

### บทที่ 3

## สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากร ของต่างประเทศและประเทศไทย

การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานของรัฐนั้นเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของฝ่ายปกครองซึ่งจะต้องกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย หน่วยงานของรัฐจะกระทำการใดๆ ที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไม่ได้ และหากมีกฎหมายให้อำนาจไว้ การกระทำของหน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีก็น่าจะต้องกระทำภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ อีกทั้งต้องเป็นไปอย่างเหมาะสมด้วย อย่างไรก็ตาม ถ้ามีการใช้อำนาจทางปกครองในการจัดเก็บภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประชาชนผู้เสียหายก็ย่อมได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจดังกล่าวได้ ซึ่งความขัดแย้งระหว่างหน่วยงานของรัฐที่เป็นฝ่ายปกครองกับประชาชนผู้เสียหายที่ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจนั้น ถือเป็น “กรณีพิพาททางภาษีอากร” ซึ่งจะต้องมีกระบวนการดำเนินคดีอากรต่อไปและรัฐก็ต้องดำเนินการโดยไม่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรด้วย ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรในต่างประเทศและประเทศไทยต่อไป

### 3.1 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรของต่างประเทศ

การดำเนินคดีอากรในต่างประเทศนั้น มีความหลากหลายแตกต่างกันไปตามระบบกฎหมายของประเทศนั้นๆ แต่การการดำเนินคดีอากรนั้นมีจุดมุ่งหมายเดียวกันเพื่อให้การขจัดข้อพิพาททางภาษีให้สามารถยุติได้โดยเร็วที่สุด และมีมาตรฐานในการให้บริการกับผู้เสียหายและมีกฎหมายบัญญัติอำนาจและหน้าที่ของผู้เกี่ยวข้องในกระบวนการขจัดข้อพิพาทไว้อย่างชัดเจนในการปฏิบัติหน้าที่ ทั้งนี้ในแต่ละประเทศก็มีการคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีให้เป็นอย่างรวดเร็ว เพื่อมิให้กระทบต่อสิทธิในการพิจารณาคดีหรือสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมซึ่งเป็นสิทธิตามรัฐธรรมนูญในประเทศนั้นๆ ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายถึงสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประเทศญี่ปุ่น ดังนี้

#### 3.1.1 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรและระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกามีความซับซ้อนมาก ภาษีอากรของประเทศไทยสหรัฐอเมริกามีทั้งภาษีอากรที่จัดเก็บ โดยสหพันธ์ (Federal

Government) และที่จัดเก็บโดยมลรัฐ (State Government) ซึ่งรวมถึงท้องถิ่น (Local Government) เช่น เทศบาล เป็นต้น และเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้น ประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีทั้งในศาลและนอกศาลอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้ข้อพิพาทนั้นยุติโดยเร็วที่สุด

#### 1) ระบบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีอากรแยกเป็นสองระดับหลักๆ คือ ระดับสหพันธ์และระดับมลรัฐ เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่เป็นรัฐรวม กล่าวคือ เป็นประเทศที่ประกอบด้วยมลรัฐต่างๆ 50 มลรัฐ ซึ่งแต่ละมลรัฐต่างมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นของตนเอง ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน และเพื่อให้รัฐบาลกลางมีเงินที่จะนำมาใช้ในการบริหารประเทศ รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาจึงต้องบัญญัติจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดของมลรัฐและโอนอำนาจนั้นมาเป็นของสหพันธ์แทน<sup>1</sup> ซึ่งภาษีอากรระดับสหพันธ์ส่วนใหญ่จะเป็นภาษีเงินได้ ในขณะที่ภาษีอากรระดับมลรัฐส่วนใหญ่จะเป็นภาษีการบริโภคและภาษีทรัพย์สิน<sup>2</sup>

##### 1.1) ภาษีอากรระดับสหพันธ์

ภาษีอากรระดับสหพันธ์มีสำนักงานสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service : IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดของกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่จัดเก็บมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บ คือ เพื่อนำเงินมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลกลางในการบริหารประเทศ นอกจากนั้นแล้วยังมีวัตถุประสงค์อื่นๆ อีกหลายประการด้วยกัน ได้แก่ เพื่อจัดสรรทรัพยากร เพื่อควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมบางประการ เพื่อกระจายรายได้ เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจและตอบสนองนโยบายต่างๆ ของรัฐ เช่น แก้ไขปัญหาสังคม ปัญหามลภาวะ เป็นต้น

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

<sup>1</sup> รัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา มาตรา 8 บัญญัติว่า “ให้รัฐสภามีอำนาจในการกำหนดและจัดเก็บภาษีอากร ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต เพื่อใช้ในการชำระหนี้และดำเนินการด้านการป้องกันประเทศ และด้านสวัสดิการทั่วไปของสหรัฐฯ แต่บรรดาภาษีอากร ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ทุกประเภทเป็นรูปแบบเดียวกันทั่วสหรัฐ (The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common defense and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States;...)”

<sup>2</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (2552). รายงานวิจัย เรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากร ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง. หน้า 105.

(1) ภาษีเงินได้ เป็นภาษีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บได้มากที่สุด แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 10 – 35 ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกัน แต่เงินได้สุทธิบางส่วนมีการเก็บภาษีเพิ่มเติมต่างหาก ทำให้อัตรากาษีมีลักษณะที่เปลี่ยนแปลงขึ้นและลงไปตามจำนวนเงินได้ที่เพิ่มขึ้น ดังต่อไปนี้<sup>3</sup>

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

(2) ภาษีการโอน<sup>4</sup> (Transfer Tax) เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากผู้เสียภาษีอากรที่มีฐานะดี โดยแบ่งออกเป็น ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) และภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ (Generation-skipping Transfer Tax)

(2.1) ภาษีกองมรดก เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากกองมรดกหลังจากที่เจ้ามรดกเสียชีวิตไปแล้ว โดยต้องชำระภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งทรัพย์สินในกองมรดก

(2.2) ภาษีการให้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่กันในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีกองมรดกโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้โอน

(2.3) ภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการที่เจ้าของทรัพย์สินโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลซึ่งเป็นรุ่นหลานของตน เป็นต้นไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีกองมรดกหรือภาษีการให้ ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าของทรัพย์สินตั้งกองทรัพย์สิน (Trust) ขึ้นมา และยกประโยชน์ให้แก่ลูกและหลานของตน โดยเมื่อลูกตายให้ทรัพย์สินในกองทรัพย์สินตกเป็นของ

<sup>3</sup> แหล่งเดิม. หน้า 106.

<sup>4</sup> John K. McNulty. (1989). *Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell*. pp.14-19.

หลาน ในกรณีเช่นนี้ หากทรัพย์สินในกองทรัพย์สินไม่ตกอยู่ในบังคับของภาษีกองมรดก ทรัพย์สินเหล่านั้นจะต้องนำมาเสียภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ เป็นต้น

(3) ภาษีการจ้างงาน (Payroll Tax) เป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดสวัสดิการสังคมต่างๆ เช่น กองทุนประกันสังคม กองทุนค่ารักษาพยาบาล กองทุนบำเหน็จบำนาญ เป็นต้น ภาษีนี้อาจเก็บโดยอำนาจของรัฐบัญญัติ 3 ฉบับ ได้แก่ Federal Insurance Contributions Act, Railroad Retirement Tax Act และ Unemployment Tax Act) โดยมุ่งจัดเก็บจากบุคคลผู้มีรายได้อื่น ไม่ว่าจะเป็นลูกจ้าง นายจ้าง หรือผู้ที่ประกอบธุรกิจส่วนตัว

(4) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บทั้งในระดับสหพันธรัฐและมลรัฐ โดยการจัดเก็บในระดับสหพันธรัฐนั้น มีหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บ 3 หน่วยงานด้วยกันคือ IRS, สำนักงานภาษีศุลกากร และสำนักงานการค้าและจัดเก็บภาษีสุราและยาสูบ (Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau) สิ่งที่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหลักๆ ก็คือ น้ำมัน สุรา ยาสูบ อาวุธปืน และสินค้าที่รัฐต้องการควบคุมการบริโภคอื่นๆ

#### 1.2) ภาษีอากรระดับมลรัฐ

แต่ละมลรัฐยังมีภาษีอากรระดับมลรัฐ เพื่อนำมาเงินมาเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดบริการสาธารณะภายในมลรัฐของตน ซึ่งภาษีอากรระดับมลรัฐยังสามารถแบ่งได้เป็น ภาษีอากรที่มลรัฐจัดเก็บเอง และภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บ ภาษีอากรระดับมลรัฐหลักๆ ที่จัดเก็บอยู่ได้แก่

(1) ภาษีเงินได้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากประชาชนในมลรัฐของตนทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล จัดเก็บแยกต่างหากจากภาษีเงินได้ของสหพันธรัฐ ซึ่งอัตราภาษีก็จะแตกต่างกันไปตามแต่ละมลรัฐมีทั้งที่เป็นอัตราคงที่ และอัตราก้าวหน้า โดยมลรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราสูงที่สุดคือ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย จัดเก็บในอัตราร้อยละ 10.3 ดังนั้น เมื่อรวมกับภาษีเงินได้ของสหพันธรัฐแล้ว อัตราภาษีเงินได้สูงสุดที่ประชาชนในมลรัฐแคลิฟอร์เนียอาจจะต้องเสียก็คือ ร้อยละ 45.3

(2) ภาษีการขาย (Sales Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งสามารถแยกภาษีชนิดนี้ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

(2.1) ภาษีผู้ประกอบการ (Vendor Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการด้วยเหตุที่ผู้ประกอบการมีสิทธิที่ได้ประกอบการ โดยฐานของภาษีชนิดนี้ คือ จำนวนสินค้าที่ขายได้

(2.2) ภาษีผู้บริโภค (Consumer Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยฐานของภาษีชนิดนี้คือ ราคาขายสินค้าหรือบริการ โดยผู้ประกอบการทำหน้าที่เป็นผู้จัดเก็บและนำส่งภาษีให้แก่รัฐ

(2.3) ภาษีการขายระบบผสม (Combination Vendor-consumer Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการและมีกฎหมายกำหนดให้ผลกระทบบ้างแก่ผู้บริโภค โดยจัดเก็บจากราคาสินค้า ซึ่งหากมองในมุมมองของผู้บริโภคแล้ว ภาษีชนิดนี้ไม่แตกต่างจากภาษีผู้บริโภคเลย

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

(4) ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งโดยทั่วไปแต่ละมลรัฐจะให้เป็นการอำนาจของรัฐบาลท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีชนิดนี้ รวมทั้งเงินภาษีที่จัดเก็บมาได้ก็จะนำไปบริหารและเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้นๆ

(5) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีการขายทั่วไป เนื่องจากเป็นสินค้าที่มลรัฐต้องการควบคุมเป็นพิเศษ สินค้าที่ถูกเก็บภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่ ได้แก่ สุรา ยาสูบ น้ำมัน และรถยนต์ เป็นต้น โดยทั่วไปภาษีชนิดนี้ มลรัฐจะสงวนเป็นการอำนาจของตนเองในการจัดเก็บ

(6) ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์มรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย โดยแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่

(6.1) ภาษีมรดก (Inheritance Tax) เป็นภาษีที่มลรัฐส่วนใหญ่จัดเก็บ โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินของผู้ตาย โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้รับมรดก

(6.2) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกองมรดกของผู้ตาย โดยเมื่อเจ้ามรดกเสียชีวิต จะถือว่ารัฐเป็นเจ้าของทันที และต้องชำระภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งทรัพย์สินในกองมรดกนั้น ซึ่งโดยปกติจะต้องชำระภายใน 9 เดือน ถึง 1 ปี นับแต่วันที่เจ้ามรดกเสียชีวิต

(6.3) Pick-up Tax มลรัฐซึ่งไม่ได้เก็บภาษีมรดกหรือภาษีกองมรดกจะมีการจัดเก็บภาษีชนิดนี้ โดยภาษีชนิดนี้เป็นภาษีกองมรดกประเภทหนึ่ง แต่สิ่งที่แตกต่างจากภาษีกองมรดกก็คือ ไม่ได้คำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินในกองมรดกของเจ้ามรดก แต่จะจัดเก็บจากฐานเครดิตภาษีที่ใช้ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีกองมรดกแก่สหพันธ์เท่านั้น

2) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

ภายหลังการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันและไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรจะส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน (Preliminary Notice of Deficiency or 30-day Letter) ซึ่งเป็นหนังสือที่แจ้งถึงจำนวน

ภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง และหนังสือดังกล่าวจะถูกส่งไปยังผู้เสียภาษีอากรพร้อมกับสำเนารายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ เพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้<sup>5</sup>

(1) อุตสาหกรรมประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ (Appeal Division) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าสามารถที่จะระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวโดยฝ่ายปกครองได้ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับจากวันออกหนังสือแจ้งการประเมิน โดยการยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากร (เฉพาะในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือ) เพื่อให้มีการประชุมร่วมกับแผนกพิจารณาอุทธรณ์

(2) ดำเนินการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามจำนวนที่ได้รับแจ้ง แม้ว่าขั้นตอนภายหลังการตรวจสอบผู้เสียภาษีอากรอาจไม่เห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากรเพิ่มเติมตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากร แต่ต่อมาเมื่อมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน ผู้เสียภาษีอากรอาจพิจารณาทบทวนจำนวนภาษีเพิ่มเติมตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากรใหม่ ซึ่งในขั้นตอนนี้หากผู้เสียภาษีอากรเห็นด้วยกับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีอากรตามข้อเสนอของเจ้าพนักงานภาษีอากร ก็สามารถเลือกที่จะชำระภาษีอากรเพิ่มเติมได้ กรณีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีอากรจะลงลายมือชื่อในแบบฟอร์มของ IRS หมายเลข 870 เช่นเดียวกับกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ตกลงชำระภาษีอากรเพิ่มเติมภายหลังการตรวจสอบที่ไม่มีการออกหนังสือแจ้งการประเมิน<sup>6</sup>

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกดำเนินการชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่ได้รับแจ้งจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรหมดสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะดำเนินการเพื่อขอคืนภาษีอากร โดยในเบื้องต้นผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้ยื่นเรียกร้อง หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธินำคดีเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลาง (United State District Court) หรือศาลพิจารณาข้อเรียกร้อง

<sup>5</sup> Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin. (1987). *Tax Procedure and Tax Fraud*. pp.69-70.

<sup>6</sup> Leandra Lederman and Stephen W. Mazza. (2002). *Tax Controversies: Practice and Procedure*. p.184.

ต่อรัฐ แต่สิทธิในการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรจะสิ้นสุดลงหากพ้นระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร

(3) คำเนิการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมบางส่วน ผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกที่จะดำเนินการชำระภาษีเพิ่มเติมบางส่วนเพื่อมิให้ต้องเสียดอกเบี้ยสูงขึ้น การที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมเต็มจำนวน เนื่องจากยังประสงค์ที่จะดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองหรือยังประสงค์ที่จะใช้สิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตาม การชำระภาษีอากรเพิ่มเติมบางส่วนอาจทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสิทธิในการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ต่อเมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน และต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีภายใน 90 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว ดังนั้นหาก IRS พอใจและยอมรับจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระเพิ่มเติม IRS ก็จะไม่ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธิที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร

(4) ไม่ดำเนินการใดๆ ภายใน 30 วัน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดๆ ภายใน 30 วัน IRS จะส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน หนังสือดังกล่าวจะแจ้งถึงจำนวนภาษีอากรที่ IRS เห็นว่า ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระ และหนังสือดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วัน<sup>7</sup> นับถัดจากวันที่ส่งหนังสือดังกล่าว เพื่อให้ศาลเป็นผู้พิจารณาและกำหนดภาระภาษี อย่างไรก็ตาม ในทางข้อเท็จจริง เมื่อเจ้าพนักงานภาษีอากรทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า การฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรเป็นแนวทางที่เหมาะสมที่สุด ผู้เสียภาษีอากรสามารถร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน และขอให้ IRS ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันทันที โดยไม่ต้องรอให้พ้นเงื่อนเวลา 30 วันก็ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้รวดเร็วยิ่งขึ้น

<sup>7</sup> สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. (ม.ป.ป.). “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรกลางของไทย.” วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์. หน้า 59-60. สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2556 จาก [http://elib.coj.go.th/Article/courtP4\\_3\\_2.pdf](http://elib.coj.go.th/Article/courtP4_3_2.pdf).

หน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในกระบวนการยุติธรรมพิพาททางภาษีนอกศาล คือ หน่วยงานฝ่ายปกครองที่เรียกว่า “แผนกพิจารณาอุทธรณ์” กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันและไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากร ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือดังกล่าว แผนกพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากร และเจรจากับผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีอากร เพื่อนำไปสู่การระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากร อย่างไรก็ตามกฎหมายมิได้มีการกำหนดระยะเวลา ในการพิจารณาอุทธรณ์ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่โดยทั่วไปแล้วจะใช้ระยะเวลาประมาณ 90 วันนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Office) และการทำหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ต้องอยู่บนพื้นฐานของความเป็นธรรมและไม่เข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ด้านความเป็นธรรมและความเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์ จึงได้มีการกำหนดให้แผนกพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระจาก IRS แม้ว่ายังจะมีฐานะเป็นหน่วยงานในสังกัด IRS ก็ตาม

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

### 3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล

เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่การดำเนินคดีในศาล โดยการฟ้องร้องคดีต่อศาลซึ่งอาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของ IRS หรืออาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากรแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ต้องการฟ้องร้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของ IRS ผู้เสียภาษีอากรสามารถทำได้โดยยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ซึ่งผู้เสียภาษีอากรจะได้รับหนังสือดังกล่าวเมื่อผู้เสียภาษีอากรเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดภายในระยะเวลา 30 วัน ตามหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน หรือเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ในชั้นฝ่ายปกครอง IRS ก็จะดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะฟ้อง

คดีต่อศาลภายใน 90 วันให้แก่ผู้เสียหายอากร สำหรับกรณีผู้เสียหายอากรที่ต้องการดำเนินกระบวนการฟ้องร้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากร ผู้เสียหายอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรตามที่ IRS ได้แจ้งประเมินเพิ่มเติมเสียก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมายื่นฟ้องต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ (United States District Court) หรือศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United State Court of Federal Claims) ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าผู้เสียหายอากรต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้ยื่นเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรต่อ IRS หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร ผู้เสียหายอากรจึงจะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ และต้องดำเนินการฟ้องร้องภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร นอกจากนี้ หากเป็นกรณีที่มีการฟ้องร้องคดีล้มละลาย ศาลล้มละลายจะเป็นอีกศาลหนึ่งที่เข้ามามีบทบาทในการพิจารณาข้อพิพาทในทางภาษีอากร ฉะนั้น การพิจารณาคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่เป็นคดีแพ่งในศาลชั้นต้นอาจแบ่งได้เป็น 4 ศาล คือ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้ ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรหรือศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ภาค (Courts of Appeal for Circuit) ส่วนในกรณีที่ผู้เสียหายอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์กลาง (Court of Appeal for the Federal Circuit) สำหรับในกรณีที่ศาลล้มละลายมีคำพิพากษาเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยังศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ (Federal District Court) หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คดีล้มละลายภาค (Circuit by the Bankruptcy Appellate Panel) ที่ตั้งอยู่ที่ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ และเมื่อศาลอุทธรณ์ได้มีคำพิพากษาและผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียหายอากรสามารถยื่นฎีกาต่อศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาได้

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการดำเนินคดีภาษีอากรโดยศาลดังกล่าวข้างต้น มีศาลหลายศาลด้วยกันที่เข้ามามีส่วนในการดำเนินคดีในทางภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายหน้าที่ของศาลแต่ละศาลต่างๆ ดังนี้

### 3.1) ศาลชั้นต้น

การฟ้องคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อศาลชั้นต้น มีศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีดังกล่าวทั้งสิ้น 4 ศาล คือ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และศาลล้มละลาย ซึ่งจะได้อธิบายตามลำดับ ดังนี้

(1) ศาลภาษีอากร (Tax Court)<sup>8</sup>

การเริ่มต้นคดีในศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิยื่นคำฟ้องภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ระบุในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเพิ่มเติม โดยต้องยื่นต้นฉบับคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรพร้อมสำเนาคำฟ้องอีก 4 ชุด และต้องแนบหนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติมไปพร้อมกับคำฟ้องด้วย โดยในคำฟ้องผู้เสียภาษีอากรสามารถขอให้คืนเงินภาษีที่จ่ายเกินได้ด้วย<sup>9</sup> ซึ่งตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากรได้มีการกำหนดการคำนวณทั้งกรณีจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไม่ครบถ้วน และจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรได้จ่ายเกินไป

ผู้เสียภาษีอากรมีสถานะเป็น โจทก์ในศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจึงมีหน้าที่ในการพิสูจน์ เนื่องจากมีพยานหลักฐานอยู่ในมือ ตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากรข้อ 142 (a) อย่างไรก็ตาม ภาระการพิสูจน์จะตกอยู่ที่ IRS ต่อเมื่อมีกฎหมายกำหนด หรือศาลมีคำสั่ง และในกรณีที่เป็นการฟ้องแย้งในคำให้การ หรือประเด็นที่ยกขึ้นมาใหม่ หรือเป็นประเด็นการเพิ่มเติมหนี้ภาษีอากร ซึ่ง IRS สามารถออกประเด็นใหม่หรือเพิ่มเติมจำนวนภาษีอากรค้างขึ้นมาในเวลาใดก็ได้ ก่อนที่ศาลภาษีอากรจะมีคำพิพากษา

ผู้เสียภาษีอากรที่ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรยังมีสิทธิเลือกให้ศาลภาษีอากรดำเนินกระบวนการพิจารณาแบบใดๆ ก็ได้ตามความประสงค์ ซึ่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรมี 2 รูปแบบ คือ<sup>10</sup>

1. การดำเนินคดีสามัญ (Regular tax case) เป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาปกติ ไม่จำกัดจำนวนทุนทรัพย์ เมื่อคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรสามารถอุทธรณ์และฎีกาคำพิพากษาได้

2. การดำเนินคดีมีโนสาเร่ (Small tax case) มีรูปแบบไม่ยุ่งยากและสะดวกรวดเร็ว เป็นคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาแล้ว คู่ความไม่สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาได้

<sup>8</sup> Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin. Op.cit. pp.171-172.

<sup>9</sup> IRC Section 6512 “Overpayment Claims are discussed in detail in Chapter 8, which covers the various method overpaid taxes”

<sup>10</sup> สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. เล่มเดิม. หน้า 59-60.

การดำเนินคดีแบบมโนสาเร่นั้น มีข้อสังเกต ดังนี้<sup>11</sup>

1. คดีที่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีในกรณีที่ชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน ต้องชำระภาษีในส่วนที่ขาดไม่เกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ รวมดอกเบี้ยและค่าปรับในปีภาษีใดๆ ที่พิพาท เช่น คดีที่มีการร้องขอให้ลดภาษีกรณีเป็นคู่สมรส จำนวนที่ขอลดจะต้องไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ คดีประเภทลูกจ้างคนงาน จำนวนเงินค่าจ้างที่ได้แย้งจะต้องไม่เกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ ในไตรมาสของปีภาษีใดๆ เป็นต้น

2. การพิจารณาคดีแบบมโนสาเร่ มีมากกว่าการพิจารณาคดีสามัญ ขึ้นก่อนก่อนพิจารณา และระหว่างพิจารณาแบบคดีมโนสาเร่มีน้อย และพยานหลักฐานเป็นไปตามกฎเกณฑ์ของรัฐบาลกลาง ซึ่งกำหนดให้มีข้อบังคับที่มีความยืดหยุ่น ผู้พิพากษาสามารถพิจารณาหลักฐานใดๆ ที่เกี่ยวข้องได้

3. โจทก์สามารถร้องขอต่อศาลให้พิจารณาคดีแบบมโนสาเร่ในเวลาใดๆ ก่อนพิจารณาหรือภายหลังที่การพิจารณาคดีได้เริ่มขึ้นแล้วก็ได้

4. การดำเนินคดีแบบมโนสาเร่ คู่ความต้องห้ามไม่ให้อุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกา

ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากร คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายสามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลอุทธรณ์ได้ ยกเว้นเป็นกรณีการระงับข้อพิพาทที่ศาลรับรอง (คดีมโนสาเร่) โดยคู่ความที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา และเมื่อคู่ความฝ่ายหนึ่งยื่นอุทธรณ์ คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งสามารถที่จะยื่นอุทธรณ์กลับ (Cross Appeal) ได้ภายใน 120 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา และตามมาตรา 7481 หากไม่มีการยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 90 วันดังกล่าว หรือไม่มีการยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาขึ้นของศาลอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุดภายใน 90 วันนับแต่วันที่ศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษา จะถือว่าคำพิพากษาของศาลภาษีอากรเป็นที่สุด

ในการยื่นฟ้องคดีภาษีอากร ไม่ว่าคดีที่ฟ้องจะมีทุนทรัพย์เท่าใดก็ตาม ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องจะถูกเก็บในอัตราคงที่และอัตราต่ำคือ 60 ดอลลาร์สหรัฐต่อคดี

<sup>11</sup> แหล่งเดิม. หน้า 62-63.

(2) ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (United States District Court)<sup>12</sup>

คดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์คือ คดีฟ้องเพื่อขอคืนภาษีอากร กล่าวคือ ต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระหนี้ไปแล้วและเห็นว่า ภาษีอากรที่ตนได้ชำระไปนั้นเกินกว่าจำนวนภาระภาษีที่แท้จริงของตนจึงมายื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอคืนภาษีอากรที่ได้ชำระเกินได้ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรต้องการจะยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดย IRS ให้ครบถ้วนก่อน และดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจาก IRS หากพ้นกำหนดเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ ได้ยื่นเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีต่อ IRS หรือ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาษีอากรจึงจะมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ เพื่อขอคืนภาษีอากรได้ โดยต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ IRS ได้ส่งหนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร

สำหรับค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์มีอัตราเดียวและเป็นอัตราที่กำหนดไว้คงที่คือ คดีละ 150 ดอลลาร์สหรัฐ และในการพิจารณาหรือตัดสินใจเลือกที่จะยื่นฟ้องคดีเพื่อให้ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์เป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาท

(3) ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United States Court of Federal Claims)<sup>13</sup>

ข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐคือ ข้อพิพาททางภาษีอากรเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรเช่นเดียวกับกรณีการฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดย IRS ก่อน จึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐได้ โดยมีขั้นตอนและเงื่อนไขการฟ้องคดีเช่นเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ นอกจากนี้ ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ยังมีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาด้วย

สำหรับการยื่นฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ มีค่าธรรมเนียมคดีละ 250 ดอลลาร์สหรัฐ

<sup>12</sup> Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin. Op.cit. pp.172-174.

<sup>13</sup> Marvin J. Garbis, Stephen C. Struntz and Ronald B. Rubin. (2002). *Tax Controversies: Practice and Procedure*. pp.174-175.อ้างถึงในสถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 141.

#### (4) ศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court)<sup>14</sup>

ศาลล้มละลายเป็นศาลที่แยกออกมาจากศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (District Courts) มีอำนาจในการพิจารณาคดีที่ลูกหนี้มีหนี้สินล้มละลายซึ่งรวมถึงหนี้ภาษีอากรด้วย หากเจ้าพนักงานภาษีอากรพิจารณาถึงมูลค่าภาษีอากร เบี้ยปรับเงินเพิ่ม และดอกเบี้ยดังกล่าวแล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีอากรไม่น่าจะมีความสามารถในการชำระภาษีอากรได้ จะนำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาคดีของศาลล้มละลาย

#### 3.2) ศาลอุทธรณ์<sup>15</sup>

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และหากคู่ความฝ่ายหนึ่งได้ยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาดังกล่าว คู่ความอีกฝ่ายก็สามารถยื่นอุทธรณ์ (Cross Appeal) ได้ภายใน 120 วัน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าธรรมเนียมในการยื่นอุทธรณ์ 450 ดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากการพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลชั้นต้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถเลือกได้ว่าจะดำเนินกระบวนการพิจารณาในลักษณะของการโต้แย้งคัดค้านการกำหนดจำนวนภาษีเพิ่มเติมของ IRS เพื่อให้ศาลได้กำหนดจำนวนภาระภาษีใหม่ หรือจะดำเนินกระบวนการฟ้องร้องเพื่อขอคืนภาษีอากร จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเลือกและตัดสินใจว่าจะยื่นฟ้องต่อศาลใด ดังนี้เห็นได้ว่า ในการพิจารณาคดีของศาลชั้นต้นนั้นมีศาลต่างๆ เข้ามาเกี่ยวข้องหลายศาล โดยเฉพาะ 3 ศาลหลักที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการพิจารณาคดีภาษีอากร ได้แก่ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ และศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ และในการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นแต่ละศาลนั้น ได้มีการแบ่งชัดว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นอุทธรณ์ไปยังศาลใด ดังต่อไปนี้ คือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ภาค โดยศาลอุทธรณ์ภาคมีทั้งหมด 12 ศาล ส่วนในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์กลาง

<sup>14</sup> Leandra Lederman and Stephen W. Mazza. Op.cit. pp.319-320.

<sup>15</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 143.

### 3.3) ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา<sup>16</sup>

ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาประกอบด้วยผู้พิพากษาทั้งสิ้นจำนวน 9 คน ได้แก่ ประธานสูงสุด 1 คน และผู้พิพากษาศาลสูงสุดอีก 8 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดี ตามคำแนะนำและความยินยอมของรัฐสภา

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ภาคหรือศาลอุทธรณ์กลาง ผู้เสียภาษีอากรสามารถฎีกาต่อไปยังศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกาได้ แต่มีข้อจำกัดสิทธิในการฎีกาคือ จำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทต้องเกินกว่า 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ จึงจะสามารถฎีกาต่อไปได้ และเมื่อศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกามีคำพิพากษาอย่างใดแล้วย่อมเป็นที่สุด

#### 3.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีรูปแบบของรัฐเป็นรัฐรวม จึงมีการจัดเก็บภาษีแยกเป็นสามลำดับชั้น คือ ระดับสหพันธ์ ระดับมลรัฐ และระดับท้องถิ่น โดยมาตรา 105 วรรคหนึ่งแห่งรัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้บัญญัติให้อำนาจในการตรากฎหมายเกี่ยวกับศุลกากรและการคลังเป็นของสหพันธ์โดยเฉพาะ ส่วนกฎหมายภาษีอากรอื่น มาตรา 105 วรรคสอง กำหนดให้เป็นอำนาจร่วมกันระหว่างสหพันธ์กับมลรัฐ กล่าวคือ มลรัฐจะมีอำนาจบัญญัติได้เฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่ยังไม่มีกฎหมายระดับสหพันธ์บัญญัติไว้เท่านั้น ซึ่งในทางปฏิบัติกฎหมายภาษีอากรทุกชนิดถูกตราขึ้นโดยกฎหมายระดับสหพันธ์ แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 105 วรรคสอง a ยังคงกำหนดให้เป็นอำนาจของมลรัฐ โดยเฉพาะในการตรากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตท้องถิ่น และกำหนดอัตราภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์

#### 1) ระบบภาษีของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี<sup>17</sup>

ภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภทใหญ่ๆ คือ

<sup>16</sup> ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกา มีผู้พิพากษาทั้งสิ้น 9 คน ผู้พิพากษาศาลสูงสุดสหรัฐแต่ละคนมีค่านำหน้าชื่อว่า Justice ประกอบด้วยประธานศาลสูงหนึ่งคนซึ่งเรียกว่า Chief Justice ในขณะที่ผู้พิพากษาศาลสูงอีก 8 คน เรียกว่า Associate Justice.

<sup>17</sup> Taxation in Germany. Retrieved January 8, 2013 from [http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation\\_in\\_Germany](http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany).

## (1) ภาษีเงินได้

ภาษีอากรที่จัดเก็บจากเงินได้ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมี 4 ชนิดด้วยกัน คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้าและภาษีการรวมชาติ (Solidarity Surcharge)

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 15-45 ของเงินได้สุทธิ

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินกำไร

3. ภาษีการค้า เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่างหากจากภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น ในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 9-20 ของเงินได้ของนิติบุคคลแตกต่างกันไปตามแต่ละท้องถิ่น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจกำหนดอัตราภาษีเงินได้ภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด

4. ภาษีการรวมชาติ เป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์หารายได้ เนื่องจากภายหลังการรวมตัวกันของเยอรมนีตะวันตกและเยอรมนีตะวันออก ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีต้องการงบประมาณที่เพิ่มมากขึ้น โดยภาษีชนิดนี้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 5.5 ของจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณได้

## (2) ภาษีการบริโภค

ภาษีการบริโภคมีสองชนิดหลักๆ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต

1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไปในอัตราร้อยละ 16 และร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จำเป็นบางประเภท

2. ภาษีสรรพสามิต จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทที่ไม่จำเป็นเพิ่มเติมจากภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีอากรที่มีกฎหมายกำหนดให้เก็บทั้งในระดับสหพันธ์และระดับมลรัฐ โดยภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บในระดับสหพันธ์นั้นจะเป็นการจัดเก็บตามที่สหภาพยุโรปกำหนด เช่น ยาสูบ สุรา (ยกเว้นเบียร์) น้ำมัน เป็นต้น ส่วนภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บในระดับมลรัฐนั้น ได้แก่ ยาสูบ การพนัน และรถยนต์ เป็นต้น

## (3) ภาษีการโอน

ภาษีการโอนมีสามชนิด คือ ภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ ภาษีมรดก และภาษีการให้

1. ภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ และมลรัฐมีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษี ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3.5 ของราคาขาย ยกเว้นในเมืองเบอร์ลินจะเก็บในอัตราร้อยละ 4.5 ของราคาขาย

2. ภาษีมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีในขณะที่ตาย หรือผู้รับมรดกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ในกรณีที่เจ้ามรดกและผู้รับมรดกมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี จะจัดเก็บภาษีมรดกได้แต่เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเท่านั้น โดยอัตราภาษีมรดกจะแบ่งเป็น 3 ระดับ ซึ่งแบ่งตามระดับความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก และเป็นอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดก

3. ภาษีการให้ เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับมลรัฐ โดยจัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมรดก โดยมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและอัตราภาษีเช่นเดียวกับภาษีมรดก

#### (4) ภาษีทรัพย์สิน

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

อย่างไรก็ตาม แม้ภาษีอากรส่วนใหญ่จะถูกกำหนดโดยกฎหมายระดับสหพันธ์ แต่มีได้หมายความว่ารัฐบาลสหพันธ์จะมีสิทธิใช้เงินดังกล่าวได้แต่เพียงผู้เดียว เนื่องจากรัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 106 ยังได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการจัดสรรเงินภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะอีกด้วย โดยจะแบ่งเป็น

1. เงินภาษีอากรที่ใช้ร่วมกันระหว่างรัฐบาลสหพันธ์และรัฐบาลมลรัฐ ได้แก่ เงินภาษีเงินได้และเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลสหพันธ์ ได้แก่ เงินภาษีสรรพสามิตระดับสหพันธ์ ภาษีการรวมชาติและภาษีศุลกากร
3. เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลมลรัฐ ได้แก่ เงินภาษีการโอนและเงินภาษีสรรพสามิตระดับมลรัฐ
4. เงินภาษีอากรที่ใช้ได้เฉพาะรัฐบาลท้องถิ่น ได้แก่ เงินภาษีทรัพย์สิน เงินภาษีการค้า และเงิน ภาษีสรรพสามิตท้องถิ่นบางชนิด

## 2) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

การดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง เป็นการขอความคุ้มครองสิทธิเพื่อให้มีการขอความคุ้มครองสิทธิเพื่อให้มีการตรวจสอบการตัดสินใจของเจ้าพนักงานภาษีอากร ซึ่งมีรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและนอกเหนือไปจากรูปแบบที่กฎหมายกำหนด

### 2.1) การประเมินภาษีอากรในฐานะที่เป็นคำสั่งทางปกครอง

ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 9 และมาตรา 54 ถึงมาตรา 65 นั้น เจ้าพนักงานของรัฐนอกจากจะมีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองแล้ว ยังมีอำนาจในการทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนหรืออาจกล่าวได้ว่า ตามกฎหมายแล้วเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะเลือกได้ว่าจะออกเป็นคำสั่งทางปกครองหรือจะทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนโดยพิจารณาว่าวิธีการใดจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด แต่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรนั้น เป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปแล้วว่าการเก็บภาษีอากรเป็นกรณีที่ต้องมีการปฏิบัติอย่างเคร่งครัดตามกฎหมาย และประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 155 อนุมาตรา 1 บัญญัติว่าการเก็บภาษีต้องทำเป็นคำสั่งทางปกครอง จึงมีความหมายเท่ากับว่ากฎหมายไม่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานตกลงทำสัญญาทางปกครองกับเอกชนดังเช่นกรณีทั่วไปได้

สำหรับเครื่องมือในการดำเนินการของเจ้าพนักงานภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้นอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ การดำเนินการโดยทั่วไป คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไป และการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งอย่างอื่นที่เทียบเคียงได้กับการประเมินภาษีอากร

#### (1) การดำเนินการโดยทั่วไป

การดำเนินการโดยทั่วไปของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร เช่น การให้ข้อมูลที่ไม่มีผลผูกพัน ซึ่งเป็นกรณีที่หน่วยงานสามารถดำเนินการได้ โดยไม่ต้องเป็นไปตามรูปแบบใดๆ ไม่มีผลทางกฎหมายและไม่อยู่ในข่ายของการได้รับการคุ้มครองสิทธิใดๆ

#### (2) คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไป

คำสั่งทางปกครองแบบทั่วไปของเจ้าพนักงานภาษีอากร มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 118 ถึงมาตรา 127 ซึ่งเป็นการกำหนดหลักการโดยทั่วไปสำหรับเจ้าพนักงานภาษีอากรในการออกคำสั่งทางปกครอง โดยเจ้าพนักงานภาษีอากรจะมีดุลพินิจ<sup>18</sup> เลือกผลทางกฎหมายได้เมื่อกฎหมายกำหนดผลไว้หลายประการ หรือกฎหมายใช้คำว่า “อาจ” หรือ “สามารถ” เช่น มาตรา 163 กำหนดว่า เจ้าพนักงานภาษีอากรอาจลด

<sup>18</sup> บุญศรี มิวังศ์อุโฆษ ก. (2538). *กฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจเยอรมัน*. หน้า 8-9.

ภาษีอากรลงได้ โดยพิจารณาตามควรแก่กรณีเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมและมีเขตอำนาจในการตัดสินใจได้เองในระดับหนึ่ง<sup>19</sup> เมื่อกฎหมายบัญญัติโดยใช้ศัพท์ที่มีความหมายไม่เฉพาะเจาะจง เช่น มาตรา 90 อนุมาตรา 1 ประโยคที่ 3 กำหนดว่าหน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมจะมีมากหรือน้อยให้พิจารณาตามสภาพแวดล้อม กรณีของแต่ละรายหรือมาตรา 163 และมาตรา 227 ที่ใช้คำว่าเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้แล้ว ยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองทำนองเดียวกันกับกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กล่าวคือ เมื่อออกคำสั่งทางปกครองมาแล้วย่อมมีผลผูกพัน แต่หากเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมาย เจ้าพนักงานก็อาจยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง<sup>20</sup> ดังกล่าวได้ ในส่วนของผู้เสียภาษีอากรก็มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองได้เช่นเดียวกัน

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 ถึงมาตรา 124

สำหรับการประเมินภาษีอากรที่มีผลผูกพันตามกฎหมายแล้ว หากมีข้อผิดพลาดเจ้าพนักงานก็ยังมีอำนาจในการปรับปรุงแก้ไขได้ตามมาตรา 172 ถึงมาตรา 177 ดังเช่นคำสั่งทางปกครองโดยทั่วไป แม้ว่าจะมีการยื่นอุทธรณ์หรือยื่นฟ้องต่อศาลแล้วก็ตาม

<sup>19</sup> แหล่งเดิม. หน้า 9-11.

<sup>20</sup> บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. (2543). “การทบทวนและการสิ้นสุดของคำสั่งทางปกครอง.” ในรวมบทความในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร.ปรีดี เกษมทรัพย์. หน้า 235.

## 2.2) กรณีที่มีการประเมินผิดพลาดและผล<sup>21</sup>

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาด เนื่องจากเป็นคำสั่งที่ขัดต่อกฎหมายอาจเป็นคำสั่งที่ไร้ผล หรือเป็นโมฆะหรือเป็นเหตุให้มีการโต้แย้งหรืออาจมีผลผูกพันเป็นการถาวรโดยไม่อาจโต้แย้งได้ สองกรณีหลังเป็นประเด็นที่มีความหมายในทางกฎหมายต่อไป

### (1) คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดจนเป็นเหตุให้มีการโต้แย้ง

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดจนเป็นเหตุให้มีการโต้แย้ง ยังคงเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพัน แต่อาจมีการดำเนินการตามกระบวนการในการคุ้มครองสิทธิ เพื่อให้มีการยกเลิกคำสั่งดังกล่าวได้ตามมาตรา 124 อนุมาตรา 2 หากผู้เสียหายอาจไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์หรือไม่ยื่นอุทธรณ์ด้วยเหตุผลที่คำสั่งนั้นเป็นผลดีแก่ตนจะมีผลทำให้คำสั่งนั้นมีผลทางกฎหมายต่อไป

### (2) คำสั่งทางปกครองที่มีผลผูกพันที่เป็นการถาวรโดยไม่อาจโต้แย้งได้

คำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดเนื่องจากเป็นคำสั่งที่ขัดต่อกฎหมายด้วยสาเหตุที่ไม่มีการดำเนินการอย่างครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด อาจได้รับการเยียวยาโดยการทำขั้นตอนที่ขาดไปเสริมขึ้นมาในภายหลังได้ ตามมาตรา 126<sup>22</sup> โดยในทางปฏิบัติจะมีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

<sup>21</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 205.

<sup>22</sup> The Fiscal Code of Germany section 126 “Remedying errors in procedure and form

(1) An infringement of the regulations governing procedure or form which does not render the administrative act invalid under section 125 shall be ignored when

1. an application necessary to issue the administrative act is made subsequently,
2. a necessary statement of reasons is provided subsequently,
3. a necessary hearing of a participant is held subsequently,
4. a decision of a committee whose cooperation is required to issue the administrative act is taken subsequently,
5. the necessary participation of another authority is obtained subsequently.

(2) Actions referred to in subsection (1) numbers 2 to 5 above may be carried out subsequently up until the trial court proceedings of a fiscal court matter have been concluded.

(3) Where an administrative act lacks the necessary statement of reasons or has been issued without the necessary hearing of a participant so that the administrative act was unable to be contested in time, failure to observe the period for objection shall not be considered a fault. The decisive event for restitution in integrum under section 110(2) shall be deemed to occur when the procedural action which was omitted is subsequently undertaken.”

โดยอ้างเหตุความบกพร่องในการดำเนินการตามขั้นตอนของเจ้าพนักงานก็มักจะมีการดำเนินการตามขั้นตอนที่ขาดไปเพื่อเป็นการเสริมขึ้นมา เพื่อมิให้เป็นเหตุแห่งการโต้แย้งได้อีก แต่อย่างไรก็ตามหากความบกพร่องในการดำเนินการตามขั้นตอนของเจ้าพนักงานเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ตามเวลาที่กฎหมายกำหนด มาตรา 126 อนุมาตรา 3 กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องขอให้มีการหยิบยกเรื่องของตนขึ้นมาพิจารณาใหม่ได้

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 367 กำหนดให้เป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ออกคำสั่งทางปกครองในการตัดสินคำอุทธรณ์ โดยกำหนดให้ดำเนินการตรวจสอบคำสั่งทางปกครองที่มีการอุทธรณ์นั้นทั้งหมด ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้องนั่นเอง โดยพิจารณาตามหลักเกณฑ์เดิมที่ใช้ในการออกคำสั่งทางปกครองนั่นเอง (มาตรา 365) และเจ้าพนักงานมีอำนาจในการสืบสวนสอบสวนตามมาตรา 88 ไม่ว่าจะการสืบสวนสอบสวนนั้นจะเป็นคุณหรือเป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ก็ตาม ในกรณีที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองจะเป็นไปในทางที่เป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ มาตรา 367 อนุมาตรา 2 ประโยคที่ 2<sup>23</sup> กำหนดให้เจ้าพนักงานชี้แจงต่อผู้ยื่นอุทธรณ์ ถึงความเป็นไปได้ที่มีการแก้ไข

---

<sup>23</sup> The Fiscal Code of Germany section 367 “Objection ruling

(1) The revenue authority which has issued the administrative act shall take a decision on the objection by means of an objection ruling. Where another revenue authority has subsequently become responsible for a tax case, this revenue authority shall make the ruling; section 26, second sentence, shall remain unaffected.

(2) The revenue authority ruling on the objection shall re-examine the matter in its entirety. The administrative act may also be amended to the detriment of the appellant where he has been instructed of the possibility of a detrimental ruling stating the reasons and he has been given the opportunity to comment on this. An objection ruling shall only be required to the extent that the revenue authority does not remedy the objection.

(2a) The revenue authority may rule on parts of the objection in advance where this is expedient. In this ruling, the revenue authority shall determine which parts are not to become final and incontestable.

(2b) Pending objections which affect a crucial legal issue ruled on by the Court of Justice of the European Communities, the Federal Constitutional Court, or the Federal Fiscal Court and which cannot be remedied before these courts following the outcome of the proceedings may only be withdrawn by way of general order. The highest revenue authority shall have subject-matter jurisdiction over the issue of the general order. The general order shall be published in the Federal Tax Gazette and on the website of the Federal Ministry of Finance. The general order shall be deemed as having been disclosed on the day following

เปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองในทางที่เป็นโทษแก่ผู้ยื่นอุทธรณ์และเปิดโอกาสให้แก่ผู้นั้นชี้แจงข้อเท็จจริงทางฝ่ายของตน

อย่างไรก็ตาม หากการพิจารณาอุทธรณ์จะส่งผลร้ายต่อผู้ยื่นอุทธรณ์ ผู้ยื่นอุทธรณ์อาจขอลอนคำอุทธรณ์เสียก่อนที่จะมีการตัดสินอุทธรณ์ก็ได้โดยการขอลอนคำอุทธรณ์ตามมาตรา 362 และแม้จะขอลอนคำอุทธรณ์ไปแล้ว หากยังอยู่ในระยะเวลาอุทธรณ์ กล่าวคือ ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันมีคำสั่งประมินก็สามารถอุทธรณ์ได้อีก

สำหรับการตัดสินคำอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 366 กำหนดให้ทำเป็นหนังสือโดยมีการให้เหตุผลประกอบและชี้แจงเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิรวมทั้งแจ้งให้ผู้ที่มีส่วนร่วมหรือมีส่วนเกี่ยวข้องทราบด้วย

### 3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล

ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีในชั้นศาลโดยมีกระบวนการวิธีการพิจารณาของศาลภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเป็นกระบวนการวิธีพิจารณาแบบสองชั้น<sup>24</sup> โดยศาลภาษีอากรชั้นต้นทำหน้าที่วินิจฉัยข้อเท็จจริงและศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ทำหน้าที่วินิจฉัยเฉพาะข้อกฎหมาย กล่าวคือ ศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์จะถูกผูกมัดโดยข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรชั้นต้นพิจารณาและตัดสินมาแล้วเท่านั้น

#### 3.1) เงื่อนไขในการฟ้องคดี

กฎเกณฑ์เกี่ยวกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 33 โดยส่วนสำคัญของบทบัญญัติอยู่ที่อนุมาตรา 1 กล่าวคือ การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรจะทำได้ก็ต่อเมื่อได้มีการ

publication of the Federal Tax Gazette in which it is published. Notwithstanding section 47(1) of the Code of Procedure for Fiscal Courts, the deadline for court action shall end after the expiry of one year following the day of publication. Section 63(1) number 1 of the Code of Procedure for Fiscal Courts shall also apply insofar as an objection is rejected by a general order pursuant to the first sentence above.

(3) Where the objection is directed against an administrative act which an authority issued for the revenue authority responsible on the basis of a legal provision, the revenue authority responsible shall rule on the objection. The authority acting for the revenue authority responsible shall also be authorized to remedy the objection.”

<sup>24</sup> K. Offerhaus, Möglichkeiten der Verbesserung des Finanzgerichtsverfahrens. (1986). In: *DStR*. 24 Jg. S.99. อ้างถึงใน สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 223.

โต้แย้งสิทธิเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น โดยศูนย์กลางของประเด็นจะอยู่ที่คำสั่งทางปกครอง และก่อนที่จะนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้จะต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 347 แล้ว

(1) เขตอำนาจของศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรที่มีอำนาจรับพิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีการฟ้องร้องเป็นครั้งแรก คือศาลภาษีอากรชั้นต้น (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 35) และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่ถูกฟ้องร้องจะต้องมีที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรนั้นด้วย (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 38 อนุมาตรา 1)

กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษต่างๆ รัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีกำหนดไว้ในมาตรา 95 อนุมาตรา 3 ให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการร่วมระหว่างศาลชำนาญพิเศษต่างๆ เพื่อพิจารณาชี้ขาดว่ากรณีพิพาทใดควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษใด

(2) ความสามารถในการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 58 บัญญัติเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณา กล่าวคือ ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถตามกฎหมายแพ่งหรือตามกฎหมายมหาชนในการที่จะทำนิติกรรมทั้งหลายได้ ฉะนั้น สำหรับการรวมกลุ่มของบุคคลหรือบุคคลไร้ความสามารถ หรือมีความสามารถจำกัดจึงต้องมีการดำเนินการแทนโดยผู้แทนโดยชอบด้วยกฎหมาย หรือโดยผู้แทนที่มีการระบุไว้ นอกจากนี้ ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรย่อมสามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนตนได้ด้วย

(3) คำฟ้องต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 64 และ 65

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 64 กำหนดว่าคำฟ้องต้องทำเป็นหนังสือและต้องมีการลงลายมือชื่อของโจทก์ หรือผู้รับมอบอำนาจ<sup>25</sup> และมาตรา 65 กำหนดต่อไป

<sup>25</sup> มีแนวคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์เป็นข้อยกเว้นไว้ว่าหากกรณีไม่เป็นที่สงสัยในความเป็นเจ้าของคำฟ้องก็ไม่จำเป็นต้องมีการลงลายมือชื่อก็ได้ (BFH v. 3. 10. 1986, BSIBI. II 1987, 131.) มิฉะนั้นแล้ว ก็เป็นเรื่องที่ไม่อาจเยียวยาได้ หากขาดอายุความเสียก่อน (BFH v. 20. 3. 1986, BSIBI. II, 563.) และเป็นที่น่าสังเกตว่าศาลยอมรับคำฟ้องทางโทรเลขและเทเลแฟกซ์ (BFH v. 26. 3. 1991, BSIBI. II, 453) และล่าสุดปรากฏว่าองค์คณะร่วมของศาลสูงสุดของสหพันธ์ ซึ่งเป็นองค์กรตามรัฐธรรมนูญของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 95 อนุมาตรา 3 เพื่อแก้ปัญหาความขัดแย้งระหว่างศาลต่างๆ ได้มีมติให้ศาลรับคำร้องทางคอมพิวเตอร์แฟกซ์อีกด้วย (GmS. – OGB v. 5. 4. 2000, NJW, 2340).

อีกว่าในคำฟ้องต้องมีการระบุให้ชัดเจนเกี่ยวกับโจทก์ จำเลย เรื่องที่มีการโต้แย้งสิทธิกันเกิดขึ้น และกรณีฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองต้องระบุคำสั่งทางปกครองที่ต้องการให้มีการยกเลิกนั้น รวมทั้งคำสั่งคำร้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีอากร นอกจากนี้แล้วในคำฟ้องต้องมีการระบุคำขอให้ชัดเจนรวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นการยืนยันว่า คำฟ้องนั้นๆ มีมูลพร้อมทั้งพยานหลักฐานประกอบทั้งหมด

### 3.2) รูปแบบคำฟ้องและค่าธรรมเนียม<sup>26</sup>

#### (1) รูปแบบของคำฟ้อง

ระบบการฟ้องร้องในศาลภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเป็นเช่นเดียวกับระบบการฟ้องร้องในศาลปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กล่าวคือ มีการแยกประเภทของคำฟ้องออกเป็นแบบคำฟ้องต่างๆ มีการกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 40 อนุมาตรา 1 ซึ่งแบบคำฟ้องที่สำคัญมี 4 แบบ คือ<sup>27</sup>

1. คำฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครอง
2. คำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของตน
3. คำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งมิใช่การออกคำสั่งทางปกครอง
4. คำฟ้องขอให้ศาลสั่งรับรองการมีอยู่หรือไม่มีอยู่ของความสัมพันธ์ทางกฎหมาย หรือขอให้ศาลสั่งเพื่อเป็นการยืนยันความเป็นโมฆะของคำสั่งทางปกครองฉบับใดฉบับหนึ่ง

คดีแต่ละประเภทเหล่านี้จะมีเงื่อนไขในการฟ้องร้องแตกต่างกัน เป็นต้นว่าคำฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองและคำฟ้องขอให้ศาลสั่งให้หน่วยจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของตน การฟ้องร้องทั้งสองประเภทนี้ผู้ฟ้องจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร แต่ไม่เป็นผล จึงจะฟ้องได้ และต้องฟ้องภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย กล่าวคือภายในหนึ่งเดือนนับแต่มีคำสั่งอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่

#### (2) ค่าธรรมเนียม

ค่าธรรมเนียมศาลภาษีอากรมีการคิดตามมูลค่าที่มีการโต้แย้งกัน โดยเริ่มจากมูลค่าไม่ถึง 300 ยูโร ศาลคิดค่าธรรมเนียม 25 ยูโร และสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทุก 300 ยูโร ศาลคิดค่าธรรมเนียมเพิ่มอีก 10 ยูโรสำหรับมูลค่าตั้งแต่ 5,000 ยูโร ขึ้นไป ศาลคิดเพิ่ม 8 ยูโร ทุกๆ 500 ยูโร มูลค่าตั้งแต่

<sup>26</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 225-228.

<sup>27</sup> บุญศรี มิวังศ์อุโฆษ ก. เล่มเดิม. หน้า 41.

10,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 15 ยูโร ทุกๆ 1,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 25,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 23 ยูโร ทุกๆ 3,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 50,000 ยูโร ขึ้นไป คิดเพิ่ม 29 ยูโร ทุกๆ 5,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 200,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 100 ยูโร ทุกๆ 15,000 ยูโร มูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 150 ยูโร ทุกๆ 30,000 ยูโร และมูลค่าตั้งแต่ 500,000 ยูโรขึ้นไป คิดเพิ่ม 150 ยูโร ทุกๆ 50,000 ยูโร

### 3.3) หลักการพื้นฐานสำหรับกระบวนการวิธีพิจารณา และขั้นตอนในการพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีอาญาอากร มาตรา 5 อนุมาตรา 3 กำหนดให้ การพิจารณาคดีดำเนินการโดยองค์คณะ แต่ในขณะเดียวกันก็เปิดช่องให้องค์คณะสามารถมอบหมายให้ ผู้พิพากษาหนึ่งคนดำเนินการพิจารณาตัดสินคดีไปได้โดยลำพังตามมาตรา 6 อนุมาตรา 1 หากเป็น กรณีที่ไม่ซับซ้อนและไม่เกี่ยวกับหลักการพื้นฐาน นอกจากนี้แล้ว ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ หรือ ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนอาจตัดสินข้อพิพาทแทนองค์คณะได้ หากผู้มีส่วนร่วมในคดีให้ความ ยินยอม นอกจากนี้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีอาญาอากร มาตรา 155 ยังบัญญัติเปิดช่องให้มีการ นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ได้โดยอนุโลม สำหรับกรณีที่ประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาคดีอาญาอากรมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนั้นๆ ไว้

#### (1) หลักการไต่สวน

ระบบไต่สวนเป็นระบบสำหรับการแสวงหาข้อเท็จจริงของกระบวนการยุติธรรมคู่กับ ระบบกล่าวหาหรือระบบตกลง<sup>28</sup> ซึ่งระบบกล่าวหาหรือระบบตกลงนี้เป็นระบบการแสวงหา ข้อเท็จจริงของกระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่มีสาระสำคัญในการสร้างความกระ่งเกี่ยวกับ ปัญหาที่ว่า ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบในการนำสืบข้อเท็จจริงที่เป็นพื้นฐานสำหรับคำวินิจฉัยตัดสิน ของศาลนั่นเอง เท่ากับเป็นการมอบหมายให้เป็นหน้าที่ของคู่ความในการริเริ่มและกำหนดความ เป็นไปของกระบวนการวิธีพิจารณา

สำหรับระบบไต่สวนนั้น ทำให้สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีอาญาอากรที่ คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งคือ หน่วยงานฝ่ายปกครองที่มีฐานะเหนือกว่า ได้รับการคุ้มครองมากขึ้นกว่า ระบบกล่าวหา ศาลจะเป็นผู้รับผิดชอบการแสวงหาความจริงในคดี ศาลจึงมีอำนาจตามกฎหมายใน การแสวงหาข้อเท็จจริงโดยไม่ต้องถูกผูกมัดจากการนำสืบและบัญชีของคู่ความตามกฎหมายวิธี พิจารณาคดีปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 86 อนุมาตรา 1

ในฐานะที่ศาลอาญาอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษที่มีพื้นฐานเดียวกันกับศาลปกครอง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีอาญาอากร มาตรา 76 จึงกำหนดให้ศาลอาญาอากรใช้หลักการ

<sup>28</sup> บุญศรี มีวงศ์โสมข ค. (2547). รายงานวิจัย เรื่อง “ศาลรัฐธรรมนูญและวิธีพิจารณาคดีรัฐธรรมนูญ : ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างระบบของไทยกับของเยอรมัน.” เสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. หน้า 47.

ไต่สวน เช่นเดียวกับศาลปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กล่าวคือ ศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดี<sup>29</sup> และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 96 กำหนดให้ศาลตัดสินคดีโดยอิสระและด้วยความเชื่อมั่น ตามผลโดยรวมที่ได้รับจากการดำเนินกระบวนการพิจารณา กรณีที่ไม่อาจหาพยานหลักฐานได้ ให้พิจารณา เช่นเดียวกับคดีปกครองตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน้าที่ในการนำสืบ และการพิจารณาตัดสินคดีของศาลอาญานั้น ศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ ดังนั้น ศาลจึงไม่ถูกผูกมัดโดยระเบียบภายในของฝ่ายปกครองแต่อย่างใด

ในการค้นหาความจริงของศาลอาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยก็ได้ แต่อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

#### (2) การพิจารณาคดีโดยเปิดเผย

สำหรับกระบวนการพิจารณาในศาลอาญานั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 52 กำหนดให้พิจารณาโดยเปิดเผย แต่ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความปลอดภัยทางอาญา ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่มีใช้หน่วยจัดเก็บอาชญากรรมจะยื่นคำร้องต่อศาลขอให้มีการพิจารณาโดยลับก็ได้

#### (3) หลักการเกี่ยวกับพยานหลักฐาน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 81 อนุมาตรา 1 และมาตรา 83 กำหนดให้มีการสืบพยานในการนั่งพิจารณาของศาลและต้องมีการแจ้งกำหนดนัดสืบพยานให้ผู้มีส่วนร่วมในคดีทุกฝ่ายทราบและร่วมรับฟังการสืบพยานได้และบทบัญญัติที่นับได้ว่ามีความสำคัญต่อการแสวงหาข้อเท็จจริงก็คือ บทบัญญัติตามมาตรา 86 ที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บอาชญากรรมที่จะต้องเก็บพยานหลักฐานทั้งหลาย และพร้อมที่จะให้ผู้มีส่วนร่วมขอได้เสมอตามมาตรา 78 หากมิใช่เป็นกรณีที่เกี่ยวกับความปลอดภัยทางอาญา

#### 3.4) การยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลอาญาแห่งสหพันธ์

ในปี ค.ศ. 2001 ได้มีการแก้ไขปรับปรุงครั้งสำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขในการยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลอาญาแห่งสหพันธ์ โดยมีการยกเลิกเกณฑ์ในการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ที่เป็นการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำของอาชญากรรมที่มีการโต้แย้งกัน ซึ่งเป็นประเด็นที่มีการวิพากษ์วิจารณ์กันมากว่าเป็นกฎเกณฑ์ที่เป็นการแบ่งแยกชนชั้นอย่างชัดเจน นอกจากนี้ยังมีการปรับปรุงแก้ไข

<sup>29</sup> หน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมในการให้ความร่วมมือเพื่อค้นหาความจริงตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนียังคงมีอยู่ต่อไปในกระบวนการพิจารณาของศาลอาญา อ้างถึงใน Wolfgang Jakob. (2006). *Abgabenordnung*. 4. s.54.

กฎเกณฑ์เดิมที่มีการแบ่งกรณีการยื่นอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ เป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ กรณีที่ไม่ต้องขออนุญาตอุทธรณ์กับกรณีที่ต้องขออนุญาตอุทธรณ์ โดยแก้ไขให้เป็นเงื่อนไขเดียวกันให้ต้องมีการขออนุญาตทุกกรณี

### 3.1.3 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น

การดำเนินคดีภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น มีการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยระบบตัวแทนจัดการเก็บภาษี มีกระบวนการกำหนดจำนวนภาษีอากร กระบวนการตรวจสอบ และการยุติกรณีพิพาททางภาษีโดยฝ่ายปกครอง และเมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจในคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครอง ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายดังต่อไปนี้

#### 1) ระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น<sup>30</sup>

ระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ภาษีอากรส่วนกลาง และภาษีอากรส่วนท้องถิ่น ภาษีอากรส่วนกลางถูกจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง ประเภทภาษีที่สำคัญได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีสินบุคคล ภาษีการบริโภค ภาษีน้ำมัน และภาษีสุรา ส่วนภาษีอากรส่วนท้องถิ่นก็มีความสำคัญเป็นอย่างมากเช่นเดียวกัน เพราะรัฐธรรมนูญญี่ปุ่นรับรองอำนาจปกครองตนเองของท้องถิ่นในระดับสูง โดยบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ และมาตรา 223 แห่งกฎหมายองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบัญญัติให้รัฐบาลท้องถิ่นมีอำนาจกำหนดและบังคับจัดเก็บภาษีท้องถิ่น กฎหมายภาษีท้องถิ่นบัญญัติชนิดภาษีที่ท้องถิ่นอาจจัดเก็บได้ ฐานภาษี และอัตรามาตรฐาน อัตราสูงสุด และอัตราตายตัวของภาษีเหล่านั้น ฐานภาษีที่กำหนดไว้แล้วนี้ทำให้ภาษีท้องถิ่นของแต่ละท้องถิ่นมีลักษณะใกล้เคียงกัน ท้องถิ่นอาจไม่ต้องใช้อัตรามาตรฐานถ้ามีเหตุผลจำเป็นและสมควร ในกรณีจำเป็นท้องถิ่นอาจเลือกใช้อัตราที่ไม่เกินอัตราสูงสุด ส่วนอัตราตายตัวเป็นอัตราที่แต่ละท้องถิ่นต้องปฏิบัติตาม

ภาษีอากรส่วนท้องถิ่นจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น ประกอบด้วยภาษีระดับจังหวัด (Prefecture Tax) และภาษีระดับเทศบาล (Municipal Tax)

ในส่วนของภาษีระดับจังหวัด ซึ่งจัดเก็บโดยนครโตเกียวและจังหวัดอื่นอีก 46 แห่งรวม 47 แห่งนั้น มีฐานกว้างกว่าภาษีระดับเทศบาล และประกอบด้วยส่วนสำคัญ คือ

(1) ภาษีปกติ ไม่ได้จัดเก็บเพื่อใช้จ่ายในการใดโดยเฉพาะ ได้แก่ ภาษีอยู่อาศัย ภาษีองค์กรธุรกิจ ภาษียรถยนต์ ภาษีการได้รับอสังหาริมทรัพย์ ภาษีกอล์ฟ ภาษีการบริโภคท้องถิ่น

<sup>30</sup> Local Tax System in Japan. Retrieved January 8, 2013 from <http://www.soumu.go.jp/english/pdf/itsij.pdf>.

(2) ภาษีเฉพาะด้าน จัดเก็บเพื่อใช้จ่ายในการใดโดยเฉพาะ เช่น ใช้สร้างถนน ได้แก่ ภาษีการได้รับรถยนต์ ภาษีน้ำมัน

(3) ภาษีตามที่เห็นควร เก็บได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยและการสื่อสาร

ในส่วนของภาษีระดับเทศบาลซึ่งจัดเก็บโดย 195 หมู่บ้าน 827 อำเภอ และ 782 เมืองรวม 1804 แห่ง ส่วนสำคัญประกอบด้วย

(1) ภาษีปกติ เช่น ภาษีอยู่อาศัยในเทศบาล ภาษีทรัพย์สินคงที่

(2) ภาษีเฉพาะด้าน เช่น ภาษีสำนักงานธุรกิจ ภาษีผังเมือง ภาษีสปา

(3) ภาษีตามที่เทศบาลเห็นสมควร และได้รับอนุมัติให้จัดเก็บจากรัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยและการสื่อสาร

ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่หันมาให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมากขึ้นเรื่อยๆ เช่นเดียวกับประเทศที่พัฒนาแล้วอื่นๆ จุดประสงค์หลักอยู่ที่การเพิ่มความสนใจในการเสียภาษีอากร การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น นอกจากจะมีการส่งเสริมให้ทำการศึกษาปัญหาต่างๆ อย่างกว้างขวางและลึกซึ้ง เพื่อนำไปสู่การปฏิรูปหรือแก้ไขกฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังได้เน้นมาตรการอื่นในเชิงปกครองด้วย ไม่ว่าจะเป็นการวางแนวทางปฏิบัติต่างๆ ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น หรือการช่วยเหลืออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรในการแก้ไขปัญหาทางภาษีอากรด้านต่างๆ อย่างจริงจัง เป็นต้น

2) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

รัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่นได้มีหลักประกันเกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพซึ่งไม่เพียงแต่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเท่านั้น แต่สามารถนำมาใช้กับกระบวนการยุติธรรมทางปกครองทั้งหมด รวมทั้งกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรอีกด้วย

2.1) กระบวนการกำหนดจำนวนภาษีอากร<sup>31</sup>

ระบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่น มีรูปแบบในการกำหนดจำนวนภาษีอากร 3 แบบ คือ แบบที่หนึ่ง การประเมินตนเอง แบบที่สอง การประเมินโดยเจ้าพนักงาน แบบที่สาม การเกิดโดยอัตโนมัติเมื่อหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้น เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย อากรแสตมป์ ภาษีใบอนุญาต แบบที่สามนี้ไม่จำเป็นต้องมีกระบวนการประเมินเป็นพิเศษ เพราะการคำนวณจำนวนภาษีทำได้ง่ายมาก

ระบบการประเมินตนเองใช้กับภาษีอากรส่วนกลางเป็นหลัก โดยผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการประเมินจำนวนภาษีที่ต้องเสียเอง และชำระภาษีนั่นโดยสมัครใจ การประเมินนี้มี

<sup>31</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 256-266.

ผลในทางกฎหมายเป็นการก่อกำเนิดขึ้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ประเมินตนเอง หรือไม่แก้ไข หรือไม่แก้ไขเพิ่มเติมตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้จำนวนภาษีที่ชำระไม่ถูกต้อง ก็จะมีการประเมินอีกชั้นหนึ่งโดยเจ้าพนักงาน และถ้าไม่ชำระตามจำนวนดังกล่าว ก็จะมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามมา เช่น การยึดทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด เป็นต้น

ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า การคำนวณภาษีอากรตามแบบแสดงรายการผิดพลาด หรือมีจำนวนภาษีที่เสียต่ำเกินไป ก็อาจจะยื่นแบบแสดงรายการแก้ไขได้ทุกเมื่อตามความสมัครใจ เว้นแต่ในบางกรณีที่กฎหมายบังคับไว้ (กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 61 (1) และ 65 (5)) การยื่นแบบเพื่อแก้ไขดังกล่าวไม่มีผลต่อหน้าที่ในการเสียภาษีอากรค้าง ตามที่เจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้ก่อนหน้า นอกจากนั้น ในกรณีที่ยื่นแบบเพื่อแก้ไข โดยรู้ถือว่าเจ้าพนักงานกำลังตรวจสอบแบบแสดงรายการ ที่ยื่นไว้เดิม และกำลังจะประเมินให้เสียเพิ่มเติม ผู้เสียภาษีอากรอาจต้องเสียเบี้ยปรับ (กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 20) ในทางตรงกันข้าม ถ้าผู้เสียภาษีอากรพบว่าภาษีอากรที่เสียตามแบบแสดงรายการมีจำนวนสูงเกินไป ก็อาจร้องขอให้เจ้าพนักงานที่รับผิดชอบดำเนินการแก้ไขภายในกำหนดเวลา 1 ปี ถ้าเจ้าพนักงานยอมรับตามคำขอ ก็จะแก้ไขให้ถูกต้อง แต่ถ้าเจ้าพนักงานไม่ยอมรับ ก็จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ ซึ่งกำหนดเวลา 1 ปี ดังกล่าว อาจขยายได้ในบางกรณี ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ถ้าเจ้าพนักงานพบว่าแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรไม่เป็นไปตามกฎหมาย หรือขัดแย้งกับผลการตรวจสอบ เจ้าพนักงานอาจแก้ไขรายการในแบบดังกล่าว ทั้งในกรณีเพิ่มจำนวนหรือลดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ยิ่งกว่านั้น เจ้าพนักงานสามารถปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อประเมินจำนวนหนี้ภาษี ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ หลังจากนั้น ถ้าพบว่าการประเมินดังกล่าวไม่ถูกต้อง ก็อาจมีการแก้ไขซ้ำได้อีกภายในกำหนดเวลา

การแจ้งการประเมินมักไม่ต้องแสดงเหตุผล เว้นแต่กรณีเป็นการประเมินสำหรับแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน แบบแสดงรายการสินน้ำเงินใช้สำหรับการยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกิจการอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจหรือป่าไม้ หรือการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับอนุมัติจากเจ้าพนักงานแล้ว แบบแสดงรายการสินน้ำเงินเหมาะสมกับผู้เสียภาษีอากรที่บันทึกบัญชีอย่างถูกต้องเป็นระบบ เพราะผู้เสียภาษีเงินได้โดยใช้แบบสินน้ำเงินจะคำนวณภาษีแบบเหมาจ่ายไม่ได้ และการประเมินโดยเจ้าพนักงานจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการตรวจพบความผิดพลาดจากบันทึกที่แนบไปพร้อมกับแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น ยิ่งกว่านั้น การแจ้งการประเมินสำหรับแบบสินน้ำเงินนี้ ถ้าไม่แสดงเหตุผลในการประเมินก็จะไม่มีผลบังคับ จึงต่างจากการประเมินสำหรับแบบแสดงรายการสีขาวที่อาจไม่แสดงเหตุผลในการประเมินได้ (ยืนยันโดยแนวคำพิพากษาศาลสูงสุด ในคดีระหว่าง Tanaka และ Director of Suginami Tax Office) อย่างไรก็ตาม นักวิชาการ

เห็นกันว่า แม้กฎหมายไม่ได้บัญญัติชัดเจนว่าต้องแสดงเหตุผลประกอบการประเมินสำหรับแบบสืขาว แต่โดยที่รัฐธรรมนูญประกันให้มีกระบวนการที่ยุติธรรม ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ต้องแสดงเหตุผลประกอบการประเมินสำหรับแบบสืขาวด้วย

## 2.2) กระบวนการตรวจสอบได้ส่วน และจัดเก็บภาษีอากร<sup>32</sup>

### (1) ลักษณะการตรวจสอบได้ส่วนภาษีอากร

ภาษีอากรส่วนกลางหลายชนิด เช่น ภาษีเงินได้ ใช้หลักการประเมินตนเอง ในขั้นแรก ผู้เสียภาษีอากรจะดำเนินการประเมินหนี้ภาษีอากรด้วยแบบแสดงรายการก่อน แล้วมีสถานะเป็นการก่อนขึ้นตามกฎหมาย ถ้ารายการดังกล่าวไม่เป็นไปตามกฎหมาย หรือมีความผิดพลาด เจ้าพนักงานก็มีอำนาจดำเนินการประเมินแก้ไขและกำหนดจำนวนภาษีอากรให้ถูกต้องในขั้นต่อมา เพื่อให้เจ้าพนักงานได้เข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในกรณีนั้นอย่างเต็มที่ กฎหมายจึงให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบได้ส่วนพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จำเป็น การตรวจสอบได้ส่วนตามกฎหมายแบ่งได้เป็น 4 ลักษณะใหญ่ๆ คือ การตรวจสอบประเมินภาษีอากร การตรวจสอบทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง การตรวจสอบความผิดพลาดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการตรวจสอบแบบสมัครใจโดยแท้ การตรวจสอบแบบสุดท้ายอาจไม่ต้องอ้างอิงอำนาจตามกฎหมายเฉพาะด้าน เพราะอาศัยแนวทางปฏิบัติในทางปกครอง เช่น การส่งจดหมายสอบถาม เป็นต้น

### (2) วิธีการตรวจสอบ

รูปแบบในการตรวจสอบได้ส่วนขึ้นอยู่กับเนื้อหาเกี่ยวกับแบบแสดงรายการว่าง่ายหรือซับซ้อนมากน้อยเพียงใด ถ้าเป็นเรื่องง่ายๆ หรือไม่ซับซ้อนมาก จะใช้วิธีการตรวจสอบที่สำนักงานตรวจสอบภาษีอากร (Office Audit) โดยเจ้าพนักงานจะมีหมายเรียกผู้เสียภาษีอากรมาพบตามวันเวลาที่กำหนด ซึ่งผู้เสียภาษีอากรอาจขอเลื่อน หรือเปลี่ยนแปลงนัดหมายได้ทางโทรศัพท์ หรือถ้าเป็นเรื่องที่อธิบายได้ทางโทรศัพท์ หรือส่งเอกสารอธิบายได้โดยทางไปรษณีย์ เจ้าพนักงานอาจผ่อนผันให้ไม่ต้องมาพบที่สำนักงานตรวจสอบภาษีอากรก็ได้ แต่ถ้าเป็นเรื่องซับซ้อนมาก จะใช้วิธีไปตรวจสอบยังสถานที่เก็บบัญชี หลักฐานต้นฉบับของผู้เสียภาษีอากร (Field Audit) แบบหลังนี้มักมีการแจ้งผู้เสียภาษีอากรทางโทรศัพท์ และไม่ส่งเอกสารใดๆ ไปให้ ผู้เสียภาษีอากรอาจขอให้เลื่อนเวลาได้ ถ้าไม่สะดวกตามที่เจ้าพนักงานนัดหมาย ซึ่งมักให้เวลาถึง 4 ถึง 14 วันก่อนทำการ

<sup>32</sup> Koji Ishimura. *The State of Taxpayers' Rights in Japan*. pp.46-74. Retrieved August 5, 2013. from <http://www.pij-web.net/com/index.html>.

ตรวจสอบได้สวน อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบอย่างเข้มข้นเกี่ยวกับภาษีโดยไม่แจ้งล่วงหน้าก็อาจเกิดขึ้นได้ แต่มีไม่บ่อยนัก และมักใช้กับธุรกิจที่มีการโยกย้ายเงินสด

ในประเทศญี่ปุ่นมักมีหน่วยงานตรวจสอบภาษีอากรหลายหน่วยงานในสำนักงานภาษีอากรดำเนินการตรวจสอบภาษีอากรประเภทต่างๆ สำหรับการตรวจสอบผู้ถือครองทรัพย์สินหรือมีรายได้จำนวนมาก หรือผู้เสียภาษีอากรที่มีพฤติกรรมเป็นผู้มีอิทธิพล จะดำเนินการโดยฝ่ายข้อมูลและการตรวจสอบซึ่งอยู่ในสังกัดสำนักงานภาษีอากรประจำภาค

ในการตรวจสอบได้สวน เจ้าหน้าที่งานต้องนำบัตรประจำตัวไปด้วย และต้องแสดงตนต่อผู้เสียภาษีอากร ไม่ว่าจะได้รับการร้องขอหรือไม่ มิฉะนั้น อาจทำให้การตรวจสอบไร้ผล

กฎหมายมักระบุว่าให้ทำการตรวจสอบเมื่อมีความจำเป็น แต่กฎหมายไม่ได้ระบุว่าเพิกฐานอย่างไร มีความจำเป็นอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายหรือไม่ ในเรื่องนี้ ศาลสูงสุดเคยกล่าวว่า ต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในทางภาวะวิสัย โดยดูข้อเท็จจริง เช่น จุดหมายของการตรวจสอบ ข้อเท็จจริงที่มุ่งตรวจสอบ ลักษณะของเนื้อหาในแบบแสดงรายการ หรือคำร้องขอของผู้เสียภาษีอากร ลักษณะการเก็บรักษาและจัดทำบัญชี ตลอดจนลักษณะของธุรกิจ<sup>33</sup> ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าการตรวจสอบไม่ใช่อาศัยแต่การตัดสินใจ โดยลำพังฝ่ายเจ้าพนักงานที่เห็นว่ามีความจำเป็นเท่านั้น หากแต่ต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีความจำเป็นในทางภาวะวิสัยด้วย

เมื่อการตรวจสอบได้สวนดำเนินการไปถึงขั้นตอนสุดท้าย กล่าวคือ หลังจากเจ้าพนักงานตรวจสอบขอให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นยื่นข้อเท็จจริง ตลอดจนอธิบายวิธีการทางบัญชี หรือการปรับข้อกฎหมายให้เข้ากับข้อเท็จจริงแล้ว เจ้าพนักงานจะชี้ถึงจุดผิดพลาด และขอให้ผู้เสียภาษีอากรอธิบายขยายความ หรืออาจจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการแก้ไขเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตาม จึงจะมีการประเมินภาษีอากรต่อไป

เจ้าพนักงานจะรายงานผลการตรวจสอบทุกครั้งต่อผู้บังคับบัญชาสายงานตรวจสอบ และขอคำแนะนำเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนโทรศัพท์ถึงเจ้าพนักงาน ก็จะมีการรายงานต่อบันทึกลงไปเพื่ออ้างอิงต่อไป อนึ่ง กรณีที่มีความยุ่งยากในการตัดสินใจขาด อาจจำเป็นต้องปรึกษากับหน่วยเหนือในสำนักงานภาษีอากร หรือในสำนักงานภาษีอากรประจำภาค

<sup>33</sup> Koji Ishimura, *The State of Taxpayers' Rights in Japan*, pp.51-69, Retrieved August 5, 2013. From <http://www.pij-web.net/com/index.html>. อ้างถึงใน สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 267.

(3) การประเมินหลังตรวจสอบ<sup>34</sup>

ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานจะเป็นผู้ตัดสินใจประเมินในขั้นสุดท้าย และไม่มีหน่วยงานเอกเทศใดมาควบคุมผลการประเมินอีก เว้นแต่เป็นเรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการพิจารณาคดีสำคัญ (Important Case Council – Juyo Jian Shingikai) กล่าวคือ เป็นเรื่องที่มีเบาะแสสูงมาก หรือต้องตัดสินใจว่าจะประเมินหรือไม่ คณะกรรมการชุดนี้ประกอบด้วยผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากร ผู้ช่วยผู้อำนวยการ ผู้บังคับบัญชาสายงานตรวจสอบ เจ้าพนักงานตรวจสอบ และเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากร คณะกรรมการชุดนี้จะประชุมกันบ่อยเท่าที่ต้องการ

หลังจากตรวจสอบและสรุปผลแล้ว เพื่อเลี่ยงการประเมินภาษีอากรเท่าที่จะทำได้ เจ้าพนักงานประเมินมักจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบเสียภาษีอากรเพิ่มเติม โดยอาศัยแนวทางปฏิบัติทางปกครองในทางรูปแบบ จึงคล้ายกับเป็นการยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมโดยสมัครใจของผู้เสียภาษีอากร ทำให้เจ้าพนักงานไม่ต้องรวบรวมข้อมูล หลักฐานมากเท่ากับกรณีประเมินภาษีอากร และลดกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยตัดช่องทางการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองออกไปเสีย

การยื่นแบบสัณน้ำเงินสำหรับเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจหรือการป่าไม้ หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องได้รับอนุมัติจากเจ้าพนักงานเสียก่อน เมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็จะได้ประโยชน์จากการที่เจ้าพนักงานจะไม่มีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าสมควร การประเมินจะต้องเป็นกรณีที่มีความผิดพลาดในแบบแสดงรายการจากการตรวจสอบบัญชีเอกสารหลักฐานต่างๆ เท่านั้น และการประเมินจะต้องระบุสาเหตุที่แจ้งชัด มิฉะนั้นจะไร้ผล อย่างไรก็ดี ผู้เสียภาษีอากรต้องมีระบบการจัดทำบัญชี การเก็บรักษาเอกสารหลักฐานตามมาตรฐาน จึงจะได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบสัณน้ำเงิน นอกจากนี้ ถ้าผู้ได้รับอนุมัติไปแล้วรายใด ไม่มีระบบเอกสารที่ดีถึงระดับที่กำหนดในคำสั่งกระทรวง หรือเป็นที่สงสัยในภาพรวมว่า เอกสารต่างๆ จะไม่ถูกต้องเป็นจริง เพราะพบว่ามี การปิดบัง หรือปลอมแปลงเอกสารบัญชีบางฉบับหรือทั้งหมด เจ้าพนักงานก็อาจเพิกถอนการอนุมัติให้ยื่นแบบสัณน้ำเงินย้อนหลังขึ้นไป จนถึงปีที่เพิกถอนการอนุมัติได้ การเพิกถอนสิทธิเช่นนี้ ทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียสิทธิประโยชน์ไป แต่คำสั่งให้เพิกถอนสิทธิดังกล่าว เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานโดยแท้ เพราะมีหลายกรณีที่เจ้าพนักงานไม่เพิกถอนสิทธิ ทั้งๆ ที่มีองค์ประกอบในการเพิกถอนสิทธิ ในทางตรงกันข้าม ก็มีหลายกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรถูกเพิกถอนสิทธิ เพียงเพราะว่าไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานสามารถแก้ไขการประเมินซ้ำแล้วซ้ำอีกได้เท่าที่จำเป็นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

<sup>34</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 268-269.

## (4) การประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควร

ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรไม่ยื่นแบบประเมินตนเอง เจ้าพนักงานย่อมต้องดำเนินการประเมิน อย่างไรก็ตาม การประเมินย่อมต้องอาศัยข้อมูลจากบัญชี บันทึกลงและเอกสารของผู้เสียหายอากรเป็นหลัก แต่ถ้าเป็นไปได้ เช่น ไม่มีเอกสารหลักฐาน เอกสารไม่ถูกต้อง ไม่น่าเชื่อถือ หรือผู้เสียหายอากรไม่ให้ความร่วมมือ ทำให้วิเคราะห์รายได้รายจ่ายที่แท้จริงไม่ได้ เจ้าพนักงานจึงจะประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควรได้ โดยถือเป็นข้อยกเว้นจากหลักที่ต้องประเมินตามเงินได้ที่แท้จริง การประเมินในลักษณะนี้ไม่อนุญาติให้ใช้กับแบบส่น้ำเงิน

การประเมินตามที่รู้เห็นว่าสมควรนั้น อาจใช้วิธีดังต่อไปนี้

1. นำจำนวนทรัพย์สินในวันเริ่มต้น และวันสุดท้ายของรอบบัญชีมาเปรียบเทียบกับจำนวนที่เพิ่มขึ้นถือเป็นเงินได้
2. นายอดขาย กำไร สินค้าคงเหลือต่างๆ ในช่วงเวลาหนึ่งมากระจายให้ครอบคลุมทั้งรอบบัญชี โดยอาศัยรูปแบบเงินได้ของกิจการที่คล้ายคลึงกัน
3. นำจำนวนค่าสาธารณูปโภค ค่าจ้างบุคลากร ยอดขาย มาปรับแต่งให้เป็นจำนวนเงินได้ที่เหมาะสมกับรอบบัญชีนั้นๆ

(5) กระบวนการบังคับจัดเก็บภาษีอากร<sup>35</sup>

ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรไม่สมัครใจชำระภาษีอากร มาตรการบังคับจัดเก็บจะประกอบด้วย การกำหนดและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ การสั่งให้ชำระภาษีอากรค้าง ตลอดจนใช้มาตรการพิเศษในการบังคับจัดเก็บ หรือมาตรการผ่อนปรนการชำระหนี้ภาษีอากร

โดยปกติ ในการกำหนดและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระนั้น จะให้ผู้เสียหายอากรนำเงินไปเสียให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน ถ้าไม่ชำระจะมีการสั่งให้ชำระอีกครั้งหนึ่งภายใน 50 วัน นับจากวันถึงกำหนดชำระ (ภาษีท้องถิ่น ภายใน 20 วัน) ถ้าไม่ชำระให้ครบถ้วนภายใน 10 วัน นับแต่วันออกคำสั่ง จึงจะดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อขายทอดตลาด และนำเงินไปชำระภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือจะคืนให้เจ้าของทรัพย์สิน

ในกรณีที่ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการผันเวลาขึ้นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้เสียหายอากรต้องเสียเงินเพิ่มจากการชำระภาษีสืบด้วยในอัตราร้อยละ 14.6 ต่อปี แต่ถ้าผู้เสียหายอากรมาชำระภายใน 2 เดือน นับจากพ้นกำหนด เงินเพิ่มจะลดเหลือร้อยละ 7.3 ต่อปี สถานที่ชำระภาษีอากรสำหรับบุคคลธรรมดา ได้แก่ ภูมิลำเนา ที่อยู่อาศัย หรือที่ทำงานของผู้เสีย

<sup>35</sup> แหล่งเดิม. หน้า 271-273.

ภาษีอากร สำหรับบริษัทในประเทศ ได้แก่ สำนักงานใหญ่หรือที่ทำการหลักของธุรกิจ สำหรับบริษัทต่างประเทศ ได้แก่ สำนักงานในประเทศญี่ปุ่น

มาตรการผ่อนปรนการชำระหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นได้ เนื่องจากเหตุต่างๆ ที่กำหนดอยู่ในกฎหมายภาษีอากรนั้นๆ เอง หรือเนื่องจากสถานะทางการเงินของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ ภายใต้หลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้เสียภาษีอากรอาจร้องขอให้ใช้มาตรการช่วยเหลือผ่อนปรน การบังคับจัดเก็บภาษีอากรได้หลายกรณี ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีสุรา ภาษียาสูบ หรือภาษีทางอ้อมอื่นๆ มักมีกำหนดเวลาชำระภาษีเกิดก่อนมีการขายสินค้า หากหาเงินมาชำระภาษีจึงต้องใช้เวลายาว การขอขยายเวลาในบางกรณีอาจขยายได้ไม่เกิน 3 เดือน สำหรับภาษีการบริโภค ไม่เกิน 1 เดือน สำหรับภาษีสุราและภาษียาสูบ และไม่เกิน 2 เดือน สำหรับภาษีน้ำมัน หรือกรณีภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้ ถ้าเข้าเงื่อนไขที่กำหนด ก็ขอขยายเวลาได้ เช่น ภาษีมรดกที่เกิน 100,000 เยน ถ้าผู้เสียภาษีอากรวางหลักประกันได้อาจขยายเวลาได้สูงสุดถึง 20 ปี ภาษีการให้อาจขยายเวลาได้สูงสุด 5 ปี

ผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากร หรือผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากรภาคอาจขยายเวลาการชำระภาษี ตามคำขอของผู้เสียภาษีอากรได้ ซึ่งระบบนี้มีทั้งกรณีภาษีอากรส่วนกลาง และภาษีอากรส่วนท้องถิ่น เหตุในการขยายระยะเวลาอาจเป็นเพราะ มีภัยธรรมชาติ ความเจ็บป่วย หรือมีการเลิกกิจการ ตัวอย่างเช่น ถ้ามีภัยธรรมชาติเกิดขึ้นทำให้ผู้เสียภาษีอากรสูญเสียทรัพย์สินเกินร้อยละ 50 ของทรัพย์สินทั้งหมด อาจขยายเวลาได้ถึง 1 ปี ถ้าสูญเสียทรัพย์สินไม่เกินร้อยละ 50 อาจขยายเวลาได้ถึง 8 เดือน แล้วแต่กรณี

การอนุมัติให้ขยายเวลาโดยทั่วไป ผู้เสียภาษีอากรต้องวางหลักประกันให้พอเพียงด้วย เมื่อขยายเวลาให้แล้ว ถ้ามีการยึดทรัพย์สินก่อนหน้านี้อาจจะมีการเพิกถอนให้ อื่นๆ ในกรณีมีการระงับการเร่งรัดภาษีอากรค้างบางประเภทชั่วคราว ติดต่อกัน 3 ปี หนี้ภาษีอากรค้างนั้น จะยกเลิกไปได้<sup>36</sup>

ถ้าเกรงว่าการรอนถึงกำหนดเวลาจะทำให้การเร่งรัดชำระหนี้ทำได้ยาก ก็อาจมีการเร่งรัดชำระหนี้ก่อนกำหนดเวลาทั่วไปได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมาย

<sup>36</sup> กฎหมายเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น (kokuzai choushuu hou) มาตรา 153 บัญญัติว่า “ผู้อำนวยการเขตพื้นที่อาจระงับการบังคับใช้ของภาษีที่ค้างชำระ.....

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรหยุดการชำระภาษีที่ค้างชำระเป็นไปตามบทบัญญัติของวรรค (1) (ii) เมื่อมีทรัพย์สินที่ถูกยึดจากการภาษีของชาติที่เกี่ยวข้องกับการหยุดผู้อำนวยการเขตพื้นที่สามจะปล่อยยึด

เมื่อระงับการบังคับใช้กฎหมายได้อย่างต่อเนื่องเป็นเวลาสามปีที่ผ่านมาภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายภาษีที่คุณต้องหยุดการดำเนินการของภาษีที่ค้างชำระเป็นไปตามบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นอันระงับไป...”

กำหนด โดยแบ่งได้เป็น 3 แบบ คือ การเร่งรัดชำระหนี้ทันที การยึดทรัพย์ก่อนประเมินทันที และการยึดทรัพย์ก่อนประเมิน (ใช้กับคดีละเมิดกฎหมายควบคุมการกระทำความผิดทางภาษีอากร)

โดยทั่วไปผู้ถูกประเมินต้องคัดค้านการประเมินภายในกำหนดเวลา 2 เดือน ต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยจัดเก็บภาษีก่อน จะอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร ส่วนกลางทันทีไม่ได้ เว้นแต่เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการสินน้ำเงิน อาจเลือกอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางได้โดยตรง ผู้มีสิทธิคัดค้าน ได้แก่ ผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสม

กำหนดเวลาคัดค้านคือต้องทำภายใน 2 เดือน นับแต่ได้รู้ถึงการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสมดังกล่าว เมื่อคัดค้านแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะมีคำวินิจฉัย ถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่ ก็สามารถอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลาง เมื่อหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยแล้วถ้ายังไม่เป็นที่พอใจอยู่อีก ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 3 เดือนนับแต่วันอุทธรณ์ ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้เช่นกัน การฟ้องศาลต้องทำภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่รู้คำวินิจฉัย แต่กำหนดเวลานี้ไม่ใช่บังคับถ้ามีเหตุอันควร ในกรณีที่พ้นกำหนดเวลา 1 ปีนับแต่มีคำวินิจฉัยแล้วจะนำคดีไปฟ้องศาลไม่ได้เว้นแต่มีเหตุอันควร สำหรับการกระทำทางปกครองในทางข้อเท็จจริงที่มีลักษณะต่อเนื่องหรือการละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายอุทธรณ์ทางปกครองแทน

สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางนี้จัดตั้งขึ้นใหม่ใน พ.ศ. 2513 เพื่อทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีส่วนกลาง ขณะเดียวกันก็ได้ยกเลิกระบบคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ใช้มานาน (ซึ่งมีตัวแทนชุมชนเป็นกรรมการด้วย) การวินิจฉัยอุทธรณ์ของหัวหน้าสำนักงานที่จัดตั้งใหม่นี้มีความเป็นอิสระ ไม่ถูกบังคับให้ตีความตามแนวปฏิบัติของหน่วยจัดเก็บภาษี ข้าราชการผู้รับผิดชอบและข้าราชการสมทบทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลาง ในกรณีจะมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างจากแนวปฏิบัติหรือคำสั่งของหน่วยจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายหลักการทั่วไปของภาษีอากรส่วนกลาง มาตรา 99 และ 100 บัญญัติว่าจะต้องแจ้งความเห็นไปยังหน่วยจัดเก็บภาษีเพื่อรับฟังคำชี้แจงก่อน ถ้าหน่วยจัดเก็บภาษีอากรไม่เห็นชอบด้วย ต้องส่งเรื่องให้คณะกรรมการตรวจการณ้ภาษีอากรส่วนกลางวินิจฉัยก่อน และให้หน่วยจัดเก็บภาษีกับหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางปฏิบัติตามมติของคณะกรรมการตรวจการณ้ภาษีอากรส่วนกลาง เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของหัวหน้าสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลางแล้ว คำวินิจฉัยนี้เป็นคำวินิจฉัยภายในฝ่ายปกครองที่ถึงที่สุด หน่วยจัดเก็บภาษีอากรไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลเพื่อเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวได้

สำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลางนี้แต่งตั้งโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีจำนวนไม่เกิน 10 คน โดยคัดเลือกจากผู้มีความรู้ความชำนาญเป็นการเฉพาะ สำหรับสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีส่วนกลางนั้น จัดเป็นองค์กรที่อยู่ในการกำกับของหน่วยงานควบคุมดูแลการบริหารจัดเก็บภาษีอากร

### 3) สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล<sup>37</sup>

หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยของสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ นำคดีขึ้นสู่ศาลไม่ได้ เพราะมีกระบวนการคัดค้าน และการเจรจาปรีกษารองรับอยู่แล้วตามกฎหมาย

#### 3.1) ประเภทและขั้นตอนของคดีภาษีอากรในศาล

ประเภทการฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น มีสามประเภทใหญ่ๆ ดังนี้

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 แต่ก็มีลักษณะพิเศษ คือ เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสภาพบังคับของการกระทำทางปกครอง และใช้วิธีพิจารณาทางคดีปกครองได้ส่วนความจริง ถ้าไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นพิเศษ ก็ให้นำกฎหมายวิธี

<sup>37</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 277-281.

พิจารณาความแฟงมาบังคับ ภาระหน้าที่ในการพิสูจน์เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นเงื่อนไขในการประเมินจัดเก็บภาษี รวมทั้งฐานภาษีนั้น โดยหลักการแล้วเป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาศาลชั้นต้นก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลสูงและศาลสูงสุดต่อไปได้

### 3.2) อัตราค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งและคดีภาษีอากร

เป็นไปตามกฎหมายเลขที่ 40 ปี ค.ศ. 1971 และระเบียบศาลสูงสุด ฉบับที่ 5 ปี ค.ศ. 1971 ที่ใช้จนถึงปัจจุบัน

#### (1) ค่าฟ้องศาลชั้นต้น (ไม่รวมฟ้องแย้ง) กำหนดตามทุนทรัพย์ที่พิพาท ดังนี้

1. ทุนทรัพย์ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 เยน ทุกๆ 50,000 เยนละ 500 บาท
2. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 300,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000 เยน ทุกๆ 50,000 เยนละ 400 เยน
3. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 3,000,000 เยน ทุกๆ 100,000 เยนละ 700 เยน
4. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 3,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 100,000,000 เยน ทุกๆ 200,000 เยนละ 1,000 เยน
5. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 100,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุกๆ 1,000,000 เยนละ 3,000 เยน
6. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 100,000,000 เยน แต่ไม่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุกๆ 1,000,000 เยนละ 3,000 เยน
7. ทุนทรัพย์ส่วนที่เกิน 1,000,000,000 เยน ทุกๆ 5,000,000 เยนละ 10,000 เยน

(2) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูง (ไม่รวมที่กำหนดในข้อ (ง)) กำหนดจากจำนวนตามข้อ (ก) แล้วคูณด้วย 1.5 เท่า

(3) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุด (ไม่รวมที่กำหนดในข้อ (ง)) กำหนดจากจำนวนตามข้อ (ก) แล้วคูณด้วย 2 เท่า

(4) ค่าอุทธรณ์ต่อศาลสูงและศาลสูงสุด ในกรณีไม่มีคำพิพากษาของศาลชั้นต้น กำหนดจากจำนวนตามข้อ (ข) และข้อ (ค) แล้วลดลงกึ่งหนึ่ง

### 3.3) การขอคุ้มครองชั่วคราวหรือทุเลาการบังคับคดี

การอุทธรณ์ภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง รวมทั้งการฟ้องเพิกถอนการประเมินล้วนไม่มีผลเป็นการทุเลาการชำระภาษีอากร แต่ในบางกรณีการบังคับคดีไปก่อนอาจทำให้ไม่สามารถกลับคืนสู่สภาพเดิมได้ ดังนั้น ในกรณีมีความจำเป็นเร่งด่วน เพื่อหลีกเลี่ยงความเสียหายลักษณะนี้

ศาลจึงมีอำนาจพิจารณาคำร้องขอของคู่กรณีและอนุญาตให้มีการทุเลาการบังคับทั้งหมดหรือบางส่วนได้ ทั้งนี้ เว้นแต่จะเป็นกรณีที่ไม่มีเหตุผลความจำเป็นหรือการให้ทุเลาการบังคับนั้นน่าจะมีผลกระทบต่อประโยชน์มหาชนอย่างมาก<sup>38</sup>

#### 3.4) หน้าที่นำสืบ

การฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นมีปัญหาว่าใครมีหน้าที่นำสืบก่อนเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงซึ่งเป็นองค์ประกอบของหนีภาษีอากร ความเห็นในเรื่องนี้อาจแบ่งเป็นสองฝ่าย ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การประเมินภาษีอากรอาศัยอำนาจมหาชน ถ้าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรหรือโจทก์ในการนำสืบ อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การฟ้องเพิกถอนการประเมินนั้นมีเนื้อหาคล้ายกับการขอให้ศาลรับรองว่าไม่มีมูลหนี้ ดังนั้น หน้าที่นำสืบต้องกระจายแบ่งกัน ตามความเห็นฝ่ายหลังนี้รัฐและองค์ปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่นำสืบ

<sup>38</sup> กฎหมายวิธีพิจารณาศึปกครองญี่ปุ่น (gyousei jiken soshou hou) มาตรา 25 วรรคสองและวรรคสี่ บัญญัติว่า “....

กรณีที่การเพิกถอนการกระทำทางปกครองเดิม จะต้องยื่นเมื่อมีความจำเป็นเร่งด่วนเพื่อหลีกเลี่ยงความเสียหายร้ายแรงใด ๆ ที่จะเกิดจากการกระทำทางปกครองเดิม หรือที่ต่อเนื่องตามมา ศาลอาจมีคำสั่งเพิกถอนผลกระทบที่เกิดจากการกระทำทางปกครองเดิม หรือที่ต่อเนื่องตามมาในภายหลัง (ต่อไปนี้เรียกว่า “ทุเลาการบังคับคดี”) อย่างไรก็ตาม ศาลอาจไม่สามารถเพิกถอนการกระทำทางปกครองเดิมได้ ถ้าการกระทำทางปกครองนั้นมีวัตถุประสงค์ที่สามารถทำได้โดยการเข้าดำเนินการกระทำทางปกครองเดิม หรือที่ต่อเนื่องมาภายหลังจากกระบวนการพิจารณานั้น....

การทุเลาการบังคับดังกล่าวอาจจะไม่ได้รับอนุญาต หากการทุเลานั้นจะมีผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะหรือความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดี...”

(Article 25...

Where an action for the revocation of the original administrative disposition is filed, if there is an urgent necessity in order to avoid any serious damage that would be caused by the original administrative disposition, the execution of the original administrative disposition or the continuation of any subsequent procedure, the court may, upon petition, by an order, stay the whole or part of the effect of the original administrative disposition, the execution of the original administrative disposition or the continuation of any subsequent procedure (hereinafter referred to as “stay of execution”); provided, however, that the court may not stay the effect of an original administrative disposition if the purpose can be achieved by staying the execution of the original administrative disposition or staying the continuation of any subsequent procedure...

Stay of execution shall not be allowed when it is likely to seriously affect public welfare or when the action on the merits seems groundless.)”

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเงื่อนไขของอำนาจในการประเมินภาษีอากรในฐานะเป็นเจ้าของนี้ ส่วนผู้เสียภาษีอากรในฐานะลูกหนี้มีหน้าที่นำสืบข้อเท็จจริงว่าอำนาจของเจ้าพนักงานนั้นไม่สมบูรณ์ หรือไม่มีอำนาจประเมินภาษีอากร ตามความเห็นของฝ่ายแรกเน้นอำนาจพิเศษของรัฐ แต่อำนาจพิเศษนี้เป็นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่นำสืบ เพราะไม่มีบทสันนิษฐานให้ถือว่าข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการใช้อำนาจรัฐนั้นมีอยู่แล้วโดยไม่ต้องพิสูจน์

ในการประเมินภาษีอากร เจ้าพนักงานจำเป็นต้องตอบให้ได้เสียก่อนว่ามีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรอยู่หรือไม่ ดังนั้น กล่าวโดยหลักการ ความเห็นของฝ่ายหลังจึงถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินต้องพิสูจน์ว่ามีองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร อย่างไรก็ดี หลักฐานเกี่ยวกับองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรในบางกรณีก็หาได้ยาก จึงจำเป็นต้องมีการปรับแก้หลักการให้เหมาะสมกับสภาพที่เป็นจริง

ในกรณีการประเมินภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานเห็นสมควร ฝ่ายเจ้าพนักงานต้องพิสูจน์ว่าตนมีเหตุผล หรือใช้ฐานอะไรในการประเมิน ส่วนฝ่ายโจทก์มีหน้าที่นำสืบหักล้างว่าจำนวนที่แท้จริงมีเท่าไรและต่างจากจำนวนที่เจ้าพนักงานใช้ประเมินอย่างไรหรือไม่

### 3.5) คำพิพากษา

คำพิพากษาในคดีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องเพิกถอนการประเมิน อาจแบ่งตามเนื้อหาได้เป็น 3 แบบ

(1) จำหน่ายคดี เช่น ไม่มีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง หรือฟ้องเมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว เป็นต้น การจำหน่ายคดีมีผลเท่ากับศาลปฏิเสธการพิจารณา

(2) ยกฟ้อง เช่น การประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว เป็นต้น นอกจากนี้ ในคดีที่ใช้วิธีพิจารณาคดีปกครอง แม้คำสั่งทางปกครองจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ถ้าการเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวจะทำให้ประโยชน์สาธารณะเสียหายอย่างชัดเจนแล้ว ประกอบกับการพิจารณาถึงระดับความเสียหายของโจทก์ การชดเชยค่าเสียหายแก่โจทก์ และวิธีการหรือระดับการป้องกันอันตรายต่างๆ แล้ว ถ้าศาลเห็นว่า การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม ก็อาจมีการยกฟ้องได้ตามแนวทางปฏิบัติที่กำหนดไว้

(3) พิพากษาให้เป็นไปตามฟ้อง เช่น ถ้าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายทั้งหมดหรือหรือบางส่วน หรือเบี่ยงปรับขาดองค์ประกอบในการประเมิน เป็นต้น

คำพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินนี้ไม่เพียงแต่มีผลบังคับต่อคู่กรณีเท่านั้น ยังมีผลต่อบุคคลที่สามด้วย ยิ่งกว่านั้น กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองญี่ปุ่น มาตรา 33 ยังบัญญัติอย่างชัดเจนว่าให้ฝ่ายเจ้าพนักงานหรือองค์กรของรัฐที่เกี่ยวข้องก็ต้องถูกผูกพันด้วย ดังนั้น องค์กรของรัฐที่

เกี่ยวข้องจึงต้องเคารพเนื้อหาของคำพิพากษาที่เพิกถอนคำสั่ง ถ้ามีเหตุการณ์ภายหลังเกิดขึ้นในทำนองเดียวกับที่ปรากฏในคำพิพากษา ก็จะต้องปฏิบัติตามเจตนารมณ์ที่ปรากฏในคำพิพากษา อนึ่งสำหรับบุคคลที่สามที่ไม่ได้เข้ามาเป็นคู่กรณีทำให้ไม่สามารถต่อสู้หรือป้องกันได้นั้น มีระบบที่ให้สิทธิในการร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ภายใน 30 วัน นับแต่วันทราบคำพิพากษาดังกล่าว พร้อมกับการยื่นอุทธรณ์คัดค้านภายในฝ่ายปกครองได้

### 3.2 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศไทย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช มาตรา 73<sup>39</sup> แม้จะได้บัญญัติให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน เพราะประเทศไทยมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้รัฐบาลนำรายได้สาธารณะนั้นมาใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษียังเป็นไปเพื่อให้เกิดความเสมอภาคในการกระจายรายได้ รัฐบาลสามารถใช้มาตรการภาษีอากรเพื่อจัดสรรการกระจายรายได้ให้เสมอภาคมากขึ้นได้ โดยยึดหลักว่า เก็บภาษีผู้ที่มีรายได้สูงในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่จัดเก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำจะช่วยทำให้การกระจายรายได้เสมอภาคมากขึ้น แต่หากมีการจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาจเนื่องมาจากการประเมินภาษีที่ไม่ถูกต้อง หรือประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทำให้เกิดมีข้อพิพาทเกิดขึ้น และจำเป็นต้องมีการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายถึงระบบภาษีในประเทศไทย และสิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครองและชั้นศาลต่อไป

#### 3.2.1 ระบบภาษี<sup>40</sup>

ภาษีที่จัดเก็บในประเทศไทย มีอยู่ด้วยกันหลายชนิดและหลายประเภท ซึ่งเหตุที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีหลากหลายประเภทนั้นก็เพื่อเป็นการสร้างความเสมอภาคและความเป็นธรรมในสังคม โดยในประเทศไทยมีการแบ่งระบบการจัดเก็บภาษีได้ ดังนี้

##### 1) แบ่งตามหน่วยงานหรือองค์กรที่จัดเก็บ

การแบ่งประเภทดังกล่าวเป็นการแบ่งจัดเก็บตามหน่วยงานของรัฐที่ได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ได้แก่

<sup>39</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ.”

<sup>40</sup> อรพิน ผลสุวรรณ. (2552). *กฎหมายการคลัง*. หน้า 96-97.

1.1) กรมสรรพากร ทำหน้าที่เก็บภาษี 5 ชนิด ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น

1.2) กรมสรรพสามิต ทำหน้าที่เก็บภาษีหลายชนิด เช่น ภาษีน้ำมัน ภาษียาสูบ ภาษีสุรา ภาษีหินอ่อน ภาษีเครื่องดื่ม ภาษียรถยนต์ ภาษีเครื่องไฟฟ้า ภาษียรถจักรยานยนต์ ภาษีแบตเตอรี่ ภาษีไฟ ภาษีเรือ ภาษีเครื่องหอม เป็นต้น

1.3) กรมศุลกากร ทำหน้าที่เก็บภาษี 21 ชนิด เช่น อากรขาเข้า อากรขาออก เป็นต้น

2) แบ่งตามลักษณะทางพื้นที่ แบ่งได้เป็น 2 ส่วน คือ

2.1) ภาษีที่รัฐจัดเก็บ ได้แก่ บรรดาภาษีที่องค์กรส่วนกลางของรัฐจัดเก็บ

2.2) ภาษีที่ส่วนท้องถิ่นจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย เป็นต้น

3) แบ่งตามลักษณะทางพื้นที่ เป็นการแบ่งตามลักษณะของการผลกระทบการเสียภาษี ซึ่งเป็นเทคนิควิธีทางภาษี สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

3.1) ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่สามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ หรือผลักไปได้เพียงเล็กน้อย ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น

3.2) ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ต้องแบกรับภาระการเสียภาษีไว้เอง แต่สามารถผลักภาระทางภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ ในการขายสินค้าในราคาที่สูงขึ้นแก่ผู้บริโภค ภาษีทางอ้อมที่สำคัญก็คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

4) แบ่งตามลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

เป็นการแบ่งภาษีตามหลักใกล้เคียงกับหลักเศรษฐศาสตร์ โดยใช้เกณฑ์กิจกรรมที่ปฏิบัติทางเศรษฐกิจแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ

4.1) ภาษียรายได้หรือผลกำไร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.2) ภาษีการบริโภค ได้แก่ ภาษีสินค้าทั้งหลาย เช่น อากรนำเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

4.3) ภาษีทุนหรือทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมรดก เป็นต้น

4.4) ภาษีการลงทุน เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกิจกรรมการลงทุน เช่น ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสถานบริการ เป็นต้น

### 3.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นฝ่ายปกครอง

ระบบภาษีอากรของประเทศไทยนั้นมีการจัดเก็บภาษีหลากหลายประเภท ทำให้กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรมีอยู่เป็นจำนวนมาก ซึ่งในกฎหมายที่ให้อำนาจดังกล่าวนี้ ก็อาจมีการดำเนินคดีภาษีอากรนอกศาลโดยใช้หน่วยงานทางปกครองเป็นผู้วินิจฉัยในเบื้องต้น โดยในขั้นตอนของฝ่ายปกครองนี้ กฎหมายก็ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งผู้เขียนจะขออธิบายถึงกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ โดยกำหนดขอบเขตไว้เพียงกฎหมาย 3 ฉบับเท่านั้น ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

#### 1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร ภาษีอากรที่เป็นภาษีอากรประเมินนั้น โดยหลักทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์การประเมินกำหนดไว้คล้ายคลึงกัน วิธีการเสียภาษีอากรโดยส่วนใหญ่เป็นแบบประเมินตนเอง ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียเอง

#### 1.1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

##### (1) การยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีได้กำหนด พร้อมกับชำระภาษีอากรภายในเวลาและ ณ สถานที่ที่กำหนดไว้

สำหรับภาษีเงินได้ โดยทั่วไปมีกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบ 2 ช่วง คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีภาษี<sup>41</sup> หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีภาษีหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนำภาษีที่เสียช่วงแรกไปแล้ว มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียช่วงหลังได้<sup>42</sup>

<sup>41</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 56 ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการตามมาตรา 56 มาตรา 57 มาตรา 57 ทวิ และมาตรา 57 ตรี ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการเงินได้เฉพาะตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี...”

<sup>42</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่อ

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือนทุกเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนนั้นหรือไม่ก็ตาม<sup>43</sup>

สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยทั่วไปผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือนทุกเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมียารับในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่กรณีกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ให้ยื่นแบบพร้อมชำระภาษีในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์<sup>44</sup>

สำหรับอากรแสตมป์ การเสียภาษีอากรแสตมป์โดยทั่วไปมี 2 วิธี คือ วิธีปิดแสตมป์ทับลงในตราสารก่อนกระทำหรือในทันทีที่ทำตราสารในราคาที่ไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย และได้ขีดฆ่าแสตมป์นั้น<sup>45</sup> หรือวิธีชำระเป็นตัวแทนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่แทน<sup>46</sup>

อำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี...”

<sup>43</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 83 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใดให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น...”

<sup>44</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10 บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษี พร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น...

ความในวรรคหนึ่งถึงวรรคสี่มิให้ใช้บังคับแก่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) และให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น...”

<sup>45</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 109 บัญญัติว่า “สัญญาใดเป็นตราสารซึ่งเกิดขึ้น โดยมีหนังสือโต้ตอบกัน และมีได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ถ้าพิสูจน์ได้ว่าหนังสือฉบับหนึ่งฉบับใดที่จำเป็นในการทำให้เกิดสัญญานั้นขึ้น ได้ปิดแสตมป์ครบจำนวนอากรและขีดฆ่าแสตมป์แล้ว ให้ถือว่าสัญญานั้น ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์แล้ว.”

## (2) การยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติม

การยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรทำการยื่นแบบแสดงรายการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ยื่น เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมแบบที่ได้ยื่นไว้แล้ว หากผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแก้ไขเพิ่มเติมเกินเวลาที่กำหนดอาจมีความรับผิดในเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับได้

### 1.2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

โดยทั่วไป เมื่อครบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบภาษีอากร โดยอาจแบ่งการตรวจสอบประเมินภาษีอากรออกเป็น 2 กรณีใหญ่ๆ คือ กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ และกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจในการตรวจสอบภาษีโดยการออกหมายเรียก หรือตรวจสอบจากแบบแสดงรายการที่ยื่นโดยไม่ต้องออกหมายเรียกก็ได้

### 1.3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

#### (1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

เมื่อภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดถึงกำหนดชำระแล้ว หรือเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กฎหมายได้บัญญัติภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายและเงินภาษีอากรค้าง หากมีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน<sup>47</sup>

<sup>46</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 113 บัญญัติว่า “ตราสารใดมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ ผู้มีหน้าที่เสียอากร หรือผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์ชอบที่จะยื่นตราสารนั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อขอเสียอากรได้ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับตราสารแล้วให้อนุมัติให้เสียอากรภายในบังคับแห่งบทบัญญัติต่อไปนี้...”

<sup>47</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

## (2) วิธีการขอคืนภาษีอากร

การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตามที่อธิบดีกำหนด โดยแนบหลักฐานและเอกสารต่างๆ ตามที่ได้กำหนดไว้<sup>48</sup>

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้มีสิทธิขอคืน หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสาร หรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาในการคืนภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควร<sup>49</sup> และกรณีที่ส่งคืนเงินภาษีล่าช้าทางราชการจะจ่ายดอกเบี้ยให้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ซึ่งในปัจจุบันนี้ผู้เสียภาษีอากรสามารถตรวจสอบสถานะการขอคืนเงินภาษีผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ตได้

กรณีของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปผู้เสียภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนภาษีสามารถใช้สิทธิเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีนั้น หรือจะเลือกเป็นเครดิตนำไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระในเดือนภาษีถัดไปได้ โดยทั่วไป ในการขอคืนไม่จำเป็นต้องใช้เอกสารใดๆ และหากเจ้าพนักงานพิจารณาคืนภาษีล่าช้าต้องให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ขอคืน<sup>50</sup>

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสอง ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่าย ในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย.”

<sup>48</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี วรรคสอง บัญญัติว่า “คำร้องขอคืนตามมาตรา นี้ ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนดและให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด.”

<sup>49</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 จัตวา บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินอาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้มีสิทธิขอคืน หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสาร หรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามที่เห็นสมควร.”

<sup>50</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 84 บัญญัติว่า “เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ

เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการตั้งคืนเงินภาษีอากรจะพิจารณาจากเอกสารหลักฐาน เมื่อเห็นชอบจะออกหนังสือไปยังผู้ขอคืน ผู้ขอคืนสามารถนำหนังสือดังกล่าวและบัตรประจำตัวประชาชนไปแสดงตนเพื่อขอรับเงินภาษีอากร

### (3) อายุความและระยะเวลา<sup>51</sup>

ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาที่กำหนด นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือนับแต่วันที่เสียภาษีอากร

#### 1.4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง<sup>52</sup>

และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการแสดงภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้น.”

<sup>51</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี วรรคแรก บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด....”

<sup>52</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 29 บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอมีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ได้ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) ให้อุทธรณ์การประเมินของอำเภอต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามความในมาตรา 21 หรือมาตรา 25 ให้อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือรับแจ้งการประเมินตามความในมาตรา 18 ทวิ มาตรา 20 หรือมาตรา 24

(3) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของข้าหลวงประจำจังหวัดต่อศาลภายในกำหนด 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” และ

มาตรา 30 บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ภาษีทุกประเภท ดังกล่าวโดยทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์กำหนดไว้คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการประเมินภาษี และผู้รับประเมินไม่พอใจคำสั่งประเมินภาษีนั้น ผู้รับประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง การประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือ จังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

(2) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขต หรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(3) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะต้อง กระทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด และจะอุทธรณ์ได้ต่อเมื่อไม่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 ซึ่งได้แก่ กรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่เป็นกรณีที่ต้องห้าม อุทธรณ์ตามมาตรา 25 ซึ่งได้แก่ กรณีที่ผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอ หรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งในกรณีนี้มีตัวอย่างคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คือ กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติเมื่อวันที่ 22 กันยายน 2552 ให้ยกคำร้องของ นาย พ. และนางสาว พ. ที่อุทธรณ์กรณีที่กรมสรรพากรเรียกเก็บ ภาษีเงินได้ จำนวน 11,809,294,773 บาทจากบุคคลทั้งสอง ซึ่งซื้อหุ้นบริษัท ช. จากบริษัท อ. จำนวน 329.2 ล้านหุ้น ในราคาหุ้นละ 1 บาท ขณะที่ราคาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีราคาหุ้นละ 49.25 บาท ทำให้บุคคลทั้งสองได้กำไรจากส่วนต่างราคาหุ้นเป็นเงิน 15,883,900,000

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และ อัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้”

บาท กรณีดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากนาย พ. และนางสาว พ. ซึ่งเป็นกรรมการบริษัท อ. ได้ซื้อหุ้นของบริษัท ข. จากบริษัท อ. เมื่อวันที่ 20 มกราคม 2549 จำนวนคนละ 164.6 ล้านหุ้น รวม 329.2 ล้านหุ้น ในราคาหุ้นละ 1 บาท ก่อนที่จะขายหุ้นจำนวนดังกล่าวให้แก่บริษัท ท. ของประเทศสิงคโปร์ในราคาหุ้นละ 49.25 บาท หลังจากนั้น คณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐ (คตส.) ได้เข้าตรวจสอบกรณีดังกล่าว เห็นว่า นาย พ. และนางสาว พ. เป็นผู้ถือหุ้นและกรรมการผู้มีอำนาจจัดการของบริษัท อ. ซื้อหุ้นที่เป็นทรัพย์สินของบริษัทในราคาต่ำกว่าราคาตลาดผลต่างระหว่างราคาซื้อกับราคาตลาดหุ้นละ 48.26 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของนาย พ. และนางสาว พ. ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 ดังนั้น นาย พ. และนางสาว พ. ต้องนำเงินได้จากประโยชน์ที่ได้จากการซื้อหุ้นได้ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดจำนวน 15,883.9 ล้านบาทไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และชำระภาษีอากรประจำปีภาษี 2549 ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐได้ส่งเรื่องให้กรมสรรพากรติดตามการเสียภาษีเงินได้ปีภาษี 2549 ของบุคคลทั้งสองดังกล่าว เมื่อวันที่ 11 เมษายน 2550 ปรากฏว่า เมื่อถึงสิ้นเดือนมีนาคม 2550 บุคคลทั้งสองไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวมารวมชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด จึงได้ออกหมายเรียกตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2549 ของนาย พ. และนางสาว พ. เมื่อวันที่ 30 เมษายน 2550 และประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2549 พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากนาย พ. เป็นเงินภาษีทั้งสิ้น 5,904,791,172.29 บาท และนางสาว พ. เป็นเงินภาษีทั้งสิ้น 5,904,503,601.13 บาท ต่อมาบุคคลทั้งสองอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ 11 กันยายน 2550 และขอทุเลาการเสียภาษีอากรในขณะอุทธรณ์ไว้ด้วย ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ประชุมพิจารณาเรื่องนี้ใช้เวลากว่า 2 ปี จึงมีมติให้ยกคำร้องของบุคคลทั้งสอง<sup>53</sup>

หลังจากนั้นเมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 อันได้แก่กรณีที่ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ในกรณีนี้มีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5521/2534 โดย นาย ส. ซึ่งเป็นผู้จัดการมรดกของนาย จ. ได้ฟ้อง

<sup>53</sup> มติชนออนไลน์. (2552). สืบค้นเมื่อวันที่ 9 สิงหาคม 2556 จาก <http://www.matichon.co.th>

กรมสรรพากร เป็นจำเลย ซึ่งต่อมาศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่ากำหนดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) เป็นการกำหนดเวลาให้ฟ้องคดีมิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องสิทธิใดๆ และถึงแม้ไม่ได้เป็นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติจัดตั้งจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าวได้ก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ จำเลยฟ้องโจทก์ให้ชำระหนี้ภาษีอากรกรณีเดียวกันนั้น ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายพิพากษายกฟ้องขณะที่คดีอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งโจทก์จะต้องอุทธรณ์ต่อศาลใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ขณะที่โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น คดีที่จำเลยฟ้องโจทก์ยังอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา โจทก์จึงไม่อาจยื่นฟ้องจำเลยภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เพราะจะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาซ้ำ อีกทั้งโจทก์ก็ยังไม่มีความจำเป็นต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล เพราะในขณะนั้นคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางยังมีผลผูกพันคู่ความอยู่ พฤติการณ์ดังกล่าวนับว่าเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่โจทก์ไม่อาจขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยที่ศาลพึงขยายระยะเวลาให้โจทก์ได้

## 2) ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527<sup>54</sup>

### 2.1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

กรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีก่อนความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ ก่อนการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หากความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้น หรือก่อนการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน ข้อยกเว้นคือเมื่อมีการขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษี หรือการได้รับสิทธิชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยมีหลักประกัน

<sup>54</sup> ประกาศ คงเอียด. (2542). *คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต*. หน้า 174-198.

กรณีบริการ ให้ผู้ประกอบการกิจการสถานบริการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษี ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ เมื่อ ได้รับค่าบริการ

กรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีในเวลาที่ออกใบ ขนสินค้าให้ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทางปฏิบัติการยื่นแบบแสดงรายการอากรขาเข้า ภาษี สรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มจะกระทำพร้อมกัน

กรณีอื่นๆ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีดัดแปลงรถยนต์ให้ยื่นแบบพร้อมกับชำระภาษีเมื่อการ ดัดแปลงสิ้นสุดลง เป็นต้น

ทั้งนี้ อาจมีการขยายระยะเวลาชำระภาษีโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยมี หลักประกันได้

## 2.2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

ในขั้นตอนตรวจสอบการประเมินภาษีอากรนั้น สามารถแบ่งการตรวจสอบภาษีอากร ออกเป็น 2 กรณีใหญ่ๆ คือ

(1) การตรวจสอบและทำการประเมินภาษีอากรภายหลังจากความรับผิดชอบในอันที่ จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแล้ว โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้ หรือยื่น แบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีต้องคลาดเคลื่อนไป

(2) การตรวจสอบและทำการประเมินภาษีอากร เบื้องปรับ และเงินเพิ่มก่อนที่ความรับผิดชอบ ในทางภาษีจะเกิดขึ้น เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงาน เจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมิน ภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่สามารแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี

## 2.3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

### (1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง<sup>55</sup>

ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ ค้างโดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ ทั่วถึงอำนาจใน

<sup>55</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 142 บัญญัติว่า “การยึด การอายัด และการขาย ทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ค้าง ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้.”

การออกคำสั่งเป็นหนังสืออาศัยสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน

(2) อำนาจเจ้าพนักงาน<sup>56</sup>

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดในทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีได้โดยมีต้องขออำนาจศาล แต่ต้องดำเนินการส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระที่ค้างภายในกำหนดเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น เมื่อไม่ชำระจึงจะดำเนินการยึดทรัพย์สินต่อไป นอกจากนี้ยังมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออาศัยสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษีงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษี แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

(3) วิธีการและกำหนดเวลาขอคืนภาษีอากร<sup>57</sup>

การขอคืนภาษีเกิดขึ้นได้ ในกรณีที่กฎหมายได้กำหนดให้ได้รับการคืนภาษีหรือผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าสินค้าได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีที่ได้ชำระไว้หรือได้รับการลดอัตราภาษี รวมถึงกรณีที่บุคคลใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

<sup>56</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 140 บัญญัติว่า “ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมีต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อีกเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด.”

<sup>57</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 107 บัญญัติว่า “ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้นั้นคำร้องส่งเอกสารหลักฐานหรือคำชี้แจงใดๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ส่งคืนโดยมิชักช้า

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี.”

วิธีการขอคืนภาษีจะต้องดำเนินการตามลักษณะของเหตุที่ทำให้ได้รับภาษีคืน กล่าวคือ กรณีกฎหมายได้กำหนดให้ได้รับการคืนภาษี หรือยกเว้นภาษีที่ได้ชำระไว้หรือได้รับการลดอัตราภาษีให้ดำเนินการตามที่กฎหมายลำดับรองได้กำหนดไว้

ส่วนกรณีที่บุคคลใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ขอรับเงินคืนโดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษีและให้ส่งเอกสารหลักฐานประกอบคำร้อง

#### (4) การพิจารณาของเจ้าพนักงาน<sup>58</sup>

เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่า ผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้ส่งคืนโดยมิชักช้า อย่างไรก็ตาม อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะส่งคืนเงินให้แก่บุคคลโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี รวมถึงกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีหากปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วนั้นได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียให้ส่งคืนเงินโดยมิชักช้า

#### 2.4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่กำหนดวิธีการอุทธรณ์ไว้ค่อนข้างแตกต่างจากกฎหมายภาษีอื่นๆ โดยกำหนดให้ต้องมีการคัดค้านการประเมินก่อน แล้วผู้ยื่นคัดค้านจึงจะสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ การคัดค้านการประเมินนั้นเป็นไปตามที่มาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดไว้ กล่าวคือผู้ถูกประเมินที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินจะต้องยื่นคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเป็นหนังสือ โดยตามมาตรา 88 กำหนดให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นให้เสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้านนั้น

ภายหลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจวินิจฉัย หรือคำคัดค้านไม่ได้รับการวินิจฉัยภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามมาตรา 89 ได้กำหนดให้ผู้ยื่นคำคัดค้านที่มีสิทธิอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านเป็นหนังสือ หรือวันที่ครบกำหนดการวินิจฉัยคำคัดค้าน อย่างไรก็ตาม ผู้ยื่นคำคัดค้านอาจอุทธรณ์ต่ออธิบดีได้ หากเป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์คือ ในกรณีผู้ยื่นคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน หรือ

<sup>58</sup> แหล่งเดิม.

ในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ตามมาตรา 90 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ และกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง

เว้นแต่กรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวได้ โดยการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งตามมาตรา 96 ได้กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

### 3) ภาษีศุลกากร<sup>59</sup>

ของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปนอกประเทศไทยย่อมอยู่ในข่ายการจัดเก็บภาษีศุลกากร ตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เว้นแต่ในกรณีที่ประเทศไทยมีความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นพิเศษ หรือมีกฎหมายให้ใช้บังคับโดยเฉพาะกับของนั้นๆ เช่น พระราชบัญญัติปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 เป็นต้น) ให้ใช้บังคับตามกฎหมายหรือข้อตกลงนั้นๆ

#### 3.1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

##### (1) การยื่นแบบ

ความรับผิดในภาษีศุลกากรเกิดขึ้นเมื่อในเวลาที่น่าเข้า<sup>60</sup> หรือส่งออกของสำเร็จ<sup>61</sup> ให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้ายื่นสำแดงราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือสภาพของเพื่อเสียค่าภาษี โดยให้ชำระแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นสำแดงราคา<sup>62</sup>

<sup>59</sup> ชูชาติ อัสวโรจน์. (2542). *กฎหมายศุลกากร*. หน้า 63-172.

<sup>60</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ บัญญัติว่า “ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้า

ทันสมัย ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

ในกรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร ให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร แต่ในกรณีที่ได้นำของที่มีอยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้น ไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด.”

<sup>61</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ตรี บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่จะส่งออกสำเร็จ

การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้

การขอคืนค่าภาษีในกรณีที่มีได้ส่งของออกนอกราชอาณาจักร ให้กระทำได้เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวัน แต่ไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันที่ออกไปขนสินค้าให้.”

<sup>62</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาออกไปขนสินค้าให้

ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และค่าภาษีที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่ง ๆ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดโดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่มิให้สั่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้อ้างความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้วันนั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก.”

เจ้าพนักงานยอมเป็นผู้ประเมินค่าภาษีที่ต้องเสียตามสภาพของของหรือตามมูลค่า เมื่อผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ปฏิบัติตามกฎหมายกับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน จึงจะนำของใดๆ ไปจากอารักขาของศุลกากรได้ ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของออกไปได้โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และหากต้องเสียภาษีอากรให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากร<sup>63</sup>

#### (2) การยื่นแก้ไขเพิ่มเติมในใบขนสินค้า

ผู้เสียภาษีสามารถแก้ไขเพิ่มเติมใบขนสินค้าได้ในกรณีต่อไป นี้ คือ แก้ไขก่อนมีการชำระภาษีอากรและแก้ไขภายหลังการชำระภาษีอากร รวมถึงการจัดทำใบขนสินค้าขึ้นใหม่ที่เรียกว่า ใบขนโอน

### 3.2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

#### (1) วิธีการตรวจสอบ

ภายหลังจากที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าสำแดงใบขนสินค้าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง เว้นแต่จะตกลงกันให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหา และให้ชำระอากรตามจำนวนของที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสีย<sup>64</sup> เมื่อเจ้าพนักงานได้ประเมินภาษีและแจ้ง

<sup>63</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 8 บัญญัติว่า “อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้ โดยอาจกำหนดวิธีการและข้อจำกัดเกี่ยวกับการเก็บของตลอดจนข้อบังคับเพื่อการดำเนินการและตรวจตราควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร

เพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรหรือค่าชดเชยอย่างอื่นซึ่งกรมศุลกากรอาจเรียกหรือได้ตามกฎหมายหรือข้อตกลง อธิบดีอาจเรียกประกันจากเจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ทำทัณฑ์บน และหรืออย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

เจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประจำปีตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยกฎกระทรวง.”

<sup>64</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 บัญญัติว่า “ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของนั้นไปยังศุลกสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณี สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่

แก่ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าแล้วให้ชำระเงินภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง แต่ในกรณีวางหลักประกันและประกันที่วางค้ำค่าภาษีให้นำประกันมาชำระค่าภาษีได้ทันที และให้ถือว่าผู้นั้นได้ชำระภาษีในวันที่ได้รับแจ้ง หรือเมื่อเข้าชำระอากรแล้วให้รับหลักประกันที่วางไว้คืน<sup>65</sup>

## (2) อายุความ

อายุความในการฟ้องเรียกค่าอากรนั้น ในกรณีที่ไม่มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดให้มีอายุความสองปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก<sup>66</sup>

แต่หากเป็นกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องบังคับตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้สิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร มีกำหนดอายุความ 10 ปี

## 3.3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

### (1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง<sup>67</sup>

อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้”

<sup>65</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

ในกรณีที่มีการวางเงินประกันและเงินประกันที่วางไว้ค้ำค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้ว ให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งแล้ว.”

<sup>66</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10.

<sup>67</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 เบญจ บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจชักของใด ๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ถึงของเช่นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้ผู้นำของนั้นออกขายทอดตลาดและเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ ให้หักค่าอากรค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ชำระหนี้ต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่ก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้

ในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกค้างชำระค่าภาษีอากร เพื่อเร่งรัดภาษีอากรค้าง อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใดๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างครบถ้วน และหากมิได้ชำระค่าภาษีอากรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของ มีอำนาจนำของออกขายทอดตลาด เงินที่ได้ให้หักค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ ค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่างๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา ยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

## (2) วิธีการขอคืนภาษีอากรและอายุความ<sup>68</sup>

การขอคืนภาษีอากรนั้น ในกรณีที่มีการคำนวณจำนวนเงินผิด อธิบดีมีอำนาจใช้ดุลพินิจพิจารณาคืนอากรในส่วนที่คำนวณจำนวนเงินผิดได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่จะสั่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกมิได้

ส่วนกรณีที่ชำระอากรเกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง ต้องมีคำเรียกร้องขอคืนเงินภายในสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิดคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น มิให้เจ้าพนักงานรับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้นๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่โต้แย้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

การขอคืนเงินประกันค่าภาษีที่เรียกไว้เกิน ให้ใช้สิทธิเรียกร้องฟ้องคดีภายในอายุความสองปีนับจากวันที่ส่งออกหรือนำเข้า

### 3.4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภาษีศุลกากรอาจเกิดขึ้นได้เมื่อมีการประเมินอากรเพิ่มเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรแห่งกำเนิดของสินค้า และเกี่ยวกับราคาศุลกากร โดยหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์เป็นไปตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติไว้ดังต่อไปนี้

---

หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใด ให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด.”

<sup>68</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10.

ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน คือ ผู้นำของเข้า และผู้ส่งของออก โดยต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>69</sup> ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน เป็นกรรมการ แต่ในกรณีที่เป็นการนำของเข้า หรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด<sup>70</sup>

มาตรา 112 จ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน โดย “ผู้นำของเข้า” กฎหมายได้กำหนดให้หมายความรวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสีย ชั่วขณะหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร และ “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกัน โดยอนุโลม

### 3.5) การฟ้องคดีต่อศาล

มาตรา 112 สัตตรส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวตามมาตรา 112 อัญฐานส ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวา

<sup>69</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จ บัญญัติว่า “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด.”

<sup>70</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 สัตต บัญญัติว่า “ให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกจำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคน เป็นกรรมการ

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นเลขานุการและเป็นผู้ช่วยเลขานุการ โดยให้เลขานุการเป็นกรรมการด้วย.”

ทศ<sup>71</sup> ซึ่งได้แก่ กรณีที่การยกอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกให้มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุอันสมควร

### 3.2.3 สิทธิของผู้เสียหายอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรชั้นศาล

ระบบศาลของประเทศไทยอาจแบ่งได้เป็น ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่นๆ โดยโครงสร้างและเขตอำนาจของศาลแต่ละประเภทเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ลำดับชั้นของศาลในการพิจารณาคดีโดยทั่วไปมี 3 ชั้น คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกา แต่คดีบางประเภทมีเพียง 2 ชั้น เท่านั้น เช่น คดีภาษีอากร คดีแรงงาน คดีปกครอง คดีล้มละลาย เป็นต้น สำหรับคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้นอาจมีปัญหาเกี่ยวข้องกับเขตอำนาจศาลต่างๆ เช่น ศาลแพ่ง ศาลอาญา ศาลปกครอง หรือศาลรัฐธรรมนูญได้ แต่อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรได้แก่ ศาลภาษีอากร และตามมาตรา 3 แห่งกฎหมายฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของคำว่า “คดีภาษีอากร” ว่าหมายถึงคดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

#### 1) เขตอำนาจศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งได้แบ่งศาลภาษีอากรออกเป็นสองชนิด อันได้แก่ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลภาษีอากรจังหวัด แต่ในปัจจุบันยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัด อันเนื่องมาจากคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดยังมีจำนวนที่ไม่มากนัก ดังนั้น ด้วยผลของมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว อันเป็นบทเฉพาะกาลได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีที่เกิดขึ้นในท้องที่ที่ยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรในท้องที่นั้นๆ ด้วย จึงทำให้ศาลภาษีอากรกลาง นอกจากจะมีเขตอำนาจครอบคลุมเขตกรุงเทพมหานครอันเป็นการเฉพาะแล้ว ยังมีเขตอำนาจครอบคลุมท้องที่จังหวัดอื่นๆ ทั้งหมดอีกด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักรนั่นเอง

<sup>71</sup> มาตรา 112 ทวาทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์ผู้ใด ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามวรรคหนึ่ง หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำ.”

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรนั้นเป็นไปตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้แก่

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินภาษีและได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระแล้ว ไม่พอใจคำสั่งประเมินภาษีดังกล่าวของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีอากรอาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้นต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วแต่กรณี เพื่อให้มีการพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษีนั้นอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งเป็นคำวินิจฉัยภายในฝ่ายปกครอง ก็ยังสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรก็ได้ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าคดีประเภทนี้ส่วนใหญ่แล้วจะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นโจทก์ฟ้องเจ้าพนักงานหรือหน่วยงานของรัฐ

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดหรือตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและมีได้อุทธรณ์การประเมินนั้น ถือเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีหนี้ค่าภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้นอกจากหน่วยงานของรัฐจะสามารถใช้มาตรการบังคับจัดเก็บโดยใช้อำนาจที่ตนมีอยู่ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว หน่วยงานของรัฐยังสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรเป็นคดีเกี่ยวกับการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรได้อีกด้วย

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

ถ้าเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องขอคืนค่าภาษีอากรที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องชำระหรือได้ชำระไว้เกินกว่าความรับผิดของตน โดยอาจจะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้เกิน ชำระภาษีเงินได้ครั้งปีไว้เกินกว่าจำนวนภาษีอากรที่ต้องรับผิดชอบตลอดทั้งปีภาษี เป็นต้น

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

ในคดีภาษีอากรนั้นนอกเหนือจากตัวผู้เสียภาษีอากรที่มีความรับผิดทางภาษีแล้ว ยังอาจมีกรณีที่บุคคลอื่นเข้ามาผูกพันตนเพื่อชำระภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีอากรก็ได้ เช่น ผู้ค้าประกัน เป็นต้น ดังนั้น เพื่อความสะดวกในการดำเนินคดี กฎหมายจึงกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ฟ้องตามข้อผูกพันเหล่านั้นด้วย

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

นอกจากคดีทั้ง 4 ประเภทที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายบัญญัติให้คดีอื่นอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

2) อายุความและระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากร

อายุความของคดีภาษีอากรเป็นไปตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเอาค่าภาษีอากร ให้มีอายุความ 10 ปี...” แต่อย่างไรก็ตาม การฟ้องคดีภาษีอากรนั้น นอกจากจะต้องพิจารณาอายุความของคดีแล้ว สิ่งที่ต้องพิจารณาก่ออย่างหนึ่งก็คือ ระยะเวลาในการฟ้องร้องคดีซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญของคดีภาษีอากร เช่น ระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นมีกำหนดระยะเวลาเพียง 30 วัน กล่าวคือ หากกรณีเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับได้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรเอาไว้ ดังนั้น หากโจทก์ฟ้องคดีภายหลังระยะเวลาตามที่กำหนดโดยมิได้รับอนุมัติให้ขยายระยะเวลา คดีนั้นก็จะต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

3) คู่ความในคดีภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้บัญญัติเกี่ยวกับผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น ผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรจึงเป็นเช่นเดียวกับผู้ที่สามารถเป็นคู่ความในคดีแพ่งทั่วไป กล่าวคือ ต้องเป็น “บุคคล” ซึ่งก็คือ “บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล” แต่ตามกฎหมายภาษีอากร เช่น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหน่วยภาษีขึ้นเป็นพิเศษนอกจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล คือ คณะบุคคล และ กิจการร่วมค้า ซึ่งหน่วยภาษีทั้งสองประเภทนี้ไม่มีสภาพบุคคล จึงไม่อาจเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ ต้องให้บุคคลที่เกี่ยวข้องเข้ามาเป็นโจทก์ฟ้องคดี คำฟ้องคำให้การในคดีภาษีอากร

4) คำฟ้อง

คำฟ้องในคดีภาษีอากรถือเป็นคำคู่ความชนิดหนึ่ง จึงต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 67 และมาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง<sup>72</sup> กล่าวคือ คำคู่ความจะต้องกระทำเป็นหนังสือและมีรายการดังต่อไปนี้

<sup>72</sup> มาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับบทบัญญัติมาตรา 57 ให้โจทก์เสนอ ข้อหาของตน โดยทำคำฟ้องเป็นหนังสือยื่นต่อศาลชั้นต้น

- (1) ชื่อศาลที่จะรับคำฟ้องหรือถ้าคดีอยู่ในระหว่างพิจารณา ชื่อของศาลนั้นและเลขหมายคดี
- (2) ชื่อคู่ความในคดี
- (3) ชื่อคู่ความหรือบุคคล ซึ่งจะเป็นผู้รับคำคู่ความหรือเอกสารนั้น
- (4) ใจความและเหตุผลถ้าจำเป็นแห่งคำคู่ความหรือเอกสาร
- (5) วันเดือนปี ของคำคู่ความ หรือเอกสาร และลายมือชื่อของเจ้าพนักงาน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นผู้ยื่นหรือเป็นผู้ส่ง

นอกจากที่ได้กล่าวมาแล้ว คำฟ้องในคดีภาษีอากรยังต้องอยู่ในบังคับของข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2542 ข้อ 13 อีกด้วย กล่าวคือ คำฟ้องจะต้องแสดงให้เห็นถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างอาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับของโจทก์ และหากคำฟ้องมีการอ้างบทบัญญัติแห่งข้อกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ข้อ 12 แห่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ซึ่งเป็นข้อกำหนดเกี่ยวกับคำคู่ความ ยังได้กำหนดให้ต้องแนบสำเนาพร้อมคำคู่ความดังกล่าวด้วย เว้นแต่คำคู่ความอีกฝ่ายจะได้อ้างไว้แล้ว

ในการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีของตน กล่าวคือ หากเป็นคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง<sup>73</sup> แต่หากเป็นคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรยังไม่เปิดทำการในท้องที่นั้น ผู้ฟ้องคดีจะฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง หรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีที่ฟ้องคดีต่อศาลจังหวัด ศาลจังหวัดต้องแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อให้มีคำสั่งต่อไป

เมื่อศาลภาษีอากรกลางได้รับคำฟ้องแล้ว ศาลก็จะตรวจคำฟ้อง ซึ่งจะเป็นการตรวจรูปแบบที่มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้กำหนดไว้ โดยหากศาลเห็นว่าคำฟ้องอ่านไม่ออก หรืออ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไป หรือไม่มีรายการ ไม่มีลายมือชื่อ ไม่แนบเอกสารต่างๆ ตามที่กฎหมายต้องการ หรือมิได้ชำระหรือวางค่าธรรมเนียม โดยถูกต้องครบถ้วน ศาลจะมีคำสั่งให้คืนคำคู่ความนั้นให้ไปทำมาใหม่ หรือแก้ไขเพิ่มเติม หรือชำระหรือวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วน ภายในระยะเวลาและกำหนดเงื่อนไขใดๆ ตามที่ศาล

---

คำฟ้องต้องแสดงโดยแจ้งชัดซึ่งสภาพแห่งข้อหาของโจทก์และ คำขอบังคับทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาเช่นว่านั้น

ให้ศาลตรวจคำฟ้องนั้นแล้วสั่งให้รับไว้ หรือให้ยกเสีย หรือ ให้คืนไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 18.”

<sup>73</sup> พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 5.

เห็นสมควรก็ได้ ถ้ามิได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของศาลในระยะเวลาหรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ก็ให้มีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น แต่หากศาลเห็นว่าคำฟ้องนั้นชอบด้วยกฎหมายแล้ว ศาลก็จะมีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นไว้พิจารณา ซึ่งหากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดภาคีอากรกลางจะมีหนังสือแจ้งไปยังศาลจังหวัดดังกล่าว เพื่อแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบต่อไป

เมื่อศาลภาคีอากรมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้แล้ว โจทก์จะต้องนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลย เพื่อให้จำเลยทำคำให้การแก้คดียื่นต่อศาล โดยหากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาคีอากรกลางตามมาตรา 173 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง<sup>74</sup> โจทก์จะต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลภาคีอากรกลางเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันยื่นคำฟ้อง แต่หากเป็นคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด ตามข้อกำหนดคดีภาคีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 10 โจทก์จะต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันที่รับทราบคำสั่งรับคำฟ้อง

#### 5) คำให้การ

เมื่อจำเลยได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแล้วตามมาตรา 177 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง<sup>75</sup> จำเลยต้องยื่นคำให้การต่อศาลภายใน 15 วันนับแต่มีการส่งหมายเรียกและคำฟ้องให้แก่จำเลย ซึ่งคำให้การก็เป็นคำคู่ความเช่นเดียวกับคำฟ้อง จึงต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 67 และมาตรา 172 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเช่นเดียวกับคำฟ้อง และหากคำให้การได้อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อ

<sup>74</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 173 บัญญัติว่า “เมื่อศาลได้รับคำฟ้องแล้ว ให้ศาลออกหมายส่ง สำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลยเพื่อแก้คดี และภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันยื่นคำฟ้อง ให้โจทก์ร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้ส่งหมายนั้น...”

<sup>75</sup> มาตรา 177 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “เมื่อได้ส่งหมายเรียกและคำฟ้องให้แก่จำเลยแล้ว ให้จำเลย ทำคำให้การเป็นหนังสือยื่นต่อศาลภายในสิบห้าวัน

ให้จำเลยแสดงโดยชัดแจ้งในคำให้การว่า จำเลยยอมรับหรือปฏิเสธ ข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้นหรือแต่บางส่วน รวมทั้งเหตุแห่งการนั้น

จำเลยจะฟ้องแย้งมาในคำให้การก็ได้ แต่คำฟ้องแย้งนั้นเป็นเรื่อง อื่นไม่เกี่ยวกับคำฟ้องเดิมแล้ว ให้ศาลสั่งให้จำเลยฟ้องเป็นคดีต่างหาก

ให้ศาลตรวจดูคำให้การนั้นแล้วสั่งให้รับไว้ หรือให้คืนไป หรือสั่ง ไม่รับตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 18

บทบัญญัติแห่ง มาตรา นี้ ให้ใช้บังคับแก่บุคคลภายนอกที่ถูกเรียก เข้ามาเป็นผู้ร้องสอดตามมาตรา 57 (3) โดยอนุโลม.”

สนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงให้แนบสำเนามาพร้อมกับคำให้การดังกล่าวด้วย เว้นแต่ จำเลยอาจฟ้องแย้งรวมมากับคำให้การด้วยก็ได้ ซึ่งตามข้อกำหนดคดีภาณีอากรข้อ 11 ได้กำหนดให้นำข้อ 9<sup>66</sup> และข้อ 10<sup>67</sup> มาใช้บังคับกับคำฟ้องแย้งและคำให้การแก้ฟ้องแย้งโดยอนุโลมด้วย และเมื่อศาลได้รับคำให้การและคำฟ้องแย้งแล้ว ศาลก็จะทำการตรวจคำให้การและคำฟ้องแย้งนั้นตามรูปแบบที่มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนดไว้เช่นเดียวกับคำฟ้องดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

#### 6) ค่าขึ้นศาล

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร พ.ศ. 2528 มิได้บัญญัติค่าขึ้นศาลไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำค่าขึ้นศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยเป็นไปตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งเดิมกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 2.5 ของจำนวนทุนทรัพย์ แต่ไม่เกิน 200,000 บาท โดยคิดคำนวณเป็นรายข้อหา ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้ไม่ว่าทุนทรัพย์ในแต่ละข้อหาหากเท่าใดก็ตาม ค่าขึ้นศาลก็จะไม่สูงเกินไปกว่า 200,000 บาท ต่อหนึ่งข้อหา อย่างไรก็ตาม อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พ.ศ. 2551 มีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ 30 เมษายน 2551 เป็นต้นไป อัตราค่าขึ้นศาลอัตราใหม่ ได้แก่ ร้อยละ 2 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกิน 200,000 บาท และร้อยละ 0.1 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาท

<sup>66</sup> ข้อ 9 แห่งข้อกำหนดคดีภาณีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดว่า “ในระหว่างที่ศาลภาณีอากรจังหวัดยังมีได้ทำการในท้องที่ใด เมื่อโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้โจทก์จัดทำสำเนาคำฟ้องสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่งชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับไปยังศาลภาณีอากรกลางโดยเร็ว เมื่อศาลภาณีอากรกลางมีคำสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาณีอากรกลางกำหนดองค์คณะโดยเร็ว ส่วนศาลที่จะนั่งพิจารณาพิพากษาให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาณีอากรกลางกำหนดตามความเหมาะสม.”

<sup>67</sup> ข้อ 10 แห่งข้อกำหนดคดีภาณีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดว่า “คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับแจ้งคำสั่งจากศาลภาณีอากรกลางแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบโดยเร็ว ให้โจทก์ร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันทราบคำสั่ง

จำเลยจะทำคำให้การยื่นต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องหรือต่อศาลภาณีอากรกลางก็ได้ ในกรณีที่จำเลยยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัด ให้จำเลยจัดทำสำเนาคำให้การสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่งชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับพร้อมกับรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องไปยังศาลภาณีอากรกลางเพื่อมีคำสั่ง หากจำเลยมิได้ยื่นคำให้การภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็ให้ศาลจังหวัดแจ้งให้ศาลภาณีอากรกลางทราบพร้อมกับส่งรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องและคำขอของโจทก์ที่ขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ตนเป็นฝ่ายชนะคดีโดยขาดนัด ถ้าหากมิ เพื่อมีคำสั่ง เมื่อศาลภาณีอากรกลางมีคำสั่งอย่างไรแล้วให้แจ้งศาลจังหวัดเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบโดยเร็ว.”

ขึ้นไป ซึ่งการคำนวณค่าขึ้นศาลตามวิธีนี้จะส่งผลให้คดีที่มีทุนทรัพย์ต่ำกว่า (ต่ำกว่า 10 ล้านบาท) ต้องเสียค่าขึ้นศาลต่ำกว่าการคำนวณตามอัตราเดิม แต่หากคดีมีทุนทรัพย์สูงกว่า 50 ล้านบาท ก็จะทำให้คดีนั้นเสียค่าขึ้นศาลสูงกว่าการคำนวณอัตราเดิม มีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8022-8024/2547 โดยโจทก์คือ บริษัท จ. ได้ฟ้องกรมสรรพากร ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้บัญญัติเรื่องค่าขึ้นศาลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตามมาตรา 17 และ 29 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เรื่องค่าขึ้นศาลมิได้บัญญัติว่าคดีหนึ่งต้องเสียค่าขึ้นศาลไม่เกิน 200,000 บาท ดังนั้น ในการพิจารณาว่าคดีใดจะต้องเสียค่าขึ้นศาลเท่าใดจำต้องพิจารณาค่าฟ้องและต้องดูว่าค่าฟ้องที่เสนอต่อศาลมีกี่ข้อหา แต่ละข้อหาเกี่ยวข้องกันหรือแยกจากกันได้ โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ข้อหาหนึ่ง ปี 2535 ข้อหาหนึ่ง ภาษีการค้าปี 2534 ข้อหาหนึ่ง และภาษีธุรกิจเฉพาะปี 2535 อีกข้อหาหนึ่ง ค่าฟ้องของโจทก์จึงเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหา ที่ไม่เกี่ยวข้องกันสามารถแยกออกจากกันได้ จำเลยอุทธรณ์ว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่โจทก์ฟ้องในจำนวนทุนทรัพย์ 19,334,492.94 บาท จึงเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล 4 ข้อหาที่ไม่เกี่ยวข้องกันเช่นเดียวกับที่โจทก์ฟ้อง ดังนั้น ทั้งโจทก์และจำเลยจึงต้องเสียค่าขึ้นศาลทั้งสิ้นข้อหา

#### 7) กระบวนพิจารณาคดีภาษีอากร

การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรและคู่ความในคดีภาษีอากรต้องเป็นไปตามที่บทบัญญัติกฎหมายกำหนด อันได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง<sup>78</sup> นอกจากนี้ เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะเฉพาะ จึงได้มีการออกข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544<sup>79</sup> มาใช้บังคับอีกด้วย

<sup>78</sup> เป็นไปตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งบัญญัติว่า “กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มียกเว้นและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม.”

<sup>79</sup> มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษา

### 7.1) การยื่นบัญชีระบупยาน

การยื่นบัญชีระบупยานนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 ได้กำหนดให้ คู่ความฝ่ายใดที่ต้องการอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือต้องการให้ศาล ตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพิ่มเป็นพยานหลักฐาน สนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน คู่ความฝ่ายนั้นต้องยื่นบัญชีระบупยานต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน แต่ในกรณีที่ไม่มีกรชี้สองสถาน ต้องยื่น บัญชีระบупยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน โดยการยื่นบัญชีระบупยานนั้น จะต้องยื่นพร้อม สำเนาบัญชีระบупยานในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไป โดย ทางเจ้าพนักงานศาล นอกจากนั้นเมื่อได้ยื่นบัญชีระบупยานแก่ศาลแล้ว ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ ยื่นบัญชีระบупยานสิ้นสุดลง หากคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบупยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำ แแถลงขอระบупยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบупยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบупยาน เพิ่มเติมดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม แม้ระยะเวลาที่ให้ยื่นบัญชีระบупยานสิ้นสุดลงแล้ว หากคู่ความซึ่งมิได้ยื่น บัญชีระบупยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบупยาน ตามกำหนดเวลาได้ หรือถ้าได้ยื่นบัญชีระบупยานไว้แล้วแต่มีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่าตนไม่ สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่า พยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อม ทั้งบัญชีระบупยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้าง พยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไป โดยเที่ยงธรรมจำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ศาลก็จะอนุญาตตามคำร้อง (ข้อกำหนดคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15) ในกรณีดังกล่าวมีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 4295/2554 คดีนี้ นาย พ. กับพวกรวม 3 คน เป็นโจทก์ ฟ้องกรมสรรพากรที่ 1 กับพวกรวม 4 คน เป็นจำเลย โดยโจทก์ทั้งสามกับ พ. และ อ. ได้ทำสัญญาเช่าเป็นหุ้นส่วนจัดตั้งคณะบุคคลเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2539 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลงทุนเช่าที่ดินของสำนักงานทรัพย์สินส่วน พระมหากษัตริย์ เพื่อนำที่ดินมาแบ่ง เป็นแปลงๆพร้อมทั้งสร้างอาคารแล้วโอนสิทธิการเช่าพร้อม อาคารให้แก่บุคคลทั่วไป ต่อมาเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2540 โจทก์ที่ได้ทำสัญญาเช่าที่ดินจาก

---

ศาลภาษีอากรกลาง โดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใด ๆ เกี่ยวกับการดำเนิน กระบวนพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้อย่างไรในศาลภาษีอากรได้  
ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้.”

สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์โดยมีเงื่อนไขว่า เมื่อผู้เช่าได้ก่อสร้างตามสัญญาเสร็จลงเมื่อใด ผู้เช่ายอมยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งก่อสร้างพร้อมทั้งส่วนควบ สิ่งตรงตรา เครื่องประกอบและเครื่องอุปกรณ์ให้แก่ผู้ให้เช่าทันที สัญญาดังกล่าวมีกำหนดระยะเวลาเช่า 24 ปี และมีข้อตกลงให้ผู้เช่าสามารถนำอาคารออกให้เช่าช่วงได้ ระหว่างดำเนินการปลูกสร้างอาคารและจำหน่ายสิทธิ การเช่าที่ดินพร้อมอาคารในโครงการคณะบุคคล ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 มีหนังสือแจ้งการประเมิน ไปยังโจทก์ทั้งสามและบุคคลในคณะบุคคลให้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนพฤศจิกายน 2541 พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และภาษีส่วนท้องถิ่น เป็นเงินรวม 8,338,808 บาท โดยให้เหตุผลว่า คณะบุคคลดังกล่าวเช่าที่ดินเพื่อก่อสร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์อาคารให้แก่ผู้ให้เช่า ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างตามสัญญาเช่าจำนวน 66,063,050 บาท เป็นยอดรายรับในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์ทั้งสามและคณะบุคคลอุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว ซึ่งต่อมาศาลฎีกามีคำวินิจฉัยว่า พยานหลักฐานต่างๆ โจทก์ทั้งสามนำสืบฟังได้ว่า ต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างอาคารเป็นเงินเพียง 37,200,000 บาท ไม่ใช่ 66,063,050 บาท ศาลเห็นว่า ตามหนังสือสัญญาเช่าระบุว่า ต้นทุนการก่อสร้างเป็นเงินจำนวน 66,063,050 บาท โจทก์ทั้งสามกล่าวอ้างว่า ต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างอาคารเป็นเงินเพียง 37,200,000 บาท ภาระการพิสูจน์จึงตกแก่โจทก์ทั้งสาม เมื่อการยื่นบัญชีระบุพยานของโจทก์ทั้งสามไม่ชอบ ถือว่าโจทก์ทั้งสามมิได้ยื่นบัญชีระบุพยาน โจทก์ทั้งสามจึงไม่มีสิทธินำพยานเข้าสืบ ต้องฟังว่า ต้นทุนการก่อสร้างเป็นเงินจำนวน 66,063,050 บาท การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

## 7.2) การชี้สองสถาน

เมื่อได้ยื่นคำฟ้อง คำให้การและคำให้การแก้ฟ้องแย้งถ้าหากมีแล้ว ให้ศาลทำการชี้สองสถานโดยแจ้งกำหนดวันชี้สองสถานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องชี้สองสถาน ศาลก็จะมีคำสั่งชี้สองสถานและกำหนดวันสืบพยานส่งให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

ในวันชี้สองสถานนั้น ศาลจะตรวจคำฟ้องและคำให้การและคำแถลงต่างๆ ของคู่ความว่ามีข้ออ้างข้อเถียงใดบ้าง และพิจารณาว่าคู่ความแต่ละฝ่ายยอมรับและโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไร แล้วศาลจะกำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดหน้าที่ที่นำสืบให้ฝ่ายใดนำ

พยานหลักฐานมาสืบตามประเด็นข้อพิพาทที่ได้กำหนดขึ้น ส่วนข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันแล้วก็เป็นอย่างนั้น<sup>80</sup>

### 7.3) การสอบถามข้อเท็จจริง

การสอบถามข้อเท็จจริงเป็นมาตรการที่ศาลฎีกาอาจนำมาใช้เพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดีเพื่อให้ข้อเท็จจริงมีความชัดเจน เพื่อช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ โดยสามารถสอบถามข้อเท็จจริงได้ทั้งก่อนมีการชี้สองสถานหรือในระหว่างที่การพิจารณาคดีได้ดำเนินไปแล้วก็ได้ ซึ่งในกรณีการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถาน ตามข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 19 เพื่อประโยชน์แห่งการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่าย เพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้สองสถานก็ได้ ส่วนในกรณีที่การพิจารณาคดีได้ดำเนินไปแล้ว ตามข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 23 เพื่อประโยชน์แห่งการสืบพยาน เมื่อศาลเห็นสมควรหรือ

---

<sup>80</sup> ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 15 กำหนดว่า “ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญชีระบุพยานโดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยานหรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีมีการชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่ง ก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี ได้สิ้นสุดลง ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งยื่นบัญชีระบุพยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่า เพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง.”

คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอ ศาลอาจส่งข้อสอบถามเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย เพื่อให้ทำคำแถลงตอบข้อสอบถามว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงว่าถูกต้องหรือไม่ และเมื่อคู่ความฝ่ายที่ต้องตอบคำถามไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้น ไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

#### 7.4) การขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับรองข้อเท็จจริง

นอกจากการสอบถามข้อเท็จจริงแล้ว คู่ความในคดีภาษีอากรยังสามารถขอให้คู่ความฝ่ายอื่นรับรองความถูกต้องของข้อเท็จจริงใด ในคดีก็ได้ โดยในการนี้ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 20 ได้กำหนดไว้ว่าหากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งประสงค์จะอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้น ไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณี ไม่น้อยกว่า 7 วันก็ได้ และเมื่อคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว ในวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยาน คู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอให้ศาลสอบถามคู่ความฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ แต่คู่ความฝ่ายอื่นนั้น ไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้น ไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

#### 7.5) การกำหนดหน้าที่นำสืบและการสืบพยาน

เมื่อศาลได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ศาลจะกำหนดจำนวนวันสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายตามหน้าที่นำสืบ โดยคำนึงถึงคำแถลงของคู่ความ จำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานแต่ละคนจะต้องเบิกความตามที่สอบถามจากคู่ความ และคู่ความจะต้องดำเนินการสืบพยานของฝ่ายตนให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด แต่ถ้าคู่ความประสงค์ที่จะเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า คู่ความจะต้องร้องขอต่อศาลก่อนสิ้นสุดวันนัดสืบพยานนัดสุดท้าย

ของตน แต่วันนัดสืบพยานที่ขอเพิ่มเติมนั้นจะต้องเป็นวันก่อนวันเริ่มสืบพยานของคู่ความที่สืบพยานภายหลัง หรือก่อนวันนัดฟังคำพิพากษา แล้วแต่กรณี<sup>81</sup>

คู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เอง ต้องร้องขอให้ศาลออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องสั่งให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 20 วัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น<sup>82</sup>

คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีเอกสารมาก จึงอาจทำให้พยานไม่สามารถจดจำรายละเอียดของข้อความหรือตัวเลขในเอกสารได้ทั้งหมด ดังนั้น ในการสืบพยานบุคคล ศาลจะอนุญาตให้พยานทำบันทึกทบทวนความจำ หรือบันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้ ซึ่งคู่ความฝ่ายที่จะอ้างพยานโดยใช้บันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าจะต้องส่งต้นฉบับบันทึกถ้อยคำดังกล่าวต่อศาลและส่งสำเนาแก่คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าอย่างน้อย 7 วัน ก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น เมื่อยื่นบันทึกถ้อยคำต่อศาลแล้ว คู่ความไม่อาจขอถอนบันทึกถ้อยคำนั้นและถือว่าบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแล้ว และเมื่อพยานเบิกความรับรองบันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้าดังกล่าวแล้ว ถือว่าบันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้หน้านั้นเป็นส่วนหนึ่งของคำเบิกความตามคำชักถาม และถือว่าได้อ่านคำเบิกความดังกล่าวให้พยานฟังแล้ว

ในวันสืบพยาน ผู้ให้ถ้อยคำต้องมาศาลเพื่อเบิกความตอบคำชักถามเพิ่มเติม ถ้าหากมีคำถามค้านและคำถามติงของคู่ความ หากผู้ให้ถ้อยคำไม่มาศาล ศาลจะปฏิเสธการรับฟังบันทึกถ้อยคำของผู้นั้นเป็นพยานหลักฐานในคดี แต่ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจะรับฟังบันทึกถ้อยคำที่ผู้ให้ถ้อยคำมิได้มาศาลนั้นประกอบหลักฐานอื่นก็ได้ เว้นแต่คู่ความตกลงกัน

<sup>81</sup> ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 24 กำหนดว่า “เมื่อได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ให้ศาลกำหนดวันนัดสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายโดยคำนึงถึงค่าแถลงของคู่ความ จำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานจะต้องเบิกความ และให้กำหนดวันนัดฟังคำพิพากษาไว้ล่วงหน้าด้วย

เมื่อได้กำหนดวันนัดสืบพยานไว้ตามวรรคหนึ่งแล้ว คู่ความต้องดำเนินการสืบพยานของฝ่ายตนให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด การเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันนัดสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ให้คู่ความร้องขอภายในวันนัดสืบพยานนัดสุดท้ายของฝ่ายตน แต่วันนัดสืบพยานที่ขอเพิ่มเติมนั้นจะต้องเป็นวันก่อนวันเริ่มสืบพยานของคู่ความที่สืบพยานภายหลัง หรือก่อนวันนัดฟังคำพิพากษาแล้วแต่กรณี.”

<sup>82</sup> ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 25 กำหนดว่า “ให้คู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เองร้องขอต่อศาลให้ออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องสั่งให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่ายี่สิบวัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น.”

ให้พยานไม่ต้องมาศาลหรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งไม่ติดใจถามค้านพยาน ศาลจะรับฟังบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดี<sup>83</sup>

ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณา ณ สถานที่ใดหรือในเวลาใดๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร การที่ศาลฎีกามีอากรขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดดำเนินการสืบพยานแทนนั้น ไม่ถือว่าเป็นการส่งประเด็น<sup>84</sup>

<sup>83</sup> ข้อกำหนดคดีฎีกามีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 29 กำหนดว่า “ในการสืบพยานบุคคล พยานอาจนำบันทึกทบทวนความจำหรือบันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้

บันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าตามวรรคหนึ่งให้มีรายการดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อศาล และเลขคดี
- (2) วัน เดือน ปี และสถานที่ที่ทำบันทึกถ้อยคำ
- (3) ชื่อและสกุลของคู่ความ
- (4) ชื่อ สกุล อายุ ที่อยู่ อาชีพ และความเกี่ยวข้องกับคู่ความของผู้ให้ถ้อยคำ
- (5) รายละเอียดแห่งข้อเท็จจริง และหรือความเห็นของผู้ให้ถ้อยคำ
- (6) ลายมือชื่อผู้ให้ถ้อยคำ

คู่ความที่ประสงค์จะขอเสนอบันทึกถ้อยคำแทนการซักถามพยานตามวรรคหนึ่งจะต้องแถลงแสดงความจำนองศาลก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น โดยให้ส่งต้นฉบับบันทึกถ้อยคำดังกล่าวต่อศาลและส่งสำเนาแก่คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าอย่างน้อยเจ็ดวันก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น การสืบพยานดังกล่าวให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้าดังกล่าว เมื่อพยานเบิกความรับรองแล้วให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของคำเบิกความตอบคำซักถาม และถือว่าได้อ่านคำเบิกความดังกล่าวให้พยานฟังแล้ว เมื่อมีการยื่นบันทึกถ้อยคำต่อศาลแล้ว คู่ความไม่อาจขอลอนบันทึกถ้อยคำนั้นและให้ถือว่าบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแล้ว

ให้ผู้ให้ถ้อยคำมาศาลเพื่อเบิกความตอบคำซักถามเพิ่มเติม ถ้าหากมี ตอบคำถามค้านและคำถามดึงของคู่ความ หากผู้ให้ถ้อยคำไม่มาศาล ให้ศาลปฏิเสธที่จะรับฟังบันทึกถ้อยคำของผู้นั้นเป็นพยานหลักฐานในคดี แต่ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม จะรับฟังบันทึกถ้อยคำที่ผู้ให้ถ้อยคำมิได้มาศาลนั้นประกอบหลักฐานอื่นก็ได้

ในกรณีที่คู่ความตกลงกันให้พยานไม่ต้องมาศาล หรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งไม่ติดใจถามค้านพยาน ให้ศาลรับฟังบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดี.”

<sup>84</sup> ข้อกำหนดคดีฎีกามีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 27 กำหนดว่า “ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณาคดี ณ สถานที่ใดหรือในวันเวลาใดๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร

การที่ศาลฎีกามีอากรกลางขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดดำเนินการสืบพยานแทนนั้น ไม่ถือว่าเป็นการส่งประเด็น.”

การสืบพยานในคดีอาญา นอกจากพยานอาจไม่ต้องมาศาลก็ได้ เนื่องจากศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาล โดยระบบการประชุมทางจอภาพ (Video Conference) ก็ได้ เมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีคำขอและศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม โดยคู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายและไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเป็นค่าชာธรรมเนียมในการดำเนินกระบวนการพิจารณา<sup>85</sup>

นอกจากนั้น ศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ หากการบันทึกข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือการประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ และเกิดจากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง และแม้หากมีกรณิการทำงานเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น<sup>86</sup>

#### 8) การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ศาลสามารถออกหนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาลก็ได้<sup>87</sup> โดยผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่มาให้ความเห็น

<sup>85</sup> ข้อกำหนดคดีอาญา พ.ศ. 2544 ข้อ 26 กำหนดว่า “เมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีคำขอและศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (Video Conference) ได้โดยให้คู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายและไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าชารธรรมเนียมในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ซึ่งศาลอาจพิพากษาให้คู่ความฝ่ายอื่นรับผิดชอบได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีแพ่ง มาตรา 161.”

<sup>86</sup> ข้อกำหนดคดีอาญา พ.ศ. 2544 ข้อ 30 กำหนดว่า “ศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ หาก

(1) การบันทึกข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือการประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ และ

(2) การบันทึกและการประมวลผลข้อมูลเกิดจากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง และแม้หากมีกรณิการทำงานเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น

การกระทำตามปกติของผู้ใช้ตาม (1) และความถูกต้องของการบันทึกและการประมวลผลข้อมูลตาม (2) ต้องมีคำรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือดำเนินการนั้น.”

<sup>87</sup> ข้อกำหนดคดีอาญา พ.ศ. 2544 ข้อ 34 กำหนดว่า “การขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาล ให้ทำเป็นหนังสือเชิญ

ศาลจะกำหนดค่าป่วยการ ค่าพาหนะ และค่าเช่าที่พักตามระเบียบสำนักงานศาลยุติธรรม<sup>88</sup> นอกจากนั้น คู่ความก็สามารถขอให้ศาลออกหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาก็ได้<sup>89</sup> โดย ศาลจะกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่เกินวันละสองพันบาทกับค่า พาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปด้วยตามสมควรและสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ขอให้ เรียกมาเป็นผู้จ่ายโดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม<sup>90</sup> และในการให้ความเห็นดังกล่าว ผู้ทรงคุณวุฒิหรือ ผู้เชี่ยวชาญอาจให้ความเห็นเป็นวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาล ประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้<sup>91</sup>

#### 9) การพิพากษาและการบังคับคดี

เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาและสืบพยานจนเสร็จสิ้นแล้ว ศาลฎีกาอาจอ่าน คำพิพากษา ซึ่งตามข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 39 ได้กำหนดให้อ่านคำพิพากษาหรือ คำสั่งในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดที่ได้แนบไว้ล่วงหน้า แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่น ก็ได้ โดยตามมาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง<sup>92</sup> คำสั่ง หรือคำพิพากษาของ

---

กรณีที่คู่ความขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติม ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มา ให้ศาลออกหมายเรียก.”

<sup>88</sup> ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 35 กำหนดว่า “ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มา ให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบสำนักงานศาลยุติธรรม.”

<sup>89</sup> ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 34.

<sup>90</sup> ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 36 กำหนดว่า “กำหนดว่า “ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ คู่ความขอให้เรียกมาให้ความเห็นให้ศาลกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่ให้เกินวันละ สองพันบาทกับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปด้วยตามสมควรและสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ ขอให้เรียกมาเป็นผู้จ่ายโดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม.”

<sup>91</sup> ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 38 กำหนดว่า “ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญอาจให้ ความเห็นด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้

ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยพยานบุคคลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับแก่การ ให้ความเห็นด้วยวาจาดังกล่าวโดยอนุโลม.”

<sup>92</sup> มาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาล ให้ทำเป็นหนังสือ และต้องกล่าวหรือแสดง

- (1) ชื่อศาลที่พิพากษาคดีนั้น
- (2) ชื่อคู่ความทุกฝ่ายและผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้แทนถ้าหากมี
- (3) รายการแห่งคดี

ศาลจะต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้พิพากษาที่พิพากษาหรือทำคำสั่ง และต้องระบุถึงชื่อศาลที่พิพากษาคดี ชื่อคู่ความทุกฝ่ายและผู้แทน โดยชอบธรรมหรือผู้แทน ถ้าหากมี รายการแห่งคดี คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีและเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง รวมตลอดถึงคำถ้อยคำธรรมเนียม ซึ่งในการทำคำพิพากษานั้น ตามมาตรา 142 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง<sup>93</sup>

(4) เหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง

(5) คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีตลอดทั้งคำถ้อยคำ ธรรมเนียม

คำพิพากษา หรือคำสั่งนั้นต้องลงลายมือชื่อผู้พิพากษาที่พิพากษา หรือทำคำสั่งหรือถ้าผู้พิพากษาคงใดลงลายมือชื่อไม่ได้ ก็ให้ผู้พิพากษา อื่นที่พิพากษาหรือทำคำสั่งคดีนั้น หรืออธิบดีผู้พิพากษาแล้วแต่กรณี จดแจ้งเหตุที่ผู้พิพากษาคงนั้นมิได้ลงลายมือชื่อและมีความเห็นพ้อง ด้วยคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น แล้วกลัดไว้ในสำนวนความ

ในกรณีที่ศาลมีอำนาจทำคำสั่งหรือพิพากษาคดีได้ด้วยวาจา การที่ศาลจะต้องทำรายงานเกี่ยวกับคำสั่งหรือคำพิพากษานั้น ไม่จำเป็นต้องจดแจ้งรายการแห่งคดีหรือเหตุผลแห่งคำวินิจฉัย แต่เมื่อ คู่ความฝ่ายใดแจ้งความจำนงที่จะอุทธรณ์หรือได้ยื่นอุทธรณ์ขึ้นมา ให้ศาลมีอำนาจทำคำสั่งแจ้งแสดงรายการข้อสำคัญ หรือเหตุผลแห่ง คำวินิจฉัยกลัดไว้กับบันทึกนั้นภายในเวลาอันสมควร.”

<sup>93</sup> มาตรา 142 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่ชี้ขาดคดีต้องตัดสิน ตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ แต่ห้ามมิให้พิพากษาหรือคำสั่งให้สิ่งใด ๆ เกินไปกว่าหรือนอกจากที่ปรากฏในคำฟ้อง เว้นแต่

(1) ในคดีฟ้องเรียกสั่งห้ามทรัพย์สิน ให้พึงเข้าใจว่าเป็นประเภท เดียวกับฟ้องขอให้ขับไล่จำเลย ถ้าศาลพิพากษาให้โจทก์ชนะคดีเมื่อ ศาลเห็นสมควรศาลจะมีคำสั่งให้ขับไล่จำเลยก็ได้ คำสั่งเช่นว่านี้ให้ใช้ บังคับตลอดถึงวงศญาติทั้งหลายและบริวารของจำเลยที่อยู่บน อสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งไม่สามารถแสดงอำนาจพิเศษให้ศาลเห็นได้

(2) ในคดีที่โจทก์ฟ้องเรียกทรัพย์สินใด ๆ เป็นของตนทั้งหมด แต่ พิเคราะห์ได้ความว่าโจทก์ควรได้แต่ส่วนแบ่ง เมื่อศาลเห็นสมควร ศาลจะพิพากษาให้โจทก์ได้รับแต่ส่วนแบ่งนั้นก็

(3) ในคดีที่โจทก์ฟ้องขอให้ชำระเงิน พร้อมด้วยดอกเบี้ยจนถึง วันฟ้อง เมื่อศาลเห็นสมควรศาลจะพิพากษาให้จำเลยชำระดอกเบี้ย จนถึงวันที่ได้ชำระเสร็จตามคำพิพากษาก็ได้

(4) ในคดีที่โจทก์ฟ้องเรียกค่าเช่าหรือค่าเสียหายอันต่อเนื่อง คำนำจนถึงวันฟ้อง เมื่อศาลเห็นสมควรศาลจะพิพากษาให้ชำระค่าเช่าและค่าเสียหายเช่นว่านี้ จนถึงวันที่ได้ชำระเสร็จตามคำพิพากษา ก็ได้

(5) ในคดีที่อาจยกข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย ของประชาชนขึ้นอ้างได้นั้นเมื่อศาลเห็นสมควรศาลจะยกข้อเหล่านั้น ขึ้นวินิจฉัยแล้วพิพากษาคดีไปก็ได้

(6) ในคดีที่โจทก์ฟ้องขอให้ชำระเงินพร้อมด้วยดอกเบี้ย ซึ่งมีได้มี ข้อตกลงกำหนดอัตราดอกเบี้ยกันไว้ เมื่อศาลเห็นสมควร โดยคำนึง ถึงเหตุสมควรและความสุจริตในการรู้ความหรือการดำเนินคดี ศาล จะพิพากษา

คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่ชี้ขาดคดีต้องตัดสินตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ แต่ห้ามมิให้พิพากษาหรือคำสั่งให้สิ่งใด ๆ เกินไปกว่าหรือนอกจากที่ปรากฏในคำฟ้อง ซึ่งในกรณีนี้มีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1703/2553 โดยโจทก์คือ บริษัท ธ. ฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลย ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ 2007170/5/101613 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2542 และเลขที่ 2007170/5/101564 ถึง 101575 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 คำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.3 (อธ.2)/10 ถึง 22/2546 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2545 งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในเวลาต่อมาศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาในปี พ.ศ. 2553 ว่าโจทก์ซื้อรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองในราคาหักเงินจองหรือเงินคาวนที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อ โจทก์ยอมได้กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ที่นำไปให้ลูกค้าเช่าซื้อ โดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนในส่วนนี้ ถือว่าโจทก์ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมูลค่าเงินจองหรือเงินคาวนที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เงินจองหรือเงินคาวนซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของราคารถยนต์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ จึงเป็นประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตาม ป.ร.ฎากร มาตรา 79 วรรคสอง จึงต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าของฐานภาษีตามสัญญาให้เช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อด้วย เจ้าพนักงานประเมินได้รับอนุมัติจากสรรพากรภาค 3 ซึ่งปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ให้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มรายโจทก์สำหรับเดือนภาษีตุลาคมถึงเดือนภาษีธันวาคม 2537 และเดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีกรกฎาคม 2538 แม้จะเกิน 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่เมื่ออนุมัติภายใน 5 ปี และโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 1 มิถุนายน 2542 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 วรรคท้าย

กรณีการบังคับคดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาหรือคำสั่งศาลฎีกาอาจบังคับคดีเอง หรืออาจออกหมายบังคับคดีส่งไปยังศาลจังหวัด เพื่อให้ศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีแทนก็ได้ ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายมีหน้าที่แจ้งผลการดำเนินการให้ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาทราบ ตามที่ศาลจังหวัดเห็นสมควร และเมื่อศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีเสร็จสิ้นแล้วเหลือเงินเท่าใดให้ส่งกลับมายังศาลฎีกาหรือศาลฎีกาเพื่อจ่ายให้แก่คู่ความต่อไป ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 40

---

ให้จำเลยชำระดอกเบี้ยในอัตราที่สูงขึ้นกว่าที่โจทก์มีสิทธิ ได้รับตามกฎหมาย แต่ไม่เกินร้อยละสิบห้าต่อปี นับตั้งแต่วันฟ้อง หรือวันอื่นหลังจากนั้นก็ได้.”

#### 10) การอุทธรณ์คำพิพากษา

เมื่อศาลฎีกาฎีกาฎีกากลางมีคำพิพากษาหรือคำสั่งแล้ว หากคู่ความฝ่ายใดไม่พอใจคำพิพากษาดังกล่าวตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาฎีกาฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกาฎีกาฎีกา พ.ศ. 2528 กำหนดให้คู่ความฝ่ายนั้นต้องอุทธรณ์คำพิพากษานั้นต่อศาลฎีกาฎีกาฎีกาภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ศาลฎีกาฎีกาฎีกากลางได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง โดยการอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาฎีกาฎีกานั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องเสียค่าขึ้นศาลเช่นเดียวกับการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาฎีกาฎีกากลาง และตามมาตรา 25 ยังกำหนดให้คดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลฎีกาฎีกาฎีกากลางได้ทำความเห็นแย้งไว้ หรือได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาฎีกาฎีกากลาง