

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล



บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2558
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The legal problems about tax dispute resolution with mediation in tax court

Mr. Saris Phannara



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2015

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล
โดย	นายสาริศ พันธุ์นรา
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	ศาสตราจารย์ พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทมหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(ศาสตราจารย์ พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(ศาสตราจารย์ พิเศษ พิภพ วีระพงษ์)

สาริศ พันธุ์ธรา : ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล (The legal problems about tax dispute resolution with mediation in tax court) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ผศ. ดร.เอื้ออารีย์ อัจจะนิล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: ศ. พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์, 456 หน้า.

จากการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยในปัจจุบัน พบว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวนั้นยังไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่จะนำมาใช้กับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย ทั้งในประเด็นของหลักเกณฑ์และวิธีการในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี บทบัญญัติที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย รวมทั้งมาตรการที่จะเข้ามาสร้างหลักประกันความเป็นธรรมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย จึงทำให้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีไม่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ขาดหลักประกันในการสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีที่มีข้อพิพาทหรือประเด็นแห่งคดีลักษณะเดียวกันที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย และอาจทำให้เกิดการดำเนินกระบวนการหรือการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนและผิดวัตถุประสงค์

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจึงได้ศึกษาสภาพปัญหาต่างๆที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล พร้อมทั้งได้เสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้อง 4 ประเด็นหลัก ได้แก่ 1. ออกบทบัญญัติหรือกฎหมายที่ใช้สำหรับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ 2. ออกบทบัญญัติให้อำนาจหรือรองรับการใช้อำนาจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการทำการเจรจาต่อรองหรือข้อตกลงใดๆในกระบวนการไกล่เกลี่ย 3. ออกมาตรการเพื่อป้องกันและสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี 4. ออกมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษี

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร

ปีการศึกษา 2558

ลายมือชื่อนิสิต

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาร่วม

5686255934 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS: TAX COURT MEDIATION / MEDIATION IN TAX DISPUTE

SARIS PHANNARA: The legal problems about tax dispute resolution with mediation in tax court. ADVISOR: ASST. PROF. DR.AUA-AREE ENGCHANIL, CO-ADVISOR: PROF. DR.PAUL THIRAKHUPT, 456 pp.

As current situation of taxation dispute in Thailand there are many cases filed to the court which now are pending illegal procedure. The concept of mediation which is consider for case settlement in the court focus on public interest which shall be considered base on fairness of the cases management and public interest protection. Also fairness control and protection and taxes payer behavior for such settlement. But after studying in taxation mediation system in Thailand at present, it found that cannot meet such mediation concept which also need case management increasingly base on public interest protection as of the weakness of its legislations and measures to control taxes payer behavior in procedure.

On this thesis, I therefore study in obstructions which affect to taxation mediation in court procedure also propose main resolving concept in 4 points which are 1. Issuance of related legislation and measures in taxation mediation 2. Issuance of related legislation and measures empower the authorized officers in mediation 3. Issuance of defensive measures and to promote fairness in taxation mediation 4. Issuance of controlled measures to taxes payer behavior who are in the taxation mediation

Field of Study: Finance and Tax Laws

Academic Year: 2015

Student's Signature

Advisor's Signature

Co-Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล และท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์ ที่กรุณาสละเวลารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ซึ่งท่านได้กรุณาให้คำปรึกษาและแนะนำแนวทางในการเขียนอันเป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จนทำให้ผู้เขียนสามารถทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดี

นอกจากนั้น ทางผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านรองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย ที่กรุณารับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และกราบขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์พิเศษ พิภพ วีระพงษ์ ที่กรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมทั้งอาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วรพงศ์ ที่ได้ช่วยชี้แนะแนวทาง ข้อเสนอแนะต่างๆ หรือแม้กระทั่งกำลังใจเป็นอย่างดีแก่ผู้เขียน ทำให้ผู้เขียนสามารถก้าวมาถึงจุดสำคัญแห่งชีวิตจุดนี้ได้ด้วยดีเช่นกัน

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดาและมารดาของผู้เขียนที่ได้ให้การสนับสนุนและให้กำลังใจในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมทั้งขอบคุณเพื่อนๆ พี่ๆ น้องๆ ทุกคนที่คอยให้กำลังใจและคำปรึกษาแก่ผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จลุล่วงด้วยดี

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	1
สารบัญรูปภาพ.....	1
บทที่ 1	1
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 สมมติฐานของการวิจัย.....	3
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	4
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2	6
หลักการทั่วไปของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล	6
2.1 แนวคิดและหลักการทั่วไปของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย	6
2.1.1 ความหมายของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย.....	7
2.1.2 สาเหตุสำคัญและลักษณะของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย	11
2.1.3 วัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย.....	13
2.1.4 ความแตกต่างระหว่างการไกล่เกลี่ยกับการระงับข้อพิพาทรูปแบบอื่น	16
2.1.4.1 การไกล่เกลี่ยและการเจรจาต่อรอง.....	17

2.1.4.2 การไกล่เกลี่ยและกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาล.....	18
2.1.4.3 การไกล่เกลี่ยและอนุญาโตตุลาการ.....	20
ตาราง 1 เปรียบเทียบลักษณะและจุดเด่นของกระบวนการระงับข้อพิพาท : การเจรจาต่อรอง การไกล่เกลี่ย การใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาล และ กระบวนการอนุญาโตตุลาการ	22
2.1.5 กระบวนการและขั้นตอนในการไกล่เกลี่ย.....	30
2.1.6 บทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการไกล่เกลี่ย.....	34
2.1.7 ลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่อยู่ในขอบเขตของการไกล่เกลี่ย.....	36
2.1.7.1 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีแพ่ง.....	37
2.1.7.2 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีอาญา	38
2.1.7.3 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีปกครอง	39
2.1.8 ประโยชน์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล.....	40
2.2 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีอาชญากรรม.....	42
2.2.1 ความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ย	43
2.2.1.1 หลักความเป็นธรรมเชิงกฎหมาย.....	44
2.2.1.2 หลักความเป็นธรรมเชิงแนวคิด.....	49
2.2.2 การลงโทษและการไกล่เกลี่ย.....	52
2.2.2.1 การลงโทษเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม (Rehabilitation).....	52
2.2.2.2 การลงโทษเพื่อทดแทนความผิด (Retribution).....	53
2.2.2.3 การลงโทษเพื่อการป้องกันการกระทำความผิดซ้ำ (Deterrence).....	55
2.2.3 มาตรการในการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายอาชญากรรมและปัจจัยที่มีผลต่อการ ปฏิบัติตามกฎหมายอาชญากรรมของผู้เสียหาย.....	56
2.2.3.1 ความหมายของมาตรการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายอาชญากรรม.....	56
2.2.3.2 ทฤษฎีการควบคุมการปฏิบัติตามกฎหมายอาชญากรรม.....	58
2.2.3.3 ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายอาชญากรรมของผู้เสียหาย.....	61

2.2.4 หลักการพื้นฐานทางภาษีอากรในการไถ่เก็ลยข้อพิพาท	66
2.2.4.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร.....	67
2.2.4.2 หลักบริหารภาษีอากรที่ดี.....	69
2.2.4.3 หลักคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ	71
2.2.4.4 หลักความเสมอภาคทางภาษี.....	72
2.2.5 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไถ่เก็ลย	73
2.2.5.1 แนวคิดสนับสนุนในการนำวิธีการระงับข้อพิพาทโดยการไถ่เก็ลยมาใช้ในคดีภาษีอากร.....	74
2.2.5.2 ทฤษฎีการแบ่งแยกขอบเขตระหว่างกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชน ...	76
2.2.5.3 ความแตกต่างระหว่างการไถ่เก็ลยข้อพิพาททางภาษีและข้อพิพาททางแพ่ง	77
บทที่ 3	80
การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไถ่เก็ลยในชั้นศาลของประเทศไทยและต่างประเทศ	80
3.1 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไถ่เก็ลยในชั้นศาลของประเทศไทย	80
3.1.1 ที่มาและหลักการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไถ่เก็ลยในศาลของประเทศไทย	81
3.1.2 โครงสร้างการระงับข้อพิพาททางภาษีในศาลของประเทศไทย	82
3.1.2.1 ความหมายและลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากร	83
3.1.2.2 ขอบเขตอำนาจของศาลภาษีในคดีเกี่ยวกับภาษี	85
3.1.2.3 การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษี	90
3.1.3 บทบัญญัติที่ใช้ในการไถ่เก็ลยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล	92
3.1.4 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไถ่เก็ลยในชั้นศาล	102
3.1.4.1 ลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไถ่เก็ลยในชั้นศาล.....	102

3.1.4.2 การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย	102
3.1.4.3 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย	103
3.1.4.4 ผู้ไกล่เกลี่ย	103
3.1.4.5 การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย.....	104
3.1.4.6 ผลของการไกล่เกลี่ย	105
3.1.5 อำนาจและแนวทางในการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร.....	105
รูปภาพ 1 ขั้นตอนกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย	107
3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศอังกฤษ.....	108
3.2.1 ที่มาและหลักการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษ	108
3.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีในศาลของประเทศอังกฤษ.....	112
3.2.2.1 โครงสร้างภาษีอากรของประเทศอังกฤษ	113
3.2.2.2 ขอบเขตอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษี	114
3.2.2.3 อำนาจในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีของศาล	114
3.2.2.4 เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล.....	116
3.2.3 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร	117
3.2.4 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษ	130
3.2.4.1 ขอบเขตของการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากร	131
3.2.4.2 การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย	137
3.2.4.3 การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย.....	138
3.2.4.4 ข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย	141
3.2.5 อำนาจและแนวทางในการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร.....	141
3.2.6 มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	143

3.2.7	มาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ย	148
3.3	การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา	149
3.3.1	ที่มาและหลักการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในศาลของ ประเทศสหรัฐอเมริกา	149
3.3.2	การระงับข้อพิพาททางภาษีในศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา	152
3.3.2.1	ประเภทของคดีและประเภทของคำพิพากษาในศาลภาษี.....	153
3.3.2.2	ขอบเขตอำนาจของศาลภาษี	154
3.3.2.3	การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษี	156
3.3.3	บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร	158
3.3.4	กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา	170
3.3.4.1	ขอบเขตของการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในคดีภาษี.....	171
3.3.4.2	การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย	174
3.3.4.3	การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย.....	176
3.3.4.4	ข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย	177
3.3.5	อำนาจและแนวทางในการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี	178
3.3.6	มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	180
3.3.6.1	มาตรการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการ ไกล่เกลี่ยในคดีภาษี.....	181
3.3.6.2	มาตรการสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียหายในกระบวนการระงับข้อ พิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษี.....	183
3.3.7	มาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ย	189
3.4	วิเคราะห์เปรียบเทียบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศ สหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษและประเทศไทย	191

ตาราง 2 เปรียบเทียบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศ	
สหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ และประเทศไทย	203
บทที่ 4	206
ปัญหาจากการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย	206
4.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมในการนำข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ.	
2554 มาใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร.....	206
4.1.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมด้านแนวคิดทางกฎหมายและนิติวิธีในการนำข้อกำหนด	
ประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท	
ทางภาษีอากร	207
4.1.2 ปัญหาความไม่เหมาะสมด้านเนื้อหาสาระของกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททาง	
ภาษีตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554	211
4.1.2.1 การกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้.....	211
4.1.2.2 การเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี	216
4.1.2.3 การกำหนดระยะเวลาในการใช้การไกล่เกลี่ย	219
4.2 ปัญหาการขาดบทบัญญัติหรือกฎหมายที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการดำเนิน	
กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	220
4.3 ปัญหาการขาดมาตรการป้องกันและสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อ	
พิพาททางภาษี	224
4.4 ปัญหาการขาดมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่	
กระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ย.....	229
บทที่ 5	233
สรุปและข้อเสนอแนะ	233
5.1 บทสรุป	233
5.2 ข้อเสนอแนะ	241
รายการอ้างอิง	245

ภาคผนวก.....	251
ภาคผนวก ก.....	252
ภาคผนวก ข.....	285
ภาคผนวก ค.....	389
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	456



สารบัญตาราง

ตาราง 1 เปรียบเทียบลักษณะและจุดเด่นของกระบวนการระงับข้อพิพาท : การเจรจาต่อรอง, การไกล่เกลี่ย, การใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาล และ กระบวนการอนุญาโตตุลาการ.....	22
ตาราง 2 เปรียบเทียบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศ สหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษและประเทศไทย.....	203



สารบัญรูปภาพ

รูปภาพ 1 ขั้นตอนกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย 107



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากปัจจุบันมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อระงับข้อพิพาทเพิ่มมากขึ้น ทำให้มีคดีค้างพิจารณา อยู่ในศาลจำนวนมาก และก่อให้เกิดความเสียหายแก่คู่ความ เป็นภาระแก่ศาลและเป็นผลเสียต่อ เศรษฐกิจของประเทศโดยรวม การที่มีคดีค้างพิจารณาอยู่ในศาลจำนวนมาก ทำให้คดีเกิดความ ล่าช้าและทำให้คู่ความรู้สึกว่าจะไม่ได้รับการบริการอำนวยความสะดวกที่ดีเพียงพอจากหน่วยงานของ รัฐ ซึ่งอาจเปรียบได้กับสุภาษิตกฎหมายที่กล่าวว่า “ความล่าช้าคือความยุติธรรม” จึงมีการนำ แนวคิดการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ ทั้งนอกศาลและในชั้นศาล ซึ่งใน วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทางผู้เขียนจะศึกษาเฉพาะในประเด็นของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยใน ชั้นศาลเท่านั้น

การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการไกล่เกลี่ยเป็นการแก้ปัญหาข้อพิพาทโดยบุคคลที่สามซึ่งเป็นคน ที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียหรือมีความเกี่ยวข้องกับคดีหรือข้อพิพาท ทำหน้าที่เป็นคนกลางเข้าช่วยเหลือ แนะนำในการเจรจาต่อรองกับคู่ความเพื่อหาทางระงับข้อพิพาท โดยลักษณะของกระบวนการระงับ ข้อพิพาทโดยวิธีไกล่เกลี่ยนั้นผู้ไกล่เกลี่ยจะมีอำนาจเพียงแค่เจรจาต่อรองเพื่อทางระงับข้อพิพาท เท่านั้น ไม่มีอำนาจชี้ขาดหรือตัดสินปัญหาหรือประเด็นข้อพิพาทในคดีได้ดังเช่นการระงับข้อพิพาท โดยอนุญาโตตุลาการ ซึ่งการแก้ไขปัญหาด้วยการไกล่เกลี่ยนี้ สามารถทำให้ปัญหาข้อพิพาทถูกจัดการ ไปได้ด้วยความเร็วและทำให้คู่พิพาทอยู่ในสถานะที่เรียกว่า “Win-Win Situation”

การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในศาลของประเทศไทยเริ่มมีการบังคับใช้อย่างจริงจัง ในช่วง พ.ศ. 2535 โดยประธานศาลฎีกาในสมัยนั้นได้ริเริ่มผลักดันให้ศาลต่างๆ นำกระบวนการระงับ ข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้บังคับอย่างเต็มรูปแบบและแพร่หลายและมีการพัฒนามาอย่าง ต่อเนื่อง จนถึงปัจจุบัน มีการออกระเบียบข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19 มาตรา 20 มาตรา 20 ทวิ แห่งประมวลกฎหมายวิธี พิพิจารณาความแพ่ง เพื่อให้ศาลยุติธรรมนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้เพื่อลดข้อพิพาทที่ค้างพิจารณา อยู่ในศาล

จากการนำแนวคิดการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในชั้นศาล ประกอบกับ ข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ที่มีการกำหนดให้ศาลยุติธรรม

สามารถระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการไกล่เกลี่ยได้ ศาลภาษีอากรกลางจึงได้มีการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีอากรด้วย¹

สำหรับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศไทยปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่จะมารองรับการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยกับข้อพิพาททางภาษี เนื่องจากปัจจุบันมีเพียงข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 เป็นบทบัญญัติฉบับเดียวเท่านั้นที่ออกมาเพื่อรองรับการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมีหลักพื้นฐานมาจากการระงับข้อพิพาทของเอกชนและมีได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการเฉพาะในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเอาไว้ ทั้งนี้ ด้วยคดีภาษีเป็นข้อพิพาทในแดนกฎหมายมหาชน ซึ่งมีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครอง ดังนั้น การนำบทบัญญัติที่มีหลักการพื้นฐานมาจากการระงับข้อพิพาทของเอกชนและมีได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการเฉพาะสำหรับคดีภาษีไว้มาใช้กับข้อพิพาททางภาษีซึ่งมีลักษณะเป็นข้อพิพาททางมหาชน จึงอาจทำให้เกิดการดำเนินกระบวนการหรือนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนหรือผิดวัตถุประสงค์ของกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ต้องรักษาสมดุลระหว่างผลประโยชน์สาธารณะกับการบริหารจัดการคดีอย่างมีประสิทธิภาพ

ในส่วนของอำนาจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงใดๆในกระบวนการไกล่เกลี่ยก็มิได้มีบทบัญญัติหรือกฎหมายใดให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ทำการไกล่เกลี่ยได้ ซึ่งปัจจุบันสามารถทำได้เพียงแค่การขอผ่อนชำระเท่านั้น อาศัยอำนาจตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 โดยไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยในส่วน of เงินต้น เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ จึงถือเป็นอุปสรรคสำคัญประการหนึ่งต่อการประสบผลสำเร็จในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

นอกจากนั้น กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยก็ยังไม่มีการหรือแนวทางใดๆที่จะมากำกับดูแลหรือควบคุมพฤติกรรมของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีของตนเอง และมีแนวโน้มที่จะกลับมากระทำความผิดซ้ำอีก และขาดหลักประกันในด้านความเป็นธรรมของผู้เสียภาษีอากรที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย เนื่องจากกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมีลักษณะของการดำเนินกระบวนการที่ผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดคดีหรือข้อพิพาทนั้น ทำให้ผลของการดำเนินกระบวนการขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย จึงอาจทำให้คดีหรือข้อพิพาทที่มีข้อเท็จจริงหรือประเด็นแห่งคดีที่มีลักษณะเดียวอาจมีผลที่แตกต่างกันได้

¹ Chirachawee Intachan, "Tax Court Mediation: Reshaping the Current Practice in Thailand," [Online] Accessed: 17 September 2015. Available from: http://elib.coj.go.th/Article/d53_2_10.pdf. หน้า 185-193

จากปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลที่ได้กล่าวมานั้น ทางผู้เขียนจึงสนใจศึกษาในประเด็นเกี่ยวกับบทบัญญัติเฉพาะสำหรับนำมาใช้กับระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยอย่างเหมาะสม ตลอดทั้งมาตรการในการสร้างหลักประกันความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย และวิธีการควบคุมหรือกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย เพื่อให้กระบวนการไกล่เกลี่ยสามารถนำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งสามารถสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและมีมาตรการป้องกันผู้เสียภาษีที่จะนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนและผิดวัตถุประสงค์

1.2 สมมติฐานของการวิจัย

กระบวนการระงับข้อพิพาทคดีภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยปัจจุบันควรมีมาตรการสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีและมาตรการบังคับหรือกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย เพื่อสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีและกำกับดูแลให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้เสียภาษีที่ดีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต่อไป

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทยและปัญหาที่เกิดขึ้นจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร
2. เพื่อทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลมีมาตรการหรือหลักการที่จะสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน
3. เพื่อทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลมีมาตรการกำกับดูแลหรือควบคุมให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้เสียภาษีอากรที่ดีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรต่อไป
4. เพื่อทำให้การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรมีความเป็นรูปธรรมโดยมีมาตรการหรือหลักเกณฑ์ในการระงับข้อพิพาทเพื่อทำให้การไกล่เกลี่ยมีประสิทธิภาพและป้องกันไม่ให้เกิดการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน
5. ศึกษาวิเคราะห์สภาพปัญหาและผลกระทบของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศไทย เพื่อหาทางแก้ไขปัญหา พัฒนาหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

6. ศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดและหลักการการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษา อารในชั้นศาลของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อเพิ่มความเข้าใจในแนวคิดและหลักการระงับข้อ พิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษาอารในชั้นศาลเพิ่มมากขึ้น

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

ในการศึกษาเพื่อเรียบเรียงเป็นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้ศึกษาจะทำการศึกษาถึงกระบวนการ ระงับข้อพิพาททางภาษาอารโดยไกล่เกลี่ย สาธารณะสำคัญ หลักการต่างๆ รูปแบบ และระบบไกล่เกลี่ย ข้อพิพาททางภาษาอารในชั้นศาลของประเทศไทย ตลอดทั้งศึกษาแนวคิดและทฤษฎีกฎหมาย สภาพ ปัญหาและผลกระทบจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษาอารโดยไกล่เกลี่ยในชั้นศาล ในส่วน ของมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียหายในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่ เกลี่ยและมาตรการในการควบคุมหรือกำกับดูแลให้ผู้เสียหายอารปฏิบัติตามกฎหมายภาษาอาร ประกอบกับศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดของการระงับข้อพิพาททางภาษาอารโดยไกล่เกลี่ยในชั้นศาล ของประเทศไทยกับต่างประเทศ เพื่อพิจารณาถึงมาตรการต่างๆ ที่เหมาะสมเพื่อหามาตรการป้องกัน และแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

ใช้วิธีค้นคว้าวิจัย และรวบรวมข้อมูลแบบวิจัยเอกสารโดยรวบรวมข้อมูลและค้นคว้า วิเคราะห์ บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของไทย เอกสาร ตำรา วารสาร ต่างๆ เอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ทั้งของ ไทยและต่างประเทศ และข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต เมื่อรวบรวมได้แล้วนำมาเรียบเรียง และวิเคราะห์ พร้อมเสนอความเห็นและข้อเสนอแนะ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษาอารโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลเกิดความเป็น ธรรมแก่ผู้เสียหายอารที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและระหว่างผู้เสียหายอารด้วยกัน
2. ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษาอารโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลไม่เป็น กระบวนการที่ส่งเสริมหรือสนับสนุนให้ผู้เสียหายอารไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษาอาร
3. ทำให้ทราบถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษาอารโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของ ต่างประเทศเพื่อนำมาปรับใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษาอารโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย

4. ทำให้ทราบถึงสภาพปัญหาและผลกระทบในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลและผลกระทบต่ออำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐ

5. ทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยมีมาตรการหรือหลักการควบคุมกำกับดูแลผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเพื่อทำให้กระบวนการไกล่เกลี่ยเกิดความเป็นธรรมและป้องกันไม่ให้เกิดการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน ตลอดทั้งกำกับดูแลให้ผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้เสียภาษีอากรที่ดีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต่อไป



บทที่ 2

หลักการทั่วไปของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นการระงับข้อพิพาททางเลือกรูปแบบหนึ่งที่ใช้เพื่อเป้าหมายในการลดคดีหรือข้อพิพาทที่เข้าสู่ศาลหรือคดีที่ค้างพิจารณา ซึ่งการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยนั้นจะต้องคำนึงถึงสาระสำคัญและลักษณะเฉพาะของคดีภาษีอากรเป็นสำคัญ การจะศึกษาถึงสภาพปัญหาที่เกิดจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลจึงต้องศึกษาแนวคิดพื้นฐานและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการระงับพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลซึ่งสาระสำคัญของวิทยานิพนธ์นี้ นอกจากแนวคิดพื้นฐานและทฤษฎีดังกล่าวแล้วยังต้องศึกษาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลตามกฎหมายของประเทศไทยที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเพื่อใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการวิเคราะห์ปัญหาและหาแนวทางแก้ไขปัญหาที่เหมาะสม โดยเนื้อหาในบทนี้จึงจะกล่าวถึง แนวคิดและหลักการของการระงับข้อพิพาททางเลือกในคดีภาษีอากร หลักการทั่วไปของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย ประเภทของคดีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย แนวคิดและหลักการพื้นฐานของคดีภาษีอากร ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยในคดีแพ่ง คดีภาษีอากร และคดีปกครอง และประโยชน์ของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ย

2.1 แนวคิดและหลักการทั่วไปของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย

กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในปัจจุบันมีรูปแบบที่หลากหลาย ซึ่งแต่ละรูปแบบจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น วัตถุประสงค์ของคู่สัญญา วิธีการไกล่เกลี่ยของผู้ไกล่เกลี่ย และลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญา โดยวัตถุประสงค์ของคู่สัญญาในกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะมีความแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี สำหรับบางกรณีคู่สัญญาจะคำนึงถึงต้นทุนและระยะเวลาในการระงับข้อพิพาทเป็นวัตถุประสงค์หลักในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท และสำหรับกรณีอื่นๆ การตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจอาจเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่คู่สัญญาคำนึงถึงในการไกล่เกลี่ย หรือในกรณีอื่นๆ ที่ความสัมพันธ์ของปัจเจกชนหรือผู้ประกอบการธุรกิจวิชาชีพมีความขัดแย้งเกิดขึ้น วัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนั้นอาจเป็นในลักษณะของการประนีประนอมเพื่อยุติความขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ตลอดทั้งวัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยยังได้แสดงให้เห็นถึงการอำนวยความสะดวกไม่ว่าจะเป็นเรื่องการเข้าถึงระบบยุติธรรม ความเป็นอิสระของคู่สัญญาและ

ความสามารถในการตัดสินใจโดยคู่สัญญาเอง จากวัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยข้างต้น การไกล่เกลี่ย จะถูกนำมาใช้โดยขึ้นอยู่กับวิธีการของผู้ไกล่เกลี่ยที่แตกต่างกันไป ในส่วนวิธีการไกล่เกลี่ยของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นสามารถอธิบายได้ทั้งในรูปแบบของการบังคับหรือในรูปแบบของขอบเขตที่ผู้ไกล่เกลี่ย พิจารณาที่เนื้อหาสาระแยกออกจากกระบวนการ อย่างไรก็ตาม ปัจจัยที่แตกต่างกันของการไกล่เกลี่ย ยังคงเกี่ยวข้องกับลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาในกระบวนการ ซึ่งในกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นคู่สัญญาอาจมีความสัมพันธ์กันในลักษณะของการเป็นผู้เจรจาต่อรอง ผู้แก้ไขความขัดแย้ง, หรืออาจเป็นการรวมกันเจรจาเพื่อหาประเด็นปัญหาหารือร่วมกันรวมถึง การไกล่เกลี่ยในรูปแบบการ อำนวยความสะดวกในการระงับข้อพิพาท การไกล่เกลี่ยในรูปแบบของการให้คำปรึกษา และการไกล่เกลี่ยในรูปแบบการระงับข้อพิพาท ดังนั้น การไกล่เกลี่ยแต่ละรูปแบบจึงมีลักษณะที่แตกต่างกันทั้งใน ส่วนของวัตถุประสงค์ กระบวนการ และเงื่อนไข เป็นต้น

2.1.1 ความหมายของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย

คำว่า “ไกล่เกลี่ย” ได้รับอิทธิพลมาจากภาษาละติน “Mediare” ซึ่งหมายถึง การหาจุด กึ่งกลาง หรือ การหาจุดสมดุล² ในภาษาอังกฤษมีการใช้คำศัพท์แทนความหมายของการไกล่เกลี่ย 2 คำ คือ “Conciliation” หมายถึง การประนอมข้อพิพาท และคำว่า “Mediation” หมายถึง การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท ซึ่งคำศัพท์ทั้งสองคำนี้มีความไม่แตกต่างกัน กล่าวคือ เป็นการระงับข้อพิพาทโดยมี บุคคลที่สามเป็นคนกลางในการช่วยเหลือให้การเจรจาบรรลุผล แต่ในทางทฤษฎีของบางประเทศ การ ประนอมข้อพิพาทจะแตกต่างจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท ตรงที่บทบาทของการทำหน้าที่ของคนกลาง ที่เรียกว่า “ผู้ประนีประนอม” (Conciliator) จะทำหน้าที่ช่วยเหลือให้ทั้งสองฝ่ายตกลงกัน โดยอาจ รวมถึงบทบาทในการช่วยเหลือคู่พิพาทในการยกร่างสัญญาประนีประนอมยอมความด้วย และถือว่าการ ประนีประนอมข้อพิพาทมีลักษณะเป็นทางการกว่าการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท³ สำหรับคำว่า Conciliation นั้น มาจากภาษาละตินว่า “Conciliare” หมายถึง การเข้ามาใกล้กัน ซึ่งทำให้ข้อ ขัดแย้งหมดไปหรือทำให้ผู้ที่เห็นแตกต่างกันหรือผลประโยชน์ขัดแย้งกันเกิดความพอใจ⁴

จากความหมายของหลักการทั่วไป การไกล่เกลี่ยนั้นเป็นกระบวนการที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการเจรจาต่อรองหรือการช่วยสร้างการตัดสินใจโดยบุคคลภายนอกและการไกล่เกลี่ยอาจให้

² Kimberle K. Kovach, *Mediation Principle and Practice* (United State of America: West Publishing, 1994). p.16.

³ สำนักกระงับข้อพิพาท, *คู่มือระงับข้อพิพาทสำหรับประชาชน* (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2547). หน้า 12

⁴ วรรณชัย บุญบำรุง, *หลักและทฤษฎีของอนุญาโตตุลาการเปรียบเทียบกับกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง* (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2558). หน้า 19

นิยามตามลักษณะและรูปแบบของกระบวนการได้ดังต่อไปนี้ “การไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการในการสร้างการตัดสินใจซึ่งคู่กรณีจะได้รับการช่วยเหลือโดยบุคคลภายนอก คือ ผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยจะพยายามช่วยให้คู่กรณีสร้างการตัดสินใจเพื่อนำไปสู่ผลอันเป็นการยุติข้อพิพาทโดยความยินยอมตกลงของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย ซึ่งการสร้างการตัดสินใจดังกล่าวไม่ผูกพันให้คู่กรณีต้องปฏิบัติตาม”⁵

ความหมายตาม Black’s Law Dictionary และ พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้นิยามของคำว่าไกล่เกลี่ยไว้ดังนี้

คำว่า Conciliation⁶ หรือ การประนีประนอมยอมความ ซึ่งมีความหมายใกล้เคียงกับคำว่า การไกล่เกลี่ย Black’s Law Dictionary ได้ให้ความหมายไว้ว่า

(1) การยุติข้อพิพาทในทางที่สามารถตกลงกันได้

(2) กระบวนการที่มีคนกลางเข้ามารับทราบข้อพิพาทระหว่างคู่กรณีและหาหนทางให้ข้อพิพาทนั้นได้รับการแก้ไข

คำว่า Mediation⁷ หรือ การไกล่เกลี่ย Black’s Law Dictionary ได้ให้ความหมายไว้ว่า วิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีผลผูกพันโดยเกี่ยวข้องกับคนกลางซึ่งเป็นบุคคลที่สามที่พยายามจะช่วยคู่กรณีที่พิพาทกันหาทางออกที่เป็นข้อตกลงร่วมกัน

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ให้คำนิยามของคำว่า “ไกล่เกลี่ย” ไว้ว่า การไกล่เกลี่ย หมายถึง พุดจาให้ปรองดองกัน พุดจาให้ตกลงกัน ลูบไล้ ทำให้เรียบร้อย ทำให้มีส่วนเสมอกันและยังมีผู้ให้นิยามของคำว่า “ไกล่เกลี่ย” ไว้อีกดังต่อไปนี้

Lon Fuller (Mediation – Its Forms and Functions) ได้กล่าวถึงการไกล่เกลี่ยว่า คุณสมบัติที่สำคัญของการไกล่เกลี่ย คือ ความสามารถที่จะชักจูงให้คู่กรณีหันหน้าเข้าหากัน ทั้งนี้ ไม่ใช่เป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ให้กระทำ แต่เป็นการช่วยเหลือให้คู่กรณีมีกรอบแนวคิดใหม่ร่วมกันเกี่ยวกับ

⁵ Laurence Boulle, *Mediation Principle, Process, Practices*, 3 ed. (Australia: Ligare Pty Ltd., 2011). p.12.

⁶ *Black’s Law dictionary*, Ninth Edition, (West group, 2004), p.329

Conciliation: (1) A settlement of a dispute in an agreeable manner.

(2) A process in which a neutral person meets with parties to a dispute and explore how the dispute might be resolved.

⁷ *Black’s Law dictionary*, Ninth Edition, (West group, 2004), p.1070

Mediation: A method of nonbinding dispute resolution involving a neutral third party who tries to help the disputing parties reach a mutually agreeable solution

ความสัมพันธ์ของทั้งสองฝ่าย กรอบแนวคิดซึ่งจะชักนำให้เกิดทัศนคติและความรู้สึกต่อกันและกันในทิศทางใหม่⁸

J. Folberg และ A. Taylor (Mediation: Comparative Guild to Resolving Conflicts Without Litigation (San Francisco: Jossey-Bass Inc., 1984)) ให้คำนิยามของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทว่า เป็นกระบวนการที่คู่กรณีโดยความช่วยเหลือของคนกลาง แยกแยะประเด็นข้อขัดแย้งอย่างเป็นระบบ เพื่อแสวงหาทางเลือกต่างๆ และสามารถยุติข้อขัดแย้งด้วยความยินยอมพร้อมใจและสนองตอบความต้องการของทั้งสองฝ่าย⁹

ภานู รังสีหัทธ ได้ให้ความหมายของการไกล่เกลี่ยไว้ว่า การไกล่เกลี่ย หมายถึง กระบวนการแก้ปัญหาข้อพิพาทโดยมีบุคคลที่สามเป็นคนกลางเข้ามาช่วยเหลือแนะนำในการเจรจาต่อรองของคู่เพื่อระงับข้อพิพาท ทั้งนี้ เพราะในการเจรจาต่อรองของคู่ความที่กระทำกันเองนั้นมักจะมีปัจจัยต่างๆ เข้ามาแทรกแซงอันทำให้คู่ความไม่ได้เจรจาตรงตามประเด็นปัญหาที่พิพาทหรือไม่อาจหันหน้าเข้าเจรจากันได้เลย การแก้ปัญหาอุปสรรคของการเจรจากลางกันเองที่เหมาะสมดียง ก็คือการมีคนกลางเข้าไกล่เกลี่ย ด้วยการช่วยเหลือให้คู่ความ กับชี้แนะแนวทางให้คู่ความเห็นถึงทางออกเพื่อระงับข้อพิพาทด้วย¹⁰

นอกจากนิยามและความหมายตามหลักการทั่วไปที่ได้ไปข้างต้นแล้ว การไกล่เกลี่ยยังหมายรวมถึงกรณีดังต่อไปนี้¹¹

กระบวนการที่มีลักษณะเป็นการแทรกแซงโดยบุคคลภายนอกในกระบวนการระงับข้อพิพาทเพื่อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

กระบวนการซึ่งมีบุคคลภายนอกให้ความช่วยเหลือและอำนวยความสะดวกในการเจรจาต่อรองของคู่กรณีเพื่อนำไปสู่การระงับข้อพิพาท

กระบวนการที่มีการแทรกแซงภายในการระงับข้อพิพาทหรือการเจรจาต่อรองโดยบุคคลภายนอกที่มีความเป็นกลางและได้รับการยอมรับจากคู่กรณีทั้งสองฝ่าย ซึ่งบุคคลภายนอกนั้นไม่

⁸ ัญญา มุนจินดา, "ผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภากับการระงับข้อพิพาทโดยสันติวิธี," บทบัญญัติ 60, 4 (2547). หน้า 21

⁹ ibid. หน้า 21

¹⁰ ภานู รังสีหัทธ, "การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท," ใน รวมบทความการไกล่เกลี่ยและการประนอมข้อพิพาทและความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ธนาเพรส จำกัด, 2555), หน้า.3

¹¹ Kovach, K. K., Mediation Principle and Practice. p.17.

มีอำนาจในการตัดสินใจชี้ขาดข้อพิพาทใดๆ แต่บุคคลภายนอกนั้นจะมีหน้าที่ให้ความช่วยเหลือคู่กรณีเพื่อนำไปสู่การระงับข้อพิพาทโดยความยินยอมของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย

การไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการซึ่งบุคคลภายนอกที่มีความเป็นกลางคนเดียวหรือมากกว่านั้นกระทำการเป็นผู้อำนวยความสะดวกเพื่อให้ความช่วยเหลือในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างคู่กรณีสองฝ่ายหรือหลายฝ่าย ซึ่งกระบวนการดังกล่าวเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่ทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างคู่กรณีโดยเปิดโอกาสให้คู่กรณีได้แลกเปลี่ยนความเห็น ข้อต่อรอง หรือแนวคิดระหว่างกันได้โดยตรง และบทบาทของผู้ไกล่เกลี่ยจะเป็นไปในลักษณะของการให้ความสะดวกคู่กรณีในการพูดคุยหรือต่อรองกัน การให้ความช่วยเหลือคู่กรณีในการกำหนดประเด็นปัญหา และการช่วยกระตุ้นให้คู่กรณีสร้างกระบวนการตัดสินใจเพื่อระงับหรือยุติข้อพิพาท โดยเป้าหมายของกระบวนการนี้เป็นไปเพื่อให้คู่กรณีได้แก้ไขและระงับข้อพิพาทร่วมกันและโดยความตกลงยินยอมของทั้งสองฝ่าย

จากคำนิยามที่กล่าวมาข้างต้น อาจสรุปได้ว่า การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท คือ การระงับข้อพิพาททางเลือกวิธีหนึ่งที่ทำโดยบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนกลาง เรียกว่า ผู้ไกล่เกลี่ย เข้ามาช่วยเหลือในการเจรจาต่อรองให้กับคู่พิพาทเพื่อให้ข้อพิพาทยุติลงอย่างสมานฉันท์ (Win-Win Situation) แต่ผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจตัดสินใจชี้ขาดดังเช่นอนุญาโตตุลาการ ซึ่งการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยขึ้นอยู่กับความยินยอมของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย และหากการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยไม่สำเร็จไม่ตัดสิทธิ์คู่ความที่จะนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติ

นอกจากนั้น ความแตกต่างของความหมายที่ได้กล่าวไป ทำให้เห็นว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีรูปแบบยืดหยุ่นรูปแบบหนึ่ง ถึงแม้ว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยจะมีโครงสร้างที่มีความยืดหยุ่น แต่ก็ยังเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทวิธีหนึ่งที่สามารถนำมาใช้ระงับข้อพิพาทได้เป็นอย่างดี ในส่วนของความหมายอื่นๆ ของการไกล่เกลี่ยจะถูกกำหนดไปตามรูปแบบและลักษณะเฉพาะของกระบวนการและโดยส่วนมากจะมีวิธีการในการกำหนดความหมายที่แตกต่างกันไป

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าการไกล่เกลี่ยได้มีการพัฒนาทั้งด้านแนวคิดทฤษฎีและการบริหารจัดการในทางปฏิบัติเพื่อให้ความหมายมีความชัดเจนและแน่นอน แต่ในมุมมองของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการไกล่เกลี่ยอาจมองว่าระบบการไกล่เกลี่ยที่ใช้อยู่ยังขาดความชัดเจนเนื่องจากกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ใช้ยังมีความหมายที่ไม่ชัดเจน รูปแบบการใช้ในการระงับข้อพิพาทไม่มีความสอดคล้องกัน และยังขาดความเข้าใจในรูปแบบของกระบวนการ จึงอาจทำให้เกิดความเข้าใจที่สับสนระหว่างรูปแบบของกระบวนการไกล่เกลี่ย กระบวนการเจรจาต่อรอง และกระบวนการอนุญาโตตุลาการได้ นอกจากนี้ยังอาจมีการนำกระบวนการดังกล่าวไปใช้ในการระงับข้อพิพาทอย่าง

ผิวัตฤประสงค์อีกด้วย ดังนั้น เพื่อทำความเข้าใจในหลักการและรูปแบบของกระบวนการไกล่เกลี่ยให้มากยิ่งขึ้นทางผู้วิจัยจึงได้อธิบายหลักการและทฤษฎีรวมทั้งความแตกต่างระหว่างกระบวนการระงับข้อพิพาททั้งหมดไว้ในหัวข้อถัดไป

2.1.2 สารสำคัญและลักษณะของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย

วิธีการหรือขั้นตอนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยนั้นจะมีลักษณะที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสถานการณ์ แต่อย่างไรก็ตาม วิธีการหรือขั้นตอนในการไกล่เกลี่ยจะมีลักษณะที่เป็นสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้¹²

- (1) การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการในการสร้างการตัดสินใจ
- (2) คู่พิพาทจะถูกให้ความช่วยเหลือโดยบุคคลภายนอกที่ไม่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาท ซึ่งเรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ย
- (3) ผู้ไกล่เกลี่ยจะช่วยเหลือให้คู่พิพาททำการเจรจาต่อรองเพื่อให้ข้อพิพาทยุติด้วยความสมัครใจโดยความตกลงยินยอมของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย
- (4) ผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดหรือตัดสินข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

ลักษณะสำคัญประการแรก การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการในการสร้างการตัดสินใจ ซึ่งขอบเขตของคำว่า “การสร้างการตัดสินใจ” (Decision-Making) จะมีขอบเขตที่กว้างกว่าแนวคิดของคำว่า “การแก้ปัญหาความขัดแย้ง” หรือ “การระงับข้อพิพาท” ซึ่งจะถูกพบในนิยามของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท จากที่ได้กล่าวไป การไกล่เกลี่ยมีได้ใช้แต่ในการแก้ปัญหาข้อพิพาทหรือในบริบทของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเท่านั้น แต่ยังใช้ในการป้องกันหรือแก้ไขปัญหาก็จะเกิดขึ้นได้อีกด้วย ดังนั้น เมื่อการไกล่เกลี่ยประสบผลสำเร็จจึงอาจกล่าวได้ว่าข้อพิพาทดังกล่าวได้ถูกแก้ไขแล้ว การแก้ปัญหาข้อพิพาทแสดงให้เห็นว่าคู่พิพาทเข้าใจในต้นเหตุของสภาพปัญหา ซึ่งจะนำไปสู่ความเข้าใจและการแก้ไขปัญหาอย่างถาวร ในทางปฏิบัติบางครั้งการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทอาจทำให้คู่พิพาทเกิดความเข้าใจที่ผิดพลาดในความหมายของลักษณะการระงับข้อพิพาทและนำมาซึ่งผลของการไกล่เกลี่ยที่เกิดขึ้นโดยคู่พิพาทมิได้มีเจตนาที่จะเข้าร่วมประนีประนอมอย่างแท้จริงได้

แต่อย่างไรก็ตาม การสร้างการตัดสินใจยังคงถือเป็นหลักการที่สำคัญของกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งเมื่อคู่พิพาทไม่สามารถที่จะระงับข้อพิพาทในประเด็นของข้อพิพาทที่เป็นสาระสำคัญได้ ผู้ไกล่เกลี่ยอาจที่จะเข้ามาช่วยเหลือคู่พิพาทในการสร้างการตัดสินใจในเจรจาต่อรองปัญหาที่เกิดขึ้นได้ทั้งภายในหรือภายนอกขอบเขตของการไกล่เกลี่ย นอกจากนั้น การสร้างการตัดสินใจแสดงให้เห็นถึงแนวคิดความพึงพอใจที่แตกต่างกันของคู่พิพาทในการระงับข้อพิพาทที่อาจมีผลกระทบต่อเจรจา

¹² Boulle, L., *Mediation Principle, Process, Practices*. p. 26

ตกลง การประนีประนอมยอมความ และการชนะหรือแพ้คดี ซึ่งการสร้างการตัดสินใจควรที่จะหลีกเลี่ยงสิ่งที่จะทำให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งที่ได้กล่าวไปข้างต้น

ลักษณะสำคัญประการที่สอง คู่พิพาทจะได้รับความช่วยเหลือจากบุคคลภายนอกที่ไม่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาทซึ่งเรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ย ในบริบทของการไกล่เกลี่ยคู่พิพาทสามารถที่จะสร้างการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง ไม่ว่าจะเพื่อแก้ไขปัญหาหรือระงับข้อพิพาทหรือแลกเปลี่ยนเจรจาต่อรองกันในรูปแบบอื่นๆ การสร้างการตัดสินใจเป็นลักษณะสำคัญอีกประการหนึ่งของกระบวนการไกล่เกลี่ย กล่าวคือ เป็นการเปิดโอกาสให้บุคคลภายนอกซึ่งเป็นคนกลางสามารถเข้ามาให้ความช่วยเหลือในการสร้างการตัดสินใจของคู่พิพาทในคดี นอกจากนั้น ยังสามารถกำหนดขอบเขตของการไกล่เกลี่ยเพื่อให้คู่พิพาทสามารถสร้างกระบวนการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการใดๆ ในอนาคตหรือผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นจากการตกลงกันได้

ลักษณะสำคัญประการที่สาม ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถช่วยเหลือให้คู่พิพาททำการเจรจาต่อรองเพื่อยุติข้อพิพาทด้วยความสมัครใจโดยความตกลงยินยอมของคู่พิพาททั้งสองฝ่ายได้ ซึ่งการเข้ามามีส่วนร่วมในคดีหรือข้อพิพาทของผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการไกล่เกลี่ยนี้อาจมีลักษณะที่เด่นชัดกว่าการทำหน้าที่ในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยบุคคลอื่น เช่น ทนายความ นักสังคมสงเคราะห์ หรือผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพนั้นๆ ซึ่งมีความเชี่ยวชาญในการทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาทหรือข้อขัดแย้งเนื่องจากบุคคลเหล่านั้นใช้ชีวิตอยู่กับการเจรจาต่อรอง แต่จากกรณีนี้อาจสะท้อนให้เห็นถึงความเชี่ยวชาญในการประกอบอาชีพในการระงับข้อพิพาท แต่อาจไม่ประสบผลสำเร็จในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งกระบวนการนี้กำหนดให้ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถทำการแทรกแซงภายในกระบวนการได้โดยการกระทำดังกล่าวนั้นจะต้องปราศจากความลำเอียง ในความเป็นจริงการกำหนดรูปแบบของการใช้อำนาจแทรกแซงของผู้ไกล่เกลี่ยได้แยกการไกล่เกลี่ยออกจากการเจรจาต่อรอง ทำให้คู่สัญญาสามารถแลกเปลี่ยนและแก้ปัญหาประเด็นข้อพิพาทร่วมกันโดยอาจมีหรือไม่มีผู้ให้คำปรึกษาก็ได้ และการกำหนดทักษะของผู้ไกล่เกลี่ยก็เป็นสาระสำคัญของกระบวนการไกล่เกลี่ยอีกประการหนึ่ง ซึ่งแม้ว่าจะมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือการแทรกแซงของผู้ไกล่เกลี่ย ลักษณะใดที่สามารถกระทำได้ แต่อย่างไรก็ตาม การไกล่เกลี่ยในทางปฏิบัตินั้นยังคงต้องมีผู้ไกล่เกลี่ยทำหน้าที่เป็นผู้ควบคุมกระบวนการเพื่อให้การระงับข้อพิพาทสามารถดำเนินต่อไปได้อย่างราบรื่น โดยผู้ไกล่เกลี่ยจะมีหน้าที่ให้ความช่วยเหลือคู่พิพาทในการแก้ไขปัญหาข้อพิพาทได้ด้วยความตกลงกันของคู่พิพาทเอง

ลักษณะสำคัญประการสุดท้าย ผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดหรือตัดสินใจพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งผลลัพธ์ของคดีหรือข้อพิพาทนั้นจะเกิดจากการตกลงหรือยินยอมกันระหว่างคู่พิพาทในกระบวนการไกล่เกลี่ย จึงเปรียบเสมือนกับการที่คู่พิพาทมีอำนาจในการควบคุมหรือกำหนดผลของการไกล่เกลี่ยได้เอง ซึ่งกรณีดังกล่าวจะแตกต่างจากอำนาจในการควบคุมหรือกำหนดในกระบวนการ

สร้างการตัดสินใจ โดยอำนาจในการควบคุมหรือกำหนดผลของการไกล่เกลี่ยของคู่พิพาทนี้จะได้รับความช่วยเหลือโดยผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งเป็นบุคคลที่ไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยหรือชี้ขาดข้อพิพาทที่เกิดขึ้น จึงทำให้ลักษณะของการไกล่เกลี่ยมีความแตกต่างกับกระบวนการระงับข้อพิพาทอื่นตรงที่อำนาจของบุคคลที่ทำหน้าที่ในการกำหนดผลผูกพันคู่พิพาท เช่น อนุญาโตตุลาการ การฟ้องร้องคดีในศาล หรือกระบวนการระงับข้อพิพาทรูปแบบอื่นๆ ซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท อย่างไรก็ตาม การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยคู่พิพาทมีสิทธิที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับผลลัพธ์ใดๆก็ตามที่เกิดจากการไกล่เกลี่ย ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่คู่พิพาทสามารถใช้ร่วมกันได้และเป็นไปตามหลักความตกลงยินยอมในกระบวนการไกล่เกลี่ย

จากรูปแบบของการไกล่เกลี่ยตามที่ได้กล่าวไปเป็นลักษณะและสาระสำคัญของกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ใช้เป็นเครื่องมือในการแก้ไขหรือระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้คู่พิพาทได้เจรจาต่อรองกันเพื่อนำไปสู่ผลลัพธ์ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดจากความตกลงยินยอมจากทั้งสองฝ่ายโดยมีคนกลางที่เรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ยให้ความช่วยเหลือคู่พิพาทในการสร้างการตัดสินใจโดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจและความเป็นกลาง

2.1.3 วัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย

วัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยเป็นปัจจัยหนึ่งที่สามารถนำมาใช้เป็นตัวช่วยในการกำหนดนิยามและความหมายของการไกล่เกลี่ย โดยรูปแบบต่างๆ ไปของการไกล่เกลี่ยมีลักษณะเป็นกระบวนการที่ช่วยสร้างการตัดสินใจ ซึ่งแบ่งได้สามลักษณะดังนี้ คือ ใช้ในการเจรจาต่อรองทั่วไป ใช้ในการระงับข้อพิพาททั่วไป และการใช้ในลักษณะป้องกันและบริหารจัดการความขัดแย้ง นอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว วัตถุประสงค์ของการใช้การไกล่เกลี่ยมีวัตถุประสงค์ในการใช้ดังต่อไปนี้¹³

(1) เพื่อกำหนดประเด็นปัญหาและข้อพิพาทให้มีความชัดเจน กระบวนการไกล่เกลี่ยอาจถูกใช้เป็นขั้นตอนแรกในการกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือเป็นเครื่องมือในการทำให้ข้อขัดแย้งมีความชัดเจนและยังสามารถที่จะกำหนดได้ว่าประเด็นปัญหาประเด็นใดที่อยู่นอกเหนือประเด็นในข้อพิพาท ซึ่งวัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยนี้จะต้องคำนึงถึงขอบเขตและความเหมาะสมในการใช้การไกล่เกลี่ยกับข้อพิพาทขนาดใหญ่ เช่น ประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจขนาดใหญ่หรือสิ่งแวดล้อม การ

¹³ ibid. p. 30

กำหนดประเด็นปัญหาที่ชัดเจนจะเป็นการลดขอบเขตและจำกัดให้ประเด็นพิพาทให้แคบลงซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการระงับข้อพิพาท¹⁴

ในอดีตการไกล่เกลี่ยได้ถูกใช้ในการแก้ไขปัญหาความขัดแย้งหรือเพื่อให้ข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้นมีความชัดเจนแต่กระบวนการไกล่เกลี่ยอาจถูกกำหนดเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการอื่น เช่น อนุญาโตตุลาการหรือการไต่สวนหรือการสอบสวนคดี เป็นต้น ซึ่งการกำหนดขอบเขตของการไกล่เกลี่ยมีประโยชน์ในการช่วยให้คู่พิพาทได้กำหนดประเด็นปัญหาที่มีความชัดเจนโดยปราศจากการกดดันหรือบังคับในขั้นตอนของการเจรจาต่อรอง ซึ่งคู่พิพาทสามารถที่จะกำหนดผลของการไกล่เกลี่ยอย่างไรก็ได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงหลักการที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อคุ้มครองผลของการไกล่เกลี่ย

(2) เพื่อระงับข้อพิพาท การไกล่เกลี่ยส่วนใหญ่จะใช้ในกรณีที่คู่พิพาทสองฝ่ายหรือมากกว่านั้นมีความต้องการที่จะระงับข้อพิพาทและจากบทบัญญัติของการไกล่เกลี่ยปัจจุบันแสดงให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนของการไกล่เกลี่ยที่จะนำมาใช้เพื่อให้ความช่วยคู่พิพาทในการสร้างการตัดสินใจในการระงับข้อพิพาท ประหยัดเวลา และประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการระงับข้อพิพาท จากวัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททำให้คู่พิพาทสามารถเข้าใจลักษณะของข้อพิพาทได้อย่างชัดเจนและยังทำให้การฟ้องร้องดำเนินคดีระหว่างคู่พิพาทสองฝ่ายหรือหลายฝ่ายในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับทั้งการโต้แย้งสิทธิ การขัดแย้งผลประโยชน์ หรือในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนหรือกระบวนการสามารถระงับลงได้โดยการทำข้อตกลงเพื่อยุติข้อพิพาทด้วยตัวของคู่พิพาทเอง ซึ่งขอบเขตของการใช้การไกล่เกลี่ยอาจถูกขยายออกไปสู่บริบทของข้อขัดแย้งอื่นๆ เช่น ข้อพิพาทบุคคลส่วนตัว ข้อพิพาทเกี่ยวกับธุรกิจ ข้อพิพาทเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจ และข้อพิพาทของภาครัฐหรือข้อพิพาทระหว่างประเทศ และอาจขยายไปถึงข้อพิพาทที่มีลักษณะเฉพาะ เช่น การไกล่เกลี่ยในความผิดทางอาญาหรือภาษีอากร จากที่ได้กล่าวไปข้างต้นแสดงให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยที่จะช่วยเหลือคู่พิพาทระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นด้วยเข้าใจในปัญหาหรือความขัดแย้งซึ่งกันและกัน และแม้ว่าการไกล่เกลี่ยจะไม่ประสบความสำเร็จแต่การไกล่เกลี่ยอาจช่วยทำให้คู่พิพาทได้เข้าใจในสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นและจะนำไปสู่การระงับข้อพิพาทในอนาคตได้

¹⁴ Robert D. Benjamin, "Understand Alternative Dispute Resolution Mediation Training" อ้างถึงใน (เสาวนีย์ เหลืองวงศ์งาม, "ปัญหาเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท: ศึกษากรณีอายุความสะดุดหยุดอยู่" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2552), หน้า.16)

(3) เพื่อบริหารจัดการข้อพิพาทและความขัดแย้ง การไกล่เกลี่ยอาจถูกใช้เพื่อบริหารจัดการความขัดแย้ง แม้ในข้อพิพาทที่มีลักษณะอ่อนไหวหรือมีลักษณะพิเศษที่โดยพฤติการณ์ไม่สามารถที่จะแก้ไขและระงับได้หรืออาจแก้ไขและระงับได้แต่โอกาสสำเร็จน้อย ซึ่งลักษณะของคำว่า “ความขัดแย้ง” ในที่นี้จะหมายถึง รูปแบบของข้อพิพาทที่มีความขัดแย้งอย่างรุนแรงซึ่งเกิดขึ้นมาอย่างยาวนาน จากกรณีดังกล่าวกระบวนการไกล่เกลี่ยอาจที่จะเข้าไปช่วยแก้ไขปัญหาในการบริหารจัดการความขัดแย้งโดยสร้างกฎเกณฑ์ โครงสร้าง และกระบวนการเพื่อให้คู่พิพาทได้สร้างปฏิสัมพันธ์ซึ่งกันและกันในการแก้ไขปัญหาความขัดแย้ง แม้ว่ามันอาจจะเป็นการสร้างความสำเร็จซึ่งกันและกันเพียงเล็กน้อยระหว่างคู่สัญญาก็ตาม และจากสิ่งที่ได้กล่าวไปข้างต้นอาจแสดงตัวอย่างของการใช้การไกล่เกลี่ยเพื่อบริหารจัดการข้อพิพาทและความขัดแย้งได้ในกรณีข้อพิพาทระหว่างสามีและภรรยาในประเด็นความขัดแย้งเกี่ยวกับศาสนาและวัฒนธรรม ซึ่งการไกล่เกลี่ยอาจจะเข้ามาช่วยให้คู่พิพาทได้เจรจาพูดคุยกันเพื่อบริหารจัดการความขัดแย้งและนำไปสู่การยุติความขัดแย้งที่เกิดขึ้นได้

(4) เพื่อเจรจาต่อรองข้อตกลงในสัญญา การไกล่เกลี่ยอาจถูกใช้ในขั้นตอนของการเจรจาต่อในสัญญาหรือเป็นการแลกเปลี่ยนข้อตกลงหรือข้อเสนอระหว่างคู่สัญญา การเจรจาต่อรองของคู่สัญญาอาจมีการใช้ผู้ไกล่เกลี่ยเพื่อช่วยคู่สัญญาในขั้นตอนของการเจรจาต่อรอง เช่น การสร้างบรรยากาศที่ดีในการเจรจา สร้างสัมพันธ์ไมตรีที่ดีระหว่างคู่สัญญา และลดช่องว่างในการต่อรอง ซึ่งการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยตามวัตถุประสงค์นี้ไม่ได้เพื่อให้เกิดการเจรจาต่อรองในการทำข้อตกลงในสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้เพื่อระงับข้อพิพาทหรือจัดการปัญหาที่เกิดขึ้นเพียงอย่างเดียว แต่ยังคงป้องกันข้อพิพาทหรือปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในช่วงขั้นตอนก่อนการเจรจาทำข้อตกลงได้อีกด้วย ซึ่งการไกล่เกลี่ยตามวัตถุประสงค์นี้ยังอาจถูกนำไปใช้ในกรณีการเจรจาเพื่อทำข้อตกลงของกิจการร่วมค้า, การควบรวมกิจการ และการซื้อขายกิจการ เป็นต้น

(5) เพื่อป้องกันความขัดแย้ง การไกล่เกลี่ยโดยทั่วไปจะมีหลักการสำคัญเพื่อป้องกันความขัดแย้งที่จะเกิดขึ้น นอกจากกรณีทั่วไปแล้ว การไกล่เกลี่ยยังอาจนำไปใช้ในการให้ความช่วยเหลือคู่พิพาทในการเตรียมการป้องกันปัญหาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตหรือวางแผนเพื่อเตรียมการระงับข้อพิพาทที่จะเกิดขึ้นได้ ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการแก้ปัญหาได้ทั้งในภาครัฐและภาคเอกชน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความแตกต่างทางวัฒนธรรม, ความขัดแย้งที่เกิดจากการแข่งขันทางการค้า หรือ ปัญหาที่เกิดจากความขัดแย้งทางเศรษฐกิจ และยังสามารถนำไปใช้แก้ปัญหาในส่วน

อันดีโดยสร้างความเข้าใจในสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นประเด็นปัญหาความขัดแย้งระหว่างประเทศ ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจ้างแรงงาน หรือ ขประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความขัดแย้งทางศาสนาได้อีกด้วย จากการศึกษาที่ได้กล่าวมา วัตถุประสงค์ของการไกล่เกลี่ยในรูปแบบนี้จะมีหลักการสำคัญในการป้องกันปัญหาความขัดแย้งที่จะเกิดขึ้น

(6) วัตถุประสงค์อื่นๆ การไกล่เกลี่ยสามารถใช้เป็นคู่มือทั้งทางตรงหรือทางอ้อมในการศึกษาและการฝึกอบรมให้คู่พิพาทเพื่อสามารถนำรูปแบบและวิธีการในการสร้างการตัดสินใจไปใช้ในสถานการณ์ต่างๆ ซึ่งอาจนำหลักการดังกล่าวมาใช้แก้ปัญหาในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ เมื่อรูปแบบและวิธีการการไกล่เกลี่ยของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นได้สร้างขึ้นมาเพื่อเป็นวิธีการในการบริหารจัดการข้อพิพาท วิธีการดังกล่าวจึงต้องนำไปปรับใช้อย่างเหมาะสมกับคู่พิพาทเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการบริหารข้อพิพาทที่เกิดขึ้น และการไกล่เกลี่ยยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการ ซึ่งอาจใช้ในรูปแบบการควบคุมและกำกับดูแลก่อนการทำสัญญาหรือหลังจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ระงับลงแล้ว และสามารถนำไปใช้ในภาคอุตสาหกรรมหรือบริษัทขนาดใหญ่ในการระงับข้อพิพาทหรือเจรจาต่อรองในประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นโดยการปรับทัศนคติเพื่อให้เกิดความเข้าใจในปัญหาความขัดแย้ง และสามารถระงับข้อพิพาทดังกล่าวลงได้โดยง่าย นอกจากนี้ยังสามารถนำมาใช้เพื่อประเมินความเสี่ยงในการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นศาลโดยนำมาใช้ในการประเมินคดีของคู่พิพาทฝ่ายตรงข้ามทั้งข้อมูล ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานเพื่อนำมาประกอบการตัดสินใจในการต่อสู้คดีได้อีกด้วย

จากวัตถุประสงค์ที่ได้กล่าวไปข้างต้นถือเป็นหลักการที่สำคัญในการพัฒนาและแก้ไขปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งจะเป็นการพัฒนาาระบบ ขั้นตอน และวิธีการไกล่เกลี่ยเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น บริหารจัดการความขัดแย้งที่เกิดขึ้นให้จบลงได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสร้างความเข้าใจระหว่างคู่พิพาทเพื่อยุติความขัดแย้งอย่างถาวรต่อไป

2.1.4 ความแตกต่างระหว่างการไกล่เกลี่ยกับการระงับข้อพิพาทรูปแบบอื่น

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นกระบวนการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการระงับข้อพิพาท ความขัดแย้งหรือคดีความ ที่เกิดขึ้นไม่ว่าระหว่างคู่กรณีฝ่ายเดียวหรือหลายฝ่าย ซึ่งในบริบททั่วไป การไกล่เกลี่ยจะมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับกระบวนการเจรจาต่อรอง การใช้สิทธิทางศาล และกระบวนการอนุญาโตตุลาการ แต่โดยลักษณะเฉพาะของลักษณะการไกล่เกลี่ย การเจรจาต่อรอง การใช้สิทธิทาง

ศาล และอนุญาโตตุลาการ มีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจอธิบายถึงลักษณะที่แตกต่างกันของกระบวนการทั้งสอง ได้ดังนี้¹⁵

2.1.4.1 การไกล่เกลี่ยและการเจรจาต่อรอง

การเจรจาต่อรองถือเป็นหลักการหนึ่งของกระบวนการไกล่เกลี่ยและมีลักษณะเป็นวิธีการแก้ไขความขัดแย้งรูปแบบหนึ่งเช่นเดียวกับการไกล่เกลี่ย ดังนั้น จึงอาจให้คำนิยามของการเจรจาต่อรองได้ว่าเป็นกระบวนการซึ่งคู่กรณีสองฝ่ายหรือหลายฝ่ายสามารถที่จะเจรจากันเพื่อร่วมกันแก้ไขหรือยุติปัญหาที่เกิดขึ้น ซึ่งกระบวนการเจรจาต่อรองจะเกี่ยวข้องกับการสนับสนุนและคุ้มครองสิทธิและผลประโยชน์ของคู่กรณีหรือเป็นการสร้างกลยุทธ์เพื่อให้คู่กรณีร่วมกันแก้ไขปัญหาและนำไปสู่การระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยการทำข้อตกลงหรือสัญญาระหว่างกัน ซึ่งข้อตกลงหรือสัญญาดังกล่าวจะต้องไม่เป็นการละเมิดต่อกฎหมาย พันวิสัยหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน นอกจากนี้ ข้อตกลงหรือสัญญาดังกล่าวจะต้องได้รับการยอมรับหรือยินยอมจากคู่กรณีทั้งฝ่ายหรือคู่กรณีทุกฝ่ายอีกด้วย¹⁶

โดยทั่วไปการเจรจาต่อรองอาจถูกใช้ได้ทั้งในวัตถุประสงค์การสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างคู่กรณีหรือในกรณีของการระงับข้อพิพาท โดยไม่จำเป็นต้องมีที่ปรึกษาในการให้ความช่วยเหลือและคู่กรณีสามารถดำเนินกระบวนการดังกล่าวได้ผ่านทาง การเขียนแบบฟอร์ม การติดต่อผ่านทางโทรศัพท์หรือระบบอินเทอร์เน็ต ดังนั้น การเจรจาต่อรองจึงถือเป็นหัวใจของการระงับข้อพิพาทเช่นเดียวกับการไกล่เกลี่ยและการประนีประนอมยอมความ

แม้ว่าการไกล่เกลี่ยและการเจรจาต่อรองจะมีลักษณะของกระบวนการและความหมายที่ใกล้เคียงกันแต่หากพิจารณาในลักษณะและกระบวนการทั้งสองในเชิงลึกแล้ว จะพบว่ากระบวนการทั้งสองมีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจแบ่งความแตกต่างของกระบวนการทั้งสองได้ 3 ประการ ดังนี้

1. กระบวนการไกล่เกลี่ยจะมีบุคคลภายนอกซึ่งเป็นคนกลางเข้ามาร่วมในการให้ความช่วยเหลือคู่กรณีเพื่อนำไปสู่ขั้นตอนการเจรจาต่อรอง โดยผลของเจรจาต่อรองของคู่กรณีใน

¹⁵ Nadja Alexander, International and Comparative Mediation Legal Perspectives (Netherlands: Kluwer Law International, 2009). p. 25

¹⁶ Boulle, L., Mediation Principle, Process, Practices. p. 117

กระบวนการไกล่เกลี่ยจะขึ้นอยู่กับการตัดสินใจร่วมกันของคู่กรณี ส่วนกรณีของกระบวนการเจรจาต่อรองนั้นจะไม่มีบุคคลภายนอกซึ่งเป็นคนกลางเข้ามาช่วยในการให้ความช่วยเหลือคู่กรณีและนำไปสู่ผลลัพธ์ในการยุติข้อพิพาท

2. หลักการของขั้นตอนและวิธีการไกล่เกลี่ยมีรูปแบบและความชัดเจนมากกว่ากระบวนการเจรจาต่อรอง

3. การตัดสินใจของศาลในหลายๆ ประเทศ ทั้งศาลในระบบกฎหมายจารีตประเพณีและศาลในระบบประมวลกฎหมายได้ยอมรับให้ข้อตกลงที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทสามารถที่จะบังคับกันได้ ในกรณีที่ขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินกระบวนการมีความชัดเจนและแน่นอนเพียงพอ แต่ในส่วนของข้อตกลงในการเจรจาต่อรองนั้นโดยทั่วไปไม่สามารถที่จะบังคับได้ตามข้อตกลงนั้นได้

2.1.4.2 การไกล่เกลี่ยและกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาล

การระงับข้อพิพาทโดยศาลเป็นวิธีการที่นำข้อพิพาทมาฟ้องร้องคดีต่อศาล เพื่อให้ศาลเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดว่า ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นนั้นฝ่ายใดเป็นฝ่ายถูก ฝ่ายใดเป็นฝ่ายผิด ฝ่ายใดควรจะต้องชดใช้เงินให้แก่อีกฝ่ายหรือไม่ เพียงใด วิธีการทางศาลเป็นวิธีการที่ได้ผลแน่นอนประการหนึ่งว่าสุดท้าย ข้อพิพาทจะถูกระงับไปอย่างแน่นอนโดยคำพิพากษาอันเป็นที่สุด¹⁷

การตัดสินใจของผู้พิพากษาส่วนใหญ่ในหลายประเทศทั่วโลกจะมีบทบัญญัติกำหนดให้ผู้พิพากษาทำการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนที่ข้อพิพาทดังกล่าวจะเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาล ลักษณะของระบบการใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินการทางศาลนี้เป็นรูปแบบที่ใช้กันมาอย่างยาวนานในระบบกฎหมายของประเทศในกลุ่มเอเชีย เช่น ประเทศจีน ประเทศมาเลเซีย รวมทั้งประเทศไทย การใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาลเป็นเหมือนที่พึ่งสุดท้ายในการแก้ปัญหาข้อพิพาทหรือความขัดแย้งที่เกิดขึ้นและถือเป็นลักษณะเด่นของรูปแบบการใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินการทางศาลในศาลที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย โดยรูปแบบดั้งเดิมของระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมายไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดให้ผู้พิพากษาทำการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนที่ข้อ

¹⁷ พรหมยง พุฒิปาซ, "กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก," ใน การจัดการความขัดแย้งกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท, (กรุงเทพมหานคร บริษัท ธนาเพรส จำกัด, 2555), หน้า. 52

พิพาทดังกล่าวจะเข้าสู่การพิจารณาคดีของศาลดังเช่นศาลในระบบจารีตประเพณี ถึงแม้ว่าการปฏิรูประบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมายจะมีการปรับปรุงแนวคิดของการระงับข้อพิพาทในใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาลหรือสนับสนุนและส่งเสริมให้มีการนำระบบการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทเกิดขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อโต้แย้งและความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทและการระงับข้อพิพาทโดยการใช้สิทธิทางศาล ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวนี้ถูกกำหนดโดยกฎเกณฑ์และระเบียบทางกฎหมายต่างๆ เช่น European Directive on Mediation และ Uniform Mediation Act ของประเทศสหรัฐอเมริกา

ในทางปฏิบัติและในส่วนที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทโดยการใช้สิทธิทางศาล ทำให้เห็นได้ว่าการใช้สิทธิฟ้องร้องคดีทางศาลสนับสนุนให้คู่กรณีระงับข้อพิพาทโดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายและเป็นไปตามกฎเกณฑ์หรือระเบียบที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัดและการดำเนินกระบวนการพิจารณาจะต้องเป็นไปที่บทบัญญัติกำหนดไว้ ซึ่งกระบวนการดังกล่าวนี้มีรูปแบบที่แตกต่างจากลักษณะของการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีการแยกกระบวนการพิจารณาออกจากกันระหว่างการดำเนินกระบวนการพิจารณา จึงทำให้เห็นได้ว่าในทางปฏิบัติการใช้สิทธิฟ้องร้องคดีทางศาลจะมีแนวโน้มเป็นการบังคับมากกว่าเป็นวิธีการอำนวยความสะดวกแก่คู่กรณีในกระบวนการระงับข้อพิพาท

ในด้านหน้าที่และการทำงานของระบบการระงับข้อพิพาทโดยการใช้สิทธิทางศาลจะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยศาลมีความแตกต่างจากกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย โดยการใช้สิทธิทางศาลจะมีกระบวนการพิจารณาที่เคร่งครัดและมีบทบัญญัติทางกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจน แต่ในกระบวนการไกล่เกลี่ยจะมีกระบวนการที่ยืดหยุ่นกว่าและไม่มีหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์มาบังคับอย่างเคร่งครัด นอกจากนี้วิธีการในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของการใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาลจะต้องเป็นไปตามหลักการที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ เป็นวิธีการหาทางออกหรือยุติข้อพิพาทโดยผลกฎหมาย แต่ในวิธีการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยจะเป็นการกระตุ้นให้คู่กรณีหาทางออกหรือหาวิธีการยุติข้อพิพาทโดยความต้องการและความยินยอมของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ทำให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างกระบวนการไกล่เกลี่ยและการใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาล ทั้งในด้านรูปแบบ ลักษณะ หรือ กระบวนการ ที่มีวิธีการในการปฏิบัติที่แตกต่างกัน โดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทจะมีรูปแบบและกระบวนการในการดำเนินการที่มีความยืดหยุ่นและมุ่งเน้นไปที่การกระตุ้นให้คู่กรณีสร้างผลลัพธ์ของกระบวนการเพื่อนำไปสู่การระงับข้อพิพาทได้โดยความยินยอมตกลงของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย ส่วนการใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาล

นั่นจะเป็นรูปแบบและลักษณะที่เป็นทางการ โดยกระบวนการพิจารณาจะต้องเป็นไปตามกฎหมาย กำหนดอย่างเคร่งครัดและในส่วนของผลลัพธ์ของกระบวนการที่จะนำไปสู่การระงับข้อพิพาทจะเป็น การระงับข้อพิพาทโดยหลักการทางกฎหมาย

2.1.4.3 การไกล่เกลี่ยและอนุญาโตตุลาการ

อนุญาโตตุลาการเป็นกระบวนการที่ซับซ้อนมากที่สุดในบรรดากระบวนการระงับข้อพิพาท และมีลักษณะหลายประการที่ใกล้เคียงกับการดำเนินคดีในศาล ในวิธีการนี้คู่กรณีจะแต่งตั้งบุคคลขึ้นทำหน้าที่เป็น “อนุญาโตตุลาการ” เพื่อวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยคู่กรณีทั้งสองฝ่ายจะต้องนำสืบพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องต่อผู้ที่เป็นอนุญาโตตุลาการ เพื่อให้อนุญาโตตุลาการใช้เป็นข้อมูลในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท¹⁸

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น การไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการระงับข้อพิพาท ซึ่งจะมุ่งเน้นไปที่ผลประโยชน์ของคู่กรณีเป็นหลัก โดยไม่ได้แยกประเด็นของสิทธิของคู่กรณีและหลักความอิสระในการตัดสินใจของคู่กรณีออกจากกระบวนการ แต่ในทางกลับกัน อนุญาโตตุลาการจะตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานของกระบวนการตัดสินใจซึ่งคู่กรณีตกลงที่จะผูกพันตาม การตัดสินใจของอนุญาโตตุลาการหรือคณะกรรมการอนุญาโตตุลาการ ในการระงับข้อพิพาทระหว่าง ประเทศการตัดสินใจของอนุญาโตตุลาการจะตั้งอยู่บนหลักการของกฎหมายธุรกิจระหว่างประเทศ ซึ่ง รู้จักกันในชื่อ “กฎหมายพ่อค้า” (Lex Mercatoria) และแนวคิดของหลักยุติธรรม

ในความแตกต่างของกระบวนการระงับข้อพิพาททั้งสองนี้ Lewinski ได้ให้ความเห็นว่า ในประเด็นของความเป็นกลางและหลักการรักษาความลับถือเป็นหัวใจหลักของทั้งกระบวนการไกล่เกลี่ยและอนุญาโตตุลาการ โดยปกติกระบวนการไกล่เกลี่ยและอนุญาโตตุลาการคู่กรณีสามารถเลือก อนุญาโตตุลาการและผู้ไกล่เกลี่ยได้ แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากระบวนการทั้งสองจะมีลักษณะบาง ประการที่เหมือนกันแต่กระบวนการทั้งสองก็ยังคงแตกต่างจากกระบวนการพิจารณาคดีในศาล และโดย หลักการแล้วกระบวนการทั้งสองก็ยังคงมีความแตกต่างในประเด็นอื่นๆ หลายประการ

อนุญาโตตุลาการเป็นรูปแบบการระงับข้อพิพาทที่มีการใช้มาอย่างยาวนานมากกว่า การไกล่เกลี่ยและศาลก็ยังคงคุ้นเคยกับกระบวนการอนุญาโตตุลาการมากกว่าการไกล่เกลี่ยอีกด้วย จาก กรณียกอ้างข้างต้น จึงเป็นการง่ายที่จะทำความเข้าใจในประเด็นของกระบวนการอนุญาโตตุลาการ ทั้งใน

¹⁸ ibid. หน้า 49

ส่วนการเริ่มต้นหรือสิ้นสุดกระบวนการและขั้นตอนต่างๆ ของกระบวนการ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับ การไกล่เกลี่ยที่มีกระบวนการที่ยืดหยุ่นมากกว่าและมุ่งเน้นให้คู่กรณีเป็นศูนย์กลางของการระงับข้อพิพาทแล้ว ดังนั้น การจัดการกับปัญหาที่เกิดขึ้นจึงสามารถแก้ไขได้ง่ายขึ้นกว่าการระงับข้อพิพาทในอดีต

กระบวนการอนุญาโตตุลาการทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศโดยปกติจะมี กฎเกณฑ์ทางกฎหมายที่เข้ามากำหนดและควบคุมขอบเขตของกระบวนการ แต่ในส่วนของ กระบวนการไกล่เกลี่ยโดยเฉพาะประเด็นปัญหาที่เกี่ยวกับข้อก้ำระหว่างประเทศจะไม่ได้มีกฎเกณฑ์ ทางกฎหมายหรือบทบัญญัติใดๆ มาควบคุมขอบเขตและลักษณะของกระบวนการดังเช่นกระบวนการ อนุญาโตตุลาการ แม้ว่าคำวินิจฉัยของอนุญาโตตุลาการจะถือเป็นที่สุดและผูกพันคู่กรณี แต่คำวินิจฉัย ดังกล่าวอาจถูกทบทวนได้โดยกระบวนการทางศาล ลักษณะทั่วไปของการทบทวนคดีหรือคำวินิจฉัย โดยศาลจะถูกจำกัดโดยบทบัญญัติกฎหมายหรือขึ้นอยู่กับเขตอำนาจของศาลที่แตกต่างกันไปในแต่ละ ศาล

ผลลัพธ์ที่ได้จากการไกล่เกลี่ยซึ่งมีความแตกต่างกับกระบวนการอนุญาโตตุลาการจะ เป็นผลมาจากข้อตกลงที่ถูกทำขึ้นระหว่างคู่กรณีในคดี ซึ่งทำให้คู่กรณีมีความผูกพันตามกฎหมายในรูป ของสัญญาและถ้าไม่มีกฎเกณฑ์หรือกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น คู่กรณีในกระบวนการไกล่เกลี่ย จะต้องตกอยู่ภายใต้บังคับของหลักการทบทวนตรวจสอบแบบเดียวกันและในส่วนของการบังคับจะ เป็นไปตามหลักการเกี่ยวกับสัญญาทั่วไป

ตาราง 1 เปรียบเทียบลักษณะและจุดเด่นของกระบวนการระงับข้อพิพาท : การเจรจา
 ต่อรอง การไกล่เกลี่ย การใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาล และ กระบวนการอนุญาโตตุลาการ¹⁹

ลักษณะของ กระบวนการ	การเจรจาท่อรอง	การไกล่เกลี่ย	การฟ้องร้อง ดำเนินคดีทางศาล	อนุญาโตตุลาการ
1. บุคคลที่มี ส่วนร่วมใน กระบวนการ	คู่กรณี หนายความ หรือที่ปรึกษา กฎหมาย	คู่กรณี หนายความหรือที่ ปรึกษากฎหมาย ผู้ไกล่เกลี่ย	คู่กรณี ผู้พิพากษา หนายความหรือที่ ปรึกษากฎหมายของ คู่กรณี	คู่กรณี หนายความหรือที่ ปรึกษากฎหมาย อนุญาโตตุลาการ พยานผู้เชี่ยวชาญ
2. บุคคลที่มี อำนาจในการ ตัดสินผลของข้อ พิพาท	คู่กรณีทั้งสองฝ่าย	คู่กรณีทั้งสองฝ่าย โดยได้รับความ ช่วยเหลือจากผู้ ไกล่เกลี่ย	คู่กรณีทั้งสองฝ่ายโดย ได้รับความช่วยเหลือ จากผู้พิพากษา	อนุญาโตตุลาการ ตัดสินปัญหาทั้งข้อ กฎหมายและ ข้อเท็จจริง
3. บทบาทของ กระบวนการ และการเลือก บุคคลผู้มาระงับ ข้อพิพาท	<ul style="list-style-type: none"> • ไม่มีอิสระในการระงับข้อพิพาท • คู่กรณีสามารถร่วมกับที่ปรึกษาโดยให้คำแนะนำเพื่อช่วยเหลือในการเจรจาท่อรอง 	<ul style="list-style-type: none"> • บทบาทโดยทั่วไปจะเป็นการอำนวยความสะดวกและให้คำแนะนำโดยเฉพาอย่างยิ่งผู้ไกล่เกลี่ยจะกระตุ้นให้เกิดการเปิดเผยข้อมูล เพื่อช่วยคู่สัญญาค้นหาทางออกในการระงับข้อพิพาท 	<ul style="list-style-type: none"> • บทบาทของกระบวนการจะเป็นรูปแบบของคำสั่งหรือการบังคับ • คู่กรณีในคดีจะถูกบริหารจัดการโดยศาลและไม่สามารถเลือกผู้พิพากษาได้ 	<ul style="list-style-type: none"> • บทบาทเป็นลักษณะแบบการตัดสินชี้ขาด โดยมีอนุญาโตตุลาการเป็นผู้ตัดสินวินิจฉัยชี้ขาดคดีและคำตัดสินนั้นจะผูกพันคู่กรณี • อนุญาโตตุลาการจะถูกเลือกโดยคู่กรณีตามข้อตกลงที่กำหนด

¹⁹ Alexander, N., International and Comparative Mediation Legal Perspectives. pp. 29-38

		<ul style="list-style-type: none"> ผู้ไกล่เกลี่ยจะถูกเลือกโดยคู่กรณีหรือถ้าไม่สามารถตกลงเลือกผู้ไกล่เกลี่ยได้ประธานขององค์กรการไกล่เกลี่ยสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยได้ 		<p>ไว้ โดยคู่กรณีแต่ละฝ่ายเลือก อนุญาตตุลาการของตนเองฝ่ายละหนึ่งคนและให้ อนุญาตตุลาการที่ทั้งสองฝ่ายเลือก มาไปเลือกบุคคลที่สามารถเข้าร่วม เป็นคณะกรรมการ อนุญาตตุลาการ</p>
4. รูปแบบของกระบวนการ	<ul style="list-style-type: none"> คู่กรณีเจรจากันในประเด็นปัญหา ระหว่างกันและสามารถที่จะกำหนดประเด็นขึ้นเพื่อช่วยสร้างความเข้าใจในประเด็นปัญหาและนำไปสู่การระงับข้อพิพาท กระบวนการมีรูปแบบที่ไม่เป็นทางการ 	<ul style="list-style-type: none"> กระบวนการมีความยืดหยุ่นและคู่กรณีมีส่วนร่วมในการดำเนินกระบวนการ นอกจากนั้นกระบวนการไกล่เกลี่ยยังสามารถแยกออกมาจากกระบวนการพิจารณาได้ด้วย โดยผู้ไกล่เกลี่ยโดยปกติแล้วกระบวนการจะถูกสร้างโดยผู้ไกล่เกลี่ยตามกฎหมายหรือระเบียบที่วางไว้ 	<ul style="list-style-type: none"> กระบวนการจะถูกดำเนินโดยผู้พิพากษาตามที่กฎหมายหรือกฎหมายเกี่ยวกับวิธีพิจารณาความกำหนด กระบวนการมีลักษณะเป็นทางการ 	<ul style="list-style-type: none"> กระบวนการนี้จะลักษณะคล้ายกระบวนการทางศาลแต่จะต่างตรงที่ผู้ตัดสินหรือวินิจฉัยคดีจะเป็น อนุญาตตุลาการมิใช่ผู้พิพากษา ซึ่งคำวินิจฉัยหรือคำตัดสินของ อนุญาตตุลาการผูกพันคู่กรณี กระบวนการมีลักษณะที่เป็นทางการ

		<ul style="list-style-type: none"> • กระบวนการมีรูปแบบที่ไม่เป็นทางการ 		
5. ระดับของความเป็นทางการ	มีทั้งส่วนที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ	มีทั้งส่วนที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ	โดยปกติมีความเป็นทางการมากกว่าการไต่ถามไต่ถาม	โดยปกติมีความเป็นทางการมากกว่าการไต่ถามไต่ถาม
6. ระดับของส่วนตัวและการรักษาความลับ	<ul style="list-style-type: none"> • ดำเนินกระบวนการแบบลับ • การเจรจาต่อรองจะถูกเก็บเป็นความลับและดำเนินการโดยปราศจากอคติ 	<ul style="list-style-type: none"> • ดำเนินกระบวนการแบบลับ • โดยทั่วไปเป็นกระบวนการจะถูกเก็บเป็นความลับและดำเนินการโดยปราศจากอคติ 	<ul style="list-style-type: none"> • ดำเนินกระบวนการเป็นแบบเปิดเผยโดยศาล • ดำเนินกระบวนการแบบลับถ้าดำเนินการกระบวนการโดย Judge's Chambers • การรักษาความลับของกระบวนการมีเป็นไปอย่างจำกัด 	<ul style="list-style-type: none"> • ดำเนินกระบวนการแบบเปิดเผย • โดยปกติการดำเนินการกระบวนการจะถูกเก็บเป็นความลับ
7. หลักการที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	หลักการสร้างการตัดสินใจอาจรวมถึงการรวมความถูกต้องและสิทธิประโยชน์ของคู่กรณีและสิทธิทางกฎหมายของคู่กรณี	หลักการสร้างการตัดสินใจอาจรวมถึงการรวมความถูกต้องและสิทธิประโยชน์ของคู่กรณีและสิทธิทางกฎหมายของคู่กรณี	สิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายจะมีความสำคัญมากกว่าในกระบวนการเจรจาต่อรองและกระบวนการไต่ถามไต่ถามหลักการสร้างการตัดสินใจอาจรวมถึงประโยชน์ของคู่กรณีซึ่งขึ้นอยู่กับวิธีการรับข้อพิพาทของผู้พิพากษา	ถูกควบคุมโดยกฎหมายภายในกฎหมายการค้าความยุติธรรมและประโยชน์สาธารณะ

<p>8. ลักษณะทั่วไปของผลจากกระบวนการ</p>	<p>เป็นการยอมรับข้อตกลงร่วมกันของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายในประเด็นข้อพิพาททั้งหมดหรือในบางกรณีไม่สามารถตกลงกันได้ คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถออกจากกระบวนการได้</p>	<p>เป็นการยอมรับข้อตกลงร่วมกันของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายในประเด็นข้อพิพาททั้งหมดหรือในบางกรณีไม่สามารถตกลงกันได้ คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถออกจากกระบวนการได้หรือนำข้อพิพาทดังกล่าวให้ศาลหรือคณะกรรมการตัดสินต่อไปได้</p>	<p>เป็นการยอมรับตกลงร่วมกันของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายในประเด็นข้อพิพาท ถ้าไม่สามารถตกลงกันได้ ข้อพิพาทดังกล่าวต้องเป็นไปตามคำตัดสินของศาล</p>	<p>การผูกพันตามคำตัดสินอยู่ในรูปแบบของคำวินิจฉัยชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ คำวินิจฉัยของอนุญาโตตุลาการอาจมีทั้งส่วนที่เป็นความเห็นส่วนตัวและส่วนที่เป็นความเห็นทางกฎหมาย</p>
<p>9. ผลทางกฎหมายของกระบวนการ</p>	<p>ข้อตกลงที่ทำขึ้นผูกพันคู่กรณีในรูปแบบของสัญญา ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายสัญญาทั่วไป ส่วนประเด็นการตั้งข้อสงวนและประเด็นเกี่ยวกับการผิดสัญญาเป็นไปตามหลักกฎหมายสัญญา</p>	<p>ข้อตกลงที่ทำขึ้นผูกพันคู่กรณีในรูปแบบของสัญญา ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายสัญญาทั่วไป เว้นแต่จะมีกฎหมายเฉพาะเกี่ยวกับเรื่องการไกล่เกลี่ยกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น การตั้งข้อสงวนและ</p>	<p>ข้อตกลงในการใช้สิทธิฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาลจะมีลักษณะเป็นคำสั่งหรือคำสั่งบังคับและตกอยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติทางกฎหมาย ซึ่งผูกพันคู่กรณีและสามารถบังคับคู่กรณีให้ทำตามคำตัดสินของศาลได้ คำตัดสินดังกล่าวจะมีระดับของการบังคับสูงกว่า เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการตาม</p>	<p>คำวินิจฉัยของอนุญาโตตุลาการผูกพันคู่สัญญา และสามารถบังคับได้ตามกฎหมาย</p>

		ประเด็นเกี่ยวกับ การผิดสัญญา เป็นไปตามหลัก กฎหมายสัญญา	กฎหมายสัญญา เช่น คำสั่งศาล เป็นต้น	
10. ระยะเวลา ของ กระบวนการ	ระยะเวลาของการ ดำเนินกระบวนการ ถูกกำหนดโดย คู่กรณีทั้งสองฝ่าย ในกรณีที่เป็นการ เจรจาต่อรองในชั้น ศาลกรอบเวลาใน การดำเนิน กระบวนการจะถูก กำหนดโดยศาล	การกำหนดกรอบ เวลาของ กระบวนการไกล่ เกลี่ยนั้นจะถูก กำหนดโดยคู่กรณี ทั้งสองฝ่ายร่วมกับ ผู้ไกล่เกลี่ย ในกรณีที่การไกล่ เกลี่ยได้ถูกกำหนด โดยเงื่อนไขเพื่อให้ เป็นส่วนหนึ่งของ การระงับข้อ พิพาท ดังนั้น เงื่อนไขดังกล่าวจึง เป็นตัวกำหนด กรอบเวลาของ กระบวนการ ในกรณีเป็นการ ไกล่เกลี่ยในชั้น ศาล กรอบเวลา ดังกล่าวอาจถูก กำหนดโดยศาล	ระยะเวลาในการ ดำเนินกระบวนการจะ สั้น เมื่อเปรียบเทียบกับ การระงับข้อพิพาท รูปแบบอื่นๆ	กระบวนการ อนุญาโตตุลาการ กรอบเวลาใน กระบวนการจะถูก กำหนดโดย อนุญาโตตุลาการ หรือ คณะกรรมการ อนุญาโตตุลาการ โดยตกลงร่วมกับ คู่กรณี
11. ต้นทุนและ ค่าใช้จ่ายในการ ดำเนิน กระบวนการ	ค่าธรรมเนียม สำหรับที่ปรึกษาใน การเจรจาต่อรอง	ค่าธรรมเนียม สำหรับที่ปรึกษา ผู้ ไกล่เกลี่ย และ ผู้เชี่ยวชาญใน	ค่าธรรมเนียมสำหรับที่ ปรึกษาในการฟ้องร้อง ดำเนินคดี เช่น ค่า ทนายความ ค่าที่	ค่าธรรมเนียม สำหรับที่ปรึกษา คดี อนุญาโตตุลาการ

	เช่น ค่าทนายความ ค่าที่ปรึกษาคดี	ประเด็นพิพาทที่ เข้ามาช่วยเหลือใน การระงับข้อ พิพาท	ปรึกษาคดี และ ค่าธรรมเนียมศาล	ค่าจ้างผู้เชี่ยวชาญ มาให้ความเห็นใน ข้อพิพาท
12. ลักษณะข้อ พิพาทที่ เหมาะสมในการ ระงับข้อพิพาท	<ul style="list-style-type: none"> • คู่กรณีต้องการรักษาความสัมพันธ์อันดีระหว่างกันทั้งสองฝ่าย • ในกรณีที่คู่กรณีต้องการการเยียวยาซึ่งศาลไม่สามารถมีคำสั่งเพื่อให้การช่วยเหลือได้ • ในกรณีที่คู่กรณีมีอำนาจในการระงับข้อพิพาท • ในกรณีที่คู่สัญญาต้องการความชัดเจนและความเข้าใจในประเด็นมากขึ้น • ในกรณีที่คู่กรณีต้องการความรวดเร็วในการระงับข้อพิพาท • ในกรณีที่คู่กรณีต้องการเก็บข้อมูลเป็นความลับ 	<ul style="list-style-type: none"> • คู่กรณีต้องการรักษาความสัมพันธ์อันดีระหว่างกันทั้งสองฝ่าย • กรณีที่ข้อพิพาทมาถึงทางตันและไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ • ในกรณีที่คู่กรณีมีความขัดแย้งอย่างรุนแรงจนทำให้การเจรจาต่อรองไม่สามารถทำได้ แต่ผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการไกล่เกลี่ยสามารถเข้ามาแก้ปัญหาตรงนี้ได้ • ในกรณีที่คู่สัญญาต้องการความชัดเจนและความเข้าใจในประเด็นมากขึ้น 	<ul style="list-style-type: none"> • คู่กรณีอยู่ในกระบวนการฟ้องร้องดำเนินคดีในศาล • ในกรณีที่คู่กรณีมีความขัดแย้งอย่างรุนแรง ทำให้การเจรจาในคดีไม่สามารถทำได้ แต่ผู้พิพากษาในคดีสามารถที่จะเข้ามาช่วยให้คู่กรณีสามารถเจรจาต่อรองกันและดำเนินกระบวนการต่อไปจนข้อพิพาทยุติได้ • ในกรณีที่คู่กรณีต้องการความมั่นใจในการบังคับตามผลของคำตัดสิน • ในกรณีที่การรักษาความลับหรือการดำเนินกระบวนการพิจารณาแบบลับไม่จำเป็นสำหรับคู่กรณี 	<ul style="list-style-type: none"> • ในกรณีที่การระงับข้อพิพาทแบบอำนวยความสะดวกและให้ความช่วยเหลือ คู่กรณี ดังเช่น การไกล่เกลี่ยและการเจรจาต่อรอง ไม่เหมาะสมหรือไม่สามารถนำมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาทได้ • ในกรณีที่คู่กรณีต้องการรักษาความลับของการดำเนินกระบวนการ • ในกรณีที่คู่กรณีต้องการความมั่นใจในการบังคับตามผลของคำตัดสิน • ในกรณีที่คู่กรณีต้องการให้กระบวนการระงับข้อพิพาทยุติ

		<ul style="list-style-type: none"> • ในกรณีที่คุณกรณีต้องการการเยียวยา ซึ่งศาลไม่สามารถมีคำสั่งเพื่อให้การช่วยเหลือได้ • ในกรณีที่คุณกรณีต้องการเก็บข้อมูลเป็นความลับ 		<p>โดยเร็วและผลของคำวินิจฉัยผูกพันกรณีทั้งสองฝ่าย</p>
13. ลักษณะข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมในการระงับข้อพิพาท	<ul style="list-style-type: none"> • ในกรณีที่ต้องการการเยียวยาอย่างเร่งด่วนและต่อมาจากคำสั่งหรือตัดสินของศาล • ในกรณีสถานะของคุณกรณีไม่เท่าเทียมกัน เช่น ฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐอีกฝ่ายเป็นเอกชน เป็นต้น • คุณกรณีไม่มีเจตนาที่จะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท • ข้อพิพาทมีประเด็นเกี่ยวกับผลประโยชน์สาธารณะและต้องมีคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐาน • กรณีที่คุณกรณีใช้กระบวนการเจรจาต่อรองเป็นการยึด 	<ul style="list-style-type: none"> • ในกรณีที่ต้องการการเยียวยาอย่างเร่งด่วนและต่อมาจากคำสั่งหรือตัดสินของศาล • ในกรณีที่ผู้ไกล่เกลี่ยไม่สามารถแก้ไขประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับอำนาจในการเจรจาต่อรองที่ไม่เท่าเทียมกันของคุณกรณีได้ • ข้อพิพาทมีประเด็นเกี่ยวกับผลประโยชน์สาธารณะและต้องมีคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐาน 	<ul style="list-style-type: none"> • คุณกรณีต้องการระงับข้อพิพาทโดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของผลประโยชน์ร่วมกันของคุณกรณีทั้งสองฝ่าย • ความสัมพันธ์อันดีของสิ่งสำคัญสำหรับคุณกรณี 	<ul style="list-style-type: none"> • ลักษณะของข้อพิพาทเหมาะสมกับการระงับข้อพิพาทแบบการเจรจาต่อรองหรือการไกล่เกลี่ย • การระงับข้อพิพาทในประเด็นที่ไม่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย • ความสัมพันธ์อันดีของสิ่งสำคัญสำหรับคุณกรณี

	ระยะเวลาที่จะถูกบังคับ ตามกฎหมาย	<ul style="list-style-type: none"> • กรณีที่คู่กรณีใช้ กระบวนการ เจรจาต่อรองเป็น การยืดระยะเวลา ที่จะถูกบังคับตาม กฎหมาย 		
--	-------------------------------------	---	--	--



2.1.5 กระบวนการและขั้นตอนในการไกล่เกลี่ย

รูปแบบโดยทั่วไปของกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งได้มีการให้คำจำกัดความไว้จำนวนมาก โดยในความหมายอย่างกว้างจะหมายถึงกระบวนการที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการระงับข้อพิพาทระหว่างบุคคลหรือคู่กรณีตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป โดยการเป็นสื่อกลางหรือเป็นคนกลางในการเข้าช่วยแทรกแซงระหว่างบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความแตกต่างทางแนวคิด มุมมอง ทัศนคติ และผลประโยชน์ ในหลายปีที่ผ่านมาความก้าวหน้าของการไกล่เกลี่ยทั้งด้านรูปแบบและแนวคิดได้มีการพัฒนาไปอย่างมาก ทำให้บุคคลทั่วไปเริ่มรู้จักกับหลักการของการไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม หลักการของการไกล่เกลี่ยดังกล่าวเป็นสิ่งสำคัญอันดับแรกที่ทำให้รู้จักขั้นตอนพื้นฐานแต่ละขั้นของกระบวนการไกล่เกลี่ย ในส่วนของขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยได้มีการกำหนดไว้แตกต่างกัน บางรูปแบบอาจมีจำนวนสี่ถึงห้าขั้นตอนในหนึ่งกระบวนการหรือบางรูปแบบอาจมีมากถึงสิบขั้นตอนในหนึ่งกระบวนการ แต่โดยส่วนใหญ่การกำหนดขั้นตอนและวิธีจะใช้แนวคิดแบบเดียวกันในการกำหนดขั้นตอนของกระบวนการไกล่เกลี่ย

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น กระบวนการไกล่เกลี่ยสามารถแบ่งออกได้เป็น 9 ขั้นตอน ซึ่งจากขั้นตอนทั้งหมดนี้จะมีอยู่ในกระบวนการไกล่เกลี่ยทุกรูปแบบ นอกจากนั้น มีสิ่งประกอบของกระบวนการซึ่งถือเป็นตัวเลือก ขณะที่ขั้นตอนต่างๆนี้ส่วนใหญ่จะเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการไกล่เกลี่ยซึ่งบ่อยครั้งที่ขั้นตอนดังกล่าวจะถือเป็นส่วนประกอบของขั้นตอนอื่นๆ ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นบางครั้งข้อพิพาทนั้นอาจถูกระงับลงได้โดยไม่ต้องฟังขั้นตอนที่กล่าวมาเลยก็ได้ นอกจากนั้นยังมีในส่วนของขั้นตอนทางเลือกซึ่งการทำงานของขั้นตอนทางเลือกนี้จะขึ้นอยู่กับความตกลงของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย, ลักษณะทั่วไปของประเด็นข้อขัดแย้ง และ วิธีการในการดำเนินกระบวนการของผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งรูปแบบทั่วไปของขั้นตอนในกระบวนการไกล่เกลี่ย มีดังต่อไปนี้²⁰

- การเตรียมการเบื้องต้นเพื่อดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย
- การแนะนำบุคคลภายนอกซึ่งเป็นคนกลางที่จะเข้ามาทำหน้าที่ผู้ไกล่เกลี่ย
- การเปิดคดีโดยคู่กรณี
- การรวบรวมข้อมูล

²⁰ Kovach, K. K., *Mediation Principle and Practice*. pp. 23-26

- การกำหนดประเด็นหรือการตั้งประเด็นในการไกล่เกลี่ยหรือการประชุมเพื่อดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย

- การกำหนดทางเลือกในการไกล่เกลี่ย
- การเจรจาและต่อรอง
- ข้อตกลงหรือผลของการไกล่เกลี่ย
- ปิดกระบวนการ

ขณะที่ก่อนการเริ่มขั้นตอนในแต่ละขั้นตอนจะต้องมีการตรวจสอบรายละเอียดของรูปแบบรวมทั้งความแตกต่างของเนื้อหาในการดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อน นอกจากนั้น เพื่อความเข้าใจในขั้นตอนของกระบวนการไกล่เกลี่ยแต่ละขั้นตอนจึงอาจอธิบายรายละเอียดเบื้องต้นได้ ดังต่อไปนี้

ขั้นตอนการเตรียมการเบื้องต้นเพื่อดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยประกอบด้วยทุกๆ สิ่งที่เกิดขึ้นก่อนการดำเนินการใดๆ ในขั้นการไกล่เกลี่ยซึ่งขั้นตอนนั้นอาจรวมถึง ขั้นตอนการแนะนำใดๆ ก่อนการเข้าสู่ขั้นการไกล่เกลี่ย การกำหนดตารางการไกล่เกลี่ย การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย การตัดสินใจเข้าร่วมกระบวนการ ประเด็นเกี่ยวกับค่าธรรมเนียม อำนาจในการระงับข้อพิพาท ระยะเวลาและคำสั่งศาล นอกจากนั้น ทักษะคดีของผู้ไกล่เกลี่ยในขั้นตอนนี้ยังรวมถึงกรณีอื่นๆ เช่น การรวบรวมหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันจากคู่กรณีหรือทนายความของคู่กรณี ตลอดจนการเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับผู้ไกล่เกลี่ยและกระบวนการไกล่เกลี่ยต่อคู่กรณี การเลือกสถานที่ที่จะใช้ในการไกล่เกลี่ยซึ่งห้องหรือสถานที่ที่จะใช้ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยและการจัดการอุปกรณ์สำหรับการไกล่เกลี่ยรวมแล้วแต่เป็นส่วนหนึ่งของขั้นตอนการเตรียมการเบื้องต้นเพื่อดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยทั้งสิ้น เนื่องจากกระบวนการดังกล่าวเป็นขั้นตอนแรกซึ่งเป็นการเริ่มต้นการตัดสินใจเกี่ยวกับกระบวนการจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของขั้นตอนการเตรียมการเบื้องต้นเพื่อการไกล่เกลี่ย และในประเด็นของผลกระทบของกระบวนการที่จะต้องพิจารณาและความสำคัญของการเตรียมการเบื้องต้นเป็นสิ่งที่ไม่ควรถูกมองข้ามเช่นกัน

การแนะนำตัวผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งขั้นตอนเป็นกระบวนการที่ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องแนะนำตนเองให้กับคู่กรณีและตัวแทนของคู่กรณี รวมทั้งอธิบายขั้นตอนและการดำเนินกระบวนการและกำหนดกฎเกณฑ์หรือระเบียบที่จะต้องปฏิบัติตาม โดยการกระทำลักษณะนี้ ผู้ไกล่เกลี่ยต้องทำในเวลาทั้งคู่กรณีที่ทั้งสองฝ่ายเห็นพ้องต้องกันด้วย นอกจากนั้น เป้าหมายและวัตถุประสงค์จากทัศนคติของผู้ไกล่เกลี่ยอาจถูก

กำหนดขึ้นในขั้นตอนนี้ และยังต้องมีการควบคุมดูแลข้อมูลต่างๆ ในกระบวนการอีกด้วย ซึ่งขั้นตอนการแนะนำนี้อาจกำหนดวิธีการในการดำเนินกระบวนการให้แตกต่างกันได้

การเปิดคดีซึ่งรูปแบบในการเปิดคดีนี้จะเป็นการเชิญให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายรวมทั้งทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเข้าร่วมในการแสดงทัศนคติและมุมมองที่มีต่อคดีหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ขั้นตอนนี้เป็นกระบวนการที่สำคัญซึ่งคู่กรณีแต่ละฝ่ายจะได้รับโอกาสในการนำเสนอ มุมมองและทัศนคติในข้อพิพาทและไม่ถูกแทรกแซงโดยทั้งคู่กรณีอีกฝ่ายหรือผู้ไกล่เกลี่ย ขั้นตอนการเปิดคดีเป็นเวลาที่เหมาะสมสำหรับคู่กรณีทั้งสองฝ่ายที่จะแสดงความคิดเห็นและอธิบายสาเหตุของความขัดแย้งหรือประเด็นสำคัญอื่นๆ ให้กับผู้ไกล่เกลี่ยได้รับฟังอย่างเต็มที่ แต่โดยหลักการแล้ว ในขั้นตอนการเปิดคดีนั้นควรที่จะมีการกำหนดวิธีการควบคุมกระบวนการในการเปิดคดี อย่างไรก็ตาม ในคดีที่มีความซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับคู่กรณีหลายฝ่าย ขั้นตอนการเปิดคดีนั้นอาจมีความจำเป็นต้องกำหนดระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการตามขั้นตอนดังกล่าว

ในกรณีของการเปิดคดี ถ้าคู่กรณีไม่ดำเนินการให้ประเด็นที่พิพาทกันมีความชัดเจนหรือสามารถที่จะเข้าใจประเด็นปัญหาได้ซึ่งโดยส่วนใหญ่คู่กรณีจะไม่ปฏิบัติตาม ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องดำเนินการให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายหันมาเข้าร่วมในกระบวนการเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน ในการดำเนินกระบวนการส่วนใหญ่การให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายเป็นสิ่งจำเป็นและผู้ไกล่เกลี่ยควรมีการถามคำถามแบบปลายเปิดเพื่อเปิดโอกาสให้คู่กรณีได้แลกเปลี่ยนข้อมูลกัน ซึ่งทั้งในช่วงของการเปิดคดีหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างคู่กรณี คู่กรณีนั้นอาจมีความต้องการที่จะแสดงความรู้หรือความคิดเห็นของตนเองออกมาไม่ว่าในทางใดทางหนึ่ง ซึ่งวิธีการดังกล่าวเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้คู่กรณีแสดงความโกรธ อารมณ์ และ ความรู้ต่างๆ ออกมา และบ่อยครั้งหลังจากการที่คู่กรณีได้แสดงอารมณ์และความรู้สึกทั้งหมดออกมาทำให้เกิดผลซึ่งนำไปสู่การระงับข้อพิพาทเกิดขึ้น

บางครั้งในการดำเนินกระบวนการทำให้เห็นได้ว่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างคู่กรณีอย่างเหมาะสมหรือการที่ผู้ไกล่เกลี่ยพยายามกำหนดประเด็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้ชัดเจน ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจมีความเหมือนหรือความแตกต่างจากรูปแบบของการหลักการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างคู่กรณี บางกรณีผู้ไกล่เกลี่ยอาจจะกำหนดประเด็นขึ้นเพื่อเป็นการกระตุ้นให้คู่กรณีดำเนินการหรือกระทำการใดๆ อันนำไปสู่การกำหนดแนวคิด ทางเลือก และวิธีการ ซึ่งสามารถนำไปสู่การระงับข้อพิพาทได้ ในการดำเนินกระบวนการของสองขั้นตอนนี้ ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถนัดประชุมคู่กรณีแต่ละฝ่ายเป็นการส่วนตัวได้ ซึ่งกรณีนี้จะป็นรูปแบบของการประชุมลับ ในกรณีเกี่ยวข้องกับคดีที่มีความ

ซับซ้อน ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถที่จะกำหนดประเด็นให้คู่กรณีเป็นทางเลือกในการตัดสินใจได้ซึ่งการกำหนดประเด็นดังกล่าวจะต้องเป็นข้อตกลงในรูปแบบเฉพาะ และยังมีวิธีการและกลยุทธ์ต่างๆ อีกมากมายที่นำมาใช้ในการกำหนดประเด็นข้อพิพาทในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย

บ่อยครั้งที่ทางเลือกหรือวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาทจะถูกกำหนดขึ้นโดยคู่กรณีและผู้ไกล่เกลี่ย โดยอาจเกิดในช่วงเริ่มต้นของการเจรจาต่อรอง และวิธีการนี้มีทั้งรูปแบบของการให้และรับข้อเสนอเพื่อการต่อรองซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการไกล่เกลี่ยที่ผู้ไกล่เกลี่ยจะเข้ามาช่วยเหลือในการเจรจาต่อรองระหว่างคู่กรณี และจากกระบวนการนี้ ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถที่จะเข้าร่วมในการตรวจสอบกระบวนการ (Reality Testing) ซึ่งหมายถึง การตรวจสอบความต้องการในการระงับข้อพิพาทของคู่กรณีแต่ละฝ่ายหรือสิ่งใดที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายต้องการเพื่อที่จะนำไปสู่การระงับข้อพิพาท

ถ้าในการเจรจาต่อรองนำไปสู่ผลลัพธ์ที่เป็นข้อตกลง ผู้ไกล่เกลี่ยจะทบทวนข้อตกลงที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายตกลงกันและร่างสัญญาหรือบันทึกความตกลงในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ถ้าสามารถตกลงกันเพื่อยุติข้อพิพาทได้ ผู้ไกล่เกลี่ยก็จะบันทึกความคืบหน้าของคดีที่ได้ดำเนินไปในกระบวนการไกล่เกลี่ยและยุติกระบวนการไกล่เกลี่ย

ขั้นตอนสุดท้ายของการปิดคดี เมื่อการเจรจาสิ้นสุดลง ไม่ว่าจะเพราะคู่พิพาทสามารถตกลงประนีประนอมกันได้หรือเพราะเหตุอื่นใด ผู้ไกล่เกลี่ยก็ต้องจัดให้มีการประชุมร่วมกันกับทุกฝ่ายเพื่อยุติกระบวนการไกล่เกลี่ย ในกรณีที่คู่พิพาทไม่อาจตกลงประนีประนอมกันได้ทั้งหมด อาจเป็นไปได้ว่าคู่พิพาทสามารถทำความตกลงกันได้ในบางเรื่อง²¹

โดยปกติทั่วไปกระบวนการไกล่เกลี่ยจะประกอบขึ้นตอนทั้งหมดตามที่ได้กล่าวไป แต่ในการกำหนดความยืดหยุ่นของกระบวนการและขั้นตอนในการดำเนินกระบวนการอาจมีความแตกต่างกันไปในแต่ละรูปแบบ ซึ่งบางครั้งในบางขั้นตอนนั้นอาจทำหน้าที่ซ้ำซ้อนกันและบ่อยครั้งที่ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการมากกว่าหนึ่งขั้นตอน

ในการดำเนินการกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นไม่ใช่ทุกขั้นตอนที่กล่าวไปข้างต้นจะใช้นำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททุกคดีและขั้นตอนการไกล่เกลี่ยอาจมีวิธีการแบ่งที่แตกต่างกันหรือจำนวนขั้นตอนที่ใช้แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะเฉพาะของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น จากการศึกษารูปแบบของการไกล่

²¹ สำนักระงับข้อพิพาท, คำแนะนำและประมวลจริยธรรมผู้ไกล่เกลี่ย (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2547). หน้า 15-18

เกลี่ยรูปแบบต่างๆ ส่วนใหญ่จะไม่ได้สนใจในกระบวนการที่เกิดภายในหลังเมื่อข้อพิพาทนั้นได้ถูกระงับแล้ว

2.1.6 บทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการไกล่เกลี่ย

บทบาทโดยรวมของผู้ไกล่เกลี่ยคือความเป็นคนกลาง และดำเนินการเพื่อหาวิธีช่วยให้คู่ความทั้งสองฝ่ายกลับมาคืนดีกัน สามารถแก้ปัญหาที่พิพาทกันได้ ในลักษณะที่คู่ความทั้งสองฝ่ายต่างก็ยอมรับได้ โดยนำคู่ความทั้งสองฝ่ายมาพบกัน เปิดโอกาสให้มีการสื่อสารติดต่อกัน ช่วยขจัดความไม่เข้าใจที่มีต่อกัน ขจัดความยุ่งยากต่างๆ ที่ขัดขวางการเจรจาออก หาข้อมูลที่จะช่วยให้การเจรจาสำเร็จ และตีความในเรื่องที่เจรจาให้แก่คู่ความโดยทำให้แน่ใจว่าคู่ความแต่ละฝ่ายเข้าใจสิ่งที่คู่ความฝ่ายตรงข้ามกำลังพูด ช่วยเพิ่มการรับรู้และเข้าใจซึ่งกันและกันระหว่างคู่ความ รวมทั้งทำให้แน่ใจว่าคู่ความแต่ละฝ่ายเข้าใจตรงกันกับสิ่งที่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งรับรู้และเข้าใจ ดำเนินการประชุมให้เรียบร้อย ทำการเจรจาให้ราบรื่น โดยทำให้คู่ความแต่ละฝ่ายคิดถึงปัญหาได้ถี่ถ้วนและแสดงเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริง ข้อเรียกร้อง ความคิดเห็นและจุดยืนของตน เพื่อให้คู่ความสมัครใจในการเปิดเผยข้อมูลหรือเสนอข้อต่อรองหรือเสนอทางออกในการแก้ปัญหา²²

ในกระบวนการไกล่เกลี่ยบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยมีความแตกต่างระหว่างหน้าที่หลัก ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องดำเนินการโดยใช้ความสามารถส่วนตัวในการไกล่เกลี่ย เช่น การสร้างความน่าเชื่อถือและความมั่นใจในกระบวนการกับหน้าที่สนับสนุนให้ความช่วยเหลือคู่กรณีซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องใช้ความสามารถในการอำนวยความสะดวกให้แก่คู่กรณี เช่น ให้ความช่วยเหลือในการเจรจาต่อรอง เป็นต้น นอกจากนี้ หน้าที่ลักษณะอื่นๆ ของผู้ไกล่เกลี่ยจะเป็นไปตามหลักการทั่วไปซึ่งจะดำเนินการโดยผู้ไกล่เกลี่ยตามหลักเกณฑ์หรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในข้อพิพาทเพื่อนำไปใช้ในสถานการณ์เฉพาะหรือในกรณีมีข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้นหรือในขั้นตอนของการเริ่มต้นกระบวนการหรือในระหว่างขั้นตอนของการระงับข้อพิพาท

บางรูปแบบอาจมีการแบ่งบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยออกเป็นสองกรณี คือ การแทรกแซงทั่วไปและการแทรกแซงในประเด็นเฉพาะ กรณีการแทรกแซงทั่วไปเป็นวิธีการที่ผู้ไกล่เกลี่ยจะนำมาใช้กับข้อพิพาททั่วไปเกือบทุกประเภทและอาจเกี่ยวข้องกับขั้นตอนการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย และกรณีการแทรกแซงในประเด็นเฉพาะเป็นวิธีการที่นำมาใช้กับปัญหาที่มีลักษณะเฉพาะในการไกล่เกลี่ย เช่น การแสดงเจตนาไม่บริสุทธิ์ในการเข้าร่วมการไกล่เกลี่ย การเข้าร่วมเจรจาต่อรองแบบไม่เอาจริงเอาจัง หรือการแสดงอารมณ์ที่รุนแรง เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีรูปแบบของการแทรกแซงกระบวนการแบบอื่นๆ กล่าวคือ กรณีแรก การแทรกแซงแบบมีเป้าหมาย (Target of

²² กรมคุมประพฤติ, การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการไกล่เกลี่ย (กรุงเทพมหานคร: กระทรวงยุติธรรม). หน้า 7-8

Intervention) เป็นวิธีที่ผู้ไกล่เกลี่ยจะควบคุมการดำเนินการของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง เช่น ในกรณีที่คู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือกว่าอีกฝ่ายหรือคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ยอมทำข้อตกลงร่วมด้วย กรณีที่สอง การแทรกแซงในประเด็นเฉพาะ (Focus Intervention) ซึ่งเป็นวิธีการแก้ไขความขัดแย้งที่ยังไม่สามารถหาทางออกได้และผู้ไกล่เกลี่ยนั้นได้เข้ามาแทรกแซงเพื่อดำเนินกระบวนการต่อไปได้ เช่น การปรับเปลี่ยนทัศนคติระหว่างคู่กรณีหรือการใช้กลยุทธ์ในการเจรจาต่อรองหรือสนับสนุนให้คู่กรณียุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้น กรณีที่สาม การแทรกแซงเพื่อเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ (Structural Circumstance) เป็นวิธีที่ผู้ไกล่เกลี่ยอาจเข้าแทรกแซงกระบวนการเพื่อเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในกระบวนการไกล่เกลี่ย เช่น การปรับเปลี่ยนรูปแบบในการไกล่เกลี่ยจากการที่คู่กรณีต้องเผชิญหน้ากันในกระบวนการแล้วทำให้ความขัดแย้งเพิ่มมากขึ้นมาเป็นการที่ผู้ไกล่เกลี่ยแยกการเจรจาระหว่างคู่กรณีแต่ละฝ่ายโดยทำในลักษณะที่ตนเองเป็นเหมือนสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสารสนเทศระหว่างคู่กรณีทั้งสองฝ่าย เป็นต้น

จากลักษณะของบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยต่างๆ ที่กล่าวไปจะช่วยทำให้เข้าใจความแตกต่างของบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ย แต่บทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยบางลักษณะอาจมีความยากที่จะจำแนก กำหนดขอบเขต หรือกำหนดรูปแบบเฉพาะ ซึ่งในความเป็นจริงการกำหนดบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการจะไม่เข้มงวดและมีความยืดหยุ่น นอกจากนี้บทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยยังมีความแตกต่างกับผู้พิพากษาหรืออนุญาโตตุลาการ ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยนั้นไม่มีอำนาจที่จะตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในคดีให้ผูกพันคู่กรณีได้ โดยลักษณะของการทำหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะเป็นการทำงานอยู่ภายใต้ความขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างคู่กรณีในการสื่อสารหรือการเจรจาต่อรองในกระบวนการซึ่งมีรูปแบบค่อนข้างซับซ้อน ทำให้ผู้ไกล่เกลี่ยต้องเข้าไปมีความสัมพันธ์กับการใช้กลยุทธ์หรือเทคนิคในการเริ่มต้นหรือการปิดกระบวนการหรือการนำวิธีการต่างๆ มาประยุกต์กับข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้น

รูปแบบทั่วไปและลักษณะเฉพาะของบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยขึ้นอยู่กับลักษณะทั่วไปของข้อพิพาท ความประสงค์ ความคาดหวังของคู่กรณี และแนวทางในการดำเนินกระบวนการจะถูกกำหนดโดยระเบียบหรือกฎเกณฑ์ทางกฎหมาย นอกจากนี้ การกระทำที่เป็นรูปธรรมหรือการแทรกแซงของผู้ไกล่เกลี่ยต้องมีวิธีที่จะมากำหนดบทบาทและหน้าที่ที่เหมาะสมกับการนำมาใช้ในสถานะนั้นๆ และในด้านประสิทธิภาพของผู้ไกล่เกลี่ย ผู้ไกล่เกลี่ยที่มีประสิทธิภาพจึงต้องมีการใช้กลยุทธ์ในการแทรกแซงภายในกระบวนการและนำวิธีการต่างๆ มาปรับใช้กับข้อพิพาทและคู่กรณีได้อย่างเหมาะสม²³

²³ Boulle, L., *Mediation Principle, Process, Practices*. p. 266

ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นถือเป็นตัวแปรสำคัญอย่างหนึ่งของกระบวนการระงับข้อพิพาทที่จะทำให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายหรือหลายฝ่ายยุติข้อพิพาทลงได้ ดังนั้น บทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยจึงเป็นสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งที่จะส่งผลให้เกิดการระงับข้อพิพาท ซึ่งนอกจากบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยตามที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว ผู้ไกล่เกลี่ยยังมีบทบาทและหน้าที่ในลักษณะดังต่อไปนี้

1. อำนวยความสะดวกในการเจรจาต่อรองระหว่างคู่กรณี
2. ให้ความช่วยเหลือคู่กรณีในการสื่อสารหรือสนทนาเพื่อลดความขัดแย้ง
3. เปิดโอกาสให้คู่กรณีได้สร้างการตัดสินใจเพื่อระงับหรือยุติข้อพิพาท
4. ดำเนินกระบวนการให้เหมาะสมกับสถานการณ์ในข้อพิพาทหรือความขัดแย้งที่เกิดขึ้น
5. สนับสนุนหรือส่งเสริมให้คู่กรณียุติข้อพิพาท

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้นนั้น ทำให้เห็นได้ว่าสิ่งสำคัญที่สุดของการบทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยคือการที่ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถควบคุมกระบวนการได้ โดยการไกล่เกลี่ยนั้นจะเป็นการระงับข้อพิพาทได้เนื่องจากกระบวนการไม่ใช่บุคคล จึงทำให้เห็นว่าผู้ไกล่เกลี่ยที่มีความเชี่ยวชาญมากไม่ได้ดำเนินการผ่านทางขั้นตอนของการไกล่เกลี่ยจะเป็นสิ่งที่นำคู่กรณีไปสู่การระงับข้อพิพาทที่เหมาะสม บทบาทและหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยจึงเป็นไปในลักษณะการป้องกัน การบริหารจัดการ และการควบคุมกระบวนการ²⁴

2.1.7 ลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่อยู่ในขอบเขตของการไกล่เกลี่ย

การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นวิธีการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทอย่างแพร่หลาย เนื่องจากเป็นวิธีการที่สามารถทำให้เกิดการยุติข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็ว ปัจจุบันจึงได้มีการนำการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททั้งในคดีแพ่ง คดีอาญา คดีปกครองและคดีภาษีอากร ซึ่งในหัวข้อทางผู้เขียนจะได้อธิบายถึงรายละเอียดของลักษณะคดีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีแพ่ง คดีอาญา และคดีปกครองเท่านั้น ส่วนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีภาษีอากรจะกล่าวโดยละเอียดในบทต่อไป

²⁴ Kovach, K. K., *Mediation Principle and Practice*. p. 29

2.1.7.1 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีแพ่ง

ลักษณะของคดีแพ่งเป็นนิติกรรมตามกฎหมายเอกชนที่อยู่ภายใต้หลักอิสระทางแพ่งหรือเสรีภาพในการทำสัญญา สาระสำคัญของการแสดงเจตนาของเอกชนนั้นขึ้นอยู่กับบุคคลผู้แสดงเจตนา สถานะของคู่ความในคดีจะมีความเท่าเทียมกัน และตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค²⁵

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีแพ่งจึงเป็นการเจรจาต่อรองระหว่างคู่ความที่มีสถานะเท่าเทียมกัน และมีเสรีภาพในการเจรจาต่อรอง ตลอดทั้งยังสามารถทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยอย่างใดก็ได้เพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติห้ามไว้หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

ลักษณะของคดีแพ่งที่ใช้วิธีไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาทมีดังนี้ กล่าวคือ คดีแพ่งทั่วไป คดีแรงงาน และคดีครอบครัว อธิบายได้ดังนี้

คดีแพ่งทั่วไปมีฐานมาจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 19 20 และ 20 ทวิ ซึ่งสามารถจำแนกออกได้สองรูปแบบ คือ การไกล่เกลี่ยโดยองค์คณะผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนในห้องพิจารณาคดีและการไกล่เกลี่ยของศูนย์ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทประจำศาล²⁶

การไกล่เกลี่ยคดีแรงงาน การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีแรงงานจะเป็นข้อพิพาทระหว่างนายจ้างและลูกจ้างและถือเป็นจุดกำเนิดของกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยส่วนใหญ่การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทลักษณะนี้จะไม่ค่อยถูกนำมาใช้กับข้อพิพาทระหว่างนายจ้างและลูกจ้างทั่วไป แต่จะนำมาใช้กับข้อพิพาทระหว่างสหภาพแรงงานกับนายจ้างหรือกลุ่มบุคคลที่มีความขัดแย้งกัน²⁷ ในส่วนการดำเนินกระบวนการจะเริ่มต้นโดยศาลจะไกล่เกลี่ยให้คู่ความประนีประนอมยอมความกัน หากคู่ความตกลงกันไม่ได้ก็ให้ศาลดำเนินกระบวนการพิจารณาไปตามปกติ

การไกล่เกลี่ยในคดีครอบครัว การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีครอบครัวจะเป็นการไกล่เกลี่ยในประเด็นเกี่ยวกับครอบครัวและการหย่า ถือเป็นหนึ่งข้อพิพาทที่เก่าแก่ที่สุดที่มีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาท การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีครอบครัวมีความแตกต่างจากรูปแบบของการไกล่เกลี่ยในคดีทั่วไป ซึ่งการไกล่เกลี่ยในคดีทั่วไปไม่ว่าจะอยู่ในขั้นตอนใดอาจถูกมองว่าจะต้องระงับข้อพิพาทให้สำเร็จภายในครั้งเดียว แต่โดยลักษณะของคดีครอบครัวส่วนใหญ่ความขัดแย้งไม่อาจที่จะระงับลงได้เพียงแค่อาศัยการไกล่เกลี่ยเพียงครั้งเดียว เนื่องจากคดีครอบครัวเกี่ยวพัน

²⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายอาชญากรรม, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จุดลักษณะ 79, 2556), หน้า. 228

²⁶ สำนักระงับข้อพิพาท, คู่มือการจัดระบบไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2549), หน้า. 10-11

²⁷ Kovach, K. K., Mediation Principle and Practice. p. 237

กับเรื่องของอารมณ์และความรู้สึกของคู่กรณี ทำให้บางครั้งการไกล่เกลี่ยต้องใช้ระยะเวลายาวนานกว่าคดีทั่วไปจึงจะสามารถระงับข้อพิพาทลงได้²⁸ ซึ่งจะเป็นการทำให้คู่กรณีกลับคืนดีกัน และการส่งเสริมหรือแนะนำ เพื่อจุดมุ่งหมายให้คู่กรณีที่อาจเป็นคู่สมรสหรือบุคคลในครอบครัวที่บาดหมางกันกลับมาคืนดีกันอีกครั้ง²⁹

2.1.7.2 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีอาญา

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีอาญาหลายรูปแบบได้พัฒนามาจากระบบกระบวนการยุติธรรมทางแพ่ง บางรูปนั้นเริ่มต้นโดยพนักงานอัยการหรือภายในสำนักงานอัยการ ซึ่งลักษณะทั่วไปของข้อพิพาทที่จะนำเข้าสู่กระบวนการนี้ได้ต้องเป็นลักษณะที่เป็นเพียงข้อกล่าวหาและยังไม่ได้มีการฟ้องคดีหรือในกรณีที่มีการกล่าวหาว่าบุคคลใดได้กระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น ซึ่งผลจากนำข้อพิพาทลักษณะดังกล่าวเข้าสู่การไกล่เกลี่ยนั้นประสบความสำเร็จเป็นอย่างมาก อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อถกเถียงเกี่ยวกับคุณสมบัติของข้อพิพาทในคดีอาญาที่เหมาะสมจะดำเนินการไกล่เกลี่ย และแม้ลักษณะของข้อพิพาทในคดีอาญาจะมีลักษณะเกี่ยวกับความรุนแรงและอาชญากรรม แต่จากศึกษาจากหลายๆ แหล่งข้อมูลกลับพบว่าหากคู่กรณีได้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยแล้วมีแนวโน้มที่คู่กรณีจะยุติข้อพิพาทลงก่อนที่จะมีการฟ้องร้องดำเนินคดีในศาล³⁰

สำหรับแนวคิดของการไกล่เกลี่ยคดีอาญาในประเทศไทย ศาลจะทำการไกล่เกลี่ยในคดีอาญาจะมีเฉพาะคดีที่เป็นความผิดอันยอมความได้ทั้งกรณีที่ราษฎรเป็นโจทก์ฟ้องคดีด้วยตนเองหรือกรณีที่ผู้เสียหายร้องทุกข์กับพนักงานสอบสวนแล้วพนักงานอัยการเป็นโจทก์ฟ้องคดี หากสามารถตกลงกันได้ ผู้เสียหายก็จะถอนคำร้องทุกข์หรือถอนฟ้องแล้วแต่กรณี จึงขอยกตัวอย่างเกี่ยวกับแนวทางการไกล่เกลี่ยคดีของศาลอาญากรุงเทพใต้ ดังนี้

คดีที่สามารถเข้าสู่ศูนย์ไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทได้มี 6 ประเภท คือ

1. คดีที่ราษฎรเป็นโจทก์ฟ้องตนเอง
2. คดีความผิดต่อส่วนตัว
3. คดีที่ผู้เสียหายร้องขอตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 44/1
4. คดีที่เกี่ยวข้องพันทางญาติ
5. คดีความผิดที่กระทำโดยประมาท

²⁸ ibid. p. 233

²⁹ ปัทมา เผ่าสังข์ทอง, "การแก้ปัญหาความขัดแย้งในครอบครัว: ศึกษากระบวนการไกล่เกลี่ยกรณีหย่า" (ปริญญานหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), หน้า. 203

³⁰ Kovach, K. K., *Mediation Principle and Practice*. p. 241

6. คดีที่ศาลเห็นสมควร

กระบวนการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทของศูนย์ไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทไม่กระทบต่อการดำเนินกระบวนการพิจารณาและอำนาจในการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทของศาล แต่ต้องคำนึงถึงประโยชน์ของคู่ความที่เกี่ยวข้องในคดีและความเป็นธรรมเป็นสำคัญ เอกสารและข้อเท็จจริงที่ปรากฏในชั้นไกล่เกลี่ยถือเป็นความลับ คู่ความจะขอคัดถ่ายหรืออ้างในชั้นพิจารณาไม่ได้

กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทจะสิ้นสุดลงเมื่อคดีสามารถตกลงกันได้ หรือศาลมีคำสั่งให้ยุติการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาท หรืออธิบดีหรือรองอธิบดีมีคำสั่งให้ส่งสำนวนคืนเพื่อพิจารณาพิพากษาต่อไป หรือผู้ทรงคุณวุฒิในการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทเห็นว่าคดีไม่สามารถยุติได้ด้วยวิธีการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาท หรือคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งถอนตัวจากการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาท หรือคู่ความสามารถระงับข้อพิพาทกันได้โดยวิธีอื่น³¹

2.1.7.3 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีปกครอง

การไกล่เกลี่ยในคดีปกครองเป็นการไกล่เกลี่ยที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะซึ่งมีความแตกต่างจากการไกล่เกลี่ยในคดีปกติทั่วไป โดยลักษณะของการรักษาความลับในกระบวนการถือเป็นสิ่งสำคัญที่ทำการไกล่เกลี่ยในคดีปกครองแตกต่างไปจากการไกล่เกลี่ยคดีทั่วไป นอกจากนี้ ผลจากการไกล่เกลี่ยคดีปกครองยังอาจส่งผลกระทบต่อบุคคลในสังคมทั่วไปจำนวนมาก และในหลายๆ ประเด็นของการไกล่เกลี่ยในคดีปกครองที่อาจทำให้ผู้ที่เข้าร่วมกระบวนการเกิดความกังวลเนื่องจากสถานะระหว่างคู่กรณีในคดีไม่เท่าเทียมกันอีกฝ่ายเป็นรัฐส่วนอีกฝ่ายเป็นเอกชน โดยการดำเนินการของฝ่ายรัฐนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งจุดนี้ถือเป็นจุดสำคัญที่ทำให้การไกล่เกลี่ยคดีปกครองประสบผลสำเร็จค่อนข้างยาก³²

ในส่วนของลักษณะทั่วไปของการไกล่เกลี่ยในคดีปกครองจะมีลักษณะเป็นการระงับข้อพิพาททางปกครองโดยมีคนกลางช่วยเหลือ แนะนำ ให้คู่กรณีในคดีปกครองเจรจาตกลงประนีประนอมยอมความกันเช่นเดียวกับการไกล่เกลี่ยในคดีอื่นๆ แต่เนื่องจากคดีปกครองทุกประเภทมีรากฐานมาจากการกระทำทางปกครอง การไกล่เกลี่ยคดีปกครองเพื่อให้คู่กรณีประนีประนอมยอม

³¹ ระเบียบศาลอาญากรุงเทพใต้ ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาท พ.ศ. 2549
ข้อ 14

³² Kovach, K. K., *Mediation Principle and Practice*. p. 237

ความกันจึงมีเนื้อหามุ่งที่จะให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเปลี่ยนแปลง แก้ไข การกระทำทางปกครองที่เป็นมูลเหตุแห่งการฟ้องคดี โดยให้เกิดผลเป็นที่พอใจของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย การไกล่เกลี่ยคดีปกครองเพื่อให้คู่กรณีประนีประนอมกัน จึงต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองและหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะอันเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญสำหรับการกระทำทางปกครอง และเป็นกรอบกำหนดให้การไกล่เกลี่ยคดีปกครองเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในฐานะคู่กรณีและศาลปกครองในฐานะผู้ไกล่เกลี่ย จึงต้องคำนึงถึงหลักการพื้นฐานดังกล่าวด้วยในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยด้วย³³

2.1.8 ประโยชน์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล

การไกล่เกลี่ยเพื่อให้เกิดความประนีประนอมยอมความในศาลนั้นมีความสำคัญและประโยชน์อย่างมาก ต่อคู่ความ ต่อศาล และต่อผลประโยชน์โดยรวม ซึ่งอาจอธิบายถึงความสำคัญและประโยชน์ของการไกล่เกลี่ยได้ดังนี้

1. ช่วยรักษาสัมพันธภาพระหว่างผู้เสียหายกับรัฐ การระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกตินั้นจะใช้วิธีดำเนินกระบวนการพิจารณาแบบให้คู่พิพาทโต้เถียงต่อสู้คดีกันในลักษณะที่เป็นปรปักษ์ (Adversarial) ต่อกัน ไม่ส่งเสริมให้คู่พิพาทสามารถเจรจาต่อรองกันได้อย่างเปิดเผย อีกทั้งผลของคำพิพากษาจะออกมาในลักษณะที่มีฝ่ายหนึ่งชนะและอีกฝ่ายหนึ่งแพ้ (Win-Lose) แต่หากเป็นการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย ซึ่งเป็นการระงับข้อพิพาทที่เปิดโอกาสให้คู่พิพาททั้งฝ่ายรัฐผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียหายได้เจรจาต่อรองเพื่อหาวิธีการหรือแนวทางที่เหมาะสมที่สุดเพื่อยุติข้อพิพาท ดังนั้นจึงทำให้ลักษณะของข้อพิพาทอยู่ในสถานะที่คู่พิพาทต่างพึงพอใจ (Win-Win Situation) นอกจากนี้ยังทำให้ฝ่ายผู้เสียหายเกิดความสมัครใจและให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรอย่างถูกต้อง (Voluntary Compliance)

2. ส่งเสริมกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีให้มีประสิทธิภาพ การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยที่ใช้ในคดีภาษีอากรในศาลเป็นการนำมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาทในคดีภาษีเท่านั้น โดยไม่ได้เป็นการนำมาใช้แทนการระงับข้อพิพาทในคดีภาษีโดยวิธีการฟ้องร้องคดีต่อศาลแบบเดิม ซึ่งการจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้ในคดีภาษีในศาลนั้นจะจำกัดอยู่ในขอบเขตที่เหมาะสมและไม่สามารถใช้การไกล่เกลี่ยได้กับข้อพิพาททางภาษีในทุกกรณี โดยอยู่บนพื้นฐานของการประสานระหว่างการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะกับความต้องการในการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ

³³ รตนลักษณ์ นาถนิตธาตา, "การไกล่เกลี่ยคดีปกครองโดยศาล" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า. 81

3. การมีผู้ไกล่เกลี่ยช่วยให้คู่กรณีสามารถหาข้อตกลงที่เป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย ในการเจรจาและทำความเข้าใจระหว่างฝ่ายผู้เสียหายกับฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐจะเห็นได้ว่าสถานะของคู่พิพาทในคดีไม่เท่ากันโดยฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐจะมีข้อได้เปรียบผู้เสียหายในแง่มีความรู้ความชำนาญมากกว่าผู้เสียหาย แต่ในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษานั้นจะมีผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นคนกลางมีบทบาทสำคัญคอยช่วยเหลือคู่กรณีให้สามารถเจรจาทกลงกันได้ โดยผู้ไกล่เกลี่ยจะทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในคดีรวมทั้งพยานหลักฐานเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องอีกทั้งยังช่วยประเมินและชี้แจงให้เห็นถึงข้อดีและข้อเสียหรือจุดแข็งและจุดอ่อนของรูปคดี จึงทำให้คู่กรณีสามารถทำข้อตกลงแก้ปัญหาได้อย่างเป็นธรรม

4. ช่วยลดจำนวนคดีที่ค้างพิจารณาอยู่ในชั้นศาล เนื่องจากปัจจุบันมีคดีชั้นศาลจำนวนมาก และทำให้ศาลมีคดีที่ค้างพิจารณาเป็นจำนวนมากเช่นกัน จึงทำให้การบริหารจัดการคดีในศาลเป็นไปได้อย่างล่าช้าและอาจทำให้เกิดความไม่ยุติธรรมกับผู้เสียหายได้เนื่องจากการดำเนินคดีในชั้นศาลมีค่าใช้จ่ายสูง ดังนั้นการนำคดีเข้าสู่การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษาอากรในศาล จึงเป็นการใช้เพื่อลดจำนวนคดีที่ค้างพิจารณาอยู่ในชั้นศาลและเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการคดีในศาลอีกด้วย

5. ช่วยให้ประชาชนสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้สะดวกขึ้นและเป็นการเพิ่มทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีให้กับประชาชน การดำเนินกระบวนการฟ้องร้องคดีภาษาอากรในชั้นศาลนั้นมีรูปแบบขั้นตอนในการดำเนินคดีที่ความยุ่งยากซับซ้อน ใช้ระยะเวลาเวลานาน และมีค่าใช้จ่ายสูงไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมศาลหรือค่าจ้างทนายความในการดำเนินคดี ทำให้ผู้เสียหายบางรายมีทุนทรัพย์น้อยอาจไม่สามารถเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมได้ ซึ่งขัดกับหลักการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมที่ถือเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานอย่างที่ถูกกำหนดในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย โดยมีหลักการว่า บุคคลย่อมมีสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็วและทั่วถึง ดังนั้นการระงับข้อพิพาททางภาษาอากรโดยการไกล่เกลี่ยในศาลจึงเป็นทางเลือกหนึ่งที่จะเข้ามาช่วยเหลือให้ผู้เสียหายที่ไม่ประสงค์จะดำเนินกระบวนการฟ้องร้องคดีตามวิธีกติเพื่อเข้าสู่การไกล่เกลี่ย เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาขั้นตอนในการดำเนินคดีที่ความยุ่งยากซับซ้อน ใช้ระยะเวลาเวลานาน และมีค่าใช้จ่ายสูงได้

6. ช่วยส่งเสริมระบบเศรษฐกิจโดยรวม ในโลกยุคปัจจุบันมีการติดต่อทำการค้าขายทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศกันอย่างแพร่หลาย ความล่าช้า ความไม่แน่นอนและความยุ่งยากซับซ้อนถือเป็นอุปสรรคปัจจัยหนึ่งในการเลือกเข้ามาประกอบธุรกิจหรือการลงทุน และภาษีถือเป็นต้นทุนทางธุรกิจอย่างหนึ่ง ถ้าหากหน่วยธุรกิจหรือภาคธุรกิจมีปัญหาข้อพิพาทในทางภาษีก่อเกิดขึ้น และดำเนินกระบวนการเพื่อระงับข้อพิพาทล่าช้า ยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายสูง การดำเนินการเพื่อระงับข้อพิพาทตรงนี้อาจก่อให้เกิดผลเสียอย่างมหาศาลต่อภาคธุรกิจ ซึ่งหากภาคธุรกิจซึ่งเป็นผู้เสียหาย

สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้ก็จะทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีลงได้อย่างรวดเร็ว ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี ดังนั้น การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรอาจเป็นปัจจัยหนึ่งในการส่งเสริมให้เกิดการเข้ามาลงทุนหรือประกอบธุรกิจในประเทศไทยอีกด้วย

จากประโยชน์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรในชั้นศาลทั้งหลายที่ได้กล่าวไป แม้ว่าการไกล่เกลี่ยจะมีประโยชน์อย่างมากในการบริหารจัดการคดีที่ค้างอยู่ในศาลจำนวนมากลดลงได้ แต่การไกล่เกลี่ยนั้นก็เหมือนดาบสองคมที่หากไม่มีการกำหนดขอบเขตหรือมีหลักการที่ออกมารองรับอย่างชัดเจนอาจทำให้รัฐได้รับความเสียหาย ดังนั้น การไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรในชั้นศาลจึงต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของการรักษาสมดุลระหว่างการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะและความต้องการบริหารจัดการคดีภายในศาลให้ลดลง

2.2 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากร

ในบทนี้เป็นการอธิบายถึงแนวคิดและหลักการพื้นฐานของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีที่มีความสัมพันธ์กับหลายหลากแนวคิดและทฤษฎีทั้งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความเป็นธรรมของการไกล่เกลี่ย (Tax Fairness) ซึ่งถือเป็นประเด็นสำคัญประการหนึ่งของการไกล่เกลี่ยที่ต้องศึกษาและพิจารณาอย่างรอบคอบเนื่องจากความเป็นธรรมของการไกล่เกลี่ยนั้นอาจส่งผลกระทบต่อปัจจัยอื่นๆในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ และปัจจัยที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่อาจได้รับผลกระทบจากประเด็นของความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ย คือ ปัจจัยความสมัครใจในการเสียภาษีหรือปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี (Tax Compliance) อาจกล่าวได้ว่าเป็นปัจจัยที่แปรผันตรงมาจากประเด็นในเรื่องความเป็นธรรมของกระบวนการไกล่เกลี่ย ดังนั้น หากพบว่าการไกล่เกลี่ยนั้นส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมทำให้การไกล่เกลี่ยเกิดความไม่เป็นธรรมจึงอาจกล่าวได้ว่าความสมัครใจในการเสียภาษีหรือปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีจะลดลง ซึ่งหลักการสองประการที่สำคัญทั้งความเป็นธรรมของการไกล่เกลี่ยและความสมัครใจในการเสียภาษีหรือปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีจะได้กล่าวโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป นอกจากนี้ ในประเด็นของหลักการและพื้นฐานแนวคิดของการไกล่เกลี่ยยังได้รับอิทธิพลมาจากการระงับข้อพิพาทในทางแพ่ง โดยเป็นการเปิดโอกาสให้คู่ความได้เจรจาตกลงกันเพื่อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งการกระบวนการไกล่เกลี่ยสถานะของคู่ความในคดีนั้นมีความเท่าเทียมกัน ทำให้คู่ความสามารถเจรจาตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทหรือคดีความที่เกิดขึ้นได้อย่างเสรีตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญาและหลักอิสระในทางแพ่ง ซึ่งสามารถเจรจา

ต่อรองกันได้ในประเด็นข้อพิพาทที่เป็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เว้นแต่จะมีเนื้อหาที่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวข้องกับความสะดวกเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน แต่การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีภาษีอากรนั้นจะมีแนวคิดและหลักการที่แตกต่างออกไป เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในทางภาษีอากรจึงมีลักษณะเป็นคดีปกครอง ทำให้หลักการและแนวคิดในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีภาษีอากรคู่ความไม่สามารถเจรจาตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทหรือคดีความได้อย่างเสรี การเจรจาต่อรองเพื่อทำข้อตกลงในการระงับพิพาททำได้ภายในกรอบและขอบเขตที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้เท่านั้น โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ เนื่องจากสถานะของคู่ความในคดีหรือคู่พิพาทไม่เท่าเทียมกัน ดังนั้น การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรจึงจำเป็นต้องเข้าใจถึงหลักการพื้นฐานในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีซึ่งมีความเชื่อมโยงระหว่างหลักการทางปกครองและทฤษฎีทางภาษีอากรด้วย

2.2.1 ความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ย

ความเป็นธรรมทางภาษี (Tax Fairness) เป็นเป้าหมายสำคัญสำหรับรัฐหรือประเทศเพื่อส่งเสริมหรือสนับสนุนให้เกิดความต้องการเสียภาษีด้วยความสมัครใจหรือความต้องการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี (Tax Compliance) ซึ่งในหลายๆ ประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ให้ความสำคัญอย่างมากกับประเด็นเรื่องของความเป็นธรรมทางภาษีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีด้วยความสมัครใจและเพิ่มความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีต่อไป จึงเป็นเรื่องปกติของระบบภาษีที่หากมีสิ่งใดมากระทบต่อหลักการพื้นฐานของความเป็นธรรมทางภาษีจะส่งผลกระทบต่อความร่วมมือในการเสียภาษีโดยสมัครใจและความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี (Tax Compliance)³⁴ ดังนั้น ในประเด็นของความเป็นธรรมทางภาษีจึงถือเป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งของการไกล่เกลี่ยที่จะต้องคำนึงและนำมาพิจารณาประกอบในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อให้การไกล่เกลี่ยเกิดความเป็นธรรมและลดผลกระทบต่อระบบภาษีอากร

³⁴ Melinda Jone, "Refining a Proposed Tax Mediation Regime for New Zealand's Tax Dispute Resolution Procedures : A Mixed Methods Study" (Master's thesis, Graduate School, University of Canterbury, 2013). pp.32-33.

จากที่ได้กล่าวมาในประเด็นของความเป็นธรรมทางภาษีซึ่งถือเป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของการไกล่เกลี่ย ดังนั้นเพื่อให้เข้าใจในประเด็นของความเป็นธรรมทางภาษีมากขึ้นทางผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวคิดและมุมมองของความเป็นธรรมทางภาษีสองประการ ได้แก่ ความเป็นธรรมในเชิงกฎเกณฑ์และความเป็นธรรมในเชิงแนวคิด ซึ่งจะอธิบายโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป

2.2.1.1 หลักความเป็นธรรมเชิงกฎเกณฑ์

จากแนวคิดของหลักความเป็นธรรมเชิงกฎเกณฑ์มีองค์ประกอบที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาในประเด็นของความเป็นความธรรม 2 ประการ คือ แนวคิดความเป็นธรรมในรูปแบบของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์(Conception of Fairness : Expectation to play by Rule of the Game) และแนวคิดความเป็นธรรมในรูปแบบของการปฏิบัติตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎเกณฑ์ (Conception of Fairness : Expectation to play by Rule According to the Purpose and Spirit of the Game) ซึ่งอาจอธิบายถึงลักษณะของความเป็นธรรมตามแนวคิดของความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยทั้งสองประการได้³⁵ ดังนี้

แนวคิดความเป็นธรรมในรูปแบบของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ (Conception of Fairness : Expectation to play by Rule of the Game) ในหลากหลายบริบทที่ความเป็นธรรมลักษณะนี้ได้ถูกนำมาใช้เพื่ออธิบายหลักการไกล่เกลี่ยและการดำเนินกระบวนการผู้ไกล่เกลี่ยที่กำลังใช้กันอยู่ในปัจจุบัน ทำให้เห็นได้ว่าการกระทำในกรณีดังต่อไปนี้ เช่น การที่ผู้ไกล่เกลี่ยดำเนินกระบวนการอย่างมีอคติ การที่ผู้ไกล่เกลี่ยใช้อำนาจกดดันคู่กรณีให้ยอมระงับข้อพิพาทหรือการที่ผู้ไกล่เกลี่ยปฏิบัติต่อคู่กรณีอย่างแตกต่างกัน เป็นต้น อาจทำให้การดำเนินกระบวนการเกิดความไม่เป็นธรรมและอาจนำไปสู่ผลของการไกล่เกลี่ยที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย จากรูปแบบของความไม่เป็นธรรมดังกล่าวแสดงให้เห็นได้ว่าการไกล่เกลี่ยจะใช้ในความหมายของการอธิบายพฤติกรรมที่ไม่สมควรเท่านั้น ทั้งที่ในความเป็นจริงการทำได้ๆ ที่ไม่สอดคล้องกับกฎเกณฑ์ของการไกล่เกลี่ยภายใต้วิธีการนี้ย่อมถือได้ว่าเป็นการกระทำที่ไม่เป็นธรรมทั้งสิ้น ดังนั้น การเลือกที่จะอธิบายการเฉพาะการกระทำที่ไม่เป็นธรรมเพียงลักษณะใดลักษณะหนึ่งอาจส่งผลกระทบต่อแนวคิดความเป็นธรรมของการกระทำในรูปแบบต่างๆ ไปที่มีลักษณะไม่เป็นธรรมเช่นกัน

³⁵ Omer Shapira, "Conception and Perception of Fairness in Mediation," *South Texas Law Review* (2012). pp.290-291

แนวคิดของความเป็นธรรมตามหลักการนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับหลักการพื้นฐานของความเป็นธรรม (Basic Sense of Fairness) ที่ Bernard Gert ได้อธิบายไว้ว่า “ความเป็นธรรม คือ การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้” และ Brad Hooker ได้เรียกรูปแบบดังกล่าวว่า “ความเป็นธรรม (Fairness)”³⁶ จากแนวคิดของผู้เชี่ยวชาญทั้งสองท่านทำให้เข้าใจลักษณะของความเป็นธรรมได้ว่าหากมีการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์หรือบทบัญญัติใดๆ ที่กำหนดไว้ย่อมถือได้ว่าการกระทำลักษณะดังกล่าวเป็นธรรม ในทางกลับกันหากเป็นการกระทำที่ละเมิดต่อกฎเกณฑ์หรือบทบัญญัติใดๆ ที่กำหนดไว้ย่อมถือได้ว่าการกระทำลักษณะดังกล่าวไม่เป็นธรรม ดังนั้น ความเป็นธรรมตามหลักการพื้นฐานนี้ไม่ได้มีความหมายเฉพาะเป็นของตนเองทำให้ต้องอาศัยกฎเกณฑ์หรือบทบัญญัติใดๆ เป็นตัวชี้วัดความเป็นธรรม ซึ่งกฎเกณฑ์หรือบทบัญญัติต่างๆ นั้นย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงและอาจทำให้ความหมายของความธรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไปเช่นกัน

มุมมองด้านความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ย อาจกล่าวได้ว่าการไกล่เกลี่ยเปรียบเสมือนเกมรูปแบบหนึ่งที่มีกฎเกณฑ์บังคับและควบคุม จากการศึกษารูปแบบการนำความหมายหรือแนวคิดของความเป็นธรรมมาใช้ในการไกล่เกลี่ย ทำให้เห็นได้ว่าการละเมิดต่อกฎเกณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งถือเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสมและสาเหตุของการละเมิดที่ทำให้เกิดความไม่เหมาะสมนั้นเนื่องมาจากการกระทำนั้นเป็นการละเมิดต่อกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ดังนั้น ในกรณีของการไกล่เกลี่ย การกระทำใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ยที่เป็นการละเมิดต่อกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ย่อมถือได้ว่าการกระทำนั้นไม่เป็นธรรม เช่น ในกระบวนการไกล่เกลี่ยที่มีกฎเกณฑ์กำหนดให้ต้องปฏิบัติต่อคู่กรณีที่เข้าร่วมกระบวนการทั้งสองฝ่ายอย่างให้เกียรติและเคารพในการแสดงความคิดเห็น หากการกระทำใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ทำไปโดยไม่ให้เกียรติและเคารพในการแสดงความคิดเห็นของคู่กรณีย่อมถือได้ว่าการกระทำดังกล่าวไม่เป็นธรรม จากตัวอย่างที่ได้กล่าวไปข้างต้น จึงสรุปได้ว่าการละเมิดต่อกฎเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ทำให้การกระทำดังกล่าวเกิดความไม่เป็นธรรม

เมื่อการนำการไกล่เกลี่ยมาเปรียบเทียบกับเกม ทำให้เห็นได้ว่าในทุกๆ เกมย่อมมีกฎเกณฑ์เป็นของตนเอง ซึ่งกฎเกณฑ์นั้นไม่จำเป็นต้องมีรูปแบบเดียวกับกฎเกณฑ์ในเกมอื่นๆ ตัวอย่างเช่น เปรียบเทียบการไกล่เกลี่ยกับกระบวนการทางศาล ซึ่งการไกล่เกลี่ยนั้นก็ยังมีกฎเกณฑ์รูปแบบหนึ่งเป็นตัวกำหนดและควบคุมกระบวนการและกระบวนการทางศาลก็มีกฎเกณฑ์อีกรูปแบบ

³⁶ Brad Hooker, "Fairness," *Ethical Theory & Moral Practice* 329(2005). pp.3-4

หนึ่งกำหนดและควบคุมกระบวนการเช่นกัน จากแนวคิดของความเป็นธรรมในมุมมองตามกฎเกณฑ์ ทำให้ความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยแตกต่างจากความเป็นธรรมตามกระบวนการทางศาล ซึ่งเป็นความแตกต่างระหว่างความเป็นธรรมตามกฎหมายและความเป็นธรรมของการไกล่เกลี่ย และเหตุผลเบื้องหลังของความแตกต่างของแนวคิดความเป็นธรรมตามกฎเกณฑ์ ในกรณีที่มีการไกล่เกลี่ยมีความแตกต่างกับกระบวนการทางกฎหมาย ดังนั้น ความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยจึงไม่อาจมีรูปแบบเช่นเดียวกับความเป็นธรรมทางกฎหมายได้ เช่น ผลของการไกล่เกลี่ยมีความเป็นธรรมตามกฎเกณฑ์ของการไกล่เกลี่ย (ข้อตกลงสะท้อนถึงสิ่งที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายต้องการ) แม้ว่าผลดังกล่าวอาจถือว่าไม่เป็นธรรมตามกฎเกณฑ์ของกระบวนการทางศาล (ข้อตกลงของคู่กรณีไม่ได้สะท้อนถึงสิทธิตามกฎหมายของคู่กรณี และศาลได้เปลี่ยนแปลงผลที่แตกต่างดังกล่าว) ในทางเดียวกัน ผลทางกฎหมายอาจถูกพิจารณาว่าไม่เป็นธรรมตามแนวคิดของความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยเช่นกัน เนื่องจากความเป็นธรรมทางกฎหมายนั้นเป็นสิ่งที่ถูกกำหนดให้คู่กรณีโดยไม่ได้คำนึงถึงความต้องการคู่กรณีตามสิทธิของตน

นอกจากนั้น ในเกมที่มีลักษณะเป็น Social Games รูปแบบของเกมนั้นอาจถูกพิจารณาเป็นส่วนหนึ่งของ Social Games รูปแบบอื่นที่ใหญ่กว่า ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นลักษณะของการอยู่ร่วมกันในสังคม โดยในสังคมแต่ละสังคมย่อมมีกฎเกณฑ์เฉพาะเป็นของตัวเองที่จะบังคับใช้กับสมาชิกทุกคนในสังคมเช่นกัน จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นอาจแบ่งลักษณะกฎเกณฑ์สองรูปแบบที่บังคับใช้ในสังคมซึ่งถือเป็นหลักการที่สมาชิกทุกคนในสังคมต้องปฏิบัติตาม ประการแรก กฎเกณฑ์ทางศีลธรรม ซึ่งมีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ที่นำมาใช้ในสังคมโดยพิจารณาจาก เหตุผล ความยุติธรรม และความสมเหตุสมผล ประการที่สอง กฎเกณฑ์ทางกฎหมาย มีลักษณะกฎเกณฑ์ที่พัฒนามาจากกฎเกณฑ์ทางศีลธรรมและมีลักษณะที่เป็นสภาพบังคับโดยธรรมชาติ นอกจากนี้ ในสังคมอื่นๆ ก็พยายามที่จะกำหนดสิ่งที่ให้คนในสังคมทุกคนควรจะต้องปฏิบัติตาม เช่น กฎเกณฑ์ทางศาสนา แต่กฎเกณฑ์ทางศีลธรรมและกฎเกณฑ์ทางกฎหมายมีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างออกไปเนื่องจากกฎเกณฑ์เหล่านั้นได้สะท้อนถึงกฎเกณฑ์พื้นฐานที่จะบังคับใช้กับสมาชิกในสังคม และมีบางแนวคิดที่มีมุมมองว่ากฎเกณฑ์ทางศีลธรรมไม่ใช่สิ่งสำคัญที่จะได้รับการยอมรับเพื่อนำมาใช้เป็นบรรทัดฐานในสังคม แม้ว่ากฎเกณฑ์เหล่านั้นจะมีลักษณะที่มีความเป็นธรรมก็ตาม จึงอาจกล่าวได้ว่ารูปแบบของแนวคิดความเป็นธรรมดังกล่าวเป็นแนวคิดของความเป็นธรรมในลักษณะอย่างแคบ (Narrow Normative Conception Fairness) ซึ่งจะให้ความสนใจเพียงกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเฉพาะหรือมีลักษณะพิเศษ

เท่านั้น ในส่วนของความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยอาจกล่าวได้ว่ามีลักษณะของความเป็นธรรมเป็นรูปแบบเดียวกับความเป็นธรรมจากเบื้องล่าง (Justice from Below)³⁷ ซึ่งมีลักษณะของความเป็นธรรมตามแนวคิดอย่างแคบเนื่องจากการไกล่เกลี่ยนั้นเป็นกระบวนการที่คู่กรณีมีเสรีภาพที่จะเลือก กฎเกณฑ์หรือมาตรฐานที่จะนำมาใช้กับคดีหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ ในอีกมุมมองหนึ่ง จากการศึกษา การไกล่เกลี่ยในบริบททางสังคม กฎเกณฑ์ของการไกล่เกลี่ยจะอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ทางสังคมที่ใหญ่กว่าซึ่งกฎเกณฑ์ดังกล่าวจะกำหนดปัจจัยทางสังคมและการคุ้มครองผลประโยชน์ของสังคมโดยภาพรวมมากกว่าผลประโยชน์ของเอกชนรายใดรายหนึ่ง แนวคิดความเป็นธรรมในลักษณะนี้จึงถูกเรียกว่าแนวคิดความเป็นธรรมในรูปแบบอย่างกว้าง (Wide Conception of Fairness) ซึ่งแนวคิดความเป็นธรรมนี้เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ ทำให้การละเมิดกฎเกณฑ์ทางศีลธรรมหรือกฎหมายที่เป็นการทำลายผลประโยชน์สาธารณะจึงอาจถูกพิจารณาว่ามีลักษณะที่ไม่เป็นธรรม นอกจากนั้น แนวคิดของความเป็นธรรมรูปแบบยังพิจารณาความเป็นธรรมต่อบุคคลภายนอกที่ได้รับผลกระทบด้วย เช่น ในการดำเนินกระบวนการใดๆ ของผู้ไกล่เกลี่ยต้องคำนึงถึงผลกระทบของการตัดสินใจของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายที่มีต่อบุคคลภายนอกและสังคมโดยภาพรวมเพื่อป้องกันมิให้เกิดความไม่เป็นธรรมจากกระบวนการไกล่เกลี่ย เป็นต้น

ดังนั้น จากแนวคิดความเป็นธรรมในรูปแบบของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ (Conception of Fairness : Expectation to play by Rule of the Game) ที่ได้กล่าวข้างต้น จึงสรุปได้ว่า แนวคิดความเป็นธรรมในลักษณะอย่างแคบนั้นการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ แม้ว่ากฎเกณฑ์นั้นจะผิดศีลธรรมหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือทำให้เกิดผลที่ไม่สอดคล้องกับศีลธรรมหรือกฎหมายก็ถือว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวมีลักษณะที่เป็นธรรม แต่แนวคิดดังกล่าวไม่สอดคล้องกับแนวคิดของความเป็นธรรมในรูปแบบอย่างกว้างซึ่งนอกจากจะต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้แล้ว กฎเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นนั้นยังต้องสอดคล้องกับกฎเกณฑ์ที่เหนือกว่า เช่น ศีลธรรมหรือกฎหมายอีกด้วย จึงจะถือว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวมีความเป็นธรรมตามแนวคิดของความเป็นธรรมในรูปแบบอย่างกว้าง

แนวคิดความเป็นธรรมในรูปแบบของการปฏิบัติตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎเกณฑ์ (Conception of Fairness : Expectation to play by Rule According to the

³⁷ Joseph B. Stulberg, "Mediation and Justice : What Standards Govern?," Journal of Conflict Resolution (2005). pp.215-221.

Purpose and Spirit of the Game) ซึ่งแนวคิดความเป็นธรรมดังกล่าวจะอธิบายหลักการสำคัญของความเป็นธรรมในสองมุมมองระหว่างความเป็นธรรมตามรูปแบบและความเป็นธรรมตามเนื้อหาสาระ ซึ่งอาจอธิบายได้ดังนี้ ความเป็นธรรมตามรูปแบบอาจถูกเข้าใจ ดีความ นำไปใช้ หรือ การบังคับตามตัวอักษรโดยไม่คำนึงถึงสภาพแวดล้อม บริบททางสังคม และสภาพความเป็นจริงที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งเป็นวิธีการควบคุมกฎเกณฑ์ลักษณะนี้จะเป็นการควบคุมโดยพิจารณาเฉพาะรูปแบบของกระบวนการและความเป็นธรรมตามเนื้อหาสาระอาจถูกเข้าใจ ดีความ นำไปใช้ หรือการบังคับในลักษณะที่มีความยืดหยุ่น เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม บริบททางสังคม สภาพความเป็นจริงในสังคมและเป็นไปตามลักษณะธรรมชาติของกระบวนการและเจตนารมณ์ของกระบวนการ ซึ่งเป็นวิธีการควบคุมกฎเกณฑ์โดยพิจารณาถึงเนื้อหาสาระสำคัญของกระบวนการเป็นหลัก

วิธีการควบคุมกฎเกณฑ์โดยพิจารณาถึงเนื้อหาสาระสำคัญอาจถูกนำมาใช้เป็นกฎเกณฑ์ของการใกล้เคียง โดยผลของหลักการคำนึงสาระสำคัญเหนือกว่ารูปแบบนี้จะให้ความสำคัญกับความเข้าใจในกระบวนการและนำไปใช้เป็นบรรทัดฐานในการใกล้เคียง ซึ่งวิธีการนี้อาจนำไปใช้กับหลักการใดๆ ของการใกล้เคียงได้ เช่น อำนาจของคู่กรณีในการตัดสินใจด้วยตนเอง การให้ความยินยอมของคู่กรณี ความเป็นธรรม และความสามารถของผู้ใกล้เคียง เป็นต้น ทำให้เห็นได้ว่าในบริบทของการใกล้เคียง บทบัญญัติจรรยาบรรณของผู้ใกล้เคียงนั้นได้มีการกำหนดให้เชื่อมโยงกันระหว่างวิธีการควบคุมการใกล้เคียงโดยพิจารณาถึงเนื้อหาสาระสำคัญกับความเป็นของการใกล้เคียง ในมุมมองของแนวคิดความเป็นธรรมตามเนื้อหาสาระจะถูกแยกออกจากหลักความเป็นธรรมตามรูปแบบ เพื่ออธิบายให้เกิดความชัดเจน อาจกล่าวได้ว่าหลักความเป็นธรรมตามเนื้อหาสาระไม่ใช่ความเป็นธรรมในเชิงของผลลัพธ์ที่เป็นธรรม แต่เป็นในเชิงของหลักการสำคัญในการตีความกฎเกณฑ์ในการใกล้เคียงที่จะนำมาใช้ทั้งในกระบวนการใกล้เคียงและผลลัพธ์ที่ได้จากการใกล้เคียง

การกระทำหรือพฤติกรรมที่มีความเป็นธรรมตามแนวคิดของความเป็นธรรมตามเนื้อหาสาระจะต้องสอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎเกณฑ์ ซึ่งเจตนารมณ์ที่แท้จริงดังกล่าวนั้นต้องมาจากวัตถุประสงค์ของกฎเกณฑ์ด้วย ดังนั้น การกระทำใดๆ ทั้งการตีความกฎเกณฑ์ของการใกล้เคียง, การดำเนินการใดของผู้ใกล้เคียงหรือกระทำใดๆ ของคู่กรณีที่ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของการใกล้เคียงถือได้ว่าการกระทำดังกล่าวมีลักษณะที่ไม่เป็นธรรม ในปัจจุบันแนวคิดของความเป็นธรรมและการใกล้เคียงให้ความสำคัญกับการตัดสินใจด้วยความสมัครใจของคู่กรณีตามที่มีความเป็นธรรมและความแตกต่างระหว่างการให้ความยินยอมตามรูปแบบ ซึ่งผลของ

หลักการดังกล่าวอาจถือว่ามีลักษณะที่ไม่เป็นธรรม และผลของหลักการให้ความยินยอมตามเนื้อหาสาระ ถือว่ามีลักษณะที่เป็นธรรม สรุปได้ว่าการพิจารณาความเป็นธรรมและการใกล้เคียงตามแนวคิดความเป็นธรรมในรูปแบบของการปฏิบัติตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎเกณฑ์จะใช้หลักเนื้อหาสาระสำคัญยิ่งกว่ารูปแบบเป็นหลักและจะพิจารณาเงื่อนไขความเป็นธรรมและอำนาจในการตัดสินใจของคู่กรณีด้วยตนเองประกอบ

2.2.1.2 หลักความเป็นธรรมเชิงแนวคิด

ความเป็นธรรมเชิงแนวคิดมีลักษณะเป็นรูปแบบหนึ่งของความเป็นธรรมตามกฎหมายที่ถูกนำมาใช้อธิบายกระบวนการใกล้เคียงในเชิงวิธีการหรือการกระทำที่ควรกระทำหรือปฏิบัติ ซึ่งรูปแบบของความเป็นธรรมเชิงแนวคิดประกอบด้วย 3 หลักการ คือ ความเป็นธรรมเชิงแนวคิดส่วนบุคคล (Personal Perception), ความเป็นธรรมตามแนวคิดเชิงจิตวิทยา (Psychological Perception) และความเป็นธรรมตามแนวคิดต่อส่วนรวม (Public Perception)³⁸

ความเป็นธรรมตามแนวคิดส่วนบุคคล (Personal Perception) แนวคิดนี้จะเป็นหลักการที่จะนำมาใช้กำหนดความเป็นของคู่กรณีในกระบวนการใกล้เคียง ซึ่งหลักความเป็นธรรมเชิงแนวคิดส่วนบุคคลจะมีลักษณะที่เป็นนามธรรม เนื่องจากไม่มีหลักการหรือทฤษฎีใดที่กำหนดความหมายของแนวคิดความเป็นธรรมส่วนบุคคล ดังนั้นแนวคิดดังกล่าวจึงขึ้นอยู่กับมุมมองส่วนบุคคลของคู่กรณีจากการดำเนินกระบวนการหรือผลที่ได้รับจากกระบวนการ เช่น ในกระบวนการใกล้เคียง มุมมองของความเป็นธรรมของคู่กรณีแต่ละฝ่ายย่อมไม่เหมือนกันขึ้นอยู่กับทัศนคติ ประสบการณ์ และปัจจัยทางสังคมอื่นๆ เป็นต้น

จากแนวคิดความเป็นธรรมลักษณะนี้สะท้อนให้เห็นถึงมุมมองของความเป็นธรรมส่วนบุคคลของคู่กรณีที่มีมุมมองว่าถ้าการดำเนินกระบวนการใกล้เคียงเป็นไปโดยไม่มีอคติและผลลัพธ์ที่ได้มีความสมเหตุสมผล การกระทำและผลลัพธ์ดังกล่าวย่อมถือได้ว่าเป็นความเป็นธรรมในมุมมองของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย และแน่นอนว่าในกระบวนการใกล้เคียง ผู้ใกล้เคียงนั้นย่อมมีมุมมองหรือแนวคิดของความเป็นธรรมที่แตกต่างไปจากคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม ในการดำเนินกระบวนการใกล้เคียงผู้ใกล้เคียงจะถูกคาดหวังให้ดำเนินการด้วยความยุติธรรมและให้

³⁸ Shapira, O., "Conception and Perception of Fairness in Mediation," *South Texas Law Review*. pp. 299-302

ความสำคัญกับมุมมองความเป็นธรรมของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายด้วย และความคาดหวังดังกล่าวนั้นได้ถูกกำหนดโดยกฎเกณฑ์ของการไกล่เกลี่ย ซึ่งกำหนดให้ผู้ไกล่เกลี่ยต้องดำเนินกระบวนการโดยเปิดโอกาสให้คู่กรณีมีอำนาจในการตัดสินใจในกระบวนการและดำเนินกระบวนการโดยปราศจากอคติและหลีกเลี่ยงการกระทำใดๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นกลางและความเป็นธรรม

ความเป็นธรรมตามแนวคิดเชิงจิตวิทยา (Psychological Perception) แนวคิดความเป็นธรรมลักษณะนี้จะเป็นการอธิบายแนวคิดความเป็นธรรมตามหลักการศึกษาระดับประจักษ์ (Empirical Research) จากมุมมองของคู่กรณีในกระบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งเป็นรูปแบบของกระบวนการที่เป็นธรรมและผลของกระบวนการที่เป็นธรรม และจากการศึกษาเชิงประจักษ์ตามแนวคิดความเป็นธรรมลักษณะนี้ได้แสดงให้เห็นว่าคู่กรณีจะเข้าใจว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยที่เป็นธรรมจะต้องมีลักษณะ เช่น มีการเปิดโอกาสให้คู่กรณีได้แสดงความคิดเห็นอย่างเต็มที่ ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องพิจารณาในประเด็นที่คู่กรณีเสนอโดยปราศจากอคติและผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องปฏิบัติต่อคู่กรณีด้วยความเคารพและให้เกียรติเสมอกัน จึงกล่าวได้ว่าแนวคิดความเป็นธรรมลักษณะนี้เป็นแนวคิดความเป็นธรรมเชิงจิตวิทยา เนื่องจากแนวคิดดังกล่าวมีความแตกต่างกับแนวคิดความเป็นส่วนบุคคล ซึ่งไม่ได้อธิบายแนวคิดของคู่กรณีที่เกิดขึ้นจริงในกระบวนการ แต่เป็นการรวมเอาประสบการณ์ที่เกิดขึ้นกับคู่กรณีในขั้นตอนต่างๆ ของกระบวนการมาเป็นตัวกำหนดแนวคิดความเป็นธรรม

ดังนั้น กระบวนการที่มีความเป็นธรรมจึงเป็นลักษณะทั่วไปในการไกล่เกลี่ยและในบทบัญญัติเกี่ยวกับผู้ไกล่เกลี่ยที่มีความสำคัญต่อการทำความเข้าใจความหมายของแนวคิดทั้งสอง คือ กระบวนการที่เป็นธรรมในมุมมองของแนวคิดความเป็นธรรมเชิงจิตวิทยา ซึ่งความเป็นธรรมตามแนวคิดนี้จะตั้งอยู่บนพื้นฐานการศึกษาเชิงประจักษ์ (Empirical Research) และกระบวนการที่เป็นธรรมในมุมมองของแนวคิดความเป็นธรรมเชิงกฎเกณฑ์ ซึ่งความเป็นธรรมตามแนวคิดนี้จะใช้กฎเกณฑ์หรือบรรทัดฐานเป็นตัวกำหนดวิธีการหรือการดำเนินที่ควรจะเป็นในกระบวนการไกล่เกลี่ยจากแนวคิดความเป็นธรรมดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่าในทางปฏิบัติการไกล่เกลี่ยจะได้รับประโยชน์จากการดำเนินกระบวนการที่มีความเป็นธรรมโดยการได้เรียนรู้วิธีการสร้างแนวคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมในกระบวนการให้กับคู่กรณี และอาจกล่าวได้ว่าการที่มีได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขทั้งหมดที่

ถูกกำหนดในการดำเนินกระบวนการด้วยความเป็นธรรมมิได้หมายความว่า การกระทำนั้นจะส่งผลให้กระบวนการเกิดความไม่เป็นธรรม³⁹

แนวคิดและมุมมองของกระบวนการที่เป็นธรรมในลักษณะนี้อาจมีรูปแบบที่แตกต่างกับแนวคิดและมุมมองความเป็นธรรมรูปแบบอื่นในหลายเหตุผล ซึ่งเหตุผลหนึ่งคือความเข้าใจที่ไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการที่เป็นการละเมิดต่อกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เช่น การที่คู่กรณีในกระบวนการไกล่เกลี่ยเกิดความสงสัยในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยของผู้ไกล่เกลี่ยที่อาจกระทำโดยมีอคติหรือปราศจากความเป็นกลาง จึงทำให้เกิดความเข้าใจได้ว่ากระบวนการดังกล่าวมีลักษณะที่ไม่เป็นธรรม แม้ว่าผู้ไกล่เกลี่ยจะได้อำนาจตามกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้อย่างเป็นทางการก็ตาม ดังนั้นจากตัวอย่างนี้จึงอาจพิจารณาได้ว่า กระบวนการดังกล่าวเป็นกระบวนการที่มีความเป็นธรรม

ความเป็นธรรมตามแนวคิดต่อส่วนรวม (Public Perception) เป็นแนวคิดความเป็นธรรมที่ให้ความสำคัญกับความเป็นธรรมของการไกล่เกลี่ยที่มีต่อส่วนรวม ซึ่งสะท้อนแนวคิดของความเป็นธรรมต่อส่วนรวมในแง่แนวคิดของประชาชนทั่วไปที่มีต่อกระบวนการทั้งในด้านของความเป็นธรรมและในด้านที่อาจมีผลต่อความรับผิดชอบต่อสังคมจากกระบวนการ ดังนั้น ในประเด็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมของกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นอาจถูกมองว่าขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในการไกล่เกลี่ย เช่น การกระทำใดๆ ของคู่กรณีในกระบวนการ การดำเนินกระบวนการต่างๆ ของผู้ไกล่เกลี่ย และผลลัพธ์ที่ได้จากการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ย นอกจากนี้ กระบวนการและผลลัพธ์ของการไกล่เกลี่ยตามแนวคิดของความเป็นธรรมต่อส่วนรวมนั้นจะต้องสนับสนุนหรือส่งเสริมให้เกิดความเชื่อมั่นต่อส่วนรวมในกระบวนการ เช่น มาตรฐานของการดำเนินกระบวนการของผู้ไกล่เกลี่ย (Model Standards) จะห้ามผู้ไกล่เกลี่ยที่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาทเข้าดำเนินกระบวนการ เนื่องจากอาจส่งผลต่อความเชื่อมั่นและความน่าเชื่อถือต่อบุคคลทั่วไปในสังคมที่มีความต้องการเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ดังนั้น มาตรฐานของกระบวนการไกล่เกลี่ยลักษณะนี้จะใช้โดยคำนึงถึงแนวคิดของความเป็นธรรมต่อส่วนรวมมากกว่าแนวคิดความเป็นธรรมส่วนบุคคลของปัจเจกชนคนใดคนหนึ่ง

³⁹ Natrah Saad, "Fairness Perception and Compliance Behavior: Taxpayers's Judgement in Self-Assessment Environments" (Doctoral dissertation, Graduate School, University of Canterbury, 2011). pp.53-55.

แนวคิดความเป็นต่อส่วนรวมตามที่ได้กล่าวไปข้างต้นจะมีความแตกต่างจากแนวคิดความเป็นธรรมส่วนบุคคลและแนวคิดความเป็นธรรมเชิงจิตวิทยาในหลายประเด็น ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าแนวคิดความเป็นธรรมต่อส่วนรวมจะเป็นแนวคิดที่นำมาใช้ภายนอกกระบวนการเนื่องจากผลประโยชน์ส่วนรวมไม่ได้เข้ามาเกี่ยวข้องภายในกระบวนการและในการพิจารณาแนวคิดและมุมมองของความเป็นธรรมจะคำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนรวมหรือผลประโยชน์สาธารณะเป็นหลัก ขณะที่แนวคิดความเป็นธรรมส่วนบุคคลจะให้ความสำคัญกับคู่กรณีที่เข้าร่วมกระบวนการและจะพิจารณาความเป็นธรรมตามแนวคิดและมุมมองส่วนตัวของคู่กรณีในกระบวนการนั้น และความเป็นธรรมเชิงจิตวิทยาจะให้ความสนใจไปที่คู่กรณีที่เข้าร่วมกระบวนการเช่นกัน แต่ในด้านแนวคิดและมุมมองความเป็นธรรมจะพิจารณาจากความเข้าใจและสิ่งที่คู่กรณีได้รับจากกระบวนการ

2.2.2 การลงโทษและการไกล่เกลี่ย

การกระทำความผิดใดๆ ก็ตามควรที่จะถูกลงโทษด้วยความยุติธรรม นอกจากเพื่อสร้างความเป็นธรรมแล้ว การลงโทษยังอาจนำไปใช้เพื่อเป็นบรรทัดฐานในบริบทอื่นได้อีกด้วย จากหลักทั่วไปของกฎหมายลักษณะอาญาได้แสดงถึงหลักการลงโทษ ซึ่งจะต้องลงโทษตามฐานของความผิดที่ได้กระทำเพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ 3 ประการ คือ การปรับเปลี่ยนพฤติกรรม การรักษาบรรทัดฐานของกฎหมาย และการป้องปรามการกระทำผิดซ้ำซ้อน⁴⁰ หากการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยทำลายวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของการลงโทษอาจส่งผลกระทบต่อกระบวนการเกิดความไม่เป็นธรรมได้ ดังนั้น เพื่อทำความเข้าใจแนวคิดของการลงโทษและการไกล่เกลี่ยจึงต้องทำการศึกษาวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของการลงโทษ ซึ่งมีดังต่อไปนี้

2.2.2.1 การลงโทษเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม (Rehabilitation)

การลงโทษเพื่อการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมเป็นรูปแบบของการลงโทษลักษณะหนึ่งที่น่ามาใช้กับการกระทำผิดกฎหมายอาญาที่เป็นการกระทำที่ไม่เหมาะสม จากแนวคิดของการลงโทษเพื่อการปรับเปลี่ยนพฤติกรรม วัตถุประสงค์หลักของการลงโทษก็เพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม ทักษะดี และการกระทำที่ไม่ถูกต้องที่ผู้กระทำผิดได้ทำไป ซึ่งไม่เพียงแต่เพื่อกันการกระทำความผิดในอนาคต

⁴⁰ Leo P.Martinez, "Federal Tax Amnesty : Crime and Punishment Revisited," *Virginia Tax Review* (1991). pp.566-572

แต่ยังเป็นไปเพื่อประโยชน์ของตัวผู้กระทำความผิดเอง โดยจะให้ความสำคัญกับทั้งการกระทำ ความผิดและผลประโยชน์ต่อส่วนร่วมที่มีต่อสังคม⁴¹

แต่จากการศึกษาการใช้แนวคิดการลงโทษเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรมในหลายๆ ประเทศแสดงให้เห็นได้ว่าแนวคิดดังกล่าวไม่มีประสิทธิภาพในการใช้เพื่อป้องกันการกระทำความผิดซ้ำได้จริง ในประเด็นของการไกล่เกลี่ยในคดีอาชญากรรม แนวคิดดังกล่าวอาจมีประสิทธิภาพในการใช้เพื่อป้องกันการกระทำความผิดซ้ำได้ ซึ่งจากการศึกษาเพิ่มในการใช้แนวคิดดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่ามีความเป็นไปได้ที่ผู้ได้รับประโยชน์จากการไกล่เกลี่ยจะยังคงมีพฤติกรรมที่กระทำความผิดซ้ำเดิมอีก แต่อย่างไรก็ตามการไกล่เกลี่ยในคดีอาชญากรรมจะไม่ทำให้ผู้เข้าร่วมหลุดพ้นจากหน้าที่ในการจ่ายภาษี ผู้รับประโยชน์จากระบบการยังคงมีหน้าที่ในการยื่นแบบและเสียภาษีเช่นเดิม ในขณะที่เดียวกันแนวคิดดังกล่าวก็มีแนวโน้มที่เป็นมูลเหตุจูงใจให้ผู้เสียภาษีกระทำความผิดซ้ำเดิมอีก ดังนั้น ผู้เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยจึงอาจต้องถูกควบคุมอย่างเข้มงวดโดยกฎหมายอาชญากรรมตามแนวคิดการตรวจสอบและควบคุมภายในหลังกระบวนการไกล่เกลี่ย จากแนวคิดนี้ทำให้เห็นได้ว่าการไกล่เกลี่ยมีความสอดคล้องกับแนวคิดการลงโทษเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม

จากที่ได้กล่าวข้างต้น แนวคิดการลงโทษเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรมไม่ได้ให้ความสำคัญกับบทลงโทษสำหรับการโกงภาษี แต่จะให้ความสำคัญกับการลงโทษทางภาษีเพื่อทดแทนความผิด (Retribution) และป้องกันการกระทำความผิดซ้ำ (Deterrence)

2.2.2.2 การลงโทษเพื่อทดแทนความผิด (Retribution)

แนวคิดการลงโทษเพื่อทดแทนความผิดถือเป็นทฤษฎีการลงโทษที่เก่าแก่รูปแบบหนึ่ง ซึ่งแนวคิดนี้ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ ดังเช่นแนวคิดของการลงโทษรูปแบบอื่นๆ เนื่องจาก

⁴¹ มาตาลักษณ์ ออรุ่งโรจน์, "โครงการวิจัยเรื่อง หลักกฎหมายและแนวคิดเกี่ยวกับการมีบทบัญญัติเรื่องการกระทำโดยพลาด : ศึกษาจากรายงานการประชุมต้นร่างตั้งแต่ประมวลกฎหมายลักษณะอาญาจนถึงปัจจุบัน" เสนอต่อคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

แนวคิดนี้มีได้มีวัตถุประสงค์สำคัญอื่นใดนอกจากเพื่อต้องการให้ผู้กระทำความผิดได้รับการลงโทษตามสมควร⁴²

เนื่องจากระบบภาษีที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันจะให้ความสำคัญกับการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีด้วยความสมัครใจ ทำให้แนวคิดดังกล่าวขึ้นอยู่กับความเชื่อมั่นของผู้เสียภาษีที่มีต่อระบบภาษีที่มีความเป็นธรรม โดยผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีจะต้องได้รับโทษตามความผิดที่บุคคลนั้นได้กระทำไป บทลงโทษทางภาษีจึงเป็นการลงโทษเพื่อทดแทนความผิด สร้างความเชื่อมั่นต่อระบบกระบวนการยุติธรรม เพื่อให้บุคคลที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายได้รับโทษตามสมควร ดังนั้น จากแนวคิดของการไกล่เกลี่ยคดีภาษีที่มีการลดหรือยกเว้นโทษจากการกระทำความผิดทางภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งโดยหลักบุคคลเหล่านั้นควรที่จะถูกลงโทษตามกฎหมายภาษีแต่ผลของการไกล่เกลี่ยทำให้บุคคลดังกล่าวไม่ต้องรับโทษหรือรับโทษน้อยลง การกระทำลักษณะดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อมุมมองและแนวคิดความเป็นธรรมในระบบภาษี

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น อาจทำให้เห็นถึงความขัดแย้งระหว่างแนวคิดของการลงโทษเพื่อทดแทนความผิดที่ต้องการลงโทษจากการกระทำผิดเพื่อสร้างบรรทัดฐานความเป็นธรรมและความเชื่อมั่นที่มีต่อระบบกระบวนการยุติธรรมกับการไกล่เกลี่ยที่มีแนวคิดที่เป็นประนีประนอมหรือต่อรองการลงโทษและอาจทำให้ผู้กระทำความผิดได้รับโทษน้อยกว่าที่ควรหรือได้รับการลดหย่อนโทษ จึงอาจส่งผลกระทบต่อแนวคิดและมุมมองของความเป็นธรรมที่มีต่อระบบกฎหมายภาษี ซึ่งให้ความสำคัญกับความเป็นธรรมในระบบกฎหมายภาษีเนื่องจากความเป็นธรรมในระบบกฎหมายภาษีนี้นั้นจะส่งผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น หากการไกล่เกลี่ยกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการลงโทษ อาจกล่าวได้ว่ากระทำดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเช่นกัน

⁴² สหชน รัตนไพจิตร, "ความประสงค์ของการลงโทษอาญา : ศึกษาเฉพาะประเทศไทยสมัยใช้กฎหมายลักษณะอาญาและประมวลกฎหมายอาญา" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527), หน้า. 32.

2.2.2.3 การลงโทษเพื่อการป้องกันการกระทำความผิดซ้ำ (Deterrence)

ภายใต้แนวคิดการลงโทษเพื่อการป้องกันการกระทำความผิดซ้ำ การลงโทษจะมีองค์ประกอบสองส่วน คือ การลงโทษลักษณะเฉพาะและการลงโทษลักษณะทั่วไป ซึ่งลักษณะเฉพาะของการลงโทษเพื่อป้องกันการกระทำความผิดซ้ำหรือบางครั้งอาจถูกเรียกว่า “การลงโทษเพื่อการป้องกัน” จะให้ความสำคัญกับผลกระทบจากการลงโทษที่มีต่อพฤติกรรมในอนาคตของผู้ได้รับโทษ และลักษณะเฉพาะของการลงโทษเพื่อป้องกันก็จะถูกจำกัดการใช้เฉพาะกับบุคคลที่ได้กระทำความผิดและความผิดนั้นเป็นความผิดสำเร็จแล้ว เนื่องจากหากบุคคลผู้เข้าร่วมในกระบวนการไต่ถามไต่สวนยังมีผู้ใช้ที่กระทำความผิดหรือต้องรับโทษก็มีผู้ใช้ที่จะได้รับผลกระทบจากแนวคิดการลงโทษดังกล่าว ทำให้ไม่มีประเด็นที่จะมาพิจารณาเพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการลงโทษและการไต่ถามไต่สวน ส่วนลักษณะทั่วไปของการลงโทษเพื่อป้องกันการกระทำความผิดซ้ำเป็นรูปแบบที่เกี่ยวกับความสามารถของรัฐที่จะควบคุมความเชื่อมั่นที่มีต่อระบบกฎหมายที่มีความเป็นธรรม โดยทฤษฎีการลงโทษจะมีวัตถุประสงค์ที่สัมพันธ์กับลักษณะทั่วไปของการลงโทษสองประการดังนี้ ประการแรกเป็นการลงโทษมีเจตนารมณ์เพื่อป้องกันมิให้ผู้กระทำมีมูลเหตุจูงใจในการกระทำความผิดซ้ำ ซึ่งกรณีนี้จะทำให้ผู้เสียหายซึ่งนำหน้าระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับจากการเลี่ยงภาษีกับบทลงโทษที่จะได้รับจากการเลี่ยงภาษีเพื่อตัดสินใจในการเลือกการกระทำครั้งต่อไป ดังนั้น ถ้าหากบทลงโทษเพื่อการป้องกันนั้นไม่รุนแรงเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียหายเสียประโยชน์มากกว่าการเลือกที่จะเลี่ยงภาษี ผู้เสียหายก็จะมีแนวโน้มที่จะกระทำความผิดต่อไป ประการที่สอง เป็นการลงโทษสำหรับการกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นเชิงสัญลักษณ์ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อศีลธรรม โดยเป็นการสนับสนุนแนวคิดของการลงโทษเพื่อสร้างบรรทัดฐานในการป้องกันการกระทำความผิดนั้นซ้ำอีก⁴³ ในทางภาษีก็เช่น การลงโทษทางภาษีก็จะใช้กับกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีที่ถือเป็นความผิดเพื่อสร้างบรรทัดฐานและป้องกันการกระทำอันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นความผิด

ดังนั้น แนวคิดของการลงโทษเพื่อการป้องกันการกระทำความผิดซ้ำจะเป็นการกำหนดพฤติกรรมที่ไม่พึงประสงค์อันสมควรที่จะถูกป้องกันเพื่อไม่ให้มีการกระทำนั้นเกิดขึ้นโดยอาจสร้างกระบวนการเพื่อป้องกันก่อนที่จะเกิดการกระทำนั้นหรือกำหนดบทลงโทษเพื่อให้ผู้กระทำหลาย

⁴³ อนุรักษ์วัฒน์ สุทธิโยธิน, "ทฤษฎีการลงโทษ," ใน แนวทางการศึกษาชุดวิชากฎหมายอาญาและอาชญาวิทยาขั้นสูง, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2554), หน้า. 21-23.

จำและไม่กระทำความผิดซ้ำอีก ตามเจตนารมณ์ของวัตถุประสงค์หลักของการลงโทษทางภาษีนี้อีกเพื่อป้องกันมิให้เกิดการกระทำความผิดอันเป็นการหลีกเลี่ยงซ้ำอีก ดังนั้น หากการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยเกิดการกักร่อนหรือบิดเบือนทฤษฎีการลงโทษเพื่อป้องกันการกระทำซ้ำ การดำเนินกระบวนการดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อแนวคิดการลงโทษทางภาษีเพื่อป้องกันการกระทำความผิดทางภาษีซ้ำได้

2.2.3 มาตรการในการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี

การกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance) เป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งของระบบภาษี เนื่องจากหลักการดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับรายได้ทางภาษีซึ่งถือเป็นรายได้หลักของรัฐหรือประเทศ หากมีการสนับสนุนหรือส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance) รายได้ทางภาษีหรือรายได้ของรัฐก็จะเพิ่มขึ้นแปรผันตามการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีดังกล่าว อาจกล่าวได้ว่าหากมีมาตรการหรือปัจจัยใดๆ ก็ตามที่ส่งผลกระทบต่อการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนั้นจะทำให้รายได้ทางภาษีหรือรายได้ของรัฐลดลง จากที่ได้กล่าวไปการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจึงถือเป็นหลักการที่มีความสำคัญต่อระบบการจัดเก็บภาษี โดยในหัวข้อที่จะกล่าวต่อไปนี้จะชี้แจงได้อธิบายถึงความหมายและทฤษฎีของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อทำให้เกิดความเข้าใจในลักษณะและรูปแบบของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่จะส่งผลกระทบต่อรายได้และการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ

2.2.3.1 ความหมายของมาตรการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ความหมายโดยทั่วไปของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance) เป็นลักษณะในเชิงที่ผู้เสียภาษีมียุติหรือความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ส่วนในความหมายตรงข้าม การหลีกเลี่ยงหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจะเป็นรูปแบบของการไม่ปฏิบัติตามหรือไม่ชำระค่าภาษีโดยไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีเจตนาหรือไม่ก็ตาม และนอกจากความหมาย

ทั่วไปที่กล่าวมาข้างต้น ยังมีนักวิชาการทางภาษีหลายท่านได้ให้ความหมายและนิยามไว้ในมุมมอง และรูปแบบอื่น ดังนี้⁴⁴

Roth, Scholz และ Witte ได้ให้นิยามการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีไว้ ดังนี้คือ “การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์หรือระเบียบข้อบังคับที่กำหนดไว้ กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายในเวลาที่กำหนดและจำนวนที่ถูกต้องตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร, กฎเกณฑ์ และคำตัดสินของศาลที่ใช้อยู่ ณ ขณะยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี”

James และ Alley ได้ให้นิยามของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยใช้หลักการของช่องว่างทางภาษี (Tax Gap) ในการพิจารณาเพื่อให้คำนิยามการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีไว้ดังนี้ “การกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี คือ ความแตกต่างระหว่างจำนวนค่าภาษีหรือรายได้ทางภาษีที่ถูกกำหนดโดยกฎหมายกับจำนวนค่าภาษีหรือรายได้ทางภาษีที่เก็บได้ตามความเป็นจริง”⁴⁵ แต่นิยามดังกล่าวนี้ไม่ค่อยเป็นที่ยอมรับเนื่องจากมีนักวิชาการทางภาษีหลายท่านได้ให้ความเห็นไว้ว่านิยามดังกล่าวนั้นแคบและยังขาดการให้ความหมายที่ชัดเจนพอเพียง⁴⁶

Jackson and Milliron ได้อธิบายความหมายของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีไว้ว่า “การปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดโดยการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอย่างถูกต้อง ตรงตามเวลาที่กฎหมายกำหนด และครบตามจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระโดยไม่จำเป็นต้องให้หน่วยงานของรัฐตรวจสอบหรือบังคับ”

นอกจากนิยามและความหมายที่ได้กล่าวมาข้างต้น การกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษียังอาจหมายถึงการรายงานหรือแสดงรายได้เพื่อเสียภาษีอย่างถูกต้องและแท้จริง, การหักค่าใช้จ่ายทางภาษีในจำนวนที่ถูกต้องตามความเป็นจริงและตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และการชำระภาษีตามจำนวนที่ถูกต้องตรงตามเวลาที่กำหนด ซึ่งหลักการเหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของนิยามการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

⁴⁴ Erich Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour* (United States of America: Cambridge University Press, 2007). pp. 21-23.

⁴⁵ Simon James. and Clinton Alley, "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration," *Journal of Public Finance and Management in Public Services* (1991). pp. 29-32

⁴⁶ Ken Devos, *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behavior* (Netherlands: Springer, 2014). p. 5

ในทางตรงกันข้าม การหลีกเลี่ยงหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non-tax compliance) อาจอยู่ทั้งในรูปของการยื่นแบบแสดงรายงานภาษีไม่ถูกต้องหรือการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โดยอาจรวมถึงการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีซึ่งถือเป็นความผิดตามกฎหมายหรือการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องโดยมีลักษณะเป็นการให้ข้อมูลที่ไม่น่าเชื่อถือ, การให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องโดยความหลงผิด หรือเป็นทั้งการให้ข้อมูลที่ไม่น่าเชื่อถือหรือไม่ถูกต้องโดยความหลงผิดซึ่งเป็นผลมาจากความประมาทของผู้เสียภาษี

นอกจากนั้น การหลีกเลี่ยงหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนี้อาจเป็นลักษณะของการหลีกเลี่ยงหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยเจตนาและไม่เจตนา โดยการหลีกเลี่ยงหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยเจตนาเป็นกรณีที่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลซึ่งรู้หรือควรรู้ว่าตนเองมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ในทางภาษี บุคคลหรือกลุ่มบุคคลมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแต่เลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามโดยการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยเจตนาจะมีความหมายรวมถึงการโกงภาษี (Tax Evasion) และการหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ด้วย ส่วนการหลีกเลี่ยงหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยไม่เจตนาเป็นกรณีที่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่กำหนดไว้แต่สาเหตุจากการไม่ปฏิบัติตามนั้นเกิดมาจากความไม่ตั้งใจหรือไม่ได้มีเจตนาไม่ปฏิบัติ แต่อาจเกิดจากการขาดความรู้และความเข้าใจในกฎหมายภาษีจึงทำให้เกิดความผิดพลาดดังกล่าว⁴⁷

จากความหมายและนิยามของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ได้กล่าวไปข้างต้น ทำให้เข้าใจถึงลักษณะและรูปแบบของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งจะนำไปเพื่ออธิบายปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีต่อไป

2.2.3.2 ทฤษฎีการควบคุมการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ทฤษฎีของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมีหลักการสำคัญ 3 ประการที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาในประเด็นของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี คือ การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) การโกงภาษี (Tax Evasion) และการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี (Tax Compliance) สำหรับในประเด็นของการหลีกเลี่ยงภาษีจะเป็นการ

⁴⁷ ibid. pp. 4-5

กล่าวถึงรูปแบบที่ผู้เสียภาษีหาช่องว่างของกฎหมายภาษี (Loopholes) เพื่อให้ตนเองได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีหรือจ่ายภาษีน้อยลงกว่าปกติ ส่วนประเด็นของการโกงภาษีจะกล่าวถึงรูปแบบที่ผู้เสียภาษีกระทำการหรือใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายเพื่อให้ตนเองได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น ได้รับยกเว้นหรือไม่ต้องจ่ายภาษี และในประเด็นของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีจะเป็นการกล่าวถึงความต้องการหรือเจตนาของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งจะมีหลักการที่ตรงกันข้ามกับการหลีกเลี่ยงหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non Tax Compliance) และการโกงภาษี สำหรับในประเด็นของการหลีกเลี่ยงภาษีจะไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีตราบเท่าที่ผู้เสียภาษีเหล่านั้นยังคงปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

จากหลักการสำคัญที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี James D. Sorg ได้จำแนกรูปแบบของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ออกเป็น 4 รูปแบบ ดังนี้

(1) ความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Intentional Compliance) คือ การที่ผู้เสียภาษีมีความตั้งใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้จนครบถ้วน

(2) ความตั้งใจในการไม่ปฏิบัติตามหรือจงใจหลีกเลี่ยงในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Intentional Non-Compliance) คือ การที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและสามารถหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้สำเร็จ

(3) ความไม่ตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Unintentional Compliance) คือ การที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแต่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้ เช่น อาจถูกตรวจพบหรือถูกเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เป็นต้น

(4) ความไม่ตั้งใจที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Unintentional Non-Compliance) คือ การที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแต่อาจปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้ผิดพลาดบางประการ ทำให้เกิดผลเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ซึ่งการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีทั้ง 4 รูปแบบของ Sorg สามารถนำไปใช้เพื่อกำหนดการกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามกฎหมายต่อไป อาจเป็นทั้งรูปแบบของการตั้งใจหรือไม่ตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายก็ตาม⁴⁸

นอกจากนั้นแนวคิดทฤษฎีของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษียังได้ถูกศึกษาและอธิบายโดย Allingham และ Sandmo ซึ่งได้อธิบายถึงหลักการในการกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีโดยการควบคุมการรายงานรายได้ของผู้เสียภาษีและหลักการและเหตุผลในการตัดสินใจภายในความไม่แน่นอนและทฤษฎีประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ (Expected Utility Theory) ซึ่งถือเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญในการที่จะใช้ต่อยอดในการศึกษาเพื่ออธิบายทฤษฎีการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี⁴⁹ นอกจากนี้ ยังมีหลักการสำคัญอีกประการที่สามารถนำมาอธิบายทฤษฎีการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี กล่าวคือ หลักการค่านึงผลประโยชน์สูงสุด (Utility Maximization Approach) และหลักการค่านึงทางเลือก (Alternative Approach) ซึ่งนักวิชาการทางภาษี เช่น Mikesell และ Birskyte เรียกหลักการทั้งสองว่า แนวคิดการควบคุมความเสี่ยง (Compliance Lottery View) และแนวคิดตามความเชื่อของผู้เสียภาษี (Responsible Taxpayer View) ตามแนวคิดการควบคุมความเสี่ยง ผู้เสียภาษีจะมีสองทางเลือกเสมอ คือ ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามความเป็นจริงหรือยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งจากแนวคิดนี้ ผู้เสียภาษีใช้เหตุผลในการคำนวณโดยการชั่งน้ำหนักระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีกับผลเสียที่คาดว่าจะได้รับจากการถูกตรวจสอบพบ ผลจากแนวคิดดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่าการยื่นแบบแสดงรายได้เพื่อเสียภาษีตามความเป็นจริงจะเพิ่มขึ้นตามอัตราการลงโทษที่สูงขึ้นและการตรวจสอบที่เข้มงวด ซึ่งสรุปได้จากแนวคิดดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมากขึ้นเนื่องจากกลัวบทลงโทษที่สูงและการตรวจสอบที่เข้มงวด นอกจากนี้ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น การกำกับดูแลให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษียังขึ้นอยู่กับการใช้กฎหมายภาษีอย่างจริงจังอีกด้วย ดังนั้น จากการศึกษาการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีภายใต้แนวคิด

⁴⁸ Maneekwan Chandarasorn, "Public Management as Citizen Compliance: A Case Study of Income Tax Compliance Behavior in Thailand" (Doctoral dissertation, Graduate School, University of Kansas, 2012). pp.6-8.

⁴⁹ Michael G. Allingham and Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economic* (1972). pp.323-338

การควบคุมความเสี่ยงนี้จะเป็นหลักการที่พยายามลดการหลีกเลี่ยงภาษี การโกงภาษี และการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์อื่นๆที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้ผ่านทางมาตรการบังคับใช้กฎหมายอย่างจริงจัง เพื่อที่จะลดความตั้งใจหรือเจตนาของผู้เสียภาษีที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีส่ง ส่วนแนวคิดความเชื่อของผู้เสียภาษีก็นับเป็นอีกปัจจัยสำคัญอีกปัจจัยหนึ่งที่อาจมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษีในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี จากแนวคิดนี้ ผู้เสียภาษีจะชำระภาษีก็ต่อเมื่อ 1) ผู้เสียภาษีมูลเหตุหรือแรงจูงใจให้ชำระภาษี 2) ผู้เสียภาษีเข้าใจอย่างถ่องแท้ว่าตนเองมีหน้าที่หรือมีความรับผิดชอบที่จะต้องชำระค่าภาษี 3) มีการอำนวยความสะดวกเพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษี⁵⁰

จากหลักการทั้งทฤษฎีในการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีทั้งหมดที่ได้กล่าวไปถือเป็นหลักการสำคัญที่จะนำมาใช้เพื่ออธิบายปัจจัยที่จะมีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีซึ่งจะอธิบายในหัวข้อถัดไป และการทำความเข้าใจทฤษฎีการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนับเป็นสิ่งสำคัญสำหรับหน่วยงานภาครัฐในการพัฒนามาตรการและเทคนิคเพื่อลดพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่มีเจตนาไม่ปฏิบัติตามหรือหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพิ่มความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีต่อไป

2.2.3.3 ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี

จากการศึกษารูปแบบของมาตรการการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีทั้งหมดจะให้ความสำคัญกับมาตรการในการกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่อาจมีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี เช่น การตรวจสอบ การลงโทษ สิทธิประโยชน์ทางภาษี การนิรโทษกรรมทางภาษี ทัศนคติและแนวคิดที่มีระบบภาษี อัตราภาษี และระดับของรายได้ตามเป็นจริง เป็นต้น ซึ่งสามารถนำมาตราการที่อาจส่งผลกระทบต่อปัจจัยในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีดังกล่าวมาใช้ในการพัฒนาระบบการบริหารจัดการในระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อเพิ่มอัตราความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีได้ ดังนั้น เพื่อความเข้าใจมาตรการในการกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่อาจส่งผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี จึงอาจอธิบายปัจจัยดังกล่าวโดยละเอียดได้ดังนี้⁵¹

⁵⁰ Jeff Pope and Raihana Mohdali, "The Role of Religiosity in Tax Morale and Tax Compliance," *Australia Tax Forum* (2010). pp. 567-568

⁵¹ Chandarasorn, M., "Public Management as Citizen Compliance: A Case Study of Income Tax Compliance Behavior in Thailand." pp. 36-42

1) มาตรการตรวจสอบทางภาษี (Tax Audits) เป็นมาตรการในการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายที่นิยมนำมาใช้เพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งสำหรับในการดำเนินการตามมาตรการดังกล่าว โอกาสสำเร็จในการตรวจสอบ ประสิทธิภาพของการตรวจสอบ และการแจ้งเตือนก่อนการตรวจสอบ ถือเป็นประเด็นสำคัญที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาประกอบในการดำเนินมาตรการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี จากการศึกษางานวิจัยของนักวิชาทางภาษีหลายท่านให้ความเห็นตรงกันว่า การเพิ่มขึ้นของอัตราในการตรวจสอบทางภาษี (Tax Audit Rates) จะทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น และจากหลักการควบคุมความเสี่ยง (Compliance Lottery View) หรือหลักการค่านึงประโยชน์สูงสุด (Expected Utility Theory) ที่ได้กล่าวไปก่อนหน้านี้ยังได้สนับสนุนแนวคิดของมาตรการนี้ ซึ่งทำให้เห็นได้ว่าถ้าโอกาสสำเร็จในการตรวจสอบและประสิทธิภาพของการตรวจสอบสูงจะทำให้การควบคุมผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้นและส่งผลทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้นไม่ว่าจะเป็นการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ตามความเป็นจริงหรือการปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดอย่างถูกต้อง นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการภาษีอีกหลายท่าน เช่น Dubin และ Wilde, Witte และ Woodbury, Shreffin และ Triest ได้สนับสนุนแนวคิดดังกล่าว โดยสรุปว่าความต้องการของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจะเพิ่มขึ้นเมื่อมีการเพิ่มอัตราในการตรวจสอบทางภาษี (Tax Audit Rates)⁵²

2) มาตรการการลงโทษ (Penalties) แนวคิดของมาตรการการลงโทษนี้จะมีลักษณะเช่นเดียวกับแนวคิดของมาตรการตรวจสอบทางภาษี (Tax Audits) โดยจะนำหลักการควบคุมความเสี่ยงมาใช้ในการอธิบายลักษณะของมาตรการนี้ ซึ่งกล่าวว่า การลงโทษในอัตราที่สูงจะเป็นการเพิ่มการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี จากการศึกษาแนวคิดของมาตรการการลงโทษแสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจะเพิ่มขึ้น แม้จะเป็นการเพิ่มอัตราในการลงโทษเพียงเล็กน้อยก็ตาม แต่แนวคิดมาตรการการลงโทษดังกล่าวได้มีนักวิชาทางภาษีหลายท่าน เช่น Kirchler, Muehlbacher และ Wahl ได้เห็นแย้งไว้ว่าอัตราการลงโทษที่เพิ่มสูงขึ้นนั้นไม่มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด และจากแนวคิดของ Mikesell และ Birskyte ที่มีต่อมาตรการการลงโทษที่มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีทำให้เห็นได้ว่า ผลกระทบของมาตรการการลงโทษที่จะมีต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนี้นั้นจะน้อยกว่าการแนวคิดของมาตรการ

⁵² Kirchler, E., *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. pp. 108-110

ตรวจสอบทางภาษี ซึ่งมี 2 ปัจจัยหลักที่ทำให้ผลของมาตรการการลงโทษที่มีต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีน้อยกว่ามาตรการตรวจสอบทางภาษี ประการแรก บทลงโทษทางสังคมมีค่ามากกว่าบทลงโทษทางกฎหมาย เช่น คนในสังคมไม่คบค้าสมาคมกับผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี หรือมีมาตรการค่าบาตรกับบุคคลที่ทำการทุจริตหรือหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ประการที่สอง มาตรการการลงโทษจะมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายหรือตรวจสอบทางภาษีอย่างเข้มงวด ดังนั้น แม้มาตรการการลงโทษจะมีบทลงโทษที่สูงเพียงใดแต่หากปราศการบังคับใช้กฎหมายโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐอย่างจริงจัง มาตรการการลงโทษดังกล่าวก็ไม่มีผลใดๆ นอกจากนั้น ในมุมมองของแนวคิดความเชื่อของผู้เสียภาษี (Responsible Taxpayer View) แสดงให้เห็นว่าการลงโทษในอัตราที่สูงเกินกว่าความคาดหวังของผู้เสียภาษีอาจส่งผลเป็นการกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมากกว่าที่จะเพิ่มความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีโดยสมัครใจ

3) มาตรการในการสร้างแรงจูงใจเชิงบวก (Positive Incentive) แนวคิดของมาตรการนี้เป็นการสร้างแรงจูงใจเชิงบวกให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแทนที่การใช้มาตรการลดโทษหรือมาตรการป้องกันการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และจากการศึกษาแนวคิดในการใช้มาตรการนี้โดยใช้การวิจัยเชิงประจักษ์ (Empirical Research) ของ Alm, Jackson และ Mckee ในการทดสอบผลกระทบที่มีต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีทั้งในการใช้มาตรการบังคับและมาตรการสร้างแรงจูงใจเชิงบวก สรุปได้ว่าทั้งมาตรการบังคับที่มีประสิทธิภาพและการสร้างแรงจูงใจเชิงบวกจะช่วยเพิ่มความต้องการของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งในส่วนของมาตรการสร้างแรงจูงใจเชิงบวกนั้นเป็นแนวคิดที่จะให้สิทธิประโยชน์กับผู้เสียภาษีที่มีคุณสมบัติเพียงแต่ผู้เสียภาษีนั้นปฏิบัติตามกฎเกณฑ์หรือข้อบังคับที่กฎหมายภาษีกำกับไว้เท่านั้น ดังนั้น จากแนวคิดของมาตรการดังกล่าวจึงทำให้อัตราความต้องการของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้นจากระดับน้อยไปสู่มาก

4) การนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) แนวคิดของการนิรโทษกรรมทางภาษี อาจถูกพิจารณาว่ามีลักษณะเป็นมาตรการที่เพิ่มระดับของการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีทั้ง

การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยตั้งใจและการไม่ตั้งใจที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี⁵³ และจากแนวคิดของนักวิชาการทางภาษี Andreoni และคณะ ซึ่งได้ศึกษาเกี่ยวกับการนิรโทษกรรมทางภาษี และเสนอแนวคิดว่าการนิรโทษกรรมทางภาษีนั้นมีโอกาสที่จะทำให้ผู้เสียภาษีที่หลีกเลี่ยงหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีกลับมาปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและชำระค่าภาษีอย่างสมัครใจในภายหลัง โดยปราศจากความผิดพลาดและการลงโทษใดๆ แต่ในทางตรงกันข้าม การนิรโทษกรรมทางภาษีนั้นอาจถูกมองว่าเป็นการเพิ่มโอกาสที่จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้นตรงเท่าที่มีการนิรโทษกรรมให้ นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการทางภาษีอีกท่าน Alm ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับแนวคิดของการนิรโทษกรรมทางภาษีไว้สองประการ ประการแรก การนิรโทษกรรมทางภาษีอาจทำให้ความต้องการของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลดลง เนื่องจากหากผู้เสียภาษีกระทำผิดหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีก็น่าจะได้รับการยกเว้นโทษหรือความรับผิดชอบผ่านทาง การนิรโทษกรรมภาษี และประการที่สอง การเพิ่มมาตรการบังคับ เช่น การเพิ่มมาตรการลงโทษหรือการตรวจสอบ ภายหลังจากการนิรโทษกรรมทางภาษีอาจจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้นกว่าการใช้มาตรการบังคับแต่เพียงอย่างเดียว เป็นต้น

5) อัตราภาษี (Tax Rates) จากการศึกษาเชิงประจักษ์ (Empirical Research) ของนักวิชาการทางภาษี Alm สรุปได้ว่า อัตราภาษีที่สูงมากเกินไปกว่าความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีจะนำไปสู่การลดความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยอาจส่งผลทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการโกงภาษี ซึ่งจากแนวคิดดังกล่าวทำให้เข้าใจได้ว่าอัตราภาษีที่สูงจะนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีและการโกงภาษี และในมุมมองตรงข้ามกับแนวคิดข้างต้นทำให้เข้าใจได้ว่าหากมีการเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำก็จะทำให้ความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม อัตราในการจัดเก็บภาษีนั้นควรกำหนดในอัตราที่เหมาะสมโดยคำนึงถึงความเป็นธรรมและความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี (Ability to pay)

6) ทศคติและแนวคิดที่มีต่อการบริหารจัดการภาษี (Attitude and Perceptions Toward Tax Administration) เป็นแนวคิดอีกรูปแบบหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งแนวคิดดังกล่าวมีหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี 3 ประการ คือ การดำเนินกระบวนการที่เป็นธรรมในระบบภาษีและการบริหารจัดการภาษี ประสิทธิภาพของหน่วยงานภาครัฐในการให้บริการด้านภาษี และบรรทัดฐานทางสังคมที่มีต่อการกระทำผิดทางภาษี ซึ่งสามารถอธิบายโดยละเอียดได้ดังนี้

⁵³ Martin Kellner, "Tax Amnesty 2004/2005 – an Appropriate Revenue Tool," *German Law Journal* (2004). pp. 340-346

ประการแรก การดำเนินกระบวนการอย่างเป็นทางการเป็นธรรมเนียมถือเป็นหลักการที่สำคัญในระบบภาษีและการบริหารจัดการภาษีเนื่องจากหลักการดังกล่าวเป็นการสร้างความเข้าใจให้กับผู้เสียภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งผู้เสียภาษีจะมีทัศนคติและแนวคิดที่มีต่อการดำเนินกระบวนการที่เป็นธรรมก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีมีความเข้าใจว่าตนเองได้รับการปฏิบัติในการดำเนินกระบวนการอย่างเท่าเทียมกันและด้วยวิธีการที่เป็นธรรม โดยการดำเนินกระบวนการด้วยความธรรมทั้งในระบบภาษีและการบริหารจัดการภาษีนั่นจะทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเชื่อมั่นต่อระบบภาษีและการบริหารจัดการภาษีและจะนำไปสู่การเพิ่มความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น การดำเนินกระบวนการอย่างเป็นทางการจะสร้างทัศนคติและแนวคิดในเชิงบวกต่อระบบภาษีและการบริหารจัดการภาษีซึ่งจะเป็นการเพิ่มความต้องการของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต่อไป⁵⁴

ประการที่สอง ประสิทธิภาพของหน่วยงานภาครัฐในการให้บริการด้านภาษี การให้บริการด้านภาษีของหน่วยงานภาครัฐที่มีประสิทธิภาพถือเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่จะเพิ่มความต้องการของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีมีแนวคิดและทัศนคติในเชิงบวกต่อการบริหารจัดการภาษีและระบบการจัดเก็บภาษี และจากการศึกษาพบว่า การให้บริการทางภาษีที่มีประสิทธิภาพจะส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยหากผู้เสียภาษีมีมุมมองในแง่ลบต่อคุณภาพในการให้บริการทางภาษีของหน่วยงานภาครัฐ ผู้เสียภาษีจะมีแนวโน้มที่จะหลีกเลี่ยงหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งทำให้เห็นได้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเนื่องจากมุมมองในแง่ลบที่มีต่อหน่วยงานภาครัฐที่ขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการด้านภาษีและไม่สนองตอบความต้องการของผู้เสียภาษี ดังนั้น จากแนวคิดนี้สรุปได้ว่า การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและชำระภาษีของผู้เสียภาษีขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของหน่วยงานภาครัฐในให้บริการด้านภาษี ซึ่งการบริหารจัดการภาษีและให้บริการทางภาษีด้วยความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น⁵⁵

ประการที่สุดท้าย บรรทัดฐานทางสังคมที่มีต่อการกระทำความผิดทางภาษีเป็นอีกปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี แนวคิดที่สำคัญคือของการสร้างบรรทัดฐานทางสังคมที่มีต่อการกระทำความผิดทางภาษี ซึ่งหากการกระทำความผิดทางภาษีเป็นพฤติกรรมที่ยอมรับได้ของคนในสังคมจะทำให้เป็นการสนับสนุนหรือส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น จะมีการหลีกเลี่ยงหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่ม

⁵⁴ Jone, M., "Refining a Proposed Tax Mediation Regime for New Zealand's Tax Dispute Resolution Procedures : A Mixed Methods Study." pp. 32-36

⁵⁵ ibid. pp. 36-40

มากขึ้น เนื่องจากสภาพสังคมที่เปลี่ยนไปทำให้การกระทำความผิดต่อกฎหมายภาษีกลายเป็นพฤติกรรมที่ยอมรับได้ของคนในสังคม เป็นต้น

จากปัจจัยของการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีทั้งหมดที่ได้กล่าวไปข้างต้น ปัจจัยทัศนคติและแนวคิดที่มีต่อการบริหารจัดการภาษี (Attitude and Perceptions Toward Tax Administration) ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย เนื่องจากทัศนคติและแนวคิดที่มีต่อการบริหารจัดการภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่อการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยอาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในอนาคต ดังนั้น หากผู้เสียภาษีมีทัศนคติในแง่บวกต่อระบบภาษีและมีความเชื่อมั่นในระบบการบริหารจัดการภาษีที่มีความเป็นธรรมก็จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีความต้องการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต่อไป

2.2.4 หลักการพื้นฐานทางภาษีอากรในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยหลักการและพื้นฐานแนวคิดมาจากการระงับข้อพิพาทในแพ่ง เป็นการเปิดโอกาสให้คู่ความได้เจรจาตกลงกันเพื่อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งการกระบวนกรไกล่เกลี่ยสถานะของคู่ความในคดีนั้นมีความเท่าเทียมกัน ทำให้คู่ความสามารถเจรจาตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทหรือคดีความที่เกิดขึ้นได้อย่างเสรีตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญาและหลักอิสระในทางแพ่ง ซึ่งสามารถเจรจาต่อรองกันได้ทั้งในประเด็นข้อพิพาทที่เป็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เว้นแต่จะมีเนื้อหาที่ขัดต่อบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน แต่การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีภาษีอากรนั้นจะมีแนวคิดและหลักการที่แตกต่างออกไปเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชนและข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในทางภาษีอากรจึงมีลักษณะเป็นคดีปกครอง ทำให้หลักการและแนวคิดในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีภาษีอากรคู่ความไม่สามารถเจรจาตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทหรือคดีความได้อย่างเสรี การเจรจาต่อรองเพื่อทำข้อตกลงในการระงับพิพาททำได้ภายในกรอบและขอบเขตที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้เท่านั้น โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ เนื่องจากสถานะของคู่ความในคดีหรือคู่พิพาทไม่เท่าเทียมกัน⁵⁶ ดังนั้น การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีจึงจำเป็นต้องเข้าใจถึงหลักการพื้นฐานในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีซึ่งมีความเชื่อมโยง

⁵⁶ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส," สรรพากรศาสตร์ สิงหาคม(2534). หน้า 83-84

ระหว่างหลักการทางปกครองและทฤษฎีทางภาษีอากร ซึ่งอาจอธิบายถึงหลักการทั่วไปของการใกล้เคียงข้อพิพาททางภาษีอากรได้ดังต่อไปนี้

2.2.4.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร หมายถึง ลักษณะสอดคล้องตามกฎหมาย โดยการอนุมัติภาษี การบริหารภาษี และการจัดเก็บภาษี ต้องกระทำในรูปแบบที่กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น ซึ่งหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีมามีที่มาจากแนวความคิดเรื่องหลักการตกลงยินยอมทางภาษี ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่ปรากฏในประวัติศาสตร์การปกครองระบอบประชาธิปไตยในยุโรป โดยเริ่มต้นมาจากที่ภาษีเป็นสิ่งแสดงอำนาจอธิปไตยของรัฐและภาษีมี่ลักษณะตรงข้ามกับรายได้ประเภทอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นรายได้ประเภทสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือรายได้จากการก่อกำเนิด ซึ่งรายได้สาธารณะประเภทภาษีแตกต่างจากรายได้ของภาคเอกชนในประเด็นที่เกี่ยวกับลักษณะของการมีอำนาจอธิปไตยและการจัดตั้งหรือจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นอำนาจฝ่ายเดียว ทำให้มีลักษณะบังคับโดยฝ่ายปกครองกำหนดมาตรการบังคับและมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระภาษี โดยหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรนั้นมีองค์ประกอบหลักด้วยกัน 4 ประการ คือ หลักความยินยอมทางภาษี หลักการกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร หลักการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ และหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร⁵⁷ ซึ่งอาจอธิบายได้ ดังนี้

หลักความยินยอมทางภาษี หมายถึง ภาษีต้องได้รับการตกลงยินยอมตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับการตกลงยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้ดังนั้น การตกลงยินยอมทางภาษีตามนัยกฎหมายเป็นการอนุมัติจัดเก็บภาษีของฝ่ายนิติบัญญัติในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตย ซึ่งจากความหมายของหลักความยินยอมทางภาษีทำให้แสดงให้เห็นได้ว่า ลักษณะของความตกลงยินยอมทางภาษีและการเป็นรายได้ที่มีลักษณะบังคับของภาษีจะมีความขัดแย้งกันแต่เพียงภายนอกเท่านั้น เพราะการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันเป็นการตกลงยินยอมโดยผ่านรัฐสภาซึ่งเป็นองค์กรที่ประกอบด้วยผู้แทนของปวงชน มิได้เป็นการตกลงยินยอมของผู้เสียภาษีเฉพาะราย หากเป็นการตกลงยินยอมเฉพาะรายแล้วอาจเกิดการต่อต้านจากประชาชนบุคคลที่ไม่ต้องการชำระภาษีได้ ในบางประเทศที่มีการใช้ระบบประชามติ เกรงว่าจะมีการนำการลงประชามติมาใช้กับการตรากฎหมายภาษีอากรจึงได้กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญบางฉบับไม่ให้นำการตรากฎหมายภาษีอากรต้องผ่านกระบวนการทำประชามติทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการตกลงยินยอมผ่านกระบวนการรัฐสภา ประชาชนไม่สามารถผลักดันให้มีการลงประชามติ เพื่อไม่ตกลงยินยอมให้มีการจัดเก็บภาษีอากรได้ ดังนั้น จากหลักความยินยอมนี้การกำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรต้องตรา

⁵⁷ พินิจภูวดล, ศ., กฎหมายภาษีอากร, หน้า. 64.

เป็นกฎหมายและการบัญญัติระบบภาษีต้องถูกกำหนดโดยฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้น ฝ่ายบริหารสามารถเข้ามามีบทบาทในการกำหนดวิธีบังคับใช้ โดยให้บรรลุตฤประสงค์ของกฎหมายที่ตราโดยฝ่ายนิติบัญญัติ รวมทั้งการกำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไปที่จำเป็นเกี่ยวกับการรักษาความสงบเรียบร้อยตามกฎหมายภาษีอากร แต่ไม่มีอำนาจในการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

หลักการกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากการปกครองระบอบประชาธิปไตย กฎหมายกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรด้วย หลักการตกลงยินยอมทางภาษีและลักษณะบังคับของกฎหมายภาษีจึงมิได้มีความขัดแย้งกันในส่วนของสาระแห่งเนื้อหากฎหมาย ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติบังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากร โดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ด้วยเหตุที่กฎหมายเป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนหรือกระทบต่อผลประโยชน์สาธารณะได้เมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการภายใต้กรอบแห่งกฎหมายนั้น

หลักการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติต้องไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย องค์กรตุลาการเป็นที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี เกี่ยวกับการประเมินภาษี นอกจากนี้ การตีความกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องตีความอย่างเคร่งครัด โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร หลักกฎหมายทั่วไป และหลักความเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรด้วย อย่างไรก็ตาม ในการบังคับใช้กฎหมายนั้น ศาลมีความจำเป็นต้องวินิจฉัยคดีด้วยความรอบคอบเป็นธรรม การตีความกฎหมาย ตามลายลักษณ์อักษรย่อมไม่เพียงพอจำเป็นต้องนำหลักกฎหมายมหาชนทั่วไปมาใช้บังคับด้วย

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่อยู่ในสาขาของกฎหมายมหาชนเพราะเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอำนาจรัฐที่บังคับกับทรัพย์สินหรือสถานะของบุคคล นอกจากนี้ กฎหมายภาษีอากรยังมีลักษณะพิเศษหรือมีลักษณะเป็นเอกเทศอีกด้วย ซึ่งเป็นไปตามแต่ละประเภทของภาษี ซึ่งหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีหมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรใหม่เนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่

ละประเภทมีความหมายหรือมีลักษณะแตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง⁵⁸

จากหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีที่กล่าวมาข้างต้น แสดงให้เห็นหลักการทั่วไปของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลโดยจะเห็นได้ว่าการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้นเป็นการลดภาษี เปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขจำนวนภาษี หรือการผ่อนชำระภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษี การกระทำดังกล่าวจึงต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร ซึ่งมีองค์ประกอบ 4 ประการ คือ หลักความยินยอมทางภาษี หลักการกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษี หลักการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ และหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

2.2.4.2 หลักบริหารภาษีอากรที่ดี

การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้นแม้จะเป็นการช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวดเร็ว ไม่ยุ่งยากซับซ้อนและประหยัดค่าใช้จ่ายก็ตาม แต่การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลก็ต้องคำนึงถึงการบริหารภาษีอากรที่ดีด้วย ซึ่งตั้งอยู่บนฐานความยุติธรรม ความเสมอภาค ความแน่นอน ความสะดวก และความประหยัดของบรรดาผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน ทั้งนี้ เนื่องจากการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีในชั้นศาลเป็นการลดภาษี เปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขจำนวนภาษี หรือการผ่อนชำระภาษี ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษี เนื่องจากรายได้ทางภาษีอากรเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรในรูปการบังคับจัดเก็บภาษีจากภาคเอกชนมาสู่รัฐ โดยอาจอธิบายหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลได้ดังนี้⁵⁹

หลักความเป็นธรรม (Equity) เนื่องจากประชาชนของรัฐต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีจึงต้องจัดเก็บอย่างยุติธรรมและเสมอภาค

การไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรในชั้นศาลจึงต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีด้วย กล่าวคือ ในการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้น หาก

⁵⁸ Duncan Bentley, *Taxpayer's Rights Theory, Origin and Implementation* (Netherlands: Kluwer Law International, 2007). p.59.

⁵⁹ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, *หลักกฎหมายภาษีอากร*, 4 ed. (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T-Training Center, 2555). หน้า 4-7

สาระสำคัญของคดีหรือข้อเท็จจริงในคดีเหมือนกัน การไกล่เกลี่ยก็ควรมีผลของการไกล่เกลี่ยที่ออกมาในแนวทางเดียว แต่หากสาระสำคัญของคดีหรือข้อเท็จจริงในคดีไม่เหมือนกัน การไกล่เกลี่ยก็ไม่ควรมีผลของการไกล่เกลี่ยออกมาในแนวทางเดียวกัน

หลักความแน่นอน (Certainly) ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความแน่นอนและชัดเจน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล มิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษี อย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา และสถานที่ที่แน่นอน

ดังนั้น การไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรในชั้นศาลจึงต้องสอดคล้องกับหลักความแน่นอนตามหลักบริหารภาษีอากรที่ดีด้วย กล่าวคือ ต้องมีหลักเกณฑ์หรือหลักปฏิบัติที่ชัดเจนไม่คลุมเครือ และมีการกำหนดกรอบในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่และแนวทางปฏิบัติของผู้เสียภาษีเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจและลดโอกาสใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลอย่างบิดเบือน

หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา และวิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาที่ยุติเสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี

การไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้นต้องคำนึงถึงหลักความสะดวกตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้นจะต้องมีขั้นตอนหรือกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ เพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่การไกล่เกลี่ย

หลักความประหยัด (Economy) ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ กล่าวคือ รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็นำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาษีนั้นๆ ให้น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่นๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษี เป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บรัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด

ดังนั้น การไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั้นต้องคำนึงถึงหลักความประหยัดตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีด้วย กล่าวคือ การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาลจะต้องมีการประเมินระหว่างต้นทุนในการบริหารจัดการคดีกับจำนวนค่าภาษีที่จะได้รับหลังจากการระงับข้อพิพาทสำเร็จ หากประเมินว่าข้อพิพาทหรือคดีที่นำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยแล้วจะ

ทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการคดีเพื่อระงับข้อพิพาทน้อยกว่าจำนวนค่าภาษีที่จะได้รับหลังจากการระงับข้อพิพาทสำเร็จ ข้อพิพาทหรือคดีดังกล่าวก็ไม่ควรเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย เนื่องจากการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาทดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักความประหยัด

2.2.4.3 หลักคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

สำหรับหลักคุ้มครองประโยชน์สาธารณะเป็นอีกหลักการหนึ่งที่มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษียังต้องนำมาพิจารณาประกอบด้วย หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะเป็นหลักการในทางกฎหมายที่เรียกร้องให้การกระทำทั้งหลายทั้งปวงของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องเป็นไปตามเพื่อประโยชน์สาธารณะกล่าวคือ เป็นการกระทำที่มีวัตถุประสงค์เพื่อตอบสนองความต้องการของบุคคลในสังคมส่วนใหญ่ หรือเพื่อให้สมาชิกในสังคมได้ประโยชน์จากการกระทำดังกล่าว หรือได้รับประโยชน์จากกิจการที่รัฐดำเนินการ แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองดังกล่าว ไม่จำเป็นต้องเป็นการกระทำที่สร้างความพึงพอใจให้แก่ทุกคนในสังคม และไม่ได้เป็นไปเพื่อความต้องการขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เป็นผู้ดำเนินการจัดทำกิจการนั้นๆ หรือเป็นการจงใจเพื่อประโยชน์ของบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง นอกจากนี้ ยังต้องพิจารณาถึงความต้องการของคนในสังคมที่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา⁶⁰

หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะจะกำหนดให้การกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ จึงส่งผลให้การดำเนินกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรฝ่ายปกครองต้องผูกพันอยู่กับประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ประโยชน์สาธารณะจึงเป็นตัวแปรที่องค์กรฝ่ายปกครองต้องพิจารณาและให้ความสำคัญอยู่ตลอดเวลาว่าการกระทำของตนเองนั้นเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์สาธารณะหรือไม่⁶¹

สำหรับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากรนั้น ฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐจึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะในการทำข้อตกลงหรือในการเจรจาต่อรองใดระหว่างฝ่ายรัฐกับฝ่ายผู้เสียภาษี เนื่องจากข้อพิพาททางภาษียังเป็นการระงับข้อพิพาทในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐเพื่อนำไปใช้ในการบริหารประเทศ การทำข้อตกลง เจรจาต่อรองใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ย ฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐจึงต้องคำนึงถึงผลประโยชน์สาธารณะเพื่อประสานประโยชน์ระหว่างการคุ้มครองผลประโยชน์ของรัฐกับประสิทธิภาพในการ

⁶⁰ เกสสุตา มุสิกะปาน, "การขอให้พิจารณาใหม่ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง" (ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), หน้า. 42

⁶¹ พันวิชฌ์ โรจนตันติ, "การประสานประโยชน์สาธารณะกับสิทธิเสรีภาพของประชาชนในการตรากฎหมาย" (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545), หน้า. 9

บริหารจัดการข้อพิพาทหรือคดีความ ดังนั้น หากการทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีจะเป็น การให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคู่พิพาทแต่เพียงฝ่ายเดียวซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ กับการ บริหารจัดเก็บภาษีของฝ่ายรัฐ เพราะเป็นกรณีที่มีบรรทัดฐานชัดเจนอยู่แล้วว่าในข้อเท็จจริงลักษณะนี้ ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยไม่อาจโต้แย้งได้ กรณีเช่นนี้ฝ่ายรัฐไม่จำเป็นต้องเข้าทำการไกล่ กลี่ยเพื่อประนีประนอมยอมความยุติข้อพิพาทในทางภาษีอากรก็ได้

2.2.4.4 หลักความเสมอภาคทางภาษี

หลักความเสมอภาคนั้นถือเป็นพื้นฐานของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์โดยบุคคลทุกคน ย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งหลักการดังกล่าวเรียกว่า “หลัก ความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมาย” (Equality Before the Law) โดยหลักความเสมอภาคหรือสิทธิ ของราษฎรที่จะได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเท่าเทียมกันนี้ได้รับบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดเจนใน รัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตยในทุกระดับนับตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน ซึ่งในรัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทยก็ได้บัญญัติรับรองหลักความเสมอภาคไว้ในตัวบทบัญญัติโดยกำหนดให้บุคคลไม่ว่า เหล่ากำเนิด เพศ ศาสนาใด ย่อมอยู่ในความคุ้มครองแห่งรัฐธรรมนูญนี้ และยังกำหนดให้บุคคลย่อม เสมอกันในทางกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งตามหลัก รัฐธรรมนูญนี้มีสาระสำคัญว่าองค์กรต่างๆ ของรัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่าง เดียวกันและปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละ บุคคล การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญแตกต่างกันก็ดี หรือการปฏิบัติต่อบุคคลที่ แตกต่างกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันก็ตียอมขัดต่อหลักความเสมอภาค⁶²

สำหรับหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายภาษีนั้น อาจพิจารณาแยกได้เป็น 2 ประการ คือ หลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายภาษีและกฎหมายภาษีที่จะต้องไม่เลือกปฏิบัติโดย ไม่เป็นธรรม

ประการแรก หลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายภาษีเป็นหลักกฎหมายทั่วไปตาม รัฐธรรมนูญในระบอบประชาธิปไตย ซึ่งส่งผลในทางการคลังและภาษี กล่าวคือ ประชาชนทุกคน จะต้องมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐโดยเท่าเทียมกัน ความเท่าเทียมกัน ในที่นี้มีได้หมายความว่าทุกคนจะต้องรับภาระเป็นจำนวนเท่าๆ กัน ตามการคำนวณในทาง คณิตศาสตร์หากแต่หมายความว่าแต่ละคนจะต้องรับภาระเป็นจำนวนเท่าๆ กันเมื่อคำนึงถึง ความสามารถในการทางเศรษฐศาสตร์ของแต่ละคนด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าประชาชนทุกคน

⁶² วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2543). หน้า. 94-95.

จะต้องรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐโดยเท่าเทียมกันตามสัดส่วนแห่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ตนมีอยู่ ซึ่งวิธีการในการรับภาระรายจ่ายสาธารณะดังกล่าวข้างต้นก็คือการเสียภาษีโดยคำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีนั่นเอง

ประการที่สอง กฎหมายภาษีจะต้องไม่เลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม หมายความว่าประชาชนทุกคนมีสิทธิได้รับการปฏิบัติจากกฎหมายภาษีอย่างเท่าเทียมกัน โดยความหมายประการนี้ การยกเว้นภาษี การลดหย่อนภาษี หรือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีเพียงบางกลุ่มหรือบางพวก โดยมีได้ยกเว้น ลดหย่อน หรือให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเป็นการทั่วไปและการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ปราศจากเหตุผลที่สมควร กรณีดังกล่าวย่อมจะเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษี⁶³

อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวมิได้หมายความว่าประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องชำระภาษีด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน หรือว่าจะต้องตกอยู่ในระบบภาษีเดียวกันเสมอไป แต่หมายความว่ากฎหมายภาษีนั้นจะต้องไม่มีบทบัญญัติที่แบ่งแยกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร และฝ่ายนิติบัญญัติต้องไม่จัดให้มีระบบภาษีที่แตกต่างกันในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ตลอดทั้งในเรื่องของกฎเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดฐานภาษีหรืออัตราภาษี มาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษี หรือแม้มาตรการในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในคดีภาษี เช่น การระงับข้อพิพาททั่วไปหรือการระงับข้อพิพาททางเลือกต่างๆ ก็ต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคทางภาษีด้วย⁶⁴

ดังนั้น การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีก็นับเหมือนกัน ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีรูปแบบหนึ่ง การดำเนินกระบวนการดังกล่าวจึงต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักความเสมอภาคเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องในกระบวนการระงับข้อพิพาทและลดผลกระทบทั้งด้านความเป็นธรรมและด้านความต้องการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอันเกิดจากผลของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าว

2.2.5 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย

เนื่องจากลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะของความสัมพันธ์ของคู่กรณีในลักษณะที่คู่กรณีฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐ คือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีวัตถุประสงค์ของการดำเนินเพื่อ

⁶³ อรุณ ผลสุวรรณ สบายรูป, "หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบภาษีอากรของไทย," รายงานการวิจัย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (2550), หน้า 4

⁶⁴ ศราวุธ ทอนโพธิ์, "การนิรโทษกรรมทางภาษี" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า. 32-34

ประโยชน์สาธารณะกับปัจเจกชนทั่วไป คือ ผู้เสียหายที่มีวัตถุประสงค์ของการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนตัว และด้วยหลักการของระบบกฎหมายของประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) ที่มีแนวคิดการแบ่งแยกระหว่างกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนอย่างชัดเจน ดังนั้น ในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นรูปแบบของการระงับข้อพิพาททางเลือกวิธีหนึ่งที่มีแนวคิดและหลักการในการใช้เพื่อระงับข้อพิพาทตามกฎหมายเอกชนมาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทตามกฎหมายมหาชน จึงต้องพิจารณาถึงขอบเขตและความเหมาะสมในแต่ละประเด็นข้อพิพาทที่จะนำมาใช้โดยการไกล่เกลี่ยด้วย โดยในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจึงจะได้อธิบายถึงแนวคิดและหลักการสนับสนุนของการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีอากรและนำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทที่มีความแตกต่างระหว่างระบบกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน รวมทั้งความแตกต่างทางแนวคิดของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีแพ่งทั่วไปและคดีภาษี เพื่อสร้างความเข้าใจในหลักการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีและทำให้การดำเนินกระบวนการสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

2.2.5.1 แนวคิดสนับสนุนในการนำวิธีการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในคดีภาษีอากร

แนวคิดการแบ่งประเภทกฎหมายเอกชนและมหาชนมีมาตั้งแต่ยุคสมัยโรมัน Ulpian นักกฎหมายในยุคนี้ กล่าวว่า กฎหมายมหาชนคือกฎหมายที่เกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศโรมัน โดยเป็นการเข้าไปเกี่ยวข้องกับแทรกแซงโครงสร้างองค์กรของรัฐ ส่วนกฎหมายเอกชนคือกฎหมายที่เข้าไปจัดความสัมพันธ์ระหว่างปัจเจกบุคคลโดยการกำหนดเงื่อนไขและข้อจำกัดเพื่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ต่อปัจเจกบุคคลซึ่งจะมีการผลเกี่ยวข้องกับสวัสดิการของปัจเจกบุคคล แนวคิดการแบ่งประเภทกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนเป็นที่ชัดเจนเมื่อมีการจัดทำ The Institutes ของจักรพรรดิ Justinian กล่าวคือ กฎหมายเกี่ยวกับระบบการปกครองของจักรวรรดิโรมัน ส่วนกฎหมายเอกชนเกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ของปัจเจกบุคคล จากแนวคิดดังกล่าวทำให้เห็นว่ากฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนนั้นอยู่คนละขั้วกัน แต่เนื่องจากการพัฒนาของสังคมทำให้เกิดการปรับตัวเข้าหากันและกันของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน ผลคือกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนมีความกลมกลืนมากขึ้น การที่ขั้นตอนการปรับเปลี่ยนของกฎหมายเอกชนต่างๆ ค่อยๆ รวมตัวเข้ากับขั้นตอนการปรับเปลี่ยนของกฎหมายมหาชนนั้นจะแสดงออกมาในลักษณะที่กฎหมายเอกชนมีการเปลี่ยนแปลงไปในเชิงกฎหมายมหาชน และกฎหมายมหาชนเปลี่ยนแปลงไปในเชิงกฎหมายเอกชน ซึ่ง

ลักษณะของกฎหมายเอกชนเปลี่ยนแปลงไปในเชิงกฎหมายมหาชนนั้นเนื่องมาจากการทำงานเพื่อเศรษฐกิจและสังคมของรัฐมีความเข้มแข็งมากขึ้น กฎหมายเอกชนจึงค่อยๆถูกควบคุมโดยกฎหมายมหาชน ทำให้แนวคิด ระบบและหลักการของกฎหมายเอกชนเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ความสัมพันธ์ของกฎหมายเอกชนแบบในอดีตที่ผ่านมาถูกเปลี่ยนแปลงโดยแนวคิดใหม่ของความสัมพันธ์ทางกฎหมายแบบใหม่ คุณค่าของกฎหมายเอกชนในอดีตได้มีการเปลี่ยนไปอิงกับสถานะปัจเจกบุคคลเป็นการอิงกับสถานะของสังคมมากขึ้น ส่วนการที่กฎหมายเอกชนปรับเปลี่ยนไปในเชิงกฎหมายมหาชนมากขึ้นนั้นเนื่องมาจากภายหลังต่อมาการทำงานเพื่อสังคมของรัฐเริ่มไม่ค่อยมีประสิทธิภาพ วิธีการบริหารจัดการแบบเดิมไม่สามารถสนองต่อความต้องการของสังคมที่มีการพัฒนาได้ กฎหมายเอกชนจึงเข้ามามีบทบาทต่อกฎหมายมหาชนโดยกฎหมายมหาชนได้หยิบบัญญัติและทฤษฎีพื้นฐานแม่แบบของรูปแบบและวิธีการระงับข้อพิพาทของกฎหมายเอกชนมาใช้อย่างเต็มรูปแบบซึ่งทำให้เกิดการพัฒนาการบริหารจัดการให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นอีกทั้งยังช่วยยกระดับความเสมอภาคและความยุติธรรมของสังคมโดยรวม

จากกระแสของแนวคิดการรวมตัวกันของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนทำให้กฎหมายภาษีมีแนวโน้มปรับเปลี่ยนเป็นกฎหมายเอกชนมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายมหาชนทั่วไปเช่น รัฐธรรมนูญ กฎหมายปกครองและกฎหมายอาญา เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะพิเศษมากกว่า

การปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชนในเรื่องการจัดเก็บภาษีของรัฐจะเห็นว่ารัฐมีอำนาจเก็บภาษีเพราะรัฐมีหน้าที่จัดหาทรัพยากรสาธารณะ ดังนั้นจึงถือว่าการจัดเก็บภาษีนั่นเป็นการทำเพื่อแลกกับทรัพยากรสาธารณะ ซึ่งทฤษฎีแลกเปลี่ยนเพื่อจัดเก็บภาษีนี้นี้เป็นที่ยอมรับในหลายประเทศ

การปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชนในเรื่องแนวคิดกฎหมายภาษีจะเห็นว่าทั้งในส่วนของการวิจัยทฤษฎีและในตัวกฎหมายภาษีนั้นได้มีการยืมแนวคิดทางกฎหมายแพ่งมาใช้ เช่น การกำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี การให้คำนิยามและการกำหนดบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของกฎหมายภาษีมีลักษณะเป็นไปในทางเดียวกับทางกฎหมายแพ่ง คำว่า “บุคคล” “กิจการ” “ทรัพย์สิน” “เหตุสุดวิสัย” ความหมายและหลักการของคำเหล่านี้ที่กฎหมายภาษีนำมาใช้ล้วนแต่มาจากกฎหมายแพ่ง นอกจากนี้ ยังได้นำหลักเรื่องสุจริตของกฎหมายแพ่งมาใช้ในทางกฎหมายภาษีด้วย ซึ่งจากการที่ระบบเศรษฐกิจเสรีมีการขยายตัวทำให้ขอบเขตการใช้หลักสุจริตกว้างมากขึ้น ในปัจจุบันประเทศต่างๆเช่น ญี่ปุ่นและเยอรมัน ได้นำแนวคิดหลักสุจริตไปใช้ทั้งในทางทฤษฎีกฎหมายภาษีและในทางปฏิบัติ ซึ่งศาลก็นำหลักดังกล่าวไปใช้ด้วยเช่นกัน

การปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชนในเรื่องความสัมพันธ์ของอำนาจในปี 1919 นักกฎหมายภาษีชาวเยอรมัน Albert Hansel ได้เสนอทฤษฎีใหม่ในเรื่องความสัมพันธ์

ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีในการเก็บภาษีเข้าให้เป็นความสัมพันธ์ในลักษณะหนึ่งในทางแพ่งที่มีลักษณะต่างตอบแทนกันระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐ ซึ่งรัฐไม่ควรมียอำนาจเหนือกว่าในความสัมพันธ์ลักษณะนี้แต่ควรอยู่ในฐานะที่เท่าเทียมกับผู้เสียภาษี

นอกจากนั้น การที่กฎหมายภาษีปรับเปลี่ยนไปในทางกฎหมายเอกชนไม่เพียงแต่เกี่ยวพันถึงการเปลี่ยนแปลงในแนวคิดและการพิจารณาในภาพรวมของทฤษฎีกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น แต่ยังเกี่ยวพันถึงการออกแบบระบบด้วย ซึ่งในแนวทางที่กฎหมายภาษีปรับเปลี่ยนเป็นกฎหมายเอกชนนั้นจะเห็นว่ากฎหมายภาษีจะเน้นถึงความเท่าเทียมกันของฝ่ายรัฐผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีและเพิ่มความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากขึ้น โดยทั่วไปเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างก็เรียกร้องให้มีการระงับข้อพิพาททางภาษีที่มีความยุติธรรมและมีประสิทธิภาพ ดังนั้น กฎหมายภาษีควรจะพัฒนาถึงจุดที่มีการยอมรับให้คู่พิพาทมีทางเลือกในวิธีการระงับข้อพิพาทซึ่งจะเป็นการเพิ่มความคุ้มครองสิทธิประโยชน์ของคู่พิพาทแต่ละฝ่าย หากกฎหมายยอมรับแนวทางนี้ คู่พิพาทก็จะสามารถเลือกวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมกับตนเองได้ กฎหมายเพียงทำหน้าที่ให้ความคุ้มครองตามแนวทางที่คู่พิพาทเลือกเท่านั้น⁶⁵

กระแสของการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นมีพื้นฐานมาจากการที่กฎหมายภาษีปรับเปลี่ยนไปในเชิงกฎหมายเอกชน ซึ่งหากไม่เกิดการปรับเปลี่ยนดังกล่าวสถานะของคู่กรณีในข้อพิพาททางภาษียังคงมีความไม่เท่าเทียมกัน จึงกล่าวได้ว่าการที่มีการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นการปรับเปลี่ยนกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีไปในเชิงกฎหมายเอกชนอันจะมีผลทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีมียุติธรรมมากขึ้น

2.2.5.2 ทฤษฎีการแบ่งแยกขอบเขตระหว่างกฎหมายมหาชนและกฎหมาย

เอกชน

เนื่องจากคดีแพ่งเป็นข้อพิพาทที่มีพื้นฐานอยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎหมายเอกชน และคดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทที่มีพื้นฐานอยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎหมายมหาชน ทฤษฎีที่ใช้แบ่งแยก

⁶⁵ Chen Shao Ying, Xu Feng, "Analysis of Alternative Dispute Resolution on Tax" Available from: http://en.cnki.cn/Article_en/CJFDTOTAL-BFFX200805010.htm[2010, Jan 19] อ้างถึงใน (ธฤชิตา เอี่ยมสุขแสง, "การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี" (ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า. 84-86)

กฎหมายออกเป็นกฎหมายมหาชนกับกฎหมายเอกชนจึงอาจนำมาใช้ในการแบ่งความแตกต่างระหว่างคดีแพ่งกับคดีอาชญากรรม⁶⁶ ได้ดังนี้

(1) ทฤษฎีผลประโยชน์ ทฤษฎีนี้พิจารณาที่ตัวประโยชน์ที่อยู่เบื้องหลังของกฎเกณฑ์ที่เป็นกฎหมาย โดยถือว่ากฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อสนองต่อการรักษาประโยชน์ของส่วนรวมเป็นกฎหมายมหาชน ส่วนกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อคุ้มครองหรือให้มีการชดเชยผลประโยชน์ของเอกชนเป็นกฎหมายเอกชน

(2) ทฤษฎีคุ้มครอง กฎหมายมหาชนเป็นกฎหมายที่บัญญัติเพื่อเป็นเครื่องมือคุ้มครองมหาชน ส่วนกฎหมายเอกชนเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือคุ้มครองเอกชน

(3) ทฤษฎีความสัมพันธ์ กฎหมายมหาชนเป็นกฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับมหาชนส่วนรวม ส่วนกฎหมายเอกชนนั้นเป็นกฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกัน

(4) ทฤษฎีอำนาจ กฎหมายมหาชนกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่มีสถานะไม่เท่าเทียมกัน โดยฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือกว่าในฐานะเป็นผู้ปกครอง ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งมีสถานะเป็นผู้อยู่ภายใต้การปกครองซึ่งเป็นความสัมพันธ์ทางอำนาจปกครอง ส่วนกฎหมายเอกชนกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่มีสถานะเท่าเทียมกัน กล่าวคือ มีสิทธิเท่าเทียมกันในทางกฎหมาย

(5) ทฤษฎีตัวการในกฎหมาย จากทฤษฎีนี้พิจารณาที่ตัวบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือสิทธิหรืออำนาจ โดยอธิบายได้ว่า กฎหมายมหาชนกำหนดความสัมพันธ์ทางกฎหมายในลักษณะที่รัฐเป็นผู้มีส่วนร่วมในความสัมพันธ์นั้นในฐานะตัวการในทางกฎหมาย ส่วนกฎหมายเอกชนกำหนดความสัมพันธ์ในทางกฎหมายในลักษณะที่รัฐไม่ต้องเข้าไปมีส่วนในความสัมพันธ์นั้น

2.2.5.3 ความแตกต่างระหว่างการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีและข้อพิพาททางแพ่ง

การไกล่เกลี่ยจะเป็นวิธีที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทในประเด็นหนึ่งหรือหลายประเด็นในข้อพิพาทใดๆก็ตามไม่ว่าข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย ซึ่งข้อพิพาทดังกล่าวจะต้องถูกระงับตามกฎหมายโดยการตกลงระหว่างคู่พิพาท และการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นเพียงกระบวนการที่กำหนดขึ้นมาเพื่อให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปอย่างสะดวกและรวดเร็ว ดังนั้นเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้น ข้อ

⁶⁶ นาถนิตธาตา, ร., "การไกล่เกลี่ยคดีปกครองโดยศาล," หน้า. 47-50

พิพาทดังกล่าวจึงสามารถระงับได้เพียงทำข้อตกลงระหว่างคู่พิพาทหรือตัวแทนของคู่พิพาทโดยได้รับการอนุมัติจากผู้ไกล่เกลี่ย ในส่วนเงื่อนไขข้อตกลงที่ได้มีการตกลงกันอาจจะทำให้ผลของการไกล่เกลี่ยเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับการเจรจาต่อรองระหว่างคู่พิพาทหรือทนายความโดยปราศจากผู้ไกล่เกลี่ย

อย่างไรก็ตาม จากลักษณะพิเศษที่หลากหลายของการไกล่เกลี่ยที่จะนำมาใช้ในคดีหรือข้อพิพาทจำเป็นต้องพิจารณาแนวความคิดการระงับข้อพิพาททางกฎหมายภาษี ซึ่งเป็นประเด็นเกี่ยวกับรายได้ของรัฐ และมีความแตกต่างกับการระงับข้อพิพาทในข้อพิพาททางแพ่ง⁶⁷ ซึ่งอาจกล่าวได้ดังนี้

(1) ในกรณีของข้อพิพาทตามกฎหมายเอกชนมีหลักเกณฑ์ทั่วไป คือ คู่พิพาทมีสิทธิและเสรีภาพในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอย่างใด ๆ ก็ได้ตามที่คู่พิพาททั้งสองตกลงกัน แต่ในข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งเป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับมหาชนและผลประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น การระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาต่อรองหรือการไกล่เกลี่ยที่อาจฝ่าฝืนหรือละเมิดหลักการดังกล่าว จึงไม่สามารถทำได้

(2) คู่พิพาทในกฎหมายเอกชนสามารถเข้าร่วมการระงับข้อพิพาทซึ่งอาจมีผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อมหรืออาจคาดการณ์ได้ว่าจะมีผลกระทบต่อคู่ความฝ่ายอื่นได้ แต่ในส่วนของกฎหมายภาษีอากร คู่พิพาทในกฎหมายภาษีอากรนั้นจะต้องมีการพิจารณาถึงผลกระทบของการกระทำของผู้เสียภาษีรายหนึ่งต่อผู้เสียภาษีรายอื่นๆ หรือผู้เสียภาษีทุกรายและผลกระทบต่ออาจส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมของระบบภาษีทั้งหมด

(3) กฎหมายเอกชนคู่พิพาทสามารถปฏิบัติให้แตกต่างกับคู่พิพาทอื่นที่มีข้อพิพาทลักษณะอย่างเดียวกันได้ แต่ในส่วนของกฎหมายภาษีอากรซึ่งมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชนจะต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมและความแน่นอนโดยไม่ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีรายหนึ่งรายใดเหนือกว่าผู้เสียภาษีรายอื่นๆ ดังนั้น การไกล่เกลี่ยในประเด็นเกี่ยวกับรายได้ของรัฐจึงจะต้องพิจารณาถึงหลักการในการสร้างความเป็นธรรมและความแน่นอนของกระบวนการในทางปฏิบัติเพื่อให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้เสียภาษี

⁶⁷ Gavin Lightman and Felicity Cullen, "Mediation in Revenue Cases," [Online] Accessed: 10 March 2015. Available from: http://taxbar.com/documents/Mediation_in_Revenue_Cases_FC.pdf

(4) คู่พิพาทในกฎหมายเอกชนสามารถที่จะระงับข้อพิพาท ซึ่งผลของการระงับข้อพิพาทไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กับกระบวนการหรือลักษณะของการระงับข้อพิพาทได้ แต่ในส่วนของผลการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรต้องมีความสัมพันธ์กับกระบวนการหรือลักษณะของการระงับข้อพิพาท ดังนั้น การใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยจึงไม่ควรที่จะเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ที่กระทบต่อผลของการระงับข้อพิพาท ซึ่งทำให้เกิดความแตกต่างกันระหว่างผู้เสียภาษีรายหนึ่งกับผู้เสียภาษีรายอื่นๆที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาทที่มีลักษณะเดียวกัน

(5) คู่พิพาทในกฎหมายเอกชนสามารถที่จะเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในข้อพิพาททางแพ่ง ควบคุมข้อพิพาทหรือกำหนดข้อตกลงในการรักษาความลับในกระบวนการระงับข้อพิพาทได้ แต่ในกรณีของข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งมีลักษณะเป็นข้อพิพาททางกฎหมายมหาชน การเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงใดๆ ในการระงับข้อพิพาทจะต้องคำนึงถึงหลักประโยชน์สาธารณะและการดำเนินกระบวนการจะต้องกระทำโดยเปิดเผยซึ่งประเด็นข้อพิพาทหรือเงื่อนไขในการระงับข้อพิพาท

บทที่ 3

การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยและต่างประเทศ

แนวคิดและวิธีการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของต่างประเทศ เป็นข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย เพื่อหาแนวทางในการแก้ปัญหา พัฒนาระบบการให้เกิดความเป็นธรรม หรือสร้างมาตรการที่เหมาะสมมากำกับดูแลหรือควบคุมการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี โดยการนำการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของต่างประเทศมาศึกษาเปรียบเทียบกับ การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยเพื่อแสดงให้เห็นถึงความเหมือนและความแตกต่างของแนวคิดและวิธีการในสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการและกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของแต่ละประเทศ พร้อมทั้งนำความเหมือนและความต่างของแนวคิดและวิธีการดังกล่าวมาวิเคราะห์ เพื่อหาวิธีการสร้างความเป็นธรรมและมาตรการในการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของต่างประเทศมาใช้เป็นแนวทางแก้ปัญหาเกี่ยวกับประเด็นด้านความเป็นธรรมของกระบวนการและมาตรการกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่เข้าร่วมกระบวนการ ซึ่งในการวิเคราะห์ปัญหาและหาแนวทางแก้ไขปัญหานี้ทางผู้เขียนจึงเลือกศึกษาการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษและนำไปเปรียบเทียบกับ การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของไทย โดยจะได้อธิบายอย่างละเอียดในหัวข้อถัดไป

3.1 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย

ในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจะได้อธิบายถึงหลักการทั่วไปของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย โดยจะอธิบายถึงประวัติความเป็นมา โครงการสร้างการระงับข้อพิพาททางภาษี และกระบวนการหรือวิธีการทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย โดยนำไปเปรียบเทียบกับแนวคิดและหลักการของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของต่างประเทศเพื่อนำข้อเปรียบเทียบ

ดังกล่าวมาแก้ไขปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้น รวมถึงพัฒนาระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีให้มีความเป็นธรรมและไม่ส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของผู้เสียภาษีที่มีต่อระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลอีกด้วย

3.1.1 ที่มาและหลักการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในศาลของประเทศไทย

การนำระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลของประเทศไทยได้รับอิทธิพลมาจากระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งในส่วนนี้ศาลไทยได้นำเอาวิธีการและแนวคิดดังกล่าวตามระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกามาปรับใช้โดยนำเอาแนวคิด รูปแบบ และวิธีการมาประยุกต์สร้างเป็นระบบใหม่ที่เหมาะสมกับระบบแนวคิดการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายของประเทศไทย⁶⁸ โดยใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นช่องทางในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาบังคับใช้ ซึ่งมีแนวคิดหลักอยู่ 3 ประการ คือ ประการแรก ทุกฝ่ายต้องสมัครใจเข้าสู่ระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท ประการที่สอง การไกล่เกลี่ยเป็นการทำให้คู่ความเกิดความพอใจแล้วตกลงระงับข้อพิพาทซึ่งกันและกัน และประการสุดท้าย หลักการของระบบการไกล่เกลี่ยเป็นระบบที่มีพื้นฐานมาจากกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 19 มาตรา 20 และ มาตรา 20 ทวิ เป็นอำนาจของผู้พิพากษาในการดำเนินการไกล่เกลี่ย โดยตามแนวคิดของการไกล่เกลี่ยที่นำมาปรับใช้จะเป็นการลดขั้นตอนการปฏิบัติวิธีการทำงาน และอำนาจของผู้พิพากษาลงและเพิ่มอำนาจให้บุคคลภายนอกให้มีความสามารถในการเข้ามาเป็นคนกลางในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาลได้ เพื่อสร้างบรรยากาศในการต่อรองของคู่ความและลดอุปสรรคต่างๆเกิดจากการฟ้องร้องดำเนินคดีทางศาล⁶⁹ ซึ่งศาลยุติธรรมได้สร้างระบบการไกล่เกลี่ยเพื่อให้เกิดการประนีประนอมยอมความในศาลเพื่อให้ความใช้เป็นทางเลือกแทนการดำเนินคดีปกติในศาลโดยการพัฒนาระบบการไกล่เกลี่ยซึ่งกระทำโดยผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนในห้องพิจารณา ให้แยกออกมาตั้งเป็นระบบใหม่ซึ่งเรียกโดยทั่วไปว่า “ระบบไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความในศาล” และในปี พ.ศ. 2539 ได้มีการจัดทำระเบียบและกำหนดแนวทางการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในศาล โดยการออก “คำแนะนำของประธานศาลฎีกา เกี่ยวกับการไกล่เกลี่ย

⁶⁸ บุญตา ส.ผาบมีชัย, "กระบวนการว่าด้วยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท : ศึกษาเปรียบเทียบตามกฎหมายไทยและสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว" (ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า. 58.

⁶⁹ ศาลแพ่ง, ครบรอบ 1 ปี ระบบการไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความของศาลแพ่ง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: ศาลแพ่ง, 2538), หน้า. 21

เพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความ พ.ศ. 2539” ขึ้นเพื่อให้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลมีความเป็นรูปธรรมและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน⁷⁰

ในส่วนของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาชีอากรในชั้นศาลของประเทศไทยนั้นได้รับอิทธิพลจากกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 20 ทวิ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้อำนาจศาลในการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยทั้งจากกรณีศาลเห็นสมควรและคู่กรณีในคดีร้องขอมา และจากการที่มีคดีพิพาทเกี่ยวกับการเงินและภาชีอากร (Financial Dispute) จำนวนมากเข้าสู่ศาล ทำให้ศาลยุติธรรมได้มีการจัดศูนย์ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเพื่อลดจำนวนคดีที่เข้าสู่ศาลและค้างอยู่ในศาล ประกอบกับประธานศาลฎีกาได้มีการออก “ข้อกำหนดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยและอนุญาโตตุลาการ” เพื่อใช้เป็นแนวทางในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งถือเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในปัจจุบันการไกล่เกลี่ยได้มีการนำไปใช้อย่างแพร่หลายโดยทั้งศาลยุติธรรมและศาลชำนาญพิเศษต่างๆ รวมทั้งศาลภาชีอากรด้วย⁷¹ ซึ่งศาลภาชีอากรได้พิจารณาเกี่ยวกับการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาชีอากรโดยการออก “ระเบียบศาลภาชีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความ พ.ศ. 2545” เพื่อนำการไกล่เกลี่ยมาใช้เป็นเครื่องมือในการระงับข้อพิพาททางภาชีอากรอย่างเป็นทางการและเป็นระบบโดยจะมาใช้ในการบริหารจัดการคดีเพื่อให้การระงับข้อพิพาททางภาชีอากรยุติลงได้อย่างรวดเร็วและเพื่อลดคดีภาชีอากรที่ค้างอยู่ในศาลจำนวนมาก⁷² และปัจจุบันได้มีการออก “ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554” ซึ่งจะมาบังคับใช้กับกระบวนการไกล่เกลี่ยทั้งหมดในศาลยุติธรรมเพื่อทำให้ระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในระบบศาลยุติธรรมทั้งหมดมีความเป็นเอกภาพ

3.1.2 โครงสร้างการระงับข้อพิพาททางภาชีอากรในศาลของประเทศไทย

เนื่องจากกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาชีอากรถือเป็นรูปแบบของการระงับข้อพิพาทลักษณะหนึ่งหรืออาจเรียกกระบวนการไกล่เกลี่ยว่ามีลักษณะเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกวิธีหนึ่ง ซึ่งเข้ามาเป็นทางเลือกให้กับผู้เสียภาชีอากรในกรณีที่จะได้เลือกวิธีการในการระงับข้อพิพาทส่วนบุคคลที่เกิดขึ้นเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับตัวคู่กรณีเอง ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเข้าใจในขั้นตอนและวิธีของกระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลอย่างถ่องแท้ ในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจึงจะได้อธิบาย

⁷⁰ โชติช่วง หัตถวงศ์, "การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล," ใน รวมบทความการไกล่เกลี่ยและประนีประนอมข้อพิพาทและความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร), หน้า. 107-108

⁷¹ Vichai Ariyanontaka, "Court-Annexed ADR in Thailand: A New Challenge," [Online] Accessed: 17 September 2015. Available from: <http://member.tripod.com/asialaw/article/adr.htm>.

⁷² Intachan, C., "Tax Court Mediation: Reshaping the Current Practice in Thailand."

ความหมายและลักษณะของข้อพิพาททางภาษี รวมทั้งวิธีการหรือขั้นตอนในการระงับข้อพิพาททางภาษีในศาลภาษีอากรของประเทศไทย ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.1.2.1 ความหมายและลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากร

หลักการที่จะนำมาใช้ในการกำหนดคำนิยามหรือให้คำจำกัดความของข้อพิพาททางภาษีอากร มี 2 รูปแบบ คือ การให้ความหมายในเชิงวิชาการและการให้ความหมายในทางกฎหมาย ซึ่งการให้ความหมายในเชิงวิชาการจะเป็นการอธิบายสถานะทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร และลักษณะของคดีภาษีอากรที่พิจารณาจากความสัมพันธ์ของคู่กรณีเป็นหลัก ส่วนการให้ความหมายในเชิงกฎหมายจะเป็นการอธิบายถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ได้กำหนดไว้⁷³ ซึ่งอาจอธิบายโดยละเอียดได้ดังนี้

การให้ความหมายและคำนิยามในรูปแบบแรก การให้ความหมายในเชิงวิชาการในทางวิชาการนั้นกฎหมายภาษีอากรถือเป็นกฎหมายที่อยู่ในขอบเขตของสาขากฎหมายมหาชน⁷⁴ ซึ่งทำให้สถานะและนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนมีความแตกต่างกัน โดยรัฐมีสถานะเป็น “ผู้ปกครอง”⁷⁵ และมีอำนาจเหนือกว่าเอกชนซึ่งมีสถานะเป็น “ผู้ใต้ปกครอง” เมื่อกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่อยู่ในขอบเขตของกฎหมายมหาชน จึงทำให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากกฎหมายภาษีมักมีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครอง เนื่องจากโดยธรรมชาติและลักษณะของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีนั้นจะเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่ของฝ่ายซึ่งเป็นฝ่ายจัดเก็บภาษีกับเอกชนซึ่งเป็นฝ่ายที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งข้อพิพาทลักษณะในทางวิชาการจะถูกจัดอยู่ในลักษณะของข้อพิพาททางปกครอง ดังนั้น จากแนวคิดการกำหนดความหมายและให้คำจำกัดความของข้อพิพาททางภาษีในเชิงวิชาการ สรุปได้ว่า เมื่อคดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยมีลักษณะข้อพิพาทที่เป็นการพิพาทกันระหว่างเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีกับบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษี คดีภาษีจึงมีลักษณะเป็นคดีหรือข้อพิพาททางปกครองรูปแบบหนึ่ง⁷⁶

การให้ความหมายและคำนิยามในรูปแบบที่สอง การให้ความหมายในทางกฎหมาย โดยการให้ความหมายของคดีภาษีในทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติจัดศาลภาษีอากรและวิธี

⁷³ สรรวรุช ภัคดีวิไลเกียรติ, "อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า. 11-12

⁷⁴ พิณิจภูวดล, ศ., กฎหมายภาษีอากร, หน้า. 227

⁷⁵ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 2, 2 ed. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2528). หน้า 6

⁷⁶ สบายรูป, อ. ผ., "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส," สรรพากรสารสิน. หน้า 83-84

พิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้นมีความหมายแตกต่างและไม่สอดคล้องกับการให้ความหมายและคำนิยามตามแนวคิดของการให้ความหมายเชิงวิชาการ เนื่องจากในมาตรา 3 พระราชบัญญัติดังกล่าว กำหนดให้คดีภาษีอากร หมายถึง คดีแพ่งที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษี ประกอบกับมาตรา 7 พระราชบัญญัติเดียวกันนั้นยังได้บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาคดีแพ่งดังต่อไปนี้” ทำให้เห็นได้ว่าลักษณะของคดีภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีแพ่ง ซึ่งไม่สอดคล้องกับการให้ความหมายและคำนิยามตามแนวคิดการให้ความหมายเชิงวิชาการ เนื่องจากข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนมีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครองไม่ใช่ลักษณะของข้อพิพาททางแพ่ง แต่เนื่องจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์ของระบบศาลไทยยึดหลักตามระบบศาลของประเทศคอมมอนลอว์ (Common Law) ซึ่งใช้ระบบศาลเดี่ยว ทำให้ศาลยุติธรรมเป็นเพียงศาลเดียวที่มีอำนาจพิจารณาคดีทั้งปวง โดยแบ่งแยกหน้าที่ของศาลออกเป็นเพียงศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งกับศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาเท่านั้น ซึ่งเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นข้อพิพาทด้านแรงงาน ด้านปกครอง หรือภาษีอากร ที่ไม่ใช่ข้อพิพาทในคดีอาญา ข้อพิพาททั้งหมดเหล่านั้นก็จะอยู่ในเขตอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่ง จึงทำให้ข้อพิพาททั้งหมดกล่าวมีลักษณะเป็นคดีแพ่งไปโดยปริยาย⁷⁷ ด้วยเหตุนี้ทำให้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้คดีภาษีอากร หมายถึง คดีแพ่ง นั้นเอง

ในส่วนของลักษณะของข้อพิพาททางภาษีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ได้กำหนดลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรไว้ 5 กรณี ได้แก่

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อมูลซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

เมื่อพิจารณาจากลักษณะของข้อพิพาททางภาษีที่ตั้งที่ได้กล่าวไปข้างต้นพบว่า ในกรณีของการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็น

⁷⁷ พรเพชร วิชิตชลชัย, "ข้อสังเกตเกี่ยวกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 25280," สรุปรายงานการสัมมนาทางวิชาการเรื่องศาลภาษีอากร, ณ สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ กรุงเทพมหานคร (2529). หน้า 48-56

เรื่องของขั้นตอนในการโต้แย้ง คัดค้านการประเมินภาษีอากร ส่วนในกรณีนอกเหนือจากนั้นเป็นเรื่องเกี่ยวกับวิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งสิ้นไม่ว่าจะเป็นคดีเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร การขอคืนภาษีอากร หรือคดีเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ในขณะที่ข้อพิพาทในกรณีอื่นๆ นอกจากนี้ แม้จะเกี่ยวพันกับภาษีอากรก็ไม่อยู่ในลักษณะของคดีภาษีอากร⁷⁸

จากลักษณะของคดีภาษีอากรที่กล่าวไปข้างต้น ทำให้สามารถสรุปความหมายของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้ 2 นัย คือ การระงับข้อพิพาทตามความหมายทั่วไป และการระงับข้อพิพาทตามนัยกฎหมาย สำหรับการระงับข้อพิพาทตามความหมายทั่วไป หมายถึง การกระทำหรือการใช้วิธีการใดๆ เพื่อนำมาสู่ความปรองดองไม่ว่าจะใช้วิธีใดๆ เป็นต้น เช่น การใช้การไกล่เกลี่ย การเจรจาระหว่างคู่พิพาทโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อยุติข้อพิพาท ส่วนการระงับข้อพิพาทตามนัยกฎหมาย หมายถึง กระบวนการวิธีพิจารณาที่กฎหมายกำหนดไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้อธิบายและตรวจสอบข้อพิพาทที่เกิดขึ้นและเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการดำเนินการในชั้นของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล

ดังนั้น หากเกิดข้อพิพาททางกฎหมายขึ้น จำเป็นต้องแยกแยะลักษณะของข้อพิพาทเพื่อสามารถนำบทบัญญัติที่ใช้สำหรับการระงับข้อพิพาทในเรื่องนั้นๆ ได้อย่างถูกต้อง เช่น กรณีเป็นข้อพิพาททางอาญา ต้องพิจารณาว่าเป็นข้อพิพาททางอาญาประเภทใด กล่าวคือ เป็นข้อพิพาทที่ยอมความได้หรือยอมความไม่ได้ กรณีเป็นข้อพิพาทที่ยอมความได้ก็ต้องดำเนินการระงับข้อพิพาทตามวิธีการที่กฎหมายยินยอมให้ทำได้ ในกรณีข้อพิพาททางแพ่ง จะมีการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการวิธีการระงับข้อพิพาท ได้แก่ การประนีประนอมยอมความ ซึ่งประกอบด้วย การเจรจาต่อรอง การไกล่เกลี่ย การประนอมข้อพิพาท วิธีการอนุญาโตตุลาการ การฟ้องคดีต่อศาล เป็นต้น⁷⁹

3.1.2.2 ขอบเขตอำนาจของศาลภาษีในคดีเกี่ยวกับภาษี

อำนาจของศาลภาษีอากรในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรสามารถแบ่งประเภท 2 ประเภท คือ คดีหรือข้อพิพาทเกี่ยวกับการโต้แย้งสิทธิในมูลหนี้ค่าภาษีอากรและคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เกี่ยวข้องกับการโต้แย้งสิทธิในมูลหนี้ค่าภาษี⁸⁰ จากหลักการดังกล่าวจะใช้มูลหนี้เป็นหลักเกณฑ์ในการนำมาพิจารณาเพื่อแบ่งแยกประเภทขอบเขตอำนาจของศาลภาษีในการพิจารณาคดีภาษี โดยอาจอธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

⁷⁸ ภัคดีวีไลเกียรติ, ส., "อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย," หน้า. 13

⁷⁹ พินิจภูวนต, ศ., กฎหมายภาษีอากร, หน้า. 233-234

⁸⁰ ภัคดีวีไลเกียรติ, ส., "อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย," หน้า. 27

ประเภทแรก ขอบเขตอำนาจของศาลภาษีในการพิจารณาคดีหรือข้อพิพาทเกี่ยวกับการโต้แย้งสิทธิในมูลหนี้ค่าภาษีอากร⁸¹ เป็นเรื่องเกี่ยวกับการพิพาทในประเด็นของจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องเสียให้แก่หน่วยงานราชการในกรณีดังต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นคดีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินภาษีสามารถอุทธรณ์ คัดค้าน หรือโต้แย้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ นอกจากนั้นเงื่อนไขของการนำคดีขึ้นสู่ศาล ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเช่นอาจกำหนดให้ต้องมีการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการอุทธรณ์เสียก่อน จึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้นต่อศาลภาษีอากรกลางได้ เพื่อให้มีการตรวจสอบและกลั่นกรองความถูกต้องก่อนมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลและเพื่อเป็นการลดจำนวนคดีพิพาทในชั้นศาลด้วย⁸²

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษี เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษี แต่ผู้เสียภาษีบุคคลดังกล่าวไม่ชำระค่าภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดยอมถือว่าผู้เสียภาษีนั้นอยู่ในฐานะของการเป็นหนี้ค่าภาษี ซึ่งการค้างชำระค่าภาษีเป็นการทำให้รัฐขาดรายได้ ดังนั้น รัฐหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอาจเป็นโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลขอให้บังคับบุคคลนั้นให้ชำระค่าภาษีรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินได้เพิ่มได้ โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอ มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่ต้องรับผิดชอบได้ทันทีโดยไม่ต้องมีการขออนุญาตหรืออายัดก่อน และให้มีอำนาจขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวได้อีกด้วย⁸³ และแม้ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม ไม่เป็นเหตุให้ผู้ค้างชำระทุเลาการชำระภาษีอากรแต่อย่างใด

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เป็นคดีที่มีลักษณะเกี่ยวเนื่องมาจากการชำระภาษีไว้เกินกว่าจำนวนที่จะต้องชำระตามที่กฎหมายกำหนดหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน

⁸¹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 บัญญัติว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้น เพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

⁸² เจริญไท สุนทรนนท์และสุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 (2544), หน้า 29

⁸³ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 12

จำนวน หรือเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเกินกว่าความเป็นจริง ทำให้ผู้เสียภาษีอากรจำต้องชำระภาษีอากรตามการประเมินเรียกเก็บ ผู้เสียภาษีจึงต้องอุทธรณ์คัดค้านว่าการประเมินไม่ถูกต้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และขอคืนภาษีอากรในส่วนที่ได้ชำระไว้เกินส่วน ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายแต่ละประเภทกำหนดไว้การเกิดสิทธิในการฟ้องคดีได้นั้นมีเงื่อนไขว่าเจ้าพนักงานจะต้องมีคำสั่งปฏิเสธการขอคืนเสียก่อน และการฟ้องคดีจะกระทำได้อาจต้องมีการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีก่อน⁸⁴

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นคดีเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันที่ได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีเป็นการฟ้องคดีเพื่อบังคับจากบุคคลที่ตกลงทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีแทนผู้เสียภาษี เช่น ผู้ค้าประกัน ในกรณีเช่นนี้การดำเนินคดีต่อผู้ค้าประกันที่ได้ทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีก็อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีเช่นเดียวกัน หากใช้จำกัดเฉพาะเจาะจงที่จะดำเนินคดีแก่ตัวผู้เสียภาษีอากร แต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่การดำเนินคดีฟ้องร้องลูกหนี้ค่าภาษีอากรและผู้ค้าประกันในศาลเดียวกัน ไม่ต้องแยกฟ้องผู้ค้าประกันไปยังศาลอื่น เพราะเป็นเรื่องเดียวกัน

(5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร เป็นบทบัญญัติกำหนดไว้ล่วงหน้า หากรัฐบาลต้องการให้กรณีอื่นที่มีได้เป็นไปตามมาตรา 7 (1) ถึง (4) ดังกล่าวข้างต้นอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรก็ออกกฎหมายบัญญัติให้กรณีนั้นอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรได้ เช่น ออกกฎหมายบัญญัติว่า คดีล้มละลายอันเนื่องมาจากหนี้ค่าภาษีอากรให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรก็มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีล้มละลายนั้นได้ กรณีตามข้อนี้มิได้ระบุไว้ว่ากฎหมายต้องเป็นพระราชบัญญัติดังเช่น มาตรา 6 ดังนั้น รัฐบาลจึงอาจออกเป็นพระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกาได้ปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายบัญญัติระบุกรณีอื่นให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรเลย

จากบทบัญญัติดังกล่าวอาจมีข้อสังเกตเบื้องต้นว่า คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร คือคดีแพ่งเท่านั้น คดีอื่นแม้จะพิพาทเกี่ยวกับเนื้อหาของภาษีอากรโดยตรง เช่น คดีที่กรมสรรพากรฟ้องขอให้พิพากษาให้ลูกหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งค้างชำระค่าภาษีอากรเป็นบุคคลล้มละลายโดยฟ้องเป็นคดีล้มละลายก็ดี หรือคดีที่กรมศุลกากรร้องทุกข์ให้ดำเนินคดีแก่บุคคลที่นำของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาในราชอาณาจักร อันเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีศุลกากรโดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลโดยพนักงานอัยการฟ้องบุคคลดังกล่าวเป็นคดีอาญาอยู่ที่ดี ย่อมไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ทั้งนี้

⁸⁴ พินิจภูวดล, ศ., กฎหมายภาษีอากร, หน้า. 246-249

เพราะคดีล้มละลาย หรือคดีอาญาที่ดี ไม่ใช่คดีดังที่ระบุไว้ในอนุมาตรา (1) ถึง (4) ของมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528⁸⁵

ประการที่สอง ขอบเขตอำนาจของศาลภาษีในการพิจารณาคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เกี่ยวข้องกับการโต้แย้งสิทธิในมูลหนี้ค่าภาษี ซึ่งลักษณะของคดีหรือข้อพิพาทลักษณะนี้จะไม่มีความเกี่ยวเนื่องกับการประเมินภาษีอากร หรือการจัดเก็บภาษีอากร แต่โดยส่วนมากจะเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการโต้แย้งหรือการอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษี ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

(1) กรณีอุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งกรณีพิพาทนี้ไม่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีอากร หรือไม่มีการโต้แย้งในประเด็นการประเมินภาษีอากร หรือจัดเก็บภาษีอากร แต่เป็นการโต้แย้งกันในเรื่องของการใช้อำนาจหรือการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานซึ่งทำคำสั่งหรือคำวินิจฉัยและมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยตรง โดยที่การทำคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นเป็นการกระทำตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ให้กระทำได้หรือกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องทำคำวินิจฉัยเช่นนั้น เช่น การอุทธรณ์คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรที่ไม่อนุมัติให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์ตามมาตรา 3 วรรค 3 ประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เสียภาษีมียุติข้อให้อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาในการยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ หากอธิบดีพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีอากรมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 แต่กลับสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปแก่ผู้เสียภาษีอากรตามความจำเป็นแก่กรณี จึงเป็นการขัดขวางมิให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับสิทธิในการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางเพิกถอนคำสั่งอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของอธิบดีกรมสรรพากรได้ เพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางแก้ไขคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรเสียใหม่ให้ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร มาตรา 3 วรรค 3 ต่อไป ⁸⁶ ซึ่งคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวนี้ขึ้นอยู่กับเขตอำนาจศาลภาษี

⁸⁵ เียรโท สุนทรนนท์และสุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า. 19-28

⁸⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 1533/2540 “ผู้รับการประเมินที่มีเหตุจำเป็นไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ตามกำหนดเวลาอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ย่อมมีสิทธิขอให้อธิบดีกรมสรรพากรขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาในการยื่นคำอุทธรณ์ออกไปได้ตามมาตรา 3 วรรค 3 หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้รับการประเมินมีเหตุจำเป็น แต่กลับสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไป เป็นการ

อากร เนื่องจากคำสั่งไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์นั้นเป็นคำสั่งเกี่ยวกับภาษีอากรในกรณี มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ตามมาตรา 7(1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

(2) กรณีอุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยที่เกิดจากการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามขั้นตอน หรือกระบวนการตามที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรกำหนด กล่าวคือ เป็นกรณีที่กฎหมายภาษีอากรได้ กำหนดให้การกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งต้องกระทำตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งเจ้าพนักงานก็ ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวโดยจะกระทำการผิดขั้นตอนอันเป็นสาระสำคัญตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ได้ หากมีการกระทำผิดไปจากขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด การกระทำดังกล่าวก็จะเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และการกระทำนั้นต้องก่อให้เกิดการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรด้วย เช่น อำนาจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 20 จะ ประเมินได้ต้องมีการออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตามมาตรา 19 ก่อน และการประเมิน เจ้าพนักงานจะต้องอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏจากการไต่สวน ดังนั้น เมื่อพยานหลักฐานที่ปรากฏ จากการไต่สวนตามอำนาจมาตรา 19 กำหนดไว้อย่างไร เจ้าพนักงานประเมินจะต้องปฏิบัติตามโดย ตรวจสอบให้ครบถ้วนในคราวเดียวกันแล้วจึงจะมีการแจ้งการประเมินไป มิใช่ให้อำนาจเจ้าพนักงาน ประเมินตรวจสอบหลักฐานเป็นส่วนๆ แล้วทยอยแจ้งการประเมินไปในแต่ละคราวเท่าที่เห็นสมควร คดีหรือข้อพิพาทลักษณะนี้จึงเป็นคดีหรือข้อพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7(1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ดังนั้น จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษา คดีเกี่ยวกับภาษีอากรตามที่ได้อธิบายไว้ ซึ่งเป็นคดีหรือข้อพิพาทที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ในทางกลับกันคดีพิพาท ที่มีใช้คดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ก็มีใช้คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร แต่จะอยู่ในอำนาจศาลใดต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป

ข้าพขวางมิให้ผู้รับการประเมินได้รับสิทธิในการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และสิทธิในการ อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลย่อมไม่ชอบผู้รับการประเมินมีสิทธิที่จะฟ้อง ขอให้ศาลภาษีอากรกลางเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวได้ เพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางแก้ไขคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร เสียใหม่ให้ถูกต้องต่อไป โดยถือว่าคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมาย เกี่ยวกับภาษีอากร”

3.1.2.3 การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษี

การฟ้องคดีภาษีอากรเป็นการโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ผู้เสียภาษีที่ต้องการจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลจะต้องพิจารณาว่าเรื่องที่จะนำมาฟ้องต่อศาลนั้นเป็นคดีภาษีอากรซึ่งอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรหรือไม่ ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดและได้ใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ มิฉะนั้น ศาลอาจไม่รับพิจารณาคำฟ้องของผู้เสียภาษีหากว่าคดีที่ฟ้องไม่ใช่คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีหรือผู้เสียภาษีไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรมีวิธีการดังต่อไปนี้

การยื่นคำฟ้อง การฟ้องคดีต่อศาลเป็นการดำเนินการเพื่อเสนอข้อหาต่อศาล ผู้ฟ้องคดีจะต้องเตรียมคำฟ้องตามแบบที่ศาลกำหนดไว้ และคำฟ้องนั้นต้องแสดงให้เห็นถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาและคำขอบังคับ จึงจะถือว่าเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมาย⁸⁷ และคำฟ้องที่อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องหรือสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ให้แนบสำเนามาพร้อมกับคำฟ้องด้วย และการใช้สิทธิฟ้องคดีอันเนื่องมาจากการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีต้องรอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยก่อนจึงจะสามารถนำมาฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ ในการฟ้องคดีผู้ฟ้องคดีสามารถที่จะเลือกฟ้องบุคคลดังต่อไปนี้

1. ฟ้องกรมสรรพากร
2. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
3. ประธานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
4. กรรมการพิจารณาอุทธรณ์คนหนึ่งคนใด
5. เจ้าพนักงานประเมิน หรือจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อบุคคลดังกล่าวข้างต้นทุกคนก็ได้

การยื่นคำให้การและการฟ้องแย้ง เมื่อได้มีการฟ้องคดีภาษีอากรแล้ว จำเลยซึ่งถูกฟ้องคดีจะต้องยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาภายในระยะเวลาที่กำหนด หากไม่สามารถยื่นคำให้การได้ทันภายในระยะเวลาสามารถขอขยายต่อศาลได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 และเมื่อจำเลยได้ยื่นคำให้การแล้วจำเลยอาจยื่นคำฟ้องแย้งมาด้วยก็ได้ ศาลจะทำการตรวจคำให้การและคำฟ้องแย้งของจำเลยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 ถ้าศาลเห็นว่าคำให้การเขียนอ่านไม่ออกหรือมีรายการไม่ครบถ้วนศาลก็จะมีคำสั่งให้คืนคำคู่ความนั้น ผู้ยื่นคำให้การก็จะต้องแก้ไขให้ถูกต้องและถ้ามีการฟ้องแย้งมาในคำให้การศาลก็จะนำข้อ 9 และข้อ 10 ของข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 มาใช้บังคับแก่ฟ้องแย้งและคำให้การแก้ฟ้อง

⁸⁷ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 13

แย้งด้วย นอกจากนี้ หากจำเลยให้การต่อสู้ว่าไม่เข้าใจคำฟ้องในส่วนใด ศาลอาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องโดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้นให้ชัดเจนขึ้นก็ได้ และจำเลยมีสิทธิแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การในส่วนคำฟ้องที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้

การยื่นบัญชีระบุพยาน ในคดีภาชีอากรเกี่ยวกับการยื่นบัญชีระบุพยานไว้แตกต่างกับคดีแพ่งทั่วไปโดยมีสาระสำคัญให้คู่ความที่จะอ้างอิงเอกสาร คำเบิกความของพยานคนใด หรือจะอ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วันแต่ถ้าไม่มีการชี้สองสถานคู่ความจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน ทั้งนี้ เนื่องจากคดีภาชีอากรมีเอกสารเป็นจำนวนมากและคู่ความมักไม่รับข้อเท็จจริงกัน ศาลภาชีอากรจึงต้องสอบถามเพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงกันในวันชี้สองสถานเพื่อให้ได้ประเด็นข้อพิพาทที่ชัดเจนอันเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาคดีที่จะเสร็จลงอย่างรวดเร็ว และการยื่นบัญชีระบุพยานสามารถขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

การสอบถามข้อเท็จจริง การสอบถามข้อเท็จจริงเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่ศาลนำมาใช้ซึ่งช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีวัตถุประสงค์ให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดีเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงที่รับกันซึ่งจะมีผลให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างชัดเจนยิ่งขึ้น

การชี้สองสถาน การชี้สองสถานในคดีภาชีอากรนี้เป็นกระบวนการที่สำคัญที่คู่ความจะต้องมาศาลในวันชี้สองสถาน คู่ความฝ่ายใดไม่มาศาลกฎหมายให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นได้ทราบกระบวนการในวันชี้สองสถานแล้วและคู่ความที่ไม่มาศาลก็ไม่มีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้นั้นไม่ถูกต้อง ในการชี้สองสถาน ศาลจะตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความแล้วนำข้ออ้างข้อเถียง และพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันก็เป็นอันยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นมาอ้างแต่คู่ความอีกฝ่ายไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับประเด็นข้อพิพาทตามคำคู่ความ ให้ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาทและกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้

การพิพากษาและบังคับคดี เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาคดีจนเสร็จสิ้น ศาลจะมีคำสั่งหรือคำพิพากษาในคดีที่เป็นข้อพิพาท

นอกจากการระงับข้อพิพาททางภาชีอากรตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นเป็นการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลด้วยวิธีการฟ้องร้องคดี (Litigation) แล้ว การไกล่เกลี่ยก็เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทอีกวิธีหนึ่งที่สามารถนำมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในคดีภาชีอากรในชั้นศาลเพื่อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ ซึ่งในส่วนหลักเกณฑ์และกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาชีในชั้นศาลของประเทศไทยจะได้กล่าวอย่างละเอียดในหัวข้อถัดไป

3.1.3 บทบัญญัติที่ใช้ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

ปัจจุบันกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยมีหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติที่ใช้ในกระบวนการไกล่เกลี่ย คือ ข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 และ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการฟ้องชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ซึ่งทางผู้เขียนจะได้อธิบายถึงรายละเอียดของหลักเกณฑ์และแนวทางที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลดังนี้

1. ข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554

ข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 เป็นการไกล่เกลี่ยโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 20 ทวิ วรรค 3 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งมีหลักเกณฑ์และแนวทางในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยดังนี้

(1) การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

หลักเกณฑ์ในการขอคัดข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในชั้นศาลมี 2 ประการ คือ ศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาเห็นสมควร หรือคู่ความทั้งสองฝ่ายมีความประสงค์จะนำคดีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

การนำข้อพิพาทหรือคดีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยโดยศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษา เมื่อศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาเห็นว่าข้อพิพาทหรือคดีมีความเหมาะสมและสามารถดำเนินการไกล่เกลี่ยได้ ศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่พิจารณาข้อพิพาทหรือคดีนั้นก็สามารถดำเนินการเพื่อให้มีการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาทนั้นได้⁸⁸

กรณีคู่ความประสงค์จะให้มีการไกล่เกลี่ย คู่ความอาจนำข้อพิพาทหรือคดีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลได้ 2 วิธี คือ แจ้งความประสงค์ต่อศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาลหรือแถลงต่อองค์คณะผู้พิพากษาในระหว่างการพิจารณา

ในกรณีความแจ้งความประสงค์ต่อศูนย์ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทประจำศาล ให้เจ้าหน้าที่ศูนย์ไกล่เกลี่ยหรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายดำเนินการสอบถามความประสงค์ของคู่ความฝ่ายอื่น หากคู่ความทุกฝ่ายประสงค์จะให้มีการไกล่เกลี่ย ให้เจ้าหน้าที่ศูนย์ไกล่เกลี่ยดำเนินการจัดให้มีการไกล่เกลี่ยได้ แต่ถ้าองค์คณะผู้พิพากษาไม่เห็นพ้องด้วยกับการนำคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวก็ไม่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้⁸⁹

⁸⁸ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 6

⁸⁹ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 9

ส่วนในกรณีที่คุณมีความผ่ายผอมต่อองค์คณะผู้พิพากษาในระหว่างการพิจารณา ให้ องค์คณะผู้พิพากษาสอบถามคุณความอีกฝ่าย หากคุณความทุกฝ่ายประสงค์จะให้มีการไกล่เกลี่ยและองค์ คณะผู้พิพากษาเห็นพ้องด้วย องค์คณะผู้พิพากษาอาจดำเนินการไกล่เกลี่ยเองหรือมีคำสั่งให้ศูนย์ไกล่ เกลี่ยประจำศาลดำเนินการจัดให้มีการไกล่เกลี่ยได้⁹⁰

(2) การแต่งตั้งผู้มีอำนาจทำการไกล่เกลี่ย

บุคคลผู้มีอำนาจในการทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทมี 2 ประเภท คือ การไกล่เกลี่ยโดย ศาลกับการไกล่เกลี่ยโดยผู้ประนีประนอม

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือคดีโดยศาลนั้นจะกระทำโดยองค์คณะผู้พิพากษาซึ่งอาจ ดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยด้วยตนเองหรืออาจมอบให้ผู้พิพากษาคนหนึ่งหรือหลายคนในองค์คณะ ดำเนินการไกล่เกลี่ยก็ได้⁹¹

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือคดีโดยผู้ประนีประนอม ซึ่งผู้ประนีประนอมจะแต่งตั้งมา จาก 2 แนวทาง

แนวทางแรก เป็นการแต่งตั้งผู้ประนีประนอมจากข้าราชการฝ่ายตุลาการศาล ยุติธรรม พนักงานราชการหรือลูกจ้างของสำนักงานศาลยุติธรรมให้เป็นผู้ประนีประนอมเป็นการ เฉพาะในศาลนั้น⁹²

แนวทางที่สอง เป็นการแต่งตั้งผู้ประนีประนอมจากบุคคลภายนอก ซึ่งจะทำให้ได้ เมื่อคู่พิพาทได้ให้ความยินยอมและตกลงที่จะรับผิดชอบค่าปฎิการและค่าใช้จ่ายของบุคคลดังกล่าว โดยการแต่งตั้งผู้ประนีประนอมจากบุคคลภายนอกมีหลักเกณฑ์⁹³ ดังนี้

- (1) อายุไม่ต่ำกว่า 30 ปีบริบูรณ์
- (2) การศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีและมีประสบการณ์ในการทำงานไม่น้อย กว่า 5 ปี หรือประสบการณ์ทำงานสาขาอื่นที่เป็นประโยชน์แก่การไกล่เกลี่ยไม่น้อยกว่า 10 ปี
- (3) ผ่านการอบรมหลักสูตรเทคนิคหรือวิธีการไกล่เกลี่ยที่สำนักงานศาล ยุติธรรมจัดหรือรับรอง
- (4) มีประสบการณ์ปฏิบัติงานด้านการไกล่เกลี่ยในศาลหรือสำนักงานระงับ ข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรมไม่น้อยกว่า 10 คดี

⁹⁰ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 10

⁹¹ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 11

⁹² ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 13

⁹³ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 51

(5) เป็นผู้มีความพร้อมที่จะอุทิศเวลาปฏิบัติหน้าที่ผู้ประนีประนอมประจำศาล

(6) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(7) ไม่เป็นผู้ประกอบอาชีพหรือวิชาชีพหรือกระทำกิจการใดอันอาจกระทบกระเทือนถึงการปฏิบัติหน้าที่ผู้ประนีประนอมประจำศาลหรืออาจเสื่อมเสียถึงเกียรติศักดิ์แห่งสถาบันศาลยุติธรรม

(8) ไม่เป็นผู้มีหนี้สินล้นพ้นตัว

(9) ไม่เป็นบุคคลที่ศาลมีคำสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

(10) ไม่เป็นผู้เคยรับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่ในความผิดอันได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

(11) ไม่เป็นข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม

(12) ไม่เป็นผู้พิพากษาสมทบตามกฎหมายของศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษต่างๆ

(3) กระบวนการไกล่เกลี่ย

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทจะประกอบด้วยบุคคล 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายคู่พิพาททั้งสองฝ่ายและผู้ประนีประนอมอีกหนึ่งฝ่าย โดยคู่พิพาททั้งสองฝ่ายจะต้องเข้าร่วมประชุมไกล่เกลี่ยด้วยตนเอง ซึ่งหากคู่พิพาทเป็นบุคคลธรรมดาให้บุคคลธรรมดานั้นต้องเข้าร่วมประชุมไกล่เกลี่ยด้วยตนเอง แต่หากเป็นนิติบุคคลให้นิติบุคคลนั้นแต่งตั้งตัวแทนที่มีอำนาจตัดสินใจและทำสัญญาประนีประนอมยอมความเข้าร่วมประชุมไกล่เกลี่ย⁹⁴

ก่อนเริ่มกระบวนการไกล่เกลี่ยให้ผู้ประนีประนอมแจ้งขั้นตอนการไกล่เกลี่ยให้คู่ความทราบว่า ข้อเสนอและค่าแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในชั้นไกล่เกลี่ย ศาลจะเก็บเป็นความลับ คู่ความไม่สิทธิใช้อ้างอิงไม่ว่ากรณีใดๆ และไม่ผูกมัดคู่ความหรือศาลให้ต้องปฏิบัติตาม และหากคดีไม่สามารถตกลงกันได้ก็ไม่มีผลต่อการพิจารณาและคำพิพากษาของศาล

ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยผู้ประนีประนอมอาจกำหนดขั้นตอนหรือแนวทางในการดำเนินการไกล่เกลี่ยตามขั้นตอนที่เห็นสมควร โดยคำนึงถึงพฤติการณ์แห่งคดี ความประสงค์ของคู่ความ การปฏิบัติต่อคู่ความอย่างเป็นธรรมและความต้องการที่จะระงับข้อพิพาทด้วยความรวดเร็วและผู้ประนีประนอมอาจให้คู่ความเสนอข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเบื้องต้นแห่งข้อพิพาทตลอดจนข้อเสนอในการระงับข้อพิพาทต่อผู้ประนีประนอมหรืออาจเสนอให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูล

⁹⁴ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 25

ดังกล่าวระหว่างคู่ความก็ได้⁹⁵และผู้ประนีประนอมจะต้องดำเนินการไกล่เกลี่ยให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งกำหนด และอาจขยายระยะเวลาในการไกล่เกลี่ยได้หากมีเหตุอันสมควรเพื่อประโยชน์ของคู่ความทุกฝ่ายและมิได้ทำให้การพิจารณาคดีล่าช้าเกินสมควร แต่หากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งดำเนินการไกล่เกลี่ยโดยมีลักษณะเป็นการประวิงคดีให้ชักช้าให้ผู้ประนีประนอมรายงานให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งทราบโดยเร็ว⁹⁶

ในส่วนรูปแบบวิธีการไกล่เกลี่ย วันเวลาและสถานที่ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และแนวทางที่ศาลกำหนด และต้องแจ้งให้คู่ความทุกฝ่ายทราบด้วย⁹⁷

กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นต้องดำเนินการเป็นการลับไม่สามารถบันทึกรายละเอียดของการไกล่เกลี่ยไว้ได้และผู้ประนีประนอมก็ไม่สามารถเปิดเผยสาระของข้อมูลที่ได้รับจากคู่ความในกระบวนการไกล่เกลี่ยให้แก่คู่ความอีกฝ่ายทราบได้หากคู่ความห้ามเปิดเผย

หากการไกล่เกลี่ยสำเร็จผู้ประนีประนอมอาจทำสัญญาประนีประนอมยอมความให้แก่คู่ความได้ หรือจะให้ความหมายของคู่ความหรือเจ้าหน้าที่ประจำศูนย์ไกล่เกลี่ยเป็นผู้จัดทำสัญญาประนีประนอมยอมความก็ได้⁹⁸ แต่หากการไกล่เกลี่ยไม่สำเร็จคู่ความก็อาจนำคดีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมตามปกติได้

(4) การสิ้นสุดการไกล่เกลี่ย

กระบวนการไกล่เกลี่ยจะสิ้นสุดในกรณีดังต่อไปนี้⁹⁹

(4.1) คู่ความตกลงระงับข้อพิพาทด้วยการถอนฟ้อง หรือขอให้ศาลมีคำพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความ

(4.2) คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ประสงค์ให้ทำการไกล่เกลี่ยอีกต่อไป

(4.3) คู่ความไม่สามารถระงับข้อพิพาทภายในระยะเวลาที่กำหนด

(4.4) ผู้ประนีประนอมเห็นว่าการดำเนินการไกล่เกลี่ยต่อไปจะไม่เป็นประโยชน์แก่คดี

(4.5) ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งเห็นว่าการดำเนินการไกล่เกลี่ยต่อไปจะไม่เป็นประโยชน์แก่คดี

⁹⁵ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 26

⁹⁶ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 33

⁹⁷ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 28

⁹⁸ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 31

⁹⁹ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 35

(5) การรักษาความลับของข้อมูลในการไกล่เกลี่ย

ผู้ประนีประนอมหรือบุคคลภายนอกรวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการไกล่เกลี่ยไม่สามารถนำความลับไปอ้างอิง หรือนำสืบเป็นพยานหลักฐานในกระบวนการอนุญาโตตุลาการ กระบวนการพิจารณาของศาลหรือเพื่อดำเนินการอื่นใดไม่ว่าจะนำไปใช้ในรูปแบบใด เกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้

(5.1) ความประสงค์หรือความเต็มใจของคู่ความในการขอเข้าร่วมในการไกล่เกลี่ย

(5.2) ความเห็นหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางหรือวิธีการในการระงับข้อพิพาทของคู่ความในการไกล่เกลี่ย

(5.3) การยอมรับหรือข้อความที่กระทำโดยคู่ความในการไกล่เกลี่ย

(5.4) ข้อเสนอใดๆ ที่เสนอโดยผู้ประนีประนอม

(5.5) ข้อเท็จจริงที่ได้แสดงให้เห็นถึงความเต็มใจที่จะยอมรับข้อเสนอในการไกล่เกลี่ย

(5.6) เอกสารที่จัดทำโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะใช้หรือใช้ในการไกล่เกลี่ยโดยเฉพาะ

แต่หากพยานหลักฐานที่ใช้ในการไกล่เกลี่ยเป็นพยานหลักฐานที่นำสืบได้อยู่แล้วในกระบวนการอนุญาโตตุลาการ กระบวนการพิจารณาของศาล หรือเพื่อดำเนินการอื่นใด ย่อมไม่ต้องห้ามจึงสามารถนำมาใช้อ้างอิงเป็นพยานหลักฐานในคดีได้¹⁰⁰

2. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545¹⁰¹

ที่มาของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 เนื่องจากกลุ่มมาตรฐานระบบงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีมีหน้าที่พัฒนามาตรฐานหลักเกณฑ์ วิธีการและขั้นตอน รวมทั้งควบคุมดูแลการปฏิบัติงานการเร่งรัดภาษีอากรค้างให้เป็นไปตามกฎหมาย ถูกต้อง รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ และการผ่อนชำระภาษีอากรค้างเป็นขั้นตอนการปฏิบัติงานส่วนหนึ่งของกระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้าง แม้ว่ากรมสรรพากรจะมีระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 วางหลักเกณฑ์ให้หน่วยงานและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติ อยู่แล้ว แต่ก็ยังเป็นเพียงกฎเกณฑ์หลักๆ เท่านั้น ในการปฏิบัติงานจริงบางขั้นตอนอาจดำเนินการได้หลายวิธี เป็นเหตุให้การปฏิบัติงานในบางเรื่องไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน เพื่อความชัดเจนใน

¹⁰⁰ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 38

¹⁰¹ คู่มือปฏิบัติงานของกรมสรรพากร, เรื่องการผ่อนชำระภาษีอากร

แนวทางปฏิบัติ จึงจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการขอผ่อนชำระภาษีอากรขึ้น ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

(1) ขอบเขตของการผ่อนชำระภาษีอากร

การผ่อนชำระภาษีอากรประกอบด้วยกระบวนการปฏิบัติงาน ตั้งแต่การยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร หน่วยงานรับคำร้อง ขั้นตอนการพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร เงื่อนไขในการผ่อน หลักประกันการผ่อน ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร การรายงาน การจัดทำทะเบียน และการคืนหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร

(2) การพิจารณาภาษีอากรค้างที่ขอผ่อนชำระได้ และขอผ่อนชำระไม่ได้

ภาษีอากรที่ค้างอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรตามระเบียบ ว่าด้วยการบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร พ.ศ. 2547 ทั้งหมด ผู้ค้างภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องขอผ่อนชำระตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ได้ ยกเว้นภาษีอากรค้างที่เกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและไม่ชำระภาษี หรือชำระไม่ครบ หรือเช็คที่ใช้ชำระภาษีขัดข้องกรณีต่อไปนี้ ห้ามมิให้ผ่อนชำระ

(2.1) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย เช่น แบบ ภ.ง.ด.1, ภ.ง.ด.2, ภ.ง.ด.3, ภ.ง.ด.53, ภ.ง.ด.54 เป็นต้น

(2.2) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ได้แก่ แบบ ภ.ง.ด.94 (ในกรณีนี้ผู้ค้างภาษีอากรไม่สามารถขอผ่อนตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 แต่ผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิ์ขอผ่อนชำระเป็นสามงวดได้ ตามมาตรา 64(1) แห่งประมวลรัษฎากร)

(2.3) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี ได้แก่ แบบ ภ.ง.ด.51

(2.4) แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ภ.พ.30, ภ.พ.36 เป็นต้น

(2.5) แบบแสดงรายการภาษีอื่นๆ ที่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรกำหนด

(3) เงื่อนไขในการผ่อนชำระภาษีอากร

(3.1) การผ่อนชำระภาษีอากรต้องผ่อนชำระเป็นงวดรายเดือน โดยเฉลี่ยงวดละเท่าๆกัน ทุกงวด เว้นแต่งวดสุดท้ายอาจชำระน้อยหรือมากกว่างวดอื่นได้

(3.2) หากผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลาผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรหมดสิทธิการผ่อนชำระ และต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมทั้งเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรทันที เว้นแต่กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิดนัดการผ่อนชำระไม่เกินหนึ่งงวด และได้นำเงินสำหรับงวดที่ผิดนัดมาชำระให้ครบถ้วนก่อนถึง

กำหนดเวลาที่ต้องชำระในงวดถัดไป ก็อนุโลมให้การผ่อนชำระดำเนินต่อไปได้เมื่อได้มีการชำระในงวดถัดไปแล้ว

(3.3) ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรงวดแรกทันทีพร้อมกับการยื่นแบบ ท.ป. 2 เว้นแต่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรจะสั่งเป็นอย่างอื่น การผ่อนชำระภาษีอากรในงวดถัดไปต้องชำระภาษีอากรภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระในงวดก่อน

(3.4) การผ่อนชำระภาษีอากรให้นำจำนวนเงินที่ชำระไปหักจากภาษีก่อนจนหมด แล้วจึงนำไปหักจากเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามลำดับ

ถ้าเป็นกรณีขอผ่อนชำระภาษีอากรตามใบแจ้งประเมินรวมกันหลายฉบับ การผ่อนชำระภาษีอากรของใบแจ้งการประเมินแต่ละฉบับทำได้ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 ให้เฉลี่ยเงินที่ชำระภาษีอากรในแต่ละงวดตามใบแจ้งการประเมินเป็นรายฉบับเช่น ขอผ่อนชำระภาษีรวมทั้งสิ้น 6 งวด การชำระภาษีอากรแต่ละงวดให้นำใบแจ้งการประเมินแต่ละฉบับเฉลี่ยการชำระเป็น 6 งวด โดยจัดทำ ท.ป. 3 แยกใบแจ้งการประเมินเป็นรายฉบับ โดยทำการหักตัวภาษี เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ตามลำดับ

วิธีที่ 2 นำเงินที่ต้องชำระในแต่ละงวด ไปชำระภาษีอากรตามใบแจ้งการประเมินทีละฉบับ โดยทำการหักภาษี เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ตามลำดับ การผ่อนชำระภาษีอากรงวดใดเมื่อนำเงินไปชำระภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับสำหรับใบแจ้งการประเมินฉบับนั้นครบถ้วนแล้ว หากยังมีเงินเหลือก็ให้นำเงินส่วนที่เหลือนั้นไปชำระภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับของใบแจ้งการประเมินฉบับถัดไปตามลำดับ

(3.5) การผ่อนชำระภาษีอากรด้วยเช็คไม่เกิน 6 งวด ตาม ข้อ 13 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 ไม่เป็นเหตุที่จะให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่ง ประมวลรัษฎากร ถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ได้ดำเนินการไปก่อนแล้วได้

(4) การพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร

สำนักงานพื้นที่สาขา เมื่อสำนักงานพื้นที่สาขาได้รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบคำร้องและเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งลงทะเบียนไว้เป็นหลักฐาน แล้วพิจารณาว่าใครเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร และดำเนินการดังนี้

(4.1) กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่สามารถจัดหาหลักประกันได้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 แต่สรรพากรพื้นที่สาขาเห็นว่าผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรมีฐานะเชื่อถือได้ อาจให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน 6 งวด โดยงวดแรกให้ชำระทันทีและให้ออกเช็คของผู้ค้างภาษีอากร ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไปอีก 5 ฉบับ ไว้ด้วย

(4.2) กรณีคำร้องขอผ่อนที่สรรพากรพื้นที่สาขาไม่มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ให้ส่งคำร้องไปยังสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี ภายใน 2 วันทำการ นับแต่วันที่รับคำร้องเพื่อพิจารณาต่อไป

สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เมื่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่ได้รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรแล้วให้พิจารณาดำเนินการ ดังนี้

กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่เกิน 24 งวด ซึ่งเป็นอำนาจการพิจารณาอนุมัติของสรรพากรพื้นที่ ให้เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรโดยการตรวจคำร้องและเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และคำนึงถึงหลักประกันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรนำมาค้ำประกัน เสนอความเห็นต่อสรรพากรพื้นที่เพื่อพิจารณาอนุมัติ หากเห็นว่าข้อมูลขอผ่อนชำระภาษีอากรมีหลักทรัพย์หรือฐานะการเงินพอที่จะชำระภาษีให้ครบถ้วนในคราวเดียวได้ อาจเสนอให้แจ้งไม่อนุมัติไปให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรทราบ หรือเห็นควรอนุมัติตามคำร้อง หรือเห็นควรให้ผ่อนชำระภาษีอากรเป็นจำนวนงวดน้อยกว่าที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรร้องขอ หรือเห็นควรเป็นอย่างอื่นแล้วแต่กรณี ให้เสนอความเห็นต่อสรรพากรพื้นที่เพื่อพิจารณาสั่งการเป็นกรณีๆ ไป

กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรขอผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 24 งวด และสรรพากรพื้นที่เห็นว่า ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรรายใดไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากรเป็นงวดตามที่ร้องขอ ก็ให้แจ้งไม่อนุมัติไปให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรทราบต่อไป แต่หากผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรรายใด สรรพากรพื้นที่เห็นสมควรให้ผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 24 งวด ก็ให้ทำความเห็นชี้แจงแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร พร้อมส่งเรื่องไปให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาใน 5 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้องจากผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากร หรือจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

กรณีการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายให้สรรพากรพื้นที่ทำความเห็นชี้แจงแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร ส่งเรื่องให้สรรพากรภาคพิจารณาดำเนินการต่อไปตามลำดับและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร ส่งเรื่องให้สรรพากรภาคพิจารณาดำเนินการต่อไปตามลำดับ

สำนักงานภาค ให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ดังนี้

กรณีการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่หลักประกันไม่เป็นไปตามที่กำหนดหรือการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่มีจำนวนเกิน 24 งวด หรือการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่มีหลักประกันและไม่ใช่กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอผ่อนชำระภาษีอากร 6 งวด โดยงวดแรกชำระไว้ทันทีและออกเช็คของผู้ค้างภาษีอากร (เช็คประเภท ง.) ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไปอีก 5 ฉบับให้ไว้ ซึ่งเป็นอำนาจการพิจารณา

อนุมัติของสรรพากรภาค ให้เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร โดยการตรวจคำร้องและเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เสนอความเห็นต่อสรรพากรภาคเพื่อพิจารณาอนุมัติตามที่เห็นสมควรเป็นกรณีๆ ไป

กรณีการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ให้สรรพากรภาคทำความเห็นชี้แจงแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร ส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณาอนุมัติต่อไป

สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มีอำนาจพิจารณาอนุมัติคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ขอผ่อนชำระภาษี ที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ โดยไม่จำกัดจำนวนงวดและไม่จำกัดจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องผ่อนชำระ เว้นแต่การขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ทำความเห็นชี้แจงแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร ส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณาอนุมัติต่อไป

(5) การพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545

การขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายเป็นผู้พิจารณาอนุมัติ การส่งคำร้องให้กรมสรรพากรพิจารณาให้ปฏิบัติ ดังนี้

(5.1) ให้ผู้ค้างภาษีอากรแสดงเหตุผลความจำเป็นในการขอผ่อนชำระภาษีอากร

(5.2) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เสนอความเห็น แสดงเหตุผลและความจำเป็นที่ให้ผ่อนชำระ ในประเด็นดังต่อไปนี้

(5.2.1) ความจำเป็นที่ขอผ่อนชำระ

(5.2.2) จำนวนงวดที่ขอผ่อนชำระ

(5.2.3) กรณีจำนวนเงินที่ขอผ่อนชำระในแต่ละงวดไม่เท่ากัน

จะต้องแจ้งเหตุผลด้วย

(5.2.4) หลักประกันการผ่อนชำระ

(5.2.5) สิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างภาษีอากรมี หรือพึงจะมีในอนาคต

(5.2.6) อื่นๆ ที่จำเป็นประกอบการพิจารณา

ในการพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ให้ผู้มีอำนาจอนุมัติคำนึงถึงระยะเวลาคงเหลือที่อาจบังคับชำระหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรแต่ละรายประกอบการพิจารณาด้วย โดยให้ถือว่าการขอผ่อนชำระภาษีอากรเป็นเพียงขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้และวิธีการในการชำระหนี้เท่านั้น มิได้มีผลทำให้ระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ขยายออกไปแต่อย่างใด

(6) ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร

(6.1) สรรพากรพื้นที่สาขา มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรในกรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่สามารถจัดหาหลักประกันได้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 แต่กรมสรรพากรพื้นที่สาขาเห็นว่าผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรมีฐานะเชื่อถือได้ อาจให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน 6 งวด โดยงวดแรกให้ชำระทันที และให้ออกเช็คของผู้ค้างภาษี (เช็คประเภท ง.) ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไปอีก 5 ฉบับ ให้ไว้

(6.2) สรรพากรพื้นที่ มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน 24 งวด (ไม่จำกัดวงเงิน) หรือกรณีเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในกรณีเช็ค

(6.3) สรรพากรภาค มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้กรณีดังต่อไปนี้

(6.3.1) การขอผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 24 งวด

(6.3.2) การขอผ่อนชำระภาษีอากรกรณีหลักประกันผ่อนชำระไม่ปฏิบัติตามที่กรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 กำหนดไว้

(6.3.3) กรณีไม่สามารถจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร

(6.4) ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มีอำนาจพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร กรณีที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรอยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ โดยมีอำนาจอนุมัติได้เช่นเดียวกับสรรพากรพื้นที่และสรรพากรภาค

(6.5) อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระสำหรับการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 ได้แก่ ภาษีอันเกิดมาจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หรือแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี หรือแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการผ่อนชำระจำนวนงวดที่ไม่เท่ากัน เป็นต้น

3.1.4 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล

จากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ได้กล่าวไปใน หัวข้อ 3.1.3 กล่าวคือ ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนการดำเนินกระบวนการและระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเจรจาต่อในการชำระหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งสามารถนำมาประกอบเพื่ออธิบายลักษณะของขั้นตอนกระบวนการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรในชั้นศาลได้ดังนี้

3.1.4.1 ลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล

การเริ่มดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในศาลของประเทศไทย มีหลักเกณฑ์และขั้นตอนดังต่อไปนี้

การจะนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลได้นั้น ลักษณะคดีหรือข้อพิพาทนั้นจะต้องมีลักษณะเป็นคดีภาษีอากรและอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรด้วย ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

หากลักษณะคดีหรือข้อพิพาทเป็นลักษณะอื่นนอกเหนือจาก ข้อ (1) ถึง (5) ตามที่ได้กล่าวไปก็ไม่สามารถนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยโดยศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากอยู่นอกขอบเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร

3.1.4.2 การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

การนำคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่ระบบการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลจะเป็นขั้นตอนที่กระทำภายหลังจากการที่ผู้เสียภาษีได้โต้แย้งหรืออุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองแล้ว และคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวมีลักษณะเป็นคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่อยู่ในขอบเขตอำนาจของศาลภาษีอากรตามที่ได้ไปแล้วในหัวข้อ 3.1.4.1 ซึ่งเมื่อคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นมาสู่ชั้นศาล การนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่

กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลสามารถทำได้ 2 วิธี คือ ศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาประจำศาลภาชี
 อารเห็นสมควร หรือคู่ความทั้งสองคือ ฝ่ายผู้เสียหายและฝ่ายกรมสรรพากร ตกลงให้มีการไกล่เกลี่ย
 คดีหรือข้อพิพาท

3.1.4.3 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย

ผู้เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรจะประกอบด้วย
 บุคคล 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายผู้เสียหาย ฝ่ายเจ้าพนักงานกรมสรรพากร และฝ่ายผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งฝ่ายผู้เสียหาย
 และฝ่ายเจ้าพนักงานกรมสรรพากรจะต้องเข้ากระบวนการอย่างน้อยหนึ่งคน และต้องมีอำนาจ
 ตัดสินใจ ในกรณีผู้เสียหายเป็นบุคคลธรรมดาให้บุคคลผู้นั้นเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยด้วยตนเอง
 แต่หากผู้เสียหายเป็นนิติบุคคลให้นิติบุคคลนั้นแต่งตั้งตัวแทนที่มีอำนาจตัดสินและทำสัญญา
 ประนีประนอมยอมความเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยทำเป็นหนังสือส่งต่อเจ้าหน้าที่ประจำศูนย์
 ไกล่เกลี่ย

3.1.4.4 ผู้ไกล่เกลี่ย

ผู้มีอำนาจในการทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลมี 2 ประเภท คือ
 องค์คณะผู้พิพากษาหรือผู้พิพากษาและผู้ประนีประนอม

การไกล่เกลี่ยโดยองค์คณะผู้พิพากษาหรือผู้พิพากษานั้นเป็นการไกล่เกลี่ยโดยองค์
 คณะผู้พิพากษาหรือผู้พิพากษาประจำศาลภาชีอากรซึ่งอาจเป็นเจ้าของสำนวนคดีเองหรือได้รับ
 มอบหมายให้ทำหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการไกล่เกลี่ยก็ได้

การไกล่เกลี่ยโดยผู้ประนีประนอม ซึ่งเป็นการไกล่เกลี่ยโดยบุคคลที่มีชื่อองค์คณะผู้
 พิจารณาหรือผู้พิพากษาในศาล โดยบุคคลที่จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ประนีประนอมนี้มาจากการ
 คัดเลือก 2 วิธี คือ

วิธีแรก แต่งตั้งจากราชการฝ่ายยุติธรรม พนักงานราชการหรือลูกจ้างของ
 สำนักงานศาลยุติธรรม ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลกำหนดไว้

วิธีที่สอง แต่งตั้งจากบุคคลนอก โดยมีหลักเกณฑ์และคุณสมบัติ ดังนี้

- (1) อายุไม่ต่ำกว่า 30 ปีบริบูรณ์
- (2) การศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีและมีประสบการณ์ในการทำงานไม่น้อยกว่า 5 ปี
 หรือประสบการณ์ทำงานสาขาอื่นที่เป็นประโยชน์แก่การไกล่เกลี่ยไม่น้อยกว่า 10 ปี
- (3) ผ่านการอบรมหลักสูตรเทคนิคหรือวิธีการไกล่เกลี่ยที่สำนักงานศาลยุติธรรมจัด
 หรือรับรอง

(4) มีประสบการณ์ปฏิบัติงานด้านการไกล่เกลี่ยในศาลหรือสำนักงานระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรมไม่น้อยกว่า 10 คดี

(5) เป็นผู้มีความพร้อมที่จะอุทิศเวลาปฏิบัติหน้าที่ผู้ประนีประนอมประจำศาล

(6) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(7) ไม่เป็นผู้ประกอบอาชีพหรือวิชาชีพหรือกระทำกิจการใดอันอาจกระทบกระเทือนถึงการปฏิบัติหน้าที่ผู้ประนีประนอมประจำศาลหรืออาจเสื่อมเสียถึงเกียรติศักดิ์แห่งสถาบันศาลยุติธรรม

(8) ไม่เป็นผู้มีหนี้สินล้นพ้นตัว

(9) ไม่เป็นบุคคลที่ศาลมีคำสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

(10) ไม่เป็นผู้เคยรับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่ในความผิดอันได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

(11) ไม่เป็นข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม

(12) ไม่เป็นผู้พิพากษาสมทบตามกฎหมายของศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษต่างๆ

3.1.4.5 การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย

ก่อนเริ่มกระบวนการไกล่เกลี่ยให้ผู้ไกล่เกลี่ยแจ้งขั้นตอนการไกล่เกลี่ยให้คู่ความทราบ ว่า ข้อเสนอและคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในชั้นไกล่เกลี่ย ศาลจะเก็บเป็นความลับ คู่ความไม่สิทธิใช้อ้างอิงไม่ว่ากรณีใดๆ และไม่ผูกมัดคู่ความหรือศาลให้ต้องปฏิบัติตาม และหากคดีไม่สามารถตกลงกันได้ก็ไม่มีผลต่อการพิจารณาและคำพิพากษาของศาล

ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยผู้ไกล่เกลี่ยอาจกำหนดขั้นตอนหรือแนวทางในการดำเนินการไกล่เกลี่ยตามขั้นตอนที่เห็นสมควร โดยคำนึงถึงพฤติการณ์แห่งคดี ความประสงค์ของคู่ความ การปฏิบัติต่อคู่ความอย่างเป็นธรรมและความต้องการที่จะระงับข้อพิพาทด้วยความรวดเร็ว และผู้ไกล่เกลี่ยอาจให้คู่ความเสนอข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเบื้องต้นแห่งข้อพิพาท ตลอดจนข้อเสนอในการระงับข้อพิพาทต่อผู้ไกล่เกลี่ยหรืออาจเสนอให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวระหว่างคู่ความก็ได้ และผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องดำเนินการไกล่เกลี่ยให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งกำหนด และอาจขยายระยะเวลาในการไกล่เกลี่ยได้หากมีเหตุอันสมควรเพื่อประโยชน์ของคู่ความทุกฝ่ายและมีได้ทำให้การพิจารณาคดีล่าช้าเกินสมควร แต่หากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งดำเนินการไกล่เกลี่ยโดยมีลักษณะเป็นการประวิงคดีให้ชักช้าให้ผู้ไกล่เกลี่ยรายงานให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งทราบโดยเร็ว

กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นต้องดำเนินการเป็นการลับไม่สามารถบันทึกรายละเอียดของการไกล่เกลี่ยไว้ได้และผู้ไกล่เกลี่ยก็ไม่สามารถเปิดเผยสาระของข้อมูลที่ได้รับจากคู่ความในกระบวนการไกล่เกลี่ยให้แก่คู่ความอีกฝ่ายทราบได้หากคู่ความห้ามเปิดเผย

3.1.4.6 ผลของการไกล่เกลี่ย

หากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยสำเร็จผู้ไกล่เกลี่ยอาจทำสัญญาประนีประนอมยอมความให้แก่คู่ความได้ หรือจะให้ทนายความของคู่ความหรือเจ้าหน้าที่ประจำศูนย์ไกล่เกลี่ยเป็นผู้จัดทำสัญญาประนีประนอมยอมความก็ได้ และคู่ความจะต้องทำข้อตกลงระงับข้อพิพาทด้วยการถอนฟ้อง หรืออาจขอให้ศาลมีคำพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความก็ได้แล้วแต่กรณี

แต่หากการไกล่เกลี่ยไม่ประสบความสำเร็จโดยคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ประสงค์จะทำการไกล่เกลี่ยต่อไปหรือคู่ความไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดหรือผู้ไกล่เกลี่ยหรือศาลมีความเห็นว่าการดำเนินการไกล่เกลี่ยต่อไปจะไม่เป็นประโยชน์แก่คดีจึงเป็นเหตุให้การไกล่เกลี่ยสิ้นสุดลง และเมื่อการไกล่เกลี่ยสิ้นสุดลงคู่ความสามารถนำคดีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมตามปกติได้ การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยไม่เป็นการ ตัดสิทธิ์คู่ความที่จะนำคดีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมตามปกติแต่อย่างใด

3.1.5 อำนาจและแนวทางในการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

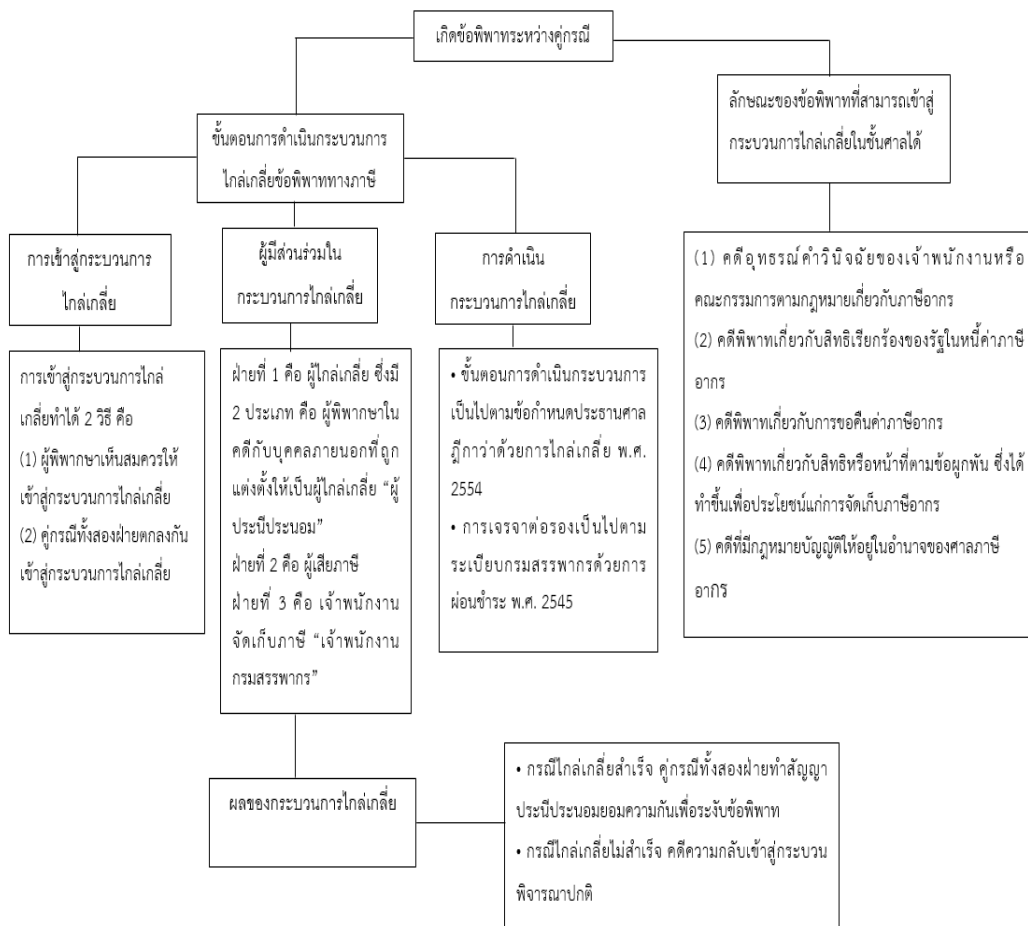
สำหรับอำนาจและแนวทางในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยไม่ได้มีกำหนดไว้โดยเฉพาะ แต่จะนำระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 มาบังคับใช้เป็นเครื่องมือในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล โดยหลักเกณฑ์ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ได้ให้อำนาจและวาง แนวปฏิบัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย โดย การผ่อนชำระค่าภาษีเฉพาะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 เช่น คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตาม กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร หรือคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิ หรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น และกำหนดเงื่อนไขการผ่อน ชำระให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษี เช่น การผ่อนชำระต้องผ่อนชำระเป็นงวดรายเดือนโดยเฉลี่ยงวดละเท่าๆกัน ทุกงวด เว้นแต่งวดสุดท้ายอาจชำระน้อยหรือมากกว่างวดอื่นได้ หรือกรณีและผู้ขอผ่อนชำระภาษีไม่

ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลาผู้ขอผ่อนหมดสิทธิการผ่อนชำระและต้องชำระภาษีอากรที่ค้างทั้งจำนวนพร้อมเงินเพิ่ม เป็นต้น

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าอำนาจและแนวทางในการทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยระหว่างผู้เสียภาษีกับพนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนั้นจะใช้รูปแบบของการผ่อนชำระภาษีเท่านั้น ซึ่งทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีจึงต้องบังคับจัดเก็บให้ครบเต็มตามจำนวนความรับผิดทางภาษีและไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยเบี่ยงปรับหรือเงินเพิ่มให้ลดจำนวนลงหรือแตกต่างจากความรับผิดทางภาษีที่เกิดขึ้นได้ เนื่องจากมิได้มีกฎหมายใดๆ ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในการไกล่เกลี่ยกระทำการดังกล่าวได้



รูปภาพ 1 ขั้นตอนกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย



3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศอังกฤษ

ในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจะได้อธิบายถึงหลักการทั่วไปของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี โดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศอังกฤษ โดยอธิบายถึงประวัติความเป็นมา โครงการสร้างการระงับข้อพิพาททางภาษี และกระบวนการหรือวิธีการทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศอังกฤษ รวมถึงมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีและมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีในระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1 ที่มาและหลักการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศ

อังกฤษ

แนวคิดในการนำการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) โดยการไกล่เกลี่ยในประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศอังกฤษเริ่มต้นในปี 2009 โดยกรมสรรพากรประเทศอังกฤษ (HM Revenue and Customs) ได้ออกรายงานการดำเนินกระบวนการในการพิจารณาข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีเพื่อนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาบังคับใช้ ซึ่งในรายงานปี 2009 ได้สร้างคำแนะนำรวมถึงปรับปรุงการทำงานร่วมกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ (HM Revenue and Customs) กับฝ่ายผู้เสียภาษีและตัวแทนของผู้เสียภาษี ตลอดทั้งได้สร้างแนวทางในการให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษปรับปรุงกลยุทธ์และพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกด้วยวิธีการไกล่เกลี่ย (Mediation) มาบังคับใช้ ซึ่งเป็นการศึกษาประสบการณ์จากแนวทางการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในทางการค้าและจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทอื่นๆ นอกจากข้อพิพาททางภาษีอากร¹⁰² นอกจากนั้นในรายงานปี 2009 ก็ยังได้เสนอแนะให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษกำหนดขอบเขตที่เหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางภาษีมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากอนุสัญญาภาษีซ้อน

¹⁰² Jonathan Fisher QC and Kate Balmer, “Mediation in Larger Scale Tax Cases”,

[Online], Available:

<http://www.thesolicitorsgroup.com/Downloads/Articles/03May2012/MediationinLargerScaleTaxCases.pdf>. [10 October 2558]

โดยก่อนหน้าที่กล่าวไปข้างต้น ในปี 2007 หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษได้ออกแนวทางและกลยุทธ์ในการระงับข้อพิพาท (Litigation and Settlement Strategy) ซึ่งเป็นเอกสารที่กำหนดกลยุทธ์และแนวทางในการควบคุมและบริหารจัดการอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้น ซึ่งกลยุทธ์และแนวทางในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวจะกำหนดขอบเขตของข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยไม่จำเป็นต้องใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติ เช่น การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการพิจารณาโดยศาล ซึ่งจะก่อให้เกิดผลของความขัดแย้งเมื่อข้อพิพาทนั้นถูกตัดสินหรือระงับลง

สำหรับวัตถุประสงค์หลักของกลยุทธ์ในการระงับข้อพิพาทนี้เพื่อเป็นแนวทางในการดำเนินการระงับข้อพิพาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ ซึ่งกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรมและเท่าเทียมกัน โดยจะไม่มีการทำข้อตกลงหรือเจรจาตกลงที่จะนำไปสู่ผลที่แตกต่างจากกฎหมายหรือไม่สอดคล้องกับที่กฎหมายกำหนด จึงจำเป็นที่การทำข้อตกลงหรือการเจรจาตกลงกันนั้นจะต้องสอดคล้องและตั้งอยู่บนพื้นฐานทางกฎหมายเพื่อสร้างผลลัพธ์ที่ถูกต้องตามกฎหมายและต้องไม่เป็นการกระทำที่นอกขอบเขตอำนาจด้วย

จากรายงานฉบับปี 2009 ที่กล่าวไปแล้วข้างต้นนั้น ซึ่งรายงานดังกล่าวได้รับสนับสนุนจากรัฐมนตรีและผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ หลังจากนั้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงได้ตั้งหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ขึ้น ซึ่งหน่วยงานระงับข้อพิพาทนี้จะทำหน้าที่ในการพัฒนารูปแบบและวิธีการในการระงับข้อพิพาทรวมถึงการระงับข้อพิพาททางเลือกต่างๆ ตลอดทั้งมีหน้าที่ในการทบทวนกลยุทธ์และแนวทางในการระงับข้อพิพาท (Litigation and Settlement Strategy) อีกด้วย

ต่อมาในปี 2011 หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ได้ออก 2 โครงการศึกษาทดลอง (Pilot Project) เพื่อนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยโครงการแรกจะครอบคลุมข้อพิพาทมากกว่า 150 ชนิดข้อพิพาททั้งทางตรงและทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีในประเภทเกี่ยวกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium-sized Business) และโครงการที่สองจะครอบคลุมข้อพิพาท 15 ชนิดข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขนาดใหญ่และข้อพิพาทที่มีความซับซ้อน (Large or Complex Business Cases) และนอกจากนั้นโครงการศึกษาทดลองนี้ก็ได้มีการนำเทคนิคการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับกรณีข้อพิพาทของบุคคลธรรมดาทั่วไปเพื่อสนับสนุนการแลกเปลี่ยนความเห็นและการแก้ปัญหาระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ซึ่งสำหรับในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium-sized Business) คน

กลางที่จะมาทำหน้าที่อำนวยความสะดวกในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย นั้น คือ เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษที่จะถูกฝึกอบรมเพื่อดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย แต่เจ้าหน้าที่หรือพนักงานดังกล่าวจะต้องไม่มีส่วนได้เสียหรือเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมาก่อน

ในปีเดียวกัน กลยุทธ์และแนวทางระงับข้อพิพาท (Litigation and Settlement Strategy) ฉบับปี 2011 ได้ถูกปรับปรุงใหม่และในเดือนมิถุนายน ปี 2011 จึงได้มีการตีพิมพ์และเผยแพร่ร่างฉบับใหม่พร้อมกับแนวทางปฏิบัติดังกล่าวอีกครั้ง ซึ่งกลยุทธ์และแนวทางระงับข้อพิพาทฉบับปรับปรุงดังกล่าวได้ถูกนำมาใช้เป็นแนวทางให้เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกกับข้อพิพาทขนาดใหญ่และข้อพิพาทที่ความซับซ้อน (Large or Complex Cases) ซึ่งการปรับปรุงกลยุทธ์และแนวทางระงับข้อพิพาท (Litigation and Settlement Strategy) จะมุ่งประสานสมดุลระหว่างผลประโยชน์สาธารณะและความต้องการในการบริหารจัดการคดีอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีหลักการสำคัญสามประการเพื่อที่จะเปลี่ยนรูปแบบและการดำเนินกระบวนการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีไปสู่การเพิ่มรายได้อย่างสูงสุด ลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และมุ่งปรับทัศนคติของผู้เสียภาษีที่มีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อสนับสนุนให้เกิดความต้องการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี (Encourage Tax Compliance) ซึ่งหลักการสำคัญข้างต้นนี้จะหลักการสำคัญที่จะสร้างการเปลี่ยนแปลงของหลักปฏิบัติในการระงับข้อพิพาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษให้ครอบคลุมข้อพิพาททุกรูปแบบ ประกอบกับการปรับปรุงกลยุทธ์และแนวทางการระงับข้อพิพาทนี้ถือเป็นหัวใจของการระงับข้อพิพาทอันเป็นปัจจัยสำคัญของหลักการระงับข้อพิพาทร่วมกัน (Collaborative Approach) เพื่อที่จะระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพจากต้นเหตุของการเกิดข้อพิพาท ซึ่งการใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในขอบเขตที่เหมาะสมนี้จะปัจจัยสำคัญที่ส่งผลให้การระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นประสบความสำเร็จได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ต่อมาในวันที่ 2 กันยายน ปี 2013 หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษได้ออกรายงานการประเมินผลสรุปของการใช้โครงการทดลองศึกษาซึ่งเริ่มตั้งแต่ปี 2011 เพื่อศึกษาและทดลองใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกด้วยวิธีการต่างๆในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรสองประเภท คือ ข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทขนาดใหญ่หรือข้อพิพาทที่มีความซับซ้อน (Large or Complex Cases) ข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Cases) และข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทของบุคคลธรรมดาทั่วไป (Individuals Cases) โดยผลของโครงการทดลองศึกษาดังกล่าวเป็นการกระตุ้นและทำให้เกิดผลดีต่อการระงับข้อพิพาททางภาษี

ของประเทศอังกฤษ จึงทำให้การระงับข้อพิพาททางเลือกถูกนำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ¹⁰³

จากการปรับปรุงกลยุทธ์และการระงับข้อพิพาท (Litigation and Settlement Strategy) และคำอธิบายเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายในเดือนเมษายน ปี 2012 และการปรับปรุงและแก้ไขเพิ่มเติมในเดือนพฤศจิกายน ปี 2013 แนวปฏิบัติดังกล่าวได้วางหลักการเพื่อให้การระงับข้อพิพาทประสบผลสำเร็จอย่างเป็นธรรมและเท่าเทียม สำหรับขอบเขตและวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทตามแนวปฏิบัติดังกล่าวนี้ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ข้อพิพาท” (Dispute) หรือ “ข้อโต้แย้ง” (Argument) ไว้กว้างและครอบคลุมลักษณะของข้อพิพาทมากกว่าประเด็นปัญหาหรือข้อพิพาทที่ถูกกำหนดไว้ในการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการปกติ ซึ่งในกรณีของแนวปฏิบัติดังกล่าวนี้จะรวมถึงข้อพิพาทที่เกิดจากมุมมองที่แตกต่างกันในประเด็นความถูกต้องของการจัดเก็บภาษีและอาจรวมถึงประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการขอคืนภาษี การตรวจสอบภาษี และการตีความกฎหมายภาษี

ตามกลยุทธ์และการระงับข้อพิพาท (Litigation and Settlement Strategy) ที่กำหนดแนวทางในการปฏิบัติเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องปฏิบัติตามหน้าที่และความรับผิดชอบตามกฎหมายที่กำหนดไว้ โดยกำหนดให้การจัดเก็บภาษีและการบริหารงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีต้องสอดคล้องกับหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีซึ่งต้องเป็นไปตามหลักบริหารภาษีอากรที่ดี จากกรณีนี้ทำให้เข้าใจได้ว่าเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีอำนาจดุลพินิจซึ่งเป็นอำนาจตามกฎหมายที่สามารถจะใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีโดยไม่จำเป็นต้องเก็บภาษีให้ได้จำนวนเต็มหรือครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้เฉพาะในกรณีที่หากมีการประเมินแล้วว่าการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าวจะมีต้นทุนในการบริหารงานเพื่อจัดเก็บภาษีสูงกว่าจำนวนที่สามารถที่จะเก็บได้ตอบแทน¹⁰⁴

นอกจากนั้นขณะเดียวกันทั้งในปี 2007 และ 2009 องค์กรหรือหน่วยงานทางตุลาการหรือศาลของประเทศอังกฤษก็ได้ยอมหลักการระงับข้อพิพาททางเลือกและออกบทบัญญัติที่กำหนดกฎเกณฑ์ที่ชัดเจนไว้ในทั้งมาตรา 24 ของ Tribunal Courts and Enforcement Act 2007 และ

¹⁰³ Peter Nias and Geoff Lloyd, "Analysis ADR and Its Role in Tax Litigation," [Online] Accessed: 10 October 2558. Available from: <https://www.pumptax.com/wp-content/uploads/2015/05/9.3.12.pdf>

¹⁰⁴ Peter Nias and Nigel Poplewell, "The Use of Mediation in Tax Disputes UK Position," [Online] Accessed: 10 October 2558. Available from: <https://www.pumptax.com/wp-content/uploads/old/documents/The%20Use%20of%20Mediation%20in%20Tax%20Disputes%20%20UK%20Position%20Peter%20Nias%20%20Nigel%20P%20%20%20.pdf>.

Regulation 3 of The Tribunal Procedure Rules 2009/273 ที่ยอมรับให้การระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากรสามารถนำมาใช้ในศาลได้ จึงทำให้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทที่ขึ้นกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในชั้นศาลได้¹⁰⁵

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น แสดงให้เห็นถึงพัฒนาการของการนำการระงับข้อพิพาทเลือกรวมถึงการไกล่เกลี่ยมาใช้ในข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษรวมทั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีและหน่วยงานทางตุลาการ โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษได้มีการออกโครงการทดลองศึกษาเพื่อนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นระยะเวลา 2 ปี โดยนำมาทดลองใช้กับข้อพิพาทในสองรูปแบบ คือ ข้อพิพาทที่มีขนาดใหญ่และซับซ้อนกับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมรวมถึงข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาทั่วไป ซึ่งจากผลสรุปของโครงการทดลองดังกล่าว ทำให้การนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีมมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และหน่วยงานทางตุลาการเองก็ได้มีการออกบทบัญญัติที่ยอมรับให้การระงับข้อพิพาททางเลือกสามารถนำมาใช้ได้ กระบวนการทางศาล เช่น จากกรณีดังกล่าวจึงทำให้การนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศอังกฤษนั้นสามารถทำได้ทั้งก่อนฟ้องและหลังฟ้องคดีต่อศาล แต่ปัญหาสำคัญของการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี คือ การกำหนดขอบเขตและลักษณะของการใช้กับข้อพิพาทที่เหมาะสม การควบคุมความเป็นธรรมของกระบวนการและการกำกับดูแลผู้เสียภาษีที่เข้ากระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวนี้ ซึ่งในส่วนนี้ทางหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษได้มีการออกแนวปฏิบัติมาเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวและกล่าวโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป

3.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีในศาลของประเทศอังกฤษ¹⁰⁶

สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศอังกฤษ เนื่องด้วยประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี (Common Law) ซึ่งจะมีแนวคิดทางนิติวิธีทางกฎหมายที่แตกต่างไปจากกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) และประกอบกับประเทศอังกฤษเองเป็นประเทศที่ใช้ระบบศาลเดี่ยว ซึ่งมาจากแนวคิดความเท่าเทียม

¹⁰⁵ Cullen, G. L. a. F., "Mediation in Revenue Cases."

¹⁰⁶ รัฐประณธ์ นิภานันท์, "การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า. 145-153

ก่อนกฎหมาย (Equity Before The Law) จึงทำให้ประเทศอังกฤษไม่มีการแบ่งแยกศาลที่จะพิจารณาคดีเฉพาะประเภทหรือศาลชำนาญพิเศษต่างๆขึ้นมาพิจารณาคดีตัดสินคดีที่มีความเฉพาะ ดังนั้นหากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นไม่ว่าข้อพิพาทนั้นจะมีลักษณะเฉพาะหรือลักษณะพิเศษเพียงใด คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวก็ต้องตกอยู่ในขอบเขตอำนาจของศาลยุติธรรมเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม แม้ประเทศอังกฤษจะมีได้มีแนวคิดในการจัดตั้งศาลชั้นใหม่เพื่อให้มีอำนาจในการพิจารณาคดีตัดสินคดีที่มีลักษณะเฉพาะ แต่ประเทศอังกฤษก็ได้มีการตั้งคณะกรรมการขึ้นเพื่อพิจารณาคดีที่มีลักษณะเฉพาะ เช่น คดีข้อพิพาททางปกครองหรือคดีข้อพิพาททางภาษี ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวนี้มีสถานะเป็นตุลาการฝ่ายบริหาร (Quasi-Judicial) เพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาและตัดสินคดีที่มีลักษณะเฉพาะ และสำหรับในส่วนของการใช้สิทธิอุทธรณ์คดีต่อศาลได้มีหลักเกณฑ์ที่กำหนดขั้นตอนในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้โดยเฉพาะเช่นกัน โดยกำหนดเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้แตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะและความเหมาะสมของคดี แต่คดีดังกล่าวตกอยู่ในขอบเขตอำนาจของศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียวเช่นกัน โดยในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจะได้อธิบายหลักการในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลของประเทศอังกฤษในประเด็นของโครงสร้างภาษี ขอบเขตอำนาจของศาลในการพิจารณาคดีภาษี อำนาจในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษี และเงื่อนไขในการนำคดีภาษีขึ้นสู่ศาล ซึ่งจะมีแนวคิดและนิติวิธีในการระงับข้อพิพาทที่แตกต่างจากแนวคิดและนิติวิธีในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลที่แตกต่างกับประเทศไทย ซึ่งทางผู้เขียนจะได้อธิบายโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป

3.2.2.1 โครงสร้างภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

โครงสร้างในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศอังกฤษนั้นมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลักๆ อยู่ 2 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร และกรมศุลกากรและสรรพสามิต ซึ่งในนี้ทางผู้เขียนจะขอกกล่าวแต่เฉพาะกรมสรรพากรของประเทศอังกฤษ โดยมีรายละเอียดดังนี้

สำหรับกรมสรรพากร (Inland Revenue) จะมีคณะกรรมการชุดหนึ่งเรียกว่า คณะกรรมการสรรพากร (Commissioners of Inland Revenue) ซึ่งจะถูกแต่งตั้งโดยอาศัยอำนาจตาม Inland Revenue Regulation Act 1890 ที่กำหนดให้อำนาจหน้าที่ในการบริหารและจัดเก็บภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร เช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีเงินได้จากทุน (Capital Gain) โดยการทำงานของกรมสรรพากรนี้จะแบ่งออกเป็น 2 หน้าที่ คือ หน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี ซึ่งสำหรับหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นจะส่งเสริม

เร่งรัด และสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีด้วยสมัครใจและถูกต้องตามกฎหมาย โดยในหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีนี้อาจมีเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีทำหน้าที่ในการจัดเก็บให้ครบถ้วนและถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด และในส่วนของหน้าที่การประเมินภาษีนี้อาจจะเป็นการทำหน้าที่ในลักษณะตรวจสอบภาษี โดยจะมีเจ้าหน้าที่ประเมิน (Inspector) ซึ่งจะทำหน้าที่ในการประเมินภาษีในขอบเขตที่ตนมีอำนาจรับผิดชอบ

3.2.2.2 ขอบเขตอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษี

สำหรับขอบเขตอำนาจของศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาในตัดสินคดีภาษีอากรของประเทศไทยจะประกอบด้วยศาล ดังต่อไปนี้

High Court เป็นศาลที่มีสถานะเป็นศาลชั้นต้นมีอำนาจในการพิจารณาคดีทั่วไป รวมถึงคดีภาษีอากรด้วย

Court of Appeal เป็นศาลที่มีสถานะเป็นศาลอุทธรณ์ โดยจะแบ่งออกเป็น 2 แผนก คือ ศาลอุทธรณ์แผนกคดีแพ่ง และศาลอุทธรณ์แผนกคดีอาญา ซึ่ง Court of Appeal นี้จะรับพิจารณาคดีที่ได้มีการอุทธรณ์ขึ้นมาจาก High Court

House of Lords ถือเป็นศาลสูงของประเทศไทย โดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของ House of Lords มีผลผูกพันศาลล่างให้ต้องปฏิบัติตาม ซึ่งเปรียบเสมือนกับศาลฎีกาในประเทศไทย

3.2.2.3 อำนาจในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีของศาล

สำหรับอำนาจในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลประเทศไทยจะเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายบริหาร โดยหลังจากที่คณะกรรมการภาษีได้มีคำวินิจฉัยหรือชี้ขาดประเด็นข้อพิพาทในคดีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยหรือคำตัดสินดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะต้องเขียนหนังสือไปยังเลขานุการของคณะกรรมการภาษีภายใน 30 วัน ว่าต้องการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและต้องให้แน่ใจว่าเรื่องที่อุทธรณ์ต่อศาลต้องเป็นประเด็นทางข้อกฎหมายเท่านั้น พร้อมกันนี้ โดยผู้เสียภาษีที่ต้องการอุทธรณ์ต้องจ่ายค่าธรรมเนียมต่อ Clerk ซึ่งเป็นค่าธรรมเนียมตามกฎหมาย และเมื่อ Clerk ได้รับเรื่องอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีแล้ว Clerk ก็จะจัดเตรียมในการดำเนินคดีภายใน 56 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือของผู้เสียภาษี ซึ่งเมื่อครบกำหนด 56 วันในการจัดเตรียมเอกสาร Clerk ก็จะส่งเอกสารดังกล่าวไปสู่การพิจารณาของศาล

ในส่วน of ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาข้อพิพาทดังกล่าว คือ High Court หรือศาลที่เปรียบเสมือนศาลชั้นต้นนี้ก็จะใช้อำนาจในการพิจารณาข้อพิพาทในประเด็นที่ผู้เสียหายไม่เห็นด้วยหรือไม่พอใจกับคำตัดสินหรือคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการภาษี ซึ่ง High Court นี้จะมีอำนาจพิจารณาเฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น ซึ่งประเด็นปัญหาข้อกฎหมายที่สามารถอุทธรณ์ต่อ High Court ได้ มีดังต่อไปนี้

- (1) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการปรับใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริงในคดีภาษี
- (2) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการตีความกฎหมายภาษี
- (3) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับความสมบูรณ์ของพยานหลักฐาน
- (4) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับเหตุผลที่ใช้ในการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เหมาะสมหรือไม่เพียงพอ
- (5) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินที่ไม่ได้ใช้ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมดมาประกอบการพิจารณาเพื่อตัดสินข้อพิพาท

โดยในการพิจารณาคดี ศาลจะยืนยันหรือแก้ไขความเห็นของคณะกรรมการภาษี หรืออาจส่งสำนวนคดีกลับไปยังคณะกรรมการภาษีให้พิจารณาใหม่หรือมีคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่เห็นสมควรก็ได้ โดยในการพิจารณาคดีในชั้นศาลนี้ ผู้เสียหายจะต้องแสดงให้ศาลเห็นว่า มีข้อมูลที่น่าเชื่อถือ มีข้อโต้แย้งที่สมเหตุสมผล และมีความไม่สอดคล้องกันข้อเท็จจริงที่เป็นที่สุดแล้ว หากศาลเห็นสมควรก็จะมีคำสั่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้ และเมื่อศาลได้พิจารณาตัดสินคดีแล้ว แต่ผู้เสียหายไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วย ผู้เสียหายสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำตัดสินของ High Court ไปยัง Court of Appeal และ House of Lords ได้ตามลำดับ ยกเว้นในบางกรณีที่ผู้เสียหายสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของ High Court ไปยัง House of Lords ได้โดยตรง ซึ่งจะต้องมีเงื่อนไขดังนี้ คือ คู่ความทั้งสองฝ่ายต้องตกลงให้อุทธรณ์ต่อ House of Lords ได้โดยตรง ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีได้ให้คำรับรองให้อุทธรณ์คำรับรองต่อ House of Lords ได้ และ House of Lords อนุญาตให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ ซึ่งหากครบตามเงื่อนไขดังนี้ ผู้เสียหายสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวต่อ House of Lords ได้ทันที

3.2.2.4 เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

สำหรับเงื่อนไขในการนำคดีหรือข้อพิพาทในประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นสู่ศาลนั้นมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ คือ ผู้มีสิทธิฟ้องคดี ระยะเวลาในการฟ้องคดี และข้อห้ามในการฟ้องคดี ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ผู้มีสิทธิฟ้องคดี สำหรับผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลนั้นต้องเป็นบุคคลเดียวกับผู้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการภาษี ซึ่งได้แก่ บุคคลหรือบริษัทที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากร หรือ C&E เรียกให้ชำระหนี้ภาษี เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มให้ถูกต้องตามกฎหมาย นอกจากนี้ กรมสรรพากร หรือ C&E รวมไปถึงเจ้าหน้าที่พนักงานประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำตัดสินของคณะกรรมการภาษีก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำตัดสินของคณะกรรมการภาษีโดยการฟ้องคดีต่อศาลได้เช่นเดียวกัน และในการฟ้องคดีต่อศาลนี้ทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีสามารถตั้งตัวแทนหรือที่ปรึกษากฎหมายเข้ามาดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทได้

ระยะเวลาในการฟ้องคดี สำหรับระยะเวลาในการฟ้องคดีนั้นจะขึ้นอยู่กับลักษณะและประเภทของคดีภาษี เช่น ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีสกุลการหรือสรรพสามิต ซึ่งข้อพิพาทแต่ละประเภทก็จะมีกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีดำเนินคดีที่แตกต่างกันไป ดังนั้น หากผู้เสียภาษีต้องการที่จะนำคดีดังกล่าวขึ้นสู่ศาล ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินกระบวนการภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้อันเป็นเงื่อนไขในการฟ้องร้องคดีต่อศาล

ข้อห้ามในการฟ้องคดี สำหรับข้อห้ามในการฟ้องคดี กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษได้กำหนดให้เฉพาะข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้นที่จะสามารถอุทธรณ์เพื่อฟ้องร้องคดีไปยังศาลได้ ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถที่จะนำคดีอันเป็นข้อพิพาทในประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงขึ้นสู่ชั้นศาลได้

สำหรับเหตุผลที่กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษไม่ยอมให้มีการนำประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงขึ้นสู่การพิจารณาตัดสินในชั้นศาลเนื่องจากในชั้นของการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการภาษีนั้นได้พิจารณาและวินิจฉัยชี้ขาดในประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงเป็นอันยุติไปแล้ว และนอกจากนั้น คณะกรรมการภาษียังมีลักษณะการทำการคล้ายศาล (Quasi-Judicial) ที่คำวินิจฉัยหรือคำตัดสินของคณะกรรมการดังกล่าวมีผลผูกพันคู่พิพาททั้งสองฝ่ายเช่นเดียวกับคำพิพากษาของศาล ดังนั้น หากผู้เสียภาษีต้องการมีนำคดีหรือข้อพิพาทขึ้นสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลก็ต้องปรากฏก่อนว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะต้องเป็นประเด็นพิพาทในปัญหากฎหมายเท่านั้น

3.2.3 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

สำหรับบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศอังกฤษนั้น เนื่องด้วยประเทศอังกฤษเพิ่งเริ่มต้นนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษี ทำให้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษียังไม่ได้มีบทบัญญัติหรือหลักเกณฑ์เฉพาะที่จะเข้ามาควบคุมกระบวนการดังกล่าว ประกอบกับเพิ่งครบกำหนดระยะเวลาในการใช้โครงการทดลองศึกษา (Pilot Project) เพื่อนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในคดีภาษี จึงทำให้มีเพียงการออกแนวทางปฏิบัติ (Guidance) สำหรับการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษี (ADR Guidance) โดยจะนำมาใช้ในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการระงับข้อพิพาทตาม Litigation and Settlement Strategy ซึ่งกระบวนการระงับข้อพิพาทตาม Litigation and Settlement Strategy นี้จะวางหลักเกณฑ์และแนวทางในการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีไว้ และยังมีหลักเกณฑ์ที่จะควบคุมและกำกับดูแลการดำเนินกระบวนการภายในการระงับข้อพิพาททางเลือกที่จะนำมาใช้กับข้อพิพาททางภาษี (Code of Governance for Resolving Tax Dispute) ซึ่งจะเป็นหลักเกณฑ์ที่ออกมาเพื่อควบคุมและกำกับดูแลให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีดำเนินไปด้วยความเป็นธรรม เท่าเทียม และปราศจากความลำเอียง นอกจากนี้ หน่วยงานทางตุลาการหรือศาลของประเทศอังกฤษก็ยังมีการออกกฎหมายขึ้นมาเพื่อรับรองให้การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลนั้นสามารถที่จะนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้ด้วยเช่นกัน

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้นทำให้ทราบว่าบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. Litigation and Settlement Strategy
2. Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case
3. Code of Governance for Resolving Tax Dispute
4. Section 24 of Tribunals Courts and Enforcement Act 2007
5. Regulation 3 of The Tribunal Procedure Rules 2009/273

โดยบทบัญญัติทั้งหมดที่กล่าวไปข้างต้นเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย กำหนดรูปแบบวางโครงสร้างและกระบวนการไกล่เกลี่ยทั้งหมด เพื่อให้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

อากรในประเทศอังกฤษมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการคดีโดยตั้งบนพื้นฐานของหลักการเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งในบทนี้ทางผู้เขียนจะได้อธิบายถึงรายละเอียดและหลักการทั่วไปของ บทบัญญัติและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องและให้อำนาจในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททาง ภาษีในประเทศอังกฤษโดยเรียงลำดับจากที่กล่าวไปข้างต้น ดังนี้

1. Litigation and Settlement Strategy บทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่จะกำหนดและวาง หลังเกณฑ์ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ตลอดทั้งการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ กับข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งประกอบด้วยขอบเขตและวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ การลดขอบเขต ของข้อพิพาท การดำเนินการร่วมกันในการระงับข้อพิพาท การบริหารจัดการข้อพิพาท และการระงับ ข้อพิพาท

ขอบเขตและวัตถุประสงค์ (Scope and Purpose) สำหรับขอบเขตและวัตถุประสงค์ของ บทบัญญัตินี้มีลักษณะเป็นกระบวนการภายในที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งจะ นำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีผ่านทางกระบวนการหรือวิธีพิจารณาความทางแพ่ง (Civil Procedures) โดยตั้งอยู่บนเงื่อนไข 2 ประการ คือ

- การระงับข้อพิพาทที่ถูกนำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นจะต้องตั้งอยู่บนหลักการ และความถูกต้องของกฎหมายภาษีไม่ว่าการระงับข้อพิพาทนั้นจะดำเนินการด้วยวิธีการเจรจาต่อรอง เพื่อทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีหรือโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี และ
- การระงับข้อพิพาทดังกล่าวนี้ยังต้องสอดคล้องกับนโยบายในการบริหารจัดการของ HMRC ที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีให้ได้รายได้สูงสุดโดยใช้ต้นทุนในการบริหารงานเพื่อจัดภาษี ให้ต่ำที่สุดและสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีด้วยความสมัครใจ และเพิ่มความต้องการในการเสียภาษี ของผู้เสียภาษี

ดังนั้น บทบัญญัตินี้ถูกออกแบบมาเพื่ออำนวยความสะดวกในการระงับข้อพิพาทที่อยู่บน ขอบเขตของการจัดเก็บภาษี หน้าที่ในการจัดเก็บภาษี และในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการชำระภาษี และเป็นแนวทางในการระงับข้อพิพาทที่จะนำไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

การลดขอบเขตของข้อพิพาท (Minimising the Scope for Dispute) สำหรับการลด ขอบเขตของข้อพิพาทนี้เป็นกลยุทธ์สำคัญประการหนึ่งของ HMRC ที่ใช้ต่อผู้เสียภาษีเพื่อช่วยลด โอกาสหรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างกัน ซึ่งข้อพิพาทนี้ถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งของ ทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บและผู้เสียภาษี ดังนั้น HMRC จึงได้ดำเนินการเพื่อสนับสนุนและส่งเสริมให้ผู้ เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิทางภาษีโดยไม่จำเป็นต้องดำเนินการไปสู่การเกิดข้อพิพาท โดยผ่าน ทางเครื่องมือหรือวิธีการต่างๆ เช่น การตอบข้อหารือ การออกแนวปฏิบัติ การประเมินความเสี่ยงใน การระงับข้อพิพาท

การดำเนินการร่วมกันในการระงับข้อพิพาท (Engaging in Dispute) สำหรับวัตถุประสงค์ของ HMRC คือ ต้องการจำกัดหรือลดขอบเขตของข้อพิพาทลงเพื่อสนับสนุนและช่วยเหลือผู้เสียหายให้ได้รับการคุ้มครองสิทธิทางภาษี โดยหลีกเลี่ยงการเกิดข้อพิพาทระหว่างกันขึ้น รวมทั้งสร้างความเชื่อมั่นและส่งเสริมให้ผู้เสียหายปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยความสมัครใจโดยผ่านทางกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพและมีการดำเนินกระบวนการที่เป็นธรรม ดังนั้น การดำเนินกระบวนการร่วมกันในการระงับข้อพิพาทนั้นจึงต้องตั้งอยู่บนหลักการของกฎหมายและการปฏิบัติที่เป็นธรรมและเท่าเทียม และการเข้าร่วมกระบวนการหรือการดำเนินกระบวนการร่วมกันในการระงับข้อพิพาทต่อไปเพื่อการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามวิธีการนี้จะต้องพิสูจน์หรือแสดงให้เห็นได้โดยชัดแจ้งว่าหากข้อพิพาทดังกล่าวสามารถระงับลงได้จะส่งผลดีต่อการบริหารจัดการเก็บรายได้ ซึ่งจากวัตถุประสงค์ของประโยชน์ในการบริหารจัดการเก็บรายได้นั้นจะไม่ได้พิจารณาเฉพาะในประเด็นความเสี่ยงในการบริหารจัดการเก็บรายได้เท่านั้น แต่จะพิจารณากรณีอื่นๆประกอบด้วย เช่น การสร้างบรรทัดฐานในการระงับข้อพิพาทและการควบคุมพฤติกรรมผู้เสียหาย ดังนั้น โดยทั่วไปแล้ว HMRC จะไม่เข้าร่วมในการระงับข้อพิพาทเว้นแต่การระงับข้อพิพาทดังกล่าวจะก่อให้เกิดผลดีหรือประโยชน์ต่อการบริหารจัดการเก็บภาษี

การบริหารจัดการข้อพิพาท (Handling Dispute) หลักในการบริหารจัดการข้อพิพาทของ HMRC นั้น HMRC จะดำเนินการจัดการข้อพิพาทโดยหลีกเลี่ยงการทำให้เกิดความขัดแย้งหรือการกระทำใดๆอันมีลักษณะเป็นการทำให้เกิดการเผชิญหน้าระหว่างคู่กรณีในข้อพิพาทและจะดำเนินการในลักษณะที่เป็นการร่วมมือกันกับผู้เสียหาย เช่น บริหารจัดการข้อพิพาทอย่างเป็นธรรม โปร่งใส และเน้นการร่วมกันในการแก้ไขปัญหากับผู้เสียหาย ให้สิทธิประโยชน์สำหรับการระงับข้อพิพาทอย่างมีประสิทธิภาพ และหลีกเลี่ยงการระงับข้อพิพาทที่จะนำไปสู่ความขัดแย้งกับผู้เสียหาย

ในกรณีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น HMRC ก็จะนำหลักของการบริหารจัดการข้อพิพาทนี้มาใช้ในการทำความเข้าใจประเด็นปัญหา โดยนำหลักการหลีกเลี่ยงความขัดแย้งมาใช้ (Non-Confrontational) และหากมีความจำเป็นที่ HMRC ต้องการข้อเท็จจริงหรือเอกสารใดๆเพื่อใช้ประกอบในการดำเนินการกระบวนการ HMRC สามารถที่ออกกฎหมายเพื่อให้มีอำนาจในการเรียกหรือขอข้อมูลดังกล่าวได้เพื่อที่จะนำไปสู่การระงับข้อพิพาทที่เกิดได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

ในส่วนของการบริหารจัดการในการดำเนินกระบวนการ HMRC จะใช้วิธีการโดยการดำเนินการร่วมกันกับผู้เสียหายเพื่อสร้างความเข้าใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องทั้งด้านข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ซึ่งจะเป็นแลกเปลี่ยนและทดสอบจุดแข็งและจุดอ่อนของข้อโต้แย้งของทั้ง HMRC และผู้เสียหาย ก่อนที่จะนำไปสู่การพิจารณาอุปสรรคและข้อขัดแย้งของข้อพิพาท เพื่อไปนำไปสู่การขจัดความขัดแย้งที่จะเกิดขึ้น

โดยในการบริหารจัดการข้อพิพาทนี้ HMRC จะใช้มาตรฐานเดียวกันในการระงับข้อพิพาท ทั้งการระงับข้อพิพาทนั้นจะถูกระงับด้วยวิธีการทำข้อตกลงหรือการฟ้องร้องดำเนินคดี และ HMRC จะไม่สนับสนุนหรือให้ร่วมมือใดๆ ในการดำเนินกระบวนการด้วยวิธีการนี้เว้นแต่ว่าจะเกิดประโยชน์หรือส่งผลดีต่อการบริหารจัดการเก็บภาษี

การระงับข้อพิพาท (Resolving Dispute) สำหรับการระงับข้อพิพาทนี้ ข้อพิพาททางภาษีทุกคดีต้องระงับตามหลักกฎหมาย ซึ่งการระงับข้อพิพาททางภาษีสามารถทำได้ทั้งวิธีการทำข้อตกลงและการฟ้องร้องดำเนินคดี โดยการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทของ HMRC นั้นจะต้องดำเนินการอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งหลักการสำคัญที่ใช้ในการตัดสินข้อพิพาทอันนำไปสู่การระงับข้อพิพาทและวิธีการในดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาท

นอกจากนั้น ในคดีหรือข้อพิพาทที่มีลักษณะที่เหมาะสม HMRC อาจใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีได้ เพื่อเป็นการช่วยสนับสนุนให้ข้อพิพาทดังกล่าวสามารถระงับลงได้โดยการไกล่เกลี่ยระหว่างฝ่าย HMRC และผู้เสียภาษี อันนำไปสู่การทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาท¹⁰⁷

2. Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case บทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่วางแนวทางและหลักปฏิบัติเกี่ยวกับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้เจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานใน HMRC ใช้เป็นแนวปฏิบัติในดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษี โดยบทบัญญัตินี้จะใช้เฉพาะการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทที่เป็นข้อพิพาททางภาษีขนาดใหญ่และมีความซับซ้อน (Large or Complex Cases) เท่านั้น

สำหรับวิธีการในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษี HMRC มีวิธีการดังนี้

- Facilitated Discussion คือ กระบวนการที่ HMRC ตั้งบุคคลกลางขึ้นทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งจะช่วยอำนวยความสะดวกในการระงับข้อพิพาทให้กับคู่กรณี แต่จะไม่มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท และในบางกรณี ฝ่ายผู้เสียภาษีสามารถร้องขอเพื่อกำหนดบุคคลผู้ที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยร่วมกับผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกแต่งตั้งจาก HMRC ร่วมด้วยได้ สำหรับคุณสมบัติของผู้

¹⁰⁷ "Resolving Tax Disputes Commentary on the Litigation and Settlement Strategy," [Online] Accessed: 20 October 2558. Available from: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387770/Commentary_on_litigation.pdf.

ไกล่เกลี่ยนั้น ในกรณีของผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกแต่งตั้งโดย HMRC นั้นไม่จำเป็นต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาท แต่ต้องไม่ใช่บุคคลที่มีส่วนได้ส่วนเสียหรือเคยเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทดังกล่าวมาก่อน ส่วนผู้ไกล่เกลี่ยที่ฝ่ายผู้เสียหายร้องขอนั้นก็จะมีหลักการเช่นเดียวกับคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกตั้งโดย HMRC ซึ่งลักษณะสำคัญของการในการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการนี้ คือ การตั้งบุคคลกลางขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในการให้ความช่วยเหลือผู้เสียหายในกระบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่มีความเป็นอิสระจากคู่กรณีทั้งสองฝ่าย แต่ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องดำเนินกระบวนการด้วยความเป็นกลาง

- Facilitated Mediation คือ กระบวนการที่ใช้บุคคลกลางซึ่งเป็นบุคคลภายนอกทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่าง HMRC และผู้เสียหาย โดยให้ความช่วยเหลือและพยายามนำคู่กรณีทั้งสองฝ่ายไปสู่การยุติข้อพิพาท แต่ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดหรือตัดสินประเด็นใดๆในข้อพิพาท สำหรับคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะมีคุณสมบัติเช่นเดียวกับวิธีการ Facilitated Discussion

- Evaluative Mediation คือ กระบวนการที่มีรูปแบบเช่นเดียวกับ Facilitated Discussion และ Facilitated Mediation แต่จะแตกต่างกันที่คุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะใช้ผู้ไกล่เกลี่ยที่มีความเชี่ยวชาญในประเด็นเฉพาะที่เกี่ยวข้องในข้อพิพาท โดยวิธีการ Evaluative Mediation นี้สามารถนำมาใช้ร่วมกับวิธีการ Facilitated Discussion และ Facilitated Mediation ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้

- Non-binding Neutral Evaluation คือกระบวนการที่จะใช้บุคคลภายนอกที่มีความเป็นกลางและมีความเชี่ยวชาญเฉพาะในประเด็นที่เกิดข้อพิพาทมาทำหน้าที่ในการให้ความเห็นหรือชี้แนะแนวทางในการระงับข้อพิพาท แต่ความเห็นหรือคำชี้แนะดังกล่าวจะไม่มีผลผูกพันใดๆ

สำหรับขอบเขตในการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีจะมีขอบเขตจำกัดโดยทั่วไปแล้วการระงับข้อพิพาททางเลือกสามารถนำไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้ทุกกรณี แต่ไม่ใช่ข้อพิพาททางภาษีทุกกรณีจะเหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาททางเลือก ดังนั้น ตามบทบัญญัตินี้จึงได้มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี โดยได้กำหนดขอบเขตในการระงับข้อพิพาททางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีไว้ ดังต่อไปนี้

สำหรับกรณีที่มีลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาททางเลือก มีลักษณะ ดังนี้

- คู่กรณีทั้งฝ่าย HMRC และผู้เสียหายมีเจตนาที่จะดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาท แต่มีปัจจัยดังต่อไปนี้ทำให้คู่กรณีไม่สามารถระงับข้อพิพาท

- มีอุปสรรคในข้อพิพาทที่ทำให้ยากต่อการเจรจาหรือตกลงได้ในสาระสำคัญของข้อพิพาท

- ฝ่าย HRMC และ ผู้เสียหายมีวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทที่ต่างกัน

- ลักษณะของข้อพิพาทขาดความชัดเจนในประเด็นเกี่ยวกับสถานะของคู่พิพาท ซึ่งเป็นสาระสำคัญของเหตุผลและการดำเนินกระบวนการในการระงับข้อพิพาท

• ในกรณีที่มีการดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาทของทั้งฝ่าย HRMC และผู้เสียหายไม่ประสบความสำเร็จ เนื่องจากมีมุมมองที่แตกต่างกันในการระงับข้อพิพาท แต่จากกรณีได้รับการพิจารณาว่าการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้จะสามารถเข้ามาแก้ไขปัญหาดังกล่าวและนำไปสู่การยุติข้อพิพาทได้

• ในกรณีที่ข้อพิพาทมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่หาการระงับข้อพิพาทอาจได้ผลลัพธ์ที่ต่างกัน (All or Nothing Dispute) แต่หลังจากได้มีการทบทวนและทดสอบแล้ว ข้อพิพาทดังกล่าวมิใช่ข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาททั้งหมด ดังนั้นสำหรับในประเด็นที่มีประเด็นที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาทจึงสามารถนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้ตามหลักการที่ Litigation and Settlement Strategy กำหนดไว้

• ประเด็นปัญหาในข้อพิพาทปรากฏว่ามีลักษณะเป็นข้อพิพาทอาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาท (All or Nothing Dispute) แต่ยังมีข้อโต้แย้งหรือความคิดเห็นที่ไม่ตรงกันในการกำหนดว่าประเด็นดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันเป็นผลจากการระงับข้อพิพาท ซึ่งกรณีนี้การระงับข้อพิพาทอาจเข้ามาแก้ไขปัญหาเพื่อสร้างความเข้าใจและความเห็นที่ตรงกันก่อนที่จะไปนำสู่การวินิจฉัยชี้ขาด

• ข้อพิพาทสามารถที่จะระงับข้อพิพาทได้โดยไม่ทำให้คู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบ

• ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงจำนวนมาก (Fact-Heavy Dispute) และสามารถทำให้ข้อเท็จจริงหรือประเด็นปัญหาเคลงหรือมีความชัดเจนมากขึ้นโดยใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกนี้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างมากในข้อพิพาทที่มีปัญหาข้อเท็จจริงที่ซับซ้อน เช่น คดี Transfer Pricing หรือ คดีที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่า

• ข้อพิพาทที่ต้องทำให้ข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญมีความชัดเจนเพื่อทำให้การระงับข้อพิพาทสามารถทำต่อไปได้

• คดีหรือข้อพิพาทที่ปรากฏชัดเจนว่าการระงับข้อพิพาททางเลือกจะมีประโยชน์กว่าการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี เช่น

- ข้อพิพาทหรือคดีที่พิจารณาแล้วว่าถ้ามีการดำเนินการระงับข้อพิพาททางเลือกจะสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็วและประหยัดกว่าการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี

- ข้อพิพาทหรือคดีที่มีปัญหาเรื่องความยุ่งยากในการพิสูจน์พยานหลักฐานและเพิ่มความเสียหายในการดำเนินคดีของคู่พิพาทโดยศาล

- ในข้อพิพาทที่ข้อเท็จจริงที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและเป็นเรื่องเฉพาะถ้าดำเนินการระงับข้อพิพาททางเลือกจะทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายและเวลาในการดำเนินคดีมากกว่าการพิจารณาคดีโดยการฟ้องร้องในศาล

สำหรับกรณีที่มีลักษณะของคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาททางเลือกจะมีลักษณะ ดังต่อไปนี้

- กรณีที่ผู้เสียหายไม่มีเจตนาที่จะเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย
- กรณีที่ข้อเท็จจริงในข้อพิพาทที่ความชัดเจนอยู่แล้ว
- ข้อพิพาทที่ควรจะมีบรรทัดฐานที่ชัดเจนเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาข้อพิพาทอื่น ๆ
- ผู้เสียหายมีเจตนาที่ไม่บริสุทธิ์ในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ย
- คดีหรือข้อพิพาทอยู่ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาศาล ซึ่งหากมีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกอาจทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลล่าช้าออกไป
- ข้อพิพาทที่มีปัญหาเรื่องความถูกต้องของพยานหลักฐาน ซึ่ง HMRC ต้องการตรวจสอบโดยการ Cross-Examination ใน Tribunal

สำหรับหน่วยงานที่มีอำนาจในการตัดสินใจหรือกำหนดให้กรณีใดเหมาะสมที่จะใช้การระงับข้อพิพาททางเลือก ตามบทบัญญัตินี้ได้กำหนดไว้ ดังต่อไปนี้

โดยทั่วไป คู่กรณีทั้งฝ่ายที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้นนั้นสามารถร้องขอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้ หากข้อพิพาทดังกล่าวเป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะเหมาะสมตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น แต่การที่จะตัดสินใจใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกดังกล่าวในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นหรือไม่ขึ้นอยู่กับมติของหน่วยงานที่มีอำนาจรับผิดชอบเรื่องดังกล่าว ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น กรณีดังนี้

- กรณีผู้เสียหายเป็นฝ่ายขอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก

ในกรณีที่ผู้เสียหายร้องขอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก ฝ่ายผู้เสียหายจะต้องแจ้งต่อหน่วยงาน Customer Relationship Manager¹⁰⁸ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) และแจ้งต่อไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) และหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) จะพิจารณาร่วมกับผู้เสียหายและผู้มีส่วนได้เสียภายในหน่วยงาน HMRC ในประเด็นของประโยชน์หรือข้อดีสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในกระบวนการดังกล่าว หลังจากนั้นหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะดำเนินงานร่วมกับหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) เพื่อช่วยเหลือผู้เสียหายในการประเมินผลดีหรือผลเสียจากการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก ซึ่งหากพิจารณาแล้วข้อพิพาทของผู้เสียหายมีความเหมาะสมหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะตกลงตามข้อเสนอเพื่อใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทดังกล่าว และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทั้ง Customer Relationship Manager และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะมีอำนาจในการทำข้อตกลงตามข้อเสนอของผู้เสียหายและมีอำนาจในการบริหารจัดการคดีในแนวทางที่เหมาะสมและสอดคล้องกับกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพื่อดำเนินกระบวนการต่อไปเพื่อการระงับข้อพิพาทและเมื่อได้ข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทระหว่างหน่วยงาน HMRC และผู้เสียหายต้องแจ้งผลของข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไปให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) พิจารณาและยอมรับตามข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทระหว่างหน่วยงาน HMRC และผู้เสียหายดังกล่าว

สำหรับในกรณีที่ทั้งหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) พิจารณาแล้วเห็นว่าข้อพิพาทดังกล่าวไม่มีความเหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ก็จะทำให้ความเห็นคัดค้านคำร้องขอใช้เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทของผู้เสียหายต่อคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททำคำวินิจฉัยอย่างเป็นทางการในนามของหน่วยงาน HMRC แล้วส่งไปยังผู้เสียหายและหน่วยงาน

¹⁰⁸ Customer Relationship Manager เป็นหน่วยงานที่รับหน้าที่ในการบริหารจัดการและดูแลความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีกับผู้เสียหายในภาคธุรกิจที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทั้งหมด

Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) ซึ่งคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) นี้จะประกอบด้วย The Director Tax Professionalism and Assurance, The Director LBS และ The General Counsel and Solicitor

- กรณีที่หน่วยงาน HMRC เป็นฝ่ายเสนอขอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกกับผู้เสียหาย

ในกรณีที่ฝ่ายหน่วยงาน HMRC หน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) พิจารณาว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกอาจเหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกดังกล่าวมาใช้โดยฝ่ายหน่วยงาน HMRC นั้นจะต้องได้รับความยินยอมหรือได้รับอนุมัติจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในคดีทั้งหมดก่อน และเมื่อได้รับความยินยอมหรืออนุมัติแล้วจะต้องส่งเรื่องไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เพื่อพิจารณาก่อนที่จะแจ้งไปยังฝ่ายผู้เสียหาย ซึ่งหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมและประโยชน์หรือผลดีที่จะได้รับหากมีการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ถ้าหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เห็นด้วยกับข้อเสนอในการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ของฝ่ายหน่วยงาน HMRC หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะส่งเรื่องต่อไปยังคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อให้หน่วยงานดังกล่าวทำคำวินิจฉัยอย่างเป็นทางการ หลังจากทีคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) ได้พิจารณาอนุมัติแล้วหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) มีอำนาจในการทำข้อเสนอให้ผู้เสียหายสามารถนำข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกได้ ซึ่งผู้เสียหายมีสิทธิตัดสินใจที่จะเข้าร่วมหรือไม่เข้าร่วมก็ได้ ถ้าผู้เสียหายตกลงเข้าร่วมกระบวนการ ข้อพิพาทดังกล่าวที่เกิดขึ้นจะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกเพื่อดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทต่อไป แต่หากหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ไม่ตกลงที่จะใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีที่มีความเหมาะสมที่จะใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกดังกล่าวได้ หน่วยงาน HMRC หน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) จะไม่มีอำนาจในการทำข้อเสนอหรือข้อตกลงใดๆ เพื่อใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกได้และจะต้องส่งเรื่องคัดค้านการพิจารณาไม่อนุญาตให้ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมของหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit)

ไปให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาด

การกำกับดูแลและให้ความช่วยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก โดยในบทบัญญัตินี้จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแลกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกเพื่อให้การระงับข้อพิพาทดำเนินไปสู่การระงับข้อพิพาทอย่างเป็นธรรม โดยจะมีมาตรการในการป้องกันมิให้ผู้เสียหายนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้เป็นทางลัดในการหลีกเลี่ยงการตรวจสอบหรือนำไปใช้อย่างบิดเบือนเพื่อประโยชน์ในทางภาษี ซึ่งในกรณีนี้กระบวนการในการกำกับดูแลทั่วไปที่หน่วยงาน HMRC ใช้ในการกำกับดูแลข้อพิพาททางภาษีทั่วไปจะถูกนำมาใช้ในกระบวนการระงับข้อพิพาทด้วย เพื่อป้องกันการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกนี้ไปใช้อย่างบิดเบือน

นอกจากนั้น บทบัญญัตินี้ได้กำหนดการดำเนินกระบวนการและวิธีการต่างๆ ในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษี เช่น การทำข้อตกลง การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งรายละเอียดจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป¹⁰⁹

3. Code of Governance for Resolving Tax Disputes บทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับควบคุมการตัดสินหรือวินิจฉัยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี การควบคุมการตัดสินหรือวินิจฉัยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียหายรายอื่นๆ และการทบทวนกระบวนการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาท

สำหรับหลักเกณฑ์ในการควบคุมการตัดสินหรือวินิจฉัยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีจะใช้สำหรับกรณีที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหายที่มีลักษณะเฉพาะและมีขอบเขตในการดำเนินการตามกรณี ดังต่อไปนี้

- ผู้เชี่ยวชาญที่ดำเนินการตรวจสอบต้องมีความเชี่ยวชาญทางเทคนิคในการระงับข้อพิพาทและทักษะในการเจรจาต่อรองเพื่อทำการตรวจสอบกระบวนการระงับข้อพิพาทและการตรวจสอบดังกล่าวจะต้องได้รับอนุมัติจากหัวหน้าหน่วยงาน
- วิธีการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะต้องมีการพิจารณาทบทวนโดยคณะกรรมการภายใน HMRC ที่กำหนดขึ้นเพื่อตรวจสอบความสอดคล้องและเหมาะสม
- วิธีการปฏิบัติในกระบวนการการควบคุมการตัดสินใจในการระงับข้อพิพาทไม่ควรที่จะก่อให้เกิดผลกระทบหรือทำให้ผู้เสียหายเป็นฝ่ายเสียเปรียบ

¹⁰⁹ "Resolving Tax Dispute Practical Guidance for Hmrc Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases," [Online] Accessed: 15 October 2558. Available from: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>

- วิธีการทบทวนกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ใช้ในการตรวจสอบกระบวนการดังกล่าวจะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนด

โดยลักษณะของการควบคุมกระบวนการในการวินิจฉัยการระงับข้อพิพาทจะใช้รูปแบบของการตั้งหน่วยงานขึ้นมาเพื่อควบคุมและตรวจสอบเพื่อให้การดำเนินกระบวนการใดๆในการระงับข้อพิพาทของเจ้าหน้าที่ของ HMRC เป็นไปอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม ซึ่งลักษณะในการควบคุมกระบวนการจะเป็นไปตามลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เช่น กรณีข้อพิพาทที่คณะกรรมการของ HMRC เป็นผู้มีส่วนในการตัดสิน หน่วยงานคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางภาษี (Tax Dispute Resolution Board) จะเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจพิจารณาและตรวจสอบการตัดสินหรือวินิจฉัยในการกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของหน่วยงานคณะกรรมการของ HMRC ซึ่งหน่วยงานคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางภาษี (Tax Dispute Resolution Board) นี้จะทำหน้าที่ให้คำแนะนำต่อหน่วยงานคณะกรรมการของ HMRC เพื่อให้การตัดสินหรือวินิจฉัยหรือดำเนินกระบวนการใดๆในการระงับข้อพิพาทเป็นไปด้วยความเหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการด้านความเป็นธรรมที่กำหนดไว้

สำหรับการควบคุมการตัดสินหรือวินิจฉัยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีรายอื่นๆ ซึ่งจะเป็นการควบคุมและตรวจสอบการตัดสินหรือวินิจฉัยในกระบวนการระงับข้อพิพาทในข้อพิพาทที่มีประเด็นปัญหาหลายประเด็นที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีรายอื่นๆ จึงต้องมีกระบวนการควบคุมและตรวจสอบเพื่อความเป็นธรรมและสอดคล้องกัน โดยการตั้งหน่วยงานขึ้นมาควบคุมประกอบด้วย Business Tax and Personal Tax Contentious Issues Panels และ Anti-Avoidance Board โดยลักษณะของวิธีการควบคุมและกำกับดูแลนี้จะขึ้นอยู่กับลักษณะของประเด็นในข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เช่น ในกรณีที่ลักษณะของประเด็นในข้อพิพาทมีหลายประเด็นแต่ประเด็นหลักนั้นเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีธุรกิจ (Business Tax) หน่วยงาน Business Tax Contentious Issues Panel จะมีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมและตรวจสอบในข้อพิพาทดังกล่าว ซึ่งหน่วยงานดังกล่าวจะมีหน้าที่ในการตัดสินวิธีการและกลยุทธ์ในการบริหารจัดการประเด็นข้อพิพาทในประเด็นหลักที่เป็นหลักสำคัญแห่งข้อพิพาทและมีอำนาจในการทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทในประเด็นดังกล่าวได้

นอกจากนี้ยังมีการกำหนดมาตรการในการทบทวนกระบวนการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทซึ่งเป็นลักษณะของกระบวนการตรวจสอบภายในที่จะนำมาใช้กับการระงับข้อพิพาท แต่ไม่ใช่การเปิดโอกาสให้ข้อพิจารณาใหม่ (Reopen) โดยจะทำการทบทวนความถูกต้องของวิธีการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น รวมถึงการควบคุมและตรวจสอบการตัดสินใจในการระงับข้อพิพาททั่วไปและข้อพิพาทที่มีหลายประเด็นและอาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีรายอื่นๆ

การทบทวนกระบวนการในการระงับข้อพิพาทจะมีหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

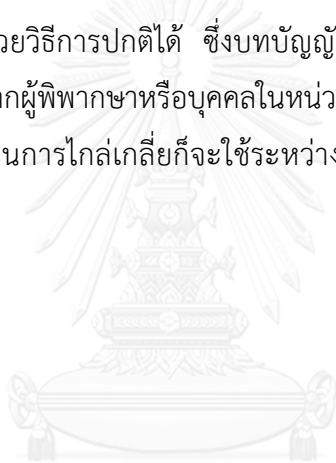
- มีใช้หลักการประเมินความเสี่ยงในการระงับข้อพิพาท
- ในการตัดสินหรือวินิจฉัยมีพยานหลักฐานหรือเอกสารประกอบคำตัดสินหรือ คำวินิจฉัยที่

เพียงพอและเหมาะสม

- มีการใช้อำนาจในการดำเนินกระบวนการอย่างเหมาะสม
- การดำเนินการใดๆ เพื่อทำข้อตกลงในการบริหารจัดการข้อพิพาทจะมีการตรวจสอบอย่าง

ถูกต้องและเหมาะสม¹¹⁰

4. Section 24 of Tribunals Courts and Enforcement Act 2007¹¹¹ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้คู่พิพาทสามารถนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้และหากการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยไม่ประสบความสำเร็จคู่กรณีก็สามารถกลับเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการปกติได้ ซึ่งบทบัญญัตินี้ได้กำหนดให้บุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะต้องมาจากผู้พิพากษาหรือบุคคลในหน่วยงาน First-tier Tribunal หรือ Upper Tribunal เท่านั้น และกระบวนการไกล่เกลี่ยก็จะใช้ระหว่างรอดตีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาล



¹¹⁰ "Code of Governance for Resolving Tax Disputes," [Online] Accessed: 26 October 2559. Available from: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387861/resolve-dispute.pdf

¹¹¹ The Tribunals Court and Enforcement Act 2007 Section 24 :

(1) A person exercising power to make Tribunal Procedure and give practice directions must, when making provision in relation to mediation, have regard to the following principle –

(a) mediation of matters in dispute between parties to proceedings is to take place only by agreement between those parties;

(b) where parties to proceedings fail to mediate, or where mediations between parties to proceedings fails to resolve disputed matters, the failure is not to affect the outcome of the proceedings

(2) Practice directions may provide for members to act as mediators in relation to disputed matters in a case that is the subject of proceedings

5. Regulation 3 of The Tribunal Procedure Rules 2009/273¹¹² บทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่หน่วยงานทางศาล The First Tier Tribunal¹¹³ ที่ได้สนับสนุนให้คู่พิพาทสามารถนำการระงับข้อพิพาททั้งการระงับข้อพิพาทและการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกและการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยจะต้องได้รับความยินยอมจากคู่พิพาททั้งสองฝ่าย

โดยหน่วยงานศาล The First Tier Tribunal สามารถที่จะกระทำการใดๆอันเป็นการสนับสนุนให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายเข้าสู่กระบวนการได้ ดังนี้

- ศาลสามารถเสนอสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการพิจารณาคดีเพื่อสนับสนุนให้คู่พิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ แต่ศาลไม่มีอำนาจและไม่สามารถบังคับให้คู่พิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ หากคู่พิพาทไม่ยินยอม

- ศาลสามารถที่จะเสนอหรือจูงใจให้คู่พิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้โดยตรง

- ศาลสามารถที่จะพักกระบวนการดำเนินคดีและกำหนดให้คู่พิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกและการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้

- ศาลอาจให้ความช่วยเหลือคู่พิพาทในการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการไกล่เกลี่ยโดยออกคำสั่งให้เปิดเผยข้อมูลหรือเอกสารทั้งหมดที่เกี่ยวข้องในประเด็นข้อพิพาทก่อนที่คู่พิพาทจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้

- ถ้าคู่พิพาทปฏิเสธที่จะการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยขณะหรือระหว่างดำเนินกระบวนการ หากคู่พิพาทนั้นไม่มีเหตุแห่งการปฏิเสธอันสมควร ศาลสามารถที่ออกคำสั่งให้คู่พิพาทฝ่ายที่ปฏิเสธออกค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี (Adverse Costs Order) ทั้งหมดได้

จากที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางเลือกและการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษ ซึ่งบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง

¹¹² The Tribunal Procedure Rules 2009/273 Regulation 3 :

Alternative dispute resolution and arbitration

(1) The tribunal should seek, where appropriate-

(a) to bring to the attention of the parties the availability of any appropriate alternative procedure for the resolution of the dispute; and

(b) if the parties wish, and provided that it is compatible with the overriding objective, to facilitate the use of the procedure.

¹¹³ The First Tier Tribunal คือ หน่วยงานที่เป็นส่วนของระบบศาลของประเทศอังกฤษ ซึ่งถูกตั้งขึ้นในปี 2008 โดย Tribunal Court and Enforcement Act 2007

จะประกอบด้วยกฎเกณฑ์และกฎหมายต่างๆที่ออกโดยฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากร ประเทศอังกฤษหรือหน่วยงานทางศาลของประเทศอังกฤษที่เปิดโอกาสให้นำการระงับข้อพิพาททางเลือกและการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ตลอดทั้งวางหลักเกณฑ์และกฎเกณฑ์ต่างๆที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการไม่ว่าจะเป็นการเข้าสู่กระบวนการลักษณะของคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและไม่เหมาะสม การควบคุมและกำกับดูแลกระบวนการ เพื่อให้การระงับข้อพิพาทในข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวมีประสิทธิภาพและมีความเป็นธรรมอันนำมาสู่การบริหารจัดการให้เกิดรายได้สูงสุด ลดต้นทุนในการบริหารจัดการเพื่อการจัดเก็บรายได้ และส่งเสริมหรือสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยความสมัครใจ

3.2.4 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษ

การดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษจะเกิดขึ้นเมื่อฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และผู้เสียภาษีตกลงกันให้นำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในคดีหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยหลักของการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาท การไกล่เกลี่ยจะถูกนำมาใช้ในกรณีคดีหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไม่ประสบผลสำเร็จในขั้นตอนของการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในชั้นการดำเนินกระบวนการของหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC หรือในกรณีที่ภายหลังจากที่หน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC ได้มีคำตัดสินในคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวและฝ่ายผู้เสียภาษีไม่พอใจจึงได้อุทธรณ์ตัดสินดังกล่าวต่อศาลซึ่งในระหว่างที่คดีหรือข้อพิพาทอยู่ในขั้นตอนรอการพิจารณาในชั้นศาล ซึ่งการที่จะนำคดีหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกได้นั้นก็ต้องปรากฏว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวมีลักษณะที่เหมาะสมและอยู่ในขอบเขตที่สามารถนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ซึ่งโดยหลักการแล้ว การระงับข้อพิพาททางเลือกสามารถนำมาใช้ได้กับคดีหรือข้อพิพาททางภาษีทุกชนิดทุกรูปแบบ แต่มีข้อพิพาททางภาษีทุกชนิดทุกรูปแบบจะเหมาะสมในการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกบังคับใช้ ดังนั้น หากคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเป็นคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและอยู่ในขอบเขตที่สามารถนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้และประกอบกับคู่พิพาททั้งสองตกลงยินยอม คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก สำหรับขั้นตอนและวิธีการในการกระบวนการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกนั้นจะประกอบด้วย การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย และข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งทางผู้เขียนจะกล่าวโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป

3.2.4.1 ขอบเขตของการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากร¹¹⁴

สำหรับขอบเขตของการใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรของประเทศอังกฤษ โดยหลักของการระงับข้อพิพาทแล้วคดีหรือข้อพิพาททางภาษีทุกชนิดสามารถนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ แต่ด้วยลักษณะเฉพาะของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่มีวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บเพื่อประโยชน์สาธารณะ ทำให้มิใช่คดีหรือข้อพิพาททางภาษีทุกชนิดจะเหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ ดังนั้น จึงได้มีการกำหนดขอบเขตของการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในคดีหรือข้อพิพาททางภาษีขึ้นเพื่อจำกัดคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่จะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกซึ่งเป็นการป้องกันการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกนี้ไปใช้อย่างบิดเบือนอันทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษี ซึ่งมีลักษณะดังนี้

การกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่มีความเหมาะสมและสามารถนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกได้ มีดังต่อไปนี้

- (1) กรณีที่คู่กรณีทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาท แต่มีปัจจัยดังต่อไปนี้ทำให้คู่กรณีไม่สามารถระงับข้อพิพาท
 - มีอุปสรรคในข้อพิพาทที่ทำให้ยากต่อการเจรจาหรือตกลงได้ในสาระสำคัญของข้อพิพาท
 - ฝ่าย HMRC และ ผู้เสียภาษีมีวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทที่แตกต่างกัน
 - ลักษณะของข้อพิพาทขาดความชัดเจนในประเด็นเกี่ยวกับสถานะของคู่พิพาท ซึ่งเป็นสาระสำคัญของเหตุผลและการดำเนินการกระบวนการในการระงับข้อพิพาท
- (2) ในกรณีที่การดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาทของทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และผู้เสียภาษีไม่ประสบผลสำเร็จ เนื่องจากมีมุมมองที่แตกต่างกันในการระงับข้อพิพาท แต่จากกรณีที่ได้รับการพิจารณาว่าการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้จะสามารถเข้ามาแก้ไขปัญหาดังกล่าวและนำไปสู่การยุติข้อพิพาทได้

¹¹⁴ “Resolving Tax Dispute Practical Guidance for HMRC Staff on The Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases”. [Online] Accessed: 15 October 2558. Available: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>.

(3) ในกรณีที่ข้อพิพาทมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่หากระงับข้อพิพาทอาจได้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน (All or Nothing Dispute) แต่หลังจากได้มีการทบทวนและทดสอบแล้ว ข้อพิพาทดังกล่าวมิใช่ข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาททั้งหมด ดังนั้น สำหรับในประเด็นที่มีไต่ประเด็นที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาทจึงสามารถนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้ตามหลักการที่ Litigation and Settlement Strategy กำหนดไว้

(4) ประเด็นปัญหาในข้อพิพาทปรากฏว่ามีลักษณะเป็นข้อพิพาทอาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาท (All or Nothing Dispute) แต่ยังมีข้อโต้แย้งหรือความคิดเห็นที่ไม่ตรงกันในการกำหนดว่าประเด็นดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันเป็นผลจากการระงับข้อพิพาท ซึ่งกรณีนี้การระงับข้อพิพาทอาจเข้ามาแก้ไขปัญหาเพื่อสร้างความเข้าใจและความเห็นที่ตรงกันก่อนที่จะไปนำสู่การวินิจฉัยชี้ขาด

(5) ข้อพิพาทสามารถที่จะระงับข้อพิพาทได้โดยไม่ทำให้คู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบ

(6) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงจำนวนมาก (Fact-Heavy Dispute) และสามารถทำให้ข้อเท็จจริงหรือประเด็นปัญหาคลุมเครือหรือมีความชัดเจนมากขึ้นโดยใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกนี้ ซึ่งจะเป็ประโยชน์อย่างมากในข้อพิพาทที่มีปัญหาข้อเท็จจริงที่ซับซ้อน เช่น คดี Transfer Pricing หรือ คดีที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่า

(7) ข้อพิพาทที่ต้องทำให้ข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญมีความชัดเจนเพื่อทำให้การระงับข้อพิพาทสามารถทำต่อไปได้

(8) คดีหรือข้อพิพาทที่ปรากฏชัดเจนว่าการระงับข้อพิพาททางเลือกจะมีประโยชน์กว่าการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี เช่น

- ข้อพิพาทหรือคดีที่พิจารณาแล้วว่าถ้ามีการดำเนินการระงับข้อพิพาททางเลือกจะสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็วและประหยัดกว่าการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี

- ข้อพิพาทหรือคดีที่มีปัญหาเรื่องความยุ่งยากในการพิสูจน์พยานหลักฐานและเพิ่มความเสียหายในการดำเนินคดีของคู่พิพาทโดยศาล

ในข้อพิพาทที่ข้อเท็จจริงที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและเป็นเรื่องเฉพาะถ้าดำเนินการระงับข้อพิพาททางเลือกจะทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายและเวลาในการดำเนินคดีมากกว่าการพิจารณาคดีโดยการฟ้องร้องในศาล

จากกรณีดังกล่าวไปข้างต้นนั้น คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่กล่าวมาสามารถที่นำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกได้ โดยกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกนี้สามารถเข้ามาช่วยในการระงับข้อพิพาทในคดีที่มีประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นเพียงประเด็นเดียวหรือหลายประเด็น ซึ่งอาจรวมถึงประเด็นที่มีความซับซ้อนและมีข้อเท็จจริงจำนวนมาก (Fact-Heavy Cases) หรือประเด็นปัญหาที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียหายรายอื่นๆ ซึ่งเป็นไปในลักษณะของการแยกประเด็นพิจารณาเพื่อลดประเด็นข้อพิพาทในคดี และสามารถนำไปใช้กับคดีที่มีประเด็นข้อพิพาทเป็นส่วนหนึ่งของประเด็นปัญหาข้อกฎหมายและคดีที่เกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินในการเสียหายได้อีกด้วย นอกจากนี้ การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีนี้อาจใช้ในการระงับประเด็นในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม การลงโทษต่างๆ รวมถึงประเด็นเกี่ยวกับการชำระค่าหนี้

กรณีตัวอย่างของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาท เช่น

บริษัท A และบริษัท B ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ และบริษัท A ได้ให้บริการกับบริษัท B โดยผ่านทางบริษัทลูกของบริษัท A ที่ตั้งในประเทศสิงคโปร์ จากกรณีนี้การที่บริษัท A ในประเทศอังกฤษได้ให้บริการต่อบริษัท B ในประเทศอังกฤษ โดยผ่านทางบริษัทลูกในประเทศสิงคโปร์จึงไม่ถูกถือเป็นภาษีขายของบริษัท A ในประเทศอังกฤษ แต่จากกรณีดังกล่าว หน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC พิจารณาและมองว่าการให้บริการดังกล่าวทำขึ้นโดยบริษัท A และก็ไม่ถือเป็นกรให้บริการนอกประเทศอังกฤษ นอกจากนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC พิจารณาการกระทำดังกล่าวของบริษัท A ในประเทศอังกฤษ และบริษัทลูกของบริษัท A ในประเทศสิงคโปร์อาจเข้าข่ายเป็นการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing)

จากกรณีตัวอย่างของคดีดังกล่าว ทำให้เกิดประเด็นปัญหาในเรื่องของการตีความว่าแหล่งใดหรือสถานที่ใดเป็นที่ที่ให้บริการอันเป็นที่ที่ความรับผิดชอบในทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นและการกระทำระหว่างบริษัท A ในประเทศอังกฤษ กับประเทศลูกของบริษัท A ในประเทศสิงคโปร์ เป็นการตั้งราคาโอนหรือไม่ (Transfer Pricing) ซึ่งทำให้ทางหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC พิจารณาว่าคดีหรือข้อพิพาทลักษณะดังกล่าวมีความเหมาะสมที่จะนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไต่ถามเข้ามาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้

สำหรับในกรณีดังต่อไปนี้จะเป็นลักษณะของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เหมาะสม การระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาท

- (1) กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาที่จะเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย
- (2) กรณีที่ข้อเท็จจริงในข้อพิพาทที่ความชัดเจนอยู่แล้ว
- (3) ข้อพิพาทที่ควรจะมีบรรทัดฐานที่ชัดเจนเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาข้อพิพาทอื่นๆ
- (4) ผู้เสียภาษีมิมีเจตนาที่ไม่บริสุทธิ์ในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก โดยการไกล่เกลี่ย
- (5) คดีหรือข้อพิพาทอยู่ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาศาล ซึ่งหากมีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกอาจทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลล่าช้าออกไป
- (6) ข้อพิพาทที่มีปัญหาเรื่องความถูกต้องของพยานหลักฐาน ซึ่ง HMRC ต้องการตรวจสอบโดยการ Cross-Examination ใน Tribunal

ในส่วนของขั้นตอนในกระบวนการระงับข้อพิพาทที่สามารถนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้นั้น ไม่ได้มีกฎเกณฑ์เฉพาะกำหนดไว้แต่ทางหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC จะพิจารณาเป็นรายคดีหรือกรณีไป (Case by Case) ซึ่งการระงับข้อพิพาททางเลือกนั้นจะนำมาใช้เป็นทางเลือกในการระงับข้อพิพาทเท่านั้น โดยจะไม่นำมาพิจารณาใช้เป็นหลักในการระงับข้อพิพาทแทนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติแต่อย่างใด

สำหรับการพิจารณาและประเมินความเหมาะสมในการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นของประเทศอังกฤษจะใช้รูปแบบของการตั้งหน่วยงานขึ้นมาเพื่อพิจารณาซึ่งจะแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ ดังนี้

รูปแบบประการแรก คือ กรณีผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายขอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีร้องขอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก ฝ่ายผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งต่อหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) และแจ้งต่อไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) และหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) ก็จะพิจารณาร่วมกับผู้เสียภาษีและผู้มีส่วนได้เสียภายในหน่วยงาน HMRC ในประเด็นของประโยชน์หรือข้อดีสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทดังกล่าว หลังจากนั้นหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะ

ดำเนินงานร่วมกับหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) เพื่อช่วยเหลือผู้เสียหายในการประเมินผลดีหรือผลเสียจากการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก ซึ่งหากพิจารณาแล้วข้อพิพาทของผู้เสียหายมีความเหมาะสมกับหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดีดังกล่าว (Case-Owner) และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะตกลงตามข้อเสนอเพื่อใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทดังกล่าว และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทั้ง Customer Relationship Manager และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ก็จะมีอำนาจในการทำข้อตกลงตามข้อเสนอของผู้เสียหายและมีอำนาจในการบริหารจัดการคดีในแนวทางที่เหมาะสมและสอดคล้องกับกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพื่อดำเนินกระบวนการต่อไปเพื่อการระงับข้อพิพาทและเมื่อได้ข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทระหว่างหน่วยงาน HMRC และผู้เสียหายก็ต้องแจ้งผลของข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไปให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) พิจารณาและยอมรับตามข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทระหว่างหน่วยงาน HMRC และผู้เสียหายดังกล่าว

สำหรับในกรณีที่ทั้งหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) พิจารณาแล้วเห็นว่าข้อพิพาทดังกล่าวไม่มีความเหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะทำความเห็นคัดค้านคำร้องขอใช้เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทของผู้เสียหายต่อคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททำคำวินิจฉัยอย่างเป็นทางการในนามของหน่วยงาน HMRC แล้วส่งไปยังผู้เสียหายและหน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) ซึ่งคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) นี้จะประกอบด้วย The Director Tax Professionalism and Assurance, The Director LBS และ The General Counsel and Solicitor

รูปแบบประการที่สอง กรณีที่หน่วยงาน HMRC เป็นฝ่ายเสนอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีกับผู้เสียหาย

ในกรณีที่ฝ่ายหน่วยงาน HMRC หน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) และหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) พิจารณาว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกอาจเหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกดังกล่าวมาใช้โดยฝ่าย

หน่วยงาน HMRC นั้นจะต้องได้รับความยินยอมหรือได้รับอนุมัติจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในคดีทั้งหมดก่อน และเมื่อได้รับความยินยอมหรืออนุมัติแล้วจะต้องยื่นเรื่องไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เพื่อพิจารณาก่อนที่จะแจ้งไปยังฝ่ายผู้เสียหาย ซึ่งหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมและประโยชน์หรือผลดีที่จะได้รับหากมีการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ถ้าหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เห็นด้วยกับข้อเสนอในการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ของฝ่ายหน่วยงาน HMRC หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) จะส่งเรื่องต่อไปยังคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อให้หน่วยงานดังกล่าวทำคำวินิจฉัยอย่างเป็นทางการ หลังจากທີ່คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) ได้พิจารณาอนุมัติแล้ว หน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) จะมีอำนาจในการทำข้อเสนอให้ผู้เสียหายสามารถนำข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกได้ ซึ่งผู้เสียหายมีสิทธิตัดสินใจที่จะเข้าร่วมหรือไม่เข้าร่วมก็ได้ ถ้าผู้เสียหายตกลงเข้าร่วมกระบวนการข้อพิพาทดังกล่าวที่เกิดขึ้นจะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกเพื่อดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทต่อไป แต่หากหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ไม่ตกลงที่จะใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีที่มีความเหมาะสมที่จะใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกดังกล่าวได้ หน่วยงาน HMRC หน่วยงาน Customer Relationship Manager หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการรับผิดชอบคดี (Case-Owner) จะไม่มีอำนาจในการทำข้อเสนอหรือข้อตกลงใดๆเพื่อใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกได้และจะต้องส่งเรื่องคัดค้านการพิจารณาไม่อนุญาตให้ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมของหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ไปให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาด

3.2.4.2 การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย¹¹⁵

สำหรับการเลือกบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษ คู่กรณีทั้งสองฝ่าย คือ ทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และฝ่ายผู้เสียภาษีสามารถตกลงยอมรับบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกแต่งตั้งมาให้รับผิดชอบในคดีหรือหากไม่สามารถตกลงตามผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกตั้งมาดังกล่าวได้ คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงเลือกบุคคลอื่นเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในคดีนี้ได้ แต่สำหรับการตัดสินใจเลือกบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยหรือตกลงยอมรับบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยตามข้อเสนอของผู้เสียภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษี¹¹⁶ HMRC ไม่สามารถที่จะตัดสินใจเลือกได้ตามอำเภอใจแต่จะต้องได้รับการอนุมัติจากหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ก่อน และเมื่อคู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงเลือกบุคคลที่เหมาะสมที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC จะต้องส่งเรื่องไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เพื่อให้หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) พิจารณา ซึ่งหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) นี้จะมาทำหน้าที่ในการพิจารณาความเหมาะสมและคุณสมบัติของบุคคลผู้ที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยก่อนที่คดีจะเข้าสู่การดำเนินกระบวนการ วิธีการนี้จะเป็นรูปแบบของการป้องกันการมีส่วนได้ส่วนเสียของบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในคดี ซึ่งเมื่อหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ตกลงยอมรับบุคคลที่ถูกเลือกให้ทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยจะเข้าร่วมทำข้อตกลงเพื่อดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยต่อไป

¹¹⁵ “Resolving Tax Dispute Practical Guidance for HMRC Staff on The Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases”. [Online]. Accessed: 15 October 2558. Available: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>.

¹¹⁶ Carl Islam, "Mediation of Tax Disputes," [Online] Accessed: 15 October 2558. Available from: <http://www.carlislam.co.uk/documents/Guide%20to%20the%20mediation%20of%20tax%20disputes.pdf>

3.2.4.3 การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย¹¹⁷

สำหรับในกรณีของขั้นตอนในการเริ่มดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษี ก่อนที่จะเริ่มเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย คู่กรณีทั้งสองจะต้องเลือกรูปแบบในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกเพื่อที่จะนำมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ซึ่งรูปแบบที่กำหนดดังนี้

(1) Facilitated Discussion คือ กระบวนการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC จะตั้งบุคคลกลางขึ้นทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งจะช่วยอำนวยความสะดวกในการระงับข้อพิพาทให้กับคู่กรณี แต่ไม่มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท และในบางกรณี ฝ่ายผู้เสียภาษีสามารถที่ร้องขอเพื่อกำหนดบุคคลผู้ที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยร่วมกับผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกแต่งตั้งจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC ร่วมด้วยได้ สำหรับคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยนั้น ในกรณีของผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกแต่งตั้งโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC นั้นไม่จำเป็นต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาท แต่ต้องไม่ใช่บุคคลที่มีส่วนได้ส่วนเสียหรือเคยเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทดังกล่าวมาก่อน ส่วนผู้ไกล่เกลี่ยที่ฝ่ายผู้เสียภาษีร้องขอนั้นก็จะมีหลักการเช่นเดียวกับคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยที่ตั้งโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC ซึ่งลักษณะสำคัญของการในการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการนี้ คือ การตั้งบุคคลกลางขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในการให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่มีความเป็นอิสระจากคู่กรณีอีกฝ่าย แต่ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องดำเนินกระบวนการด้วยความเป็นกลาง

(2) Facilitated Mediation คือ กระบวนการที่ใช้บุคคลกลางซึ่งเป็นบุคคลภายนอกทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และผู้เสียภาษี โดยให้ความช่วยเหลือและพยายามที่นำคู่กรณีทั้งสองฝ่ายไปสู่การยุติข้อพิพาท แต่ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดหรือตัดสินประเด็นใดๆ ในข้อพิพาท สำหรับคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะมีคุณสมบัติเช่นเดียวกับวิธีการ Facilitated Discussion

(3) Evaluative Mediation คือ กระบวนการที่มีรูปแบบเช่นเดียวกับ Facilitated Discussion และ Facilitated Mediation แต่แตกต่างตรงที่คุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะใช้ผู้ไกล่เกลี่ยที่มีความเชี่ยวชาญในประเด็นเฉพาะที่เกี่ยวข้องในข้อพิพาท โดยวิธีการ Evaluative Mediation

¹¹⁷ “Resolving Tax Dispute Practical Guidance for HMRC Staff on The Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases”. [Online] Accessed: 15 October 2558. Available: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>

นี้สามารถนำมาใช้ร่วมกับวิธีการ Facilitated Discussion และ Facilitated Mediation ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้

(4) Non-binding Neutral Evaluation คือกระบวนการที่จะใช้บุคคลภายนอกที่มีความเป็นกลางและมีความเชี่ยวชาญเฉพาะในประเด็นที่เกิดข้อพิพาทมาทำหน้าที่ในการให้ความเห็นหรือชี้แนะแนวทางในการระงับข้อพิพาท แต่ความเห็นหรือคำชี้แนะดังกล่าวไม่มีผลผูกพันใดๆ

หลังจากเลือกรูปแบบในการดำเนินกระบวนการแล้วขั้นตอนต่อไป คือ การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งทางผู้เขียนได้กล่าวไปในหัวข้อก่อน และหลังจากสามารถตกลงเลือกบุคคลผู้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้แล้ว ขั้นตอนต่อไป คือ การเลือกวันไกล่เกลี่ยและการดำเนินกระบวนการในวันไกล่เกลี่ย

สำหรับการเลือกวันไกล่เกลี่ยนั้น คู่กรณีทั้งสองฝ่ายและผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องร่วมกันตกลงเลือกวันที่เหมาะสมและสะดวกกับทั้งสามฝ่าย นอกจากนั้นจะต้องกำหนดวันให้เว้นระยะห่างเพียงพอที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายและผู้ไกล่เกลี่ยสามารถเตรียมตัวเพื่อเตรียมการในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยได้อย่างเหมาะสม

ในส่วนของขั้นตอนและวิธีการดำเนินการในวันไกล่เกลี่ยจะมีวิธีการและขั้นตอนในการดำเนินกระบวนการ ดังนี้

การเริ่มต้นการดำเนินกระบวนการระงับพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยจะเริ่มต้นด้วยการแนะนำกระบวนการและวิธีการต่างๆ ให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายทราบ รวมทั้งการทำข้อตกลงในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยผู้ไกล่เกลี่ย และเมื่อเสร็จจากขั้นตอนการแนะนำกระบวนการเบื้องต้นแล้ว ผู้ไกล่เกลี่ยจะดำเนินการโดยแยกพิจารณาคู่กรณีแต่ละฝ่ายออกจากกัน

หลังจากการเริ่มต้นการดำเนินกระบวนการแล้ว ขั้นตอนต่อไป คือ การเปิดคดี ซึ่งการเปิดคดีนี้จะเป็นการเปิดโอกาสให้คู่กรณีทั้งสองฝ่าย คือ ฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และฝ่ายผู้เสียภาษี สามารถนำทั้งทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเข้าร่วมในการดำเนินกระบวนการเพื่อการแสดงทัศนคติและมุมมองที่มีต่อคดีหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้

ขั้นตอนต่อมาจะเป็นขั้นตอนของการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ย ในขั้นตอนนี้บทบาทสำคัญจะอยู่ที่ผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องทำหน้าที่ในการช่วยเหลือคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเพื่อให้สามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ โดยการประเมนจุดแข็งและจุดอ่อนของคดีหรือข้อพิพาทในกรณีที่หากคู่กรณีมีเจตนาที่จะดำเนินคดีต่อไปเพื่อให้คู่กรณีทั้ง

สองฝ่ายได้พิจารณาถึงความสมดุลและเหมาะสมระหว่างผลลัพธ์ที่ได้จากการชนะคดีกับต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บคดี หรือหากมีประเด็นปัญหาที่ซับซ้อนและก่อให้เกิดความไม่เข้าใจกันระหว่างคู่กรณีในประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถที่จะเข้ามาเป็นตัวช่วยในการอธิบายหรือตีความในทางที่ถูกต้องเพื่อให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายเข้าใจถูกต้องตรงกันอันจะนำไปสู่การระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น และสำหรับในส่วนของวิธีการ กลยุทธ์ หรือการทำข้อเสนอใดๆในกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก โดยการไกล่เกลี่ยจะต้องถูกทำโดยผู้ไกล่เกลี่ยเท่านั้น

นอกจากนั้น การกระทำการใดๆในกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยทั้งการเจรจาต่อรอง การเปิดเผยข้อมูลในการดำเนินกระบวนการของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย และการทำข้อตกลงในใดๆ ในกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวจะต้องถูกเก็บเป็นความลับและไม่สามารถนำไปเปิดเผยหรือแสดงใช้ในภายหลังได้เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากคู่กรณี แต่หากการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยไม่ประสบผลสำเร็จข้อมูลหรือการเอกสารใดๆ ที่ใช้หรือเปิดเผยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยสามารถนำมาใช้เพื่อเป็นประโยชน์ในการเตรียมการดำเนินในการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติได้

ขั้นตอนสุดท้าย หากการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยประสบความสำเร็จ ผู้ไกล่เกลี่ยและคู่กรณีทั้งสองจะทำสัญญาระงับข้อพิพาทในกรณีที่สามารถระงับข้อพิพาทได้ทั้งหมดโดยให้คู่กรณียืนยันความถูกต้องและลงชื่อยอมรับในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ส่วนในกรณีที่ไม่สามารถที่จะตกลงระงับข้อพิพาทได้ทั้งเรื่องหากมีข้อพิพาทหรือประเด็นส่วนหนึ่งส่วนใดที่สามารถระงับข้อพิพาทได้ ผู้ไกล่เกลี่ยและคู่กรณีทั้งสองฝ่ายก็สามารถทำข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทในประเด็นดังกล่าวแยกจากคดีหลักได้ ซึ่งจะเป็นช่วยในการลดขอบเขตของประเด็นข้อพิพาทได้ และหากการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยไม่ประสบผลสำเร็จคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายก็สามารถนำคดีดังกล่าวกลับเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการปกติได้

3.2.4.4 ข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย¹¹⁸

สำหรับข้อตกลงในการกระบวนการไกล่เกลี่ยจะมีลักษณะเป็นสัญญาที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายและผู้ไกล่เกลี่ยได้ทำขึ้นร่วมกัน ซึ่งจะกำหนดบุคคลที่ถูกมอบหมายให้ทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยและขอบเขตของการไกล่เกลี่ยที่จะนำมาใช้กับข้อพิพาท โดยผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องดำเนินการกระบวนการไกล่เกลี่ยตามรูปแบบและข้อตกลงดังกล่าวที่ได้ทำขึ้น แต่การทำข้อตกลงใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวนั้นจะต้องได้รับความยินยอมและถูกทบทวนโดยหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ก่อน และในส่วนเงื่อนไขของข้อตกลงที่จะถูกทำขึ้น เนื่องจากเงื่อนไขของการทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยไม่ได้มีหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ทำให้การทำข้อตกลงใดๆ จะขึ้นอยู่กับการเจรจาต่อรองกันระหว่างผู้ไกล่เกลี่ยและคู่กรณีทั้งสองฝ่าย โดยข้อตกลงที่ถูกทำขึ้นจะต้องถูกตรวจสอบโดยหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ก่อน แต่บางกรณีได้มีการนำหลักเกณฑ์พื้นฐานทั่วไป (Ground Rules) ของการไกล่เกลี่ยมาปรับใช้ในการกำหนดเป็นเงื่อนไขในการทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย

3.2.5 อำนาจและแนวทางในการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

สำหรับอำนาจในใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ กฎหมายได้ให้อำนาจในการทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นได้ โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการผลประโยชน์สูงสุดที่จะได้รับกลับคืนมาจากการประสบความสำเร็จในการระงับข้อพิพาท ซึ่งทำให้เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษมีอำนาจในใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีหรือบริหารจัดการเก็บภาษีให้แตกต่างจากจำนวนที่ต้องชำระจริงได้ แต่ผลลัพธ์ต้องสอดคล้องและไม่ขัดต่อหลักกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ โดยภายใต้บังคับของ The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 section 5¹¹⁹ ซึ่ง

¹¹⁸ “Resolving Tax Dispute Practical Guidance for HMRC Staff on The Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases”. [Online] Accessed: 15 October 2558. Available: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>

¹¹⁹ The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 section 5 :

The Commissioners shall be responsible for

เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจคณะกรรมการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ สามารถที่จะบริหารจัดการเก็บภาษีโดยไม่จำเป็นต้องเก็บเต็มตามจำนวนที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องภาษีเกิดขึ้น ถ้าต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีนั้นสูงเกินกว่าค่าภาษีที่จะจัดเก็บได้¹²⁰

การใช้อำนาจดุลพินิจในการพิจารณาจัดเก็บภาษีภายใต้หลักการผลประโยชน์ตอบแทนสูงสุด นั้นจะถูกนำมาใช้ในการพิจารณาเฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดาหรือการจัดเก็บภาษี จำนวนไม่มาก สำหรับกรณีที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มผู้เสียภาษีจำนวนมากอาจจะต้องถูกพิจารณาภายใน หน่วยงานธุรกิจ (Business Unit) ตามหลักเกณฑ์หรือระเบียบปฏิบัติทั่วไป สำหรับกรณีที่เกี่ยวข้อง และอาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีจำนวนมาก การใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีการส่งไปยัง หน่วยงานที่ดูแลด้านนโยบาย (Tax Admin Policy Team) เพื่อพิจารณาและตัดสินใจใช้อำนาจดุลพินิจ ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว¹²¹

หลักการผลประโยชน์ตอบแทนสูงสุด ซึ่งเป็นหลักการที่จะนำมาใช้ประกอบการใช้อำนาจ ดุลพินิจในการพิจารณาจัดเก็บภาษี หลักการผลประโยชน์ตอบแทนสูงสุดนั้นจะเป็นหลักการที่นำ ประเด็นในเรื่องของต้นทุนค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีมาเป็นหลักในการพิจารณา ประกอบเพื่อตัดสินใจในการจัดเก็บภาษี หากการจัดเก็บภาษีได้มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สูง เกินกว่าค่าภาษีที่จะได้รับกลับคืนมาแล้ว เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการในการพิจารณาจัดเก็บภาษีของ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษก็มีอำนาจในการใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจในการจัดเก็บ ภาษีให้ไม่ครบหรือเต็มตามจำนวนความรับผิดชอบในอันจะต้องชำระภาษีได้¹²²

จากหลักการในประเด็นเกี่ยวกับอำนาจในการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีถือเป็นหลักการ พื้นฐานที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่คณะกรรมการในการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีโดยไม่จำเป็นต้องครบ หรือเต็มตามจำนวนที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้ หากมีภาระหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บที่สูงเกินกว่า ค่าภาษีที่จะได้รับกลับคืนมา ซึ่งหลักการนี้ถูกนำมาปรับใช้ในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

(a) the collection and management of revenue for which the Commissioners of Inland Revenue were responsible before the commencement of this section

(b) the collection and management of revenue for which the Commissioners of Customs and Excise were responsible before the commencement of this section

(c) the payment and management of tax credits

¹²⁰ Admin Law Manual 3200 Collection and Management : Legal Background

¹²¹ Admin Law Manual 3500 Collection and Management : When to Consult Tax Admin Law Policy

¹²² Admin Law Manual 3400 Collection and Management : Test to Apply

ของประเทศอังกฤษรวมทั้งการไกล่เกลี่ย โดยเป็นการให้อำนาจเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องสามารถใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้โดยไม่ต้องจัดเก็บภาษีให้ครบตามจำนวนความผิดรับทางภาษีที่เกิดขึ้นก็ได้ แต่การกระทำดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อกฎหมายภาษีอากรที่กำหนด

3.2.6 มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรของประเทศอังกฤษจะใช้มาตรการในลักษณะที่เป็นการตั้งหน่วยงานหรือองค์กรขึ้นเพื่อควบคุมและกำกับดูแลทั้งก่อนเข้าสู่กระบวนการและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อให้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมีความเป็นธรรมและผลลัพธ์จากกระบวนการซึ่งเป็นผลของการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นไม่ขัดต่อกฎหมายและสอดคล้องกับหลักการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทในคดีอื่น ๆ ที่มีประเด็นในคดีลักษณะเดียวกัน

สำหรับมาตรการในการควบคุมและกำกับดูแลระบบการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมในระบบการระงับข้อพิพาทขั้นตอนแรกนั้นจะเป็นการควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่ระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย โดยจะมีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมที่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยตามแนวปฏิบัติสำหรับการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากร (Resolving Tax Dispute Practical Guidance for HMRC Staff on The Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases) ดังที่ได้กล่าวถึงแล้วในหัวข้อ 3.2.3 และหัวข้อ 3.2.4 ในเรื่องลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท¹²³ ซึ่งจะมีหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) และคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เป็นหน่วยงานหรือองค์กรที่มีหน้าที่ตัดสินว่าข้อพิพาทลักษณะใดเหมาะสมหรือไม่เหมาะสมสำหรับการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ เพื่อควบคุมคดีหรือข้อพิพาทที่จะเข้าสู่ระบบของการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยให้มีความเหมาะสมและป้องกันการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยไปกับคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมอันก่อให้เกิดความบิดเบือนและไม่เป็นธรรม โดยแบ่งการพิจารณาออกเป็นกรณี คือ กรณีผู้เสียภาษีเป็นผู้ร้องขอคัดหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยกับกรณี

¹²³ “Resolving Tax Dispute Practical Guidance for HMRC Staff on The Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases”. [Online] Accessed: 26 January 2556. Available: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>.

ที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย (HMRC) เห็นว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวมีเหมาะสมที่จะนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้

กรณีแรก เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายร้องขอนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งไปยังหน่วยงานฝ่ายดูแลความสัมพันธ์ผู้เสียภาษี (Customer Relationship Manager) หรือหน่วยงานที่รับผิดชอบคดี พร้อมทั้งแจ้งไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เพื่อทำการพิจารณาและตัดสินความเหมาะสมในการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น หากหน่วยงานทั้ง 3 พิจารณาแล้วตัดสินว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวมีความเหมาะสมที่จะนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ได้และคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะถูกส่งให้คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อทำการอนุมัติตามคำวินิจฉัยหรือตัดสินของหน่วยงานทั้ง 3 หน่วยงานดังกล่าว เมื่อคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) อนุมัติแล้ว คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวก็จะถูกนำเข้าสู่การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยต่อไป

กรณีที่สอง เป็นกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย (HMRC) หรือหน่วยงานที่รับผิดชอบคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเป็นฝ่ายเสนอให้นำคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานที่รับผิดชอบคดีหรือข้อพิพาทและผู้เสียส่วนได้ส่วนเสียทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวด้วย เมื่อได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทั้งหมดแล้วจะต้องส่งเรื่องไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เพื่อพิจารณาและตัดสิน หากหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ให้ความเห็นชอบ คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะถูกส่งต่อไปยังคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เพื่อทำการอนุมัติให้นำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น และเมื่อคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) อนุมัติให้สามารถใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าว คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวก็สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้

สำหรับมาตรการในการควบคุมและกำกับดูแลระบบการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมในระบบการระงับข้อพิพาทขั้นตอนที่สองนั้นจะเป็นการควบคุมหลังจากที่คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยและได้มีผลลัพธ์ของการระงับข้อพิพาทแล้ว โดยเมื่อคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ย เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการ

บริหารจัดการคดีจะมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยใช้การเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงอันเป็นวิธีการของการไกล่เกลี่ยเพื่อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งวิธีการที่จะนำมาใช้ในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทนั้นเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการที่มีหน้าที่รับผิดชอบจะมีอำนาจดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยไม่จำเป็นต้องจัดเก็บภาษีให้ครบเต็มตามจำนวนความรับผิดทางภาษีที่เกิดขึ้นได้ โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการผลประโยชน์ตอบแทนสูงสุด ซึ่งจะต้องคำนึงถึงต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและผลตอบแทนที่จะได้รับตอบแทนจากการบังคับจัดเก็บภาษี รวมถึงความเสี่ยงในการดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดีกับผู้เสียภาษี แต่ทั้งนี้ต้องไม่ขัดต่อหลักกฎหมายภาษีอากรและต้องสอดคล้องกับหลักการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทในคดีอื่น ๆ ที่มีประเด็นในคดีลักษณะเดียวกัน ซึ่งเพื่อป้องกันมิให้ผลลัพธ์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวขัดต่อหลักการที่กฎหมายกำหนดไว้หรือมีการใช้หลักการในการระงับข้อพิพาทที่แตกต่างกันแม้ว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะมีประเด็นในคดีลักษณะเดียวกันอันทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบการระงับข้อพิพาท โดยจะมีการตั้งหน่วยงานหรือคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งการตัดสินใจหรือทำข้อตกลงใดๆในการระงับข้อพิพาทกับผู้เสียภาษี เพื่อควบคุมให้เกิดความเป็นธรรมและมีการใช้หลักการในการระงับข้อพิพาทที่สอดคล้องกับคดีอื่น ๆ ที่มีประเด็นในคดีลักษณะเดียวกัน โดยขอบเขตอำนาจของหน่วยงานหรือคณะกรรมการที่ถูกตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยอันเป็นการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะแบ่งหน้าที่รับผิดชอบตามลักษณะของประเด็นหรือข้อพิพาทในคดีที่เกิดขึ้น ดังนี้¹²⁴

หน่วยงาน Tax Dispute Resolution Board (TDRB) เป็นคณะกรรมการที่ได้รับมอบอำนาจจาก The Commissioners for Revenue and Customs ซึ่งจะรับผิดชอบในการพิจารณาและดำเนินการต่อจากคณะกรรมการ High Risk Corporates Programme มีหน้าที่ดังนี้

- ทำหน้าที่วินิจฉัยและให้คำแนะนำต่อคณะกรรมการหรือเจ้าหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อเสนอหรือข้อตกลงที่สร้างขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น

¹²⁴ “Code of Governance for resolving tax disputes”. [Online] Accessed: 26 January 2559. Available : https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387861/resolve-dispute.pdf

- ทำหน้าที่คัดเลือกและรับผิดชอบคดีหรือข้อพิพาทภายใน High Risk Corporates Programme¹²⁵

- ทำหน้าที่รับผิดชอบในการพิจารณาและให้คำแนะนำในการระงับข้อพิพาทที่ถูกส่งมาจากคณะกรรมการที่รับผิดชอบคดี (Case Boards) ภายใน Lines of Business

หน่วยงาน Enforcement and Compliance Dispute Resolution Board (E&C DRB) เป็นคณะกรรมการที่ได้รับมอบอำนาจจากคณะกรรมการ Enforcement and Compliance Management ซึ่งจะรับผิดชอบในการพิจารณาและดำเนินการต่อจากคณะกรรมการ Managing Complex Risks Programme มีหน้าที่ดังนี้

- ทำหน้าที่วินิจฉัยและให้คำแนะนำต่อ Tax Dispute Resolution Board สำหรับข้อเสนอหรือข้อตกลงใดๆเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นใน Enforcement and Compliance

- ทำหน้าที่คัดเลือกและรับผิดชอบคดีหรือข้อพิพาทภายใน Managing Complex Risks Programme

หน่วยงาน Specialist Personal Tax Dispute Resolution Board มีหน้าที่ในการวินิจฉัยและให้คำแนะนำ Tax Dispute Resolution Board สำหรับข้อเสนอหรือข้อตกลงใดๆเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นใน Specialist Personal Tax

หน่วยงาน Large Case Management Board เป็นคณะกรรมการที่ได้รับมอบอำนาจจาก Director Large Business Service มีหน้าที่ดังนี้

- ทำหน้าที่วินิจฉัยและให้คำแนะนำด้านประโยชน์และความเสี่ยงในการดำเนินการระงับข้อพิพาท

- ทำหน้าที่สนับสนุน Tax Dispute Resolution Board ในการระงับข้อพิพาท

หน่วยงาน Contentious Issues Panels เป็นคณะกรรมการที่ประกอบด้วยหน่วยงาน 2 ฝ่าย คือ Personal Tax Contentious Issues และ Business Tax Contentious Issues ซึ่งคณะกรรมการ Contentious Issues นี้จะรับผิดชอบในการพิจารณาและวินิจฉัยเกี่ยวกับวิธีการในการระงับข้อพิพาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษ (HMRC) ที่เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นในอนาคต สำหรับคดีที่มีความซับซ้อน

สำหรับหน้าที่หลักของหน่วยงาน Contentious Issues Panel จะทำหน้าที่ในการตัดสินวิธีและกลยุทธ์ที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ (HMRC) ที่ใช้ใน

¹²⁵ High Risk Corporates Programme คือ วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีในธุรกิจขนาดใหญ่โดยการทำข้อตกลงหรือการฟ้องร้องดำเนินคดี ซึ่งจะใช้รูปแบบของการตั้งคณะกรรมการร่วมในการพิจารณาและตัดสินในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามวิธีการของ The Litigation and Settlement Strategy

การบริหารจัดการประเด็นปัญหาหลักของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นและให้ความเห็นชอบกับวิธีการที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทในประเด็นปัญหาดังกล่าวตามวิธีการกลยุทธ์ในการระงับข้อพิพาท (Litigation and Settlement Strategy)

หน่วยงาน Anti-Avoidance Board ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่รับผิดชอบในการป้องกันประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงกฎหมายภาษี โดยการควบคุมกลยุทธ์และวิธีการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ (HMRC) ดำเนินการกับประเด็นหรือข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีและกำกับดูแลการตัดสินหรือวินิจฉัยตามที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษ (HMRC) ได้ดำเนินการกับประเด็นหรือข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษี ดังนี้

- ให้ความยินยอมและควบคุมกลยุทธ์ที่ใช้ในการบริหารจัดการข้อพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษี
- สร้างกลยุทธ์ที่ใช้ในการตัดสินประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษ (HMRC) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

สำหรับในกรณีที่ความรับผิดชอบในการตัดสินใจใช้กลยุทธ์ในการบริหารจัดการข้อพิพาทที่มีประเด็นหลักในคดีเป็นประเด็นเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งอยู่ในอำนาจและความรับผิดชอบของหน่วยงาน Contentious Issues Panels นั้นหน่วยงาน Anti-Avoidance Board มีหน้าที่ที่จะต้องพิจารณาการใช้กลยุทธ์และให้คำแนะนำแก่หน่วยงาน Contentious Issues Panels ในการดำเนินการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นด้วย

หน่วยงาน Transfer Pricing Governance ซึ่งประกอบด้วย Transfer Pricing Board และ Transfer Pricing Panel โดยจะรับผิดชอบในการควบคุมและกำกับดูแลการดำเนินการกับข้อพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) ที่เจ้าหน้าที่หรือผู้เชี่ยวชาญของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษ (HMRC) ดำเนินการกับข้อพิพาทดังกล่าว

เมื่อมีข้อพิพาทใดๆที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) หน่วยงานทั้ง Transfer Pricing Board และ Transfer Pricing Panel จะทำหน้าที่ในการตรวจสอบ ตัดสินใจ และให้ความยินยอมในการพิจารณาและทำข้อตกลงหรือกำหนดเงื่อนไขต่างๆในประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) โดยเงื่อนไขหรือข้อตกลงที่จะทำขึ้นในการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนจะขึ้นอยู่กับจำนวนทุนทรัพย์และความซับซ้อนของข้อพิพาท และหากข้อพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนนั้นจะต้องถูกนำเข้าสู่กระบวนการฟ้องร้องดำเนินคดีด้วยวิธีปกติ (Litigation) การกระทำดังกล่าวก็จะต้องถูกพิจารณาโดย Transfer Pricing Board ด้วยเช่นกัน

การควบคุมและกำกับดูแลเพื่อสร้างความเป็นธรรมในระบบของการระงับข้อพิพาทรวมถึงการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจะแบ่งตามลักษณะประเด็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เช่น ถ้าประเด็นหลักในข้อพิพาทเป็นประเด็นเกี่ยวกับภาษีธุรกิจ หน่วยงานที่จะเข้ามารับผิดชอบ คือ Business Tax Contentious Issues Panel ซึ่งเป็นฝ่ายหนึ่งใน Contentious Issues Panel จะเป็นผู้รับผิดชอบในการวินิจฉัยหรือตัดสิน โดยจะทำหน้าที่ตัดสินในประเด็นของความเหมาะสมในการใช้กลยุทธ์ต่างๆในการบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีหรือระงับข้อพิพาทและให้ความเห็นชอบหรืออนุมัติวิธีการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น หากประเด็นหลักในข้อพิพาทเป็นประเด็นเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี หน่วยงานที่จะเข้ามารับผิดชอบ คือ Anti-Avoidance Board ซึ่งจะรับผิดชอบในการให้ความยินยอมและควบคุมกลยุทธ์ต่างๆที่ใช้ในการบริหารจัดการกับประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีและสร้างกลยุทธ์ที่ใช้ในการตัดสินประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษ (HMRC) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

จากมาตรการที่ใช้ในการควบคุมและสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ (HMRC) จะใช้รูปแบบและมาตรการในการควบคุมและสร้างความเป็นธรรมให้ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษี 2 วิธี คือ มาตรการในการควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทและมาตรการในการควบคุมผลลัพธ์จากกระบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งทั้ง 2 วิธีนี้จะใช้รูปแบบของการตั้งหน่วยงานหรือคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อควบคุมและกำกับดูแลกระบวนการระงับข้อพิพาทให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีและเกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีรายอื่นๆที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีประเด็นข้อพิพาทลักษณะเดียวกัน

3.2.7 มาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย

การใช้มาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีภายในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษ (HMRC) จะเป็นไปในลักษณะของการป้องกันการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในทางที่บิดเบือนหรือการที่ผู้เสียภาษีไม่ได้มีเจตนาต้องการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง เช่น การนำไปใช้เพื่อประเมินความได้เปรียบหรือเสียเปรียบของการดำเนินคดีต่อไป การใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลของฝ่ายตรงข้ามเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีต่อไป หรือการใช้เพื่อชะลอระยะเวลาในการดำเนินคดี ซึ่งถือเป็นการที่มีเจตนาไม่ต้องการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non Tax Compliance) ประการหนึ่ง โดยมาตรการดังกล่าวจะถูกบังคับใช้โดยศาลในกรณีที่ผู้เสียภาษีปฏิเสธการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยไม่ว่าในขั้นตอนใดๆ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งกรณีดังกล่าว หากศาลเห็นว่า การปฏิเสธการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยของผู้เสียภาษีไม่มีเหตุผล

สมควรหรืออาจมาจากเหตุของการที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาที่ต้องการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง ศาลสามารถที่จะกำหนดมาตรการบังคับแก่ผู้เสียภาษีที่ปฏิเสธการเข้าร่วมหรือยุติการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุผลสมควรให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวนั้นต้องชำระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี (Adverse Cost Order) ทั้งหมดแก่อีกฝ่ายได้¹²⁶

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่ามาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษนั้นจะถูกบังคับใช้โดยศาล โดยจะใช้รูปแบบของการออกคำสั่งของศาลให้ผู้เสียภาษีที่ปฏิเสธที่จะเข้าร่วมหรือยุติกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรนั้นต้องชำระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีและค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีทั้งหมดให้แก่อีกฝ่าย ซึ่งมาตรการดังกล่าวนี้จะเป็มาตรการที่กำหนดขึ้นมาเพื่อป้องกันและกำกับดูแลให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและไม่นำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน

3.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนได้อธิบายถึงหลักการทั่วไปของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยอธิบายถึงประวัติความเป็นมา โครงการสร้างการระงับข้อพิพาททางภาษี และกระบวนการหรือวิธีการทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีและมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีในระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.3.1 ที่มาและหลักการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

จากการที่มีข้อพิพาททางภาษีระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานจัดภาษีเป็นจำนวนมากและนำซึ่งคดีหรือข้อพิพาทที่เตรียมเข้าสู่การพิจารณาหรือค่างพิจารณาทั้งในหน่วยงานจัดเก็บภาษี เช่น กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) และหน่วยงานตุลาการ เช่น ศาลภาษีอากร¹²⁷ ทำให้หน่วยงานภาครัฐดังกล่าวมีแนวคิดเพื่อหาวิธีแก้ไขโดยการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร แรกเดิมทีนั้นกรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาหรือ Internal

¹²⁶ Carl Islam, "Mediation of Tax Disputes". [Online] Accessed: 5 December 2558
Available: <http://www.carlislam.co.uk/documents/Guide%20to%20the%20mediation%20of%20tax%20disputes.pdf>

¹²⁷ Leonora Meyercord, "Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Dispute," *The Review of Litigation* 29:4(2010). pp. 925-926

Revenue Service (IRS) ยังลังเลที่จะนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกดังกล่าวมาใช้ เนื่องจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังคงมีประสิทธิภาพและประสบความสำเร็จในการระงับข้อพิพาท จึงอาจทำให้การนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีมีการนำมาใช้อย่างจำกัดและในขอบเขตแคบๆ และในปี ค.ศ. 1990 สภานิติบัญญัติของประเทศสหรัฐอเมริกา (Congress) ได้ผ่าน Administrative Dispute Resolution Act (ADRA) ซึ่งได้กำหนดให้หน่วยงานภาครัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์นำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในคดีปกครองเพื่อพัฒนาระบบการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพอันเป็นการลดต้นทุนและระยะเวลาในการระงับข้อพิพาทลงได้ จากเหตุการณ์ดังกล่าวทำให้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้เริ่มนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีรวมทั้งการไกล่เกลี่ยด้วย ต่อมาในวันที่ 30 ตุลาคม 1995 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้เริ่มต้นทดสอบการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยกำหนดระยะเวลาในการทดสอบเป็นเวลา 1 ปี หลังจากครบกำหนดการทดสอบ 1 ปี กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาก็ได้ต่ออายุการทดสอบการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากรอีก 1 ปี โดยเริ่มต้นในวันที่ 13 มกราคม 1997 เพื่อประเมินความเหมาะสมในของการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทรูปแบบดังกล่าวมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในคดีภาษีและหลังจากครบกำหนดดังกล่าวแล้ว กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกายังได้ต่ออายุการระงับข้อพิพาทรูปแบบดังกล่าวไปอีก 2 ปี โดยเริ่มต้นในวันที่ 16 พฤศจิกายน 1998 ซึ่งในขณะนั้นการใช้การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยจะใช้ได้ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทดังกล่าวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีได้ จึงอาจกล่าวได้ว่า การใช้การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยถูกจำกัดไว้เฉพาะในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเท่านั้น แต่ในระยะเวลาของการทดสอบการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี กรมสรรพากรสหรัฐได้เพิ่มโอกาสให้กับผู้เสียภาษีในการใช้การไกล่เกลี่ยเพื่อระงับข้อพิพาทโดยการดำเนินการอยู่ในช่วงกำลังพัฒนากระบวนการ และจากการปรับปรุงโครงสร้างของระบบภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาตาม The IRS Restructuring and Reform Act of 1998 จึงเป็นอีกแรงผลักดันหนึ่งที่ทำให้การนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาทในคดีภาษีอากรมีความเป็นรูปธรรมมากขึ้น โดยจากวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติก็เพื่อต้องการเสนอให้มีการสร้างบทบัญญัติสำหรับให้ผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษี หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีในการใช้การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยกับประเด็นหรือข้อ

พิพาททางภาษีอากรที่ไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์¹²⁸ และในปี 2002 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย (Mediation Program) กลายเป็นกระบวนการที่เป็นรูปธรรมมากขึ้นโดยจะนำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของการระงับข้อพิพาทในการพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Process) นอกจากนั้น ยังมีการขยายขอบเขตการใช้ให้กว้างขวางมากขึ้นโดยการแก้ไขข้อบังคับต่างๆที่เกี่ยวข้องมากมายเพื่อให้การขยายขอบเขตการใช้มีความเหมาะสม และในวันที่ 1 กรกฎาคม ปี 2002 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้มียกเลิกการจำกัดจำนวนทรัพย์สินที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและขยายการใช้การไกล่เกลี่ยออกไปโดยไม่จำกัดอยู่เพียงแค่การระงับข้อพิพาทในประเด็นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงเท่านั้น แต่ยักรวมถึงประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับข้อกฎหมายอีกด้วย¹²⁹ และนอกจากนั้นการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาทหรือคดีภาษีอากรยังได้ขยายสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ซึ่งศาลที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกามีด้วยกันทั้งหมดสามศาล แต่ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น โดยศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกาได้มีข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Tax Court) ข้อ 124 (b) ซึ่งเป็นการกำหนดให้ศาลสามารถนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาทหรือคดีภาษีอากรที่เข้ามาสู่กระบวนการในชั้นศาลได้ (Docked Cases)¹³⁰

จากวิวัฒนาการของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา แสดงให้เห็นถึงพัฒนาการของขั้นตอนในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องมาจนถึงปัจจุบัน จึงทำให้การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นที่นิยมในการใช้เป็นทางเลือกรูปแบบหนึ่งของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นเนื่องจากกระบวนการระงับข้อพิพาทจะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพและยังเป็นการประหยัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายในการระงับข้อพิพาทอีกด้วย

¹²⁸ Amy S. Wei, "Can Mediation Be the Answer to Taxpayers' woes?: An Examination of the Internal Revenue Service's Mediation Program," Ohio State Journal on Dispute Resolution 15:2(2000). pp.552-554

¹²⁹ Gregory P. Mathews, "Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve Irs-Taxpayer Dispute," Ohio State Journal on Dispute Resolution 19:2(2004). pp.719-721

¹³⁰ Tonya M. Scherer, "Comment Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation," Journal of Dispute Resolution (1997). pp. 217-218

3.3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีในศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นศาลที่ได้ถูกจัดขึ้นตาม “รัฐบัญญัติว่าด้วยภาษีอากร (The Revenue Act) 1924” โดยกฎหมายฉบับดังกล่าวได้เปลี่ยนคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร (Board of Tax Appeals) เป็นศาลภาษีอากร ศาลภาษีจึงเป็นศาลที่มีบทบาทสำคัญทั้งในด้านการระงับข้อพิพาทและด้านวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายในประเด็นทางภาษีเพื่อวางบรรทัดฐานในการพิจารณาประเด็นทางภาษีในอนาคต จึงถือเป็นส่วนสำคัญที่ช่วยพัฒนาระบบกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและช่วยอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีโดยเป็นทางเลือกเพิ่มเติมในการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งประมาณ 83 เปอร์เซ็นต์ของคดีทั้งหมดที่เข้าสู่ศาลภาษีสามารถระงับข้อพิพาทได้สำเร็จ

ศาลภาษีถือเป็นหนึ่งในสามศาลของประเทศสหรัฐอเมริกามีขอบเขตอำนาจในการพิจารณาข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยมากกว่า 90 เปอร์เซ็นต์ของข้อพิพาทภาษีทั้งหมดจะถูกนำเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร ซึ่งนอกจากศาลภาษีอากรที่มีขอบเขตอำนาจในการพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรแล้ว ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์ (Federal District Court) และศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United States Claims Court) เป็นอีกสองศาลที่มีขอบเขตอำนาจในการพิจารณาข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเช่นกัน แต่ศาลภาษีอากรเป็นเพียงศาลเดียวที่ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องร้องดำเนินคดีได้โดยไม่ต้องชำระภาษีก่อนและสามารถฟ้องเรียกคืนภายหลังได้

ศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีลักษณะเป็นศาลชำนาญพิเศษที่มีขอบเขตอำนาจในการพิจารณาคดีอย่างจำกัด โดยศาลภาษีมียอำนาจเพียงพิจารณาและตีความการใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) เท่านั้นและไม่ได้มีขอบเขตอำนาจในการพิจารณาคดีเหมือนศาลอื่นทั่วไป นอกจากนั้น ศาลภาษียังมีวิธีพิจารณาความที่แตกต่างกับศาลแห่งสหพันธรัฐ (Federal District Court) และศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (United States Claims Court) โดยจะไม่นำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (Federal Rules of Civil Procedure) มาใช้กับคดีภาษีอากร ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษีได้นำข้อพิพาทมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรแล้ว ผู้เสียภาษีจึงไม่มีสิทธินำคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องยังศาลอื่นเพื่อให้ตัดสินในประเด็นเดียวกันไม่ว่าศาลภาษีอากรจะได้ออกคำวินิจฉัยก่อนหรือหลังจากนั้นได้อีก

ในส่วนของโครงสร้างของศาลภาษีอากรเป็นไปตามบทบัญญัติของ Internal Revenue Code หรือ IRC ซึ่งกำหนดให้ศาลภาษีอากรประกอบด้วยผู้พิพากษาไม่เกิน 19 คน คือ อธิบดีผู้

พิพากษาศาลฎีกา (Chief Judge) 1 คน และผู้พิพากษาศาลฎีกา (Judge) ไม่เกิน 18 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดีตามคำแนะนำและความยินยอมจากสมาชิกวุฒิสภา (Senate) โดยจะมีวาระในการดำรงตำแหน่ง 15 ปี และ Internal Revenue Code ยังได้กำหนดให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลมีอำนาจในการแต่งตั้งผู้พิพากษาพิเศษในการพิจารณาคดีมีโนสาเร่และคดีประเภทอื่นๆ ได้อีกด้วย¹³¹

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจะได้อธิบายถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งจะประกอบด้วยประเภทของข้อพิพาทในศาล ขอบเขตอำนาจของศาล และการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล เพื่อสร้างความเข้าใจในภาพรวมของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาอันนำไปสู่ความเข้าใจระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

3.3.2.1 ประเภทของคดีและประเภทของคำพิพากษาในศาลภาษี

การแบ่งประเภทข้อพิพาททางภาษีที่ยื่นฟ้องต่อศาลฎีกาตามจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาท สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. คดีทั่วไป (Regular Cases) ลักษณะของคดีทั่วไป คือ คดีที่มีทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีอากรที่พิพาทของแต่ละปีภาษีเกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐ

2. คดีมีโนสาเร่ ลักษณะของคดีมีโนสาเร่ คือ คดีที่มีทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีอากรที่พิพาทของแต่ละปีภาษีไม่เกิน 50,000 เหรียญสหรัฐ

ในกรณีที่จำนวนภาษีอากรที่พิพาทเกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐ แต่ผู้เสียภาษีต้องการจะดำเนินการพิจารณาคดีอย่างคดีมีโนสาเร่ ผู้เสียภาษีอากรจะสิทธิในการโต้แย้งจำนวนภาษีที่พิพาทในส่วนที่เกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐ และในการพิจารณาคดีมีโนสาเร่จะพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาพิเศษ¹³²

¹³¹ Samuel B. Sterrett, "The Role of Tax Court in Tax Dispute Resolution," *Capital University Law Review* 17:441. pp.441-443.

¹³² ไกรภพ ภัทรศิษไพศาล, "ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน" (ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า. 197-198

สำหรับประเภทของคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยของศาลภาษี เมื่อศาลภาษีได้ทำการพิจารณาคดีเสร็จแล้วก็จะมีการทำคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัย (Opinion) ซึ่งคำพิพากษาของศาลภาษีอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

1. คำพิพากษาที่เป็นแนวบรรทัดฐาน (Division Opinions) คำพิพากษาประเภทนี้มีผลเป็นแนวคำพิพากษาบรรทัดฐาน และจะมีการตีพิมพ์เผยแพร่คำพิพากษาดังกล่าวอย่างเป็นทางการ
2. คำพิพากษาที่มีได้เป็นแนวบรรทัดฐาน (Memorandum Opinions) คำพิพากษาประเภทนี้มีได้มีผลเป็นแนวคำพิพากษาบรรทัดฐานอย่างเป็นทางการ แต่ยังคงมีการตีพิมพ์เผยแพร่คำพิพากษาดังกล่าวอย่างไม่เป็นทางการ
3. คำพิพากษาในคดีโน้มนสาเร่ (Summary Opinions) คำพิพากษาประเภทนี้จะใช้ในกรณีที่ศาลภาษีอากรทำคำพิพากษาในคดีโน้มนสาเร่ ซึ่งคำพิพากษาประเภทนี้ไม่สามารถใช้เป็นคำพิพากษาบรรทัดฐานได้¹³³

3.3.2.2 ขอบเขตอำนาจของศาลภาษี

ศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกาเป็นศาลที่มีแห่งเดียวตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี ซี ในการพิจารณาคดีภาษีกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้กำหนดผู้พิพากษาศาลภาษีต้องเดินทางไปทำการพิจารณาคดีภาษีในเมืองหลักๆ ทั่วประเทศ สำหรับประเภทของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในขอบเขตอำนาจของศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกา ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีที่เก็บจากการผลิตน้ำมัน และภาษีสรรพสามิตบางประเภท ต่อมาสภาองเกรสได้มีการขยายขอบเขตอำนาจของศาลภาษีให้มากขึ้น โดยให้ศาลภาษีสามารถพิจารณาคดีที่ไม่เกี่ยวกับการประเมินได้ ทำให้ศาลภาษีสามารถพิจารณาคดีที่ไม่มีหนังสือแจ้งการประเมินได้ เช่น คดีภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจ้างแรงงาน (Redetermination of Employment Status) หรือข้อพิพาทเกิดจากข้อบังคับของศาลภาษี (Tax Court Rule) และยังสามารถเพิ่มอำนาจให้ศาลภาษีมอำนาจในการพิจารณาในประเด็นเกี่ยวกับการชำระภาษีเกินและมีอำนาจตัดสินการคืนภาษีซึ่งผู้เสียภาษีชำระเกิน นอกจากนี้ยังได้มีการขยายขอบเขตอำนาจของศาลภาษีให้สามารถพิจารณาประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้องกับโครงการบำนาญ

¹³³ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า. 137-138

ประเด็นเกี่ยวกับองค์กรหรือหน่วยงานที่ได้รับงบประมาณ ประเด็นภาษีที่เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินจากประเทศสหรัฐอเมริกา และประเด็นเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลภาษี เป็นต้น

จากที่ได้กล่าวไปในเรื่องขอบเขตอำนาจของศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา จึงอาจแบ่งขอบเขตอำนาจของศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ 3 ประเด็น

1. ขอบเขตอำนาจในการพิจารณาภาษีขาดจำนวน การที่ศาลจะพิจารณาเรื่องการชำระภาษีขาดจำนวนนั้น จะต้องมิฉะนั้น 3 ประการ คือ

การวินิจฉัยภาษีขาดจำนวน ซึ่งการที่จะถือว่าได้มีภาษีขาดจำนวนนั้นจะต้องเป็นกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำวินิจฉัยว่าได้มีภาษีขาดจำนวน โดยคดีจะเข้าสู่กระบวนการในศาลก็ต่อเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรได้มีการวินิจฉัยถึงจำนวนภาษีขาดและหลังจากนั้นจึงเป็นหน้าที่ของศาลที่จะตัดสินว่าจำนวนที่ขาดตามที่อธิบดีกรมสรรพากรได้วินิจฉัยนั้นถูกต้องหรือไม่

การแจ้งคำวินิจฉัยชี้ขาดในประเด็นภาษีขาดจำนวน หลังจากอธิบดีกรมสรรพากรได้วินิจฉัยภาษีขาดจำนวนแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรมีหน้าที่ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ

ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อศาลให้วินิจฉัยคำตัดสินของอธิบดีกรมสรรพากร โดยวิธีการขอให้ศาลพิจารณาเรื่องภาษีขาดนั้นผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำร้องภายในเวลาอันสมควร ซึ่งในเรื่องกำหนดเวลาการยื่นคำร้อง โดยระยะเวลาการยื่นคำร้องสิ้นสุดลงภายในระยะเวลา 90 วันหลังจากเจ้าหน้าที่ได้ส่งคำแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบทางไปรษณีย์

2. ขอบเขตอำนาจในการพิจารณาเรื่องการคืนภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระเกิน แต่เดิมศาลภาษีมียอำนาจในการพิจารณาเฉพาะข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดจำนวนเท่านั้น จากการทำกฎหมายจำกัดขอบเขตอำนาจของศาลภาษีเช่นนี้ทำให้ศาลภาษีไม่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ต่อมาจึงได้มีการขยายอำนาจของศาลภาษีอากรให้มีอำนาจในการพิจารณาประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับคำร้องขอคืนเงินภาษีได้ จากการขยายขอบเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีดังกล่าวทำให้ขอบเขตอำนาจของศาลภาษีมียอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีที่มากขึ้น ดังนั้น เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีสามารถเลือกได้ว่าจะให้ฝ่ายใดเป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาท โดยผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อให้ทบทวนคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากร และการที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรต่อศาลจะเป็นผลให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระภาษีที่พิพาทกันอยู่จนกว่าศาลภาษีจะพิจารณาคดีสิ้นสุด

3. ขอบเขตอำนาจในการประเมินภาษีโดยเร่งด่วน ในการประเมินภาษีถ้ากระบวนการในฝ่ายบริหารไม่สามารถยุติข้อพิพาททางภาษีได้เจ้าหน้าที่จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนภาษีที่ค้างชำระ หลังจากนั้นเจ้าหน้าที่จะเริ่มดำเนินการประเมินและดำเนินการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีภายใน 90 วัน และภายใน 90 วันนี้เจ้าหน้าที่ภาษีไม่มีสิทธิประเมินภาษีที่ขาด และถ้าผู้เสียภาษียื่นคำร้องต่อศาลภาษีให้ทบทวนค่าแจ้งภาษีขาดของเจ้าหน้าที่ภาษี ในกรณีเช่นนี้ระยะเวลาที่ห้ามเจ้าหน้าที่ภาษีประเมินและเก็บภาษีจะถูกขยายออกไปจนกว่าศาลจะได้พิจารณาข้อพิพาทภาษีเสร็จสิ้น ดังนั้น ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นคำร้องต่อศาลภายใน 90 วันและไม่ได้จ่ายภาษีค้างชำระ เจ้าหน้าที่จะแจ้งการประเมินและให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 10 วัน หลังจากนั้นเจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินและให้ผู้เสียภาษีชำระแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามเจ้าหน้าที่มีสิทธิบังคับเอากับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ จากขั้นตอนและระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการเก็บภาษีดังกล่าวอาจทำให้ผู้เสียภาษีหลบหนีหรือขายทรัพย์สินก่อนที่เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับเพื่อชำระภาษี จากเหตุดังกล่าวจึงทำให้เจ้าหน้าที่ได้รับอำนาจที่จะประเมินภาษีและเก็บภาษีโดยเร่งด่วนได้ เมื่อผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีโดยเร่งด่วน ผู้เสียภาษีอาจยื่นอุทธรณ์ในประเด็นที่ถูกเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีโดยเร่งด่วนต่อศาลภาษีอากรได้ จึงทำให้ขอบเขตอำนาจของศาลภาษีขยายไปถึงการพิจารณาข้อพิพาทในประเด็นเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยเร่งด่วนของเจ้าหน้าที่อีกด้วย¹³⁴

3.3.2.3 การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษี

การฟ้องร้องดำเนินคดีต่อศาลภาษีอากรสามารถเริ่มได้โดยผู้เสียภาษียื่นฟ้องต่อศาลภาษีภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ระบุในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเพิ่มเติม เพื่อขอให้พิจารณาทบทวนเกี่ยวกับหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of Deficiency) ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือเพื่อขอให้ทบทวนความรับผิดของผู้รับโอน (Transferee) หรือผู้รับมอบอำนาจ (Fiduciary) ที่ถูกแจ้งความรับผิดโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งคำตัดสินแสดงสิทธิ์ (Declaratory Judgment)¹³⁵ โดยผู้เสียภาษีต้องยื่นต้นฉบับคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรพร้อมกับสำเนา 4 ชุด และต้องแนบหนังสือแจ้งการประเมินไปพร้อมกับคำฟ้องด้วยโดยในคำฟ้องผู้เสียภาษีสามารถขอให้คืนเงิน

¹³⁴ อธิป จิตต์สำเร็จ, "การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), หน้า. 84-92

¹³⁵ Tax Court Rule 20 (a)

ภาษีที่จ่ายได้อีกด้วย¹³⁶ และในการดำเนินกระบวนการพิจารณาทั้งหลายผู้เสียภาษีอาจดำเนินการด้วยตนเองหรือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นดำเนินคดีแทนก็ได้¹³⁷ ตลอดทั้งกฎหมายวิธีพิจารณาความของศาลภาษีอากรประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมโดยได้ให้อำนาจศาลภาษีในการขยายหรือย่อระยะเวลาซึ่งกำหนดไว้ในวิธีพิจารณาความนี้ได้เป็นกรณีนอกเหนือจากระยะเวลาที่กำหนดไว้¹³⁸

ในการจัดทำคำคู่ความในคดีภาษีไม่มีรูปแบบกำหนดไว้อย่างชัดเจน แต่จะมีข้อกำหนดของศาลภาษี (Tax Court Rule) ข้อ 31 (a) และ (b) ที่กำหนดว่า การจัดทำคำคู่ความต้องมีลักษณะเข้าใจง่าย กระชับ ตรงประเด็นและเป็นไปตามที่ข้อกำหนดศาลกำหนดไว้ และการจัดทำคำคู่ความยังต้องลงนามโดยผู้เสียภาษีอากรโดยการลงลายมือของผู้เสียภาษีถือเป็นการรับรองว่าผู้ลงลายมือชื่อได้อ่านคำคู่ความดังกล่าวโดยละเอียดแล้วยอมรับว่ามีความถูกต้องครบถ้วนตามข้อเท็จจริงและได้รับการรับรองโดยกฎหมายหรือเป็นข้อโต้แย้งที่สุจริต และเมื่อเสมียนศาลได้รับคำร้องแล้ว คดีจะถูกนำเข้าสู่กระบวนการเพื่อรอการพิจารณา โดยมีเลขคดีกำกับไว้ และจะแจ้งให้คู่ความได้รับทราบเสมียนศาลจะทำหน้าที่ให้ความช่วยเหลือการทำคำคู่ความยื่นต่อเจ้าพนักงาน หลักจากนั้นเจ้าพนักงานมีหน้าที่ยื่นคำให้การภายใน 60 วัน หรือยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นคำให้การได้ภายใน 45 วัน¹³⁹ หลังจากที่ได้รับคำให้การแล้ว เสมียนศาลจะส่งคำให้การแก่ผู้ฟ้องคดี โดยผู้ฟ้องคดีมีเวลา 45 วันนับแต่วันที่ได้รับความให้การจากเสมียนศาล หรือ 30 วันนับแต่วันที่ยื่นคำร้องต่อศาลเกี่ยวกับคำให้การแก่ฟ้อง เพื่อยื่นคำให้การแก่ฟ้องแย้ง หากผู้ฟ้องคดีไม่ยื่นคำให้การแก่ฟ้องแย้งจะถือว่าเป็นการปฏิเสธคำให้การดังกล่าว

ขั้นตอนก่อนการพิจารณาคดีในชั้นศาล ศาลอาจมีคำสั่งให้มีการชี้สองสถาน (Pretrial Conference) ก่อนการพิจารณาคดีในชั้นศาลเพื่อกำหนดประเด็นข้อพิพาทและข้อเท็จจริงหรือช่วยในการเตรียมคดีเพื่อการพิจารณาในขั้นตอนต่อไป¹⁴⁰ และแม้ผู้เสียภาษีจะฟ้องคดีต่อศาลภาษี

¹³⁶ Internal Revenue Code Section 6512

¹³⁷ Tax Court Rule 24 (a) and (b)

¹³⁸ Tax Court Rule 25 (c)

¹³⁹ Tax Court Rule 36 (a) and (b)

¹⁴⁰ Tax Court Rule 110 (a)

แล้ว ผู้เสียภาษียังสามารถที่จะเจรจาเพื่อระงับข้อพิพาทกับกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Services) ได้อีก โดยผ่านสำนักกฎหมายของสรรพากรประจำเขต ซึ่งเป็นหน่วยงานเดียวที่มีอำนาจระงับข้อพิพาทคดีภาษีที่อยู่ระหว่างการพิจารณาของศาล และเมื่อกระบวนการระงับข้อพิพาทเสร็จสิ้นผู้เสียภาษีจะต้องนำผลของการระงับข้อพิพาทมาให้ผู้พิพากษาเจ้าของคดีรับรองอีกครั้งหนึ่ง นอกจากกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ข้างไปแล้วข้างต้น ศาลอาจใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกรูปแบบอื่นๆ เพื่อเป็นทางเลือกให้กับผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ เช่น การไกล่เกลี่ย อนุญาโตตุลาการ¹⁴¹

การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาลจะมีวิธีพิจารณาความของศาลภาษีอากรที่จะนำมาใช้สำหรับการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรโดยเฉพาะ (Tax Court Rule) ซึ่งหลักเกณฑ์วิธีพิจารณาคดีดังกล่าวจะตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานทางของกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และส่วนของรูปแบบของการดำเนินคดีนั้น ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินคดีด้วยตนเองหรือมอบอำนาจให้บุคคลอื่นดำเนินคดีแทนก็ได้ แต่ต้องมีคุณสมบัติที่สามารถดำเนินคดีในศาลภาษีได้ และในการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรจะไม่ใช้ระบบการพิจารณาคดีโดยคณะลูกขุน กล่าวคือ ในการพิจารณาคดีภาษีจะมีผู้พิพากษาเพียงคนเดียวเป็นองค์คณะ โดยผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนจะทำหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาทั้งในปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ในส่วนของภาระการพิสูจน์พยานหลักฐานโดยปกติจะเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษี แต่หากมีกฎหมายกำหนดไว้หรือศาลมีคำสั่ง และในกรณีที่เป็นการฟ้องแย้งในคำให้การ หรือประเด็นที่ยกขึ้นมาใหม่ หรือเป็นประเด็นเพิ่มเติมหน้าภาษีอากร ภาระการพิสูจน์จะตกอยู่กับฝ่ายกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Services)¹⁴²

3.3.3 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

การดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องและให้อำนาจในการดำเนินกระบวนการทั้งกฎหมายระดับพระราชบัญญัติและกฎหมายลำดับรองซึ่งมีลักษณะเป็นระเบียบหรือกฎเกณฑ์ภายในของหน่วยงานทั้งฝ่ายกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาและศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา จึงทำให้การระงับข้อพิพาท

¹⁴¹ Tax Court Rule 124

¹⁴² สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ในรายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ เสนอต่อ ศาลภาษีอากรกลาง, หน้า 132-136

ทางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีความเป็นเอกภาพและมี การดำเนินกระบวนการที่มีประสิทธิภาพ และยังสามารถตอบสนองตามเจตนารมณ์ของหลักการระงับข้อ พิพาทโดยการไกล่เกลี่ย ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการลดจำนวนคดีที่กำลังจะเข้าสู่ระบบการระงับข้อ พิพาทและจัดข้อพิพาทที่ค้างอยู่ในระหว่างขั้นตอนการดำเนินกระบวนการ ตลอดทั้งมีมาตรการใน การสร้างความเป็นธรรมและกำกับดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี

สำหรับบทบัญญัติและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องและให้อำนาจในการดำเนินกระบวนการ ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศสหรัฐอเมริกา มีดังต่อไปนี้

1. Administrative Dispute Resolution Act of 1996
2. Revenue Procedure 2014-63
3. Internal Revenue Manual Part 35 Tax Court Litigation
4. Tax Court Rule Section 124

โดยบทบัญญัติและกฎเกณฑ์ทั้งหมดที่ได้กล่าวไปข้างต้น เป็นบทบัญญัติและ กฎเกณฑ์ที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานภาครัฐในการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย กำหนดรูปแบบ วางโครงสร้างและกระบวนการไกล่เกลี่ยทั้งหมด เพื่อให้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อ พิพาททางภาษีอากรในสหรัฐอเมริกามีความเป็นเอกภาพ ซึ่งในบทนี้ทางผู้เขียนจะได้อธิบายถึง รายละเอียดและหลักการทั่วไปของบทบัญญัติและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องและให้อำนาจในการดำเนิน กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยเรียงลำดับจากที่กล่าวไปข้างต้น

สำหรับบทบัญญัติและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องและให้อำนาจในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท ทางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา ประการแรก คือ Administrative Dispute Act of 1996 หรือ ADRA โดยทางผู้เขียนจะขอใช้ตัวย่อ ADRA แทน Administrative Dispute Act of 1996 ซึ่ง ADRA นั้นเป็นกฎหมายที่สภานิติบัญญัติของประเทศสหรัฐอเมริกา (Congress) ได้บัญญัติขึ้นเพื่อสนับสนุน ให้มีการนำการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) มาใช้ในการระงับข้อ พิพาทที่มีเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานภาครัฐมีส่วนเกี่ยวข้อง โดยให้อำนาจหน่วยงานของรัฐ (Federal Agency) สามารถนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่ เกิดขึ้นได้ และการออกบทบัญญัติ ADRA นั้นมีหลักการและเหตุผลสำคัญตามที่สภานิติบัญญัติของ สหรัฐอเมริกา (Congress) ได้กำหนด 3 ประการ คือ ประการแรก การดำเนินกระบวนการของฝ่าย บริหารแม้จะมีเจตนารมณ์ในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยความรวดเร็ว มีประสิทธิภาพ และมีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการดำเนินกระบวนการต่ำ ซึ่งเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก นอกเหนือจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางศาล แต่การดำเนินกระบวนการของฝ่ายบริหารยังม ีการดำเนินกระบวนการที่มีลักษณะเป็นทางการ (Formal) มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินกระบวนการสูง

และมีระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ยาวนาน จึงทำให้คู่กรณีเสียเวลาและยังเป็นการลดโอกาสที่จะประสบความสำเร็จในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้ ประการที่สอง การระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) เป็นวิธีการที่ใช้มาอย่างยาวนานในการระงับข้อพิพาทระหว่างเอกชน (Private Sector) โดยจะใช้เฉพาะในข้อพิพาทที่มีความเหมาะสม (Appropriate Circumstances) และสามารถดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็ว มีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการดำเนินกระบวนการไม่สูง และสามารถลดความขัดแย้งของคู่กรณีจากการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทได้ และนอกจากนั้นยังสามารถนำไปสู่ผลลัพธ์ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ประการสุดท้าย สภานิติบัญญัติของสหรัฐอเมริกา (Congress) จึงได้มีการออกกฎหมายให้อำนาจหน่วยงานของรัฐอย่างเป็นทางการในการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้เพื่อขจัดความไม่ชัดเจนของหน่วยงานที่มีอำนาจภายใต้กฎหมาย

ตามหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติ ADRA ได้สนับสนุนให้หน่วยงานของรัฐมีอำนาจในการตัดสินใจและนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยการกระทำใดๆของหน่วยงานของรัฐก็ต้องภายใต้หลักเกณฑ์ 4 ประการ ดังนี้ ประการแรก หน่วยงานของรัฐจะต้องปฏิบัติตามนโยบายที่กำหนดให้มีการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ประการที่สอง หัวหน้าในหน่วยงานภาครัฐต้องมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นผู้เชี่ยวชาญในการระงับข้อพิพาทขององค์กรโดยปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติที่ ADRA กำหนดและพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการให้คำแนะนำที่เหมาะสม ประการที่สาม หน่วยงานของรัฐจะต้องจัดให้มีการอบรมให้เจ้าหน้าที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในการระงับข้อพิพาทและเจ้าหน้าที่อื่นๆที่เกี่ยวข้องในการที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติ ADRA รวมถึงอบรมทั้งทางทฤษฎีและปฏิบัติในการระงับข้อพิพาททางเลือก เช่น การเจรจาต่อรอง การไกล่เกลี่ย และอนุญาโตตุลาการ ประการสุดท้าย หน่วยงานของรัฐต้องพิจารณาบทพจนานุกรมมาตรฐานในการดำเนินกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทเพื่อที่จะแก้ไขเพื่อให้อำนาจและส่งเสริมการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาท

ขอบเขตของใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกตามบทบัญญัติ ADRA จะครอบคลุมถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกทั้งหมด และหมายความถึงกระบวนการอื่นๆที่ใช้ในการระงับข้อพิพาท เช่น การประนีประนอมยอมความ การไกล่เกลี่ย การเจรจาต่อรอง และอนุญาโตตุลาการ ส่วนความหมายของประเด็นข้อพิพาทที่อยู่ในขอบเขตที่เหมาะสมที่จะใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกได้นั้นจะมีลักษณะประเด็นซึ่งเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการตัดสินหรือการวินิจฉัยข้อพิพาทของหน่วยงานของรัฐ เช่น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งเป็นประเด็นพิพาทที่อาจเกิดขึ้น ดังนั้น ประเด็นข้อพิพาทระหว่างหน่วยงาน

ของรัฐกับเอกชน โดยที่เอกชนอาจได้รับผลกระทบจากคำตัดสินหรือระหว่างเอกชนด้วยกัน โดยที่เอกชนคนใดคนหนึ่งหรือทั้งสองอาจได้รับผลกระทบจากคำตัดสินดังกล่าว

ความเหมาะสมในการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือก บทบัญญัติ ADRA ได้กำหนดแนวทางและวิธีการในการสนับสนุนให้หน่วยงานหรือตัวแทนของรัฐใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกอย่างเหมาะสม และในการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นของหน่วยงานหรือตัวแทนของรัฐ กระบวนการดังกล่าวต้องเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นโดยสมัครใจของคู่กรณีและควรที่จะใช้เป็นทางเลือกมากกว่าเป็นข้อยกเว้นในการใช้ สำหรับข้อจำกัดในการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือก แนวทางในการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกนั้นจะไม่มีข้อจำกัดในการใช้ แต่หากหน่วยงานของรัฐหรือตัวแทนรัฐพบว่าข้อพิพาทดังกล่าวไม่เหมาะสมในการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ก็มีสิทธิที่จะไม่นำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้ นอกจากนี้ ข้อพิพาทที่อาจไม่เหมาะสมในการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้อาจมีในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ข้อพิพาทที่จำเป็นจะต้องมีคำพิพากษาเพื่อเป็นบรรทัดฐาน
- (2) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับนโยบายของรัฐและการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้จะไม่เป็นประโยชน์ในการแก้ไขข้อพิพาทที่เกิดขึ้น
- (3) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการดำเนินการตามนโยบายและการหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามที่เป็นสาระสำคัญ
- (4) ข้อพิพาทที่อาจส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอกที่ไม่ใช่คู่กรณี
- (5) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ

ในการตัดสินใจของหน่วยงานของรัฐหรือตัวแทนของรัฐที่จะนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้หรือไม่นำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทนั้น หน่วยงานหรือตัวแทนของรัฐมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจพิจารณาว่าควรที่จะนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกดังกล่าวมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหรือไม่ก็ได้

หลักเกณฑ์การกำหนดบทบาทความเป็นกลางของบุคคลผู้ที่จะทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท โดยตามบทบัญญัติ ADRA ได้ให้นิยามความเป็นกลางไว้หมายถึง บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ในการช่วยคู่กรณีในการแก้ปัญหาความขัดแย้งที่เกิดขึ้น โดยบุคคลดังกล่าวอาจทำหน้าที่เป็นผู้ประนีประนอม ผู้อำนวยความสะดวก หรือผู้ไกล่เกลี่ย และผู้บุคคลที่จะมาทำหน้าที่ดังกล่าวจะต้องเป็นบุคคลที่คู่กรณีทั้งฝ่ายตกลงยินยอม ในการเลือกบุคคลที่จะมาทำหน้าที่คนกลางในการแก้ไขปัญหาความขัดแย้งนั้น บทบัญญัติ ADRA ไม่ได้กำหนดคุณสมบัติโดยเฉพาะเอาไว้ ดังนั้น บุคคลที่จะมาทำหน้าที่ดังกล่าวอาจเป็นได้ทั้งพนักงาน เจ้าหน้าที่ หรือลูกจ้างของหน่วยงานหรือองค์กรภาครัฐ หรือบุคคลอื่นๆที่คู่กรณีทั้ง

สองฝ่ายยอมรับเพื่อมาดำเนินการระงับข้อพิพาท แต่บทบัญญัติ ADRA มีข้อกำหนดให้บุคคลที่ได้กล่าวไปข้างต้นทำหน้าที่เป็นคนกลางในการระงับข้อพิพาทในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีส่วนได้เสีย (Conflict of Interest) กับคู่กรณีพิพาท เว้นแต่จะได้มีการเปิดเผยส่วนได้เสียดังกล่าวต่อคู่กรณีทั้งสองฝ่ายและคู่กรณีทั้งสองยังคงยินยอมที่จะให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ดำเนินการระงับข้อพิพาทเช่นเดิม โดยคู่กรณีทั้งสองฝ่ายในการระงับข้อพิพาททางเลือกต้องตกลงตามข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทกับบุคคลซึ่งทำหน้าที่เป็นคนกลางในการระงับข้อพิพาทโดยเป็นความธรรมและเหมาะสมกับฝ่ายภาครัฐ

หลักเกณฑ์ในการรักษาความลับ โดยบทบัญญัติ ADRA ได้กำหนดให้การกระทำ การต่าง ๆ ในระหว่างการดำเนินการระงับข้อพิพาททั้งการเจรจาต่อรอง การทำข้อตกลง และการสนทนาระหว่างคู่กรณีอื่นๆ เป็นความลับ และบทบัญญัติ ADRA ได้กำหนดความหมายของการกระทำ การต่าง ๆ ในระหว่างการระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Communication) ไว้หมายถึง การพูดหรือการบันทึกการติดต่อสื่อสารใดๆ ก็ตามเพื่อเตรียมในการระงับข้อพิพาท รวมทั้งข้อตกลงใดๆ หรือขั้นตอนการทำงานของบุคคลผู้ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท คู่กรณี หรือบุคคลภายนอกที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาท แต่การรักษาความลับของกระบวนการระงับข้อพิพาทนี้จะไม่รวมถึง การทำข้อตกลงในขั้นตอนการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท (Written Agreement to Enter into Dispute Resolution) หรือ ผลของการระงับข้อพิพาท (Final Written Agreement) หรือ คำวินิจฉัยที่เป็นผลมาจากการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ (Arbitral Award)

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ประการที่สอง คือ Revenue Procedure 2014-63 โดยวัตถุประสงค์ในการออก Revenue Procedure 2014-63 เพื่อปรับปรุงและพัฒนาหลักเกณฑ์ต่างๆที่ใช้ในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่ง Revenue Procedure นี้ได้พัฒนามาจาก Revenue Procedure 2009-44, 2009-2 C.B. 462 ซึ่งเป็นการรวบรวมบทบัญญัติตามประกาศ Announcements 2008-111 และ 2011-6 ที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี เพื่อขยายขอบเขตการใช้ไปยังคดีพิพาทที่เกี่ยวข้องในขั้นตอนการตรวจสอบภาษี (Examination Cases) และการบังคับชำระหนี้ค่าภาษีค้าง (Collection Cases) และคดีพิพาทในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะข้อพิพาทที่มีลักษณะที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยตามมาตรา 7123 (b)(1) ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) จากวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้น การไกล่เกลี่ยจึงสามารถนำมาใช้กับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการตรวจสอบภาษีและการบังคับชำระหนี้ค่าภาษีค้างซึ่งจะจำกัดเฉพาะในประเด็นที่เกี่ยวข้องข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงที่ยังคงไม่สามารถแก้ไขหรือระงับลงได้ตามการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการระงับข้อพิพาทตามปกติ

หลักการและเหตุผลของ Revenue Procedure 2014-63 ตามมาตรา 7123 (b)(1) ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ที่ออกตามมาตรา 3465 ของ Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 ซึ่งได้ออกหลักเกณฑ์ที่ให้อำนาจกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาในการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยมาตรา 7123 (b)(1)(A) ได้กำหนดการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเด็นใดๆก็ตามที่ไม่สามารถแก้ไขหรือระงับได้หลังการขึ้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ และมาตรา 7123 (b)(1)(B) ได้กำหนดให้นำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเด็นที่ไม่ประสบความสำเร็จในการพยายามแก้ไขหรือระงับข้อพิพาทเพื่อนำไปสู่การทำข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทภายใต้มาตรา 7121 หรือการทำสัญญาประนีประนอมยอมความตามมาตรา 7122

ตามประกาศของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Announcement) ที่ออกในปี 1995 และ 1997 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้ออกกระบวนการให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในประเด็น Coordination Examination Program Case ซึ่งเป็นข้อพิพาทที่มีทุนทรัพย์ที่พิพาทมากกว่า 250 ดอลลาร์ ขึ้นไป โดยร้องขอต่อประธานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คดีภาษีอากร และในปี 1998 ตามประกาศของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา Announcement 95-86 และประกาศของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา Announcement 97-1 ได้มีการเริ่มโปรแกรมทดลองการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยระยะเวลา 2 ปี เพื่อขยายขอบเขตการใช้ซึ่งสามารถนำไปใช้กับการไกล่เกลี่ยในประเด็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในชั้นของการตรวจสอบและประเมินภาษีและในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดทุนทรัพย์ในการใช้การไกล่เกลี่ยซึ่งจะจำกัดเฉพาะข้อพิพาทที่มีทุนทรัพย์ตั้งแต่ 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐหรือมากกว่านั้นขึ้นไป และตามประกาศของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา Announcement 98-99 ในปี 2001 ซึ่งได้มีการต่อระยะเวลาการทดลองใช้โปรแกรมการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยไปอีก 1 ปี และตามประกาศของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา 2001-9 ในวันที่ 1 กรกฎาคม ปี 2002 กรมสรรพากรสหรัฐได้ออก Revenue Procedure 2002-44 โดยจะถูกนำมาใช้แทนประกาศกรมสรรพากร Announcement 98-99 และ Announcement 2001-9 ซึ่งจะทำให้การนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในคดีภาษีอากรมีความเป็นทางการ และนอกจากนั้นบทบัญญัติดังกล่าวยังได้ขยายขอบเขตการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทได้กว้างขวางมากขึ้น รวมถึงข้อพิพาทที่ได้มีความพยายามในการทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทแต่ไม่ประสบผลสำเร็จ (Closing Agreement) และภายใต้รูปแบบการไกล่เกลี่ยในขณะนั้น การไกล่เกลี่ยจะไม่ใช้กับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษีค้าง (Collection Case) แต่ตามประกาศกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา Announcement 2008-111 ที่ออกในเดือนธันวาคม ปี 2008 ได้ขยายขอบเขตของการใช้อำนาจในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีไปถึงข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการ

บังคับชำระหนี้ภาษีค้างเฉพาะข้อพิพาทที่มีลักษณะที่เหมาะสมเท่านั้น และนอกจากนั้นยังได้ขยายการไกล่เกลี่ยให้สามารถใช้กับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับ Offer in Compromise Case และ Trust Fund Recovery Penalty Case เฉพาะข้อพิพาทที่มีลักษณะที่เหมาะสมเท่านั้นอีกด้วย ต่อมาได้มีการออก Revenue Procedure 2009-44 ซึ่งได้มาปรับปรุงและใช้แทนที่ Revenue Procedure 2002-44 เพื่อขยายขอบเขตในการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยให้ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีมากขึ้น และ Revenue Procedure 2009-44 ได้มีการให้คำอธิบายลักษณะของข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับ Offer in Compromise Case และ Trust Fund Recovery Penalty Case ที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย นอกจากนั้น ตามประกาศกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา Announcement 2011-6 ที่ออก ณ วันที่ 24 มกราคม 2011 ได้มีการขยายขอบเขตการใช้การไกล่เกลี่ยและทำให้การใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยมีความชัดเจนมากขึ้น และได้มีการออกโปรแกรมทดลองการใช้การไกล่เกลี่ยในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และจากการออกบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 จึงได้รวมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งหมด ทั้งข้อพิพาทในชั้นการประเมินและตรวจสอบภาษีและข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษีและประเด็นที่เกี่ยวข้องอื่นๆ โดยบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 จึงได้ถูกนำมาใช้แทนที่ Revenue Procedure 2009-44 และ Announcement 2008-11 และ 2011-6

สาระสำคัญของบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 ซึ่งบทบัญญัตินี้ได้ถูกนำมาใช้เพื่อปรับปรุงและพัฒนาหลักการและวิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้การใช้การไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีมมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาททางเลือก โดย Revenue Procedure 2014-63 ได้อธิบายข้อพิพาทที่มีลักษณะประเด็นที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไม่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ (Whipsaw issues) มีให้ความชัดเจนมากขึ้น และรวมถึงประเด็นพิพาทเกี่ยวกับการร่วมกันขอคืนภาษีของคู่สมรสแต่คู่สมรสอีกฝ่ายไม่ตกลงที่จะเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย ยกเลิกข้อจำกัดในการใช้การไกล่เกลี่ยในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับ Offer in Compromise Case และ Trust Fund Recovery Penalty Case กำหนดขอบเขตที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมในการใช้การไกล่เกลี่ยในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับ Offer in Compromise กำหนดขอบเขตที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมในการใช้การไกล่เกลี่ยในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับ Trust Fund Penalty และกำหนดความชัดเจนในประเด็นของการเลือกบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย

ขอบเขตของการใช้การไกล่เกลี่ยตามบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 โดยการไกล่เกลี่ยสามารถนำมาใช้ได้ข้อพิพาทที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ประเด็นข้อกฎหมาย
- (2) ประเด็นข้อเท็จจริง
- (3) ประเด็น Compliance Coordinate หรือ ประเด็น Appeals Coordinate แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็น Compliance Coordinate หรือ ประเด็น Appeals Coordinate อาจไม่เหมาะสมในการไกล่เกลี่ยได้หากผู้เสียหายปฏิเสธโอกาสที่จะปรึกษาหารือในประเด็นดังกล่าวกับ Appeals CCI และ ACI Coordinator ในช่วงการระงับข้อพิพาทในชั้นอุทธรณ์
- (4) ประเด็นที่ไม่ประสบความสำเร็จในการเจรจาตกลงตาม Section 7121
- (5) ประเด็น OFFER-IN-COMPROMISE CASE เช่น ประเด็นที่เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ประเด็นเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือรายได้สุทธิเพื่อเสียภาษี เป็นต้น
- (6) ประเด็น TRUST FUND RECOVERY CASE เช่น กรณีที่บุคคลถูกบังคับจัดเก็บภาษีและได้จ่ายไปเกินกว่ารายได้ หรือ ค่าภาษีสรรพสามิต

นอกจากนั้นบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 ยังได้กำหนดลักษณะของข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมในการไกล่เกลี่ยไว้ดังนี้

- (1) คดีหรือข้อพิพาทภายใต้ 5 U.S.C 572 หรือ 5 U.S.C 575 ได้แก่ ประเด็นที่ต้องการบรรทัดฐานชัดเจน ประเด็นที่ไม่สามารถกำหนดผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเกิดขึ้นอีก ประเด็นที่จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ที่ไม่ได้เป็นคู่กรณีในกระบวนการและประเด็นที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ
- (2) ประเด็นที่ต้องมีการดำเนินคดีหรือประเด็นที่ต้องการความชัดเจนเพื่อสร้างบรรทัดฐานในคดีหรือข้อพิพาทต่อไป
- (3) ประเด็นที่ได้มีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการทางศาลและคดีหรือข้อพิพาทยังค้างพิจารณาในชั้นศาล
- (4) ประเด็นที่เกี่ยวกับการบังคับคดีในค่าหนี้ภาษี (Collection case)
- (5) ประเด็นที่หากมีการไกล่เกลี่ยจะเป็นการขัดกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี
- (6) ประเด็นที่ไม่เป็นสาระสำคัญ (Fivolous issues) ไม่มีมูลฐานทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย
- (7) ประเด็นที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไม่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ (Whipsaw issues)

(8) ประเด็นที่ผู้เสียภาษีขาดความสุจริต (Good Faith) ในระหว่างกระบวนการไกล่เกลี่ย

โดยหลักเกณฑ์ที่กำหนดขอบเขตการใช้และความเหมาะสมของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่จะนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทนั้นมาจากแนวคิดที่ว่าคดีหรือข้อพิพาททางภาษีทุกคดีควรที่จะสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย แต่ไม่ใช่คดีหรือข้อพิพาททุกคดีที่จะสามารถนำการไกล่เกลี่ยมาใช้เป็นทางเลือกในการระงับข้อพิพาทได้เพราะการปล่อยให้คดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรทุกคดีสามารถนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้นั้นอาจส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมของกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ เนื่องจากการไกล่เกลี่ยนั้นอาจทำให้ผลสุดท้ายของการไกล่เกลี่ยนั้นออกมาแตกต่างกันแม้คดีหรือข้อพิพาทจะมีข้อเท็จจริงที่เหมือนกัน ดังนั้น จึงต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ความเหมาะสมของคดีหรือข้อพิพาทขึ้นมาเพื่อป้องกันความเป็นธรรมของกระบวนการระงับข้อพิพาท

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ประการที่ 3 คือ Internal Revenue Manual Part 35 Tax Court Litigation หรือ I.R.M. โดยทางผู้เขียนจะขอใช้ตัวย่อ I.R.M แทน Internal Revenue Manual ซึ่ง I.R.M. เป็นบทบัญญัติที่จะวางระเบียบ กำหนดวิธีปฏิบัติหรือกำหนดแนวทางการดำเนินการ และกฎเกณฑ์ภายในของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยใน Part 35.5 ของ I.R.M. ได้วางหลักเกณฑ์และวิธีการที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาทไว้ และใน Part 35.5.5 ของ I.R.M. ได้กำหนดระเบียบ หลักเกณฑ์ และวิธีการสำหรับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีอากรในชั้นศาล ซึ่งตามระเบียบ หลักเกณฑ์ และวิธีการ ของ I.R.M. Part 35.5.5 นั้นได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยไว้ดังนี้

(1) กำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร การกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปนี้จะปฏิบัติตาม I.R.M. Part 35.5.5.4 ซึ่งจะเป็นการอธิบายถึงหลักการทั่วไปของการไกล่เกลี่ย โดยกำหนดนิยามและความหมายของการระงับข้อพิพาทโดยไกล่เกลี่ย การกำหนดให้กระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นความลับ การอธิบายถึงลักษณะทั่วไปของการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย การกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปในการไกล่เกลี่ยกับข้อพิพาทหรือคดีภาษี และกำหนดให้มีการนำหลักเกณฑ์ตาม Revenue Procedure มาใช้ร่วมเป็นแนวทางในการดำเนินกระบวนการเพื่อให้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลมีความเป็นรูปธรรมและชัดเจนมากขึ้น

(2) กำหนดมาตรฐานและขอบเขตการใช้การไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากร การกำหนดมาตรฐานและขอบเขตการใช้นี้จะปฏิบัติตาม I.R.M. Part 35.5.5.5 ซึ่งจะเป็นการกำหนดขอบเขตของการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี โดยจะกำหนดให้การ

ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรจะใช้เฉพาะในข้อพิพาทที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย เช่น ในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับการตีความกฎหมายหรือข้อเท็จจริงทั่วไปๆ เป็นต้น และกำหนดให้การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นไม่ใช้กับคดีหรือข้อพิพาทที่มีลักษณะที่อาจส่งผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะหรือในประเด็นที่ผู้เข้าร่วมไม่มีเจตนาที่ไม่บริสุทธิ์ในการไกล่เกลี่ย

(3) กำหนดขั้นตอนและการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย การกำหนดขั้นตอนและการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยจะเป็นไปตาม I.R.M. Part 35.5.5.6 โดยจะเป็นการกำหนดขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย เช่น กำหนดการเริ่มต้นกระบวนการโดยให้ผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นคนกลางที่จะเข้ามาทำหน้าที่ในการดำเนินกระบวนการแจ้งสิทธิและหน้าที่ของคู่กรณีแต่ละฝ่าย และเปิดโอกาสให้คู่กรณีแต่ละฝ่ายแนะนำตัวและแสดงทัศนคติและความคิดเห็นของตนที่มีต่อคดีให้ผู้ไกล่เกลี่ยได้รับทราบ หรือในช่วงของการดำเนินกระบวนการที่กำหนดให้ผู้ไกล่เกลี่ยมีหน้าเป็นผู้อำนวยความสะดวก คอยช่วยเหลือ แนะนำ และหาช่องทางให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถยุติข้อพิพาทลงได้ด้วยความเข้าใจและตกลงยินยอมจากทั้งสองฝ่าย โดยผู้ไกล่เกลี่ยนั้นไม่มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทหรือประเด็นใดๆ ในข้อพิพาททั้งสิ้น และผลสุดท้าย หากการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยประสบความสำเร็จไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน คู่กรณีทั้งสองฝ่ายก็จะร่างข้อตกลงเพื่อยุติข้อพิพาทเฉพาะตามส่วนที่สามารถตกลงกันได้ และในส่วนที่ไม่สามารถตกลงกันเพื่อยุติข้อพิพาทได้ก็ต้องดำเนินกระบวนการต่อไป แต่หากการไกล่เกลี่ยไม่ประสบความสำเร็จ คดีดังกล่าวก็จะถูกส่งไปดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติต่อไป

(4) การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยจะเป็นไปตาม I.R.M. 35.5.5.7 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกบุคคลซึ่งเป็นกลางที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย โดยการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะเปิดโอกาสให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายแสดงเจตนาร่วมกันในการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและต้องได้รับความยินยอมจากคู่กรณีอีกฝ่ายด้วย และยังเปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่บุคคลอื่นนอกจากบุคคลากรทางศาลหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เช่น จากสถาบันการไกล่เกลี่ย Federal Mediation and Conciliation ได้ นอกจากนั้น คู่กรณียังสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่มาจากองค์กรหรือหน่วยงานภาคเอกชนมาเพื่อร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ด้วย เช่น บริษัทที่ให้บริการงานด้านกฎหมาย (Law Firm) หรือองค์กรเอกชนอื่นที่ให้บริการงานด้านระงับข้อพิพาท แต่สำหรับการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยจากภาคเอกชนนี้จะมีค่าใช้จ่ายที่สูง ดังนั้น ในการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยจากภาคเอกชนนี้ฝ่ายผู้เลือกจึงต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ไป สำหรับหลักเกณฑ์ถัดมาจะเป็นการกำหนดคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ย โดยการกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรจะต้องเป็นบุคคลที่ไม่ใช่ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในคดี เช่น เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีดังกล่าวหรือเป็นผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนดังกล่าว หรือมีผลประโยชน์ทับซ้อนส่วนตัว

หรือมีความสัมพันธ์ส่วนตัวกับคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และกำหนดคุณสมบัติที่เกี่ยวข้องกับความรู้และความเชี่ยวชาญในกฎหมายภาษี รวมทั้งมีความรู้ความเชี่ยวชาญในการระงับข้อพิพาททางภาษี และอาจจะกำหนดคุณสมบัติให้ผู้ไกล่เกลี่ยที่จะทำหน้าที่ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีต้องผ่านการฝึกอบรมด้านการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือมีประสบการณ์ในการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาก่อน เป็นคุณสมบัติเพิ่มเติมอีกด้วย และหลักเกณฑ์ประการสุดท้ายของการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยถอดถอนผู้ไกล่เกลี่ย โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ในการถอดถอนที่ขาดคุณสมบัติการเป็นผู้ไกล่เกลี่ย เช่น เข้าไปมีส่วนได้ส่วนเสียในคดีหรือข้อพิพาทที่กำลังเดินกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยการเป็นตัวแทนหรือที่ปรึกษาในคดีหรือกระทำการใดๆอันมีลักษณะเป็นอย่างเดียวกันกับการกระทำข้างต้น ผู้ไกล่เกลี่ยจึงขาดคุณสมบัติและถูกถอดถอนได้

(5) การทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ย การทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยจะเป็นไปตาม I.R.M. 35.5.5.8 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการทำข้อตกลง โดยการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยก็เปรียบเสมือนการกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อให้เกิดความชัดเจนและเป็นรูปธรรมมากขึ้น ซึ่งการกำหนดรายละเอียดและหลักเกณฑ์ในการทำข้อตกลงเพื่อเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยมีวิธีการ ดังต่อไปนี้ การทำข้อตกลงในการยอมรับการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย การทำข้อตกลงเพื่อเลือกบุคคลผู้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งจะเป็นการกำหนดให้คู่กรณีทำข้อตกลงเพื่อยินยอมให้นำข้อพิพาทเข้าสู่การไกล่เกลี่ยและกำหนดบุคคลที่จะเข้ามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ย การทำข้อตกลงในการกำหนดประเด็นข้อพิพาทที่จะทำการไกล่เกลี่ยโดยคู่กรณีทั้งสองฝ่าย การกำหนดการเข้าถึงข้อมูลเพื่อใช้ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยและการรักษาความลับของการไกล่เกลี่ย และการกำหนดข้อตกลงในการยกเว้นการรักษาความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ยในกรณีที่ตรวจพบว่าผู้เสียภาษีมมีการละเมิดต่อกฎหมายภาษี

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีประการสุดท้าย คือ Tax Court Rule ข้อ 124 โดย Tax Court Rule ข้อ 124 นี้จะเป็นบทบัญญัติวางหลักการในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้เป็นการระงับข้อพิพาททางเลือกในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา โดยบทบัญญัตินี้จะวางหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการไกล่เกลี่ยอย่างกว้างๆ จึงเปรียบเสมือนเป็นบทบัญญัติที่เป็นการเปิดช่องให้การไกล่เกลี่ยสามารถนำมาใช้เป็นทางเลือกหนึ่งในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยจะวางหลักเกณฑ์ไว้ใน Tax Court Rule ข้อ 124 (b)

ตาม Tax Court Rule ข้อ 124 (b) ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยกำหนดให้การไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการที่ไม่ผูกพันขึ้นอยู่กับความสมัครใจของคู่กรณี ซึ่งหมายความว่าคู่กรณีมีสิทธิที่จะยกเลิกหรือยุติกระบวนการในเวลาใดๆก็ได้ และเป็นการเปิดโอกาสให้คู่กรณีที่มีข้อพิพาทสามารถตกลงร่วมกันในการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการ

ไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ และการไกล่เกลี่ยนั้นสามารถทำในเวลาใดๆ ก็ได้ภายหลังจากมีข้อพิพาทเกิดขึ้น แต่จะต้องทำก่อนมีคำพิพากษาถึงที่สุดในประเด็นนั้น

สำหรับในส่วนของการดำเนินกระบวนการและขอบเขตการใช้ Tax Court Rule ข้อ 124 (b) นั้นได้กำหนดให้การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะทำให้โดยคำสั่งศาล ซึ่งหมายความว่าศาลจะเป็นผู้พิจารณาในการกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยจะพิจารณาตามความเหมาะสม ดังนั้น ในส่วนนี้จึงเป็นดุลพินิจของศาลที่จะใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาทหรือไม่ก็ได้ สำหรับในส่วนของการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยก็ได้เปิดโอกาสให้ผู้พิพากษาสามารถเป็นผู้ดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยได้โดยการยื่นคำร้องขอต่อศาลภาษีอากร และในส่วนขอบเขตการใช้ Tax Court Rule ข้อ 124 (b) นั้นจะไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะ โดยจะเป็นการนำเอาขอบเขตการใช้และหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยทั้งจาก Revenue Procedure และ Internal Revenue Manual มาใช้ประกอบในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลของศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกา

จากการพิจารณา Tax Court Rule ข้อ 124 (b) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจศาลภาษีอากรในการที่จะสามารถนำการไกล่เกลี่ยมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาทได้ ซึ่งจากตัวบทบัญญัตินั้นจะมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในลักษณะกว้างๆ เช่น ตาม Tax Court Rule ข้อ 124 (b) ที่กำหนดลักษณะทั่วไปของการไกล่เกลี่ยที่มีลักษณะไม่ผูกพัน (Voluntary Nonbinding Mediation) และให้คู่กรณีสามารถที่ยื่นเรื่องเพื่อขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ณ เวลาใดๆ ก็ได้ แต่ต้องเป็นช่วงก่อนที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดในคดีนั้น ส่วนตาม Tax Court Rule ข้อ 124 (b)(1) ได้กำหนดถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปในการเข้าสู่กระบวนการที่กำหนดให้เป็นดุลพินิจของผู้พิพากษาในพิจารณาว่าคดีหรือข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวควรอนุญาตให้ไกล่เกลี่ยได้หรือไม่ และสำหรับ Tax Court Rule ข้อ 124 (b)(2) จะเป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถเลือกผู้พิพากษาในศาลภาษีเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้ ซึ่งจากที่อธิบายไปข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าการไกล่เกลี่ยในศาลภาษีตาม Tax Court Rule 124 เปรียบเสมือนศาลได้กำหนดให้ตัวเองเป็นเวทีหนึ่งที่สามารถให้นำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น ซึ่งหลักเกณฑ์ในศาลจึงได้กำหนดไว้เพียงกว้างๆ จึงต้องไปอาศัยกฎหมายหรือบทบัญญัติอื่นๆ ประกอบ เช่น Revenue Procedure 2014-63 หรือ Internal Revenue Manual Part 35 Tax Court Litigation ประกอบเพื่อทำให้การไกล่เกลี่ยคดีหรือพิพาททางภาษีอากรมีความชัดเจนและเป็นรูปธรรมมากขึ้น

3.3.4 กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีลักษณะการดำเนินกระบวนการที่เป็นความลับ โดยมีคนกลาง (Neutral Third Party) หรือ ผู้ไกล่เกลี่ย (Mediator) เป็นผู้กำหนดวิธีการในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาท แต่ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นไม่มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในคดี ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยมีหน้าที่ในการจัดการไกล่เกลี่ย กำหนดประเด็นข้อพิพาท ลดอารมณ์ความรุนแรงของคู่กรณี และเสนอทางออกที่ดีที่สุดสำหรับคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเพื่อยุติข้อพิพาท นอกจากนี้กระบวนการไกล่เกลี่ยยังมีลักษณะที่ไม่เคร่งครัดหรือเป็นทางการตั้งเช่นการฟ้องร้องคดีในศาลหรือกระบวนการอนุญาโตตุลาการและมีลักษณะเป็นกระบวนการที่ไม่ผูกพันคู่กรณี โดยคู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถยุติกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ได้ดำเนินไปแล้วได้ไม่ว่ากระบวนการนั้นจะอยู่ในขั้นตอนใด และคู่กรณีทั้งสองฝ่ายจะเป็นผู้ตัดสินใจในผลสุดท้ายของการดำเนินกระบวนการ โดยมีผู้ไกล่เกลี่ยคอยช่วยอำนวยความสะดวกให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถเจรจาต่อรองและระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างกันได้ด้วยตัวคู่กรณีเอง

การใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรไม่ได้มีกฎเกณฑ์เฉพาะในการอธิบายการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยไว้ การดำเนินกระบวนการจึงอาจใช้ได้โดยคู่ทั้งสองฝ่ายเพื่อระงับข้อพิพาทในศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกาโดยการควบคุมของศาล ซึ่งหลักการโดยทั่วไปของการไกล่เกลี่ยจึงอาจถูกดำเนินการตามบทบัญญัติใน Revenue Procedure 2002-44, 2002 I.R.B. 10 และ Notice 2001-67, 2001 I.R.B. 544 ซึ่งถูกประกาศโดย The Large Business and International Fast Track Dispute Resolution Program

การนำการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีที่เหมาะสมจะทำให้การพิจารณาคดีในชั้นศาลมีประสิทธิภาพและช่วยลดคดีหรือข้อพิพาทที่ค้างพิจารณาอยู่ในศาลได้ อย่างไรก็ตาม การไกล่เกลี่ยนั้นไม่ควรนำมาใช้แทนที่กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติหรือใช้เพื่อถ่วงเวลาในการไต่สวนหรือการอุทธรณ์คดี ดังนั้น การไกล่เกลี่ยจึงควรถูกใช้เป็นทางเลือกในการระงับข้อพิพาท เมื่อไม่ประสบความสำเร็จในการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติ

จากที่กล่าวไปข้างต้น เป็นลักษณะภาพรวมโดยทั่วไปของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจะได้อธิบายลักษณะและการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย รวมทั้งมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมและการกำกับดูแลผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย เพื่อสร้างความเข้าใจในการดำเนินการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาอันจะนำไปวิเคราะห์เปรียบเทียบกับหลักการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยต่อไป

3.3.4.1 ขอบเขตของการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในคดีภาษี

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายใต้การดำเนินกระบวนการตามวิธีพิจารณาคดีภาษี (Revenue Procedure) ในขณะที่คดีหรือข้อพิพาทอยู่ในชั้นพิจารณาคดีของศาล โดยคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย โดยทั่วไปประเด็นปัญหาทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับปัญหาข้อเท็จจริงจะเป็นคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย เช่น ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศในประเด็นปัญหาข้อเท็จจริง, ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินราคาเพื่อคำนวณภาษี และข้อพิพาทเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) นอกจากนี้ในส่วนของประเด็นปัญหาทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับปัญหาข้อกฎหมายก็คดีหรือข้อพิพาทที่สามารถไกล่เกลี่ยได้เช่นกัน ในส่วนคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย โดยทั่วไปการไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่เหมาะสมสำหรับประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในวงกว้าง (Industry-wide issues) หรือคดีหรือข้อพิพาทที่ต้องการความชัดเจนเพื่อสร้างเป็นบรรทัดในการพิจารณาคดีในข้อพิพาทอื่นๆ และในกรณีอื่นๆ การไกล่เกลี่ยยังไม่เหมาะสมที่จะใช้ในกรณีที่ได้มีการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยมาแล้วหรือได้มีการพยายามไกล่เกลี่ยข้อพิพาทดังกล่าวแล้วแต่ประสบผลสำเร็จ เช่น การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

สำหรับลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมในการไกล่เกลี่ย ตามวิธีพิจารณาคดีภาษี หรือ Revenue Procedure 2014-63 ได้ปรับปรุงจาก Revenue Procedure 2009-44, 2009-2 C.B. 462, โดยมีการกำหนดบทบัญญัติของ Announcements 2008-111 และ 2011-6 ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยเพื่อขยายขอบเขตและทำให้กระบวนการไกล่เกลี่ยมีความชัดเจนในรูปแบบของประเด็นการตรวจสอบและการจัดเก็บภาษีและประเด็นกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองเพื่อให้การไกล่เกลี่ยมีความเหมาะสมตาม Section 7123(b)(1) Internal Revenue Code โดยทั่วไปแล้วการไกล่เกลี่ยจะใช้สำหรับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบความถูกต้องในการชำระภาษีระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Examination Case) และคดีหรือข้อพิพาทเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บตามการแจ้งการประเมิน (Certain Collection Case) ในกรณีดังกล่าวนี้การไกล่เกลี่ยจะถูกจำกัดไว้เฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายและประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงที่ยังคงไม่สามารถระงับได้ทั้งในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และชั้นศาลของศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกา นอกจากนี้ยังมีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยกับลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมและไม่สามารถนำคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากรได้ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

สำหรับลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากร ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรม Revenue Procedure 2014-63 ได้กำหนดให้คดีหรือข้อพิพาทที่มีลักษณะดังต่อไปนี้สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้

(1) ประเด็นข้อกฎหมาย เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการโต้แย้งความเหมาะสมในการตีความข้อกฎหมายที่ใช้ในการวินิจฉัยคดีหรือข้อพิพาท

(2) ประเด็นข้อเท็จจริง เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing), ประเด็นเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Case) หรือประเด็นเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Case)

(3) ประเด็นเกี่ยวกับ Compliance Coordinated Issue (CCI) ซึ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเฉพาะโดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา หรือ Appeals Coordinated Issue (ACI) ซึ่งเป็นประเด็นที่อาจส่งผลกระทบต่อกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาในวงกว้างและเป็นประเด็นที่มีลักษณะเฉพาะที่มีความสำคัญ จึงต้องมีการร่วมมือกันระหว่างเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องและผู้เชี่ยวชาญทางเทคนิคในประเด็นเฉพาะนั้น โดยเป็นการร่วมกันตรวจสอบหรือดำเนินคดีเพื่อสร้างมาตรฐานและความสอดคล้องกับหลักการสากล แต่การไกล่เกลี่ยในประเด็นดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิเสธที่จะเข้าร่วมในประเด็น CCI หรือ ACI ในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวในชั้นอุทธรณ์ เช่น การหักค่าเสื่อมในอุตสาหกรรมสำหรับเครื่องจักรตาม Internal Revenue Code §168 (a) หรือประเด็นเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือส่วนเกิน (Excess Parts Inventory)

(4) ประเด็นที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Secretary) กับผู้เสียภาษีไม่ประสบความสำเร็จในการเจรจาตกลงในความรับผิดชอบทางภาษีของผู้เสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ที่กำหนดไว้ในปีภาษีนั้นตามมาตรา 7121 ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา

(5) ประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐอเมริกา (Competent Authority Assistance) จากการที่ประเทศฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายร้องเรียนการกระทำตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งอาจทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามอนุสัญญาที่ได้ตกลงกันไว้

(6) การไกล่เกลี่ยในประเด็นที่มีการทำ Offer in Compromise Case เฉพาะข้อพิพาทที่กำหนดไว้มาตรา 5 ของกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรม Revenue Procedure 2014-63 ซึ่งกำหนดให้การไกล่เกลี่ยในกรณี Offer in Compromise ได้ในกรณีดังต่อไปนี้ เช่น ประเด็นที่

เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ประเด็นเกี่ยวกับการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน, ประเด็นเกี่ยวกับการประมาณการรายได้เพื่อเสียภาษี ประเด็นเกี่ยวกับความเหมาะสมในการคำนวณผลประโยชน์จากการถือครองทรัพย์สิน และไม่ใช่ว่าการไกล่เกลี่ยในกรณี Offer in Compromise ในกรณีดังต่อไปนี้ เช่น ประเด็นที่ผู้เสียภาษีมีความสามารถในการจ่ายภาษีได้เต็มจำนวน ผู้เสียภาษีปฏิเสธที่จะแก้ไขหรือเพิ่มเติมตามข้อเสนอโดยไม่ได้โต้แย้งการประเมิน ค่าภาษี หรือขั้นตอนวิธีการที่ใช้ในกระบวนการโดยการอุทธรณ์คำตัดสิน ข้อพิพาทที่ถูกจัดการให้มีความชัดเจนแล้วโดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา และข้อพิพาทนั้นได้ถูกวินิจฉัยแล้ว เป็นต้น

(7) ประเด็น Trust Fund Recovery Penalty Case ซึ่งเป็นประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระจากเจ้าของทรัพย์สินและผู้ประกอบธุรกิจตามมาตรา 6672 ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) เฉพาะข้อพิพาทที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 6 ของกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร Revenue Procedure 2014-63 ซึ่งกำหนดให้การไกล่เกลี่ยสามารถทำให้ในกรณี Trust Fund Recovery Penalty Case ในกรณีดังนี้ เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการที่บุคคลที่ถูกบังคับให้ชำระหนี้ภาษีหรือชดใช้ค่าภาษี แต่ได้มีการโอนเงินค่าภาษีดังกล่าวไปเก็บไว้ในรูปของหน่วยลงทุนแบบ Trust ประเด็นเกี่ยวกับการที่ผู้เสียภาษีที่มีเจตนาที่จะไม่ปฏิบัติตามการบังคับชำระหนี้ภาษีหรือชดใช้ค่าภาษีและได้มีการโอนเงินได้ การจ้างแรงงาน หรือภาษีสรรพสามิตจากกรณีดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือมีเจตนาที่จะพยายามหลีกเลี่ยงโดยการไม่จ่ายภาษี และประเด็นเกี่ยวกับสัดส่วนของจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีถูกกำหนดให้ต้องจ่ายภาษีเข้าสู่ Trust Fund ตามสัดส่วนเท่ากับที่ไม่ชำระค่าภาษี และการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในประเด็น Trust Fund Recovery Penalty Case จะไม่ใช้ในการระงับข้อพิพาทในประเด็นการลงโทษที่เกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษี

สำหรับในส่วนลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร Revenue Procedure 2014-63 ได้กำหนดให้คดีหรือข้อพิพาทที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ไม่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในประเด็นทางภาษีอากรได้ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

(1) คดีหรือข้อพิพาทภายใต้ 5 U.S.C § 572 หรือ 5 U.S.C § 575 ได้แก่ ประเด็นที่ต้องการบรรทัดฐานชัดเจน, ประเด็นที่ไม่สามารถกำหนดผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเกิดขึ้นอีก และประเด็นที่จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ที่ไม่ได้เป็นคู่กรณีในกระบวนการ

- (2) ประเด็นที่ต้องมีการดำเนินคดีหรือประเด็นที่ต้องการความชัดเจนเพื่อสร้างบรรทัดฐานในการคดีหรือข้อพิพาทต่อไป
- (3) ประเด็นที่เกี่ยวกับการบังคับคดีในคำนี้ภาษี (Collection case)
- (4) ประเด็นที่หากมีการไกล่เกลี่ยจะเป็นการขัดกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี
- (5) ประเด็นที่ไม่เป็นสาระสำคัญ (Fivolous issues) ไม่มีมูลฐานทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย
- (6) ประเด็นที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไม่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ (Whipsaw issues)
- (7) ประเด็นที่ผู้เสียภาษีขาดความสุจริต (Good Faith) ในระหว่างกระบวนการไกล่เกลี่ย

3.3.4.2 การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย

การเลือกบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นคนกลางในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยหรือที่เรียกอีกอย่างว่า “ผู้ไกล่เกลี่ย” ถือเป็นหลักการสำคัญที่สุดประการหนึ่งของกระบวนการไกล่เกลี่ย เนื่องจากผู้ไกล่เกลี่ยเป็นผู้ที่มีบทบาทในการช่วยกำหนดประเด็นข้อพิพาทและช่วยสนับสนุนให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถยุติข้อพิพาทได้โดยทำให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายอยู่ในสถานะที่ดีขึ้น (Win-Win Situation) ซึ่งถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การไกล่เกลี่ยประสบความสำเร็จ โดยหลักเกณฑ์ในการเลือกบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยต้องดำเนินการดังนี้

ประการแรก การเลือกผู้ไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษี ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะถูกเลือกจากคู่กรณีทั้งสองฝ่าย คือ ฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Field Counsel) โดยบุคคลที่ถูกเลือกมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยนั้นก็ต้องได้รับความยินยอมจากคู่กรณีทั้งสองฝ่ายอีกด้วย และการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยนั้นคู่กรณีอาจเลือกได้ทั้งผู้ไกล่เกลี่ยที่เป็นเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานภาครัฐหรือบุคคลที่ไม่ใช่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานภาครัฐหรือองค์กรเอกชนอื่นที่ให้บริการด้านการระงับข้อพิพาททางเลือก นอกจากนั้น คู่กรณียังสามารถเลือกใช้ผู้ไกล่เกลี่ยจากองค์กรอิสระที่ทำหน้าที่ให้บริการด้านการไกล่เกลี่ย เช่น Federal Mediation and Conciliation หรือจากหน่วยงานศาล เช่น ผู้พิพากษาในศาลภาษี (Tax Court Judge) เพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาทได้เช่นกัน และสำหรับในกรณีที่คดีหรือข้อพิพาทเป็นเรื่องที่มีลักษณะเฉพาะหรือประเด็นในคดีมีข้อยุ่งยากหรือซับซ้อนหรือป้องกันการมีส่วนได้เสียในกรณีที่ผู้ไกล่เกลี่ยเป็นบุคคลในหน่วยงานภาครัฐ คู่กรณีสามารถที่จะเลือกผู้ไกล่เกลี่ยร่วม (Co-Mediator) เพื่อเข้า

มาให้ความช่วยเหลือในการไกล่เกลี่ยประเด็นในข้อพิพาทที่มีลักษณะเฉพาะหรือมีประเด็นที่ยุ่งยาก หรือซับซ้อนหรืออำนวยความสะดวกเป็นธรรมได้ สำหรับค่าใช้จ่ายในการเลือกผู้ไกล่เกลี่ย หากผู้เสียหาย เลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยจากหน่วยงานภาครัฐจะมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีที่น้อยกว่าการ เลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่มาจากภาคเอกชนหรือองค์กรเอกชนที่ให้บริการด้านการระงับข้อพิพาททางเลือก

ประการที่สอง คุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษี ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะต้อง ไม่ใช่บุคคลที่มีส่วนได้ส่วนเสียในคดีหรือมีความขัดแย้งทั้งเรื่องผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์ส่วนตัว กับคู่กรณี เว้นแต่ได้มีการเปิดเผยเหตุดังกล่าวต่อคู่กรณีทั้งสองฝ่ายและคู่กรณีทั้งสองฝ่ายตกลงให้ บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ไกล่เกลี่ยต่อไป และบุคคลที่จะมีคุณสมบัติเป็นผู้ไกล่เกลี่ยในคดีภาษีได้จะต้องเป็น ผู้ที่ผ่านการอบรมด้านการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีหรือมีประสบการณ์ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี มาก่อนและต้องมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรหรือประเด็นเฉพาะเกี่ยวกับภาษี

ประการสุดท้าย การถอดถอนผู้ไกล่เกลี่ย ผู้ไกล่เกลี่ยที่มีคุณสมบัติไม่เหมาะสมใน กรณีดังนี้และอาจถูกถอดถอนจากการเป็นผู้ไกล่เกลี่ย มีกรณีดังต่อไปนี้

(1) เป็นตัวแทนของผู้เสียหายในการกระทำใดๆซึ่งอยู่ระหว่างการรอดำเนินกระบวนการ การหรือในอนาคตที่มีความสัมพันธ์กับการดำเนินการหรือประเด็นที่เกี่ยวข้องอันเป็นสาระสำคัญของ กระบวนการไกล่เกลี่ย

(2) เป็นตัวแทนของคู่กรณีอื่นๆ เกี่ยวกับความสัมพันธ์ในการดำเนินการหรือประเด็น ที่เกี่ยวข้องอันเป็นสาระสำคัญของกระบวนการไกล่เกลี่ย

(3) เป็นตัวแทนของผู้เสียหายหรือเป็นตัวแทนของคู่กรณีอื่นๆ เกี่ยวข้องในการ ดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยในการกระทำใดๆที่เกี่ยวข้องในปีภาษีเดียวกันและการกระทำนั้นเป็น สาระสำคัญของกระบวนการไกล่เกลี่ย

ผู้ไกล่เกลี่ยหรือองค์กรหรือหน่วยงานภาคเอกชนที่ทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยจะถูกไม่ ถอดถอนจากการเป็นผู้ดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยในการที่บุคคลดังกล่าวไปเป็นตัวแทนของผู้เสียหาย ภาษีในอนาคตในกรณีอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับประเด็นอันเป็นสาระสำคัญของการไกล่เกลี่ยก่อนชั้นศาล หรือในการดำเนินกระบวนการพิจารณาอื่นๆ นอกจากนั้น ถ้าการกระทำดังกล่าวเกิดขึ้นคนละปีภาษีแต่ เป็นความสัมพันธ์ในการดำเนินการหรือประเด็นที่เกี่ยวข้องกับลักษณะเดียวกันในการไกล่เกลี่ย ผู้ไกล่ เกลี่ยหรือองค์กรหรือหน่วยงานภาคเอกชนที่ทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยจะถูกไม่ถอดถอนจากการที่ไป เป็นตัวแทนของผู้เสียหายในประเด็นดังกล่าวตราบเท่าที่ผู้ไกล่เกลี่ยหรือองค์กรหรือหน่วยงาน

ภาคเอกชนนั้นไม่มีส่วนร่วมในการกระทำใดที่เกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยหรือได้รับส่วนแบ่งค่าธรรมเนียม โดยตรงอันเป็นผลมาจากความสัมพันธ์ในกระบวนการไกล่เกลี่ย¹⁴³

3.3.4.3 การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย

สำหรับขั้นตอนการดำเนินกระบวนการในชั้นการไกล่เกลี่ยจะเป็นการให้คู่กรณีทั้งสองฝ่าย คือ ฝ่ายผู้เสียหายและฝ่ายหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Field Counsel) ได้พบกันรวมทั้งผู้ไกล่เกลี่ยเพื่อที่จะดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยมีการแนะนำลักษณะของกระบวนการและเจตคติของแต่ละฝ่ายในการดำเนินกระบวนการ เช่น กระบวนการไกล่เกลี่ยมีลักษณะที่ขึ้นอยู่กับความสมัครใจและสามารถออกหรือยุติกระบวนการในเวลาใดๆก็ได้ เป็นต้น

การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยในขั้นตอนนี้จะเริ่มต้นด้วยการแสดงทัศนคติและมุมมองในประเด็นปัญหาของคู่กรณีแต่ละฝ่ายต่อผู้ไกล่เกลี่ย ในระหว่างการแสดงทัศนคติและมุมมองในประเด็นปัญหาของคู่กรณีดังกล่าว ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถที่จะถามคำถามกับคู่กรณีแต่ละฝ่ายเพื่อกำหนดประเด็นและทำให้ประเด็นปัญหาในข้อพิพาทดังกล่าวมีความชัดเจนมากขึ้น ภายหลังจากการเปิดโอกาสให้คู่กรณีแต่ละฝ่ายได้แสดงทัศนคติและมุมมองในประเด็นปัญหาแล้ว คู่กรณีแต่ละฝ่ายจะถูกแยกห้องในการดำเนินกระบวนการพิจารณาและผู้ไกล่เกลี่ยก็จะไปพบกับคู่กรณีที่ละฝ่ายแยกกันตามลำดับ

ลักษณะการทำหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยในขั้นตอนของการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย ผู้ไกล่เกลี่ยจะช่วยเหลือคู่กรณีทั้งสองฝ่ายในการเจรจาต่อรองเพื่อหาทางระงับข้อพิพาท โดยผู้ไกล่เกลี่ยจะดำเนินการเป็นผู้อำนวยความสะดวก ช่วยในการกำหนดประเด็นข้อพิพาท และสนับสนุนให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายยุติข้อพิพาทดังกล่าว ซึ่งในขั้นตอนของการดำเนินกระบวนการเพื่อระงับข้อพิพาทนี้ ผู้ไกล่เกลี่ยจะไม่มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทใดๆ ทั้งสิ้นในคดี นอกจากนี้ หน้าที่สำคัญอีกประการหนึ่งของผู้ไกล่เกลี่ยในการดำเนินการในกระบวนการไกล่เกลี่ย ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องสนับสนุนให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายระงับข้อพิพาทลงโดยทั้งสองฝ่ายอยู่ในสถานะที่ดีขึ้น (Win-Win Situation)

เมื่อสิ้นสุดกระบวนการไกล่เกลี่ย คู่กรณีทั้งสองฝ่ายต้องมาร่วมกันในขั้นตอนการทบทวนข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทและประเด็นที่ยอมรับตามการไกล่เกลี่ย ถ้าคู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทได้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการระงับข้อ

¹⁴³ Internal Revenue Manual 35.5.5.7 Mediator Selection Guidelines

พิพาททางภาษีของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Field Counsel) ก็จะร่างสัญญาประนีประนอมยอมความขึ้นและส่งเรื่องไปยังศาลภาษีเพื่อมีคำพิพากษาตามยอมตามสัญญาประนีประนอมยอมความของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย แต่หากไม่สามารถตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทได้ คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวก็จะกลับเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีของศาลตามปกติ¹⁴⁴

3.3.4.4 ข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย

การดำเนินกระบวนการในการทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Field Counsel) นั้นจะมีลักษณะเหมือนกับการไกล่เกลี่ยในรูปแบบอื่นๆ ทั่วไป ถ้าคู่กรณีทั้งสองฝ่ายต้องการนำประเด็นพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ผู้เสียภาษีและหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Field Counsel) จะต้องเข้าสู่กระบวนการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ย โดยข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยควรมีข้อตกลงดังต่อไปนี้

- (1) กำหนดประเด็นหรือปัญหาที่เกิดขึ้นที่ต้องการจะทำการไกล่เกลี่ย
- (2) กำหนดวิธีการและระยะเวลาที่จะให้คู่กรณีแต่ละฝ่ายนำเสนอทัศนคติหรือความคิดเห็นในคดีต่อผู้ไกล่เกลี่ย
- (3) กำหนดบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยและผู้ไกล่เกลี่ยร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ย รวมทั้งตัวแทนหรือที่ปรึกษาของผู้เสียภาษีที่มีอำนาจผูกพันการกระทำแทนผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย
- (4) กำหนดให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา Internal Revenue Code § 6103
- (5) กำหนดห้ามคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งติดต่อกับผู้ไกล่เกลี่ยทั้งภายในหรือภายนอกกระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นการส่วนตัว
- (6) กำหนดให้คู่กรณีในกระบวนการไกล่เกลี่ยต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา Internal Revenue Code § 7214(a)(8) ซึ่งกำหนดให้ฝ่ายเจ้าหน้าที่หน่วยงานภาครัฐหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยต้องรายงานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการละเมิดหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีไม่ว่ากรณีใดๆ ต่อกรมสรรพากรหรือกระทรวงการคลัง

¹⁴⁴ Internal Revenue Manual 35.5.5.6 Mediation Process

(7) กำหนดให้กระบวนการไกล่เกลี่ยจะต้องเป็นกระบวนการที่เป็นความลับ และคู่กรณีจะต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์และบทบัญญัติเกี่ยวกับการรักษาความลับตามประมวลรัษฎากร Internal Revenue Code § 6103, 7213 และ 7431 โดยไม่เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยหรือเปิดเผยข้อมูลในการเจรจาต่อรองในระหว่างกระบวนการไกล่เกลี่ย รวมทั้งข้อตกลงทั้งหมดในกระบวนการไกล่เกลี่ยด้วย

(8) กำหนดให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถที่จะถอนตัวออกจากกระบวนการไกล่เกลี่ยในเวลาใดก็ได้ก่อนประเด็นดังกล่าวจะถูกระงับโดยการไกล่เกลี่ย โดยการทำหนังสือแจ้งคู่กรณีอีกฝ่ายและผู้ไกล่เกลี่ย

(9) กำหนดให้ในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยจะไม่นำหลักกฎหมายปิดปาก (Estoppel) มาใช้ในกรณีใดๆ ก็ตามในกระบวนการระงับข้อพิพาทและจะไม่นำข้อเท็จจริงหรือคำพิพากษาในคดีหรือข้อพิพาทก่อนๆ มาใช้ประกอบในการพิจารณาคดีหรือข้อพิพาทที่กำลังดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยนี้¹⁴⁵

3.3.5 อำนาจและแนวทางในการทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

สำหรับอำนาจในการทำข้อตกลงโดยการเจรจาต่อรองเพื่อในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้น ตามมาตรา 7122 ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code)¹⁴⁶ ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีมียุติอำนาจใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีให้แตกต่างหรือน้อยกว่าตามจำนวนที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินได้ จากบทบัญญัติดังกล่าวถือเป็นหลักการพื้นฐานที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถขอทำตกลงหรือเจรจาต่อรองเพื่อระงับข้อพิพาทใดๆ รวมถึงการไกล่เกลี่ย¹⁴⁷ โดยสามารถตกลงให้แตกต่างหรือน้อยกว่าจำนวนที่ผู้เสียภาษีถูก

¹⁴⁵ Internal Revenue Manual 35.5.5.8 Agreement to Mediate

¹⁴⁶ Internal Revenue Code Section 7122

(a) Authorization

The Secretary may compromise any civil or criminal case arising under the internal revenue laws prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defense; and the Attorney General or his delegate may compromise any such case after reference to the Department of Justice for prosecution or defense.

¹⁴⁷ Robert H. Breakfield and Charles E. Alvis, "Irs Procedures for Offer-in-Compromise under Section 7122," *TAXES* (1997). p. 338

ประเมินภาษีได้ แต่ในการเจรจาต่อรองเพื่อทำข้อตกลงดังกล่าวก็มีข้อจำกัด ซึ่งโดยปกติแล้ว กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีนโยบายที่จะไม่ทำการเจรจาต่อรองในกรณีใดๆ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่การระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาตกลงในประเด็นที่อาจจะก่อให้เกิดผลกระทบในวงกว้าง และอาจก่อให้เกิดความแตกต่างกันในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี

(2) กรณีที่การเจรจาต่อรองเพื่อทำข้อตกลงในประเด็นใดที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอันเป็นการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Encourage Non Tax Compliance)

(3) กรณีที่ประเด็นดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะอย่างมีนัยสำคัญและจำเป็นที่ต้องมีคำตัดสินหรือวินิจฉัยเพื่อให้เกิดความชัดเจนและเพื่อนำไปปฏิบัติเป็นบรรทัดฐานในประเด็นดังกล่าวต่อไป

ในส่วนของแนวทางในการทำข้อตกลงของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาสารสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้¹⁴⁸

(1) Mutual Concession Settlement¹⁴⁹ หลักการตกลงประเภทนี้เป็นกรณีที่ทั้งฝ่ายรัฐและผู้เสียภาษีต่างยอมตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทในประเด็นที่ไม่มีความแน่นอนว่าหากมีการดำเนินคดีโดยศาลแล้ว ศาลจะวินิจฉัยหลักกฎหมายหรือพิจารณาข้อเท็จจริงอย่างไร เนื่องจากข้อโต้แย้งของทั้งสองฝ่ายมีน้ำหนัก จึงไม่มีฝ่ายใดมั่นใจว่าจะชนะคดีดังกล่าว ทั้งสองฝ่ายจึงทำการตกลงกัน ในกรณีตามหลักการของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาที่กำหนดใน Policy Statement 8-47 ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรในการทำข้อตกลงเช่นนี้ได้ ซึ่งการตกลงประเภทนี้ส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation) หรือประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการของผู้ประกอบกิจการ

(2) Split-Issue Settlement¹⁵⁰ จากหลักการนี้เป็น Policy Statement 8-48 ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาสามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีบนพื้นฐานการคำนวณเปอร์เซ็นต์หรือกำหนดจำนวนภาษีได้ โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาคจะใช้อัตราต่อรองประเภทนี้เมื่อไม่สามารถหาวิธีการเจรจาตกลงด้วยวิธีอื่นที่เหมาะสมได้ และหลักการตกลงประเภทนี้จะเป็นการตกลงในประเด็นที่หากมีการดำเนินคดีแล้วผลจะออกมาในลักษณะที่ต้องภาษี

¹⁴⁸ ธฤชิตา เอี่ยมสุขแสง, "การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี," หน้า. 115-116

¹⁴⁹ Internal Revenue Manual 8.6.4.1.1

¹⁵⁰ Internal Revenue Manual 8.6.4.1.2

ทั้งหมดหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย (All or Nothing Decision) จึงอาจกล่าวได้ว่าการตกลงประเภนี้เป็นการแลกเปลี่ยนประเด็นข้อพิพาทกัน

(3) Nuisance Value Settlement¹⁵¹ หลักการนี้เป็นหลักการที่ให้อำนาจโดย Policy Statement 8-47 ซึ่งการตกลงประเภนี้เป็นการตกลงโดยไม่ได้พิจารณาถึงความถูกต้องใดๆ ของประเด็นข้อพิพาทแต่จะเป็นการตกลงเพียงเพราะต้องการหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายและความไม่สะดวกที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินคดีเท่านั้น โดยหากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาประเมินแล้วว่าถ้ามีการดำเนินคดีต่อไปจะมีต้นทุนในการบริหารจัดการในการดำเนินคดีสูงกว่าสิ่งที่จะบังคับได้จากผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาอาจใช้อำนาจตามหลักการนี้เพื่อทำการตกลงกับผู้เสียภาษีได้

ในการเจรจาต่อรองเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงจะใช้การพิจารณาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและความเสี่ยงในการดำเนินคดี (Hazards of Litigation) เข้าประกอบด้วย ดังนั้น เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในเจรจาทำข้อตกลงดังกล่าวจะทำการพิจารณาโดยอาศัยหลักการทั้งสามประการประกอบกัน ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการระงับข้อพิพาทพบว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีโอกาสแพ้คดีในประเด็นดังกล่าวและประเมินออกมาเป็นความเสี่ยงหากมีโอกาสแพ้คดีในประเด็นนั้น 30% เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดังกล่าวก็สามารถทำการเจรจาต่อรองเพื่อทำข้อตกลงในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวกับผู้เสียภาษีได้ 30% เช่นกัน

3.3.6 มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

สำหรับมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ทางผู้เขียนจะแบ่งออกเป็น 2 ประการ คือ ประการแรกจะเป็นมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากร ซึ่งมาตรการนี้จะมีการกำหนดลักษณะของคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยเพื่อคัดกรองให้ข้อพิพาทที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมีความเหมาะสมและเป็นการป้องกันมิใช่การนำการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนอันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีอากรได้ และประการที่สองเป็นมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย ซึ่งมาตรการนี้จะมีหลักการ Duty of Consistency ที่จะเข้ามาควบคุมและสร้างความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันให้เกิดขึ้นในระหว่างผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งทางผู้เขียนจะกล่าวเนื้อหาโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป

¹⁵¹ Internal Revenue Manual 8.6.4.1.3

3.3.6.1 มาตรการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษี

สำหรับการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยการไกล่เกลี่ยนั้น โดยหลักแล้วการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยสามารถใช้ได้กับข้อพิพาททางภาษีทุกกรณีทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย และแม้ว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะมีความซับซ้อนเพียงใด แต่ก็เป็นที่ยอมรับอีกเช่นกันว่าไม่ใช่คดีหรือข้อพิพาททางภาษีทุกกรณีจะเหมาะสมในการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาท ซึ่งหากมีการนำการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาทกับคดีภาษีทุกรูปแบบอาจส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมของระบบการไกล่เกลี่ย เช่น คดีที่มีลักษณะเฉพาะอย่างมีนัยสำคัญและจำเป็นต้องมีคำตัดสินหรือวินิจฉัยให้เกิดความชัดเจนเพื่อเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาในอนาคต ในกรณีเช่นนี้ หากมีการนำคดีลักษณะดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยก็อาจทำให้หน่วยงานเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาเกิดปัญหาในการตีความ วินิจฉัย หรือการบังคับจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจากไม่มีบรรทัดฐานที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาประเด็นปัญหาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตและอาจทำให้เกิดการละเมิดต่อหลัก Duty of Consistency ได้นอกจากนั้น ยังอาจเกิดผลให้เกิดการนำการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนได้อีกเช่นกัน เช่น ในคดีที่ไม่มีมูลฐานทั้งในประเด็นข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริง (Fivolous Case) หรือคดีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้มีเจตนาที่จะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง แต่ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวเพื่อประเมินคดีหรือข้อต่อสู้หรืออาจใช้ประโยชน์จากกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองรักษาความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อป้องกันการนำข้อเท็จจริงดังกล่าวไปเปิดเผยหรือใช้ประกอบการดำเนินกระบวนการอื่นๆ เท่านั้น¹⁵²

สำหรับมาตรการสร้างความเป็นธรรมภายในระบบการไกล่เกลี่ยคดีภาษีโดยการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการใช้การไกล่เกลี่ยนั้น บทบัญญัติ Administrative Dispute Resolution Act of 1996 และ Revenue Procedure 2014-63 ได้กำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททั้งสองประเภทไว้ ดังนี้

สำหรับลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมและสามารถนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทได้ มีดังนี้

- (1) ประเด็นข้อกฎหมาย
- (2) ประเด็นข้อเท็จจริง

¹⁵² Meyercord, L., "Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Dispute," *The Review of Litigation*. pp. 941-943

(3) ประเด็น Compliance Coordinate หรือ ประเด็น Appeals Coordinate แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็น Compliance Coordinate หรือ ประเด็น Appeals Coordinate อาจไม่เหมาะสมในการไกล่เกลี่ยได้หากผู้เสียหายปฏิเสธโอกาสที่จะปรึกษาหารือในประเด็นดังกล่าวกับ Appeals CCI และ ACI Coordinator ในช่วงการระงับข้อพิพาทในชั้นอุทธรณ์

(4) ประเด็นที่ไม่ประสบความสำเร็จในการเจรจาตกลงตาม Section 7121

(5) ประเด็น OFFER-IN-COMPROMISE CASE เช่น ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ประเด็นเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือรายได้สุทธิเพื่อเสียภาษี เป็นต้น

(6) ประเด็น TRUST FUND RECOVERY CASE เช่น กรณีที่บุคคลถูกบังคับจัดเก็บภาษีและได้จ่ายไปเกินกว่ารายได้ หรือค่าภาษีสรรพสามิต

ในส่วนลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมและไม่สามารถนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทได้นั้น มีดังต่อไปนี้

(1) คดีหรือข้อพิพาทภายใต้ 5 U.S.C 572 หรือ 5 U.S.C 575 ได้แก่ ประเด็นที่ต้องการบรรทัดฐานชัดเจน ประเด็นที่ไม่สามารถกำหนดผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเกิดขึ้นอีก ประเด็นที่จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ที่ไม่ได้เป็นคู่กรณีในกระบวนการและประเด็นที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ

(2) ประเด็นที่ต้องมีการดำเนินคดีหรือประเด็นที่ต้องการความชัดเจนเพื่อสร้างบรรทัดฐานในการคดีหรือข้อพิพาทต่อไป

(3) ประเด็นที่ได้มีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการทางศาลและคดีหรือข้อพิพาทยังค้างพิจารณาในชั้นศาล

(4) ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีในค่านี้อาชีพ (Collection case)

(5) ประเด็นที่หากมีการไกล่เกลี่ยจะเป็นการขัดกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

(6) ประเด็นที่ไม่เป็นสาระสำคัญ (Fivolous issues) ไม่มีมูลฐานทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

(7) ประเด็นที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไม่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ (Whipsaw issues)

(8) ประเด็นที่ผู้เสียหายขาดความสุจริต (Good Faith) ในระหว่างกระบวนการไกล่เกลี่ย

ดังนั้น การกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่มีความเหมาะสมสำหรับการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้และลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่มีความเหมาะสมสำหรับการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ จึงเป็นการคัดกรองคดีหรือข้อพิพาทที่จะเข้ามาสู่กระบวนการเพื่อให้คดีหรือข้อพิพาท

ที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะต้องเป็นคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาท โดยไกล่เกลี่ยเท่านั้นเพื่อป้องกันและควบคุมระบบการไกล่เกลี่ย ตลอดทั้งยังเป็นมาตรการในการสร้างความ เป็นระบบในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอีกด้วย

3.3.6.2 มาตรการสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับ ข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษี

การกำหนดมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ถูกกำหนดโดยหลักการทั่วไปของกฎหมายปกครอง (Administrative Law) ที่กำหนดให้หน่วยงานภาครัฐหรือองค์กรภาครัฐทั้งหมดรวมทั้งกรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามหลัก Duty of Consistency และหลักการนี้ได้มีการสนับสนุนและพัฒนาโดยศาล จากคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ประเทศสหรัฐอเมริกา (Courts of Appeal) จำนวนมากซึ่งวางหลักไว้ว่า “กฎหมายที่ให้อำนาจหน่วยงานของรัฐในการกระทำการใดๆ หน่วยงานของรัฐจะต้องปฏิบัติให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติหรือหลักการที่ได้วางไว้และต้องอธิบายเหตุผลจากการที่หน่วยงานรัฐปฏิบัติแตกต่างจากแนวปฏิบัติหรือหลักการที่วางไว้เป็นมาตรฐาน ในกรณีที่มีการปฏิบัติไม่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติหรือหลักการดังกล่าว” โดยหลักการและเหตุผลของหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ นั้นเปรียบเสมือนรูปแบบของความเป็นธรรม (Fairness) ลักษณะหนึ่งที่กำหนดให้หน่วยงานของรัฐรวมทั้งกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่มีสถานะเหมือนกันด้วยวิธีการและรูปแบบเดียวกัน สำหรับหลักการและเหตุผลในการใช้หลักการนี้จะใช้เฉพาะในกรณีที่บุคคลมีสถานะหรือมีข้อเท็จจริงเหมือนกันหรือลักษณะเดียวกัน ดังนั้น หน่วยงานของรัฐจึงสามารถดำเนินการให้สอดคล้องกับหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) ได้โดยการแสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่มีลักษณะเหมือนกันอันเป็นลักษณะสำคัญของคู่กรณี แต่หลักการนี้จะไม่นำมาใช้อย่างเคร่งครัดเนื่องจากอาจมีผลเป็นการห้ามหน่วยงานของรัฐในการแก้ไขความผิดพลาดที่เกิดจากการกระทำใดๆ ในอดีต เช่น การตอบข้อหารือหรือการออกระเบียบหรือแนวปฏิบัติ จากเหตุผลนี้ หน่วยงานของรัฐจึงสามารถปฏิบัติตามหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) ได้ ถ้าหน่วยงานของรัฐนั้นมีเจตนาที่จะไม่กระทำการใดๆ ซึ่งแตกต่างกับหลักการหรือบรรทัดฐานที่วางไว้ และหลักการหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมนี้อาจถูกทบทวนหลักการและเหตุผลโดยศาลได้ ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐไม่สามารถให้เหตุผลในการปฏิบัติที่แตกต่างกันได้และ

ปฏิเสธที่จะไม่ปฏิบัติตามบรรทัดฐานหรือมาตรฐานที่กำหนดไว้ ในกรณีนี้ ศาลสามารถที่จะบังคับหน่วยงานของรัฐให้ปฏิบัติตามบรรทัดฐานหรือมาตรฐานที่กำหนดไว้ได้¹⁵³

สำหรับหลักการกำหนดหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นในข้อพิพาทระหว่าง United State V. Kaiser เป็นคดีแรกที่มากำหนดหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมโดยกำหนดให้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่มีลักษณะเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน โดยผู้พิพากษา Frankfurter ซึ่งเป็นผู้พิพากษาในคดีได้ให้ความเห็นในคดีนี้ไว้ว่า การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมและเป็นธรรมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (Commissioner) มีความสำคัญมากกว่าหลักการที่กำหนดไว้ เพราะคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทนั้นไม่สามารถเลือกที่จะเก็บภาษีเฉพาะกรณีหนึ่งกรณีใดและไม่เก็บกรณีอื่นๆโดยปราศจากหลักการและเหตุผลในการปฏิบัติที่แตกต่างกันได้ และหลักการหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมนี้ได้รับการยืนยันและสนับสนุนจากคดี International Business Machines Corp (IBM) V. United States ซึ่งเป็นคดีที่กำหนดมาตรการให้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่มีลักษณะเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน โดยข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวเป็นการพิพาทกันในประเทศที่บริษัท Remington Rand ซึ่งเป็นคู่แข่งทางธุรกิจของบริษัท IBM ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากข้อหารือ (Private Ruling Letter) ให้ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์และสามารถขอคืนภาษีปีก่อนที่ได้เสียภาษีไปได้อีกด้วย IBM จึงได้อ้างข้อหารือที่บริษัท Remington Rand ได้รับเพื่อให้บริษัทตนได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตเช่นเดียวกัน เนื่องจากบริษัท IBM มีลักษณะการประกอบธุรกิจและมีข้อเท็จจริงลักษณะเดียวกับบริษัท Remington Rand แต่คำขอของบริษัท IBM ก็ไม่ได้รับการพิจารณาใดจึงทำให้บริษัท IBM ยังคงต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ต่อไปในขณะที่บริษัท Remington Rand ไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตจากอุปกรณ์คอมพิวเตอร์แต่อย่างใด ภายหลังจากต่อมา IRS ได้มีการแจ้งให้ทั้งบริษัท Remington Rand และ IBM ต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์และเพิกถอนข้อหารือที่ให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่บริษัท Remington Rand ได้รับไป จึงทำให้บริษัททั้งสองต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ดังกล่าว จากกรณีดังกล่าวบริษัท IBM จึงได้มีการทำคำร้องเพื่อขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่ได้เสียไปซึ่งเป็นช่วงเวลาเดียวกับที่บริษัท Remington Rand ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตจากอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ดังกล่าว แต่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ปฏิเสธ

¹⁵³ Lawrence Zelenak, "Should Courts Require the Internal Revenue Service to Be Consistent," *N.Y.U. Tax Law Review* 38(1985). pp.412-414

คำร้องขอตั้งกล่าวของบริษัท IBM เนื่องจากการเพิกถอนข้อหาหรือตั้งกล่าวของบริษัท Remington Rand เป็นการเพิกถอนให้มีผลไปในอนาคต จึงทำให้บริษัท IBM มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตจากอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ต่อไป ในขณะที่บริษัท Remington Rand ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตในช่วงเวลาเดียวกันดังกล่าว บริษัท IBM จึงได้มีการฟ้องคดีตั้งกล่าวต่อศาล โดยในคำฟ้องของบริษัท IBM นั้นไม่ได้พิพาทกันในประเด็นว่าอุปกรณ์คอมพิวเตอร์จะต้องได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตหรือไม่ แต่บริษัท IBM ฟ้องว่ากรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่เท่าเทียมกันในระหว่างบริษัท IBM และบริษัท Remington Rand ที่มีข้อเท็จจริงลักษณะเหมือนกัน ศาลจึงได้ตัดสินว่ากรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาใช้ดุลพินิจอย่างบิดเบือนทำให้บริษัท IBM ได้รับความเสียหายและได้อ้างคำตัดสินในคดี Kaiser V. United States ที่วางหลักไว้ว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทนั้นไม่สามารถเลือกที่จะเก็บภาษีเฉพาะกรณีหนึ่งกรณีใดและไม่เก็บกรณีอื่นๆโดยปราศจากหลักการและเหตุผลในการปฏิบัติที่แตกต่างกันได้” และยังได้วางหลักการไว้อีกว่า “การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมถือเป็นหัวใจสำคัญของความยุติธรรมซึ่งทำให้การใช้ดุลพินิจในการกระทำการใดๆจะต้องใช้อย่างจำกัดและรอบคอบ” และศาลจึงได้สรุปว่า “สำหรับสิ่งสำคัญหรือหัวใจสำคัญในการออกข้อหาทางภาษี (Tax Ruling) ทั้งหมด คือ กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะต้องปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันต่อบุคคลที่เข้าทำข้อตกลงใดๆกับกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาด้วยหลักการและรูปแบบที่มีลักษณะเหมือนกัน” และ “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของผู้ผลิตอย่างเท่าเทียมกันถือเป็นหลักการสำคัญของการหลักการค้าเสรีและการแข่งขันที่เป็นธรรม”

แต่อย่างไรก็ตาม หลักการใช้หน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมนี้ก็จะถูกใช้เฉพาะใช้ในกรณีจำกัด ในคดี Bunce V. United States เป็นตัวอย่างของคดีที่จะใช้หลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) เฉพาะในกรณีจำกัด โดยในคดีนี้ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (The Court of Federal Claims) ได้สร้างหลักการสำหรับการตัดสินว่ากรณีใดที่ควรนำหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) มาใช้ ในกรณีนี้ศาลได้วางหลักการไว้ 2 ประการ ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องพิสูจน์ ดังนี้

(1) มีการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่มีสถานะ ลักษณะ และข้อเท็จจริงที่เหมือนกัน แต่แตกต่างกันโดยให้ผู้เสียภาษีย่อยอื่นๆ ที่มีสถานะ ลักษณะ และข้อเท็จจริงเหมือนกันได้รับสิทธิประโยชน์แตกต่างกัน

(2) การกระทำดังกล่าวตามข้อ (1) เกิดจากการที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีเจตนาที่จะเลือกปฏิบัติเฉพาะผู้เสียภาษีย่อยใดรายหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรหรือเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจ

จากหลักการดังกล่าวข้างต้น หากผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ได้ถึงเหตุ 2 ประการ ดังกล่าวข้างต้นได้ ผู้เสียภาษีจึงสามารถอ้างหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) ได้

นอกจากนั้นในคดี *Bunce V. United States* ยังได้อธิบายถึงความแตกต่างระหว่าง หลักการใช้ดุลพินิจในการตีความและหลักดุลพินิจในการระงับข้อพิพาท โดยศาลพิจารณาข้อเรียกร้อง ต่อรัฐ (The Court of Federal Claims) ได้วางหลักการของความแตกต่างระหว่างการดุลพินิจในการ ตีความและดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทไว้ว่า “หลักความแตกต่างระหว่างลักษณะของการใช้ดุลพินิจ นั้นสภานิติบัญญัติ (Congress) ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาในการตีความและใช้กฎหมาย ภาษี รวมทั้งมีดุลพินิจในการเจรจาต่อรองเพื่อประนีประนอมยอมความในคดีภาษีได้” จากกรณี ดังกล่าวศาลจึงได้วางหลักต่อไปว่า “ในการใช้อำนาจดุลพินิจในการตีความนั้น กรมสรรพากร สหรัฐอเมริกาสามารถใช้ดุลพินิจดังกล่าวในการตัดสินว่าจะเก็บภาษีหรือไม่เก็บภาษีจากสิ่งใดสิ่ง หนึ่งก็ได้ แต่เมื่อได้มีการตัดสินแล้วว่าจะเก็บภาษีจากสิ่งใด คำตัดสินนั้นจะต้องถูกนำไปใช้อย่างเท่า เทียมกันต่อผู้เสียภาษีทุกราย” และในส่วนของการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนั้นมีหลักการที่ตรง ข้ามกับดุลพินิจในการตีความ ซึ่งหลักการสำคัญหรือหัวใจของการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนี้ คือ การปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่มีสถานะหรือลักษณะเหมือนกันได้อย่างแตกต่างกัน จากกรณีนี้ ผู้เสีย ภาษีไม่มีสิทธิที่จะระงับข้อพิพาทโดยกำหนดเงื่อนไขให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในการระงับข้อพิพาทเท่า เทียมกับกรณีอื่นได้ และกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาก็ไม่จำเป็นต้องเสนอสิทธิประโยชน์ในการระงับ ข้อพิพาทให้ผู้เสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน เนื่องจากโดยธรรมชาติของการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อ พิพาทนั้นไม่มีหน้าที่หรือความผูกพันใดที่กำหนดให้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาต้องปฏิบัติต่อผู้เสีย อย่างเท่าเทียมกันในการระงับข้อพิพาท โดยตราบไต่การใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทดังกล่าว นั้น ไม่ได้ใช้อย่างบิดเบือนหรือเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถหลีกเลี่ยง ความรับผิดชอบในการชำระภาษีหรือปฏิเสธความรับผิดชอบในการชำระภาษีโดยการอ้างสิทธิประโยชน์ในการ ระงับข้อพิพาทกรณีอื่นๆของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงต้องบังคับตามหลักการ และเหตุผลในข้อเท็จจริงของตนเองภายใต้บทบัญญัติที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโดยเป็นอิสระจากกรณี ของผู้เสียภาษียรายอื่นๆ¹⁵⁴

สำหรับการแก้ไขหรือขจัดปัญหาการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันดังกล่าว กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการออกระเบียบภายใน (Internal Revenue Manual) เพื่อเป็น

¹⁵⁴ Christopher M.Pietruszkiewicz, "Does the Internal Revenue Service Have a Duty to Treat Similarly Situate Taxpayers Similarly," *University of Cincinnati Law Review* 74(2005), pp 542-548

แนวทางปฏิบัติในการกระทำการใดๆให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยระเบียบภายในดังกล่าวนี้จะไม่ได้ก่อให้เกิดสิทธิพื้นฐานหรือโดยกระบวนการใดๆแก่ผู้เสียหายและผู้เสียหายก็ไม่มีอำนาจที่จะฟ้อง โดยอ้างเหตุที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาไม่ได้ปฏิบัติตามระเบียบภายในดังกล่าวได้ ซึ่งระเบียบภายในนี้เปรียบเสมือนเป็นจุดเริ่มต้นของกรมสรรพากรสหรัฐในการบังคับใช้กฎหมายต่อผู้เสียหาย และเป็นแนวทางในการทำข้อตกลงที่จะใช้กับผู้เสียหายทุกรายในทุกประเด็นภาษี ซึ่งกำหนดไว้ดังนี้ “การกระทำใดอันเป็นการสรุปตามข้อเท็จจริงหรือการบังคับใช้กฎหมายของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาหรือตัวแทนนั้นต้องปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานที่กฎหมายกำหนดไว้ อันเป็นหน้าที่ที่จะต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนด้วยความเป็นธรรมทั้งฝ่ายผู้เสียหายและรัฐโดยปราศจากความไม่เท่าเทียมหรือการปฏิบัติระหว่างผู้เสียหาย”¹⁵⁵ จากข้อความในระเบียบภายในดังกล่าวทำให้เห็นว่ากรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีเจตนาที่ต้องการจะนำหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) มาใช้ในความหมายอย่างกว้างเพื่อขจัดปัญหาการปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องกัน

นอกจากนั้น ใน Field Service Advice Memorandum (FAS) กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้ยอมรับในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมและนำหลักการดังกล่าวมาบังคับใช้ โดยหลักการดังกล่าวจะถูกใช้อย่างจำกัดเฉพาะในกรณีดังนี้¹⁵⁶

- (1) กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้มีการออกข้อหาหรือหรือหลักเกณฑ์อย่างใดๆ (Factual Representation) ต่อผู้เสียหายในปีภาษีใด
- (2) ผู้เสียหายยอมรับตามข้อหาหรือหรือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ (Factual Representation) ดังกล่าวที่ออกโดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา
- (3) กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้มีการเปลี่ยนข้อหาหรือหรือหลักเกณฑ์ (Factual Representation) ดังกล่าวในเวลาต่อมาหลังจากระยะเวลาในการใช้ครบกำหนด

โดยศาลในคดี Conway Import Co. V. United States ได้อธิบายถึงหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมตามหลักการข้างต้นไว้ว่า คณะกรรมการวินิจฉัยนั้นมีภาระหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามหลักแห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมต่อผู้เสียหายไม่ใช่เพียงแค่นั้นประเด็นของการออกข้อหาหรือหรือหลักเกณฑ์ใด (Factual Representation) เท่านั้น แต่ยังรวมถึงในประเด็นของการตีความกฎหมายต่างๆให้สอดคล้องและเท่าเทียมกันด้วย ซึ่งข้อเท็จจริงในคดีนี้เป็นกรณีที่พนักงานขายของผู้เสียหาย ซึ่งผู้เสียหายประกอบกิจการตัวแทนค้าส่งอาหารได้ให้สิทธิประโยชน์ตอบแทน (Gratuity)

¹⁵⁵ Internal Revenue Manual 1.2.1.4.5 [Online] Accessed: 20 December 2558. Available from: <http://www.irs.gov/irm/part1/ch02s02.html>.

¹⁵⁶ Internal Revenue Field Service Advice Memorandum 200026006 [Online] Accessed: 20 December 2558 Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0026006.pdf>

กับผู้ซื้อ ซึ่งเป็นลูกจ้างหรือลูกค้าของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงหักค่าใช้จ่ายและเก็บบันทึกเอกสารที่เกี่ยวข้องดังกล่าวตามมาตรา 6001 ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ในเวลาที่ผู้เสียภาษีดำเนินการ เช่นนั้นไม่ได้กฎหมายหรือระเบียบใดๆ บังคับหรือกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเก็บบันทึกโดยแสดงรายละเอียดของบุคคลผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตอบแทน (Gratuity) ดังกล่าว และเมื่อมีการตรวจสอบภาษีของผู้เสียภาษี กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจึงปฏิเสธการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวของผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ได้มีการเก็บบันทึกแสดงรายละเอียดบุคคลผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตอบแทน ดังกล่าว ในคดีนี้ศาลจึงได้วินิจฉัยว่า กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา มีภาระหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมต่อผู้เสียภาษีในการตีความกฎหมายที่สอดคล้องกันจนกว่าหน่วยงานจะได้มีการแจ้งต่อผู้เสียภาษีถึงระเบียบหรือหลักเกณฑ์ใหม่ (New Ruling) ที่จะบังคับในอนาคต¹⁵⁷

มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของสหรัฐอเมริกานั้นจะมีหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) ที่จะเข้ามาเป็นตัวสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษี โดยหลักการนี้จะกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรสหรัฐต้องปฏิบัติหรือกระทำการใดๆ ต่อผู้เสียภาษีที่มีสถานะและข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันอย่างเท่าเทียมกัน อย่างไรก็ตาม หลักการนี้ก็มิได้นำมาใช้บังคับให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรต้องดำเนินการกับผู้เสียภาษีที่มีสถานะและข้อเท็จจริงเดียวกันอย่างเท่าเทียมกันทุกกรณีไป แต่จะใช้จำกัดเฉพาะในกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้ปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่มีสถานะและข้อเท็จจริงเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน และการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันนั้นมาจากสาเหตุที่หน่วยงานดังกล่าวกระทำการอันเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมและทำไปโดยใช้อำนาจตามอำเภอใจ ซึ่งจากกรณีนี้หน่วยงานดังกล่าวจึงต้องตกอยู่ภายใต้หลักการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งจากคดีของ *Bunce V. United States* ได้วางหลักเกี่ยวกับหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) ไว้อย่างชัดเจน โดยได้อธิบายถึงหลักอำนาจการใช้ดุลพินิจในการตีความและหลักการใช้อำนาจดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ซึ่งหลักการใช้อำนาจดุลพินิจทั้งสองรูปแบบนี้มีความแตกต่าง โดยหลักในการใช้ดุลพินิจในการตีความนี้จะไม่ผูกพันผู้ใช้แต่แรก แต่เมื่อมีการใช้ดุลพินิจดังกล่าวในการตีความแล้ว ดุลพินิจนั้นจะผูกพันผู้ใช้ให้ต้องใช้อย่างเท่าเทียมกันกับผู้เสียภาษีทุกราย แต่ในส่วนการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนั้นจะไม่ผูกพันผู้ใช้ตราบใดที่การใช้ดุลพินิจ

¹⁵⁷ Stephanie Hoffer, "Hobgoblin of Little Mind No More: Justice Requires an Irs Duty of Consistency," *Utah Law Review* (2006). pp.326-328

ดังกล่าวมิได้เป็นไปโดยบิดเบือนอันเป็นการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียหายรายใดรายหนึ่งให้มากกว่ารายอื่นอันเป็นผลมาจากการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมและปราศจากเหตุผลอันสมควร

ดังนั้น ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยนั้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจึงมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจทั้งการใช้ดุลพินิจในการตีความและดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทภายในขั้นตอนของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ซึ่งหากหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้ใช้อำนาจดุลพินิจในการตีความแล้วดุลพินิจดังกล่าวย่อมต้องผูกพันให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรต้องใช้ดุลพินิจในการตีความดังกล่าวต่อผู้ไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีลักษณะข้อเท็จจริงหรือสถานะของข้อพิพาทที่เหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน แต่หากเป็นกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาใช้อำนาจดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทกับผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ย การให้สิทธิประโยชน์หรือเงื่อนไขในการระงับข้อพิพาทต่อผู้เสียหายที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยรายหนึ่งแตกต่างกับผู้เสียหายรายอื่นที่มีลักษณะของข้อเท็จจริงหรือสถานะของข้อพิพาทอย่างเดียวกันสามารถทำได้ไม่เป็นการละเมิดต่อหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันตราบเท่าที่การใช้ดุลพินิจให้เกิดความแตกต่างดังกล่าวไม่ได้มาจากการการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมและไม่มีเหตุผลอันสมควร

3.3.7 มาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ย

การกำกับดูแลและควบคุมตรวจสอบภายในขั้นตอนกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี เพื่อให้ผู้เสียหายไม่นำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนและป้องกันการหลีกเลี่ยงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียหาย เนื่องจากกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะในการเข้าร่วมแบบสมัครใจขึ้นอยู่กับการตกลงกันของคู่กรณี (Voluntary Participation) กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจึงได้สร้างมาตรการขึ้นมาเพื่อควบคุมและกำกับดูแลเพื่อป้องกันเหตุลักษณะดังกล่าว 2 ประการด้วยกัน คือ การจำกัดจำนวนการใช้และการกำหนดหน้าที่ในการรายงานการละเมิดใดที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีในขั้นตอนกระบวนการไกล่เกลี่ยคดีภาษีโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ประการแรก การจำกัดจำนวนการใช้การไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะจำกัดการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีของผู้เสียหายโดยจำกัดไว้ให้สามารถใช้ได้เพียงครั้งเดียวเท่านั้น (One-Shot deal) โดยหากผู้เสียหายเลือกที่จะนำข้อพิพาททางภาษีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นใดชั้นหนึ่งก่อนถึงกระบวนการไกล่เกลี่ยในศาลแล้ว ผู้เสียหายไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลได้อีก เนื่องจากกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาเกรงว่าผู้เสียหายจะนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนโดยการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการประเมินคดีหรือประเมินพยานหลักฐานของคู่กรณีเพื่อ

ประโยชน์ในการดำเนินคดี ดังนั้น โดยหลักแล้วการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรจะไม่สามารถใช้ได้อีกหากได้มีการไกล่เกลี่ยมาแล้วหรือได้มีการพยายามดำเนินการไกล่เกลี่ยแต่ไม่ประสบความสำเร็จ¹⁵⁸ ถึงแม้ว่าการตั้งข้อจำกัดดังกล่าวอาจจะมีลักษณะเป็นไม่เสริมหรือจูงใจให้ผู้เสียภาษีใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งไม่ประสบความสำเร็จในการไกล่เกลี่ยในครั้งก่อนหรือได้มีการพยายามไกล่เกลี่ยแต่ไม่ประสบผลสำเร็จ แต่ข้อจำกัดดังกล่าวที่ถูกกำหนดขึ้นโดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกานั้นก็เพื่อป้องกันและควบคุมพฤติกรรมผู้เสียภาษีที่จะใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอันจะกระตุ้นหรือสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้องต่อไป ซึ่งเป็นมาตรการที่สร้างขึ้นเพื่อกำกับดูแลผู้เสียภาษีภายในกระบวนการไกล่เกลี่ย

ประการที่สอง การกำหนดหน้าที่ในการรายงานการละเมิดใดๆที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีในขั้นตอนของกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ตามมาตรา 7214 (a)(8) ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาประกอบกับ Revenue Procedure 2014-63 Section 12 ข้อ 3 ซึ่งได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีหน้าที่รับผิดชอบในกระบวนการไกล่เกลี่ยต้องรายงานข้อมูลใดที่ตรวจพบและเกี่ยวข้องกับการละเมิดกฎหมายภาษีหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยผู้บังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจเกี่ยวข้อง (Secretary) และนอกจากนั้นใน Internal Revenue Manual¹⁵⁹ ซึ่งเป็นระเบียบปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้กำหนดข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีให้ผู้เสียภาษีต้องยอมรับข้อตกลงภายใต้เงื่อนไขตามมาตรา 7214 (a)(8) ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา เนื่องจากหลักการคุ้มครองและรักษาความลับข้อมูลของผู้เสียภาษี ซึ่งทำให้การดำเนินการใดๆในกระบวนการไกล่เกลี่ยไม่อาจเป็นการเจรจาต่อรอง การทำข้อตกลง บทสนทนา หรือพยานหลักฐานใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ยถือเป็นความลับและห้ามเปิดเผยไม่ว่ากรณีใดๆเว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ตามมาตรา 6103 มาตรา 7213 และมาตรา 7431 ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา และจากบทบัญญัติดังกล่าวจึงทำให้การเปิดเผยข้อมูลหรือพยานหลักฐานใดๆในขั้นตอนของการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นไม่สามารถนำมารับฟังเป็นพยานหลักฐานเพื่อพิจารณาคดีหรือข้อพิพาทของผู้เสียภาษีรายใดดังกล่าวในภายหลังได้ ด้วยเหตุนี้จึงอาจทำให้ผู้เสียภาษีใช้ประโยชน์จากบทบัญญัตินี้เพื่อป้องกันข้อมูลหรือพยานหลักฐาน (Shelter Information) ของตัวเองหรือสร้างข้อเท็จจริงหรือพยานเอกสารขึ้นใหม่ ซึ่งเป็นข้อเท็จจริงหรือพยานเอกสารที่ไม่ได้มีการยกขึ้นว่ากล่าวมาแล้วในชั้นต้น เพื่อประโยชน์ในการ

¹⁵⁸ Wei, A. S., "Can Mediation Be the Answer to Taxpayers'woes?: An Examination of the Internal Revenue Service's Mediation Program," *Ohio State Journal on Dispute Resolution*. pp. 564-565

¹⁵⁹ Internal Revenue Manual 35.5.5.8

ดำเนินคดีต่อไปในอนาคต¹⁶⁰ ดังนั้น การกำหนดหน้าที่ให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาที่มีหน้าที่รับผิดชอบในกระบวนการไกล่เกลี่ยต้องรายงานข้อมูลใดๆที่ตรวจพบและเกี่ยวข้องกับการละเมิดกฎหมายภาษีหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยจึงทำให้ผู้เสียภาษีที่มีเจตนาที่จะใช้ประโยชน์จากหลักการคุ้มครองความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อประโยชน์ทางคดีของตนเองไม่สามารถที่จะใช้ประโยชน์จากหลักการดังกล่าว จึงต้องยอมรับและปฏิบัติตามกฎเกณฑ์หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่บัญญัติไว้ ถือได้ว่ามาตรการที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีหน้าที่รับผิดชอบในกระบวนการไกล่เกลี่ยต้องรายงานข้อมูลใดๆที่ตรวจพบและเกี่ยวข้องกับการละเมิดกฎหมายภาษีหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นการป้องกันและควบคุมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องอันมีลักษณะเป็นมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยและส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพิ่มความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีต่อไป

3.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษและประเทศไทย

ในหัวข้อนี้ทางผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ และประเทศไทย โดยจะทำการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบใน 6 ประเด็น ดังนี้

1) ประเด็นด้านบทบัญญัติเฉพาะที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

สำหรับการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีบทบัญญัติเฉพาะที่กำหนดรูปแบบและวิธีการในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีไว้ คือ Revenue Procedure 2014-63, Tax Court Rule 24 และ Internal Revenue Manual Part 35 Tax Court Litigation ซึ่งจะเป็นบทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาไว้ทั้งหมด เช่น หลักเกณฑ์ของคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมในการไกล่เกลี่ย การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย การดำเนิน

¹⁶⁰ Meyercord, L., "Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Dispute," *The Review of Litigation*. pp. 943-944

กระบวนการไกล่เกลี่ยในวันไกล่เกลี่ย การทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ย การรักษาความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ย เป็นต้น

ในส่วนของประเทศอังกฤษการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศอังกฤษจะมีการกำหนดบทบัญญัติที่นำมาใช้กับการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเช่นกัน แต่เนื่องจากระบบของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากรของประเทศอังกฤษนั้นยังอยู่ในช่วงของการศึกษาและทดลอง จึงทำให้บทบัญญัติเฉพาะที่นำมาใช้ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นเป็นเพียงแค่แนวปฏิบัติหรือระเบียบปฏิบัติที่กำหนดให้พนักงานหรือเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบคดีเป็นแนวทางในการดำเนินกระบวนการ ซึ่งแนวทางหรือระเบียบปฏิบัติดังกล่าวจะถูกกำหนดโดย Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case ซึ่งจะกำหนดแนวทางและวิธีการในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมด เช่น การกำหนดขอบเขตของข้อพิพาทที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย การทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ย การรักษาความลับ เช่นเดียวกับบทบัญญัติเฉพาะที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่จะแตกต่างกันในรายละเอียดปลีกย่อย เช่น ขอบเขตของข้อพิพาทที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย และการรักษาความลับ โดยระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดขอบเขตของข้อพิพาททางภาษีอากรที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้เฉพาะเจาะจงมากกว่า ซึ่งในส่วนของประเทศอังกฤษนั้นจะกำหนดไว้เพียงกว้างๆ และในประเด็นของการรักษาความลับที่ระบบการรักษาความลับในกระบวนการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีความเข้มงวดและมีสภาพบังคับมากกว่า คือ พยานหลักฐานใดๆที่ได้มีการเปิดเผยในกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่สามารถนำพยานหลักฐานหรือเอกสารดังกล่าวไปใช้ในการดำเนินคดีกับผู้เสียหายในภายหลังได้ไม่ว่ากรณีใดๆ แต่ในส่วนของประเทศอังกฤษนั้นก็ได้อำนาจหลักเกณฑ์การรักษาความลับในกรณีดังกล่าวไว้เช่นกัน แต่ไม่ได้มีการเข้มงวดในการบังคับใช้เท่าประเทศสหรัฐอเมริกา โดยหากการไกล่เกลี่ยไม่ประสบผลสำเร็จและข้อมูลหรือพยานหลักฐานที่ใช้ในกระบวนการไกล่เกลี่ยมีประโยชน์ต่อการดำเนินคดีก็สามารถนำข้อมูลหรือพยานหลักฐานดังกล่าวมาใช้ได้

สำหรับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศไทยนั้นไม่ได้บัญญัติหรือกำหนดเฉพาะกำหนดไว้ แต่จะนำบทบัญญัติทั่วไปของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทมาบังคับใช้ คือ ข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ซึ่งจะเพื่อบทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยทั้งหมด เช่น วิธีการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย การสิ้นสุดกระบวนการ การรักษาความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ย แต่จะไม่มีกำหนดขอบเขต

ของข้อพิพาททางภาษีที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวเป็น บทบัญญัติทั่วไปที่ใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททุกประเภท ทำการนำคดีหรือข้อพิพาททางภาษีเข้าสู่ กระบวนการไกล่เกลี่ยในประเทศไทยจะขึ้นอยู่กับดุลพินิจและความตกลงยินยอมของทั้งฝ่ายหน่วยงาน จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

2) ประเด็นด้านอำนาจและหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

สำหรับอำนาจในการทำข้อตกลงโดยการเจรจาต่อรองในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททาง ภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการออกกฎหมายเพื่อให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจในการทำข้อตกลงใน การดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ โดยกำหนดไว้ในมาตรา 7122 ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) ซึ่งจะเป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือหน่วยงาน จัดเก็บภาษีมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีให้แตกต่างหรือน้อยกว่าตามจำนวนที่ผู้เสียภาษีถูก ประเมินได้ ซึ่งถือเป็นหลักการฐานในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดี ภาษีอากร

ในส่วนของประเทศอังกฤษนั้นได้มีการออกกฎหมายเพื่อให้อำนาจเจ้าหน้าที่สามารถ ดำเนินการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีได้ เช่น โดยกำหนดไว้ใน The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 section 5 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจคณะกรรมการ จัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษสามารถที่จะบริหารจัดการเก็บภาษีโดยไม่ จำเป็นต้องเก็บเต็มตามจำนวนที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องภาษีเกิดขึ้น ถ้าต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บ ภาษีนั้นสูงเกินกว่าค่าภาษีที่จะจัดเก็บได้

สำหรับประเทศไทยนั้นไม่ได้มีการออกกฎหมายหรือบทบัญญัติใดๆที่ให้อำนาจพนักงานหรือ เจ้าหน้าที่ในการทำข้อตกลงหรือเจรจาต่อรองในการระงับข้อพิพาทไว้ ดังนั้น ในการดำเนิน กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในทางปฏิบัติของประเทศไทยจึงมีเพียงการนำเอาระเบียบ กรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 มาเป็นเครื่องมือในการใช้ในการดำเนิน กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี โดยบทบัญญัติดังกล่าวจะบังคับใช้โดยการเปิดโอกาสให้ผู้เสีย ภาษีกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรของประเทศไทยเจรจาต่อรองในการผ่อนชำระภาษีเท่านั้น ซึ่งไม่ สามารถที่จะเจรจาต่อรองหรือทำความตกลงในการลดจำนวนเงินค่าภาษีตามความผิดรับทางภาษีที่ เกิดขึ้นได้

3) ขอบเขตของคดีหรือข้อพิพาทที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี อากร

สำหรับขอบเขตของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่สามารถเข้าสู่กระบวนการระงับข้อ พิพาทไกล่เกลี่ยได้นั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่

เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมที่จะสามารถนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้ โดยมีลักษณะดังนี้

คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและสามารถเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้

(1) ประเด็นข้อกฎหมาย เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการโต้แย้งความเหมาะสมในการตีความข้อกฎหมายที่ใช้ในการวินิจฉัยคดีหรือข้อพิพาท

(2) ประเด็นข้อเท็จจริง เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing), ประเด็นเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Case) หรือประเด็นเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Case)

(3) ประเด็นเกี่ยวกับ Compliance Coordinated Issue (CCI) ซึ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเฉพาะโดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา หรือ Appeals Coordinated Issue (ACI) ซึ่งเป็นประเด็นที่อาจส่งผลกระทบต่อกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาในวงกว้างและเป็นประเด็นที่มีลักษณะเฉพาะที่มีความสำคัญ จึงต้องมีการร่วมมือกันระหว่างเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องและผู้เชี่ยวชาญทางเทคนิคในประเด็นเฉพาะนั้น โดยเป็นการร่วมกันตรวจสอบหรือดำเนินคดีเพื่อสร้างมาตรฐานและความสอดคล้องกับหลักการสากล แต่การไกล่เกลี่ยในประเด็นดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิเสธที่จะเข้าร่วมในประเด็น CCI หรือ ACI ในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวในชั้นอุทธรณ์ เช่น การหักค่าเสื่อมในอุตสาหกรรมสำหรับเครื่องจักรตาม Internal Revenue Code §168 (a) หรือประเด็นเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือส่วนเกิน (Excess Parts Inventory)

(4) ประเด็นที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Secretary) กับผู้เสียภาษีไม่ประสบความสำเร็จในการเจรจาตกลงในความรับผิดชอบทางภาษีของผู้เสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ที่กำหนดไว้ในปีภาษีนั้นตามมาตรา 7121 ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา

(5) ประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐอเมริกา (Competent Authority Assistance) จากการที่ประเทศฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายร้องเรียนการกระทำตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งอาจทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามอนุสัญญาที่ได้ตกลงกันไว้

(6) การไกล่เกลี่ยในประเด็นที่มีการทำ Offer in Compromise Case เฉพาะข้อพิพาทที่กำหนดไว้มาตรา 5 ของกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร Revenue Procedure 2014-63 ซึ่งกำหนดให้การไกล่เกลี่ยในกรณี Offer in Compromise มีได้ในกรณีดังต่อไปนี้ เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ประเด็นเกี่ยวกับการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ประเด็น

เกี่ยวกับการประมาณการรายได้เพื่อเสียภาษี ประเด็นเกี่ยวกับความเหมาะสมในการคำนวณผลประโยชน์จากการถือครองทรัพย์สิน และไม่ใช่การไกล่เกลี่ยในกรณี Offer in Compromise ในกรณีดังต่อไปนี้ เช่น ประเด็นที่ผู้เสียภาษีมีความสามารถในการจ่ายภาษีได้เต็มจำนวน ผู้เสียภาษีปฏิเสธที่จะแก้ไขหรือเพิ่มเติมตามข้อเสนอโดยไม่ได้โต้แย้งการประเมิน, จำนวนค่าภาษี หรือขั้นตอนวิธีการที่ใช้ในกระบวนการโดยการอุทธรณ์คำตัดสิน ข้อพิพาทที่ถูกรจัดการให้มีความชัดเจนแล้วโดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา และข้อพิพาทนั้นได้ถูกวินิจฉัยแล้ว เป็นต้น

(7) ประเด็น Trust Fund Recovery Penalty Case ซึ่งเป็นประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระจากเจ้าของทรัพย์สินและผู้ประกอบธุรกิจตามมาตรา 6672 ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) เฉพาะข้อพิพาทที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 6 ของกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาอากร Revenue Procedure 2014-63 ซึ่งกำหนดให้การไกล่เกลี่ยสามารถทำได้ในกรณี Trust Fund Recovery Penalty Case ในกรณีดังนี้ เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการบุคคลที่ได้ถูกบังคับให้ชำระหนี้ภาษีหรือชดใช้ค่าภาษี แต่ได้มีการโอนเงินค่าภาษีดังกล่าวไปเก็บไว้ในรูปของหน่วยลงทุนแบบ Trust ประเด็นเกี่ยวกับการที่ผู้เสียภาษีที่มีเจตนาที่จะไม่ปฏิบัติตามการบังคับชำระหนี้ภาษีหรือชดใช้ค่าภาษีและได้มีการโอนเงินได้ การจ้างแรงงาน หรือภาษีสรรพสามิตจากกรณีดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือมีเจตนาที่จะพยายามหลีกเลี่ยงโดยการไม่จ่ายภาษี และประเด็นเกี่ยวกับสัดส่วนของจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีถูกกำหนดให้ต้องจ่ายภาษีเข้าสู่ Trust Fund ตามสัดส่วนเท่ากับที่ไม่ชำระค่าภาษี และการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในประเด็น Trust Fund Recovery Penalty Case จะไม่ใช่ในการระงับข้อพิพาทในประเด็นการลงโทษที่เกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษี

คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เหมาะสมและไม่สามารถเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้

(1) คดีหรือข้อพิพาทภายใต้ 5 U.S.C § 572 หรือ 5 U.S.C § 575 ได้แก่ ประเด็นที่ต้องการบรรทัดฐานชัดเจน, ประเด็นที่ไม่สามารถกำหนดผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเกิดขึ้นอีก และประเด็นที่จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ที่ไม่ได้เป็นคู่กรณีในกระบวนการ

(2) ประเด็นที่ต้องมีการดำเนินคดีหรือประเด็นที่ต้องการความชัดเจนเพื่อสร้างบรรทัดฐานในการคดีหรือข้อพิพาทต่อไป

(3) ประเด็นที่เกี่ยวกับการบังคับคดีในค่านี้อาชีพ (Collection case)

(4) ประเด็นที่หากมีการไกล่เกลี่ยจะเป็นการขัดกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

(5) ประเด็นที่ไม่เป็นสาระสำคัญ (Fivolous issues) ไม่มีมูลฐานทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

(6) ประเด็นที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไม่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ (Whipsaw issues)

(7) ประเด็นที่ผู้เสียภาษีขาดความสุจริต (Good Faith) ในระหว่างกระบวนการไกล่เกลี่ย

ในส่วนของประเทศอังกฤษก็ได้มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้เช่นกัน แต่ลักษณะของการกำหนดคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษนั้นจะเป็นการกำหนดไว้กว้างและมีลักษณะทั่วไปมากกว่าของประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากเหตุผลที่ว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศอังกฤษยังอยู่ในช่วงของการศึกษาและทดลองการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมที่จะสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษนั้นถูกกำหนดไว้ใน Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case ดังนี้

คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่มีความเหมาะสมและสามารถนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้

(1) กรณีที่คู่กรณีทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาท แต่มีปัจจัยดังต่อไปนี้ทำให้คู่กรณีไม่สามารถระงับข้อพิพาท

- มีอุปสรรคในข้อพิพาทที่ทำให้ยากต่อการเจรจาหรือตกลงได้ในสาระสำคัญของข้อพิพาท

- ฝ่าย HRMC และ ผู้เสียภาษีมีวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทที่แตกต่างกัน

- ลักษณะของข้อพิพาทขาดความชัดเจนในประเด็นเกี่ยวกับสถานะของคู่พิพาท ซึ่งเป็นสาระสำคัญของเหตุผลและการดำเนินการกระบวนการในการระงับข้อพิพาท

(2) ในกรณีที่การดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาทของทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี HMRC และผู้เสียภาษีไม่ประสบผลสำเร็จ เนื่องจากมีมุมมองที่แตกต่างกันในการระงับข้อพิพาท แต่จากกรณีที่ได้รับการพิจารณาว่าการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้จะสามารถเข้ามาแก้ไขปัญหาดังกล่าวและนำไปสู่การยุติข้อพิพาทได้

(3) ในกรณีที่ข้อพิพาทมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่หากการระงับข้อพิพาทอาจได้ผลลัพธ์ที่ต่างกันไป (All or Nothing Dispute) แต่หลังจากได้มีการทบทวนและทดสอบแล้ว ข้อพิพาทดังกล่าวมิใช่

ข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาททั้งหมด ดังนั้น สำหรับในประเด็นที่มีใช่ประเด็นที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาทจึงสามารถนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้ตามหลักการที่ Litigation and Settlement Strategy กำหนดไว้

(4) ประเด็นปัญหาในข้อพิพาทปรากฏว่ามีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาท (All or Nothing Dispute) แต่ยังมีข้อโต้แย้งหรือความคิดเห็นที่ไม่ตรงกัน ในการกำหนดว่าประเด็นดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันเป็นผลจากการระงับข้อพิพาท ซึ่งกรณีนี้การระงับข้อพิพาทอาจเข้ามาแก้ไขปัญหาเพื่อสร้างความเข้าใจและความเห็นที่ตรงกันก่อนที่จะนำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาด

(5) ข้อพิพาทสามารถที่จะระงับข้อพิพาทได้โดยไม่ทำให้คู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบ

(6) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงจำนวนมาก (Fact-Heavy Dispute) และสามารถทำให้ข้อเท็จจริงหรือประเด็นปัญหาแคบลงหรือมีความชัดเจนมากขึ้นโดยใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกนี้ ซึ่งจะเป็ประโยชน์อย่างมากในข้อพิพาทที่มีปัญหาข้อเท็จจริงที่ซับซ้อน เช่น คดี Transfer Pricing หรือคดีที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่า

(7) ข้อพิพาทที่ต้องทำให้ข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญมีความชัดเจนเพื่อทำให้การระงับข้อพิพาทสามารถทำต่อไปได้

(8) คดีหรือข้อพิพาทที่ปรากฏชัดเจนว่าการระงับข้อพิพาททางเลือกจะมีประโยชน์กว่าการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี เช่น

- ข้อพิพาทหรือคดีที่พิจารณาแล้วว่าถ้ามีการดำเนินการระงับข้อพิพาททางเลือกจะสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็วและประหยัดกว่าการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี

- ข้อพิพาทหรือคดีที่มีปัญหาเรื่องความยุ่งยากในการพิสูจน์พยานหลักฐานและเพิ่มความเสียหายในการดำเนินคดีของคู่พิพาทโดยศาล

คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่มีความเหมาะสมและไม่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้

(1) กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาที่จะเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย

(2) กรณีที่ข้อเท็จจริงในข้อพิพาทที่มีความชัดเจนอยู่แล้ว

(3) ข้อพิพาทที่ควรจะมีบรรทัดฐานที่ชัดเจนเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาข้อพิพาทอื่นๆ

(4) ผู้เสียหายมีเจตนาที่ไม่บริสุทธิ์ในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ย

(5) คดีหรือข้อพิพาทอยู่ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาศาล ซึ่งหากมีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกอาจทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลล่าช้าออกไป

(6) ข้อพิพาทที่มีปัญหาเรื่องความถูกต้องของพยานหลักฐาน ซึ่ง HMRC ต้องการตรวจสอบโดยการ Cross-Examination ใน Tribunal

สำหรับขอบเขตของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยของประเทศไทยนั้น ไม่ได้มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและสามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้หรือลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เหมาะสมและไม่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ไว้ดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ จึงทำให้คดีหรือข้อพิพาททางภาษีทุกรูปแบบสามารถที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย หากฝ่ายเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรและฝ่ายผู้เสียหายมีความต้องการที่จะนำคดีหรือข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

4) ประเด็นด้านมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

สำหรับมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยนั้นไม่ได้มีบทบัญญัติหรือหลักเกณฑ์เฉพาะกำหนด แต่หลักการในการสร้างมาตรฐานควบคุมความเป็นธรรมของประเทศสหรัฐอเมริกาจะนำเอาหลักการทั่วไปมาปรับใช้เพื่อสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี 2 วิธี คือ วิธีแรกเป็นมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียหายด้วยกันที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย ซึ่งมาตรการนี้จะมีหลักการหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน (Duty of Consistency) ที่จะเข้ามาควบคุมและสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในระหว่างผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งจะควบคุมในเรื่องการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยแบ่งการควบคุมออกเป็น 2 รูปแบบ คือ ดุลพินิจทั้งการใช้ดุลพินิจในการตีความและดุลพินิจในการระงับข้อพิพาท ซึ่งหากเป็นการใช้ดุลพินิจในการตีความ การใช้ดุลพินิจดังกล่าวจะต้องผูกพันให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรต้องใช้ดุลพินิจในการตีความดังกล่าวต่อผู้ไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีลักษณะข้อเท็จจริงหรือสถานะของข้อพิพาทที่เหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน แต่หากเป็นการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาท ซึ่งเป็นการให้สิทธิประโยชน์หรือเงื่อนไขในการระงับข้อพิพาทต่อผู้เสียหายที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยรายหนึ่งแตกต่างกับผู้เสียหายรายอื่น ๆ ที่มีลักษณะของข้อเท็จจริงหรือสถานะของข้อพิพาทอย่างเดียวกัน การใช้ดุลพินิจดังกล่าวสามารถทำได้และไม่เป็นการละเมิดต่อหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันแต่อย่างใด ตราบเท่าที่การใช้ดุลพินิจ

ให้เกิดความแตกต่างดังกล่าวไม่ได้มาจากการการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมและไม่มีเหตุผลอันสมควร และวิธีการที่สองจะเป็นมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากร ซึ่งมาตรการนี้จะมีการกำหนดลักษณะของคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยเพื่อคัดกรองให้ข้อพิพาทที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมีความเหมาะสมและเป็นการป้องกันมิให้มีการนำการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนอันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีอากรได้

ในส่วนของประเทศอังกฤษก็ได้มีการกำหนดมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมไว้ โดยเฉพาะเช่นเดียวกันประเทศสหรัฐอเมริกา แต่จะนำหลักการของการควบคุมความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ทั่วไปมาปรับใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย โดยมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ยของประเทศไทยจะมี 2 รูปแบบ คือ มาตรการในการควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทและมาตรการในการควบคุมผลลัพธ์จากกระบวนการระงับข้อพิพาท สำหรับมาตรการแรกจะเป็นมาตรการในการควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งจะเป็นการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมที่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยตามแนวปฏิบัติสำหรับการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากร (Resolving Tax Dispute Practical Guidance for HMRC Staff on The Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases) โดยจะมีหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) และคณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) เป็นหน่วยงานหรือองค์กรที่มีหน้าที่ตัดสินว่าข้อพิพาทลักษณะใดเหมาะสมหรือไม่เหมาะสมสำหรับการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ เพื่อควบคุมคดีหรือข้อพิพาทที่จะเข้าสู่ระบบของการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยให้มีความเหมาะสมและป้องกันการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยไปใช้กับคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมอันก่อให้เกิดความบิดเบือนและไม่เป็นธรรม สำหรับมาตรการที่สองจะเป็นการควบคุมหลังจากที่คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยและได้มีผลลัพธ์ของการระงับข้อพิพาทแล้ว โดยจะมีการตั้งหน่วยงานหรือคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่พิจารณาบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งการตัดสินหรือทำข้อตกลงใดๆในการระงับข้อพิพาทกับผู้เสียภาษี เพื่อควบคุมให้เกิดความเป็นธรรมและมีการใช้หลักการในการระงับข้อพิพาทที่สอดคล้องกับคดีอื่น ๆ ที่มีประเด็นในคดีลักษณะเดียวกัน โดยขอบเขตอำนาจของหน่วยงานหรือคณะกรรมการที่ถูกต้องขึ้นเพื่อทำหน้าที่พิจารณาบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยอันเป็นการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะแบ่งหน้าที่รับผิดชอบตามลักษณะของประเด็นหรือข้อพิพาทในคดีที่เกิดขึ้น เช่น ถ้าประเด็นหลักในข้อ

พิพาทเป็นประเด็นเกี่ยวกับภาษีธุรกิจ หน่วยงานที่จะเข้ามารับผิดชอบ คือ Business Tax Contentious Issues Panel ซึ่งเป็นฝ่ายหนึ่งใน Contentious Issues Panel จะเป็นผู้รับผิดชอบในการวินิจฉัยหรือตัดสิน โดยจะทำหน้าที่ในการตัดสินในประเด็นของความเหมาะสมในการใช้กลยุทธ์ต่างๆในการบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีหรือระงับข้อพิพาทและให้ความเห็นชอบหรืออนุมัติวิธีการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

สำหรับมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมหรือควบคุมความเป็นภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยนั้น จากการศึกษาและหาข้อมูลผู้เขียนยังไม่พบการกำหนดมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมหรือควบคุมความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีแต่อย่างใด อาจเป็นเพราะกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศไทยยังอยู่ในช่วงเริ่มต้น

5) ประเด็นด้านมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีภายในกระบวนการไกล่เกลี่ย

สำหรับมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดมาตรการที่จะนำมาใช้ในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีภายในกระบวนการไกล่เกลี่ย 2 มาตรการ คือ มาตรการแรกจะเป็นมาตรการจำกัดจำนวนการใช้การไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะจำกัดการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีของผู้เสียภาษีโดยจำกัดไว้ให้สามารถใช้ได้เพียงแค่ครั้งเดียว (One-Shot deal) โดยหากผู้เสียภาษีเลือกที่จะนำข้อพิพาททางภาษีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นใดชั้นหนึ่งก่อนถึงกระบวนการไกล่เกลี่ยในศาลแล้ว ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลได้อีก เนื่องจากว่ากรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาเกรงว่าผู้เสียภาษีจะนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนโดยการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการประเมินคดีหรือประเมินพยานหลักฐานของคู่กรณีเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดี และมาตรการที่สองจะเป็นมาตรการกำหนดขึ้นมาเพื่อป้องกันการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน โดยมาตรการนี้จะกำหนดหน้าที่ให้เจ้าหน้าที่ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีรายงานการละเมิดใดๆที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีในขั้นตอนของกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี เนื่องจากหลักการคุ้มครองและรักษาความลับข้อมูลของผู้เสียภาษีที่กำหนดให้การดำเนินการใดๆในกระบวนการไกล่เกลี่ยไม่ว่าจะเป็นการเจรจาต่อรอง, การทำข้อตกลง, บทสนทนา หรือพยานหลักฐานใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ยถือเป็นความลับและห้ามเปิดเผยไม่ว่ากรณีใดๆเว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น และไม่สามารถนำมารับฟังเป็นพยานหลักฐานเพื่อพิจารณาคดีหรือข้อพิพาทของผู้เสียภาษีรายใดดังกล่าวในภายหลังได้ ด้วยเหตุนี้จึงอาจทำให้ผู้เสียภาษีใช้ประโยชน์จากบทบัญญัตินี้เพื่อป้องกันข้อมูลหรือพยานหลักฐาน (Shelter

Information) ของตัวเองหรือสร้างข้อเท็จจริงหรือพยานเอกสารชิ้นใหม่ ซึ่งเป็นข้อเท็จจริงหรือพยานเอกสารที่ไม่ได้มีการยกขึ้นว่ากล่าวมาแล้วในชั้นต้น เพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีต่อไปในอนาคต

ในส่วนของประเทศอังกฤษ สำหรับมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นจะเป็นมาตรการที่ปรับใช้โดยศาลเพื่อป้องกันผู้เสียหายที่จะนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนหรือไม่ได้มีเจตนาต้องการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง เช่น การนำไปใช้เพื่อประเมินความได้เปรียบหรือเสียเปรียบของการดำเนินคดีต่อไป การใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลของฝ่ายตรงข้ามเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีต่อไป หรือ การใช้เพื่อชะลอระยะเวลาในการดำเนินคดี โดยหากผู้เสียหายรายใดปฏิเสธที่จะเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยหรือยุติการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรหรือมีเจตนาไม่บริสุทธิ์ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น และหากศาลได้พิจารณาแล้วเห็นว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่มีเหตุผลอันสมควรจริงหรือไม่ได้มีเจตนาที่จะเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง ศาลสามารถที่จะกำหนดมาตรการบังคับแก่ผู้เสียหายที่ปฏิเสธการเข้าร่วมหรือยุติการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุผลสมควรให้ผู้เสียหายดังกล่าวนั้นต้องชำระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี (Adverse Cost Order) ทั้งหมดแก่อีกฝ่ายได้เพื่อเป็นการลงโทษการกระทำเช่นนั้นได้

สำหรับประเทศไทย จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยพบว่าประเทศไทยยังไม่ได้มีมาตรการที่จะเข้ามาควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมหรือป้องกันการกระทำที่นำการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนกำหนดไว้

6) ประเด็นด้านการทดลองนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีก่อนมีการบังคับใช้จริง

สำหรับระบบของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา ก่อนที่จะมีการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยไปบัญญัติไว้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร (Revenue Procedure) กรมสรรพากรของประเทศไทยได้มีการศึกษาและทดลองการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในคดีภาษีหรือ Pilot Project ซึ่งทำโดยการออก Announcement 95-8 ในปี 1995 โดยเป็นการทดลองนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีเพื่อหาขอบเขตที่เหมาะสมในการบังคับโดยไม่กระทบระบบการจัดเก็บภาษี และได้มีการพัฒนาระบบของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอย่างต่อเนื่องจนมีการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร (Revenue Procedure) ของประเทศไทย

ในส่วนของประเทศอังกฤษเองก็ได้มีการศึกษาและทดลองนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากร (Pilot Project) เช่นกัน โดยได้เริ่มต้นปี 2011 ซึ่งได้

ออกโครงการทดลองมา 2 โครงการ คือ โครงการแรกจะครอบคลุมข้อพิพาทมากกว่า 150 ชนิดข้อพิพาททั้งทางตรงและทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีในประเภทเกี่ยวกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium-sized Business) และโครงการที่สองจะครอบคลุมข้อพิพาท 15 ชนิดข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขนาดใหญ่และข้อพิพาทที่มีความซับซ้อน (Large or Complex Business Cases) เพื่อหาขอบเขตที่เหมาะสมในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในคดีภาษีและสามารถลดจำนวนคดีหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยไม่กระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษี

สำหรับประเทศไทยนั้นไม่ได้มีการศึกษาและทดลองนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาทดลองใช้แต่อย่างใด



ตาราง 2 เปรียบเทียบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล
ของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ และประเทศไทย

ประเด็นวิเคราะห์ เปรียบเทียบ	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศอังกฤษ	ประเทศไทย
1. บทบัญญัติ เฉพาะที่ใช้ในการ ดำเนิน กระบวนการไกล่ เกลี่ยข้อพิพาท ทางภาษีอากร	มีบทบัญญัติเฉพาะที่ใช้ สำหรับการการไกล่ เกลี่ยคดีภาษี คือ Revenue Procedure 2014-63, Tax Court Rule 24 และ Internal Revenue Manual Part 35 Tax Court Litigation	มีบทบัญญัติเฉพาะที่ใช้ สำหรับการไกล่เกลี่ยคดี ภาษี คือ Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case	ไม่มีบทบัญญัติ เฉพาะที่ใช้สำหรับ การไกล่เกลี่ยคดี ภาษี แต่นำ บทบัญญัติทั่วไป ของการไกล่เกลี่ย ข้อพิพาทมาใช้ บังคับกับการไกล่ เกลี่ยคดีภาษี คือ ข้อกำหนดของ ประธานศาลฎีกาว่า ด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554
2. อำนาจและ หน้าที่ของเจ้า พนักงานในการ ไกล่เกลี่ยข้อ พิพาททางภาษี อากร	มีการออกกฎหมายให้ อำนาจพนักงานหรือ เจ้าหน้าที่สามารถ ดำเนินการไกล่เกลี่ย และทำข้อตกลงกับผู้ เสียภาษีได้ โดยไม่ จำเป็นต้องจัดเก็บภาษี ครบเต็มตามจำนวน ความรับผิด	มีการออกกฎหมายให้ อำนาจพนักงานหรือ เจ้าหน้าที่สามารถ ดำเนินการไกล่เกลี่ยและ ทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษี ได้ โดยไม่จำเป็นต้อง จัดเก็บภาษีครบเต็มตาม จำนวนความรับผิด	ไม่มีบทบัญญัติหรือ กฎหมายให้อำนาจ พนักงานหรือ เจ้าหน้าที่ในการ ดำเนินกระบวนการ ไกล่เกลี่ย มีเพียงแต่ อำนาจในการให้ผู้เสีย ภาษีผ่อนชำระตาม ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระ ภาษีอากร พ.ศ. 2545

<p>3. ขอบเขตของคดีหรือข้อพิพาทที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร</p>	<p>มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมหรือไม่ เหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้</p>	<p>มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสม สำหรับการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้</p>	<p>ไม่มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้</p>
<p>4. มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร</p>	<p>มีการกำหนดมาตรการสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี 2 วิธี คือ 1. มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย โดยใช้หลักการหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) 2. มาตรการในการสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีอากร โดยการกำหนดลักษณะของคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมในการดำเนินการไกล่เกลี่ย</p>	<p>มีการกำหนดมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี 2 วิธี คือ 1. มาตรการในการควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท โดยกำหนดลักษณะของคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมในการดำเนินการไกล่เกลี่ยและตั้งหน่วยงานขึ้นมาพิจารณา 2. มาตรการในการควบคุมผลลัพธ์จากกระบวนการระงับข้อพิพาท โดยการตั้งหน่วยงานขึ้นมาเพื่อพิจารณาและควบคุมความเป็นธรรมในกระบวนการ</p>	<p>ไม่มีการกำหนดมาตรการในการควบคุมความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร</p>

<p>5. ประเด็นด้านมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีภายในกระบวนการไกล่เกลี่ย</p>	<p>มีการกำหนดมาตรการในการกำกับดูแลกระบวนการไกล่เกลี่ย 2 วิธี คือ</p> <p>1. มาตรการจำกัดจำนวนการใช้การไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีซึ่งกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะจำกัดการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีของผู้เสียภาษีโดยจำกัดไว้ให้สามารถใช้ได้เพียงแค่ครั้งเดียว (One-Shot deal)</p> <p>2. มาตรการกำหนดหน้าที่ให้เจ้าหน้าที่ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีรายงานการละเมิดใดๆที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีในขั้นตอนของกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี</p>	<p>มีการกำหนดมาตรการในการกำกับดูแลกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยการกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ปฏิเสธที่จะเข้าร่วมหรือยุติการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือมีเจตนาที่ไม่บริสุทธิ์ในการเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยต้องชดใช้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยทั้งหมดให้แก่คู่กรณีอีกฝ่าย (Adverse Cost Order)</p>	<p>ไม่มีการกำหนดมาตรการในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย</p>
<p>6. การทดลองนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีก่อนมีการบังคับใช้จริง</p>	<p>มีการทดลองนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย (Pilot Project) มาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีก่อนมีการบังคับใช้จริง</p>	<p>มีการทดลองนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย (Pilot Project) มาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีก่อนมีการบังคับใช้จริง</p>	<p>ไม่มีการทดลองนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ก่อนบังคับใช้จริง</p>

ปัญหาจากการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย

จากการที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาและวิจัยในประเด็นของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ คือ ประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา เปรียบเทียบกันทำให้เห็นถึงสภาพปัญหาและอุปสรรคของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย โดยสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเด็น คือ ประเด็นแรก ปัญหาของการขาดบัญญัติเฉพาะที่ใช้สำหรับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่บังคับกับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยคดีภาษีในชั้นศาล โดยมีการนำบทบัญญัติข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้บังคับแทน ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวยังขาดความชัดเจนในประเด็นของการกำหนดกระบวนการในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ประเด็นที่สอง ปัญหาการขาดบทบัญญัติหรือกฎหมายที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ทำให้พนักงานหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีอำนาจเจรจาต่อรองในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีได้ ประเด็นที่สาม ปัญหาการขาดมาตรการในการป้องกันและสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ยในระหว่างผู้เสียภาษีที่มีข้อเท็จจริงอย่างเดียวและบุคคลภายนอกที่มีส่วนได้ส่วนเสียในคดี ประเด็นสุดท้าย ปัญหาการขาดมาตรการในการควบคุมหรือกำกับดูแลผู้เสียภาษีทั้งภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยและหลังจากเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยแล้ว ซึ่งจากสภาพปัญหาดังกล่าวทางผู้เขียนจะได้วิเคราะห์สภาพปัญหา อุปสรรค และข้อจำกัดที่เกิดขึ้นเพื่อศึกษาหาทางแก้ไขและพัฒนาให้สอดคล้องกันระหว่างการป้องกันผลประโยชน์สาธารณะกับการบริการจัดการคดีอย่างมีประสิทธิภาพ

4.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมในการนำข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

จากสภาพปัญหาในประเด็นการขาดบทบัญญัติเฉพาะที่ใช้สำหรับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนี้นี้ ผู้เขียนจะนำเสนอโดยการวิเคราะห์ให้เห็นถึงความไม่เหมาะสมของการนำบทบัญญัติทั่วไปคือข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้บังคับกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในทางภาษีอากรทั้งด้านปัญหาและผลกระทบที่ตามมาจากการนำบัญญัติทั่วไปมาบังคับใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

4.1.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมด้านแนวคิดทางกฎหมายและนิติวิธีในการนำข้อกำหนด ประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

จากแนวคิดที่มีความต้องการในการลดจำนวนคดีที่ค้างอยู่ในชั้นศาลและบริหารจัดการคดีให้เสร็จสิ้นอย่างรวดเร็วจึงได้มีการนำแนวคิดของการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในกระบวนการระงับข้อพิพาทของศาลยุติธรรมโดยออกบทบัญญัติ “ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ.2554” อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19 มาตรา 20 มาตรา 20 ทวิ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เพื่อให้ศาลยุติธรรมนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้เพื่อบริหารจัดการคดีและลดคดีที่ค้างพิจารณาอยู่ในศาล จากกรณีดังกล่าวทำให้ศาลภาษีอากรซึ่งถือเป็นศาลยุติธรรมศาลหนึ่งจึงต้องนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ.2554 จากการศึกษาและวิเคราะห์ของผู้เขียนพบว่า “ข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ.2554” มีลักษณะเป็นบทบัญญัติทั่วไปที่ใช้กับข้อพิพาททางเอกชน ซึ่งไม่เหมาะสมที่จะนำมาบังคับใช้กับการระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาททางมหาชนที่มุ่งคุ้มครองประโยชน์สาธารณะเหนือกว่าประโยชน์ของเอกชนรายหนึ่งรายใด และจากแนวคิด “นิติวิธีเชิงปฏิเสธ” ของศาสตราจารย์ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ¹⁶¹ ซึ่งได้ปฏิเสธมิให้นำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้กับปัญหาในกฎหมายมหาชนโดยตรงเพราะในระบบกฎหมายมหาชนโดยสภาพประโยชน์สาธารณะอยู่เหนือปัจเจกชน จึงทำให้ฝ่ายรัฐสามารถบังคับตามเจตนาของตนได้ แต่ตามหลักกฎหมายเอกชนถือว่าเอกชนทุกฝ่ายเสมอภาคและเท่าเทียมกันตามกฎหมาย ซึ่งเป็นนิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นโดยความสมัครใจอันเป็นเสรีภาพในการแสดงเจตนา การนำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้กับกฎหมายมหาชนก็เท่ากับยอมให้มีการนำหลักความเสมอภาคในกฎหมายเอกชนมาใช้ในกฎหมายมหาชนซึ่งเป็นประเด็นระหว่างรัฐกับเอกชนด้วย จึงอาจส่งผลกระทบต่อหลักความมั่นคงแน่นอนแห่งนิติฐานะได้ ทำให้การใช้อำนาจรัฐกระทำการใดๆ เช่น การระงับข้อพิพาท ขาดความชัดเจนและแน่นอน

ดังนั้น การนำข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ.2554 ซึ่งมีลักษณะเป็นบทบัญญัติทั่วไปที่ใช้กับข้อพิพาททางเอกชนมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยจึงอาจทำให้เกิดปัญหาหรือผลกระทบต่อทั้งภาครัฐและภาคเอกชน ดังนี้

(1) ปัญหาและผลกระทบต่อภาครัฐ อาจทำให้เกิดการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยบิดเบือนหรือผิดวัตถุประสงค์ เช่น นำไปใช้ในการประวิงการดำเนินคดีหรือใช้เพื่อประเมินแนวทางการในดำเนินคดี หรือการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการ

¹⁶¹ ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, "นิติวิธีกฎหมายมหาชน มีจริงหรือไม่" [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 8 กรกฎาคม 2559. แหล่งที่มา: <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=1777>

ไกล่เกลี่ยโดยเจตนาไม่บริสุทธ์อื่นๆ เพื่อประโยชน์จากการไกล่เกลี่ย ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี ทำให้ระบบการระงับข้อพิพาทภาษีนั้นขาดบรรทัดฐานหรือแนวทางในการวินิจฉัยหรือตัดสินข้อพิพาทอื่นๆ ในอนาคตและทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้หรืองบประมาณไปเพื่อการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ไม่ประสบผลสำเร็จและทำให้การบังคับหนี้ค่าภาษีต้องยืดระยะเวลาออกไป

(2) ปัญหาและผลกระทบต่อภาคเอกชน อาจทำให้ผู้เสียภาษีขาดหลักประกันด้านความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ย ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นในคดีลักษณะเดียวกัน แต่กลับได้รับผลจากการไกล่เกลี่ยที่แตกต่าง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมในระบบการระงับข้อพิพาททางภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีมีแนวโน้มที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและหลีกเลี่ยงกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น

สำหรับแนวคิดการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากปัญหาจำนวนข้อพิพาทที่เพิ่มมากขึ้นส่งผลให้มีคดีค้างการพิจารณาอยู่เป็นจำนวนมาก จากเหตุดังกล่าวจึงทำให้สภานิติบัญญัติของประเทศสหรัฐอเมริกา (Congress) ได้ผ่าน Administrative Dispute Resolution Act (ADRA) ซึ่งได้กำหนดให้หน่วยงานภาครัฐฝ่ายปกครองที่มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์นำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในคดีปกครองเพื่อพัฒนาระบบการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพอันเป็นการลดต้นทุนและระยะเวลาในการระงับข้อพิพาทลงได้ และทำให้ทั้งศาลภาษีอากรและกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้เริ่มนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี โดยการแก้ไขเพิ่มเติมหรือออกบทบัญญัติภายในเฉพาะขึ้นเพื่อมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร สำหรับในส่วน of ศาลภาษีอากรได้มีแก้ไขเพิ่มเติมข้อกำหนดศาลภาษี (Tax Court Rule) ข้อ 124 (b) ซึ่งเป็นบทบัญญัติวางหลักการในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางเลือกในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา โดยบทบัญญัตินี้จะวางหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการไกล่เกลี่ยอย่างกว้างๆ เช่น กำหนดให้คู่กรณีที่มีข้อพิพาทในประเด็นภาษีสามารถเลือกที่จะใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้หรือการเลือกบุคคลที่จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย จึงเปรียบเสมือนเป็นบทบัญญัติที่เป็นการเปิดช่องให้การไกล่เกลี่ยสามารถนำมาใช้เป็นทางเลือกหนึ่งในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล และในส่วนของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาก็ได้มีการออกบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเฉพาะที่ออกมาเพื่อปรับปรุงและพัฒนาหลักการและวิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้การใช้การไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาททางเลือก โดยบทบัญญัตินี้ได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย

มาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากร เช่น การกำหนดการขั้นตอนในการเข้าสู่กระบวนการ การกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย ข้อกำหนดในการเลือกผู้ไกล่เกลี่ย และการทำตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย นอกจากนี้ฝ่ายกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกายังได้มีการออกแนวทางปฏิบัติภายใน (Internal Revenue Manual) ซึ่งกำหนดไว้ใน Part 35 เรื่อง Tax Court Litigation สำหรับให้เจ้าหน้าที่หรือพนักงานใช้เป็นแนวทางในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยอีกด้วย

จากการที่ได้กล่าวไปข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าจุดเริ่มต้นของแนวคิดการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีความเหมือนกับประเทศไทยที่มีสาเหตุมาจากจำนวนคดีที่เพิ่มมากขึ้นจนมีคดีค้างพิจารณาจำนวนมาก จึงได้มีแนวคิดที่จะหาทางลดปัญหาดังกล่าวโดยการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษี แต่ระบบของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศไทยมีความชัดเจนมากกว่าประเทศไทย เนื่องจากมีการแก้ไขเพิ่มเติมและออกบทบัญญัติเฉพาะที่ชัดเจนที่ใช้เป็นแนวทางและหลักเกณฑ์ในกระบวนการไกล่เกลี่ย แม้ในส่วนของข้อกำหนดศาลภาษี (Tax Court Rule) ข้อ 124 (b) จะมีการวางหลักเกณฑ์ไว้อย่างกว้างๆเช่นเดียวกับข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ของประเทศไทยที่เป็นเสมือนการเปิดช่องทางสำหรับคู่พิพาทที่สามารถเลือกใช้การไกล่เกลี่ยเป็นทางเลือกหนึ่งในการระงับข้อพิพาททางภาษี แต่ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของสหรัฐอเมริกาได้มีการออกบทบัญญัติเฉพาะอื่นๆ มาเพื่อใช้เป็นแนวทางและหลักเกณฑ์ในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยไม่ว่าจะเป็น Revenue Procedure 2014-63 และ Internal Revenue Manual Part 35 Tax Court Litigation ซึ่งจะเข้ามาเป็นแนวทางและหลักเกณฑ์ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ทำให้รูปแบบการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีมีความชัดเจนและมีประสิทธิภาพสามารถตอบโจทก์ตามวัตถุประสงค์ในการต้องการลดจำนวนคดีที่ค้างพิจารณา และการบริหารจัดการคดีอย่างรวดเร็ว รวมทั้งมีมาตรการต่างๆในการควบคุมผู้เสียภาษีและสร้างความเป็นธรรมในกระบวนการไกล่เกลี่ยซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดในหัวข้อถัดไป

สำหรับแนวคิดการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทคดีภาษีอากรของประเทศไทยปัจจุบันแม้จะถือได้ว่าเป็นเพียงช่วงเริ่มต้นเท่านั้นเพราะว่าประเทศไทยอยู่ในช่วงเริ่มต้นการนำรูปแบบของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษี เมื่อ ปี ค.ศ. 2009 แต่ระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวก็มีความชัดเจน เนื่องจากทั้งฝ่ายองค์กรศาลและกรมสรรพากรประเทศไทยได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมหรือออกบทบัญญัติเฉพาะเพื่อนำมาใช้กับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษี สำหรับองค์กรศาลซึ่งในประเทศไทยใช้ระบบศาลเดียวคือจะมีศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียวที่รับพิจารณาคดีหรือข้อพิพาททั้งหมด ซึ่งศาลยุติธรรมของประเทศ

อังกฤษก็ได้ยอมรับหลักการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในขอบเขตอำนาจศาลโดยการออกมาตรา 24 ของ Tribunal Courts and Enforcement Act 2007 และ Regulation 3 of The Tribunal Procedure Rules 2009/273 ที่ยอมรับให้การระงับข้อพิพาททางเลือกโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษีอากรสามารถนำมาใช้ในศาลได้ จึงทำให้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทที่เกิดขึ้นกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในชั้นศาลได้ จากกรณีดังกล่าวมีลักษณะคล้ายกับรูปแบบของการแก้ไขเพิ่มเติมหรือออกบทบัญญัติที่จะนำมาใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาที่เป็นเสมือนการเปิดช่องทางหรือเป็นเวทีหนึ่งให้คู่พิพาทสามารถเลือกใช้การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นวิธีการหนึ่งในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ในส่วนของกรมสรรพากรของประเทศไทยก็ได้มีการออกบทบัญญัติเฉพาะที่เป็นการศึกษาทดลองเพื่อนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับคดีภาษีอากร คือ Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่วางแนวทางและหลักปฏิบัติเกี่ยวกับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้เจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานใน HMRC ใช้เป็นแนวปฏิบัติในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษี โดยบทบัญญัตินี้จะใช้เฉพาะการระงับข้อพิพาททางเลือกในข้อพิพาทที่เป็นข้อพิพาททางภาษีขนาดใหญ่และมีความซับซ้อน (Large or Complex Cases)

จากรูปแบบของวิธีการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยที่ได้กล่าวไปข้างต้นจะเห็นได้ว่าระบบของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยนั้นมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับรูปแบบของระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยที่องค์กรศาลจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมหรือออกบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้คู่พิพาทนั้นสามารถเลือกการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นวิธีการหนึ่งในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้แต่จะไม่ได้มีการกำหนดรายละเอียดหรือหลักเกณฑ์เฉพาะใดๆไว้ สำหรับในส่วนของรายละเอียดหรือหลักเกณฑ์เฉพาะฝ่ายกรมสรรพากรของประเทศไทยจะเป็นหน่วยงานที่ออกบทบัญญัติเฉพาะมาเพื่อให้เจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษี

ดังนั้น รูปแบบของระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทย ถึงแม้คู่พิพาทสามารถเลือกที่จะนำรูปแบบของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากรได้ตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการเฉพาะสำหรับการระงับข้อพิพาทในทางภาษีเอาไว้และด้านกรมสรรพากรของประเทศไทยเองก็ได้มีการออกบทบัญญัติใดมาวางหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อ

ใช้สำหรับระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยเช่นกัน จึงทำให้ระบบของการนำการระงับข้อพิพาททางโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทยยังขาดความชัดเจนในเรื่องความเป็นธรรมในเรื่องของขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีซึ่งเป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษและมีความเฉพาะในตัวข้อพิพาทเอง

4.1.2 ปัญหาความไม่เหมาะสมด้านเนื้อหาของกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554

จากการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลของประเทศไทยตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 โดยไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการเฉพาะในการระงับข้อพิพาทลักษณะใดไว้เป็นพิเศษ จึงไม่เหมาะสมในด้านเนื้อหาของบทบัญญัติ ซึ่งทางผู้เขียนจะได้อธิบายในหัวข้อถัดไปนี้

4.1.2.1 การกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้

ระบบของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและสามารถไกล่เกลี่ยได้เอาไว้ เนื่องจากตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 6 ที่บัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยไว้เพียง 2 ประการ คือ ศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาเห็นสมควร หรือคู่ความทั้งสองฝ่ายมีความประสงค์จะนำคดีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวต้องเป็นคดีหรือข้อพิพาทที่อยู่ในขอบเขตอำนาจของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ที่กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

ดังนั้น หากคดีหรือข้อพิพาทเป็นลักษณะอื่นนอกเหนือจาก ข้อ (1) ถึง (5) ตามที่ได้กล่าวไปก็ไม่สามารถนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยโดยศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากอยู่นอกขอบเขตอำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร จึงทำให้การนำคดีหรือข้อพิพาททาง

ภาษีอากรเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้พิพากษาและความตกลงกันของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย

จากการที่ระบบของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศไทย ไม่ได้มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมเอาไว้จึงอาจส่งผลทำให้คู่พิพาทฝ่ายหนึ่งใช้ประโยชน์จากกระบวนการดังกล่าวนี้ โดยการนำคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมเข้าสู่กระบวนการเพื่อประวิงการดำเนินคดีหรือประโยชน์อื่นใดในการดำเนินคดี นอกจากนั้นยังอาจส่งผลกระทบต่อการดำเนินคดีของกรมสรรพากรในกรณีที่คดีหรือข้อพิพาทบางคดีที่จำเป็นต้องมีการฟ้องร้องดำเนินคดีเพื่อเป็นบรรทัดฐานในการระงับข้อพิพาทอื่นๆในภายหลังได้

สำหรับระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษนั้นได้มีการกำหนดลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีความเหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้เป็นกระบวนการในการระงับข้อพิพาทเอาไว้

ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการกำหนดลักษณะของข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมสำหรับกระบวนการไกล่เกลี่ยไว้ใน Revenue Procedure 2014-63 ดังนี้

ลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมสำหรับการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทตามบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 มีรูปแบบดังนี้

(1) ประเด็นข้อกฎหมาย เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการโต้แย้งความเหมาะสมในการตีความข้อกฎหมายที่ใช้ในการวินิจฉัยคดีหรือข้อพิพาท

(2) ประเด็นข้อเท็จจริง เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing), ประเด็นเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Case) หรือประเด็นเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Case)

(3) ประเด็น Compliance Coordinate หรือประเด็น Appeals Coordinate แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็น Compliance Coordinate หรือประเด็น Appeals Coordinate อาจไม่เหมาะสมในการไกล่เกลี่ยได้หากผู้เสียภาษีปฏิเสธโอกาสที่จะปรึกษาหารือในประเด็นดังกล่าวกับ Appeals CCI และ ACI Coordinator ในช่วงการระงับข้อพิพาทในชั้นอุทธรณ์

(4) ประเด็นที่ไม่ประสบความสำเร็จในการเจรจาตกลงตาม Section 7121 ซึ่งเป็นประเด็นที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Secretary) กับผู้เสียภาษีไม่ประสบความสำเร็จในการเจรจาต่อรองความรับผิดชอบทางภาษีของผู้เสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ที่กำหนดไว้ในปีภาษีนั้น

(5) ประเด็น OFFER-IN-COMPROMISE CASE เช่น ประเด็นที่เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ประเด็นเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือรายได้สุทธิเพื่อเสียภาษี เป็นต้น

(6) ประเด็น TRUST FUND RECOVERY CASE เช่น กรณีที่บุคคลถูกบังคับจัดเก็บภาษีและได้จ่ายไปเกินกว่ารายได้ หรือค่าภาษีสรรพสามิต

ลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เหมาะสมสำหรับการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทตามบทบัญญัติ Revenue Procedure 2014-63 มีรูปแบบดังนี้

(1) คดีหรือข้อพิพาทภายใต้ 5 U.S.C 572 หรือ 5 U.S.C 575 ได้แก่ ประเด็นที่ต้องการบรรทัดฐานชัดเจน ประเด็นที่ไม่สามารถกำหนดผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเกิดขึ้นอีก ประเด็นที่จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ที่ไม่ได้เป็นคู่กรณีในกระบวนการและประเด็นที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ

(2) ประเด็นที่ต้องมีการดำเนินคดีหรือประเด็นที่ต้องการความชัดเจนเพื่อสร้างบรรทัดฐานในการคดีหรือข้อพิพาทต่อไป

(3) ประเด็นที่ได้มีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการทางศาลและคดีหรือข้อพิพาทยังค้างพิจารณาในชั้นศาล

(4) ประเด็นที่เกี่ยวกับการบังคับคดีในค่าหนี้อาชีพ (Collection case)

(5) ประเด็นที่หากมีการไกล่เกลี่ยจะเป็นการขัดกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

(6) ประเด็นที่ไม่เป็นสาระสำคัญ (Fivolous issues) ไม่มีมูลฐานทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

(7) ประเด็นที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไม่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ (Whipsaw issues)

(8) ประเด็นที่ผู้เสียภาษีขาดความสุจริต (Good Faith) ในระหว่างกระบวนการไกล่เกลี่ย

ในส่วนของระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศไทย ได้กำหนดลักษณะของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยไว้ใน Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case ดังนี้

สำหรับลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมสำหรับการระงับข้อพิพาททางโดยการไกล่เกลี่ยมีลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) คู่กรณีทั้งฝ่าย HMRC และผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาท แต่มีปัจจัยดังต่อไปนี้ทำให้คู่กรณีไม่สามารถระงับข้อพิพาท

(1.1) มีอุปสรรคในข้อพิพาทที่ทำให้ยากต่อการเจรจาหรือตกลงได้ในสาระสำคัญของข้อพิพาท

(1.2) ฝ่าย HRMC และ ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ในการระงับข้อพิพาทที่แตกต่างกัน

(1.3) ลักษณะของข้อพิพาทขาดความชัดเจนในประเด็นเกี่ยวกับสถานะของคู่พิพาท ซึ่งเป็นสาระสำคัญของเหตุผลและการดำเนินการกระบวนการในการระงับข้อพิพาท

(2) ในกรณีที่การดำเนินการร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาทของทั้งฝ่าย HRMC และผู้เสียภาษีไม่ประสบผลสำเร็จ เนื่องจากมีมุมมองที่แตกต่างกันในการระงับข้อพิพาท แต่จากกรณีได้รับการพิจารณาว่าการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้จะสามารถเข้ามาแก้ไขปัญหาดังกล่าวและนำไปสู่การยุติข้อพิพาทได้

(3) ในกรณีที่ข้อพิพาทมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่หาการระงับข้อพิพาทอาจได้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน (All or Nothing Dispute) แต่หลังจากได้มีการทบทวนและทดสอบแล้ว ข้อพิพาทดังกล่าวมิใช่ข้อพิพาทที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาททั้งหมด ดังนั้น สำหรับในประเด็นที่มีใช้ประเด็นที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาทจึงสามารถนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้ตามหลักการที่ Litigation and Settlement Strategy กำหนดไว้

(4) ประเด็นปัญหาในข้อพิพาทปรากฏว่ามีลักษณะเป็นข้อพิพาทอาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันมาจากการระงับข้อพิพาท (All or Nothing Dispute) แต่ยังมีข้อโต้แย้งหรือความคิดเห็นที่ไม่ตรงกันในการกำหนดว่าประเด็นดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่อาจมีผลลัพธ์แตกต่างกันอันเป็นผลจากการระงับข้อพิพาท ซึ่งกรณีนี้การระงับข้อพิพาทอาจเข้ามาแก้ไขปัญหาเพื่อสร้างความเข้าใจและความเห็นที่ตรงกันก่อนที่จะไปนำสู่การวินิจฉัยชี้ขาด

(5) ข้อพิพาทสามารถที่จะระงับข้อพิพาทได้โดยไม่ทำให้คู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบ

(6) ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงจำนวนมาก (Fact-Heavy Dispute) และสามารถทำให้ข้อเท็จจริงหรือประเด็นปัญหาแคบลงหรือมีความชัดเจนมากขึ้นโดยใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกนี้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างมากในข้อพิพาทที่มีปัญหาข้อเท็จจริงที่ซับซ้อน เช่น คดี Transfer Pricing หรือ คดีที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่า

(7) ข้อพิพาทที่ต้องทำให้ข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญมีความชัดเจนเพื่อทำให้การระงับข้อพิพาทสามารถทำต่อไปได้

(8) คดีหรือข้อพิพาทที่ปรากฏชัดเจนว่าการระงับข้อพิพาททางเลือกรจะมีประโยชน์กว่าการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี เช่น

(8.1) ข้อพิพาทหรือคดีที่พิจารณาแล้วว่าถ้ามีการดำเนินการระงับข้อพิพาททางเลือกรจะสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็วและประหยัดกว่าการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยการฟ้องร้องดำเนินคดี

(8.2) ข้อพิพาทหรือคดีที่มีปัญหาเรื่องความยุ่งยากในการพิสูจน์พยานหลักฐานและเพิ่มความเสี่ยงในการดำเนินคดีของคู่พิพาทโดยศาล

(8.3) ในข้อพิพาทที่ข้อเท็จจริงที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและเป็นเรื่องเฉพาะถ้าดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกรจะทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายและเวลาในการดำเนินคดีมากกว่าการพิจารณาคดีโดยการฟ้องร้องในศาล

สำหรับลักษณะของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เหมาะสมกับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมีลักษณะ ดังต่อไปนี้

- (1) กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาที่จะเข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย
- (2) กรณีที่ข้อเท็จจริงในข้อพิพาทที่ความชัดเจนอยู่แล้ว
- (3) ข้อพิพาทที่ควรจะมีบรรทัดฐานที่ชัดเจนเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาข้อพิพาทอื่นๆ
- (4) ผู้เสียภาษีมิเจตนาที่ไม่บริสุทธิ์ในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกรโดยการไกล่เกลี่ย
- (5) คดีหรือข้อพิพาทอยู่ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาศาล ซึ่งหากมีการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกรอาจทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลล่าช้าออกไป

(6) ข้อพิพาทที่มีปัญหาเรื่องความถูกต้องของพยานหลักฐาน ซึ่ง HMRC ต้องการตรวจสอบโดยการ Cross-Examination ใน Tribunal

จากการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษทำให้เห็นได้ว่าลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นจะมีลักษณะที่มีความเฉพาะเจาะจงและชัดเจนกว่าลักษณะของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษ เช่น การกำหนดให้คดีหรือข้อพิพาททางกฎหมายสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้หรือการไกล่เกลี่ยใน

ประเด็น OFFER-IN-COMPROMISE CASE เช่น ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ประเด็นเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือรายได้สุทธิเพื่อเสียภาษี ซึ่งสาเหตุที่ประเทศอังกฤษกำหนด ลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยไว้อย่างกว้างๆ นั้น เป็นเพราะระบบของการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศอังกฤษยังอยู่ในช่วงของการศึกษาทดลองจึงทำให้ต้องกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสม สำหรับการไกล่เกลี่ยไว้อย่างกว้างๆ เพื่อศึกษาแนวโน้มของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เข้าสู่การไกล่เกลี่ย และเพื่อปรับรูปแบบของการไกล่เกลี่ยให้เหมาะสมกับลักษณะของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น รวมทั้งบริบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทย

ดังนั้น การที่ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของ ประเทศไทยนั้นได้กำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยไว้อย่างกว้างๆ โดยไม่มีการกำหนดขอบเขตที่ชัดเจนและขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้พิพากษาเจ้าของคดีหรือ การเจรจาตกลงกันของคู่ความก็อาจเป็นเหมือนดาบสองคมได้เช่นกัน เนื่องจากการกำหนดลักษณะ คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่สามารถระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้ไว้อย่างกว้างๆ ทำให้คู่พิพาท โดยเฉพาะฝ่ายผู้เสียภาษีนั้นสามารถเข้าถึงกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ง่ายขึ้นหรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการ เปิดโอกาสให้คู่พิพาทสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้อย่างสะดวกและผลที่ตามมาคือสามารถ ลดจำนวนคดีหรือข้อพิพาทที่เข้ามาสู่ศาลหรือค้างพิจารณาอยู่ในศาลได้อย่างรวดเร็ว แต่การที่กำหนด ลักษณะคดีหรือข้อพิพาทให้สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยไว้อย่างกว้างๆ โดยไม่มีขอบเขตจำกัด ก็อาจส่งผลให้เกิดการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนและ ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ได้ เช่น อาจมีการนำไปใช้เพื่อประวิงการดำเนินคดีหรือใช้เพื่อสร้าง ข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานขึ้นใหม่ในคดี นอกจากนี้ยังอาจส่งผลกระทบต่อระบบการระงับข้อ พิพาททางภาษีได้ เนื่องจากคดีหรือข้อพิพาททางภาษีบางลักษณะที่มีความจำเป็นที่จะต้องมีการ ฟ้องร้องดำเนินคดีเพื่อให้ศาลมีคำพิพากษาเพื่อใช้เป็นบรรทัดฐานและแนวปฏิบัติที่จะนำไปใช้ในการ ระงับข้อพิพาทต่อไปในอนาคต

4.1.2.2 การเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

การเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการระงับข้อพิพาททาง ภาษีในชั้นศาลของประเทศไทยตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 11 และ ข้อ 51 ที่กำหนดบุคคลผู้ที่จะเข้ามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยและคุณสมบัติของบุคคลที่จะเข้ามาทำ หน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยไว้เพียง 2 ประเภท คือ การไกล่เกลี่ยโดยศาลและการไกล่เกลี่ยโดยผู้ ประนีประนอม ซึ่งการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือคดีโดยศาลนั้นจะกระทำโดยองค์คณะผู้พิพากษาซึ่งอาจ ดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยด้วยตนเองหรืออาจมอบให้ผู้พิพากษาคณะหนึ่งหรือหลายคนในองค์คณะ

ดำเนินการไกล่เกลี่ยก็ได้ ส่วนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือคดีโดยผู้ประนีประนอมนั้นจะเป็นการไกล่เกลี่ยโดยบุคคลอื่นซึ่งมิใช่องค์คณะผู้พิพากษาแต่เป็นบุคคลที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาแต่งตั้งมาเพื่อช่วยเหลือในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือคดีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งและต้องคำนึงถึงความเหมาะสมและความพอใจของคู่ความเท่าที่จะพึงกระทำได้ตามคุณสมบัติที่กำหนดไว้ใน ข้อ 51 ของข้อกำหนดประธานศาลฎีกาด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554

จากการกำหนดการเลือกบุคคลที่จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาคีอากรในชั้นศาลของประเทศไทยตามข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ข้อ 11 และ ข้อ 51 ที่กำหนดให้ผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนั้นมี 2 ประเภท คือ ผู้พิพากษาและผู้ประนีประนอมยอมความเท่านั้น ซึ่งสำหรับการไกล่เกลี่ยโดยผู้พิพากษานั้นก็เป็นที่ยอมรับกันดีอยู่แล้วว่าผู้พิพากษาเป็นบุคคลที่มีความเป็นกลางและเป็นผู้ที่มีทั้งความรู้ในทางภาคีอากรและความเชี่ยวชาญในการพิพากษาคดีจึงทำให้สามารถนำประสบการณ์จากการทำงานดังกล่าวมาใช้ในการกระบวนไกล่เกลี่ยได้เป็นอย่างดี แต่อย่างไรก็ตามบทบาทของการไกล่เกลี่ยโดยผู้พิพากษาก็ยังคงมีความแตกต่างกับบทบาทของผู้ไกล่เกลี่ยที่ทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยโดยวิชาชีพ โดยผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ในการไกล่เกลี่ยจะมุ่งให้คดีหรือข้อพิพาทเสร็จสิ้นไปโดยเร็วที่สุด โดยอาจไม่ได้คำนึงถึงผลประโยชน์หรือความต้องการของคู่พิพาทเพื่อให้คู่พิพาทอยู่ในสถานะดีขึ้นทั้งสองฝ่าย (Win-Win Situation) ซึ่งทำให้บทบาทของการไกล่เกลี่ยโดยผู้พิพากษาอาจกลายเป็นการมีส่วนได้ส่วนเสียในคดีทางอ้อมและขัดต่อเจตนารมณ์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยและทำให้กระบวนไกล่เกลี่ยล้มเหลวในที่สุด ในส่วนผู้ประนีประนอมยอมความนั้นจะเป็นการไกล่เกลี่ยโดยบุคคลที่ไม่ใช่ผู้พิพากษารวมถึงผู้พิพากษาสมทบด้วย แต่จะเป็นบุคคลทั่วไปที่มีคุณสมบัติ คือ อายุไม่ต่ำกว่า 30 ปี การศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี และต้องเป็นผู้ผ่านการอบรมหลักสูตรเทคนิคหรือวิธีการไกล่เกลี่ยที่สำนักงานศาลยุติธรรมรับรองด้วย ซึ่งแม้ว่าการไกล่เกลี่ยโดยผู้ประนีประนอมยอมความจะเป็นเสมือนทางเลือกให้คู่พิพาทสามารถเลือกบุคคลที่จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้ แต่ผู้ประนีประนอมยอมความที่เข้ามาทำหน้าที่ในการเป็นผู้ไกล่เกลี่ยก็เป็นบุคคลที่ถูกคัดเลือกมาเพื่อให้คู่พิพาทเลือกอีกทอดหนึ่งมิได้เปิดโอกาสให้คู่พิพาทสามารถเลือกบุคคลภายนอกที่จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้อย่างเสรี นอกจากนั้นยังไม่ได้มีการกำหนดคุณสมบัติในเรื่องของความรู้และความเชี่ยวชาญในทางภาคีอากร ซึ่งอาจทำให้มีประเด็นในเรื่องของความเชี่ยวชาญหรือทักษะความรู้เฉพาะด้านทั้งทางด้านภาคีอากรและด้านการระงับข้อพิพาทและจากการศึกษาและเข้าสู่เหตุการณ์ของผู้เขียนได้พบว่าส่วนใหญ่ของผู้ประนีประนอมยอมความที่เข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาทจะเป็นข้าราชการพลเรือนทั่วไปหรือข้าราชการบำนาญ จากจุดนี้จึงอาจส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในความเป็นกลางของผู้ไกล่เกลี่ยเนื่องจากคู่พิพาทฝ่ายผู้เสียหายอาจมองว่าการที่ผู้ประนีประนอมยอมความ

มาจากข้าราชการก็อาจที่จะหาวิธีระงับข้อพิพาทที่ป้องกันรักษาผลประโยชน์ส่วนร่วมไว้ให้มากที่สุด ซึ่งจะทำให้คู่พิพาทฝ่ายผู้เสียหายเฝ้าระวังการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยไม่มีความเป็นธรรมและการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยดังกล่าวก็ไม่ประสบผลสำเร็จ

สำหรับแนวทางการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Manual Part 35 เรื่อง Tax Court Litigation ข้อ 35.5.5.7 การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกบุคคลซึ่งเป็นกลางที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย โดยการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะเปิดโอกาสให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายแสดงเจตนาาร่วมกันในการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและต้องได้รับความยินยอมจากคู่กรณีอีกฝ่ายได้อย่างเสรี และยังเปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่เป็นบุคคลอื่นนอกจากบุคลากรทางศาลหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เช่น จากสถาบันการไกล่เกลี่ย Federal Mediation and Conciliation ได้ นอกจากนี้ คู่กรณียังสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่มาจากองค์กรหรือหน่วยงานภาคเอกชนมาเพื่อร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ด้วย เช่น บริษัทที่ให้บริการงานด้านกฎหมาย (Law Firm) หรือองค์กรเอกชนอื่นที่ให้บริการงานด้านระงับข้อพิพาทได้อีกด้วย โดยหากคู่พิพาทฝ่ายผู้เสียหายตกลงเลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่มาจากหน่วยงานภาครัฐจะมีค่าใช้จ่ายที่น้อยกว่าภาคเอกชน สำหรับผู้ไกล่เกลี่ยที่มาจากภาคเอกชนก็จะมีหลักเกณฑ์กำหนดเกี่ยวกับคุณสมบัติที่ไม่เหมาะสมและอาจถูกเพิกถอนได้เอาไว้ เช่น เข้าไปมีส่วนได้ส่วนเสียในคดีหรือข้อพิพาทที่กำลังดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยการเป็นตัวแทนหรือที่ปรึกษาในคดีหรือกระทำการใดๆ อันมีลักษณะเป็นอย่างเดียวกันกับการกระทำดังกล่าว เป็นต้น

แนวทางการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษตาม Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case ได้เปิดโอกาสให้คู่กรณีทั้งสองฝ่าย คือ ทั้งฝ่ายกรมสรรพากรประเทศอังกฤษและฝ่ายผู้เสียหายสามารถตกลงยอมรับบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกแต่งตั้งมาให้รับชอบในคดีได้ แต่หากไม่สามารถตกลงตามผู้ไกล่เกลี่ยที่ถูกตั้งมาดังกล่าวได้ คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงเลือกบุคคลอื่นเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในคดีนี้ได้ แต่การตัดสินใจเลือกบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยหรือตกลงยอมรับบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยตามข้อเสนอของผู้เสียหายนั้น ฝ่ายกรมสรรพากรประเทศอังกฤษไม่สามารถที่จะตัดสินใจเลือกได้ตามอำเภอใจแต่จะต้องรับการอนุมัติจากหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) ก่อน และเมื่อคู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงเลือกบุคคลที่เหมาะสมที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยแล้ว กรมสรรพากรประเทศอังกฤษจะต้องส่งเรื่องไปยังหน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) เพื่อให้หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) พิจารณา ซึ่งหน่วยงานระงับข้อ

พิพาท (Dispute Resolution Unit) นี้จะมาทำหน้าที่ในการพิจารณาความเหมาะสมและคุณสมบัติของบุคคลผู้ที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยก่อนที่จะเข้าสู่การดำเนินกระบวนการ

จากแนวทางการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษทำให้เห็นได้ว่า การเลือกผู้ไกล่เกลี่ยของทั้งสองประเทศมีลักษณะใกล้เคียงกันโดยเปิดโอกาสให้คู่พิพาททั้งฝ่ายผู้เสียหายกับฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถตกลงกันเลือกผู้ไกล่เกลี่ยได้ แต่หากไม่สามารถตกลงกันได้ก็เปิดโอกาสให้เลือกบุคคลภายนอก เช่น บริษัทกฎหมาย (Law Firm) หรือสถาบันการระงับข้อพิพาทเอกชน เข้ามาเป็นทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยในคดีหรือข้อพิพาทได้แต่ค่าใช้จ่ายต่างๆทั้งหมดฝ่ายผู้เสียหายจะต้องเป็นคนออก รวมทั้งยังมีระบบการคัดกรองผู้ไกล่เกลี่ยโดยการกำหนดคุณสมบัติที่ไม่เหมาะสมและอาจถูกเพิกถอนได้ในกระบวนการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาและการมอบหมายให้หน่วยงานระงับข้อพิพาทเป็นผู้พิจารณาความเหมาะสมของกระบวนการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยของคู่พิพาทในประเทศอังกฤษ ซึ่งจากแนวทางดังกล่าวก็จะทำให้เป็นการลดปัญหาเรื่องความไม่เป็นกลางของผู้ไกล่เกลี่ยในมุมมองของคู่พิพาทฝ่ายผู้เสียหายและป้องกันการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่ไม่มีความเป็นกลางซึ่งอาจทำให้กระบวนการไกล่เกลี่ยขาดความเป็นธรรมและความเชื่อมั่นในระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย รวมทั้งสามารถแก้ไขประเด็นปัญหาในส่วนของความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางด้านภาษีอากรของผู้ไกล่เกลี่ยได้ เมื่อมองย้อนกลับมาในบริบทของการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยในประเทศไทยจะเห็นได้ว่ารูปแบบของการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยในประเทศไทยยังไม่ได้เปิดโอกาสให้คู่พิพาทสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยจากภายนอกได้ ทำให้คู่พิพาทยังคงมีเพียงสองทางเลือกสำหรับการเลือกผู้ไกล่เกลี่ย คือ การไกล่เกลี่ยโดยผู้พิพากษาและการไกล่เกลี่ยโดยผู้ประนีประนอมยอมความเท่านั้น

4.1.2.3 การกำหนดระยะเวลาในการใช้การไกล่เกลี่ย

ข้อกำหนดประมวลศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มิได้กำหนดระยะเวลาสำหรับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทไว้อย่างชัดเจนแต่ระบุเพียงว่า ให้ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องดำเนินการไกล่เกลี่ยให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่ผู้รับผิดราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งกำหนด จึงทำให้การกำหนดระยะเวลาในการไกล่เกลี่ยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าว ซึ่งอาจทำให้คู่พิพาทฝ่ายหนึ่งอาจใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยไปในลักษณะบิดเบือนโดยการประวิงคดีให้ล่าช้าเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีได้

สำหรับกรอบระยะเวลาการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีในต่างประเทศทั้ง ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ โดยประเทศสหรัฐอเมริกาในส่วนของกรอบระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลไม่ได้มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้โดยชัดเจน แต่ในส่วนการไกล่เกลี่ยในชั้นของกรมสรรพากรได้มีการกำหนดกรอบระยะเวลาในการดำเนิน

กระบวนการไกล่เกลี่ยเอาไว้ เช่น การไกล่เกลี่ยก่อนขึ้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Fast Track Mediation) ได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการใช้การไกล่เกลี่ยเอาไว้ 30 แต่ไม่เกิน 40 วัน นับจากวันที่เริ่มต้นเข้าสู่กระบวนการและการไกล่เกลี่ยหลังขึ้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Post Appeal Mediation) ได้กำหนดกรอบระยะเวลาการใช้ไว้ 60 วัน นับแต่วันที่ทำข้อตกลงเพื่อเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

4.2 ปัญหาการขาดบทบัญญัติหรือกฎหมายที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยปัจจุบันยังขาดกฎหมายที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายกรมสรรพากรในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยเนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายกรมสรรพากรใช้ในการเจรจาต่อรองเพื่อดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ใช้ในปัจจุบันมีเพียงระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 เท่านั้น โดยขอบเขตของการบังคับใช้กำหนดให้สามารถผ่อนชำระค่าภาษีได้เฉพาะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 เช่น คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร หรือคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิ หรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น และกำหนดเงื่อนไขการผ่อนชำระให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษี เช่น การผ่อนชำระต้องผ่อนชำระเป็นงวดรายเดือนโดยเฉลี่ยงวดละเท่าๆกันทุกงวด เว้นแต่งวดสุดท้ายอาจชำระน้อยหรือมากกว่างวดอื่นได้ หรือกรณีที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลาผู้ขอผ่อนหมดสิทธิการผ่อนชำระและต้องชำระภาษีอากรที่ค้างทั้งจำนวนพร้อมเงินเพิ่ม จึงทำให้พนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่รับผิดชอบในคดีสามารถเจรจาต่อรองกับคู่พิพาทฝ่ายผู้เสียภาษีในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยได้เพียงแค่การเจรจาต่อรองในเรื่องการผ่อนชำระค่าภาษีเท่านั้นและไม่สามารถทำการเจรจาต่อรองเพื่อทำการไกล่เกลี่ยในส่วนเงินต้น เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ ทำให้คู่พิพาทฝ่ายผู้เสียภาษียังคงต้องรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีเต็มตามจำนวนความรับผิด

การที่พนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้เพียงการผ่อนชำระค่าภาษีเท่านั้นจึงขัดต่อหลักการและเจตนารมณ์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย เนื่องจากในการทำข้อตกลงเพื่อผ่อนชำระระหว่างผู้เสียภาษีกับพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ผู้เสียภาษีนั่นจะต้องยอมรับผิดตามการประเมินของพนักงาน

หรือเจ้าหน้าที่สรรพากรก่อน ซึ่งก็เท่ากับเป็นการบีบบังคับให้ผู้เสียภาษีที่ต้องการยุติข้อพิพาทนั้นต้องยอมรับผิดตามการประเมินก่อนแล้วจึงสามารถเข้าสู่กระบวนการทำข้อตกลงเพื่อผ่อนชำระค่าภาษีที่ต้องรับผิดได้ แต่ในกรณีข้อพิพาทรูปแบบอื่นๆ เช่น ข้อพิพาททางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สินหรือข้อพิพาททางภาษีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ซึ่งลักษณะของข้อพิพาทดังกล่าวเกิดจากความเข้าใจที่ไม่ตรงกันระหว่างฝ่ายของผู้เสียภาษีและฝ่ายพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร โดยยังไม่มีมติความชัดเจนในประเด็นข้อเท็จจริงแห่งคดีและหากมีการนำข้อพิพาททางภาษิลักษณะดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยก็จะเสมือนถูกบีบบังคับให้ต้องยอมรับผิดตามประเมินเพื่อที่จะต้องรับประโยชน์จากการขอผ่อนชำระ แต่ถ้าฝ่ายผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินและไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือไกล่เกลี่ยกับฝ่ายพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้ ผู้เสียภาษียังสามารถยุติกระบวนการและนำข้อพิพาทดังกล่าวกลับเข้าสู่การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีปกติ (Litigation) ได้ ซึ่งก็เท่ากับว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมิได้มีประโยชน์ใดต่อการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เนื่องจากไม่สามารถทำการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงใดๆ เกี่ยวกับเงินต้น เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้

ดังนั้น จากการที่พนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรขาดบทบัญญัติให้อำนาจในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ย จึงถือเป็นอุปสรรคสำคัญประการหนึ่งต่อการประสบความสำเร็จในการไกล่เกลี่ย ซึ่งทำให้การไกล่เกลี่ยขาดประสิทธิภาพและไม่สอดคล้องกับหลักการหรือเจตนารมณ์ของการไกล่เกลี่ย แต่ในส่วนของขบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษได้มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่พนักงานหรือเจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยกำหนดไว้ ซึ่งทำให้สามารถไกล่เกลี่ยในส่วนของเงินต้น เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ ดังนี้

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีบทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์และให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายกรมสรรพากรที่รับผิดชอบในการไกล่เกลี่ยเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยเพื่อประนีประนอมยอมความได้ตามมาตรา 7122 ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code)¹⁶² ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีให้แตกต่างหรือน้อยกว่าตามจำนวนที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินได้ จากบทบัญญัติดังกล่าวถือเป็นหลักการพื้นฐานที่ให้อำนาจ

¹⁶² Internal Revenue Code Section 7122

(a) Authorization

The Secretary may compromise any civil or criminal case arising under the internal revenue laws prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defense; and the Attorney General or his delegate may compromise any such case after reference to the Department of Justice for prosecution or defense.

เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถขอทำตกลงหรือเจรจาต่อรองเพื่อระงับข้อพิพาทได้ๆรวมถึงการไกล่เกลี่ยโดยสามารถที่จะตกลงให้แตกต่างหรือน้อยกว่าจำนวนที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีได้ ซึ่งในการเจรจาต่อรองเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงจะใช้การพิจารณาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและความเสี่ยงในการดำเนินคดี (Hazards of Litigation) เข้ามาประกอบด้วย ดังนั้น เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในเจรจาทำข้อตกลงดังกล่าวจะทำการพิจารณาโดยอาศัยหลักการทั้งสามประการประกอบกัน โดยแนวทางในการทำข้อตกลงของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

(1) Mutual Concession Settlement¹⁶³ หลักการตกลงประเภทนี้เป็นกรณีที่ตั้งฝ่ายรัฐและผู้เสียภาษีต่างยอมตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทในประเด็นที่ไม่มีที่แน่นอนว่าหากมีการดำเนินคดีโดยศาลแล้ว ศาลจะวินิจฉัยหลักกฎหมายหรือพิจารณาข้อเท็จจริงอย่างไร เนื่องจากข้อโต้แย้งของทั้งสองฝ่ายมีน้ำหนัก จึงไม่มีฝ่ายใดมั่นใจว่าจะชนะคดีดังกล่าว ทั้งสองฝ่ายจึงทำการตกลงกัน ในกรณีตามหลักการของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาที่กำหนดใน Policy Statement 8-47 ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรในการทำข้อตกลงเช่นนี้ได้ ซึ่งการตกลงประเภทนี้ส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation) หรือประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ

(2) Split-Issue Settlement¹⁶⁴ จากหลักการนี้เป็น Policy Statement 8-48 ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาสามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษียบนพื้นฐานการคำนวณเปอร์เซ็นต์หรือกำหนดจำนวนภาษีได้ โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะใช้ข้อตกลงประเภทนี้เมื่อไม่สามารถหาวิธีการเจรจาตกลงด้วยวิธีอื่นที่เหมาะสมได้ และหลักการตกลงประเภทนี้จะเป็นการตกลงในประเด็นที่หากมีการดำเนินคดีแล้วผลจะออกมาในลักษณะต้องภาษีทั้งหมดหรือไม่ต้องภาษีเลย (All or Nothing Decision) จึงอาจกล่าวได้ว่าการตกลงประเภทนี้เป็นการแลกเปลี่ยนประเด็นข้อพิพาทกัน

(3) Nuisance Value Settlement¹⁶⁵ หลักการนี้เป็นหลักการที่ให้อำนาจโดย Policy Statement 8-47 ซึ่งการตกลงประเภทนี้เป็นการตกลงโดยไม่ได้พิจารณาถึงความถูกต้องใดๆของประเด็นข้อพิพาทแต่จะเป็นการตกลงเพียงเพราะต้องการหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายและความไม่สะดวกที่จะ

¹⁶³ Internal Revenue Manual 8.6.4.1.1

¹⁶⁴ Internal Revenue Manual 8.6.4.1.2

¹⁶⁵ Internal Revenue Manual 8.6.4.1.3

เกิดขึ้นจากการดำเนินคดีเท่านั้น โดยหากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาประเมินแล้วว่าถ้ามีการดำเนินคดีต่อไปจะมีต้นทุนในการบริหารจัดการในการดำเนินคดีสูงกว่าสิ่งที่จะบังคับได้จากผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐจึงอาจใช้อำนาจตามหลักการนี้เพื่อทำการตกลงกับผู้เสียภาษีได้

สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษตามหลักการใน Litigation and Settlement Strategy ได้มีการวางหลักเกณฑ์และกฎหมายให้อำนาจในการเจรจาต่อรองและทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นได้ตามหลักการบริหารจัดการภาษีที่ดี (Good Management) โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการผลประโยชน์สูงสุดที่จะได้รับกลับคืนมาจากการประสบความสำเร็จในการระงับข้อพิพาท ซึ่งทำให้เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีหรือบริหารจัดการเก็บภาษีให้แตกต่างจากจำนวนที่ต้องชำระจริงได้หรือจำนวนที่ถูกประเมินได้ แต่ผลลัพธ์ต้องสอดคล้องและไม่ขัดต่อหลักกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้¹⁶⁶ ซึ่งหลักการผลประโยชน์ตอบแทนสูงสุดนี้จะเป็นหลักการที่น่าประเด็นในเรื่องของต้นทุนค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีมาเป็นหลักในการพิจารณาประกอบเพื่อตัดสินใจในการจัดเก็บภาษี หากการจัดเก็บภาษีได้มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สูงเกินกว่าค่าภาษีที่จะได้รับกลับคืนมาแล้ว เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการพิจารณาจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษก็มีอำนาจในการใช้ดุลพินิจตัดสินใจในการจัดเก็บภาษีให้ไม่ครบหรือเต็มตามจำนวนความผิดในอันจะต้องชำระภาษีหรือการประเมินได้¹⁶⁷

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าการขาดบทบัญญัติให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการไกล่เกลี่ยเป็นอุปสรรคและปัญหาสำคัญต่อการประสบผลสำเร็จในกระบวนการไกล่เกลี่ย จึงทำให้การไกล่เกลี่ยนั้นขาดประสิทธิภาพ เมื่อเทียบกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษที่มีการออกกฎหมายมารองรับและให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ ซึ่งหมายถึงการไกล่เกลี่ยในเงินต้น เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ ทั้งที่ในส่วนของประเทศไทยเองก็มีคำสั่งที่ ท.ป. 81/2542 ซึ่งวางหลักเกณฑ์ในการลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอยู่แล้ว แต่มิได้มีการนำมาใช้กับกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งหากมีการนำบทบัญญัติดังกล่าวนี้ไปใช้กับกระบวนการไกล่เกลี่ยก็จะทำ

¹⁶⁶ “Resolving Tax Disputes Commentary on the Litigation and Settlement Strategy”.

[Online] Accessed: 21 March 2559. Available:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387770/Commentary_on_litigation.pdf.

¹⁶⁷ Admin Law Manual 3400 Collection and Management : Test to Apply

ให้สามารถบริหารจัดการคดีได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น สำหรับในส่วนของเงินต้นค่าภาษีนั้นยังไม่มีบทบัญญัติใดๆออกมาให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการงดหรือลดการเก็บค่าภาษีให้แตกต่างไปจากจำนวนตามการประเมินได้ ซึ่งหากมีการออกบทบัญญัติให้สามารถไกล่เกลี่ยเงินต้นค่าภาษีได้ก็จะทำให้การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการคดีมากยิ่งขึ้น แต่การเปิดโอกาสให้ไกล่เกลี่ยในหนี้เงินต้นค่าภาษีนั้นเปรียบเสมือนดาบสองคมที่จะต้องพิจารณาให้รอบคอบระหว่างการคุ้มครองรายได้ภาษีซึ่งเป็นผลประโยชน์สาธารณะกับความต้องการในการบริหารจัดการคดีอย่างรวดเร็ว ซึ่งหากไม่มีหลักเกณฑ์หรือบทบัญญัติที่เข้มงวดในการเข้ามาควบคุมการใช้อำนาจดุลพินิจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในกระบวนการไกล่เกลี่ยก็อาจส่งผลทำให้การใช้อำนาจดุลพินิจดังกล่าวไปในทางที่บิดเบือนและอาจส่งผลกระทบต่อรายได้ที่จะเกิดจากการบังคับจัดเก็บหนี้ค่าภาษีของรัฐได้

4.3 ปัญหาการขาดมาตรการป้องกันและสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

เนื่องด้วยกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมีลักษณะของการดำเนินกระบวนการที่ผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดคดีได้ ดังเช่น ผู้พิพากษาหรืออนุญาโตตุลาการ จึงทำให้ผลของคดีนั้นมาจากการตกลงร่วมกันของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย ซึ่งการที่ไม่มีมาตรการที่จะเข้ามาป้องกันและควบคุมความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันของผลลัพธ์หรือข้อตกลงจากกระบวนการไกล่เกลี่ย จึงอาจทำให้ผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ยมีความแตกต่างและไม่สม่ำเสมอ แม้ว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะมีประเด็นข้อเท็จจริงแห่งคดีลักษณะเดียวกันก็ตาม ซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นแห่งคดีลักษณะเดียวกัน

สำหรับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยนั้น มิได้มีการไต่ถามไต่สวนนำมาป้องกันและควบคุมผลลัพธ์หรือข้อตกลงจากกระบวนการไกล่เกลี่ยให้มีความสม่ำเสมอและสอดคล้องกัน ซึ่งเมื่อมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้นระหว่างฝ่ายผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร และได้มีการนำคดีหรือข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย โดยการนำคดีหรือข้อพิพาททางภาษีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยก็อาจมาจากการตกลงกันของกรณีทั้งสองฝ่ายคือ ฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายกรมสรรพากร หรืออาจมาจากการที่ผู้พิพากษาในคดีเห็นว่าคดีหรือข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ โดยมีได้มีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยเอาไว้ อีกทั้งฝ่ายกรมสรรพากรเองก็มิได้มีการกำหนดชัดเจนว่าให้หน่วยงานเข้ามาควบคุมดูแลหรือพิจารณาความเหมาะสมของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่จะดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งแม้ว่าจะมีแนวคิดที่เป็นที่ยอมรับกันว่า

กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นสามารถนำไปใช้ได้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีในทุกรูปแบบ แต่อย่างไรก็ตาม มิใช่ข้อพิพาททางภาษีทุกรูปแบบที่จะเหมาะสมสำหรับการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้เป็นวิธีการในการระงับข้อพิพาทได้ ซึ่งหากไม่มีข้อจำกัดในการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีอาจส่งผลกระทบต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษีหรือการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทของกรมสรรพากรได้ เนื่องจากไม่มีบรรทัดฐานที่จะนำมาใช้เป็นแนวทางการดำเนินคดีกับข้อพิพาททางภาษีอื่นๆต่อไป และอาจทำให้เกิดการนำกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน เช่น การนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปเพื่อประวิงการดำเนินคดีของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่หรือนำไปใช้ในการประเมินพยานหลักฐานหรือข้อมูลต่างๆที่จะนำมาใช้ในการดำเนินคดีของฝ่ายพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อประโยชน์ในทางคดีของตน นอกจากนี้ ภายหลังจากการคู่พิพาททั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้ทำการไกล่เกลี่ยสำเร็จและมีข้อตกลงใดๆ อันเป็นผลลัพธ์ของการไกล่เกลี่ยนั้น เนื่องจากผลลัพธ์ของกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะมาจาก การตกลงกันด้วยความสมัครใจของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย ซึ่งมีได้มาจากการคำตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดของคนกลางที่มาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย เพราะผู้ไกล่เกลี่ยมิได้มีอำนาจในการตัดสินหรือวินิจฉัยชี้ขาดคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวได้ จึงทำให้คู่พิพาทในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีสามารถที่จะกำหนดผลลัพธ์แห่งคดีได้เอง บางกรณีจึงอาจทำข้อตกลงที่แตกต่างกับที่กฎหมายกำหนดได้ หากประเด็นที่กฎหมายเปิดช่องให้มีการใช้ดุลพินิจในการตีความได้หรือมิใช่การตกลงที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งในส่วนของกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยก็มีได้มีมาตรการใดที่จะเข้ามาป้องกันและควบคุมความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันของผลลัพธ์หรือข้อตกลงจากกระบวนการไกล่เกลี่ยตรงนี้กำหนดเอาไว้ จึงอาจทำให้ผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ยระหว่างฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความแตกต่างและไม่สม่ำเสมอ แม้ว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะมีประเด็นข้อเท็จจริงแห่งคดีลักษณะเดียวกันก็ตาม ซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นแห่งคดีลักษณะเดียวกันและอาจส่งต่อความเชื่อมั่นในด้านความเป็นธรรมของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีได้

เมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ มีมาตรการหรือแนวทางในการป้องกันและควบคุมความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันของผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยแบ่งออกเป็น 2 มาตรการ คือ มาตรการป้องกันและควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย และ มาตรการป้องกันและสร้างความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ย

สำหรับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีมาตรการหรือแนวทางในการป้องกันและควบคุมความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันของผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ย 2 แนวทาง คือ มาตรการป้องกันและควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย และมาตรการป้องกันและสร้างความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ย

แนวทางแรก การป้องกันและควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยจะดำเนินการโดยมีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยเอาไว้ใน Revenue Procedure 2014-63 เช่น ข้อพิพาทที่เป็นประเด็นข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการโต้แย้งความเหมาะสมในการตีความข้อกฎหมายที่ใช้ในการวินิจฉัยคดีหรือข้อพิพาท ข้อพิพาทที่เป็นประเด็นข้อเท็จจริง เช่น ประเด็นเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) ประเด็นเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Case) หรือประเด็นเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Case) และคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เหมาะสมและไม่สามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ เช่น ข้อพิพาทที่มีข้อเท็จจริงในข้อพิพาทที่ความชัดเจนอยู่แล้วหรือข้อพิพาทที่ควรจะมีบรรทัดฐานที่ชัดเจนเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาข้อพิพาทอื่นๆ ซึ่งเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างฝ่ายผู้เสียภาษีกับฝ่ายกรมสรรพากร และคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวมีลักษณะเป็นคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและสามารถไกล่เกลี่ยตามเงื่อนไขที่กำหนด คู่พิพาททั้งสองฝ่ายก็สามารถนำคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ แต่การจะนำคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่มีลักษณะเหมาะสมตามเงื่อนไขที่สามารถไกล่เกลี่ยได้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมิได้สามารถนำเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้โดยทันที แต่จะต้องได้รับการอนุมัติโดยหน่วยงาน Assistant Regional Director of Appeals-Large Cases ก่อน จึงสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย โดยหน่วยงาน Assistant Regional Director of Appeals-Large Cases จะทำหน้าที่เป็นผู้พิจารณาและประเมินความเหมาะสมในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

แนวทางที่สอง การป้องกันและสร้างความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ย เนื่องด้วยกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมีรูปแบบการดำเนินกระบวนการที่เปิดโอกาสให้คู่พิพาทสามารถสร้างผลลัพธ์ของคดีหรือข้อพิพาทได้ด้วยความสมัครใจของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย ทำให้ผลลัพธ์ที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมาจากการเจรจาต่อรองหรือการตกลงกันของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย ซึ่งอาจทำให้ผลลัพธ์ที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ยมีความแตกต่างกัน แม้ว่าคดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวจะมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นแห่งคดีลักษณะเดียวกันก็ตาม ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการออกมาตรการหรือแนวทางที่จะมาการป้องกันและสร้างความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยการใช้หลัก Duty of

Consistency ซึ่งเป็นหลักการที่กำหนดให้การใช้ดุลพินิจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบใน
 ดำเนินการหรือการตัดสินใจใดๆในกระบวนการไกล่เกลี่ยจะต้องใช้อย่างสอดคล้องและเท่าเทียมต่อ
 กรณีที่บุคคลมีสถานะหรือมีข้อเท็จจริงเหมือนกันหรือลักษณะเดียวกัน โดยจะใช้หลักการดังกล่าว
 อย่างจำกัด ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 แนวทาง คือ อำนาจดุลพินิจในการตีความกฎหมายและอำนาจดุลพินิจ
 ในการระงับข้อพิพาท

สำหรับอำนาจดุลพินิจในการตีความกฎหมายนั้น พนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร
 สหรัฐอเมริกามีอำนาจใช้ดุลพินิจดังกล่าวในการตัดสินว่าจะเก็บภาษีหรือไม่เก็บภาษีจากสิ่งใดสิ่งหนึ่งก็
 ได้ แต่เมื่อได้มีการตัดสินแล้วว่า จะเก็บภาษีจากสิ่งใด คำตัดสินนั้นจะต้องถูกนำไปใช้อย่างสม่ำเสมอ
 และสอดคล้องกันต่อผู้เสียภาษีทุกราย

ในส่วนของอำนาจดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนั้น มีหลักการที่ตรงข้ามกับดุลพินิจในการ
 ตีความ ซึ่งหลักการสำคัญหรือหัวใจของการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนี้ คือ การปฏิบัติต่อผู้เสีย
 ภาษีที่มีสถานะหรือลักษณะเหมือนกันได้อย่างแตกต่างกัน จากกรณีนี้ ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิที่จะระงับข้อ
 พิพาทโดยกำหนดเงื่อนไขให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในการระงับข้อพิพาทเท่าเทียมกับกรณีอื่นได้ และ
 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาก็ไม่จำเป็นต้องเสนอสิทธิประโยชน์ในการระงับข้อพิพาทให้ผู้เสียภาษีอย่างเท่า
 เทียมกัน เนื่องจากโดยธรรมชาติของการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนั้นไม่มีหน้าที่หรือความ
 ผูกพันใดที่กำหนดให้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาท้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอย่างเท่าเทียมกันในการระงับข้อ
 พิพาท โดยตราบใดที่การใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่ได้ใช้อย่างบิดเบือนหรือเป็น
 การเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม แต่หากพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้ดุลพินิจในการระงับ
 ข้อพิพาทดังกล่าวอย่างบิดเบือนและเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องคดี
 ต่อศาลเพื่อให้ศาลบังคับตามหลัก Duty of Consistency ได้

สำหรับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษจะมี
 มาตรการหรือแนวทางในการป้องกันและควบคุมความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันของผลลัพธ์ หรือ
 ข้อตกลงที่เกิดจากการกระบวนการไกล่เกลี่ย 2 แนวทางเช่นเดียวกับของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ
 มาตรการป้องกันและควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย และมาตรการป้องกัน
 และสร้างความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ย

แนวทางแรก การป้องกันและควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยจะใช้
 วิธีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย
 และจะจัดตั้งหน่วยงาน คือ หน่วยงานระงับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) และ
 คณะกรรมการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) ขึ้นมาเพื่อทำ

หน้าที่เป็นผู้พิจารณาและประเมินความเหมาะสมในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

แนวทางที่สอง การป้องกันและสร้างความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ยจะใช้รูปแบบการตั้งหน่วยงานหรือคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานที่มีหน้ารับผิดชอบในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เพื่อควบคุมให้เกิดความสม่ำเสมอและสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยขอบเขตอำนาจของหน่วยงานหรือคณะกรรมการที่ถูกตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยอันเป็นการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะแบ่งหน้าที่รับผิดชอบตามลักษณะของประเด็นหรือข้อพิพาทในคดีที่เกิดขึ้นตามที่กำหนดใน Code of Governance for Resolving Tax Dispute เช่น ถ้ามีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งทำให้ประเด็นแห่งเกิดขึ้นในขอบเขตของภาษีธุรกิจ หน่วยงานที่จะเข้ามารับผิดชอบในการพิจารณาทบทวนผลลัพธ์ที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ย คือ Business Tax Contentious Issues Panel (BT CIP) ซึ่งจะเข้ามาทำหน้าที่ในการกำหนดกลยุทธ์ในการบริหารจัดการข้อพิพาทดังกล่าว รวมทั้งพิจารณาทบทวนผลลัพธ์ของการไกล่เกลี่ยอีกด้วย

จากที่กล่าวไปข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในประเทศไทยยังมีได้มีมาตรการที่จะเข้ามาป้องกันและสร้างความสม่ำเสมอหรือสอดคล้องกันในผลลัพธ์หรือข้อตกลงที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ยในระหว่างผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นแห่งคดีลักษณะเดียวกัน ซึ่งอาจส่งผลทำให้คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยที่มีข้อเท็จจริงในคดีลักษณะเดียวกันอาจมีผลลัพธ์ที่แตกต่างหรือไม่สอดคล้องกันได้ และอาจส่งผลต่อความเป็นธรรมและความเชื่อมั่นของระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอีกด้วย จากการศึกษาแนวทางของต่างประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ ได้มีแนวปฏิบัติเพื่อใช้เป็นมาตรการในการควบคุมความเป็นธรรมดังกล่าว โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีแนวปฏิบัติซึ่งเป็นไปตามหลักหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Duty of Consistency) ที่กำหนดให้พนักงานหรือเจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่มีข้อเท็จจริงหรือพฤติการณ์ลักษณะเดียวกันอย่างเท่าเทียมกันและหากมีการละเมิดหรือไม่ปฏิบัติตามหลักการดังกล่าว ศาลสามารถที่จะเข้ามาควบคุมเพื่อให้เป็นไปตามหลักการหน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันได้ แต่ในส่วนมาตรการป้องกันและสร้างความเป็นธรรมของประเทศอังกฤษนั้นจะมีความแตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกา โดยประเทศอังกฤษจะใช้รูปแบบของการตั้งหน่วยงานหรือองค์กรขึ้นมาพิจารณาและควบคุมการเจรจาต่อรองและ

ระงับข้อพิพาทในคดีภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อให้ผลลัพธ์ที่เกิดการไกล่เกลี่ยมีความเหมาะสมและเป็นธรรมกับคู่พิพาททั้งสองฝ่าย

4.4 ปัญหาการขาดมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีอากรโดยการไกล่เกลี่ย

มาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษี คือ วิธีการในการควบคุมพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการ โดยจะเป็นการควบคุมและกำกับดูแลให้ผู้เสียภาษีต้องดำเนินกระบวนการด้วยเจตนาที่บริสุทธิ์ (Good Faith) และไม่นำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน (Abuse) รวมทั้งเป็นการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีให้มีความต้องการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้นและเพื่อป้องกันมิให้มีการกระทำความผิดซ้ำอีก

สำหรับมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศไทยนั้นยังไม่มีแนวทางหรือมาตรการที่ชัดเจนหรือเป็นรูปธรรมในการบังคับใช้ จึงทำให้การควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยที่ส่อไปในทางที่ไม่สุจริตหรืออาจมีการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนยังขาดความชัดเจนและอาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีแนวโน้มที่จะกระทำความผิดหรือหลีกเลี่ยงกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากหากผู้เสียภาษีกระทำความผิดหรือหลีกเลี่ยงกฎหมายภาษีและผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวโดยกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวก็ได้มีมาตรการในการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมผู้เสียภาษีที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรมเพื่อที่จะปรับเปลี่ยนพฤติกรรมผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย จึงอาจทำให้ผู้เสียภาษีมีแนวโน้มที่จะกลับมากระทำความผิดซ้ำโดยอาศัยกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นทางเลือกในการระงับข้อพิพาทภาษีที่เกิดขึ้นเพื่อให้ตนเองได้สิทธิประโยชน์จากการระงับข้อพิพาท

สำหรับมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้ใน 2 รูปแบบ คือ การจำกัดจำนวนการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีและกำหนดหน้าที่ในการรายงานการละเมิดใดที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีในขั้นตอนกระบวนการไกล่เกลี่ยคดีภาษีโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ โดย

การจำกัดจำนวนการใช้การไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้เพียงแค่ครั้งเดียว (One-Shot deal) เว้นแต่จะมีกรณีพิเศษ (Extraordinary Circumstances) กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่ถูกเสนอให้ผู้เสียภาษีเพื่อใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีมากกว่าหนึ่งครั้งหรือได้มีการพยายามที่นำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นแล้วแต่ไม่ประสบผลสำเร็จ เนื่องจากหากเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาทได้อย่างไร้การควบคุมอาจทำให้ผู้เสียภาษีนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนและอาจส่งผลกระทบต่อความเคารพหรือความต้องการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้ ดังนั้น เพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าวทางกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจึงได้ออกมาตรการดังกล่าวเพื่อควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมผู้เสียภาษีที่จะใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในการกระตุ้นหรือสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้องต่อไป และในส่วนของข้อกำหนดหน้าที่ในการรายงานการละเมิดใดที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีในขั้นตอนกระบวนการไกล่เกลี่ยคดีภาษีโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจโดยตามมาตรา 7214 (a)(8) ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาประกอบกับ Revenue Procedure 2014-63 Section 12 ข้อ 3 ซึ่งได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีหน้าที่รับผิดชอบในการไกล่เกลี่ยต้องรายงานข้อมูลใดที่ตรวจพบและเกี่ยวข้องกับการละเมิดกฎหมายภาษีหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ยต่อผู้บังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจเกี่ยวข้อง (Secretary) และนอกจากนั้นใน Internal Revenue Manual 35.5.5.8 ซึ่งเป็นระเบียบปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้กำหนดข้อตกลงในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีให้ผู้เสียภาษีต้องยอมรับข้อตกลงภายใต้เงื่อนไขตามมาตรา 7214 (a)(8) ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาด้วย ซึ่งมาตรการดังกล่าวได้สร้างขึ้นมาเพื่อควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยมิให้นำกระบวนการดังกล่าวนี้ไปใช้อย่างบิดเบือนและผิดวัตถุประสงค์ เนื่องจากหลักการคุ้มครองและรักษาความลับข้อมูลของผู้เสียภาษี ซึ่งทำให้การดำเนินการใดๆในกระบวนการไกล่เกลี่ยไม่ว่าจะเป็นการเจรจาต่อรอง, การทำข้อตกลง, บทสนทนา หรือพยานหลักฐานใดๆ ในกระบวนการไกล่เกลี่ยถือเป็นความลับและห้ามเปิดเผยไม่ว่ากรณีใดๆเว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ตามมาตรา 6103 มาตรา 7213 และมาตรา 7431 ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) ซึ่งจาก

บทบัญญัติดังกล่าวทำให้การเปิดเผยข้อมูลหรือพยานหลักฐานใดๆ ในขั้นตอนของการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นไม่สามารถนำมารับฟังเป็นพยานหลักฐานเพื่อพิจารณาคดีหรือข้อพิพาทของผู้เสียหายดังกล่าวในภายหลังได้ ด้วยเหตุนี้จึงอาจทำให้ผู้เสียหายใช้ประโยชน์จากบทบัญญัตินี้เพื่อป้องกันข้อมูลหรือพยานหลักฐาน (Shelter Information) โดยการนำพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดหรือการหลีกเลียงภาษีมาเปิดเผยใช้ชั้นของกระบวนการไกล่เกลี่ย ดังนั้น การกำหนดหน้าที่ให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาที่มีหน้าที่รับผิดชอบในกระบวนการไกล่เกลี่ยต้องรายงานข้อมูลใดๆ ที่ตรวจพบและเกี่ยวข้องกับการละเมิดกฎหมายภาษีหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อป้องกันผู้เสียหายภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยมิให้นำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนและควบคุมหรือกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียหายให้เคารพและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้องต่อไป

สำหรับมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมผู้เสียหายในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศอังกฤษนั้นก็ได้มีมาตรการที่ชัดเจนดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากระบบของการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้กับการระงับข้อพิพาทยังอยู่ในระหว่างศึกษาและทดลอง จึงทำให้รูปแบบของการควบคุมและกำกับดูแลดังกล่าวยังไม่มีความเป็นรูปธรรมมากนัก แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศอังกฤษได้มีมาตรการที่จะมาบังคับใช้เพื่อควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียหายโดยใช้หลักการ Adverse Cost Order ซึ่งมาตรการดังกล่าวนี้จะถูกปรับใช้โดยศาล หากศาลเห็นว่าพฤติกรรมการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยของผู้เสียหายไม่มีเหตุผลสมควรหรืออาจมาจากเหตุของการที่ผู้เสียหายไม่มีเจตนาที่ต้องการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง ศาลสามารถที่จะกำหนดมาตรการบังคับแก่ผู้เสียหายที่ปฏิเสธการเข้าร่วมหรือยุติการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุผลสมควรให้ผู้เสียหายดังกล่าวนี้ต้องชำระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี (Adverse Cost Order) ทั้งหมดแก่อีกฝ่ายได้ ซึ่งมาตรการควบคุมและกำกับดูแลดังกล่าวนี้จะเข้ามาควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียหายภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อให้ผู้เสียหายไม่นำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนและดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยด้วยเจตนาที่สุจริต ตลอดทั้งปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้เสียหายให้เคารพและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดต่อไป

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่ารูปแบบของมาตรการในการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยเมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศดังเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ ยังไม่มีหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่เป็นรูปธรรมที่จะนำมาใช้บังคับ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนหรือ

ดำเนินกระบวนการด้วยเจตนาที่ไม่สุจริตเพื่อหาประโยชน์จากกระบวนการใกล้เคียง ตลอดจนอาจทำให้ผู้เสียหายมีแนวโน้มที่จะกระทำความผิดโดยการหลอกลวงภาษีหรือหนีภาษีซ้ำอีก



บทที่ 5

สรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการไกล่เกลี่ยถือเป็นรูปแบบของการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) ซึ่งเป็นวิธีในการระงับข้อพิพาทที่ได้รับความนิยมใช้ระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างคู่ความในปัจจุบัน โดยการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยนี้จะเป็นการแก้ปัญหาข้อพิพาทโดยบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียหรือมีความเกี่ยวข้องในคดีหรือข้อพิพาท ทำหน้าที่เป็นคนกลางเข้าช่วยเหลือแนะนำในการเจรจาต่อรองกับคู่ความเพื่อหาทางระงับข้อพิพาท โดยลักษณะของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีไกล่เกลี่ยนั้นผู้ไกล่เกลี่ยจะมีอำนาจเพียงแค่เจรจาต่อรองเพื่อทางระงับข้อพิพาทเท่านั้น ไม่มีอำนาจชี้ขาดหรือตัดสินปัญหาหรือประเด็นข้อพิพาทในคดีได้ดังเช่นการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ ซึ่งการแก้ไขปัญหาด้วยการไกล่เกลี่ยนี้สามารถทำให้ปัญหาข้อพิพาทถูกจัดการไปได้ด้วยความรวดเร็วและทำให้คู่พิพาทอยู่ในสถานะที่เรียกว่า “Win-Win Situation” และจากสถานการณ์ของประเทศไทยปัจจุบันที่มีการนำคดีขึ้นสู่ชั้นศาลเพิ่มมากขึ้น ทำให้มีคดีค้างพิจารณาอยู่ในศาลจำนวนมาก ก่อให้เกิดความเสียหายแก่คู่ความและเป็นภาระแก่ศาลและเป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจของประเทศโดยส่วนรวม เนื่องจากการที่มีคดีค้างพิจารณาอยู่ในศาลจำนวนมาก ทำให้คดีเกิดความล่าช้าและทำให้คู่ความรู้สึกที่ไม่ได้รับการบริการอำนวยความสะดวกที่ดีเพียงพอจากหน่วยงานของรัฐ จึงได้มีแนวคิดให้มีการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยเฉพาะการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยได้เริ่มต้นนำมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในศาลยุติธรรมในคดีแพ่งทั่วไป และต่อมาแนวคิดในการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาได้รับความนิยม จึงได้มีการนำการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยไปใช้กับคดีภาษีในชั้นศาลของศาลภาษีอากรกลาง แต่เนื่องจากการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมีพื้นฐานมาจากการเจรจาต่อรองซึ่งเป็นการระงับข้อพิพาททางแพ่ง ในทางกลับกันข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะเฉพาะซึ่งเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ จึงทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทยมีอุปสรรคและสภาพปัญหาที่ทำให้กระบวนการดังกล่าวมีข้อบกพร่องและอาจทำให้เกิดการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไปใช้อย่างบิดเบือนและไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยที่ต้องการรักษาสมดุลระหว่างการบริหารจัดการคดีอย่างมีประสิทธิภาพและการรักษาผลประโยชน์สาธารณะ ซึ่งมีประเด็นดังต่อไปนี้

ประการแรก การนำข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลของประเทศไทย เนื่องจากปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่ใช้บังคับกับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลจึงทำให้ต้องนำข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลด้วย ถึงแม้ว่าก่อนหน้านี้นักภาษีกาเองก็ได้มีการออกระเบียบศาลภาษีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความ พ.ศ. 2545 แต่ระเบียบดังกล่าวก็กำหนดรูปแบบและวิธีการไกล่เกลี่ยในลักษณะทั่วไปเท่านั้น มิได้กำหนดรูปแบบและวิธีการเฉพาะเอาไว้แต่อย่างใด ต่อมาจึงได้ถูกยกเลิกโดยข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 และนำบทบัญญัติดังกล่าวมาใช้บังคับกับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลนับแต่นั้น เป็นต้นมา ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมีลักษณะเป็นบทบัญญัติทั่วไปที่ใช้สำหรับการไกล่เกลี่ยในทุกคดีที่เกิดขึ้นในชั้นศาล แต่สำหรับคดีภาษีอากรนั้นเป็นคดีที่มีลักษณะเฉพาะซึ่งเกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น การนำข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 มาใช้กับคดีภาษีอากรจึงไม่เหมาะสมและอาจส่งผลกระทบต่อการรักษาสมดุลระหว่างการบริหารจัดการคดีอย่างมีประสิทธิภาพและการรักษาผลประโยชน์สาธารณะได้ นอกจากนี้ในด้านของเนื้อหาของสาระของข้อกำหนดประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. 2554 ก็ยังมีได้มีการกำหนดขั้นตอนและวิธีการในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีไว้โดยเฉพาะและชัดเจนเช่นกัน ทั้งการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย และการกำหนดระยะเวลาในการไกล่เกลี่ย ซึ่งอาจส่งผลทำให้เกิดการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยไปใช้กับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนหรือประวิงการดำเนินกระบวนการทางศาลเพื่อประโยชน์ทางการดำเนินคดีของตนเอง

สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษได้มีการออกบทบัญญัติและแนวปฏิบัติเฉพาะสำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยเอาไว้ โดยประเทศสหรัฐอเมริกานั้นได้มีการออกบทบัญญัติหรือแนวปฏิบัติเฉพาะที่เกี่ยวข้องและใช้สำหรับการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษี 3 ฉบับ คือ (1) Tax Court Rule ข้อ 124 (b) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์และแนวทางสำหรับการนำการกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล โดยบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะวางหลักเกณฑ์

และแนวทางในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีไว้อย่างกว้างๆ ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นบทบัญญัติที่เป็น การเปิดช่องให้การไกล่เกลี่ยสามารถนำมาใช้เป็นทางเลือกหนึ่งในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล (2) Revenue Procedure 2014-63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์และแนวทางในการนำการระงับ ข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากร เช่น การกำหนดการขั้นตอนในการเข้าสู่ กระบวนการ การกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอากรที่เหมาะสมหรือไม่เหมาะสมสำหรับ การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย ข้อกำหนดในการเลือกผู้ไกล่เกลี่ย และการทำข้อตกลงใน กระบวนการไกล่เกลี่ย (3) Internal Revenue Manual Part 35 Tax Court Litigation ซึ่งเป็น บทบัญญัติภายในที่วางหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติสำหรับให้เจ้าหน้าที่หรือพนักงานใช้เป็นแนวทางใน การดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย และในส่วนของประเทศอังกฤษได้มี ออกบทบัญญัติและแนวปฏิบัติเฉพาะสำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีไว้ดังนี้ (1) Tribunal Courts and Enforcement Act 2007 Section 24 และ Regulation 3 of The Tribunal Procedure Rules 2009/273 ซึ่งบทบัญญัติทั้งสองเป็นบทบัญญัติที่ยอมรับให้สามารถนำการระงับข้อพิพาทโดย การไกล่เกลี่ยมาใช้ในชั้นศาลได้ จึงทำให้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกใน ข้อพิพาทที่ขึ้นกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในชั้นศาลได้ (2) Practical Guidance for HRMC Staff on The Use of ADR in Large or Complex Case ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่วางแนวทางและหลักปฏิบัติ เกี่ยวกับการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้เจ้าหน้าที่หรือเจ้า พนักงานใน HMRC ใช้เป็นแนวปฏิบัติในดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกในการระงับข้อ พิพาททางภาษี ซึ่งจากการที่ทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษมีบทบัญญัติหรือแนวทาง ปฏิบัติสำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยกำหนดไว้โดยเฉพาะ จึงทำให้รูปแบบของ ระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษมีความ ชัดเจน

ประการที่สอง อำนาจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อ พิพาททางภาษี ซึ่งปัจจุบันการเจรจาต่อรองหรือข้อตกลงระหว่างฝ่ายพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ภาครัฐ กับผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอม ยอมความทำได้อย่างจำกัด ซึ่งสามารถเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงได้เพียงแค่การผ่อนชำระหนี้ค่า ภาษีอากรเท่านั้น เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติหรือกฎหมายใดที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการเจรจาต่อรอง

หรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้ มีเพียงแต่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ พ.ศ. 2545 เท่านั้น จึงทำให้พนักงานหรือเจ้าหน้าที่ภาครัฐสามารถที่จะตกลงได้เพียงแค่การผ่อนชำระค่าภาษีเท่านั้น โดยไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยในส่วนของเงินต้นค่าภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ ซึ่งถือเป็นอุปสรรคประการสำคัญต่อการประสบความสำเร็จในการระงับข้อพิพาทและเจตนาบรรเทาของการไกล่เกลี่ยที่ต้องการที่จะบริหารจัดการคดีให้เสร็จสิ้นอย่างรวดเร็ว

สำหรับอำนาจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษนั้น ได้มีการออกบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่สามารถเจรจาต่อหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้ โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา 7122¹⁶⁸ ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีให้แตกต่างหรือน้อยกว่าตามจำนวนที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินได้ โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของการพิจารณาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและความเสี่ยงในการดำเนินคดี (Hazards of Litigation) ในส่วนของประเทศอังกฤษได้มีการวางหลักเกณฑ์และกฎหมายให้อำนาจในการเจรจาต่อรองและทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นได้ โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการผลประโยชน์สูงสุดที่จะได้รับกลับคืนมาจากการประสบความสำเร็จในการระงับข้อพิพาท ซึ่งทำให้เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีหรือบริหารจัดการเก็บภาษีให้แตกต่างจากจำนวนที่ต้องชำระจริงได้ แต่ผลลัพธ์ต้องสอดคล้องและไม่ขัดต่อหลักกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้¹⁶⁹ ซึ่งจากการที่ทั้งประเทศสหรัฐอเมริกา

¹⁶⁸ Internal Revenue Code Section 7122

(a) Authorization

The Secretary may compromise any civil or criminal case arising under the internal revenue laws prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defense; and the Attorney General or his delegate may compromise any such case after reference to the Department of Justice for prosecution or defense

¹⁶⁹ “Resolving Tax Disputes Commentary on the Litigation and Settlement Strategy”.

[Online]. Available:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387770/Commentary_on_litigation.pdf. [21 มีนาคม 2559].

และประเทศอังกฤษได้ออกบทบัญญัติหรือหลักเกณฑ์ที่ให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการดำเนิน กระบวนการรับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ย จึงทำให้พนักงานหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวนั้นสามารถ ที่จะเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ ซึ่งทำให้การไกล่เกลี่ยนั้นมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการไกล่เกลี่ยที่ต้องการบริหารจัดการคดีอย่างรวดเร็วโดยตั้งอยู่บน ฐานของการรักษาประโยชน์สาธารณะ

ประการที่สาม มาตรการป้องกันและสร้างความเป็นธรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อ พิพาททางภาษี ซึ่งหมายถึง วิธีการหรือมาตรการที่จะเข้ามาควบคุมการใช้ดุลพินิจของพนักงานหรือ เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในกระบวนการรับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยเพื่อให้การใช้ดุลพินิจ ของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในกระบวนการไกล่เกลี่ยสอดคล้องกันทั้งหลักกฎหมายและ บรรทัดฐานที่วางไว้ ซึ่งทางผู้เขียนได้แบ่งมาตรการดังกล่าวออกเป็น 2 กรณี คือ

(1) มาตรการป้องกันและควบคุมความเป็นธรรมเบื้องต้นก่อนเข้าสู่กระบวนการและ มาตรการป้องกันและสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่มีข้อพิพาทลักษณะเดียวกันใน กระบวนการไกล่เกลี่ย โดยมาตรการป้องกันและควบคุมความเป็นธรรมก่อนเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ข้อพิพาททางภาษีนั้นจะเป็นมาตรการควบคุมก่อนที่คดีหรือข้อพิพาทจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยใน ชั้นศาล โดยจะมีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและสามารถไกล่เกลี่ยและ คดีที่ไม่เหมาะสมและไม่สามารถไกล่เกลี่ยได้เอาไว้และมีการตั้งหน่วยงานหรือองค์กรขึ้นมาพิจารณา ความเหมาะสมในการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้กับคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น เพื่อ ป้องกันมิให้มีการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือนอันอาจส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมในระบบ การรับข้อพิพาททางภาษี

(2) มาตรการป้องกันและสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่มีข้อพิพาท ลักษณะเดียวกันในกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งเป็นมาตรการในการควบคุมผลลัพธ์ที่เกิดจากการไกล่ เกลี่ย โดยจะควบคุมการใช้อำนาจดุลพินิจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในคดีเพื่อคดีหรือ ข้อพิพาทที่มีข้อเท็จจริงลักษณะเดียวกันได้ผลลัพธ์ออกเช่นเดียวกัน

สำหรับมาตรการทั้งสองรูปแบบดังกล่าวในประเทศไทยนั้น เนื่องจากการรับข้อพิพาทโดย การไกล่เกลี่ยในคดีภาษีของประเทศไทยยังอยู่ในช่วงเริ่มต้นและยังไม่มบบัญญัติเฉพาะหรือระเบียบ ภายในใดที่กำหนดรูปแบบของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีไว้โดยเฉพาะจึงทำให้มาตรการดังกล่าว ในประเทศไทยยังไม่มีชัดเจนและเป็นรูปธรรมแต่อย่างใด จึงทำให้การนำคดีหรือข้อพิพาททาง ภาษีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยขึ้นอยู่กับความตกลงของคู่พิพาททั้งสองฝ่ายหรือศาลที่รับผิดชอบใน คดีนั้นๆเท่านั้น หากศาลเห็นสมควรว่าคดีหรือข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวสามารถเข้าสู่กระบวนการ ไกล่เกลี่ยได้ และผลลัพธ์หรือข้อตกลงใดๆที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยอาจมีความแตกต่างและไม่สอดคล้อง

กัน แม้คดีหรือข้อพิพาทดังกล่าวมีจะลักษณะเหมือนกันก็ตาม ซึ่งจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียหายที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยและมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นแห่งคดีลักษณะเดียวกัน และอาจส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในด้านความเป็นธรรมของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีได้

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษได้มีวางมาตรการและกฎเกณฑ์ที่จะมาใช้ในการควบคุมความเป็นธรรมทั้งสองรูปแบบในกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการวางเงื่อนไขในการนำคดีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นการควบคุมความเป็นเบื้องต้น ซึ่งจะเป็นการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย โดยจะมีหน่วยงานภายในกรมสรรพากร คือ Assistant Regional Director of Appeals-Large Cases เป็นผู้พิจารณาและประเมินความเหมาะสมอีกชั้นหนึ่งเพื่อป้องกันมิให้มีการนำเอาคดีหรือข้อพิพาทที่ไม่เหมาะสมเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยอันอาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีได้ และในส่วนของมาตรการควบคุมความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียหายที่มีข้อพิพาทลักษณะเดียวกันของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ใช้หลักการที่เรียกว่า "หน้าที่แห่งการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ" (Duty of consistency) ซึ่งเป็นหลักการที่กำหนดให้การใช้ดุลพินิจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในดำเนินการหรือการตัดสินใจใดๆในกระบวนการไกล่เกลี่ยจะต้องใช้อย่างสอดคล้องและเท่าเทียมต่อกรณีที่คุณคดีมีสถานะหรือมีข้อเท็จจริงเหมือนกันหรือลักษณะเดียวกัน โดยจะใช้หลักการดังกล่าวอย่างจำกัด ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 แนวทาง คือ อำนาจดุลพินิจในการตีความกฎหมายและอำนาจดุลพินิจในการระงับข้อพิพาท สำหรับอำนาจดุลพินิจในการตีความกฎหมายนั้น พนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีอำนาจใช้ดุลพินิจดังกล่าวในการตัดสินใจว่าจะเก็บภาษีหรือไม่เก็บภาษีจากสิ่งใดสิ่งหนึ่งก็ได้ แต่เมื่อได้มีการตัดสินใจแล้วว่าจะเก็บภาษีจากสิ่งใด คำตัดสินนั้นจะต้องถูกนำไปใช้อย่างสม่ำเสมอและสอดคล้องกันต่อผู้เสียหายทุกราย ในส่วนของอำนาจดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนั้น มีหลักการที่ตรงข้ามกับดุลพินิจในการตีความ ซึ่งหลักการสำคัญหรือหัวใจของการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนี้ คือ การปฏิบัติต่อผู้เสียหายที่มีสถานะหรือลักษณะเหมือนกันได้อย่างแตกต่างกัน จากกรณีนี้ ผู้เสียหายไม่มีสิทธิที่จะระงับข้อพิพาทโดยกำหนดเงื่อนไขที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการระงับข้อพิพาทเท่าเทียมกับกรณีอื่นได้ และกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาไม่จำเป็นต้องเสนอสิทธิประโยชน์ในการระงับข้อพิพาทให้ผู้เสียหายอย่างเท่าเทียมกัน เนื่องจากโดยธรรมชาติของการใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทนั้นไม่มีหน้าที่หรือความผูกพันใดที่กำหนดให้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาต้องปฏิบัติต่อผู้เสียหายอย่างเท่าเทียมกันในการระงับข้อพิพาท โดยตราบไต่ที่การใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่ได้ใช้อย่างบิดเบือนหรือเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม แต่หากพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาใช้ดุลพินิจในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวอย่าง

บิดเบือนและเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม ผู้เสียหายสามารถฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้ศาลบังคับตามหลัก Duty of Consistency ได้

ในส่วนของประเทศอังกฤษได้มีการวางเงื่อนไขในการนำคดีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นการควบคุมเบื้องต้น โดยการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยและมีหน่วยงานระดับข้อพิพาท (Dispute Resolution Unit) และคณะกรรมการระดับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution Panel) ขึ้นมาเพื่อควบคุมและพิจารณาคดีหรือข้อพิพาทที่ความเหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา และสำหรับมาตรการในการควบคุมความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียหายในกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นประเทศอังกฤษจะใช้รูปแบบของการตั้งหน่วยงานหรือคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานที่มีหน้ารับผิดชอบในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามที่กำหนดใน Code of Governance for Resolving Tax Dispute ซึ่งจะพิจารณาหรือทบทวนการตัดสินหรือทำข้อตกลงใดๆ ในการระงับข้อพิพาทกับผู้เสียหาย เพื่อควบคุมให้เกิดความเป็นธรรมและมีการใช้หลักการในการระงับข้อพิพาทที่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ ที่มีประเด็นในคดีลักษณะเดียวกัน โดยขอบเขตอำนาจของหน่วยงานหรือคณะกรรมการที่ถูกตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนผลลัพธ์หรือคำวินิจฉัยอันเป็นการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะแบ่งหน้าที่รับผิดชอบตามลักษณะของประเด็นหรือข้อพิพาทในคดีที่เกิดขึ้น เช่น ถ้ามีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สิน ทำให้ประเด็นแห่งเกิดขึ้นในขอบเขตของภาษีธุรกิจ หน่วยงานที่จะเข้ามารับผิดชอบในการพิจารณาทบทวนผลลัพธ์ที่เกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ย คือ Business Tax Contentious Issues Panel (BT CIP) ซึ่งจะเข้ามาทำหน้าที่ในการกำหนดกลยุทธ์ในการบริหารจัดการข้อพิพาทดังกล่าว รวมทั้งพิจารณาทบทวนผลลัพธ์ของการไกล่เกลี่ยอีกด้วย

ประการที่สี่ มาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียหายที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในข้อพิพาททางภาษี คือ มาตรการที่จะเข้ามาควบคุมพฤติกรรมของผู้เสียหายภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อควบคุมและกำกับดูแลให้ผู้เสียหายต้องดำเนินกระบวนการด้วยเจตนาที่บริสุทธิ์ (Good Faith) และไม่นำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน (Abuse) รวมทั้งเป็นการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้เสียหายให้มีความต้องการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้นและเพื่อป้องกันมิให้มีการกระทำความผิดซ้ำอีก ซึ่งสำหรับมาตรการดังกล่าวนี้ในส่วนของประเทศไทยยังไม่มีแนวทางกำหนดไว้ชัดเจนและเป็นรูปธรรม จึงอาจทำให้เกิดการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนได้

สำหรับมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษได้วางแนวทางและวิธีการเฉพาะไว้ โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้วางมาตรการในการควบคุมดังกล่าว 2 แนวทาง คือ

(1) การจำกัดจำนวนการใช้การไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้เพียงแค่ครั้งเดียว (One-Shot deal) เว้นแต่จะมีกรณีพิเศษ (Extraordinary Circumstances) โดยกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะไม่ถูกเสนอให้ผู้เสียภาษีเพื่อใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีมากกว่าหนึ่งครั้งหรือหลังจากได้มีการพยายามที่นำกระบวนการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นแล้วแต่ไม่ประสบความสำเร็จ เพื่อป้องกันการนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน เช่น การใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อประวิงการดำเนินคดี

(2) การกำหนดหน้าที่ในการรายงานการละเมิดใดที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีในขั้นตอนกระบวนการไกล่เกลี่ยคดีภาษีโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ เนื่องจากในกระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นมีกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการรักษาความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ย ทำให้ข้อมูลใดๆที่เปิดเผยในชั้นไกล่เกลี่ยไม่สามารถใช้รับฟังเป็นพยานหลักฐานในการดำเนินคดีใดๆในครั้งหลังได้ จึงอาจทำให้มีการอาศัยกฎเกณฑ์การรักษาความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน โดยการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดในชั้นไกล่เกลี่ยเพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังกล่าวไม่สามารถใช้เป็นพยานหลักฐานในการดำเนินในภายหลังได้ ซึ่งมาตรการนี้จะเข้ามาควบคุมและป้องกันการกระทำอันบิดเบือนดังกล่าว

ในส่วนของประเทศอังกฤษมิได้มีมาตรการที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรมในการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีในกระบวนการไกล่เกลี่ย แต่มีหลักการที่นำมาปรับใช้เป็นมาตรการในการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียภาษีซึ่งเรียกว่า Adverse Cost Order ซึ่งมาตรการดังกล่าวนี้ได้ถูกปรับใช้โดยศาล หากศาลเห็นว่าการปฏิเสธการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยของผู้เสียภาษีไม่มีเหตุผลสมควรหรืออาจมาจากเหตุที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาที่ต้องการนำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง ศาลสามารถที่จะกำหนดมาตรการบังคับแก่ผู้เสียภาษีที่ปฏิเสธการเข้าร่วมหรือยุติการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุผลสมควรให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวนั้นต้องชำระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี (Adverse Cost Order) ทั้งหมดแก่อีกฝ่ายได้ ซึ่งมาตรการในการควบคุมและกำกับพฤติกรรมของผู้เสียภาษีภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษก็มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีนำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนและดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยด้วยเจตนาที่สุจริต ตลอดจนทั้งปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้เสียภาษีให้เคารพและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดต่อไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาของระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยชั้นศาลของประเทศไทย ตามที่ได้กล่าวไปทั้งหมดนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย ทางผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางแก้ไข ปรับปรุง และพัฒนาระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลของประเทศไทย ดังนี้

ประการแรก ตราบทบัญญัติสำหรับการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในคดีภาษีไว้เป็นการเฉพาะ โดยการออกเป็นระเบียบศาลภาษีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ซึ่งระเบียบดังกล่าวจะต้องมีการกำหนดรายละเอียดและเนื้อหาอันเป็นสาระสำคัญไว้ ดังต่อไปนี้

(1) การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการไกล่เกลี่ยในชั้นศาล นอกจากจะกำหนดให้ขึ้นอยู่กับความตกลงของคู่ความในคดีหรือตามการที่ผู้พิพากษาที่รับผิดชอบเห็นสมควรแล้ว ควรที่จะกำหนดให้ผู้พิพากษามีอำนาจในการแทรกแซงคดีได้ โดยสามารถที่จะบังคับ (Mandatory) ให้คดีหรือข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวต้องเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยก่อนได้ เพื่อให้สามารถบริหารจัดการคดีได้อย่างรวดเร็ว

(2) ลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย เป็นการกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันการนำกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างบิดเบือนอันจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีได้ แม้ว่าจะเป็นที่ยอมรับกันว่าการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยสามารถระงับข้อพิพาทได้ทุกรูปแบบ แต่มีข้อพิพาททุกรูปแบบจะเหมาะสมและสามารถนำการไกล่เกลี่ยมาใช้เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทได้ ดังนั้น จึงต้องมีการกำหนดลักษณะคดีหรือข้อพิพาทที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยขึ้น โดยอาจเทียบเคียงจากรูปแบบของลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ยของสหรัฐอเมริกาหรือประเทศอังกฤษที่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจน เช่น คดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมและสามารถไกล่เกลี่ยได้นั้น ต้องมีลักษณะเป็นข้อพิพาทที่มีประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงที่ซับซ้อนหรือมีประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงจำนวนมาก (Fact-Heavy Case) หรือคดีที่มีความยุ่งยากในการค้นหาพยานหลักฐานหรือมีความไม่แน่นอนในการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับหลักกฎหมาย หรือคดีหรือข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาทรัพย์สินเพื่อประเมินภาษี เป็นต้น ในส่วนของลักษณะคดีหรือข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เหมาะสมสำหรับการไกล่เกลี่ย เช่น คดีที่มีกฎหมายกำหนดหรือวางหลักการไว้อย่างชัดเจนแล้ว หรือคดีที่ไม่สามารถ

กำหนดผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเกิดขึ้นอีก หรือคดีที่อาจจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้เสียหายรายอื่นเป็นวงกว้าง หรือคดีที่มีประเด็นที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไม่สอดคล้องกับคดีอื่นๆ (Whipsaw issues) เป็นต้น และกำหนดให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นหน่วยงานที่จะเข้ามาพิจารณาความเหมาะสมของคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอีกชั้นหนึ่งก่อนที่จะอนุมัติให้คดีหรือข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้

(3) การเลือกผู้ไกล่เกลี่ย การกำหนดตัวบุคคลผู้ที่จะมารับหน้าที่เป็นคนกลางในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทหรือที่เรียกว่า “ผู้ไกล่เกลี่ย” นอกจากที่กำหนดไว้เพียงแต่ผู้พิพากษาหรือผู้ประนีประนอมยอมความเท่านั้นที่สามารถเข้ามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้ ควรเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายสามารถที่จะเลือกบุคคลภายนอก เช่น อาจารย์มหาวิทยาลัยที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษี หรือนักกฎหมายในบริษัทเอกชน (Law Firm) หรือสถาบันการระงับข้อพิพาทของเอกชนเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้ด้วยเช่นกัน ซึ่งจากแนวทางดังกล่าวจะทำให้เป็นการลดปัญหาเรื่องความไม่เป็นกลางของผู้ไกล่เกลี่ยในมุมมองของคู่พิพาทฝ่ายผู้เสียหายและป้องกันการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยที่ไม่มีความเป็นกลางซึ่งอาจทำให้กระบวนการไกล่เกลี่ยขาดความเป็นธรรมและความเชื่อมั่นในระบบการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย รวมทั้งสามารถแก้ไขประเด็นปัญหาในส่วนของคุณรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางด้านภาษีอากรของผู้ไกล่เกลี่ยได้

(4) กำหนดมาตรการควบคุมและกำกับดูแลพฤติกรรมของผู้เสียหายที่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย เพื่อควบคุมพฤติกรรมภายในกระบวนการไกล่เกลี่ยและป้องกันมิให้ผู้เสียหายกระทำความผิดซ้ำดังต่อไปนี้

(4.1) การจำกัดจำนวนการใช้กระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียหายสามารถเลือกใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยได้เพียงครั้งเดียวเท่านั้นและหากได้มีการพยายามระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยในครั้งหนึ่งแล้วไม่ประสบผลสำเร็จ ผู้เสียหายจะไม่มีสิทธินำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้อีกเพื่อป้องกันมิให้นำกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้อย่างบิดเบือน

(4.2) กำหนดหน้าที่ให้ผู้ไกล่เกลี่ยมีหน้าที่ต้องรายงานให้สำนักกระงับข้อพิพาทของศาลภาษีทราบ หากพบการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีในชั้นไกล่เกลี่ยและจัดทำบันทึกหรือ

จัดเก็บข้อมูลผู้เสียหายที่นำคดีหรือข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อพิจารณาหากผู้เสียหายรายเดิมมีการกระทำความผิดซ้ำและต้องการเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยอีกในคดีอื่น

(4.3) กำหนดให้ศาลมีอำนาจกำหนดมาตรการบังคับแก่ผู้เสียหายที่ปฏิเสธการเข้าร่วมหรือยุติการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยไม่มีเหตุผลสมควรและให้ผู้เสียหายดังกล่าวนั้นต้องชำระค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี (Adverse Cost Order) ทั้งหมดแก่อีกฝ่าย เพื่อป้องกันผู้เสียหายที่นำคดีหรือข้อพิพาททางภาษีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยโดยมิได้มีเจตนาที่จะเข้าสู่การไกล่เกลี่ยอย่างแท้จริง

ประการที่สอง ออกกฎหมายให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการเจรจาต่อหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย โดยอาศัยมาตรา 13 สัตต (1) แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีอำนาจการกำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยการกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรให้สามารถทำการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ โดยอาจให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงเพื่อลดเงินต้น เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มได้ด้วยในชั้นของการไกล่เกลี่ย โดยต้องขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีและต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาตามมาตรา 13 สัตต วรรค 2 สำหรับขอบเขตการใช้อำนาจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ในการทำการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ยอาจนำแนวทางการให้อำนาจพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาใช้เป็นต้นแบบ โดยการกำหนดให้พนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถทำการตกลงได้ 3 แนวทาง คือ

(1) Mutual Concession Settlement หลักการตกลงประเภทนี้เป็นกรณีที่ทั้งฝ่ายรัฐและผู้เสียหายต่างยอมตกลงกันเพื่อระงับข้อพิพาทในประเด็นที่ไม่มีความแน่นอนว่าหากมีการดำเนินคดีโดยศาลแล้ว ศาลจะวินิจฉัยหลักกฎหมายหรือพิจารณาข้อเท็จจริงอย่างไร เนื่องจากข้อโต้แย้งของทั้งสองฝ่ายมีน้ำหนัก จึงไม่มีฝ่ายใดมั่นใจว่าจะชนะคดีดังกล่าว ทั้งสองฝ่ายจึงทำการตกลงกัน ในกรณีตามหลักการของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาที่กำหนดใน Policy Statement 8-47 ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรในการทำข้อตกลงเช่นนี้ได้ ซึ่งการตกลงประเภทนี้ส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation) หรือประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ

(2) Split-Issue Settlement จากหลักการนี้เป็น Policy Statement 8-48 ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาสามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีบนพื้นฐานการคำนวณเปอร์เซ็นต์หรือกำหนดจำนวนภาษีได้ โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะใช้ข้อตกลงประเภทนี้เมื่อไม่สามารถหาวิธีการเจรจาตกลงด้วยวิธีอื่นที่เหมาะสมได้ และหลักการตกลงประเภทนี้จะเป็นการตกลงในประเด็นที่หากมีการดำเนินคดีแล้วผลออกมาในลักษณะต้องภาษีทั้งหมดหรือไม่ต้องภาษีเลย (All or Nothing Decision) จึงอาจกล่าวได้ว่าการตกลงประเภทนี้เป็นการแลกเปลี่ยนประเด็นข้อพิพาทกัน

(3) Nuisance Value Settlement หลักการนี้เป็นหลักการที่ให้อำนาจโดย Policy Statement 8-47 ซึ่งการตกลงประเภทนี้เป็นการตกลงโดยไม่ได้พิจารณาถึงความถูกต้องใดๆ ของประเด็นข้อพิพาทแต่เป็นการตกลงเพียงเพราะต้องการหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายและความไม่สะดวกที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินคดีเท่านั้น โดยหากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาประเมินแล้วว่าถ้ามีการดำเนินคดีต่อไปจะมีต้นทุนในการบริหารจัดการในการดำเนินคดีสูงกว่าสิ่งที่จะบังคับได้จากผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐจึงอาจใช้อำนาจตามหลักการนี้เพื่อทำการตกลงกับผู้เสียภาษีได้

ประการที่สาม กำหนดให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีอำนาจควบคุม พิจารณาทบทวน และแก้ไขผลลัพธ์ที่เกิดจากการใช้อำนาจของพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการเจรจาต่อรองหรือทำข้อตกลงในกระบวนการไกล่เกลี่ย เพื่อป้องกันและควบคุมให้ผลลัพธ์ที่เกิดจากการทำการไกล่เกลี่ยระหว่างผู้เสียภาษีและพนักงานหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความสม่ำเสมอและมีความสอดคล้องกับคดีหรือข้อพิพาททางภาษีอื่นๆ ที่มีข้อเท็จจริงหรือประเด็นแห่งคดีลักษณะเดียวกัน

รายการอ้างอิง

- N. Alexander. International and Comparative Mediation Legal Perspectives.
Netherlands: Kluwer Law International, 2009.
- S. J. a. C. Alley. Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. Journal of Public Finance and Management in Public Services (1991): 29-32.
- R. H. B. a. C. E. Alvis. Irs Procedures for Offer-in-Compromise under Section 7122. TAXES (1997): 338.
- V. Ariyanontaka. Court-Annexed ADR in Thailand: A New Challenge [Online]. 2002.
Available from: <http://member.tripod.com/asialaw/article/adr.htm>. [17
September 2015.
- D. Bentley. Taxpayer's Rights Theory, Origin and Implementation. Netherlands:
Kluwer Law International, 2007.
- L. Boulle. Mediation Principle, Process, Practices. 3 ed. Australia: Ligare Pty Ltd.,
2011.
- M. Chandarasorn. Public Management as Citizen Compliance: A Case Study of
Income Tax Compliance Behavior in Thailand. Doctoral dissertation, Graduate
School University of Kansas. 2012.
- Code of Governance for Resolving Tax Disputes. [Online]. 2014. Available from:
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387861/resolve-dispute.pdf [26 October 2559.
- G. L. a. F. Cullen. Mediation in Revenue Cases [Online]. 2010. Available from:
http://taxbar.com/documents/Mediation_in_Revenue_Cases_FC.pdf [10
March 2015.
- K. Devos. Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behavior. Netherlands:
Springer, 2014.
- S. Hoffer. Hobgoblin of Little Mind No More: Justice Requires an Irs Duty of
Consistency. Utah Law Review (2006): 326-328.
- B. Hooker. Fairness. Ethical Theory & Moral Practice 329 (2005): 3-4.

- C. Intachan. Tax Court Mediation: Reshaping the Current Practice in Thailand [Online]. 2549. Available from: http://elib.coj.go.th/Article/d53_2_10.pdf. [17 September 2015].
- C. Islam. Mediation of Tax Disputes [Online]. 2014. Available from: <http://www.carlislam.co.uk/documents/Guide%20to%20the%20mediation%20of%20tax%20disputes.pdf> [15 October 2558].
- M. Jone. Refining a Proposed Tax Mediation Regime for New Zealand's Tax Dispute Resolution Procedures : A Mixed Methods Study. Master's thesis, Graduate School University of Canterbury. 2013.
- M. Kellner. Tax Amnesty 2004/2005 – an Appropriate Revenue Tool. German Law Journal (2004): 340-346.
- E. Kirchler. The Economic Psychology of Tax Behaviour. United States of America: Cambridge University Press, 2007.
- K. K. Kovach. Mediation Principle and Practice. United State of America: West Publishing, 1994.
- P. N. a. G. Lloyd. Analysis ADR and Its Role in Tax Litigation [Online]. 2012. Available from: <https://www.pumptax.com/wp-content/uploads/2015/05/9.3.12.pdf> [10 October 2558].
- C. M. Pietruszkiewicz. Does the Internal Revenue Service Have a Duty to Treat Similarly Situate Taxpayers Similarly. University of Cincinnati Law Review 74 (2005): 542-548.
- G. P. Mathews. Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve Irs-Taxpayer Dispute. Ohio State Journal on Dispute Resolution 19:2 (2004): 719-721.
- L. Meyercord. Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Dispute. The Review of Litigation 29:4 (2010): 925-926.
- J. P. a. R. Mohdali. The Role of Religiosity in Tax Morale and Tax Compliance. Australia Tax Forum (2010): 567-568.
- L. P. Martinez. Federal Tax Amnesty : Crime and Punishment Revisited. Virginia Tax Review (1991): 566-572.

- P. N. a. N. Poplewell. The Use of Mediation in Tax Disputes Uk Position [Online]. 2014. Available from: <https://www.pumptax.com/wp-content/uploads/old/documents/The%20Use%20of%20Mediation%20in%20Tax%20Disputes%20%20UK%20Position%20Peter%20Nias%20%20Nigel%20P%20%20%20.pdf>. [10 October 2558].
- Resolving Tax Dispute Practical Guidance for Hmrc Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases. [Online]. 2014. Available from: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf> [15 October 2558].
- Resolving Tax Disputes Commentary on the Litigation and Settlement Strategy. [Online]. 2013. Available from: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387770/Commentary_on_litigation.pdf. [20 October 2558].
- N. Saad. Fairness Perception and Compliance Behavior: Taxpayers's Judgement in Self-Assessment Environments. Doctoral dissertation, Graduate School University of Canterbury. 2011.
- M. G. A. a. A. Sandmo. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. Journal of Public Economic (1972): 323-338.
- T. M. Scherer. Comment Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation. Journal of Dispute Resolution (1997): 217-218.
- O. Shapira. Conception and Perception of Fairness in Mediation. South Texas Law Review (2012): 290-291.
- S. B. Sterrett. The Role of Tax Court in Tax Dispute Resolution. Capital University Law Review 17:441: 441-443.
- J. B. Stulberg. Mediation and Justice : What Standards Govern? Journal of Conflict Resolution (2005): 215-221.

- A. S. Wei. Can Mediation Be the Answer to Taxpayers' woes?: An Examination of the Internal Revenue Service's Mediation Program. Ohio State Journal on Dispute Resolution 15:2 (2000): 552-554.
- L. Zelenak. Should Courts Require the Internal Revenue Service to Be Consistent. N.Y.U. Tax Law Review 38 (1985): 412-414.
- เกสสุตา มุสิกะปาน. การขอให้พิจารณาใหม่ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง. ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2546.
- เจียรไท สุนทรนนท์และสุวัฒน์ ไวยุพัฒน์. คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544. 2544.
- ณ. เพชรฤทธิ์. นิติวิธีกฎหมายมหาชน มีจริงหรือไม่ [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา: <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=1777> [เข้าถึงเมื่อ 8 กรกฎาคม 2559]
- เ. เหลืองวงศ์งาม. ปัญหาเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท: ศึกษากรณีอายุความสะดุดหยุดอยู่. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ. 2552.
- ส. ศ. และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.
- โชติช่วง ทังวงศ์. การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล. ใน รวมบทความการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทและความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร. พ. โรจนตันติ. การประสานประโยชน์สาธารณะกับสิทธิเสรีภาพของประชาชนในการตรากฎหมาย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2545.
- ไกรภพ ภัทรศิษไพศาล. ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน. ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2552.
- กรมคุมประพฤติ. การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการไกล่เกลี่ย. กรุงเทพมหานคร: กระทรวงยุติธรรม.
- อ. จิตต์สำเร็จ. การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2525.
- ณัฐภา มุนจินดา. ผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภากับการระงับข้อพิพาทโดยสันติวิธี. บทบัณฑิตย 60, 4 (2547): 21.
- ณัฐวิวัฒน์ สุทธิโยธิน. ทฤษฎีการลงโทษ. ใน แนวทางการศึกษาชุดวิชากฎหมายอาญาและอาชญาวิทยาชั้นสูง. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2554.

- ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. 4 ed. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T-Training Center, 2555.
- ศ. ทอนโพธิ์. การนิรโทษกรรมทางภาษี. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2554.
- ธฤชิตา เอี่ยมสุขแสง. การนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวล รัชฎาธิราชในชั้นก่อนฟ้องคดี. ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย. 2552.
- ร. นานนิตชาดา. การใกล้เคียงคดีปกครองโดยศาล. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.
- ร. นิภานันท์. การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัชฎาธิราช: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศ อังกฤษ. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2547.
- บวรศักดิ์ อูวรรณโณ. กฎหมายมหาชน เล่ม 2. 2 ed. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2528.
- บุญตา ส.ผาบัมชัย. กระบวนการว่าด้วยการใกล้เคียงข้อพิพาท : ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายไทย และสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว. ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2547.
- ว. บุญบำรุง. หลักและทฤษฎีของอนุญาโตตุลาการเปรียบเทียบกับกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2558.
- ปัทมา เผ่าสังข์ทอง. การแก้ปัญหาความขัดแย้งในครอบครัว: ศึกษากระบวนการใกล้เคียงกรณีหย่า. ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2544.
- ศ. พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษณ์ 79, 2556.
- พ. พุฒิพาช. กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือก. ใน การจัดการความขัดแย้งกับการใกล้เคียงข้อพิพาทความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการใกล้เคียงข้อพิพาท. กรุงเทพมหานคร บริษัท ธนาเพรส จำกัด, 2555.
- ส. ภักดีวิไลเกียรติ. อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2547.

- ภ. รังสีสหัส. การไถ่เปลี่ยนข้อพิพาท. ใน รวมบทความการไถ่เปลี่ยนและการประนอมข้อพิพาทและความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: ธนาเพรส จำกัด, 2555.
- ส. รัตน์ไพจิตร. ความประสงค์ของการลงโทษอาญา : ศึกษาเฉพาะประเทศไทยสมัยใช้กฎหมายลักษณะอาญาและประมวลกฎหมายอาญา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2527.
- พ. วิชิตชลชัย. ข้อสังเกตเกี่ยวกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 25280. สรุปรายงานการสัมมนาทางวิชาการเรื่องศาลภาษีอากร, ณ สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ กรุงเทพมหานคร (2529): 48-56.
- ว. วิศรุตพิชญ์. สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2543.
- ศาลแพ่ง. ครบรอบ 1 ปี ระบบการไถ่เปลี่ยนเพื่อให้เกิดการประนีประนอมยอมความของศาลแพ่ง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: ศาลแพ่ง, 2538.
- อ. ผ. สบายรูป. ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส. สรรพากรสาส์น สิงหาคม (2534): 83-84.
- . หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบภาษีอากรของไทย. รายงานการวิจัย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์(2550).
- สำนักกระงับข้อพิพาท. คำแนะนำและประมวลจริยธรรมผู้ไถ่เปลี่ยน. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2547.
- . คู่มือการจัดระบบไถ่เปลี่ยนข้อพิพาทในศาล. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2549.
- . คู่มือกระงับข้อพิพาทสำหรับประชาชน. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2547.
- ม. ออรุ่งโรจน์. โครงการวิจัยเรื่อง หลักกฎหมายและแนวคิดเกี่ยวกับการมีบทบัญญัติเรื่องการกระทำโดยพลาด : ศึกษาจากรายงานการประชุมต้นร่างตั้งแต่ประมวลกฎหมายลักษณะอาญาจนถึงปัจจุบัน เสนอต่อคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (2553): 15.



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ภาคผนวก ก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ข้อกำหนดของประธานศาลฎีกา

ว่าด้วยการไกล่เกลี่ย

พ.ศ. ๒๕๕๔

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๐ ทวิ วรรคสาม แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ประธานศาลฎีกาโดยความเห็นชอบของที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกา ออกข้อกำหนดว่าด้วยการไกล่เกลี่ย ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ข้อกำหนดนี้เรียกว่า “ข้อกำหนดของประธานศาลฎีกาว่าด้วยการไกล่เกลี่ย พ.ศ. ๒๕๕๔”
ข้อ ๒ ข้อกำหนดนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
ข้อ ๓ ในกรณีที่มีระเบียบ ประกาศ ข้อบังคับ หรือคำสั่งอื่นใดที่ขัดหรือแย้งกับข้อกำหนดนี้ ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้

หมวด ๑

บททั่วไป

- ข้อ ๔ ในข้อกำหนดนี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น
“คดี” หมายความว่า กระบวนพิจารณานับตั้งแต่เสนอคำฟ้องต่อศาล
“ผู้รับผิดชอบราชการศาล” หมายความว่า ประธานศาลฎีกา ประธานศาลอุทธรณ์ ประธานศาลอุทธรณ์ภาค อธิบดีผู้พิพากษาศาลชั้นต้น ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล ผู้ทำการแทน หรือผู้ที่บุคคลดังกล่าวมอบหมายให้ดำเนินการตามข้อกำหนดนี้
“ผู้ประนีประนอม” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลที่มีอำนาจดำเนินการไกล่เกลี่ยตามข้อกำหนดนี้
“ข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม” หมายความว่า ข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม
“เลขาธิการ” หมายความว่า เลขาธิการสำนักงานศาลยุติธรรม
“คณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาล” หมายความว่า คณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามหมวด ๑๐
“สำนักกระงับข้อพิพาท” หมายความว่า สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม
“ผู้อำนวยการ” หมายความว่า ผู้อำนวยการสำนักอำนวยการประจำศาลยุติธรรม หรือผู้อำนวยการสำนักงานประจำศาลยุติธรรม
“ผู้อำนวยการสำนักกระงับข้อพิพาท” หมายความว่า ผู้อำนวยการสำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม

“ศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาล” หมายความว่า ศูนย์ไกลเกลี่ยข้อพิพาทประจำศาลที่จัดตั้งขึ้นตามหมวด ๔

“หัวหน้าศูนย์ไกลเกลี่ย” หมายความว่า ข้าราชการศาลยุติธรรมที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลมอบหมายให้รับผิดชอบงานของศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาล

“เจ้าหน้าที่ศูนย์ไกลเกลี่ย” หมายความว่า ข้าราชการศาลยุติธรรม พนักงานราชการหรือลูกจ้างที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลมอบหมายให้ปฏิบัติงานในศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาล

ข้อ ๕ ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้รักษาการตามข้อกำหนดนี้

หมวด ๒

การดำเนินการให้มีการไกลเกลี่ย

ข้อ ๖ ในกรณีมีคดีขึ้นสู่ศาล หากผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาเห็นสมควร หรือเมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอและคู่ความฝ่ายอื่นตกลงให้มีการไกลเกลี่ย ให้ดำเนินการให้มีการไกลเกลี่ยตามข้อกำหนดนี้

ข้อ ๗ ในการดำเนินการให้มีการไกลเกลี่ย ศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาลอาจเชิญชวนหรือให้คำแนะนำแก่คู่ความ ทนายความหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับไกลเกลี่ย การดำเนินกระบวนการไกลเกลี่ย และวิธีการร้องขอให้มีการไกลเกลี่ย ตลอดจนข้อมูลอื่นใดอันจะเป็นประโยชน์แก่บุคคลดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการจัดให้มีการไกลเกลี่ย ผู้รับผิดชอบราชการศาลอาจประกาศกำหนดลักษณะหรือประเภทของคดีที่ให้ศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาลดำเนินการเชิญชวนคู่ความให้เข้าร่วมการไกลเกลี่ย ทั้งนี้ การกำหนดลักษณะหรือประเภทคดีดังกล่าวไม่เป็นการจำกัดลักษณะหรือประเภทของคดีอื่นที่อาจดำเนินการไกลเกลี่ยได้

ข้อ ๘ ในกรณีที่คู่ความประสงค์จะให้มีการไกลเกลี่ย คู่ความอาจแจ้งความประสงค์ต่อศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาลหรือแถลงต่อองค์คณะผู้พิพากษาในระหว่างการพิจารณา

ข้อ ๙ ในกรณีที่คู่ความฝ่ายใดแจ้งความประสงค์ต่อศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาล ให้เจ้าหน้าที่ศูนย์ไกลเกลี่ยหรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายดำเนินการสอบถามความประสงค์ของคู่ความฝ่ายอื่น หากคู่ความทุกฝ่ายประสงค์จะให้มีการไกลเกลี่ย ให้เจ้าหน้าที่ศูนย์ไกลเกลี่ยรายงานให้องค์คณะผู้พิพากษาหรือผู้รับผิดชอบราชการศาลทราบ ในกรณีนี้ ให้เจ้าหน้าที่ศูนย์ไกลเกลี่ยดำเนินการจัดให้มีการไกลเกลี่ยตามข้อกำหนดนี้ เว้นแต่องค์คณะผู้พิพากษามีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

ข้อ ๑๐ ในกรณีที่คู่ความฝ่ายใดแถลงขอให้มีการไกลเกลี่ยต่อองค์คณะผู้พิพากษาในการพิจารณา ให้องค์คณะผู้พิพากษาสอบถามคู่ความฝ่ายอื่น หากคู่ความทุกฝ่ายประสงค์จะให้มีการไกลเกลี่ยและองค์คณะผู้พิพากษาเห็นสมควร องค์คณะผู้พิพากษาอาจดำเนินการไกลเกลี่ยเองหรือมีคำสั่งให้ศูนย์ไกลเกลี่ยประจำศาลดำเนินการจัดให้มีการไกลเกลี่ยต่อไป ทั้งนี้ องค์คณะผู้พิพากษาอาจกำหนดระยะเวลาหรือเงื่อนไขอื่นใดเกี่ยวกับการไกลเกลี่ยด้วยก็ได้

หน้า ๒๑
เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๗๓ ก ราชกิจจานุเบกษา ๗ ตุลาคม ๒๕๕๔

หมวด ๓
การไกล่เกลี่ยโดยองค์คณะผู้พิพากษา

ข้อ ๑๑ องค์คณะผู้พิพากษาอาจไกล่เกลี่ยด้วยตนเองหรือให้ผู้พิพากษาคณะหนึ่งหรือหลายคน
ในองค์คณะดำเนินการไกล่เกลี่ยก็ได้

ในการไกล่เกลี่ยตามวรรคหนึ่ง ให้นำความในหมวด ๔ ส่วนที่ ๔ ถึงส่วนที่ ๖ มาใช้บังคับ
โดยอนุโลม

หมวด ๔
การไกล่เกลี่ยโดยผู้ประนีประนอม

ส่วนที่ ๑
การแต่งตั้งผู้ประนีประนอม

ข้อ ๑๒ ในกรณีที่ต้องดำเนินการไกล่เกลี่ย ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษา
อาจแต่งตั้งผู้ประนีประนอมเพื่อช่วยเหลือศาลในการไกล่เกลี่ยคดีเรื่องใดเรื่องหนึ่งก็ได้
ให้ผู้ประนีประนอมที่ได้รับการแต่งตั้งดำเนินการไกล่เกลี่ยตามข้อกำหนดนี้

ข้อ ๑๓ การแต่งตั้งข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พนักงานราชการหรือลูกจ้าง
ของสำนักงานศาลยุติธรรมคนหนึ่งหรือหลายคนและผู้รับผิดชอบราชการศาลจัดให้เป็นผู้ประนีประนอม
เป็นการเฉพาะในศาลนั้น ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลกำหนด

การแต่งตั้งข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พนักงานราชการหรือลูกจ้างคนหนึ่งหรือหลายคน
ที่รับราชการในศาลอื่นให้เป็นผู้ประนีประนอมจะทำได้ต่อเมื่อได้รับความยินยอมจากผู้นั้นและได้รับ
ความเห็นชอบจากผู้รับผิดชอบราชการศาลที่ผู้นั้นรับราชการอยู่

ข้อ ๑๔ ในการแต่งตั้งผู้ประนีประนอม ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษา
พึงคำนึงถึงความเหมาะสมของบุคคลนั้นและความพอใจของคู่ความเท่าที่จะพึงกระทำได้

ข้อ ๑๕ นอกจากการแต่งตั้งผู้ประนีประนอมตามข้อ ๑๓ การแต่งตั้งบุคคลที่มีได้ขึ้นทะเบียน
เป็นผู้ประนีประนอมตามหมวด ๗ จะทำได้ต่อเมื่อคู่ความที่จะต้องเข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ย
ได้ให้ความยินยอมและตกลงที่จะรับผิดชอบค่าป่วยการและค่าใช้จ่ายของบุคคลเช่นว่านั้น ถ้ามี

ข้อ ๑๖ หากการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยจะเป็นเหตุให้การพิจารณาคดีล่าช้าเกินสมควร
ศาลอาจสั่งให้ดำเนินกระบวนการไปพร้อมกับการไกล่เกลี่ยก็ได้ ทั้งนี้ ให้คำนึงถึงประโยชน์
ของคู่ความทุกฝ่ายเป็นสำคัญ

ข้อ ๑๗ เพื่อประโยชน์ในการไกล่เกลี่ย ศาลอาจแต่งตั้งให้ศาลอื่นจัดให้มีการไกล่เกลี่ยแทนก็ได้ ทั้งนี้ จะต้องได้รับความยินยอมจากศาลที่ได้รับการแต่งตั้ง

กรณีคู่ความประสงค์จะให้ศาลมีคำพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความ ให้คู่ความลงลายมือชื่อในสัญญาประนีประนอมยอมความต่อหน้าผู้พิพากษาในศาลที่ได้รับแต่งตั้ง และให้ผู้พิพากษาในศาลนั้นลงลายมือชื่อในสัญญาประนีประนอมยอมความพร้อมบันทึกรายงานกระบวนการพิจารณา แล้วส่งให้ศาลเดิมพิจารณาและพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความ

การจัดส่งเอกสารระหว่างศาล อาจดำเนินการทางโทรสารหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์อื่นก็ได้ ทั้งนี้ เฉพาะการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดส่งเอกสารทางโทรสารหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าว

ข้อ ๑๘ ในกรณีที่กระบวนการไกล่เกลี่ยสิ้นสุดลงเพราะเหตุคู่ความสามารถระงับข้อพิพาทได้ด้วยการถอนฟ้อง หรือขอให้ศาลมีคำพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความตามข้อ ๓๕ (๑) ผู้พิพากษาที่ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้ประนีประนอมในคดีนั้นอาจได้รับมอบหมายให้เป็นองค์คณะผู้พิพากษาที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีนั้นก็ได้

ส่วนที่ ๒

การเปิดเผยข้อเท็จจริงและการคัดค้านผู้ประนีประนอม

ข้อ ๑๙ เมื่อได้รับการแต่งตั้งแล้ว ผู้ประนีประนอมต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงซึ่งอาจเป็นเหตุอันควรสงสัยถึงความเป็นกลางของตนให้คู่ความทราบโดยทันที

นับแต่เวลาที่ได้รับการแต่งตั้งและตลอดระยะเวลาที่กระบวนการไกล่เกลี่ยยังไม่สิ้นสุด หากปรากฏข้อเท็จจริงตามวรรคหนึ่งขึ้นภายหลังได้รับการแต่งตั้ง ผู้ประนีประนอมต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเช่นนั้นให้คู่ความทราบโดยทันที เว้นแต่จะโต้แย้งให้คู่ความทราบแล้ว

ข้อ ๒๐ คู่ความอาจคัดค้านผู้ประนีประนอมได้ หากปรากฏข้อเท็จจริงซึ่งเป็นเหตุอันควรสงสัยถึงความเป็นกลางของผู้ประนีประนอม แต่คู่ความจะคัดค้านผู้ประนีประนอมซึ่งตนได้ให้ความยินยอมในการแต่งตั้งมิได้ เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่รู้หรือไม่มีเหตุอันควรรู้ถึงเหตุแห่งการคัดค้านในขณะที่ให้ความยินยอม

ข้อ ๒๑ คู่ความที่ประสงค์จะคัดค้านผู้ประนีประนอมต้องแจ้งเหตุแห่งการคัดค้านให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งผู้ประนีประนอมนั้นทราบก่อนเริ่มกระบวนการไกล่เกลี่ย หรือภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่รู้ถึงข้อเท็จจริงตามข้อ ๑๙ วรรคหนึ่ง แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ต้องกระทำก่อนกระบวนการไกล่เกลี่ยสิ้นสุดลงตามข้อ ๓๕

การที่ผู้ประนีประนอมถอนตัวไม่ถือว่าเป็นการยอมรับข้อเท็จจริงตามที่คู่ความยกขึ้นคัดค้าน

ในกรณีที่มีการคัดค้าน ให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งผู้ประนีประนอมเป็นผู้พิจารณาและมีคำสั่งตามที่เห็นสมควร

ส่วนที่ ๓
การพ้นจากหน้าที่ของผู้ประนีประนอม

ข้อ ๒๒ ให้ผู้ประนีประนอมพ้นจากหน้าที่ในคดีที่ได้รับแต่งตั้งในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) ขอลองตัวโดยได้รับความเห็นชอบจากผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้ง

(๒) ถูกจำหน่ายชื่อออกจากทะเบียนผู้ประนีประนอมประจำศาล

(๓) ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งผู้ประนีประนอมมีคำสั่งถอดถอนเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า

- (ก) มีเหตุอันควรสงสัยถึงความเป็นกลางในการทำหน้าที่ผู้ประนีประนอม
- (ข) บกพร่องต่อหน้าที่หรือละเลยไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ผู้ประนีประนอม
- (ค) ประพฤติตนไม่เหมาะสมแก่การเป็นผู้ประนีประนอม
- (ง) กระทำหรือละเว้นกระทำการตามหน้าที่ของผู้ประนีประนอม โดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อจนเป็นเหตุให้ความเสียหาย

(๔) เมื่อมีเหตุที่ผู้ประนีประนอมมีลักษณะต้องห้ามตามข้อ ๕๑ (๖) (๙) (๑๐) และ (๑๑)

ข้อ ๒๓ ในกรณีที่ผู้ประนีประนอมพ้นจากหน้าที่ตามข้อ ๒๒ ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งผู้ประนีประนอมอาจมีคำสั่งให้กระบวนกรไต่สวนสืบคดีหรือแต่งตั้งผู้ประนีประนอมคนใหม่ก็ได้ ทั้งนี้ ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาอาจแต่งตั้งผู้ประนีประนอมที่พ้นจากหน้าที่ไปตามข้อ ๒๒ (๑) ให้ทำหน้าที่อีกครั้งได้

ส่วนที่ ๔
กระบวนกรไต่สวน

ข้อ ๒๔ เมื่อมีการแต่งตั้งผู้ประนีประนอมในคดีใดแล้ว การรับส่งเอกสาร สำนวนคดีหรือการติดต่อใด ๆ ระหว่างศาลกับผู้ประนีประนอมให้เป็นไปตามที่ศาลนั้นกำหนด

ในกรณีที่ผู้ประนีประนอมประสงค์จะศึกษาเอกสารในสำนวนคดีเพื่อประโยชน์ในการเตรียมตัวไต่สวน ให้เจ้าหน้าที่ศูนย์ไต่สวนจัดเอกสารในสำนวนคดีให้แก่ผู้ประนีประนอมตามหลักเกณฑ์ของศาลนั้นหรือตามที่ศาลเห็นสมควร

ข้อ ๒๕ คู่ความที่เป็นบุคคลธรรมดาพึงเข้าร่วมประชุมไต่สวนด้วยตนเอง เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยหรือมีเหตุจำเป็นอันไม่อาจกล่าวอ้างได้ คู่ความนั้นอาจแต่งตั้งตัวแทนที่มีอำนาจตัดสินใจและทำสัญญาประนีประนอมยอมความเข้าร่วมประชุมไต่สวนก็ได้

คู่ความที่เป็นนิติบุคคลพึงแต่งตั้งตัวแทนที่มีอำนาจตัดสินใจและทำสัญญาประนีประนอมยอมความเข้าร่วมประชุมไต่สวน โดยทำเป็นหนังสือส่งต่อเจ้าหน้าที่ประจำศูนย์ไต่สวน เว้นแต่จะได้

แต่งตั้งผู้มีอำนาจทำสัญญาประนีประนอมยอมความไว้ในคดีแล้ว เมื่อเจ้าหน้าที่ประจำศูนย์ไกล่เกลี่ยได้รับหนังสือแต่งตั้งตัวแทนแล้ว ให้ตรวจสอบความถูกต้องของผู้มอบอำนาจและผู้รับมอบอำนาจ และขอบเขตอำนาจที่ได้รับมอบ ในกรณีที่หนังสือมอบอำนาจมีข้อบกพร่องหรือมีข้อจำกัดเกี่ยวกับขอบเขตอำนาจที่ได้รับมอบ ให้แจ้งให้ผู้ประนีประนอมทราบ

ข้อ ๒๖ ในกรณีที่คู่ความมิได้ตกลงไว้เป็นอย่างอื่น ผู้ประนีประนอมอาจกำหนดขั้นตอนหรือแนวทางในการดำเนินการไกล่เกลี่ยตามที่เห็นสมควร โดยคำนึงถึงพฤติการณ์แห่งคดี ความประสงค์ของคู่ความ การปฏิบัติตามคู่ความอย่างเป็นธรรมและความต้องการที่จะระงับข้อพิพาทด้วยความรวดเร็ว

ก่อนไกล่เกลี่ย ให้ผู้ประนีประนอมแจ้งขั้นตอนการไกล่เกลี่ยให้คู่ความทราบว่า ข้อเสนอและคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในชั้นไกล่เกลี่ย ศาลจะเก็บเป็นความลับ คู่ความไม่มีสิทธิใช้อ้างอิงไม่ว่ากรณีใด ๆ และไม่ผูกมัดคู่ความหรือศาลให้ต้องปฏิบัติตาม และหากคดีไม่สามารถตกลงกันได้ก็ไม่มีผลต่อการพิจารณาและคำพิพากษาของศาล

ข้อ ๒๗ เพื่อประโยชน์ในการไกล่เกลี่ย ผู้ประนีประนอมอาจให้คู่ความเสนอข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเบื้องต้นแห่งข้อพิพาท ตลอดจนข้อเสนอในการระงับข้อพิพาทต่อผู้ประนีประนอมหรืออาจเสนอให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวระหว่างคู่ความก็ได้

คู่ความอาจขอให้ผู้ประนีประนอมดำเนินการตามความในวรรคก่อนก็ได้ ในกรณีเช่นว่านี้ ผู้ประนีประนอมจะจัดให้มีการดำเนินการตามที่คู่ความขอหรือไม่ก็ได้

ข้อ ๒๘ การไกล่เกลี่ยจะทำด้วยวิธีใด ณ วันเวลาและสถานที่ใด ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และแนวทางที่ศาลนั้นกำหนด โดยต้องแจ้งให้คู่ความทุกฝ่ายทราบ

ข้อ ๒๙ เพื่อประโยชน์ในการไกล่เกลี่ย ผู้ประนีประนอมอาจอนุญาตให้เฉพาะแต่ตัวความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่ายอยู่ในการประชุมไกล่เกลี่ยก็ได้ ทั้งนี้ผู้ประนีประนอมต้องแจ้งถึงการดำเนินการไกล่เกลี่ยนั้นให้คู่ความฝ่ายที่มีได้เข้าร่วมทราบด้วย

ความในวรรคหนึ่งให้ใช้บังคับแก่ตัวแทน หนายความ ที่ปรึกษาของคู่ความหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ที่ผู้ประนีประนอมอนุญาตให้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยด้วย

ข้อ ๓๐ เมื่อผู้ประนีประนอมได้รับข้อมูลอันเกี่ยวกับข้อพิพาทจากคู่ความฝ่ายหนึ่ง ผู้ประนีประนอมอาจเปิดเผยสาระของข้อมูลนั้นให้แก่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งทราบ เว้นแต่ข้อมูลที่คู่ความได้ให้ไว้โดยห้ามมิให้เปิดเผย

ข้อ ๓๑ กระบวนการไกล่เกลี่ยให้ดำเนินการเป็นการลับ และไม่ให้มีการบันทึกรายละเอียดของการไกล่เกลี่ยไว้ เว้นแต่คู่ความจะตกลงกันให้บันทึกรายละเอียดของการไกล่เกลี่ยทั้งหมดหรือแต่บางส่วนโดยคู่ความเป็นผู้บอกค่าใช้จ่ายก็ได้

ข้อ ๓๒ ผู้ประนีประนอมอาจจัดทำสัญญาประนีประนอมยอมความให้แก่คู่ความ หรือจะให้หนายความของคู่ความหรือเจ้าหน้าที่ประจำศูนย์ไกล่เกลี่ยเป็นผู้จัดทำสัญญาประนีประนอมยอมความให้ก็ได้

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ประจำศูนย์ไกล่เกลี่ยไม่ได้เป็นผู้จัดทำสัญญาประนีประนอมยอมความนั้น ผู้ประนีประนอมอาจขอให้เจ้าหน้าที่ประจำศูนย์ไกล่เกลี่ยช่วยตรวจสอบว่าข้อตกลงหรือการประนีประนอมยอมความกันนั้นเป็นการฝ่าฝืนต่อกฎหมายหรือไม่ก็ได้

หน้า ๒๕

เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๗๓ ก ราชกิจจานุเบกษา ๗ ตุลาคม ๒๕๕๔

เพื่อประโยชน์ในการประนีประนอมยอมความ คู่ความอาจขอให้องค์คณะผู้พิพากษาให้ความเห็นเกี่ยวกับจำนวนค่าหมายความที่เหมาะสมเพื่อให้คู่ความกำหนดไว้ในสัญญาประนีประนอมยอมความ หากองค์คณะผู้พิพากษาเห็นสมควร จะให้ความเห็นดังกล่าวก็ได้

หากการจัดทำสัญญาดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายที่คู่ความต้องรับผิดชอบ ผู้ประนีประนอมจะกระทำได้อเมื่อได้รับความยินยอมจากคู่ความทุกฝ่ายก่อนและคู่ความตกลงรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายนั้นแล้ว

ข้อ ๓๓ ผู้ประนีประนอมจะต้องดำเนินการไกล่เกลี่ยให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งกำหนด

หากผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งเห็นสมควรหรือผู้ประนีประนอมร้องขอ ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งอาจขยายระยะเวลาในการดำเนินการไกล่เกลี่ยออกไปอีกก็ได้ ถ้าการขยายระยะเวลาดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ของคู่ความทุกฝ่ายและมีได้ทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีล่าช้าเกินสมควร

ในกรณีที่คู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดดำเนินการไกล่เกลี่ยโดยมีลักษณะประวิงคดีให้ชักช้าให้ผู้ประนีประนอมรายงานให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งทราบโดยเร็ว

ข้อ ๓๔ ผู้ประนีประนอมต้องปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศหรือหลักเกณฑ์ใด ๆ เกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยเพื่อให้การไกล่เกลี่ยเป็นไปด้วยความเรียบร้อยโดยคำนึงถึงประโยชน์สูงสุดของคู่ความ

ส่วนที่ ๕
การสิ้นสุดแห่งกระบวนการไกล่เกลี่ย

ข้อ ๓๕ ในกรณีดังต่อไปนี้ถือว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยสิ้นสุดลง

(๑) คู่ความตกลงระงับข้อพิพาทด้วยการถอนฟ้อง หรือขอให้ศาลมีคำพิพากษตามสัญญาประนีประนอมยอมความ

(๒) คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ประสงค์ให้ทำการไกล่เกลี่ยอีกต่อไป

(๓) คู่ความไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

(๔) ผู้ประนีประนอมเห็นว่าดำเนินการไกล่เกลี่ยต่อไปจะไม่เป็นประโยชน์แก่คดี

(๕) ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งเห็นว่าดำเนินการไกล่เกลี่ยต่อไปจะไม่เป็นประโยชน์แก่คดี

ข้อ ๓๖ เมื่อกระบวนการไกล่เกลี่ยสิ้นสุดลง ให้ผู้ประนีประนอมรายงานผลของการไกล่เกลี่ยให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาทราบเพื่อดำเนินการต่อไปโดยเร็ว

ในกรณีที่คู่ความตกลงระงับข้อพิพาทเพียงบางส่วน หรือตกลงรับข้อเท็จจริงบางประการและยินยอมนำข้อตกลงเช่นว่านั้นไปใช้อ้างอิงในการพิจารณาพิพากษาของศาลได้ ให้ผู้ประนีประนอมจัดทำบันทึกข้อตกลงและรายงานให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาทราบ

หน้า ๒๖
 ส่วนที่ ๖
 การรักษาความลับของข้อมูลในการไกล่เกลี่ย

ข้อ ๓๗ ในกรณีที่คู่ความไม่ได้ตกลงไว้เป็นอย่างอื่น ให้รักษาข้อมูลทั้งหมดที่เกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นความลับ เว้นแต่เป็นการใช้เท่าที่จำเป็นเพื่อปฏิบัติหรือบังคับให้เป็นไปตามสัญญาประนีประนอมยอมความ

ข้อ ๓๘ ห้ามมิให้คู่ความที่เข้าร่วมในการไกล่เกลี่ย ผู้ประนีประนอมหรือบุคคลภายนอก รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการไกล่เกลี่ย นำความลับไปอ้างอิง หรือนำสืบเป็นพยานหลักฐาน ในกระบวนการอนุญาโตตุลาการ กระบวนการพิจารณาของศาลหรือเพื่อดำเนินการอื่นใดไม่ว่าจะนำไปใช้ในรูปแบบใด เกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้

(๑) ความประสงค์หรือความเต็มใจของคู่ความในการขอเข้าร่วมในการไกล่เกลี่ย

(๒) ความเห็นหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางหรือวิธีการในการระงับข้อพิพาทของคู่ความในการไกล่เกลี่ย

(๓) การยอมรับหรือข้อความที่กระทำโดยคู่ความในการไกล่เกลี่ย

(๔) ข้อเสนอใด ๆ ที่เสนอโดยผู้ประนีประนอม

(๕) ข้อเท็จจริงที่แสดงให้เห็นถึงความเต็มใจที่จะยอมรับข้อเสนอในการไกล่เกลี่ย

(๖) เอกสารที่จัดทำโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะใช้หรือใช้ในการไกล่เกลี่ยโดยเฉพาะ

อนึ่งพยานหลักฐานใดที่ใช้ในการไกล่เกลี่ย หากเป็นพยานหลักฐานที่นำสืบได้อยู่แล้วในกระบวนการอนุญาโตตุลาการ กระบวนการพิจารณาของศาล หรือเพื่อดำเนินการอื่นใด ย่อมไม่ต้องห้ามตามความในวรรคหนึ่ง

ข้อ ๓๙ การขอให้ศาลมีคำสั่งให้ส่งเอกสารหรือหมายเรียกให้บุคคลใดมาเปิดเผยความลับ หรือพยานหลักฐานที่กำหนดไว้ในข้อ ๓๘ วรรคหนึ่ง จะกระทำมิได้ เว้นแต่เป็นการกระทำเท่าที่จำเป็นเพื่อปฏิบัติหรือบังคับให้เป็นไปตามสัญญาประนีประนอมยอมความ

ส่วนที่ ๗
 ค่าป่วยการและค่าใช้จ่าย

ข้อ ๔๐ ผู้ประนีประนอมที่ขึ้นทะเบียนตามหมวด ๗ ให้มีสิทธิได้รับค่าป่วยการและค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่เลขาธิการกำหนด

สำหรับการไกล่เกลี่ยคดีที่ดำเนินการในศาลอื่นที่ได้รับแต่งตั้ง ให้เบิกจ่ายจากศาลที่ได้รับแต่งตั้งนั้น

ผู้ประนีประนอมซึ่งเป็นข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พนักงานราชการและลูกจ้างของสำนักงานศาลยุติธรรมไม่มีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามข้อกำหนดนี้

หน้า ๒๘
เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๗๓ ก ราชกิจจานุเบกษา ๗ ตุลาคม ๒๕๕๔

แม้ต่อมาจะได้ส่งสำนวนไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคแล้วก็ให้ดำเนินการไกล่เกลี่ยต่อไปได้ เว้นแต่ศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

ข้อ ๔๖ ในกรณีที่ดำเนินการไกล่เกลี่ยที่ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาค อาจแต่งตั้งผู้ประนีประนอมเอง หรือมอบหมายให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลชั้นต้นเป็นผู้แต่งตั้ง ผู้ประนีประนอมก็ได้

หากศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคได้จัดทำบัญชีรายชื่อบุคคลที่จะทำหน้าที่ผู้ประนีประนอม ในศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคไว้ ให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลชั้นต้นแต่งตั้งผู้ประนีประนอม จากบัญชีดังกล่าว หากศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคไม่ได้จัดทำบัญชีดังกล่าวไว้หรือได้จัดทำไว้ แต่บุคคลที่อยู่ในบัญชีรายชื่อไม่อาจไปปฏิบัติหน้าที่ในคดีที่จะต้องดำเนินการไกล่เกลี่ยได้ ผู้รับผิดชอบ ราชการศาลชั้นต้นอาจแต่งตั้งผู้ประนีประนอมจากบัญชีรายชื่อของศาลชั้นต้นก็ได้

ค่าป่วยการและค่าใช้จ่ายของผู้ประนีประนอมที่ขึ้นทะเบียนตามหมวด ๗ สำหรับการไกล่เกลี่ย คดีชั้นอุทธรณ์ที่ดำเนินการในศาลชั้นต้น ให้เบิกจ่ายจากศาลชั้นต้น

ข้อ ๔๗ ในกรณีที่ดำเนินการไกล่เกลี่ยที่ศาลชั้นต้น หากคู่ความประสงค์จะให้ศาลอุทธรณ์ หรือศาลอุทธรณ์ภาคมีคำพิพากษตามสัญญาประนีประนอมยอมความ ให้คู่ความลงลายมือชื่อในสัญญา ประนีประนอมยอมความต่อหน้าผู้พิพากษาในศาลชั้นต้นที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลชั้นต้นมอบหมาย และให้ผู้พิพากษาในศาลชั้นต้นลงลายมือชื่อในสัญญาประนีประนอมยอมความพร้อมทำรายงานกระบวน พิจารณา แล้วให้รีบดำเนินการจัดส่งเอกสารต่าง ๆ ไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคเพื่อพิจารณา และพิพากษตามสัญญาประนีประนอมยอมความโดยเร็ว

ข้อ ๔๘ ในกรณีที่คู่ความประสงค์จะให้ศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคมีคำพิพากษา ตามสัญญาประนีประนอมยอมความ ศาลชั้นต้นอาจส่งรายงานกระบวนพิจารณาและสัญญา ประนีประนอมยอมความที่ทำขึ้นตามข้อ ๔๗ พร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาล อุทธรณ์ภาคโดยทางโทรสารหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์อื่น และหากศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคเห็นควร ศาลอุทธรณ์หรือศาลอุทธรณ์ภาคอาจจัดส่งคำพิพากษตามยอมในคดีดังกล่าวไปยังศาลชั้นต้น ทางโทรสารหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์อื่น ทั้งนี้ เลขาธิการอาจกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดส่งเอกสาร ทางโทรสารหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์อื่นดังกล่าวก็ได้

หมวด ๖
การไกล่เกลี่ยคดีชั้นฎีกา

ข้อ ๔๙ ให้นำความในหมวด ๕ มาใช้บังคับแก่การไกล่เกลี่ยคดีชั้นฎีกาด้วยโดยอนุโลม

หมวด ๗
ทะเบียนผู้ประนีประนอม

ส่วนที่ ๑
การขึ้นทะเบียน

ข้อ ๕๐ ให้เลขาธิการจัดให้มีทะเบียนผู้ประนีประนอมขึ้นโดยให้คำนึงถึงความจำเป็นของแต่ละศาล
กรอบอัตราผู้ประนีประนอมของแต่ละศาลเสนอขอให้ขึ้นทะเบียนตามหมวดนี้ ให้เป็นไปตาม
ประกาศสำนักงานศาลยุติธรรม

ข้อ ๕๑ ผู้ขอขึ้นทะเบียนผู้ประนีประนอมต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามดังต่อไปนี้

- (๑) มีอายุไม่ต่ำกว่าสามสิบปีบริบูรณ์
- (๒) เป็นผู้สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีและมีประสบการณ์ในการทำงานมาไม่น้อยกว่าห้าปี
หรือเป็นผู้มีประสบการณ์ในการทำงานสาขาต่าง ๆ อันจะเป็นประโยชน์แก่การไกล่เกลี่ยไม่น้อยกว่าสิบปี
- (๓) เป็นผู้ผ่านการอบรมหลักสูตรเทคนิคหรือวิธีการไกล่เกลี่ยที่สำนักงานศาลยุติธรรมจัด
หรือรับรอง

(๔) มีประสบการณ์ปฏิบัติงานด้านการไกล่เกลี่ยในศาลหรือในสำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงาน
ศาลยุติธรรมไม่น้อยกว่าสิบคดี

(๕) เป็นผู้มีความพร้อมที่จะอุทิศเวลาปฏิบัติหน้าที่ผู้ประนีประนอมประจำศาล

(๖) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(๗) ไม่เป็นผู้ประกอบอาชีพหรือวิชาชีพหรือกระทำการใดอันอาจกระทบกระเทือนถึงการ
ปฏิบัติหน้าที่ผู้ประนีประนอมประจำศาลหรืออาจเสื่อมเสียถึงเกียรติศักดิ์แห่งสถาบันศาลยุติธรรม

(๘) ไม่เป็นผู้มีหนี้สินส่วนตัว

(๙) ไม่เป็นบุคคลที่ศาลมีคำสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
หรือจิตพินเพื่อนไม่สมบูรณ์

(๑๐) ไม่เป็นผู้เคยรับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่ในความผิดอันได้กระทำ
โดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

(๑๑) ไม่เป็นข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ
ศาลยุติธรรม

(๑๒) ไม่เป็นผู้พิพากษาสมทบตามพระราชบัญญัติศาลเยาวชนและครอบครัวและวิธีพิจารณาคดี
เยาวชนและครอบครัว พ.ศ. ๒๕๕๓ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่าง
ประเทศและวิธีพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. ๒๕๓๙
และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงาน พ.ศ. ๒๕๒๒

ข้อ ๕๒ ให้ผู้ขอขึ้นทะเบียนยื่นคำขอขึ้นทะเบียนผู้ประนีประนอมต่อผู้อำนวยการ พร้อมแนบหลักฐานดังต่อไปนี้

- (๑) สำเนาทะเบียนบ้าน
- (๒) สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนหรือบัตรประจำตัวเจ้าหน้าที่ของรัฐ
- (๓) สำเนาแสดงคุณสมบัติ
- (๔) สำเนาหลักฐานรับรองการผ่านการอบรมหลักสูตรเทคนิคหรือวิธีการใกล้เคียง
- (๕) หลักฐานการรับรองจำนวนคดีที่ได้ปฏิบัติงานด้านการไกล่เกลี่ย
- (๖) หนังสือรับรองประสบการณ์ในการทำงาน

ในกรณีผู้ที่เคยมีชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ประนีประนอมแล้วและประสงค์จะขอขึ้นทะเบียนอีก อาจขอใช้เอกสารหลักฐานเดิมก็ได้

ให้ผู้อำนวยการตรวจสอบคุณสมบัติ ลักษณะต้องห้ามและเอกสารหลักฐานของผู้ขอขึ้นทะเบียนแล้วเสนอต่อคณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาลเพื่อกลั่นกรองและทำความเข้าใจเบื้องต้นเสนอต่อผู้รับผิดชอบราชการศาล หากผู้รับผิดชอบราชการศาลพิจารณาแล้วเห็นว่าเหมาะสม ให้ดำเนินการเสนอชื่อบุคคลดังกล่าวเพื่อขึ้นทะเบียนตามหมวดนี้

ในกรณีที่มีผู้ขอขึ้นทะเบียนหลายคนเกินกว่ารอบอัตราผู้ประนีประนอมที่กำหนดตามข้อ ๕๐ วรรคสองและผู้ขอขึ้นทะเบียนเหล่านั้นมีคุณสมบัติและความเหมาะสมใกล้เคียงกัน ให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลพิจารณาผู้ที่มีความพร้อมที่จะอุทิศเวลาปฏิบัติงานที่ผู้ประนีประนอมก่อน

ข้อ ๕๓ ให้ผู้อำนวยการรวบรวมรายชื่อผู้ขอขึ้นทะเบียนที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลเห็นควร ให้ได้รับการเสนอชื่อจัดส่งไปยังสำนักทะเบียนข้อพิพาทไม่น้อยกว่าเก้าสิบวันก่อนวันที่ทะเบียนสิ้นสุดตามข้อ ๕๕

การเสนอรายชื่อบุคคลเพื่อขึ้นทะเบียนเป็นผู้ประนีประนอมเพิ่มเติมให้ทำได้เฉพาะเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์แก่ราชการศาลที่ยังไม่มีผู้ประนีประนอมที่ได้รับการขึ้นทะเบียนปฏิบัติงานในศาลนั้นหรือมีแต่ไม่สามารถปฏิบัติงานที่ได้ โดยให้ผู้อำนวยการดำเนินการตามข้อ ๕๒ วรรคสามโดยอนุโลม

ข้อ ๕๔ ให้ผู้อำนวยการสำนักทะเบียนข้อพิพาทตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ แล้วทำความเข้าใจเบื้องต้นเสนอเลขาธิการ

ในการพิจารณาให้ขึ้นทะเบียนบุคคลใดเป็นผู้ประนีประนอมให้เป็นดุลพินิจของเลขาธิการ คำวินิจฉัยของเลขาธิการให้เป็นที่สุด

ข้อ ๕๕ ให้ทะเบียนผู้ประนีประนอมสิ้นสุดลงทุกสองปีนับแต่วันจัดทำทะเบียนโดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้มีชื่อในทะเบียนได้รับการขึ้นทะเบียนไว้ ณ เวลาใด

การที่ทะเบียนผู้ประนีประนอมสิ้นสุดตามวรรคหนึ่งไม่กระทบถึงการแต่งตั้งผู้ประนีประนอมในคดีที่ได้ดำเนินการไปแล้วและให้ผู้ได้รับการแต่งตั้งนั้นปฏิบัติหน้าที่ต่อไป เว้นแต่ผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น ให้ผู้ได้รับการแต่งตั้งดังกล่าวมีสิทธิได้รับค่าป่วยการและค่าใช้จ่ายตามระเบียบที่กำหนด

ในกรณีที่การจัดทำทะเบียนใหม่ไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาที่ทะเบียนเดิมได้สิ้นผลให้ถือว่าบุคคลในทะเบียนเดิมยังคงเป็นผู้ประนีประนอมที่ขึ้นทะเบียนอยู่จนกว่าทะเบียนใหม่จะแล้วเสร็จ

ข้อ ๕๖ ผู้ที่เคยมีชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ประนีประนอมแล้วและไม่ได้เป็นผู้ที่เคยถูกจำหน่ายชื่อออกจากทะเบียนผู้ประนีประนอมเพราะเหตุใด ๆ นอกเหนือจากการลาออกอาจขอขึ้นทะเบียนได้อีก

ในการพิจารณาเสนอชื่อผู้ที่เคยมีชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ประนีประนอมเพื่อขึ้นทะเบียนอีกให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลพิจารณาผลการปฏิบัติงานของบุคคลดังกล่าวในรอบระยะเวลาการขึ้นทะเบียนที่ผ่านมาว่าได้ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความตั้งใจ อุทิศเวลามาปฏิบัติหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมาย ประพฤติตนและดำรงตนในฐานะผู้ประนีประนอมอย่างเหมาะสมหรือไม่ และต้องได้ทำหน้าที่ใกล้เคียงไม่น้อยกว่าปีละยี่สิบคดี

ข้อ ๕๗ เพื่อประโยชน์แก่คู่ความในการแต่งตั้งผู้ประนีประนอม หากผู้รับผิดชอบราชการศาลเห็นสมควร อาจจัดให้มีบัญชีรายชื่อบุคคลที่ประสงค์จะทำหน้าที่ผู้ประนีประนอมเพื่อดำเนินการไกล่เกลี่ยในศาล บุคคลในบัญชีรายชื่อดังกล่าวอาจเป็นผู้ประนีประนอมที่ขึ้นทะเบียนอยู่หรือไม่ก็ได้ บุคคลในบัญชีรายชื่อดังกล่าวให้มีจำนวนไม่เกินสี่เท่าของกรอบอัตรากำลังผู้ประนีประนอมที่กำหนดให้สำหรับศาลนั้นตามข้อ ๕๐ วรรคสอง

ในการจัดทำบัญชีรายชื่อดังกล่าว ให้คำนึงถึงคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของผู้ประนีประนอมที่จะขึ้นทะเบียนตามข้อ ๕๑ รวมทั้งประวัติและความประพฤติ ความพร้อมที่จะอุทิศเวลาปฏิบัติหน้าที่ ผู้ประนีประนอม ความรู้และประสบการณ์ ตลอดจนความต่อเนื่องในการทำงานและการพัฒนาทักษะในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของบุคคลที่จะจัดให้อยู่ในบัญชีรายชื่อดังกล่าว ในการนี้ผู้รับผิดชอบราชการศาลอาจจะดำเนินการตรวจสอบประวัติและความประพฤติตามความเหมาะสม

ในการพิจารณาจัดให้บุคคลใดอยู่ในบัญชีรายชื่อดังกล่าวให้เป็นดุลพินิจของผู้รับผิดชอบราชการศาลโดยได้รับความเห็นชอบของคณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาล

ข้อ ๕๘ ให้บัญชีรายชื่อตามข้อ ๕๗ มีวาระคราวละหนึ่งปี

การที่บัญชีรายชื่อดังกล่าวครบวาระไม่กระทบถึงการแต่งตั้งผู้ประนีประนอมในคดีที่ได้ดำเนินการไปแล้วและให้ผู้ได้รับการแต่งตั้งนั้นปฏิบัติหน้าที่ต่อไป เว้นแต่คู่ความจะตกลงกันเป็นอย่างอื่น หรือผู้รับผิดชอบราชการศาลหรือองค์คณะผู้พิพากษาที่แต่งตั้งจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

ส่วนที่ ๒

การจำหน่ายชื่อออกจากทะเบียน

ข้อ ๕๙ ให้เลขาธิการจำหน่ายชื่อผู้ประนีประนอมออกจากทะเบียนผู้ประนีประนอมเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก

- (๓) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตามข้อ ๕๑
 (๔) ขาดการปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดถึงสามครั้งติดต่อกันโดยไม่มีเหตุอันสมควร
 (๕) มีคำสั่งถอดถอนตามข้อ ๒๒ (๓)
 (๖) กระทำผิดหรือฝ่าฝืนต่อจริยธรรมของผู้ประนีประนอม ตามข้อ ๖๑ อย่างร้ายแรง

ข้อ ๖๐ ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงตามข้อ ๕๙ (๑) และ (๒) ให้ผู้อำนวยการทำรายงานเสนอต่อผู้รับผิดชอบราชการศาลเพื่อเสนอให้เลขาธิการพิจารณาจำหน่ายชื่อโดยเร็ว

ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงตามข้อ ๕๙ (๓) ถึง (๖) ให้ผู้อำนวยการตรวจสอบข้อเท็จจริงและรับฟังคำชี้แจงของผู้ประนีประนอมที่เกี่ยวข้อง เสร็จแล้วให้ทำรายงานเสนอต่อคณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาลเพื่อพิจารณาและทำความเข้าใจเบื้องต้นเสนอต่อผู้รับผิดชอบราชการศาล

ในกรณีที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลเห็นว่าเหตุตามวรรคสองให้เสนอเลขาธิการพิจารณาจำหน่ายชื่อโดยเร็ว แต่ถ้าเห็นว่าข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นการกระทำผิดหรือฝ่าฝืนต่อจริยธรรมของผู้ประนีประนอมอย่างไม่ร้ายแรงหรือมีเหตุอันสมควร ผู้รับผิดชอบราชการศาลอาจตั้งเดือนผู้ประนีประนอมประจำศาลนั้นเป็นลายลักษณ์อักษร และให้รายงานเลขาธิการทราบก็ได้

หมวด ๘

จริยธรรมสำหรับผู้ประนีประนอม

ข้อ ๖๑ ผู้ประนีประนอมต้องปฏิบัติและดำรงตนตามประมวลจริยธรรมที่คณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมกำหนด

หมวด ๙

ศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาล

ข้อ ๖๒ ให้มีศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาลตามความจำเป็น เพื่อดำเนินงานไกล่เกลี่ยของศาลให้เป็นไปด้วยความเรียบร้อย มีประสิทธิภาพ ส่งเสริมและสนับสนุนการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยเฉพาะการไกล่เกลี่ยมาใช้อย่างแพร่หลาย

ข้อ ๖๓ ให้ศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาลมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (๑) ดำเนินการเพื่อให้มีการไกล่เกลี่ยตามที่ได้รับมอบหมายหรือองค์คณะผู้พิพากษา มอบหมายหรือมีคำสั่ง
- (๒) ส่งเสริมและเผยแพร่วิธีการระงับข้อพิพาททางเลือก โดยเฉพาะการไกล่เกลี่ย
- (๓) จัดทำสารบบและสำนวนคดีไกล่เกลี่ย
- (๔) จัดทำและรายงานข้อมูลและสถิติเกี่ยวกับการดำเนินการไกล่เกลี่ยของศาล ตลอดจนการประเมินผลการดำเนินงานไกล่เกลี่ยของศาล
- (๕) จัดทำบัญชีผู้ประนีประนอมและประสานงานกับผู้ประนีประนอม

- (๖) รวบรวมผลการปฏิบัติงานของผู้ประนีประนอม
- (๗) ประสานงานกับหน่วยงานอื่นเกี่ยวกับการดำเนินวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือก
- (๘) ดำเนินการอื่นใดที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลมอบหมาย

ข้อ ๖๔ ในกรณีที่ศาลโดยังไม่มีตำแหน่งหัวหน้าศูนย์และเจ้าหน้าที่ศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาล ให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลแต่งตั้งหรือมอบหมายให้ข้าราชการศาลยุติธรรมคนหนึ่งทำหน้าที่เป็นหัวหน้าศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาลเพื่อรับผิดชอบดูแลงานต่าง ๆ ของศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาลให้เป็นไปโดยเรียบร้อย และอาจแต่งตั้งหรือมอบหมายให้ข้าราชการศาลยุติธรรม พนักงานราชการหรือลูกจ้างของสำนักงานศาลยุติธรรมคนหนึ่งหรือหลายคนเป็นเจ้าหน้าที่ศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาลเพื่อช่วยเหลือและดำเนินงานต่าง ๆ ของศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาล

หมวด ๑๐
คณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาล

ข้อ ๖๕ เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมและพัฒนางานไกล่เกลี่ยของศาลอย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ ให้ผู้รับผิดชอบราชการศาลแต่งตั้งคณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาล โดยประกอบด้วยบุคคลจากข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมจำนวนห้าคนแต่ไม่เกินเก้าคนตามที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลเห็นสมควร

ข้อ ๖๖ ให้คณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาลมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) เสนอแนะและให้คำปรึกษาแก่ผู้รับผิดชอบราชการศาลเกี่ยวกับนโยบายการพัฒนางานไกล่เกลี่ยของศาล

(๒) กำหนดและวางแผนกลยุทธ์ แผนปฏิบัติการ ตลอดจนกิจกรรมและการดำเนินงานไกล่เกลี่ยของศาล โดยความเห็นชอบของผู้รับผิดชอบราชการศาล

(๓) เสนอแนะและให้คำปรึกษาแก่ผู้รับผิดชอบราชการศาลเกี่ยวกับประเภทของคดีที่ให้ศูนย์ไกล่เกลี่ยประจำศาลสนับสนุนเป็นพิเศษให้มีการไกล่เกลี่ย

(๔) กลั่นกรองและให้ความเห็นเกี่ยวกับรายชื่อบุคคลที่จะเสนอเพื่อขึ้นทะเบียนผู้ประนีประนอม

(๕) กลั่นกรองและให้ความเห็นชอบเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีรายชื่อบุคคลที่ประสงค์จะทำหน้าที่ผู้ประนีประนอมตามข้อ ๕๗ วรรคสาม

(๖) พิจารณาและให้ความเห็นเกี่ยวกับการจำหน่ายชื่อผู้ประนีประนอมออกจากทะเบียนตามข้อ ๖๐ วรรคสอง

(๗) ติดตามและประเมินผลเกี่ยวกับการดำเนินงานตามนโยบาย แผนกลยุทธ์ แผนปฏิบัติการ และการดำเนินงานต่าง ๆ ที่กำหนดไว้

(๘) ศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับงานไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของศาล พร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะและความเห็นเกี่ยวกับการแก้ไข้ปัญหาและการปรับปรุงการดำเนินงาน

เล่ม ๑๒๘ ตอนที่ ๗๓ ก ราชกิจจานุเบกษา ๗ ตุลาคม ๒๕๕๔

หน้า ๓๔

(๙) ดำเนินการอื่นใดตามที่ผู้รับผิดชอบราชการศาลมอบหมาย
ข้อเสนอแนะ คำแนะนำและความเห็นเกี่ยวกับการพัฒนางานไกล่เกลี่ยของศาลใดที่จะเป็น
ประโยชน์ต่อการพัฒนาระบบงานไกล่เกลี่ยของศาลยุติธรรมทั้งหลาย ให้แจ้งให้สำนักทะเบียนข้อพิพาททราบ
ข้อ ๖๗ คณะกรรมการบริหารงานไกล่เกลี่ยประจำศาลอาจแต่งตั้งคณะกรรมการ
หรือคณะทำงาน เพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติกรอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่คณะกรรมการมอบหมายก็ได้

หมวด ๑๑

บทเฉพาะกาล

ข้อ ๖๘ ในวาระเริ่มแรก ให้ถือว่าทะเบียนผู้ประนีประนอมที่จัดทำขึ้นตามระเบียบ
คณะกรรมการบริหารศาลยุติธรรมว่าด้วยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท พ.ศ. ๒๕๔๔ เป็นทะเบียนผู้ประนีประนอม
ตามข้อกำหนดนี้และให้มีผลต่อไปจนกระทั่งครบระยะเวลาตามระเบียบดังกล่าว

ในกรณีที่ทะเบียนผู้ประนีประนอมตามวรรคหนึ่งครบระยะเวลาและสิ้นผลก่อนที่การจัดทำ
ทะเบียนผู้ประนีประนอมตามข้อกำหนดนี้จะแล้วเสร็จ ให้ถือว่าทะเบียนผู้ประนีประนอมตามวรรคหนึ่ง
ดังกล่าวใช้บังคับต่อไปจนกว่าการจัดทำทะเบียนผู้ประนีประนอมตามข้อกำหนดนี้จะแล้วเสร็จ

หากวันที่ทะเบียนผู้ประนีประนอมครบระยะเวลาสองปีไม่ตรงกับวันสิ้นปีปฏิทิน เลขานุการ
อาจกำหนดให้ทะเบียนผู้ประนีประนอมสิ้นผลในวันสิ้นปีปฏิทินก็ได้

ข้อ ๖๙ ในวาระเริ่มแรก มิให้นำข้อ ๕๑ (๑๒) มาใช้บังคับภายในเจ็ดปี นับแต่วันประกาศ
ในราชกิจจานุเบกษา

ประกาศ ณ วันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๔

สบโชค สุขารมณ์

ประธานศาลฎีกา

คู่มือปฏิบัติงานของกรมสรรพากร
เรื่อง การผ่อนชำระภาษีอากร
รหัสWMxx

ที่มา

เนื่องจากกลุ่มมาตรฐานระบบงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี มีหน้าที่พัฒนามาตรฐาน หลักเกณฑ์ วิธีการและขั้นตอน รวมทั้งควบคุมดูแลการปฏิบัติงานการเร่งรัดภาษีอากรค้างให้เป็นไปตามกฎหมาย ถูกต้อง รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ และการผ่อนชำระภาษีอากรค้างเป็นขั้นตอนการปฏิบัติงานส่วนหนึ่งของกระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้าง แม้ว่ากรมสรรพากรจะมีระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 จะวางกฎเกณฑ์ให้หน่วยงานและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติอยู่แล้ว แต่ก็ยังเป็นเพียงกฎเกณฑ์หลักๆ เท่านั้น ในการปฏิบัติงานจริงบางขั้นตอนอาจดำเนินการได้หลายวิธี เป็นเหตุให้การปฏิบัติงานในบางเรื่องไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน เพื่อความชัดเจนในแนวทางปฏิบัติ จึงจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรขึ้น

1. วัตถุประสงค์ (Objectives)

- (1) เพื่อให้หน่วยงานและเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรใช้เป็นคู่มือ ในการปฏิบัติงานให้รวดเร็ว ถูกต้อง อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน
- (2) เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการปฏิบัติงาน และให้การปฏิบัติงานเป็นมาตรฐานเดียวกัน สอดคล้องกับหลักเกณฑ์และวิธีบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี และตามกรอบการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการภาครัฐ(PMQA)

2. ขอบเขต (scope)

เนื้อหาของคู่มือการผ่อนชำระภาษีอากรประกอบด้วยกระบวนการปฏิบัติงาน ตั้งแต่การยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร หน่วยงานรับคำร้อง ขั้นตอนการพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร เงื่อนไขการผ่อน หลักประกันการผ่อน ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร การรายงาน การจัดทำทะเบียน และการคืนหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร

3. คำจำกัดความ (Definition)

ในคู่มือนี้

“ อธิบดี ” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“ ภาษีอากร ” หมายความว่า ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรและจัดเก็บตามกฎหมายอื่นรวมทั้งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มอบให้กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ

“ ใบแจ้งภาษีอากร ” หมายความว่า หนังสือแจ้งการประเมิน คำสั่งให้เสียภาษีอากร

ใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร และหรือหนังสืออื่นใดที่สั่งให้เสียหรือนำส่งภาษีอากร

4. ความรับผิดชอบ (Responsibilities)

หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวข้องกับกรผ่อนชำระภาษีอากรประกอบด้วยสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรภาค และสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี โดยแต่ละหน่วยงานมีหน้าที่รับผิดชอบ ดังนี้

- (1) สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา มีหน้าที่

/รับและพิจารณา...

- 2 -

รับและพิจารณาอนุมัติคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรในกรณีที่ระเบียบฯ ให้อำนาจไว้

รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรที่เป็นอำนาจการพิจารณาอนุมัติของสรรพากรพื้นที่ หรือสรรพากรภาค หรืออธิบดีกรมสรรพากรแล้วแต่กรณี ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรต้องการยื่นคำร้อง ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา พร้อมทั้งพิจารณาในเมืองต้นและส่งเรื่องให้หน่วยงานผู้มีอำนาจพิจารณาอนุมัติดำเนินการต่อไป

รับชำระภาษีอากรเมื่อผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภาษีอากรตามที่ได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร

เก็บรักษาเช็ค กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีออกเช็คล่วงหน้าไว้เพื่อชำระภาษีอากร บันทึกรายการในทะเบียนเช็คลงวันที่ล่วงหน้าแล้วนำเข้าเก็บในตู้รับสำหรับเก็บรักษาเงินของอำเภอ ในลักษณะหีบห่อ เมื่อได้รับชำระภาษีอากรตามเช็คและนำเงินส่งคลังตามระเบียบแล้ว ให้หมายเหตุในทะเบียนเกี่ยวกับเช็คดังกล่าวว่า ได้นำส่งคลังเมื่อวัน เดือน ปีใด ในนามส่งเลขที่เท่าใด หากเช็คที่รับไว้ขีดช่องไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ให้ส่งเรื่องให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เพื่อดำเนินการต่อไป

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ มีหน้าที่

รับคำร้องและพิจารณาอนุมัติคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรกรณีที่เป็นอำนาจอนุมัติของสรรพากรพื้นที่ หรือพิจารณาเสนอความเห็นกรณีเป็นอำนาจพิจารณาอนุมัติของสรรพากรภาค หรืออธิบดีกรมสรรพากรแล้วแต่กรณี

(3) สำนักงานสรรพากรภาค มีหน้าที่

พิจารณาอนุมัติคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรกรณีที่เป็นอำนาจอนุมัติของสรรพากรภาค หรือพิจารณาเสนอความเห็นกรณีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรแล้วแต่กรณี

กรณีที่สำนักงานสรรพากรภาคได้มีการอนุมัติให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรรายใด ผ่อนชำระได้เกินกว่า 48 งวด ให้จัดทำรายงานการอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 48 งวด ตามแบบท้ายบันทึกนี้ส่งกรมสรรพากรเป็นรายไตรมาสภายในวันที่ 10 ของเดือนแรกของไตรมาส

(4) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ มีหน้าที่

พิจารณาอนุมัติคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือพิจารณาเสนอความเห็นกรณีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรแล้วแต่กรณี

(5) สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี มีหน้าที่

พิจารณาให้ความเห็นในคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรเสนอต่ออธิบดี กรณีเป็นอำนาจอนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากร

5. ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Procedure)

5.1 การพิจารณาภาษีอากรค้างที่ขอผ่อนชำระได้ และขอผ่อนชำระไม่ได้ตามระเบียบฯ

ภาษีอากรที่ตั้งค้างอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค้างภาษีอากรตามระเบียบฯ ว่าด้วยการบัญชีลูกหนี้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2547 ทั้งหมด ผู้ค้างภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องขอผ่อนชำระตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ได้ ยกเว้นภาษีอากรค้างที่เกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและไม่ชำระภาษี หรือชำระไม่ครบ หรือเช็คที่ใช้ชำระภาษีขีดของกรณีดังต่อไปนี้ ห้ามมิให้ผ่อนชำระ

(1) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เช่น แบบ ภ.ง.ด.1, ภ.ง.ด.2, ภ.ง.ด.3, ภ.ง.ด.53, ภ.ง.ด.54 เป็นต้น

//(2) แบบแสดง...

- 3 -

- (2) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี ใต้แก่ แบบ ภ.ง.ด.94 (ในกรณีนี้ผู้ค้างภาษีอากรไม่สามารถขอผ่อนตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ.2545 แต่ผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิ์ขอผ่อนชำระเป็นสามงวดได้ ตามมาตรา 64 (1) แห่งประมวลรัษฎากร)
- (3) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี ใต้แก่ แบบ ภ.ง.ด.51
- (4) แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ภ.พ.30, ภ.พ.36 เป็นต้น
- (5) แบบแสดงรายการภาษีอื่นๆ ที่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรกำหนด

5.2 การยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร

สถานที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากร

- รายการภาษีไว้
- (1) สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ระบุไว้ในใบแจ้งภาษีอากร หรือที่ได้ยื่นแบบแสดง
- เร่งรัด
- (2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ปลายทางที่ช่วย
- (3) สำนักงานสรรพากรพื้นที่
- (4) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรอยู่ภายใต้การบริหาร
- การจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

5.3 เงื่อนไขในการผ่อนชำระภาษีอากร

- (1) การผ่อนชำระภาษีอากรต้องผ่อนชำระเป็นงวดรายเดือน โดยเฉลี่ยงวดละเท่า ๆ กัน
- ทุกงวด เว้นแต่งวดสุดท้ายอาจชำระน้อยหรือมากกว่างวดอื่นก็ได้
- (2) หากผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลา
- ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรหมดสิทธิการผ่อนชำระ และต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมกับ
- เงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรทันที เว้นแต่กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิดนัดการผ่อนชำระ
- ไม่เกินหนึ่งงวด และได้นำเงินสำหรับงวดที่ผิดนัดมาชำระให้ครบถ้วนก่อนถึงกำหนดเวลาที่ต้องชำระใน
- งวดถัดไป ก่อนเริ่มให้การผ่อนชำระดำเนินต่อไปได้เมื่อได้มีการชำระในงวดถัดไปแล้ว
- (3) ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรงวดแรกทันทีพร้อมกับการยื่นแบบ ท.ป. 2
- เว้นแต่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรจะส่งเป็นอย่างไร การผ่อนชำระภาษีอากรในงวดถัดไปต้อง
- ชำระภาษีอากรภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระในงวดก่อน
- (4) การผ่อนชำระภาษีอากรให้นำจำนวนเงินที่ชำระไปหักจากภาษีก่อนจนหมด แล้วจึง
- นำไปหักจากเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามลำดับ
- ถ้าเป็นกรณีขอผ่อนชำระภาษีอากรตาม ใบแจ้งการประเมินรวมกันหลายฉบับ การผ่อน
- ชำระภาษีอากรของใบแจ้งการประเมินแต่ละฉบับสามารถทำได้ 2 วิธี กล่าวคือ

วิธีที่ 1 ให้เฉลี่ยเงินที่ชำระภาษีอากรในแต่ละงวดตามใบแจ้งการประเมินเป็นรายฉบับ

เช่น ขอผ่อนชำระภาษีอากรรวมทั้งสิ้น 6 งวด การชำระภาษีอากรแต่ละงวดให้นำใบแจ้งการประเมินแต่ละ

ฉบับเฉลี่ยการชำระเป็น 6 งวด โดยจัดทำ ท.ป.3 แยกใบแจ้งการประเมินเป็นรายฉบับ โดยทำการหัก

ตัวภาษี เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ตามลำดับ

วิธีที่ 2 ให้นำเงินที่ต้องชำระในแต่ละงวด ไปชำระภาษีอากรตามใบแจ้งการประเมิน

ทีละฉบับ โดยทำการหักตัวภาษี เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ตามลำดับ การผ่อนชำระภาษีอากรงวดใดเมื่อนำเงิน

ไปชำระภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับสำหรับใบแจ้งการประเมินฉบับนั้นครบถ้วนแล้ว หากยังมีเงินเหลืออยู่

อีกก็ให้นำเงินส่วนที่เหลือนั้นไปชำระภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับของใบแจ้งการประเมินฉบับถัดไป

ตามลำดับ

(5) การผ่อนชำระภาษีอากรด้วยเช็คไม่เกิน 6 งวด ตาม ข้อ 13 ของระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ไม่เป็นเหตุที่จะให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่ง

ประมวลรัษฎากร ออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ได้ดำเนินการไปก่อนแล้วได้

5.4 เอกสารและหลักฐานที่ต้องใช้ในการยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร

- (1) คำร้องตามแบบ ท.ป.2 หนึ่งชุด (3 ฉบับ)
- (2) เอกสารที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร เช่น สำเนาใบแจ้ง
- ภาษีอากร หลักฐานเกี่ยวกับผู้ค้างภาษีอากร

/(3) เอกสาร...

- 4 -

(3) เอกสารและหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร

5.5 หลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร

ในการขอผ่อนชำระตามระเบียบฯ ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรจะต้องมีหลักประกันที่มีมูลค่าไม่ต่ำกว่าเงินภาษีอากรที่ต้องชำระอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือหลายอย่าง ดังนี้

- (1) หนังสือค้ำประกันของธนาคาร ตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ท้ายระเบียบฯ โดยให้มีผลบังคับเกินกำหนดเวลาการชำระภาษีอากรงวดสุดท้ายไปอีกไม่น้อยกว่า 2 เดือน
- (2) พันธบัตรรัฐบาลที่เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร หรือกรรมสิทธิ์ของบุคคลอื่น โดยนำมาทำสัญญาจำนำไว้ต่อกรมสรรพากร
- (3) ที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร หรือกรรมสิทธิ์ของบุคคลอื่น โดยนำมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร
- (4) กรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดที่เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร หรือกรรมสิทธิ์ของบุคคลอื่น โดยจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร
- (5) ค่าประกันโดยบุคคลผู้มีหลักทรัพย์ หรือฐานะการเงินดี หรือเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียงเชื่อถือได้ โดยให้ผู้ค้ำประกันทำสัญญาค้ำประกันโดยใช้แบบตามที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ท้ายระเบียบฯ

ข้อที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักประกันการผ่อน

หลักประกันตามข้อ 5.5(2) ข้อ 5.5(3) และ ข้อ 5.5(4) จะต้องปลอดภาวะผูกพันอย่างใดๆ เช่น ไม่เป็นที่สาธารณประโยชน์ที่ประชาชนใช้สัญจรร่วมกัน ที่ดินที่เป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมาย ว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน ติดจานองกับเจ้าหนี้รายอื่น หรือนำไปค้ำประกันบุคคลกับส่วนราชการ เป็นต้น และมีราคาประเมินที่ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ไม่ต่ำกว่าค่าภาษีอากรที่ต้องชำระและจะต้องเป็นผู้ออกค่าธรรมเนียมและค่าอากรแสตมป์ในการจดทะเบียนจำนองทรัพย์สินนั้น

ในกรณีที่ทรัพย์สินที่นำไปจดจำนองเป็นประกันเป็นทรัพย์สินของบุคคลธรรมดาจะต้องมีหนังสือยินยอมของคู่สมรสด้วย (ในกรณีที่มิใช่คู่สมรส) เว้นแต่เป็นทรัพย์สินส่วนตัว และกรณีเป็นทรัพย์สินของนิติบุคคลจะต้องมีรายงานการประชุมกรรมการหรือผู้ถือหุ้นที่มีมติเป็นเอกฉันท์ให้สามารถนำไปค้ำประกันได้ และค่าเป็นการค้ำประกันหนี้ส่วนตัวกรรมการผู้ใด กรรมการผู้หนึ่งจะต้องไม่ใช้สิทธิออกเสียงในมติที่ประชุมที่เอื้อประโยชน์แก่ตน และก่อนจดทะเบียนจำนองทรัพย์สินให้เจ้าหน้าที่ออกไปสอบถามข้อเท็จจริงก่อนว่า ทรัพย์สินดังกล่าวมีสภาพใด ใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ได้หรือไม่ ซึ่งหากมีค่าใช้จ่ายใดๆ ให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายนั้น

ในการจดทะเบียนจำนองทรัพย์สินตามข้อ 5.5(3) หรือข้อ 5.5(4) ให้เจ้าหน้าที่ผู้ไปจดทะเบียนจำนองแทนอธิบดีกรมสรรพากร ระบุข้อความดังต่อไปนี้ไว้ในสัญญาจำนองด้วยข้อความดังนี้ "ในกรณีมีการบังคับจำนองเอาทรัพย์สินที่จำนองออกขายทอดตลาดได้เงินสดไม่พอชำระหนี้เงินยืมขาดจำนวนเท่าใด ผู้จำนองยอมรับผิดใช้หนี้ที่ขาดจำนวนนั้นให้แก่ผู้รับจำนองจนครบ"

ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรซึ่งได้จัดให้มีหลักประกันแล้ว ต่อมาภายหลังมีความประสงค์จะเปลี่ยนหลักประกันเป็นอย่างอื่นก็ได้ แต่หลักประกันที่จะนำมาเปลี่ยนจะต้องอยู่ในลำดับเดียวกัน หรืออยู่ในลำดับก่อนหลักประกันเดิมตามลำดับเรื่องหลักประกันของระเบียบฯ แต่ทั้งนี้ให้คำนึงถึงประโยชน์ได้เสียของทางราชการด้วย

5.6 การพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรตามระเบียบฯ

สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

เมื่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ตรวจคำร้องและเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งลงทะเบียนไว้เป็นหลักฐาน แล้วพิจารณาว่าใครเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร และดำเนินการ ดังนี้

- (1) กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่สามารถจัดหาหลักประกันได้ตามระเบียบฯ แต่สรรพากรพื้นที่สาขาเห็นว่าผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรมีฐานะเชื่อถือได้ อาจให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน

/6 งวด...

- 5 -

6 งวด โดยงวดแรกให้ชำระทันทีและให้ออกเช็คของผู้ค้างภาษีอากร (เช็คประเภท ง.) ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไปอีก 5 ฉบับ ไว้ด้วย

(2) กรณีคำร้องขอผ่อนชำระหนี้ที่สรรพากรพื้นที่สาขาไม่มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ให้ส่งคำร้องไปยังสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี ภายใน 2 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำร้องเพื่อพิจารณาต่อไป

สำนักงานสรรพากรพื้นที่

เมื่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่ได้รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรแล้วให้พิจารณาดำเนินการ ดังนี้

(1) กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่เกิน 24 งวด ซึ่งเป็นอำนาจการพิจารณาอนุมัติของสรรพากรพื้นที่ ให้เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรโดยการตรวจคำร้องและเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และคำนึงถึงหลักประกันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรนำมาค้ำประกัน เสนอความเห็นต่อสรรพากรพื้นที่เพื่อพิจารณาอนุมัติ หากเห็นว่าผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรมีหลักทรัพย์หรือฐานะการเงินพอที่จะชำระภาษี ให้ครบถ้วนในคราวเดียวได้ อาจเสนอให้แจ้งไม่อนุมัติไปให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรทราบ หรือเห็นควรอนุมัติตามคำร้อง หรือเห็นควรให้ผ่อนชำระภาษีอากรเป็นจำนวนงวดน้อยกว่าที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรร้องขอ หรือเห็นควรเป็นอย่างอื่นแล้วแต่กรณี ให้เสนอความเห็นต่อสรรพากรพื้นที่เพื่อพิจารณาสั่งการเป็นกรณีๆ ไป

(2) กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรขอผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 24 งวด และสรรพากรพื้นที่เห็นว่า ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรรายใด ไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากรเป็นงวดตามคำร้องขอ ก็ให้แจ้งไม่อนุมัติไปให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรทราบต่อไป แต่หากผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรรายใด สรรพากรพื้นที่เห็นสมควรให้ผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 24 งวด ก็ให้ทำความเข้าใจแจ้งแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร พร้อมส่งเรื่องไปให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาภายใน 5 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้องจากผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากร หรือจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

(3) กรณีการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบฯ ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ให้สรรพากรพื้นที่ทำความเข้าใจแจ้งแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร ส่งเรื่องให้สรรพากรภาคพิจารณาดำเนินการต่อไปตามลำดับ

สำนักงานสรรพากรภาค

ให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ดังนี้

(1) กรณีการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่หลักประกันไม่เป็นไปตามข้อ 5.5(1) - (5) หรือการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่มีจำนวนเกิน 24 งวด หรือการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่มีหลักประกันและไม่ใช้กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอผ่อนชำระภาษีอากร 6 งวด โดยงวดแรกชำระไว้ทันทีและออกเช็คของผู้ค้างภาษีอากร (เช็คประเภท ง.) ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไปอีก 5 ฉบับ ไว้ไว้ ซึ่งเป็นอำนาจการพิจารณาอนุมัติของสรรพากรภาค ให้เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร โดยการตรวจคำร้องและเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เสนอความเห็นต่อสรรพากรภาคเพื่อพิจารณาอนุมัติตามที่เห็นสมควรเป็นกรณีๆ ไป

(2) กรณีการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบฯ ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ให้สรรพากรภาคทำความเข้าใจแจ้งแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร ส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณาอนุมัติต่อไป

สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มีอำนาจพิจารณาอนุมัติคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากร ที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ โดยไม่จำกัดจำนวนงวดและไม่จำกัดจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องผ่อนชำระ เว้นแต่การขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบฯ ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ทำความเข้าใจแจ้งแสดงเหตุผลและความจำเป็นที่จะให้ผ่อนชำระภาษีอากร ส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณาอนุมัติต่อไป

/5.7 การพิจารณา...

5.7 การพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบฯ

การขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายเป็นผู้พิจารณาอนุมัติ การส่งคำร้องให้กรมสรรพากรพิจารณาให้ปฏิบัติ ดังนี้

- (1) ให้ผู้ค้างภาษีอากรแสดงเหตุผลความจำเป็นในการขอผ่อนชำระภาษีอากร
- (2) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เสนอความเห็น แสดงเหตุผลและความจำเป็นที่ให้ผ่อนชำระ ในประเด็นดังต่อไปนี้
 - (2.1) ความจำเป็นที่ขอผ่อนชำระ
 - (2.2) จำนวนงวดที่ขอผ่อนชำระ
 - (2.3) กรณีจำนวนเงินที่ขอผ่อนชำระในแต่ละงวดไม่เท่ากันจะต้องแจ้งเหตุผลด้วย
 - (2.4) หลักประกันการผ่อนชำระ
 - (2.5) สิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างภาษีอากรมี หรือพึงจะมีในอนาคต
 - (2.6) อื่นๆ ที่จำเป็นประกอบการพิจารณา

ในการพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ให้ผู้มีอำนาจอนุมัติคำนึงถึงระยะเวลาคงเหลือที่อาจบังคับชำระหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรแต่ละรายประกอบการพิจารณาด้วย โดยให้ถือว่าการขอผ่อนชำระภาษีอากรเป็นเพียงขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้และวิธีการในการชำระหนี้เท่านั้น มิได้มีผลทำให้ระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ขยายออกไปแต่อย่างใด

5.8 ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร

(1) **สรรพากรพื้นที่สาขา** มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรในกรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่สามารถจัดหาหลักประกันได้ตามระเบียบฯ แต่สรรพากรพื้นที่สาขาเห็นว่าผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรมีฐานะเชื่อถือได้ อาจให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน 6 งวด โดยงวดแรกให้ชำระทันที และให้ออกเช็คของผู้ค้างภาษีอากร (เช็คประเภท ก.) ลงวันที่ล่วงหน้าอีก 5 ฉบับ ให้ไว้

(2) **สรรพากรพื้นที่** มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน 24 งวด (ไม่จำกัดวงเงิน) หรือกรณีเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในกรณีเช็ค

(3) **สรรพากรภาค** มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้กรณีดังต่อไปนี้

- 3.1 การขอผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 24 งวด
- 3.2 การขอผ่อนชำระภาษีอากรกรณีหลักประกันการผ่อนชำระไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 กำหนดไว้
- 3.3 กรณีไม่สามารถจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร และไม่ใช้กรณีตามข้อ 5.8 (2)

(4) **ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่** ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มีอำนาจพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร กรณีที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรอยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ โดยมีอำนาจอนุมัติได้เช่นเดียวกับสรรพากรพื้นที่และสรรพากรภาค

(5) **อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย** อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระสำหรับการขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 เช่น ภาษีที่ขอผ่อนชำระเป็นภาษีที่ห้ามผ่อนชำระตามระเบียบฯ ได้แก่ ภาษีอันเกิดมาจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หรือแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี หรือแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการผ่อนชำระจำนวนงวดที่ไม่เท่ากัน เป็นต้น

5.9 การทำทะเบียนและการเก็บรักษาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร

(1) เมื่อผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรนำหลักประกันมอบให้ ให้เจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา บันทึกรายการในทะเบียนหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร (ตามแบบท้ายระเบียบฯ) แล้วส่ง

/หลักประกัน...

- 7 -

หลักประกันให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี เก็บรักษาในตู้รับภัย ถ้าเป็นเช็คลงวันที่ล่วงหน้าไม่ต้องส่งให้สรรพากรพื้นที่

(2) ถ้าสำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้รับเช็คลงวันที่ล่วงหน้า เมื่อบันทึกรายการลงในทะเบียนแล้ว ให้ส่งไปยังสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรต้องนำเงินไปชำระภายในวันทำการถัดไป สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาต้องบันทึกรายการในทะเบียนเช็คลงวันที่ล่วงหน้าเพื่อเป็นหลักประกันหนี้ภาษีอีกชั้นหนึ่ง พร้อมทั้งนำเข้าเก็บในตู้รับภัยสำหรับเก็บรักษาเงินของอากรในลักษณะหีบห่อ

(3) เมื่อได้รับชำระภาษีอากรตามเช็คและนำส่งคลังตามระเบียบที่เกี่ยวข้องแล้ว ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาหมายเหตุในทะเบียนเกี่ยวกับเช็คดังกล่าว ว่าได้นำส่งคลังเมื่อวัน เดือน ปีใด ในนำส่งเลขที่เท่าใด หากเป็นเช็คชดเชยให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการรับเงินภาษีอากรเป็นเช็ค พ.ศ. 2539 โดยแจ้งให้ผู้ค้างนำเงินมาชำระค่าใช้จ่ายที่ชดเชย ถ้าไม่นำมาชำระให้รวบรวมหลักฐานส่งเรื่องให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ดำเนินการต่อไป

5.10 การรายงานและการตรวจสอบการผ่อนชำระภาษีอากร

(1) เมื่อถึงวันครบกำหนดชำระถ้าผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรไม่ชำระภาษีหรือชำระไม่ครบถ้วนให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแจ้งสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณีทราบภายใน 3 วันทำการนับแต่วันครบกำหนดชำระ เมื่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี ได้รับรายงานจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแล้ว ให้จัดทำหนังสือทวงถาม ให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรนำเงินภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งหมดชำระให้ครบถ้วน โดยระบุให้นำเงินภาษีอากรมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือทวงถาม หากพ้นกำหนดแล้ว ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ ก็ให้เร่งรัดกับผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรและหรือหลักทรัพย์ที่นำมาค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากรต่อไป

(2) กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ให้รายงานสำนักงานสรรพากรพื้นที่ภายใน 15 วัน หลังจากวันที่อนุมัติ

5.11 การคืนหลักประกัน

(1) กรณีเปลี่ยนหลักประกัน ให้คืนหลักประกันเดิมได้ต่อเมื่อผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรได้จัดให้มีหลักประกันใหม่แล้ว

(2) กรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรได้มีการผ่อนชำระภาษีอากรครบถ้วนแล้ว และได้ติดต่อขอคืนหลักประกัน ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี ดำเนินการคืนหลักประกันทันที (เว้นแต่กรณีเป็นหลักประกันที่มีเงื่อนไข เช่น หนังสือค้ำประกันของธนาคารต้องให้พ้นกำหนดเวลาตามเงื่อนไขเสียก่อน) แต่ถ้ามิได้มีการติดต่อขอคืนดังกล่าว ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือแจ้งให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรมารับหลักประกันคืนภายใน 15 วันนับแต่วันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรได้ชำระภาษีอากรงวดสุดท้าย

6. เอกสารอ้างอิง (Reference Document)

- (1) ประมวลรัษฎากร
- (2) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ.2545

7. แบบฟอร์มที่ใช้ (Form)

- (1) แบบคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร ท.ป.2
- (2) หนังสือสัญญาค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากรของธนาคาร
- (3) สัญญาค้ำประกันระหว่างการค้าชำระภาษี

8. เอกสารบันทึก (Record)

/ชื่อเอกสาร...


- 8 -

ชื่อเอกสาร	ผู้รับผิดชอบ	สถานที่จัดเก็บ	ระยะเวลา	วิธีจัดเก็บ
1. ทะเบียนหลักประกันการ ผ่อนชำระภาษีอากร	เจ้าของสำนวน	สำนักงาน สรรพากรพื้นที่	ผ่อนชำระ เสร็จสิ้น	เก็บรักษาในตู้निรภัย
2. ทะเบียนเช็คลงวันที่ ล่วงหน้าเพื่อเป็นหลักประกัน หนีภาษีอากร	สำนักงาน สรรพากรพื้นที่ สาขา	ตู้เก็บรักษาเงิน ของอำเภอ	จนกว่าจะถึงเวลา เรียกเก็บเงิน	เก็บลักษณะหีบห่อในตู้ นิรภัยสำหรับเก็บรักษา เงินของอำเภอ

Flow Chart ขั้นตอนการปฏิบัติงาน

ลำดับที่	ผังกระบวนการ	รายละเอียดงาน	ระยะเวลาดำเนินการ	ผู้รับผิดชอบ	เอกสารที่เกี่ยวข้อง
1		ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากร (ท.ป.2) ณ สส. / สท. ที่ตั้งหนี้ / สท. ปลายทาง / กภ. แล้วแต่กรณี		หน่วยงานที่รับคำร้อง	คำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร (ท.ป.2) เอกสารเกี่ยวกับหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร แบบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร
2		กรณียื่นคำร้องฯ ที่ สส. และอำนาจการอนุมัติของผ่อนชำระ เป็นของ สส. เมื่อ สส. พิจารณาแล้วแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ขอผ่อนชำระ ทราบ กรณีที่อำนาจการอนุมัติของผ่อนชำระ ไม่ใช่มอง สส. แต่หาก สส. พิจารณาแล้วเห็นควรให้ผ่อน ให้ส่งเรื่องให้ สท. พิจารณา เมื่อ สท. พิจารณาแล้วและอำนาจการอนุมัติ เป็นของ สท. ให้ สท.แจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ขอผ่อนชำระ ทราบ กรณีที่อำนาจการอนุมัติของผ่อนชำระ ไม่ใช่มอง สท. แต่หาก สท. พิจารณาแล้วเห็นควรให้ผ่อน ให้ส่งเรื่องให้ สท. พิจารณา	สส.ส่งเรื่องให้ สท. ภายใน 2 วันทำการ สท.ส่งเรื่องให้ สท. ภายใน 5 วันทำการ	สส./สท.	คำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร (ท.ป.2) เอกสารเกี่ยวกับหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร แบบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร

ลำดับที่	ผังกระบวนการ	รายละเอียดงาน	ระยะเวลาดำเนินการ	ผู้รับผิดชอบ	เอกสารที่เกี่ยวข้อง
3		เมื่อ สท. ได้รับคำร้องขอผ่อนชำระ และอำนาจการอนุมัติของผ่อนชำระ เป็นของ สท. เมื่อพิจารณาแล้วเสร็จ ให้ส่งเรื่องคืนกลับ สท. เพื่อ สท. จะได้แจ้งผู้ขอผ่อนชำระ ทราบต่อไป หากอำนาจการอนุมัติของผ่อนชำระ ไม่ใช่มอง สท. แต่ สท. พิจารณาแล้วเห็นควรให้ผ่อน ให้ส่งเรื่องให้ กรมสรรพากรพิจารณาอนุมัติต่อไป		สท.	คำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร (ท.ป.2) เอกสารเกี่ยวกับหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร แบบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร
4		เมื่อ มจ. (กรมสรรพากร) ได้รับคำร้องขอผ่อนชำระ ให้พิจารณาเสนอความเห็นต่ออธิบดีพิจารณาแล้ว ให้แจ้งผลการพิจารณาให้ สท. ทราบ เพื่อ สท. จะแจ้งผลดังกล่าวให้ สท. และแจ้งผู้ขอผ่อนชำระ ทราบ ต่อไป		มจ.	คำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร (ท.ป.2) เอกสารเกี่ยวกับหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร แบบพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร

 <p style="text-align: center;">คำร้อง ขอผ่อนชำระภาษีอากร ท.ป.2</p>	เลขทะเบียนคุมเอกสาร	ทะเบียนรับเลขที่ _____	
		สถานที่รับ _____	
		วันเดือนปีที่รับ _____	
		เจ้าหน้าที่ผู้รับ _____	
ก. รายละเอียดของผู้เสียภาษีอากร (ผู้เสียภาษีอากรกรอก) ชื่อ _____ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร _____ ชื่อสถานประกอบการ _____ ที่อยู่เลขที่ _____ ครอบ/ซอย _____ ถนน _____ ตำบล/แขวง _____ อำเภอ/เขต _____ จังหวัด _____			
ข. คำร้อง (ผู้เสียภาษีอากรกรอก) <input type="checkbox"/> อธิบดีกรมสรรพากร เรียง <input type="checkbox"/> _____	เลขที่ใบแจ้งภาษีอากร	ลงวันที่	จำนวนเงินคงค้าง
ข้าพเจ้าขอขึ้นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรตามรายละเอียดข้างต้น ที่จะถึงกำหนดเวลานี้ ด้วยเหตุผลดังนี้ _____			
ณ สถานที่ชำระภาษีอากร _____ ขอผ่อนชำระภาษีอากรเป็นงวดภายในกำหนดเวลาดังนี้ งวดแรกวันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____ จำนวนเงิน _____ บาท หรือร้อยละ _____ งวดที่ 2 วันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____ จำนวนเงิน _____ บาท หรือร้อยละ _____ งวดที่ 3 วันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____ จำนวนเงิน _____ บาท หรือร้อยละ _____ (ถ้าขอผ่อนชำระภาษีอากรเกินกว่า 3 งวด และจำนวนเงินแต่ละงวดไม่เท่ากัน ให้ใช้กระดาษต่อ)			
ลงชื่อ _____ (_____) ตำแหน่ง _____			
ค. ความเห็นเจ้าหน้าที่ หรือสรรพากรพื้นที่ (กรณีอยู่ในอำนาจอธิบดีอนุมติ) เห็นควร <input type="checkbox"/> อนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร _____ งวดภายในกำหนดเวลาดังนี้ งวดแรกวันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____ จำนวนเงิน _____ บาท งวดที่ _____ ถึงงวดที่ _____ ทุกวันที่ _____ ของทุก ๆ เดือน งวดละ _____ บาท <input type="checkbox"/> คำสั่งอย่างอื่น _____ _____ เหตุผลสนับสนุนความเห็น ชระ _____			
ลงชื่อ _____ (_____) ตำแหน่ง _____ _____/_____/_____			
ง. คำสั่ง (ผู้มีอำนาจอนุมติ) <input type="checkbox"/> อนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรเป็นงวดภายในกำหนดเวลาดังนี้ งวดแรก วันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____ จำนวนเงิน _____ บาท งวดที่ _____ ถึงงวดที่ _____ ทุกวันที่ _____ ของทุก ๆ เดือน งวดละ _____ บาท <input type="checkbox"/> คำสั่งอย่างอื่น _____ _____			
ลงชื่อ _____ (_____) ตำแหน่ง _____ _____/_____/_____			

หนังสือสัญญาเช่าประกันการผ่อนชำระค่าเช่าของธนาคาร

ธนาคาร (1).....

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

จัดพิมพ์ (R1):

ข้าพเจ้า (1).....เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร.....

.....สำนักงานเลขที่.....ถนน.....ตำบล/แขวง.....

อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....โทรศัพท์.....

ขอทำหนังสือสัญญาเช่าประกันฉบับนี้ให้ได้อบรมสรรพากร มีข้อความต่อไปนี้

ข้อ 1 ตามที่ (2).....เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร.....

อยู่ที่.....ครอบครัว.....ถนน.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....

โทรศัพท์ (ถ้ามี).....ได้ขอผ่อนชำระค่าเช่าประกัน (3).....

จำนวนเงิน (บาท).....

และ (4).....ได้อนุมัติให้ผ่อนชำระเป็นงวดรายเดือนได้

.....งวด ละ.....บาท พร้อมทั้งเงินเพิ่ม (ถ้ามี) ภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบ

ท.ป.2 ลงวันที่.....เดือน.....พ.ศ.....นั้น

ข้าพเจ้าธนาคาร (1).....ยอมผูกพันตนเป็นผู้ค้ำประกัน

(2).....ภายในวงเงินไม่เกิน.....บาท

พร้อมทั้งเงินต้น.....(ถ้ามี) หาก (2).....

ไม่ชำระค่าเช่าหรือการค้างชำระภายในกำหนดเวลาที่แจ้งกรมสรรพากร เมื่อกรมสรรพากรเรียกหรือ ข้าพเจ้า

ธนาคาร (1).....ยินยอมชำระค่าเช่าหรือพร้อมทั้งเงินเพิ่ม (ถ้ามี) ทั้งหมดให้

แก่กรมสรรพากรทันที โดยไม่ต้องเรียกร้องให้ (2).....ชำระก่อน

ข้อ 2 ถ้าหาก (4).....ได้ขอยุติการเช่าประกัน (2).....

.....จึงเป็นผู้ผ่อนชำระค่าเช่าหรือไปอีกก็ได้ หรือผู้ผ่อนชำระ

ค่าเช่าหรือค่าเช่าประกันได้ช่วยประการใดๆ ก็ได้ ข้าพเจ้าธนาคาร (1).....

ยินยอมชำระหนี้ค่าเช่าหรือที่ค้างชำระรวมทั้งเงินเพิ่มค่าเช่าหรือค่าเช่า

ข้อ 3 ถ้าข้าพเจ้าธนาคาร (1).....มิได้ชำระค่าเช่าหรือ

ค่าเช่าสัญญาเช่านี้ถือว่าเป็นการผิดสัญญาให้เพื่อจกคือศาลได้

ข้อ 4 หนังสือสัญญาเช่าประกันนี้ให้ถือเอาการค้ำประกันด้วยเลขที่กำหนดเวลาการชำระหนี้

อากรงวดสุดท้ายไปอีกไม่น้อยกว่า 2 เดือน

2

เพื่อเป็นหลักฐนในการนี้พหรงงานเจ้าหน้ที่ของธนาคาร(1).....
 ผู้อานาจลงนามทำนคกรรมแทนธนาคารได้ ได้ลงลายมือชื่อและประทับตราของธนาคารให้ไว้เป็นสำคัญ

ลงชื่อ.....ผู้้ประกัน

ลงชื่อ.....พยาน

ลงชื่อ.....พยาน

หมายเหตุ

- (1) ชื่อธนาคารที่้ประกัน
- (2) ชื่อผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากร (ชื่อนิติบุคคลหรือชื่อบุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณี)
- (3) ใบแจ้งภาษีอากร (ระบุเลขที่) หรือแบบแสดงรายการประเมินตนเอง (ระบุประมวลภาษี)
- (4) ผู้อนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร (อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สรรพากรภาค สรรพากรพื้นที่)

สัญญาเช่าประจําระยะเวลาเช่าระชาณี

เขียนที่.....

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

ข้าพเจ้า (1).....อายุ.....ปี

อยู่บ้านเลขที่.....ครอก/ซอย.....ถนน.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....

โทรศัพท์ (ถ้ามี).....อาชีพ.....เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร.....

ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน.....โทรศัพท์.....

ขอให้สัญญาไว้ต่อกกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

1. คามที่ (2).....อยู่ที่.....

.....โทรศัพท์.....ได้ขอผ่อนชำระภาษีอากร (3).....

.....

.....

จำนวนเงิน.....บาทและ (4).....ได้อนุมัติให้ผ่อน

ชำระเป็นงวดรายเดือนได้.....งวดๆ ละ.....บาท พร้อมทั้งเงินเพิ่ม (ถ้ามี)

คานจำนวนเงินและเวลาที่ระบุไว้ในแบบ ท.ป. 2 ลงวันที่.....เดือน.....พ.ศ.....นั้น

ข้าพเจ้าได้รับรู้โดยตลอดแล้วและตั้งใจที่จะเป็นผู้เช่าประจําระยะเวลาเช่าระชาณี

2. ถ้า (2).....มีได้ชำระหนี้ภาษีอากร คานกล่าวใน 1.

ไว้แก่กรมสรรพากรทั้งหมดหรือบางส่วน ข้าพเจ้ายินยอมชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างรวมทั้งเงินต้นภาษีอากร

แทนให้ทั้งสิ้น

3. ถ้าหาก (4).....ได้ขอขยเวลาชำระภาษีอากรแก่ (2)

.....ซึ่งเป็นผู้ผ่อนชำระภาษีอากรต่อไปอีกก็ดี หรือผู้ผ่อนชำระ

ภาษีอากรไม่สามารจชำระภาษีอากรได้ล้วยประการใดๆ ก็ดี ข้าพเจ้ายินยอมชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างอยู่รวมทั้ง

เงินเพิ่มภาษีอากรนี้ด้วย

4. ถ้า (2).....ไม่ได้ชำระภาษีอากรคาน 1 เมื่อ (4)

.....ได้แจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระของ (2).....

.....ให้ข้าพเจ้าทราบแล้ว ข้าพเจ้าจะนำเงินมาชำระให้แก่กรมสรรพากร

ภายในเวลา 15 วัน นับแต่วันได้รับแจ้ง โดยข้าพเจ้าจะชำระเงินแทน (2).....

จึงเป็นผู้ผ่อนชำระภาษีอากร โดยมีคําชี้แจงไว้ (2).....คือชำระก่อน

5. ถ้าข้าพเจ้ามิได้นำเงินมาชำระคานกำหนดเวลาใน 4 ให้ถือว่าข้าพเจ้าคิดไม่ชำระหนี้

ให้ฟ้องคดีต่อศาลได้

-2-

6. ชื่อบุคคลหลักที่เกี่ยวข้อง คือ

- 1.....
- 2.....
- 3.....
- 4.....

ลงชื่อ.....ผู้กำกับ
 ลงชื่อ.....พยาน
 ลงชื่อ.....พยาน

หมายเหตุ

- (1) ชื่อผู้กำกับ
- (2) ชื่อผู้มอบหมายหรือเจ้าหน้าที่ (ชื่อนิติบุคคลหรือชื่อบุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณี)
- (3) ใบแจ้งจำคุก (ระบุเลขที่) หรือแบบแสดงรายการประเมินคนดอง (ระบุประเภทภาษี)
- (4) ผู้มอบหมายให้มอบหมายหรือเจ้าหน้าที่ (อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สรรพากรภาค สรรพากรพื้นที่)

ทะเบียนเช็คลงวันที่ล่วงหน้าเพื่อเป็นหลักฐานการซื้อเช็ค

ลำดับ ที่	วัน เดือน ปี ที่รับเช็ค	ชื่อและที่อยู่ ของผู้ซื้อหรือชำระค่าเช็ค	เลขที่ใบแจ้งรายชื่อ การหรือประเภท การซื้อเช็คตามแบบ แสดงรายการ	รายการเช็คลงวันที่ล่วงหน้า					หมายเหตุ
				ชื่อคนที่ ชำระเงิน	วันที่กำหนด ชำระเงิน	ชื่อธนาคาร	จำนวนเงิน		
							บาท	สต.	

ทะเบียนหลักฐานการชำระเงินเช็ค

ลำดับ ที่	วัน เดือน ปี ที่รับ หลักฐาน	ชื่อและที่อยู่ ของผู้ซื้อหรือชำระค่าเช็ค	เลขที่ใบแจ้งรายชื่อ การหรือประเภทการ ตามแบบแสดงรายการ	จำนวนเงินการ ตามใบแจ้งรายชื่อการ หรือแบบแสดงรายการ (รวมเบี้ยประกันด้วย)	รายการและรายละเอียด แห่งหลักฐาน	หมายเหตุ



ภาคผนวก ข

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

RESOLVING TAX DISPUTES
PRACTICAL GUIDANCE FOR HMRC STAFF ON THE USE OF
ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION IN LARGE OR
COMPLEX CASES

Feedback on this guidance and its use should be addressed to:

HMRC Dispute Resolution Unit
Dispute.resolution@hmrc.gsi.gov.uk

RESOLVING TAX DISPUTES
GUIDANCE FOR HMRC STAFF ON THE USE OF
ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION (ADR) IN LARGE OR COMPLEX CASES

Contents

Section	Title	Page
<u>1.</u>	What is ADR?	3
<u>2.</u>	Why is ADR relevant to my work?	3
<u>3.</u>	How does ADR fit with the LSS?	5
<u>4.</u>	Benefits of using ADR	6
<u>5.</u>	In what sort of cases might ADR be appropriate?	7
<u>6.</u>	In what sort of cases is ADR unlikely to be suitable?	11
<u>7.</u>	Who within HMRC decides whether or not ADR is appropriate in a particular case?	12
<u>8.</u>	Summary of a typical ADR timetable and process a) <u>for facilitated discussion</u> b) <u>practical issues for a facilitated discussion</u> c) <u>for mediation</u> d) <u>practical issues for a mediation</u>	14
<u>9.</u>	Who from HMRC should be involved in the ADR process?	22
<u>10.</u>	What typically happens on the meeting day?	23
<u>11.</u>	Resolving the dispute within an ADR process	24
<u>12.</u>	Where to go for further information	26
<u>Annex 1</u>	Template for notifying the DRU of a potential ADR case	27
<u>Annex 2</u>	Model Facilitation Agreement	28
<u>Annex 3</u>	HMRC checklist for ADR	31
<u>Annex 4</u>	Template ADR process agreement	34
<u>Annex 5</u>	Facilitated discussion protocol	40
<u>Annex 6</u>	Further examples	44

1. What is Alternative Dispute Resolution ('ADR')?

ADR grew up as an 'alternative' to having to resolve contentious disputes at Court. The essence of ADR is that another party is brought in, with the agreement of both parties, either to determine the dispute (arbitration) or to facilitate bilateral agreement (either as an expert through non-binding neutral evaluation, or through mediation). The benefits of such an approach have been shown to be that it is both cheaper and quicker than going to Court.

The vast majority of tax disputes are settled by out of court agreement following discussions between HMRC and the taxpayer. Relatively few disputes are referred to the Court for resolution.

Various forms of ADR are used in commercial disputes and by a number of overseas tax authorities. In HMRC, and in this guidance, when we talk about ADR we are generally talking about mediation or 'facilitated discussion', both of which are forms of 'Collaborative Dispute Resolution' (CDR) rather than arbitration, which we see as part of the Court process.

The Centre for Effective Dispute Resolution (CEDR) defines 'mediation' as follows:

"Mediation is a flexible process conducted confidentially in which a neutral person actively assists parties in working towards a negotiated agreement of a dispute or difference, with the parties in ultimate control of the decision to settle and the terms of resolution."

ADR is specifically referred to in the First Tier Tribunal Rules (SI 2009/273). These rules provide that the Tribunal should, in appropriate cases, make the parties aware of the availability of ADR and facilitate its use as necessary (see [here](#)). The Civil Procedure Rules (Practice Direction – Pre-Action Conduct) also encourages parties to exchange information about the issue in dispute and consider using ADR in order to try to resolve the dispute without the need for formal legal proceedings (see [here](#)).

On behalf of Government as a whole, the Ministry of Justice and Attorney General launched the [Dispute Resolution Commitment](#) and associated [guidance](#) in May 2011. The new commitment renews and strengthens the Government's 2001 ADR pledge. HMRC's approach to cost effective resolution of tax disputes, including the use of ADR where appropriate, is fully consistent with the Government-wide Dispute Resolution Commitment.

ADR is a toolkit available to HMRC and its customers which may be of benefit in certain cases, subject to the criteria and additional governance requirements described below.

2. Why is ADR relevant to my work?

In appropriate cases, HMRC considers that ADR can be used as a cost effective, consensual and speedy means of supporting the resolution of tax disputes (whether the dispute is ultimately resolved by agreement between the parties or by litigation).

Since 2011, HMRC has been using two ADR pilots to explore in more detail the criteria for when ADR might be appropriate for resolving tax disputes. One involves large businesses or taxpayers with complex tax affairs – in which the relevant disputes are subject to an ADR process which uses CEDR accredited HMRC staff to facilitate discussion and/or the involvement of third-party accredited mediator. The other pilot covers disputes involving mainly Small and Medium-Sized Enterprises and individual taxpayers (SMEi) – using an in-house HMRC-trained facilitator to help the parties agree resolution. This pilot has no access to third-party mediators.

There is scope for applications to the SMEi pilot to enter the large & complex pilot if it is thought the disputes are of sufficient complexity or size. The taxpayer or agent may make representations for a SMEi case to be considered for movement to the large & complex pilot if they feel strongly that they would like to engage a third-party mediator. Acceptance is not guaranteed and has to be approved by both the SMEi governance panel and the large & complex ADR governance Panel.

This guidance applies to the use of ADR in large or complex cases only and reflects the interim findings of the large and complex ADR pilot. Guidance on the use of ADR in smaller and less-complex cases can be found [here](#).

ADR can be particularly useful in long-running disputes where positions on both sides have become entrenched, or progress for whatever reason has stalled. For example, ADR could:

- narrow down the areas of disagreement in one or more component parts of a dispute by clarifying technical issues;
- identify points of difference whilst maintaining or creating good working relationships between the parties;
- unlock provision of further information or assist parties to agree key facts;
- clarify the key questions which need to be answered in order to resolve the dispute (i.e. agreeing a decision tree); or
- even if settlement is not reached, the process usually results in narrowing the particular points in dispute in preparation for litigation.

As a Government Department, HMRC is accountable to Parliament for the decisions it makes. The [Litigation and Settlement Strategy](#) (LSS) sets out HMRC's overall approach to resolving tax disputes through civil procedures, subject to the over-riding authority of the Commissioners of HMRC as defined in legislation and set out in the [Code of Governance](#). HMRC is committed to using a collaborative dispute resolution approach wherever possible in order to resolve disputes as efficiently as practicable. In the vast majority of cases, this will involve disputes being settled through bilateral discussion/agreement between the parties or litigation, without recourse to ADR.

Types of ADR in which HMRC may engage:

- (i) 'Facilitated discussion' is a process in which an HMRC externally trained and accredited mediator facilitates bringing the parties together but offers no opinion on the merits of the arguments being advanced. Sometimes this involves a trained mediator also being provided by the customer's side to join with the HMRC mediator and facilitate together. The facilitator(s) may challenge each side as to how their dispute may play out in front of the Tribunal. The HMRC facilitator may or may not be a specialist in the subject matter of the dispute but will not have had any prior involvement in working on the case as part of the case team. If the customer also provides a facilitator it is expected that they will similarly not have previously worked on the case. The main difference between facilitated discussion and facilitative mediation is that the people brought in to help the disputing parties are not independent of the disputing parties, but will work neutrally.
- (ii) 'Facilitative mediation' is a process in which an independent external mediator is jointly engaged by HMRC and the customer to try to bring the parties together but offers no opinion on the merits of the arguments being advanced. The mediator may challenge each side as to how their dispute may play out in front of the Tribunal. A facilitative mediator may or may not be a specialist in the subject matter of the dispute but will have no connection with either party.
- (iii) 'Evaluative mediation' is a process in which the mediator will try to bring the parties together in exactly the same way as in facilitative mediation, but also providing his/her view of the matter as a specialist in the subject matter of the dispute.

It is possible to have a combination of the two approaches in which facilitative mediation is attempted first, with evaluative mediation following if the initial approach is not successful. However, HMRC would only see this approach as suitable in limited tax cases where the issue isn't tax related but determination of the issue has tax consequences, if both parties are willing to consider the strength of their case in the light of the expert's view.

- (iv) 'Non-binding Neutral Evaluation' uses a neutral third party who is an expert in a particular field to provide a non-binding opinion. This may be suitable in limited tax cases where the issue isn't tax related but determination of the issue has tax consequences, if both parties are willing to consider the strength of their case in light of the expert's view.

For HMRC (and the customer) there are additional costs associated with everything but the first option.

3. How does ADR fit with the LSS?

ADR, unlike arbitration, leaves decision-making in the hands of the parties. Any decision by HMRC to settle a case during such a process will still be governed by the terms of the LSS and associated governance and any settlement or agreement reached as a result of ADR will be subject to exactly the same process as any other case. In rare cases, agreements may need to

be provisional subject to governance processes and this will be explained as part of the ADR.

One of the fundamental principles of the LSS is that settlement of the 'right tax' due is to be sought. Another is that disputes should be resolved in the most efficient and cost-effective method possible. ADR is supportive of LSS principles as a cost effective way of trying to reach agreement by providing a process which allows for a better shared understanding of each other's arguments or contentions regarding what is the 'right tax'. This enables HMRC and the customer to make a more informed decision.

The LSS presupposes that disputes will be resolved collaboratively (as opposed to adversarially) wherever possible, as the most effective and efficient means (for both sides of the dispute) to arrive at the 'right' result in a tax dispute. ADR also presupposes such a collaborative approach, therefore Collaborative Dispute Resolution (CDR) should be the norm and ADR a toolkit to be used sparingly within this normal way of working.

For further commentary regarding the LSS and HMRC's collaborative approach to tax dispute resolution please see [here](#).

4. Benefits of using ADR

The vast majority of tax disputes are settled by bilateral agreement between HMRC and the customer. However two-way collaboration sometimes breaks down, and in these circumstances ADR can support the reaching of agreement between the parties. Potential benefits of this approach include the following:

- both parties retain ownership of the decision and can withdraw from the process at any time;
- it can enable parties to begin or resume negotiations when direct negotiations have stalled or are at an impasse;
- including another party automatically changes the dynamics of a dispute and brings a fresh perspective;
- an ADR trained person can change the focus from the past to the present or future;
- a new focus on the timetable can inject urgency into decision making;
- even if there is no settlement, ADR can enable a better understanding of why litigation is the appropriate way to resolve the dispute and help both parties better prepare for litigation;
- the discipline of approaching a dispute by first clarifying the framework by which the dispute may be resolved can lead to the development of principles capable of being applied in other cases;
- the hands-on experience of collaborative dispute resolution techniques in the context of ADR is likely to benefit the parties in terms of how they are

likely to approach their future interactions and ways of working; in this way the process is likely to help to maintain (or build) the relationship between the parties;

- because both parties own the decision, any settlement will be seen by both sides as an outcome preferable to litigation. Both sides 'win'. In disputes settled by litigation at most one side 'wins' and often both sides feel they 'lost'.
- there is little 'downside' to the process as all work and preparation involved is likely to be of direct relevance to and use in litigation in the event of ADR not resolving the issue.

5. In what sort of cases might ADR be appropriate?

ADR should generally be considered in all cases that are headed for litigation or are otherwise protracted.

More specifically, ADR may be appropriate where any or all of the following points apply:

- the parties are seeking to work collaboratively but:
 - it is proving difficult to pin down the essential point(s) of disagreement,
 - HMRC and the customer appear to be at cross purposes, or
 - there is uncertainty about the other party's position, underlying rationale or process for resolving disputes;
- collaborative working relationships appear to have broken down and ADR may help to restore them;
- the point at issue appears to be 'all or nothing' but there is a possibility that structured discussions might uncover (an) alternative approach(es) which would enable HMRC to resolve the dispute in accordance with the terms of the LSS;
- the point at issue appears to be 'all or nothing' but there may be some misunderstanding or disagreement over how the facts ought to be weighted in coming to a decision;
- the dispute may be able to be resolved by having a wide ranging discussion of the issues on a non-prejudicial basis (although this would not entail setting off issues against others in a 'package deal');
- a narrowing or clarification of the facts or issues in the dispute is necessary. This may be particularly useful in fact-heavy disputes such as transfer pricing;
- agreement is needed on what facts are relevant and should be disclosed to progress resolution of a dispute;

- out of court settlement is likely to be preferable to determination by the Tribunal/ Courts, for example, because:
 - it is likely to result in a quicker and more cost effective resolution of the dispute or part of the dispute;
 - evidentiary difficulties for one or both parties increase the risks of proceeding to Tribunal; or
 - complex or unique facts mean that a potentially costly and time-consuming judicial determination would be of little or limited precedent value.

Cases can still be considered for ADR even if the parties initially feel that the dispute turns exclusively on points of law. ADR can uncover a wider range of possible solutions than those generated by a traditional negotiation process, or assist in understanding what 'weight' should be given to conflicting facts, generating an LSS compliant result without the need to go to Tribunal.

ADR can help to resolve one or more issues in dispute with the same customer. This could include situations where issues are intertwined or one issue impacts on another. It may also include situations where there are a number of entirely separate issues – in such cases considering a number of disputes simultaneously may help to unlock the resolution process. Where there is more than one dispute between a customer and HMRC, the LSS provides that each dispute must be considered and resolved on its own merits, not as part of any overall "package deal". As a matter of process, however, it may be that a number of unrelated disputes will be resolved at the same time (each on their own merits), for example as part of a process of bringing a customer's tax affairs up to date.

ADR can also be used to try to resolve certain aspects within a dispute, such as factual arguments over what information is relevant, or narrowing either points for litigation or subsets of points of law or fact under dispute, for instance issues of valuation.

When attempting to resolve a dispute through the ADR process, it is desirable to strive to resolve all aspects of the dispute, including any interest, penalty and/ or payment issues.

Even in an 'all or nothing' case which HMRC is prepared to litigate because it has high expectations of success, the ADR process might offer both parties some potential value added compared with litigation. This is the idea of using negotiation to enlarge the pie rather than simply carving it up. The sort of things which could be important to a customer, over and above their position on the point of substance, could include:

- the need to be listened to and have their position or point of view taken seriously;
- opportunity to engage with HMRC specialist(s) as well as a CRM or other case owner;
- possible recognition of their motivation in relation to the transaction in question;
- certainty as a result of retaining control over the detailed outcome;

- impact on how they are perceived by HMRC in future.

This might mean that even where we see the particular point in dispute as 'all or nothing' in terms of negotiating positions, the dispute as a whole could be susceptible to a range of outcomes in terms of the underlying needs and interests of the parties.

A practical example of a large/complex case which might be suitable for mediation:

UK Group A has been providing services to Group B for a number of years through a Group A subsidiary company based in Singapore. Group A considers that the service is provided by the Singapore subsidiary and so does not attract output VAT. HMRC considers that the service is provided to a UK company (Group B) and that therefore none of the supply is outside the UK. At the same time, HMRC has raised queries about the transfer pricing mechanisms used between the UK and Singapore companies.

The relationship between HMRC and Group A is good but the parties have now reached an impasse in the dispute on the point of law regarding place of supply for VAT purposes. The related transfer pricing enquiry is dragging because of the difficulty in verifying the complex facts involved – the relevant information and personnel are in Singapore. There is also disagreement as to which arm's length method of computing profits is most suitable.

Group A is represented by XYZ LLP, who represent a number of businesses with similar VAT arrangements. However, the facts in this case are sufficiently distinguishable to mean that litigation would probably not have significant precedent value.

In this case, ADR could be useful in untangling the facts surrounding the transfer pricing, or could be useful in helping the parties come to agreement regarding what information is relevant, what documentation is available and how best it can be provided. It could also assist the parties in agreeing a transfer pricing methodology.

ADR might help the parties agree on the point of law regarding place of supply for VAT purposes. But even if the parties eventually could not agree on the substantive issue, ADR could be useful in identifying the underlying needs and interests of both parties, to enable a framework for a solution to be put in place. It could also be useful in setting a roadmap as to how the disputes with XYZ LLP's other clients could be resolved.

ADR might enable the parties to agree on the two separate issues by considering them side by side, with agreement on the merits of each issue.

At what stage in a dispute should ADR be considered?

The stage at which a particular tax dispute may be suitable for mediation will vary from case to case.

However, as a general rule, ADR should only be considered when both sides have attempted to explore fully the facts and their respective technical arguments. As such, ADR should not be seen as (or sought to be used as) a substitute for collaborative working/ discussions as part of the usual enquiry process.

ADR can help to focus areas of disagreement in long-running, complex disputes. Where disputes turn on points of law, case-teams should seek legal advice before considering ADR. Case-teams are encouraged to critically evaluate advice received from Counsel with the help of HMRC Solicitor's Office.

In cases where it is proving exceptionally difficult to reach agreement on the relevant facts, or where there is a breakdown in collaboration over what factual disclosure is needed to elicit the relevant facts, there may possibly be a role for ADR in helping to unblock this aspect.

ADR can be considered either before or after the issuing of a formal decision by HMRC.

Interaction between ADR and the appeal / litigation process

If HMRC and a customer agree to use ADR in a case after a formal decision has been made by HMRC, it is important that the customer also separately considers (and actions) any appeal of the HMRC decision within the relevant time limit. Failure to follow the legal process can mean that an alternative answer reached as part of the ADR process cannot be legally implemented.

Once an appeal to the Tribunal has been made, it is up to the parties to discuss and agree how to manage the ADR process and work in relation to any potential future litigation. Depending on the particular case and, for example, how much work has already been undertaken in relation to potential future litigation, the parties may wish to:

- temporarily 'park' work relating to the litigation process in order to allow the parties to commit fully all time/ resource to the ADR process. However, it is important to guard against ADR unnecessarily delaying the litigation process;
- work the ADR process and litigation as a "twin track" approach. This approach is likely to be more relevant to indirect tax cases and could impact the ability of one or both parties to commit to the ADR timetable. However, such an approach might be appropriate where, for example, the parties have already undertaken a significant amount of work in preparing for litigation and a date has already been set for the case to be heard by the Tribunal (or Court). In such circumstances, assuming the ADR process can be completed prior to the date of the hearing, the parties may wish leave the date of the hearing in the diary in order to provide some momentum/ impetus to the ADR process and to allow the litigation process to be used as a "back stop" if the parties are not able to resolve fully the dispute through the ADR process;

- where an appeal has been notified to the Tribunal, liaise with the DRU and Appeals and Review caseworker or Solicitor as to the appropriate actions to inform the Tribunal Service that ADR has been engaged.

6. In what sort of cases is ADR unlikely to be suitable?

ADR should only be considered in cases where the process is likely to add value. Therefore, in general, ADR is unlikely to be appropriate if the benefits of using it in the particular case (and how it might help the parties resolve a dispute) cannot be clearly identified, articulated and agreed between the parties.

More specifically, ADR is unlikely to be appropriate where any of the following points apply:

- the customer does not work with HMRC in a collaborative manner or on the specific dispute has indicated that they do not wish to try ADR;
- it would be more efficient to have an issue judicially clarified so that the precedent gained can be applied to other cases;
- resolution can only be achieved by departure from an established 'HMRC view' on a technical issue, and no exceptional facts or circumstances exist to justify a departure from the law or practice;
- there is reason to suspect lack of integrity on the part of the customer, whether or not criminal proceedings are envisaged;
- there is doubt over the veracity or strength of evidence provided and HMRC wish to test it by cross-examination in a public tribunal;
- an appeal has been listed for hearing at the Tribunal and entering into an ADR process would result in that hearing being postponed.

ADR should not be entered into within an existing dispute resolution process unless there is a possibility of adding to or creating efficiencies. For example, cases in HRCP are already utilising mediation techniques in certain areas and increasingly a collaborative approach is being adopted across risk working/ compliance checks more generally. Equally, an issue within HRCP governance could potentially 'fast-track' to an ADR session if much of the preparatory work has already been done.

A practical example of a case where mediation is unlikely to be suitable:

A member of K Group claims Corporation Tax relief for goodwill under the corporate intangible fixed asset regime in respect of its acquisition of a business that was carried out by another member of K group before commencement of the regime (1 April 2002).

In making this claim, K Group and its advisers are challenging HMRC's interpretation of the law, which is set out clearly in guidance. There is no disagreement regarding the facts of the dispute, which turns exclusively on the interpretation of the relevant legislation.

HMRC is aware that there are a large number of businesses who could make similar claims, were K Group to be successful in its claim.

ADR in this circumstance is unlikely to be suitable because of the policy implications. Unless the customer is prepared to concede the point, it is likely to be preferable in these circumstances to obtain a judicial precedent which would clarify the situation for similar arrangements in other businesses.

7. Who within HMRC decides whether or not ADR is appropriate in a particular case?

Either party to a dispute can suggest ADR may be an appropriate method of resolving the dispute.

Customer proposes ADR

Where the customer wishes to propose ADR, they should inform the CRM or case-owner and notify the Dispute Resolution Unit (DRU). The CRM/case-owner should discuss with the customer what may be the potential benefits of using ADR as well as with all internal HMRC stakeholders involved in the issue. The DRU will liaise with the CRM or case-owner to help them understand what is being proposed and assist in articulating the potential benefits or downsides of an ADR approach. Where the CRM or case-owner and the DRU agree that ADR would be appropriate, they will authorise the agreement of the customer's suggestion and make appropriate arrangements to take the process forwards and inform the ADR Panel that the decision to accept the customer's proposal for ADR has been agreed.

Where it is considered either by the CRM/case-owner or by the DRU that ADR is not appropriate, the DRU will arrange for the request to be presented to the ADR Panel for them to make a formal decision on behalf of HMRC. The ADR Panel consists of the Head of the Dispute Resolution Unit, the Director Tax Professionalism and Assurance, the Director LBS and the General Counsel and Solicitor. This decision will be communicated to the CRM / case-owner and to the customer.

HMRC wish to offer ADR to customer

Where an HMRC CRM or case-owner or member of their team considers ADR may be appropriate, they should obtain consensus from the case team, and all other internal stakeholders and inform the DRU **before** approaching the customer. The DRU will want to understand what the potential benefits of such a process may be. If the DRU concur with the suggestion, they will arrange for a formal decision to be made by the ADR Panel after which the CRM or case-owner as appropriate is authorised to suggest ADR to the customer, who can accept or decline the offer. If the customer requires more information about the process before making a decision, they should be referred to the DRU. In some cases, if agreed with the case team, it may be more appropriate for the DRU or an HMRC facilitator to make the approach to the customer, for example, where it would be beneficial to emphasise the impartial nature of the ADR process.

Should the DRU not agree that ADR is appropriate, they will not authorise the CRM or case-owner to make the suggestion and will refer the request to the ADR Panel for a formal decision.

Governance and assistance

Unjustified refusal to engage in ADR has been seen by the Court as a reason to award costs against the refusing party. For this reason, it is important that the appropriate governance is in place so that HMRC can record and demonstrate the decision-making process in cases where an external ADR request has been refused.

Other governance processes and procedures (e.g. HRCP, Counter Avoidance Group, Contentious Issues Panels, MCRP, etc) should be followed as usual.

In the interests of consistency and best practice, the DRU should be informed of any case where ADR has been requested or is being actively considered. A template which should be completed and submitted to the DRU is attached at [Annex 1](#).

The DRU is available to provide advice and support in all cases and help talk through the potential advantages / disadvantages of ADR in a particular case. This might, in particular, be helpful where not all HMRC stakeholders agree as to whether or not the use of ADR is appropriate in a given case.

There may be occasions where a request for ADR is made to HMRC by a party other than the customer's usual tax agent. It is therefore important to ensure that you have the appropriate confirmations that the customer has authorised the particular party to act, before you discuss any aspects of the customer's case further with that party.

ADR is not a route to bypass any of the existing governance arrangements such as AAB, CIP, TDRB, etc. All normal governance applies to any agreement reached within ADR.

Summary of decision making process

On receipt of a request for ADR:

1. Depending on who receives the request for ADR in the particular case, notify the CRM/case owner and DRU of the request as soon as is practicable
2. Clarify why the customer/agent considers ADR may be appropriate and specifically what potential benefit(s) they believe it can bring to the particular dispute
3. Seek advice/ input from DRU and arrange internal discussion with all HMRC stakeholders with an interest in the case to agree a consensus as to whether ADR may be useful
4. If the consensus is that ADR would be useful and the DRU agree, the DRU will authorise and assist with making any ADR arrangements necessary
5. Where consensus within the HMRC team cannot be reached or the DRU believes that ADR is not appropriate, the DRU will arrange for the request to be considered by the ADR Panel to make a decision on behalf of HMRC
6. Where ADR is refused by HMRC, the DRU will write to the affected customer/representative within 5 days of the decision

In cases where HMRC consider that ADR might be appropriate (and there has been no specific request from the customer/ agent), steps 3 – 5 apply with the exception that the ADR Panel **must** make a decision to offer ADR **before** an approach is made to the customer to offer it.

8. Summary of a typical ADR timetable and process

a) for a facilitated discussion

Length of the process

Facilitated discussion is expected to bring efficiency to the process of agreeing a customer's liability. The process is expected to be relatively short and not interfere with other dispute resolution processes, especially Tribunal hearings.

The aim is to attempt to reach resolution of the dispute at a single meeting.

Consequently, it is expected that where HMRC and the customer agree to enter into a facilitated discussion process, that process should be concluded within a three month window from the agreement and HMRC's ADR Panel may impose such requirements on the process as a condition of entering into facilitated discussion. Where, exceptionally, this is not possible, agreement should be sought from the DRU to extend the process.

The DRU will appoint a trained facilitator to facilitate on HMRC's behalf and advise the facilitator of the customer and HMRC contact names. The customer may decide to appoint a similarly trained facilitator.

Preparation for the facilitated discussion

Both parties should (assisted by the facilitator(s) as necessary):

- agree whether the facilitated discussion is to be managed solely by the HMRC facilitator or whether the customer will supply a mediation trained facilitator to act with the HMRC facilitator;
- agree and document the particular point(s) of fact or law which are in dispute and/or the particular question(s) which need to be answered in order to resolve the dispute;
- agree a date for the facilitated discussion and also where it will be held. Usually it would be convenient for the meeting to be held at either the customer's premises or those of their agent;
- summarise (ideally in no more than 2 pages of A4) their respective positions in relation to the particular point(s) in dispute or question(s) which need to be answered (identified above) and these should be exchanged (ideally through the facilitator(s)) in good time for the meeting;
- agree how to proceed with the questions and what order they will be taken in. Facts also need to be agreed and where there are factual disputes, arrangements need to be considered as to how to address them (potentially through further evidence or discussion) as appropriate;
- where the facilitated discussion fails to resolve the issue(s), give consideration as to whether the issue(s) are likely to be resolved through a further meeting and, if so, agreement to the preparations for that meeting, who will attend and the date of such a meeting. If further meetings are considered unlikely to resolve the issue, give consideration as to what new agreements (if any) as to the respective positions and agreed facts of the parties, to inform any Tribunal hearing;
- where the facilitated discussion(s) resolves the issue, draft a written agreement of the agreed resolution and sign it as part of the meeting.

b) practical issues for a facilitated discussion

Facilitation agreement

The parties may choose to sign up to a facilitation agreement which covers the basics of the facilitated discussion and the responsibilities of the parties. It also expressly acknowledges that the facilitator(s) is(are) not independent but will work 'neutrally'. A model agreement can be found [here](#).

Agreeing a date for the facilitated discussion

Agreeing a date can, potentially, be quite complicated because of the number of people involved. The date should be one on which the facilitator(s), the

customer's representatives (and "decision makers") and HMRC's team are all available, and should be far enough in advance to allow for the preparation and exchange of position papers prior to the meeting.

If relationships between the two sides are cordial, it may be that the CRM / case-worker and customer representative can agree the date between themselves. If relationships are not so cordial, it is usual for the HMRC facilitator to make the arrangements (with the customer facilitator if one has been appointed) to help establish their neutrality.

Availability of HMRC team members (and customer's team)

Whilst facilitated discussions are typically scheduled for a full working day they can – and very often do – overrun and can sometime finish very late in the evening. This generally reflects experience of the effectiveness of continuing a session until agreement is reached, rather than reconvening the facilitated discussion on a future occasion.

If a dispute has not been resolved by the end of the scheduled time, it is up to the parties whether or not to continue discussions. A decision as to whether or not the facilitated discussion should continue is likely to be influenced by the likelihood of a resolution being reached.

However, in order to ensure that the benefit of any progress is not lost, it is important to ensure that representatives of both HMRC and the customer (in particular the respective decision makers) are, if necessary, able to stay beyond the scheduled time for the facilitated discussion. This should be discussed in advance with the customer as it is likely to influence the choice of date of the facilitated discussion and will enable individuals to make necessary arrangements (e.g. child care or booking hotels). Consideration should be given in advance to practical matters such as transport, accommodation requirements in case mediation does overrun and provisional booking may need to be made in advance.

Choosing a venue

The best model for a facilitated discussion follows that of mediation and requires three separate rooms for a whole day. This (and security concerns) means that it is unlikely that HMRC would be able to provide the necessary accommodation (although thought should always be given as to whether HMRC could offer to host the facilitated discussion).

Alternatively, it may be appropriate to hold the facilitated discussion at the customer's premises, especially if there may be the need to refer to documentation which the customer has in their possession, as it should be more easily available.

A third option is to hold the facilitated discussion at the agent's premises as they will have access to some documents and the ability to generate agreement documents, if needed.

Alternatively, it may be possible to hold the facilitated discussion using two rooms, with one party staying permanently in the general room and the other party shuttling between the two, but this is not ideal.

Finally, it may be necessary to hold the facilitated discussion at a neutral venue. If this is the case, the costs should usually be split 50:50 with the customer and contact with the DRU needs to be made **before** any arrangements are made so that payment can be authorised.

Pre-facilitation discussions

If the customer has appointed their own facilitator each side may have discussion with their own facilitator about how the meeting may proceed. It would be inappropriate to discuss with the facilitator what the merits of the arguments are as this would compromise their neutrality.

If the customer hasn't appointed their own facilitator, the HMRC facilitator should be even-handed in their approach to both sides, bearing in mind that they are a representative of HMRC in the mind of the customer.

Administrative points

The facilitated discussion may last a whole working day, and may carry on into the evening. The parties will need to consider and agree catering requirements. Each party may wish to arrange their own catering options and to bear the costs separately, although this may be dictated by the choice of venue.

The parties should also discuss the availability of internet access, printers, paper, projectors, computers, cables, fax machines and other equipment as required.

If spreadsheets are needed, they should be exchanged before the day as it may be difficult to import documents between laptops, for example if ports have been disabled for data security reasons.

HMRC checklist

A checklist of other practical matters to be considered by the HMRC team prior to the facilitation is set out [here](#).

This includes guidance in relation to identifying HMRC's 'red', 'amber' and 'green lines' prior to the mediation (i.e. what, if any, parameters there might be for agreeing particular matters).

It is an important part of HMRC's assurance process that some decisions are subject to a separate governance process in addition to the case team. These are set out in the [Code of Governance](#). HMRC teams need to identify such cases where any proposed agreement can only be provisional and make this clear to the customer and their team. They will also need to ensure that they have prepared the appropriate paperwork and timetabling for any governance process so that this step can be expedited.

c) for mediation

Length of the process

A mediation process is expected to bring efficiency to the process of agreeing a customer's liability. The process is expected to be relatively short and not interfere with other dispute resolution processes, especially Tribunal hearings.

The aim is to attempt to reach resolution of the dispute possibly over a series of meetings.

Consequently, it is expected that where HMRC and the customer agree to enter into a mediation process, that process should be concluded within a six month window from the agreement and HMRC's ADR Panel may impose such requirements on the process as a condition of entering into mediation. Where, exceptionally, this is not possible, agreement should be sought from the DRU to extend the process.

The DRU will appoint a trained facilitator to facilitate on HMRC's behalf and advise the facilitator of the customer and HMRC contact names.

Because of the added complexity surrounding mediation, it may be sensible to enter into an ADR process agreement to regulate the process, a template for which can be found [here](#).

Preparation for the mediation

Both parties should:

- agree whether the mediation should be preceded by structured discussion and, if so, how that discussion should be managed (possibly by the HMRC facilitator or jointly with a similarly trained facilitator appointed by the customer);
- agree and document the particular point(s) of fact or law which are in dispute and/or the particular question(s) which need to be answered in order to resolve the dispute;
- if having a structured discussion:
 - agree a date for the structured discussion and also where it will be held. Usually it would be convenient for the meeting to be held at either the customer's premises or those of their agent;
 - summarise (ideally in no more than 2 pages of A4) their respective positions in relation to the particular point(s) in dispute or question(s) which need to be answered (identified above) and these should be exchanged (ideally through the facilitator(s)) in good time for the meeting;
 - agree how to proceed with the questions and what order they will be taken in. Facts also need to be agreed and where there are factual disputes, arrangements need to be considered as to how

to address them (potentially through further evidence or discussion) as appropriate;

- agree and appoint a mediator (see *Practical Issues* below);
- agree a date for the mediation;
- follow the requests of the mediator as to any pre-mediation communications or position papers;
- where the mediation fails to resolve the issue(s), give consideration as to whether the issue(s) are likely to be resolved through a further meeting and, if so, agreement as to whether the meeting will be mediated, who will attend and the date of such a meeting. If further meetings are considered unlikely to resolve the issue, give consideration as to what new agreements (if any) as to the respective positions and agreed facts of the parties, to inform any Tribunal hearing;
- where the mediation(s) resolves the issue, draft a written agreement of the agreed resolution and sign it a

d) practical issues for a mediation

Choosing a mediator

The parties should discuss whether facilitative mediation, evaluative mediation or non-binding expert determination is most suitable for the particular case, and whether there are any particular individuals who might be appropriate to mediate the issue. The DRU is available to advise on what might be the most appropriate form of mediation and also help suggest a suitable mediator.

The HMRC team cannot agree a mediator without DRU approval. Once a suitable mediator has been suggested, the HMRC facilitator should contact the DRU, who will advise them on the information required before HMRC can engage the mediator. This is to ensure that there is no conflict of interest between the mediator and HMRC.

Usually this will consist of the mediator's:

- full name;
- private and business addresses;
- unique taxpayer reference (UTR);
- VAT registration number;
- CV or similar (or link to website where this can be obtained).

The DRU will liaise internally to ensure that HMRC are content to contract with the proposed mediator and that there are no conflicts of interest present in the engagement. **This may take up to two weeks.** The facilitator should

advise the customer of these requirements in advance where it is proposed that a mediator be appointed. Once the DRU have completed their checks and given approval, the HMRC facilitator should sign any contracts with the mediator on HMRC's behalf.

Mediation agreement

Once the parties have agreed on who should be appointed, in order to appoint a particular individual, a separate 'formal mediation agreement' will need to be entered into by both parties and the appointed mediator.

Typically the mediator will be able to provide the parties with a standard template formal mediation agreement, however, it is recommended that the terms of this agreement are discussed with and reviewed by the DRU. The facilitator is responsible for signing the formal mediation agreement on behalf of HMRC (this is for logistical purposes and allows the DRU to track who is authorised for which mediation).

Examples of model formal mediation agreements can be obtained from the CEDR website [here](#).

Choosing a date for the mediation

Once the parties are agreed on who should be appointed they will need to agree a date for the mediation. The date should be one on which the mediator, the customer's representatives (and "decision makers") and HMRC's team are all available, and should be far enough in advance to allow all agreed pre-mediation steps to be completed.

Mediations can be arranged and held at fairly short notice (subject, of course, to the availability of the mediator and the representatives of the respective parties). However, if the parties want a particular individual it is often possible to "hold" an agreed date in the diary.

Parties may wish to consider agreeing a date at the outset of the ADR process, prior to the pre-mediation steps. This can help to ensure that the parties keep to the agreed timetable of the ADR process and can also help to maintain momentum in the process. However, the parties should bear in mind that it is possible that they may resolve the dispute prior to the formal mediation, therefore if a date is reserved in advance the parties need to consider / understand any potential cost implications of subsequently cancelling the mediator; which is likely to depend on each mediator's specific terms.

Availability of HMRC team members (and customer's team)

Whilst mediations are typically scheduled for a full working day they can – and very often do – overrun and can sometime finish very late in the evening. This generally reflects mediators' experience of the effectiveness of continuing a session until agreement is reached, rather than reconvening the mediation on a future occasion.

If a dispute has not been resolved by the end of the scheduled time, it is up to the parties whether or not to continue discussions. A decision as to whether

or not the mediation should continue is likely to be influenced by the likelihood of a resolution being reached.

However, in order to ensure that the benefit of any progress is not lost, it is important to ensure that representatives of both HMRC and the customer (in particular the respective decision makers) are, if necessary, able to stay beyond the scheduled time for the mediation. This should be discussed in advance with the customer as it is likely to influence the choice of date of the mediation and will enable individuals to make necessary arrangements (e.g. child care). Consideration should be given in advance to practical matters such as transport, accommodation requirements in case a mediation does overrun and provisional booking may need to be made in advance.

Choosing a venue

Careful thought should be given to where the mediation is held – typically at least three separate rooms will be required which, preferably, should not be next to one another. In some cases it may be necessary to hire a neutral venue, however, the parties should try to minimise costs wherever possible and consider the availability of meeting rooms in their own offices or perhaps of the customer's agent. The parties will need to consider any impact of the mediation overrunning (e.g. costs, does the building shut at a certain time, etc.).

The choice of venue should be discussed and agreed by both parties with the mediator, who is responsible for the conduct of the mediation.

Pre-mediation discussion with mediator

Before the actual mediation, the mediator may suggest a pre-mediation meeting (or conference call) with both parties present. The purpose of this meeting is for both parties to meet the mediator and, typically, to provide an opportunity for the mediator to give an outline of how the mediation day will be structured, discuss any of practical issues and also allow either party to ask any questions.

As set out in the template ADR process agreement, unless expressly agreed with the other party, neither party should seek to contact or discuss any aspect of the case or point(s) in dispute with the appointed mediator prior to the mediation, outside of any pre-agreed meetings/ conference calls with the mediator.

Administrative points

The mediation is likely to last a whole working day, and may carry on into the evening. The parties will need to consider and agree catering requirements. Each party may wish to arrange their own catering options and to bear the costs separately or ask the mediator to arrange these.

The parties should also discuss and agree the availability of internet access, printers, paper, projectors, computers, cables, fax machines and other equipment as required.

If spreadsheets are needed, they should be exchanged before the day as it may be difficult to import documents between laptops, for example if ports have been disabled for data security reasons.

HMRC checklist

A checklist of other practical matters to be considered by the HMRC team prior to the mediation is set out [here](#).

This includes guidance in relation to identifying HMRC's 'red', 'amber' and 'green lines' prior to the mediation (i.e. what, if any, parameters there might be for agreeing particular matters).[

It is an important part of HMRC's assurance process that some decisions are subject to a separate governance process in addition to the case team. These are set out in the [Code of Governance](#). HMRC teams need to identify such cases where any proposed agreement can only be provisional and make this clear to the customer and their team. They will also need to ensure that they have prepared the appropriate paperwork and timetabling for any governance process so that this step can be expedited.

9. Who from HMRC should be involved in the ADR process?

The HMRC "cast list" and stakeholders will need to be considered and agreed on a case by case basis. However, the following sets out the likely HMRC stakeholders who might be involved in the ADR process, together with their particular role in the process:

- *CRM (or case owner, if no CRM)*

Role: Principal point of contact for customer regarding ADR process and to lead all stages in process. Alternatively, it may be appropriate for the HMRC facilitator to be the lead contact for the process. The CRM / case-owner must attend all calls / meetings with customer and must attend the meeting day.

- *Product/ process group specialist (where relevant)*

Role: Member of the core team to support case owner where a point of tax law is in dispute. They are likely to attend some meetings, as well as the meeting day.

- *AAG specialist (where relevant)*

Role: Member of the core team to support case owner. They are likely to attend some meetings, as well as the meeting day.

- *DRU appointed facilitator*

Role: Provide support to CRM and HMRC team throughout ADR process, as required. Where appropriate, during HMRC preparation and in the stages / meetings prior to the meeting day, could act as a "quasi-

facilitator" in order to question, challenge assumptions etc. They should always attend the meeting day.

The DRU will also ensure that appropriate regular progress reports are provided to the ADR Panel, and that progress reports are in any event provided to the ADR Panel in the event that agreed timetables in a case approved for ADR slip by more than a month.

- *Solicitor's Office representative*

Role: Review ADR process agreement, mediation agreement or facilitation agreement and provide any other support as required. May attend mediation (otherwise to be "on call" on day of mediation in order to advise regarding documenting any agreement between the parties).

- *Decision maker (where case is subject to possible escalation for a decision)*

Role: Wherever possible the decision maker(s) from both sides should attend the meeting day. In any event, the HMRC decision maker should agree parameters for possible settlement with HMRC team prior to mediation and should be "on call" on day of mediation in case a potential settlement outside of pre-agreed parameters is put forward by the other party. This approach should also be agreed with the customer side.

Where a decision needs to be ratified by a governance body or the Commissioners, the HMRC facilitator should liaise with the DRU before the meeting day to ensure that a decision by the governance body or Commissioners can be expedited. The facilitator should ensure that this requirement is explained to and agreed by the customer before arranging the meeting day.

The fact that this agreement has been reached should be reflected in any signed mediation or facilitation agreement and communicated to the mediator as necessary.

- *Others?*

In each case, the relevant HMRC team should consider the nature of the issue (is it a tax technical or commercial argument) and the nature of the composition of the team who will be representing the business at any meetings / mediation etc. (e.g. senior management, advisors, Counsel etc.). Understanding this will indicate the thrust and nature of the taxpayer's approach to mediation and will help you to decide whether or not it is appropriate for any other HMRC attendees to also attend (e.g. Sector Lead).

10. What typically happens on the meeting day?

As facilitated discussions and mediations generally follow the same basic outline, to keep this section simple, we will use the word 'mediator' to include 'facilitator(s)' as well.

The format of the day will generally be set out for the parties by the mediator during the any pre-meeting or conference call.

However, in outline, a 'typical meeting day' would generally involve the following steps:

- welcome from the mediator in separate rooms;
- plenary opening statements from both sides – length agreed in advance (typically maximum of 10-20 minutes);
- brief responses to opening statements;
- parties return to separate rooms and mediator holds separate sessions with both parties, alternating between the two. The mediator's role is to challenge assumptions and strengths / weaknesses of positions held by both parties, help to clarify the parties' interests and needs underlying their negotiating positions, and provide a channel of communication. Whilst often the two parties may not speak directly to each other between the end of the opening session and the next plenary session, this is in the control of the mediator who may consider it beneficial to get parts of the teams together to discuss particular issues. It is generally open to either party to suggest a plenary or partial meeting but up to the mediator to arrange one if they think it will advance resolution;
- any movement or offers to the other party is usually made by the mediator;
- each party's conversations with the mediator are confidential and the mediator does not relay any information to the other party without express permission;
- the parties come together in plenary when both sides are ready to talk face to face – this is usually at the stage when agreement in principle is reached/ imminent;
- when an agreement has been reached, it is documented (in outline) and signed by the parties immediately.

11. Resolving the dispute within an ADR process

Documenting the agreement

It is likely that, for the majority of tax disputes going through an ADR process, the intention of both parties will be to try to resolve the dispute if possible.

Where HMRC and the customer are able to reach an agreement or a proposed agreement through ADR which will be subject to governance, it is important that the agreement is documented and signed by both parties on the same day and noted as being subject to HMRC internal governance. At this time, it is possible that the parties may not be able to agree the detailed calculations of liability that flow from the terms agreed, but this should not prevent the parties from documenting the key points or principles agreed.

The document might include reference to terms and conditions outlined in the ADR process agreement and / or formal mediation agreement (see section [8](#) above).

Where litigation proceedings have already begun, a settlement agreement may be made by consent order (also known as a 'Tomlin order') under Rule 34 of the Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009—see [here](#).

This allows the settlement to take effect immediately, without the 30-day 'cooling-off' period provided for in S54 TMA 1970/ S85 VATA 1994. It may be advisable to initially document heads of agreement on the day, with consent order to follow so that the terms can be reviewed / agreed by Solicitor's Office.

As an alternative, and in cases where litigation proceedings have not begun, the settlement will need to be formalised in the same way as for any out of court settlement of the tax matters in dispute (e.g. contract settlement or S54 TMA 1970 agreement for direct tax disputes, or S85 VATA 1994 agreement for VAT disputes). Here too, it may be advisable to initially document heads of agreement on the day, with the formal settlement process to follow once reviewed / agreed by Solicitor's Office again, subject to any HMRC internal governance requirements.

CEDR's model Settlement Agreement and Tomlin Order is available [here](#).

What happens if only partial agreement is reached?

Generally, discussions and any negotiations in an ADR process are on a 'without prejudice' basis and therefore any partial agreement on any matter of substance will not be recorded.

However, it may be the case that during ADR, progress is made in narrowing particular points of disagreement or in clarifying facts and the parties may agree that it is useful to document these points (e.g. for use in subsequent litigation).

What happens if no agreement is reached?

This should be pre-agreed between the parties and is likely to be set out in either the ADR process agreement or the formal mediation agreement.

As with any tax dispute, if HMRC and the customer are not able to resolve the dispute through bilateral discussion then – unless either party concedes the issue – it is likely that the dispute will ultimately need to be resolved by litigation.

Confidentiality of proceedings

The status of information provided in the course of the ADR process / mediation, including documents drafted in preparation for and during the mediation session should be pre-agreed between HMRC and the customer. Standard confidentiality clauses can be found in the ADR process agreement and are likely to be used in the majority of cases.

However, where a dispute is not fully resolved through mediation, it is possible that certain information / documentation prepared during the course of a mediation process could be beneficial in subsequent litigation (e.g. where parties narrow down points in dispute). In such circumstances, it is envisaged that the parties are likely to agree that particular information / documents could be disclosed and used in the litigation.

In common with all casework, mediation proceedings and documents should be kept on a 'need to know' basis within HMRC. Where the ADR process is being conducted through an HMRC facilitator, they will be acting as a neutral broker between the two parties but will remain an HMRC employee with the obligations which that employment brings.

Feedback

Following the conclusion of a facilitated discussion or mediation process, the DRU will contact both parties to obtain confidential feedback on the ADR process and on the facilitator or mediator involved, to improve the process for the future. Details of the case will not be asked for.

12. Where to go for further information

The Dispute Resolution Unit is available to give further advice and information on ADR within HMRC.

The DRU's role in relation to ADR includes the following:

- provide support to case owners and CRMs, drawing on lessons learned and feedback from pilot cases;
- act as a repository for management information relevant to mediation for metrics purposes;
- act as a central point of contact for internal / external queries regarding mediation;
- act as guardians for best practice, training and guidance for mediation;
- collate internal and external feedback from mediation participants in order to inform development of the ADR programme and to provide metrics information;
- maintain a list of relevant directorate contacts;
- Co-ordinate network of HMRC's trained mediators and manage resources to provide facilitators for accepted cases.

Annex 1

Template for notifying the DRU of a potential ADR case

Notification of potential ADR

Once completed to be sent to: [INSERT EMAIL / CONTACT DETAILS], DRU

[Customer Name]

CRM/ case worker:	
Directorate:	
ADR requested by customer/ proposed by HMRC	
Case Details:	
- <i>Point at issue</i>	
- <i>Tax at risk</i>	
- <i>Type of tax / duty</i>	
- <i>Tax specialist contact details</i>	
- <i>Other HMRC stakeholders</i>	
- <i>Agent</i>	
- <i>Date issue/risk taken up</i>	
- <i>Stage reached</i>	
Potential ADR case because:	
- <i>Dispute over facts</i>	
- <i>Likely to be cost efficient</i>	
- <i>Impasse in negotiation</i>	
- <i>Preparation for litigation</i>	
- <i>Involves multiple parties</i>	
- <i>Litigation unwelcome / sensitive</i>	
- <i>Other (provide detail)</i>	
Brief narrative (explaining role ADR likely to play):	
CRM/ case worker agreement to ADR?	
HMRC stakeholders agreement to ADR?	
Other governance procedures in place?	
Assistance required from DRU:	
DRU Notes	

Annex 2

Facilitation Agreement

THIS AGREEMENT dated _____ **IS MADE BETWEEN**

Party A

..... of

Party B

..... of HMRC
(together referred to as "**the Parties**")

The HMRC Facilitator

.....
(a term which includes any agreed **Assistant Facilitator**)

in relation to a facilitation to be held

on
at
(**"the Facilitation"**)

concerning a dispute between the Parties in relation to

.....
.....
.....
(**"the Dispute"**)

IT IS AGREED by those signing this Agreement THAT:

The Facilitation

1 The Parties agree to attempt in good faith to settle the Dispute at the Facilitation. All signing this Agreement agree that the Facilitation will be conducted in accordance with its terms.

Authority and status

2 The person signing this Agreement on behalf of each Party warrants having authority to bind that Party and all other persons present on that Party's behalf at the Facilitation to observe the terms of this Agreement, and also having authority to bind that Party to the terms of any settlement or to having notified the facilitator and other party that they do not have such authority and have explained the arrangements to obtain such authority as detailed below.

3 The HMRC Facilitator is not an independent contractor and whilst their role is to be even-handed and objective in their approach to both parties, they will be operating within the Civil Service code.

Confidentiality and without prejudice status

4 Every person involved in the Facilitation:

4.1 acknowledges that all such information passing between the Parties and the HMRC Facilitator, however communicated, is agreed to be without prejudice to any Party's legal position

4.2 acknowledges that the HMRC Facilitator is acting in a neutral role and will not during the process of the day, or in relation to any proceedings, disclose to either party any discussions or information without their permission, subject to any legal overriding obligations or conflicts of interest.

5 No verbatim recording or transcript of the Facilitation will be made in any form.

Settlement formalities

6 Terms of settlement reached at the Facilitation will usually be set out in writing and signed by or on behalf of each of the Parties.

Legal status and effect of the Facilitation

7 Any contemplated or existing litigation or arbitration in relation to the Dispute may be started or continued despite the Facilitation, unless the Parties agree or a Court orders otherwise.

8 This Agreement is governed by the law of England and Wales and the courts of England and Wales shall have exclusive jurisdiction to decide any matters arising out of or in connection with this Agreement and the Facilitation.

9 The referral of the dispute to the Facilitation does not affect any rights that exist under Article 6 of the European Convention of Human Rights, and if the Dispute does not settle through the Facilitation, the Parties' right to a fair trial remains unaffected.

Changes to this Agreement

10 All agreed changes to this Agreement and/or the Model Procedure are set out as follows:

Signed

Party A _____

Party B _____

HMRC Facilitator _____

Annex 3**HMRC checklist for mediation**

This checklist is intended as a suggestion of items that the case-team may wish to consider in preparation for the mediation. It draws on the checklist produced by the ICAEW, together with specific feedback from the ADR pilot.

Bring a laptop or at least a calculator.**HMRC case**

- 1.1 List evidence – witnesses, documents, reports, statements, etc.
- 1.2 List financial liability for each point in dispute (including interest, penalties, etc).
- 1.3 List strengths and weaknesses for each point in dispute
- 1.4 Clarify what, if any, parameters for negotiation are there on the issue in dispute (i.e. HMRC's 'red', 'amber' and 'green lines'):
 - Red: no movement possible
 - Amber: can be pushed a little
 - Green: reasonably flexible
- 1.5 Calculating potential settlement range:
 - What would HMRC ideally like?
 - What would HMRC accept?
 - What is HMRC's bottom line?
 - At what point would HMRC walk away?
 - How did HMRC value the case? (including consideration of non-financial aspects)
 - What is the best alternative to no agreement (BATNA)?
 - What is the worst outcome to no agreement (WOTNA)?
 - How much will it cost to go to trial?
 - How long will it take?
 - What are the % chances of winning in court?
 - What does the other party consider its % chance?
 - What questions or line of argument do you want the mediator to put to the other party?
- 1.6 Identify HMRC's core interests and needs with relation to the other party, assessing alternative ways in which they can be met. This could include commitments in relation to aspects other than the particular issue / dispute in mediation.

Customer's case

- 2.1 List their evidence
- 2.2 What are their likely arguments regarding liability on each point in dispute?

- 2.3 List the strengths and weaknesses of their case
- 2.4 Consider (or guess) the basis of their demands
- 2.5 Consider (or guess) the basis of their offer
- 2.6 How else may they have valued their demand (including non-financial aspects)?
- 2.7 How else may they have valued their offer (including non-financial aspects)?
- 2.8 Try to identify the customer's core interests and needs, and assess whether they can be met within the bounds of LSS.

Considering all dimensions of the dispute

- 3.1 Something may have financial cost for one party which does not impact the other party in the same way – i.e. an offer by HMRC to undertake complex calculations may not incur extra financial cost for HMRC, but may save the customer incurring hours of adviser fees. Conversely, a customer may have access to sophisticated document management systems which could save HMRC resource time.
- 3.2 Burden of proof can be a significant factor, especially in fact-based disputes. How important is it to each party?
- 3.3 What else can be brought to the negotiating table? This does not mean contemplating 'package deals', but considering what other issues / disputes could be considered simultaneously, and what other aspects of the relationship between HMRC and the customer could be usefully discussed. Some things may be worth more to the customer than expected, for example receiving certainty on a transaction before a key accounting date.

Things that the mediator will need to know

- 4.1 A clear, concise background to the case, with all points in dispute highlighted.
- 4.2 Are there any unique features of the case which the mediator should be aware of?
- 4.3 What was the outcome of previous negotiations?
- 4.4 Have any without prejudice offers been made? What was the basis for refusal / acceptance?
- 4.5 Are there any issues HMRC considers to be 'red herrings' which the mediator should be aware of?
- 4.6 Would a chronology of events help the mediator?
- 4.7 If legal proceedings have already commenced, does the mediator need to see relevant documents?

- 4.8 What stage of disclosure has been reached? In mediation there are no formal rules of disclosure – it is important that the mediation process does not get bogged down with unnecessary documentation.
- 4.9 What are the particular points of fact or law which the parties agree / disagree? It is likely to be helpful to provide the mediator with some or all of the documents prepared by the parties during the pre-mediation steps – what is to be provided should be agreed between the parties.

Mediation case-team – roles and responsibilities

- 5.1 Identify all the individuals who will need to be at the mediation session, remembering that it may go on long beyond the end of a normal working day.
- 5.2 Identify any individuals who will need to be available 'on-call'.
- 5.3 Agree a clear decision-making process which enables a decision to be taken on the day.
- 5.4 Allocate roles and responsibilities to members of the mediation case team: for example, monitoring the other party's non-verbal communication; deciding who makes the opening statement at the first joint session; who is responsible for drafting responses, etc. A brief role-play rehearsal of difficult discussions likely to come up is well worth considering.

Witnesses of fact and expert evidence

- 6.1 Expert witnesses are not usually called during mediation sessions. However, this is a matter which should be agreed by the parties prior to the mediation.

Annex 4

Template ADR process agreement

WITHOUT PREJUDICE**DRAFT FOR DISCUSSION PURPOSES****[INSERT CUSTOMER NAME]****SUGGESTED ADR PROCESS FOR RESOLVING [INSERT DISPUTE]****1. Introduction**

On *[insert date]*, *[insert names of HMRC representatives]* of HM Revenue & Customs (HMRC) met with *[insert customer representatives]* of *[insert customer]* to discuss the possibility of resolving their current *[insert tax type]* dispute through the use of Alternative Dispute Resolution ("ADR"). The dispute concerns *[insert brief summary, including overview of issue and period(s) impacted]*. Both parties are keen to resolve the dispute without litigation if possible and have agreed to enter into the process in good faith and use their best endeavours to resolve the dispute through ADR, including facilitated discussions between the parties and if necessary, a mediation process.

This note sets out *[HMRC's / customer's / a]* proposal for how the process might work, together with an indicative timetable and dates which the parties will endeavour to meet. It is agreed between the parties that the ADR process is on a without prejudice basis.

2. Administrative Points

The following administrative points need to be agreed.

- (i) Who should be instructed as mediator?

In terms of appointing a mediator, the following are possible options:

- The parties can appoint a mediator recommended by a Civil Mediation Council accredited mediation provider organisation (see list [here](#))
- The parties can approach Counsel's chambers who also offer mediation services, and choose from their panel of mediators (e.g. an accredited mediator like *[insert possibilities]*) or choose to appoint a non-accredited mediator (e.g. a recognised expert with experience in the relevant sector).

[Insert any other possibilities, including if wished the preferences of either party, and relevant considerations in choosing a mediator]

(ii) Who should be involved from the parties?

[Customer] will be represented by the following people who will jointly lead the discussions on behalf of [customer]:

- [Insert names of customer representatives, including agent]

HMRC will be represented by the following people who will jointly lead the discussions on behalf of HMRC:

- [Insert names of likely HMRC representatives]

[Optional: It is possible that other HMRC specialists may become involved in the process or at particular meetings, as and where necessary.]

(iii) Who should bear the cost of mediation and what are the costs?

It is suggested that both parties will bear the third party costs of mediation (that is the costs referred to in this subsection of these proposals) equally and each bear their own internal costs. Mediators charge out at an hourly rate, normally ranging from £200 to £500 per hour depending on their experience and the circumstances of the case. It is also possible to agree a daily rate which is usually 13 times the hourly rate, consisting of 8 hours mediation and 5 hours preparation.

[Insert fees for specific mediator to be appointed or mediators to be put forward as suggestions, if known]

Estimated total fees for a mediator for 1 day including full preparation (i.e. to cover Steps 4 & 5 below) could be up to £10,000.

Additional expenses may include:

- Venue fees and associated costs, assuming the parties agree to hold the mediation at neutral venue and not at one of their offices; and
- Further mediator costs in relation to drafting the settlement agreement.

(iv) When and where should the mediation take place?

[Insert estimated date of mediation and location possibilities]

3. Suggested process for a facilitated discussion process and mediation

The following details the steps the parties have agreed to follow. If at any stage either party decides that the dispute can only be resolved by litigation, they can notify this to the other party and the ADR process will be discontinued.

Preliminary step: [Insert details of any preliminary steps required prior to commencing the ADR process.]

[Insert detail of how preliminary step is to be carried out, including timescales and dates].

Step 1: Parties to identify which facts and issues are in dispute and which are not

[Insert detail of how this is to be carried out, including timescales and dates. This could entail a series of structured discussions around all potential outcomes of the mediation.]

Step 2: If there was no resolution after Step 1, the parties to prepare position papers based on the key facts and issues identified still to be in dispute.

[Insert description of papers to be provided and dates for exchange, along with method of exchange, i.e. electronically or by same day courier.]

Step 3: Presentation of parties' positions

[Insert agreed timescale]

[Optional: The meeting will take place on DDMMYY. The parties will take turns, with (customer) going first to present their viewpoint. The presentations can take any format and involve any media, but each party may only present for a maximum period of 2 hours. Following both presentations, the parties will go to separate rooms and take a break of 1 hour to reflect and to identify an outcome which is agreeable to them and possibly, agreeable to the other party 'offer'. After the break, the parties will meet and discuss their respective offers. It is hoped that the parties will agree to a mutually acceptable offer and, by doing so, will have resolved the dispute.]

- If the parties are unable to reach agreement then the need for mediation will be considered. The intention is that a mediator will be appointed to facilitate negotiation of an agreement.
- If the parties are still not able to resolve this dispute, the parties are to agree to appoint a mediator.
- If it is agreed that a mediator should be appointed then that should happen by *[insert time and date]*.
- The dates and detailed timetable in relation to Steps 4 – 6 (if needed) be discussed and agreed by the parties in due course. In particular, it is likely that any timetable will be subject to the availability of the particular mediator which the parties agree to appoint. However, the parties will be mindful of the desire to maintain momentum with the process and will endeavour to ensure that Steps 4 – 6 are completed as quickly as possible.

Step 4: Appointment of a mediator

[Anticipated date]

- On [date TBC], [*Insert name, i.e. agent*] on behalf of [customer] and HMRC will:
 - formally appoint the mediator agreed by the parties; and
 - send copies of all documents prepared by the parties for Steps 1 to 3, and any further submissions the parties wish to make, to the mediator, and copy these documents to the other party.
- Unless expressly agreed with the other party, neither party will seek to contact or discuss any aspect of the case or point(s) in dispute with the appointed mediator prior to the mediation, outside of any pre-agreed meetings / conference calls with the mediator (as set out in this document).
- Between [dates TBC], the mediator is expected to review the documents sent by [...].
- On [date TBC], the parties and the mediator will talk via a conference call. The purpose of this call is to give the mediator an opportunity to seek clarifications and clarification of any issues (if required) and to ask questions in order to gain a better understanding of this dispute. During the call, the parties and the mediator will agree on mutually convenient day(s) to meet for the formal mediation process. [*Alternatively, this could take place at a face to face meeting*].
- By 5 pm of [date TBC], the mediator must have familiarised himself/herself with the facts and the issues in dispute. By 5pm on the same day, the parties and the mediator must have also agreed the amount of time required to complete the mediation process.

Step 5: Mediation Process

Week commencing [...]

- On the agreed day(s), the parties and the mediator will meet at the chosen venue.
- The process will begin with a short plenary session in which each party will make a brief presentation in relation to what they would like to achieve in the mediation and provide a brief summary of their position following the facilitated discussions.
- Both the parties and the mediator will be allocated their own separate rooms. During the course of the day(s), the mediator will move between the two rooms to hear and discuss the views of both the parties.
- The object of these discussions is that the mediator will facilitate agreement of the parties to a solution to their dispute, which could include one of the range of outcomes identified in Step 1.

Timings:

- [*Optional: The parties are to meet, at least once, between [dates TBC]*]

- The mediation process to commence at 9am on the chosen day(s) and to conclude by 5pm, unless both parties agree that they wish to continue for a longer time.

Step 6: Settlement Agreement or document summarising key points of agreement / difference

Week commencing [...]

- Following the mediation process:
 - If a basis for settlement has been agreed between the parties, [Party A] to draft a written settlement agreement formalising the outcome agreed upon. [Party A] to send [Party B] the draft agreement electronically by 9am on [date TBC]. [Party B] to review and the parties to sign the same on or before 13 January 2011.
 - If a basis for settlement has not been agreed between the parties, [Party A] will draft a document which summarises the key points which have been agreed as well as the principal points of difference (either factual or technical) between the parties.
- In either case, [Party A] will send [Party B] the draft settlement agreement or draft summary of key points of agreement / difference electronically by 9am on [date TBC]. [Party B] will review and provide any comments / suggested amendments to [Party A] on or before [time on][date TBC].

Timings:

- The parties will draft, review, amend and sign the settlement agreement over the course of [date TBC] and no later than 5pm of on that day or agree the summary of key points of agreement / difference by [time on date TBC].

4. Ultimate Outcome

The parties will have resolved the scope of their dispute. In the alternative, they have narrowed the scope of the dispute and, through review and discussion of the facts and arguments, advanced the preparations for litigation. The parties will have reached an understanding of each party's litigation aspirations.

5. Rules of conductConfidentiality

The ADR process proceeds entirely on a 'without prejudice basis'. Anything said and all documents produced during the ADR process are confidential and without prejudice to the parties and shall not be disclosed to any third party, other than the parties' professional advisors (including statutory auditors), unless the express consent of each of the parties is obtained and subject to the obligations placed on the parties by the operation of English law.

Record of action points

At the beginning of any meeting, (either via telephone conference call or face-to-face) the parties will agree a note taker in order to record the action points emerging from the discussions. The notes taken will not be formally settled by the parties but may assist in the event of any misunderstandings that may have occurred during the course of these discussions.

Compliance with ADR best practice

By entering into this process, the parties have demonstrated a reasonable attempt to resolve the dispute by ADR, as encouraged under the Tax Tribunal Procedure Rules and more generally, the Civil Procedure Rules.

Annex 5**Facilitated discussion process****Background**

'Facilitation services' have grown up from the pre-mediation structured discussions phase as described in paragraph 9 of the guidance. Many cases which were timetabled for mediation settled before the mediation day and it was decided to offer facilitated discussions as an alternative to mediation which customers could request or HMRC offer. Where facilitated discussion is accepted, it is not expected that mediation will follow, although a request for mediation can be made as part of the facilitated discussion, which request will have to be considered by the Dispute Resolution Unit and ADR Panel as necessary.

Objective

The objective is to bring to a resolution as efficiently as possible the dispute between HMRC and the customer. We would suggest that, where possible, the objective be to resolve the dispute at a single meeting.

However, the dispute may still be in the 'fact-finding' stage and, if this is the case, the objective will be to facilitate HMRC and the customer agreeing what facts are necessary, how they will be produced and when as efficiently as possible, possibly then leading on to a future resolution meeting.

Our experience is that, where most of the facts are known, there is little reason for facilitation to continue much past three months and, unless significant progress has been made, reference back to the Dispute Resolution Unit should be made where discussions continue past this point.

Your role as HMRC facilitator

You will be acting as a neutral facilitator in a tax dispute. Whilst this will usually be with a similarly trained facilitator [from the agent] acting for the customer, this may not always be the case and you may be acting with someone filling the customer side role who is untrained or you may be acting on your own.

In any event, you will need to ensure that the customer understands that you cannot be independent but that you will act as neutrally as you are able to do.

Other than that, you should act within the facilitated discussions as you have been trained to do through the external accreditation course and observe all protocols which a mediator would observe.

It may be that a revision of the mediation handbook you received before the course may be useful before commencing the facilitated discussions.

Methods we have successfully tried

The three methods we have tried to date are:

Joint facilitation – the two facilitators always act together, whether meeting both sides at the same time or meeting each side separately. You can explain that this method of working with the customer's agent will assist both facilitators in being neutral and should explain that anything that is said to you or the customer facilitator in a meeting is treated as confidential and doesn't go outside the facilitation without agreement (unless your wider legal obligation is to report it).

This is the method of which we have most experience and would recommend, especially if this is your first attempt acting as a facilitator.

Separate facilitation – the two facilitators act separately, each with their own 'side' with the facilitators meeting and exchanging views and positions to be communicated. This may reduce the 'threat' of discussing sensitive issues but may increase time overhead as the facilitators have to ensure they have communicated the views correctly between themselves.

Sole facilitation – occasionally, the customer may request the services of an HMRC facilitator without wishing to supply one themselves. This should generally not be a problem but emphasis will need to be placed on the fact that you are not independent but that you will act as neutrally as possible. Also more issues of trust may arise and have to be dealt with by you as facilitator.

Other options – another format for the meeting may be suggested. You will need to consider whether this could assist in resolving the issue or fact-finding and, if necessary, discuss with other facilitators or the Dispute Resolution Unit.

Things you should do before the meeting

Whilst it is not necessary for you to meet the HMRC team, it is good practice to ensure that they have met or talked to each other and have decided between them their roles and responsibilities within the team. If this cannot be achieved before the day of the meeting, you should set aside time for the team to make these decisions before the meeting starts and explain to them beforehand, that they will need to do this.

You will need to explain to the HMRC team your challenge roll. If there are only one or two members of the HMRC team, you should explain to them that part of the day will probably be spent with them on their own and that they may need to bring something with which they can occupy themselves during this time. Our suggestion is that at least two people from HMRC are present other than yourself as this enables the decision maker to discuss things with someone.

Understand, at least in outline, what the dispute is about and what stage has it reached (still fact finding, decision point, post decision point, appeal etc).

Determine what is expected from this meeting (links to previous point). Also, whether this is more of a 'discussion' type meeting or a 'resolution' meeting with the intention of attempting to resolve the dispute. You should be particularly careful to ensure that the objectives for the meeting are not inappropriately expanded e.g. where the meeting is essentially a fact finding

one, moving into resolution phase without ensuring that HMRC governance requirements are met or that appropriate parties are available.

Who is likely to be present from the customer side.

Who is needed and will be present from the HMRC side.

If working with a facilitator from the customer side, contact them to agree roles and how the meeting will be handled by the facilitators e.g.

- one 'relatively normal' meeting with facilitation which may be more use when there are still facts to be obtained;
- mediation style with joint opening and then splitting out into 'camps' with facilitator leading exploration. With this you may also need to agree whether both facilitators will move between the parties or one facilitator work with each party and then the facilitators meet;
- if multiple issues, what order they will be taken in and whether all issues will be looked at during the meeting
- Agree where the meeting will take place. Most meetings to date have been held either on the customer's premises (useful where there may be facts to learn when the customer may be able to provide evidence) or in the agent's premises (where they are likely to have more available room for separate meetings than HMRC would). If the meeting is held on HMRC premises, you will need to organise security and consider how best to deal with refreshments. The DRU currently have a budget for this and you should discuss things with the DRU **before** making any arrangements
- Agenda (agreed or suggested) and expected duration of meeting, including a suggested structure, where there are multiple issues.
- Authority levels of participants so there is a shared understanding.
- Explanation to each side (verbal or written) of your (and your opposite number's) role and how you will run the meeting so that each side understands what to expect.

In a 'resolution' type meeting, it may be useful to get both sides to prepare and share a short 'position paper' of no more than 2 A4 sides, where they put their position and their main arguments but without going into detail. This can help with the initial meeting before the sides split into their respective camps.

During the meeting

Act within the agreed agenda and according to mediation protocols exploring and challenging as required with both sides.

Maintain confidentiality and do not seek to present solutions to the issue, unless you have an evaluative role.

After the meeting

Ensure any follow-up action is taken by the HMRC team.

Help to arrange any further meetings agreed.

Discuss with any opposite number what went well and what didn't, to improve performance.

Provide feedback to the DRU, including as appropriate, outcome of meeting.

Annex 6**Personal Tax ADR case study**

1. A long running domicile enquiry, opened in September 2006 with tax at stake in years 2004/05, 05/05 and 06/07, had been thought suitable for litigation.

Would domicile usually be considered an issue suitable for mediation?

2. It was agreed that generally, there is limited scope for mediation in cases where the individual is either UK domiciled or not. The usual debate is around when the individual's domicile status changed, if ever. The matter is also something that HMRC cannot "rule" on as it is a general law concept under the jurisdiction of the UK courts. Any agreement made would only be binding on HMRC for tax purposes. It would not be legally binding in a UK court considering other domicile matters.
3. Having agreed that mediation was unlikely to be appropriate in this case the caseworker and the taxpayer's agent spoke at some length about ADR and, in particular, the option of expert determination. The process would include preparation of a stated case, discussions around the case and agreement by a third party expert (likely to be a QC). It was thought that it would bring the case to conclusion and a rough timetable was agreed in an aim to resolve matters. The agent agreed to discuss the procedure with both the taxpayer and the barrister and indicate whether they would like to pursue this option.

What benefit might there be in discussing how ADR might benefit the case?

4. A meeting was arranged between the barrister and the HMRC case team. During the meeting, the barrister put forward a novel suggestion on the taxpayer's domicile status and not one that had been discussed previously during the enquiry at any stage. The taxpayer and her husband had spent two years in Switzerland when her husband took on the post at a Swiss school. It was contended that the move from Scotland was intended to be permanent in which case the taxpayer's domicile of choice in Scotland had been lost and her domicile of origin in South Africa would revive.
5. HMRC had little information about why the taxpayer and her husband moved to Switzerland. The move followed the death of their son so it was understandably a very upsetting period and not one that the taxpayer wished HMRC to investigate. HMRC had previously been satisfied that it did not affect the domicile enquiry significantly so had agreed not to pursue this line of enquiry. However, HMRC agreed to consider the point further.
6. The barrister also proposed, at the meeting, a way of resolving the enquiry that a discount of 35% was given to the customer for paying the tax believed by HMRC to be due.

What would HMRC need to consider in deciding whether or not to accept the proposal?

7. HMRC rejected this proposal as it was not in line with the LSS.
8. Tax at stake for the three years was about £780K (including interest to 31/12/11). However, there will be a substantial charge (up to 50% of the tax

due) if the tax was paid out of unremitted overseas income. The taxpayer confirmed she did not have "clean" capital out of which to pay the tax so the remittance tax basis rules will further tax any settlement payment.

9. Other areas explored at the meeting included the option for HMRC to close the three open enquiry years by assessing the tax due but to leave the three following years undisturbed. No enquiries had been opened for 2007/08 and 2008/09. The enquiry for 2009/10 had not been opened at that time but could be opened provided this was done so by 25 January 2012. The barrister agreed to discuss this proposal with his client.
10. The barrister also indicated at this meeting that his client would want some "comfort" from HMRC. If she paid the tax that HMRC thought was due, she would not be accepting that she was domiciled in Scotland. She would continue to assess as a non domiciled taxpayer going forwards. HMRC indicated that no guarantees could be given that there would not be another enquiry post 2009/10. It was, however, noted that were the taxpayer to leave the UK for South Africa in the near future, that would have an impact on HMRC's case and, as such, it would be less likely that an enquiry would be pursued. Similarly, the longer she remains in the UK, the stronger HMRC's case becomes as the intention to return to South Africa becomes less likely to translate in to the action required to divest the domicile of choice HMRC contend she has acquired.
11. The agents discussed the proposals further with the caseworker and HMRC put the proposals forward in a letter on a "without prejudice" basis.
12. Various other telephone calls took place including a call between HMRC and the agents to discuss (1) the degree of comfort that HMRC could give to the taxpayer on her domicile status going forwards and (2) the remittance basis charges on any tax paid. During the telephone call, it was clear that she would not agree that she was domiciled in Scotland; HMRC could not accept that she was domiciled outside the UK. Both parties could accept a compromise via a contract settlement in which the tax was paid for three years on a without prejudice basis without either side agreeing to accept the other's views on domicile. However, there could be little or no compromise on the remittance basis charges, following advice from the Senior Technical Adviser in that area, whose view was supported by Solicitor's Office.
13. The agents consulted with their client. Whilst she was keen to come to an agreement, she would not be able to pay the income without a further tax charge becoming due. She was not willing to proceed on this basis. The agents floated a further possible solution ie: that HMRC suitably reduce the contracted liability to take into account the further tax due when the payment is made. HMRC agreed that this would be considered.

Could this further proposal be LSS compliant?

14. Further internal discussions followed with senior management which conclude that the agent's proposal was not acceptable as it would not be within the Litigation & Settlement Strategy.
15. If the proposals were accepted it would mean: (1) there was no decision on the domicile status and, going forwards, with the taxpayer self-assessing as non domiciled (2). Tax at stake is unquantified but will be similar to the

previous three years ie: an average of at least £200K plus the potential loss of tax on CG/IHT planning of up to £10m (3) There would be a loss of tax on payment made to satisfy the settlement of approximately 50% ie: £350K.

16. The discussions exhausted the possibility of reaching resolution by agreement. A 2009/10 enquiry has been opened HMRC will be recommending a statutory review. If the decision is upheld, the taxpayer will have 30 days to appeal or to accept the conclusion that she is domiciled in Scotland.

ADR multiple issues case study

1. A Local Compliance Large & Complex Business Unit Head (BUH) was contacted by an agent for a customer who had lost trust in the relationship with their Customer Relationship Manager (CRM). The customer had a number of disputed issues across several heads of tax, spanning several years, and had escalated their case to the BUH looking for a better way to progress their issues.
2. The BUH was aware from another case and wider publicity of the possibility of ADR for resolving certain disputes. He therefore arranged to meet members of the Dispute Resolution Unit (DRU) to explain the background and position of the case so the possibility of ADR could be considered. Details of the issues were discussed and which aspects of the case could be suitable for ADR. Based on this discussion the DRU were able to present the case as suitable for ADR to the ADR Panel (excluding a potential evasion issue) and recommend a suitable CEDR trained mediator to facilitate progression of the issue within an ADR process.
3. Following further discussion with the customer and their agents a mediation day was arranged at the customer's business premises to seek to resolve a number of issues agreed to be in an ADR process. The HMRC team that attended the mediation day included the CRM, the wider case team plus the HMRC mediation facilitator. All open issues were settled on the mediation day with HMRC securing approximately £1.3m out of the £1.8m tax at risk.
4. Despite starting from a position of a lack of trust in HMRC and ultimately conceding the majority of the tax at risk, feedback from the customer was very positive and included the following comments:

"We would make the following general observations:

- a) The work undertaken in advance of the meeting with our client succeeded in generating a feeling of trust and openness.*
- b) The fresh approach allowed different views to be taken, not only of issues that were going to be negotiated, but also a more constructive view of the Revenue arguments and personnel involved.*
- c) The goal of achieving a settlement was grasped by both parties as opposed to simply sticking to ones guns and retrenching which had been the norm in previous discussions.*
- d) Writing a brief one page summary of the facts and issues in each of the five core negotiating subjects helped to simplify each subject and draw up helpful side arguments.*

Turning now to the actual mediation day, the early and professional start set the scene for a very hardworking day. Matters were fair and well handled by yourself [the HMRC mediation facilitator] we continued to have confidence in the process which was undertaking discussions of fairly complicated topics.

We thought it was a good idea to have the two facilitators. This allowed a free and open discussion which would not have been possible if the Revenue representative/mediator had been the only facilitator present.

Our overall view is that a negotiation which had become very contentious and acrimonious was converted into one where movement and flexibility was obtained from both sides. The measure of success of this process is that we believe both parties left the table feeling that they had conceded too much ground however were prepared to state that the end result was equitable. We do not believe this would have been achieved without entering into the dispute resolution process".

5. In summary a negative position was turned into a very positive outcome by using an ADR process as an effective and cost-efficient process to collect a substantial amount of tax whilst rebuilding a relationship with a customer. The entire ADR process lasted approximately two months. Some of the disputes had been running for several years.



Code of governance for resolving tax disputes



July 2014

Code of governance for resolving tax disputes

This document sets out HMRC's governance arrangements for decisions on how tax disputes should be resolved. These arrangements are one aspect of HMRC's wider governance framework, on which there is more information in Annex B.

Contents

Page

4	Section 1: How we aim to resolve tax disputes
5	Section 2: Governance of decisions on resolving disputes
6	Section 3: How we decide our position on disputed points affecting more than one taxpayer
7	Section 4: Reviewing processes used in settled cases
8	Annex A: About HMRC
9	Annex B: Governance model flow chart
10	Annex C: Tax Disputes Resolution Board – Terms of Reference
17	Annex D: Remits of other Boards

Section 1:

How we aim to resolve tax disputes

Differences of view (or 'disputes') between a tax authority and taxpayers on the correct amount of tax owed - or the timing of payment - are a normal feature of tax administration across the world. They arise in cases of all sizes - this may be because the law is complex or because the way the law is applied in a particular set of circumstances is not straightforward.

Most disputes can be resolved collaboratively and by agreement once the facts have been established and the points at issue discussed, including cases where there is a formal appeal against the view we have taken. Only a very small minority of disputes need to be resolved by legal action, either in a tribunal or a higher court.

Litigation and Settlement Strategy

HMRC's Litigation and Settlement Strategy (LSS) was first published in 2007 and refreshed in 2011 and 2013. It sets out the basis on which we will reach agreement in a tax dispute and emphasises the benefits of a collaborative approach in achieving a resolution. The arrangements described in this code provide assurance that the principles of the LSS are applied consistently in practice to the resolution of tax disputes.

As spelt out by the LSS, we will only resolve a tax dispute consistently with:

- the law, whether by agreement with the customer or through litigation; and
- our objectives of efficiently determining and collecting the correct tax to maximise revenue flows, while reducing costs and improving the customer experience.

More information on the LSS is available here: <http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/LSS.pdf>

In addition to the LSS, we ensure that appropriate decisions are made through:

- extensive technical and operational guidance;
- training programmes which ensure our staff have the right skills;
- assurance of decisions by line managers; and
- quality assurance programmes.

HMRC's Tax Assurance Commissioner is responsible for:

- seeing that tax disputes are resolved efficiently and on a basis that determines the correct tax in accordance with the LSS and achieves outcomes that are even-handed across different customer groups;
- ensuring that we have appropriate governance arrangements in place to meet those objectives;
- ensuring that those arrangements are observed in practice in individual cases; and
- monitoring and evaluating the effectiveness of our processes for resolving tax disputes and our governance arrangements, and implementing improvements.

The Tax Assurance Commissioner has no role in the tax affairs of specific taxpayers and no line management responsibility for caseworkers, maintaining clear separation of responsibilities.

Section 2: Governance of decisions on resolving tax disputes

Our governance framework operates on these principles:

- our tax professionals have the technical and collaborative working skills to make decisions in routine cases, supported by their line managers;
- each HMRC line of business has processes for referring larger, more complex cases and sensitive cases to decision-making bodies, made up of senior tax and other professionals from across HMRC;
- our approach to resolving a major disputed point arising in several cases is decided by cross-HMRC panels, to ensure consistency;
- our governance processes should have no adverse impact on customer experience; and
- our review programme for settled cases checks that processes are being adhered to in practice.

The flow chart in Annex B illustrates the different elements of our governance model and more detail is set out below and in Section 3.

The table below outlines the decision-making process for resolving tax disputes according to the characteristics of the case. Cases for which HMRC Commissioners are the decision makers are first considered by the Tax Disputes Resolution Board (TDRB). The TDRB is the successor to the High Risk Corporates Programme Board but has a broader remit to consider cases arising across HMRC. The Board is made up of senior officials from business areas across HMRC, including from the legal profession, and makes recommendations to the Commissioners as to the appropriate basis for resolving one or more disputed points in a case. More details about the TDRB can be found in Annex C.

Details about the Line of Business Dispute Resolution Boards can be found in Annex D, part 1.

Nature of case	Decision maker	Oversight	Assurance	Consistency across cases
Routine case raising no new or complex issues worked within established guidance	Caseworker, applying established guidance to facts of specific case	Line management	Line of business quality assurance	Where a disputed point arises in multiple cases, individual cases are decided taking account of our agreed approach to that point (see Section 3)
More complex cases	Caseworker and relevant technical specialists by consensus. Legal advice sought where appropriate	Line management. If consensus cannot be reached, case referred up line-management chain, to deputy directors then, if need be, to directors	More than one person involved in decision. Involvement of all relevant business areas provides internal challenge	
All sensitive cases (see Note) or where the tax at stake is at least £100 million	Three tax-expert Commissioners, including Tax Assurance Commissioner, having considered recommendations from TDRB	No proposal to resolve a dispute by agreement can be accepted if the Commissioners do not agree unanimously. If there is no agreement on an appropriate basis on which to resolve a dispute, the case is referred for further work including legal action, if necessary	The Commissioners are the decision makers. Aggregate information from these cases published in annual report	
Sample of cases from Line of Business Dispute Resolution Boards	Commissioners, having considered recommendations from TDRB	As above	As above	

Note. Sensitive cases are those where a decision to resolve a dispute might have a significant and far-reaching impact on HMRC policy, strategy or operations. In consequence they may also be likely to prompt significant national publicity.

Section 3:

How we decide our position on disputed points affecting more than one taxpayer

Deciding our approach on a disputed point that arises in multiple cases - and applying it consistently - is an important part of the even-handed and fair administration of the tax system. Individual cases are worked in line with the agreed approach, but decisions relating to those cases are still made according to the arrangements set out in Section 2.

The key bodies that decide our position, depending on the nature of the point, are set out below.

Further information on the issue panels can be found in Annex D, part 2.

Nature of point in dispute	Decision maker	Role of board	Oversight
Major contentious issues arising in business tax regimes	Business Tax Contentious Issues Panel (BT CIP)	<ul style="list-style-type: none"> Decides strategy for managing major contentious issues Agrees approach for resolving such issues 	If consensus cannot be reached, point referred to Commissioners
Major contentious issues arising in personal tax regimes	Personal Tax Contentious Issues Panel (PT CIP)	<ul style="list-style-type: none"> Decides strategy for managing major contentious issues Agrees approach for resolving such issues 	If consensus cannot be reached, point referred to Commissioners
Avoidance	Anti-Avoidance Board	<ul style="list-style-type: none"> Approves and monitors strategies to handle tax avoidance issues Makes strategic decisions about HMRC's anti-avoidance work 	Recommends handling strategies for major contentious tax avoidance issues to PT and BT CIPs, depending on regime in question

Specific arrangements apply in the specialist area of transfer pricing, set out below:

Nature of point in dispute	Decision maker	Role of board	Oversight
Transfer pricing	Transfer Pricing Board	<ul style="list-style-type: none"> Sets strategic direction for transfer pricing work Approves approach to resolving disputes Considers cases where legal action may be necessary Makes recommendations to TDRB in cases where criteria set out in Section 2 are met Makes decisions on high profile or contentious transfer pricing enquiries and those with £15-£100 million at stake 	
	Transfer Pricing Panel	<ul style="list-style-type: none"> Make decisions on transfer pricing enquiries in individual cases (including whether to open an enquiry) 	

Section 4:

Reviewing processes used in settled cases

We have introduced an internal programme to review settled cases. This is overseen by the Tax Assurance Commissioner, and its findings are reported to our Audit and Risk Committee, which may recommend follow-up actions.

The objective of the programme is to learn lessons for the future and improve our processes, not to re-open cases or review decisions. It considers whether the right processes were followed in working cases in which a dispute arose, including whether the governance arrangements outlined in Sections 2 and 3 were adhered to.

The programme will be overseen by our Internal Audit function and has two key elements, to:

- make sure business areas are quality-assuring work as they should; and
- review samples of cases of different sizes from different business areas.

The review of processes used will consider, for example, whether:

- there is a clear risk assessment;
- there is appropriate documented evidence to support the decisions;
- appropriate authorisation took place when it should;
- where HMRC has agreed a strategy for handling a disputed point (for example, the approach to an avoidance scheme), the strategy has been adhered to or any deviation from it has been accounted for;
- business areas with an interest in the cases have been consulted at the right time; and
- there is a consistency of approach across different business areas.

Aggregate findings from the review programme will be published as part of our annual report on our tax disputes work.

Annex A: About HMRC

HMRC was established by the Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 (CRCA). We are a non-Ministerial Department, which means that Ministers cannot direct day-to-day or operational decisions.

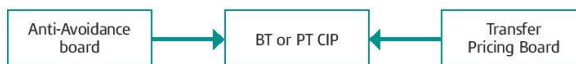
Our status ensures that the administration of taxes is, and is seen to be, impartial and independent from political influence. In this way, Ministers and Parliament are protected from charges of improper intervention in the operation of the tax system. HMRC nevertheless remains accountable to Parliament through the Treasury Ministers who have Ministerial accountability for HMRC and through its Chief Executive who is the Principal Accounting Officer.

HMRC is led by the Commissioners for Revenue and Customs, who derive their powers and functions from the CRCA. Led by the Chief Executive, the Commissioners are responsible for the collection and management of revenue, which includes direct and indirect taxes, duties and national insurance contributions. The Commissioners also have ultimate responsibility for every decision made in HMRC, although Officers make day-to-day decisions on their behalf. Officers make their decisions within an overall governance framework established when the Department was formed.

Annex B: Governance model flow chart

Governance flow chart

Where a dispute arises in more than one case, for a major contentious issue, the strategy for managing the issue and the approach for resolving it should be agreed by the appropriate bodies indicated below. Not all issues will be referred to a CIP (please see remits at Annex D for details).



Where relevant, decisions on disputes in cases are subject to the governance processes set out in Section 2, taking into account the strategy for managing the issue and the approach for resolving it agreed by the bodies indicated above. For the largest and most sensitive cases the process is:



Note: Annex D provides information on the Line of Business Dispute Resolution Boards dealing with risks below the TDRB.

Annex C: Tax Disputes Resolution Board - Terms of reference

Page

11	Part 1 – Remit and procedures
14	Part 2 – Definitions of Key Terms
16	Part 3 – Composition of the TDRB

Part 1 - Remit and procedures

Introduction

The Tax Disputes Resolution Board (TDRB) has been authorised by the Commissioners for Revenue and Customs to fulfil the following roles:

- making decisions and recommendations about proposals for resolving significant tax disputes
- serves as the escalation point for cases referred from case Boards within lines of business (see paragraph 7 below).

The TDRB also fulfils an important internal advisory function.

The remit of the TDRB extends to significant tax disputes to be resolved by civil procedures, in any business area.

Operational principles of the TDRB

The following principles should underpin the operation of the TDRB:

- HMRC should have strong governance processes, proportionate to risk, which provide assurance to the Department's stakeholders, staff and customers that decision-making in significant tax disputes is robust and even-handed, in accordance with the Litigation and Settlement Strategy (LSS);
- HMRC's tax professionals should be able to understand and consistently apply those governance processes;
- HMRC's tax professionals are empowered to play the fullest part possible in the progression and resolution of significant tax disputes and feel their work is supported by the TDRB and other HMRC governance boards; and
- HMRC's governance processes should be proportionate, effective and efficient and should not adversely impact compliance delivery and customer experience.

The remit of the TDRB

Trigger points for referral to Commissioners via the TDRB

1. **'£100 million cases'**: The TDRB shall make recommendations to the Commissioners about the resolution of any dispute in a case where the tax under consideration in the case (considered as a whole) is at least £100 million, unless the matter can be resolved without reference to the TDRB under the terms of paragraphs 12 – 14 below.
2. **'Sample cases'**: The TDRB shall make recommendations to the Commissioners about the resolution of any dispute in a sample of cases from the Line of Business Dispute Resolution Boards.
3. **'£500 million adjustments'**: The TDRB shall make recommendations to the Commissioners about the resolution of any dispute on a risk, where the maximum potential adjustment is at least £500m, notwithstanding that the risk would not otherwise be within its remit by virtue of paragraphs 1 – 2 above or 4 – 6 below.
4. **'Sensitive cases'**: The TDRB shall make recommendations to the Commissioners about the resolution of any dispute in a case which is sensitive.
5. **'Sensitive risks'**: If a risk in a case is sensitive the TDRB shall make recommendations to the Commissioners for the resolution of any such dispute.

6. **'Cases involving unusual or novel features'**: Subject to paragraphs 1 – 5 above, the TDRB may make decisions about the resolution of any dispute in a case which is referred to it on the grounds that the case involves unusual or novel features. The TDRB may choose to make recommendations to the Commissioners for the resolution of any such dispute.
7. **'Referrals from Line of Business Dispute Resolution Boards'**: The TDRB may make decisions about the resolution of any dispute in a case that has been referred to it by a Line of Business Dispute Resolution Board (Enforcement & Compliance, Large Business, Specialist Personal Tax or the Transfer Pricing Board) unless it is a sample case – para 2. The TDRB may choose to make recommendations to the Commissioners for the resolution of any such dispute.
8. **'Director referrals'**: Where a dispute does not fall within paras 1 – 6 of the TDRB remit but the Director with operational accountability for a case considers that the nature of the dispute renders it necessary or prudent for referral to be made to the TDRB, the TDRB may make decisions about the resolution of the dispute. (The TDRB may choose to make recommendations to the Commissioners for the resolution of any such dispute).

TDRB advisory function

9. The TDRB may provide guidance and advice in relation to any case or risk where it appears necessary or prudent to the TDRB to do so, whether or not the case or risk would otherwise fall within the remit of the TDRB.

Instances of doubt

10. The TDRB secretariat should be consulted in all instances of doubt or difficulty as to whether and/or when a referral to the TDRB should be made. This would include large cases on the borderline of the monetary thresholds referred to in paragraphs 1 and 3 above.

Decisions to resolve disputes or risks to be unanimous

11. Any decision of the TDRB in relation to the resolution of a dispute in a case or risk shall be made unanimously by all present at the relevant meeting of the TDRB. Where the TDRB cannot reach a unanimous decision the TDRB shall refer the case or risk to the Commissioners or, where appropriate, request that further work is undertaken by the case team.

Circumstances where referrals do not need to be made to TDRB

12. If a customer proposes to agree the full amount of the maximum potential adjustment on a risk and pay 100% of the tax together with any associated interest and/or penalty, the decision to accept the customer's proposal does not need to be made by the TDRB unless that proposal also forms part of a wider proposal to resolve the case and the case is within the remit of the TDRB. (This paragraph does not cover risks which are non binary or where there are a range of possible outcomes).

13. A decision about how to resolve a risk in a case within the remit of the TDRB does not need to be made by the TDRB if all of the following apply:
- the decision relates to a risk where the tax under consideration is less than £5 million and the amount of the maximum potential adjustment is less than £25 million;
 - the proposal for the risk is not related to discussions concerning the resolution of other risks in the case;
 - there is full agreement between all the relevant HMRC partners; and, where appropriate, the Transfer Pricing Panel or Board has been consulted, and has agreed the basis of resolution;
 - the resolution of the particular risk is in line with any strategy agreed by the relevant Contentious Issues Panel or Anti-Avoidance Board as the case may be;
 - there are no unusual or novel features;
 - neither the case nor risk are sensitive;
 - it is not a risk in a sample case; and
 - the risk is not in litigation and does not impact on litigation in other cases.
14. Exceptionally, the Director with operational accountability for the case may consider that the TDRB's principles are best delivered without reference to the Commissioners for a decision. In such a case the Director should keep a record (copied to the TDRB secretariat) of the circumstances and, as required, be ready to explain to the Commissioners' satisfaction why a referral was not necessary.

Referrals

15. Referrals to the TDRB shall be made on behalf of the Director with operational accountability for the case. In particular, a Director is responsible for identifying cases or risks for consideration by the TDRB on the grounds that the case or risk involves unusual or novel features or is sensitive.
16. Referrals by the TDRB to the Commissioners shall generally be made at the point where there are firm proposals for the resolution of a dispute.
17. The TDRB may exceptionally refer a case or risk to the Commissioners for their consideration prior to any firm resolution proposals being made.

Part 2 – Definitions of Key Terms

Dispute has the same meaning as ascribed to it in the LSS. In summary:

‘Dispute’ is defined as including all areas of non-agreement between HMRC and a customer or their agent over a substantive tax liability, where that non-agreement has been raised through:

- an enquiry from either side;
- a challenge made by HMRC to a customer; or
- a challenge made to HMRC by a customer where HMRC has decided to take up or respond to the challenge.

This means that in relation to disputes subject to civil law procedures, the definition covers compliance activity from start to finish.

A dispute would not normally cover risk assessment work including situations where customers are asked to provide information before an evaluation can be made of the extent of any risk to HMRC (typically, for example, where an analysis of items in the accounts is requested).

Risk means a particular transaction (or series of transactions) or an item in a return or declaration which causes risk to past, present or future revenue flows.

A **Case** is the sum total of all of the risks that are not finally concluded at any one time in relation to a particular business (which, for the avoidance of doubt, includes all of its group associates) or individual or other entity. It does not matter in which part of HMRC a risk is being dealt with as all risks are aggregated for the purpose of determining the value of a case. Where there is only one risk in relation to a particular customer that single risk will constitute the whole case.

Tax under consideration is the amount of tax or duty attributable to a dispute on a risk after taking into account the impact of losses or other reliefs. It is calculated without regard to the strength of the arguments or the prospects of success and is the amount that would arise if the risk were conceded in full to HMRC. It should include any penalty which, in HMRC’S view, is potentially payable.

It should also include, where appropriate, the Future Revenue Benefit (FRB) that might arise if the risk were resolved in HMRC’s favour. Again account must be taken of the impact of losses and other reliefs. Any FRB calculations must be sensible and realistic and any assumptions about levels of profitability and behavioural shift must be evidence-based. FRB projections should not extend longer than five years. The Secretariat should be notified of a potential new case as soon as it is possible to calculate the TUC with a reasonable degree of accuracy and it is likely the TUC exceeds the limit for a referral to the Board. The Secretariat should be consulted in any case of doubt or difficulty and in particular where a re-evaluation or closure of a risk suggests the case may fall outside the remit of the Board.

Whilst interest is not normally included in the calculation of tax under consideration, it should be taken into account where it is a significant factor in the evaluation of the overall amount at risk to HMRC. Typically this would involve enquiries or claims to repayment extending back over earlier years (for example, Fleming claims). Where interest is itself a significant element within any dispute it may be appropriate to refer to the TDRB. The advice of the TDRB secretariat should be sought in all such cases.

Maximum potential adjustment is the adjustment to expenditure, receipts, profits, losses, income or gains that would arise if the risk to which it relates were conceded in full to HMRC. It is calculated without reference to the strength of the arguments or the prospects of success and is the gross amount of the potential adjustment taking no account of losses or other reliefs.

Resolution of any dispute means any decision to resolve that dispute on a particular basis, and includes a decision to take steps that are likely lead to the commencement or cessation of litigation. Resolution proposal should be construed accordingly.

Sensitive cases or risks are those where a decision to resolve a dispute might have a significant and far-reaching impact on HMRC policy, strategy or operations. In consequence, they may also be likely to prompt significant national publicity.

Part 3 - Composition of the TDRB

1. Chair

Director Tax Professionalism & Assurance

2. Permanent Members of the TDRB

Director Tax Professionalism & Assurance

Director Large Business

Director Corporation Tax, International & Stamps (CTIS)

Director Specialist Personal Tax

Director Solicitor's Office, Business Tax Corporate

Director Specialist Investigations

Director Indirect Tax

Director Counter-Avoidance

Deputy Director Local Compliance

Assistant Director Cross Cutting CT & Avoidance, CTIS

Assistant Director International Tax Policy & Structure, CTIS

Director of Business Tax Advisory, Solicitor's Office

TDRB Secretariat Lead

3. Quorum

The TDRB shall not be authorised to make a decision unless there are a minimum of six permanent Board members present at a meeting. Further, no decision is to be taken on any case or risk where a permanent member (or their nominated deputy) who is a significant stakeholder in relation to that case or risk is absent.

4. Conflict of interest

Before any case or risk is discussed, any person who is present at a TDRB meeting will declare any conflict of interest. In this context a conflict of interest is deemed to include any prior contribution to resolution discussions with the customer or prior involvement with the HMRC team as to the basis on which a case or risk might be resolved. Conflicts of interest are to be clearly noted.

Annex D: Remits of other Boards

Part 1: Remits of other Case Boards

The remits for each case board reflect the risk profile of that line of business. To ensure that the boards remain effective the remits will be regularly reviewed and any appropriate changes made throughout the year.

Enforcement & Compliance Dispute Resolution Board

The Board is made up of Deputy Directors from across E&C, plus representatives from Tax Professionalism and Assurance and Solicitor's Office. The Board makes decisions about proposals for resolving tax disputes in E&C in relation to risks of a qualifying size. The Board is responsible for ensuring a sample of risks goes to the TDRB and Commissioners for decision.

Specialist Personal Tax Dispute Resolution Board

The Specialist Personal Tax Dispute Resolution Board, chaired by the Director of SPT, makes decisions on high value and significant risks in SPT. The Board is responsible for ensuring a sample of risks goes to the TDRB and Commissioners for decision.

Large Business Dispute Resolution Board

The Board, made up of Deputy Directors from Large Business, CTIS, Solicitor's Office and Tax Professionalism and Assurance, makes decisions and provides advice on proposals regarding the resolution of disputed risks that meet the referral criteria. The Board is responsible for ensuring a sample of risks goes to the TDRB and Commissioners for decision.

All of the Dispute Resolution Boards can commission further work from case teams or, if the case board cannot reach a decision or otherwise consider it appropriate, refer a case to the TDRB and Commissioners.

Transfer Pricing Governance

The Transfer Pricing Board will decide on high value cases, and the resolution of high profile or contentious transfer pricing enquiries, not falling within the TDRB remit. Below the Board the Transfer Pricing Panel makes decisions on smaller risks.

Part 2: Remits of Issue Governance Boards

Business and Personal Tax Contentious Issues Panels (BT & PT CIPs)

Contentious Issues Panels decide the departmental strategy for handling major contentious issues. This ensures that cases are handled in a co-ordinated and consistent manner across HMRC.

Where a CIP cannot reach a unanimous decision it may commission further work by the issue owner(s), or refer the issue to the Commissioners.

A major contentious issue is one that involves a point of law or practice which might have a significant and far-reaching impact on HMRC policy, strategy or operations, affect multiple cases and/or different business areas, or result in major litigation.

Anti-Avoidance Board

The Board is made up of representatives from all Directorates involved in tackling tax avoidance. It approves and monitors strategies to handle tax avoidance issues, and makes strategic decisions about HMRC's anti-avoidance work.



Resolving tax disputes

Commentary on the litigation
and settlement strategy



November 2013

Comments on this guidance and its use should be addressed to:

HMRC Dispute Resolution Unit

Dispute.resolution@hmrc.gsi.gov.uk

Please note that we cannot guarantee the security of emails you send to us or we send to you over the internet. Information sent by email over the internet is not secure and is at risk of being intercepted and read by people other than those it was intended for. Any information you send to us by email is at your own risk.

If you have any doubt about the authenticity of an email you receive which claims to come from HMRC please do not follow any links within the email, disclose any personal details or respond to it. Forward it to us at: phishing@hmrc.gsi.gov.uk

Summary of acronyms used in this guidance

AAB	Anti-Avoidance Board
ADR	Alternative Dispute Resolution
BTICIP	Business Tax Contentious Issues Panel
CDR	Collaborative Dispute Resolution
CRM	Customer Relationship Manager
CTISA	Corporation Tax, International, Stamps and Anti-Avoidance
FA	Finance Act
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
HRCF	High Risk Corporate Programme
LBS	Large Business Service
LLP	Limited Liability Partnership
LPP	Legal Professional Privilege
LSS	Litigation and Settlement Strategy
MCRP	Managing Complex Risks Programme
NICs	National Insurance Contributions
PAYE	Pay as You Earn
PTICIP	Personal Tax Contentious Issues Panel
SAO	Senior Accounting Officer
TDRB	Tax Disputes Resolution Board
TPB	Transfer Pricing Board
TPP	Transfer Pricing Panel
VAT	Value Added Tax

Contents

Section	LSS para	Sub sections	page
1. Introduction	-	Using this guidance	6
		Background	6
		Why tax disputes arise	7
		A framework for fair and even-handed resolution of tax disputes	8
2. Scope and purpose	1	Tax disputes resolved through civil procedures	9
		Tax disputes to be resolved consistently with the law	9
		Refresh to 2007 LSS guidance	9
		Definition of 'tax'	9
		Definition of 'dispute'	9
		Definition of 'litigation'	10
3. Minimising the scope for disputes	7	Responsibility for decision making	10
		HMRC governance for significant tax disputes or issues	11
4. Engaging in disputes	8	Role of disputes in supporting tax compliance	14
		Deciding which disputes to take up	15
		How does a risk-based approach fit with the principle of agreeing the right tax at the right time?	16
		How does a risk-based approach fit with 'relentlessly pursuing those who bend or break the rules'?	16
5. Handling disputes	9	What is 'collaborative working'?	17
		What are the benefits of collaborative working?	18
		Is a collaborative approach to dispute resolution always possible/appropriate?	18
		Fostering a non-confrontational approach	18
		Articulating the points in dispute	18
		Agreeing timescales	19
		Impact of statutory time limits	19
		Should reasons be given with closure notices?	19
		Continuing collaboration in a litigation	20
		Possibility of criminal investigations	20
		Establishing and understanding the relevant facts	20
		Establishing facts as quickly and efficiently as possible	21
		A best practice approach to establishing facts	21
		Verifying that transactions have been implemented as suggested	22
		Specialist advice	23
Sharing and testing views/arguments	24		
Legal Professional Privilege	25		
'All or nothing' disputes	26		
Working disputes to the same professional standard, however resolved	27		
Conceding non-worthwhile cases	27		

Section	LSS para	Sub sections	page
6. Resolving disputes	16	Disputes must be resolved in accordance with the law	28
		Multi-dispute cases	28
	17	The way in which dispute resolution is put into effect must also be in accordance with the law	29
		Alternative Dispute Resolution	30
		Disputes where there may be a range of possible figures for tax due	30
		Securing the right tax most efficiently	30
		Potential for litigation	31
		18	Genuinely all or nothing disputes
	What if HMRC believes it is likely to succeed?		31
	Full settlement		31
	Expeditious resolution		31
	What if HMRC believes it is unlikely to succeed?		32
	19	Splitting the difference	32
		Handling of cases in litigation	32
Annex 1	-	Litigation and Settlement Strategy	33
Annex 2	9	Examples of the potential benefits of adopting a CDR approach	36
Annex 3	11	Template for a timetable in large and/or complex cases	37
Annex 4	11	Outline of a best practice approach to fact finding in large and/or complex cases where HMRC and the customer are working collaboratively	38

1. Introduction

Using this guidance

This is practical guidance for HMRC staff on the application of the LSS. It is designed to provide context and background to the LSS. It can also be used for reference when considering individual paragraphs of the LSS, which means there is inevitably some repetition to allow the guidance on individual paragraphs to stand alone.

The guidance applies across HMRC but does not aim to be comprehensive nor will every element of it be applicable in every case. For example, special considerations might apply to the resolution of disputes involving NICs, where a dispute may affect a customer's contributory record as well as the amount of contributions payable, one involving PAYE, where the outcome of a dispute may impact on an employee's tax liability, VAT, where the outcome may affect other customers in the supply chain, and so on. Similarly, there will be tailored guidance or Standard Operating Procedures applicable to processes in particular Lines of Business.

This guidance should therefore be read alongside other more detailed operational and policy guidance which is also available.

Background

The LSS – [Annex 1](#) – sets out the principles within which HMRC handles all tax disputes subject to civil law procedures. This includes most of HMRC's compliance activity.

The LSS encourages HMRC staff to:

- Minimise the scope for disputes and seek non-confrontational solutions;
- Base case selection and handling on what best closes the tax gap;
- Resolve tax disputes consistently with HMRC's considered view of the law;

- Subject to that, handle and resolve disputes cost effectively – based on the wider impact or value of cases across the tax system and across HMRC's customer base;
- Ensure that the revenue flows potentially involved make any dispute worthwhile;
- (in strong cases) settle for the full amount HMRC believes the Tribunal or Courts would determine, or otherwise litigate;
- (in 'all or nothing' cases) not split the difference;
- (in weak or non-worthy cases) concede rather than pursue.

The LSS reflects all three of HMRC's key strategic objectives by considering:

- the overall effectiveness of disputes handling (to maximise revenue flows);
- how to reduce the scope for disputes arising and settle those that do arise as quickly and efficiently as possible (to improve customer experience); and
- the efficiency of disputes handling (to reduce costs).

The two key elements of HMRC's approach to tax disputes are:

- i. supporting customers to get their tax right first time, so preventing a dispute arising in the first place; and
- ii. resolving those disputes which do arise in a way which establishes the right tax due at the least cost to HMRC and to its customers, which in most cases will involve working collaboratively.

Resolving disputes 'cost effectively' does not mean HMRC making compromises on what it believes to be the right tax liability consistent with the law. It means securing the right tax liability consistent with the law, fairly and even-handedly across all taxpayers, in a way which minimises unnecessary costs. This means that the concept of cost-effective dispute resolution in this guidance may be different from the generally understood concept of cost-effective resolution of a purely commercial dispute.

The following factors are likely to be relevant to HMRC's consideration of what may or may not be 'cost effective' in relation to the resolution of a particular tax dispute:

- The potential tax at stake in the current year(s), as well as any prior or future years, for that particular customer;
- The potential tax at stake in any year(s) for other customers (including the wider impact of any HMRC intervention, such as through behavioural responses);
- An assessment of the potential impact/effort or cost/benefit analysis of the different ways of taking forward the dispute (or not taking forward the dispute);
- An assessment of the strength of HMRC's view;
- Overall assessment of whether taking a particular course of action (e.g. litigation) is likely to be a better use of HMRC's resources than taking forward other activity which might otherwise be undertaken (likely to be relevant to governance bodies or Directors and Director Generals).

The LSS covers the whole life cycle of a dispute and therefore applies from the very beginning of any compliance activity. In many cases, the nature of the approach taken and the extent to which the parties work together can significantly influence the overall efficiency and effectiveness of HMRC's compliance activity.

The LSS was introduced in 2007 and was refreshed in July 2011. The refreshed LSS is supported by this guidance which is organised around the main headings of the LSS, and aims – in the following sections – to explain in more detail the main elements of HMRC's approach to tax dispute resolution.

Why tax disputes arise

There will often be differences between HMRC and its customers over what is the right amount of tax due or when the tax is due. HMRC compliance activity such as risk working, compliance checks, responding to a clearance application, etc, are all examples of activity that may result in disagreements which need to be resolved in order to establish what is the right tax due or when it is due.

Some of the main reasons why disputes become entrenched are because:

- a) the parties have not established or fully understood the relevant facts;
- b) one or both party(ies) have made assumptions about particular facts;
- c) there are differences of opinion between the parties about how the law applies to the relevant facts; or
- d) the parties have not discussed or fully understood their respective positions.

A framework for fair and even-handed resolution of tax disputes

Effective handling and resolution of tax disputes helps to maximise revenue flows both in ensuring that the right tax is established in particular cases, and in acting to protect the tax base and to deter non-compliance and avoidance across HMRC's customer base.

However, a dispute inevitably involves costs for both HMRC and the customer and can be very expensive, both in terms of resources and agent/legal fees. Minimising the scope for disputes, and reducing the costs to HMRC of resolving disputes is likely also to reduce customer costs, improving the customer's experience and making the UK a better place to work and do business.

In resolving those tax disputes which do arise in a way which establishes the right tax due at the least cost to HMRC and to its customers, HMRC also needs to apply the law fairly and even-handedly. Line management procedures, processes for risk working and compliance checks in Lines of Business, and cross-HMRC governance arrangements such as the Tax Disputes Resolution Board or Anti Avoidance Board all support a fair and even-handed approach to tax dispute resolution. But to do this they need a single framework for how tax disputes are to be handled and resolved which applies consistently across HMRC – this is the Litigation and Settlement Strategy.

Status of this guidance

Where there remains any doubt as to the application of the LSS of this guidance you should rely on the wording of the LSS.

2. Scope and purpose (paragraphs 1-6)

Paragraph 1

Tax disputes resolved through civil procedures

The LSS applies only to tax disputes to be resolved through civil procedures – it does not apply to criminal prosecution cases. Guidance on HMRC’s handling of criminal prosecutions cases is set out in the Enforcement Handbook (available for HMRC staff).

Tax disputes to be resolved consistently with the law

The LSS cannot set aside the law, and for the avoidance of any doubt it makes clear that the outcome of a tax dispute, when achieved by agreement with the customer, must be consistent with the law.

The law provides a statutory basis for tax appeals to the Tribunal to be determined by agreement between HMRC and the customer – notably s54 Taxes Management Act 1970 for direct taxes and s85 Value Added Tax Act 1994 for indirect taxes.

For cases settled out of court, the LSS makes it clear that settlement terms, in every case, must be fully consistent with the law. This applies both to the amount of tax agreed to be due, and to the rationale in law as to why that tax is due.

At the simplest level, for example, if HMRC believes that the law requires Income Tax of £125,000 to be due, and not Income Tax of £100,000, it cannot settle for Income Tax of £100,000. Similarly, if HMRC believes that the law gives entitlement to relief for a Capital Gains Tax loss of £300,000, and not for an Income Tax loss of £300,000, it cannot settle on the basis that relief for an Income Tax loss of £300,000 is due.

Where discretion is properly exercised under the Commissioners for HMRC’s legal powers of collection and management not to pursue an amount of tax, then the outcome is consistent with the law (see guidance set out in relation to LSS [paragraph 16](#)). The scope of this discretion is described in the [Admin Law Manual](#).

Paragraph 2

Refresh to 2007 LSS guidance

The 2007 guidance has been updated in the light of developments in the Courts and Tribunals, to align the language more closely with HMRC’s Vision, Purpose and Way and Customer-centric Business Strategy, and to reflect changes in the way HMRC is organised as well as HMRC’s experience in effective and efficient tax dispute resolution, including opportunities for use of Alternative Dispute Resolution (please follow link for further guidance).

Paragraph 3

Definition of ‘tax’

The term ‘tax’ in the LSS is used as a short-hand for all taxes, duties, and associated payments administered by HMRC. The principles of the LSS therefore cover all disputes over substantive tax liabilities, interest and penalties, with the exception of cases handled via criminal proceedings.

Paragraph 4

Definition of ‘dispute’

A ‘dispute’ is generally defined as a ‘disagreement’ or ‘argument’. This clearly goes wider than disputes which are in a formal dispute process, such as litigation, and covers all situations in which there is not yet agreement over a substantive tax risk and the parties are engaged in pursuing a difference in view or opinion.

In the context of HMRC’s work, it is often difficult, if not impossible, to specify at what moment an enquiry (whether raised by HMRC or by a customer or agent) spills over into a difference in view or opinion, and it is easier to distinguish instead between areas on which there is agreement and areas on which there is not (or not yet) agreement.

For the purposes of this guidance, ‘dispute’ is defined as including all areas of non-agreement between HMRC and a customer or their agent over a substantive tax liability, where that non-agreement has been raised through an enquiry from either side,

including pre-transaction or pre-return clearances work, through a challenge made by HMRC to a customer, or through a challenge made to HMRC by a customer where HMRC has decided to take up or respond to the challenge. This means that in relation to disputes subject to civil law procedures, the definition covers compliance activity from start to finish.

Although this is clearly a broader definition than the generally accepted interpretation of 'dispute', it has the advantage of positively encouraging the reaching of agreement between HMRC and customers at all stages in the determination of tax liabilities, and not just once non-agreement has crystallised into definitely opposing positions being adopted by either side.

Paragraph 4 makes clear that a 'dispute' should be interpreted throughout the guidance as covering each distinct dispute on which there is non-agreement. So in a single case, or for a single tax return, there may be a number of disputes. This is to ensure that each dispute should be considered on its own merits, and resolved in accordance with the law, rather than allowing multiple disputes to be traded off against each other in a package deal (see further guidance on LSS [paragraph 16](#)).

Please note that reference in this guidance to a customer should wherever appropriate be taken as including also the customer's agent.

Paragraph 5

Definition of 'litigation'

Litigation is a subset of dispute resolution work, and refers to the taking of tax appeals or other areas of dispute through a formal judicial process, involving the Tribunals and the Courts. This does not include statutory internal reviews or ADR procedures.

Further HMRC guidance on litigation and rights of appeal, judicial review and statutory internal reviews can be found in the [Appeals, Reviews and Tribunals Guidance](#).

Paragraph 6

Responsibility for decision making

The LSS is a statement of HMRC's strategy for handling tax disputes, consistent with the law and with HMRC's key objectives, and therefore the LSS applies to the handling of all tax disputes across the department.

The LSS applies as much to the resolution of a dispute over a small business customer's taxable profit or turnover as it does to the resolution of a complex tax avoidance transaction involving a multinational corporation or wealthy individual. It applies whether the dispute is being considered by the Commissioners for HMRC or in a local office. And it applies whether or not there are formal governance procedures in place to assist in reaching decisions on the handling of a particular dispute.

Paragraph 6 refers to 'decisions taken by HMRC' in relation to disputes, and this includes decisions on:

- how disputes should be progressed towards resolution (including questions over the appropriateness of litigation, ADR, or other routes to resolution); and
- the terms on which HMRC should be ready to resolve the dispute (in the absence of a finally binding outcome from litigation).

[HMRC's Code of Governance](#) sets out the governance and assurance frameworks for decisions in tax disputes. Depending on size and complexity, such decisions may be taken by individual HMRC officers or teams, in accordance with local Line of Business procedures, although where responsibility for decision making rests with more than one Line of Business such decisions will be made by consensus on a partnership basis.

The following table sets out the most common partnership interests according to the type of dispute: for a large and/or complex dispute the general rule is that all parts of HMRC with a significant interest in the dispute must be part of the consensus-based decision-making process. Solicitor's Office is not included in the table on page 10, but in all cases where it is relevant, the legal advice from Solicitor's Office will be an important factor in decision making.

Type of dispute	Partnership interests
Disputes on points of facts	<ul style="list-style-type: none"> • Case owner • Civil Investigation of Fraud team/ Specialist Investigations • Valuation Office Agency/ Shares and Assets Valuation
Matters of technical interpretation: uncertainty about the meaning of the law, with little or no dispute as to the facts, but not constituting avoidance	<ul style="list-style-type: none"> • Unit that owns the legislation (i.e. Product & Process Group or Central Policy) • Case owner
Disputes of mixed fact and law, including many international Disputes such as transfer pricing and company residence, but excluding avoidance. These disputes in practice revolve around determination of facts that are used as evidence to resolve a legal argument.	<ul style="list-style-type: none"> • The unit that owns the legislation. • Case owner
Avoidance cases, which by definition revolve around purely legal points, not including any concealment or misrepresentation of facts (although fact finding for the purpose of evidence will often be an important aspect of litigation). Typical characteristics of avoidance include: <ul style="list-style-type: none"> • The existence of transactions or arrangements that would not have been entered into but for tax considerations; and/ or • A result that undermines the intended effect of legislation 	<ul style="list-style-type: none"> • Anti-Avoidance Group (within Corporation Tax, International, Stamps and Anti-Avoidance (CTISA)) • Owners of the legislation or principle(s) being challenged by the avoidance (typically the Product & Process Group owner) • Case owner • Avoidance technical specialist (if project managed) • Specialist Investigations
Cases which initially purport to be avoidance but which, on closer inspection, appear to have elements of potential negligence or fraud because the transactions did not actually take place as described in the scheme.	<ul style="list-style-type: none"> • Case owner/perational office holding the case • Anti-Avoidance Group (within CTISA) • Avoidance technical specialist (if project managed) • Owner of the legislation
Disputes around administration, including judicial review	<ul style="list-style-type: none"> • The owner of the principle or decision that is being tested (typically Central Policy) • Case owner

If exceptionally agreement cannot be reached by consensus between the relevant HMRC officers or teams, and the case or dispute does not fall within the governance arrangements for significant tax disputes covered below, it should be escalated, where necessary to the relevant Directors, with a view to reaching consensus among the respective partnership interests.

HMRC governance for significant tax disputes or issues

Cross-HMRC governance procedures are in place to ensure that HMRC decisions across significant disputes or issues or in significant cases are made even-handedly and in accordance with the LSS.

Relevant cross-HMRC governance procedures (and links to further information on each of these) are set out.

Tax Disputes Resolution Board (TDRB)

The TDRB is chaired by the Director, Large Business Service. It is the successor to the High Risk Corporates Programme Board but has a broader remit to consider cases arising across HMRC. The Board is made up of Directors from business areas across HMRC, including from the legal profession.

The TDRB has been authorised by the Commissioners for Revenue and Customs to fulfil the following roles:

- Making decisions and recommendations to the Commissioners about proposals for resolving significant tax disputes; and
- The selection and oversight of cases within the High Risk Corporates Programme (HRCP).

The TDRB also fulfils an important internal advisory function.

The remit of the TDRB extends to significant tax disputes to be resolved by civil procedures, in any business area.

More details about the TDRB are included in the [Code of Governance](#).

Enforcement & Compliance Disputes Resolution Board (E&C DRB)

The E&C DRB is chaired by the Deputy Director, Local Compliance (Large & Complex). It is the successor to the Managing Complex Risks Programme Board and is made up of representatives from business areas across HMRC, including from the legal profession.

The E&C DRB has been authorised by the Enforcement and Compliance Management Committee to fulfil the following roles:

- Making decisions and recommendations to the TDRB about proposals for resolving significant tax disputes within Enforcement and Compliance; and

- The selection and oversight of cases within the Managing Complex Risks Programme (MCRP).

The remit of the E&C DRB extends to significant tax disputes to be resolved by civil procedures, in any business area within E&C, up to the limits for referral to the TDRB.

Specialist Personal Tax Senior Management Board (SPT SMB)

The SPT SMB is chaired by the Director SPT. Sitting with at least one colleague from a different business area it will

- make decisions and recommendations to the TDRB about proposals for resolving significant tax disputes within Specialist Personal Tax.

The remit of the SPT SMB extends to significant tax disputes to be resolved by civil procedures, in any business area within SPT, up to the limits for referral to the TDRB.

Large Case Management Board (LCMB)

The LCMB is chaired by the LBS Deputy Director (Risk) and is made up of representatives from business areas across HMRC including the legal profession.

The LCMB has been authorised by the Director Large Business Service to

- make decision and provide advice on high value and significant risks; and
- support the TDRB as required.

The remit of the LCMB extends to significant tax disputes to be resolved by civil procedures, up to the limits of referral to the TDRB.

Contentious Issues Panels (CIPs)

The two CIPs are the Personal Tax Contentious Issues Panel (PTCIP) and the Business Tax Contentious Issues Panel (BTCIP). PTCIP is chaired alternately by the Director, Specialist Personal Tax and the Director, Personal Tax Product and Process. BTCIP is chaired by the Director, CT, International, Stamps and Anti-Avoidance. They include representatives from business areas across HMRC, including the legal profession.

The Panels make decisions about HMRC's approach to resolving a disputed point arising, or expected to arise, in multiple cases.

For major contentious issues arising in personal and business tax areas, CIPs have been authorised by the Commissioners to:

- Decide HMRC's strategy for handling major contentious issues; and
- Agree an approach for resolving such issues in accordance with the LSS.

Anti-Avoidance Board ('AAB')

AAB is chaired by the Head of Anti-Avoidance Group (within CTISA), and is made up of representatives from all directorates involved in tackling tax avoidance, including the legal profession.

It ensures that HMRC responds effectively and consistently to tax avoidance issues. It leads HMRC's strategic approach to tax avoidance and provides governance for decisions on how HMRC will handle tax avoidance issues. Specifically, it:

- Approves and monitors strategies developed by Product and Process owners to handle tax avoidance issues; and
- Makes strategic decisions about HMRC's anti-avoidance work.

Where responsibility for deciding the strategic management of major contentious tax avoidance issues lies with a CIP, AAB will consider the handling strategy proposed by the Product and Process Owner and make recommendations to the Panel accordingly.

AAB does not make decisions on individual cases.

Transfer Pricing Board ('TPB') and Transfer Pricing Panels ('TPP')

The TPB is chaired by the Deputy Director for Transfer Pricing Group (within CTISA) and is made up of senior managers from the directorates involved in transfer pricing.

It is accountable for the delivery of the transfer pricing group's objectives and sets the strategic direction for how transfer pricing specialists work in HMRC. The TPB works with and through two TPPs, who are the main decision-making bodies for transfer pricing enquiries in LBS and Local Compliance.

Where a dispute involves transfer pricing, TPB or TPP must approve the opening of the enquiry and the settlement terms. The level at which approval is required will depend on the size and complexity of the case.

The exception to this is that where the case fall within MCRP or HRCP (or within the monetary criteria for referral to E&C DRB or TDRB), the TPB will make a recommendation on settlement terms to the E&C DRB or TDRB Board (or in exceptional circumstances to the Commissioners) who will make the final decision.

Transfer pricing cases where litigation is being considered will be considered by the TPB.

3. Minimising the scope for disputes (paragraph 7)

Paragraph 7

HMRC's Customer-centric Business Strategy is built on supporting customers to get their tax right as the best way of getting the right tax at the right time. Reducing the scope for disputes to arise in the first place, reaching agreement on what is the right tax before a disagreement has crystallised, is therefore fully in accordance with that Strategy and the starting point of the LSS.

Paragraph 7 lists a number of ways in which HMRC is actively seeking to reduce the scope for disagreement.

Where possible, much uncertainty may be resolved through dialogue on a pre-return and perhaps pre-transaction basis. Sharing risk assessment information in particular cases can be a valuable way to encourage taxpayers to make returns in ways that allow HMRC to accept them without further enquiry.

4. Engaging in disputes (paragraph 8)

Paragraph 8

Role of disputes in supporting tax compliance

HMRC's aim is to minimise the scope for disputes where possible and to encourage and help customers to get their tax right without the need for a dispute. At the same time, taking up tax disputes is a key part of HMRC's work to ensure and encourage compliance with the tax system. The choice of which cases to take up, and which challenges to respond to, is at the heart of HMRC's risk-based approach.

HMRC will charge penalties when people do not pay the right tax at the right time because an inaccuracy in a document arose because the person acted carelessly or deliberately. The purpose of the penalty provisions is to seek to influence behaviour by supporting those who try to meet their obligations and penalising those who do not. Establishing that a penalty is due in cases of evasion handled through civil procedures, or in cases where there has been a failure to take reasonable care, is therefore an example of HMRC entering into potential disputes in order to ensure and encourage compliance with the tax system. As indicated above, this guidance applies to disputes over penalties in the same way as to disputes over substantive tax liabilities.

Further detail of the circumstances in which HMRC will charge penalties for inaccuracies is set out in the [Compliance Handbook](#).

Deciding which disputes to take up

HMRC cannot, and should not, take up every possible potential risk and, in general, HMRC will not take forward a tax dispute unless the overall revenue flows potentially involved, including any wider impact, justify doing so. A decision is likely to require a consideration of:

- The potential tax at stake in the current year(s), as well as any prior or future years, for that particular customer;
- The potential tax at stake in any year(s) for other customers (including the wider impact of any HMRC intervention, such as through behavioural responses amongst customers);
- Strength of HMRC's view (if known at this stage); and/or (implicit in the above):
- An initial assessment of the potential impact/effort or cost/benefit analysis of taking forward the dispute (or not taking forward the dispute).

There may also be circumstances where HMRC takes forward a dispute where the amounts at stake across all cases are relatively low (which is why paragraph 8 specifically includes the words "In general"). For example, this might include a situation where a particular policy principle is at stake which, if not defended, could potentially lead to a distortion of competition between businesses.

Decisions regarding which disputes to take up should be taken in accordance with the guidance on [paragraph 6](#) of the LSS.

How does a risk-based approach fit with the principle of agreeing the right tax at the right time?

Decisions on whether to take up (and subsequently whether and how to pursue, or resolve) any case will always be taken in the light of the impact on the risks involved in that case, including the likely impact on the future compliance behaviour of the customer concerned, as well as the likely impact on other cases and the tax base more generally. Ensuring that all decisions taken by HMRC are consistent with the law is a vital element in encouraging future compliance and supporting compliance across the tax base.

Where, however, there may be differences in view as to what is the right tax (which by definition includes cases which are taken to the Tribunal), HMRC needs to take a risk-based approach as to which cases it is worthwhile to pursue in the light of its objective of maximising revenues, on a sustainable basis, more widely. Such judgement in particular cases will need to be exercised in accordance with the procedures applicable in the relevant area or Line of Business.

How does a risk-based approach fit with 'relentlessly pursuing those who bend or break the rules'?

HMRC's Vision, Purpose and Way makes clear HMRC will 'relentlessly pursue those who bend or break the rules'. The LSS supports this approach, by ensuring that HMRC applies its limited resources to those risks where the overall revenue flows potentially involved justify doing so and by ensuring that HMRC does not concede an area of disagreement it is likely to win in litigation where the amounts involved would make litigation worthwhile (see guidance on LSS [paragraph 17](#) and [paragraph 18](#)).

5. Handling disputes (paragraphs 9-16)

Paragraph 9

What is 'collaborative working'?

Collaborative working practices are already commonplace between HMRC and many of its customers, across the different customer groups. Specific examples of a CDR approach include:

- Discussing risks/transactions on a 'real time' basis (i.e. pre-transaction or pre-return);
- Applying an "Openness and Early Dialogue" approach which sets out the specific tax risk identified and avoids unnecessarily wide-ranging opening enquiries;
- Early discussion of a particular risk which is under enquiry in order to understand fully the relevant facts and the law which might apply to those facts (e.g. a discussion of the particular risk to enable HMRC and the customer to get a shared understanding of what are the relevant facts, which will enable HMRC to tailor any subsequent information request accordingly);
- Jointly agreeing a timetable with key milestones and target dates for:
 - Establishing facts
 - Providing information/documentation
 - Reviewing documentation
 - Reaching decisions
 - Testing conclusions;
- Providing regular updates on progress towards key milestones;
- Clarifying understandings of relevant facts;
- Agreeing the form in which particular information is to be provided;
- Discussing, sharing and testing of technical arguments to assess relative strengths and weaknesses in analyses (but see guidance on LSS paragraph 13 about sharing copies of legal advice);
- Establishing a decision tree (i.e. agreeing the key questions which need to be answered in order to resolve a dispute);

- Exploring possible alternative interpretations of the facts/relevant law that might give a different outcome from those initially proposed by HMRC/customer;
- Working with the customer or agent to agree any additional liability.

Where a dispute has reached an apparent impasse, it is still possible for the parties to work collaboratively in order to try to unlock the process (e.g. by jointly agreeing to appointing a third party mediator – see guidance on LSS [paragraph 16](#)). Similarly, parties should not stop working collaboratively simply because one (or perhaps both) consider(s) that a dispute can ultimately only be resolved by litigation. As such, the process of preparing for litigation should not automatically default to an adversarial process and, wherever possible, the parties should continue to work collaboratively in order ensure that the resolution of the dispute through litigation is as efficient/cost effective as possible.

Some examples of how HMRC and the customer could (continue to) work collaboratively where a dispute is proceeding towards litigation might include:

- Agreeing the key question(s) which need to be determined by the Tribunal/Courts;
- Seeking to narrow down the points in dispute to be litigated;
- Jointly drafting an agreed statement of facts;
- Being open to discussing the potential relevance/impact of any new facts which come to light or alternative technical arguments which are identified;
- Agreeing (without the need to go to a Tribunal procedural hearing) a timetable with key milestones and target dates for all preparatory steps to litigation;
- Arranging periodic meetings to discuss the case and update on progress.

What are the benefits of collaborative working?

Since collaborative working requires both parties to work together, it is unsurprising that there are likely to be potential benefits for both sides. These benefits can include some or all of the following:

- Earlier certainty;
- Cost savings;
- Other efficiencies (e.g. time savings, less internal and/or external resourcing requirements);
- More focused discussions;
- Improved working relationships;
- Better understanding of other side's position.

Some further specific examples of how a CDR approach might help transform disputes handling are included at [Annex 2](#).

Is a collaborative approach to dispute resolution always possible/appropriate?

By definition, it is not possible for HMRC (or a customer) to be unilaterally collaborative. Collaborative working requires both HMRC and the customer (and any agent, where relevant) to work together on a cooperative, non-adversarial basis in order to resolve a dispute.

It may not be possible for HMRC to adopt (or continue to adopt) a collaborative approach in all circumstances. For example where:

- A customer (or agent) is unwilling to cooperate (e.g. provide information relevant to the particular issue/ tax risk and which is in their possession or power) or discuss matters openly;
- There are persistent, unexplained delays or missed deadlines which could impact the likelihood of the dispute being resolved in an efficient/cost effective manner;
- It appears that a customer (or agent) is seeking to deliberately mislead or otherwise act dishonestly towards HMRC (although an enquiry into past evasion should not automatically rule out a CDR approach where the customer/agent is willing to co-operate and work collaboratively).

Even in such cases, HMRC should continue to be open to working collaboratively if, subsequently, there

is a change in the customer's (or agent's) behaviour/ approach. However, HMRC should seek to progress the dispute by whatever means are most efficient and effective in the circumstances. This is likely to include making use of HMRC's statutory information powers (further technical and operational guidance in this area is set out in the [Compliance Handbook](#)).

Fostering a non-confrontational approach

In cases where there is a Customer Relationship Manager ('CRM'), he or she will have an important role to play in fostering a collaborative approach – amongst the wider HMRC team, as well as the customer's team and representatives – to resolving any disputes. This includes setting the tone of the engagement with the customer. If there is no CRM, the relevant case worker is responsible for encouraging a non-confrontational/collaborative approach.

Articulating the points in dispute

The case worker should ensure that the nature of the perceived tax risk is communicated clearly to the customer (or agent, where relevant). The terms of this explanation should be tailored to the customer's circumstances and, in particular, their likely knowledge of/expertise in specific taxation matters.

Where any clarification is sought by the customer, this should be promptly provided by the case worker wherever possible, although there may be instances where HMRC is unable to provide certain information in relation to the perceived tax risk (e.g. for confidentiality reasons, HMRC may not be able to disclose the source of certain information which may have been provided by a third party).

However, in all cases HMRC will seek to share sufficient detail of the perceived risk so that the customer can understand the risk and to enable further discussion of the risk, so that the parties can work together in order to resolve the concern.

Clearly setting out the point(s) in dispute in this way should help to focus subsequent discussions between the parties and help both sides to establish what facts are likely to be relevant in order to resolve the dispute (as well what information/documentation is likely to exist to help evidence those facts).

Agreeing timescales

Once explanations of the point(s) in dispute (together with any clarifications required) have been provided, it may be helpful for the parties to jointly agree preferred timescales or deadlines for next steps. The case worker will be responsible for discussing and agreeing these with the customer.

In larger cases, a more detailed timetable might be helpful, although the detail of any timetable will obviously depend on the nature of the particular point(s) in dispute and what both parties consider would be helpful to document.

It may not be appropriate, or even possible, to fix a firm timetable in advance for all stages of a dispute as later stages may depend on the outcome of earlier stages or even on the outcome of work being undertaken in relation to other cases (such as in certain avoidance arrangements where a particular technical issue present in a number of cases is being centrally project managed). But even here, it can be helpful to both parties to outline expected timescales. A template for timetable which might be used in larger cases is set out at [Annex 3](#).

Before agreeing a firm timetable with a customer, the case worker should confirm that all other HMRC stakeholders who may be involved in the case or the decision making process (e.g. technical specialists, Solicitor's Office etc) have sufficient capacity, resource and availability to be able to meet the proposed deadlines.

Impact of statutory time limits

During some disputes, HMRC may be required to take action as a result of particular statutory time limits. Where there is a likelihood of underassessment this could include, for example, needing to:

- Issue a 'protective' enquiry notice for a subsequent year, where a specific issue/tax risk in a prior year has not been resolved and could have an impact in the later year;
- Issue an assessment for a prior year.

Wherever possible, any such action should be taken in a collaborative and non-confrontational manner (e.g. reasons for action discussed with/explained

to customer prior to being taken; such actions – or potential actions – being included in any timetable agreed between HMRC and the customer).

If HMRC issues an appealable decision (e.g. a closure notice or assessment), which is subsequently appealed by the customer, this should not in itself affect the collaborative working relationship between HMRC and the customer. In particular, it should not prevent the parties from continuing to discuss and explore (or discussing and exploring for the first time) any potential basis for resolving the dispute by agreement, without the need for litigation.

Should reasons be given with closure notices?

In the Supreme Court judgment in *HMRC vs Tower MCashback LLP 1*, Lord Walker confirmed, quoting *Henderson J*, that:

“There is no express requirement that the officer must set out or state the reasons which have led him to his conclusions, and in the absence of an express requirement I can see no basis for implying any obligation to give reasons in the closure notice. What matters at this stage is the conclusion which the officer has reached upon completion of his investigation of the matters in dispute, not the process of reasoning by which he has reached those conclusions.”

However, in the same judgment, Lord Hope stated that it is “desirable” for HMRC’s conclusion in a closure notice to be “as informative as possible”.

In particular:

“The aim should be to be helpful, both to the taxpayer and to the Tax Tribunal which will have to case manage any appeal. The officer should wherever possible set out the conclusions that he has reached on each point that was the subject of enquiry which has resulted in his making an amendment to the return.”

As a matter of best practice, HMRC should always aim to be as informative and clear about their actions where that is possible. Good, clear communication is a key facet of dispute resolution.

Continuing collaboration in a litigation

Even where one – or both – party/ parties has decided to litigate a particular dispute, HMRC will, as set out in [paragraph 19](#) of the LSS, continue to be open to considering the impact of any new information and/or analysis since, in certain circumstances, this may provide a basis for resolving a dispute by agreement without the need for litigation.

Paragraph 10

Possibility of criminal investigations

Customer behaviour is an important factor in determining the most appropriate way to resolve a dispute. In cases where HMRC has good grounds for believing that evasion is involved, it will consider whether a criminal investigation is more appropriate than pursuing a resolution through civil procedures.

The LSS does not apply to criminal prosecution cases and guidance on HMRC's handling of criminal prosecutions cases is set out in the Enforcement Handbook.

Paragraph 11

Establishing and understanding the relevant facts

Tax law does not apply in a vacuum: it applies to specific sets of facts and circumstances. Therefore before a firm decision can be made on the tax consequences of a given transaction or issue, the relevant facts must first be established.

'Relevant facts' are those which have, or could have, an impact in determining the appropriate tax treatment. HMRC should seek to establish only the facts required to address the specific tax risk identified. In practice, this means that HMRC will often need to consider the possible tax law consequences in tandem with establishing the facts, to make sure that requests for factual information are indeed 'relevant'.

No two customers or their circumstances are identical and there are often features which distinguish cases that at first appear to be similar.

HMRC should consider (and, where relevant, critically examine) all the facts which are relevant to the tax risk in question, rather than looking for particular evidence that supports an initial assumption about a risk.

It is important to distinguish a fact, which is generally capable of being supported by evidence, from a belief or assumption. Most facts should be capable of being supported by evidence. Historically, a significant proportion of cases in dispute that were not suitable to be taken to Tribunal were those with insufficient evidence documented on the file (see also guidance on [LSS paragraph 15](#) about working cases to a professional standard).

There may be instances of facts which turn on the customer's view of why something was done. Oral evidence may be presented at a Tribunal as well as documentary evidence (where such evidence exists). An example of this may be oral evidence presented by a customer showing a commercial purpose for a series of transactions to which the tax consequences were incidental. Establishing and understanding the relevant facts includes understanding what evidence may be presented orally, if the case were to get to Tribunal, and understanding how the Tribunal might balance potentially competing evidence in order to make findings of fact on the basis of the 'balance of probability'.

In avoidance cases, it is often important to establish that transactions have in fact been implemented in the way needed to give the tax advantage claimed (see guidance on verifying/implementation below).

Establishing facts as quickly and efficiently as possible

A common challenge in disputes is for HMRC to determine the most efficient and effective way of establishing the relevant facts and identifying the relevant information required to reach a decision on what is the right tax.

Even after having identified a potential tax risk, HMRC may not know which facts are going to turn out to be relevant in resolving that risk. Where the risk is a generic one (for example, whether a customer's accounting records or systems are not sufficiently robust), opening questions may need to be widely drawn. But where the risk relates to the tax treatment of a particular transaction, a widely drawn request for information can lead to a significant amount of non-relevant information being provided. This can be time-consuming and costly, not only for the customer (in searching for/ providing the information/documentation) but also for HMRC (in having to review everything provided, much of which might have limited or no relevance to helping to resolve the dispute).

Wherever possible, HMRC should therefore aim to discuss and agree with the customer what are the relevant facts and how these should be established – for example through obtaining original documentation, site visits, discussions with relevant individuals, etc – to develop a robust tax analysis. This discussion should be founded on a high degree of disclosure and co-operation from the customer and an acceptance by HMRC of the practical constraints – including cost, time and accessibility – that may limit what can reasonably be provided.

Similarly, HMRC should also seek to identify and (where possible) agree with the customer the amounts of tax in dispute.

Overall, HMRC's approach to establishing facts will depend on the nature and extent of the potential tax risk posed by the customer/transaction in the particular case. A best practice approach to establishing facts is described below.

However, it is recognised that there can be a reluctance from some taxpayers to provide information and they can take an approach of providing the minimal possible at each request. This may be exacerbated by any lack of understanding as to why HMRC require the information and this makes it all the more important that HMRC should explain why information is needed wherever possible.

In some cases there may also be a dispute over whether or not particular information or documents are relevant to an enquiry. HMRC will seek to reach agreement with the customer on what is relevant, wherever possible. In the absence of agreement, the key test for any request is whether, in HMRC's view, the information or documents are reasonably required for the purpose of checking the tax position.

Where needed, HMRC will consider using statutory powers to obtain information, and in cases where there is agreement on documents (or categories of documents) to be produced, that agreement will be reflected in the content of the information notice. In certain cases the person receiving an information notice may appeal against it. (See [Guidance on information powers](#) set out in the [Compliance Handbook](#) for further information).

A best practice approach to establishing facts

The approach outlined below seeks to balance the following three factors:

- a) the need for HMRC to have a good understanding of the facts before it reaches firm conclusions on what it believes to be the right tax;
- b) the need for requests for information to be well targeted, confined to the relevant facts, and framed with a view to making the fact-finding process as cost effective as possible for both HMRC and the customer; and
- c) the need to ensure that tax avoidance is not accepted as successful unless HMRC is satisfied that the relevant tax planning has indeed been implemented as described or is not open to other approaches (e.g. abuse of law principle).

Whilst widely drawn information requests are appropriate in certain cases, in the majority of cases it will be more efficient and effective for HMRC to try to work collaboratively with the customer and set out neutrally (and where possible agree):

- what facts need to be established in order to address the tax risk and resolve the dispute. In complex cases, this could take the form of agreeing a decision tree which sets out the relevant factual questions.
- where certain facts are not clear or known, the best way of establishing those facts, and what information/documentation is likely to be available (and necessary) to help evidence the facts. In some cases, particular documents or other evidence might be essential in order to establish particular facts, whereas in others there may be various different routes to establishing the relevant facts. For example, where adequate business records have not been retained, the caseworker may be able to review the customer's private financial affairs to ascertain the correct level of profit.

The best approach for doing this will vary from case to case, but could include:

- initial meeting to discuss the potential tax risk/issue
- presentation by the customer (e.g. summary of transaction, timeline, background, etc)
- meeting with particular individuals (e.g. owner of the business, those involved in implementing a transaction, etc)
- on site meeting (e.g. where the risk concerns a particular business asset, such as a piece of plant and machinery)
- providing an initial tranche of documentation where this is readily available (e.g. copy of sale and purchase agreement, legal documents for a transaction, etc).

In large and/or complex cases, the benefits of a well-targeted fact-finding process are particularly significant. In such cases, it is often helpful to have an initial high level discussion of the risk, and the likely technical arguments, in order to ensure that requests for information are suitably framed and limited to facts likely to be relevant to the resolution of the dispute.

An outline best practice process for large and/or complex cases where HMRC and the customer are working collaboratively is set out in [Annex 4](#).

Verifying that transactions have been implemented as suggested

HMRC will often wish to verify that a tax planning/avoidance transaction has in fact been implemented as suggested. How this is done will depend on the risk involved.

Areas HMRC may wish to explore will include:

- what information has already been provided or is offered by the customer
- whether the customer is able to set out details of any review undertaken to establish the facts. For example, the taxpayer could outline the following in terms of the process followed:
 - Who carried out the review;
 - Individuals spoken to within the company - their roles in the company and role in respect of the particular transaction;
 - Individuals spoken to from advisers involved with the transaction and their role with the transaction;
 - Questions asked of those individuals;
 - Systems interrogated and the search parameters (e.g. whose emails were reviewed/for what);
 - Files reviewed;
 - The period covered by the review.
- whether a reputable agent or SAO has carried out an appropriate implementation review and can report to HMRC on the outcome of this due diligence activity which may include a copy of the report and any corrective action taken.

Paragraph 12

Specialist advice

'Specialist advice' covers a broad range of tax technical, policy, process, operational and/or legal advice that might be sought in relation to a particular risk.

The HMRC manuals provide a significant amount of guidance on technical and operational matters. However, in complex cases, tailored specialist advice may be required and, wherever possible, that advice should be obtained as early as possible for the following reasons:

- Where HMRC's arguments are not strong and its chances of success are poor, HMRC can withdraw from the dispute early;
- If there are any specific reasons of policy, questions where specific information is needed to determine facts, or risks that could impact other cases, these can be identified early so that appropriate further advice may be obtained/action taken (and relevant stakeholders informed);
- Where HMRC has a strong case, early advice ensures that HMRC directs its enquiries towards those areas of most value.

In practice, getting effective specialist advice means getting (and clarifying with the customer) the relevant facts quickly, so as to get an early opinion. However, it may not always be obvious what the relevant facts are, so it may be beneficial to consider whether obtaining some initial specialist advice could help to direct the fact finding process.

If the obtaining of specialist advice could affect a timetable which has been agreed with the customer (e.g. due to availability of specialists), this should be communicated to the customer as soon as is practicable and an amended timetable agreed as appropriate.

It is important that advice being relied upon is current, up to date and based on all potentially relevant facts. Further specialist advice may be needed where, for example:

- The dispute has been ongoing for a number of years and specialist advice was obtained relatively early in the dispute;
- Further potentially relevant facts have come to light;
- New technical arguments are put forward by a customer;
- It appears that (a) specific new fact(s), which was not considered by the specialist, is critical to the analysis; or
- There are further relevant developments in the law relating to the particular dispute (e.g. new decision or dicta in a case subsequent to the previous advice provided).

No single piece of specialist advice is necessarily decisive in determining HMRC's position. However, where advice sets out HMRC's view of the tax treatment which may be applicable in other cases too – as it often will – it should normally be followed in order to ensure even-handedness of treatment. Where there is any doubt about how to proceed in the light of advice obtained and the relevant facts and circumstances this should be discussed amongst HMRC stakeholders as identified in guidance on LSS [paragraph 6](#), and where necessary escalated for a considered decision/view on the appropriate way forward.

In some cases the case worker may need further information (e.g. background or rationale for the specialist advice recommending a particular course of action) in order to explain HMRC's decision to the customer. In such cases, it might be helpful for specialists to attend a meeting or call with the customer in order to answer specific questions or address particular points raised.

Paragraph 13

Sharing and testing views/arguments

HMRC does not have a monopoly on understanding how tax law applies to a particular set of facts. Therefore, where HMRC has worked collaboratively with a customer to establish the relevant facts in relation to a particular transaction, HMRC will want to similarly work collaboratively to understand fully the tax law which might potentially apply in order to determine the appropriate treatment.

Where a tax return has been filed, a discussion is likely to start with the tax treatment adopted by the customer and will explore the analysis/relevant law which the customer considers supports the treatment adopted. Where a tax return has not been submitted (e.g. discussion of a transaction is in real time), an appropriate starting point might be an open discussion between HMRC and the customer regarding the various technical provisions which could apply.

In either case, HMRC should be open about sharing with a customer its preliminary views as to the potential analysis/law which it considers might apply to a particular transaction.

In cases where specialist advice is required, it will be helpful for HMRC to have obtained an understanding of the customer's technical analysis in advance of requesting the specialist advice, so that this can be considered in detail and any clarifications sought/detailed response provided. However it is generally not appropriate to consider jointly instructing Counsel for advice, as Counsel's role is to advise each party on the particular merits of their arguments, not to act as arbiter.

Before reaching a considered decision, HMRC should seek to ensure it has:

- A full understanding (and, where necessary, has clarified) the customer's view as to the relevant facts and appropriate technical analysis
- Clearly articulated (whether in writing or at a meeting) its preliminary view to the customer as to potential alternative technical analyses which might apply

- Actively sought to test the relative strengths/weaknesses of the respective technical analyses which might apply (both with the customer and also internally with other HMRC team members)
- Obtained any specialist advice required
- Made an informed assessment as to the strengths/weaknesses of the potential technical analyses which might apply.

In many cases, it can be helpful to have a meeting with the customer in order to discuss respective views and arguments. A meeting can help to avoid protracted exchanges of correspondence and can also help both parties get a better understanding of the other's position. In order to ensure any meeting is as productive as possible a detailed agenda should be agreed between the parties well in advance so that both are clear on the specific areas/risks to be discussed, can prepare adequately and ensure that appropriate individuals attend the meeting.

All HMRC team members/stakeholders have a role to play in assessing the relative strengths of any technical arguments. Further details of the relevant HMRC partnership interests are in the guidance on LSS paragraph 6 above.

The aim of ensuring that HMRC fully understands the customer's view and has fully tested its own arguments is to ensure that HMRC does not pursue disputes where it lacks strong arguments. Equally, where HMRC decides to pursue a dispute, it helps to focus on the strongest arguments; on occasions good technical arguments can be undermined by being mixed with poor/weaker ones and such an approach can help to avoid this.

Having reached an initial conclusion, tested it and reached a considered decision, HMRC should either:

- Advise the taxpayer that it accepts the analysis (i.e. risk is resolved or dispute is dropped), or
- Set out the basis of its technical arguments/analysis which it intends to pursue further (together with any explanations/clarifications required).

However, even after HMRC has reached a considered decision (e.g. that a particular technical analysis applies; decided to litigate etc) it will continue to be open to considering the impact of any new information and/or analysis since, in certain circumstances, this may provide the basis for resolving a dispute.

Where HMRC's position on a tax dispute depends on the outcome of other disputes turning on the same issue, HMRC should bring that to the customer's attention.

Legal Professional Privilege

In summary, Legal Professional Privilege (LPP) protects communications between a legal advisor and their client from disclosure, where they were conducted for the purpose of receiving legal advice (both oral and in writing) and documents that are created for the dominant purpose of gathering evidence for use in legal proceedings. In order for LPP to be maintained, the information must remain confidential and not have been disclosed to third parties.

LPP is a complex area and detailed technical and operational guidance is set out at in the [Compliance Handbook](#).

In order for both sides to be able to test fully the strength and weaknesses of their respective arguments, it will be necessary to share relevant technical analyses, some (or all) of which might be based on legal advice.

It is unlikely to be necessary for HMRC to share a copy of any of its legal advice which may have been obtained (e.g. advice from Solicitor's Office or Counsel) directly with a customer. Similarly, it is unlikely that HMRC should need to see a copy of any legal advice obtained by a customer, although some customers may decide to waive LPP and provide HMRC with copies of legal advice which they have obtained. However, HMRC should not interpret a decision by a customer not to waive LPP over a legal document(s) as a sign of non-collaboration.

Regardless of whether or not a customer has provided HMRC with any such documents, HMRC would not normally waive LPP in respect of confidential legal advice which has been obtained.

Rather than providing copies of any documents which might be subject to LPP, HMRC's approach will typically be to prepare and provide customers with a separate summary of its key arguments and technical analysis. If any such summary includes any reference to legal advice having been obtained, the following paragraph should always be included:

"This analysis has been confirmed by legal advice and is being provided on a "without prejudice" basis. For the avoidance of doubt, in providing this to you, HMRC is not waiving Legal Professional Privilege in relation to any specific legal advice or documents which may have been used or referred to in preparing this summary."

Before any such summary is provided to a customer, it should be reviewed/approved by the relevant technical specialist(s) and Solicitor's Office.

It is possible that the legal advice which HMRC has obtained might be:

- Specific advice based on the facts of a particular case
- Generic advice regarding HMRC's view on the interpretation of particular areas of the law.

In either circumstance, it is possible that the legal advice obtained could help to inform HMRC's general approach to these matters or its interpretation of specific statutory provisions/case law. However, particular care should be taken before relying on any legal advice which is not based on the customer's specific facts and circumstances.

Paragraph 14

'All or nothing' disputes

An 'all or nothing' dispute (sometimes also called a 'binary' or 'black and white' dispute) is one which has only two possible outcomes (e.g. a given amount of tax is either due, or it is not).

As set out at in [paragraph 18](#), where a dispute relates to an all or nothing point where HMRC believes that there are only two possible outcomes consistent with the law, HMRC will not accept any out of court resolution which splits the difference.

However, sometimes a dispute which initially appears to be all or nothing might, after further review/discussion/testing, turn out not to be genuinely all or nothing but in fact be a case where there is a range of possible figures for what might be the right tax.

Wherever a dispute initially appears to be all or nothing, HMRC should test that initial conclusion (preferably with the customer) to explore whether or not:

- There is a range of right answers for how the law should be applied to the facts; or
- The dispute is capable of being broken down into two or more sub-disputes, each of which is capable of being separately resolved.

In this way the chances may be increased of reaching an efficient, cost effective and legally correct resolution to the whole dispute.

Where an issue is centrally project-managed, such as in cases of certain avoidance arrangements, it is likely that any proposed basis for settlement will be subject to specific governance arrangements (e.g. approval by the Anti-Avoidance Board – see further in guidance on LSS [paragraph 6](#)). In such cases, where an alternative basis for settlement in what initially appeared to be an all or nothing issue is identified and approved in accordance with the relevant HMRC governance arrangements, it is expected that HMRC will communicate and accept this basis for settlement in equivalent cases with other customers (assuming they have the same fact pattern).

Example – HMRC's enquiries into widely marketed tax avoidance arrangements involving losses generated by geared investments in Limited Liability Partnerships (LLPs).

- The tax avoidance arrangements involved investors in LLPs claiming tax relief on a loss, where only a proportion of that loss had been funded by an actual cash contribution from the investor, with the majority having been funded by a "gearing loan" from a bank.
- For example, initial investment into LLP of £100,000, comprising a £20,000 cash contribution from the investor used for the purposes of the LLP (not to 'purchase' the scheme), with the balance of £80,000 being funded by a gearing loan. Subsequently tax relief would be claimed by the investor on a loss equivalent to the total initial investment of £100,000 (i.e. £40,000 tax relief), despite the fact that in economic terms the investor has contributed only £20,000.
- HMRC had a number of strong technical arguments to support an analysis that no amount of the loss was allowable; equally the investors had technical arguments which they considered supported a view that the full amount of the loss should be allowable. Therefore, as a result of the parties' respective technical positions, it initially appeared that the issue was an all or nothing issue.
- However, following detailed discussions between the parties regarding the potentially relevant technical provisions (including an assessment of the relative strengths and weaknesses of either sides' arguments) the parties identified an alternative technical analysis based on the relevant legislative provisions which supported allowing a proportion of the total loss, equivalent to the actual cash contribution made by the investor (i.e. £20,000 loss/£8,000 tax relief).
- Following approval by the Anti Avoidance Board, this alternative technical analysis has been used as a basis for resolving a number of long-standing disputes between HMRC and customers involving such arrangements.

Paragraph 15

Working disputes to the same professional standard, however resolved

The vast majority of civil tax disputes are resolved by agreement between HMRC and the customer, rather than by litigation.

However, even where it is anticipated that a case is likely to be ultimately resolved by agreement, handling a case in a way that prepares for possible litigation is beneficial.

See also guidance set out in relation to LSS [paragraph 11](#).

Conceding non-worthwhile cases

Paragraph 8 of the LSS sets out that in general HMRC should not take forward a tax dispute unless the overall revenue flows potentially involved justify doing so.

However, at the outset of an enquiry/potential dispute, it may not be possible to assess the overall quantum of potential tax at stake. Consequently, at that time (and in the absence of further facts or information) HMRC may be unable to make a meaningful assessment of the relative merits of taking forward the dispute.

Equally, HMRC's initial view as to the overall quantum of potential tax at stake in a dispute may change during the course of an enquiry (e.g. as further facts are established, more information is provided or as more detailed analysis is undertaken) which in turn could have an impact on HMRC's assessment of the relative merits of persisting with the dispute further.

For these reasons, throughout the lifecycle of any dispute, HMRC should regularly reappraise/ reassess the relative merits, or otherwise, of persisting with the dispute in light of any further facts established. The principal factors to be considered by HMRC as part of this ongoing/periodic assessment are likely to be the same as those at the outset of a dispute (see guidance on LSS [paragraph 8](#)) and, in general, HMRC should only continue with a dispute where it considers that both:

- (i) the overall revenue flows justify doing so; and
- (ii) it has, or potentially has, a case which it believes would be successful in litigation.

In particular, HMRC should not pursue minor or questionable points in order to avoid a nil settlement.

Proceeding with a dispute only where the overall revenue flows justify doing so is the approach that will be adopted by HMRC in the majority of cases. There will however be certain exceptions (which is why paragraph 15 specifically includes the words "Not usually") and this might include cases where, for example:

- Whilst the amounts involved may individually (or collectively) be relatively small, there is a need to positively influence customer behaviour (e.g. dispute concerning a fixed penalty);
- A particularly important point of principle is involved where it is necessary to defend the integrity of the legislation, or where not defending the point could potentially lead to a distortion of competition between businesses.

Decisions regarding which disputes to concede should be taken in accordance with the guidance on LSS [paragraph 6](#).

6. Resolving disputes (paragraphs 16-19)

Paragraph 16

Disputes must be resolved in accordance with the law

As set out above (see guidance on LSS [paragraph 1](#)) the law provides for HMRC to be able to reach agreement with a customer in some circumstances on how a tax dispute should be resolved, leading to a resolution of the dispute without the need for it to go to the Tribunal.

These provisions allow HMRC to reach an out of court settlement on a basis which it believes gives the best overall return for the Exchequer, without going through the expense and uncertainty of taking the case to court.

The starting point for HMRC's view of what gives the best outcome to a tax dispute is what HMRC believes to be the likely outcome of litigation. What is a 'likely outcome' (of litigation) is of course itself open to disagreement, and the following paragraphs are intended to help explain in more detail how this should be interpreted.

Broadly, where HMRC has reached a considered and definitive view of what is the right tax treatment of a particular transaction, on a full understanding of the facts and after having considered the full range of possible arguments, it will not settle out of court for any other tax treatment.

Where, having considered the facts and the range of arguments, HMRC is satisfied that there are alternative approaches which are each reasonably likely alternative outcomes to court proceedings, it may choose to settle out of court for one of the alternatives (though not necessarily for the lowest of the possible range of alternatives).

HMRC will not however settle out of court for a result which it does not believe to be one of a range of likely alternative outcomes. In addition, HMRC will not agree less tax, interest or penalties than it believes is within the range of outcomes in the interest of achieving a quick settlement, even if doing so would provide a good return on time spent on the case.

Multi-dispute cases

An even-handed approach across taxpayers is vital to securing good compliance on a sustainable basis. That rules out any sort of 'package deal' under which HMRC might be asked to concede one dispute in return for the customer conceding another, irrespective of the merits, or where a number of disputes are settled for a single payment that is not subdivided amongst individual disputes. Each separate dispute should be dealt with on its merits, but this should include any genuine interaction between one dispute and another.

Exceptionally, HMRC may take the view that litigation of a dispute, even if HMRC would expect to succeed, would not be cost-effective if pursuing the dispute to litigation would prejudice cost effective resolution of other disputes in the case. Usually the factors to be considered in deciding how to proceed on a dispute, including the read-across to other cases, precedent value and the impact on taxpayer behaviour (in the immediate case and more widely), will mean that the right decision is that litigation would be cost-effective.

Any decision not to litigate but to concede such a dispute in order to resolve a multi-dispute case would therefore be rare in practice and should be taken through the relevant formal case governance procedures. A settlement made on this exceptional basis would be 'in accordance with the law'.

More broadly, in certain circumstances, Commissioners for HMRC, or HMRC officers on their behalf, may exercise their legal discretion under the collection and management powers in the Commissioners for Revenue and Customs Act 2005. This legal discretion allows HMRC not to pursue an amount of disputed tax in the interests of securing the best net return for the Exchequer. Where this legally sanctioned discretion is properly exercised, the outcome is equally 'in accordance with the law'. The scope of this discretion is described in the [Admin law manual](#) at ADML 3000).

For guidance on who is responsible for decisions regarding the resolution of disputes please see the guidance on LSS [paragraph 6](#).

The way in which dispute resolution is put into effect must also be in accordance with the law

The requirement that dispute resolution must be in accordance with the law applies as much to the way that resolution is put into effect as it does to its substance.

For example, since VAT or VAT penalties cannot be included in a [contract settlement](#) – if HMRC and

the customer agree that an amount representing a VAT penalty should be included as part of the resolution of a dispute, that penalty must be charged in an appropriate assessment and cannot be included instead as part of a contract settlement.

The following example below illustrates this principle.

Package deal or no package deal?

There are two ongoing disputes between HMRC and a customer regarding:

- the deductibility of a particular expense which the customer considers is deductible as marketing, whereas HMRC considers it is non-deductible as client entertaining (tax effect of £90,000)
- the deductibility of another expense which the customer considers is revenue expenditure, whereas HMRC considers it is capital expenditure (tax effect of £100,000). Furthermore, if the item of expenditure is held to be capital in nature, it must then be determined whether or not it qualifies for capital allowances (tax effect in relevant year of (£85,000)).

In this example, assuming that both HMRC and the customer had fully satisfied themselves that both disputes were genuinely ‘all or nothing’ in nature (see guidance on LSS [paragraph 14](#)), in accordance with the LSS, there are six possible outcomes which could be agreed by HMRC to resolve this dispute by agreement with the customer:

- £0 (i.e. no adjustments required and HMRC accepts the customer’s analysis in relation to both items)
- £15,000 (i.e. HMRC accepts the customer’s analysis in relation to the marketing expenditure, but an adjustment is made for the capital expenditure which HMRC then agrees qualifies for capital allowances)
- £90,000 (i.e. HMRC accepts the customer’s analysis in relation to the capital/revenue expenditure, but an adjustment is made for the marketing/client entertaining expenditure)
- £100,000 (i.e. HMRC accepts the customer’s analysis in relation to the marketing expenditure, but an adjustment is made for the capital expenditure and it does not qualify for capital allowances)
- £105,000 (i.e. adjustments are required in relation to both items and HMRC accepts that the capital expenditure qualifies for capital allowances)
- £190,000 (i.e. adjustments are required in relation to both items and the capital expenditure does not qualify for capital allowances).

On the assumption that both issues were genuinely ‘all or nothing’ in nature, it would not be open to HMRC to agree to a settlement with the customer on any other basis, such as:

- £5,000 (i.e. taking account of the £90,000 tax effect of an adjustment in relation to the marketing expenditure and adjusting this by £85,000 to reflect the effect of the amount qualifying for capital allowances, but ignoring the adjustment required to disallow the expenditure as capital rather than revenue – £100,000; however, in this example you could not give effect to the adjustment for capital allowances, without first adjusting to disallow the expenditure as capital)
- £52,500 (being a 50/50 split across all the various issues).

If, however, following further analysis it appeared that one – or even both – of the items was not in fact an ‘all or nothing’ issue (e.g. the potentially deductible expense was in fact capable of being broken down into a number of discreet sub-categories of expenditure some of which HMRC might be able to agree was, or was likely to be, allowable) then alternative outcomes for resolving the dispute in accordance with the LSS, in addition to the six outlined above, would become available and could potentially be agreed.

Alternative Dispute Resolution

Alternative Dispute Resolution (ADR), and more specifically mediation, is a flexible dispute resolution tool available to HMRC which – in appropriate cases – can help HMRC and its customers resolve disputes (or reach key decision points) in a cost effective and efficient manner.

The LSS applies to the resolution of all disputes through civil procedures; therefore any agreement to resolve a dispute between HMRC and a customer – whether it is facilitated by the use of ADR or not – must accord with the terms of the LSS.

Paragraph 17

Disputes where there may be a range of possible figures for tax due

Some tax disputes are genuinely ‘all or nothing’ in nature, and guidance on how these can be resolved is given in relation to [paragraph 18](#) of the LSS. Paragraph 17 of the LSS deals with disputes where there may be a range of possible figures for tax due.

Examples of cases where there may be a range of possible figures for tax due include:

- Compliance check cases where the true figure of turnover/recoverable inputs/taxable profit etc is genuinely uncertain (e.g. due to incomplete or missing records);
- Disputes which turn on a legal interpretation where there is a range of respectable possible interpretations that a court or tribunal might take (including potential avoidance issues);
- Cases involving legislative provisions which specifically require or permit a just and reasonable apportionment to be made (e.g. FA 1996 Sch 9 para 13 in relation to the unallowable purpose element of a loan for loan relationship purposes);
- Cases involving avoidance where a realistic view has to be taken of what would have happened without avoidance being present (e.g. Halifax doctrine establishes that where the abuse principle applies, the transactions have to be redefined so as to remove the tax advantage);

- Valuation or transfer pricing cases where there is a range of respectable comparables or possible valuation/pricing methods which might be endorsed by a Court or Tribunal;
- Partial exemption methodology cases where there are several acceptable possible methodologies which could be used for determining a customer’s VAT recovery position.

In such cases, the LSS says that HMRC will want to resolve the dispute, whether by litigation or settlement, in the way which is likely to secure the right tax most efficiently.

Securing the right tax most efficiently

Where the tax dispute relates solely to the facts and circumstances of the customer concerned, and there is a range of possible tax outcomes, HMRC would not generally take the case on to the Tribunal unless a potential settlement offered by the customer fell outside HMRC’s reasonable expectation of the range of possible findings that the Tribunal might come to.

HMRC may however choose to litigate with a view to securing tax at the higher end of the range of possible tax outcomes in circumstances where it believes that is a cost effective way of securing better compliance.

Where a settlement decision is likely to affect a number of customers, HMRC will take into account the wider potential impact of a favourable tribunal decision before settling with any particular customer for a lesser amount. This means that any benefit of establishing a precedent through litigation or of protecting the relevant regime should be taken into account in assessing the cost effectiveness of litigation.

HMRC will also however take into account the effect that continuing to apply resource to one dispute might have on its ability to pursue other disputes. As set out in the guidance on LSS [paragraph 15](#), generally HMRC should not take forward a tax dispute unless the overall revenue flows potentially involved justify doing so.

The concept of ‘right tax’ should be applied across the customer base, and not solely in relation to the customer whose dispute is being dealt with at present.

Potential for litigation

Resolution of disputes by agreement is likely to be the most cost effective outcome in the majority of cases.

But where it is cost effective to litigate, that route should be actively pursued with the aims of resolving the dispute as quickly and as cost effectively as possible.

Potential litigation cases will need to be prioritised and factors that should be taken into account in determining priorities are:

- Amount of tax at stake (in the individual case, as well as any other 'follower' cases);
- HMRC's chances of success;
- Likely cost of litigation;
- If the case involved deliberate attempts to undermine legislation;
- If strategic points of policy or principle are involved.

Paragraph 18

Genuinely all or nothing disputes

Some tax disputes are genuinely 'all or nothing', but by no means all. In cases which proceed through successive layers of appeal in the Tribunal and Courts, it is not unusual for different legal interpretations to emerge. Discussions with customers and advisers, as well as discussions among tax experts and their advisers within HMRC, also frequently elicit alternative ways of approaching a particular tax dispute. This reinforces the need to spend time working together with the customer and their advisers, as well as with HMRC colleagues, to identify the range of reasonable approaches to any particular tax dispute, to make sure it is not prematurely categorised as an 'all or nothing' dispute.

Having said that, if HMRC believes a dispute to be genuinely all or nothing, then the LSS requires it either to press for full settlement, or concede in full. This reflects our position that HMRC will only resolve disputes out of court on terms which HMRC believes are likely outcomes from litigation.

As set out in the guidance on LSS [paragraph 15](#), HMRC should not generally take forward or persist with a tax dispute unless the overall revenue flows potentially involved justify doing so.

What if HMRC believes it is likely to succeed?

Where HMRC believes it is likely to succeed in litigation, on an 'all or nothing' point and the customer does not concede in full, it will generally take the case to Court, as long as it is cost effective to do that.

'Likely to succeed' here means HMRC's own view of its prospects of success at Tribunal or the Higher Courts, informed by any external legal or other advice obtained (where necessary), but not necessarily bound by that. An assessment of HMRC's prospects of success in litigation should in all cases be taken in consultation with Solicitor's Office or (for cases not handled by Solicitor's Office) by the relevant A&R unit. This assessment will take account not only the respective strengths of each party's position, but also the risks inherent in taking a case to court (litigation risk).

Full settlement

Full settlement means all liabilities, including interest and penalties.

Expeditious resolution

If there is no prospect of an acceptable resolution by agreement under the LSS, HMRC should make sure it does not unnecessarily delay proceedings.

What if HMRC believes it is unlikely to succeed?

In a genuinely all or nothing dispute where HMRC believes it is unlikely to succeed, it will usually concede. HMRC cannot however guarantee that this will always be the case.

Examples of cases in which HMRC may decide to proceed to litigation despite believing it is unlikely to succeed include those where it believes that clarification of the law is necessary in order to set a precedent; cases where there is such a large amount of revenue at stake that it cannot simply concede the dispute without an express adverse judgement; and cases where the principle involved could affect not only other customers on the same point but other areas of the tax system, where HMRC could not give wider effect to its conceding of the case in point without creating greater uncertainty for other customers.

Splitting the difference

Splitting the difference does not give a result consistent with the law, so is not something HMRC can entertain.

In connection with the reference in guidance on LSS [paragraph 16](#) to ADR, it should be noted that mediation is not about 'splitting the difference'/compromising, but about supporting the parties in reaching agreement, where they are able to do so. It follows that HMRC will not be able to compromise on a genuinely 'all or nothing' dispute simply because that was being addressed as part of a mediation.

Paragraph 19*Handling of cases in litigation*

Decisions to litigate include both deciding to defend a case in the Tribunal and deciding to pursue an appeal through the Higher Courts.

HMRC will continue to handle cases efficiently and collaboratively (where possible) after litigation has started.

Where it is possible for litigation to proceed collaboratively, HMRC will seek to support expeditious resolution of the dispute, for example through agreement of joint statements of facts and/or areas of agreement.

It is possible that even after the start of the formal litigation process there is scope for an out of court resolution of the dispute, including through ADR, and HMRC will be open to considering that.

Annex 1

Resolving Tax Disputes: HMRC's Litigation and Settlement Strategy

Scope and purpose

1. HMRC's Litigation and Settlement Strategy ('LSS') is the framework within which HMRC seeks to resolve tax disputes through civil procedures:
 - a. consistently with the law, whether by agreement with the customer or through litigation; and
 - b. consistently with HMRC's customer-centric business strategy objectives of maximising revenue flows, whilst at the same time reducing costs and improving customer experience.
2. This document refreshes the previous LSS guidance published in 2007.
3. The LSS is designed to facilitate resolution of disputes in relation to a wide range of taxes, duties and associated payments and the term 'tax' should therefore be interpreted accordingly.
4. 'Dispute' is interpreted as covering all situations in which HMRC and the customer or their agent have a difference in view over what is the 'right tax at the right time', whether in the context of an enquiry into a return, an audit, pre-return work (whether undertaken on a pre- or post-transaction basis), or challenges to HMRC's legal interpretation brought by the customer. The definition of 'dispute' includes a disagreement with a customer on tax liabilities with respect to a particular issue in a return, transaction or arrangement, but not a disagreement with a customer over several, unrelated issues.
5. 'Litigation' refers to the resolution of a dispute through a statutory appeal to an independent body, including the Tribunals and the Courts, a common law claim to the Courts or an application for Judicial Review. It does not cover statutory internal reviews, litigation to recover debts, HMRC employment or commercial litigation.
6. The LSS applies to all tax disputes resolved through civil procedures and to all decisions taken by HMRC in relation to such disputes, at whatever level.
 - Specific disputes governance arrangements within HMRC are there to give effect to the principles of the LSS in particular cases or for particular issues.

Minimising the scope for disputes

7. A key part of HMRC's overall customer strategy is to help reduce the likelihood of situations arising which may give rise to a dispute.
 - Disputes are costly for both HMRC and its customers and therefore HMRC is committed to supporting its customers to get their tax right without the need for a dispute
 - There are many strands of existing HMRC activity which play a significant part in helping to minimise disputes (e.g. well-framed legislation; guidance; rulings and clearances processes; HMRC's risk based approach to compliance work; relationship management for large and complex customers; etc).

Engaging in disputes

8. HMRC seeks to secure the best practicable return for the Exchequer, and to do that it must apply the law fairly and even-handedly. Entering into, or taking forward, disputes can contribute to maximising overall revenue flows in a fair and even-handed way.
 - The objective of maximising revenue flows involves considering not only the tax at stake in the dispute itself but also – in circumstances where a precedent may be set, or where HMRC is seeking to influence customer behaviour – potential tax liabilities of the same or other customers
 - In general, HMRC will not take up a tax dispute unless the overall revenue flows potentially involved justify doing so.

Handling disputes

9. HMRC will seek to handle disputes non-confrontationally and by working collaboratively with the customer wherever possible. In the majority of cases, this is likely to be the most effective and efficient approach.
 - A collaborative approach requires all parties to be open, transparent, and focused on resolving the dispute

- Working non-confrontationally can offer benefits in terms of effective and efficient dispute resolution in all civil cases, including where disputes are ultimately resolved through litigation
 - HMRC will foster a non-confrontational approach with the customer, but will not be deterred from efficient and effective dispute resolution by other means if collaboration is not forthcoming
 - HMRC will seek to articulate clearly the point(s) in dispute and timescales for reaching key decision points will be set and adhered to wherever possible.
10. Where there are good grounds to believe that evasion is involved, HMRC will consider whether a criminal investigation is appropriate.
11. In any dispute, HMRC will seek to establish and understand the relevant facts as quickly and efficiently as possible.
- A non-confrontational approach is likely to help identify and establish relevant facts. For example, HMRC will aim early on to articulate the basis of its enquiries – in terms of tax risks perceived. Wherever possible, HMRC will also seek to clarify and confirm its understanding of the relevant facts with the customer
 - Where needed, however, HMRC will make use of its statutory information powers in order to obtain the relevant facts and documents quickly and efficiently.
12. In complex cases, once sufficient facts have been established, taking early specialist advice, refreshed as appropriate to make sure it is current, can bring important efficiency savings. However no single piece of advice is necessarily decisive in determining HMRC's position.
13. HMRC will seek to work with the customer to understand fully the relevant facts and law, sharing and testing the strengths and weaknesses of HMRC's own arguments, and fully understanding and testing the strengths and weaknesses of the customer's arguments, before reaching a considered view on the strength of its case.
- HMRC will always seek to ensure that respective arguments are fully shared. This will however not normally require the exchange of copies of Counsel's or other legal opinions, as opposed to the substance of the arguments supported by such opinions, and HMRC would not normally expect legal professional privilege to be waived in respect of confidential legal advice.
14. HMRC will always consider whether something which initially appears to be an 'all or nothing' issue is genuinely all or nothing or is in fact a case where there is a range of possible figures for tax due.
15. HMRC will aim to work disputes to the same professional standard whether or not the disputes are ultimately resolved by agreement or through litigation. Furthermore, HMRC will not usually persist with a tax dispute unless the revenue flows potentially involved justify doing so and HMRC has a case which it believes would be successful in litigation.

Resolving disputes

16. Tax disputes must, in all cases, be resolved in accordance with the law.
- HMRC must be satisfied that both the substance of any decision leading to dispute resolution and the way that resolution is put into effect are fully in accordance with the law
 - Where there is more than one dispute between a customer and HMRC, each dispute must be considered and resolved on its own merits, not as part of any overall 'package deal'. As a matter of process, however, it may be that a number of disputes will be resolved at the same time (each on their own merits), for example as part of a process of bringing a customer's tax affairs up to date
 - In certain cases Alternative Dispute Resolution can help support the resolution of disputes either by facilitating agreement between the parties or by helping the parties to prepare for litigation.

17. Tax disputes may be resolved either by agreement or through litigation, depending on which is likely to secure the right tax most efficiently. Where there is a range of possible figures for tax due, the terms on which HMRC will settle by agreement will also take into account which outcome secures the right tax most efficiently.
- In considering how to secure the right tax most efficiently, HMRC's objectives of maximising revenue flows and reducing costs will have regard to future as well as immediate revenue flows, costs and the deterrent effect on customer compliance
 - In considering settlement terms for one dispute, HMRC will take account of the potential read across to other open or prospective disputes as well as the impact which settling the dispute could have in releasing HMRC resources to work on other disputes
 - In order to ensure that overall current and future revenue flows and HMRC costs are not prejudiced, the terms on which disputes are resolved will take into account their likely impact on customer behaviour both generally and in relation to the customer concerned, including any question of avoidance, evasion, or a failure to take reasonable care
 - In most cases, resolution by agreement is likely to offer the most effective and efficient outcome. However, HMRC will not compromise on its view of the law to secure agreement, and in that context there will be cases where litigation offers the most effective and efficient means of resolving disputes. In such circumstances, HMRC will seek to reach resolution of the dispute by litigation as quickly as possible
 - Where there is a range of possible figures for tax due, HMRC will not settle by an agreement for an amount which is less than it would reasonably expect to obtain from litigation.
18. In relation to a dispute which is genuinely of an all or nothing nature:
- Where HMRC believes that it is likely to succeed in litigation and that litigation would be both effective and efficient, it will not reach an out of court settlement for less than 100% of the tax, interest and penalties (where appropriate) at stake. It therefore follows that, if the customer is unwilling to concede in such cases, HMRC will seek to resolve the dispute by litigation as quickly and efficiently as possible
 - Where HMRC believes that it is unlikely to succeed in litigation it will, in the majority of cases, concede the dispute. In such cases, HMRC will not attempt to 'split the difference' between its own and the customer's view of tax, interest and penalties (where appropriate) at stake. Taking a case to litigation where HMRC believes it is unlikely to succeed would need to be justified by the particular circumstances, such as a very large amount of tax at stake (in the case itself or from immediate precedent value where a large number of customers is affected), or a fundamental point of principle or behaviour at issue.
19. A decision to litigate (whether it relates to an all or nothing issue or not) does not mean that HMRC will stop taking steps to ensure an efficient and effective resolution to the dispute.
- A decision to litigate should be implemented expeditiously and opportunities for collaboration should continue where it could help reduce the costs or uncertainty of litigation for both parties
 - HMRC will continue to be open to considering the impact of any new information and/or analysis which may be put forward by the customer.

Annex 2

Paragraph 9: Examples of the potential benefits of adopting a CDR approach

- Helps to avoid protracted ‘ships passing in the night’ discussions, where neither party fully understands the other party’s concerns or contentions; discussions can instead be focused on the essential points in dispute with a common/shared understanding of the:
 - Perceived tax risks
 - Areas of agreement on the facts and law, together with key areas of disagreement
 - Question(s) which need to be answered in order to resolve the dispute
- Helps to avoid blanket, ‘kitchen sink’ approaches to fact finding, characterised by widely drawn, non-specific information requests; a much more tailored approach can instead be adopted, where both parties agree what are the key facts of the particular perceived issue/tax risk and what is likely to be the information/documentation relevant to address that potential issue/risk
- Helps to avoid long, protracted enquiries, with no indication of how long it will last or what resources it will require; a more tightly project-managed process can instead be adopted with both parties focused on resolving the particular dispute
- Helps to avoid positional negotiations, involving entrenched positions on both sides on an apparently ‘black and white’/‘all or nothing’ issue; principled negotiation can instead be held where both parties are focused on resolving the dispute and are open to working constructively and exploring/discussing alternative ways in which factual or legal issues can be broken down or re-examined in order to help identify whether or not there might be a range of possible figures for tax due in relation to the particular issue/tax risk
- Helps to build a relationship based on mutual trust and respect, characterised on both sides by transparency, a refusal to stereotype or antagonise and responsiveness (as opposed to an unequal relationship characterised by demands on one side and compliance on the other). This is likely to lead not only to an efficient resolution of current and legacy disputes, but also to a reduction in perceived tax risks in future and thereby a reduction in overall compliance costs
- Where litigation is likely, a CDR approach can improve the quality of evidence to be put forward to the Tribunal and can help to narrow down the points in dispute to be litigated, both of which are likely to lead to important efficiency savings on both sides
- Adopting a CDR approach can on occasion provide other, ancillary/non-tax benefits for customers too. By way of example, in a long running transfer pricing enquiry, a renewed focus on how the parties could work together more collaboratively in reviewing the company’s transfer pricing model (together with the parties agreeing a new timetable which provided a fresh impetus to the enquiry) helped a customer to identify that its current incentive structure for managers in its overall business model was potentially sub-optimal (as it was linked only to turnover and not also to profitability) and led to changes to that being introduced which should improve profitability in future.

Annex 3

Paragraph 11: Template for a timetable in large and/or complex cases

A typical timetable might include details of the following in relation to the point(s) in dispute:

- Establishing facts
 - How? (e.g. through initial discussion at a meeting, subsequent review of documentation, provision of information through correspondence etc)
 - By when? (i.e. target date(s))
 - Responsibility/involving who? (i.e. who should be involved from HMRC, the customer, any agent, any third parties such as legal representatives etc?)
- Clarifying facts and obtaining any information/documentation to help evidence any particular facts
 - How? (e.g. through on site visits/review, presentation/discussion at a meeting, provision through correspondence etc)
 - By when?
 - Responsibility/involving who?
- Reviewing any documentation
 - How?
 - By When?
 - Responsibility/involving who?
- Understanding technical analyses and testing initial conclusions
 - How?
 - By when?
 - Responsibility/involving who?
- (Subject to the above) Reaching decisions
 - How?
 - By When?
 - Responsibility/involving who?

Annex 4

Paragraph 11: Outline of a best practice approach to fact finding in large and/or complex cases where both HMRC and the customer are working collaboratively

1. High level opening discussion of the issues
 - a) As the customer should be familiar with the facts and documentation, this will usually start with the customer's analysis of the issue, and the filing position taken, to establish a fuller understanding of the nature and amount of tax risk involved. Both parties could then, on a without prejudice basis, and based on the customer's outline of the relevant facts, discuss what the key technical areas of debate are likely to be.
 - b) From this agree a comprehensive list of the relevant areas of agreement and issues in dispute.
 - c) Agree an initial prioritisation of the issues and timetable for progressing towards decision point.
2. Identify the relevant factual information needed (where not already provided)
 - a) Discussion of the relevant areas of factual uncertainty, what facts need to be established to address that uncertainty, and how those facts may be established most cost effectively for both HMRC and the customer.
 - b) From this agree what documents and information should be made available and timetable for documents and information to be provided and reviewed. This should take into account the reasons why information is needed, the availability of information, and any anticipated difficulties in obtaining the information, and (where information is not readily available) any alternative ways of establishing the relevant facts. It should also take into account the lead time needed for information to be gathered and collated.
- c) If there are legal, confidentiality or other constraints which make providing information difficult then explanations should be provided to assist HMRC understand the difficulties and to explore alternative ways of addressing the tax risk. Examples include:
 - Documents that are covered by legal professional privilege
 - Information that is not in the possession of the taxpayer and that they do not have the power to obtain.
3. Provision and review of relevant information
 - a) The customer and HMRC should make best endeavours to adhere to an agreed timetable for the provision and review of information. Disagreement over the status or availability of some documents should not be allowed to hold up the timetable for the provision of others.
 - b) Once HMRC has reviewed the information and there have been detailed discussions of the technical analysis, if HMRC believes it requires supplementary information it will explain its reasons.



ภาคผนวก ค

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

CHAPTER 47

THE USE OF ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION IN FEDERAL CLAIMS

Joseph D. West*

- § 47.01 Introduction
- § 47.02 Federal Government Authority to Use ADR
 - [A] Administrative Dispute Resolution Act of 1996
 - [1] Scope of Coverage
 - [2] Appropriateness of ADR
 - [3] Role of Neutrals
 - [4] Confidentiality
 - [5] Arbitration Procedure
 - [a] Authorization of Arbitration
 - [b] Selection of Arbitrators
 - [c] Authority of the Arbitrator
 - [d] Arbitration Proceedings
 - [e] Arbitration Awards
 - [f] Judicial Review
 - [B] Executive Orders 12,778 and 12,988—Civil Justice Reform
 - [C] Federal Acquisition Regulation
- § 47.03 Specific Agency Implementation of ADR
 - [A] Department of Defense
 - [B] U.S. Army Corps of Engineers
 - [C] Department of the Navy
 - [D] Department of the Air Force
 - [E] General Services Administration
 - [F] Department of Veterans Affairs
 - [G] Department of Transportation
 - [H] Department of the Interior
 - [I] Environmental Protection Agency
 - [J] Department of Justice
 - [K] Department of Energy

* The author acknowledges the contribution of Son B. Nguyen, a 1998 summer associate at Arnold & Porter, and a member of the class of 1999 at the University of Maryland Law School, for his contributions to this chapter.

CONSTRUCTION LAW HANDBOOK

[L] National Aeronautics and Space Administration

[M] Department of State

[N] United States Postal Service

§ 47.04 Judicial Implementation of ADR

§ 47.05 Conclusion

§ 47.01 INTRODUCTION

The use of alternative dispute resolution (“ADR”) procedures to avoid and/or settle federal contract disputes, particularly those involving construction projects, is growing. Fueling this growth is the desire of all parties involved in construction projects to avoid the time, expense, and strained relations that have historically accompanied the resolution of construction disputes.

ADR procedures may be used at all stages of a dispute: both before and after a certified claim is submitted to the contracting officer (“CO”); and before and after an appeal from a CO’s final decision is filed with a board of contract appeals or the United States Court of Federal Claims. Implemented properly, ADR is expeditious and cost effective, and allows the parties to remain in control of the dispute resolution process and the outcome. ADR most often involves the use of a third-party neutral to assist in the resolution of disputes. Techniques include mediation, minitrial, arbitration, early neutral evaluation, fact-finding, and settlement judges. Partnering—more a means of dispute avoidance—is also sometimes considered a form of ADR.

The various types of ADR are discussed in chapter 39. The purpose of this chapter is to provide a practical guide to the use of ADR in resolving disputes arising under federal government construction contracts. For ease of use, this chapter is divided into three major parts.

In the first part (§ 47.02), the legal authority for the federal government to use ADR is set forth. It is important that any handbook include this information for at least two reasons. First, anyone who hopes to engage in ADR with the federal government should know the legal basis for the government’s ability to use ADR—including the extent to which the government can engage in any type of binding ADR process. Second, and perhaps more important, it is sometimes necessary to convince certain government elements, or particular contracting offices, that the federal government can—and should—engage in ADR. The materials in the first part provide all the information anyone should need in this regard.

In the second part (§ 47.03), information on how specific federal government departments and agencies are currently handling ADR is set forth. The discussion is limited to those agencies that are primarily involved in federal government construction programs (and disputes), and includes procedures adopted by several boards of contract appeals. The information provided is, of course, limited by the extent to which a particular agency has promulgated guidelines on ADR or taken public positions with respect to it. That is one reason why, for example, the discussion of the Corps of Engineers is much more elaborate than that of the Department of the Interior. The designated ADR contact point for each agency has been identified so that readers can address any questions they have on disputes with that agency to a specific person. Where avail-

able, agency Web sites have been identified where information may be found on that agency's ADR programs.

Finally, in the third part (§ 47.04), the specific ADR procedures adopted by the United States Court of Federal Claims for actions filed in that forum are set forth.

Given that ADR is a dynamic, vibrant area, it is expected that certain aspects of this chapter will be overtaken by events. Anyone who intends to rely on the materials in the first part, for example, should ensure that they have not been altered by more recent legislation or regulatory action. Similarly, the agencies listed in the materials in the second part may change their procedures or appoint different individuals to the various ADR positions. Notwithstanding any such changes, these materials will provide a detailed road map to anyone wishing to engage in ADR on federal government construction contracts.

§ 47.02 FEDERAL GOVERNMENT AUTHORITY TO USE ADR

Federal agencies have always had the inherent authority to use non-binding ADR to resolve disputes.¹ Recently, federal agencies have been granted the authority to enter into binding ADR agreements. This evolution is the result of statute and executive order, regulations, agency directives, and judicial orders. Set forth below is a summary of the authority now conferred upon the federal agencies.

[A] Administrative Dispute Resolution Act of 1996²

The Administrative Dispute Resolution Act of 1996 ("ADRA" or "Act")³ provides explicit congressional endorsement of ADR to resolve dis-

¹ Administrative Conference of the United States, *Toward Improving Agency Dispute Resolution: Implementing the ADR Act 5* (Feb. 1995) (hereinafter *ACUS Report*).

² Pub. L. No. 104-320, 110 Stat. 3870 (codified as amended at 5 U.S.C. §§ 571-583 (1996)).

³ Enacted on October 19, 1996, the ADRA amended and permanently reauthorized its predecessor, the Administrative Dispute Resolution Act of 1990, Pub. L. No. 101-552, 104 Stat. 2736 (1990), as amended by Pub. L. No. 102-354, 106 Stat. 946 (the Administrative Procedure Technical Amendments Act of 1991). What the ADRA offers that was not previously available is "explicit congressional endorsement of ADR, . . . protection of the confidentiality of ADR processes, statutory authority to use 'binding' arbitration, and practical aids to simplify and encourage ADR use." *ACUS Report*, *supra* note 1, at 5.

The ADRA formally authorizes the use of ADR only at the *agency level* prior to the initiation of judicial action involving the Department of Justice ("DOJ"). Executive Order ("EO") 12,778 and its successor, EO 12,988, discussed below, authorize the use of ADR once judicial action has been initiated and authority to resolve the matter has been transferred to DOJ. DOJ's Dispute Resolution Office has advised that DOJ look to the ADRA for guidance in using ADR in connection with cases in litigation.

putes in which the government is involved.⁴ The ADRA permanently codifies the authority of federal agencies to use ADR procedures to resolve “issues in controversy” and encourages contracting officers⁵ to initiate ADR procedures.⁶ The ADRA rests upon three key congressional findings. First, although administrative proceedings are “intended to offer a prompt, expert, and inexpensive means of resolving disputes as an alternative” to federal court litigation, these proceedings “have become increasingly formal, costly and lengthy, resulting in unnecessary expenditures of time and in a decreased likelihood of achieving consensual resolution of disputes.”⁷ Second, alternative means of dispute resolutions used in the private sector in “appropriate circumstances” yield “faster, less expensive, and less contentious” decisions, potentially “lead[ing] to more creative, efficient, and sensible outcomes.”⁸ Finally, explicit congressional endorsement of agencies’ use of “well-tested” ADR methods “will eliminate the ambiguity of agency authority under existing law.”⁹

Under the ADRA, federal agencies have the flexibility in determining whether and how to use ADR, but they must fulfill four requirements. First, each agency must adopt a policy that addresses the use of ADR.¹⁰ Second, the head of each agency must designate a senior official to be the “dispute resolution specialist” (“DRS”) of the agency with responsibility for implementing the Act and developing an ADR policy with appropriate consultation.¹¹ Third, each agency must provide training on a regular basis for the DRS and other employees involved in implementing the Act, including training on the theory and practice of negotiation, mediation, arbitration, and related techniques.¹² Finally, each agency must review its standard contracts, grants, and other assistance agreements and determine whether to amend them to authorize and encourage the use of ADR.¹³

The ADRA amended the Contract Disputes Act (“CDA”) of 1978, 41 U.S.C. §§ 601 *et seq.*, to add a new subsection: 41 U.S.C. § 605(d)¹⁴ Section 605(d) of the CDA permits a contractor and a CO to use any

⁴ See 5 U.S.C. § 572(a) (“An agency may use a dispute resolution proceeding for the resolution of an issue in controversy that relates to an administrative program, if the parties agree to such proceeding.”).

⁵ A “contracting officer” is “any person who, by appointment in accordance with applicable regulations, has the authority to enter into and administer contracts and make determinations and findings with respect thereto.” 41 U.S.C. § 601(3). This definition also includes “the authorized representative of the contracting officer, acting within the limits of his authority.” *Id.*

⁶ ADRA § 3(d)(1), 5 U.S.C. § 572(a). See also *supra* note 3 and accompanying text.

⁷ ADRA §§ 2(1), (2).

⁸ *Id.* §§ 2(3), (4).

⁹ *Id.* § 2(6).

¹⁰ *Id.* § 3(a). For descriptions of various ADR programs and policies at federal agencies, see discussion below in § 47.03.

¹¹ *Id.* § 3(b).

¹² *Id.* § 3(c).

¹³ *Id.* § 3(d)(1).

¹⁴ *Id.* § 6(a). This provision was originally found at 41 U.S.C. § 606(d).

of the ADR procedures authorized by the new subchapter IV¹⁵ of the Administrative Procedure Act (“APA”)¹⁶ “or other mutually agreeable procedures” to resolve claims. It added a certification requirement that in a case where ADR procedures or other mutually agreeable procedures are used, and where a claim exceeds \$100,000, “the contractor shall certify that the claim is made in good faith, that the supporting data are accurate and complete to the best of his knowledge and belief, that the amount requested accurately reflects the contract adjustment for which the contractor believes the Government is liable, and that the certifier is duly authorized to certify the claim on behalf of the contractor.”¹⁷

In addition to the above provisions, the ADRA addresses the following key areas: (1) scope of coverage; (2) appropriateness of ADR; (3) role of neutrals; (4) confidentiality; and (5) arbitration procedure. These areas are discussed below in more detail.

[1] Scope of Coverage

The ADRA covers a wide range of ADR methods, defining “alternative means of dispute resolution” broadly as “any procedure that is used to resolve issues in controversy, including, but not limited to, conciliation, facilitation, mediation, fact finding, minitrials, arbitration, and use of ombuds, or any combination thereof.”¹⁸ The ADRA further defines “issue in controversy” as “an issue which is material to a decision concerning an administrative program of an agency, and with which there is disagreement . . . between an agency and persons who would be substantially affected by the decision . . . [or] between persons who would be substantially affected by the decision.”¹⁹ As such, the ADRA can be construed to extend coverage to certain federal workplace conflicts set out in 5 U.S.C. § 2302²⁰ and 5 U.S.C. § 7121.²¹

[2] Appropriateness of ADR

The ADRA sets forth guidelines for the appropriate agency use of ADR.²² Although an agency may use ADR proceedings to resolve disputes

¹⁵ 5 U.S.C. §§ 571 *et seq.* Subchapter IV is entitled “Alternative Means of Dispute Resolution in the Administrative Process.” *See also infra* text accompanying notes 18–21.

¹⁶ 5 U.S.C. §§ 551 *et seq.*

¹⁷ ADRA § 6, 41 U.S.C. § 605(c)(1), (d).

¹⁸ 5 U.S.C. § 571(3).

¹⁹ 5 U.S.C. § 571(8).

²⁰ This statute addresses various prohibited personnel practices, including appointing relatives to government positions, coercing political activity, and preventing a person from competing for employment. *See* 5 U.S.C. § 2302(a)(1).

²¹ This statute deals with matters not subject to negotiated grievance procedures in collective bargaining agreements involving federal employees, including prohibited political activities, retirement, insurance, suspension, removal, examination, certification, and appointment. *See* 5 U.S.C. § 7121(c), (d).

²² ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 572.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS

§ 47.02[A]

in which the agency is involved, the use of ADR must be “voluntary” and should “supplement rather than limit” other available means for resolving disputes.²³ Also, while the use of ADR is not prohibited, the ADRA identifies circumstances in which an agency “shall consider not using” an ADR proceeding.²⁴ Potentially inappropriate situations include those where:

1. a definitive authoritative decision is needed as precedent;
2. the matter involves significant issues of government policy, and ADR will not assist policy development;
3. maintaining established policy and avoiding variations in implementation are of special importance;
4. the matter significantly affects nonparties;
5. a full public record of the proceeding or resolution is important; or
6. the agency involved must maintain continuing jurisdiction over the matter and has the right to alter the resolution as circumstances warrant.²⁵

An agency decision to use or not use ADR is committed to the discretion of the agency and (except for decisions to arbitrate) is exempt from judicial review.²⁶ However, pursuant to the Federal Acquisition Streamlining Act (“FASA”) of 1994,²⁷ a CO who rejects a contractor’s request to use ADR is required to furnish the contractor with a written explanation.²⁸ A similar obligation applies to contractors who reject a government offer to use ADR.²⁹

[3] Role of Neutrals

The ADRA defines a “neutral” as “an individual who, with respect to an issue in controversy, functions specifically to aid the parties in

²³ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 572(c).

²⁴ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 572(b).

²⁵ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 572(b)(1)–(6). Section 575 of the ADRA, entitled “Authorization of arbitration,” also references the situations listed in § 572(b), requiring agency heads to consider these “factors” in issuing required guidance on the use of binding arbitration.

²⁶ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 581(b). See also *infra* text accompanying note 68.

²⁷ Pub. L. No. 103-355, 108 Stat. 3243 (1994).

²⁸ *Id.* § 2352(b). This provision is implemented by Federal Acquisition Regulation 33.214(b) to apply only to *small business* contractors. See 48 C.F.R. § 33.214(b). (“If the contracting officer rejects a request for ADR from a small business contractor, the contracting officer shall provide the contractor written explanation citing one or more of the conditions in 5 U.S.C. § 572(b) or such other specific reasons that ADR procedures are inappropriate for the resolution of the dispute.”). But see *infra* notes 80, 83–84 and accompanying text (discussing the proposed changes to this provision).

²⁹ FASA § 2352(b). This provision is also implemented by Federal Acquisition Regulation 33.214(b), and appears to apply to *all* contractors. See 48 C.F.R. § 33.214(b) (“In any case where a contractor rejects a request of an agency for ADR proceedings, the contractor shall inform the agency in writing of the contractor’s specific reasons for rejecting the request.”). See also *infra* notes 80, 83–84 and accompanying text.

resolving the controversy.³⁰ A neutral serves “as a conciliator, facilitator, or mediator,” and “at the will of the parties.”³¹ The ADRA does not specify any qualifications that a neutral must have, stating simply that the neutral may be a “permanent or temporary officer or employee of the Federal Government or any other individual who is acceptable to the parties to a dispute resolution proceeding.”³² The ADRA prohibits a neutral from having any “official, financial or personal conflict of interest with respect to the issues in controversy, unless such interest is fully disclosed in writing to all parties and all parties agree that the neutral may serve.”³³ The parties to an ADR proceeding are required to agree on compensation for the neutral that is “fair and reasonable to the Government.”³⁴

Given the important role of neutrals in ADR processes, the ADRA emphasizes the expeditious acquisition of neutral services in two respects. First, the ADRA amended the requirements of competitive bidding and award for federal agency contracts (41 U.S.C. § 253(c)(3)(C)) and defense agency contracts (10 U.S.C. § 2304(c)(3)(C)) to authorize agencies to use other than fully competitive procedures to procure the services of an expert or neutral.³⁵ Second, § 573 of the ADRA provides that the agency or interagency committee to be designated by the President is responsible for “develop[ing] procedures that permit agencies to obtain the services of neutrals on an expedited basis.”³⁶

[4] Confidentiality

The ADRA provides explicit protection for confidential communications in “dispute resolution proceedings,”³⁷ thereby recognizing that confidentiality is crucial to the success of ADR programs. Specifically, the ADRA encourages and protects the confidentiality of communications in ADR proceedings by providing that neither the neutral nor the parties should voluntarily disclose or be compelled to disclose a “dispute resolution communication” or “communication provided in confidence” in any

³⁰ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 571(9).

³¹ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 573(b).

³² ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 573(a).

³³ *Id.*

³⁴ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 573(e).

³⁵ As amended, 41 U.S.C. § 253(c)(3)(C) and 10 U.S.C. § 2304(c)(3)(C) provide, in relevant part: “The head of the agency may use procedures other than competitive ones only when . . . it is necessary to award the contract to a particular source or sources in order . . . to procure the services of an expert or neutral for use in any part of an alternative dispute resolution or negotiated rulemaking process, whether or not the expert is expected to testify.”

³⁶ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 573(c)(2).

³⁷ The ADRA defines “dispute resolution proceeding” as “any process in which an alternative means of dispute resolution is used to resolve an issue in controversy in which a neutral is appointed and specified parties participate.” ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 571(b).

type of case or proceeding.³⁸ The ADRA defines “dispute resolution communication” as “any oral or written communication prepared for the purposes of a dispute resolution proceeding, including any memorandum, notes or work product of the neutral, parties or nonparty participant.”³⁹ However, this definition excludes from protection “a written agreement to enter into a dispute resolution proceeding, or a final written agreement or arbitral award reached as a result of the proceeding.”⁴⁰ Moreover, communication is “in confidence” if “that information is provided . . . with the expressed intent of the source that it not be disclosed; or . . . under circumstances that would create the reasonable expectation on behalf of the source that the information will not be disclosed.”⁴¹

Section 574(a) of the ADRA specifically addresses confidentiality as it relates to the neutral. Although this section prohibits a *neutral* in a dispute resolution proceeding from disclosing confidential information, it specifies four situations where disclosure may be appropriate:

- (1) all parties to the proceeding and the neutral consent in writing and, if . . . provided by a nonparty participant, that party also consents in writing;
- (2) the dispute resolution communication has already been made public;
- (3) the dispute resolution communication is required by statute to be made public, but a neutral should make such communication public only if no other person is reasonably available to disclose the communication; or
- (4) a court determines that such testimony or disclosure is necessary to—
 - (A) prevent a manifest injustice;
 - (B) help establish a violation of law; or
 - (C) prevent harm to the public health or safety, of sufficient magnitude in the particular case to outweigh the interest of the dispute resolution proceeding in general by reducing the confidence of parties in future cases that their communications will remain confidential.⁴²

Similarly, § 574(b) of the ADRA prohibits a *party* from disclosing confidential communication but enumerates circumstances where the party’s disclosure of information is permitted. The circumstances justifying a *neutral*’s disclosure set forth in paragraphs (2) to (4) above also provide

³⁸ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 574(a), (b).

³⁹ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 571(5).

⁴⁰ *Id.*

⁴¹ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 571(7).

⁴² ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 574(a).

the basis for a *party's* disclosure. In addition to these circumstances, a *party* may disclose a dispute resolution communication where

- (1) the communication was prepared by the party seeking disclosure;
- (2) all parties to the dispute resolution proceeding consent in writing;

* * *

- (6) the dispute resolution communication is relevant to determining the existence or meaning of an agreement or award that resulted from the dispute resolution proceeding or to the enforcement of such an agreement or award; or
- (7) except for dispute resolution communications generated by the neutral, the dispute resolution communication was provided to or was available to all parties to the proceeding.⁴³

The ADRA enforces the nondisclosure by providing that “[a]ny dispute resolution communication that is disclosed in violation of [§ 574(a) and (b)] shall not be admissible in any proceeding relating to the issues in controversy with respect to which the communication was made.”⁴⁴ In cases where a party, by way of a discovery request or other legal process, demands a neutral to disclose a dispute resolution communication, § 574(c) of the ADRA requires the neutral to “make reasonable efforts to notify the parties and any affected nonparty participants of the demand.”⁴⁵ However, any objection to such disclosure is “waived” if the “party or affected nonparty participant who receives such notice and within 15 calendar days does not offer to defend” the neutral’s refusal to disclose the requested information.⁴⁶

Finally, communications treated as confidential under the ADRA are also exempt from disclosure under the Freedom of Information Act (“FOIA”).⁴⁷ Specifically, the ADRA exempts the neutral’s notes and communications between neutrals and parties from disclosure under the FOIA, except under certain circumstances listed in §§ 574(a)(1)–(4)⁴⁸ and 574(b)(1)–(7).⁴⁹ Furthermore, the ADRA exempts from FOIA disclosure

⁴³ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 574(b).

⁴⁴ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 574(c).

⁴⁵ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 574(e).

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ See ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 574(j) (“[A] dispute resolution communication which is between a neutral and a party and which may not be disclosed under . . . section [4 of the ADRA] shall also be exempt from disclosure under [FOIA.]”).

⁴⁸ See *supra* text accompanying note 42.

⁴⁹ See *supra* text accompanying note 43.

any communications that the neutral generates for the parties' use in a proceeding, such as early neutral evaluations or settlement proposals.⁵⁰

The exemptions from FOIA disclosure may have two major consequences. First, in dispute resolution proceedings involving federal parties, federal employees or officials may serve as neutrals without being compelled to disclose their confidential communications under the FOIA. Second, private parties may be more willing to use ADR to resolve disputes with the federal government because the ADRA's exemptions alleviate any concerns that business competitors might, pursuant to the FOIA, force disclosure of proprietary information divulged in the ADR proceeding.⁵¹

It should be noted, however, that the confidentiality provisions under the ADRA are triggered only if the ADR proceeding "is used to resolve an issue in controversy in which a neutral is appointed and specified parties participate."⁵² Thus, unless these requirements are met, "dispute resolution communications" may not be treated as confidential under the ADRA.

[5] Arbitration Procedure

The ADRA, by its amendments to the APA, deals specifically with arbitration as a form of ADR.⁵³ Historically, the General Accounting Office ("GAO") has held that agencies could not enter into binding arbitration without specific statutory authority.⁵⁴ The ADRA provides such authority, with certain limitations, when all parties consent.

[a] Authorization of Arbitration⁵⁵

The Act explicitly authorizes the agencies to engage in binding arbitration.⁵⁶ The agencies may use binding arbitration "as an alternative means of dispute resolution whenever all parties consent," which consent "may be obtained either before or after an issue in controversy has arisen."⁵⁷ However, the Act imposes three limitations on agencies' binding arbitration authority. First, each agreement to arbitrate must specify a maximum

⁵⁰ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 574(b)(7), (j).

⁵¹ Previously, private parties (whose communications were protected under Federal Rule of Evidence 408) might have been inhibited from engaging in ADR with federal agencies, because such engagement would make the information revealed in ADR proceedings "agency" records.

⁵² ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 571(b).

⁵³ See ADRA § 4(b), 5 U.S.C. §§ 575-581.

⁵⁴ ACUS Report, *supra* note 1, at 7.

⁵⁵ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 575.

⁵⁶ See ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 580(c) ("A final award is *binding* on the parties to the arbitration proceeding, and may be enforced pursuant to sections 9 through 13 of title 9. No action brought to enforce such an award shall be dismissed nor shall relief therein be denied on the grounds that it is against the United States.") (emphasis added).

⁵⁷ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 575(a)(1).

award, namely, a ceiling on the amount the arbitrator can award.⁵⁸ This limitation seems to have been designed to ensure that an arbitration award would not unduly burden an agency's budget. Second, the agency employee or official offering to use arbitration must "have authority to enter into a settlement concerning the matters or is otherwise specifically authorized by the agency to consent to the use of arbitration."⁵⁹ Finally, an agency head must, in consultation with the Attorney General and in conformity with the criteria delineated in § 572,⁶⁰ issue guidance on the use of arbitration and the settlement authority of agency officers and employees before entering into binding arbitration.⁶¹

The ADRA also contains other important provisions relating to arbitration. One such provision requires that arbitration agreements be in writing. Another permits the parties to submit only some of the issues in controversy to arbitration and to agree to arbitration on the condition that award be within a range of outcomes. Finally, an agency may not require a person to consent to arbitration as a condition to contracting.

[b] Selection of Arbitrators⁶²

The parties to an arbitration are entitled to select the arbitrator, but the arbitrator must be a neutral who meets the criteria set forth in 5 U.S.C. § 573. As discussed above, a major criterion is that a neutral may not have any interest in the outcome of the controversy, but if such interest does exist, the neutral may still serve if he or she fully discloses the conflict in writing and all parties consent to his or her service.

[c] Authority of the Arbitrator⁶³

The authority of the arbitrator distinguishes arbitration from other forms of ADR, such as mediation or minitrial. An arbitrator is authorized to (1) regulate the course and conduct of the arbitral hearings; (2) administer oaths and affirmations; (3) compel the attendance of witnesses and the production of evidence to the extent the agency involved could do so; and (4) make awards.

[d] Arbitration Proceedings⁶⁴

The arbitrator sets the time and place for the hearing and notifies the parties at least five days before the hearing. Any party desiring a

⁵⁸ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 575(a)(2).

⁵⁹ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 575(b)(1).

⁶⁰ See *supra* text accompanying note 25 (listing situations in which agencies "shall consider not using" ADR processes).

⁶¹ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 575(c).

⁶² ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 577.

⁶³ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 578.

⁶⁴ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 579.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.02[A]**

record is responsible for its preparation. The parties are entitled to be heard, present material evidence, and cross-examine witnesses. The arbitrator interprets and applies relevant statutory and regulatory requirements, legal precedents and policy directives. An interested party is prohibited from making or knowingly causing to be made to the arbitrator any unauthorized *ex parte* communication relevant to the merits of the proceeding unless the parties otherwise agree, and the arbitrator must follow certain steps if such a communication is made. Finally, the arbitrator is required to make award within thirty days after the close of the hearing or the date of filing post-hearing briefs, whichever date is later, unless otherwise agreed or agency rules provide otherwise.

[e] Arbitration Awards⁶⁵

An arbitration award is required to include a “brief, informal discussion of the factual and legal bases” for it but does not require formal findings of fact or conclusions of law. An award becomes final thirty days after it is served on all parties. However, an agency that is a party to the proceeding may extend this thirty-day period an additional thirty days by serving notice on all other parties before the end of the initial thirty-day period.

A final award is binding on the parties to the arbitration proceeding and may be enforced. The award may not serve, however, “as an estoppel in any other proceeding for any issue that was resolved in the proceeding” and “may not be used as precedent or otherwise be considered in any factually unrelated proceeding, whether conducted under this subchapter, by an agency, or in a court, or in any other arbitration proceeding.”⁶⁶

[f] Judicial Review⁶⁷

A person adversely affected or aggrieved by an arbitration award conducted under this subchapter may seek review of the award pursuant only to 9 U.S.C. §§ 9–13. An agency’s decision as to whether to use ADR is a matter of the agency’s discretion and is not subject to judicial review, except that arbitration is subject to judicial review under 9 U.S.C. § 10(b). This means that the federal district court for the district in which an award was made under 5 U.S.C. § 580 may vacate the award upon the application of a person not a party to the arbitration who is adversely affected or aggrieved “if the use of arbitration or the award is clearly inconsistent with the factors set forth in [5 U.S.C. § 572].”⁶⁸

⁶⁵ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 580.

⁶⁶ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 580(d).

⁶⁷ ADRA § 4(b), 5 U.S.C. § 581.

⁶⁸ 9 U.S.C. § 10.

[B] Executive Orders 12,778 and 12,988—Civil Justice Reform

Two Executive Orders have addressed the use of ADR. The first, Executive Order (“EO”) 12,778,⁶⁹ was revoked by EO 12,988 in 1996.⁷⁰ From a historical perspective, however, EO 12,778 remains noteworthy.

On October 23, 1991, President Bush signed EO 12,778 in an effort, *inter alia*, to promote the just and efficient resolution of civil claims involving the government. It set forth a preference for the resolution of claims through discussions, negotiations, and settlements rather than formal or structured ADR process or court proceedings. However, it stated that litigation counsel⁷¹ should be trained in ADR techniques and, where benefits may be derived, and “after consultation with the agency referring the matter, litigation counsel should suggest the use of an appropriate ADR technique to the private parties.”⁷² In this regard, the EO expressly stated that:

[i]t is appropriate to use ADR techniques or processes to resolve claims of or against the United States or its agencies, after litigation counsel determines that the use of a particular technique is warranted in the context of a particular claim or claims, and that such use will materially contribute to the prompt, fair, and efficient resolution of the claims.⁷³

However, the EO prohibited the use of binding arbitration as a form of ADR.⁷⁴ Section (1)(c)(3) stated that:

[l]itigation counsel shall neither seek nor agree to the use of *binding arbitration* or any *other equivalent ADR technique*. A technique is *equivalent* to binding arbitration if an agency is bound, without exercise of that agency’s discretion, to implement the determination arising from the ADR technique. The requirements of this paragraph should be interpreted in a manner consistent with section 4(b) of the [ADRA].⁷⁵

⁶⁹ 56 Fed. Reg. 55,195 (1991), reprinted in 28 U.S.C. § 519 (1994).

⁷⁰ 61 Fed. Reg. 4729 (1996).

⁷¹ “Litigation counsel” is defined under EO 12,778 § 5(b) as “the trial counsel or the office in which such trial counsel is employed, such as the United States Attorney’s Office . . . or a litigating division of the Department of Justice.” It is similarly defined under EO 12,988 § 6(b).

⁷² EO 12,778 § 1(c)(1).

⁷³ *Id.* § 1(c)(2).

⁷⁴ *Id.* § 1(c)(3).

⁷⁵ Section 4(b) of the ADRA added Subchapter 4 to the APA (5 U.S.C. §§ 571–583, discussed above).

On September 7, 1995, the Department of Justice ("DOJ") Office of Legal Counsel issued a memorandum reversing the DOJ's prior position that binding arbitration was constitutionally prohibited and concluding that there was no constitutional bar prohibiting federal agencies from entering into binding arbitration. The memorandum noted, however, that EO 12,778, which forbade litigation counsel from seeking or agreeing to enter into binding arbitration, remained in effect.⁷⁶

Following the DOJ memorandum, the U.S. Court of Federal Claims in *Tenaska Washington Partners II, L.P. v. United States* enforced, at the government's request, a clause⁷⁷ in a Bonneville Power Administration ("BPA") contract and required the parties to submit to *binding* arbitration. The decision was based in large part upon DOJ's September 7, 1995, memorandum and was "conditioned expressly" on the commitment of DOJ and the BPA to uphold binding arbitration in the case such that the BPA Administrator retained no power to approve or disapprove the arbitration decision other than to seek limited judicial review.⁷⁸

On February 5, 1996, President Clinton signed EO 12,988 on Civil Justice Reform. The Order revoked EO 12,778 but incorporated large portions of it. Significantly *omitted* from EO 12,988 is the prohibition against binding arbitration contained in § 1(c)(3) of EO 12,778.

Section 1(c) of EO 12,988, entitled "Alternative Means of Resolving the Dispute in Litigation," states that where benefits may be derived from the use of ADR, litigation counsel, after consultation with the referring agency, should suggest the use of an appropriate ADR technique to the parties. Section 1(c)(2) states that:

[i]t is appropriate to use ADR techniques or processes to resolve claims of or against the United States or its agencies, after litigation counsel determines that the use of a particular technique is warranted in the context of a particular claim or claims,

⁷⁶ *Justice Department Says Agency Use of Binding Arbitration Is Constitutional*, 3 ADR Network No. 2, at 25 (ACUS/Interagency ADR Working Groups, Oct. 1985).

⁷⁷ The clause in *Tenaska*, 34 Fed. Cl. 434 (1995), provided:

Pending resolution of a disputed matter, the Parties shall continue performance of their respective obligations pursuant to this Agreement. Disputes regarding any matter relating to this Agreement shall be discussed by the Authorized Representatives who shall use their best efforts to amicably and promptly resolve the dispute. Should the Authorized Representatives be unable to resolve any controversy or claim arising out of or relating to this Agreement, or the breach thereof, the Parties agree that the controversy or claim shall be settled by arbitration in accordance with the Commercial Arbitration Rules of the American Arbitration Association, and judgment upon the award rendered by the Arbitrator(s) may be entered in any court having jurisdiction thereof.

Id. at 437.

⁷⁸ *Id.* at 446.

and that such use will materially contribute to the prompt, fair, and efficient resolution of the claims.

Toward this end, § (1)(c)(3) further directs that litigation counsel be trained in ADR techniques.

[C] Federal Acquisition Regulation⁷⁹

The Federal Acquisition Regulation ("FAR") provisions governing ADR were most recently amended by final rule effective October 1, 1995.⁸⁰ FAR 33.204 provides that "[a]gencies are encouraged to use ADR procedures to the maximum extent practicable." It points out, however, that "[c]ertain factors *may* make the use of ADR inappropriate."⁸¹ FAR 33.204 further states that except for arbitration conducted pursuant to the ADRA, "agencies have authority which is separate from that provided by the ADRA to use ADR procedures⁸² to resolve issues in controversy . . . [but] may also elect to proceed under the authority and requirements of the ADRA."

FAR 33.201 defines "alternative dispute resolution" as "any procedure or combination of procedures voluntarily used to resolve issues in controversy without the need to resort to litigation." It says these procedures "may include, but are not limited to, assisted settlement negotiations, conciliation, facilitation, mediation, factfinding, minitrials, and arbitration."⁸³ An "issue in controversy" is defined as "a material disagreement between the Government and the contractor which (1) may result in a claim or (2) is all or part of an existing claim."

FAR 33.214(b) implements the FASA provision regarding notice in the event either party rejects ADR. It provides that:

[i]f the contracting officer rejects a request for ADR from a *small business* contractor, the contracting officer shall provide

⁷⁹ See 48 C.F.R. § 52.233-1.

⁸⁰ The Civilian Agency Acquisition Council and the Defense Acquisition Regulations Council are proposing to amend the FAR to implement the ADRA. As of July 14, 1998, the FAR Case 97-015 (the "proposed rule") is not yet published as a final rule. The proposed rule would amend several sections of the FAR, as discussed below in notes 83-84.

⁸¹ 48 C.F.R. § 33.204 (emphasis added). See also 5 U.S.C. § 572(b) (listing the situations in which the use of ADR is not appropriate).

⁸² As noted above, agencies have always had inherent authority to use nonbinding ADR to resolve disputes. The ADRA merely clarifies this. See *ACUS Report*, *supra* note 1, at 5.

⁸³ It is expected that this section will be amended to reflect the changes in the ADRA. Specifically, the proposed rule will amend the provision to state as follows: "[The ADR procedures] may include, but are not limited to, conciliation, facilitation, mediation, fact finding, minitrials, arbitration, and use of ombudsmen." As such, the proposed rule would delete the terms "assisted settlement negotiations" from, and add the terms "use of ombudsmen" to, the current definition of ADR procedures.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS

§ 47.02[C]

the contractor written explanation citing one or more of the conditions in 5 U.S.C. 572(b) or such other specific reasons that ADR procedures are inappropriate for the resolution of the dispute. In *any case* where a contractor rejects a request of an agency for ADR proceedings, the contractor shall inform the agency in writing of the contractor's specific reasons for rejecting the request.⁸⁴

Thus, the government and contractor appear to be subject to different standards of explanation, with a greater onus placed on the contractor rejecting ADR.⁸⁵

ADR procedures may be used "at any time that the contracting officer has authority to resolve the issue in controversy."⁸⁶ Also, "if a claim has been submitted, ADR procedures may be applied to all or a portion of the claim."⁸⁷ However, "[w]hen ADR procedures are used subsequent to issuance of a contracting officer's final decision, their use does not alter any of the time limitations or procedural requirements for filing an appeal of the contracting officer's decision and does not constitute a reconsideration of the final decision."⁸⁸ Finally, the regulations provide for the use of a neutral⁸⁹ and state that confidentiality will be protected in accordance with 5 U.S.C. § 574.⁹⁰

These FAR ADR provisions are contractually implemented through a contract clause set forth at FAR 52.233-1.⁹¹ This clause provides that the contract is subject to the CDA and that, except as provided in the CDA, "all disputes arising under or relating to the contract should be resolved under the clause."⁹² The clause defines a "claim" as "a written demand or written assertion by one of the contracting parties seeking, as a matter of right, the payment of money in a sum certain, the adjustment

⁸⁴ 48 C.F.R. § 33.214(b) (emphasis added). The proposed rule, *see supra* note 80, would amend this provision to require the contracting officer to provide explanation for rejecting a request for ADR from *any* contractor, not just small business contractors. The relevant revised portion of the rule would read as follows: "If the contracting officer rejects a contractor's request for ADR proceedings, the contracting officer shall provide the contractor a written explanation citing one or more of the conditions in 5 U.S.C. § 572(b) or such other specific reasons that ADR procedures are inappropriate for the resolution of the dispute."

⁸⁵ It is noteworthy that the implementing clause, FAR 52.233-1(g), only sets forth the obligation of the contractor if it rejects a request for ADR and does not include the obligations of the CO in the event it rejects a request for ADR from a small business contractor.

⁸⁶ FAR 33.214(c).

⁸⁷ *Id.*

⁸⁸ *Id.*

⁸⁹ FAR 33.214(d); FAR 33.201.

⁹⁰ FAR 33.214(e).

⁹¹ *See* 48 C.F.R. § 52.233-1.

⁹² *Id.* § 52.233-1(a), (b).

or interpretation of contract terms, or other relief arising or relating to [the] contract.”⁹³ The clause differentiates a claim “arising under” a contract from a claim “relating to” a contract; unlike a claim relating to a contract, a claim arising under a contract “is a claim that can be resolved under a contract clause that provides for relief sought by the claimant.”⁹⁴ The clause further provides that a contractor’s written demand for a payment exceeding \$100,000 is not a “claim” under the CDA until the demand is “certified.”⁹⁵ For contractor-certified claims exceeding \$100,000, the CO “must, within 60 days, decide the claim or notify the contractor of the date by which the decision will be made.”⁹⁶ Similarly, for claims of \$100,000 or less, the CO “must, if requested in writing by the Contractor, render a decision within 60 days of the request.”⁹⁷

§ 47.03 SPECIFIC AGENCY IMPLEMENTATION OF ADR

Federal agencies have implemented ADR in different ways and with different degrees of enthusiasm. Most have appointed a “Dispute Resolution Specialist” (“DRS”) and developed ADR policies and training programs.

Government contract disputes provided the focus for some of the earliest agency efforts to use ADR.⁹⁸ On May 16, 1994—following the 1993 Report of the National Performance Review, which recommended that ADR be used more extensively—twenty-four federal agencies signed an Office of Federal Procurement Policy (“OFPP”) pledge to review existing disputes to identify candidates for settlements using ADR techniques, and to use ADR on at least one current dispute.⁹⁹ The following sets forth the initiatives taken as of July 1998 (both before and after the enactment of the ADRA) by a number of federal agencies that are involved

⁹³ *Id.* § 52.233-1(c).

⁹⁴ *Id.*

⁹⁵ The certification requirement applies to three situations: (1) where a demand for payment exceeds \$100,000; (2) where, regardless of the amount claimed, arbitration is conducted pursuant to 5 U.S.C. §§ 575–580; and (3) where the agency elects to use any other ADR technique in accordance with the ADR. *Id.* § 52.233-1(d)(2). In certifying a claim, a contractor must state the following: “I certify that the claim is made in good faith; that the supporting data are accurate and complete to the best of my knowledge and belief; that the amount requested accurately reflects the contract adjustment for which the Contractor believes the Government is liable; and that I am duly authorized to certify the claim on behalf of the Contractor.” *Id.* § 52.233-1(d)(2), (d)(2)(iii). However, the certification requirement does not apply to “issues in controversy that have not been submitted as all or part of a claim.” *Id.* § 52.233-1(d)(3).

⁹⁶ *Id.* § 52.233-1(c).

⁹⁷ *Id.*

⁹⁸ *ACUS report, supra* note 1, at 17–19.

⁹⁹ Office of Fed. Procurement Policy, Alternative Dispute Resolution Pledge (May 16, 1994).

in construction programs. It should be noted that the contact names and telephone numbers, current as of July 1998, are subject to change.

[A] Department of Defense

On January 10, 1992, following enactment of the ADRA, then Deputy Secretary of Defense Donald Atwood issued a memorandum urging the Military Departments and Defense Agencies "to support effective implementation of the [ADRA] throughout all levels and activities in the DOD."¹⁰⁰ The authority and duties of the Secretary of Defense under the ADRA were delegated to the DOD General Counsel, who was authorized to issue instructions to implement the ADRA and the Memorandum.

On April 22, 1996, the Department of Defense issued Directive 5145.3¹⁰¹ establishing policy to implement Executive Order 12988, "Civil Justice Reform" (Feb. 5, 1996) and the Report of the National Performance Review. The Directive "assigns responsibilities; creates the ADR Coordinating Committee; and establishes a framework for encouraging the expanded use of ADR within the Department of Defense."¹⁰² It defines ADR as:

[a]ny procedure that parties agree to use, instead of a formal adjudication, to resolve issues in controversy, including, but not limited to, settlement negotiations, conciliation, facilitation, mediation, fact finding, minitrials, and arbitration or any combination thereof.¹⁰³

According to the Directive, DOD's stated policy toward the use of ADR is that:

1. Each DOD Component shall establish and implement ADR policies and programs . . . [and] make use of existing government ADR resources to avoid unnecessary expenditure of time and money.
2. All DOD Components shall use ADR techniques as an alternative to litigation or formal administrative proceedings whenever appropriate. *Every dispute, regardless of subject matter, is a potential candidate for ADR.*
3. Each DOD Component shall review its existing approaches to dispute resolution, and, where feasible, foster increased

¹⁰⁰ Deputy Secretary of Defense Memorandum, Administrative Means of Dispute Resolution (Jan. 10, 1992).

¹⁰¹ John P. White, Deputy Secretary of Defense, Directive No. 5145.3—Alternative Dispute Resolution (Apr. 22, 1996).

¹⁰² *Id.* at 1.

¹⁰³ *Id.*

use of ADR techniques. Components shall identify and eliminate unnecessary barriers to the use of ADR.¹⁰⁴

The Directive was effective immediately. Implementing documents were to be forwarded to the General Counsel of DOD within 120 days.

The Armed Services Board of Contract Appeals (“ASBCA”) offers parties the option of using ADR procedures. The Board hears appeals primarily of the Army, Navy, Air Force, Defense Logistics Agency, and National Aeronautics and Space Administration. Each party involved in an appeal before the board receives a “Notice Regarding Alternative Methods of Dispute Resolution.”¹⁰⁵ The Notice requires that requests to utilize ADR must be made jointly as early as possible. It indicates that generally ADR proceedings will be concluded within 120 days of the Board Chairman’s approval of its use.

The Notice lists three types of ADR procedures which the Board says have worked in the past. These three methods—settlement judge, minitrial, and summary trial with binding decision—are not exclusive and are “designed to supplement existing ‘extrajudicial’ settlement techniques, not to replace them.” According to the Notice, “[a]ny method or combination of methods, including one which will result in a binding decision, may be selected by the parties without regard to the dollar amount in dispute.”¹⁰⁶

The Notice describes the confidential nature of the ADR proceedings. It further requires that “[g]uidelines, procedures and requirements implementing the ADR method selected” be prescribed by agreement of the parties and the settlement judge or neutral advisor.¹⁰⁷ A sample agreement for the use of summary trial with binding decision is attached to the Board’s notice.

The ASBCA Chairman’s “Report of Transactions and Proceedings of the Armed Services Board of Contract Appeals for the Fiscal Year Ending 30 September 1997” (“ASBCA Report”) includes statistics on the use of ADR at the Board. According to the ASBCA Report, during FY 1997, parties requested the Board’s ADR services thirty-five times covering fifty-seven appeals and three pre-appeal disputes. These appeals varied in amount from ten thousand dollars to millions of dollars. Thirteen of the thirty-five requests were for binding ADR, and twenty-two were for nonbinding ADR. Of the requests for nonbinding ADR, twenty-one were for a settlement judge and one was for a minitrial.¹⁰⁸

According to Chairman Williams, the decrease in new appeals at the Board “may reflect the increased use of ADR by the parties to resolve

¹⁰⁴ *Id.* at 2 (emphasis added).

¹⁰⁵ Armed Servs. Bd. of Contract Appeals, Notice Regarding Alternative Methods of Dispute Resolution.

¹⁰⁶ *Id.*

¹⁰⁷ *Id.*

¹⁰⁸ 1997 ASBCA Report at 3.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.03[B]**

smaller claims before they become appeals.” This, he said, could be seen “by the 47 percent decrease in the number of Rule 12 dispositions” between FY 1991 and FY 1995.¹⁰⁹

ADR contacts at the Department of Defense:

- Judith Miller (DRS) (703) 695-3341
- Carla Conovre (ADR Liaison) (703) 696-6865

ADR contact at the ASBCA:

- Martin Harty (Admin. Judge) (703) 681-8527

[B] U.S. Army Corps of Engineers

The U.S. Army Corps of Engineers (“Corps”) has been in the forefront of the movement toward ADR. Since 1990, the stated policy of the Corps has been “to resolve disputes at the first appropriate management level through negotiation, and, where appropriate, Alternative Dispute Resolution (ADR) techniques.”¹¹⁰ A 1993 policy memorandum pointed out that the Corps had successfully used ADR procedures, including minitrials, nonbinding arbitration, dispute review boards, mediation, and facilitation, to resolve disputes involving contract claims, environmental restoration and regulation, operations, interagency policy development, and real estate transactions.¹¹¹ According to the memorandum, the goal of the Corps was to continue to lead in the ADR arena. Toward this end, it established a comprehensive program involving training, publishing, and research.¹¹² The Corps has published a number of pamphlets describing various ADR techniques, including the minitrial,¹¹³ nonbinding arbitration,¹¹⁴ mediation,¹¹⁵ and partnering.¹¹⁶

The Corps reported using ADR in 144 contract disputes between March 1989 and March 1997, with successful results in 107 of them. The Corps has made particularly heavy use of minitrials in its large construction

¹⁰⁹ 1995 ASBCA Report at 3.

¹¹⁰ H.J. Hatch, Commanding Lieutenant General—United States Corps of Engineers, Commanders Policy Memo. No. 11—Alternative Dispute Resolution (Aug. 7, 1990).

¹¹¹ Arthur E. Williams, Commanding Lieutenant General—U.S. Army Corps of Engineers, Commanders Policy Memo. No. 5—Alternative Dispute Resolution (Mar. 31, 1993).

¹¹² *Id.*

¹¹³ See L. Edelman et al., *The Mini-Trial*, ADR Series Pamphlet 1 (U.S. Army Corps of Eng’rs Apr. 1989).

¹¹⁴ See L. Edelman et al., *Non-Binding Arbitration*, ADR Series Pamphlet 2 (U.S. Army Corps of Eng’rs Sept. 1990).

¹¹⁵ See C. Moore, *Mediation*, ADR Series Pamphlet 3 (U.S. Army Corps of Eng’rs Sept. 1991).

¹¹⁶ See L. Edelman et al., *Partnering*, ADR Series Pamphlet 4 (U.S. Army Corps of Eng’rs Dec. 1991) (hereinafter *Corps Partnering*).

disputes, engaging in thirty-three minitrials during this period. As an example, the ACUS Report cites a \$55.6 million claim resolved for \$17.3 million in four days.¹¹⁷ While the Corps could not quantify in its report to ACUS specific cost savings from ADR, it stated unequivocally that “ADR has been extremely effective in resolving contract claims and appeals.”¹¹⁸

Partnering is a key component of the Corps’s ADR program. The Corps has used this technique in construction contracts since the late 1980s.¹¹⁹ Memoranda issued in 1992 and 1993¹²⁰ state that:

it is the clear policy of the Corps of Engineers to develop, promote and practice partnering on all *construction* contracts, and to universally apply the concept to all other relationships.

(Emphasis added). According to the 1992 memorandum, partnering creates a climate characterized by trust and cooperation because it develops “positive and mutually beneficial relationships.” The Corps believes that partnering:

creates a relationship between two or more parties and promotes teamwork. Partnering seeks to eliminate the “us” versus “them” mentality, and to form a “we” approach for the mutual benefit of the project user, the taxpayers, and the contractor.

The Corps indicates its interest in partnering when it requests bids and proposals, but its use is not mandatory.¹²¹

The volume of contract claims and appeals involving the Corps dropped from 1,079 contract claims in 1988 to 276 in 1998, and from 742 contract appeals in 1991 to 283 in 1998. The Corps has attributed these reductions to the use of partnering.

The Corps of Engineers Board of Contract Appeals (“ENGBCA”) gives parties the option of using ADR procedures. Presently, each party involved in an appeal before the ENGBCA is furnished with a “Notice Regarding Alternative Methods of Dispute Resolution,”¹²² which is very similar to that furnished by the ASBCA. The Notice requires that requests to utilize ADR be made jointly by the parties. It suggests that ADR be

¹¹⁷ *Id.*

¹¹⁸ *Id.* (citing DOD Report to ACUS, Appendix IID).

¹¹⁹ *Id.* at 21.

¹²⁰ H.J. Hatch, Commanding Lieutenant General—U.S. Army Corps of Engineers, Commander’s Policy Memo. No. 16—Partnering (Feb. 18, 1992); Arthur E. Williams, Commanding Lieutenant General—U.S. Army Corps of Engineers, Commanders Policy Memo. No. 4—Partnering (Mar. 31, 1993).

¹²¹ *ACUS Report*, *supra* note 1, at 21. *See also Corps Partnering*, *supra* note 116, at 17.

¹²² U.S. Army Corps of Eng’rs Bd. of Contract Appeals, Notice Regarding Alternative Methods of Dispute Resolution.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.03[B]**

selected as early as possible to avoid expense and delay, and indicates that proceedings are generally concluded within 120 days following the ENGBCA Chairman's approval of its use.¹²³ The Notice lists three types of ADR procedures involving Board participation—settlement judge, minitrial, and summary trial with binding decision. The first two methods are nonbinding, and the third is binding.¹²⁴ These methods are not intended to be exclusive. Rather, the Notice says “[a]ny method which brings the parties together in settlement or partial settlement of their disputes is a good method.”¹²⁵ Other procedures that do not require Board participation such as settlement negotiations, fact-finding conferences or procedures, mediation, and minitrials not involving Board personnel may also be used. The Notice also provides that guidelines, procedures, and requirements to implement the selected ADR procedure be prescribed by agreement of the parties and the neutral advisor if one is used.

With respect to confidentiality, the Notice states that:

Written material prepared specifically for use in, and oral presentations made at, an ADR proceeding, and all discussions in connection with such proceeding among representatives of the parties, a Settlement Judge or neutral advisor are confidential, and unless otherwise specifically agreed by the parties, inadmissible as evidence in any pending or future Board proceeding involving the parties or matter in dispute.¹²⁶

If a nonbinding method fails to resolve the dispute, it will be reported to the active docket for processing under the Board rules. The settlement judge or neutral advisor will not play a role in the future proceedings unless specifically requested and approved by the Board Chairman.¹²⁷

ADR contact at the Corps of Engineers:

- Frank Carr (DRS) (202) 761-0033

ADR contact for the ENGBCA:

- Recorder's Office (202) 761-0369¹²⁸

¹²³ *Id.* at 1–2.

¹²⁴ *Id.* at 2–3.

¹²⁵ *Id.* at 1.

¹²⁶ *Id.* at 2.

¹²⁷ *Id.* at 1.

¹²⁸ For several examples of how ADR has been used at the ENGBCA, see R. Page & W. Jockisch, *The Corps of Engineers Board of Contracts Appeals Use of Alternative Dispute Resolution*, 24 Pub. Cont. L.J. 453 (1995).

[C] Department of the Navy

The Navy's efforts with ADR began more than ten years ago when the Navy held two experimental minitrials during the summer of 1986.¹²⁹ The first, which involved audit and legal issues, settled. The second involved an overhead cost allocation suit, and although it did not settle, the issues were reported to have been narrowed significantly.¹³⁰

The Navy then commenced a one-year ADR test program in December 1986.¹³¹ The program provided for the use of a number of ADR techniques, including the minitrial, and summary binding and nonbinding ASBCA procedures, in every appropriate case pending before the ASBCA.¹³²

The Navy issued procedures to implement the test program and required its General Counsel to approve the use of ADR. Regarding "case selection," the document stated that an important "initial determination" was "whether the information likely to be developed using ADR would be sufficient for the parties to reevaluate their positions and to resolve the dispute." According to the Navy, this was to be a "business decision, which must take into account relevant legal considerations." That dispute resolution involved "legal issues such as contract interpretation" did not eliminate the case from consideration; nor did the amount in dispute, although it was a relevant factor to be considered.¹³³ The "best candidates" for ADR were those in which only facts were in dispute, while the most difficult were those in which disputed law is applied to uncontroverted facts. Two types of cases that the Navy said had proved to be poor candidates involved those controlled by clear legal precedent and those whose resolution would have a significant impact on other pending cases or future Navy business.¹³⁴

The Navy procedures included a proposed minitrial agreement.¹³⁵ The agreement provided for the minitrial to be divided into three stages: a pre-hearing stage (post-agreement, pre-hearing) in which any discovery would be conducted and that was expected to consume the bulk of time; a hearing stage (one to three days); and post-hearing discussions. The Navy procedures provided for the use of a "neutral advisor" experienced in government contract law and "preferably" litigation. The use of a neutral advisor in smaller, less complex cases was expected to be the exception. According to the procedures, the "best source" of neutral advisors was the ASBCA. If one could not be agreed upon, however, the

¹²⁹ Crowell & Pou, *Appealing Government Contract Decisions: Reducing the Cost and Delay of Procurement Litigation with Alternative Dispute Resolution Techniques*, 49 Md. L. Rev. 183, 205-06 (1990).

¹³⁰ *Id.*

¹³¹ John Lehman, Secretary of the Navy Memo.—Dep't of the Navy Alternative Disputes Resolution Program (Dec. 23, 1986).

¹³² Department of the Navy, *Alternative Dispute Resolution Procedures*.

¹³³ *Id.* at 1.

¹³⁴ *Id.* at 2.

¹³⁵ *Id.* at Attachment 1.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.03[D]**

Navy could agree to a private neutral. Other participants in the minitrial would include witnesses and, where “substantial legal issues” were involved, “in-house non-litigation counsel for each of the principals.”¹³⁶

Other factors set out in the Navy procedures were that (1) neither minitrial principal should have had responsibility either for preparing the claim or denying the claim; (2) the Navy’s principal must have CO authority sufficient for the amount in dispute; (3) the minitrial agreement must provide that the post-hearing discussions would not be used by either party in subsequent litigation as an admission of liability or as an indication of willingness to agree on any aspects of settlement; and (4) because a legal memorandum supporting any minitrial resolution would need to be prepared, that the Navy principal have the right to consult with non-litigation in-house counsel prior to final agreement.¹³⁷ The foregoing test program was followed by a Navy directive requiring contracting officers to review each case above \$25,000 for minitrial suitability.¹³⁸

In December 1996, after the ADR was passed, the Secretary of the Navy issued SecNav Instruction 5800.13, the purpose of which was to “provide a comprehensive Department of the Navy [] policy for the implementation of [ADR] and assign responsibilities and establish goals for the use of ADR within the [Navy Department].”¹³⁹ The ADR policy given in the Instruction mandates the use of ADR “to the maximum extent practicable” and states that “every conflict and issue in controversy, regardless of the subject matter, is a potential candidate for ADR.”¹⁴⁰

Since 1996 the Department of the Navy has moved its focus away from its use of minitrials (although some have been completed in this period), and is currently using a variety of other methods, principally mediation, in implementing its ADR program.

Further information about ADR at the Department of the Navy can be found on the World Wide Web at <http://www.acq-ref.navy.mil/thrust_wcp.html>.

ADR contacts at the Department of the Navy:

- Arthur Hildebrandt (DRS) (202) 602-3219
- Carole Houk (Deputy DRS) (202) 614-6122

[D] Department of the Air Force

In January 1993, Air Force Secretary Donald Rice issued a Memorandum implementing the ADRA and setting forth the Department’s ADR

¹³⁶ *Id.* at 3.

¹³⁷ *Id.* at 4.

¹³⁸ Everett Pratt, Assistant Secretary of the Navy, Secretary of the Navy Memo.—Dep’t of the Navy Alternative Dispute Resolution Program (July 13, 1987).

¹³⁹ Secretary of the Navy, SecNav Instruction 5800.13, Dec. 11, 1996, at 1.

¹⁴⁰ *Id.* at 2.

policy.¹⁴¹ The Memorandum emphasized the Air Force's commitment to implement the ADRA and urged Air Force personnel to use ADR procedures in "appropriate cases." According to the Memorandum, ADR may be used to resolve an "entire issue in controversy or a portion of the issue," the goal being to "resolve disputes at the earliest stage feasible, by the fastest and least expensive method possible and at the lowest possible organizational level."¹⁴² The Memorandum appointed the Deputy General Counsel of the Air Force as Dispute Resolution Specialist and directed her to develop an ADR implementation program, including training, and to initiate at least two ADR pilot projects. She was to be assisted by the Assistant Secretary for Acquisition, the Assistant Secretary for Manpower, Reserve Affairs, Installations and Environment, and the Judge Advocate General—each of whom was to appoint an ADR advisor for their respective functional areas.¹⁴³

On July 1, 1993, an ADR program status report was submitted to the Secretary of the Air Force.¹⁴⁴ It reported the establishment and funding of three pilot projects: (1) Sacramento Air Logistics Center, which focused on the use of assisted ADR techniques to resolve personnel, labor, and contract disputes; (2) Kirtland Air Force Base, which established a Mediation Center to resolve personnel and labor disputes; and (3) U.S. Air Force Academy, which focused on the use of ADR to resolve contract and labor disputes. In addition, it was reported that the Air Force Directorate of Contract Appeals ("Trial Team") had agreed to screen proposed contracting officer final decisions valued at more than \$50,000 for potential resolution through the use of ADR.¹⁴⁵

In April 1994, the Air Force Space Command's Director of Contracting issued a Memorandum establishing as a goal the use of ADR in contract disputes to the maximum extent possible.¹⁴⁶ The Air Force Material Command and the Air Mobility Command have also embraced ADR as a means of resolving contract disputes. In May 1994, the Air Force signed the OFPP ADR pledge.¹⁴⁷

In June 1994, the Air Force Office of General Counsel issued interim guidelines for using ADR. The guidelines (1) summarized the relationship between the ADR programs of the Armed Services Board of Contract

¹⁴¹ Donald B. Rice, Secretary of the Air Force, Memo. on the Implementation of the Administrative Dispute Resolution Act of 1990 (Jan. 12, 1993).

¹⁴² *Id.*

¹⁴³ *Id.*

¹⁴⁴ Secretary of the Air Force, Air Force ADR Program Status and Implementation Plan FY 1994 and 1995 (July 1, 1993).

¹⁴⁵ *Id.* at 2.

¹⁴⁶ J. McDade, An Overview of Selected Public and Private-Sector Alternative Dispute Resolution Alternatives (U.S. Air Force, Office of the Gen. Counsel, Jan. 1995) (hereinafter *Overview*).

¹⁴⁷ *Id.* at 5-7.

Appeals (“ASBCA”), the U.S. Court of Federal Claims (“COFC”), and the Air Force; (2) summarized various methods of ADR and the characteristics of some cases that might call for ADR; (3) recommended methods for deciding when to select ADR as an option, as well as the process of selecting a third-party neutral; and (4) summarized practical and legal issues to consider in using ADR.¹⁴⁸

According to the interim guidelines, the goals of the Air Force ADR program are to (1) reduce the costs associated with formal adjudication; (2) reduce the time necessary to reach a decision; (3) empower personnel to creatively resolve issues in controversy without resorting to formal litigation at the lowest possible level; and (4) place an Air Force-wide emphasis on the use of ADR techniques.¹⁴⁹ Air Force personnel key to this effort are the Dispute Resolution Specialist, the ADR Specialist (who is an official designated by his/her command to receive intensive ADR training), the ADR Mentor, and Air Force attorneys who are part of the Trial Team.¹⁵⁰

The Air Force provides for the use of agency ADR techniques both before and after the issuance of a contracting officer’s final decision.¹⁵¹ All settlement procedures and authorizations still apply when using ADR techniques, e.g., Business Clearance Reviews are still required.¹⁵² After a contractor appeals a CO’s final decision, the parties may use either the Air Force’s ADR program or those ADR methods specified by the ASBCA or COFC.¹⁵³ The types of ADR procedures used by the Air Force are mediation, fact-finding, minitrial, and arbitration.¹⁵⁴

Factors (identified by the Air Force) favoring the use of ADR are:

- (1) The law of determinative legal issues is well settled;
- (2) The dispute is primarily factual;
- (3) The position of each side has merit, but its value is overstated;
- (4) The cost of litigating the dispute would exceed the potential recovery;

¹⁴⁸ J. McDade, *Guidelines for Using Alternative Dispute Resolution Techniques to Resolve Contract Disputes 2-3* (U.S. Air Force, Office of the Gen. Counsel, June 1994) (hereinafter *Guidelines*). The guidelines are not intended to contain an exclusive list of ADR methods or situations in which ADR is appropriate. *Guidelines* at 3.

¹⁴⁹ *Id.* at 4.

¹⁵⁰ *Id.* at 4-5.

¹⁵¹ *Id.* at 20-21. See also U.S. Air Force, Office of the Chief Trial Attorney, *Trial Attorney’s Guidebook for Appeals before the Armed Services Board of Contract Appeals 14-6 to 14-9* (hereinafter *Guidebook*).

¹⁵² *Guidelines*, *supra* note 148, at 20; *Guidebook*, *supra* note 151, at 14-6.

¹⁵³ *Guidelines*, *supra* note 148, at 22. Use of agency ADR procedures after a final decision is issued does not toll time for filing an appeal. *Guidelines* at 21.

¹⁵⁴ *Guidelines*, *supra* note 148, at 7-16; *Guidebook*, *supra* note 151, at 14-5 to 14-6.

- (5) No further discovery is required—or limited expedited discovery will suffice—for each side to assess its strengths and weaknesses;
- (6) Avoidance of an adverse precedent is appropriate;
- (7) A relatively speedy resolution is desirable;
- (8) The case lends itself to settlement before a board or court decision;
- (9) A strong presentation will give one side or the other a more realistic understanding of the case;
- (10) Trial preparations could be costly and protracted;
- (11) A mediator could help diffuse the emotion or hostility which may inhibit an appropriate settlement of the dispute;
- (12) The evaluation of a neutral advisor could help break the stalemate;
- (13) Evaluation of the dispute to a senior decision-making level could break the stalemate;
- (14) Neither side really wants to litigate.¹⁵⁵

Factors (identified by the Air Force) militating against (but generally not prohibiting) the use of ADR are:

- (1) The case involves a willful or criminal violation of law [If the answer to this question is “yes,” ADR is prohibited];
- (2) The cost of using an ADR procedure would probably be greater (in time and money) than the costs of pursuing litigation;
- (3) There is no bona fide dispute; the other side’s case is without merit;
- (4) The advantage of delay runs heavily in favor of one side;
- (5) The other side has no motivation to settle, *e.g.*, expectations of a large judgment, highly emotional stake is being vindicated;
- (6) More time must lapse before each side’s position and settlement possibilities can be evaluated;
- (7) There is a need for continuing board or court supervision of one of the parties;
- (8) The other side may not be forthright in its ADR presentation.¹⁵⁶

As of December 1994, the Trial Team had reviewed 113 proposed CO final decisions, recommended ADR in 27 cases, and rejected it as

¹⁵⁵ *Guidebook*, *supra* note 151, at 14-2 to 14-3.

¹⁵⁶ *Guidebook*, *supra* note 151, at 14-4.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.03[E]**

inappropriate in 86 cases.¹⁵⁷ Of the 27 cases, most used the ASBCA summary trial with binding decision method to reach a solution.¹⁵⁸

ADR contacts at the Department of the Air Force:

- Sheila Cheston (DRS) (703) 697-0941
- Joseph McDade, Jr. (703) 693-7286

[E] General Services Administration

On July 30, 1992, then GSA Administrator Richard Austin issued a notice setting forth GSA's ADR policy in which he expressed the agency's firm commitment to using ADR in its administrative programs.¹⁵⁹ GSA's goal was to use ADR to both prevent and resolve disputes. ADR techniques such as facilitation, mediation, fact-finding, minitrial, and arbitration were identified as the agency's "preferred way to resolve disputes." According to the notice, the objective was to "resolve disputes at the earliest opportunity and at the lowest appropriate management level."¹⁶⁰

The policy statement pointed out that ADR was voluntary and required informed judgment. "The parties' relationship, their interest in retaining control over the process, the need to move quickly, and the need for independent, expert analysis are factors to be weighed in that judgment." ADR was said to be inappropriate where a "precedent-setting decision is needed, if an important policy question is involved, if the decision would have a significant effect on nonparties, or if a full public record of the proceeding is important."¹⁶¹ The statement designated GSA's General Counsel as GSA's Dispute Resolution Specialist, and indicated ADR training would be provided. It concluded that:

Institutionalizing ADR . . . requires a major commitment from all of us. We must reassess the way we have traditionally handled disputes, and we must apply innovative procedures to facilitate prompt, efficient, and just dispute resolution.¹⁶²

¹⁵⁷ *Overview*, *supra* note 146, at 3, 10–11. According to Air Force statistics, in FY 1995, ninety-eight final decisions were reviewed. It was recommended that ADR be used in twenty-four cases (24%) and that it was inappropriate in seventy-four (76%). Since FY 1992 and as of December 31, 1995, the Trial Team reported the successful completion of fifty-three cases through ADR, two attempted but unresolved, three pending, and five candidates.

¹⁵⁸ *Id.* at 10–11.

¹⁵⁹ Richard G. Austin, GSA Notice—Alternative Dispute Resolution Policy Statement (July 30, 1992).

¹⁶⁰ *Id.* at 1.

¹⁶¹ *Id.* at 1.

¹⁶² *Id.* at 1–2.

On February 17, 1995, GSA Administrator Roger Johnson issued a memorandum strongly encouraging the increased use of ADR in contract disputes.¹⁶³ The memorandum, entitled "Increasing the Use of Alternative Dispute Resolution (ADR)," stated *inter alia*:

We are now at the point where we must seriously consider the use of ADR when informal settlement negotiations fail and before resorting to litigation. While ADR will not be appropriate in every case, its non-use will be the exception, not the rule. The rule is that we will seek, whenever possible, settlements through informal negotiations. But even when negotiations fail, our goal is to use, in appropriate circumstances, other ADR methods as alternatives to litigation.

* * *

In order to realize the savings available, our contracting officers must use settlement negotiations and ADR whenever possible in the dispute process.

To support this initiative, I have asked the General Counsel to require each attorney to consider, with his or her contracting officer clients, the feasibility of settlement negotiations as well as various other ADR techniques prior to concurring in any final decision on a claim. Accordingly, the General Counsel has directed that, before an attorney may concur in any final decision on a claim, the attorney must determine with the contracting officer that further negotiations and ADR are not appropriate for that claim. Likewise, litigation attorneys have been directed to and will thoroughly consider all negotiations and ADR options prior to litigating any claim.¹⁶⁴

Pursuant to the Administrator's instructions and to encourage attention to the subject, GSA's General Counsel adopted performance measurements for the Office of General Counsel, including benchmarks requiring increased use of negotiation and ADR and a challenge to reduce the number of appeals in each region by 10% through the use of settlement negotiations and ADR.¹⁶⁵

The GSA General Counsel's Office has issued draft guidelines on the use of ADR by contracting officers in connection with contract

¹⁶³ Roger W. Johnson, GSA Memo.—Increasing the Use of Alternative Dispute Resolution (Feb. 17, 1995).

¹⁶⁴ *Id.* at 1–2.

¹⁶⁵ *Id.* at 2.

claims.¹⁶⁶ Taken together with the FAR, the guidelines offer a step-by-step road map for applying ADR to contract claims both before and after a contracting officer's final decision.

Of particular importance at GSA is partnering. On June 30, 1994, GSA issued an Order establishing partnering as a "preferred management process to be used on projects developed by the Public Building Service ('PBS') beginning in Fiscal Year 1995."¹⁶⁷ The order applies to new construction and repair and alteration projects within PBS with an estimated construction cost in excess of \$10 million. Its use is also encouraged on projects of less than \$10 million where appropriate. Pursuant to the order, all covered contract solicitations must contain a provision explaining and encouraging partnering, and all solicitations for covered negotiated procurements must include the offeror's prior experience with partnering as an evaluation factor or subfactor. To date, partnering has been used in connection with the building of the U.S. Courthouse in Shreveport, Louisiana, where the project was completed with no formal claims.¹⁶⁸ GSA also has used partnering in connection with the construction of the Douglas, Arizona Border Station and the Trenton, New Jersey Courthouse. Contracts for the Minneapolis Courthouse and Atlanta Federal Center also include partnering clauses.¹⁶⁹

On March 4, 1996, GSA entered into two "Partnering Charters"—one with the Associated General Contractors of America ("AGC") and the other jointly with the AGC and the American Institute of Architects ("AIA").¹⁷⁰ Pursuant to the two Charters—which were signed on behalf of GSA by the Commissioner of the Public Building Service—the parties adopted a number of shared goals and objectives, including to "[s]hare industry and government best practices and new approaches to construction, including quality management, value engineering, *partnering and alternative dispute resolution* (ADR)."¹⁷¹

The General Services Administration Board of Contract Appeals ("GSBCA") also has adopted procedures for the use of ADR, and informs disputants regularly of the availability of ADR. Rule 10 of the GSBCA rules¹⁷² provides that the feasibility of ADR techniques such as mediation, minitrials, and summary hearings be discussed at the initial Board conference. It further provides that where the parties and the Board jointly agree

¹⁶⁶ R. Fowler & J. Domber, *Alternative Dispute Resolution & Contract Claims* 11, app. E (GSA Office of Gen. Counsel Oct. 1994).

¹⁶⁷ Kenneth R. Kimbrough, Commissioner of Public Buildings Service, GSA Order—Partnering Within the Public Building Service (June 30, 1994).

¹⁶⁸ *ACUS Report*, *supra* note 1, at 21.

¹⁶⁹ *Id.*

¹⁷⁰ General Servs. Admin. & Associated Gen. Contractors of Am., Partnering Charter (Mar. 4, 1996); General Services Admin. & Am. Inst. of Architects, Partnering Charter (Mar. 4, 1996).

¹⁷¹ *Id.* (emphasis added).

¹⁷² 48 C.F.R. § 6101.10 (1997).

to use ADR, a Board neutral (either a judge or Board attorney) will be appointed by the Board Chairman to conduct the proceedings. The parties may alternatively request that the Panel Chairman serve as the neutral. Board proceedings may be suspended while the parties and the Board attempt to resolve the dispute; however, the use of ADR will not toll the statutory time limit for deciding the case. This Rule 10 ADR procedure is not intended to preclude the use of other ADR techniques not requiring Board involvement.

Board statistics reveal that between September 1992 and June 1996, there were seventeen cases in which Board-based ADR was used (seven protests and ten appeals). Mediation was used in fourteen cases (five protests and nine appeals), and minitrials were used in three cases (two protests and one appeal).¹⁷³

Further information about ADR at GSA can be found on the World Wide Web at <<http://www.gsa.gov/eo/adrl.htm>>, and about ADR at the GSBCA at <<http://www.erols.com/arbmed/article.htm>>.

ADR contacts at the General Services Administration:

- Emily Hewitt (DRS) (202) 501-2200
- Regina Budd (202) 501-4572

ADR contact at the GSBCA:

- Clerk's Office (202) 501-0116

[F] Department of Veterans Affairs

The Veteran's Administration Board of Contract Appeals ("VABCA") started using ADR in connection with appeals proceedings in 1991.¹⁷⁴ On October 12, 1994, the Department of Veterans Affairs issued VA Directive 7433, "Alternative Means of Dispute Resolution (ADR) Pilot Program," to expand the availability of Board Judges and hearing examiners to serve as ADR neutrals in pre-appeal controversies.¹⁷⁵ The directive set forth policies and responsibilities for implementing ADR procedures pre-appeal using VABCA neutrals. The one-year pilot program—which has now been extended indefinitely—provides VA contracting activities with VABCA administrative judges and hearing examiners as a core of neutral third parties to assist in the pre-appeal resolution of contract claims and issues in controversy using ADR procedures. The

¹⁷³ Fowler *et al.*, *supra* note 221, at 15.

¹⁷⁴ G. McMichael III & P. Sheridan, *Federal Push for Alternative Dispute Resolution*, 31 *Procurement Law* 3, 4 (1995).

¹⁷⁵ Gary J. Krump, Acting Assistant Secretary for Acquisition and Facilities, Dep't of Veterans Affairs Directive No. 7433—Alternative Means of Dispute Resolution Pilot Program (Oct. 12, 1994).

objective of the pilot program was “to increase the use of ADR procedures by providing easy access to impartial, qualified and experienced neutrals.”¹⁷⁶

The directive sets forth the responsibilities of the CO and of the neutral. It allows the CO and the contractor to tailor an ADR procedure that meets their needs. It identifies several procedures, such as mediation, conciliation, facilitation, fact-finding, settlement judges, minitrials, and arbitration, as nonexclusive ADR techniques, and states that the VABCA neutrals are willing to consider any process requested by the parties. The directive further provides for the joint preparation of an ADR agreement and pertinent documents. Where ADR does not result in a settlement, the contractor is free to proceed with litigation, and the Board neutral who conducted the ADR proceeding is required to keep all discussions confidential and have no further involvement with the matter.

On March 29, 1995, the VA issued VA Handbook 7433, which established additional VA procedures to implement the policies of VA Directive 7433. The Handbook (1) sets forth procedures for VA contracting activities to request an impartial or neutral third party from the VABCA for assistance in ADR procedures; (2) sets forth the responsibilities of the CO and the VABCA under the pilot program; (3) contains information on obtaining assistance from the VABCA Chairman; (4) provides guidance on preparing ADR agreements; and (5) outlines the contracting activity’s reporting requirements under the pilot program.¹⁷⁷ The VA trains each of its independent contracting entities, including its 172 medical centers, in the use of ADR.¹⁷⁸ The VA is currently in the process of amending this Handbook and its ADR directive.

In response to the Administrative Dispute Resolution Act, on June 16, 1996, the VA’s Office of General Counsel (“OGC”) issued Directive 02-97-01 concerning the use of ADR. The directive stated that “every attorney must consider ADR techniques with a particular emphasis on mediation in every conflict or dispute involving two or more individuals.”

Factors (identified by the VA’s OGC) favoring the use of ADR are:

- (1) The Department would benefit from a quick resolution of the issues;
- (2) This is a case where setting precedent is not the objective or where the legal issues are of minimal significance;
- (3) Emotions may be diffused if a mediator becomes involved;
- (4) Your chances of winning at trial are less than you would like;

¹⁷⁶ Department of Veterans Affairs, VA Handbook 7433—Alternative Means of Dispute Resolution Pilot Program (Mar. 29, 1995).

¹⁷⁷ *Id.*

¹⁷⁸ McMichael *et al.*, *supra* note 174, at 4.

- (5) The costs of preparing for trial are substantial relative to anticipated recovery;
- (6) There is a factual dispute based on the credibility of witnesses;
- (7) The case is going to become a battle of the experts;
- (8) Opposing counsel is contentious, incompetent or difficult;
- (9) Opposing counsel is an obstacle to resolution;
- (10) The time commitment for litigation is difficult to manage;
- (11) The potential for negative publicity outweighs the potential benefits of winning;
- (12) If you do win this case, an appeal is likely;
- (13) If you lose this case, you will be liable for the other side's attorney's fees.¹⁷⁹

Factors (identified by the VA's OGC) militating against (but generally not prohibiting) the use of ADR are:

- (1) There is a public policy issue which must be settled;
- (2) The law is not well established and a legal precedent is desired;
- (3) The parties involved in the dispute may not be similarly situated, e.g., one party to the dispute may be easily intimidated by the other party to the dispute;
- (4) There is no incentive for one party to the dispute to seek to expeditiously resolve the dispute.¹⁸⁰

While the VA reported to ACUS that ADR had been used in only 10% of the contract disputes before the VA Board of Contract Appeals between 1992 and 1994, that percentage was said to include some large contract cases that had been successfully resolved.¹⁸¹ Among the success stories cited in the VA's report to ACUS was a case in which nineteen contract claims were resolved through a two-day ADR proceeding rather than a six-week hearing, and a \$24 million construction claim that was resolved quickly rather than taking years through the normal appeal process.¹⁸²

According to Guy H. McMichael III, Chief Judge of the VABCA and the VA's Dispute Resolution Specialist:

¹⁷⁹ VA OGC, Directive 20-97-01, *Alternative Dispute Resolution* (visited July 22, 1998) <<http://www.va.gov/adr/ocgdir.htm>>.

¹⁸⁰ *Id.*

¹⁸¹ *ACUS Report*, *supra* note 1, at 20. See also *Overview*, *supra* note 146, at 21.

¹⁸² *ACUS Report*, *supra* note 1, at 20.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.03[G]**

Given the Department's extensive procurement activities (\$5.8 billion annually) and large construction program (\$982 million in the [then] current fiscal year), numerous contract disputes are an inevitable by product. For this reason, the advantages of ADR have become readily apparent to VA officials.¹⁸³

According to the ACUS Report, the VA was using partnering on more than a dozen projects by April 1993 and had offered partnering in connection with all construction contracts bid since that time. The Department was reportedly looking into using it for the design phase of its projects.¹⁸⁴

Further information about ADR at the VA can be found on the World Wide Web at <<http://www.va.gov/adr.adrindex.htm>>.

ADR contacts at the Department of Veterans Affairs:

- Guy McMichael (DRS) (202) 273-6743
- Patricia Sheridan (202) 273-6743

ADR contact at the VABCA:

- Clerk's Office (202) 273-6743

[G] Department of Transportation

The Department of Transportation ("DOT") FAR Supplement (Transportation Acquisition Regulation) provides for the use of ADR. Section 1233.214(c) states that:

ADR procedures may be used when:

- (1) there is mutual consent by the parties to participate in the ADR process (with consent being obtained either before or after an issue in controversy has arisen);
- (2) prior to the submission of a claim; and
- (3) in resolution of a formal claim.¹⁸⁵

DOT's Dispute Resolution Specialist is located in the DOT Office of General Counsel.¹⁸⁶

The Dispute Resolution Specialist performs the functions set forth in the ADRA for DOT operating administrations on a non-reimbursable basis.¹⁸⁷ The Dispute Resolution Specialist is authorized to conduct any

¹⁸³ *Id.*

¹⁸⁴ *Id.* at 21-22.

¹⁸⁵ 48 C.F.R. § 1233.214(b).

¹⁸⁶ *Id.* § 1233.214(c).

¹⁸⁷ *Id.* § 1233.214(d).

of the ADR techniques set forth in 5 U.S.C. § 581(3), including settlement negotiations with a settlement judge, conciliation, facilitation, mediation, fact-finding, minitrial, arbitration, or any combination thereof.¹⁸⁸

In 1988, the DOTBCA became the first agency board to adopt a formal rule offering an ADR option (settlement judges and minitrials).¹⁸⁹ Pursuant to DOTBCA Rule 30,¹⁹⁰ the DOTBCA issues a Notice to Counsel¹⁹¹ that the parties may use the ADR techniques set forth in Rule 30—settlement judge or minitrial—or other techniques not requiring Board involvement. Both parties must agree to the use of ADR, which the Notice says should be employed early to minimize discovery. Significantly, the Notice says that since the Board-based ADR procedures “primarily are designed to promote settlement in complex and costly cases and involve the application of judicial resources,” their use generally is appropriate “only where the parties anticipate a lengthy discovery period followed by a protracted trial.”¹⁹² According to the Notice, these conditions are typically met where the amount in controversy is greater than \$250,000 and trial is expected to last more than one week. When both counsel agree to employ one of the Board-based ADR methods, they must notify the presiding judge no later than the date on which the answer must be filed. The presiding judge makes the decision as to whether to refer the case to ADR. Where appropriate, the case is referred to the Board Chairman, who assigns it to an administrative judge who exercises “ultimate authority over the form and function of each method within the general guidelines enunciated in [the] Notice including the establishment of a schedule and procedures for the technique chosen.”¹⁹³ Since passage of the ADRA, twenty cases are reported to have been successfully resolved at the Board through ADR.¹⁹⁴

Partnering has been used at DOT, particularly by the Federal Highway Administration (“FHA”). The Federal Lands Highway Office (a unit of FHA) includes a section in its Manual on the subject.¹⁹⁵ It also includes a clause in its contracts specifically relating to partnering.¹⁹⁶ Between 1991 and September 1996, the Federal Lands Highway Office partnered ninety-four construction projects totaling \$580 million.¹⁹⁷ Between FY

¹⁸⁸ *Id.*

¹⁸⁹ *ACUS Report, supra* note 1, at 20.

¹⁹⁰ 48 C.F.R. § 6302.30.

¹⁹¹ Department of Transp. Bd. of Contract Appeals, Notice to Counsel—Alternative Dispute Resolution Techniques.

¹⁹² *Id.*

¹⁹³ *Id.*

¹⁹⁴ *ACUS Report, supra* note 1, at 20.

¹⁹⁵ Department of Transp. Fed. Highway Admin., Federal Lands Highway Manual ch. 1, sub. 3 (Aug. 7, 1992).

¹⁹⁶ Department of Transp. Fed. Highway Admin., Federal Lands Highway Manual—Sec. 164 Partnering Contract Provision.

¹⁹⁷ D. Bushnell & W. Cross, Government Savings Through Partnering: A Federal Lands Highway Initiative 8–9.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS

§ 47.03[G]

1991 and FY 1995, twenty-four claims were filed on non-partnered contracts as compared to four claims on partnered contracts.¹⁹⁸

Mediation has also been used by FHA. In one case, a construction contract claim for \$1.4 million based on differing site conditions, government delays, and acceleration was mediated in thirty days (the mediation session alone lasted thirteen hours), with a complete settlement and agreement to pay the contractor \$618,000.¹⁹⁹ In another case, a \$2.7 million highway construction contract was terminated for default. The contractor appealed to the Board to convert the default to a convenience termination, and claimed \$2.2 million in termination costs. A Board-assisted mediation process that lasted thirty days (two days for the mediation session) resulted in a conversion to a termination for convenience and payment to the contractor of \$670,000.²⁰⁰

Pursuant to § 348 of the FY 1996 Department of Transportation Appropriations Act, the Federal Aviation Administration was directed to develop and implement a new streamlined acquisition management system. Draft provisions were issued on February 26, 1996.²⁰¹ A final document in the form of a guidance manual, which will not be codified, was issued on March 28, 1996, and became effective on April 1, 1996. Included are provisions for a streamlined approach to the resolution of bid protests and contract disputes at the agency level using ADR.²⁰²

Section 348 of the FY 1996 DOT Appropriations Act expressly made seven acquisition laws inapplicable to the FAA's new acquisition management system. It also made the Federal Acquisition Regulation inapplicable. Although the Act did not include the Contract Disputes Act of 1978 in its list of inapplicable statutes, the FAA has taken the position that the new system is also exempt from this statute, and has established its own dispute resolution procedures without regard to the CDA.

Under the FAA plan, a Dispute Resolution Officer may use any form of ADR to settle a protest or contract dispute, including but not limited to informal communication, mediation, fact-finding, and nonbinding or binding arbitration.²⁰³ Binding arbitration may only be used if the parties mutually agree. However, if binding arbitration is agreed to, the FAA retains an opt-out right, under which the decision of the Dispute Resolution Officer assigned to the case becomes final *unless* the FAA Administrator indicates his nonconurrence and issues a contrary determination within five business days of the date the decision is issued. If the FAA Administrator issues a contrary deci-

¹⁹⁸ *Id.*

¹⁹⁹ *Overview*, *supra* note 146, at 15.

²⁰⁰ *Id.* at 15-16.

²⁰¹ *See* 61 Fed. Reg. 7133.

²⁰² FAA Acquisition Management System § 3.9.3.2.3.

²⁰³ *Id.* The parties are directed to first attempt to resolve disputes at the CO level. Where this is not possible, a formal agency protest may be filed with the agency FAA Office of Dispute Resolution. FAA Acquisition Management System §§ 3.9.3.1.1, 3.9.3.1.2.

sion, it becomes the final agency decision on the merits of the protest or contract dispute. This decision will not be subject to judicial review absent fraud, corruption, misconduct, or manifest disregard for the law.²⁰⁴

Where the parties do not agree to binding arbitration and are unable to resolve their protest or contract dispute through the use of ADR, the Dispute Resolution Officer will issue a recommendation for the final disposition of the matter, which is furnished to the FAA Administrator who makes a final agency decision. This decision is subject to review only under 49 U.S.C. § 46,110.²⁰⁵

ADR contacts at the Department of Transportation:

- Rosalind Knapp (DOT) (202) 366-4713
- Jerome Jones (FAA) (202) 267-3824

ADR contact at DOTBCA:

- Clerk's Office (202) 366-4305

[H] Department of the Interior

Each bureau within the Interior Department has in place specific ADR implementation plans, and the general counsel's office is currently reviewing and evaluating each bureau's ADR policies. The Interior Department began using partnering for construction contracts in 1993.²⁰⁶

ADR contacts at the Department of Interior:

- Robert Bam (DRS) (703) 235-3810
- James P. Terry (703) 235-3810

[I] Environmental Protection Agency

The Environmental Protection Agency ("EPA") was among the first agencies to use consensual dispute resolution in connection with enforcement and regulatory disputes.²⁰⁷ It adopted a policy favoring ADR in enforcement actions in August 1987,²⁰⁸ and has reported positive results

²⁰⁴ *Id.* § 3.9.3.2.3.

²⁰⁵ *Id.* § 3.9.3.3.

²⁰⁶ *ACUS Report*, *supra* note 1, at 22.

²⁰⁷ *Id.* at 25.

²⁰⁸ Environmental Protection Agency, *Final Guidance on the Use of Alternative Dispute Resolution in Enforcement Actions*, (Aug. 14, 1987) (hereinafter *Final Guidance*) (describing relevant ADR mechanisms and proposed criteria for selection of appropriate cases for ADR use, and establishing procedures for obtaining the services of qualified professionals). *See also* Environmental Protection Agency, *Status Report on the Use of Alternative Dispute Resolution in Enforcement Actions First Quarter FY 1991 through First Quarter FY 1992* (1992) (hereinafter *FY 91 Status Report*) (citing *Final Guidance*).

using mediation in connection with more than thirty enforcement actions.²⁰⁹ It is the stated policy of EPA to use ADR in all agency enforcement actions where a more prompt and fair resolution of a dispute may result.²¹⁰

In November 1990, EPA's Office of Enforcement commenced an agency-wide ADR Implementation Plan that included actions aimed at "institutionalizing mediation, arbitration and similar approaches as standard operating procedures for resolving civil actions in which [EPA] is a party."²¹¹ Training, staff assistance, neutral ADR services, and funding of government expenses related to ADR use have been made available to EPA regional offices, Justice Department attorneys, and members of the regulated community through the plan.²¹²

Several pilot programs have been initiated by EPA during the past seven years. In 1991, EPA's Region V completed a one-year pilot program testing the use of mediation in civil actions initiated under the Superfund program (hazardous waste cleanup). Six cases were mediated, including cost recovery and remedial design/remedial action disputes, and settlements were reached in five cases.²¹³ Another pilot program was begun in 1992 to explore the potential use of arbitration to resolve certain Superfund claims.²¹⁴ EPA's use of ADR to support enforcement actions increased during 1992, with a total of fifteen cases initiated/nominated and four cases successfully settled using mediation.²¹⁵ Further ongoing pilots are examining the use of ADR to settle enforcement cases under the Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act, the Clean Water Act, and the Resource Conservation and Recovery Act ("RCRA").²¹⁶ As of May 1995, EPA had used ADR to assist in the resolution of more than fifty enforcement-related disputes.²¹⁷

According to EPA, assistance regarding the use of ADR is available to both private parties and the government from both the EPA Headquarters ADR Team and regional ADR specialists.²¹⁸ EPA has an indefinite services contract for dispute resolution services with RESOLVE, a national ADR firm. A Superfund, RCRA corrective action, or Oil Pollution Act case is initiated by a private party and then nominated for ADR through the

²⁰⁹ ACUS Report, *supra* note 1, at 26.

²¹⁰ See *Final Guidance*, *supra* note 208, at 2.

²¹¹ EPA, Status Report on the Use of Alternative Dispute Resolution in Environmental Protection Agency Enforcement Actions 1 (Last Three Quarters FY 1992 and First Quarter FY 1993) (hereinafter *CY 1992 Status Report*).

²¹² ACUS Report, *supra* note 1, at 26.

²¹³ *Id.* See also *FY 91 Status Report*, *supra* note 208, at 3.

²¹⁴ ACUS Report, *supra* note 1, at 26.

²¹⁵ *CY 1992 Status Report*, *supra* note 211, at 1.

²¹⁶ ACUS Report, *supra* note 1, at 26.

²¹⁷ Environmental Protection Agency, Use of Alternative Dispute Resolution in Enforcement Actions (May 1995).

²¹⁸ *Id.* (listing ADR specialists).

preparation of an ADR memorandum by a staff attorney, who forwards it to Regional Counsel for approval and appropriation of funding.²¹⁹

ADR contacts at the Environmental Protection Agency:

- Steven Herman (DRS) (202) 260-4134
- David Batson (ADR Liaison) (202) 564-5103
- Tonya Hill (202) 260-1486

]] Department of Justice

On April 6, 1995, Attorney General Janet Reno signed an order establishing an ADR program at the Department of Justice ("DOJ").²²⁰ The purpose of the order was to "promote the broader use of . . . ADR in appropriate cases to improve access to justice for all citizens and to lead to more effective resolution of disputes involving the government." It is applicable to civil matters only. The Order "expands upon but does not otherwise modify" DOJ's Guidance Memorandum implementing EO 12,778.²²¹

Under the 1995 Order, the term "formal ADR techniques" is defined to include but is not limited to arbitration, mediation, early neutral evaluation, neutral expert evaluation, minitrials, and summary jury trials.²²² The Order required each civil litigation component to develop case selection criteria and a policy statement on ADR by September 11, 1995. It also (1) created within DOJ the Office of Dispute Resolution and the position of Senior Counsel for Alternative Dispute Resolution (currently Peter Steenland, Jr.); and (2) established a training requirement in ADR methods for all attorneys whose practices are substantially civil.²²³ Two ADR conferences have been held since the issuance of AG Reno's Order. The first, on June 27, 1995, was aimed at educating agency heads on ADR initiatives at DOJ and at various executive branch agencies. The second, on July

²¹⁸ *Id.*

²²⁰ Janet Reno, U.S. Attorney Gen., U.S. Dep't of Justice Order No. OBD 1160.1—Promoting the Broader Appropriate Use of Alternative Dispute Resolution Techniques.

²²¹ *Id.* The Guidance Memorandum provided little with respect to ADR. It explained that EO 12,778 prohibited litigation counsel from agreeing that ADR would result in a determination binding on the government without exercise of an agency's discretion. It further provided that litigation counsel should consult with the affected agency as to the desirability of using ADR. 55 Fed. Reg. 6015, 6016-17 (1993).

An earlier, more detailed document entitled Guidance on the Use of Alternative Dispute Resolution for Litigation in the Federal Courts (Aug. 1992) (1) describes various methods of ADR available; (2) recommends methods for deciding when to select the ADR option as well as the process of selecting a third-party neutral; and (3) recommends procedures for management of cases in which some or all of the issues are submitted for ADR.

²²² DOJ Order at 1.

²²³ *Id.* at 1-2.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.03[K]**

27, 1995, was attended by more than 200 mid-level managers of the litigating components at DOJ and various agencies, and is said to have included small group discussions devoted to such topics as “Transforming the Litigation Culture,” the “DOJ/Agency Relationship,” and “How to Evaluate ADR Programs.” Under the Order, by September 11, 1995, the civil litigation components were to submit their policy statements and case selection criteria for ADR to Attorney General Reno.²²⁴ Since July 1995 when the ADR program was established, cases in litigation using ADR have quadrupled to slightly less than 200,000 per year, for all types of civil litigation.

Presently, the Bureau of Prisons has created a position of Counsel for Dispute Resolution to review and implement the use of ADR at the bureau.

ADR contact at the Department of Justice:

- Peter Steenland, Jr. (DRS) (202) 616-9471

ADR contact at the Bureau of Prisons:

- Mina Raskin (202) 305-3500

[K] Department of Energy

On December 23, 1994, the Department of Energy (“DOE”) Procurement Executive issued an Acquisition Letter establishing policy and guidance for the use of ADR techniques in connection with CDA disputes.²²⁵ The Letter—which became effective January 23, 1995—states that it is:

DOE policy to make maximum use of ADR as an alternative to formal litigation where it appears such an approach will facilitate dispute resolution. The goal is to resolve the dispute at the earliest stage feasible, preferably before the contracting officer’s final decision, by the fastest and least expensive method possible and at the lowest appropriate organizational level.²²⁶

According to the Letter, the contracting officer is key to resolving contentious issues “before they become unnecessary contract disputes” by first exploring a negotiated settlement, and if that fails by attempting to use ADR.

²²⁴ *ADR in the Department of Justice*, 3 ADR Network No. 2, at 25 (ACUS/Interagency ADR Working Groups Oct. 1995).

²²⁵ Department of Energy, Acquisition Letter 94-22 (Dec. 23, 1994).

²²⁶ *Id.*

ADR may be considered both before a final CO's decision is issued and afterward where an appeal is taken to the Energy Board of Contract Appeals ("EBCA") or the COFC. Where an appeal is filed with the COFC, the letter calls for coordination between DOE and DOJ, since those cases are under the control of DOJ.²²⁷

The guidance document accompanying the policy statement identifies four nonexclusive examples of ADR—minitrial, mediation, neutral evaluation, and settlement judge. It discusses (1) when ADR should be used; (2) when it may be inappropriate; and (3) steps associated with using ADR to resolve disputes at various stages. The guidance document provides for use of a neutral from the EBCA, other federal agency, or a private neutral (any cost would be shared by the parties).²²⁸

ADR contact at the Department of Energy:

- Phyllis Hanfling (DRS) (202) 586-6972

ADR contact at the EBCA:

- Clerk's Office (202) 235-2700

[L] National Aeronautics and Space Administration

The National Aeronautics and Space Administration ("NASA") issued a Management Instruction regarding the use of ADR that became effective November 21, 1997, and expires November 21, 2002.²²⁹ The Instruction established policies and responsibilities regarding the use of ADR techniques, the goal being to "assist parties to a dispute to resolve issues in controversy quickly, creatively and at less cost than established procedures."²³⁰ The Instruction applies to NASA Headquarters and all NASA centers.

According to the Instruction, the use of ADR is encouraged but not required. Approved ADR techniques include but were not limited to conciliation, facilitation, mediation, fact-finding, minitrials, the use of ombuds,²³¹ or any combination thereof. The Instruction provides for the use of ADR for the resolution of an "issue in controversy that relates to a NASA program," but only if the parties agree.²³² The Instruction states that training would be provided, discusses the selection of neutrals, and

²²⁷ *Id.* at 2.

²²⁸ *Id.*

²²⁹ National Aeronautics & Space Admin., NASA Management Instruction No. 2010.2—Alternative Dispute Resolution (Apr. 4, 1995) (expired Oct. 1, 1995).

²³⁰ *Id.* at 1.

²³¹ The Instruction delineated the use of arbitration—including the opt-out provision—in accordance with the ADRA. *Id.* at 7.

²³² *Id.* at 3.

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.03[L]**

identifies the circumstances in which NASA would consider not using ADR. These circumstances are:

- (1) A definitive or authoritative resolution of the matter is required for precedential value, and an ADR is not likely to be accepted generally as an authoritative precedent;
- (2) The matter involves or may bear upon significant questions of government policy that require additional procedures before a final resolution may be made, and ADR would not likely serve to develop a recommended policy for the Agency;
- (3) Maintaining established policies is of special importance, so that variations among individual decisions are not increased and ADR would not likely reach consistent results among individual decisions;
- (4) The matter significantly affects persons or organizations who are not parties to the proceeding;
- (5) A full public record of the proceeding is important, and a dispute resolution proceeding cannot provide such a record; and
- (6) The Agency must maintain continuing jurisdiction over the matter with authority to alter the disposition of the matter in light of changed circumstances, and a dispute resolution proceeding would interfere with the Agency's fulfilling that requirement.²³³

The Instruction identifies the Deputy General Counsel as the agency Dispute Resolution Specialist. It requires Officials-in-Charge of Headquarters Offices and Center Directors to designate a senior official within their organization to serve as liaison to the DRS. It further requires that the Associate Administrator for Procurement be responsible for (1) encouraging the use of ADR, as appropriate, in the resolution of contract disputes; (2) ensuring adherence to those parts of the NASA and Federal Acquisition Regulation pertaining to the use of ADR when ADR is utilized; and (3) taking action to review its policy with respect to contracts, grants, and cooperative agreements to determine whether to amend that policy to authorize and encourage the use of ADR.²³⁴

Finally, the Instruction points out that the "plenary authority of the Department of Justice over Federal litigation is not affected by this Instruction."²³⁵

²³³ *Id.* at 3-4.

²³⁴ *Id.* at 6.

²³⁵ *Id.* at 7.

ADR contacts at the National Aeronautics & Space Administration:

- Doris Wojnarowski (DRS) (202) 358-2031
- Renée Collier (202) 358-2084

[M] Department of State

The State Department sets forth its ADR policy in its FAR Supplement. It is the State Department's goal "to resolve contract disputes before the issuance of a contracting officer's final decision under the Contract Disputes Act." Contracting Officers are directed to consider "all possible means of reaching a negotiated settlement, consistent with the Government's best interests, before issuing a final decision on a contractor claim under the process outlined in FAR 33.206 through FAR 33.211."²³⁶ Upon receipt of a claim, the CO is required to send a letter to the contractor soliciting its views on submitting the claim to ADR.²³⁷ The regulations set forth the factors to be considered in deciding whether to pursue ADR.²³⁸

The first step toward resolution of a claim is unassisted negotiations. If this fails, prior to issuing a final decision, the CO must consult with the head of the contracting activity and contact the Office of the Legal Advisor to determine whether the dispute is susceptible to resolution by ADR. Consideration is given to pursuing additional fact-finding or designating a "neutral expert" in the disputed issue to provide an advisory opinion.²³⁹

Where efforts to resolve a dispute fail and the CO issues a final decision that is appealed, the regulations provide that ADR under the auspices of the ASBCA is still possible, and COs are "urged" to discuss the use of techniques including settlement judge, minitrial, summary trial with binding decision, mediation, arbitration, and partnering with the contractor "at any time."²⁴⁰

Selection of an ADR technique must be voluntary. Both parties must agree on the procedures to be followed, including the agenda and amount of time allowed for each party to present its case. The decision rendered is not precedential "unless the parties agree otherwise."²⁴¹ Where the parties agree to jointly pay a neutral, it is recommended that a fair and reasonable price be agreed upon, that the government then issue a simplified acquisition (if the dollar amount does not exceed the limitation) for

²³⁶ 48 C.F.R. § 633.214-70(a).

²³⁷ *Id.* § 633.214-70(b)(3).

²³⁸ 48 C.F.R. § 633.214(b)(1), (b)(2).

²³⁹ *Id.*

²⁴⁰ *Id.* § 633.214-70(c).

²⁴¹ 48 C.F.R. § 633.214-70(d).

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.04**

50% of the agreed price, and that the neutral then submit separate invoices (each for 50% of the price) to the government and the contractor.²⁴²

ADR contact at the Department of State:

- Jody Lee (DRS) (703) 516-1677

[N] United States Postal Service

The United States Postal Service (“USPS”) has had an ADR program in place to address personnel issues for some time. According to an agency source, the USPS also has implemented a comprehensive ADR program for their purchasing and facilities contracts. The AGC and the USPS have agreed to develop a partnering charter similar to that entered into between the AGC and GSA, and are presently working toward that end.

ADR contact at the United States Postal Service:

- Jeffrey Drucker (ADR Team Leader) (202) 268-5121

§ 47.04 JUDICIAL IMPLEMENTATION OF ADR

The United States Court of Federal Claims, through its predecessor, the United States Claims Court, has also authorized the use of ADR. By General Order No. 13, dated April 15, 1987, the court implemented two methods of ADR: settlement judges and minitrials.²⁴³ The court directed that a prescribed “Notice to Counsel”²⁴⁴ be distributed to counsel for all cases then pending, and those filed after April 15, 1987. The Notice explains that use by the court of the two prescribed ADR methods is not exclusive and does not preclude the use by the parties of other ADR techniques that do not require court involvement. It further states that use of the two prescribed ADR techniques is “voluntary and flexible,” and that they should be employed “early in the litigation process in order to minimize discovery.”²⁴⁵ The Notice says the court views their use as most appropriate where the parties anticipate “a lengthy discovery period followed by a protracted trial.” According to the Notice, these requirements typically will be met when the amount in controversy is greater than \$100,000 and the trial is expected to last more than one week.²⁴⁶

The procedure outlined in the notice for use of ADR is as follows: when both counsel agree to use one of the two ADR methods offered, they are to notify the presiding judge of their intent “as early as possible in the proceedings, or concurrently with submission of the Joint Preliminary Status Report required by Appendix G.” The presiding judge is to consider

²⁴² *Id.*

²⁴³ See Fed. Cl. General Order 13 (1987).

²⁴⁴ *Id.*

²⁴⁵ *Id.*

²⁴⁶ *Id.*

counsel's request and "make the final decision whether to refer the case to ADR."²⁴⁷ If considered appropriate, the presiding judge will refer the case to the Office of the Clerk for assignment to a different COFC judge who will preside over the ADR procedure adopted. The ADR judge will exercise ultimate authority over the form and function of each method within the general guidelines adopted by the court. If ADR does not result in a satisfactory settlement, the case will be returned to the presiding judge's docket. "Except as allowed by Federal Rule of Evidence 408, all representations made in the course of the selected ADR proceeding are confidential and may not be used for any reason in subsequent litigation."²⁴⁸

As described in the Notice, where the "settlement judge" process is selected, another judge is appointed as a neutral advisor to conduct a "frank, in-depth discussion of the strengths and weaknesses of each party's case." While the Notice says this alternative can be used successfully at any stage of the litigation, early use is preferred. Through this method, "the parties will gain the benefit of a judicial assessment of their settlement positions without jeopardizing their ability to obtain an impartial' resolution of their case by the presiding judge should settlement not be reached."²⁴⁹

As set forth in the Notice, the "minitrial" process is a "highly flexible, expedited procedure where each party presents an abbreviated version of its case to a neutral advisor (a judge other than the presiding judge), who then assists the parties to negotiate a settlement." According to the Notice, the procedure should be adopted before extensive discovery commences and only where there are factual disputes governed by "well-established principles of law." The Notice further states that "[c]ases which present novel issues of law or where witness credibility is a major factor are handled more effectively by traditional judicial methods." The Notice explains that the minitrial process calls for strict time limitations, with the entire process concluding in one to three months; expedited and limited discovery; a hearing of not more than one day; and post-hearing settlement discussions at which the judge may play an active role and render an advisory opinion on the merits.²⁵⁰

It should be noted that the Department of Justice retains broad discretion and plenary authority to control litigation in the federal courts.²⁵¹ DOJ has construed this authority to embrace "all aspects of litigation including . . . settlement authority."²⁵² Since settlement authority for cases in litigation rests with senior DOJ officials, DOJ has determined that these officials "cannot and will not be available to attend ADR hearings as

²⁴⁷ *Id.* at 1.

²⁴⁸ *Id.*

²⁴⁹ *Id.* at 2.

²⁵⁰ *Id.* at 2-3.

²⁵¹ 28 U.S.C. §§ 516, 519; EO 6166 (1933), *reprinted in* 5 U.S.C. § 901.

²⁵² 6 Op. O.L.C. 47 (1982) (ellipses omitted).

THE USE OF ADR IN FEDERAL CLAIMS**§ 47.05**

decision-makers.”²⁵³ Principals representing the United States in ADR proceedings (for example, minitrials) may be agency representatives, but settlement authority still remains with DOJ.²⁵⁴ While DOJ has recognized that “a minitrial under these circumstances would not be before true decision-makers,” it has said that the procedure “nonetheless would serve to inform the parties of the strengths and weaknesses of their case.”²⁵⁵ For ADR to be effective after federal court litigation has commenced, it is, therefore, essential that some mechanism be put in place (for example, detailed briefings) to ensure that senior DOJ officials be kept fully informed of the proceedings.

For additional information, contact the Court of Federal Claims Clerk’s Office at (202) 219-9657.

§ 47.05 CONCLUSION

Based upon the foregoing, it is evident that ADR procedures are likely to play an integral role in resolving disputes arising under federal government construction contracts for years to come. ADR may be used at all stages of a dispute arising under a government construction contract. It may be used both before and after a certified CDA claim has been submitted to the CO, and/or once an appeal has been filed with a board of contract appeals or the COFC. As discussed above, the FAR permits ADR to be used “at any time that the contracting officer has authority to resolve the issue in controversy,”²⁵⁶ which includes a material disagreement between the government and a contractor that “*may result in a claim*” or is “*all or part of an existing claim*.”²⁵⁷ Similarly, the ADRA permits ADR to be used to resolve an “issue in controversy.” Furthermore, the ADRA provides for the use of ADR to resolve CDA claims. Finally, the boards of contract appeals and the COFC have procedures providing for the use of ADR to resolve appeals pending before them.

There can be no doubt that ADR is here to stay in the government construction contract arena.

²⁵³ DOJ Civil Division, *Guidance on the Use of Alternative Dispute Resolution for Litigation in the Federal Courts* 9–10 n.10 (Aug. 1992).

²⁵⁴ *Id.* at 9.

²⁵⁵ *Id.* at 9–10.

²⁵⁶ FAR 33.214(c).

²⁵⁷ FAR 33.201 (emphasis added).

[26 CFR 601.106]: [Appeals Functions]

(Also: §§ 601.202, 601.203; and Part I, § 7123(b))

Rev. Proc. 2014-63

SECTION 1. PURPOSE

This revenue procedure updates Revenue Procedure 2009-44, 2009-2 C.B. 462, incorporating provisions of Announcements 2008-111 and 2011-6 relating to mediation, to expand and clarify the types of examination and collection cases and issues in the Appeals administrative process that are eligible for mediation pursuant to section 7123(b)(1) of the Internal Revenue Code (Code).¹ Generally, mediation is available for examination cases and certain collection cases in which a limited number of legal and factual issues remain unresolved following settlement discussions in Appeals.

SECTION 2. BACKGROUND

Section 7123(b)(1) of the Code, as enacted by section 3465 of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, Pub. L. No. 105-206, 112 Stat. 685, provides the statutory authority for the Appeals mediation program. Section 7123(b)(1)(A) provides that mediation will be available on any issue unresolved at the conclusion of Appeals procedures. Section 7123(b)(1)(B) provides that mediation will be available on any issue unresolved at the conclusion of unsuccessful attempts to enter into a closing agreement under section 7121 or a compromise under section 7122.

In announcements issued in 1995 and 1997, the IRS established procedures for taxpayers to request mediation in Coordination Examination Program cases assigned to Appeals Team Chiefs. See Announcement 95-86, 1995-44 I.R.B. 27, and Announcement 97-1, 1997-2 I.R.B. 62. In 1998, the IRS announced that it would begin a two-year pilot of an expanded mediation program that would encompass factual issues arising from examination, involving adjustments of \$1 million or more. See Announcement 98-99, 1998-2 C.B. 652. In 2001, that pilot program was extended for an additional year. See Announcement 2001-9, 2001-1 C.B. 357. On July 1, 2002, the IRS published Rev. Proc. 2002-44, 2002-2 C.B. 10, which superseded Announcement 98-99 and Announcement 2001-9, formally established the Appeals mediation program, and further expanded the types of cases for which mediation would be available, including cases where there was an unsuccessful attempt to enter into a closing agreement.

Under these programs, mediation was not available for any collection case or issue. In Announcement 2008-111, 2008-48 I.R.B. 1224, published December 1, 2008, Appeals established a two-year pilot program to extend mediation and arbitration to certain collection cases. Under the pilot program, certain offer-in-compromise (OIC) and Trust Fund Recovery Penalty (TFRP) cases in Appeals offices in select cities were eligible for mediation.

¹ For purposes of this revenue procedure, the term "mediation" refers only to "non-binding mediation" as set forth in section 7123(b)(1).

Rev. Proc. 2009-44 updated and superseded Rev. Proc. 2002-44 to again expand and clarify the types of cases that may be mediated in Appeals. In addition, Rev. Proc. 2009-44 provided that mediation may be available for OIC and TFRP cases described in Announcement 2008-111. Announcement 2011-6, 2011-4 I.R.B. 433, published January 24, 2011, extended, without change, the mediation pilot for collection cases, through December 31, 2012.

This revenue procedure consolidates the procedures for mediation of examination cases and issues and collection cases and issues into a single revenue procedure. This revenue procedure also makes other changes to Rev. Proc. 2009-44, set forth in Section 3. Accordingly, this revenue procedure supersedes Rev. Proc. 2009-44 and Announcements 2008-111 and 2011-6.

SECTION 3. SIGNIFICANT CHANGES TO REV. PROC. 2009-44 AND ANNOUNCEMENTS 2008-111 AND 2011-6

Significant changes to Rev. Proc. 2009-44 and Announcements 2008-111 and 2011-6 in this revenue procedure include:

.01 Section 4.04(7) clarifies that "whipsaw" issues include issues on a joint return where both spouses do not agree to participate in the same mediation proceeding or where a spouse is claiming innocent spouse treatment under section 6015.

.02 The mediation process for OIC and TFRP cases is no longer limited to taxpayers in selected cities.

.03 Section 5.01 incorporates from Announcement 2008-11 and Announcement 2011-6 the scope of OIC cases and issues for which mediation is available.

.04 Section 5.02 incorporates from Announcement 2008-11 and Announcement 2011-6 the scope of OIC cases and issues for which mediation is not available.

.05 Section 5.02(6) reflects that mediation is not available at this time for OIC cases that are worked solely at Appeals Campuses/Service Center sites.

.06 Section 6.01 incorporates from Announcement 2008-11 and Announcement 2011-6 the scope of TFRP cases and issues where mediation is available.

.07 Section 6.02 clarifies a circumstance in which mediation is not available in TFRP cases. Under this provision, mediation is not available to resolve issues concerning whether a TFRP is collectible. Announcement 2008-11 and Announcement 2011-6 did not expressly exclude this issue from the list of TFRP issues where mediation would be available.

.08 Section 9.01 clarifies that a representative from the Appeals Office of Tax Policy and Procedure may participate in the negotiations to select an Appeals mediator.

SECTION 4. SCOPE OF MEDIATION

.01 *In general.* Mediation may be used to resolve issues in cases that qualify under this revenue procedure while they are under consideration by Appeals. This procedure may be used only after Appeals settlement discussions are unsuccessful and, generally, when all other issues are resolved but for the issue(s) for which mediation is being requested.

.02 *Authority*. The mediation procedure does not create any special authority for settlement by Appeals. During the mediation process, Appeals is still subject to the procedures that would be applicable if the issue were being considered via the standard Appeals process, including procedures in the Internal Revenue Manual and existing published guidance. The mediator does not have settlement authority and cannot render a decision regarding any issue in dispute.

.03 *Applicability*. Mediation is available for:

- (1) Legal issues;
- (2) Factual issues;
- (3) A Compliance Coordinated Issue (CCI) or an Appeals Coordinated Issue (ACI). (CCI and ACI issues are listed online at www.irs.gov/appeals). However, a CCI or ACI issue will not be eligible for mediation when the taxpayer has declined the opportunity to discuss the CCI or ACI issue with the Appeals CCI or ACI coordinator during the course of regular Appeals settlement discussions;
- (4) An early referral issue when an agreement is not reached, provided the early referral issue meets the requirements for mediation. For more information on early referrals, see section 2.16 of Rev. Proc. 99-28, 1999-2 C.B. 109, or the corresponding provision of any successor guidance;
- (5) Issues for which a request for competent authority assistance has not yet been filed. Taxpayers are cautioned that if they enter into a settlement with Appeals (including an Appeals settlement through the mediation process) and then request competent authority assistance, the competent authority will endeavor only to obtain a correlative adjustment with the treaty country and cannot take any actions that would otherwise change the settlement. See section 7.05 of Rev. Proc. 2006-54, 2006-2 C.B. 1035, or the corresponding provision of any successor guidance. If a taxpayer enters into the Appeals mediation program, the taxpayer may not request competent authority assistance until the mediation process is complete, unless the taxpayer demonstrates that a request for competent authority assistance is necessary to keep open a period of limitations in the treaty country. If so, competent authority assistance may be requested while mediation is pending. Where the requirements of this section have been satisfied and competent authority has been requested, and the taxpayer must notify the U.S. competent authority that the case is in mediation in Appeals, the taxpayer must notify the mediator that competent authority assistance has been requested and that the provisions of this section have been satisfied. The U.S. competent authority will suspend action on the case until mediation is completed;
- (6) Unsuccessful attempts to enter into a closing agreement under section 7121;
- (7) OIC issues, as provided in Section 5 of this revenue procedure; and
- (8) TFRP issues, as provided in Section 6 of this revenue procedure.

.04 *Inapplicability*. Mediation is not available for:

- (1) Cases in which mediation is not appropriate under either 5 U.S.C. § 572 or 5 U.S.C. § 575, which provide the general authority and guidelines for use of alternative dispute resolution in the administrative process;

- (2) Issues designated for litigation;
- (3) Issues docketed in any court (for the Chief Counsel mediation program involving issues in docketed cases, see Chief Counsel Directives Manual (CCDM) 35.5.5.4);
- (4) Collection cases, except for certain OIC and TFRP cases as detailed in this revenue procedure;
- (5) Issues for which mediation would not be consistent with sound tax administration, such as, but not limited to, issues governed by closing agreements, res judicata, or controlling Supreme Court precedent;
- (6) Frivolous issues, such as, but not limited to, those identified in Rev. Proc. 2012-2, 2012-1 I.R.B. 92, or any subsequent revenue procedure;
- (7) "Whipsaw" issues, or issues for which resolution with respect to one party might result in inconsistent treatment in the absence of participation of another party, such as, but not limited to, issues on a joint return where both spouses do not agree to participate in the same mediation proceeding or where one spouse is claiming innocent spouse treatment under section 6015;
- (8) Cases in which the taxpayer did not act in good faith during settlement negotiations, such as, but not limited to, cases in which the taxpayer failed to timely respond to document requests or offers to settle, or failed to address arguments and precedents raised by Appeals;
- (9) Cases that were previously mediated through a different alternative dispute resolution program within Appeals, such as Fast Track Settlement or Fast Track Mediation; and
- (10) Issues that have been otherwise identified in subsequent guidance issued by the IRS as excluded from the mediation program.

SECTION 5. OFFER-IN-COMPROMISE CASES

.01 *In general.* Provided all facts are known by both parties, mediation in OIC cases is available for the following issues:

- (1) The value of assets, including those held by a third party;
- (2) The value of dissipated assets and what amount should be included in the overall determination of reasonable collection potential;
- (3) A taxpayer's proportionate interest in jointly held assets;
- (4) Projections of future income based on calculations that do not involve current income;
- (5) The calculations of a taxpayer's future ability to pay when living expenses are shared with a non-liable person;
- (6) Whether the taxpayer meets the criteria for deviating from national and/or local expense standards described in Internal Revenue Manual 5.15.1 and as set forth at

<http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/National-Standards-Food-Clothing-and-Other-Items>;

(7) Other factual determinations, such as whether a taxpayer's contributions into a retirement savings account are discretionary or mandatory as a condition of employment.

.02 *Exclusions*. Mediation is not available for OIC cases in which:

(1) The taxpayer has the ability to pay in full based on the unadjusted financial information submitted by the taxpayer, except when economic hardship exists;

(2) The taxpayer declines to amend or increase the offer without stating any specific disagreement with the valuations, figures, or methodology used by Appeals in determining reasonable collection potential;

(3) The disputed issue is explicitly addressed by IRS guidance or authority, including but not limited to regulations, published guidance, the Internal Revenue Manual, forms or instructions. For example, the instructions for Form 656 explicitly state that the IRS will not consider expenses for tuition for private schools, college expenses, charitable contributions, and other unsecured debt payments as part of the OIC expense calculation. Therefore, mediation is not available with respect to whether any of these expenses will be considered in evaluating the taxpayer's offer;

(4) An OIC is submitted as an alternative to collection in a Collection Due Process or equivalent hearing case;

(5) The issue of liability was previously determined by Appeals;

(6) The case was worked solely at an Appeals Campus/Service Center site; or

(7) Delegation Order 5-1 requires a level of approval higher than that of the Appeals Team Manager, such as certain Effective Tax Administration offers or those in which a determination is made by Appeals that acceptance is not in the best interest of the government (see Policy Statement P-5-100 and IRM 5.8.7, *Return, Terminate, Withdraw, and Reject Processing*).

SECTION 6. TRUST FUND RECOVERY PENALTY CASES

.01 *In general*. Mediation is available in TFRP cases for the following issues:

(1) Whether the person was required to collect, truthfully account for, and pay over income, employment, or excise taxes;

(2) Whether a responsible person willfully failed to collect or truthfully account for and pay over income, employment, or excise taxes, or willfully attempted in any manner to evade or defeat the payment of such tax;

(3) Whether a taxpayer sufficiently designated a payment to the trust fund portion of the unpaid tax; and

(4) Whether the taxpayer provided sufficient corporate payroll tax records to establish that a corporate tax deposit was in the amount required by Treas. Reg. § 31.6302-1(c) and, therefore,

was considered a designated payment to be applied to both the trust fund and non-trust fund portions of the employment taxes associated with that specific payroll. See IRM 5.7.4.3, *Investigation and Recommendation of the Trust Fund Recovery Penalty, Calculating the TFRP*.

.02 *Exclusions*. Mediation is not available to resolve issues concerning whether the penalty is collectible (see IRM 5.7.5, *Trust Fund Compliance, Collectibility Determination*).

SECTION 7. APPLICATION PROCESS

.01 *Mediation is optional*. A taxpayer and Appeals may request mediation after consultation with each other. Mediation will not occur unless both parties agree to participate in the process.

.02 *Filing requirements*.

(1) *Where to file*. To request mediation, the taxpayer should send a written request to the appropriate Appeals Team Manager. The taxpayer should also send copies of the written request to the appropriate Appeals Area Director. (See Exhibit 1 of this revenue procedure for a listing of the addresses for each Appeals Area Director.)

(2) *Required information*. The mediation request should include:

(a) The taxpayer's name, taxpayer identification number, and address (and the name, title, address, and telephone number of a different contact person, if applicable);

(b) The name of the Team Case Leader, Appeals Officer, or Settlement Officer;

(c) The taxable period(s) involved;

(d) A description of the issue for which mediation is being requested, including the dollar amount of the adjustment or, if applicable, the OIC in dispute; and

(e) A representation that the issue is not an excluded issue listed in Section 4, Section 5, or Section 6 above.

.03 *Review of mediation request*. The Appeals Team Manager will confer with the Appeals Office of Tax Policy and Procedure before deciding to approve or deny a mediation request. Generally, the Appeals Team Manager will respond to the taxpayer and the Team Case Leader or Appeals Officer within two weeks after the Appeals Team Manager receives the request for mediation.

(1) *Request approved*. If Appeals approves the mediation request, the Appeals Team Manager will inform the taxpayer and the Team Case Leader, Appeals Officer, or Settlement Officer and will schedule a conference or conference call at a mutually agreeable time that may include a representative from the Appeals Office of Tax Policy and Procedure to discuss the mediation process.

(2) *Request denied*. If Appeals denies the mediation request, the Appeals Team Manager will promptly inform the taxpayer and the Team Case Leader, Appeals Officer, or Settlement Officer. Although no formal appeal procedure exists for the denial of a mediation request, a taxpayer may request a conference with the Appeals Team Manager to discuss the denial. The denial of a mediation request is not subject to judicial review.

SECTION 8. AGREEMENT TO MEDIATE

.01 *Written agreement.* Upon approval of the request to mediate, the taxpayer and Appeals will enter into a written agreement to mediate. See Exhibit 2 of this revenue procedure for a model agreement to mediate. A representative from the Appeals Office of Tax Policy and Procedure may participate in the negotiation. The agreement to mediate should:

- (a) Be as concise as possible;
- (b) Specify the issue(s) that the parties have agreed to mediate;
- (c) Contain an initial list of witnesses, attorneys, representatives, and observers for each party;
- (d) Identify the location and the proposed date of the mediation session; and
- (e) Prohibit *ex parte* contacts between the mediator and the parties.

The Appeals Team Manager, in consultation with the Team Case Leader or Appeals Officer, will sign the agreement to mediate on behalf of Appeals.

Generally, it is expected that the parties will complete and execute the agreement to mediate within three weeks after being notified that Appeals has approved the mediation request, and will proceed to mediation within 60 days after signing the written agreement to mediate. A taxpayer's inability to adhere to these timeframes, without reasonable cause, may result in Appeals' withdrawal from the mediation process.

.02 *Participants.* The parties to the mediation process will be the taxpayer and Appeals. Each party must have at least one participant with decision-making authority attending the mediation session. The written agreement to mediate will set forth the procedures by which the parties inform each other and the mediator of the participants in the mediation, and will set forth any limitation on the number, identity, or participation of such participants. The parties are encouraged to include, in addition to the required decision-makers, those persons with information and expertise that will be useful to the decision-makers and the mediator. To minimize the possibility of a last minute disqualification of the mediator, each party must notify the mediator and the other party of the participants on the party's mediation team no later than two weeks before the mediation. See Exhibit 3 of this revenue procedure for a model participants list.

.03 *Disclosure.* To participate in mediation under this revenue procedure, the taxpayer must consent under section 6103(c) to the disclosure by the IRS of the taxpayer's returns and return information incident to the mediation to the mediator and any participant or observer identified in the initial list of participants and observers and to any subsequent participants and observers identified in writing by the parties. The taxpayer must execute a separate consent to disclose the taxpayer's return and return information. See Exhibit 4 of this revenue procedure for a model consent. If the agreement to mediate and consent are executed by a person pursuant to a power of attorney executed by the taxpayer, that power of attorney must clearly express the taxpayer's grant of authority to consent to disclose the taxpayer's returns and return information by the IRS to third parties, and a copy of that power of attorney must be attached to the agreement.

SECTION 9. MEDIATION PROCESS

.01 *Selection of mediator and expenses.* An Appeals employee trained as a mediator will serve as the mediator under this revenue procedure. Appeals will pay all expenses associated with the use of an Appeals mediator. A representative from the Appeals Office of Tax Policy and Procedure may participate in the negotiations to select an Appeals mediator. Pursuant to IRM 8.26.5.4.4, the taxpayer and the Appeals Team Manager will select the Appeals mediator from a list of trained employees who, generally, will be located in the same Appeals office or geographical area as the taxpayer, but will not be a member of the same team that was assigned to the case. Other criteria for selecting a mediator from Appeals may include previous mediation experience or knowledge of industry practices.

Additionally, at the taxpayer's expense, the taxpayer may elect to use a co-mediator who is not employed by the IRS. The taxpayer and the Appeals Team Manager will select the non-IRS co-mediator from any local or national organization that provides a roster of neutrals. A representative from the Appeals Office of Tax Policy and Procedure may participate in the negotiations to select a non-IRS co-mediator. Criteria for selecting a non-IRS co-mediator may include: completion of mediation training; previous mediation experience; substantive knowledge of tax law; or knowledge of industry practices. An individual is not eligible to be a non-IRS co-mediator if the individual has an official, financial, or personal conflict of interest with respect to the parties, unless such interest is fully disclosed in writing to the taxpayer and the Appeals Team Manager and they agree that the mediator may serve. See 5 U.S.C. § 573.

All mediators must be neutral. Mediators serve as facilitators, assist in defining the issues, and promote settlement negotiations between the parties. Mediators will inform and discuss with the parties the rules and procedures pertaining to the mediation process. Mediators do not have settlement authority and cannot render a decision regarding any issue in dispute. The parties will continue to have settlement authority for all issues considered under the mediation process.

.02 *Appeals personnel as mediators and conflict statement.* To address the inherent conflict arising from the Appeals mediator's status as an employee of the IRS, the Appeals mediator will provide to the taxpayer a statement confirming their proposed service as a mediator and stating that (i) they are a current employee of the IRS, (ii) a conflict results from the continued status as an IRS employee, and (iii) this conflict will not interfere in the mediator's ability to facilitate the case impartially. This statement will also be included in the written agreement to mediate.

SECTION 10. MEDIATION SESSION

.01 *Discussion summaries.* Each party will prepare a discussion summary of the issues (including the party's arguments in favor of the party's position) for consideration by the mediator. The discussion summaries should be submitted to the mediator and the other party no later than two weeks before the mediation session is scheduled to occur.

.02 *Confidentiality.* The mediation process is confidential. Therefore, all information concerning any dispute resolution communication is confidential and may not be disclosed by any party, participant, observer, or mediator except as provided by statute, such as in section 6103 of the Internal Revenue Code, relating to confidentiality of taxpayer information, and 5 U.S.C. § 574, relating to confidentiality in federal administrative alternative dispute resolution proceedings. A dispute resolution communication includes all oral or written communications prepared for the purposes of a dispute resolution proceeding. See 5 U.S.C. § 571(5).

.03 *Ex Parte Contacts With Mediator Prohibited.* To ensure that one party is not in a position to exert undue influence on the mediator, *ex parte* contacts with the mediator outside the mediation session are prohibited.

The prohibition against *ex parte* communications with the mediator is intended to apply only to unsolicited contacts from one of the parties with the mediator that occur outside the mediation session. The prohibition prevents the mediator from receiving information or evidence from one party that the other party is unaware of and is unable to respond to or rebut. This provision does not prevent the mediator from contacting a party outside the mediation session, or a party from answering a question or request posed by the mediator outside of the mediation session provided that the information furnished to the mediator is made available to both parties so that no party is unaware of or unable to respond to or rebut the information.

.04 *Withdrawal.* Either party may withdraw from the process at any time before reaching a settlement of the issue(s) being mediated by notifying the other party and the mediator in writing.

SECTION 11. POST-SESSION PROCEDURES

.01 *Mediator's report.* At the conclusion of the mediation process, the mediator will prepare a brief written report and submit a copy to each party. See Exhibit 5 of this revenue procedure for a model mediator's report.

.02 *Closing procedures.* If the parties reach an agreement on all or some of the issues through the mediation process, Appeals will use established procedures to close the case, including preparation of a Form 906, *Closing Agreement on Final Determination Covering Specific Matters*. See Statement of Procedural Rules, 26 C.F.R. § 601.106, Delegation Order 236 (Rev. 3) (addressing settlement authority for issues in a Coordinated Examination Program), or § 7122(b) (regarding OIC cases).

If the parties do not reach an agreement on an issue being mediated, Appeals will not reconsider the mediated issue(s), and a statutory notice of deficiency will be issued with respect to all unagreed issues, or the case will be processed using established closing procedures if there is no deficiency.

.03 *Special closing procedures for certain offer-in-compromise cases.* For OIC cases with liabilities of \$50,000 or more, any settlement or agreement reached through mediation must be reviewed by the Office of Chief Counsel pursuant to section 7122(b) before being finalized. When review is required, Appeals will forward the case to Area Counsel for an opinion as to the legal sufficiency of the offer. See IRM 5.8.8, *Offer in Compromise, Acceptance Processing*, and IRM 8.23.4, *Appeals Function, Offer in Compromise, Acceptance, Rejection Sustention, and Withdrawal Procedures for non-Collection Due Process (CDP) Offers*.

SECTION 12. GENERAL PROVISIONS

01. *Communication with IRS and Counsel Permitted.* Except as described in Section 10.03 with respect to mediators, Appeals has the discretion to communicate with the IRS Office of Chief Counsel, the originating IRS function, or both, in preparation for or during the mediation session. See Rev. Proc. 2012-18, 2012-10 I.R.B. 455. Appeals also has the discretion to have Counsel, the originating IRS function, or both, participate in the mediation proceeding to present the position and views of the IRS, and to rebut representations and arguments made by the taxpayer.

Counsel's participation in this regard is separate from the review function outlined in Section 11.03 of this revenue procedure.

.02 *Employees.* IRS employees who participate in or observe the mediation process in any way, and any person under contract to the IRS pursuant to section 6103(n) that the IRS invites to participate or observe, will be subject to the confidentiality and disclosure provisions of the Internal Revenue Code, including sections 6103, 7213, and 7431.

.03 *Section 7214(a)(8) disclosure.* Under section 7214(a)(8), IRS employees must report information concerning violations of any revenue law to the Secretary. The agreement to mediate will state this requirement and the parties will acknowledge this duty.

.04 *Disqualification of the non-IRS co-mediator.* The non-IRS co-mediator will be disqualified from representing the taxpayer in any pending or future action that involves the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation. This disqualification extends to representing any other parties involved in the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation.

(a) *Disqualification of co-mediator's firm.* Moreover, except as provided in section 12.04(b), the co-mediator's firm will be disqualified from representing the taxpayer or any other parties involved in the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation in any action that involves the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation.

(b) *Exception to disqualification of co-mediator's firm.* The co-mediator's firm will not be disqualified from representing the taxpayer or any other parties in any future action that involves the same transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation, provided that (i) the co-mediator disclosed the potential of such representation to the parties to the mediation conducted by the co-mediator prior to the parties' acceptance of the co-mediator, (ii) such action relates to a taxable year that is different from the taxable year that is the subject matter of the mediation, (iii) the firm's internal controls preclude the co-mediator from any form of participation in the matter, and (iv) the firm does not apportion to the co-mediator any part of the fee therefrom. In the event the co-mediator has been selected prior to the co-mediator learning of the identity of one or more of the parties involved in the mediation, requirement (i) will be deemed satisfied if the co-mediator promptly notifies the parties of the potential representation.

Although the co-mediator is prohibited from receiving a direct allocation of the fee from the taxpayer (or other party) in the matter for which the internal controls are in effect, the co-mediator will not be prohibited from receiving a salary, partnership share, or corporate distribution established by prior independent agreement. The co-mediator and his or her firm are not disqualified from representing the taxpayer or any other parties involved in the mediation in any matters unrelated to the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation.

This section 12.04 only applies to representations on matters before the IRS.

The provisions of this section 12.04 are in addition to any other applicable disqualification provisions, including, for example, the rules of the United States Tax Court and applicable canons of ethics.

.05. *Recording of mediation session.* The parties to the mediation may not make a stenographic record, audio or video tape recording, or other transcript of the mediation session.

.06 *Use as precedent.* A settlement reached by the parties through mediation will not be binding on the parties (or be otherwise controlling) for taxable years not covered by the agreement. Except as provided in the agreement, no party may use such settlement as precedent.

SECTION 13. EFFECTIVE DATE

This procedure is effective Month DD, 2014, the date this revenue procedure is published in the Internal Revenue Bulletin.

SECTION 14. EFFECT ON OTHER DOCUMENTS

Revenue Procedure 2009-44 and Announcements 2008-111 and 2011-6 are superseded.

DRAFTING INFORMATION

The principal authors of this revenue procedure are Debra Kohn, Office of Chief Counsel, Procedure and Administration, Charmaine Osbin, Office of Appeals, Tax Policy and Procedure for non-collection cases, and Dale Veer, Office of Appeals, Tax Policy and Procedure for OIC and TFRP cases. For further information regarding this revenue procedure, contact Ms. Kohn at (202) 317-3600, Ms. Osbin at (281) 721-7275, or Mr. Veer at (651) 726-7430 (not toll-free calls).

Exhibit 1:

Addresses for Appeals Area Directors

<p>Director, Area 1 IRS Appeals 701 Market Street, Suite 2200 Philadelphia, PA 19106-1538</p>
<p>Director, Area 2 – Collection IRS Appeals 10715 David Taylor Drive Charlotte, NC 28262</p>
<p>Director, Area 3 IRS Appeals 810 Broadway, Suite 300 Nashville, TN 37203-3810</p>
<p>Director, Area 4 IRS Appeals 701 Market St., Suite 2200 Philadelphia, PA 19106-1538</p>
<p>Director, Area 5 – Campus IRS Appeals 5000 Corporate Drive Holtsville, NY 11742-2002</p>
<p>Director, Area 6 – Campus IRS Appeals 3333 Getwell Road, Stop 86E Memphis, TN 38118-7733</p>
<p>Director, Area 7 IRS Appeals 55 North Robinson Oklahoma City, OK 73102</p>
<p>Director, Area 8 IRS Appeals 100 First Street, Suite 2000 San Francisco, CA 94105</p>
<p>Director, Area 9 IRS Appeals 6377 Riverside Avenue Riverside, CA 92506-3124</p>
<p>Director, Area 10 – Campus IRS Appeals 7125 Industrial Road Florence, KY 41042-2907</p>
<p>Director, Area 11 – Collection IRS Appeals 100 First Street, Suite 2000 San Francisco, CA 94105</p>

Director, Area 12 – Campus IRS Appeals 2525 Capitol Street Fresno, CA 93721-2227
Director, Area 13 – Collection IRS Appeals 810 Broadway, Suite 300 Nashville, TN 37203-3810
Director, Appeals Team Case Leaders IRS Appeals 300 North Los Angeles Street, Federal Building Los Angeles, CA 90012-3308
Director, Specialty Operations – Domestic IRS Appeals 290 Broadway, 11th Floor New York, NY 10007
Director, Specialty Operations – International IRS Appeals 300 Pearl Street Buffalo, NY 14202

Exhibit 2: **Model Agreement to Mediate**

1. The Mediation² Process.

The mediation will be an extension of the Appeals process to help **[NAME OF TAXPAYER]** and Internal Revenue Service (IRS)--Appeals (the PARTIES) reach a negotiated settlement of the issues to be mediated. See (2) below for the participants in the mediation process. To accomplish this goal, the mediator will act as a facilitator, assist in defining the issues, and promote settlement negotiations between the PARTIES. The mediator will inform and discuss with the PARTIES the rules and procedures pertaining to the mediation process. The mediator will not have settlement authority and will not render a decision regarding any issue in dispute. The PARTIES will continue to have settlement authority for all issues considered under the mediation process.

2. Nature of Process, Participants, Withdrawal.

(a) The mediation process is optional.

(b) Each PARTY must have at least one participant attending the mediation session with decision-making authority. No later than two weeks before the mediation, each PARTY will submit to the other PARTY and the mediator a list of the participants who will attend the mediation session on behalf of or at the request of the PARTY, including a designation of the person with decision-making authority who will represent the PARTY at the mediation session. Each PARTY's list of participants will contain the participant's name, the participant's position with the PARTY or other affiliation (e.g., a member of XYZ law firm, counsel to the taxpayer), and the participant's address, [optional: telephone number, and fax number]. All participants attending the mediation on behalf of or at the request of a PARTY will be listed on the PARTY's list of participants, including witnesses, consultants, and attorneys.

[Insert limitations on the number or types of participants, if any.]

(c) Either PARTY may withdraw from the process at any time prior to reaching a settlement of the issues to be mediated by notifying the other PARTY and the mediator in writing.

3. Selection of Mediator and Costs.

(a) IRS Appeals will pay the costs associated with the Appeals mediator. The taxpayer will pay the cost of a non-IRS co-mediator.

(b) The taxpayer, by signing this agreement, acknowledges that (i) the Appeals mediator is a current employee of the IRS, (ii) a conflict results from his or her continued status as an IRS employee, and (iii) this conflict will not interfere with the mediator's ability to facilitate the case impartially.

4. Issues to be Mediated.

The mediation session will encompass the following issues in the IRS audit of the federal tax returns of **[NAME OF TAXPAYER]** for tax year(s) _____:

² For purposes of this agreement, the term "mediation" refers only to "non-binding mediation" as set forth in section 7123(b)(1).

(a) Issue #1

(b) Issue #2

5. Submission of Materials.

Each PARTY will present to the mediator a separate written summation not to exceed XX pages (exclusive of exhibits consisting of pre-existing documents and reports) regarding each issue. The mediator will have the right to ask either PARTY for additional information before the mediation session if deemed necessary for a full understanding of the issues to be mediated. Each PARTY will simultaneously submit to the other PARTY a copy of any submission to the mediator.

6. Place of Mediation.

The PARTIES will attempt to select a site at or near the mediator's office, **[NAME OF TAXPAYER]**'s office, or an Appeals office.

7. Proposed Schedule.

Subject to the approval of the mediator, the mediation session will be conducted according to the following schedule:

Submission of Materials to Mediator: **A DATE NO LATER THAN TWO WEEKS BEFORE THE DATE OF MEDIATION SESSION**

Mediation Session: **By MONTH DAY, YEAR and TIME**

8. Confidentiality.

IRS employees who participate in or observe the mediation process in any way, and any person under contract to the IRS pursuant to § 6103(n) of the Internal Revenue Code (including the mediator) that the IRS invites to participate or observe, will be subject to the confidentiality and disclosure provisions of the Internal Revenue Code, including §§ 6103, 7213 and 7431. See also 5 U.S.C § 574.

9. Ex Parte Contacts Prohibited.

There will be no *ex parte* contacts from a PARTY to the mediator outside the mediation session. This provision is not intended to prevent the mediator from contacting a PARTY, or a PARTY from responding to the mediator's request for information.

10. Section 7214(a)(8) Disclosure.

The PARTIES to this agreement acknowledge that IRS employees involved in this mediation are bound by the § 7214(a)(8) disclosure requirements concerning violations of any revenue law.

11. No Record.

There will be no stenographic record, audio or video tape recording, or other transcript of the mediation session(s).

12. Report by Mediator.

At the conclusion of the mediation session, the mediator will issue a brief report to the PARTIES identifying each issue described in section 4, above, and whether the PARTIES either agreed to resolve or did not resolve the issue.

13. Appeals Procedures Apply.

If the mediation process enables the PARTIES to reach agreement on the issues, Appeals will use established procedures to close the case. Delegation Order 4-24, IRM 1.2.43.22 (addressing settlement authority for issues in a Coordinated Examination Program) or § 7122(b) (regarding offer-in-compromise cases) may apply to settlements resulting from the mediation process. Appeals will not reconsider the mediated issue(s), and a statutory notice of deficiency will be issued with respect to all unagreed issues (or the case will be processed using established closing procedures if there is no deficiency).

14. Precedential Use.

A settlement reached by the PARTIES through mediation will not be binding on the PARTIES (or be otherwise controlling) for taxable years not covered by the agreement. Except as provided in the agreement, no PARTY may use such settlement as precedent.

INTERNAL REVENUE SERVICE, APPEALS

By: _____
Name
Appeals Team Manager

Date: _____

NAME OF TAXPAYER

By: _____
Name
Title

Date: _____

Exhibit 3:

Model Mediation Participants List

Case Name: _____

Submitted By: _____

Date: _____

Please list below all participants attending the mediation, including witnesses, consultants, and attorneys. This form must be sent to the other PARTY and to the mediator(s) no later than two weeks before the mediation session. Insert an **asterisk (*)** before the name of the person who has decision-making authority at the mediation session:

**NAME, POSITION AND ADDRESS
(TELEPHONE OR FAX NUMBER OPTIONAL)**

Exhibit 4: Consent to Disclose Tax Information

Pursuant to section 6103(c) of the Internal Revenue Code of 1986 (as amended), I hereby consent to the disclosure of return information (as defined in section 6103(b)(2)) relating to the mediation session between _____ (Taxpayer) and the Commissioner of Internal Revenue to be held on _____ (date), as follows:

The Internal Revenue Service may disclose the taxpayer's return and return information incident to the mediation to the mediator and any participants or observers identified in the initial list of participants and to any subsequent participants and observers identified in writing by the parties. This consent relates to the mediation session that is the subject of an agreement to mediate dated _____. I am aware that in the absence of this authorization, the return and return information of _____ (Taxpayer) is confidential and may not be disclosed except as authorized by the Internal Revenue Code.

I certify that I have the authority to execute this consent on behalf of Taxpayer.

Taxpayer Name: _____

Taxpayer Identification Number: _____

Taxpayer Address: _____

By: **[Name of Individual Executing Consent]** _____

Title: **[Title of Individual Executing Consent]** _____

Signature: _____

Date: _____

Exhibit 5: Model Mediator's Report

The parties below agreed to mediate their dispute and attended a mediation session on **MONTH DAY, YEAR** in an attempt to settle the following issue(s):

ISSUE:

SETTLEMENT: Yes No Partial

Proposed Adjustment Amount: _____ Amount Sustained: _____

ISSUE:

SETTLEMENT: Yes No Partial

Proposed Adjustment Amount: _____ Amount Sustained: _____

Settlement documents will be prepared under established Appeals procedures.

DATED this _____ day of _____

/s/ Mediator

/s/ Party

/s/ Party

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายสาริศ พันธุ์นรา เกิดเมื่อวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2534 ที่จังหวัดนราธิวาส สำเร็จการศึกษาชั้นนิติศาสตร์บัณฑิต จากมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขต หาดใหญ่ ในปีการศึกษา 2556 และได้เข้าศึกษาต่อระดับชั้นนิติศาสตร์มหาบัณฑิต ณ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2556 และสำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2560

