

บทที่ 3

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีอากรในต่างประเทศ

ภาษีอากรที่ดี จะต้องมึลักษณะสำคัญที่จะตอบสนอง การบริหารภาษีอากรได้อย่าง สมบูรณ์ซึ่ง Adam Smith ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหลักการภาษีอากรที่ดีไว้ว่าจะต้องมีลักษณะ 4 ประการคือ¹

1. หลักความยุติธรรม (Equity) คือประชาชนทุกคนควรเสียภาษีเพื่อบำรุงรัฐบาล ตามอัตราส่วนของความสามารถของตน กล่าวคือ ตามอัตราส่วนของรายได้ที่ตนได้รับ

2. หลักความแน่นอน (Certainty) ในการเสียภาษี ประชาชนไม่ควรอยู่ภายใต้ คุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ภาษีมากนัก โดยจะต้องได้รับความแน่นอน 3 ประการ คือเวลาที่จะต้อง เสียภาษี วิธีการเสียภาษี และจำนวนภาษี

3. หลักความสะดวก (Convenience of payment) ภาษีทุกชนิดควรมีการจัดเก็บ ตามเวลาและวิธีการซึ่งจะเป็นประโยชน์ในด้านความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรมากที่สุด

4. หลักการประหยัด (Economy of Payment) การจัดเก็บภาษีอากรควรเสียค่าใช้จ่าย น้อยที่สุด รวมทั้งประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มากที่สุดด้วย

นอกจากนี้นักวิชาการภาษียังเห็นว่าควรเพิ่มเติมหลักการภาษีอากรที่ดีอีก 4 ประการคือ

5. หลักหารายได้ดี (Productiuty) รัฐควรจัดเก็บภาษีเฉพาะเท่าที่สามารถทำ รายได้ได้ดีคือภาษีที่มีฐานกว้าง ไม่ควรจัดเก็บภาษีหลายประเภทจนทำให้เกิดความรำคาญ

6. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) รัฐควรสร้างระบบภาษีที่สามารถลดความ รุนแรงของภาวะเศรษฐกิจเพื่อควบคุมเศรษฐกิจ เช่นยามเศรษฐกิจรุ่งเรืองรายได้ด้านภาษีอากร เพิ่มขึ้นยามที่เศรษฐกิจตกต่ำรายได้ทางภาษีอากรก็จะลดลงโดยอัตโนมัติ เช่นกัน

¹อรุณ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ บริษัททปพิธ จำกัด, 2518), หน้า 120

7. หลักการยอมรับทั่วไป (Acceptability) ภาษีที่ดีควรมีความยุติธรรมและใช้กันมานาน

8. หลักการบริหารได้ดี (Administrative Feasibility) รัฐต้องมีกลไกในการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อมิให้มีการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ รัฐต้องมีกลไกที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งกลไกเหล่านี้มิได้มุ่งหมายเฉพาะการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยเท่านั้น แต่ยังหมายถึงกลไกที่จะสามารถให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรคือการเปิดโอกาสให้เขาได้มีโอกาสโต้แย้งการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของรัฐ คือการให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรที่จะคัดค้านควาวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก็คือกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีอากร

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีอากร หมายถึงวิธีการทางกฎหมายในการขัดข้อโต้แย้งในการประเมินภาษีอากร เพื่อหาข้อยุติในกรณีที่ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรไม่อาจตกลงกันในเรื่องจำนวนค่าภาษีอากร กฎหมายภาษีในประเทศต่าง ๆ ให้ความสำคัญในการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูง หรือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัย เป็นต้น การให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีนี้เป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีในการป้องกันสิทธิของตนเองในส่วนนี้จะได้กล่าวถึงกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทในการประเมินภาษีได้แก่ การอุทธรณ์การประเมินภาษีศาลการตามกฎหมายต่างประเทศโดยจะนำการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพาการตามที่ปรากฏในหลักกฎหมายต่างประเทศมาพิจารณาประกอบดังนี้

3.1 การอุทธรณ์การประเมินภาษีศาลการ

3.1.1 กฎหมายศาลการประเทศฟิลิปปินส์

ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินภาษีศาลการ อาจยื่นคำร้องต่อพนักงานประเมินแจ้งความประสงค์จะขออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับความวินิจฉัย เจ้าพนักงานประเมินจะส่งคำร้องขออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พร้อมชี้แจงเหตุผลของการวินิจฉัย การพิจารณาอุทธรณ์กฎหมายศาลการ

ฟิลิปินส์ไม่ได้กำหนดไว้ เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยแล้วผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็สามารถยื่นฟ้องต่อศาล
ภาษีอากรได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย²

3.1.2 กฎหมายศุลกากรประเทศจีน

หากบุคคลผู้มีภาระต้องชำระอากรศุลกากร ไม่เห็นพ้องกับการจัดประเภทพิกัด
อัตราศุลกากรของสินค้าที่มีปัญหาตามบทบัญญัติว่าด้วยอากรขาเข้าและขาออก หรือจากการชำระ
อากรตามราคาซึ่งพนักงานศุลกากรเป็นผู้ประเมิน ผู้นั้นจะต้องชำระอากรศุลกากรที่ประเมินก่อน
ยื่นอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้มีการทบทวนการประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เจ้า
พนักงานมีบันทึกแจ้งประเมิน อุทธรณ์รายใดที่มีได้เสนอภายในเวลาที่กำหนด จะไม่ได้รับการ
พิจารณา

เจ้าพนักงานศุลกากรจะต้องทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้
รับอุทธรณ์ หากบุคคลผู้มีภาระชำระอากรศุลกากรปฏิเสธไม่ยอมรับคำวินิจฉัยผู้ยื่นอุทธรณ์ต่อ
หน่วยบริหารการศุลกากรทั่วไป เพื่อให้มีการทบทวนการประเมินภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับ
แจ้งการวินิจฉัยเป็นหนังสือ

หน่วยบริหารการศุลกากรทั่วไปจะต้องวินิจฉัยภายใน 30 วันหลังจากได้รับคำ
อุทธรณ์ และในการแจ้งคำวินิจฉัยนั้น จะต้องมีการแจ้งให้บุคคลนั้นทราบว่าจะต้องชำระอากร
ศุลกากรตามคำวินิจฉัย

หากบุคคลผู้มีภาระต้องชำระอากรศุลกากรไม่ยอมรับคำวินิจฉัยของหน่วย
บริหารการศุลกากรทั่วไปก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลประชาชนภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำ
วินิจฉัย³

²THE OFFICIAL CHINESE CUSTOMS GUIDE THIRD EDITION

³JAPAN LAW AND REGULATION CONCERNING CUSTOMS DUTIES AND
CUSTOMS PROCEDURES , JAPAN ASSOCIATION , JAPAN , 1981

3.2 การอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากร

3.2.1 การอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหาร

เมื่อผู้เสียภาษีกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีและส่งให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีโดยทั่วไปประเทศต่าง ๆ จะกำหนดให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตรวจสอบ ความถูกต้องของแบบแสดงรายการเสียภาษีว่ามีความถูกต้อง และได้คำนวณภาษีอากรตรงตามอัตราที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ตรวจสอบแล้วประสงค์จะประเมินภาษีสูงกว่าที่ผู้เสียภาษีได้แจ้งไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินภาษีจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงการแก้ไขรายการภาษีและเหตุผลของการประเมินภาษีเพิ่ม เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว ไม่เห็นด้วยกับ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูง หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ใหญ่ ส่วนหลักเกณฑ์รองอาจจะกำหนดรายละเอียดเงื่อนไขไว้แตกต่างกัน แต่หลักเกณฑ์รองนี้บางประเทศอาจจะกำหนดไว้ใกล้เคียงกัน เช่น ำที่ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหาร มิฉะนั้นจะไม่อาจนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ เป็นต้น

ผู้มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์

โดยทั่วไปการกำหนดผู้มีอำนาจพิจารณา และวินิจฉัยอุทธรณ์จะกำหนดแตกต่างกันสองประการ คือกำหนดให้บุคคลที่มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ คือเจ้าพนักงานประเมินชั้นสูงของรัฐ หรืออธิบดีกรมสรรพากร และกำหนดให้บุคคลที่มีอำนาจพิจารณา และวินิจฉัยอุทธรณ์คือคณะกรรมการภาษี (Commission)

การพิจารณาการอุทธรณ์โดยหลักทั่วไปจะดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และพยานหลักฐานในสำนวน กรณีที่เอกสารหลักฐานยังไม่เพียงพอก็อาจจะส่งให้เจ้าพนักงานประเมินนำเรื่องกลับไปดำเนินการเพิ่มเติม โดยอาจให้ผู้อุทธรณ์มาชี้แจงในที่ประชุมเพื่อสรุปประเด็นหรือส่งให้ผู้อุทธรณ์ยื่นเอกสารหลักฐานสมบูรณ์ หรือหลักฐานอื่นๆ ซึ่งผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์พิจารณาแล้ว เห็นว่าเกี่ยวข้องกับสาระสำคัญอันคดี เมื่อเอกสารครบถ้วนและสามารถวินิจฉัยได้แล้วก็จะดำเนินการวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น โดยหลักการวินิจฉัยอุทธรณ์ย่อมต้องถือ

เอาเสียงข้างมาก ในกรณีที่มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคณะกรรมการ ซึ่งจะวินิจฉัยดังนี้⁴

(1) .ในกรณีที่คำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ไม่มีเหตุผลเพียงพอที่จะยกเลิก หรือการแก้ไขการประเมินของเจ้าหน้าที่ประเมิน หรือผู้อุทธรณ์ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์ ดังนี้ ผู้มีอำนาจวินิจฉัยย่อมจะวินิจฉัยยกอุทธรณ์

(2) .ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีทำการประเมินภาษีไม่ถูกต้องหรือผู้อุทธรณ์มีเหตุผลเพียงพอในการขอลดหย่อนภาษีผู้มีอำนาจวินิจฉัยชอบที่จะวินิจฉัยให้ถูกต้องตามกฎหมาย

(3) .ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ภาษีทำการประเมินภาษีไปนั้น ผู้อุทธรณ์ไม่ควรมีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยการประเมินดังกล่าวอ้างอำนาจกฎหมายไม่ถูกต้องหรือเจ้าพนักงานประเมินฟังข้อเท็จจริง หรือข้อกฎหมายคลาดเคลื่อนไปผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ จะวินิจฉัยให้ปลดภาษีเจ้าพนักงานประเมินทั้งหมด

แม้กฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรได้ แต่การอุทธรณ์ดังกล่าวก็ห้ามมิผลให้เป็นการทุเลาการชำระภาษีอากรเพิ่ม เนื่องจากเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร ในการให้มีการอุทธรณ์ได้แย้งการประเมินภาษีในต่างประเทศนั้น ก็เพื่อให้ฝ่ายบริหารมีโอกาสทบทวนแก้ไขข้อผิดพลาด หรือ ข้อโต้แย้งในด้านภาษีอันสืบเนื่องมาจากการประเมินหรือสั่งให้ชำระภาษีเป็นการภายใน ในระดับการปกครอง การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรจะไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษีเพราะเหตุว่า ถ้าให้มีการทุเลาการชำระภาษี เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์จะเป็นการสนับสนุนให้มีการยื่นอุทธรณ์เพื่อหวังเหนี่ยวการชำระภาษีอากร มิใช่มุ่งจะขอทบทวนหรือโต้แย้งการประเมินภาษี

3.2.2 การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาล

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีอากรนั้นกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเทศจะกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้แต่วิธีการหรือเงื่อนไข

⁴ อธิป จิตต์สำเร็จ , การนาระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย , วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต , (ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย , 2525)

ในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลอาจจะแตกต่างกัน โดยในส่วนนี้จะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่สำคัญของการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาล 2 ประการ คือ เงื่อนไขในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาล และศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี

เงื่อนไขในการอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานต่อศาล ในประเทศต่าง ๆ อาจกำหนดหลักเกณฑ์ไว้แตกต่างกัน 2 ประการ

ประการแรก คือการอุทธรณ์คดีภาษีของเจ้าพนักงานต่อศาลทันทีที่ไม่ได้จะต้องดำเนินการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหารเสียก่อน มิฉะนั้นจะนำข้อพิพาทสู่การพิจารณาของศาลไม่ได้

ประการที่สอง คือเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีแล้วหากไม่พอใจก็อาจนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลขอให้เพิกถอนการประเมินภาษี โดยไม่ต้องอุทธรณ์คัดค้านการประเมินดังกล่าวต่อฝ่ายบริหารก่อน

ในกฎหมายของประเทศต่าง ๆ ที่บัญญัติให้ผู้เสียภาษีต้องดำเนินการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร ก่อนที่จะนำข้อโต้แย้งขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ก็เพื่อเป็นการหาโอกาสเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจจะเป็นบุคคลระดับสูงของกระทรวงการคลัง หรือคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่ายพิจารณา และทบทวนการประเมินที่ฝ่ายผู้เสียภาษีโต้แย้ง โดยมีจุดมุ่งหมายสองข้อคือข้อแรกเพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีที่จะเสนอเหตุผลของตนให้เจ้าหน้าที่ระดับเหนือไปจากเจ้าพนักงานประเมินภาษีเพื่อพิจารณา โดยหวังว่าอาจจะได้รับการพิจารณาผ่อนผันจากเจ้าหน้าที่ ซึ่งผู้เสียภาษีเชื่อว่ามีความสามารถมากกว่า และปราศจากความลำเอียง ข้อที่สอง เมื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีโอกาสที่จะแก้ปัญห โดยไม่ต้องฟ้องศาล ทั้งนี้เพื่อให้มีโอกาสทบทวนก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลอันจะเป็นการแบ่งเบาภาระศาลนอกจากนี้จะเป็นการช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายสำหรับผู้เสียภาษี หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้มีส่วนใช้ใน ประเทศเยอรมัน ประเทศฝรั่งเศส ประเทศญี่ปุ่น ประเทศอังกฤษ และประเทศไทย (ตามประมวลรัษฎากรและภาษีสรรพสามิตเป็นต้น)

สำหรับประเทศที่นำสิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาล โดยไม่ต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหารที่สำคัญ คือประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแบบแจ้งการประเมิน หรือคำสั่งในการชำระภาษีที่ยังขาดอยู่มีทางเลือกใช้สิทธินำคดีมาฟ้องได้ถึงสามศาลดังนี้คือ นำเงินภาษีจำนวนนั้นไปชำระต่อพนักงานเจ้าพนักงานพร้อมกับยื่นขอคืนเงิน

นั้นต่อกรมสรรพากร ถ้าถูกปฏิเสธไม่คืนให้จะยื่นฟ้องเรียกเงินภาษีดังกล่าวต่อศาลชั้นต้นสหรัฐ (United State District Courts) หรือต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United State Court of Claim) ซึ่งศาลทั้งสองมีอำนาจซ้อนกันอยู่ถ้าฟ้องต่อศาลชั้นต้นสหรัฐผู้เสียหายอาจขอให้พิจารณาคดีของตนในศาล โดยมีลูกขุนได้ถ้าฟ้องต่อศาลสิทธิเรียกร้องก็ไม่อาจมีลูกขุนพิจารณาคดีของตน แต่ถ้าผู้เสียหายไม่ประสงค์จะชำระเงินค่าภาษีที่ถูกเจ้าพนักงานเรียกเก็บเงินก่อน ก็มีทางเลือกโดยการฟ้องคดีต่อศาลภาษีสหรัฐ (United State Tax Court) แต่เมื่อคดีถึงที่สุด และแพ้คดีผู้เสียหายจะต้องชำระค่าภาษีสรรพสามิตทั้งดอกเบี้ยยในระหว่างพิจารณาเพิ่มขึ้นด้วย จะเห็นว่าการอุทธรณ์คดีภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาผู้เสียหายสามารถนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลได้โดยตรงทีเดียวโดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหาร แม้กฎหมายของสหรัฐอเมริกาให้สิทธิแก่ผู้เสียหายที่จะยื่นฟ้องต่อศาล โดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาของฝ่ายบริหารก่อน แต่กฎหมายของสหรัฐก็ได้กำหนดวิธีการ เพื่อให้เรื่องยุติในชั้นฝ่ายบริหารได้ โดยให้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจไกล่เกลี่ยยุติเรื่อง ในขณะที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของสรรพากรเขต ในขณะที่อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำวินิจฉัยยุติเรื่องแล้วผู้เสียหายจะถูกขอเรื่องให้ลงนามในเอกสารแสดงความยินยอม ถ้าไม่สามารถจะยุติในเรื่องชั้นนี้ เจ้าหน้าที่ภาษีจะแจ้งให้ผู้เสียหายทราบถึงจำนวนภาษีที่ขาด ซึ่งผู้เสียหายอาจจะชำระหรืออุทธรณ์ต่อศาลในคดีที่มีการยื่นฟ้องต่อศาลและศาลได้กำหนดวันพิจารณาแล้ว เรื่องพิพาทก็สามารถตกลงกันได้ โดยเจ้าหน้าที่ภาษีแจ้งจำนวนค่าภาษีที่ขาด และผู้เสียหายยินยอมที่จะจ่ายภาษีตามจำนวนนั้น ซึ่งก็ปรากฏว่าคดีภาษีส่วนมากก็ได้มีการตกลงยุติเรื่องไปโดยไม่ต้องให้ศาลพิจารณาคดีเหล่านั้น⁵ ซึ่งหลักเกณฑ์เหล่านี้ ใกล้เคียงกับหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คดีภาษีศุลกากรตามกฎหมายศุลกากรของไทย โดยกฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดให้ต้องอุทธรณ์การประเมินภาษี ต่อฝ่ายบริหารเสียก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล แต่ก็ได้ให้สิทธิแก่ผู้เสียหายที่จะอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อฝ่ายบริหารได้

⁵Harvard Law school, International Program in Taxation, Taxation In the United states, World Tax Series, P.1252-1255
อ้างถึงในเรื่องเดียวกัน, หน้า 51

ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติธรรมข้อพิจารณาคดีภาษีอากรแต่ละประเทศ บัญญัติให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ แต่จะแตกต่างกันเฉพาะรูปแบบ ของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ซึ่งจะแยกศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร เป็น 2 ประเภทคือ

(1). ศาลพิเศษหรือศาลเฉพาะ

ศาลพิเศษหรือศาลเฉพาะหมายถึงศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษี อากรโดยเฉพาะได้แก่ศาลภาษีอากร (The United State Tax Court) หรือศาลที่มี อำนาจบางส่วนพิจารณาคดีภาษีอากรได้เช่น ศาลการคลัง (Fiscal court) ในประเทศ สหพันธรัฐเยอรมัน และศาลปกครอง (Adiministrative Tribunal) ในประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร คือศาลภาษี อากร ซึ่งเป็นศาลพิเศษจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณา คดีภาษีอากร พ.ศ.2528

(2). ศาลยุติธรรม

บางประเทศไม่มีการกำหนดให้คดีอุทธรณ์การประเมินภาษีต้องฟ้องศาลพิเศษ แต่ให้อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมที่จะพิจารณาพิพากษา ได้แก่ศาลสูง (High Court) ใน ประเทศอังกฤษ ซึ่งการพิจารณาคดีภาษีจะเป็นศาลชั้นต้นของการพิจารณา และในประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น ซึ่งก่อนมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรในประเทศไทย คดีภาษีอากรก็อยู่ในอำนาจพิจารณา พิพากษาของศาลธรรมดาเช่นเดียวกัน

3.2.3 การอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากรในประเทศอังกฤษ ญี่ปุ่น และฝรั่งเศส

ประเทศอังกฤษ

ในประเทศอังกฤษนั้น ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจในการประเมินภาษีเพิ่มของ เจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีที่จะโต้แย้งการประเมินภาษี โดยการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหาร ซึ่งก็คือคณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้ (Commission of Income Tax)

คณะกรรมการดังกล่าวจะประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งกระทรวงคลังแต่งตั้ง และคณะกรรมการสามัญ คณะกรรมการเหล่านี้ทำหน้าที่กึ่งตุลาการ (Quasi Judicial) คือทำการพิจารณาตัดสินลายศาล มีการสืบพยาน ซักพยาน ทั้งฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียภาษีโดยวิธีพิจารณา คณะกรรมการจะต้องแจ้งวันกำหนดพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์พนักงานเจ้าหน้าที่ของคณะกรรมการอาจเข้าร่วมประชุม และอยู่ฟังการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการจะทำการพิจารณาตัดสินลายศาลมีการสืบพยานซักพยานทั้งฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียภาษี ในการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการอาจอนุญาตให้ทนายความแถลงเรื่องแทนผู้อุทธรณ์ อาจอนุญาตให้สมุห์บัญชีของบริษัทเข้ามาแถลงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคำอุทธรณ์ก่อนที่จะตัดสินคำอุทธรณ์กรรมการอาจแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ หรือฝ่ายอื่น ๆ ในคดียื่นรายละเอียดที่กรรมการต้องการ เช่น เอกสาร สมุดบัญชี หรือหลักฐานอื่น ๆ ซึ่งกรรมการพิจารณาแล้วเห็นว่าอาจจะเกี่ยวข้องกับสาระในคดี กรรมการอาจเรียกบุคคลใด บุคคลหนึ่งเพื่อให้ปากคำก็ได้ ถ้ากรรมการพิจารณาแล้วเห็นด้วยกับการประเมินภาษีของผู้อุทธรณ์ กรรมการอาจจะพิจารณาลดภาษีที่ประเมินลงมา ถ้ากรรมการเห็นว่าผู้ที่ถูกประเมินภาษีควรถูกประเมินภาษีสูงกว่าที่ประเมินไว้ ก็อาจพิจารณาเพิ่มจำนวนภาษีที่ประเมินได้⁶ คำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการมีผลผูกพันทั้งฝ่ายรัฐบาลและผู้เสียภาษีอย่างคาพิพากษาของศาล⁷ และเมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้แล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลสูง (High Court) ซึ่งถือว่าเป็นศาลชั้นต้นในการพิจารณาคดีภาษี

ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่น ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์คำสั่งการประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานโดยตรงต่อศาลทันทีไม่ได้ จะต้องร้องคัดค้านต่อเจ้าพนักงานผู้ประเมินภาษี เพื่อขอให้ตรวจสอบเสียใหม่ก่อน หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานชั้นต้นก็อาจขอให้เจ้า

⁶Halsbury `s Stutes of England ,The Tax Management Act 1970,Section 50 อ้างถึงในเรื่องเดียวกัน , หน้า 45

⁷ประมุข สวัสดิมงคล และโสภณ รัตนกร, "รายงานการดำเนินงานศาสยุติธรรม ประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา" ใน รายงานการไปดำเนินงานศาลในต่างประเทศ. (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์การศาสนา กรมศาสนา , 2519) หน้า 14 - 17

พนักงานระดับสูงขึ้นไปพิจารณาอีกชั้นหนึ่ง ในกรณีที่ เป็นภาษีแห่งชาติผู้มีอำนาจพิจารณาขอให้พิจารณาใหม่ คือคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ (National Tax Tribunal) ซึ่งเป็นองค์กรทางปกครองทำหน้าที่โดยอิสระจากกรมสรรพากร มีสำนักงานอยู่ในกรุงโตเกียวและเป็นสาขาที่ขึ้นอยู่กับสำนักงานภาษีแห่งชาติ คณะกรรมการนี้ประกอบด้วยคณะกรรมการภาษีภาค 12 คณะและสำนักงานสาขา 8 สาขา ในเมืองใหญ่ ๆ คณะกรรมการภาษีแห่งชาติประกอบด้วย ประธานหนึ่ง นาย รองประธาน ผู้พิพากษา และผู้ช่วยผู้พิพากษาจำนวนหนึ่ง ผู้ตรวจสอบ และกองบริหาร ผู้พิพากษาและผู้ช่วยผู้พิพากษารับผิดชอบในการตรวจสอบคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ ประธานคณะกรรมการแต่งตั้ง โดยผู้อำนวยการของทบวงภาษีแห่งชาติด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ส่วนผู้พิพากษานั้นแต่งตั้งจากกลุ่มผู้พิพากษาของศาลแพ่งที่ชำนาญซึ่งจะแต่งตั้งจากเจ้าพนักงานประเมินภาษีหรือจากข้าราชการ ตำแหน่งสูงในสายงานข้าราชการพลเรือน⁸ การพิจารณาอุทธรณ์ในคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ จะกระทำโดยพิจารณาจากคำอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษร และ หลักฐานเอกสารที่ยื่นโดยผู้อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์สามารถแสดงความเห็นด้วยวาจา ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาจะสอบถามผู้อุทธรณ์รวมทั้งเจ้าหน้าที่ภาษี และพยานรวมถึงตรวจสอบสมุดบัญชี และเอกสารที่เกี่ยวข้องประธานคณะกรรมการภาษี จะเป็นผู้ตัดสินโดยอาศัยคำวินิจฉัยของผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาคดี ในกรณีที่คำขอให้พิจารณาใหม่ไม่มีเหตุผลเพียงพอที่จะถูกเพิกถอน ถ้าคำร้องมีเหตุผลคัดค้านที่ให้อาจถูกยกเลิกทั้งหมด หรือบางส่วนหรือแก้ไข เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีแห่งชาติแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลได้⁹

ประเทศฝรั่งเศส

ในประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาท

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁸Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes , (Tokyo : Zaikei Shoho Sha, 1981) P.7 อ้างถึงใน อธิป จิตต์สำเรัง, การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศ, หน้า 42

⁹จาร์ส เขมะจารุ และไพศาล กุมาลย์วิสัย, "รายงานการเดินทางไปดูงานศาล ๗ ประเทศญี่ปุ่น" รายงานการไปดูงานศาลในต่างประเทศ , (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์การศาสนา กรมศาสนา ,2519) หน้า 96

การประเมินโดยให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อนการนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยให้สิทธิผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีทางตรง หรือภาษีการขาย และอธิบดีกรมสรรพากร โดยมี จุดมุ่งหมายที่จะให้อธิบดีกรมสรรพากร ได้มีโอกาสแก้ไขข้อผิดพลาดเป็นการภายใน ในระดับ ปกครอง

หากยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีทางตรง และภาษีการขายก่อน คณะกรรมการจะพิจารณาอุทธรณ์ โดยอาศัยรายงานของเลขาธิการคณะกรรมการ เลขาธิการของคณะกรรมการจะมีหน้าที่สอบสวนและเสนอรายงานต่อคณะกรรมการ ซึ่งรายงานดังกล่าวจะเป็นรายงานของการสอบสวนคดีประกอบด้วยรายงานของผู้ตรวจสอบภาษี ข้อคิดเห็นของผู้เสียภาษี และข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับสถานะด้านภาษีของบุคคลภายนอกตัวอย่าง เช่น การค้าประเภทเดียวกันซึ่งอยู่ในละแวกเดียวกันมาเทียบเคียง คณะกรรมการจะวินิจฉัยโดยเขตอำนาจจำกัดอยู่กับปัญหาข้อเท็จจริงเท่านั้นไม่มีอำนาจครอบคลุมไปถึงปัญหาข้อกฎหมาย ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร หน้าที่ในการตรวจอุทธรณ์จะเป็นของผู้ตรวจภาษีในเขตที่เสียภาษีอยู่ โดยเจ้าพนักงานประเมินจะยื่นรายงานเกี่ยวกับเรื่องนั้นต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยจะชี้แจงรายละเอียดปัญหาข้อกฎหมาย และข้อเท็จจริงที่อ้างถึงในอุทธรณ์ เจ้าพนักงานประเมินต้องแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องไปพร้อมรายงาน ผู้ตรวจภาษีอาจจะตรวจสอบบัญชีเพิ่มเติม หรือขอให้ผู้เสียภาษีส่งข้อมูลเพิ่มเติมจากนั้นเจ้าพนักงานประเมินต้องยื่นรายงานพร้อมเอกสารต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อพิจารณา อธิบดีกรมสรรพากรมีเวลาหกเดือนในการพิจารณาอุทธรณ์ แต่อธิบดีอาจแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบว่าได้ขยายเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปไม่เกินสามเดือน อธิบดีจะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ในสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ ปกติจะไม่มี การเรียกผู้อุทธรณ์มาชี้แจงเกี่ยวกับคำอุทธรณ์โต้แย้งภาษี การวินิจฉัยอุทธรณ์อธิบดีอาจยอมรับหรือปฏิเสธคำอุทธรณ์ส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดโดยต้องอธิบายเหตุผลในการปฏิเสธอุทธรณ์ ในกรณีที่อธิบดีพิจารณาอุทธรณ์แล้วเห็นว่าควรยื่นต่อศาลปกครอง อธิบดีก็มีอำนาจที่จะยื่นเรื่องนั้นต่อศาลปกครอง โดยไม่ต้องวินิจฉัยเรื่องด้วยตนเอง ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรไม่ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งต่อคำอุทธรณ์ภายในหกเดือน หรือเก้าเดือนเมื่อมีการขยายเวลา ผู้อุทธรณ์ก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลปกครองโดยถือเสมือนว่าอธิบดีกรมสรรพากรได้ปฏิเสธคำอุทธรณ์นั้น¹⁰

¹⁰Haward Law school, International Program in Taxation, Taxation In France, P.927 อ้างถึงในเรื่องเดียวกัน, หน้า 43-44