถึงประสบการณ์ทางด้านภาษีอากรเข้ามาเป็นผู้พิพากษาศาลภาษีอากร และ มีกลไกในการรักษาผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรให้อยู่ในศาลภาษีอากรกลางต่อไป

ในประเทศไทย กระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้พิพากษาในสังกัดศาลยุติธรรม ไม่ว่าจะเป็นศาลที่มีลักษณะคล้ายศาลชำนาญพิเศษหรือไม่เพียงใด ไม่มีความแตกต่างกันแต่ประการใด กล่าวคือใช้วิธีการสอบคัดเลือกซึ่งผู้มีสิทธิสอบต้องสำเร็จการศึกษาด้านกฎหมายและมีวุฒินิติบัณฑิตเท่านั้น ทั้งนี้ การเข้าสู่ตำแหน่งของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรนั้น เป็นลักษณะหมุนเวียนเข้ารับตำแหน่งตามระบบอาวุโส จะเห็นได้ว่า แนวทางดังกล่าวไม่ได้ส่งเสริมให้มีการคัดเลือกผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจากผู้มีความรู้ประสบการณ์หรือความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยตรง จึงส่งผลให้ผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรจากศึกษาระดับปริญญา หรือจากประสบการณ์ในอดีต แต่มีระดับอาวุโสต่ำกว่าอาจไม่มีโอกาสมาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากร จึงอาจกล่าวได้ว่าการคำนึงถึงระบบอาวุโสอย่างเคร่งครัดอาจทำให้ศาลภาษีอากรเสียโอกาสในการ ได้ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรมาประจำอยู่ได้

สำหรับแนวทางในการเสริมสร้างเพื่อให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านภาษีอากรอาจทำได้ 3 ประการ ดังนี้

ประการที่ 1 กระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร อาจจัดให้ผู้พิพากษาเข้าสู่ตำแหน่งโดยการแต่งตั้งหรือการสอบคัดเลือกโดยตรง เพื่อให้ได้ผู้พิพากษาที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสมกับตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากร และเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในคดีภาษีอากร ส่วนการพิจารณาแต่งตั้งอาจยึดถือประสบการณ์เป็นหลัก หรือพิจารณาทั้งสองข้อประกอบกัน เช่น นอกจากจัดสอบคัดเลือกแล้วควรให้มีการฝึกปฏิบัติงานจริงเพื่อเพิ่มพูนความรู้ และความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษา เป็นต้น

ประการที่ 2 การกำหนดคุณสมบัติของผู้มีคุณสมบัติที่จะเป็นผู้พิพากษาศาลภาษีอากรให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น เมื่อเปรียบเทียบประเด็นนี้กับประเทศออสเตรเลีย จะเห็นว่าการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาศาลชั้นอุทธรณ์ในข้อกฎหมายที่บัญญัติโดย The Commonwealth Parliament จะต้องเป็นผู้มีประสบการณ์ด้านกฎหมายอย่างน้อย 5 ปี หรือเคยเป็นผู้พิพากษามาก่อน ตัวอย่างเช่น การแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลครอบครัว ซึ่งถือเป็นศาลชั้นอุทธรณ์ของประเทศออสเตรเลีย ผู้พิพากษาต้องมีคุณสมบัติ คือ ประสบการณ์ในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับคดีครอบครัวมาก่อน เป็นต้น ดังนั้น ศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษควรให้ความสำคัญกับการคัดเลือกบุคคลที่มีประสบการณ์เฉพาะด้านมาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษนั้น เพื่อให้การพิจารณาคดีเกิดประสิทธิภาพสูงสุด สำหรับการแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลภาษีอากรของไทย พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 14 กำหนดไว้ว่า “อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการตุลาการ ซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร” ดังนั้นคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรม หรือ ก.ต. จึงควรกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรว่าคุณสมบัติอย่างไรที่จะถือว่าเป็นผู้มีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร โดยกำหนดไว้ในระเบียบของคณะกรรมการตุลาการ และในกรณีที่ดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรว่างลงให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเป็นผู้เสนอรายชื่อบุคคลผู้ที่มีคุณสมบัติตามที่ ก.ต. กำหนด เพื่อให้ ก.ต. ใช้ประกอบในการพิจารณาให้ความเห็นชอบในการแต่งตั้งผู้ที่จะดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร เฉพาะในตำแหน่งรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัด และเมื่อได้ผู้พิพากษาที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดแล้วก็ควรจัดให้ผู้พิพากษาดังกล่าวได้รับการฝึกอบรมเพื่อเพิ่มเติมความรู้และความเชี่ยวชาญอย่างต่อเนื่อง

ประการที่ 3 ให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลางไปตลอดจนกว่าจะได้ดำรงตำแหน่งเป็นผู้พิพากษาศาลฎีกา การโยกย้ายให้ไปดำรงตำแหน่งในศาลอื่นจะกระทำมิได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่จำเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร และจาก ก.ต. และให้ผู้พิพากษาที่ดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลางได้รับการฝึกอบรมความรู้และความเชี่ยวชาญอย่างต่อเนื่อง แนวทางนี้จะทำให้ได้ผู้พิพากษาที่สนใจจะเป็นผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลาง และเมื่อผู้พิพากษาได้รับการฝึกอบรมความรู้ความเชี่ยวชาญอย่างต่อเนื่อง ตลอดจนประสบการณ์ที่ได้รับจากการดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรติดต่อกันย่อมทำให้ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลางเป็นมีความรู้และความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร และเมื่อผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลางได้เลื่อนตำแหน่งไปดำรงตำแหน่งในศาลฎีกาก็อาจได้รับการมอบหมายให้รับผิดชอบคดีภาษีอากร โดยเฉพาะก็ได้ แนวทางที่ 3 นี้ยังคงรักษาระบบอาวุโสและความก้าวหน้าของผู้พิพากษาอยู่เช่นเดิม เพียงแต่จำกัดสิทธิของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรมิให้โยกย้ายไปดำรงตำแหน่งในศาลอื่นได้โดยง่ายเท่านั้น

เพื่อสนับสนุนให้เป็นไปตามแนวทางที่ 3 นี้ ควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 มาตรา 13 เพื่อกำหนดให้ผู้พิพากษาที่ดำรงตำแหน่งในศาลฎีกามีสิทธิได้รับเงินเดือนในชั้น 4 โดยไม่ต้องไปดำรงตำแหน่งในศาลอุทธรณ์ โดยแก้ไขเพิ่มเติมดังนี้

“มาตรา 13 ข้าราชการตุลาการให้ได้รับเงินเดือนตามตำแหน่งที่ได้รับแต่งตั้ง ดังต่อไปนี้

...

(3) ในศาลชั้นต้น

...

ในกรณีอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา ผู้พิพากษาศาลฎีกา ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลฎีกาจังหวัด และผู้พิพากษาศาลฎีกาจังหวัด ให้ได้รับเงินเดือน ชั้น 2-4”

การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายในลักษณะดังกล่าวเป็นการแก้ไขเพื่อให้ผู้พิพากษาในศาลฎีกาสามารถได้รับเงินเดือนที่เทียบเท่าผู้พิพากษาในศาลอุทธรณ์ได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีการเลื่อนตำแหน่งไปดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลอุทธรณ์ การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายในลักษณะดังกล่าวมีรูปแบบเช่นเดียวกับการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการทหาร พ.ศ. 2521 ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการทหาร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2551²

นอกจากนี้ ควรมีการเพิ่มเติมพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 มาตรา 18 ววรรค 4 เพื่อกำหนดมิให้มีการโยกย้ายผู้พิพากษาในศาลฎีกาไปดำรงตำแหน่งในศาลอื่น เว้นแต่เป็นกรณีที่จำเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาและ ก.ต. โดยการเพิ่มเติมดังนี้

“มาตรา 18 การโยกย้ายแต่งตั้งข้าราชการตุลาการตามมาตรา 17 จะกระทำได้ ต่อเมื่อได้รับความยินยอมจากข้าราชการตุลาการผู้นั้น เว้นแต่เป็นการโยกย้ายแต่งตั้งประจำปี การเลื่อนตำแหน่งให้สูงขึ้นหรือเป็นกรณีที่สูงขึ้นอยู่ในระหว่างถูกดำเนินการทางวินัยหรือเป็นจำเลยในคดีอาญา ทั้งนี้ ตามระเบียบที่ ก.ต. กำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

² เดิม มาตรา 12 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการทหาร พ.ศ. 2521 กำหนดให้นายทหารสัญญาบัตรยศพันเอก อัตราเงินเดือนพิเศษพิเศษ ได้รับเงินเดือนระดับ น. 5 ส่วนนายทหารสัญญาบัตรยศพลตรีได้รับเงินเดือนระดับ น. 6 แต่ในปัจจุบันได้มีการแก้ไข มาตรา 12 ทวิ ให้นายทหารสัญญาบัตรยศพันเอก อัตราเงินเดือนพิเศษพิเศษ ได้รับเงินเดือนระดับ น. 5- น. 6 เพื่อให้นายทหารสัญญาบัตรยศพันเอก อัตราเงินเดือนพิเศษพิเศษมีสิทธิได้รับเงินเดือนในระดับ น. 6 เท่ากับนายทหารสัญญาบัตรยศพลตรี พลเรือตรี พลอากาศตรีได้ แม้ว่าจะมิได้เลื่อนตำแหน่งให้มาดำรงตำแหน่งที่สูงขึ้นก็ตาม หรือในกรณีนายทหารประทวนยศจ่าสิบเอก อัตราเงินเดือนจ่าสิบเอกพิเศษ เดิมได้รับเงินเดือนระดับ ป. 3 ต่อมาได้มีการแก้ไขให้ได้รับเงินเดือนระดับ ป. 3 ถึง น. 2 ทำให้นายทหารประทวนยศจ่าสิบเอกอาจได้รับเงินเดือนเทียบเท่า นายทหารสัญญาบัตรยศร้อยตรีถึงพันตรี

ในกรณีการโยกย้ายข้าราชการตุลาการตำแหน่ง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัด ไปดำรงตำแหน่งในศาลอื่นซึ่งมิใช่ตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลางหรือศาลภาษีอากรจังหวัด จะกระทำมิได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่จำเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร และจาก ก.ต. ทั้งนี้ ตามระเบียบที่ ก.ต. กำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ประเด็นที่สอง มีกลไกที่เสริมสร้างความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรให้กับผู้พิพากษาศาลภาษีอากร

จากผลการสำรวจภาคสนามเห็นได้ว่าผู้มีส่วนได้เสียส่วนใหญ่พอใจกับระบบถ่ายทอดและการจัดการความรู้ที่มีอยู่ในปัจจุบันของศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตามจากการศึกษาตัวอย่างของต่างประเทศในเรื่องนี้ คณะผู้วิจัยเห็นว่าการแต่งตั้งคณะกรรมการเฉพาะกิจประกอบกรพิจารณาคดีที่มีปัญหาหรือรายละเอียดปลีกย่อยที่ซับซ้อน สำหรับให้ความช่วยเหลือต่อศาล เช่น ประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี เศรษฐศาสตร์ เป็นต้น อาจมีส่วนเสริมจุดแข็งที่มีอยู่แล้วในเรื่องนี้ของศาลภาษีอากรได้

การจัดตั้งคณะกรรมการเฉพาะกิจนี้ควรจัดตั้งตามสมควร โดยให้อำนาจศาลภาษีอากรในการใช้ดุลพินิจพิจารณาจัดตั้งคณะกรรมการดังกล่าวขึ้นได้ การมีคณะกรรมการเฉพาะกิจที่ทำหน้าที่คล้ายกับผู้พิพากษาสมทบน่าจะเป็นอีกกลไกหนึ่งที่จะช่วยสนับสนุนให้กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จากการเทียบเคียงประเทศออสเตรเลีย พบว่า แม้ไม่มีศาลภาษีอากร แต่ก็มีหน่วยงานปกครอง หรือ Administrative Tribunal ที่พิจารณาข้อโต้แย้งทางภาษีอากรโดยเฉพาะ ซึ่งทำให้กระบวนการพิจารณาข้อพิพาทดำเนินไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพเสมือนได้รับการพิจารณาโดยศาลชำนาญพิเศษ เนื่องจากข้อพิพาทได้รับการพิจารณาจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทาง และมีประสบการณ์ในการพิจารณาข้อพิพาทประเภทดังกล่าวโดยตรง นอกจากนี้ยังช่วยให้ผู้พิพากษาได้มีกลไกในการสร้างความเชี่ยวชาญของตนเองในเรื่องเฉพาะได้มากขึ้น เพราะการได้รับคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญก็จะช่วยเสริมสร้างความรู้ความเชี่ยวชาญให้ผู้พิพากษาไปด้วยในเวลาเดียวกัน

อนึ่ง การศึกษาวิเคราะห์เรื่องความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาในงานวิจัยนี้เป็นการศึกษาในเชิงภาพรวมจากการวิเคราะห์โครงสร้างและกลไกของศาล ไม่ได้ใช้วิธีวิเคราะห์เนื้อหาของคำพิพากษาในแต่ละคดีไม่ว่าจะเป็นคำพิพากษาของศาลฎีกาหรือของศาลภาษีอากรแต่อย่างใด เพราะการศึกษาวิเคราะห์โดยวิธีดังกล่าวนี้ไม่อาจทำให้ได้ข้อสรุปทั่วไปในการตอบโจทย์ของงานวิจัยนี้ได้ และมีความเบี่ยงเบนสูง กล่าวคือ การศึกษาวิเคราะห์เนื้อหาของคำพิพากษาแต่ละฉบับแล้วนำไปเปรียบเทียบกับฉบับอื่นหรือเปรียบเทียบกับศาลอื่น โดยไม่มีการจำกัดบริบทของเนื้อหา หรือองค์ประกอบต่าง ๆ ที่นำมาใช้เปรียบเทียบกันนั้น โดยทั่วไปไม่สามารถชี้ได้อย่างเด็ดขาดว่า ผู้พิพากษาที่เขียนคำพิพากษาฉบับหนึ่งเชี่ยวชาญในทุกด้านยิ่งกว่าผู้พิพากษาที่เขียนคำพิพากษาอีกฉบับหนึ่งเสมอไป แม้ว่าบางกรณีอาจวัดเปรียบเทียบความ

เชี่ยวชาญกันได้ เช่น อาจจำกัดขอบเขตลักษณะคดี และเปรียบเทียบจากวิธีการสืบค้นความจริง การรับฟังพยานหลักฐาน เวลาที่ใช้ในการตัดสินคดีและเขียนคำพิพากษา ตลอดจนการให้เหตุผลประกอบการวินิจฉัยชี้ขาดว่ามีน้ำหนักน่ารับฟังได้มากน้อยเพียงใด แต่ก็เป็นเรื่องที่มีประโยชน์จำกัดเฉพาะส่วน เช่น เฉพาะประเด็นคดีลักษณะนั้น เฉพาะผู้พิพากษาที่ตัดสินคดีนั้น เฉพาะเวลาและสถานที่นั้น เป็นต้น สำหรับปัญหาว่าการที่คำพิพากษาของศาลฎีกามีอากรฉบับหนึ่งถูกกลับโดยคำพิพากษาของศาลฎีกาอีกฉบับหนึ่งจะใช้เป็นสิ่งที่ชี้ว่าผู้พิพากษาศาลฎีกาไม่มีความเชี่ยวชาญได้หรือไม่นั้น คณะผู้วิจัยเห็นว่าจากข้อมูลที่สำรวจพบว่าคดีในลักษณะนี้มีน้อยมาก แน่นนอนว่าย่อมอาจมีบางกรณีที่เป็นไปได้ว่าสภาพดังกล่าวมีสาเหตุเกิดจากความไม่เชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลฎีกาเองอย่างแท้จริง เช่น คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 45/2547 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2680/2549 (ประชุมใหญ่)³ แต่โดยทั่วไปไม่อาจใช้วิธีเปรียบเทียบและพิสูจน์เช่นนั้นได้ ข้อสรุปแบบทั่วไปว่าศาลฎีกามีประสบการณ์มากกว่าจึงย่อมเชี่ยวชาญกว่าศาลฎีกาอากรนั้น อาจเป็นที่ยอมรับกันโดยไม่ต้องพิสูจน์ แต่บางกรณีอาจไม่เป็นเช่นนั้นก็ได้ ดังนั้นการเปรียบเทียบหรือพิสูจน์ความจริงนี้ โดยอ้างเพียงบางคดีย่อมไม่เป็นประโยชน์ในทางวิชาการมากนัก อนึ่ง บางครั้งศาลฎีกาอากรอาจตัดสินตามแนวบรรทัดฐานเดิมของศาลฎีกาตลอด ครั้นต่อมาศาลฎีกามีแนวคำพิพากษาใหม่ในภายหลัง คดีที่ตัดสินในขณะที่ยังไม่มีแนวคำพิพากษาใหม่และถูกต้องตามแนวเดิม ก็อาจถูกพิพากษากลับตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาใหม่ก็ได้ เช่น คดีเกี่ยวกับการโอนบัตรภาษี เดิมศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การฟ้องเรียกคืนบัตรภาษีจากผู้รับโอนบัตรภาษีที่ได้รับโอนบัตรภาษีจากผู้แจ้งเท็จว่ามีการส่งออกสินค้านั้น เป็นการฟ้องเรียกคืนฐานฉ้อโกงได้ จึงมีอายุความ 1 ปีนับแต่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน⁴ แต่ต่อมาเหตุการณ์และข้อเท็จจริงในบางคดีได้เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ศาลฎีกามีแนวคำพิพากษาอีกแนวหนึ่งว่า ในกรณีโอนบัตรภาษีที่มีการแจ้งส่งออกเท็จดังกล่าว ถ้ามีสัญญายอมรับผิดทุกประการโดยไม่มีข้อโต้แย้งใด ๆ ทั้งสิ้น ย่อมเป็นกรณีที่โจทก์ใช้สิทธิเรียกร้องตามสัญญาดังกล่าว เมื่อไม่มีอายุความกำหนด โดยเฉพาะ จึงมีอายุความ 10 ปี⁵ ดังนี้ ถ้าไปสรุปว่าผู้พิพากษาศาลฎีกาอากรที่ตัดสินตามแนวคำพิพากษาเดิมนั้นไม่มีความเชี่ยวชาญคงไม่ถูกต้องเช่นกัน ยิ่งกว่านั้น การที่ผู้พิพากษารายเดียวกันอาจเปลี่ยนแนวการตัดสินในคดีหลังให้ต่างจากคดีก่อนหน้านี้ เพราะมีความคิดเห็นที่พัฒนาหรือเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาก็อาจเป็นไปได้

³ โปรดดูรายละเอียดและข้อสังเกตของคณะผู้วิจัยในบทที่ 3 ส่วนที่ 6

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10171/2546 สรุปความได้ว่าเมื่อจำเลยที่ 2 และที่ 3 ได้รับบัตรภาษีมาโดยอาศัยสิทธิของจำเลยที่ 1 ซึ่งได้บัตรภาษีมาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ และเป็นทางให้โจทก์เสียเปรียบ บัตรภาษีที่จำเลยที่ 2 และที่ 3 ได้รับมาจึงเป็นลามกมิควรได้ โจทก์ต้องฟ้องคดีเพื่อเรียกคืนภายในกำหนดหนึ่งปี นับแต่เวลาที่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน แต่โจทก์นำคดีมาฟ้องในวันที่เกินกำหนดอายุความแล้ว คดีจึงขาดอายุความ

⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6774/2549 สรุปความได้ว่าเมื่อจำเลยที่ 2 ได้ให้สัญญาแก่โจทก์ว่า กรณีที่เกิดการทุจริตในการขอรับเงินชดเชยค่าภาษีอากรและเกิดความเสียหายแก่โจทก์ไม่ว่ากรณีใด ๆ จำเลยที่ 2 ยินยอมรับผิดชอบต่อโจทก์ทุกประการโดยไม่มีข้อโต้แย้งใด ๆ ทั้งสิ้น จำเลยที่ 2 จึงมีความรับผิดชอบตามสัญญาต้องใช้เงินคืนโจทก์ตามมูลค่าบัตรภาษีที่เกิดจากการทุจริตในการขอรับเงินชดเชยค่าภาษีอากรโดยจำเลยที่ 1 เมื่อสิทธิเรียกร้องนี้ไม่มีกฎหมายบัญญัติอายุความไว้โดยเฉพาะ จึงมีกำหนดอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30

(1.2) ประเภทคดีที่สมควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร

ปัญหาว่าคดีภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับคดีอาญาควรอยู่ในเขตอำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรหรือไม่ นั้น เป็นเรื่องที่สำคัญเรื่องหนึ่ง เพราะในปัจจุบันคดีภาษีอากรมีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Tax Avoidance and Evasion) เกิดมากขึ้น มีความซับซ้อนและมีพลวัตสูง ทำให้หลายประเทศมีการนำมาตรการทางอาญามาใช้กับเรื่องดังกล่าว เช่น มาตรการตรวจค้นยึดอาชญา มาตรการตอบโต้การฟอกเงินโดยกำหนดให้เรื่องนี้เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายฟอกเงิน เป็นต้น ตลอดจนมีข้อเสนอจากผู้เข้าร่วมสัมมนาในการสัมมนาในเรื่องนี้ที่คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์อันเป็นส่วนหนึ่งของงานวิจัยนี้ เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2551 โดยศาสตราจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมได้เสนอว่าควรให้มีการนำคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรให้มาอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ซึ่งจากการศึกษาค้นคว้าข้อมูลของประเทศสำคัญในงานวิจัยนี้ พบว่าศาลภาษีอากรของประเทศเยอรมนี และสหรัฐอเมริกาไม่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรแต่อย่างใด แต่ศาลยุติธรรมของประเทศญี่ปุ่น ออสเตรเลีย และสหรัฐอเมริกา มีอำนาจพิจารณาคดีดังกล่าว นอกจากนี้ พบว่าศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษของประเทศไทยมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศด้วย ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงเห็นว่าในเรื่องนี้เป็นเรื่องที่สามารถเป็นไปได้ แต่ต้องมีการศึกษาเปรียบเทียบกันอย่างละเอียดทั้งในแง่ของต่างประเทศและศาลชำนาญพิเศษอื่นซึ่งอาจมีเหตุผลความจำเป็นที่ต่างกัน โดยต้องคำนึงถึงเหตุผลความจำเป็น บริบทของประเทศไทย ตลอดจนแนวโน้มนโยบายของรัฐ และผลกระทบต่าง ๆ ในเรื่องนี้ ซึ่งหากจะกำหนดให้คดีอาญาเข้าสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรก็จะมีเหตุผลหลักในเรื่องการรับฟังพยานหลักฐานเพื่อชี้ขาดปัญหาข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นเรื่องที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญพิเศษของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร

ปัญหาประการต่อมาคือ ควรให้คดีปกครองทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรอยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลภาษีอากรหรือไม่ คณะผู้วิจัยเห็นว่าไม่ควรมีการแบ่งบางส่วนไปอยู่ในอำนาจของศาลปกครอง เพราะศาลภาษีอากรนั้น อาจนับได้ว่าเป็นศาลปกครองเฉพาะทางแห่งแรกของไทยก็ได้ เพราะมีการกำหนดกลไกในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีปกครองไว้เป็นการเฉพาะก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรมดังเช่นในปัจจุบัน ดังนั้นการที่ปล่อยให้คดีปกครองบางประเภทไปสู่กระบวนการพิจารณาชี้ขาดของศาลปกครองนับว่าเป็นเรื่องที่ขัดกับหลักการในการจัดตั้งศาลภาษีอากรที่ต้องการให้เป็นศาลชำนาญพิเศษ และตัดสินคดีโดยผู้พิพากษาที่เชี่ยวชาญเฉพาะในเรื่องภาษีอากร นอกจากนี้ ยังเห็นได้ชัดเจนว่าถ้าคดีภาษีอากรบางเรื่องไปสู่ศาลภาษีอากร บางเรื่องไปสู่

⁶ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศและวิธีพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. 2539 มาตรา 3, มาตรา 7

ศาลปกครองทั้งที่เป็นคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีปกครองทั้งสิ้น ย่อมทำให้เกิดความสับสนกับทุกฝ่าย ดังที่เกิดขึ้นแล้วในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การโอนคดีปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรมาสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรนั้น คงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบในแง่ที่จะไม่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียประโยชน์ โดยเฉพาะในเรื่องกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดี ซึ่งอาจกำหนดให้นำวิธีพิจารณาคดีทางปกครองมาใช้กับคดีดังกล่าว

สำหรับแนวทางการแก้ไขในประเด็นปัญหาเรื่องประเภทคดีที่สมควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร คณะผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 เรื่องอำนาจของศาลภาษีอากร เพื่อให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร และคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรด้วย โดยแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ให้มีข้อความดังนี้

“มาตรา 7 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ดังต่อไปนี้

(1) ... (2) ... (3) ... (4) ... (5) ...

(6) คดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

(7) คดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากร”

เมื่อกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร และคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากร ในการพิจารณาคดีดังกล่าวจำเป็นต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแขวงและวิธีพิจารณาความอาญาในศาลแขวง หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง มาใช้บังคับโดยอนุโลม ฉะนั้น จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ดังนี้

“มาตรา 17 กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง หรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแขวงและวิธีพิจารณาความอาญาในศาลแขวง หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

สำหรับในเรื่องการอุทธรณ์คดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ควรกำหนดให้การอุทธรณ์คำพิพากษาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรไปยังศาลอุทธรณ์ มิใช่อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกา เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความอาญาที่นำมาใช้บังคับโดยอนุโลม และเพื่อให้มีการกลั่นกรองอย่างรอบคอบ

อนึ่ง การแก้ไขกฎหมายให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจพิจารณาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร และคดีปกครองที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ดังกล่าวข้างต้นนั้น ย่อมทำให้ปัญหาเกี่ยวกับความทับซ้อนของเขต

อำนาจศาลภาษีอากร และศาลอื่น ได้รับการแก้ไขโดยปริยายไปเกือบทั้งหมด และเป็นการตอบสนองอย่างสอดคล้องกับผลสำรวจดัชนีประสิทธิภาพการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร ที่ปรากฏในตารางที่ 8.27 ในหัวข้อย่อยที่ 2. เรื่องการให้ความรู้ในเรื่องความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากร และศาลปกครองที่มีระดับความพึงพอใจที่ 2.43 ตลอดจนความเห็นของฝ่ายศาลและนักวิชาการด้านภาษีอากรที่เห็นว่าขอบเขตและอำนาจในการพิจารณาคดีระหว่างศาลภาษีอากรและศาลปกครองควรปรับปรุงให้มีความชัดเจนมากขึ้น และยอมทำให้งานวินิจฉัยชี้ขาดเขตอำนาจศาลของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลลดน้อยลงตามไปด้วย

(1.3) การกำหนดให้ฟ้องคัดค้านหนังสือตอบข้อหารือต่อศาลได้⁷

การให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องคัดค้านหนังสือตอบข้อหารือต่อศาลได้นั้น นับว่าเป็นการเพิ่มบทบาทให้ศาลที่จะเข้ามาคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เพราะทำให้เกิดความชัดเจนในข้อกฎหมายเร็วขึ้น กล่าวคือเมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหารือที่มีสภาพบังคับกับตนเองก็สามารถโต้แย้งคัดค้านได้ทันทีซึ่งเป็นการจัดให้มีการชี้ขาดข้อพิพาทอย่างรวดเร็วโดยไม่ต้องรอให้ประเมินภาษีเสียก่อน จะได้ลดการสูญเสียเวลาและทรัพยากรต่าง ๆ ทั้งในฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเองก็ไม่ต้องประเมินภาษีเพื่อให้เกิดข้อพิพาทก่อนเพื่อจะได้นำไปสู่การชี้ขาดของศาลต่อไปได้ ในอีกด้านหนึ่ง ผู้เสียภาษีอากรบางส่วนก็อาจต้องยอมเสียภาษีไปตามการตอบข้อหารือ เพราะไม่อยากเสียเวลาไปกับกระบวนการประเมินภาษีที่ต้องมีการเรียกตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ จำนวนมาก ซึ่งนับว่าไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเท่าที่ควร

ในเรื่องนี้จะเห็นได้ว่าในบริบทของประเทศออสเตรเลียซึ่งนับว่าเป็นต้นแบบในเรื่องนี้ จะให้สิทธิกับหน่วยงานสรรพากรที่จะตอบหรือไม่ตอบข้อหารือได้ เพื่อเป็นการคัดกรองเรื่องที่จะต้องเป็นธุรกรรมที่เกิดขึ้นแล้ว ไม่ใช่เป็นเพียงธุรกรรมที่คิดขึ้นมาเท่านั้น และมีการกำหนดสภาพบังคับไว้ด้วย ดังนั้นจึงเปิดโอกาสให้โต้แย้งได้ เรื่องนี้จึงอาจกล่าวได้ว่าเป็นเรื่องที่มีการกำหนดกลไกขึ้นมาให้เหมาะสมกับบริบทของประเทศออสเตรเลียที่มีกระบวนการตอบข้อหารือที่อาจมีกลไกต่างจากที่อื่น ดังนั้นถ้าจะนำมาใช้ในประเทศไทยเพื่อเพิ่มบทบาทศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรจะต้องมีการพิจารณาเรื่องเกี่ยวกับการตอบข้อหารือกันทั้งระบบ

นอกจากนี้ สำหรับประเทศไทย การที่ผู้เสียภาษีอากรร้องขอให้มีการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือ นั้น การตอบหนังสือข้อหารือของกรมสรรพากร ถือเป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเท่านั้น

⁷ ในกรณีนี้เป็นการนำแนวคิดจากประเทศออสเตรเลียมาวิเคราะห์ อย่างไรก็ตามในที่นี้มุ่งเน้นศึกษาบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรว่าควรจะทำอย่างไรในประเด็นนี้ แต่การที่จะทำให้อำนาจศาลคุ้มครองสิทธิได้ย่อมขึ้นอยู่กับกฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องด้วย คือจำเป็นต้องกำหนดให้การตอบข้อหารือของทางกรมมีเงื่อนไขและผูกพันตุลาการเช่นเดียวกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

ไม่ได้มีสถานะเป็นคำสั่งหรือมีผลผูกพันทางกฎหมายแต่อย่างใด แสดงให้เห็นว่า ผู้เสียหายอากรไม่สามารถอ้างอิงเอกสารดังกล่าวเพื่อที่จะไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรได้และยังไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรด้วย จึงเห็นได้ว่า ประเทศไทยยังขาดกลไกในการให้ความเห็นผ่านทางหนังสือตอบข้อหารือเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายได้อย่างเต็มที่ และควรพิจารณานำหลักเกณฑ์ของต่างประเทศมาปรับใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์มากขึ้นดังต่อไปนี้

1) ควรให้ข้อหารือที่จัดทำขึ้นโดยกรมสรรพากรมีผลผูกพันทางกฎหมาย สามารถเพิกถอนได้ต่อเมื่อข้อเท็จจริงเปลี่ยนไปเท่านั้น เพื่อให้ผู้เสียหายอากรสามารถอ้างอิงได้ โดยกรมสรรพากรอาจต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือให้มีชัดเจนขึ้น เช่น ต้องตีความโดยอาศัยกฎหมายหรือบรรทัดฐานที่กรมสรรพากรเคยวางหลักไว้เท่านั้น เพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพในลักษณะที่คล้ายคลึงกับประเทศสหรัฐอเมริกา

2) ควรมีการจัดเก็บค่าธรรมเนียมในการจัดทำหนังสือตอบข้อหารือแก่ผู้เสียหาย เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้เสียหายอากรร้องขอให้จัดทำโดยเปล่าประโยชน์ รวมถึงไม่ควรจัดทำหนังสือตอบข้อหารือสำหรับกรณีที่เป็นข้อเท็จจริงที่สมมติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี เนื่องจากจะทำให้เสียเวลาโดยใช่เหตุ

3) ควรให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรสามารถปฏิเสธการตอบข้อหารือที่เป็นเพียงการสมมติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการหาแนวทางวางแผนภาษีอากร และควรให้อำนาจศาลในการตรวจสอบการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในเรื่องนี้ด้วย

กล่าวโดยสรุป การปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการตอบข้อหารือนับเป็นเรื่องจำเป็นควบคู่ไปกับการเปิดโอกาสให้มีการนำข้อหารือที่มีข้อโต้แย้งขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ซึ่งในที่สุดจะเป็นการขยายบทบาทครั้งสำคัญของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

ดังนั้น หลังจากแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอื่นดังกล่าวข้างต้นแล้ว ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (8) ดังนี้

“มาตรา 7 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ดังต่อไปนี้

(8) คดีฟ้องคัดค้านหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรของส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ”

(1.4) คดีโมโนซาเร่

คดีโมโนซาเร่ในงานวิจัยนี้ หมายถึงคดีเล็กคดีน้อย ซึ่งควรได้รับการเยียวยาหรือวินิจฉัยชี้ขาดอย่างรวดเร็ว สะดวกและประหยัด ดังนั้นโดยทั่วไป จึงใช้แนวคิดในการทำนองเดียวกับ “คดีโมโนซาเร่” ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลักในการพิจารณาได้

เรื่องคดีโมโนซาเร่ก็นับเป็นความพยายามที่จะเสนอแนวทางที่ตอบสนองต่อผลการวิจัยภาคสนามที่แสดงไว้ในบทที่ 8 ว่าการจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรนั้น มีกระบวนการที่ช้าและมีราคาแพง ซึ่งเมื่อพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับคดีโมโนซาเร่ที่แก้ไขและเพิ่มเติมตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 24) พ.ศ. 2551 เรื่องค่าขึ้นศาล (มาตรา 190 จดวา) แล้วมีการกำหนดอัตราสูงสุดไม่เกิน 1,000 บาท และเพื่อให้กระบวนการพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็ว ในกรณีที่โจทก์หรือจำเลยไม่มาศาล (มาตรา 193 ทวิ) ในวันนัดพิจารณาคดี ประกอบกับศาลไม่อนุญาตให้เลื่อนคดีแล้ว ศาลจะถือว่าฝ่ายโจทก์ไม่ประสงค์ดำเนินคดีต่อ ผลคือ ศาลมีคำสั่งจำหน่ายคดี ส่วนฝ่ายจำเลยแบ่งเป็น 2 กรณี คือกรณีแรก หากไม่ได้ยื่นคำให้การไว้ ให้ศาลถือว่าจำเลยขาดนัดยื่นคำให้การ กรณีที่สอง หากยื่นคำให้การไว้ก่อนหรือในวันนัดพิจารณา ให้ศาลถือว่าจำเลยขาดนัดพิจารณา และให้นำบทบัญญัติทั่วไปและบทบัญญัติในคดีสามัญในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 195) ส่วนเรื่องการขอให้พิจารณาคดีโดยรวบรัด หรือในกรณีที่คดีไม่มีข้ออยู่ยากนั้น ให้สามารถพิจารณาคดีด้วยวิธีเดียวกับคดีโมโนซาเร่ได้ ไม่ว่าโจทก์จะร้องขอหรือไม่ก็ตาม (มาตรา 196)

คณะผู้วิจัยได้พิจารณาแล้วเห็นว่า ควรนำวิธีพิจารณาคดีโมโนซาเร่มาใช้กับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร โดยมีหลักการและเหตุผลสนับสนุน ดังต่อไปนี้

1) หลักการแบ่งประเภทของคดีภาษีอากรให้เกิดประสิทธิภาพ การจัดให้คดีที่มีทุนทรัพย์น้อยได้ถูกแยกออกมาจะทำให้ได้รับการพิจารณาคดีให้รวดเร็วขึ้น อีกทั้งยังก่อให้เกิดการพิจารณาคดีที่เป็นระบบ เนื่องจากคดีภาษีที่มีทุนทรัพย์น้อย ผู้เสียภาษีก็ไม่ควรต้องรอนาน เพื่อไม่ให้เกิดภาระเรื่องค่าใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมศาล หรือค่าทนาย เป็นต้น การจัดซื้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลก็จะยังมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2) กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรควรมีบทบัญญัติเรื่องการพิจารณาคดีโมโนซาเร่ไว้ด้วยในลักษณะคล้ายกับบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากมีกระบวนการพิจารณาคดีที่รวบรัด รวดเร็ว แต่เรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทในคดีโมโนซาเร่ควรกำหนดให้แตกต่างจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นสองแสนบาท เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรที่มีข้อพิพาททางภาษีอากรขนาดเล็กได้รับการเยียวยาความเสียหายอย่างรวดเร็ว อันถือเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรวิธีหนึ่ง

เมื่อได้แก้ไขดังกล่าวข้างต้นแล้ว เห็นว่าควรแก้ไขมาตรา 17 และมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ให้สอดคล้องกันไปด้วย ดังนี้

“มาตรา 17 กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในคดีที่มีราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินสองแสนบาทให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีในสารเร่มมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

“มาตรา 25 ในคดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินสองแสนบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งไว้ หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรองเช่นนั้น ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง”

อนึ่ง การพิจารณานำเรื่องเกี่ยวกับคดีในสารเร่มมาใช้ในคดีภาษีอากรโดยอนุโลม เพื่อความรวดเร็วและประหยัดนั้น ต้องปรับปรุงข้อกำหนดคดีภาษีอากรและจำเป็นต้องพิจารณาถึงการปรับปรุงกลไกจัดข้อพิพาทนอกศาลในปัจจุบันที่ใช้เวลาในการพิจารณาก่อนข้างนานด้วย มิฉะนั้นอาจไม่ได้ผลสมบูรณ์ตามที่ต้องการ

(2) กระบวนการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร

(2.1) การบัญญัติให้ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องศาล

ในประเทศไทย กฎหมายภาษีอากรส่วนใหญ่บัญญัติให้ผู้เสียภาษีอากรต้องคัดค้านหรืออุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งภาษีอากรแต่ละประเภทมีวิธีการยื่นอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีต่อศาลแตกต่างกัน ภาษีอากรบางประเภทไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนว่าต้องอุทธรณ์คัดค้านก่อนหรือไม่ เช่น กรณีอากรรั้งนกก็แน่นอน ภาษียาสูบ เป็นต้น และไม่ได้จัดหมวดหมู่ของเรื่องไว้อย่างเป็นระบบที่ดี แม้ว่าการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีขึ้นสู่ศาลมีข้อดีหลายประการ เช่น การประหยัดค่าใช้จ่ายในการขึ้นศาล การประหยัดเวลาเนื่องจากการจัดตั้งระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองมีวัตถุประสงค์เพื่อยุติข้อพิพาทเบื้องต้นภายในเวลาอันรวดเร็ว แต่ในความเป็นจริงแล้ว มีข้อพิพาทจำนวนไม่น้อยที่ยังไม่ได้รับการขจัดข้อพิพาทจากฝ่ายปกครอง อีกทั้งฝ่ายปกครองใช้เวลาค่อนข้างมากในการพิจารณาจัดข้อพิพาท เนื่องด้วยระบบการขจัดข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองไม่มีกำหนดระยะเวลาในการขจัดข้อพิพาทที่แน่นอน ใช้ดุลพินิจพิจารณาจัดข้อพิพาทตามความเหมาะสม และไม่มีการตรวจสอบ

ประสิทธิภาพที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ดังจะเห็นได้จากกรณีปัญหาเรื่ององค์ประกอบของผู้พิจารณาคัดค้าน ซึ่งทำให้การจัดซื้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองเป็นไปด้วยความล่าช้ามาโดยตลอด ผู้เสียภาษีอากรหลายราย กลายเป็นฝ่ายรับภาระชำระเบี้ยปรับ เงินเพิ่มจำนวนมากในกรณีที่การจัดซื้อพิพาทไม่ประสบผลสำเร็จ นอกจากนี้ ระบบการคัดค้านหรืออุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองดังกล่าวก่อให้เกิดการลักลั่นในทางปฏิบัติ เนื่องด้วยระบบเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจและพิจารณาในการจัดซื้อพิพาทอย่างเต็มที่ ก่อให้เกิดปัญหาเรื่องความน่าเชื่อถือและมาตรฐานในการจัดซื้อพิพาท เนื่องจากไม่มีการควบคุม ประสิทธิภาพในการจัดซื้อพิพาทของเจ้าพนักงานที่รัดกุมและเป็นรูปธรรม สาเหตุดังกล่าวถือเป็นชนวน ให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความไม่พอใจในคำตัดสินของฝ่ายปกครองและนำคดีส่งฟ้องศาลในที่สุด ทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งหน่วยงานจัดซื้อพิพาทนอกศาลที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น หากปัญหาเหล่านี้ไม่ได้รับการแก้ไขอย่างทันที่จากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องให้คดียุติไปในขั้นตอน ดังกล่าว จำนวนคดีจะมีปริมาณมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทำให้ศาลภาษีอากรมีภาระในการพิจารณาคดีที่ เพิ่มขึ้นนี้ด้วย และผู้เสียภาษีอากรจะเสียค่าใช้จ่ายสูงในการนำคดีขึ้นสู่ศาลทำให้ทั้งฝ่ายรัฐและผู้เสียภาษีอากรเสียประโยชน์ทั้งสองฝ่าย นอกจากนี้ ยังมีประเด็นปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาลภายหลังที่ ฝ่ายปกครองมีคำตัดสินออกมา ผู้ที่ต้องการฟ้องคดีต่อศาลต้องพิจารณาว่าข้อพิพาทอยู่ในความรับผิดชอบ ของศาลใด เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นเรื่องเฉพาะทาง แต่ในบางกรณีก็สามารถพิจารณาว่ามีความผิดทาง อาญาได้ด้วย ดังนั้น ปัญหาหรืออุปสรรคก่อนศาลเริ่มพิจารณาคดีเกิดขึ้นจากความคลุมเครือระหว่าง เขตอำนาจศาลซึ่งไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนเพียงพอดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ซึ่งหากกรณีดังกล่าวเกิดขึ้น ศาลจะรับคดีไปพิจารณาล่าช้า ทำให้กระบวนการพิจารณาคดีล่าช้าไปทั้งกระบวนการ

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว คณะผู้วิจัยเสนอให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยแก้ไขขั้นตอนในการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองให้มีความ ยืดหยุ่นมากขึ้น จากเดิมที่ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน แก้ไขเพื่อให้สิทธิแก่ ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะใช้กระบวนการทางศาลหรือทางปกครองในการจัดซื้อพิพาททางภาษีอากร ของตน โดยอาจบัญญัติให้ผู้เสียภาษีอากรนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ ถ้าฝ่ายปกครองพิจารณาข้อพิพาท ล่าช้าและไม่มีคำวินิจฉัยภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ภายใน 90 วัน เป็นต้น

(2.2) ค่าขึ้นศาล และค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

อัตราค่าขึ้นศาลภาษีอากรในประเทศไทยนั้น เดิมกำหนดให้คิดค่าขึ้นศาลเท่ากับคดีแพ่งทั่วไป ในอัตราร้อยละ 2.5 ของทุนทรัพย์ที่พิพาท แต่ไม่เกิน 200,000 บาท แต่เพิ่งแก้ไขโดยกำหนดให้คิดค่าขึ้น ศาลในอัตราร้อยละ 2 ของทุนทรัพย์ที่พิพาทในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200,000 บาท และ สำหรับทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท ให้คิดค่าขึ้นศาลเพิ่มอีกต่างหากในอัตราร้อยละ 0.1 แม้ว่าอัตราค่า ขึ้นศาลภาษีอากรของประเทศไทยจะเป็นแบบถดถอย แต่คิดแบบแยกประเด็นตามใบแจ้งการประเมินภาษี

จึงพิจารณาได้ว่าอยู่ในอัตราที่สูงเมื่อเทียบกับข้อมูลของประเทศอื่น ๆ ดังกล่าวไว้แล้วในงานวิจัยฉบับนี้ อัตราค่าขึ้นศาลเป็นตัวแปรสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้ที่เกี่ยวข้องว่าจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรหรือไม่ และแปรผันตรงต่อจำนวนคดี จึงพิจารณาในเบื้องต้นได้ว่า อัตราค่าขึ้นศาลภาษีอากรที่สูงนี้เป็นอุปสรรคต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร อาจถือเป็นการละเมิดสิทธิในการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถรับภาระค่าใช้จ่ายได้จึงทำให้ไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการจัดซื้อพิพาทอย่างสมบูรณ์ตามที่ควรจะเป็น ดังนั้นการปรับปรุงแนวทางการคิดค่าธรรมเนียมศาลโดยคำนึงถึงลักษณะในทางคดีปกครองของข้อพิพาททางภาษีอากรจึงเป็นเรื่องที่ต้องนำมาพิจารณาอย่างจริงจัง

เพื่อแก้ไขปัญหานี้ คณะผู้วิจัยเสนอให้แก้กฎหมายเกี่ยวกับค่าขึ้นศาล โดยให้คิดในอัตราก้าวตามหลักการคิดค่าธรรมเนียมที่สัมพันธ์กับต้นทุนภาครัฐ ดังเช่นประเทศออสเตรเลีย และใช้อัตราที่ต่ำด้วย ดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา และอาจอ้างอิงให้แปรผันตามกับอัตราเงินเฟ้อ เพื่อให้ค่าธรรมเนียมศาล มีความยืดหยุ่นกับสภาพเศรษฐกิจ อย่างไรก็ดีตามต้องมีการเปิดช่องให้มีการลดค่าธรรมเนียมได้เป็นกรณีพิเศษ นอกเหนือจากกรณีขอยกเว้นค่าธรรมเนียมได้ เช่น กรณี Test Case Program เป็นต้น โดยอาจให้กระทรวงการคลังเข้ามามีบทบาทในการกำหนดอัตราค่าขึ้นศาลและค่าใช้จ่ายของศาล ทั้งนี้ จะกำหนดอัตราค่าขึ้นศาลและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ วิธีใดขึ้นอยู่กับความเหมาะสม

(2.3) สถานที่ทำการของศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรของประเทศไทยในทางความเป็นจริง ตั้งอยู่ที่กรุงเทพมหานครเพียงแห่งเดียว การมีศาลเดียวถือเป็นเรื่องง่ายต่อการบริหารจัดการทั่วไป แต่ในทางกลับกันเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอากร ทั้งในประเด็นการตัดสินใจว่าจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรหรือไม่ ประเด็นการเดินทางมาศาลภาษีอากร และประเด็นเรื่องค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องต้องรับภาระหากต้องเดินทางมาศาลภาษีอากรบ่อยครั้ง ในประเทศไทยมีคดีจำนวนไม่น้อยที่ผู้ฟ้อง พยาน และหลักฐานอยู่ต่างจังหวัด การที่ศาลภาษีอากรมีแห่งเดียวจึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ศาลภาษีอากร ไม่อาจคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ครบถ้วน การมีสำนักงานสาขาเพิ่มขึ้นแทนการให้ผู้พิพากษาเดินทางไปพิจารณาคดีในต่างจังหวัด ตามที่มีกฎหมายเปิดช่องไว้แล้ว จึงเป็นเรื่องคู่ควรที่ควรศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมว่า ควรดำเนินการที่ใด อย่างไร ต่อไป

(2.4) กำหนดเวลาในการนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล

ในประเทศไทย ผู้เสียภาษีอากรต้องนำคดีไปฟ้องศาลภายในเวลาที่สั้นมาก (ระยะเวลา 30 วัน) ซึ่งถือเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรทางอ้อม เนื่องจากการนำคดีไปฟ้องศาลต้องมีการจัดทำเอกสาร จัดหาทนายหรือที่ปรึกษาด้านกฎหมายในคราวเดียวกัน ซึ่งอาจใช้ระยะเวลามากกว่า 30 วัน ในการเตรียมการดังกล่าว ทำให้พิจารณาได้ว่า สิทธิของผู้เสียภาษีอากรถูกจำกัดตามไปโดยปริยาย ในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ให้เวลาผู้เสียภาษีอากร 90 วัน หรือที่เรียกว่า “90 days rule” ซึ่งหากไม่สามารถจัดเตรียม

เอกสาร หลักฐานได้ทันตามกำหนดเวลาที่สามารถเขียนคำร้องขอขยายเวลาได้ต่อไปอีก 90 วัน แต่ในประเทศไทย แม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะมีระยะเวลาในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลเพียง 30 วัน ศาลภาษีอากรก็ไม่มีอำนาจในการขยายเวลานอกเหนือไปจากอำนาจตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่กำหนดให้ต้องมีการขอขยายเวลาก่อนพ้นกำหนดและต้องมีพฤติการณ์พิเศษ เช่น เหตุสุดวิสัยต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งต่างจากอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 3 ัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคณะผู้วิจัยเห็นว่าการแก้ไขให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจขยายเวลาเช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากรเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อนและต้องคำนึงถึงอำนาจของศาลอื่นในคดีทำนองเดียวกันด้วย ดังนั้น การขยายระยะเวลานำคดีขึ้นสู่ศาลจาก 30 วัน เป็น 60 วัน น่าจะเป็นทางออกที่เหมาะสมกว่า และให้คงเรื่องอำนาจในการขยายเวลาไว้เช่นเดิม

(3) บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

(3.1) ระบบการพิสูจน์หลักฐาน การระการพิสูจน์ และการค้นหาความจริง

จากแนวคิดเริ่มต้นที่ว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งประเภทหนึ่งในสมัยที่ประเทศไทยใช้ระบบศาลเดี่ยว จึงกำหนดให้นำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมได้ ยกเว้นแต่มีการบัญญัติไว้โดยเฉพาะแล้วในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ดังนั้น ศาลภาษีอากรจึงทำหน้าที่เสมือนคนกลางหรือกรรมการตัดสินกีฬา ที่ปล่อยให้คู่กรณีมีหน้าที่กล่าวอ้างและพิสูจน์โดยศาลไม่ค่อยแทรกแซงในการสืบหาความจริงหรือที่เรียกว่าเป็นระบบกล่าวหาหมิ่นเอง อย่างไรก็ตาม ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการสั่งสืบพยานเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่โจทก์และจำเลยอ้างได้ แต่ในปัจจุบันศาลภาษีอากรไม่ได้ใช้อำนาจนี้มากนัก การยืดยาดหรือคำนึงถึงหลักปณิธิของระบบกล่าวหาหมิ่นเกินไปนับเป็นอุปสรรคต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้ ในประเด็นนี้ คณะผู้วิจัยได้อธิบายรายละเอียดไว้ในบทที่ 9 ในส่วนทฤษฎีเกมของระบบกล่าวหาแล้ว พร้อมทั้งเสนอว่าต้องมีการปรับปรุงทัศนคติและความเชี่ยวชาญของศาลในส่วนนี้ด้วย

(3.2) อำนาจศาลในการทุเลาการชำระภาษีอากร

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 9 ว่า กฎหมายไทยไม่เปิดช่องให้ศาลภาษีอากรทุเลาการชำระภาษีอากร เพราะกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจน ในเรื่องนี้ คณะผู้วิจัยเห็นว่าต้องมีการแก้ไข โดยอาจแก้ไขบทบัญญัติในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรให้ศาลมีอำนาจทุเลาการชำระภาษีอากรในฐานะเป็นมาตรการคุ้มครองชั่วคราวอย่างหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ถ้ามีการแก้ไขให้คดีปกครองที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรและให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการพิจารณาคดีทางปกครองมาใช้โดยอนุโลมดังที่ได้เสนอไปก่อนหน้านี้แล้ว ก็ย่อมสามารถนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองชั่วคราวมาใช้ได้เช่นกัน

อนึ่ง แม้ว่ามาตรา 66 แห่ง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542⁸ กำหนดให้ศาลต้องคำนึงถึงปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นแก่การบริหารของรัฐประกอบด้วย ก็เป็นเรื่องที่สมควรอยู่แล้ว เพราะหากผู้เสียภาษีอากรสามารถประวิงเวลาการชำระภาษีอากรได้ด้วยกระบวนการอุทธรณ์ก็จะกระทบความมั่นคงทางการคลัง จึงต้องมีการกำหนดแนวทางการให้อำนาจของศาลในเรื่องนี้ไว้อย่างเคร่งครัด หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการให้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรในการทูลเกล้าฯ การบังคับตาม มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร ก็สามารถโต้แย้งได้ในฐานะที่เป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง

(3.3) อำนาจลดหรือลดเงินเพิ่มโดยศาล

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 9 ว่าเงินเพิ่มอาจมีส่วนของการลงโทษขึ้นอยู่กับอยู่ด้วย ถ้าเงินเพิ่มมีเนื้อหาล้ำยดอกเบี้ย โดยหลักการก็ไม่ควรลดหรือลดให้ผู้ชำระภาษีอากรลงชำระ เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา อย่างไรก็ตาม การที่มีการกำหนดเป็นอัตราตายตัวร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้น เป็นอัตราดอกเบี้ยที่สูงกว่าอัตราในตลาดปัจจุบันอย่างมาก จึงอาจนับว่ามีเนื้อหาของเบี้ยปรับรวมอยู่ด้วย ซึ่งการแก้ไขปัญหานี้ในระยะสั้นนั้น คณะผู้วิจัยเห็นว่าอาจใช้การตีความกฎหมายมาเยียวยาได้ โดยถือว่าส่วนที่คิดเกินอัตราตลาด (ซึ่งควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาขึ้น) เป็นค่าเสียหายหรือค่าชดเชยความเสียหายที่ศาลอาจใช้ดุลพินิจลดหรือลดให้ได้ เพื่อมิให้มีการแสวงหากำไรจากความเสียหาย ส่วนในระยะยาว เห็นว่าวิธีแรก ควรกำหนดอัตราเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายในลักษณะยืดหยุ่นให้ใกล้เคียงกับอัตราตลาด หรือวิธีที่สองอาจแก้ไขกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองออกกฎหมายลำดับรองกำหนดอัตราเงินเพิ่มในอัตราตายตัวไม่เกินร้อยละ 18 ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในแต่ละช่วงก็ได้ วิธีหลังจะปฏิบัติได้ง่ายกว่าแต่อาจไม่ละเอียดเท่าวิธีแรก

(3.4) การไต่ถามก่อนขึ้นศาลหรือโดยศาล

การไต่ถามหรือประนีประนอมยอมทำให้ข้อพิพาทยุติลง นับเป็นอีกทางเลือกในการลดปัญหาความล่าช้า และลดต้นทุนของการขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรได้ อย่างไรก็ตาม ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 9 ว่า ภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้ตามกฎหมายนั้น นักวิชาการส่วนใหญ่เห็นว่าต้องจัดเก็บตามกฎหมายเท่านั้น จะขยายหรือลดให้ผิดกับที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ เพราะขัดกับหลักการพื้นฐานที่ให้เก็บภาษีอากร

⁸ มาตรา 66 ในกรณีที่ศาลปกครองเห็นสมควรกำหนดมาตรการหรือวิธีการใด ๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ให้แก่ผู้กรณีที่เกี่ยวข้องเป็นการชั่วคราวก่อนการพิพากษาคดี ไม่ว่าจะมีคำร้องขอจากบุคคลดังกล่าวหรือไม่ ให้ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดมาตรการหรือวิธีการชั่วคราวและออกคำสั่งไปยังหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องให้ปฏิบัติได้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนด โดยระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด

การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการตามวรรคหนึ่ง ให้คำนึงถึงความรับผิดชอบของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐและปัญหาอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นแก่การบริหารงานของรัฐประกอบด้วย

ตามที่กฎหมายบัญญัติ การต่อรองประนีประนอมที่ไม่คำนึงถึงหลักการพื้นฐานจึงทำไม่ได้ แต่อีกฝ่ายก็เห็นว่าในความเป็นจริงมีการต่อรองในทุกเรื่องอยู่แล้ว การต่อรองเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะในขณะที่ตรวจสอบประเมินภาษีอากรนั้นยากจะปฏิเสธว่าไม่มีอยู่จริง ดังนั้น หากจะกำหนดให้มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้ ก็จำเป็นต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์อย่างละเอียดรอบด้าน เพราะในด้านของฝ่ายบริหารเอง เจ้าหน้าที่ของรัฐก็มีแนวโน้มที่จะรักษาผลประโยชน์ของรัฐเพื่อแสดงความซื่อตรงในหน้าที่ของตนเอง จนอาจทำให้กลไกการเจรจาไม่เป็นผลเพราะเจ้าหน้าที่อาจจะเลือกไม่ใช้ดุลพินิจในทางที่เสียหายแก่รัฐ แม้แต่น้อย เป็นต้น

(3.5) ผลผูกพันของคำพิพากษาต่อฝ่ายปกครอง

ดังที่วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 9 ว่า ผลของคำพิพากษาในคดีภาษีอากรผูกพันเฉพาะคู่ความ เช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป จึงผิดกับคดีภาษีอากรของเยอรมัน และคดีปกครองทั่วไปรวมทั้งคดีภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่นที่มีหลักการให้คำพิพากษาผูกพันหน่วยจัดเก็บภาษีอากร คณะผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรมีการพิจารณาแก้ไขกฎหมายให้คำพิพากษาศาลภาษีอากรผูกพันหน่วยจัดเก็บภาษีอากร เพื่อมิให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการใด ๆ ที่เป็นการขัดกับแนวคำพิพากษาและกระทบสิทธิหรือก่อความเดือดร้อนเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตามการกำหนดให้ผูกพันทุกกรณีอาจเป็นการเคร่งครัดจนเกินไปอาจไม่เป็นธรรมกับฝ่ายรัฐ เพราะในประเทศไทยการแก้ไขกฎหมายเป็นกระบวนการที่ล่าช้าและไม่มีประสิทธิภาพมากนัก การที่ฝ่ายบริหารต้องผูกพันกับคำพิพากษาทุกกรณีโดยไม่มีข้อยกเว้นและต้องพึงพาฝ่ายนิติบัญญัติเพียงอย่างเดียวในการออกกฎหมายเพื่อแก้ไขแนวคำพิพากษาที่ฝ่ายบริหารต้องผูกพันก็อาจเป็นเรื่องไม่เหมาะสมนักกับบริบทของประเทศไทยในปัจจุบัน นอกจากนี้ บางครั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจแพ้คดีเพราะความบกพร่องผิดหลงของเจ้าหน้าที่รัฐเองก็ได้ จึงควรมีข้อยกเว้นไว้ด้วยในกรณีเช่นว่านี้

บรรณานุกรม

เอกสารภาษาไทย

หนังสือ

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2547.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2550. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์พร้อมแก้วการพิมพ์, 2550.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. กรุงเทพฯ: จีรรัชการพิมพ์, 2540.

ชัยสิทธิ์ ตราสุธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549.

ชูชาติ อัสวโรจน์. กฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2542.

บรรเจิด สิงคนดี. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับคดีปกครองเยอรมัน. กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

บรรเจิด สิงคนดี. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2544.

บรรเจิด สิงคนดี, นพนิธิ สุริยะ, และ อุดม รัฐอมฤต. การอ้างศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ หรือใช้สิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามมาตรา 28 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540. กรุงเทพฯ: นานาสังพิมพ์, 2544.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. กฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจเยอรมัน. กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2538.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. กฎหมายรัฐธรรมนูญ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. กฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน. กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535.

ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.

วรพจน์ วิสสุตพิชญ์. สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2538.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. วิधिพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ: ศึกษาเปรียบเทียบกรณีของศาลรัฐธรรมนูญต่างประเทศกับรัฐธรรมนูญไทย. กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2546.

วิชัย มากวัฒนสุข. กฎหมายภาษีและพิธีศุลกากร. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์, 2546.

ศุกลักษณ์ พินิจกุล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2547.

บทความ และเอกสารอื่น

กมลชัย รัตนสกววงศ์. “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับระบบกฎหมายมหาชนและระบบศาลของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน.” ใน รวมบทความในโอกาสครบรอบ 60 ปี ดร. ปรีดี เภมทรัพย์. กรุงเทพฯ: พี.เค. พรินต์ติ้งเฮาส์, 2531.

จตุรพักตร์ ลับเหลี่ยม. “ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. “กระบวนการพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญเยอรมัน.” รายงานการวิจัยเสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2547.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. “การทบทวนและการสิ้นสุดของคำสั่งทางปกครอง.” ใน รวมบทความในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร. ปรีดี เภมทรัพย์. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2543.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. “การยกเลิกสิทธิเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญเพื่อใช้สิทธิทางศาล.” รายงานการวิจัยเสนอต่อสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ, 2547.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. “ศาลรัฐธรรมนูญและวิธีพิจารณาคดีรัฐธรรมนูญ : ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างระบบของไทยกับของเยอรมัน.” รายงานการวิจัยเสนอต่อ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2547.

ประโมท พุทธสุกะ. “สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง (ศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร).” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

ปิยะธิดา ไชยมงคล. “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

โกสิน พลกุล. “การวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล.” ใน หนังสืออาจารย์ชูรวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมานูรณ์. กรุงเทพฯ: สมาคมกฎหมายมหาชน แห่งประเทศไทย, 2545.

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

วภูวรัช ดีปรีชา. “การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

วรรณัฐ ห้าวเจริญ. “ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าเข้า.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

วีระยุทธ สัจพันโรจน์. “วิธีพิจารณาคดีในศาลภาษีอากร: ศึกษาเปรียบเทียบวิธีพิจารณาในศาลปกครอง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

สมคิด เลิศไพฑูรย์ และ ภลัา สมุทวนิช. “การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน.” รายงานวิจัยเสนอต่อ ศาลรัฐธรรมนูญ, 2546.

สราวุธ ภักดีวิไลเกียรติ. “อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

สุชิน กฤตลักษณ์วงศ์. “ปัญหาในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล.”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. “ภาษีเงินได้จากการซื้อทรัพย์สิน.” ใน รวมบทความงานวิชาการประจำปี ครั้งที่ 2. คณะ
นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

สุวัฒน์ ไวยพัฒน์. “ถึงเวลาแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาภาษีอากรหรือยัง.” ใน 21 ปีศาลภาษีอากรกลาง.
กรุงเทพฯ: ศาลภาษีอากรกลาง, 2550.

เสาวลักษณ์ กาญจนะ. “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

“สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร.” สืบค้นเมื่อ 10 พฤษภาคม 2551,
จาก http://www.avaccount.com/wb/account_update8567.htm

เอกสารภาษาอังกฤษ

หนังสือ

Australian Master Tax Guide 2008. Sydney: CCH, 2008.

Bentley, Duncan. Taxpayers Rights: Theory Origin and Implementation. Netherlands, Alphen aan den
Rijn: Kluwer, 2007.

Coleman, Cynthia F.; Hart, Geoffrey.; McKerchar, Margaret. and Ting, Antony. Australian Tax
Analysis : Cases, Commentary, Commercial Applications and Questions (Sixth edition). Ohio:
Thomson, 2006.

Cooter, Robert. and Ulen, Thomas. Law and Economics, 4th ed. Boston: Pearson Addison Wesley, 2004.

Garbis, Marvin J; Rubin, Ronald B.; and Morgan, Patricia T. Tax Procedure and Tax Fraud. 3rd Edition. Minnesota: West, 1992.

Karlen, Delmar. Judicial Administration: The American Experience. London: Butterworths, 1970.

Kirchler, Erich. The Economic Psychology of Tax Behaviour. Cambridge: University Press, 2007.

Lederman, Leandra; and Mazza, Stephen W. Tax Controversies: Practice and Procedure. 2nd Edition. London: LexisNexis, 2002.

Mculty, John K. Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell. 4th edition. Minnesota: West, 1989.

Musgrave, R. A. and Musgrave, P.B. Public Finance in Theory and Practice. New York: McGraw-Hill, 1989.

Rawls, John. A Theory of Justice. Massachusetts: Harvard University Press, 1995.

Shome, Parthasarathi. Tax Policy Handbook. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1995.

Thuronyi, Victor (ed.). Tax Law Design and Drafting. Volume 1. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1996.

Watson, C.E. and Billman, B.D. Jr. Federal Tax Practice and Procedure: Cases, Materials, and Problems. Ohio: Thomson Business West, 2004.

บทความ และเอกสารอื่น

Administrative Review Council. "The Scope of Judicial Review." Discussion Paper, 2003.

Campbell, E.; Marcum, Tanya.; and Morris, Patricia. "The Rationale for Taxing Costs: Courts Are Not Tax Gatherer." *University of Detroit Mercy Law Review*, 2003: v.80.

CEELI. "Specialized Court: A Concept Paper." CEELI Concept Paper Series. Central European And Eurasian Law Initiative, 1996.

Chini, D.A. "Recent Development; The 1988 Amendment to 26 U.S.C. Section 7430: Expanding Taxpayers' Rights to Recover Costs in Tax Controversies." *Vanderbilt Law Review*, 1989: v.42

Cords, D. "Collection Due Process: The Scope and Nature of Judicial Review." *University of Cincinnati Law Review*, 2005: v. 73.

Fahey, D.L. "The Tax Court's Jurisdiction over Due Process Collection Appeals: Is it Constitutional?" *Baylor Law Review*, 2003: v. 55.

Gara, S.C. "Challenging the Finality of Tax Court Judgments: When Is Final Not Really Final?" *Akron Tax Journal*, 2005: v. 20.

Geis, J.A. and Greller, Barry R. "The Minnesota Tax Court: The Taxpayer's Choice of Forum to Litigate a State Tax Liability." *Hamline Law Review*, 1998.

James, S.; Murphy, K. and Reinhart, M. "The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration." *Journal of Australian Taxation*, 2004.

Knight, Lee G. and Knight, Ray. "A Dispute Resolution with the IRS and Taxpayer Bill of Rights." *Akron Tax Journal*, 1997. v. 13.

Lederman, Leandra. "Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Powers Constitutional?" *Florida Tax Review*, 2001: v.5.

Lowman, D.L. "A Call for Judicial Restraint: Federal Taxpayer Grievances Challenging Executive Action." *Seattle University Law Review*, 2007: v.30.

Martinez, L.P. "Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases."

Hastings Law Journal, 1988: v.39.

Organization for Economic Co-operation and Development. "Taxpayers' Rights and obligations :

A Survey of the Legal Situation in OECD Countries." Organization for Economic Co-operation and Development, 1990.

Sawyer, A.J. "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common

Law Countries : Have New Zealand Taxpayers Been "Short Changed"?" Vanderbilt Journal of Transnational Law, 1999. v. 32, N. 5.

Segal, M.E. "Who Bears the Burden of Proof in Taxpayer Suits Against the IRS?"

Pittsburgh Tax Review, 2007: v.4.

Stark, K.J. "The Right to Vote on Taxes." Northwestern University Law Review, 2001: v.96.

Staudt, N.C. "Taxpayers in Court: A Systematic Study of a (Misunderstood) Standing Doctrine." Faculty

Working Papers Series, 2003: 03-09-02.

Whitford, William C. "The Small-case Procedure of the United States Tax Court: A Small Claims Court

That Works." American Bar Foundation Research Journal, 1984: v. 9, No. 4.

"Test Case Litigation Program: How to Apply for Funding." Australian Tax Office, 2005.

"Taxpayer's Charter." Australian Tax Office, 2007.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

"Article I and Article III Tribunals." Retrieved July 10, 2008, from [http://en.wikipedia.org/wiki/](http://en.wikipedia.org/wiki/Article_I_and_Article_III_tribunals)

Article_I_and_Article_III_tribunals

Bentley, Duncan (ed.). "Taxpayers' Rights: An International Perspective." Retrieved October 10, 2007, from [http://osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/57D9AAE115852567852571CE0055DA86/\\$FILE/Taxpayers-Rights-in-Canada.pdf](http://osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/57D9AAE115852567852571CE0055DA86/$FILE/Taxpayers-Rights-in-Canada.pdf)

"Corporate Tax in the United States." Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Corporate_tax_in_the_United_States#Tax_rates

"Courts-martial in the United States." Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Courts-martial_in_the_United_States

"Economic of Taxation." Retrieved July 10, 2008, from <http://www.treasury.gov/education/fact-sheets/taxes/economics.shtml>

"Federal Court of Justice of Germany." Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Court_of_Justice_of_Germany

"German Tax Overview." Retrieved July 10, 2008, from http://www.bmg-group.de/berlininvestment/bmg-bdd_german_tax_overview.pdf

"German Tax System." Retrieved July 10, 2008, from http://www.luebeck.org/index.php?LANG=en&getfile=fact_sheet_tax_system.pdf

"Highlight of German Taxation." Retrieved July 10, 2008, from <http://www.taxation.de/highlights.pdf>

Internal Revenue Service. "Collection Appeal Rights." Retrieved May 10, 2008, from <http://www.irs.gov>

Internal Revenue Service. "Examination of Returns, and Claims for Refund." Retrieved May 10, 2007, from <http://www.irs.gov>

Internal Revenue Service. "Internal Revenue Service Data Book 2007." Retrieved July 10, 2008, from <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/07databk.pdf>

Ishimura, Koji. "The State of Taxpayers' Rights in Japan." Retrieved October 10, 2007, from <http://www.pij-web.net/com/index.html>

"Judiciary of Germany." Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Judiciary_of_Germany

"Local Tax System in Japan." Retrieved July 1, 2008, from <http://www.soumu.go.jp/english/pdf/ltsij.pdf>

"Monatsbericht des BMF Juli 2008." Retrieved July 10, 2008, from http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_17844/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Monatsbericht_des_BMF/2008/07/080715agmb016,templateId=raw,property=publicationFile.pdf

"National Tax Agency Report 2007." Retrieved May 10, 2008, from <http://www.nta.go.jp>

"State and Local Taxes." Retrieved July 10, 2008, from <http://www.treasury.gov/education/factsheets/taxes/state-local.shtml>

"Taxation Fact Sheet 2004." Retrieved July 10, 2008, from http://www.london.diplo.de/.../External_websites/UK_German_tax_DownloadDatei,property=Daten.pdf

"Taxation in Germany." Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_germany

The Supreme Court of the United States. "A Brief Overview of the Supreme Court." Retrieved July 10, 2008, from <http://www.supremecourtus.gov/about/about.html>

"United States Bankruptcy Court." Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_bankruptcy_court

"United States Court of Appeals for the Armed Forces." Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Appeals_for_the_Armed_Forces

“United States Court of Appeals for Veterans Claims.” Retrieved July 10, 2008, from
http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Appeals_for_Veterans_Claims

United States Court of Federal Claims. “Court History/Jurisdiction Brochure.” Retrieved July 10, 2008,
 from <http://www.uscfc.uscourts.gov/historyjurisdiction>

“United States Federal Courts.” Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_federal_courts

“United States Territorial Court.” Retrieved July 10, 2008, from http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_territorial_court

<<http://www.aat.gov.au>> Retrieved January 31, 2008.

<<http://www.fedcourt.gov.au/aboutct/jj.html>> Retrieved July 2, 2008.

<<http://www.fourmilab.ch/ustax>> Retrieved July 2, 2008.

<<http://www.uscourts.gov/courtsofappeals.html>> Retrieved July 10, 2008.

<<http://www.uscourts.gov/districtcourts.html>> Retrieved July 10, 2008.

เอกสารภาษาเยอรมัน

หนังสือ

Gräber, F. Finanzgerichtsordnung. Kommentar. 6. Aufl. München, 2006.

Jakob, W. Abgabenordnung. 4. Aufl. München, 2006.

Stern, K. Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland. Band II. München, 1980.

Wolfgang Jakob. Abgabenordnung. S. 54. Aufl. München, 2006.

บทความ

Offerhaus, K. “Möglichkeiten der Verbesserung des Finanzgerichtsverfahrens?” DStR, Jg. 1986.

เอกสารภาษาญี่ปุ่น

หนังสือ

金子宏. 租税法 第 13 版. 弘文堂, 2008.

木村弘之亮. 租税過料法. 弘文堂, 1991.

木村弘之亮. 租税証拠法の研究. 成文堂, 1987.

国税不服審判所. 国税不服審判所の現状と展望. 判例タイムズ社, 2006.

小林真一／山本英幸. よくわかる税務訴訟入門. 中央経済社, 2004.

裁判所. 最高裁判所事務総局, 1994.

塩野宏. 行政法 I—行政法総論. 第 4 版. 有斐閣, 2005.

塩野宏. 行政法 II—行政救済法. 第 4 版. 有斐閣, 2005.

塩野宏. 行政法 III—行政組織法. 第 2 版. 有斐閣, 2001.

租税訴訟学会(編著). 事例で学ぶ租税争訟手続. 財経詳報社, 2006.

松沢智. 税務争訟の基礎知識. 中央経済社, 1973.

森信茂樹(編著). 図説日本の税制. 財経詳報社, 1995.

บทความ

酒井克彦.“行政事件訴訟法改正と租税訴訟（上）.” 税務大学校論叢 第 47 号 (June 2005).

Retrieved May 10, 2008, from http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/47/sakai_01/ronsou.pdf

ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม
www.library.coj.go.th



Central Tax Court &
Thammasat University Research
and Consultancy Institute