

บทที่ 3

หลักการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ รวมทั้งภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 เป็นภาษีอากรที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละประเภทยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด พร้อมกับเสียภาษีตามกฎหมายในเวลาที่กำหนดแล้วเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจสอบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ หรือผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเดิมได้ยื่นแบบและมีได้เสียภาษีไว้ ซึ่งการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าว อาจจะเป็นการตรวจสอบโดยออกหมายเรียกให้ผู้เสียภาษีนำบัญชีเอกสารหลักฐานต่างๆ ไปส่งมอบเพื่อตรวจสอบหรือตรวจสอบโดยไม่ออกหมายเรียกตามที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้แล้วแต่กรณี เมื่อตรวจสอบเสร็จแล้วหากปรากฏว่าเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือมิได้เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีหนังสือแจ้งการประเมินหรือมีคำสั่งให้ชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนพร้อมทั้งเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายด้วย หากผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบไม่ว่าจำนวนภาษีอากรตามการประเมินจะเป็นจำนวนใดผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินได้แต่จะเพิกเฉยหรือละเลยไม่ปฏิบัติการใด ๆ ตามกฎหมายมิได้ เพราะภาษีอากรตามหนังสือแจ้งการประเมินนั้นเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่งจะเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าหน้าที่สรรพากรมีหน้าที่เร่งรัดให้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมายต่อไป ดังนั้นถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ให้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย โดยต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้เสียภาษีจะไปยังห้องต่อศาลทันทีโดยไม่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนไม่ได้ศาลจะไม่รับฟ้อง การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมใด ๆ ⁶¹

⁶¹ จรัส แหม่มสร้อยทอง. (2542, พฤศจิกายน). "การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร." *Tax & Business Law Magazine*, 6, 62. หน้า 32,33.

สำหรับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยกันหลายฉบับ ได้แก่ (1) ประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการตรวจสอบภาษี การออกคำสั่งประเมินภาษี การอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ องค์การที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ และการบังคับหนีภาษีอากร เป็นต้น (2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 เป็นระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (3) พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการ

3.1 หลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

3.1.1 ลักษณะทั่วไป

(1) ความหมายและประเภทของภาษีอากร

ภารกิจของรัฐในการปกครองประเทศทำให้เกิดการดำเนินงานทางการคลังขึ้น โดยภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังที่รัฐใช้สำหรับหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการสาธารณะ ในระยะแรกนักการคลังเห็นว่าภาษีเป็นการบริจาด ต่อมามีความเห็นว่าภาษีเป็นค่าตอบแทนการคุ้มครองป้องกันภัยที่รัฐจัดให้แก่ประชาชน ในระยะต่อมามีความเห็นว่าภาษีเป็นค่าตอบแทนแก่รัฐในการให้บริการสาธารณะแก่ประชาชน และท้ายที่สุดมีความเห็นว่าภาษีเป็นส่วนแบ่งภาวะสาธารณะระหว่างประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี⁶²

คำว่า ภาษี หรือ ภาษีอากร เป็นคำรวมที่ใช้กันทั่วไป ซึ่งตรงกับคำว่า Tax ในภาษาอังกฤษ อย่างไรก็ตามคำว่า ภาษี หรือ Tax ยังอาจใช้ในความหมายเฉพาะแตกต่างกันหากจากคำว่า อากร ซึ่งตรงกับคำว่า Duty ในภาษาอังกฤษ

สมเด็จพระราชดำรัสราชานุภาพได้ทรงอธิบายความหมายของคำว่าภาษีและอากรไว้ดังนี้⁶³

ภาษี คือ รายได้ที่เกิดจากผู้รับประมุขที่จะส่งเงินให้หลวงผู้ใดประมุขได้ ผู้นั้นก็เป็นเจ้าภาษีในการนั้น

⁶² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2539,มกราคม). “กำเนิดภาษีอากรในประเทศไทย.” สรรพากรสาส์น, 43,1. หน้า 89.

⁶³ หลวงอรอดไถวัลย์ และหลวงนรกิจบริหาร. (2505). รายงานการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากร. หน้า 5.

อากร คือ การชักเอารายได้หรือผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้โดยประกอบกิจการต่าง ๆ หรือโดยได้รับสิทธิจากรัฐบาล เช่น การทำสวน การให้จับปลา และการให้ต้มสุรา เป็นต้น

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2493 อธิบายความหมายของคำว่า ภาษี และอากร โดยอาศัยหลักผลต่างตอบแทน ดังนี้

ภาษี หมายถึง ส่วนซึ่งรัฐบาลเรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจเพื่อบำรุงประเทศ

อากร หมายถึง บ่อเกิด ได้แก่ ค่าธรรมเนียมที่รัฐบาลเรียกเก็บจากสิ่งของที่เกิดจากธรรมชาติหรือสิ่งที่ทำขึ้นเพื่อการค้า

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 ได้ปรับปรุงคำอธิบายความหมายของคำว่า ภาษี และอากร ซึ่งยังคงอาศัยหลักผลต่างตอบแทน ดังนี้

ภาษี หมายถึง เงินที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจเพื่อใช้จ่ายในการบริหารหรือการพัฒนาประเทศ

อากร หมายถึง ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ

สำหรับวิธานิพนธ์ฉบับนี้ ได้ใช้คำว่า ภาษี หรือ ภาษีอากร ในลักษณะที่เป็นคำรวมที่ใช้กันทั่วไป หรือมีความหมายเป็นอย่างเดียวกันซึ่งตรงกับคำว่า Tax ในภาษาอังกฤษ เว้นแต่จะได้อ้างถึงอากรแสตมป์ซึ่งเป็นประเภทหนึ่งของภาษีอากรที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ จึงจะใช้คำเฉพาะว่า อากร

ความหมายของ คำว่า ภาษีอากร ซึ่งตรงกับคำว่า Tax ในภาษาอังกฤษพิจารณาได้จากคำนิยามของ Seligman นักเศรษฐศาสตร์การคลังที่มีชื่อเสียงคนหนึ่ง ซึ่งให้คำนิยามไว้ว่า⁶⁴

A Tax, in the modern sense, is the compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without reference to special benefits conferred

สรุปความหมายได้ว่า ภาษีอากรคือเงินที่รัฐบังคับเก็บจากประชาชนเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ โดยไม่จำเป็นต้องตอบแทนอย่างหนึ่งอย่างใดโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีนั้น

ศาสตราจารย์ Cyaston Jeze และศาสตราจารย์ Maurice Duverger ได้ให้คำนิยามในทางกฎหมายไว้ว่า⁶⁵ ภาษีอากร คือเงินหรือภาระทางการเงินโดยตรง ที่รัฐบังคับเก็บจากเอกชน

⁶⁴ แหล่งเดิม. หน้า 6.

⁶⁵ สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2537). "ข้อสังเกตบางประการในทางกฎหมายเกี่ยวกับคำว่า "ภาษี" รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 1. หน้า 30.

ในลักษณะถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน เพื่อนำไปใช้จ่ายในสิ่งที่เกี่ยวกับภาระสาธารณะ

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แบ่งออกเป็น 5 ประเภท ดังนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เหลือเป็นเงินได้สุทธิเท่าใดนำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีในประมวลรัษฎากร⁶⁶

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล คือภาษีที่จัดเก็บจากกำไรสุทธิหรือฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายตามอัตราที่กำหนดไว้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือภาษีที่เก็บจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการต่างๆ

4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ คือภาษีที่จัดเก็บจากธุรกิจบางประเภทที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยจัดเก็บจากยอดขายรับก่อนหักรายจ่าย

5) อากรแสตมป์ เป็นภาษีที่รัฐจัดเก็บจากผู้ให้เช่าที่ดิน โรงเรือน ผู้โอนใบหุ้น ผู้ให้เช่าซื้อทรัพย์สิน ผู้รับจ้างทำของ ผู้ให้กู้ ผู้รับประกันภัย ผู้มอบอำนาจ ผู้มอบฉันทะ ฯลฯ ตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีตราอากรแสตมป์ท้ายประมวลรัษฎากร โดยการซื้ออากรแสตมป์ปิดบนตราสารหรือในบางกรณีเสียเป็นตัวแทนตามจำนวนที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ดังกล่าว

(2) หลักการของภาษีอากรที่ดี

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้นมีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึงเพื่อให้ประชาชนมีความสนใจในการเสียภาษีอากร และให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

1) มีความเป็นธรรม ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลโดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคน ประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล

2) มีความแน่นอนและชัดเจน ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่ายและเป็นการป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ

⁶⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2537). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. หน้า 156.

3) มีความสะดวก วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร

4) มีประสิทธิภาพ ประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด

5) มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ พยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบน้อยที่สุด

6) อำนาจรายได้ สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเป็นกอบเป็นกำมีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาล

7) มีความยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว⁶⁷

(3) หลักการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีอากรประเมินโดยบทบัญญัติ มาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ภาษีอากรประเมิน คือ ที่มีระบุไว้ในหมวดนั้นๆ ว่าเป็นเป็นภาษีอากรประเมิน และประมวลรัษฎากรได้ระบุไว้ในมาตราต่างๆ ดังนี้

มาตรา 38 ภาษีเงินได้นี้อยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้

มาตรา 77 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน

มาตรา 91 ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน

ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งหมายความว่า จะต้องมีการกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ในอัตราที่กำหนดไว้เสียก่อน จึงจะชำระภาษีตามจำนวนที่กำหนดนั้นได้

การประเมินภาษีอากร จึงหมายความว่า การกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดและผู้ต้องมียหน้าที่เสียภาษีจะต้องผ่านการประเมินเสียก่อนจึงจะชำระภาษีได้⁶⁸

⁶⁷ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2546). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2546. หน้า 1-2.

⁶⁸ วิสุรย์ ตั้งตรงจิตรต์. (2534). คำอธิบายกฎหมายภาษี. หน้า 15.

ก. การประเมินภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 ระบบ

1) การประเมินโดยตนเอง (Self - Assessment) เป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีแล้วยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงาน การประเมินภาษีโดยตนเองไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเสียก่อน ผู้ต้องเสียภาษีมิหน้าที่ต้องประเมินภาษีของตนเองว่าจะเสียภาษีเท่าใด การประเมินภาษีโดยตนเองนั้นหนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระตามวัน เวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการ

2) การประเมิน โดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การประเมินภาษีอากรนอกจากวิธีการประเมินโดยตนเองแล้ว ยังมีวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานอีกด้วยซึ่งการประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้นตามประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีอากรทุกประเภทให้เป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าว เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่บริษัทยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าบริษัทแสดงยอดซื้อยอดขายผิด เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะประเมินใหม่โดยให้บริษัทดังกล่าวเสียภาษีให้ถูกต้องได้⁶⁹

การประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้นเป็นเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากรกล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรแล้วแจ้งไปยังผู้เสียภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถที่จะโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรนั้นได้ โดยวิธีการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินภาษีนั้นกฎหมายได้ให้อำนาจไว้โดยเฉพาะ

ข. ผู้มีอำนาจประเมิน

ตามประมวลรัษฎากรได้มีการกล่าวถึง เจ้าพนักงานประเมิน ไว้ตามมาตรต่าง ๆ ซึ่งตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของคำว่า เจ้าพนักงานประเมินไว้ว่าหมายความถึงบุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

นอกจากนี้ได้มีประกาศกระทรวงการคลังที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นเจ้าพนักงานประเมิน คือ ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน(ฉบับที่ 27) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรได้ให้ข้าราชการพลเรือนตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ตามการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่มีการประเมินภาษี การสั่งลดเบี้ยปรับ

⁶⁹ แหล่งเดิม.

เงินเพิ่มภาษี การไต่สวน สอบสวนหรือซักถามผู้เสียหายหรือผู้นำส่งภาษีหรือพยานบุคคลให้กระทำ
ได้เฉพาะเจ้าพนักงาน ซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 5 ขึ้นไปเท่านั้น

ก. การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบ
แสดงรายการได้เมื่อมีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจเกิดขึ้นในกรณีดังต่อไปนี้

1) กรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เมื่อได้ประเมินแล้วให้
แจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วัน ได้รับแจ้ง
การประเมินในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷⁰ โดยภาษีที่ประเมินเรียกเก็บนี้ ให้ถือเป็นเครดิต
ของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

การประเมินภาษีในกรณีนี้ มีจุดมุ่งหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่ง
ใช้บังคับได้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

2) กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงาน
ประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้
เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีโดยอาจกำหนดให้ชำระภายใน
กำหนดเวลาที่วันก็ได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งตามปกติจะกำหนด 30 วัน

ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷¹ และภาษีที่ประเมินเรียกเก็บให้ถือเป็น
เครดิตของผู้ต้องเสียภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

ง. การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

1) การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ยื่น⁷²

แบบแสดงรายการภาษีอากรประเมินทุกประเภท จะถูกเจ้าพนักงานทำการ
ตรวจรายการที่ผู้เสียหายแจ้งไว้ ซึ่งอาจมีข้อผิดพลาดในรายละเอียดต่างๆ เช่น กำหนดตัวเลขผิด
หักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อนผิด เป็นต้น ทั้งนี้ เจ้าพนักงานอาจเชิญผู้เสียหายมาสอบถามข้อเท็จจริง
ก่อนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งเป็นการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้แสดงภาษียื่นไว้ ตรวจสอบจำนวนภาษี

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18 ทวิ.

⁷¹ แห่งเดิม. มาตรา 60 ทวิ วรรคหนึ่ง.

⁷² แห่งเดิม. มาตรา 18.

จากแบบแสดงรายการนั้น ๆ และประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่มีอยู่ โดยจะนำรายการอื่นนอกจากที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการมาประเมินไม่ได้

การประเมินภาษีอากรตามแบบแสดงรายการ อาจเป็นการประเมินโดยระบบงานคอมพิวเตอร์ ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้นำระบบคอมพิวเตอร์เข้าช่วยสนับสนุนการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร และการตรวจสอบควบคุมการเสียภาษีอากร ประกอบด้วยระบบงานต่างๆ เช่น ระบบการกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ระบบข้อมูลของผู้เสียภาษี ระบบการประมวลข้อมูล ระบบการสอบชั้นความถูกต้องของข้อมูล และระบบงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี เป็นต้น⁷¹

งานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี คือ งานประมวลผลข้อมูลจากแบบแสดงรายการภาษีต่างๆ ของระบบงานภาษีแต่ละประเภท ได้แก่ ระบบงานภาษีมูลค่าเพิ่ม ระบบงานภาษีธุรกิจเฉพาะ ระบบงานภาษีเงินได้นิติบุคคล ระบบงานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และระบบงานภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งระบบจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล เมื่อพบว่ามีข้อผิดพลาด เช่น การคำนวณภาษีผิด อัตราภาษีผิด หรือคำนวณการได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีคลาดเคลื่อน ก็จะทำการประเมินภาษีโดยอัตโนมัติ ซึ่งรวมทั้งการประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับและการประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษี โดยการจัดทำหนังสือแจ้งการประเมินภาษี เพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีนำเงินมาชำระ และจะระบุความผิดทางอาญา กรณียื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลาด้วย

การประเมินภาษีโดยระบบงานคอมพิวเตอร์นี้ เป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นรายการประเมินตนเอง โดยการตรวจสอบแบบแสดงรายการตรวจสอบจำนวนภาษีจากแบบแสดงรายการนั้นๆ และประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่มีอยู่

2) การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

การประเมินเรียกเก็บภาษีวิธีนี้ เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการตรวจสอบได้ส่วนเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือมิได้ยื่นเสียภาษีไว้ และมีอำนาจสั่งให้ผู้เสียภาษีนำบัญชีเอกสารหลักฐานมาแสดงประกอบการตรวจสอบได้ส่วนด้วย โดยต้องดำเนินการภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายให้อำนาจออกหมายเรียกได้ การเรียกผู้เสียภาษีมาทำการตรวจสอบได้ส่วน แยกพิจารณาได้ 2 กรณีคือ

กรณีที่ 1 มีการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว โดยประมวลรัษฎากรกำหนดว่าภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ผู้มีเงินได้ยื่นรายการ หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้น

⁷¹ แนวคิดเกี่ยวกับระบบภาษีสรรพากร. (2536, ธันวาคม). เอกสารประกอบการอบรมระบบงานภาษีสรรพากรโครงการปรับปรุงระบบงานกรรมวิธีภาษีสรรพากรด้วยระบบคอมพิวเตอร์ที่วราชนาจักร.

มาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมายเรียก⁷⁴ และเมื่อตรวจสอบไต่สวนจนทราบข้อความจริงแล้วก็มีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ผู้เสียหายประเมินตนเองหรือยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้เสียหายในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁷⁵

ถ้าผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานที่ซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียหายในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁷⁶

การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบปรับอีก 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ⁷⁷ และยังคงรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับด้วย⁷⁸

กรณีที่ 2 ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบรายการ ประมวลรัษฎากรกำหนดว่าให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีเงินได้ที่มีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมายเรียก⁷⁹ และเมื่อตรวจสอบไต่สวนจนทราบข้อความจริงแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีมีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁸⁰ ถ้าผู้ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

⁷⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18.

⁷⁵ แห่งเดิม. มาตรา 20.

⁷⁶ แห่งเดิม. มาตรา 21.

⁷⁷ แห่งเดิม. มาตรา 22.

⁷⁸ แห่งเดิม. มาตรา 27.

⁷⁹ แห่งเดิม. มาตรา 23.

⁸⁰ แห่งเดิม. มาตรา 24.

ประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร
ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁸¹

การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบกรณีผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ
ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ⁸² และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่ม
อีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน เช่นเดียวกับกรณีที่ 1

จ. การประเมินโดยวิธีกำหนดจำนวนเงินได้จากสุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ (Networth Increase Method)

การที่บุคคลใดมีทรัพย์สินทองมากมีการใช้จ่ายคล่องมือ มีฐานะความเป็นอยู่ใน
ขั้นเศรษฐีย่อมสันนิษฐานได้ในเบื้องต้นว่าบุคคลนั้นมีรายได้มาก บุคคลนั้นก็ควรยื่นรายการเสียภาษีมาก
ถ้าบุคคลนั้นไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการเสียภาษิต่ำกว่าที่ควรจะต้องยื่น ย่อมแสดงว่า
บุคคลนั้นหลีกเลี่ยงภาษี เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะตรวจสอบได้สวน และประเมินเรียก
เก็บภาษีจากบุคคลนั้นได้โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร⁸³ นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังได้
มีการบัญญัติในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงิน ได้มิได้ยื่นรายการเงินได้ หรือยื่นต่ำกว่าจำนวนที่ควรจะต้องยื่นไว้
โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน โดยอนุมัติอธิบดีมีอำนาจในการกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิ
ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 49

บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวกฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินประเมิน
จำนวนเงินได้สุทธิจากเงินหรือทรัพย์สิน ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในความครอบครอง
ของผู้มีเงินได้หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้บัญญัติเกี่ยวกับจำนวนเงินได้สุทธิ
ไว้กว้างมาก ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้กว้างมากเช่นนั้น น่าจะเป็นการป้องกันการ
หลีกเลี่ยงภาษี อีกทั้งในกรณีที่กฎหมายใช้ทรัพย์สินและค่าใช้จ่ายเป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษี
เพราะการที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นนั้นน่าจะมีการคำนึงถึงแล้วว่าการที่บุคคลจะมีทรัพย์สินและมี
การใช้จ่ายนั้น บุคคลนั้นจะต้องมีรายได้ เมื่อมีรายได้หรือเงินได้พึงประเมิน เป็นสิ่งที่ต้องเสียภาษี
เงินได้ จึงเป็นการถูกต้องแล้วที่จะใช้ทรัพย์สินและรายจ่ายของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษี
ในเมื่อไม่อาจทราบรายได้และรายจ่ายที่แท้จริงของบุคคลนั้นได้

⁸¹ แหล่งเดิม. มาตรา 25.

⁸² แหล่งเดิม. มาตรา 26.

⁸³ ชัยสิทธิ์ วิชาธรรม. (2537). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. หน้า 251.

ฉ. การประเมินจากหนังสือสำคัญ

การประเมินจากหนังสือสำคัญเป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีที่ไม้อาจประเมินโดยวิธีต่างๆ ที่กล่าวมาแล้วได้ กฎหมายจึงต้องมีการบัญญัติไว้เพื่อว่าถ้าเจ้าพนักงานได้ตรวจหลักฐานจากหนังสือสำคัญต่างๆ พบว่าบุคคลที่มีชื่อในหนังสือและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือเป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญ ดังบทบัญญัติมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ว่า บุคคลใดมีชื่อในหนังสือสำคัญใด ๆ แสดงว่า

1) เป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญ และทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือ

2) เป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นว่านั้น

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมด จากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญนั้นก็ไม่ได้แต่ถ้าบุคคลนั้นต้อง โอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่ง โอนให้แก่บุคคลอื่นตามส่วน

ระบบการประเมินภาษีอากรและวิธีการประเมินภาษีอากรมีความสำคัญยิ่งในการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน กระบวนการเหล่านี้จะมีผลต่อการอุทธรณ์ภาษีของผู้เสียภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน โดยผู้เสียภาษีต้องรู้ถึงสิทธิของตนในการอุทธรณ์ อีกทั้งต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมิน โดยกรณีที่มีการออกหมายเรียกไต่สวนหรือการนำพยานหลักฐานอื่นๆ มาแสดง ถ้าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกไม่ว่ากรณีใดของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีอาจจะไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินได้

ช. กำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบและประเมินภาษี

การกำหนดเวลาและอายุความในการเรียกตรวจสอบเป็นคนละกรณีกับการกำหนดเวลาและอายุความในการประเมินภาษี ซึ่งการกำหนดเวลาและอายุความดังกล่าวมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการประเมินภาษี เพราะถ้าเจ้าพนักงานเรียกตรวจสอบหรือประเมินภาษีเกินกำหนดเวลาและอายุความที่กฎหมายกำหนดอาจทำให้การประเมินภาษีนั้นเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายทำให้ไม่มีผลอย่างใด ๆ ต่อผู้เสียภาษี

1) การกำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบ

การกำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบโดยทั่วไปแบ่งได้เป็น 2 กรณี

1.1) กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการ

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตรวจสอบได้

ภายในสองปีนับแต่วันที่ขึ้นรายการ ไม่ว่าจะการขึ้นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลังในกรณีที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษี อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ขึ้นรายการ⁸⁴ การกำหนดเวลาสองปีหรือไม่เกินห้าปีตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวเป็นการกำหนดระยะเวลาที่ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ขึ้นรายการมาไต่สวนตรวจสอบ ในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการที่ขึ้นไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์ การกำหนดระยะเวลาดังกล่าวถ้าเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด การออกหมายเรียกนั้นไม่ชอบด้วยมาตรา 19 ผลจะทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษี การกำหนดเวลาข้างต้นเป็นข้อจำกัดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินว่าให้มีอำนาจในการออกหมายเรียกมาทำการตรวจสอบภายใน 5 ปีเท่านั้น ซึ่งการนับกำหนดระยะเวลาต้องนับตั้งแต่วันที่สุดท้ายที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการหากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจออกหมายเรียกมาทำการตรวจสอบไต่สวนได้อีก

1.2) กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ กำหนดระยะเวลาในการเรียกตรวจสอบจะแตกต่างจากกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยผู้ที่ไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้⁸⁵ จะเห็นได้ว่าในกรณีที่มิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการนั้น ตามประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาในการเรียกตรวจสอบไว้จึงต้องมีการนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้ โดยสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมิน จึงมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการมาไต่สวนได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ

2) กำหนดเวลาและอายุความการประเมินภาษี

ประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไว้ว่าจะต้องประเมินให้แล้วเสร็จภายในเวลาเท่าใด ดังนั้นจึงต้องอาศัยบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและ

⁸⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

⁸⁵ แห่งเดิม, มาตรา 23.

พาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งบัญญัติว่า สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกร้องเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี การประเมินเรียกเก็บภาษีจึงต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นไปภายใน 10 ปี แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาแยกกันระหว่างอายุความประเมินภาษีกับอายุความเรียกเก็บภาษีจากการประเมิน กล่าวคือ หากมีการประเมินภาษีกระทำโดยชอบภายในอายุความ 10 ปี แล้ว เท่ากับเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องภายในอายุความที่กฎหมายกำหนด คือ มีการประเมินภายใน 10 ปี และการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ถือได้ว่าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดีตามมาตรา 193/14(5) ซึ่งทำให้อายุความสะดุดหยุดลงเมื่ออายุความสะดุดหยุดลงแล้ว ทำให้เกิดผลตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/15 ที่บัญญัติไว้ว่า เมื่ออายุความสะดุดหยุดลงแล้ว ระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนนั้น ไม่นับเข้าในอายุความ เมื่อเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุดเวลาใด ให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่นั้นนั้น จากผลดังกล่าวทำให้อายุความเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/12 ที่บัญญัติว่า อันอายุความนั้นให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องให้คงไว้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ท่านให้นับอายุความเริ่มแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น จากกรณีดังกล่าวจึงหมายความว่าจนถึงกำหนดชำระเมื่อใดก็เริ่มนับอายุความฟ้องคดีตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป⁶⁶

จากรายละเอียดทั้งหมดที่กล่าวมาข้างต้นเป็นเรื่องหลักการประเมินภาษีอากรในประเทศไทยว่ามีขั้นตอนในการดำเนินงานอย่างไร โดยเมื่อผู้เสียภาษีมียกยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นการประเมินโดยตนเอง หรือจะเป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงานก็ตาม เมื่อได้รับหมายเรียกไต่สวน ตรวจสอบหรือให้นำพยานหลักฐานอย่างอื่นมาแสดง ผู้เสียภาษีต้องให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานประเมินเพราะถ้าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอาจทำให้ผู้เสียภาษีเสียสิทธิในการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อไปได้

3.1.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การอุทธรณ์ภาษีอากร หมายถึง ในกรณีที่เกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติ

⁶⁶ กลุ่มงานคดีสำนักกฎหมาย. (2541). แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากร. หน้า 10.

ให้ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ตัวอย่างเช่น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะหรืออากรแสตมป์นั้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินเรียกเก็บ ก็จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จะนำคดีขึ้นสู่ศาลทันทีไม่ได้ โดยองค์กรผู้มิอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์จะพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมาย ในการใช้ดุลพินิจขององค์กรเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีอากร โดยอาศัยหลักความสมควรแก่เหตุ หลักสิทธิขั้นพื้นฐาน หลักความเสมอภาค⁸⁷ และหลักแห่งความได้สัดส่วน อันเป็นหลักการพื้นฐานแห่งความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้อำนาจกับผู้ตกอยู่ในอำนาจ ซึ่งประกอบไปด้วยหลักแห่งความเหมาะสม หลักแห่งความจำเป็น และหลักแห่งความได้สัดส่วนในความหมายอย่างแคบ⁸⁸ ในบางกรณี การตรวจสอบและการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ จำเป็นต้องใช้ความรู้พิเศษในสาขาวิชาต่างๆ นอกเหนือจากกฎหมายภาษีอากรและหลักการบัญชี อันเนื่องมาจากความซับซ้อนและการพัฒนาเทคโนโลยีที่ทำให้การผลิตสินค้าและบริการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ที่ต้องเสียภาษีมีหลักมาตรฐานทางวิชาการและเทคนิค ที่ทำให้เจ้าพนักงานประเมิน และเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในการพิจารณาผลการดำเนินกิจการที่ถูกต้องแท้จริงของผู้เสียภาษี การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน จึงเป็นเรื่องการพิจารณาในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภาษีอากรด้านหนึ่ง วิชาการบัญชีด้านหนึ่ง และวิชาการเทคนิคอีกด้านหนึ่ง ภายใต้หลักนิติรัฐที่ต้องประสานกันอย่างชัดเจน มีความมั่นคงและต่อเนื่องในทางกฎหมาย ตลอดจนสัมพันธ์กับการพัฒนาในทางวิชาการและเทคนิคให้ครอบคลุมในรายละเอียดทั้งหมดได้ องค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจประเมินภาษีอากรและองค์กรผู้มิอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงต้องประเมินข้อเท็จจริงให้เกิดความชัดเจนถูกต้องและเหมาะสมตามสถานการณ์ของผู้ประกอบธุรกิจแต่ละประเภท แต่ละราย อันเป็นการใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องที่เป็นมาตรฐานเทคนิคและวิชาการที่เจริญก้าวหน้าอยู่เสมอ

3.1.2.1 ระบบอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การประเมินภาษีอากร (Assessment) เป็นอำนาจที่สำคัญขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองตำแหน่งเจ้าพนักงานประเมิน ในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งมีผลกระทบกระเทือน

⁸⁷ กมลชัย รัตนสกววงศ์. (2532, ธันวาคม). “ความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับดุลพินิจฝ่ายปกครองของประเทศเยอรมัน.” นิติศาสตร์, 19, 4, หน้า 31.

⁸⁸ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. เล่มเดิม. หน้า 53-57.

ต่อสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น การใช้อำนาจประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขกระบวนการใช้อำนาจและขอบเขตอำนาจที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้ เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชน ให้ได้รับความคุ้มครองจากการใช้อำนาจขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยมีขอบด้วยกฎหมาย⁸⁹ ดังนั้น เพื่อควบคุมการทำงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐจึงจำเป็นต้องมีระบบตรวจสอบถ้าผู้กรณีเห็นว่าตนได้รับการปฏิบัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เห็นด้วยผู้กรณีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ได้ การให้อุทธรณ์หรือโต้แย้งการดำเนินการต่างๆ เป็นเรื่องของการจัดกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง ซึ่งจะมีทั้งการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองและการโต้แย้งโดยนำคดีไปสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจฉัยปกครองอันเป็นองค์กรอิสระภายนอก⁹⁰ การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนั้น อาจจำแนกได้เป็น 2 ลักษณะ⁹¹ ดังนี้

(1) การอุทธรณ์บังคับ

ระบบอุทธรณ์บังคับนี้จะกำหนดให้ผู้กรณีต้องใช้ระบบอุทธรณ์นี้ก่อนที่จะนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาล มิฉะนั้นศาลจะรับเรื่องไว้พิจารณาไม่ได้ การไม่อุทธรณ์ในชั้นนี้ทำให้ขาดสิทธิที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล ระบบอุทธรณ์บังคับแบ่งได้เป็น 2 ระบบ

1) ระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไป

การนำระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปมาใช้บังคับในกรณีไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นเฉพาะ⁹² ดังนั้น หากไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นต้องนำระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปมาใช้

2) ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ

ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะเป็นการกำหนดไว้เฉพาะในกฎหมายนั้น ๆ ว่าต้องมีการอุทธรณ์ โดยอาจเป็นการอุทธรณ์ต่ออธิบดี รัฐมนตรี หรือต่อคณะกรรมการ การอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นขั้นตอนในการตรวจสอบภายในองค์กร ซึ่งจำเป็นต้องใช้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบก่อนที่จะมีการตรวจสอบโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง การที่มีการตรวจสอบภายในองค์กรฝ่ายปกครองก่อนทำให้ปัญหาที่อุทธรณ์ขึ้นมามีประเด็นที่เด่นชัดทำให้มีการวินิจฉัยที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

จุดด้อยของระบบอุทธรณ์แบบบังคับเฉพาะคือ องค์กรที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาของผู้ออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้นจะไม่อาจจะขจัดความเคลือบแคลงสงสัยในความมีอคติลำเอียงให้หมดสิ้นไปได้ ความน่าเคลือบแคลงสงสัยนี้ปรากฏ

⁸⁹ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย. (2539). สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร. หน้า 99.

⁹⁰ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. (2540). กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. หน้า 365.

⁹¹ แหล่งเดิม. หน้า 382-383.

⁹² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

ชัดเจนมากในกรณีของการควบคุมบังคับบัญชา โดยปกติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองต่างๆ มักจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยสั่งการไปตามแนวปฏิบัติที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดไว้ในหนังสือเวียนเสมอ จริงอยู่แนวปฏิบัติไม่ใช่กฎหมายอันองค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ ในสายตาของกฎหมายแล้วแนวปฏิบัติมีฐานะเป็นเพียงข้อเสนอแนะจากผู้บังคับบัญชาเท่านั้น องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยให้คุณให้โทษแก่ผู้ใต้บังคับบัญชาของตนได้ ดังนั้นในทางปฏิบัติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองจึงมักจะถือและปฏิบัติตามแนวปฏิบัติอย่างเคร่งครัด แม้ว่าแนวปฏิบัตินั้นจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม องค์กรฝ่ายปกครองส่วนใหญ่แล้วจะให้ความสำคัญและถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติยิ่งกว่ากฎหมายเสียอีก ด้วยเหตุนี้เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากเอกชนว่าคำวินิจฉัยสั่งการขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม ผู้บังคับบัญชาขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นจึงมักจะวินิจฉัยยืนยันคำวินิจฉัยสั่งการของผู้ใต้บังคับบัญชาของตนเพราะคำวินิจฉัยสั่งการนั้นเป็นไปตามแนวปฏิบัติที่ตนได้กำหนดขึ้น การควบคุมบังคับบัญชาจึงถูกมองว่าเป็นกรณีที่ให้บุคคลวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่ตนเองมีส่วนได้เสียขัดกับหลัก *Nemo in propria cauda iudex*⁹¹

(2) ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ

กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับบางฉบับอาจมีการจัดระบบอุทธรณ์ไม่บังคับไว้ก็ได้ กรณีใดจะเป็นการไม่บังคับ หรือไม่ต้องพิจารณาจากถ้อยคำในกฎหมายเป็นสำคัญ เช่น พระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ.2474 (ยกเลิกแล้ว) มาตรา 22 บัญญัติไว้ว่าผู้ขอจดทะเบียนเครื่องหมายการค้าจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของนายทะเบียนต่อคณะกรรมการเครื่องหมายการค้าก็ได้หรือจะนำคดีไปสู่ศาลโดยตรงก็ได้

การอุทธรณ์อีกกรณีหนึ่งที่ถือว่าเป็นการอุทธรณ์ไม่บังคับ คือ การอุทธรณ์ปกติ (*recours administratif ordinaire*) ซึ่งการอุทธรณ์ปกตินี้ไม่มีบทกฎหมายใดกำหนดวิธีการไว้โดยเฉพาะ จึงอาจกระทำได้โดยไม่มีรูปแบบจะกระทำด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือก็ได้ และจะเขียนหนังสืออุทธรณ์เช่นใดก็ได้⁹⁴

⁹¹ วรพจน์ วิสรุตพิชญ์. (2540). คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง. หน้า 177.

⁹⁴ แหล่งเดิม. มาตรา 38.

3.1.2.2 เงื่อนไขการอุทธรณ์ภาษีอากร

3.1.2.2.1 กรณีที่อุทธรณ์การประเมินภาษีได้

กรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถจะอุทธรณ์การประเมินภาษีได้นั้นต้องมีการปฏิบัติตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เขียนได้พิจารณาแยกออกเป็น 2 กรณีดังนี้

(1) กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้ว ถ้าเจ้าพนักงานได้ตรวจพบว่าผู้เสียภาษีประเมินผิดพลาดไม่ว่าจะเป็นกรณีใดก็ตาม ถ้าเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษี นั้น ไม่จำเป็นต้องมีการออกหมายเรียกเพียงแต่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษีเท่านั้น ถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีสามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินได้⁹⁵

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานมาแสดง ถ้าผู้เสียภาษีได้ทราบข้อความและปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน ผลก็คือผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินได้⁹⁶

(2) กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง⁹⁷ กรณีนี้เป็นกรณีที่มิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการ ประมวลรัษฎากรจึงให้อำนาจอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการออกหมายเรียกมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน หรือสั่งให้ผู้ไม่ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีหรือหลักฐานต่างๆ มาแสดงแก่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี

จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้ให้อำนาจไว้เช่นเดียวกับกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ แต่จะแตกต่างกันที่ระยะเวลาในการออกหมายเรียก กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเจ้าพนักงานต้องออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวน โดยกฎหมายให้ระยะเวลาไว้ไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ยื่นรายการแต่กรณีที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการนั้นกฎหมายมิได้กำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกไว้

⁹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18.

⁹⁶ แห่งเดิม. มาตรา 19,20.

⁹⁷ แห่งเดิม. มาตรา 23.

จึงต้องใช้ระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ กำหนดระยะเวลาภายใน 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ

ถ้าอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีได้ออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นมา ไล่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่น อันควรแก่เรื่องมาแสดงแล้ว ผู้ที่มีได้ยื่นรายการได้ปฏิบัติตามหมายเรียกของอำเภอหรือเจ้าพนักงาน ประเมินแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินนั้นได้ประเมินภาษีและแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระไป ยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้ผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการสามารถอุทธรณ์การประเมินได้ ไม่ว่าจะเป็นการยื่นแบบแสดงรายการหรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการก็ตาม เจ้าพนักงาน ประเมินได้ตรวจพบและทำการประเมินภาษีใหม่ให้ถูกต้อง และได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไล่สวน ตรวจสอบหรือให้นำพยานหลักฐานใดมาขึ้นเพิ่มเติมก็ตาม ถ้าผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหมายเรียก ดังกล่าวเมื่อมีการประเมินเพิ่มเติมและผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษี สามารถใช้สิทธิในการอุทธรณ์ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินได้

3.1.2.2.2 กรณีที่อุทธรณ์การประเมินไม่ได้

การที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะอุทธรณ์ได้นั้น แสดงว่าผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ผลของการที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมายก็คือ ไม่สามารถ อุทธรณ์การประเมินได้ กรณีที่อุทธรณ์การประเมินไม่ได้ ผู้เขียนได้พิจารณาแยกออกเป็น 2 กรณี เช่นเดียวกับกรณีที่อุทธรณ์การประเมินได้ ดังนี้

(1) กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการและเจ้าพนักงานได้มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ที่ยื่น แบบแสดงรายการยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินก็ มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไล่สวน แต่เมื่อเจ้าพนักงานได้ออกหมายเรียกตรวจสอบ ไล่สวนแล้ว ผู้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ยอมไปพบเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ยอมชี้แจงแสดงพยาน หลักฐานหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานก็มีอำนาจ ประเมินภาษีได้ตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีในกรณีนี้ ห้ามอุทธรณ์การประเมิน⁹⁸

⁹⁸ แหล่งเดิม. มาตรา 19,21.

(2) กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ในกรณีที่ผู้ใดมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้ว แต่กรณีมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้ว ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่พอใจต่อการประเมินดังกล่าว ผลที่ตามมาคือไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินได้⁹⁹

จากกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการและมีได้ยื่นแบบแสดงรายการที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้ให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีในการชี้แจงแสดงเหตุผลพร้อมทั้งนำเอกสารพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อนำมาอธิบายแก่อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี เมื่อกฎหมายได้เปิดโอกาสแล้วแต่ผู้เสียภาษีไม่ยอมปฏิบัติตาม ดังนั้น กฎหมายจึงต้องมีการลงโทษทางอ้อมโดยการที่ตัดสิทธิผู้เสียภาษีที่จะอุทธรณ์การประเมิน

3.1.2.3 การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ต้องตรวจสอบว่า ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ การนับระยะเวลาดังกล่าวนี้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติวิธีการนับระยะเวลาไว้ จึงต้องใช้หลักการนับระยะเวลาตามมาตรา 193/3 และมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือไม่นับวันแรกของการรับหนังสือแจ้งการประเมินรวมเข้าด้วย โดยเริ่มนับหนึ่งในวันถัดไปและถ้าวันที่ครบ 30 วัน เป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันที่ครบ 30 วัน

3.1.2.3.1 กำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ว่าให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน¹⁰⁰ วันที่ได้รับแจ้ง

⁹⁹ แหล่งเดิม. มาตรา 23,25.

¹⁰⁰ แหล่งเดิม. มาตรา 30.

การประเมินเป็นประเด็นที่สำคัญ เพราะผลของการนับระยะเวลาในการได้รับแจ้งการประเมินจะส่งผลต่อการนับระยะเวลาในการสิ้นสุดการอุทธรณ์ด้วย ดังนั้น จึงต้องมีการพิจารณาถึงวิธีในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งมีกำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร¹⁰¹ ดังนี้

(1) การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีปกติ

การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีปกตินี้ ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้นำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น โดยแยกได้ 2 กรณี คือ

ก. ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินผู้นำไปส่งแก่ผู้เสียภาษีหรือผู้มีชื่อในหนังสือตนเอง กฎหมายได้กำหนดเวลาในการส่งไว้ว่าต้องส่งในเวลากลางวันระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หากส่งนอกเหนือจากเวลาดังกล่าวจะทำให้การส่งนั้นเป็นการไม่ชอบ ถ้าไปส่งแล้วไม่พบผู้รับก็สามารถส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานของผู้รับก็ได้ จะเห็นได้ว่าการส่งให้บุคคลอื่นจะต้องมีองค์ประกอบ 2 ประการ คือ เป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้ว ได้แก่ บุคคลที่อายุครบ 20 ปีบริบูรณ์หรือบรรลุนิติภาวะโดยการสมรสแล้ว และเป็นผู้ที่อยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานของผู้รับนั้น เช่น ส่งให้แก่ลูกจ้าง แม่บ้าน บุตร บิดา มารดา ฯลฯ

ข. ในกรณีที่ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าต้องส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับเท่านั้น ดังนั้น การส่งโดยทางไปรษณีย์ธรรมดาไม่ใช่การลงทะเบียนตอบรับถือว่าเป็นการส่งโดยมิชอบ การส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับต้องอยู่ในบังคับของไปรษณีย์นิเทศ พ.ศ.2529 กล่าวคืออาจจ่ายให้ผู้รับหรือผู้แทนของผู้รับก็ได้ กรณีที่จ่ายให้ผู้แทนไปรษณีย์นิเทศมิได้กำหนดอายุผู้รับไว้

(2) การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีพิเศษ

ถ้าการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน โดยวิธีการนำไปส่งให้แก่ผู้รับโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร หรือการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไม่สามารถจะกระทำได้ กฎหมายได้กำหนดไว้ว่าถ้าส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีธรรมดาไม่ได้ หรือบุคคลผู้มีชื่อในหนังสือนั้นไปนอกราชอาณาจักร กฎหมายกำหนดให้ส่งโดยวิธีอื่นได้ 2 กรณี¹⁰² คือ

¹⁰¹ แห่งเดิม. มาตรา 8.

¹⁰² สมภพ ผ่องสว่าง. (2540, สิงหาคม). "การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร." *ศาลภาษีอากรกลาง*, 40, 4. หน้า 101.

ก. การส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมิน คือ การนำหนังสือแจ้งการประเมินไปปิดไว้ในที่ซึ่งเห็นง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎร์ครั้งสุดท้าย

ข. ประกาศโฆษณาหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้น กล่าวคือ ประกาศโฆษณาหนังสือแจ้งการประเมินในหนังสือพิมพ์ที่มีปกติในท้องที่นั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายไม่ได้ระบุว่าหนังสือพิมพ์นั้นจะเป็นหนังสือพิมพ์รายวันหรือรายปักษ์ ฉะนั้นจะลงโฆษณาในหนังสือพิมพ์ประเภทใดก็ได้

ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์นั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่าให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากร ได้มีการผ่อนผันให้สามารถขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ได้ แต่ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ซึ่งบัญญัติไว้ว่า กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็คือ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร นี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าในมาตรา 3 อัญญา วรรคแรก เป็นกรณีที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาในการขอขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ แต่มีเงื่อนไขว่าผู้เสียภาษีต้องมิได้อยู่ในประเทศไทยในระหว่างนั้น หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ซึ่งการพิจารณาดังกล่าวอยู่ในดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพากร

ส่วนในมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีไว้ว่า ถ้ารัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควร จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกได้ตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ซึ่งรัฐมนตรีตามประมวลรัษฎากรคือ รัฐมนตรีผู้รักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้¹⁰³ ซึ่งโดยทั่วไปเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือผู้รักษาการแทนรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้ให้อำนาจรัฐมนตรีในการใช้ดุลพินิจเรื่องขอขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ไว้กว้างกว่ากรณีของอธิบดีกรมสรรพากร

¹⁰³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 2.

3.1.2.3.2 แบบของการอุทธรณ์และสถานที่ยื่นอุทธรณ์

(1) แบบของการอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นต้องเป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด¹⁰⁴ แบบที่อธิบดีกำหนด คือ แบบ ภ.ศ.6 ถ้าไม่ยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนดจะมีผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้

(2) สถานที่ยื่นอุทธรณ์

สถานที่ในการยื่นอุทธรณ์นั้นได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 สรุปได้ดังนี้

1. กรณีผู้เสียภาษีอากร ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้หน่วยงานดังนี้ เป็นผู้รับคำอุทธรณ์

(1) สำนักงานสรรพากรภาค 1

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1-6

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1-6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4-5

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1-6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4-5 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่¹⁰⁵

(2) สำนักงานสรรพากรภาค 2

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7-11

¹⁰⁴ แห่งเดิม. มาตรา 28.

¹⁰⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 5.3.1.

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลางและคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7-11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7-10

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7-11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7-10 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(3) สำนักงานสรรพากรภาค 3

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12-16

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลางและคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12-16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6, 11 และ 12

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12-16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6, 11 และ 12 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(4) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(5) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมิน สังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

2. กรณีผู้เสียหายอากรยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้หน่วยงานดังนี้ เป็นผู้รับคำอุทธรณ์

(1) สำนักงานสรรพากรภาค 4-12

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาค นั้น

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น¹⁰⁶

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

หากผู้เสียหายอากรมิได้ยื่นคำอุทธรณ์ต่อหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ข้างต้น เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ต้องแจ้งให้ผู้เสียหายอากรทราบเพื่อให้ดำเนินการยื่นคำอุทธรณ์ให้ถูกต้อง ยกเว้น กรณีเป็นวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นคำอุทธรณ์ ให้หน่วยงานนั้นรับคำอุทธรณ์ไว้แทนโดยออกใบรับให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ไว้เป็นหลักฐาน แต่ไม่ต้องออกเลขรับคำอุทธรณ์และใบรับคำอุทธรณ์ แล้วทำหนังสือส่งคำอุทธรณ์และเอกสารที่แนบมาพร้อมคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ ให้ถึงวันที่หน่วยงานที่รับคำอุทธรณ์ไว้แทนเป็นวันยื่นคำอุทธรณ์ และเมื่อหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ได้รับคำอุทธรณ์พร้อมเอกสารไว้แล้ว ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์และออกเลขรับคำอุทธรณ์ พร้อมทั้งออกใบรับคำอุทธรณ์จัดส่งให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์

3.1.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นนิติกรรมทางปกครองประเภทหนึ่ง จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครองเช่นเดียวกับนิติกรรมทางปกครองประเภทอื่น ประกอบไปด้วยเงื่อนไขเกี่ยวกับกระบวนการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครอง และเงื่อนไขเกี่ยวกับขอบอำนาจในการออกนิติกรรมทางปกครอง โดยรูปแบบของการอุทธรณ์เป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจออกนิติกรรมทางปกครอง และหลักเกณฑ์เกี่ยวกับแบบของนิติกรรมทางปกครอง ส่วนกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขทางข้อเท็จจริงของการใช้

¹⁰⁶ แหล่งเดิม. ข้อ 5.3.2.

อำนาจออกนิตินกรรมทางปกครอง เงื่อนไขเกี่ยวกับเนื้อหาของนิตินกรรมทางปกครองและเงื่อนไขเกี่ยวกับความมุ่งหมายของการใช้อำนาจออกนิตินกรรมทางปกครอง โดยเงื่อนไขความสมบูรณ์ของนิตินกรรมทางปกครองเหล่านี้จะประกอบด้วยหลักกฎหมายที่สำคัญของกระบวนการวิธีพิจารณาที่เป็นธรรมอยู่ด้วย ได้แก่ หลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น เพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษาถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร จึงต้องศึกษาเกี่ยวกับรูปแบบของการอุทธรณ์และการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ที่มีอยู่ในระบบการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทยในปัจจุบันเสียก่อน

เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์ตามสถานที่ยื่นอุทธรณ์ที่กำหนดไว้แล้วขั้นตอนต่อไปจะนำไปสู่การพิจารณาคำอุทธรณ์ซึ่งมี 2 ขั้นตอน คือ การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3.1.3.1 การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ ข้าราชการประจำของกรมสรรพากรที่สังกัดหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์ ซึ่งหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์ ได้แก่ สำนักงานสรรพากรภาคที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาหลักฐานทั้งสองฝ่าย คือฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินและฝ่ายผู้อุทธรณ์แล้วซึ่งนำนักพยานหลักฐานทำนองเดียวกับวิธีการทางศาล¹⁰⁷ เมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์แล้ว เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงพร้อมหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเหตุผลข้ออ้างอิงการประเมินหรือสั่งให้ชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ และประเด็นที่มีการอุทธรณ์ได้แย้งการประเมินหรือสั่งให้ชำระภาษีอากร

กรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควรที่ต้องออกหนังสือเชิญพบ หรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาได้สวน หรือต้องการหลักฐานเอกสารมาประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องทำการเสนอต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อขออนุมัติออกหนังสือเชิญหรือหมายเรียก¹⁰⁸ เพื่อดำเนินการได้สวนและหรือมอบพยานหลักฐานเอกสารต่อไป¹⁰⁹

¹⁰⁷ ชวลิต หงสกุล. (2535, เมษายน). "การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร." สรรพากรสาส์น, 39,4. หน้า 57.

¹⁰⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

¹⁰⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 8.1 วรรคสอง.

การไต่สวน ได้แก่ การสอบสวนข้อเท็จจริงซึ่งผู้อุทธรณ์มาให้ปากคำเองหรือมอบอำนาจให้ผู้อื่นมาให้ถ้อยคำแทนก็ได้¹¹⁰ ผู้ที่มาให้ถ้อยคำแทนควรต้องรู้ในเรื่องกิจการที่อุทธรณ์ไม่เช่นนั้นจะไม่เกิดประโยชน์อาจเป็นผลเสียแก่การอุทธรณ์ได้

พยาน ได้แก่ พยานบุคคล พยานเอกสารและพยานวัตถุ¹¹¹ โดยพยานเอกสาร ได้แก่ ต้นฉบับเอกสารที่เกี่ยวข้องกับกรณีที่ได้แย้งการอุทธรณ์ถ้าเป็นสำเนาต้องมีการรับรองสำเนาด้วย พยานบุคคล ได้แก่ ผู้ที่รู้เรื่องในกิจการที่อุทธรณ์ และพยานวัตถุ ได้แก่ ตัวอย่างสินค้าที่เป็นข้อโต้แย้ง

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมาย ผู้อุทธรณ์จะเสียประโยชน์ในการใช้สิทธิอุทธรณ์ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป กล่าวคือหมคสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลนั่นเอง¹¹²

เมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาแล้วต้องเสนอความเห็นสำหรับอุทธรณ์รายนั้นๆ โดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย

ก. การรับคำอุทธรณ์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และการยื่นคำอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบแสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเอกสาร พยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่

ข. ประเด็นการอุทธรณ์แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

ค. การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาษีอากร และคำอุทธรณ์

ง. ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ในประเด็นตามการอุทธรณ์โต้แย้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใดและสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษียึดหรือเพิ่มตามการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษีให้แสดงจำนวนภาษีตามการประเมิน ภาษีที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้น และภาษีที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็น โดยแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา¹¹³ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เพื่อพิจารณาสั่งการ เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนัก

¹¹⁰ ซวลิต หงสกุล. หน้าเดิม.

¹¹¹ สมภพ ผ่องสว่าง. เล่มเดิม. หน้า 104.

¹¹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

¹¹³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 8.2.

บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใดหรือเห็นสมควรนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ให้สั่งการไว้ในเรื่อง

กรณีสั่งการให้ดำเนินการเพิ่มเติม ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์รับเรื่องกลับมาดำเนินการแล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป¹¹⁴

กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำบันทึกการจำหน่ายคำอุทธรณ์เสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน

จะเห็นได้ว่าขั้นตอนในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรนั้น ต้องผ่านชั้นของเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก่อน โดยเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ และเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในจำนวนตามสมควรแก่ปริมาณเรื่องและความยากง่ายของประเด็นอุทธรณ์ โดยจัดทำรายงานเสนอต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับจนถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และมีคำสั่งให้นำเรื่องอุทธรณ์ดังกล่าวเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้อง โดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน

3.1.3.2 การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่า ถ้าในกรณีกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง ในกรณีจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน¹¹⁵

ในขั้นตอนของการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีการจัดให้มีเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 1 คน และผู้ช่วยเลขานุการจำนวนตามสมควร โดยหน้าที่ของเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่จัดทำและลงทะเบียนรับเรื่อง

¹¹⁴ แหล่งเดิม. ข้อ 8.3.

¹¹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

อุทธรณ์รายนั้น ๆ ไว้ ต่อจากนั้นจะต้องจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์¹¹⁶ โดยระเบียบวาระการประชุมต้องมีรายละเอียด ดังนี้

ก. ข้อเท็จจริงในการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรและหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่ใช้อ้างอิงคำชี้แจงและความเห็นของหน่วยงานที่ประเมิน หรือมีคำสั่งให้ชำระภาษีอากร

ข. ประเด็นการอุทธรณ์ ข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

ค. การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์(ถ้ามี)

ง. ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้จัดส่งระเบียบวาระการประชุมให้กรรมการแต่ละท่านทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุมไม่น้อยกว่า 1 วัน¹¹⁷

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขานุการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทนทำหน้าที่เป็นประธานการประชุมแล้วแต่กรณี เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาเรื่องอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่เข้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เสนอมาแล้วจะต้องมีการลงมติในเรื่องดังกล่าว มติการประชุมให้ถือตามเสียงข้างมาก เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องจกรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน¹¹⁸

3.1.3.3 กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

ระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีการกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด แต่เมื่อพิจารณาแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 มีการกำหนดไว้ดังนี้

ข้อ 5 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นแล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาภายในกำหนดเวลา 1 ปี นับแต่วันรับคำอุทธรณ์ เว้นแต่กรณียื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาให้นับแต่วันที่อธิบดีลงนามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นคำอุทธรณ์

¹¹⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 9.3.

¹¹⁷ แหล่งเดิม. ข้อ 9.4.

¹¹⁸ แหล่งเดิม. ข้อ 10.

ในกรณีไม่อาจดำเนินการและพิจารณาเสนอให้เสร็จสิ้นไปได้ภายในกำหนดเวลาตามวรรคแรก ให้รายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็นและขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

แม้ว่าระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์จะได้มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่ในทางปฏิบัติโดยส่วนมากแล้วกำหนดระยะเวลาในการพิจารณามักจะไม่รวดเร็วเท่าใดนัก เพราะมีข้อจำกัดบางประการ เช่น การกำหนดวัน เวลาในการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งไม่อาจประชุมตามกำหนดได้เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละท่านเป็นกรรมการโดยตำแหน่งซึ่งท่านเหล่านั้นมีภาระหน้าที่ประจำในแต่ละวันของท่านอยู่แล้วทำให้การนัดการประชุมให้ตรงกันเป็นไปได้ยาก

3.1.3.4 การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

(1) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับ พร้อมสำเนาฉบับ 1 ฉบับ มีข้อความตรงกัน โดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ตามที่อธิบดีกำหนด เพื่อนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามแล้วบันทึกผลการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบคอมพิวเตอร์ หรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์(ท.จ.ค.5) และจัดทำทะเบียนออกเลขที่ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยลงวันที่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วจัดส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ฉบับหนึ่ง ส่วนอีกฉบับหนึ่งให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เก็บไว้เป็นหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสำเนาฉบับให้เก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์¹¹⁹

(2) การให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้กำหนดดังนี้

ก. สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กรุงเทพมหานคร

สก. (ระบุนภาค) (อธ. (ระบุนฝ่าย)) (เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย) / ปี ประดิทินที่มีมติ

ภญ. (ระบุนฝ่าย) (เลขที่เรียงลำดับของแต่ละฝ่าย) / (ปี ประดิทินที่มีมติ)

ข. สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดอื่น

สก. (ระบุนภาค) (ชื่อย่อจังหวัด) / (เลขที่เรียงลำดับของแต่ละจังหวัด) / ปี ประดิทินที่มีมติ

(3) ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ละรายจำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนาและจัดทำ ท.ป.3 ค่อท้ายสำเนาฉบับคำวินิจฉัย

¹¹⁹ แหล่งเดิม. ข้อ 11.

อุทธรณ์และสำเนาทั้ง 4 ฉบับดังกล่าวเสนอให้สรรพากรภาคหรือผู้แทน หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้แทนลงนาม แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้เพื่อดำเนินการต่อไปตามผลการวินิจฉัยอุทธรณ์

ก. หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ข. หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

ค. หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ง. หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร

การจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรให้ส่งคืนสำนวนการประเมินภาษีอากรไปพร้อมกันด้วย

(4) การจัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์

กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณาให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ตามแบบคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ที่อธิบดีกำหนด โดยให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ข้อ (1) แต่ไม่ต้องจัดทำ ท.ป.3 ข

การออกเลขที่ของคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ ให้กำหนดเช่นเดียวกับการให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ (2) และใช้ทะเบียนเดียวกันกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้เรียงลำดับต่อเนื่องกันไป¹²⁰

(5) การจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์

ก. กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน แล้วจัดทำหนังสือการจำหน่ายคำอุทธรณ์พร้อมสำเนาคู่ฉบับ เสนออธิบดีหรือผู้แทนสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือสรรพากรภาคหรือผู้แทนสำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

ข. ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์จำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง¹²¹

¹²⁰ แหล่งเดิม. ข้อ 12.

¹²¹ แหล่งเดิม. ข้อ 13.

3.1.4 การขอลูกเลิกการชำระภาษีอากร

ภาษีอากรค้างหมายความว่า เมื่อท่านไม่นำภาษีที่ท่านมีหน้าที่ต้องเสียหรือนำส่งไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้ว ยอดเงินภาษีที่ค้างชำระซึ่งอาจรวมทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้างชำระต่อรัฐ ทั้งนี้โดยกรมสรรพากรไม่จำเป็นต้องฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าเป็นหนี้ภาษีสรรพากรอยู่จำนวนเท่านั้นเท่านี้ให้เสียภาษี¹²²

การขอลูกเลิกการเสียภาษีหรือการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ประสงค์ที่จะชำระภาษีในขณะที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีและประสงค์ที่ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ในกรณีนี้แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ไม่ถือว่าเป็นการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีด้วย ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีโดยทำเป็นคำร้อง ดังนี้¹²³

3.1.4.1 วิธีการขอลูกเลิกการชำระภาษีอากร

ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

- (1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ. 7)
- (2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ. 7) ต่อศาลให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

3.1.4.2 หลักประกันการชำระภาษี

ในการขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้ 2 กรณี คือกรณีที่ต้องมีหลักประกันและกรณีที่ไม่ต้องมีหลักประกัน ทั้งนี้ เป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะสั่งการในเรื่องนี้ ดังนั้น หากอธิบดีไม่สั่งการเป็นอย่างอื่นแล้ว ในการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

¹²² พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2534, กันยายน). "ศาลมีอำนาจให้ขอลูกเลิกการเสียภาษีสรรพากรหรือไม่." สรรพากรศาสตร์, 38, 9. หน้า 131.

¹²³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 14.

(1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด

(2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ¹²⁴

(4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้ถือหุ้น ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้ถือหุ้นให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

(5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทูลเกล้าถวายภาษีอากรบางส่วนของผู้ถือหุ้น กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร¹²⁵

3.1.4.3 หน่วยงานรับคำร้องขอทูลเกล้าถวายภาษีอากร

ผู้เสียภาษีที่ต้องการขอทูลเกล้าถวายภาษีอากรจะต้องยื่นคำร้องขอทูลเกล้าถวายภาษีอากรที่หน่วยงาน ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์หรือในกรณีที่หนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนีภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(3) สำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์¹²⁶

¹²⁴ แหล่งเดิม. ข้อ 15.

¹²⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ข้อ 3.

¹²⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 16.

3.1.4.4 การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากร

ในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากร หน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากร จะต้องตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกัน แล้วจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้อง ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง ถ้าหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคารก็ให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญาค้ำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้อง นั้น และเมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องและหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน จะส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าจะอนุมัติหรือไม่ อนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีอากรต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ ถ้ากรณีอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่าต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารหรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเสียก่อน¹²⁷

3.2 หลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ

ในประเทศต่าง ๆ ภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของทุกประเทศแต่ละประเทศจึงได้มีการนำกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรที่เหมาะสมมาใช้บังคับ เมื่อมีกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากร ก็ต้องมีกระบวนการในการเยียวยาให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่เกิดข้อขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐ ดังนั้น จึงต้องมีการหาข้อยุติความขัดแย้งดังกล่าวโดยแต่ละประเทศได้มีการใช้ระบบในการอุทธรณ์แตกต่างกันตามความจำเป็นและเหมาะสม ซึ่งผู้เขียนได้ศึกษาถึงหลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ในประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษ

3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

3.2.1.1 ลักษณะทั่วไป

ประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมกับชำระภาษี ภายในวันที่ 15 ของเดือนเมษายนทุก ๆ ปี ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี¹²⁸

¹²⁷ แหล่งเดิม. ข้อ 17.

¹²⁸ William L.Raby and Victor H.Tidwell. (1988). *Introduction to Federal Taxation*. p.19-1.

แบบแสดงรายการดังกล่าวอาจถูกตรวจสอบโดยหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่เก็บรวบรวมภาษี ซึ่งได้แก่ Internal Revenue Service (IRS) การตรวจสอบนั้นเนื่องจากแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นมานี้มีเป็นจำนวนมากจากทั่วประเทศ ซึ่งการจะตรวจแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีทุกรายอย่างละเอียดย่อมเป็นไปได้ ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้โดยตั้งโปรแกรมและทำการสุ่มตัวอย่างของความน่าจะเป็นว่าแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีประเภทใดบ้างที่มักจะมีปัญหาในเรื่องการชำระภาษีให้แก่รัฐ เมื่อทำการคัดเลือกแบบแสดงรายการได้แล้วฝ่ายตรวจสอบ (Examination Division) ก็จะทำการตรวจแบบเพื่อดูว่าผู้เสียภาษีได้แสดงรายการเสียภาษีและคำนวณไว้ถูกต้องหรือไม่ รวมทั้งการตรวจข้อมูลด้านอื่น ๆ ด้วยระบบนี้ IRS เรียกว่า ระบบ Discriminant Function (DIF) System ซึ่งข้อมูลที่ใช้ในการคัดเลือกแบบแสดงรายการโดยคอมพิวเตอร์นี้ได้มาจากผลการวิเคราะห์แบบแสดงรายการที่เก็บรวบรวมไว้¹²⁹

เมื่อ IRS เห็นว่า แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ถูกต้องก็จะยอมรับตามแบบแสดงรายการดังกล่าว แต่ถ้าพบว่าแบบแสดงรายการใดมีปัญหา IRS ก็จะติดต่อไปยังผู้เสียภาษีเพื่อเรียกมาทำการได้สวน หากการได้สวนในชั้นแรกพบว่าผู้เสียภาษีได้เสียภาษีถูกต้องแล้ว การตรวจสอบก็จะยุติลง แต่หากพบว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไม่ถูกต้องเจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะทำการกำหนดจำนวนภาษีที่ถูกต้องที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระเพิ่มเติม ในขั้นนี้ผู้เสียภาษีอาจจะขอทำความเข้าใจกับตัวแทนของกรมสรรพากร (Revenue Agent) โดยใช้แบบ Form 870 และผู้เสียภาษีมักมีทางเลือกปฏิบัติได้ 3 วิธี คือ

(1) ผู้เสียภาษีเห็นด้วยกับการกำหนดภาษีเพิ่มเติมและตกลงชำระภาษี เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะต้องออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety – day – letter) ไปยังผู้เสียภาษี

(2) ผู้เสียภาษีมียหนังสือขอคำอธิบายเกี่ยวกับการกำหนดภาษีที่เพิ่มเติมจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ IRS จะมีหนังสือตอบกลับไปยังผู้เสียภาษีและให้ผู้เสียภาษีมียหนังสือแสดงรายการที่ได้ยื่นไว้ตั้งแต่ครั้งแรกโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง และถ้าการชี้แจงนั้นสามารถชี้แจงรายละเอียดต่าง ๆ ได้ IRS จะมีหนังสือแสดงยืนยันความถูกต้องไปยังผู้เสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่สามารถอธิบายรายละเอียดต่าง ๆ ที่เป็นปัญหาได้ IRS จะออกหนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice of deficiency or the thirty day letter) ไปยังผู้เสียภาษีโดยแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลง รวมทั้งสิทธิในการอุทธรณ์ (กรณีเป็นเช่นเดียวกันถ้าผู้เสียภาษีขอให้ปากคำกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ)

¹²⁹ Kevine E. Murphy. and Mark Higgins. (1999). **Concepts in Federal Taxation.** p.23.

(3) ผู้เสียภาษีไม่ติดต่อกับไปยังเจ้าหน้าที่ตรวจสอบหรือแจ้งกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบว่าไม่เห็นด้วยกับการกำหนดภาษีเพิ่มเติม

ในกรณีที่ IRS มีหนังสือแจ้งไปยังผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีไม่ติดต่อกลับไปยังเจ้าหน้าที่หรือผู้เสียภาษีได้แจ้งกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบว่าไม่เห็นด้วยกับการกำหนดภาษีเพิ่มเติม หากช่วงเวลาดังกล่าวพ้นกำหนด 30 วัน หลังจากได้รับหนังสือติดต่อกแล้ว IRS จะทำการออกหนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice of deficiency or the thirty day letter) พร้อมกับสำเนารายงานการตรวจสอบและข้อเสนอแนะในการใช้สิทธิอุทธรณ์¹³⁰

3.2.1.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับรายงานของตัวแทนผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์โดยต้องแสดงความประสงค์ภายใน 30 วัน ส่วนงานตรวจสอบสวนก็จะถูกส่งไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษี (IRS Appeals Division) หรือผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์การประเมินภาษีของ IRS ได้ที่สำนักงานอุทธรณ์ภาษีท้องถิ่น แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ตอบภายใน 30 วัน IRS จะออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety – day – letter) ภายใน 60 วัน นับแต่วันครบกำหนดเวลาดังกล่าวและผู้เสียภาษีมีเวลา 90 วัน ที่จะยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร (Tax Court) ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นฟ้องภายในกำหนดก็จะต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว แต่มีสิทธิดำเนินการตามขั้นตอนของการขอคืนภาษีได้ และยังมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้นของสหรัฐ (United State District Court) หรือศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United State District Court of Claims)¹³¹

3.2.1.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

สำนักงานอุทธรณ์ภาษีเป็นเพียงระดับองค์การบริหารงานอุทธรณ์ภายใน IRS ที่จะดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องของผู้เสียภาษีอุทธรณ์ การประชุมกับบุคคลในสำนักงานอุทธรณ์จะถูกจัดขึ้นในลักษณะที่ไม่เป็นทางการ โดยการโต้ตอบทางจดหมาย หรือทางโทรศัพท์ หรือการประชุมร่วมกันกรณีดังกล่าวไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมีตัวแทนสำหรับการประชุมอุทธรณ์ แต่หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะมีตัวแทนก็ต้องปฏิบัติตามเรื่องตัวแทน

¹³⁰ William L.Raby and Victor H.Tidwell. (1988). Op.cit. p.19-4.

¹³¹ Marvin J.Garbis Stenhen C.Strunts. Runald. B.Rubin.(1987). **Tax Procedure and Tax Fraud case and Materials** (2 nd ed.). p.70.

การจัดให้มีการประชุมอุทธรณ์จะต้องปฏิบัติตามคำสั่งที่อยู่ในหนังสือที่ส่งให้ คำร้องขอของผู้เสียภาษีจะถูกส่งไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษีเพื่อจัดให้มีการประชุม ผู้เสียภาษีและตัวแทนควรเตรียมอภิปรายในทุกประเด็นที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยในที่ประชุม สิ่งที่แตกต่างกันก็จะมาทำการตกลงกันในระดับนี้ และผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการยึดทรัพย์ การเสียภาษี การจับกุม หรือปฏิเสธ ไม่ยอมรับข้อตกลงผ่อนชำระต้องคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษรเช่นเดียวกัน หากจำนวนเงินทั้งหมดสำหรับช่วงเวลาภาษีไม่เกิน 25,000 เหรียญ ถือว่าเป็นคดีเล็กน้อย ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องยื่นคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษรในการคำนวณจำนวนเงินทั้งหมด ให้รวมถึงจำนวนเงินที่ถูกเสนอให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วย รวมถึงโทษปรับด้วยหรือการร้องขอคืนเงิน สำหรับข้อเสนอในการประนีประนอมในการคำนวณจำนวนทั้งหมดจะรวมถึงจำนวนภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ โทษปรับและดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระ สำหรับคดีเล็กน้อย ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งที่ระบุในหนังสือที่ส่งให้ผู้เสียภาษี

ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอให้มีการจัดให้มีการประชุมพิจารณาอุทธรณ์ ระบุถึงการเปลี่ยนแปลงที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยรวมทั้งเหตุผล ผู้เสียภาษีอาจเข้าประชุมอุทธรณ์ด้วยตนเอง หรืออาจให้ทนายความ หรือตัวแทนจากสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรอง หรือบุคคลที่ได้มีการลงทะเบียนไว้เข้าประชุมก็ได้ ก่อนที่ IRS จะเสนอข้อผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องได้รับการยอมรับในการปฏิบัติจาก IRS หากผู้เสนอภาษีไม่ประสงค์จะเข้าประชุมอุทธรณ์ก็ให้ตัวแทนไปเข้าประชุมแทน โดยจะต้องทำหนังสือมอบอำนาจ (Form 2848) โดยเด็ดขาด ยื่นต่อ IRS ก่อนที่ตัวแทนจะได้รับหรือเข้าตรวจสอบข้อมูลที่เป็นการลับ

ขั้นตอนการบริหารงานอุทธรณ์จะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสอีกครั้งที่จะตกลงกันก่อนจะนำคดีไปสู่ศาล¹³² สำนักงานอุทธรณ์ภาษียังมีอำนาจที่จะพิจารณาถึงความร้ายแรงของการฟ้องคดี เช่น เมื่อข้อเท็จจริงหรือกฎหมายไม่มีความแน่นอน ฝ่ายอุทธรณ์อาจจะกำหนดประเด็นที่ไม่ต้องฟ้องเป็นคดีแม้ว่าสถานะ IRS จะเป็นต่ออยู่ก็ตาม การเจรจาอาจจะกินเวลานาน ผู้เสียภาษีอาจจะตกลงกับ IRS ในที่สุด อาจจะไม่อยากจะดำเนินการต่อไปในประเด็นดังกล่าว จะลงชื่อในแบบฟอร์ม 870 (หรือ Form 870 – AD หาก IRS ยอมรับความถูกต้องในบางประเด็น) และชำระเต็มจำนวนของส่วนที่ยังขาดอยู่พร้อมค่าปรับและดอกเบี้ย¹³³

¹³² You Appeal Rights and How to Prepare a Protest. If You Don't Agree, Retrieved April 26, 2006, from <http://www.irs.gov/PUB/irs-pdf/p5.pdf>.

¹³³ Kevine E. Murphy. and Mark Higgins. (1999). Op.cit. p.24.

ขอบเขตอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษี ตามกฎหมายวิธีตรวจสอบและอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา (RS Procedures: Audit and Appeals) ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีไว้ว่ามีอำนาจที่จะยกประเด็นใหม่ (New Issue) นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ขึ้นมาวินิจฉัยได้ ทั้งยังมีอำนาจที่จะวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ได้¹³⁴ คำวินิจฉัยของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีถือเป็นที่สุดของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ถ้ามีคำวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเรื่องก็จบไป แต่ถ้าวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษียังมีหน้าที่ต้องชำระภาษีไม่ว่าจะบางส่วนหรือทั้งหมดตามหนังสือแจ้งภาษี ถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้เสียภาษียังมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้

3.2.1.4 การดำเนินคดีในชั้นศาล

เมื่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีมีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษียังมี 2 ทางเลือก คือ

(1) Pay tax and claim for refund นำเงินภาษีตามจำนวนที่มีการประเมินไปชำระต่อเจ้าพนักงานพร้อมกับยื่นขอคืนเงินนั้นต่อ IRS ถ้าได้รับการปฏิเสธการคืนเงินให้ก็ยื่นฟ้องเรียกเงินดังกล่าวต่อศาลชั้นต้นสหรัฐ (United States District Court) หรือต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United States Court of Claims) กรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกกรณีแรก คือ ชำระภาษีก่อนแล้วยื่นคำร้องต่อ IRS เพื่อขอคืนภาษี ทาง IRS ต้องทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการอีกครั้งหนึ่งก่อน เพื่อให้แน่ใจว่ามีภาษีคืนหรือไม่ เมื่อมีการตรวจสอบแล้วปรากฏว่า ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิจะได้รับคืนภาษีที่ชำระไปแล้วไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม ทาง IRS ต้องทำหนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice or the thirty – day letter) พร้อมทั้งแจ้งเหตุผลที่ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจและเห็นว่าการที่ IRS ปฏิเสธที่จะคืนภาษีให้ทั้งหมด หรือการพิจารณาคืนให้แค่บางส่วนนั้นไม่ถูกต้องแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษีได้อีกครั้งหนึ่ง ถ้าสำนักงานอุทธรณ์ภาษีเห็นว่า ต้องคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษีทั้งหมดเรื่องก็ยุติไป แต่ถ้าเห็นว่าผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีทั้งหมดหรือแค่บางส่วน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยดังกล่าวไปยังผู้เสียภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยจากสำนักงานอุทธรณ์ภาษีแล้วหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้เสียภาษียังมีสิทธิที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้น (United States District Court) หรือยื่นฟ้องต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United States Court of Claims)

¹³⁴ Robert E. Meldman and Thomas E. Mountin. (1983). *Federal Taxation Practice and Procedure*. p.204.

เมื่อคำพิพากษาว่าผู้เสียภาษีต้องชำระเงินทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หากคู่ความไม่เห็นด้วยก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ได้ และถ้าหากยังไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้อีก¹³⁵

(2) ผู้เสียภาษีไม่ชำระเงินภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ (Tax Court litigation) ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีสหรัฐ (United States Tax Court) หากในช่วงเวลา 90 วัน ผู้เสียภาษีไปยื่นอุทธรณ์ ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีการอุทธรณ์ดังกล่าว จะไม่เป็นการขยายระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีสหรัฐ และเมื่อศาลภาษีสหรัฐมีคำพิพากษาและคู่ความไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลภาษีสหรัฐก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ได้ และถ้ายังไม่เห็นด้วยกับศาลอุทธรณ์ ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้¹³⁶

คดีภาษีในศาลภาษีสหรัฐส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการชำระภาษีเงินได้ขาดจำนวน ส่วนน้อยจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการชำระภาษีขาด สำหรับภาษีที่ดิน ภาษีการให้ นอกจากศาลภาษีสหรัฐจะมีอำนาจในการพิจารณาการชำระภาษีขาดจำนวนแล้ว ยังมีอำนาจในการพิจารณาในเรื่องอื่นๆ อีก ในบางครั้ง โดยตั้งแต่ปี ค.ศ.1926 ศาลภาษีสหรัฐมีอำนาจพิจารณาเกี่ยวกับการชำระภาษีเกิน และมีอำนาจที่ตัดสินให้คืนเงินที่ผู้เสียภาษีชำระเกิน และในปี ค.ศ.1974 ศาลภาษีสหรัฐได้รับอำนาจให้พิจารณาตัดสินเรื่องต่างๆ เกี่ยวกับโครงการบำนาญ¹³⁷ และต่อจากนั้นก็ได้รับอำนาจให้ตัดสินเกี่ยวกับเรื่ององค์การหรือหน่วยงานที่ได้รับการงดเว้นภาษี¹³⁸ รวมตลอดถึงเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สิน¹³⁹ ในปี ค.ศ.1976 กฎหมายได้ให้อำนาจศาลที่จะพิจารณาข้อโต้แย้งบางประการเกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลภาษี¹⁴⁰

¹³⁵ Robert E. Meldman and Thomas E. Mountin. (1983). Loc.cit.

¹³⁶ You Appeal Rights and How to Prepare a Protest. If You Don't Agree, Retrieved April 26, 2006.

from <http://www.irs.gov/PUB/irs-pdf/p5.pdf>.

¹³⁷ Internal Revenue Code of 1954, Section 7476.

¹³⁸ Internal Revenue Code of 1954, Section 7428.

¹³⁹ Internal Revenue Code of 1954, Section 7477.

¹⁴⁰ William D.Andrews. (1981). **Basic Federal income Taxation** (2 nd ed.). p.9.

3.2.2 ประเทศฝรั่งเศส

3.2.2.1 ลักษณะทั่วไป

ข้อพิพาทและการดำเนินคดีทางภาษีโดยทั่วไปในประเทศฝรั่งเศส มีขั้นตอนการดำเนินคดีภาษีแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอนใหญ่ ๆ คือ การดำเนินคดีในชั้นฝ่ายปกครอง และการดำเนินคดีในชั้นศาล หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งความถูกต้องตามกฎหมายของจำนวนภาษีที่เขาต้องชำระหรือต้องรับภาระ จำเป็นต้องเสนอคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อน จึงจะมีสิทธินำข้อพิพาทหรือคดีดังกล่าวขึ้นชั้นขอความเป็นธรรมต่อศาลที่มีเขตอำนาจ แต่อย่างไรก็ตามข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีนั้นหาได้เป็นคดีภาษีตามความหมายของกฎหมายฝรั่งเศสทุกกรณีไปไม่ และการยื่นคำร้องอุทธรณ์ดังกล่าวก็ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ ชำระภาษี

คดีภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรของฝรั่งเศส มาตรา L. 190 และมาตราต่อ ๆ ไป นั้น หมายรวมถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษีซึ่งก็หมายถึง การกำหนดฐาน (assiette) และการคำนวณภาษี (liquidation) ส่วนใหญ่แล้วผู้เสียภาษีมักจะร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวเขาเองในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่ ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้อง เพราะไม่มีเหตุผลวินิจฉัยได้ ส่วนในของประเทศไทยนั้น ขอบเขตอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่มีการพบประเด็นใหม่ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีเพิ่มในประเด็นอื่นที่ผู้อุทธรณ์มิได้อุทธรณ์มานั้น ยังมีความเห็นแตกต่างกันเป็นสองฝ่าย

คดีภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรของฝรั่งเศส มาตรา L. 190 หมายความว่า ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษีซึ่งหมายถึงการกำหนดฐาน (Assiette) และการคำนวณภาษี (liquidation)

กรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องในคดีภาษีได้¹⁴¹

(1) ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวผู้เสียภาษีเองในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ ในกรณีที่มีการประเมินโดยเจ้าหน้าที่ ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้อง เพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอผู้เสียภาษีสามารถขอให้ยกเลิกภาษีนั้นได้

¹⁴¹ อรพิน ผลสุวรรณ. (2534, สิงหาคม). "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส." สรรพากรศาสตร์, 38, 8. หน้า 84-85.

(2) ถ้าผู้เสียหายเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นมากเกินไปจากความเป็นจริง ผู้เสียหายสามารถขอให้มีการลดหย่อนภาษีได้

(3) ถ้าผู้เสียหายเป็นผู้คำนวณภาษีเองและได้ชำระภาษีแล้ว เมื่อเห็นว่าตนเองได้คำนวณภาษีผิดพลาด ผู้เสียหายมีสิทธิที่จะขอให้รัฐคืนภาษีส่วนที่จ่ายเกินไปได้

นอกจากกรณีที่เกิดความผิดพลาดดังกล่าวแล้ว การเก็บภาษีและการชำระภาษีอย่างถูกต้องอาจเกิดปัญหาได้ในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่กฎหมายกำหนดให้สามารถใช้สิทธิเรียกร้องสิทธิได้ เช่น การขอค่าภาษีคืนในกรณีที่เลิกสัญญา การขอลดหย่อนภาษีในกรณีที่มีการหยุดกิจการ จะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็กรณีใดก็ตามคำร้องของผู้เสียหายมีจุดมุ่งหมายเดียวกันคือ ต้องการจะได้รับการสิทธิตามกฎหมาย

ในประเทศฝรั่งเศสนั้นมีการแบ่งคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังนั้น จึงต้องมีการพิจารณาถึงขอบเขตของคดีภาษีอากร คดีภาษีอากรนั้นไม่ว่ารวมถึงข้อพิพาทต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บเงินที่ไม่ใช่ภาษีอากร ถึงแม้ว่าในบางกรณีพิพาทที่เกิดขึ้นจะมีลักษณะคล้ายคลึงกับข้อพิพาททางภาษี แต่หลักเกณฑ์ตามกฎหมายที่ใช้บังคับนั้นแตกต่างกัน โดยเฉพาะเรื่องเขตอำนาจศาลในการพิจารณาพิพากษาคดี

ข้อพิพาทดังต่อไปนี้ไม่ถือเป็นคดีภาษีอากร¹⁴²

- ก. คดีการใช้อำนาจโดยมิชอบ เช่น การใช้อำนาจอันมิชอบของเจ้าพนักงานภาษี
- ข. คดีเกี่ยวกับความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานภาษี เช่น เกิดจากความผิดในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานภาษี
- ค. คดีภาษีที่มีโทษทางอาญา เช่น การหลีกเลี่ยง การไม่ชำระภาษีโดยตั้งใจ
- ง. คดีภาษีที่ได้แย้งการจัดเก็บภาษีคดีเช่นนี้ ผู้เสียหายที่ถูกประเมินภาษีไม่ได้ได้แย้งความถูกต้องของภาษีนั้น แต่โต้แย้งในแง่ที่ว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องจ่ายหรือรับผิดชอบภาษีนั้น ๆ และรวมถึงคดีที่ผู้เสียหายได้แย้งการยึดหรืออายัดทรัพย์สินโดยมิชอบของเจ้าพนักงานภาษีด้วย
- จ. การขอความปรานีเป็นอำนาจของหน่วยงานภาษีที่สามารถผ่อนปรนหรือลดหย่อนภาษีส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดให้แก่ผู้เสียหายได้ด้วยเหตุผลทางคุณธรรม เช่น ในกรณีผู้เสียหายอยู่ในภาวะที่ไม่สามารถจะชำระภาษีหรือเงินเพิ่มหรือค่าปรับได้ ซึ่งในที่นี้หมายรวมถึง การที่เจ้าพนักงานภาษียอมแลกเปลี่ยน การไม่ปรับผู้เสียหายโดยที่ผู้เสียหายก็ต้องยอมยกเลิกการดำเนินการร้องทุกข์ต่าง ๆ ด้วย

¹⁴² แหล่งเดิม. หน้า 86.

ฉ. การยกเว้น และการคืนภาษีโดยมิต้องร้องขอ ทั้งนี้เพื่อให้หน่วยงานภาษีมียอำนาจแก้ไขข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีรายบุคคลโดยมิต้องมีการดำเนินการร้องทุกข์

ช. การขอคำปรึกษาจากคณะกรรมการภาษีประจำจังหวัด การขอคำปรึกษาจากคณะกรรมการนี้อาจทำได้โดยตัวผู้เสียภาษีเองหรือโดยหน่วยงานภาษี การปรึกษานั้นต้องเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงในกรณีที่มีการตั้งฐานภาษีใหม่ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการนี้ไม่มีลักษณะเหมือนกับคำตัดสินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีของไทย เพราะเป็นเพียงแต่คำปรึกษามีอำนาจบังคับไป แต่อย่างไรก็ตาม หากต้องมีการนำคดีไปสู่ศาลคำวินิจฉัยของคณะกรรมการนี้ จะมีผลต่อการดำเนินคดีในชั้นศาล เช่น ในเรื่องหน้าที่นำสืบจะตกแก่ผู้เสียภาษีหรือเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษี เป็นต้น และการร้องขอคำปรึกษาคณะกรรมการนี้ไม่ใช่การร้องเรียนต่อฝ่ายบริหารที่กฎหมายบังคับให้ผู้เสียหายต้องทำก่อนที่จะนำคดีของตนไปฟ้องศาลด้วย

3.2.2.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

การอุทธรณ์ภาษี คือ ความเป็นไปได้ในการยื่นคำร้องปฏิเสธการประเมินภาษี ประเทศฝรั่งเศส การยื่นคำร้อง (การอุทธรณ์ภาษี) ไม่ค่อยจะพินิจพิถันมากนัก กล่าวคือ คำร้องเรียนไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะ จะทำเป็นจดหมายร้องเรียน หรือในบางกรณีอาจจะร้องเรียนด้วยปากเปล่าได้

1) บุคคลที่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ภาษี

ก. บุคคลที่ถูกประเมินภาษีกรณีเป็นรายได้หรือคู่สมรสของบุคคลนั้น

ข. บุคคลที่สามที่สามารถยื่นได้ต้องมีใบมอบอำนาจในบางกรณีบุคคลที่สามารถยื่นได้ ถ้าไม่มีใบมอบอำนาจ บุคคลนั้นจะต้องเป็นทนายความหรือบุคคลที่รับผิดชอบในการเสียภาษีหรือบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดว่าสามารถกระทำแทนได้ (Notaires or Huissiers)

2) คำอุทธรณ์ต้องประกอบไปด้วย

ก. ต้องแสดงว่าผู้ร้องคือใคร

ข. ต้องแสดงจำนวนเงินที่ถูกประเมิน

ค. ต้องอธิบายว่าเพราะเหตุใดต้องอุทธรณ์

ง. ต้องอธิบายจุดมุ่งหมายในการยื่นอุทธรณ์

จ. ต้องยื่นมาพร้อมใบประเมินภาษี

ฉ. ต้องมีลายเซ็นของผู้ยื่นอุทธรณ์และตัวแทนผู้ยื่น

ช. ต้องมีที่อยู่ติดต่อในประเทศฝรั่งเศส สำหรับบุคคลที่มีที่อยู่ในต่างประเทศ

3) ประเด็นคำขอในอุทธรณ์มี 2 แบบ

ก. ขอใช้สิทธิประเมินใหม่

ข. ขอใช้ประโยชน์ในกฎหมายอื่น¹⁴³

4) ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีไว้ว่า ในกรณีทั่วไป กฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท เช่น ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีวันที่ 1 มกราคม 2542 แต่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่รับผิดชอบได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2544 แต่ถ้าเป็นภาษีทางตรง ระยะเวลาดังกล่าวจะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท ก็จะน้อยกว่ากรณีทั่วไป 1 ปี

3.2.2.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

1) การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

การพิจารณาตัดสินคำร้องเรียนตกอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบภาษีที่มีผู้ร้องเรียน ตามปกติจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริงและถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งนั้นได้ โดยวิธีหนึ่งวิธีใด หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป เช่น การประนีประนอมภาษีที่ประเมิน ซึ่งการประนีประนอม อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้ยื่นคำร้องหรือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา แต่ถ้าไม่มีการประนีประนอมและหัวหน้าหน่วยงานภาษีได้พิจารณาผลของการพิจารณาจะมี 3 ประการ

ก. ยกเลิกการประเมิน

ข. ลดหย่อนภาษีโดยมีเงื่อนไข

ค. ลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข

2) ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศฝรั่งเศสการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีโดยหัวหน้าหน่วยงานภาษีในประเทศฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำร้อง เมื่อพ้นเวลา 6 เดือนไปแล้ว หากไม่มีคำตอบให้ถือว่า เจ้าหน้าที่ยื่นตามที่ประเมิน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมี

¹⁴³ L'administration fiscale. Retrieved February 8, 2005, from <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public.impot?jsessionid=gmtqy>.

สิทธิหน้าที่ของตนไปฟ้องศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ นอกจากนั้นหากหัวหน้างานภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาคำร้องเห็นว่า คดีจะล่าช้าก็มีอำนาจส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ด้วย¹⁴⁴

3) การขอลุเลาการชำระภาษีอากร

ก. ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน

ข. เจ้าหน้าที่ที่พิจารณาคำร้องจะเป็นคนบอกว่าสามารถขอลุเลาการชำระภาษีเวลาการชำระนานเท่าไร

ค. ถ้าทรัพย์สินที่ประกันไม่พอ เจ้าหน้าที่สามารถแจ้งต่อผู้ยื่นคำร้อง ผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อ juge des referes ได้

3.2.2.4 การดำเนินคดีในชั้นศาล (La phase juridictionnelle)

ลักษณะเด่นของคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส คือการใช้ระบบศาลคู่ในการพิจารณาคดีภาษี แต่อย่างไรก็ตาม วิธีพิจารณาความที่ใช้ในศาลทั้งสองระบบก็มีลักษณะไม่ต่างกันเท่าใดนัก

1) การแบ่งเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง

ดังได้กล่าวมาแล้วว่า การแบ่งแยกอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีนี้นี้เกิดจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์เฉพาะของประเทศฝรั่งเศส

ในสมัยก่อนการปฏิวัติฝรั่งเศส (Ancien regime) การเก็บภาษีทางอ้อม (Impots indirects) นั้นเป็นสิ่งที่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่ยอมรับ และคัดค้านด้วยลักษณะความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษีนั้น ดังนั้น เมื่อมีการปฏิวัติในฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1789 จึงมีการยกเลิกภาษีทางอ้อมให้เหลือแต่เพียงภาษีทางตรง (Impots directs) และข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บภาษีทางตรงนี้ ก็ให้อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง แต่ต่อมาปรากฏว่า รายได้ซึ่งมาจากการเก็บภาษีทางตรงนั้นไม่เพียงพอ จึงค่อย ๆ มีการนำเอาภาษีทางอ้อมมาใช้อีกด้วยความจำเป็นทางด้านการประมาณ ส่วนอำนาจในการตัดสินข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางอ้อมนั้นก็ได้ออบให้ศาลยุติธรรมซึ่งในสมัยนั้นจะมีความเป็นอิสระมากกว่าศาลปกครอง

หลายครั้งที่มีผู้เสนอแนวความคิดที่จะให้รวมอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีมารวมไว้ที่ศาลปกครองแต่ฝ่ายเดียว แต่ก็ไม่ประสบผลสำเร็จ หรือการเสนอให้มีการจัดตั้งศาลพิเศษขึ้นมาพิจารณาคดีภาษีโดยเฉพาะ ซึ่งก็ตกไปในที่สุด ดังนั้น ในปัจจุบันนี้การแบ่งแยกอำนาจการพิจารณาคดีภาษีระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครองยังคงอยู่โดยยึดเอาชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการ

¹⁴⁴ อรพิน ผลสุวรรณ. เกมเดิม. หน้า 88.

กำหนดเขตอำนาจศาล กล่าวคือ ศาลยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม อากรแสดมปี ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ภาษีโฆษณา และภาษีอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม ส่วน ศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรง

2) ศาลชั้นต้น (Premiere instance)

ในการพิจารณาคดีภาษีไม่ว่าจะเป็นผู้พิพากษาจากศาลยุติธรรมหรือศาลปกครองก็ตาม จะเรียกรวม ๆ ว่า ผู้พิพากษาภาษี (juge de l'impôt) และการฟ้องศาลนั้น ทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานภาษีสามารถทำได้ แล้วแต่กรณี แต่ในคดีส่วนใหญ่แล้ว โจทก์มักจะเป็นผู้เสียภาษีมากกว่า และในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะต้องฟ้องศาลภายในเวลา 2 เดือน นับแต่วันที่เขาได้รับใบแจ้งคำวินิจฉัยของหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่ปฏิเสธ (บางส่วนหรือทั้งหมด) คำร้องของเขา

ในส่วนของการพิจารณาคดีโดยศาลปกครองและศาลแพ่ง (Tribunal de grande Instance) ซึ่งแต่ละศาลมีวิธีพิจารณาเป็นของตนเองเมื่อเป็นคดีอื่น ๆ แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีแล้ว ศาลทั้งสองจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษี (live de procedure fiscale) เพิ่มขึ้นมาจากวิธีพิจารณาที่ใช้อยู่ตามปกติ

ในส่วนนี้ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะยกปัญหาหรือประเด็นที่เกี่ยวกับภาษีอื่นขึ้นมาโต้แย้งในศาลนอกเหนือไปจากภาษีที่ตนได้ยื่นคำร้องโต้แย้งไว้ก่อน ทั้งนี้ ก็เพื่อรักษาไว้ซึ่งลักษณะบังคับของการยื่นคำร้องต่อฝ่ายปกครองก่อนฟ้องศาล

3) การอุทธรณ์ฎีกา (voies de recours)

ก่อนปี 2532 นั้น ผู้เสียภาษีที่ต้องการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น ศาลปกครอง หรือศาลแพ่ง แล้วแต่กรณี จะต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลสูงสุดเลย คือ ถ้าหากเป็นคำพิพากษาของศาลปกครอง (Tribunal administratif) ให้อุทธรณ์ไปยังศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) และถ้าหากเป็นคำพิพากษาของศาลแพ่ง (Tribunal civil) ก็ให้อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาโดยตรง (La Cour de Cassation)

ต่อมาเมื่อมีการปฏิรูประบบคดีปกครองและเขตอำนาจศาลปกครองขึ้น เมื่อมีการประกาศใช้กฎหมายฉบับลงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1987 (พ.ศ. 2530) ซึ่งกำหนดให้มีการจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์ (Les Cours administratives d'appel) ขึ้น และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1998 (พ.ศ. 2532) เพื่อทำหน้าที่เป็นศาลอุทธรณ์ สำหรับคดีปกครองแทนศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) ซึ่งทำหน้าที่นี้อยู่แต่เดิม ด้วยเหตุนี้เองทำให้ศาลปกครองสูงสุดหรือ (Conseil d'Etat) นี้ มีฐานะเป็นศาลปกครองสูงสุดซึ่งมีอำนาจพิจารณาฎีกาคำพิพากษาของศาลปกครองอุทธรณ์

เหตุผลในการจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์นั้น นักกฎหมายฝรั่งเศสท่านหนึ่งได้อธิบายว่า ด้วยเหตุที่คดีภาษีที่เข้าสู่ศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) มีจำนวนมากในจำนวนของ

คดีปกครองทั้งหลายที่มีอยู่ จึงทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครองสูงสุดเป็นไปอย่างล่าช้า และนักกฎหมายอีกท่านหนึ่งก็ได้กล่าวเสริมว่า ศาลมีอาจจะให้ความยุติธรรมได้ถ้าหากการพิจารณาคดีเป็นไปโดยล่าช้า ด้วยเหตุผลของความล่าช้าในการพิจารณาคดีเนื่องจากคดีชั้นศาลปกครองสูงสุดนี้เอง จึงได้มีการแก้ปัญหาดังกล่าว โดยการออกกฎหมายจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์ขึ้นมาช่วยแบ่งเบาภาระของศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat)

ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีทางอ้อม ซึ่งขึ้นอยู่กับศาลยุติธรรมนั้น แต่เดิมถึงแม้ว่าจะมีศาลอุทธรณ์อยู่แล้ว แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีกฎหมายบังคับให้อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาโดยตรงต่อมาเมื่อมีศาลปกครองอุทธรณ์ขึ้นมา คดีภาษีทางตรงจึงต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใหม่ที่กฎหมายกำหนด คือ ต้องไปสู่ศาลตามลำดับชั้น คือศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองอุทธรณ์ และศาลปกครองสูงสุดดังกล่าวมาแล้ว ในเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญดังนี้ ในเรื่องอำนาจศาลดังกล่าว ภาษีทางอ้อมก็จะต้องได้รับการพิจารณาเปลี่ยนแปลงด้วยเช่นกันในเรื่องของการอุทธรณ์ฎีกา¹⁴⁵

3.2.3 ประเทศอังกฤษ

3.2.3.1 ลักษณะทั่วไป

การจัดเก็บภาษีในประเทศอังกฤษมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลัก ๆ อยู่ 2 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากรและสรรพาสาமிต

กรมสรรพากร (Inland Reveune) มีคณะกรรมการชุดหนึ่งเรียกว่า คณะกรรมการสรรพากร (Commissioners of Inland Reveune) ซึ่งถูกแต่งตั้งโดยอาศัยอำนาจตาม Inland Reveune Regulation Act 1890 มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารและจัดเก็บภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร ซึ่งมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้จากทุน ซึ่งกำหนดโดย Taxes Management Act 1970

การทำงานของสรรพากรแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ งานที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและงานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมิน (Inspector) จะถูกแต่งตั้งขึ้นในแต่ละเขตและทำหน้าที่ในการประเมินภาษีในเขตที่ตนถูกแต่งตั้งขึ้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่เรียกดูข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พิจารณาข้อมูลที่ได้เพื่อประเมินภาษีต่อไป ส่วนการจัดเก็บภาษีจะมีเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะซึ่งเรียกว่า Collector¹⁴⁶

¹⁴⁵ อรพิน ผลสุวรรณ. เล่มเดิม. หน้า 90.

¹⁴⁶ CCH Tax Editors. (1989-90). *British Master Tax Guide* (8 th ed.). p.396.

กรมศุลกากรและสรรพสามิต (HM Custome and Excise) เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการประเมินและจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ที่ถูกต้องกำหนดไว้ตาม Custome and Excise Managements Act 1979 และ European Community law มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานนี้มีอำนาจหน้าที่ที่กว้างขวางกว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานอื่น ๆ ทั้งนี้ เพราะงานในหน้าที่มีความเกี่ยวข้องกับกับเรื่องต่าง ๆ นอกจากการจัดเก็บภาษีโดยตรง เช่น การลักลอบขนของหนีภาษี สินค้าต้องห้าม การค้ายาเสพติด อาวุธสงคราม ฯลฯ

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองในประเทศอังกฤษ แม้ว่าในประเทศอังกฤษจะไม่มีศาลปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรม ซึ่งมีที่มาจากแนวความคิดในหลัก Epuity Before the law ซึ่งถือว่าคนทุกคนอยู่ภายใต้หลักกฎหมายเดียวกัน ไม่ว่าเรื่องที่เกิดขึ้นจะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชน หรือรัฐต่อเอกชนก็ตาม ก็จะต้องถูกพิจารณาภายใต้ระบบศาลเดียวกัน นักกฎหมายอังกฤษจึงเห็นว่าการตั้งศาลปกครองในประเทศแถบภาคพื้นยุโรปเป็นการตั้งศาลขึ้นมาเพื่อให้ความคุ้มครองข้าราชการและหน่วยงานของรัฐที่ใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายต่อประชาชน¹⁴⁷ ต่อมาเมื่อมีการออกกฎหมาย The Crown Proceedings Act 1947 ซึ่งกำหนดให้ยกเลิกกรณีที่เอกชนต้องการจะฟ้องรัฐต้องขอพระราชทานพระบรมราชานุญาตจากกษัตริย์ก่อน และยกเลิกข้อห้ามที่ไม่ยอมให้เอกชนฟ้องละเมิดต่อรัฐ อีกทั้งมีการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการกระทำทางปกครอง

ในปี 1957 ได้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน (Comitee on Tribunals and Inquiries) ทำหน้าที่ศึกษาเกี่ยวกับระบบคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาททางปกครอง ซึ่งส่งผลให้เกิดตราพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน ค.ศ.1958 (Tribunals and Inquiries Act 1958) มีวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองสิทธิของประชาชนเมื่อมีกรณีพิพาททางปกครองเกิดขึ้น ในขณะเดียวกันก็เป็นการจำกัดการใช้อำนาจของศาลยุติธรรมในการพิจารณาคดีในบางเรื่องให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิเศษทางปกครอง ซึ่งมีสถานะเป็นตุลาการฝ่ายบริหาร (Quasi-Judicial) ที่มีความรู้ทางปกครองมากกว่าศาลยุติธรรมทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาททางปกครองในบางเรื่อง ได้แก่ คณะกรรมการรถไฟ คณะกรรมการที่ดิน คณะกรรมการด้านอุตสาหกรรม และคณะกรรมการภาษีอากร เป็นต้น โดยมีเหตุผลในการจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางปกครองดังนี้

- ประการที่หนึ่ง ต้องการผู้เชี่ยวชาญหรือผู้มีความรู้เข้ามาแก้ไขข้อพิพาททางปกครอง
- ประการที่สอง เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการระงับข้อพิพาท

¹⁴⁷ วิรัช วิรัชนิการวรรณ. (2542). ศาลปกครองไทยวิเคราะห์เปรียบเทียบ รูปแบบ โครงสร้าง อำนาจหน้าที่ และการบริหารงานบุคคลกับศาลปกครองอังกฤษ ฝรั่งเศส และเยอรมนี. หน้า 64.

ประการที่สาม ต้องการจัดตั้งหน่วยงานที่เป็นอิสระทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางปกครอง

การระงับข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียภาษีและหน่วยงานทางภาษีจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ มูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีได้ ผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ระยะเวลาหรืออายุความที่กฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษี องค์กรหรือผู้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาทางภาษี ตลอดจนกระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี เป็นต้น แต่สิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการดำเนินกระบวนการในการนำคดีภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็คือ การอุทธรณ์ภาษี

สำหรับประเทศอังกฤษที่มีความแตกต่างกับประเทศไทยเรื่องของการกำหนดข้อพิพาททางภาษี โดยที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดเกี่ยวกับมูลเหตุที่ก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์ซึ่งเปรียบเสมือนอำนาจในการฟ้องคดี ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถจะทราบสิทธิของตนในทางภาษีอากรได้โดยชัดแจ้ง¹⁴⁸ สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินใด ๆ จะรวมถึงสิทธิที่จะอุทธรณ์ในเรื่องต่อไปนี้ด้วย (1) จำนวนเงินทั้งหมดที่มีการประเมิน (2) ค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนก่อนที่จะนำมาคำนวณจำนวนเงินที่มีการประเมิน (3) อัตราภาษีที่เรียกเก็บสำหรับการประเมิน (4) จำนวนภาษีที่เรียกเก็บ เป็นต้น

สิทธิในการอุทธรณ์จะใช้กับการประเมินเพิ่มเติมได้เท่า ๆ กับการประเมินหลัก แต่การทำกรประเมินเพิ่มเติมจากการอุทธรณ์ภาษีจะไม่มีกรให้สิทธิฟ้องคดีต่อศาล ในส่วนที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ซึ่งถือว่าเป็นที่สุดแล้ว¹⁴⁹

ดังนั้น ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อผู้เสียภาษีที่จะสามารถใช้สิทธิของตนเข้าถึงช่องทางที่ให้ความคุ้มครองตามกฎหมายภาษีได้ แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีความรู้หรือไม่ทราบช่องทางในการเข้าถึงกระบวนการตามกฎหมายแล้วก็เป็นเรื่องยากที่ผู้เสียภาษีจะได้รับความคุ้มครองในการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางภาษี

สำหรับองค์กรทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากร หรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต องค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีก้าวหน้าในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด โดยสามารถแบ่งออกได้ 3 องค์กรด้วยกัน ดังนี้

¹⁴⁸ ลทาว์ลีย์ แซ่มซ้อย. เล่มเดิม. หน้า 150.

¹⁴⁹ Appeals: general matters: extent of right of appeal. Retrieved February 8, 2006, form

1. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) ภาษีเงินได้ถูกนำมาใช้ในประเทศอังกฤษ โดย William Pitt the Younger โดยมีการออกกฎหมายชื่อว่า Income Tax Act of 1799 คณะกรรมการภาษีเงินได้ถูกตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่ในการประเมินและจัดเก็บ ภาษีตลอดจนพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี จนกระทั่งเมื่อมีการประกาศใช้ Finance Act 1946 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ก็ถูกเปลี่ยนไป จากการที่จะต้องรับผิดชอบในด้าน การบริหารงานภาษีเป็นการรับผิดชอบในหน้าที่ของผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ที่เป็นกลาง ระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร และต่อมาอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ได้ถูก นำมาบัญญัติไว้ใน Taxes Management Act 1970 การเลือกคณะกรรมการภาษีเงินได้ในครั้งแรกถูก มอบหมายให้เป็นที่ของ Grand Jurors ในแต่ละเมือง และตั้งแต่ปี 1803 คณะกรรมการภาษีเงินได้ จะถูกแต่งตั้งโดยตรงจาก Land Tax Commissioners จนกระทั่งเมื่อกฎหมาย Tribunals and Inquiries Act 1958 ถูกนำมาบังคับใช้ในปี 1960 Lord Chancellor จึงเป็นผู้รับผิดชอบ ในการแต่งตั้งคณะกรรมการ ภาษีเงินได้ในอังกฤษ เวลส์และไอร์แลนด์เหนือ ส่วนในสกอตแลนด์ คณะกรรมการชุดนี้ถูกแต่งตั้ง โดย Secretary of State ทั้งนี้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน Taxes Management Act 1970 ในปัจจุบันมี คณะกรรมการภาษีเงินได้อยู่ประมาณ 2,600 คน แบ่งออกเป็น 450 แห่ง ตั้งอยู่ตามท้องถิ่นต่าง ๆ ทั่ว ประเทศ โดยที่แต่ละแห่งจะมี Clerk¹⁵⁰ เป็นผู้ที่ทำหน้าที่บริหาร¹⁵¹

2. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) การดำเนินการของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของ Court Service ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor's Department การดำเนินงานของคณะกรรมการ ภาษีเงินได้พิเศษจึงไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรหรือหน่วยงานอื่น ๆ และ โดยที่ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเป็นตุลาการฝ่ายบริหารที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับคณะกรรมการ ภาษีเงินได้ในกรณีที่การอุทธรณ์เป็นอำนาจของทั้งคณะกรรมการภาษีเงินได้และคณะกรรมการภาษี เงินได้พิเศษ ผู้เสียภาษีมียสิทธิในการเลือกที่จะอุทธรณ์ต่อใครคณะกรรมการชุดใดก็ได้ โดยปกติ แล้วคณะกรรมการภาษีเงินได้จะทำการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีในเรื่องที่ไม่มีความยุ่งยากหรือ ซับซ้อนมากนัก ทั้งนี้ เนื่องจากว่าคณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีโดยตรง ในขณะที่คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษจะเป็นบุคคลที่มีความสามารถและเชี่ยวชาญในทางภาษี มากกว่าที่จะทำการพิจารณาในเรื่องที่มีความซับซ้อนมากกว่า แต่อย่างไรก็ดีการอุทธรณ์ต่อ

¹⁵⁰ Clerk เป็นผู้ช่วยของคณะกรรมการภาษีเงินได้มีหน้าที่ช่วยเหลือคณะกรรมการภาษีเงินได้ใน การพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนให้ความเห็นทางกฎหมายในกรณีที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ร้องขอคณะกรรมการ ภาษีเงินได้จะเป็นผู้แต่งตั้ง Clerk ของตน.

¹⁵¹ CCH Tax Editors. Op.cit. p.403.

คณะกรรมการภาษีเงินได้และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษนั้น สามารถที่จะโอนให้กันและกันได้ หากคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีที่ทำการพิจารณานั้นไม่มีปัญหาในการพิจารณามาก ก็อาจโอนข้อพิพาทดังกล่าวให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ทำการพิจารณา ในขณะที่เดียวกันคณะกรรมการภาษีเงินได้ก็สามารถโอนข้อพิพาททางภาษีให้คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษพิจารณาได้ หากเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีที่พิจารณาอยู่มีความซับซ้อนและต้องใช้ระยะเวลาาน¹⁵²

3. การอุทธรณ์ต่อตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat and Duties Tribunals) เป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของ The Court Service ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor's Department เช่นเดียวกับการดำเนินงานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและ Finance Service and Tribunal ทั้ง 3 องค์กรนี้เป็นที่รู้จักกันในชื่อ Finance and Tax Tribunals ในแต่ละองค์กรจะมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคัดสินคดีแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของกฎหมายที่ได้ให้อำนาจไว้ อย่างไรก็ตาม ทั้ง 3 องค์กรต่างก็มีประธานเป็นคนเดียวกัน กล่าวคือ ผู้ที่เป็นประธานของ Vat and Duties Tribunals ก็ยังเป็นประธานของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ และ Finance Services and Tribunal ด้วย

Vat and Duties Tribunals เป็นตุลาการในฝ่ายบริหารที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคัดสินข้อพิพาททางภาษีที่เกี่ยวกับภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการพิจารณาภาษีแต่ละประเภทจะมีขั้นตอนและวิธีการที่แตกต่างกัน¹⁵³

3.2.3.2 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

การอุทธรณ์ภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครองของประเทศอังกฤษ ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเฉพาะการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ทั่วไปและพิเศษเท่านั้น

1) การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร (Notice of Appeal)

ผู้อุทธรณ์จะต้องเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือหรือคำสั่งหรือคำตัดสินที่ระบุว่ามิสิทธิที่จะอุทธรณ์ ในการนี้ผู้เสียภาษีจะมอบหมายให้ที่ปรึกษาหรือตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจให้กระทำการแทนผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อกรมสรรพากรก็ได้ และการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด¹⁵⁴ ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีตามที่ปรากฏใน

¹⁵² Ibid. p.404.

¹⁵³ Ibid. p.406.

¹⁵⁴ Ibid. pp.402-403.

หนังสือแจ้งการประเมินภายใน 30 วันนับจากวันที่กำหนดใช้ในหนังสือแจ้งการประเมิน ส่วนการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ผู้อุทธรณ์จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนซึ่งถูกกำหนดไว้ในลักษณะเกี่ยวกับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้¹⁵⁵ และในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์ไปแล้วต่อมา มีความประสงค์ที่จะขอถอนคำอุทธรณ์ก็สามารถทำได้ ทั้งนี้ โดยความยินยอมของกรมสรรพากร ในการนี้ กรมสรรพากรจะแจ้งไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ แต่หากกรมสรรพากรไม่ยินยอมให้ถอนคำอุทธรณ์ ก็จะทำหนังสือแจ้งกลับมายังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน (TMA 1920, sec 54(4))¹⁵⁶

2) การขอขยายระยะเวลาการอุทธรณ์ภาษีอากร (Appeal out of time)

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเกินกว่า 30 วัน นับแต่วันที่กำหนดในหนังสือแจ้งการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องชี้แจงและแสดงเหตุผลให้กรมสรรพากรทราบ ถ้ากรมสรรพากรเห็นว่า การยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเป็นไปอย่างมีเหตุผลอันสมควรก็จะอนุญาตให้อุทธรณ์ แต่ถ้ากรมสรรพากรไม่อนุญาตผู้เสียภาษีสามารถที่จะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการโดยตรง และถ้าคณะกรรมการเห็นว่าการยื่นอุทธรณ์ล่าช้ามีเหตุผลอันสมควรก็จะยอมรับพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องการเวลามากกว่า 30 วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งอนุญาตให้อุทธรณ์เพื่อเตรียมข้อมูล เอกสารหรือจัดทำบัญชี ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งไปด้วยว่าต้องใช้เวลาในการดำเนินการนานเท่าใด ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีเงินได้ภายในเวลาที่กำหนด (TMA 1920, sec 49)¹⁵⁷

3.2.3.3 หลักการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

Clerk จะเป็นผู้มีหน้าที่จัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ โดย Clerk จะจัดส่งหนังสือแจ้งวันเวลาและสถานที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ ปกติแล้วผู้อุทธรณ์จะได้รับหนังสือแจ้งการพิจารณาอุทธรณ์ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 28 วัน แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่สามารถเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถแจ้งเหตุผลอันสมควรไปยัง Clerk ได้โดยตรงและอาจขอให้มีการเลื่อนการพิจารณาออกไปในวันหนึ่งวันใด เมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ได้รับหนังสือแล้วจะพิจารณาว่าผู้อุทธรณ์มีเหตุผลอันสมควรที่จะให้เลื่อนการพิจารณาหรือไม่และจะเลื่อนออกไปเป็นวันใด โดยคณะกรรมการภาษีเงินได้จะมีหนังสือตอบกลับไปยังผู้อุทธรณ์ว่าเห็นด้วยกับผู้อุทธรณ์ให้เลื่อนวันพิจารณาอุทธรณ์ออกไปหรือไม่ แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์และไม่ได้ส่งตัวแทน

¹⁵⁵ Ibid. p.398.

¹⁵⁶ Ibid. p.401.

¹⁵⁷ Ibid. p.401.

เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนไม่ได้ให้เหตุผลในการไม่เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็อาจจะพิจารณาอุทธรณ์โดยปราศจากผู้อุทธรณ์¹⁵⁸

1) องค์ประกอบของคณะกรรมการภาษีเงินได้และพิเศษ

ก. คณะกรรมการภาษีเงินได้ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีจะเป็นคนในท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งถูกขอให้มาช่วยทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์จาก Clerk การทำหน้าที่ของคณะกรรมการจะไม่ได้รับค่าตอบแทนเว้นแต่ค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการทำหน้าที่เพื่อการพิจารณาคดีเท่านั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ถูกเลือกจะเป็นบุคคลที่มีความยุติธรรมเปิดเผย ไม่เข้าข้างใคร และถือว่าเป็นตัวแทนของท้องถิ่นที่ถูกแต่งตั้ง ผู้ที่ถูกขอให้ช่วยส่วนใหญ่จะเป็นนักกฎหมาย อย่างไรก็ตามสำหรับคณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ไม่ใช่ นักกฎหมาย Clerk จะทำหน้าที่ในการให้คำแนะนำทางกฎหมายต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ การพิจารณาอุทธรณ์จะมีขึ้นภายในท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งโดยปกติแล้วจะถูกพิจารณาจากคณะกรรมการภาษีเงินได้จำนวน 3 คน¹⁵⁹

ข. องค์ประกอบของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ

การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ โดยปกติจะถูกพิจารณาโดยกรรมการภาษีเงินได้พิเศษคนเดียว เว้นแต่ในบางคดีที่จะต้องใช้เวลาในการพิจารณาที่นานหรือเป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อนก็จะถูกพิจารณากรรมการภาษีเงินได้พิเศษ 2 คน หรือมากกว่านี้¹⁶⁰

2) สถานที่พิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

คณะกรรมการภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษจะถูกแบ่งออกไปตามแต่ละท้องถิ่น ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถเลือกอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ที่มีที่ตั้งใกล้กับ

ก. สถานที่อยู่อาศัยของผู้เสียภาษี หรือ

ข. สถานที่ทำงานของผู้เสียภาษี หรือ

ค. สถานที่ประกอบธุรกิจ หรือที่ประกอบธุรกิจตั้งอยู่

แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้สิทธิเลือกที่จะขอให้คณะกรรมการภาษีเงินได้ที่ตั้งอยู่ใกล้กับสถานที่ข้างต้นทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ สิทธิในการเลือกก็จะตกอยู่กับกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรก็จะเลือกหนึ่งในสามสถานที่ข้างต้น Clerk ของคณะกรรมการภาษีเงินได้

¹⁵⁸ Taxes Management Act 1970 section 50.

¹⁵⁹ The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994. Constitution and sittings of Tribunal. 11.

¹⁶⁰ The Special Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994. Constitution and sittings of Tribunal. 13.

จะเป็นผู้จัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งโดยปกติแล้วจะทำการพิจารณาในศาลหรือสำนักงานของทางราชการ¹⁶¹

3) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

โดยปกติการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์คณะกรรมการภาษีเงินได้หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาเป็นการเฉพาะ ผู้ที่เกี่ยวข้องก็สามารถกระทำได้ โดยมีเงื่อนไขว่า (1) เป็นเรื่องเกี่ยวกับศีลธรรม คำสั่งของรัฐบาล ความมั่นคง ผู้เยาว์หรือปกป้องความเป็นส่วนตัวในการใช้ชีวิต (2) เนื่องจากการพิจารณาโดยเปิดเผย จะทำให้เกิดความลำเอียงในการให้ความยุติธรรม

การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำอย่างไม่เป็นทางการเท่าที่จะทำได้ และเนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้กระทำไปอย่างไม่เป็นทางการนี้เอง ทำให้การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้ในแต่ละห้องก็จะมีวิธีพิจารณาอุทธรณ์ที่แตกต่างกันออกไป¹⁶²

4) คำวินิจฉัยอุทธรณ์และการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อการพิจารณาอุทธรณ์โดยการรับฟังข้อเท็จจริงและข้อสนับสนุนจากทั้งฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายกรมสรรพากรแล้ว คณะกรรมการภาษีเงินได้จะขอให้ทุกฝ่ายออกไปจากห้องเพื่อทำการวินิจฉัย ในช่วงนี้ Clerk จะทำหน้าที่ในการให้ความเห็นในประเด็นข้อกฎหมาย โดยปกติจะทำการตัดสินเสร็จภายในวันนั้น ซึ่งคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายสามารถทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เว้นแต่ในบางครั้งที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จภายในวันนั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็จะแจ้งให้คู่กรณีทราบว่าคู่กรณีจะทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างไร และหลังจากนั้น Clerk ก็จะจัดส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (Notice of Determination) ไปให้คู่กรณีอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเป็นการยืนยันคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้¹⁶³

5) การทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอากร

ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเสียภาษีตั้งแต่ในชั้นการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง การขอทูลเกล้าฯ บังคับทางภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี ถ้าผู้เสียภาษีมีความประสงค์ที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะขอทูลเกล้าฯ บังคับทางภาษีต่อกรมสรรพากรได้ และถ้ากรมสรรพากรอนุญาตก็

¹⁶¹ CCH Tax Editors. Op.cit. p.400.

¹⁶² The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994. Hearings un Public 13.

¹⁶³ CCH Tax Editors. Op.cit. p.401.

เป็นผลให้มีการทูลเกล้าฯ บังคับทางภาษี เว้นแต่การอุทธรณ์ภาษีที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ C&E ที่ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีหรือยื่นคำร้องขอให้ยกเว้นการชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ VAT Tribunals ได้¹⁶⁴

3.2.3.4 การดำเนินคดีในชั้นศาล

การใช้สิทธิในการอุทธรณ์คดีต่อศาล ได้มีการกำหนดให้มีขั้นตอนในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละเรื่องว่าจะเข้าสู่การพิจารณาของศาลใด แต่คดีทั้งหลายเหล่านั้นจะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมไม่ได้มีการตั้งศาลพิเศษแยกออกมาจากศาลยุติธรรมแต่อย่างใด โดยกฎหมายของประเทศอังกฤษ บังคับให้ต้องมีการยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมิน (Inspector of Taxes) ก่อนถ้าไม่อาจตกลงประนีประนอมยอมความกันได้ อุทธรณ์นั้นก็จะได้รับการพิจารณาโดยคณะกรรมการภาษีเงินได้ ถ้าหากผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานประเมินไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็มีสิทธิยื่นคำขอต่อเลขานุการคณะกรรมการภาษีเงินได้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาลสูง (High Court)¹⁶⁵ ทั้งนี้ มีกระบวนการในการนำคดีขึ้นสู่ศาลขึ้นกับว่าคดีดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการชุดใด

1) ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดี

ในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการภาษีเงินได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Tribunals) จะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจดังนี้

ก. High Court มีฐานะเป็นศาลชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งโดยทั่วไป คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ และตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Tribunals) ส่วนในสกอตแลนด์ผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อ Court of Session และในไอร์แลนด์เหนือผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อ Court of Appeal

ข. Court of Appeal มีฐานะเป็นศาลอุทธรณ์จะแบ่งเป็น 2 แผนก ได้แก่ ศาลอุทธรณ์แผนกคดีแพ่ง และศาลอุทธรณ์แผนกคดีอาญา Court of Appeal จะรับพิจารณาคดีที่อุทธรณ์ขึ้นมาจาก High Court

¹⁶⁴ Ibid. p.402.

¹⁶⁵ Herry Toch. (1981). *Income tax including corporation tax and Capital gain tax* (12 th ed.). p.18.

ค. House of Lords เป็นศาลสูง คำสั่งหรือคำพิพากษาของ House of Lords มีผลผูกพันศาลล่างให้ต้องปฏิบัติตาม ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ในประเทศไทยที่ยึดแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นหลักในการพิจารณาคดี

2) เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

ก. ผู้มีสิทธิฟ้องคดี ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลต้องเป็นบุคคลคนเดียวกับผู้ที่ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อ Tribunals ทางภาษีประเภทต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ บุคคลหรือบริษัทที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากรหรือ C&E เรียกให้ชำระภาษี เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มให้ถูกต้องตามกฎหมาย เป็นต้น นอกจากนี้หน่วยงานทางภาษีซึ่ง ได้แก่ กรมสรรพากร หรือ C&E รวมไปถึงเจ้าพนักงานประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ Tribunals ก็สามารถฟ้องคดีคัดค้านคำตัดสินของ Tribunals ได้ และในการฟ้องคดี ผู้เสียภาษีหรือหน่วยงานทางภาษีในประเทศไทยอังกฤษสามารถตั้งตัวแทนที่ปรึกษากฎหมายหรือทนายความ เข้ามาดำเนินกระบวนการในการรับข้อพิพาททางภาษีได้

ข. ระยะเวลาการฟ้องคดี ระยะเวลาในการฟ้องคดีขึ้นอยู่กับว่าผู้อุทธรณ์ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อ Tribunals ด้านภาษีประเภทใด

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ จะต้องเขียนหนังสือไปยังเลขานุการของคณะกรรมการภาษีเงินได้ภายใน 30 วัน ว่าต้องการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและต้องให้แน่ใจว่าเรื่องที่อุทธรณ์ต่อศาลต้องเป็นประเด็นทางข้อกฎหมายเท่านั้น พร้อมกันนี้ผู้อุทธรณ์จะต้องจ่ายเงินจำนวน 25 ปอนด์ให้กับ Clerk ซึ่งเป็นค่าธรรมเนียมตามกฎหมาย

(2) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ เมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำวินิจฉัย และผู้เสียภาษีหรือกรมสรรพากรไม่พอใจในประเด็นข้อกฎหมายสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษสู่ High Court ผู้อุทธรณ์จะต้องส่งคำฟ้องต่อศาลภายใน 28 วัน นับจากวันที่ได้รับคำวินิจฉัย (Notice of Decision)

(3) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Tribunals) การฟ้องคดีต่อศาลจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยจาก VAT Tribunals หรือ Judicial Review และเช่นเดียวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ คดีที่นำเข้าสู่การพิจารณาของ High Court จะต้องเป็นประเด็นปัญหาในข้อกฎหมายเท่านั้น

3) อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาล

ศาลจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น โดยในการพิจารณาคดีศาลอาจจะยืนยันหรือแก้ไขความเห็นของคณะกรรมการภาษีเงินได้ หรืออาจส่ง

สำนวนคดีกลับไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ให้ค้นหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมก็เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นได้ แม้ว่าจะมีการพิจารณาคดีไปแล้วในศาลก็ตาม โดยผู้อุทธรณ์จะต้องแสดงให้เห็นว่า (1) มีข้อมูล น่าเชื่อถือ (2) ความมีเหตุมีผลของพยานหลักฐานที่แสดงต่อศาล และ (3) ความไม่สอดคล้องกันใน ข้อเท็จจริงที่เป็นที่สุดแล้ว หากศาลเห็นสมควรก็จะมีคำสั่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือเพิ่มเติมพยานหลักฐาน เข้าไป ในการนี้ผู้อุทธรณ์ย่อมมีสิทธิเข้าร่วมการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้

เมื่อศาลได้พิจารณาคดีจนเสร็จสิ้นศาลก็จะมีคำพิพากษา โดยมีสาระสำคัญเป็น การอ้างข้อเท็จจริงที่สนับสนุนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ซึ่งศาลจะไม่ได้แย้งการค้นหา ข้อเท็จจริงถ้าพยานหลักฐานต่าง ๆ นั้น มีความเป็นเหตุเป็นผล คำพิพากษาของศาลในประเด็นใด ๆ จะผูกพันศาลแห่งนั้นและศาลล่างที่จะต้องยึดเป็นแนวทางในการพิพากษาคดี เว้นแต่ House of Lords และเมื่อ High Court ได้พิจารณาพิพากษาคดีแล้วและผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยสามารถ อุทธรณ์คำพิพากษาของ High Court ไปยัง Court of Appeal และ House of Lords ได้ตามลำดับ¹⁶⁶ อย่างไรก็ตามในบางคดีผู้อุทธรณ์อาจเลือกอุทธรณ์คำพิพากษาของ High Court ไปยัง House of Lords โดยไม่ต้องผ่าน Court of Appeal ทั้งนี้โดยใช้กระบวนการ Leap-Frog Procedure หรือ การก้าวกระโดดของกบนั่นเอง ซึ่งต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้ (1) คู่ความทั้งสองฝ่ายตกลงให้ อุทธรณ์ต่อ House of Lords ได้โดยตรง (2) ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีได้ให้คำรับรองให้อุทธรณ์ต่อ House of Lords ได้ (3) House of Lords อนุญาตให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ ซึ่งใน กระบวนการนี้เป็นการโต้แย้งในปัญหาข้อกฎหมายเป็นสำคัญ มีผลให้คดีสามารถเสร็จลงได้อย่างรวดเร็ว อย่างไรก็ตามคดีสำหรับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะถูกห้ามมิให้ฟ้องต่อศาลใน ปัญหาข้อเท็จจริงอยู่แล้ว¹⁶⁷

3.3 เปรียบเทียบหลักการอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทยกับต่างประเทศ

เมื่อผู้เสียภาษีต้องการชำระภาษี ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่กรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี แสดงจำนวนเงินได้ทุกประเภทพร้อมทั้งคำนวณภาษีจากเงินได้ทั้งหมดในแบบแสดงรายการเสียภาษี และส่งมอบแก่เจ้าพนักงานประเมินภาษี เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษี แล้วจะทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีว่าผู้เสียภาษีกรอกรายการภาษีครบถ้วนหรือไม่ และคำนวณภาษีถูกต้องเพียงไร หากเจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่าผู้เสียภาษีกำนวนภาษีไม่ถูกต้อง หรือกรอกรายการลงในแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ครบถ้วน ก็จะทำหนังสือถึงผู้เสียภาษีให้แก้ไข

¹⁶⁶ Ibid. pp.405-406.

¹⁶⁷ Kath Nightingale. (2000). *Taxation Theory and Practice 2000/2001 Edition* (3 rd ed.). p.579.

เพิ่มเติม หรือในกรณีเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีความเห็นว่าควรประเมินภาษีเพิ่มก็จะส่งใบประเมินภาษีเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษี ในกรณีนี้ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยอมรับการประเมินเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำโต้แย้งต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษี เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้รับคำโต้แย้งแล้วอาจเรียกผู้เสียภาษีมาปรึกษาข้อขัดแย้งต่าง ๆ เพื่อหาข้อยุติซึ่งหากผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่อาจทำความตกลงกันได้ กฎหมายภาษีในประเทศต่าง ๆ ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงหรือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีนี้เป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีในการป้องกันสิทธิของตนเอง ซึ่งจากการศึกษาขั้นตอนการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อฝ่ายปกครองในประเทศต่าง ๆ พบว่ามีความแตกต่างกันอยู่หลายประการ ดังนี้

3.3.1 หลักการอุทธรณ์ภาษีอากร

การระงับข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียภาษีและหน่วยงานทางภาษีจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด ในเรื่อง มูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีได้ ผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ระยะเวลาหรืออายุความที่กฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษีองค์กรหรือผู้มีหน้าที่ในการพิจารณาทางภาษีอากร ตลอดจนกระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีเป็นต้น แต่สิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการดำเนินกระบวนการก่อนนำคดีภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็คือ การอุทธรณ์ภาษีอากรต่อฝ่ายปกครอง

3.3.1.1 การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศไทย ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ คือ ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรแล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือประสงค์จะขอลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 21 มาตรา 25 มาตรา 88(3) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 56(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมประเมินภาษี ห้ามมิให้อุทธรณ์แต่ผู้เสียภาษียังมีสิทธิขอความเป็นธรรมจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้โดยยื่นอุทธรณ์คัดค้านการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินว่าเป็นการมิชอบ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเสียก่อน ถ้าปรากฏว่าการใช้อำนาจที่คัดสิทธิอุทธรณ์เป็นการไม่ชอบ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา แล้วจึงวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับ

ประเด็นการประเมินต่อไป แต่ถ้าวางใ้อำนาจประเมินที่ตัดสินสิทธิอุทธรณ์เป็นการชอบแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำสั่งไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา¹⁶⁸

ประเทศสหรัฐอเมริกา ถ้า IRS เห็นว่า แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะทำการกำหนดจำนวนภาษี ผู้เสียภาษีมักมีทางเลือก 3 วิธี คือ (1) เห็นด้วยกับการกำหนดภาษีเพิ่มเติมและตกลงชำระภาษี เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety-day-letter) (2) มีหนังสือขอคำอธิบายหรือขอให้ปากคำกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบและผู้เสียภาษีไม่สามารถอธิบายรายละเอียดได้ (3) ผู้เสียภาษีไม่ติดต่อกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ สำหรับ(2)และ(3) IRS ก็จะทำกรออกหนังสือแจ้งภาษี (Preliminary notice of deficiency or the thirty day letter) รวมทั้งสิทธิในการอุทธรณ์ หากผู้เสียภาษีต้องการอุทธรณ์จะต้องแสดงความประสงค์ภายใน 30 วัน ส่วนการสอบสวนก็จะถูกส่งไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษี หรือผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์การประเมินภาษีของ IRS ได้ที่สำนักงานอุทธรณ์ภาษีท้องถิ่น แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ตอบภายใน 30 วัน IRS จะออกหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency or the ninety – day – letter) ภายใน 60 วัน นับแต่วันครบกำหนดเวลาดังกล่าวและผู้เสียภาษีมียเวลา 90 วันที่จะยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร (Tax Court) ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นฟ้องภายในกำหนดก็จะต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว แต่มีสิทธิดำเนินการตามขั้นตอนของการขอคืนภาษีได้ และยังมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้นสหรัฐอเมริกา (United State District Court) หรือศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐอเมริกา (United State Court of Claims)

ประเทศฝรั่งเศส คดีภาษีอากรหมายถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษีซึ่งหมายถึงการกำหนดฐานและการคำนวณภาษี

การอุทธรณ์ภาษี คือความเป็นไปได้ในการยื่นคำร้องปฏิเสธการประเมินภาษี ส่วนบุคคลผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ภาษีได้แก่ (1) บุคคลที่ถูกประเมินภาษีหรือคู่สมรสของบุคคลนั้น (2) บุคคลที่สามที่ได้รับมอบอำนาจ โดยให้อื่นอุทธรณ์ต่อหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่หัวหน้าหน่วยงานภาษีต้องรับผิดชอบ

ประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือคำสั่งหรือคำตัดสินที่ระบุว่า มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ ในการนี้ผู้เสียภาษีจะมอบหมายให้ผู้อื่นกระทำแทนก็ได้ และการใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ไปแล้วต่อมา มีความประสงค์ที่จะขอถอนคำอุทธรณ์ก็สามารถทำได้ โดยความยินยอมของ

¹⁶⁸ เบญจมาศ ไชยคณาพิทักษ์. (2546, มีนาคม). Tax & Business Law Magazine, 6, 102. หน้า 18.

กรมสรรพากร ในการนี้กรมสรรพากรจะแจ้งไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้ แต่หากกรมสรรพากร ไม่ยินยอมให้ถอนคำอุทธรณ์ก็จะทำหนังสือแจ้งกลับมายังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน

3.3.1.2 กำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์

ประเทศไทย การอุทธรณ์จะต้องกระทำหรือยื่นต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากร กำหนดเวลาอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ อาจขยายได้ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลามีได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็น จนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้¹⁶⁹

ประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบออกเป็นหนังสือแจ้งภาษี ต้องอุทธรณ์ ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีภายใน 30 วัน มิฉะนั้นเจ้าหน้าที่จะออกเป็นหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่ง ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องต่อศาลได้ภายใน 90 วัน โดยมี 2 ทางเลือก (1) ชำระเงินและขอคืนเงินต่อ IRS ถ้า IRS ปฏิเสธการคืนเงินก็สามารถฟ้องต่อศาลชั้นต้นหรือศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐอเมริกา และยังสามารถอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีได้ก่อนนำคดีไปฟ้องศาล (2) ไม่ชำระเงินและยื่นฟ้องต่อ ศาลภาษีสหรัฐอเมริกา

ประเทศฝรั่งเศส ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีไว้ว่า ในกรณีทั่วไปกฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท เช่น ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีวันที่ 1 มกราคม 2542 แต่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีมียุติยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2544 แต่ถ้า เป็นภาษีทางตรงระยะเวลาดังกล่าวจะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท คือจะน้อยกว่ากรณีทั่วไป 1 ปี และมีได้กำหนดว่าถ้าไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดจะขยายเวลาในการยื่น อุทธรณ์ได้หรือไม่ โดยถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

ประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีตามที่อยู่ที่ปรากฏในหนังสือ แจ้งการประเมิน ภายใน 30 วัน นับจากวันที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษี ได้ยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเกินกว่า 30 วัน นับแต่วันที่กำหนดในหนังสือแจ้งการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีจะ ต้องแสดงเหตุผลให้กรมสรรพากรทราบ ถ้ากรมสรรพากรเห็นว่าการยื่นอุทธรณ์ล่าช้าเป็นไปอย่างมี เหตุผลอันสมควรก็จะอนุญาตให้อุทธรณ์ แต่ถ้ากรมสรรพากรไม่อนุญาตผู้เสียภาษีสามารถที่จะอุทธรณ์ ไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้โดยตรง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องการเวลามากกว่า 30 วัน นับจากวันที่

¹⁶⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัญญ.

ได้รับหนังสือแจ้งอนุญาตในอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งไปด้วยว่าต้องใช้เวลาในการดำเนินการนานเท่าใด ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ภายในเวลาที่กำหนด

3.3.1.3 แบบของการอุทธรณ์และสถานที่ยื่นอุทธรณ์

ประเทศไทย คำอุทธรณ์ต้องทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งได้แก่ แบบ ภ.ศ.6¹⁷⁰ ถ้าไม่ยื่นตามแบบอธิบดีกำหนดจะมีผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ ส่วนสถานที่ยื่นอุทธรณ์ได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 5.3.1

ประเทศสหรัฐอเมริกา มิได้กำหนดแบบของคำอุทธรณ์ไว้และสามารถยื่นได้ที่สำนักงานอุทธรณ์ภาษีท้องถิ่นหรือแจ้งความประสงค์ว่าจะอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของ IRS

ประเทศฝรั่งเศส คำอุทธรณ์ไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะ จะทำเป็นจดหมายร้องเรียนหรือจะร้องเรียนด้วยปากเปล่าก็ได้และให้ยื่นต่อหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบ

ประเทศอังกฤษ ไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะ แต่ผู้เสียภาษีสามารถใช้แบบหนังสืออุทธรณ์ที่กรมสรรพากรได้ส่งไปให้ โดยจะเลือกอุทธรณ์ภาษีไปยังกรมสรรพากร หรือ Clerk ของคณะกรรมการภาษีเงินได้โดยตรงก็ได้

3.3.2 การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

3.3.2.1 องค์กรผู้ทำหน้าที่พิจารณา

ประเทศไทย ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละจังหวัดที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตจังหวัดนั้น ดังนี้

(1) กรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครองและผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด สำหรับท้องที่กรุงเทพมหานคร กฎหมายบัญญัติว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหลายคณะก็ได้ ซึ่งในปัจจุบันมีอยู่ 4 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประจำสำนักงานสรรพากรภาค 1-3 และสำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2) จังหวัดอื่น ๆ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย สรรพากรภาคหรือผู้แทน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

¹⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 28.

การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์หรือข้อพิพาทนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจที่จะวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้เสียหายต้องเสียหายมากกว่าที่เจ้าพนักงานได้ประเมินเรียกเก็บไปแล้วก็ได้ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานมาแสดง โดยหากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวก็อาจจะถูกตัดสิทธิมิให้ผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลต่อไป¹⁷¹

ประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือสำนักงานอุทธรณ์ภาษี ซึ่งเป็นองค์กรบริหารงานอุทธรณ์ภายใน IRS ในการที่จะดำเนินการในเรื่องที่ผู้เสียหายไม่เห็นด้วย และได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีไว้ว่ามีอำนาจที่จะยกประเด็นใหม่ นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ขึ้นมาวินิจฉัยได้

ประเทศฝรั่งเศส การพิจารณาตัดสินคำร้องหรือคำอุทธรณ์ในฝรั่งเศส จะขึ้นอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบ

ประเทศอังกฤษ สำหรับองค์กรทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากรหรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต องค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี คำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด โดยสามารถแบ่งออกได้ 3 องค์กรด้วยกัน ดังนี้ (1) General Commissioners of Income Tax (2) Special Commissioners of Income Tax และ(3). Vat Duties Tribunals

3.3.2.2 การพิจารณาและกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

ประเทศไทย การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยลับ ไม่ได้เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด และมีได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรไว้

ประเทศสหรัฐอเมริกา การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรจะจัดอย่างไม่เป็นทางการก็ได้ โดยการโต้ตอบกันทางจดหมายหรือโทรศัพท์ แต่ถ้าผู้เสียหายต้องการจัดให้มีการประชุมจะต้องมีคำร้องขอไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษีและต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร แต่ถ้าเป็นคดีเล็กน้อยหรือเป็นคดีที่กฎหมายมิได้กำหนดว่าต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้เสียหายก็ไม่ต้องทำคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งผู้เสียหายจะเข้าประชุม โดยตนเองหรือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นก็ได้ และในขั้นตอนของการพิจารณาจะมีการตกลงกันอีกครั้งหนึ่งก่อนจะนำคดีไปสู่ศาล

¹⁷¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31-33.

โดยเฉพาะการกำหนดประเด็นที่จะนำไปสู่การพิจารณาคดีของศาลและถ้าตกลงกันได้ผู้เสียภาษีจะลงชื่อในแบบฟอร์ม 870 หรือ Form 870-AD หาก IRS ยอมรับความถูกต้องในบางประเด็น

ประเทศฝรั่งเศส การพิจารณาคัดสินคำร้องเรียนในฝรั่งเศสนี้ตกอยู่กับบุคคลคนเดียวคือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตที่ตนต้องรับผิดชอบภาษีที่มีผู้ร้องเรียน ตามปกติจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริง และถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งนั้นได้ โดยวิธีหนึ่งวิธีใด หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป เช่น การประนีประนอมภาษีที่ประเมิน ซึ่งการประนีประนอม อาจเกิดขึ้นจากตัวผู้ยื่นคำร้องหรือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา แต่ถ้าไม่มีการประนีประนอมและหัวหน้าหน่วยงานภาษีได้พิจารณา ผลของการพิจารณาจะมี 3 ประการ คือ (1) ยกเลิกการประเมิน (2) ลดหย่อนภาษีโดยมีเงื่อนไข (3) ลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข และระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีโดยหัวหน้าหน่วยงานภาษีในประเทศฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำร้องเมื่อพ้นเวลา 6 เดือน ไปแล้ว หากไม่มีคำตอบให้ถือว่าเจ้าหน้าที่ยื่นตามที่ประเมิน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ นอกจากนั้นหากหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาคำร้องเห็นว่า คดีจะล่าช้าก็มีอำนาจส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ด้วย

ประเทศอังกฤษ การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการภาษีเงินได้ หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาเป็นการเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องก็สามารถทำได้ เมื่อทำการพิจารณาโดยการรับฟังข้อเท็จจริงและข้อสนับสนุนจากทั้งฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายกรมสรรพากรแล้ว คณะกรรมการภาษีเงินได้จะขอให้ทุกฝ่ายออกไปจากห้องเพื่อทำการวินิจฉัย ในช่วงนี้ Clerk จะทำหน้าที่ในการให้ความเห็นในประเด็นข้อกฎหมาย โดยปกติจะทำการตัดสินเสร็จภายในวันนั้น ซึ่งคู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายสามารถทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เว้นแต่ในบางครั้งที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จภายในวันนั้น คณะกรรมการภาษีเงินได้ก็จะแจ้งให้คู่กรณีทราบว่าคู่กรณีจะทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างไร และหลังจากนั้น Clerk ก็จะจัดส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (Notice of Determination) ไปให้คู่กรณีอีกครึ่งหนึ่งเพื่อเป็นการยืนยันคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้

3.3.2.3 การขอลุเลาการชำระภาษีอากร

ประเทศไทย การอุทธรณ์ไม่เป็นการขอลุเลาการเสียภาษีอากร¹⁷² การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ดี หรือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ

¹⁷² แหล่งเดิม. มาตรา 31.

พิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลก็ดี ไม่เป็นผลให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิชะลอการชำระภาษีไว้แต่อย่างใด ผู้อุทธรณ์ยังมีหน้าที่ชำระภาษีตามกำหนดเวลาตามกฎหมาย เว้นแต่กรณีได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด จึงจะมีหน้าที่ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือรับทราบคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด กรณีได้รับอนุมัติให้การทุเลาการเสียภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรจะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ชี้ดทรัพย์ผู้รับแจ้งการประเมินมาขายทอดตลาดเพื่อชำระภาษีอากรหรืออายัดทรัพย์ไม่ได้

ประเทศฝรั่งเศส การขอทุเลาการชำระภาษี ต้องปฏิบัติดังนี้

- (1) ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน แต่ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน
- (2) เจ้าหน้าที่ที่พิจารณาคำร้องจะเป็นคนบอกว่าสามารถทุเลาการชำระภาษีเวลาการชำระนานเท่าไร
- (3) ถ้าทรัพย์สินที่ประกันไม่พอ เจ้าหน้าที่สามารถแจ้งต่อผู้ยื่นคำร้อง ผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อ juge des referes ได้

ประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเสียภาษีตั้งแต่ในชั้นการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง การขอทุเลาการบังคับทางภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี ถ้าผู้เสียภาษีมีความประสงค์ที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะขอทุเลาการบังคับทางภาษีต่อกรมสรรพากรได้ และถ้ากรมสรรพากรอนุญาตก็เป็นผลให้มีการทุเลาการบังคับทางภาษี เว้นแต่การอุทธรณ์ภาษีที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ C&E ที่ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีหรือยื่นคำร้องขอให้ยกเว้นการชำระภาษี ผู้อุทธรณ์จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ VAT Tribunals ได้