ฉบับเสนอสอบออนไลน์

แนวทางการพัฒนากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากร

นางสาว จุฬารัตน์ วงษ์ผักเบี้ย

รายงานเอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ภาควิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The Approach to Develop the Procedure before Introducing the Evidences to Investigate the Facts in Taxation Cases

Miss Chularat Wongpukbia

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Law Program in Finance and Tax Law

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ 1

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา 1

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา 4

1.3 สมมติฐานในการศึกษา 4

1.4 ขอบเขตการศึกษา 5

1.5 วิธีการศึกษา 5

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา 6

บทที่ 2 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของไทย 7

2.1 ระบบศาลของไทย 7

2.2 กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร 10

2.3 บทบาทของระบบกฎหมายและวิธีพิจารณาความของกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร 18

2.3.1 ระบบกฎหมาย 18

2.3.2 ระบบวิธีพิจารณาคดี 21

2.4 ความเป็นมาและความสำคัญของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง.. 25

2.4.1 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบกรณีการยื่นบัญชีระบุพยาน 26

2.4.2 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบกรณีการอ้างอิงต้นฉบับเอกสารและพยานวัตถุ..... 34

2.4.3 การขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานเอกสารและพยานวัตถุ 36

2.4.4 การสอบถามข้อเท็จก่อนการชี้สองสถาน 36

2.4.5 การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ..... 38

2.4.6 การชี้สองสถาน 40

บทที่ 3 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของต่างประเทศ 45

3.1 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน 45
3.1.1 กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร 49
3.1.2 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง 53
3.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา 58
3.2.1 กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร 62
3.2.2 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง 68
บทที่ 4 แนวทางการพัฒนาหลักเกณฑ์กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงภาษีอากร 81
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ 89
5.1 สรุป 89
5.2 ข้อเสนอแนะ 91
บรรณานุกรม 95

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

เหตุที่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งทั่วไป เพราะเป็นคดีที่มีข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐอันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญที่เข้าใจด้านภาษีอากรโดยเฉพาะก็จะทำให้การพิจารณาคดีเป็นไปโดยรวดเร็วยิ่งขึ้น โดยศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนัญพิเศษซึ่งอยู่ในสังกัดศาลยุติธรรมและศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้น ตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม[1] ซึ่งในศาลภาษีอากรใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหาและการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรอย่างเคร่งครัด เช่น การยื่นบัญชีระบุพยานและการชี้สองสถานเป็นกฎหมายลักษณะพยานหลักฐานที่มีความสำคัญเนื่องจากเป็นกระบวนการที่กำหนดประเด็นปัญหาข้อพิพาทของคู่ความในศาลภาษีอากร ซึ่งจะเห็นได้ว่า การยื่นบัญชีระบุพยานในศาลภาษีอากรกฎหมายบัญญัติการยื่นบัญชีระบุพยานแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ กรณีแรกคือกรณีมีการชี้สองสถานให้คู่ความที่ประสงค์จะยื่นบัญชีระบุพยานก่อนมีการชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน กรณีที่สองคือกรณีไม่มีการชี้สองสถานให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนมีการสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการยื่นบัญชีระบุพยานมีความสำคัญกับคู่ความในคดีภาษีอากรเนื่องจากอาจมีผลทำให้คู่ความแพ้ชนะได้ กล่าวคือหากโจทก์และจำเลยไม่ได้ยื่นบัญชีระบุพยานภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือข้อกำหนดคดีภาษีอากรก็ถือว่าไม่มีพยานหลักฐานมาสืบทำให้แพ้คดีและอาจเป็นเหตุให้นำคดีมาฟ้องใหม่ไม่ได้ เพราะเป็นการที่ศาลวินิจฉัยชี้ขาดในเนื้อหาแห่งคดีว่าด้วยพยานหลักฐานแล้ว แม้ยังไม่ได้เข้าสู่เนื้อหาของคดีที่พิจารณาเลยแต่อาจแพ้คดีเพราะไม่ได้ยื่น

---

[1] เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 (พิมพ์อักษร, 2544), หน้า 3-4.

บัญชีระบุพยานซึ่งเป็นเรื่องของวิธีพิจารณาเท่านั้น[2] ประกอบกับเรื่องการอ้างอิงต้นฉบับเอกสารเพื่อเป็นพยานหลักฐานและการเรียกพยานเอกสารและพยานวัตถุที่อยู่ในครอบครองของคู่ความหรือบุคคลภายนอกในคดีภาษีอากรตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 16และข้อ17 คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีพยานหลักฐานค่อนข้างมากคู่ความในคดีไม่ทราบได้แน่ชัดว่าการพิจารณาคดีของตนจะเป็นไปในแนวทางใดเป็นเหตุให้คู่ความในคดีภาษีอากรนำพยานหลักฐานมาเสนอศาลค่อนข้างฟุ่มเฟือยเป็นเหตุให้ศาลต้องรับภาระในการพิจารณาและอาจส่งผลให้การพิจารณาคดีล่าช้า

การชี้สองสถานคดีภาษีอากรมีการนำเรื่องการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถานมาใช้ โดยเป็นการให้ดุลพินิจศาลในการสอบถามข้อเท็จจริงของคู่ความ กรณีการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถาน ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 19 ศาลอาจสอบถามข้อเท็จจริงไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเพื่อมาให้ฝ่ายนั้นมาตอบข้อสอบถามในวันชี้สองสถาน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการชี้สองสถานในคดีภาษีอากรแม้กฎหมายจะมีการบัญญัติให้มีการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน แต่จะเห็นได้ว่าการชี้สองสถานและการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน กฎหมายมิได้บัญญัติให้ทำทุกคดีแต่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาลและการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถานจะไม่นำไปใช้กับคดีภาษีอากรที่มีการสืบพยานแต่ไม่มีการชี้สองสถาน แม้การชี้สองสถานและการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถานเพื่อเป็นการกะประเด็นและกำหนดหน้าที่นำสืบของคู่ความเพื่อให้การพิจารณาของศาลเป็นไปโดยความสะดวกและรวดเร็วขึ้น แต่การชี้สองสถานและการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถานไม่ได้มีในทุกคดีภาษีอากร

ในกระบวนพิจารณาคดีภาษีอากรมีการกำหนดให้คู่ความสามารถรับรองข้อเท็จจริงระหว่างกันได้ โดยการส่งข้อสอบถามไปยังอีกฝ่ายหนึ่งเพื่อให้อีกฝ่ายตอบข้อสอบถามในวันชี้สองสถานหรือในวันสืบพยานแล้วแต่กรณี โดยการสอบถามข้อเท็จจริงดังกล่าวนั้นศาลจะเป็นผู้สอบถามแต่การสอบถามดังกล่าวคู่ความที่จะทำการสอบถามข้อเท็จจริงต้องส่งหนังสือแจ้งรายการสอบถามข้อเท็จจริงให้คู่ความอีกฝ่ายทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนมีการชี้สองสถานหรือก่อนสืบพยานแล้วแต่กรณี แต่มีข้อสังเกตว่าระยะเวลาให้คู่ความที่ต้องตอบคำถามเตรียมตัวค่อนข้างน้อย ประกอบกับการ

---

[2]พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, "กรณีศึกษาการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรที่นักบริหารไม่ควรมองข้าม, ดุลพาห เล่ม 2ปีที่47," (ม.ว.ด.ป) , หน้า1-2.

สอบถามข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความด้วยกันกฎหมายน่าจะเปิดโอกาสให้คู่ความถามตอบกันเองแล้วจึงส่งบทสรุปของการถามตอบให้ศาลซึ่งอาจทำให้กระบวนการพิจารณาคดีของศาลรวดเร็วกว่าหรือไม่

จากที่กล่าวมาข้างต้นในเรื่องการยื่นบัญชีระบุพยาน การอ้างอิงเอกสารต้นฉบับ การขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐาน การชี้สองสถาน การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน และการรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความถือว่าเป็นกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในชั้นศาลภาษีอากรพบว่ายังคงถือว่ากระบวนการดังกล่าวยังไม่เป็นประโยชน์เท่าที่ควรแก่คู่ความในคดีภาษีอากร

รายงานเอกัตศึกษาฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาในเรื่องของความเหมาะสมและเป็นธรรมของการกระบวนการก่อนสืบพยาน โดยศึกษาจากกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงคดีภาษีอากรในศาลต่างประเทศว่ามีขั้นตอนเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวอย่างไร โดยศึกษาจาก 2 ประเทศ ได้แก่ ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน และประเทศสหรัฐอเมริกาโดยประเทศดังกล่าวมีการใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) และระบบจารีตประเพณี (Common Law) เนื่องจากในระบบกฎหมายทั้งสองประเทศนั้นมีการใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีที่แตกต่างกันซึ่งในประเทศสหพันธรัฐเยอรมันมีการใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวน ซึ่งจะเห็นได้ว่าสาระสำคัญของระบบไต่ส่วนนั้น ศาลค่อนข้างมีบทบาทในการค้นหาความจริง ส่วนคู่ความในคดีมีหน้าที่เพียงเป็นผู้ช่วยศาลในการค้นหาความจริง และในประเทศสหรัฐอเมริกามีการใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหา สาระสำคัญของระบบนี้คือ ศาลมีการวางตัวเป็นกลางเพื่อควบคุมให้คู่ความทั้งสองฝ่ายปฏิบัติตามกติกาอย่างเคร่งครัด ซึ่งลักษณะสำคัญของระบบนี้อยู่ที่ศาลจะเอนเอียงไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมิได้ และศาลไม่มีหน้าที่ช่วยคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งในการแสวงหาพยานหลักฐาน โดยคู่ความในคดีต้องหาพยานหลักฐานมาสู้กัน ศาลต้องปฏิบัติตามวิธีพิจารณาคดีอย่างเคร่งครัด[3]จากที่กล่าวมาข้างต้นเพื่อนำมาเปรียบเทียบกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทยว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร วิธีการของประเทศใดจะเหมาะสมและเป็นธรรมแก่คู่กรณีมากกว่า และเพื่อหาแนวทางในการพัฒนาปรับปรุงในเรื่องของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของไทยให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมมากขึ้น

---

[3] เข็มชัย ชุติวงศ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, พิมพ์ครั้งที่ 9. (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2014), หน้า 1-4.

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1. เพื่อวิเคราะห์ถึงหลักกฎหมายและวัตถุประสงค์ เกี่ยวกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากร

2. เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักกฎหมาย เกี่ยวกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากร

3. เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคที่เกี่ยวกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากร

4. เพื่อนำไปสู่ข้อสรุป คดีภาษีอากรของไทยควรนำหลักการเกี่ยวกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลต่างประเทศมาใช้หรือไม่อย่างไร และหากควรนำมาใช้ควรจะมีหลักเกณฑ์อย่างไรเพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาคดีภาษีอากรของไทย

1.3 สมมติฐานในการศึกษา

กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรมีความสำคัญต่อคู่ความในคดีภาษีอากรและศาล เนื่องจากเป็นกระบวนการที่เปิดโอกาสให้คู่ความได้เตรียมการก่อนเข้าสู่การพิจารณาคดีและเพื่อให้ได้ความเป็นธรรมในการเสนอพยานหลักฐานมาในการต่อสู้คดี และกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงอาจช่วยให้ศาลพิจารณาคดีเป็นไปโดยความสะดวกและง่ายเข้า แต่อย่างไรก็ตามกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรบางกรณียังไม่เป็นประโยชน์แก่คู่ความในคดีและศาลเท่าที่ควร จึงควรปรับปรุงหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้การดำเนินคดีภาษีอากรมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

1.4 ขอบเขตการศึกษา

เพื่อมุ่งศึกษาแนวคิดและหลักกฎหมายพยานหลักฐานในคดีภาษีอากรว่าด้วยเรื่องกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง รวมถึงกฎหมายในกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรเกี่ยวกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลต่างประเทศ ซึ่งเป็นระบบประมวลกฎหมาย(Civil Law)และระบบจารีตประเพณี(Common Law)ได้แก่ ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยศึกษาถึงความแตกต่างของทั้งสองระบบรวมทั้งข้อดีและข้อเสีย เงื่อนไข ข้อจำกัด เพื่อนำมาศึกษาเป็นต้นแบบในการเปรียบเทียบเพื่อพัฒนาคดีภาษีอากรของไทยเกี่ยวกับกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงให้ดียิ่งขึ้น

1.5 วิธีการศึกษา

เป็นการวิจัยโดยเอกสารโดยศึกษาจากการรวบรวมเอกสาร และการค้นคว้าจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร พ.ศ.2528และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง รวมถึงหนังสือ คำพิพากษา บทความ วารสาร วิทยานิพนธ์ วิจัยศาล และกฎหมาย บทความ เอกสารต่างๆในทางภาษีของศาลต่างประเทศ รวมทั้งข้อมูลจากแหล่งออนไลน์ เพื่อนำมาศึกษารวบรวมวิเคราะห์ในเรื่องที่จะทำการศึกษา เพื่อหาข้อสรุปและแนวทางแก้ไขพัฒนาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. ทำให้ทราบถึงหลักการและแนวคิดของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงของศาลภาษีอากร

2. ทำให้ทราบถึงหลักการและแนวคิดของกฎหมายในเรื่องกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของศาลต่างประเทศ

3. ทำให้ทราบถึงข้อดี ข้อเสีย ข้อจำกัด หรือเงื่อนไขในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรต่างประเทศเพื่อนำมาพัฒนาคดีภาษีอากรของไทยเกี่ยวกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรของศาลไทยให้คู่ความมีความสะดวกได้ข้อเท็จจริงที่ชัดเจน และเป็นธรรมแก่คู่ความมากขึ้น

บทที่ 2
กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของไทย

กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรมีความสำคัญต่อการพิจารณาคดีของศาลเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากว่ากระบวนการก่อนพิจารณาคดีจะนำสืบพยานหลักฐานได้ต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ซึ่งเป็นขั้นตอนการเตรียมพยานเอกสารและเตรียมความพร้อมของคู่ความในคดีเพื่อที่จะเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาล อีกทั้งกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงมีส่วนช่วยให้ศาลพิจารณาคดีให้เป็นไปโดยสะดวกและง่ายขึ้น และกระบวนการก่อนสืบพยานนี้หากคู่ความปฏิบัติไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายวิธีพิจารณาความบัญญัติไว้อาจส่งผลให้คู่ความแพ้คดีได้ทั้งที่ยังมิได้นำข้อเท็จจริงมาชี้นว่ากันในศาลโดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 86 ให้ศาลปฏิเสธไม่รับฟังพยานหลักฐานนั้นไว้ ซึ่งในบทนี้จะกล่าวถึง ระบบศาล กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร บทบาทของระบบกฎหมายและวิธีพิจารณาความของกระบวนการภาษีอากร และความเป็นมาและความสำคัญของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงคดีภาษีอากร เพื่อนำไปสู่การศึกษากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงคดีภาษีอากรในศาลต่างประเทศเพื่อนำมาพัฒนากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรของไทยต่อไป

2.1 ระบบศาลของไทย

ประเทศไทยมีรูปแบบการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข โดยมีการแบ่งแยกอำนาจอธิปไตยในการบริหารประเทศออกเป็น 3 ฝ่าย ได้แก่ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ และมีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดในการปกครองประเทศ กฎหมายใดจะขัดหรือแย้งมิได้ตามบทบัญญัติมาตรา 5 ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย โดยมีการใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมายหรือลายลักษณ์อักษร(Civil Law) ซึ่งมีผู้ร่างกฎหมายคือรัฐสภาโดยอาศัยอำนาจนิติบัญญัติเป็นผู้ที่มีอำนาจตรากฎหมายเพื่อใช้บังคับภายในประเทศ ส่วน

อำนาจบริหารประเทศตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยกฎหมายบัญญัติให้นายกรัฐมนตรีและคณะรัฐมนตรีเป็นผู้มีหน้าที่ในการบริหารประเทศโดยอาศัยอำนาจการบริหารประเทศตามที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ และอำนาจตุลาการ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 188 การพิจารณาอรรถคดีของศาล จะต้องดำเนินไปตามกฎหมายและในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์ โดยการพิจารณาคดีของศาลย่อมเป็นไปโดยอิสระและพิจารณาอรรถคดีตามรัฐธรรมนูญและกฎหมายโดยการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว เที่ยงธรรมและปราศจากอคติทั้งปวง

โดยระบบศาลของประเทศไทยมีใช้ระบบศาลคู่ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักไทย พ.ศ.2560 หมวด 10 กฎหมายได้บัญญัติในเรื่องศาลในประเทศไทยไว้ซึ่งศาลในประเทศไทยแบ่งเป็น 4 ศาล ได้แก่ ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร และศาลรัฐธรรมนูญ ซึ่งแต่ละศาลมีอำนาจพิจารณาคดีที่แตกต่างกันไป โดยสามารถแยกระบบศาลได้ ดังนี้

1. ศาลยุติธรรม (Court of Justice)

ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาคดีทั้งปวง เว้นแต่เป็นคดีรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลอื่น โดยจะพิจารณาว่าคดีว่าอยู่ในเขตอำนาจของศาลใดให้พิจารณาจากการจัดตั้งศาลและวิธีพิจารณาคดีของศาลตามมาตรา 194 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2560 โดยศาลยุติธรรมของไทยแบ่งเป็น 3 ชั้น อันได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ ศาลฎีกา โดยแต่ละชั้นศาลมีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

(ก) ศาลชั้นต้น

ศาลชั้นต้นเป็นศาลที่เริ่มต้นแห่งการฟ้องคดีเป็นศาลซึ่งรับคำฟ้อง คำร้อง ไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา คดีผู้บริโภค คดีแรงงาน คดีล้มละลาย คดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ และคดีทุจริตและประพฤติมิชอบ[4] โดยศาลชั้นต้นประกอบไปด้วย

ศาลชั้นต้นไม่สังกัดภาค อันได้แก่ ศาลอาญา ศาลอาญากรุงเทพใต้ ศาลแพ่ง ศาลแพ่งกรุงเทพใต้ ศาลแพ่งตลิ่งชัน ศาลอาญาตลิ่งชัน ศาลแพ่งพระโขนง ศาลอาญาพระโขนง ศาลแพ่งมีนบุรี ศาลอาญามีนบุรี ศาลอาญาทุจริตและมิชอบกลาง ศาลอาญาทุจริตและมิชอบภาค1-9 เป็นต้น

[4] ศาลยุติธรรม, "โครงสร้างศาลยุติธรรม," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 11/02/2562. แหล่งที่มา: https://oppb.coj.go.th/th/content/category/detail/id/54/cid/57/iid/126661

ศาลชั้นต้นสังกัดภาค อันได้แก่ ศาลจังหวัดในภาค 1-9, ศาลแขวงในภาค 1-9

ศาลชำนัญพิเศษ อันได้แก่ ศาลภาษีอากรกลาง ศาลล้มละลายกลาง ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลแรงงาน และศาลเยาวชนและครอบครัว[5]

(ข) ศาลอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาหรือคำสั่งตามบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ โดยลักษณะการพิจารณาคดีของศาลอุทธรณ์คือการทบทวนหรือตรวจสอบคำพิพากษาของศาลชั้นต้น รวมทั้งมีอำนาจพิจารณาคำสั่งเกี่ยวกับการประกันตัวในคดีอาญา และการทุเลาการบังคับคดีในคดีแพ่ง[6]

(ค) ศาลฎีกา

ศาลฎีกาเป็นศาลยุติธรรมชั้นสูงสุดมีอำนาจเขตอำนาจพิจารณาคดีทั่วราชอาณาจักร มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่มีการอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ตามบทบัญญัติว่าด้วยการฎีกา[7]และคดีที่รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายอื่นบัญญัติให้นำเสนอต่อศาลฎีกาได้โดยตรงตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาตรา 23 เช่น คดีของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง คดีเลือกตั้งบางประเภท เป็นต้น

2. ศาลปกครอง

ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาคดีปกครองอันเนื่องมาจากการใช้อำนาจทางปกครองหรืออันเนื่องมาจากการดำเนินกิจกรรมทางปกครองมีข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยศาลปกครองแบ่งออกเป็น 2 ชั้น ได้แก่ ศาลปกครองสูงสุด และศาลปกครองชั้นต้นตามมาตรา 197 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2560

---

[5] เรื่องเดียวกัน.

[6] เรื่องเดียวกัน.

[7] เรื่องเดียวกัน.

3. ศาลทหาร

ศาลทหารมีอำนาจพิจารณาคดีอาญาที่ผู้กระทำความผิดเป็นบุคคลที่อยู่ในอำนาจศาลทหารตามมาตรา 199 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2560

4. ศาลรัฐธรรมนูญ

ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจพิจารณาคดีดังต่อไปนี้ ได้แก่ พิจารณาวินิจฉัยความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายหรือร่างกฎหมาย พิจารณาวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับหน้าที่หรืออำนาจของสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา รัฐสภา คณะรัฐมนตรี หรือองค์กรอิสระ และหน้าที่และอำนาจอื่นตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญตามมาตรา 210 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2560

2.2 กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร

(1) ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3[8] มาตรา 5[9] และมาตรา 6[10] นั้นกฎหมายบัญญัติให้ศาลภาษีอากรในศาลชั้นต้นมีอยู่ 2 ศาลด้วยกัน คือ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลภาษีอากรจังหวัด ซึ่งในปัจจุบันมีเพียงศาลภาษีอากรกลางเพียงศาลเดียวที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรเพียงศาลเดียว ส่วนศาลภาษีอากรจังหวัดยังไม่ได้มีพระราชบัญญัติจัดตั้งขึ้น เนื่องจากคดีภาษีอากรในศาลต่างจังหวัดยังมีจำนวนน้อย หากเปิดทำการยังไม่คุ้มกับงบประมาณค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจ้างบุคลากรและอาคารสถานที่ และตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 33[11] ได้บัญญัติบทเฉพาะกาลเพื่อแก้ความขัดข้องในกรณีที่

---

[8] มาตรา 3 ศาลภาษีอากร หมายความว่า ศาลภาษีอากรกลางหรือศาลภาษีอากรจังหวัด

[9] มาตรา 5 ให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นในกรุงเทพมหานคร และจะเปิดทำการเมื่อใด ให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา

[10] มาตรา 6 ถ้าจะจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้นในจังหวัดใดให้กระทำโดยพระราชบัญญัติ

[11] "พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ".มาตรา 33 “ในระหว่างศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่ง

ยังไม่มีศาลภาษีอากรจังหวัด ส่วนศาลสูงที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร ได้แก่ ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษ[12] โดยศาลอุทธรณ์ชำนัญพิเศษประกอบด้วย 5 แผนก และมีแผนกคดีภาษีอากรรวมอยู่ด้วยซึ่งถูกจัดตั้ง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลชำนัญพิเศษ พ.ศ.2558 มาตรา 5 และ ศาลฎีกาเป็นศาลชั้นสูงสุด

ศาลภาษีอากรกลาง มีเขตอำนาจแบ่งออกได้ 3 ประการ[13] คือ

1.1 เขตอำนาจโดยเฉพาะ

ถ้าหากมีข้อพิพาทในคดีภาษีอากรเกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร หรือ จังหวัดที่กล่าวมาแล้วตามมาตรา 5 วรรคสอง[14] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จะต้องนำคดีไปยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรงเพียงศาลเดียวเท่านั้น โดยไม่จำต้องผ่านศาลจังหวัดแต่อย่างใด

1.2 เขตอำนาจโดยขยาย

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางและวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 5 วรรคสอง[15] บทบัญญัติดังกล่าวมีการขยายอำนาจของศาลภาษีอากรกลางให้กว้างขึ้น โดยมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักร ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าแม้ศาลภาษีอากรกลางจะเป็นศาลชั้นต้น แต่ก็มีผู้พิพากษาที่มีความรู้มีประสบการณ์การทำงานที่สูงกว่าศาลภาษีอากรจังหวัด คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจ

พิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลาง สุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร”

[12] ศาลอุทธรณ์ชำนัญพิเศษ., "โครงสร้างศาลอุทธรณ์ชำนัญพิเศษ. ," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15/01/2562. แหล่งที่มา: https://appealsc.coj.go.th/th/content/page/index/id/121191.

[13] เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า 7-11.

[14] "พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ".พ.ศ.2528 มาตรา 5 วรรคสอง “ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี...”

[15] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 “บรรดาคดีที่เกิดนอกเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง”

ศาลภาษีอากรกลางนั้นอาจมีความจำเป็นที่ต้องรับไว้พิจารณา เช่น คดีที่มีทุนทรัพย์สูง คดีที่มีความยุ่งยาก หรือคดีที่มีความสลับซับซ้อน

มีข้อน่าสังเกต สำหรับเขตอำนาจโดยขยายของศาลภาษีอากรว่า เนื่องจากศาลภาษีอากรจังหวัดยังไม่ได้เปิดทำการ ศาลภาษีอากรกลาง จึงมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักรตามบทเฉพาะกาลของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 33 ส่วนการใช้ดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะยอมรับพิจารณาคดีหรือไม่ยอมรับพิจารณาคดี ตามมาตรา 5 วรรคสอง นั้นยังไม่มีกรณีใช้ดุลพินิจดังกล่าว เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีศาลภาษีอากร

1.3 เขตอำนาจตามบทเฉพาะกาล

ปัจจุบัน ศาลภาษีอากรจังหวัดยังไม่ได้มีการจัดตั้งขึ้นในท้องที่ใด จึงยังต้องอาศัยบทเฉพาะกาลโดยศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลเดียวที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรทั่วราชอาณาจักรและผลแห่งการใช้บทเฉพาะกาลนี้ โจทก์สามารถยื่นฟ้องได้ 2 กรณี คือ ยื่นฟ้องโดยตรงต่อศาลภาษีอากรกลาง หรือยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางและวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 33[16]

1.3.1 การยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง ถือว่าเป็นการยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลางจะใช้อำนาจไม่ยอมรับพิจารณาตามมาตรา 5 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีไม่ได้ เพราะเป็นการยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจ ตามบทเฉพาะกาลมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

1.3.2 การยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ ศาลจังหวัดหมายความถึง ศาลจังหวัดที่เปิดทำการอยู่แต่ไม่ใช่ศาลแขวง หรือศาลเยาวชนและครอบครัวจังหวัด เช่น ศาลจังหวัดพิษณุโลก ศาลจังหวัดจันทบุรี ศาลจังหวัดสวรรคโลก และต้องเป็นศาลที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่เท่านั้นมิใช่ศาลที่มูลคดีเกิด การยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดนี้เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกไม่จำต้องเดินทางไปยังศาลภาษีอากรกลางซึ่งตั้งอยู่กรุงเทพมหานคร โดยศาลจังหวัด

---

[16] **พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความภาษีอากร พ.ศ.2528** มาตรา 33 ในบทเฉพาะกาล “ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใดให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณา ณ ศาลภาษีอากรกลาง สุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร”

มีหน้าที่เป็นตัวกลางในการติดต่อระหว่างคู่ความและศาลภาษีอากรกลางให้ และเมื่อศาลภาษีอากรกลางรับคดีไว้พิจารณาแล้ว มาตรา 33 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีกฎหมายบัญญัติไว้ว่า ศาลภาษีอากรกลางอาจไปนั่งพิจารณาคดีนั้นที่ศาลจังหวัด หรือจะนั่งพิจารณาคดีภาษีอากรที่ศาลอากรกลางก็ได้

(2) ประเภทคดีของศาลภาษีอากร

ปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางมีการนำระบบการพิจารณาคดีต่อเนื่องครบองค์คณะและศูนย์นัดความมาใช้การสืบพยานในคดีภาษีอากรกลางในการแต่ละประเภทคดีไม่เหมือนกันแล้วแต่ความยากง่ายของแต่ละคดี โดยคดีในศาลภาษีอากรกลางถูกจัดออกเป็น 3 ประเภท[17] คือ คดีไม่มีข้อยุ่งยาก หมายถึง คดีที่ไม่มีความยุ่งยากซับซ้อน หากมีการต่อสู้คดีและสืบพยานสามารถดำเนินการสืบพยานคู่ความให้แล้วเสร็จได้ใน 1 วัน คดีสามัญ หมายถึง คดีปกติ ซึ่งหากมีการต่อสู้คดีและสืบพยานสามารถดำเนินการสืบพยานให้แล้วเสร็จได้ใน 2 วัน คดีที่มีข้อยุ่งยากหมายถึง คดีที่มีความยุ่งยากซับซ้อน ซึ่งหากมีการต่อสู้คดีและมีการสืบพยานคู่ความสามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จได้ใน 4 วัน

(3) คดีที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลภาษีอากร[18]

คดีที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรถูกบัญญัติไว้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งภาษีอากรและวิธีพิจารณาความภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3[19] ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร

---

[17] ศาลภาษีอากรกลาง, "ระบบการพิจารณาคดีต่อเนื่องครบองค์คณะและการจัดตั้งศูนย์นัดความ " [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15/01/2562. แหล่งที่มา: http://www.taxc.coj.go.th/doc/data/taxc/taxc_1478155865.pdf.

[18] ธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า13-14.

[19] **พระราชบัญญัติจัดตั้งภาษีอากรและวิธีพิจารณาความภาษีอากร** พ.ศ.2528 มาตรา 3 “ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

(1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

(2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไพ่ ตามกฎหมายว่าด้วยไพ่

(3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

(4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

(5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง แสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียมตราประทับไพ่ ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าสำหรับกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ค่าธรรมเนียมการส่งออกไปนอกหรือนำเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นต้น

(4) เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลการยื่นฟ้องคดีภาษีอากร

คดีภาษีอากรมีลักษณะที่พิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปกล่าวคือเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นในคดีภาษีอากรบางลักษณะของสภาพแห่งข้อหาจะนำไปยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรทันทีไม่ได้ ซึ่งในคดีแพ่งทั่วไปเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นสามารถนำคดีไปยื่นฟ้องคดีต่อศาลได้ทันที แต่ในกรณีที่มีข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นผู้เสียหายที่ต้องการจะนำคดีไปฟ้องศาลภาษีอากรจะยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรทันทีมิได้ จะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1)ถึง(5)[20] โดยเฉพาะมาตรา 7 (1) ประกอบมาตรา 8[21] และมาตรา 7 (3)

(6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยสงเคราะห์การทำสวนยาง

(7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้”

[20] **พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความภาษีอากร พ.ศ.2528** มาตรา 7 “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(1) คดีที่อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้น เพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร”

[21] **พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528** มาตรา 8” คดีตามมาตรา 7(1) ในกรณีที่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์ตามคำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

ประกอบมาตรา 9[22] กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขที่จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรเสียก่อนหากไม่ได้ปฏิบัติตามมีผลเท่ากับนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรโดยไม่มีอำนาจฟ้อง[23]

ยกตัวอย่าง ในกรณีตามมาตรา 7 (1) เมื่อมีข้อพิพาทเกี่ยวกับอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษี จะฟ้องคดีได้ก็ต่อเมื่อผ่านขั้นตอนการอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีฉบับนั้นๆมาแล้วศาลภาษีอากรจึงจะมีอำนาจประทับรับฟ้อง ตามมาตรา 8 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความศาลภาษีอากร พ.ศ.2528 เช่น ประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 30 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

บุคคลที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อมีการถูกโต้แย้งสิทธิเช่นเดียวกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55[24] จากนั้นก่อนยื่นฟ้องคดีต้องมีการตรวจสอบเขตอำนาจศาล และมีการผ่านการปฏิบัติตามกฎหมายมาตรา 7 มาก่อน โดยการยื่นฟ้องคดีโจทก์สามารถเลือกฟ้องคดีได้ 2 ศาล คือ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ เมื่อโจทก์ได้ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรแล้ว ศาลภาษีอากรจะทำการตรวจคำฟ้องว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลที่สามารถพิจารณาคดีได้หรือไม่ ตามมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง การตรวจคำฟ้องของศาลต้องเป็นไปตามรูปแบบของคดีแพ่งทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18[25] ถ้าหากฟ้องอ่านไม่ออก หรืออ่านไม่เข้าใจ

---

[22] **พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528** มาตรา 9 “ คดีตามมาตรา 7(3) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติไว้ให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น”

[23] ศาลภาษีอากรกลาง, "เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรการคิดค่าขึ้นศาลการนัดพิจารณาและการนัดความในศาลภาษีอากรกลาง.," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15/01/2562. แหล่งที่มา: http://www.taxc.coj.go.th/doc/data/taxc/taxc_1478155865.pdf

[24] **ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง**มาตรา 55 บัญญัติว่า “เมื่อมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้น เกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลใดตามกฎหมายแพ่ง หรือบุคคลใดจะต้องใช้สิทธิทางศาล บุคคลนั้นชอบที่จะเสนอคดีของตนต่อศาลส่วนแพ่งที่มีเขตอำนาจก็ได้ ตามบทบัญญัติของกฎหมายแพ่งและประมวลกฎหมายนี้”

[25] **ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง** มาตรา 18 บัญญัติว่า “ให้ศาลมีอำนาจที่จะตรวจคำคู่ความที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลได้รับไว้เพื่อยื่นต่อศาล หรือส่งให้แก่คู่ความหรือบุคคลอื่นๆ

ถ้าศาลเห็นว่าคำคู่ความที่ได้ยื่นไว้ดังกล่าวแล้วนั้นอ่านไม่ออกหรืออ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไปหรือไม่มีรายการ ไม่มีลายมือชื่อ ไม่แนบเอกสารต่างๆตามที่กฎหมายต้องการ หรือมิได้ชำระ หรือวางค่าธรรมเนียมศาลโดยถูกต้องครบถ้วน ศาลจะมีคำสั่งให้

หรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไป หรือไม่แนบเอกสารๆตามที่กฎหมายกำหนด ศาลภาษีอากรอาจสั่งคืนคำฟ้องให้ไปทำมาใหม่หรือแก้ไขเพิ่มเติม ภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควร ถ้าโจทก์ไม่ปฏิบัติตาม ศาลอาจสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น

และเมื่อปรากฏว่าคำฟ้องอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรแล้วศาลต้องพิจารณาถึงว่าโจทก์ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขก่อนนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรหรือไม่ กล่าวคือโจทก์จะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) และ (3) ประกอบมาตรา 8 และ มาตรา 9 จะต้องมีการผ่านการอุทธรณ์ตามที่กฎหมายกำหนดมาก่อนแล้วและเมื่อศาลตรวจฟ้องแล้วโจทก์ได้ยื่นฟ้องและปฏิบัติครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจประทับรับฟ้องได้ ส่วนค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรให้ใช้อัตราเดียวกับค่าขึ้นศาลในคดีแพ่งทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

คืนคำคู่ความนั้นไปทำมาใหม่ หรือแก้ไขเพิ่มเติม หรือชำระหรือวางค่าธรรมเนียมศาลโดยถูกต้องครบถ้วน ภายในระยะเวลาและกำหนดเงื่อนไขใดๆตลอดจนเรื่องค่าฤชาธรรมเนียมตามที่ศาลเห็นสมควรก็ได้ ถ้ามิได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของศาลในระยะเวลาหรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ก็ให้มีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น

ถ้าศาลเห็นว่าคำคู่ความที่ได้นำมายื่นดังกล่าวข้างต้นมิได้เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งกฎหมายที่บังคับไว้ นอกจากที่กล่าวมาในวรรคก่อน และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อเห็นว่าสิทธิของคู่ความหรือบุคคลซึ่งยื่นคำคู่ความนั้นได้ถูกจำกัดห้ามโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายเรื่องเขตอำนาจศาล ก็ให้ศาลมีคำสั่งไม่รับหรือคืนคำคู่ความนั้นไปเพื่อยื่นต่อศาลที่มีเขตอำนาจ

ถ้าไม่มีข้อขัดข้องดังกล่าวแล้ว ก็ให้ศาลจดแจ้งแสดงการรับคำคู่ความนั้นไว้บนคำคู่ความนั้นเองหรือในที่อื่น

คำสั่งของศาลที่ไม่รับหรือคืนคำคู่ความตามมาตรานี้ให้อุทธรณ์และฎีกาได้ตามที่บทบัญญัติไว้ในมาตรา 227,228และมาตรา 247”

(5) การอุทธรณ์และฎีกา

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ตามมาตรา 24[26] มาตรา 25[27] และมาตรา26[28] ไม่ได้มีบทบัญญัติเฉพาะเกี่ยวกับเรื่องการอุทธรณ์และฎีกา เพียงแต่กฎหมายบัญญัติว่าในเรื่องการอุทธรณ์และฎีกาให้นำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเพราะฉะนั้นหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์ต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 224[29] คือ ต้องเป็นคดีมีราคาทุนทรัพย์ไม่น้อยกว่า 50,000 บาทจึงมีสิทธิอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง ส่วนปัญหาข้อกฎหมายการอุทธรณ์ก็ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งตามหลักทั่วไป ส่วนการฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษนั้นให้ถือเป็นที่สุด เว้นแต่ศาลฎีกาอนุญาตให้ฎีกา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งตาม

---

[26] **พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528** มาตรา 24 บัญญัติว่า “การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรให้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษโดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

[27] **พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528** มาตรา 25 บัญญัติว่า “การพิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีภาษีอากรในศาลอุทธรณ์ชำนัญพิเศษและผลแห่งคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษ ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

[28] **พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528** มาตรา 26 บัญญัติว่า “การฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษ ให้นำบทบัญญัติของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

การพิจารณาและการชี้ขาดตัดสินคดีภาษีอากรในศาลฎีกา ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

[29] **ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 224** บัญญัติว่า “ในคดีที่มีราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทกันในชั้นอุทธรณ์ไม่เกินห้าหมื่นบาทหรือไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลชั้นต้นได้ทำความเห็นแย้งหรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรองเช่นว่านี้ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลชั้นต้นหรืออธิบดีผู้พิพากษาภาคผู้มีอำนาจ แล้วแต่กรณี

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับคดีเกี่ยวด้วยสิทธิสภาพแห่งบุคคลหรือสิทธิในครอบครัวและคดีขอให้ปลดเปลื้องทุกข์อันไม่อาจคำนวณเป็นราคาเงินได้ เว้นแต่ในคดีฟ้องขับไล่บุคคลใดๆออกจากอสังหาริมทรัพย์อันมีค่าเช่าหรืออาจให้เช่าได้ในขณะยื่นฟ้องไม่เกินเดือนละสี่พันบาทหรือไม่เกินจำนวนตามที่ได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

การขอให้ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นรับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องถึงผู้พิพากษานั้นพร้อมกับคำฟ้องอุทธรณ์ต่อศาลชั้นต้น เมื่อศาลได้รับคำร้องเช่นว่านั้น ให้ศาลส่งคำร้องพร้อมด้วยสำนวนความไปยังผู้พิพากษาดังกล่าวเพื่อพิจารณารับรอง ”

มาตรา 247[30] ประกอบ มาตรา 26 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528[31]

2.3 **บทบาทของระบบกฎหมายและวิธีพิจารณาความของกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร**

การค้นหาข้อเท็จจริงเพื่อนำมาวินิจฉัยชี้ขาดคดีความความถูกต้องและเป็นธรรมต้องอาศัยความรู้และความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรและระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาความมีความสำคัญต่อการพิจารณาคดีของศาลเป็นอย่างมาก เนื่องจากแต่ละระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาความมีวิธีการรับฟังพยานหลักฐานที่แตกต่างกันออกไป โดยแต่ระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาความเน้นให้ความสำคัญในแต่ละเรื่องแตกต่างกันออกไป โดยสามารถอธิบายได้ ดังนี้

2.3.1 ระบบกฎหมาย

ระบบกฎหมายแบ่งเป็น 2 ระบบ คือ ระบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) และ ระบบจารีตประเพณี (Common Law System) สามารถอธิบายได้ ดังนี้

(ก) ระบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)

กฎหมายลายลักษณ์อักษรมีที่มาจากกฎหมายโรมันโดยมีแนวคิดมาจากเพื่อให้ประชาชนได้ทราบกฎหมายถึงการกระทำใดเป็นความผิดต่อบ้านเมืองและปฏิบัติตามได้ถูกต้อง โดยกษัตริย์จัสติเนียน (Justinian) พระมหากษัตริย์ชาวโรมันได้มีการรวบรวมกฎหมายที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์ขึ้นเรียกว่ากฎหมายโรมัน หรือกฎหมายจัสติเนียน (Justinian Code)หรือ(Corpus Juris Civils) ในยุค

---

[30] **ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 247** บัญญัติว่า “การฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ ให้กระทำได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา

การขออนุญาตฎีกา ให้ยื่นคำร้องพร้อมกับคำฟ้องฎีกาต่อศาลชั้นที่มีคำพิพากษาหรือคำสั่งภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์แล้วให้ศาลชั้นต้นรีบส่งคำร้องพร้อมคำฟ้องฎีกาดังกล่าวไปยังศาลฎีกา และให้ศาลฎีกาพิจารณาวินิจฉัยคำร้องให้เสร็จสิ้นโดยเร็ว”

[31]ศาลภาษีอากรกลาง, "การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15/01/2563. แหล่งที่มา: https://taxc.coj.go.th/th/content/category/articles/id/8/cid/2869

นั้นมีนักกฎหมายคนสำคัญในการทำประมวลกฎหมายคือ ทริโบเนียน (Trinonian) อันได้แก่ กฎหมาย 12 โต๊ะ (Twelve Tables) เป็นกฎหมายโบราณและเป็นที่มาของกฎหมายลายลักษณ์อักษรของประเทศต่างๆในโลก โดยกฎหมาย 12 โต๊ะมีลักษณะการใช้ที่เคร่งครัดในแบบฟอร์มและการใช้ถ้อยคำ

ข้อดีของกฎหมายลายลักษณ์อักษร กฎหมายมีความชัดเจนเพราะได้มีบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรทำให้ประชาชนสามารถรู้และเข้าใจได้เลย ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดี จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายลายลักษณ์อักษรทำให้เกิดความยุติธรรมแก่คู่ความ และกฎหมายมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ช้าหรือยากเพราะจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาจึงทำให้เกิดความมั่นคงและแน่นอนในการปฏิบัติตามกฎหมาย

คำพิพากษาของศาลในประเทศที่มีการใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษรและรวมถึงประเทศไทย ถือว่าการพิจารณาพิพากษาคดีและการทำคำพิพากษาของศาลเป็นการตีความตามตัวบทกฎหมาย โดยไม่ถือว่าคำพิพากษาเป็นตัวกฎหมาย การแปลความหมายของกฎหมายไม่ได้ถือว่าเป็นคำพิพากษาเป็นกฎหมายและคำพิพากษาในคดีก่อนไม่ถือว่าเป็นบรรทัดฐานเป็นข้อผูกมัดผู้พิพากษาในการตัดสินคดีหลังเสมอไปซึ่งถือว่าระบบประมวลกฎหมายในข้อนี้มีความแตกต่างจากระบบกฎหมายจารีตประเพณีเป็นอย่างมาก เพราะระบบกฎหมายจารีตประเพณีการทำคำพิพากษาของศาลที่ตัดสินคดีภายหลังต้องปฏิบัติตามบรรทัดฐานของคำพิพากษาของคดีก่อนหน้า โดยกลุ่มที่ใช้ประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย ได้แก่ ประเทศไทย สวิตเซอร์แลนด์ สหพันธรัฐเยอรมัน ญี่ปุ่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส อิตาลี สเปน สาธารณรัฐประชาชนจีน เป็นต้น[32]

[32] คมกริช วัฒนเสถียร, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 7. (บัณฑิตไทย, 2012), หน้า 41-45.

(ข) ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System)

ระบบกฎหมายจารีตประเพณีมีที่มาจากประเทศอังกฤษ โดยการเอาคำพิพากษาของศาลในคดีก่อนของแต่ละคดีมาเป็นหลักในการพิจารณาคดีในคดีหลังในคดีที่มีลักษณะข้อเท็จจริงเหมือนกันหรือคล้ายกัน โดยระบบกฎหมายจารีตประเพณีมีแนวคิดมาจากการบัญญัติกฎหมายให้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ประชาชนปฏิบัติตามโดยไม่มีช่องว่างหรือข้อบกพร่องย่อมเป็นการยากจึงควรให้ผู้พิพากษาที่ตัดสินคดีมีหน้าวางหลักเกณฑ์เพื่อให้เป็นกฎหมายและเกิดความยุติธรรมในแต่ละคดีโดยในภาษาอังกฤษเรียกว่า (Court made Law) หรือ(Case Law)

โดยระบบกฎหมายจารีตประเพณี เริ่มตั้งแต่ศตวรรษที่ 12 หรือประมาณ ค.ศ.1150 ในสมัยพระเจ้าเฮรี่ที่ 2 เนื่องจากมีการจัดตั้งรัฐบาลกลางเพื่อพิจารณาคดีที่ประชาชนได้รับความเดือดร้อนสมัยก่อนมีศาลของพระศาลการค้าและศาลเอกชนอื่นๆที่เป็นศาลท้องถิ่น โดยการพิจารณาคดีไม่มีระเบียบแบบแผนที่แน่นอน เดิมทีมีการแบ่งประเทศออกเป็นท้องถิ่นย่อยเมื่อมีคดีความเกิดขึ้นก็จะมีการส่งผู้พิพากษาออกไปนั่งพิจารณาตัดสินคดีในนามพระมหากษัตริย์ มีการออกหมายเรียกในนามพระมหากษัตริย์เพื่อให้มีการพิจารณาคดีในศาลหรือให้มาปรากฏตัวในศาล และต่อมาในคดีแพ่งและคดีอาญามีระบบลูกขุน (Jury) เกิดขึ้น

ระบบกฎหมายจารีตประเพณีเป็นการพิจารณาคดีเฉพาะเรื่องหรือคดีที่นำมาสู่ศาลในแต่ละเรื่อง แล้วมีการวางหลักเกณฑ์เฉพาะเรื่องนั้นๆเพื่อเป็นแนวปฏิบัติให้ผู้พิพากษาในคดีหลังๆจะถือตามหลักเกณฑ์นั้น (Precedent) ,(Stare Decisis) โดยผู้พิพากษาที่มีชื่อว่า เฮนรี่ แบรคตัน (Bracton) เป็นนักกฎหมายผู้รวบรวมคำพิพากษาในคดีโดยมีบันทึกประกอบประมาณสัก 2,000เรื่อง และในศาลประเทศอังกฤษผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีจะต้องยึดถือคำพิพากษาในคดีก่อน (Precedent) เป็นบรรทัดฐานในการตัดสินคดีแต่ละเรื่อง จึงจำเป็นต้องมีการรวบรวมคำพิพากษาคำพิพากษาของศาลสูงไว้ในอดีตหนังสือที่รวบรวมคำพิพากษามีชื่อว่า เยียร์บุ๊คส์ (Yearbooks) แต่ปัจจุบันนิยมเรียกว่า ลอว์รีพอร์ตส์ (Law Reports) โดยระบบกฎหมายจารีตประเพณีมีข้อแตกต่างจากระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษรคือระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษรมีการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรเป็นมาตราหรือเป็นข้อ และถูกบัญญัติขึ้นจากกลุ่มบุคคลที่มีหน้าที่บัญญัติกฎหมาย อันได้ แก่ฝ่ายนิติบัญญัติ เพื่อเป็นหลักเกณฑ์เกณฑ์ในการใช้บังคับกฎหมาย เช่น ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และ

ประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี คือประเทศอังกฤษ สหรัฐอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์และรวมถึงประเทศที่เป็นอาณานิคมของประเทศอังกฤษ เป็นต้น[33]

2.3.2 ระบบวิธีพิจารณาคดี

ระบบวิธีพิจารณาคดีที่ประเทศต่างๆในโลกใช้แบ่งเป็น 2 ระบบ ดังนี้

(ก) ระบบไต่สวน (Inquisitorial System)

ระบบไต่สวนมีอิทธิพลมาจากวิธีการชำระความของผู้มีอำนาจในศาสนาโรมันคาทอลิคในวงการศาสนาคริสต์ เมื่อผู้ปกครองได้ทราบว่ามีการกระทำความผิด หรือการกระทำอันมิชอบที่เกิดขึ้นในสังคมของตน ผู้มีอำนาจปกครองมีหน้าที่ไต่สวนค้นหาข้อเท็จจริงให้ได้ โดยหลักการคือไม่ต้องคำนึงว่ามีผู้เสียหายหรือผู้อื่นมากล่าวหาหรือไม่ และการหาตัวผู้กระทำความผิดก็ไม่มีหลักเกณฑ์และวิธีการไต่สวนที่เคร่งครัด เพราะมุ่งจะเอาผลที่จะได้รู้ข้อเท็จจริงมากกว่า[34] จึงอาจใช้วิธีการทรมานจำเลยเพื่อให้ยอมรับสารภาพหรือยอมเล่าข้อเท็จจริง ระบบนี้มีอิทธิพลมาจากภาคพื้นยุโรปซึ่งเดิมเคยตกภายใต้อิทธิพลของพระสันตปาปาแห่งกรุงโรม ต่อมามีบทบาทสำคัญในประเทศต่างๆในภาคพื้นยุโรปที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธรัฐเยอรมัน เป็นต้น ต่อมาระบบทรมานจำเลยหมดไปนักกฎหมายเริ่มหาข้อเท็จจริงโดยทางพยานหลักฐาน แต่ยังคงเอกลักษณ์เดิม คือ ศาลมีหน้าที่ค้นหาข้อเท็จจริงจากพยานหลักฐานต่างๆ ทั้งที่คู่ความนำเสนอต่อศาล หรือศาลเห็นสมควรเรียกนำมาสืบเอง และไม่มีบทกฎหมายวางระเบียบในเรื่องของการสืบพยาน หรือไม่มีบทตัดพยานหลักฐานโดยเคร่งครัดว่าพยานประเภทนี้รับฟังได้ หรือรับฟังไม่ได้ ดังนั้น ศาลมักจะนำพยานทุกชนิดเข้าสู่สำนวนความ และจะไปพิจารณาละเอียดตอนชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานว่าชิ้นใดมีความน่าเชื่อถือมากน้อย

ระบบไต่สวนมีลักษณะสำคัญ คือ ศาลมีบทบาทในการพิจารณาคดีและมีอำนาจค่อนข้างกว้างขวาง ศาล มีอำนาจสืบพยานและงดสืบพยาน เพื่อค้นหาความจริงให้ได้มากที่สุดและข้อบังคับเกี่ยวกับการงดสืบพยานหลักฐานมีน้อย การพิจารณาคดีอาญาโจทก์ไม่มีบทบาทสำคัญ แต่เน้นไปทางศาลและตัวจำเลย ส่วนโจทก์มีหาหน้าที่เพียงช่วยเหลือศาลในการแสวงหาพยานหลักฐาน โดยการ

---

[33]เรื่องเดียวกัน, หน้า 49-51.

[34] เข็มชัย ชุติวงศ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, หน้า 2.

สืบพยานในระบบไต่สวนไม่มีความเคร่งครัด โดยเฉพาะไม่มีบทตัดพยานหลักฐาน เปิดโอกาสให้คู่ความนำเสนอพยานหลักฐานใหม่ต่อศาล และศาลมีดุลพินิจค่อนข้างกว้างขว้าง

(ข) ระบบกล่าวหา (Accusatorial System)

เป็นระบบที่ใช้ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายที่เป็น (Common law) เช่น อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ระบบนี้สืบเนื่องมาจากการที่มีบุคคลคนหนึ่งนำเรื่องราวมาฟ้องร้องว่ากล่าวต่อบุคคลอีกคนหนึ่งต่อผู้มีอำนาจ เพื่อให้ผู้มีอำนาจชำระคดีแก่ตน โดยการพิจารณาชี้ขาดว่าฝ่ายใดถูกหรือผิดจึงมิได้อยู่ที่การนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความจริงแต่อยู่ที่ฝ่ายใดจะเป็นผู้ปฏิบัติตามกติกาซึ่งผู้พิพากษาวางไว้ครบถ้วนกว่ากัน สาระสำคัญของระบบของการพิจารณาในระบบนี้ คือ ผู้ชำระความต้องวางตัวเป็นกลางจริง ๆ เพื่อควบคุมให้คู่ความทั้งสองฝ่ายปฏิบัติตามกติกาอย่างเคร่งครัด ดังนั้น ระบบนี้มีเอกลักษณ์ที่ปรากฏอยู่ เช่น ผู้พิพากษาจะเอนเอียงเข้ากับฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ได้ และอำนาจศาลในการสืบพยานเพิ่มเติมหรือตัดพยานหลักฐานแทบจะไม่มีเลย ต้องปล่อยให้คู่ความดำเนินคดีหาพยานหลักฐานเต็มที่และหลักเกณฑ์ในการที่จะนำพยานหลักฐานเข้ามาอย่างไรมาพิสูจน์ได้หรือไม่ได้เป็นไปโดยเคร่งครัด มีบทตัดพยานที่เด็ดขาด เพื่อมิให้นำพยานหลักฐานที่ต้องห้ามนำเข้าสู่สำนวนความ เท่ากับเป็นการไม่สืบพยานนั้นเลย[35]ทั้งนี้เพื่อให้ทั้งสองฝ่ายไม่ได้มีการได้เปรียบเสียเปรียบกัน

ระบบกล่าวหามีลักษณะสำคัญ คือ ศาลมีบทบาทจำกัด ไม่อำนาจในการสืบพยานเพิ่มเติมหรือช่วยฝ่ายใดแสวงหาพยานหลักฐาน การพิจารณาปลีกย่อยค่อนข้างมาก ศาลมีอำนาจค่อนข้างจำกัดและการยกฟ้องโดยอาศัยเทคนิคหรือวิธีพิจารณาความมีมาก ศาลวางตัวเป็นกลาง โดยคู่ความทั้งสองฝ่ายต้องแสวงหาพยานหลักฐานมาสู้กัน ดังนั้น ศาลอาจยกฟ้องทั้ง ๆที่จำเลยกระทำผิดได้[36] ในระบบกล่าวหา มีกฎเกณฑ์การนำสืบพยานหลักฐานที่เคร่งครัดมาก ศาลมีโอกาสใช้ดุลพินิจได้น้อย มีบทตัดพยานเด็ดขาด ไม่ยอมให้ศาลรับพยานนั้นเข้าสู่สำนวนความเลยนอกจากนี้การใช้คำถามในการซักถามถามค้าน ก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์อย่างเคร่งครัด[37]

---

[35] เรื่องเดียวกัน, หน้า 2

[36] ในประเทศสหรัฐอเมริกา การพิจารณาคดีอาญามีหลัก **exclusionary rule** ซึ่งศาลปฏิเสธไม่รับฟังพยานหลักฐานที่ได้มาจากการจับหรือหาร้านที่ไม่ชอบ ดังนั้น แม้โจทก์จะมีพยานหลักฐานชัดแจ้งว่าจำเลยกระทำความผิด ศาลอาจไม่ยอมรับฟังพยานหลักฐานนั้นและยกฟ้องโจทก์เพราะโจทก์ไม่มีพยานหลักฐานก็ได้

[37] เข็มชัย ชุติวงศ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, หน้า 1-4.

ข้อแตกต่างระหว่างระบบไต่สวนและระบบกล่าวหา

1. ในระบบไต่สวนศาลมีอำนาจค่อนข้างกว้างขวางและมีอำนาจในการแสวงหาข้อเท็จจริงได้มากกว่า ส่วนในระบบกล่าวศาลต้องวางตัวอย่างเคร่งครัด และศาลต้องพิจารณาคดีจากพยานหลักฐานที่คู่ความนำมาเสนอต่อศาลเท่านั้นอำนาจศาลในระบบกล่าวหาค่อนข้างจำกัด

2. ระบบไต่สวนในเรื่องการนำเสนอพยานหลักฐานศาลสามารถรับฟังพยานหลักฐานใหม่ที่คู่ความนำมาเสนอต่อศาลโดยไม่มีระบบตัดพยานหลักฐาน ส่วนในระบบกล่าวหาการรับฟังพยานหลักฐานค่อนข้างเคร่งครัดถ้าหากมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายลักษณะพยานบัญญัติไว้ พยานหลักฐานนั้นย่อมไม่สามารถรับฟังได้และมีบทตัดพยานที่เคร่งครัด

จะเห็นได้ว่า ระบบทั้งสองในปัจจุบันพบว่ามีการผ่อนคลายในระบบวิธีพิจารณาความมากขึ้น และมีการนำมาผสมผสานกัน ซึ่งมีการแก้ไขจุดบกพร่องในแต่ละระบบซึ่งบางประเทศมีการนำระบบกล่าวหาและระบบไต่สวนมาผสมผสานกันซึ่งเป็นการสร้างระบบพยานหลักฐานขึ้นใหม่เรียกว่า **ระบบผสม** (Mixed System) โดยประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีการนำระบบพิจารณาคดีแบบผสมมาใช้และต่อมาบางประเทศในยุโรปก็ได้นำมาใช้[38]

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น ได้กล่าวถึงที่มาของระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาคดีของศาลในแต่ละประเทศและจะเห็นได้ว่าระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาคดีของศาลแต่ละประเทศมีการใช้ไม่เหมือนกัน โดยแต่ละระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณามีข้อดีข้อเสียแตกต่างกัน ต่อไปนี้จะพูดถึงระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารคดีในศาลของประเทศไทยว่ามีการใช้ระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาคดีอย่างไร ดังนี้

ระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาของไทย

จะเห็นได้ว่าประเทศไทยมีการใช้ระบบศาลคู่และมีการใช้ระบบประมวลกฎหมายหรือกฎหมายลักษณ์อักษร (Civil Law) คำพิพากษาของศาลจึงต้องยึดถือตามประมวลกฎหมายเป็นสำคัญ ส่วนคำพิพากษาของศาลเป็นเพียงการตีความหรือการอธิบายความหมายของประมวลกฎหมายเท่านั้น[39] และศาลในประเทศไทยได้มีการนำระบบพิจารณาคดีทั้งระบบไต่สวนและระบบกล่าวหามาใช้ในการพิจารณาคดีของศาล โดยสามารถแยกระบบพิจารณาของศาลได้ ดังนี้

---

[38] เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

[39] คมกริช วัฒนเสถียร, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, หน้า 61.

(ก) ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหา

ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหาพบได้ในศาลยุติธรรมได้แก่ ศาลแพ่ง ศาลอาญา ศาลจังหวัด ศาลแขวง ชำนัญพิเศษ เช่น ศาลภาษีอากร ศาลล้มละลาย

(ข) ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่ส่วน

ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวนที่พบได้ในศาลของประเทศไทย ได้แก่ ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ และในศาลยุติธรรมพบว่ามีการนำระบบไต่สวนมาใช้ในการพิจารณาคดี ได้แก่ ศาลฎีกาแผนกผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ศาลฎีกาและศาลอุทธรณ์แผนกคดีเลือกตั้ง ศาลแรงงาน ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ และคดีผู้บริโภค

จากที่กล่าวมาข้างต้นซึ่งจะเห็นว่าศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลชำนัญพิเศษซึ่งจัดอยู่ในศาลยุติธรรม โดยคดีภาษีอากรมีลักษณะพิเศษซึ่งแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปเนื่องจากเป็นคดีพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐ อันเนื่องมาจากการประเมินและการจัดเก็บภาษีอากร การพิจารณาคดีภาษีอากรจึงต้องมีวิธีพิจารณาคดีภาษีเป็นการเฉพาะ ระบบวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบระบบกล่าวหา การพิจารณาคดีของศาลภาษีจึงต้องยึดถือปฏิบัติตามวิธีพิจารณาคดีอย่างเคร่งครัด จากที่กล่าวมาข้างต้นเพื่อนำไปสู่การศึกษาในเรื่องกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง เช่น การยื่นบัญชีระบุพยาน การอ้างอิงต้นฉบับเป็นพยานหลักฐาน การเรียกพยานเอกสารและพยานวัตถุ การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ และการชี้สองสถาน

2.4 ความเป็นมาและความสำคัญของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง

ก่อนที่จะเข้าสู่กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงจะต้องทำความเข้าใจในเรื่องความหมายของกระบวนการดังกล่าว โดยกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 กฎหมายมิได้บัญญัติ คำนิยาม ของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบไว้ แต่เมื่อพิจารณาจากคำว่า กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบแล้ว น่าจะหมายความถึง กระบวนการก่อนวันสืบพยาน ซึ่งนิยามของคำว่า“วันสืบพยาน” ตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ให้นำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับได้ ซึ่งนิยามของ วันสืบพยาน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งตามมาตรา 1(10) “วันสืบพยาน” หมายถึง วันที่ศาลเริ่มต้นทำการสืบพยาน เพราะฉะนั้นกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง หมายถึง กระบวนการที่ต้องกระทำให้เสร็จสิ้นก่อนวันที่ศาลจำเริ่มต้นทำการสืบพยาน

ซึ่งกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงเป็นกระบวนการที่เปิดโอกาสให้คู่ความในคดีเตรียมการต่อสู้คดีก่อนที่จะมีการพิจารณาคดี ซึ่งกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรประกอบไปด้วย การยื่นบัญชีระบุพยาน การอ้างอิงต้นฉบับเอกสารและพยานวัตถุ เรียกพยานเอกสารและพยานวัตถุ การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ การชี้สองสถาน และกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงยังเป็นการเปิดเผยพยานหลักฐานของคู่ความในแต่ละฝ่ายให้รับรู้ว่าอีกฝ่ายมีพยานหลักฐานใดบ้าง เพื่อจะได้เตรียมตัวหาข้อแก้ต่างหรือพยานหลักฐานมาโต้แย้งข้อเท็จจริงของฝ่ายตรงข้าม และกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบยังช่วยในการเร่งรัดคดีเพื่อให้ศาลสามารถพิจารณาคดีได้เข้า และให้ได้มาซึ่งประเด็นพิพาทที่แท้จริง ซึ่งกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงของศาลภาษีอากรสามารถอธิบายได้ ดังนี้

2.4.1 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบกรณีการยื่นบัญชีระบุพยาน

การยื่นบัญชีระบุพยาน คือ การนำพยานหลักฐานทุกชนิดเข้าสืบไม่ว่าจะเป็น พยานเอกสาร พยานวัตถุ พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญในคดีแพ่งหรือคดีอาญาแต่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการยื่นบัญชีระบุพยานทั้งสิ้น เหตุที่มีการเรียกชื่อว่า บัญชีระบุพยานเป็นชื่อที่มาจากดั้งเดิมให้ความหมายพิเศษที่ไม่ได้หมายความถึงแค่พยานบุคคลเท่านั้น แต่ใช้กับพยานหลักฐานทุกชนิด คำว่าบัญชีระบุพยานจึงหมายความถึงบัญชีระบุพยานหลักฐาน

ในเรื่องของบัญชีระบุพยาน มีหลักการสำคัญว่ากฎหมายบังคับให้คู่ความในคดีแพ่งและคดีอาญาต้องยื่นบัญชีระบุพยานเพื่อเปิดเผยพยานหลักฐานของทุกฝ่ายออกมาก่อน โดยคู่ความทั้งสองฝ่ายต้องเปิดเผยพยานหลักฐานก่อนมีการสืบพยาน เหตุที่เป็นเช่นนี้เพื่อเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายศาลและคู่ความในคดี ในส่วนประโยชน์ที่เกิดขึ้นต่อศาล เพื่อให้ศาลสามารถเห็นภาพรวมของหลักฐานที่คู่ความในคดีจะนำเข้าสืบว่ามีมากน้อยเพียงใด เมื่อศาลเห็นภาพรวมของพยานหลักฐานของคู่ความในคดีแล้ว ศาลยังสามารถที่จะกำหนดขั้นตอนและกรอบระยะเวลาในการนำสืบพยานหลักฐานได้อย่างเหมาะสมกับสภาพและจำนวนรวมทั้งประเภทของพยานหลักฐานนั้น และในส่วนของประโยชน์คู่ความนั้น เมื่อคู่ความแต่ละฝ่ายได้ทราบถึงพยานหลักฐานของคู่ความฝ่ายตรงข้ามแล้วล่วงหน้าแล้ว คู่ความสามารถประเมินพยานหลักฐานที่ตนเองมีอยู่พร้อมกับเตรียมความพร้อมในการหาพยานหลักฐานอื่นนำมาเพิ่มเติมเพื่อนำมาสนับสนุนพยานหลักฐานของตนให้มีน้ำหนักที่เพียงพอแต่การหาพยานหลักฐานอื่นมาเพิ่มเติมต้องอยู่ภายใต้กรอบระยะเวลาที่กฎหมายว่าด้วยพยานหลักฐานกำหนดให้ไว้

การที่คู่ความมีโอกาสในการหาพยานหลักฐานมาเพิ่มเติมนั้น นอกจากจะเป็นประโยชน์แก่ตัวคู่ความแล้ว ยังเป็นประโยชน์ต่อระบบการพิสูจน์ความจริงในคดีเนื่องจากมีการเปิดเผยพยานหลักฐานในคดีซึ่งมีข้อดีมากกว่าการให้คู่ความทุกฝ่ายปกปิดพยานหลักฐานจนถึงเวลานำสืบ เพราะถ้าหากเป็นเช่นนั้นจะทำให้คู่ความฝ่ายตรงกันข้ามไม่สามารถหาพยานหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อสืบหักล้างคู่ความอีกฝ่ายได้ การวินิจฉัยในปัญหาข้อเท็จจริงดังกล่าวจึงไม่สมบูรณ์ ขาดพยานหลักฐานที่ควรจะมีการวินิจฉัยในปัญหาดังกล่าวอาจผิดพลาดคลาดเคลื่อนไปจากความจริงได้ การยื่นบัญชีระบุพยานจึงเป็นมาตรการหนึ่งที่ทำให้การสืบพยานหลักฐานในศาลเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพเป็นธรรมและมีข้อมูลที่ครบถ้วนมากที่สุด การยื่นบัญชีระบุพยานเป็นมาตรการหนึ่งที่อยู่ในกระบวนการเปิดเผยพยานหลักฐานก่อนที่จะนำเข้าสืบ ในทางภาษากฎหมายพยานหลักฐานเรียกว่า (discovery process) ซึ่งมีหลายมาตรการ ได้แก่ การบังคับให้คู่ความทุกฝ่ายยื่นบัญชีระบุพยาน บังคับให้คู่ความ

ฝ่ายที่ประสงค์จะนำพยานเอกสารเข้าสืบต้องสำเนาพยานเอกสารให้ศาลและคู่ความฝ่ายตรงกันข้ามได้มีโอกาสนำไปตรวจสอบความถูกต้องแท้จริงก่อนล่วงหน้า เป็นต้น[40]

(1) การยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากร

การยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรกฎหมายบัญญัติไว้ในข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15 กฎหมายมีการบัญญัติแยกการยื่นบัญชีระบุพยานออกเป็น 2 ประเภทคือ การยื่นบัญชีระบุพยานในกรณีมีการชี้สองสถาน และการยื่นบัญชีระบุพยานในกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถาน ซึ่งสามารถอธิบายได้ ดังนี้

(ก) กรณีที่มีการชี้สองสถาน

การยื่นบัญชีระบุพยานในกรณีคดีที่มีการชี้สองสถานตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15 วรรคหนึ่ง[41] กฎหมายบัญญัติให้คู่ความฝ่ายที่มีความจำนงจะยื่นเอกสารอ้างอิงเอกสาร หรือ พยานบุคคล หรืออยากให้ศาลไปตรวจสอบพยานบุคคล วัตถุหรือต้องการอ้างอิงความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญเพื่ออ้างสนับสนุนข้ออ้างข้องเถียงของตน โดยกฎหมายบัญญัติให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนมีการชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน ตามตัวอย่าง ดังนี้

---

[40] จรัญ ภักดีธนากุล, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยานหลักฐาน, พิมพ์ครั้งที่ 11. (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2016), หน้า 271-273.

[41] **ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544** ข้อ 15 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุสถานที่หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญชีระบุพยานโดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยาน หรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าว ในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานของศาล”

วันยื่นบัญชีระบุพยาน	
กรณีมีชี้สองสถาน (ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน)	วันชี้สองสถาน 1 ส.ค. ก.ค. ~~1,~~ 2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31 1 ส.ค

จากตัวอย่างการยื่นบัญชีระบุพยานกรณีมีการชี้สองสถาน ศาลนัดชี้สองสถานวันที่ 1 สิงหาคมวันสุดท้ายที่คู่ความในคดีสามารถยื่นบัญชีระบุพยานได้ คือ วันที่ 1 กรกฎาคม แต่กรณีวันที่ 1 กรกฎาคม ซึ่งเป็นวันยื่นบัญชีระบุพยานได้วันสุดท้ายตรงกับวันหยุดราชการก็ต้องยื่นเร็วขึ้นโดยยื่นวันก่อนหน้าที่มีวันหยุดราชการ เช่น ยื่น 30 มิถุนายน หรือ 28,29 มิถุนายน แล้วแต่ว่าวันหยุดราชการหยุดติดต่อกันกี่วัน กรณียื่นบัญชีระบุพยานตามข้อ 15 วรรคหนึ่ง ไม่จำต้องยื่นคำร้องหรือคำแถลงเข้ามา เพียงแค่ยื่นบัญชีระบุพยานให้เพียงพอเท่านั้น เนื่องจากเป็นการยื่นภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

เมื่อศาลเห็นว่าการยื่นบัญชีระบุพยานถูกต้องแล้ว ศาลจะมีคำสั่งว่า “รับรวม...อันดับ สำเนาให้อีกฝ่าย”กรณีสำเนาเอกสารไม่เพียงพอแก่คู่ความอีกฝ่าย ศาลจะมีคำสั่งว่า “รับรวม...อันดับสำเนาให้อีกฝ่าย แต่ยังขาดอีก...ชุดให้...จัดทำสำเนาจำนวน...ชุด มายื่นต่อศาลภายใน...วัน” โดยการสั่งของศาลจะสั่งไว้หน้าแรกมุมซ้ายของบัญชีระบุพยาน และคู่ความควรบันทึกไว้ในสำนวนของตนด้วยว่าศาลสั่งเมื่อใด[42]

[42]พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, "กรณีศึกษาการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรที่นักบริหารไม่ควรมองข้าม, ดุลพาห เล่ม 2ปีที่47", หน้า 6-7.

(ข) กรณีที่ไม่มีการชี้สองสถาน

การยื่นบัญชีระบุพยานกรณีไม่มีการชี้สองสถานคู่ความจะต้องยื่นก่อนสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15 วรรคสอง[43]เหตุผลในการที่กฎหมายบัญญัติให้กรณีไม่มีชี้สองสถานยื่นบัญชีระบุพยานก่อนชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 7 วัน เพราะคดีที่ไม่มีการชี้สองสถานเป็นคดีที่ไม่มีข้อเท็จจริงยุ่งยากไม่จำต้องยื่นบัญชีระบุพยานล่วงหน้าเป็นเวลานาน[44]การยื่นบัญชีระบุพยานในกรณีไม่มีการชี้สองสถานเป็นกรณีสำหรับคดีภาษีอากรที่ไม่มีข้อยุ่งยากซึ่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15 วรรคสอง[45] กฎหมายบัญญัติให้ยื่นไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนมีการสืบพยาน ตามตัวอย่าง ดังนี้

วันยื่นบัญชีระบุพยาน	
กรณีไม่มีชี้สองสถาน (ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน)	วันสืบพยาน 1 ส.ค. ก.ค. **24** ,25 ,26 ,27 ,28 ,29 ,30 ,31 1 ส.ค.

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าเป็นการยื่นบัญชีระบุพยานกรณีไม่มีการชี้สองสถาน กรณีนี้ยึดเอาวันสืบพยานเป็นหลัก คือ คู่ความในคดีจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน โดยตามตัวอย่างวันสืบพยานคือ วันที่ 1 สิงหาคม คู่ความในคดีจะยื่นบัญชีระบุพยานวันสุดท้ายได้คือ วันที่ 24 กรกฎาคม การยื่นบัญชีระบุพยานดังกล่าวต้องยื่นพร้อมกับสำเนาที่เพียงพอ โดยการ

---

[43] **ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544** ข้อ 15 วรรคสอง “ในกรณีไม่มีชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่งก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน”

[44] เธียรไท สุนทรนันท และสุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, , คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544, หน้า 155.

[45] **ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544** ข้อ 15 วรรคสอง บัญญัติว่า”ในกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่งก่อนสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน”

ตรวจบัญชีพยานทางปฏิบัติของศาล ศาลจะดูจำนวนพยานและประเภทพยาน การลงลายมือชื่อในบัญชีระบุพยานของคู่ความฝ่ายที่ยื่น และดูว่ายื่นตามเงื่อนไขข้อกำหนดของศาลภาษีอากรหรือไม่[46]

(ค) การยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม

เมื่อได้ยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรกแล้วคู่ความประสงค์จะอ้างอิงพยานหลักฐานอื่นๆอีก ทั้งนี้เนื่องจากพึ่งทราบว่ามีพยานหลักฐานในการยื่นครั้งแรกไม่ครบถ้วน หรืออยู่ในการตัดสินใจว่าจะอ้างอิงพยานหลักฐานเพิ่มเติมหรือไม่[47] แต่ต้องอยู่ภายในเงื่อนไข ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15 วรรคสาม[48] กรณีคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดต้องการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม แบ่งเป็น 2 กรณี คือ กรณียื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมในกรณีที่มีการชี้สองสถานคู่ความต้องยื่นก่อนชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน และในกรณียื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมในกรณีไม่มีการชี้สองสถานคู่ความจะต้องยื่นก่อนสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน โดยคู่ความต้องยื่นเป็นคำแถลงเพื่อขอยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม เหตุที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นนี้เพราะศาลภาษีอากรกลางให้ความสำคัญกับการชี้สองสถาน และต้องการทราบถึงพยานหลักฐานก่อนที่มีการชี้สองสถานเพื่อเตรียมการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนมีการชี้สองสถาน[49] ตามตัวอย่าง ดังนี้

---

[46]พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, "กรณีศึกษาการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรที่นักบริหารไม่ควรมองข้าม, ดุลพาห เล่ม 2ปีที่47", หน้า 9.

[47] เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

[48] **ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544** ข้อ15 วรรคสาม"ก่อนระยะเวลากำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งและวรรคสองแล้วแต่กรณีสิ้นสุดลงถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว"

[49]เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า 155.

วันยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม	
กรณีมีชี้สองสถาน (ยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน)	วันชี้สองสถาน 1 ส.ค. ก.ค. 1 , 2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31 1 ส.ค
กรณีไม่มีชี้สองสถาน (ยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน)	วันสืบพยาน 1 ส.ค. ก.ค. 24 ,25 ,26 ,27 ,28 ,29 ,30 ,31 1 ส.ค.

ข้อสังเกต การยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมหากคู่ความยื่นมาเพียงแต่บัญชีระบุพยานแต่มิได้มีการยื่นคำร้องหรือคำแถลงขอยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมโดยยื่นเช่นเดียวกับการยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรก ศาลจะมีคำสั่งไม่รับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมเนื่องจากไม่มีคำร้องหรือคำแถลงดังกล่าวเข้ามา และจะเห็นได้ว่าศาลยึดถือปฏิบัติตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรเป็นหลัก เพราะฉะนั้นคู่ความในคดีภาษีอากรต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามข้อกำหนดเพื่อไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดในการดำเนินคดี[50]

(ง) กรณีการยื่นบัญชีระบุพยานเมื่อพ้นกำหนด

กรณีนี้อาจเป็นเรื่องที่คู่ความมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้เลย หรือเป็นการยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรกตามกำหนด หรือยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมภายในกำหนดแล้ว แต่มีพยานหลักฐานที่พบใหม่ในภายหลังเมื่อล่วงเลยเวลามาแล้ว ดังนั้น คู่ความมีช่องทางที่จะยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลได้ แต่ทางปฏิบัติเป็นการยากที่ศาลจะอนุญาต เพราะเหตุที่ขอมานั้นไม่เข้าตามเหตุที่กฎหมายกำหนด[51] ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15 วรรคสี่ คู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดที่มิได้ยื่นบัญชีระบุพยานภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดมีความประสงค์จะยื่นบัญชีระบุพยาน สามารถยื่นคำร้องขอต่อ

[50]พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, "กรณีศึกษาการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรที่นักบริหารไม่ควรมองข้าม, ดุลพาห เล่ม 2ปีที่47", หน้า6-7.

[51]เรื่องเดียวกัน, หน้า7-8.

ศาลก่อนศาลมีคำพิพากษา แต่ต้องแสดงเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นพยานหลักฐานภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ หรือมีเหตุผลอันสมควรแสดงได้ว่าตนไม่ทราบว่าต้องนำพยานหลักฐานอย่างอื่นมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบการมีอยู่ของพยานหลักฐาน กรณีการยื่นบัญชีระบุพยานเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวศาลอาจมีคำสั่งอนุญาตก็ได้ถ้าหากเป็นข้อสำคัญในการวินิจฉัยคดีเพื่อความเที่ยงธรรม และจำเป็นเพื่อสืบพยานหลักฐานนั้น

โดยในทางปฏิบัติการยื่นบัญชีระบุพยานเมื่อพ้นกำหนดศาลจะต้องทำการไต่สวนเรื่องดังกล่าว เนื่องจากการยื่นบัญชีระบุพยานเมื่อพ้นกำหนดเป็นเรื่องที่สำคัญมาก เพราะเนื่องจากว่าถ้าหากศาลไม่อนุญาตแล้วผลของคือแพ้คดี ดังนั้น การยื่นบัญชีระบุพยานพ้นกำหนดนั้นจะต้องมีพยานหลักฐานที่แน่ชัด มีความน่าเชื่อถือได้โดยมีเหตุผลสอดคล้องกับคำร้องนั้น เช่น ทนายความป่วยต้องเข้ารักษาที่โรงพยาบาล ก็ต้องมีพยานหลักฐานดังกล่าว เช่น แพทย์ที่ทำการรักษาหรือหลักฐานที่แสดงว่ามีการพักรักษาตัวและมีการรักษาพยาบาลมาแสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงนั้น[52]

ในเรื่องระยะเวลาการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรเมื่อเปรียบเทียบกับการยื่นบัญชีระบุพยานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณามาตรา 88 วรรคหนึ่ง ซึ่งการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีแพ่งไม่ว่าจะมีการชี้สองสถานหรือไม่มีการชี้สองสถานคู่ความจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน มีข้อสังเกตว่าการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีคู่ความในคดีภาษีอากรค่อนข้างที่จะต้องใช้ความระมัดระวังมากกว่าคดีแพ่งเป็นพิเศษเพราะอาจจะมีโอกาสผิดพลาดได้มากกว่าในเรื่องบัญชีระบุพยานเพราะเนื่องจากมีระยะเวลาในการยื่นที่แตกต่างกัน เพราะฉะนั้นการยื่นบัญชีระบุพยานมีความสำคัญกับคู่ความในคดีภาษีอากรเนื่องจากอาจมีผลให้คู่ความในคดีแพ้ชนะได้ กล่าวคือหากโจทก์และจำเลยไม่ได้ยื่นบัญชีระบุพยานภายในระยะเวลาที่กฎหมายหรือข้อกำหนดคดีภาษีกำหนดไว้ ศาลพิพากษาว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่มีพยานหลักฐานมาสืบให้ฟังได้ตามข้อเท็จจริงในคำฟ้อง ซึ่งไม่อาจนำมาฟ้องคดีใหม่ได้ เพราะถือว่าเป็นการวินิจฉัยชี้ขาดในเนื้อหาแห่งคดีว่าด้วยพยานหลักฐานแล้ว กล่าวคือแม้ยังไม่ได้เข้าสู่เนื้อหาของคดีที่พิจารณาเลยแต่แพ้คดีเพราะไม่ได้ยื่นบัญชีระบุพยาน ซึ่งเป็นเรื่องวิธีพิจารณาเท่านั้นแต่ก็เป็นสาระสำคัญในการดำเนินคดีเช่นเดียวกัน เป็นข้อแพ้ชนะคดีกันได้[53] ประกอบกับผลของการที่คู่ความไม่ยื่นบัญชีระบุพยานหรือยื่นบัญชีระบุพยานแต่พ้นกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้วอาจส่งผลแก่คู่ความในคดีก่อให้เกิดความเสียหายเช่น

---

[52] เรื่องเดียวกัน, หน้า9.

[53] เรื่องเดียวกัน, หน้า1-2.

จำนวนภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ยุติตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วซึ่งเสียเงินเป็นจำนวนมาก อันอาจเป็นเหตุให้ตัวความล้มละลายได้ ซึ่งส่วนใหญ่การไม่ยื่นบัญชีระบุพยานหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายพบได้จากฝ่ายคู่ความที่เป็นเอกชนโดยส่วนใหญ่ซึ่งเป็นเหตุให้หมดสิทธิในการนำพยานหลักฐานเข้ามาพิสูจน์ทั้งที่มีพยานหลักฐาน[54]

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 383/2543 หลังจากที่จำเลยทั้งสองได้ยื่นคำให้การและศาลภาษีอากรกลางได้นัดชี้สองสถาน และได้ส่งหมายนัดการชี้สองสถานให้ทนายโจทก์ทราบโดยชอบแล้ว ต้องถือว่าโจทก์ทราบวันนัดชี้สองสถานของศาลภาษีอากรกลางแล้ว ในวันนัดชี้สองสถานทนายโจทก์ไม่มาศาลโดยไม่ปรากฏว่ามีเหตุขัดข้อง คงมาแต่ฝ่ายจำเลย ศาลจึงทำการชี้สองสถานไปโดยให้โจทก์มีหน้าที่นำสืบก่อนแล้วให้จำเลยนำสืบแก้ แต่โจทก์มิได้ยื่นบัญชีระบุพยานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร และโจทก์ไม่มาศาล ศาลภาษีอากรกลางจึงสั่งงดสืบพยานโจทก์ได้ และถือว่าโจทก์ทราบกระบวนการพิจารณาในวันชี้สองสถาน โจทก์มิได้ยื่นบัญชีระบุพยานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร และไม่มาศาล ศาลจึงงดสืบพยานโจทก์ และต่อมาพิพากษาให้โจทก์แพ้คดีมิใช่กรณีที่ศาลสั่งให้โจทก์ขาดนัดพิจารณา โจทก์จึงไม่มีสิทธิขอพิจารณาคดีใหม่ได้[55]

---

[54]พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, ปัญหาการยื่นบัญชีระบุพยานทางปฏิบัติคดีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1. (ประยูรวงศ์, 1989), หน้า 12.

[55] แหล่งที่มาออนไลน์: https://deka.in.th/view-32148.html

2.4.2 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบกรณีการอ้างอิงต้นฉบับเอกสารและพยานวัตถุ

การอ้างอิงต้นฉบับเอกสารและพยานวัตถุที่อยู่ในครอบครองของตนเองเพื่อเป็นพยานหลักฐานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 16[56] กฎหมายบัญญัติให้คู่ความที่มีความประสงค์ที่จะอ้างอิงพยานหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือพยานวัตถุที่สำคัญและอยู่ในความครอบครองของตนเองในนำมายื่นต่อศาลพร้อมด้วยบัญชีระบุพยาน โดยไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลหรือคู่ความฝ่ายอื่น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในเรื่องการอ้างอิงต้นฉบับพยานหลักฐานคู่ความฝ่ายใดที่มีความประสงค์ที่จะนำพยานเอกสารมาสนับสนุนข้ออ้างข้อเถียงของตนนอกจากจะมีการระบุไว้ในบัญชีระบุพยานแล้ว ต้องการปฏิบัติตามกฎหมายลักษณะพยานเกี่ยวกับวิธีนำสืบพยานเอกสาร กฎหมายยอมให้รับฟังเฉพาะต้นฉบับเอกสารเท่านั้น โดยห้ามมิให้รับฟังพยานหลักฐานอันเกี่ยวกับข้อความในเอกสารนั้นรวมถึงพยานบุคคลด้วย แต่อย่างไรก็ตามการนำสืบต้นฉบับพยานเอกสารก็อาจต้องมีการโต้แย้งคัดค้านถึงความมีอยู่หรือความถูกต้องแท้จริงของเอกสารนั้น จึงต้องมีการส่งสำเนาล่วงหน้าให้แก่ศาลและคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและแท้จริง โดยยื่นสำเนาให้แก่ศาลและคู่ความฝ่ายตรงข้ามก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 90 วรรคหนึ่ง[57]ซึ่งคดีแพ่งทั่วไปจะเห็นว่าเป็นหน้าที่ของคู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะอ้างอิงพยานเอกสารที่ต้องส่งสำเนาให้คู่ความฝ่ายตรงกันข้ามไม่ใช่หน้าที่ของคู่ความฝ่ายตรงข้ามที่จะมาขอรับสำเนาจากเจ้าพนักงานศาล เพราะเรื่องการส่งสำเนาเอกสารในประมวล

---

[56] **ข้อกำหนดคดีศาลภาษีอากร พ.ศ.2544** ข้อ 16 บัญญัติว่า “ให้คู่ความยื่นต้นฉบับพยานเอกสารทั้งหมดที่ประสงค์จะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตน และพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ในความครอบครองของตนและสามารถ และสามารถนำมาศาลได้ต่อศาลพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานพร้อมกับการยื่นบัญชีนะบุพยาน โดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลหรือคู่ความฝ่ายอื่น

คู่ความฝ่ายใดมิได้ยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลตามความในวรรคหนึ่ง คู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลังเว้นแต่ได้รับอนุญาตจากศาล เมื่อคู่ความดังกล่าวสามารถแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สารถปฏิบัติตามข้อกำหนดได้เพราะเหตุสุดวิสัย หรือเมื่อศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอันสำคัญซึ่งเกี่ยวกับประเด็นข้อสำคัญในคดี และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบ”

[57]ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 90วรรคหนึ่ง “ให้คู่ความฝ่ายที่อ้างอิงเอกสารเป็นพยานหลักฐานเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตนตามมาตรา 88 วรรคหนึ่ง ยื่นต่อศาลและส่งให้คู่ความฝ่ายอื่นซึ่งสำเนาเอกสารนั้นก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน”

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งถือว่าเป็นเรื่องสำคัญ กฎหมายจึงกำหนดว่าเป็นหน้าที่ของคู่ความฝ่ายตรงกันข้ามไปตรวจสอบความถูกต้องและความแท้จริงก่อน เพื่อที่ถ้าหากพบว่าพยานเอกสารดังกล่าวมีความไม่ถูกต้องหรือปลอมต้องมีการโต้แย้งคัดค้านก่อนวันสืบพยานเสร็จตามมาตรา 125[58] เพราะฉะนั้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 90 จึงมีการบังคับให้คู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเอกสารต้องมีการสำเนาพยานเอกสารให้คู่ความฝ่ายตรงกันข้ามด้วย[59]

แต่ในข้อกำหนดศาลภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 16 กฎหมายมิได้บัญญัติให้ส่งสำเนาให้คู่ความฝ่ายตรงข้าม แม้จะมีเหตุผลมาจากว่า คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีเอกสารเป็นจำนวนมาก หากจะมีการถ่ายสำเนาส่งให้แก่ศาลหรือคู่ความฝ่ายอื่นแล้ว จะต้องเสียเงินเป็นจำนวนมาก สำหรับศาลภาษีอากรกลางหากจะรับสำเนาและต้นฉบับมาเก็บในภายหลังด้วยแล้วไม่มีสถานที่ที่จะเก็บ การที่ไม่ให้สำเนาเอกสารให้แก่ศาลและคู่ความฝ่ายตรงข้ามเพื่อเป็นการบรรเทาภาระคู่ความและศาล โดยคู่ความที่ประสงค์จะตรวจสอบเอกสารของอีกฝ่ายหนึ่งสามารถยื่นคำร้องขอตรวจสอบที่ศาลภาษีอากรกลางได้ภายใต้การดูแลของเจ้าพนักงานศาล[60] ซึ่งจะเห็นได้ว่าแม้พยานเอกสารในศาลภาษีจะมีจำนวนมากแต่ถ้าหากคู่ความฝ่ายตรงข้ามได้รับสำเนาเอกสารของฝ่ายตรงข้ามไปก่อนที่จะมีการชี้สองสถานอาจเป็นการช่วยให้คู่ความสามารถเตรียมตัวต่อสู้คดีภาษีอากรได้มากขึ้นหรือไม่ เช่น เป็นการเปิดโอกาสให้คู่ความฝ่ายตรงข้ามทราบถึงเอกสารของคู่ความอีกฝ่ายเพื่อคัดค้านเอกสารที่เป็นพยานหลักฐานหากเห็นว่าเป็นเอกสารปลอมหรือไม่ถูกต้องดังเช่นวิธีพิจารณาความแพ่ง ประกอบกับการอ้างอิงเอกสาร

---

[58] **ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง** มาตรา 125 “คู่ความฝ่ายที่ถูกอีกฝ่ายหนึ่งอ้างอิงเอกสารเป็นพยานหลักฐานใช้ยันตน อาจคัดค้านการนำเอกสารนั้นมาสืบโดยเหตุที่ว่าไม่ต้นฉบับหรือต้นฉบับนั้นปลอมทั้งฉบับหรือแต่บางส่วน หรือสำเนานั้นไม่ถูกต้องกับต้นฉบับ โดยคัดค้านต่อศาลก่อนการสืบพยานเอกสารนั้นเสร็จ

ถ้าคู่ความฝ่ายที่ประสงค์คัดค้านมีเหตุผลอันสมควรที่ไม่อาจทราบได้ก่อนมีการสืบพยานเอกสารนั้นเสร็จว่าต้นฉบับเอกสารนั้นไม่มี หรือเอกสารนั้นปลอม หรือสำเนานั้นไม่ถูกคู่ความนั้นอาจยื่นคำร้องขออนุญาตคัดค้านการอ้างเอกสารมาสืบข้างต้นต่อศาล ไม่ว่าเวลาใดก่อนศาลมีคำพิพากษา ถ้าศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อาจยกข้อคัดค้านก่อนนั้นได้ และคำขอนั้นมีเหตุผลฟังได้ ก็ให้ศาลมีคำสั่งอนุญาตตามคำขอ

ถ้าคู่ความฝ่ายซึ่งประสงค์จะคัดค้านไม่คัดค้านการอ้างเอกสารเสียก่อนการสืบพยานเอกสารนั้นเสร็จ หรือศาลไม่อนุญาตให้คัดค้านภายหลังนั้น ห้ามมิให้คู่ความนั้นคัดค้านการมีอยู่ และความแท้จริงของเอกสารนั้น หรือความถูกต้องแห่งสำเนาเอกสารนั้น แต่ทั้งนี้ไม่ตัดอำนาจของศาลในอันที่จะไต่สวนและชี้ขาดในเรื่องการมีอยู่ ความแท้จริงหรือความถูกต้องเช่นว่านั้น ในเมื่อศาลเห็นสมควรและไม่ตัดสิทธิของคู่ความนั้นที่จะอ้างว่าสัญญาหรือหนี้ที่ระบุไว้ในเอกสารนั้นไม่สมบูรณ์หรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งตีความหมายผิด ”

[59] ธานี สิงหนาท, คำอธิบายพยานหลักฐานคดีแพ่งและคดีอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 16. (กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2019), หน้า 204-206.

[60] เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า 159-160.

หรือพยานวัตถุที่อยู่ในครอบครองของตนเองคู่ความในคดีภาษีอากรไม่ทราบว่าคดีของตนจะไปในแนวทางใดเป็นเหตุให้คู่ความในคดีนำเสนอพยานหลักฐานที่ตนเองมีมายื่นต่อศาลฟุ่มเฟือยเกินไป

2.4.3 การขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานเอกสารและพยานวัตถุ

ถ้าคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องการอ้างพยานเอกสารหรือพยานวัตถุที่อยู่ในครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอก อาจทำได้โดยร้องขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานจากผู้ครอบครองโดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยาน โดยคู่ความฝ่ายที่มีประสงค์จะอ้างอิงพยานเอกสารหรือพยานวัตถุมีหน้าที่ติดตามพยานหลักฐานมาก่อนวันชี้สองสถานหรือก่อนวันสืบพยานในกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถานหรือภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 17[61] เพื่อให้ศาลทำการตรวจสอบพยานหลักฐานก่อนมีการชี้สองสถานหรือก่อนมีการสืบพยาน

2.4.4 การสอบถามข้อเท็จก่อนการชี้สองสถาน

การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถานข้อกำหนดศาลภาษี พ.ศ.2544 ข้อ 19[62]เป็นบทบัญญัติเฉพาะในคดีภาษีอากร ส่วนในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งไม่มีเรื่องการที่ศาลจะสอบถามข้อเท็จจริงก่อนมีการชี้สองสถาน โดยหลักการที่สำคัญของข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 19 คือศาลจะเป็นผู้สอบถามคู่ความเอง โดยการสอบถามต้องทำเป็นหนังสือตามแบบ

---

[61] **ข้อกำหนดศาลภาษี พ.ศ.2544** ข้อ 17 บัญญัติว่า"ถ้าพยานเอกสารหรือพยานวัตถุอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอกให้คู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะอ้างอิงขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครองโดยการยื่นคำขอต่อศาลกับบัญชีระบุพยาน และให้คู่ความอีกฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาก่อนวันชี้สองสถานหรือก่อนวันสืบพยาน ในกรณีไม่มีชี้สองสถานหรือภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด

[62] **ข้อกำหนดศาลภาษี พ.ศ.2544** ข้อ 19 บัญญัติว่า " เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่ายเพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้สองสถานก็ได้ เมื่อศาลส่งข้อสอบถามไปยังคู่ความฝ่ายใดให้ส่งสำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย

บทบัญญัติในข้อนี้ให้ใช้บังคับแก่เรื่องเอกสารที่ศาลประสงค์จะถามด้วยโดยอนุโลม โดยให้ศาลส่งสำเนาเอกสารนั้นไปพร้อมกับข้อสอบถาม หรือจะให้คู่ความมาตรวจเอกสารดังกล่าวที่ศาลก็ได้"

พิมพ์ ภษ4.ท้ายข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 เป็นการสอบถามถึงข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานต่างๆจากคำฟ้องและคำให้การ การสอบถามในชั้นนี้ทำแก่คู่ความทุกฝ่ายเพื่อนำข้อเท็จจริงที่คู่ความมิได้รับกันมากำหนดประเด็นข้อพิพาทให้แคบกว่าที่มีอยู่เดิม[63] หากกรณีศาลมีการสอบถามข้อเท็จจริงไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแล้วไม่ยอมตอบคำถามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 21 วรรคสอง กฎหมายให้ถือว่าคู่ความที่ไม่ยอมตอบคำถามยอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ไม่อยู่ในวิสัยที่จะต้องตอบคำถามหรือมีเหตุผลในการปฏิเสธ

การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนมีการชี้สองสถานเป็นการให้ดุลพินิจศาลในการสอบถามข้อเท็จจริงคู่ความในคดี เป็นการสอบถามปัญหาในคดีซึ่งเป็นการถามข้อมูลพื้นฐานในคดีภาษีอากรที่คู่ความอาจรับกันได้ และเมื่อศาลได้ทำการสอบถามข้อเท็จจริงไว้ก่อนการชี้สองสถานจะทำให้การชี้สองสถานง่ายขึ้นและเพื่อการกำหนดประเด็นข้อพิพาทจะน้อยลง

ตัวอย่าง การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถาน

- โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือไม่ หากมีการยื่นไว้ได้ยื่นไว้อย่างไร
- เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีหรือไม่ หากได้ประเมินให้ชำระภาษีแล้วประเมินให้ชำระภาษีประเภทใด เป็นจำนวนเท่าใด
- โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินหรือไม่ หากโจทก์ได้อุทธรณ์ในประเด็นใดบ้าง อุทธรณ์ว่าอย่างไร และได้อุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาหรือไม่
- คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์แล้วหรือไม่ หากวินิจฉัยแล้ววินิจฉัยว่าอย่างไร
- โจทก์ได้ยื่นฟ้องคดีภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดหรือไม่[64]

---

[63]เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า 161.

[64] เรื่องเดียวกัน, หน้า 160-161.

2.4.5 การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ

ในคดีภาษีอากรตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 20 วรรคหนึ่ง[65] กฎหมายบัญญัติให้คู่ความสามารถสอบถามข้อเท็จจริงจากคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้ตั้งแต่ชั้นชี้สองสถานเป็นต้นไป โดยการเปิดโอกาสให้คู่ความในศาลสอบถามข้อเท็จจริงระหว่างกันนั้นอาจทำให้ศาลทราบข้อเท็จจริงได้มากขึ้น เนื่องจากว่าคู่ความในคดีต่างฝ่ายต่างทราบข้อเท็จจริงของตนเองและของอีกฝ่ายหนึ่งมากพอสมควรและอาจทราบมากกว่าศาลซึ่งอาจทราบข้อเท็จจริงในสำนวนคดีและพยานหลักฐานต่าง ๆที่คู่ความยื่นต่อศาลเท่านั้น โดยการสอบถามข้อเท็จจริงของคู่ความในคดีต้องทำเป็นคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงไปให้คู่ความและแจ้งให้คู่ความฝ่ายอื่นรับรองข้อเท็จจริงว่าถูกต้องหรือไม่ และการสอบถามข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 20 วรรคสอง[66] กำหนดให้ศาลเป็นผู้สอบถามในวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานว่าคู่ความฝ่ายที่ถูกสอบถามข้อเท็จจริงจะยอมรับข้อเท็จจริงหรือไม่ โดยคู่ความฝ่ายที่ตอบจะต้องแถลงตอบด้วยวาจาต่อศาลในห้องพิจารณา ในกรณีที่คู่ความฝ่ายที่ต้องตอบคำถามไม่สามารถแถลงตอบด้วยวาจาต่อหน้าศาลได้ทั้งหมดคู่ความฝ่ายนั้นจะทำเป็นคำแถลงยื่นต่อศาลก็ได้[67]

เหตุผลที่ให้ศาลเป็นผู้สอบถามข้อเท็จจริงแทนคู่ความอีกฝ่ายเนื่องจากต้องการให้ศาลพิจารณาถึงข้อสอบถามของคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งก่อนว่าเป็นการถามโดยสุจริตหรือไม่ ถ้าศาลเห็นว่ามีความสุจริตศาลก็จะถามคำถามให้ แต่ถ้าศาลเห็นว่าคำถามดังกล่าว เป็นการถามเอาเปรียบคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งศาลก็จะไม่ถามให้ และนอกจากที่คู่ความสามารถยกข้อเท็จจริงมาสอบถามมาถามอีกฝ่ายได้แล้ว คู่ความสามารถสอบถามถึงเอกสารต่างๆได้ด้วยตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 20 วรรค

---

[65] **ข้อกำหนดศาลภาษี พ.ศ.2544** ข้อ 20 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “คู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดซึ่งประสงค์จะอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่ารับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการ ข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนชี้สองสถานหรือก่อนสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน”

[66] **ข้อกำหนดศาลภาษี พ.ศ.2544** ข้อ 20 วรรคสอง บัญญัติว่า “ถ้าคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอต่อศาลในวันชี้สองสถานหรือในวันสืบพยานแล้วแต่กรณีให้ศาลสอบถามคู่ความฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับ ข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นถูกต้องหรือไม่ ถ้าคู่ความฝ่ายนั้นไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใดหรือปฏิเสธข้อเท็จจริงโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้วเว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความนั้นทำคำแถลงข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้”

[67] เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544; เรื่องเดียวกัน, หน้า 185-186.

สาม[68] โดยอาจถามถึงเอกสารหรือการลงลายมือชื่อในเอกสาร โดยฝ่ายที่ถามจะต้องส่งสำเนาเอกสารนั้นไปพร้อมกับคำบอกกล่าวหรือจะให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งมาตรวจสอบเอกสารที่ศาลก่อนถึงนัดก็ได้[69] และจะเห็นได้ว่าการสอบถามข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความด้วยกันเองนั้น ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งก็ได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 100[70] แต่มีข้อแตกต่างกันระหว่างคดีแพ่งกับคดีภาษี คือการสอบถามของคดีแพ่งคู่ความสามารถสอบถามกันได้ในชั้นสืบพยาน แต่ในคดีภาษีอากรสามารถสอบถามกันได้ตั้งแต่ชั้นชี้สองสถาน[71] มีข้อน่าสังเกต เรื่องระยะเวลาในการส่งคำบอกกล่าวเพียงแค่ 7 วันผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างสั้น ซึ่งอาจส่งผลให้คู่ความที่ได้รับคำบอกกล่าวในการสอบถามข้อเท็จจริงเตรียมตัวในการตอบข้อสอบถามพยานไม่เพียงพอ อาจเกิดความผิดพลาดคลาดเคลื่อนในการตอบข้อสอบถามนั้น

---

[68] **ข้อกำหนดศาลภาษี พ.ศ.2544** ข้อ 20 วรรคสาม บัญญัติว่า “ให้นำบทบัญญัติในข้อ 19 วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

[69] เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า 187.

[70] **ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง** มาตรา 100 บัญญัติว่า “คู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดซึ่งประสงค์จะอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นก่อนสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ถ้าคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอต่อศาลในวันสืบพยาน ให้ศาลสอบถามคู่ความฝ่ายอื่นว่ายอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นถูกต้องหรือไม่แล้วให้ศาลจดคำตอบลงในรายงานกระบวนพิจารณา ถ้าคู่ความฝ่ายนั้นไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใดหรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลเกี่ยวกับการปฏิเสธโดยชัดแจ้ง ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลจะเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธโดยชัดแจ้งในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

บทบัญญัติแห่งมาตรานี้ให้ใช้บังคับแก่เรื่องเอกสารทั้งหมดหรือฉบับใดฉบับหนึ่งที่คู่ความแสดงความจำนงอ้างอิงด้วยโดยอนุโลม แต่ต้องส่งสำเนาเอกสารนั้นไปพร้อมกับคำบอกกล่าวและต้องมีต้นฉบับเอกสารนั้นให้คู่ความฝ่ายอื่นตรวจสอบดูได้เมื่อต้องการเว้นแต่ต้นฉบับเอกสารนั้นอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอก”

[71] เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, หน้า 185.

2.4.6 การชี้สองสถาน

ในสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราชได้ทรงมีการชำระสะสางตรวจแก้กฎหมายในอดีต โดยมีการรวบรวมแก้กฎหมายตั้งแต่กรุงสุโขทัยและศรีอยุธยาเป็นหลักจนกระทั่งสำเร็จเป็นกฎหมายตราสามดวงใน พ.ศ.2348 การที่กฎหมายมีชื่อว่ากฎหมายตราสามดวง เนื่องจากเมื่อมีการรวบรวมกฎหมายเข้าด้วยกันเสร็จแล้วได้มีการเอาตรามาประทับไว้ที่กฎหมายทั้ง 3 ฉบับ โดยตราประทับสามตราได้แก่ ตราราชสีห์ ตราคชสีห์และตราบัวแก้ว โดยในกฎหมายตราสามดวงมีการรวมกฎหมายทั้ง 29 ลักษณะได้แก่ พระธรรมศาสตร์ หลักอินทภาษ กฎมณเฑียรบาล พระธรรมนูญ พระไอยการพรมศักดิ์ พระไอยการตำแหน่งนาพลเรือน พระไอยการตำแหน่งนายทหารหัวเมือง พระไอยการบานแผนก พระไอยการลักษณรับฟ้อง พระไอยการลักษณภยาน พิสูทดำน้ำลุยเพลิง พระไอยการลักษณะตระลาการ พระไอยการลักษณะอุธร พระไอยการลักษระผัวเมีย พระไอยการทาษ พระไอยการลักพาลูกเมียท่าน พระไอยการลักษณมรดก พระไอยการลักษณกู้หนี้ พระอายการเบ็ดเสร็จ พระไอยการลักษณวิวาทตีด่ากัน พระไอยการลักษณโจร พระไอยการอาชญาหลวง พระไอยการอาชญาราษ พระไอยการกระบดศึก กฎพระสงฆ์36 ข้อ พระราชบัญญัติ พระราชกำหนดเก่า พระราชกำหนดใหม่[72]

โดยในกฎหมายตราสามดวงมีการพูดถึงเรื่องการชี้สองสถานซึ่งมีการเขียนไว้ในหลักอินทภาษมีใจความว่า **“เมื่อโจทจำเลยพร้อมกันแล้ว ให้กระลาการเอาพระธรรมสาตร อันมะโนสารอำมาตยนำมาแต่เขาจักรวาฬ มาส่องต่างแว่น เมื่อจะพิจารณานั้น พึงตั้งจิตไว้ในการุญภาพแก่คู่ความทังสองฝ่ายให้เสมอกันประดูจบิดาอันเหนซึ่งบุตรแห่งตน แล้วพึงคำนึงดูหลักอินทภาษอันกล่าวไว้นั้นต่างเนตร จึ่งเปรียบเทียบซึ่งข้อความแห่งโจทจำเลย ตามผิดแลชอบ ถ้าโจทจำเลยเปนคนมากด้วยโมหะ มิได้รู้ซึ่งผิดแลชอบคุณแลโทษ ไม่ประนอมยอมกัน ก็ให้อำมาตยผู้พิจารณาถามจำเลยตามฟ้อง แล้วโจทจำเลยต่อกันเป็นสองสถาน จึ่งเอาข้อฟ้องที่จำเลยมิรับมาถามจำเลย ถ้าจำเลยมิรับกลับสอบโจทฯมีแต่อ้างแลต่อถึงพิสูท แล้วจึ่งเอาคำซึ่งจำเลยให้การมาถามโจท ถ้าโจทมิรับกลับสอบจำเลยฯมีแต่อ้างแลต่อถึงพิสูท ครั้นถามแล้ว จึ่งให้ผู้พิจารณาบังคับในชี้สองสถานโดยพระธรรมสาตรว่า ข้อโจทหาจำเลยแก้โจทจำเลยรับคำหาคำแก้แก่กันในสำนวนฟังได้ ที่ข้อโจทหาจำเลยให้การมิรับกัน โจทจำเลย อ้างให้นำไปไปท้าวถามคำพยานมาประกอบกับสำนวนจงทุกๆข้อ โจทหาจำเลยให้การมิรับกัน โจทจำเลยขันพิสูทต่อกัน ให้งดไว้ เมื่อจะไหท้าวถามคำพญาณ**

---

[72] คมกริช วัฒนเสถียร, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, หน้า 57-60.

นั้น ให้ผู้พิจารณาแข่งขักพญาณแลให้ษาบาลตัวจำเภาะพระรัตนไตรยตามคำภีรพระธรรมสาตร แลให้เร่งพิจารณาเอาความเท็จแลจริงแห่งโจทจำเลย จงได้ประดูจหนึ่งพรานอันยิงเนื้อ”[73]

ซึ่งการชี้สองสถานเป็นกระบวนการที่สำคัญที่สุดในคดีแพ่งประการหนึ่งของศาลชั้นต้น เพราะการพิจารณาคดีของศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา ต้องถือประเด็นแห่งคดีตามที่กำหนดไว้ในการชี้สองสถานของศาลชั้นต้นเป็นต้น หากศาลชั้นต้นทำการชี้สองสถานไว้ถูกต้องและรัดกุม ย่อมทำให้การพิจารณาคดีของศาลในทุกระดับเป็นไปโดยความสะดวกและรวดเร็ว แต่ถ้าหากตรงกันข้ามศาลชั้นต้นกำหนดประเด็นชี้สองสถานผิดพลาดไป โดยการกำหนดประเด็นผิดไป หรือมีการเขียนกระบวนการพิจารณาคดีไม่ชัดแจ้ง ไม่รัดกุมก็ดี อาจส่งผลให้มีข้อยุ่งยากในการพิจารณาคดีติดตามไม่ใช่เพียงแค่ศาลชั้นต้นแต่ยังรวมไปถึงศาลสูงด้วย เพราะฉะนั้นการชี้สองสถานจึงเป็นการวางรากฐานของการดำเนินคดีและการพิจารณาคดีของศาลทุกระดับชั้น และควรได้รับความสนใจพิเศษไม่ว่าจะเป็นคู่ความในคดีหรือตัวศาลเอง[74]

ท่านอาจารย์ธานินทร์ กรัยวิเชียร ได้ให้ความหมายของการชี้สองสถานไว้ว่า คือ กระบวนการพิจารณาคดีแพ่ง ภายหลังที่โจทก์และจำเลยให้การแล้ว เพื่อกะประเด็นแห่งคดีทั้งในปัญหาข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง ในการนี้ศาลมีอำนาจสอบถามและรับฟังคำแถลงของคู่ความอันเกี่ยวกับประเด็นแห่งคดี หากจะพึ่งมี เมื่อศาลกะประเด็นแห่งคดีแล้ว หากเป็นปัญหาข้อเท็จจริง ศาลย่อมต้องกำหนดหน้าที่นำสืบว่า คู่ความฝ่ายใดต้องนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหลังกันอย่างไร[75]

การชี้สองสถานในคดีภาษีอากร

การชี้สองสถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 กฎหมายบัญญัติไว้ใน ข้อ 21[76] เป็นวันที่ให้คู่ความทั้งฝ่ายโจทก์และจำเลยมาศาล และเพื่อให้ศาลตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความ

---

[73]สถาบันปรีดี พนมยงค์, กฎหมายตราสามดวง ฉบับพิมพ์มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์และการเมือง แก้ไขปรับปรุงใหม่, พิมพ์ครั้งที่ 1. (สุขภาพใจ, 2005), หน้า 46.

[74]ธานินทร์ กรัยวิเชียร, การชี้สองสถาน, พิมพ์ครั้งที่ 1. (โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 1978), หน้า 2.

[75] เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

[76] **ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544** ข้อ บัญญัติว่า “ในวันชี้สองสถานให้คู่ความมาศาลและให้ศาลตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความ แล้วนำข้ออ้างและข้อเถียง ที่ปรากฏในคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความเทียบกันดู และสอบถามคู่ความทุกฝ่ายถึงข้ออ้างข้อเถียง และพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้ง ข้ออ้าง หรือข้อเถียงนั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกัน ก็เป็นอันยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้างแต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับ

เพื่อนำเอาข้ออ้างข้อเถียงที่ปรากฏในคำคู่ความของฝ่ายโจทก์และจำเลยมาเทียบกันดู และทำการสอบถามคู่ความแต่ละฝ่ายประเด็นใดในคดีถ้าคู่ความยอมรับกันแล้วให้ถือว่าเป็นอันยุติไป ส่วนข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใดที่คู่ความฝ่ายใดไม่ยอมรับกันและเกี่ยวกับประเด็นพิพาทตามคำคู่ความศาลจะกำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาทไว้ และศาลจะกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งนำสืบก่อนหลังก็ได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติเรื่องการชี้สองสถานมีความคล้ายกับการชี้สองสถานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารความแพ่ง มาตรา 183

และในข้อ 22 กรณีคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดไม่มาศาลในวันชี้สองสถาน ให้ศาลทำการชี้สองสถานโดยให้ถือว่าคู่ความที่ไม่มาศาลทราบกระบวนการพิจารณาในนัดนั้นแล้วและคู่ความไม่สามารถที่จะคัดค้านประเด็นพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ว่าไม่ถูกต้อง โดยการชี้สองสถานในคดีภาษีอากรต้องมีการแจ้งให้คู่ความในคดีทราบถึงวันชี้สองสถานล่วงหน้าไม่น้อยไม่น้อยกว่า 15 วันตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 182 วรรคหนึ่ง เหตุที่นำเอาระยะเวลาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ เนื่องจากมาตรา 17 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 บัญญัติให้นำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในกรณีที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและข้อกำหนดคดีภาษีไม่ได้มีบทบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ โดยในเรื่องการชี้สองสถานในคดีภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตามการชี้สองสถานแม้จะช่วยให้ศาลสามารถกำหนดประเด็นแห่งคดีให้รัดกุมขึ้นและเพื่อให้กระบวนการพิจารณาคดีเป็นไปโดยรวดเร็ว แต่ผู้ศึกษาเห็นว่ายังไม่เป็นประโยชน์แก่คู่ความในคดีเท่าที่ควรเพราะไม่ใช่ทุกคดีจะมีการชี้สองสถาน

ประเด็นข้อพิพาทตามคำคู่ความ ให้ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาทและกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้

ในการสอบถามคู่ความตามวรรคหนึ่ง คู่ความแต่ละฝ่ายต้องตอบคำถามที่ศาลสอบถามหรือถามตามคำขอของคู่ความฝ่ายอื่นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายอื่นยกขึ้นเป็นข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาล ถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

คู่ความมีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้นั้นไม่ถูกต้อง โดยแถลงด้วยวาจาต่อศาลในขณะนั้นหรือยื่นคำร้องต่อศาลภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ศาลสั่งกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบ ให้ศาลชี้ขาดคำคัดค้านนั้นก่อนวันสืบพยาน”

จากที่กล่าวมาข้างต้น ในเรื่องกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบกรณีการยื่นบัญชีระบุพยาน กระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบอ้างอิงต้นฉบับเอกสารและพยานวัตถุ การขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานเอกสารและพยานวัตถุ การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนการชี้สองสถานโดยศาล การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ และการชี้สองสถาน เป็นกระบวนการพิจารณาก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นกระบวนการที่คู่ความในคดีจะต้องรีบดำเนินการให้เสร็จก่อนชี้สองสถาน แต่จะเห็นได้ว่ากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงดังกล่าวยังไม่เป็นประโยชน์แก่คู่ความเท่าที่ควรเนื่องจากมีระยะเวลาที่ให้คู่ความดำเนินการกระชั้นชิดเกินไปซึ่งแต่ละกระบวนการจะต้องรีบกระทำให้เสร็จก่อนการชี้สองสถาน แม้ในปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางจะนำระบบการพิจารณาคดีต่อเนื่องครบองค์คณะมาใช้การพิจารณาคดีภาษีอากรมีการแบ่งแยกประเภทคดีออกเป็น 3 ประเภท คือ คดีไม่มีข้อยุ่งยาก คดีสามัญ คดีสามัญพิเศษ[77] โดยในระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยแนวปฏิบัติในการนั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะและต่อเนื่อง พ.ศ.2545 การพิจารณาคดีต่อเนื่องครบองค์คณะถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 241 โดยบัญญัติให้ผู้พิพากษานั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะและพิจารณาคดีต่อเนื่อง รวดเร็ว และยุติธรรม การพิจารณาคดีต่อเนื่องมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ผู้พิพากษาพิจารณาคดีครบองค์คณะและต่อเนื่องไปตั้งแต่เริ่มต้นไปจนถึงการเสร็จสิ้นในการพิจารณาคดี เพื่อเป็นการสร้างประสิทธิภาพในการพิจารณาคดีของศาล โดยเฉพาะในเรื่องการฟังและการชั่งน้ำหนักของพยานหลักฐาน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์จึงมีความจำเป็นที่จะให้ผู้พิพากษาคนเดียวหรือหลายคนที่พิจารณาคดีเป็นองค์คณะจะต้องนั่งพิจารณาสืบพยานหลักฐานในคดีนั้นตั้งแต่เริ่มต่อเนื่องไปจนกว่าจะเสร็จสิ้นการพิจารณาคดีและทำคำพิพากษาศาลชั้นต้น[78] แม้การพิจารณาคดีต่อเนื่องครบองค์คณะจะมีไว้เพื่อให้ผู้พิพากษาพิจารณาคดีแต่ละคดีติดต่อกันไปต่อเนื่องเพื่อให้คดีเสร็จออกจากศาลไปอย่างรวดเร็ว แต่กระบวนการในระบบวิธีพิจารณาคดีของศาลก็มีความสำคัญอย่างยิ่ง โดยเฉพาะกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบ หากกระบวนการดังกล่าวมีระยะเวลาที่ให้คู่ความในคดีกระทำการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบได้อย่างเพียงพอ อาจช่วยให้การพิจารณาคดีของศาลมีความสะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นเนื่องจากว่ากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้า

---

[77] ศาลภาษีอากรกลาง, "ระบบการพิจารณาคดีต่อเนื่องครบองค์คณะและการจัดตั้งศูนย์นัดความ "

[78] "ระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยแนวปฏิบัติในการนั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะและต่อเนื่อง พ.ศ.2545 ".

สืบมีไว้เพื่อช่วยในการเร่งรัดคดีและกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบดังกล่าวอาจได้มาซึ่งประเด็นที่เป็นปัญหาที่พิพาทอย่างแท้จริง

โดยผู้ศึกษามีวัตถุประสงค์จะศึกษาถึงความเหมาะสมและความเป็นธรรมแก่คู่ความในคดีภาษีอากร โดยทำการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศที่มีการใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) ประเทศสหพันธรัฐเยอรมันว่ามีการให้ความสำคัญในกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงอย่างไร เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการพัฒนากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากร ซึ่งรายละเอียดจะกล่าวในบท 3 ต่อไป

บทที่ 3
กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของต่างประเทศ

จากบทที่ 2 ได้พูดถึงความเป็นมาและความสำคัญของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรของไทย เช่น กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบกรณียื่นบัญชีระบุพยาน กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบกรณีอ้างอิงเอกสารและพยานวัตถุ การขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานเอกสารหรือพยานวัตถุ การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ การชี้สองสถาน ในบทนี้ผู้ศึกษาจะกล่าวถึง กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงคดีภาษีว่าในศาลต่างประเทศที่พิจารณาคดีภาษีอากรได้มีการให้ความสำคัญเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวอย่างไร เพื่อหาแนวทางมาพัฒนาระบบวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเกี่ยวกับกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง โดยศึกษาจากประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน และประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

ประเทศสหพันธรัฐเยอรมันเป็นประเทศที่มีการแยกอำนาจระหว่างสหพันธรัฐกับมลรัฐ ประเทศสหพันธรัฐเยอรมันมีการปกครองแบบสหพันธรัฐ จึงมีการแบ่งแยกการปกครองแบบมลรัฐและสหพันธรัฐ หรือรัฐบาลกลาง การแบ่งแยกอำนาจนี้ทำใน อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหารและอำนาจตุลาการ โดยถือว่าอำนาจอยู่ที่มลรัฐเว้นแต่รัฐธรรมนูญจะได้บัญญัติว่าให้อยู่ในสหพันธรัฐ แต่ในบางเรื่องสหพันธรัฐและมลรัฐต่างมีอำนาจตรากฎหมายทั้งคู่และในกรณีหลังสหพันธรัฐอาจตรากฎหมายให้มลรัฐใช้ได้ โดยในปัจจุบันกฎหมายสหพันธ์มีความสำคัญมากกว่ากฎหมายมลรัฐโดยเฉพาะกฎหมายเอกชนในทางการบริหารส่วนใหญ่อำนาจบริหารหรืออำนาจการปกครองอยู่ในมือมลรัฐและประเทศเยอรมันมีการใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) หรือกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่ตราโดยผู้มีอำนาจตามรัฐธรรมนูญ แต่เดิมเยอรมันมีกฎหมายหลัก คือประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และประมวลกฎหมายอาญา ส่วนประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความต่าง ๆ ต่างถูกบัญญัติกระจายไว้ในรัฐบัญญัติทั้งหลาย และมีบางสาขาที่มีไว้เป็นการเฉพาะเช่น กฎหมายปกครอง และในเรื่องของศักดิ์ของกฎหมายเยอรมันมีหลักสำคัญ 3 หลัก ดังนี้

(1) กฎหมายสหพันธรัฐอยู่เหนือกฎหมายมลรัฐ โดยเฉพาะถ้าอำนาจนั้นอยู่ในเขตอำนาจของสหพันธรัฐ

(2) รัฐธรรมนูญ เป็นกฎหมายสูงสุดอยู่เหนือกฎหมายลายลักษณ์อักษรทั้งปวง กฎหมายใดจะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญไม่ได้

(3) รัฐบัญญัติอยู่เหนือกฎหมายอื่นที่มีการตราโดยฝ่ายบริหาร[79]

และมีการปกครองแบบประชาธิปไตยและสังคมรัฐ ตามรัฐธรรมนูญ (Grundgesetz-GG) มาตรา 20 และถือว่าเป็นกฎหมายพื้นฐานที่มีความสำคัญมากที่สุดเนื่องจากเป็นการกำหนดฐานเกี่ยวกับการจัดการของรัฐ และกฎหมายมีการบัญญัติให้อำนาจรัฐมาจากประชาชน โดยประชาชนมีใช้อำนาจผ่านการเลือกตั้งและการออกเสียงลงคะแนน และการใช้อำนาจของประชาชนผ่านอำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ โดยมีสาระสำคัญคือให้อำนาจนิติบัญญัติผูกพันต่อรัฐธรรมนูญ อำนาจบริหารและตุลาการผูกพันต่อกฎหมายตามรัฐธรรมนูญ (Grundgesetz-GG) มาตรา 20 (3) [80]

โดยระบบศาลเยอรมันมีลักษณะพิเศษและมีหลักการพื้นฐานของระบบศาลเป็น 3 หลักการ ดังนี้

1. หลักการชำนัญพิเศษของศาล (Specialisation)

การพิจารณาคดีของศาลเยอรมันเขตอำนาจทั่วไปไม่ได้ครอบคลุมทุกคดีในกฎหมายในทุกสาขา แต่ในศาลเยอรมันมีเขตอำนาจที่จำกัดเป็นการเฉพาะเพราะเนื่องจากแต่ละศาลมีความชำนาญและเชี่ยวชาญไม่เหมือนกัน ซึ่งจะเห็นได้จากในระดับมลรัฐและระดับสหพันธรัฐมี 6 ศาลที่สำคัญและมีอำนาจในการพิจารณาคดีที่ต่างกัน ซึ่ง 6 ศาลแบ่งได้ 3 ประเภท ได้แก่ ศาลรัฐธรรมนูญ (Bundesverfassungsgericht),ศาลยุติธรรม(Ordentiche Gericht),ศาลปกครอง (Verwaltungsgericht) , ศาลภาษีอากร (Finanzgericht) , ศาลแรงงาน (Arbeitsgericht) ,ศาลสังคม (Sozialgericht)

---

[79]วิษณุ เครืองามและคณะ, เอกสารสอนชุดวิชาระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5. (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2549), หน้า146-148.

[80]บรรเจิด สิงคเนติ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับคดีปกครองเยอรมัน (โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 15-16.

2. หลักการกระจายอำนาจของศาล (decentralization)

การแบ่งอำนาจระหว่างศาลมลรัฐและศาลสหพันธรัฐ โดยมีการยึดหลักศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ โดยศาลมลรัฐจัดเป็นศาลชั้นต้นและศาลสหพันธรัฐจัดว่าเป็นศาลสูงสุด

3.หลักการที่ศาลทุกศาลอยู่ในฝ่ายตุลาการ (judiciary)

ศาลทุกศาลเป็นศาลที่ใช้อำนาจของตุลาการและเป็นส่วนหนึ่งของฝ่ายตุลาการ โดยมีหลักประกันความอิสระในการตัดสินคดี คือไม่อาจถูกโยกย้ายหรือถูกถอดถอนได้[81]

ระบบศาลเยอรมันสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ศาล ได้แก่ ศาลยุติธรรมและศาลชำนัญพิเศษ ดังนี้

(1) ศาลยุติธรรม (Ordentliche Gerichte) เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งและคดีอาญาซึ่งแบ่งได้เป็น 4 ลำดับชั้น สามารถอธิบายได้ ดังนี้

1.1 ศาลแขวง (Amtsgerichte)

ศาลชั้นต้นที่มีอำนาจตัดสินคดีแพ่งและคดีอาญา ซึ่งในคดีแพ่งต้องเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์ต่ำหรือในคดีอาญาต้องเป็นคดีที่มีอัตราโทษไม่สูง การตัดสินคดีโดยทั่วไปแล้วตัดสินโดยผู้พิพากษานายเดียวเว้นแต่ในกรณีมีการพิจารณาคดีอาญาที่มีอัตราโทษเกินกว่า 1 ปีการพิจารณาคดีในศาลจะใช้ผู้พิพากษาสามนายเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดี หรือในกรณีอัยการเห็นว่ามีความยุ่งยากซับซ้อนอาจร้องขอให้มีผู้พิพากษาเพิ่มอีกหนึ่งนายในการพิจารณาคดีได้[82]

---

[81] วิษณุ เครืองามและคณะ, เอกสารสอนชุดวิชาระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ, หน้า 152-153.

[82] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 " (2552). หน้า 190.

1.2 ศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ (Landgerichte)

ศาลชั้นต้นที่มีลำดับสูงกว่าศาลแขวงโดยศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐสามารถแบ่งออกเป็น 2 ศาลได้แก่ศาลแพ่งมีอำนาจพิจารณาคดีความแพ่งที่มีทุนทรัพย์ในคดีสูงและศาลอาญามีอำนาจพิจารณาคดีอาญาในคดีที่มีอัตราโทษสูง โดยการพิจารณาคดีของศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐทั้งสองศาลมีผู้พิพากษาสามนายเป็นองค์คณะและนั่งพิจารณาร่วมกับผู้พิพากษาสมทบอีกสองนายในการพิจารณาคดีร่วมกัน เว้นแต่เป็นคดีเล็กๆน้อยๆการพิจารณาคดีจะใช้ผู้พิพากษาสามนายเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดี และคดีที่จะขึ้นสู่ศาลนี้อาจเป็นได้ทั้งคดีที่มีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลแขวงและคดีดังกล่าวจะสิ้นสุดที่ศาลนี้หรือสามารถฟ้องคดีโดยตรงต่อศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐได้[83]

1.3 ศาลสูงแห่งมลรัฐ (Oberlanddesgerichte)

เป็นศาลสูงแห่งมลรัฐที่มีอำนาจพิจารณาคดีอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐและศาลสูงสามารถพิจารณาคดีได้โดยตรง การพิจารณาคดีของศาลสูงแห่งมลรัฐมีผู้พิพากษาอาชีพสามนายเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดี และสำหรับคดีที่นำมาฟ้องศาลสูงมลรัฐได้โดยตรงนั้นการพิจารณาคดีใช้ผู้พิพากษาห้านายเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดี ซึ่งคดีที่สามารถฟ้องต่อศาลสูงได้โดยตรงต้องเป็นคดีเกี่ยวกับกบฏหรือคดีที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งมลรัฐ[84]

1.4 ศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์ (Bundesgerichtshof)

เป็นศาลสูงสุดของศาลยุติธรรม โดยมีอำนาจพิจารณาพิพากษาการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลล่างโดยในคดีแพ่งจะรับพิจารณาคดีที่อุทธรณ์จากศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐและศาลสูงแห่งมลรัฐ เว้นแต่ในกรณีที่เป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่อุทธรณ์มาจากศาลแขวงและศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ ส่วนในคดีอาญาศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์มีอำนาจพิจารณาคดีในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่มีการอุทธรณ์มาจากศาลล่าง แต่ในคดีที่เป็นปัญหาข้อเท็จจริงนั้นศาลยุติธรรมแห่งสหพันธ์จะพิจารณาคดีเฉพาะคดีสำคัญที่อุทธรณ์มาจากศาลชั้นต้นแห่งมลรัฐ เช่น คดีฆ่าผู้อื่นและคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลสูงมลรัฐต้องเป็นคดีที่เกี่ยวกับความมั่นคงของรัฐและคำพิพากษาของศาลถือว่าเป็นที่สุด[85]

---

[83] เรื่องเดียวกัน.

[84] เรื่องเดียวกัน.

[85] เรื่องเดียวกัน, หน้า 191.

(2) ศาลชำนัญพิเศษ

ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีที่มีลักษณะเป็นการเฉพาะซึ่งในประเทศเยอรมันมีการแบ่งแยกศาลชำนัญพิเศษออกเป็น 5 ศาล ได้แก่ ศาลรัฐธรรมนูญ (Bundesverfassungericht) ศาลปกครอง (Verwaltungsgericht),ศาลภาษีอากร (Finanzgericht),ศาลแรงงาน (Arbeitsgericht),ศาลสังคม (Sozialgericht)[86]

3.1.1 กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร

(1) ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร

ในประเทศเยอรมันเมื่อมีข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีภาษีเกิดขึ้นผู้สียหายสามารถนำคดีภาษีอากรมาขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ โดยศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนัญพิเศษถือว่าเป็นศาลปกครองเฉพาะที่มีอำนาจอิสระและเป็นเอกเทศแยกออกจากหน่วยงานของรัฐตามมาตรา 1 มีประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร(finanzgerichtsordnung :FGO)ใช้เป็นการเฉพาะและเป็นกฎหมายที่มีการตราขึ้นเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรและในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมีการบัญญัติถึงวิธีการและขั้นตอนดำเนินคดีในศาลภาษีอากร[87] โดยศาลภาษีอากรเยอรมันแบ่งออกเป็น 2 ศาล ได้แก่

ศาลภาษีมลรัฐ(Finanzgericht)

โดยศาลภาษีมลรัฐเป็นศาลชั้นต้นในศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยคดีภาษีทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมายในมลรัฐของตน[88]

---

[86] เรื่องเดียวกัน.

[87] เรื่องเดียวกัน., หน้า 195.

[88] Simon Whitchead, "Tax Disputes and Litigation Review," [Online] Available from: https://thelawreviews.co.uk. [1/01/2020].

ศาลภาษีสหพันธรัฐ (Bundesfinanzhof)

ศาลภาษีอากรในประเทศเยอรมันมีศาลภาษีสหพันธ์รัฐเป็นศาลสูงตั้งอยู่ที่มิวนิก หากคู่ความในคดีภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาของศาลภาษีมลรัฐซึ่งเป็นศาลชั้นต้นสามารถการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีสหพันธรัฐได้ แต่การอุทธรณ์จำกัดขอบเขตการอุทธรณ์ไว้ว่าต้องเป็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น[89]

(2) คดีที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลภาษีอากร[90]

โดยตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung -FGO) มาตรา 33 กฎหมายได้บัญญัติถึงคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร ดังนี้

(1) ข้อพิพาททางภาษี ซึ่งเป็นเรื่องทางภาษีที่อยู่ภายใต้กฎหมายของสหพันธ์ มาตรา 33 (Finanzgerichtsordnung -FGO) และยังรวมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับศุลกากร ภาษีการบริโภค ภาษีรายได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ทั้งนี้ให้รวมถึงมาตรการตรวจสอบการนำเข้าและส่งออกด้วย

(2) ข้อพิพาททางมหาชนในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินการตามคำสั่งทางปกครองที่ไม่ใช่เรื่องภาษีอากรเท่าที่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ด้านภาษีอากรมลรัฐและสหพันธรัฐมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากร และไม่ได้มีการกำหนดเรื่องการใช้สิทธิทางศาลไว้ในกรณีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น

(3) ข้อพิพาทในทางวิชาชีพที่เกี่ยวกับเงื่อนไขในการประกอบวิชาชีพของผู้ให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากร เช่น ใบอนุญาตของผู้ตรวจสอบบัญชี การอนุญาตในการ

---

[89] Ibid.

[90] บรรเจิด สิงคเนติ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับคดีปกครองเยอรมัน, หน้า 23-24.

ประกอบวิชาชีพ อันมิใช่เรื่องความผิดมรรยาทในทางวิชาชีพ หากแต่เป็นข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องเกี่ยวกับการอนุญาตให้ทำหน้าที่ในการช่วยเหลือทางด้านภาษีอากร

(4) ข้อพิพาทในทางมหาชนอื่นๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนให้ศาลภาษีอากรวินิจฉัยได้

(3) เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลการยื่นฟ้องคดีภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าหน้าที่สรรพากรและไม่พอใจการแจ้งการประเมิน ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภายในหนึ่งเดือนหลังจากได้รับหนังสือแจ้งการประเมินต่อหน่วยงานสรรพากร หน่วยงานสรรพากรจะต้องพิจารณาการคัดการประเมินว่าเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยในการคัดค้านการประเมิน ในกรณีหน่วยงานสรรพากรไม่เห็นด้วยกับการคัดค้านการประเมินต้องออกเป็นหนังสือ หากไม่ได้รับการพิจารณาในกรอบระยะเวลาที่เหมาะสมอย่างน้อยต้องไม่เกิน หกเดือนนับจากการอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ถ้าไม่ได้รับการพิจารณาอุทธรณ์ผู้เสียภาษีสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้โดยตรง แต่อย่างไรก็ตามศาลมีอำนาจพิจารณาว่าจะรับพิจารณาคดีหรือจะให้รอฟังคำพิจารณาอุทธรณ์จากหน่วยงานสรรพากรก่อนก็ได้ ผู้เสียภาษีจะมีเวลาหนึ่งเดือนนับจากได้การวินิจฉัยการคัดค้านการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานอุทธรณ์เพื่อฟ้องคดีต่อศาล[91]

การเริ่มฟ้องคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO)การเตรียมคำคู่ความต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและเอกสารแนบและอาจยื่นต่อศาลเป็นเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 64(1) การฟ้องร้องควรมีพร้อมสำเนาของคำฟ้องสำหรับผู้มีส่วนได้เสียอื่นโดยให้นำมาตรา 77(2) มาใช้โดยอนุโลมและ มาตรา 64(2) คำฟ้องของโจทก์และจำเลย ต้องระบุข้อเท็จจริงที่ได้มีการโต้แย้งคัดค้านการประเมินต่อหน่วยงานสรรพพากรและหลักฐานที่ใช้เป็นมูลเหตุในการฟ้องร้องพร้อมทั้งสำเนาคำฟ้องดังกล่าว มาตรา 65(1) และ มาตรา 65 (2) โดยคำฟ้องต้องประกอบด้วยเนื้อหาดังต่อไปนี้

- ระบุชื่อผู้ฟ้องคดีและจำเลยในคดี

[91]Gunnar Knor Axel Bödefeld, Oppenhoff & Partner, "Tax Litigation in Germany," [Online] Available from: https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1 [28/03/2020]

- ระบุหนังสือแจ้งการประเมินภาษีที่เกี่ยวข้อง
- ระบุเหตุผลที่ไม่เห็นด้วยกับการตัดสินใจของหน่วยงานทางปกครอง
- ระบุข้อเท็จจริงเกี่ยวกับข้อพิพาท

หากผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีเห็นว่าคำฟ้องไม่เป็นไปตามข้อกำหนดมาตรา 21 พระราชบัญญัติศาลยุติธรรม ให้อำนาจผู้พิพากษาสามารถสั่งให้แก้ไขเพิ่มเติมภายในระยะเวลาที่กำหนด กรณีฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองจะต้องระบุคำสั่งทางปกครองที่ขอให้ยกเลิกนั้น รวมทั้งคำสั่งคำร้อง อุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร และคำฟ้องนั้นต้องไม่เคยไม่มีการสละสิทธิการฟ้องร้องคดีมาก่อนตามมาตรา 50 หรือไม่เคยถอนฟ้องตามมาตรา 72 และคดีจะต้องไม่อยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอื่นตามมาตรา 68 หรือเป็นกรณีที่ศาลมีคำตัดสินเรียบร้อยแล้วตามมาตรา 110 อนุมาตรา 1

การพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรโดยปกติจะทำการพิจารณาโดยเปิดเผย แต่อย่างไรก็ตามคู่ความในคดีสามารถร้องขอให้พิจารณาคดีเป็นการส่วนตัวได้ ในกรณีคู่ความในคดีไม่ได้เข้าร่วมในการไต่สวนอาจส่งทนายความของตนเข้าแทนได้โดยการพิจารณาคดีภาษีมีผู้พิพากษาอาชีพสามท่านเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดี โดยคู่ความในคดีภาษีอากรแต่ละฝ่ายมีภาระพิสูจน์ในข้อเท็จจริงตามคำคู่ความซึ่งตามหลักการทั่วไปจำเลยมีหน้าที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงใดๆที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มภาษี ในขณะเดียวกันโจทก์มีหน้าที่พิสูจน์ถึงข้อเท็จจริงใดๆที่เกี่ยวกับการลดภาษีอากร และศาลจะตัดสินคดีบนพื้นฐานแห่งข้อเท็จจริงที่ได้รับการพิสูจน์แล้วอย่างสมเหตุสมผล[92]

(4) การอุทธรณ์และฎีกา

ศาลภาษีอากรในประเทศสหพันธรัฐเยอรมันแบ่งออกเป็น 2 ชั้นศาล กล่าวคือ มีเพียงศาลภาษีมลรัฐ(Finanzgericht) เป็นศาลชั้นต้น และมีศาลภาษีสหพันธ์รัฐ (Bundesfinanzhof) เป็นศาลสูงที่มีอำนาจพิจารณาคดีที่มีการอุทธรณ์มาจากศาลชั้นต้น และหากคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรชั้นต้นจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรสหพันธรัฐ การอุทธรณ์ในศาลภาษีสหพันธรัฐจำกัดขอบเขตการอุทธรณ์ไว้ว่าต้องเป็นปัญหาข้อกฎหมายโดยศาลภาษีอากรมลรัฐมีอำนาจที่จะอนุญาตให้อุทธรณ์ไปยังศาลสูง โดยผู้ร้องจะต้องยื่นคำร้องต่อศาลภาษีอากรมลรัฐแสดงให้เห็นถึง

---

[92] Ibid.

ว่าข้อพิพาทที่จะอุทธรณ์นั้น เป็นปัญหาข้อกฎหมายที่ควรได้รับการวินิจฉัยจากศาลสูง การอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีมลรัฐภายในหนึ่งเดือนนับแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำตัดสินของศาลภาษีอากรมลรัฐ[93]กรณีศาลภาษีอากรมลรัฐไม่อนุญาตให้อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์อาจมีการอุทธรณ์คำสั่งนั้นโดยทำเป็นคำร้องขอต่อศาลภาษีอากรสหพันธรัฐได้ตามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 116 อนุ(1) กรณีศาลภาษีสหพันธรัฐเห็นควรยอมให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 116 อนุ 7 กฎหมายบัญญัติให้ผู้ร้องไม่ต้องทำคำฟ้องขึ้นมาใหม่ ศาลภาษีแห่งสหพันธ์จะพิจารณาเรื่องต่อเนื่องให้ไปได้เลย[94]

จากที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการกล่าวถึงระบบศาลในประเทศสหพันธรัฐเยอรมันและศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีรวมทั้งขั้นตอนการนำคดีภาษีอากรมาฟ้องต่อศาลตั้งแต่การฟ้องคดีในศาลภาษีมลรัฐซึ่งเป็นศาลภาษีชั้นในศาลภาษีเยอรมันและการอุทธรณ์คดีไปยังศาลภาษีสหพันธรัฐซึ่งเป็นศาลสูงของเยอรมัน เพื่อนำไปสู่เรื่องกระบวนการก่อนพิจารณาคดี ดังนี้

3.1.2 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง

ศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนัญพิเศษโดยมีพื้นฐานเดียวกันกับศาลปกครอง ศาลภาษีอากรจึงมีการใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่ส่วน และ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO)มาตรา76 ในเรื่องพยานหลักฐานศาลมีอำนาจชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานในปัญหาข้อเท็จจริงที่คู่ความนำเสนอต่อศาล โดยที่ศาลจะไม่ยึดติดเกี่ยวกับพยานหลักฐานในข้อเท็จจริงที่คู่ความนำมาเสนอ และศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของคู่ความในคดี[95] การยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรเยอรมันกฎหมายกำหนดว่าคำฟ้องต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรพร้อมกับแนบสำเนาคดีมาด้วยเพื่อยื่นให้ฝ่ายตรงข้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 64 และในคำฟ้องตามมาตรา 65

---

[93] Simon Whitchead, "Tax Disputes and Litigation Review."

[94] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ", หน้า235.

[95] เรื่องเดียวกัน, หน้า 232.

กฎหมายกำหนดให้คำฟ้องต้องมีการระบุข้อเท็จจริงในคดีและมีพยานหลักฐานสนับสนุนข้อเท็จจริงนั้นด้วย[96]โดยในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในศาลภาษีอากรเยอรมันกฎหมายบัญญัติให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมีหน้าที่แจ้งข้อมูลเกี่ยวกับเอกสารการจัดเก็บภาษีให้แก่คู่ความในคดีทราบตามคำร้องขอตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 75

การนำส่งพยานหลักฐาน

คู่ความในคดีจะต้องจัดทำข้อเท็จจริงเพื่อนำเสนอศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 76(1)ประกอบมาตรา 76(3) และมาตรา76(b) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้นำพยานหลักฐานมาส่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีในกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีร้องขอหรือไม่ได้มีการส่งคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่นำมาส่งในชั้นศาล ศาลอาจจะไม่รับพยานหลักฐานไว้พิจารณาเนื่องจากถือว่าผู้เสียภาษีทำให้กระบวนการพิจารณาคดีล่าช้า แต่อย่างไรก็ตามศาลมีอำนาจเรียกให้ผู้เสียภาษีส่งพยานหลักฐานหรือมีการชี้แจงภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนดได้เช่นกัน[97]และคู่ความในคดีภาษีอากรจะอ้างตนเองเป็นพยานโดยอาศัยว่าตนมีความรู้ความเชี่ยวชาญในคดีภาษีอากรไม่ได้เพราะเนื่องจากคู่ความในคดีเป็นผู้มีประโยชน์เกี่ยวข้องในคดี ซึ่งเป็นเหตุให้ศาลไม่สามารถรับการประเมินโดยผู้เสียภาษีได้เว้นแต่ว่าเป็นการประมาณการของฝ่ายที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์นั้น[98]

การเปิดเผยและการค้นหาข้อเท็จจริง (Pretrial Discovery)

โดยปกติจะมีการยื่นพยานหลักฐานก่อนพิจารณาคดีล่วงหน้าในชั้นฝ่ายปกครอง อย่างไรก็ตามไม่มีในเรื่องการค้นพบในศาลภาษีอากรเยอรมันและโดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องการตรวจสอบเอกสารจะไม่ค่อยได้รับอนุญาตให้ทำการตรวจในกรณีที่คดีอยู่ระหว่างรอการดำเนินการ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อ

---

[96] เรื่องเดียวกัน, หน้า 224.

[97] เรื่องเดียวกัน., หน้า 233.

[98] สดุดี ธนกิจเจริญพัฒน์ , "ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร", (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศษสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).2546.

คดีอยู่ระหว่างการพิจารณาแล้วผู้เสียภาษีมีสิทธิ์ตามกฎหมายที่จะขอตรวจสอบเอกสาร โดยการตรวจสอบเอกสารหมายถึงการตรวจสอบเอกสารของศาล ซึ่งในเอกสารบางตอนอาจมีความเห็นของผู้พิพากษาให้มุมมองของศาลที่ให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อมูลเชิงลึกในพยานหลักฐาน[99] ซึ่งเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 78 อนุมาตรา (1) กฎหมายบัญญัติให้ โดยคู่ความสามารถขอตรวจสอบเอกสารของศาลและเอกสารที่ยื่นต่อศาลได้ ซึ่งคู่ความในคดีสามารถสำเนาเอกสารที่ออกโดยศาลได้แต่ฝ่ายที่สำเนาเอกสารจะต้องออกค่าใช้จ่ายเองและหากเอกสารที่ส่งเป็นเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ การตรวจสอบเอกสารจะต้องมีคำขอในการตรวจสอบเอกสารจากศาล การพิมพ์เอกสารจะทำได้ก็ต่อเมื่อพิสูจน์ได้ว่าผู้ที่ร้องขอในการตรวจสอบมีผลประโยชน์ตามกฎหมายเท่านั้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 78 อนุมาตรา (2)

ศาลจะต้องแสดงพยานหลักฐานในการพิจารณาคดีโดยสามารถให้คู่ความในคดีหรือผุ้มีส่วนเกี่ยวข้องตรวจสอบได้และศาลอาจให้เจ้าหน้าที่ในศาลเป็นผู้ช่วยเหลือในการหาพยานหลักฐานโดยมีการแต่งตั้งก่อนมีการไต่สวนคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 81 แต่อย่างไรก็ตามพยานหลักฐานที่เจ้าหน้าที่ผู้ช่วยเหลือศาลหามาได้นั้นศาลจะสามารถรับฟังได้เพียงเป็นพยานหลักฐานชนิดหนึ่งและคู่ความฝ่ายต่างๆในคดีมีสิทธิที่จะได้รับแจ้งให้ทราบถึงกำหนดนัดสืบพยานหลักฐานและมีสิทธิเข้าร่วมในการรับฟังการสืบพยานหลักฐานและตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 86 กฎหมายบัญญัติให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีหน้าที่จะต้องเก็บพยานหลักฐานทั้งหลายเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถตรวจสอบขอดูได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO)มาตรา 78 เว้นแต่เป็นกรณีความลับทางภาษีอากร[100]

---

[99] Gunnar Knor Axel Bödefeld, Oppenhoff & Partner, "Tax Litigation in Germany."

[100] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ", หน้า 234.

การส่งบทสรุปเตรียมคดี

ในศาลภาษีอากรเยอรมันก่อนที่จะเริ่มพิจารณาคดีโดยการนั่งพิจารณาจะต้องเริ่มพิจารณาคดีโดยวาจาก่อน ซึ่งตามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 77 อนุมาตรา (1) ก่อนการพิจารณาคดีโดยวาจาจะต้องมีการเตรียมเอกสารเพื่อเข้าสู่ขั้นตอนการพิจารณาคดี กฎหมายกำหนดให้คู่ความในคดีต้องส่งบทสรุปในการเตรียมคดีให้แก่ศาล โดยศาลมีดุลพินิจในการร้องขอและกำหนดระยะเวลาในการส่งมอบบทสรุปในการเตรียมคดีและต้องมีการส่งคำคู่ความไปยังคู่ความทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง โดยเอกสารที่เกี่ยวข้องจะต้องมีการแนบไปพร้อมกับคำคู่ความตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 77อนุมาตรา (2)

การพิจารณาโดยวาจา (mündlicher Verhandlung)

ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรประเทศเยอรมันมีกระบวนการก่อนพิจารณาคดีที่มีลักษณะคล้ายการชี้สองสถานในประเทศไทยที่เรียกว่า การพิจารณาโดยวาจา (mündlicher Verhandlung) โดยการพิจารณาคดีภาษีอากรข้อเท็จจริงในคดีส่วนหนึ่งได้มาจากการพิจารณาคดีโดยวาจา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 79 (1) กฎหมายบัญญัติให้หัวหน้าผู้พิพากษาหรือผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนจะต้องทำการกำหนดมาตรการพิจารณาโดยวาจาก่อนวันพิจารณาคดี โดยในวันที่ศาลมีการนั่งพิจารณาคดีโดยวาจาศาลจะต้องทำการดังต่อไปนี้

(1) การเชิญผู้ที่เกี่ยวข้องในคดีมาหารือเพื่อหารือเรื่องที่พิพาทกันและหาทางออกในข้อพิพาทของคดี
(2) ศาลจะอนุญาตให้คู่ความเพิ่มเติมหรืออธิบายคำคู่ความของการเตรียมการที่มีการส่งเอกสารหรือพยานวัตถุต่างๆที่จะนำมายื่นต่อศาล
(3) ศาลอาจสั่งให้บุคคลภายนอกเข้ามาร่วมในคดีเพื่อเป็นพยาน
(4) เชิญพยานผู้เชี่ยวชาญเข้ามาร่วมรับฟัง

โดยฝ่ายที่เกี่ยวข้องจะได้รับแจ้งถึงคำสั่งศาลที่เกี่ยวกับการพิจารณาคดีโดยวาจาและหัวหน้าผู้พิพากษาหรือผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนในการพิจารณาคดีโดยวาจาจะทำการรวบรวมพยานหลักฐาน

เป็นรายบุคคล เพื่อลดความซับซ้อนและจำกัดขอบเขตในการพิจารณาคดีให้ง่ายขึ้นและสามารถทำให้ศาลสามารถประเมินผลลัพธ์พยานหลักฐานในคดีได้อย่างถูกต้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 79(4) ในทางปฏิบัติเมื่อการพิจารณาคดีโดยวาจาจบลงศาลจะต้องมีการส่งคำตัดสินเป็นลายลักษณ์อักษรไปยังคู่ความฝ่ายต่างๆ โดยคำพิพากษาที่ตัดสินโดยการพิจารณาคดีโดยวาจาจะต้องสรุปรายละเอียดของข้อเท็จจริงที่ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีเห็นว่าเกี่ยวข้องกับคดีเพราะจะเป็นพื้นฐานสำหรับกรณีคู่ความในคดีจะอุทธรณ์ในกรณีคู่ความในคดีไม่เห็นด้วยกับคำตัดสิน[101]

และผลของการพิจารณาคดีโดยวาจาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 90(1) กฎหมายบัญญัติให้ศาลมีอำนาจตัดสินคดีบนพื้นฐานที่ได้มาจากการพิจารณาคดีโดยวาจาได้ และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเยอรมัน (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 90(2) กฎหมายบัญญัติข้อยกเว้นไว้ว่าถ้าหากผู้มีส่วนร่วมในคดีให้ความยินยอมศาลสามารถตัดสินคดีโดยไม่ต้องมีการนั่งพิจารณาคดีก็ได้[102]หรือในกรณีผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในคดีไม่ยินยอมเกี่ยวกับคำพิพากษาโดยวาจาสามารถสามารถร้องขอต่อศาล โดยศาลสามารถอนุญาตให้มีการแก้ไขคำตัดสินของศาลได้ จากนั้นคู่กรณีที่เกี่ยวข้องอาจขอให้มีการไต่สวนโดยการดำเนินการต่อที่ศาลภาษี (Finanzgericht) หรือจะยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสหพันธ์รัฐ (Bundesfinanzhof) ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (finanzgerichtsordnung :FGO) มาตรา 90a โดยคู่กรณีอาจยื่นคำร้องดังกล่าวภายใน 1 เดือนหลังจากได้รับคำสั่งของศาลที่พิจารณาคดีโดยวาจา[103]

---

[101] Gunnar Knor Axel Bödefeld, Oppenhoff & Partner, "Tax Litigation in Germany."

[102] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ", หน้า233.

[103] Niedersachsen, "Finanzgerichtsprozess," [Online] Available from: https://finanzgericht.niedersachsen.de/service/verfahren_vor_finanzgericht/finanzgerichtsprozess-158118.html [15/02/2020]

3.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีรูปแบบการปกครองแบบสาธารณรัฐ มี50 รัฐและหนึ่งเขตการปกครองโดยเขตการปกครองกลาง โดยมีรูปแบบโครงสร้างแบบระบบสหรัฐ (Federalism) คือ การบริหารประเทศโดยรัฐบาลส่วนกลาง มีอำนาจบริหารประเทศตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ส่วนการบริหารกิจการอื่นๆนอกเหนือจากนั้นเป็นอำนาจของมลรัฐ ทั้งนี้รัฐบาลกลางและมลรัฐมีการจัดแบ่งโครงสร้างออกเป็น 3 ส่วน อันได้แก่ ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการ โดยรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาและรัฐธรรมนูญของแต่ละมลรัฐต่างยึดหลักการแบ่งแยกอำนาจ โดยมีการถ่วงดุลอำนาจทั้ง 3 ฝ่าย[104]

ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกามีการใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) ซึ่งหลักการทางกฎหมายมาจากคำพิพากษาของศาลในคดีแต่ละคดี ซึ่งคำพิพากษาของศาลในคดีหลังย่อมมีการผูกพันคำพิพากษาในคดีก่อนซึ่งมีข้อเท็จจริงเดียวกัน โดยระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับอิทธิพลมาจากประเทศอังกฤษ และมีกฎหมายหลายฉบับตกอยู่ภายใต้กฎหมายคอมมอนลอว์ แต่อย่างไรก็ดีระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ถูกนำมาใช้ในรูปแบบกฎหมายลายลักษณ์อักษรหลายฉบับซึ่งเรียกว่า การประมวลกฎหมายคอมมอนลอว์ (Codification of the common law) แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายแบบคอมมอนลอว์อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้โดยกระบวนการนิติบัญญัติโดยการตรากฎหมายใหม่ซึ่งการตรากฎหมายใหม่เช่นนี้เรียกว่า การตรากฎหมายเปลี่ยนกฎหมายคอมมอนลอว์ (Derogation if the common law)[105]

ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ระบบ คือ ศาลสหพันธ์สหรัฐหรือศาลรัฐบาลกลาง (Federal Court) และศาลมลรัฐ (State Court) โดยระบบศาลประเทศสหรัฐอเมริกาถูกจัดอยู่ในระบบศาลเดี่ยว มีศาลยุติธรรมศาลเดียวที่มีอำนาจตัดสินคดีทุกประเภท และมีศาลชำนัญพิเศษที่มีเขตอำนาจเฉพาะในการตัดสินคดีบางประเภท เช่น ศาลภาษีอากร ศาลพินัยกรรม ศาลการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย ศาลการค้าระหว่างประเทศเป็นต้น[106]

---

[104]มานิตย์ จุมปา, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา, พิมพ์ครั้งที่2. (วิญญูชนจำกัด, 2553), หน้า 27-31.

[105] เรื่องเดียวกัน, หน้า42.

[106] เรื่องเดียวกัน, หน้า83-84.

ระบบศาลในสหรับอเมริกามีการแบ่งเป็น 2 ระบบ ได้แก่

ศาลสหพันธ์สหรัฐ (Federal Court) และศาลมลรัฐ(State Court) ซึ่งสามารถอธิบายได้ ดังนี้

1. ศาลสหพันธ์สหรัฐหรือศาลรัฐบาลกลาง (Federal Court) แบ่งออกเป็น 3 ระดับชั้น ได้แก่ ศาลชั้นต้นของสหพันธ์ (Federal District courts) ,ศาลอุทธรณ์ (Federal Appeal Court) และศาลฎีกา (Us Supreme Court) โดยศาลสหพันธรัฐมีอำนาจพิจารณาคดีภายใต้กฎหมายรัฐธรรมนูญสหรัฐและกฎหมายของรัฐบาลกลางให้อำนาจในการพิจารณาคดีไว้ โดยแต่ละศาลสามารถอธิบายได้ ดังนี้

ศาลชั้นต้นของสหพันธ์ (Federal District courts)

เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีทั่วไปและถือว่าเป็นศาลชั้นต้นของศาลรัฐบาลกลาง โดยศาลชั้นต้นของสหพันธ์ในแต่ละแห่งมีผู้พิพากษาอย่างน้อยหนึ่งนายที่ได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีและได้รับการเห็นชอบจากวุฒิสภาตลอดชีวิต ศาลชั้นต้นของสหพันธ์มีการพิจารณาคดีภายใต้ระบบศาลรัฐบาลกลาง กล่าวคือมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งคดีอาญาในเขตอำนาจของศาลแขวงแต่ละที่ โดยในศาลชั้นต้นของสหพันธ์ผู้พิพากษาตำรงตำแหน่งได้วาระ 8 ปี หรือ 4 ปี เมื่อครบวาระการดำรงตำแหน่งของผู้พิพากษาในศาลแขวงแล้วสามารถได้รับการแต่งตั้งใหม่ได้ ในคดีอาญาผู้พิพากษามีอำนาจเกี่ยวกับออกหมายจับหรือดำเนินการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกันตัว ในคดีแพ่งผู้พิพากษามักจะพิจารณาในเรื่องคำร้องเกี่ยวกับกระบวนการก่อนพิจารณาคดี (Pretrial Procure) และการค้นพบ (Discovery) เป็นต้น

โดยศาลที่พิจารณาคดีของศาลรัฐบาลกลางได้รับการจัดตั้งศาลชำนัญพิเศษ เช่น ศาลล้มละลาย และนอกจากนี้ศาลยังมีเขตอำนาจพิจารณาคดีทั่วประเทศสำหรับประเด็นในคดีต่างๆ เช่น ศาลภาษี (United States Tax Court),ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องแห่งรัฐ (United States Court of Federal Claims),ศาลการค้าระหว่างประเทศ (United States Court of International Trade)[107]

[107] United States Department of Justice, "Introduction to the Federal Court System," [Onilne] Available from: https://www.justice.gov/usao/justice-101/federal-courts [15/03/2020].

ศาลอุทธรณ์ (Federal Appeal Court)

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้วถ้าคู่ความในคดีไม่พอใจคำพิพากษาสามารถนำคดีมายื่นฟ้องต่อศาลอุทธรณ์ของรัฐบาลกลางได้ โดยศาลอุทธรณ์มี 13 แห่ง ประกอบด้วยศาลอุทธรณ์กลางของรัฐบาลกลางและศาลอุทธรณ์ภูมิภาคต่างๆ โดยในศาลอุทธรณ์แต่ละศาลมีผู้พิพากษา 6 ถึง 29 คน และผู้พิพากษาในศาลอุทธรณ์ได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีโดยการยินยอมจากวุฒิสภา โดยปกติการอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์จะทำได้ก็ต่อเมื่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธ์มีการพิจารณาพิพากษาคดีขั้นสุดท้าย แต่อย่างไรก็ดีสามารถอุทธรณ์ก่อนศาลชั้นต้นสหพันธ์มีคำพิพากษาในขั้นสุดได้โดยเรียกว่า “การอุทธรณ์คำสั่งระหว่างพิจารณา (interlocutory appeal)” การพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลจะได้รับการพิจารณาเป็นครั้งแรกจากคณะกรรมการซึ่งประกอบไปด้วยผู้พิพากษาสามคน [108]โดยศาลอุทธรณ์กลางมีเขตอำนาจทั่วประเทศ ส่วนศาลอุทธรณ์ภาคจำกัดอำนาจเฉพาะที่เขตศาลนั้นตั้งอยู่ คดีที่จะสามารถอุทธรณ์ได้ต้องเป็นคดีที่กฎหมายให้อำนาจไว้ เช่น คดีกฎหมายสิทธิบัตร หรือคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลการค้าระหว่างประเทศ (Us Court of International Trade) หรือคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลข้อเรียกร้องต่อรัฐ (Us Court of Federal Clams)[109]

ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกา (Supreme Court of the United States)

ศาลฎีกาเป็นศาลสูงสุดของระบบตุลาการศาลสหรัฐอเมริกาและมีอำนาจตัดสินอุทธรณ์ในคดีที่นำมาขึ้นศาลแห่งรัฐบาลกลางหรือศาลมลรัฐแต่ต้องเกี่ยวข้องกับการนำกฎหมายของรัฐบาลกลางมาใช้ โดยหลังจากที่ศาลแห่งรัฐบาลกลางหรือศาลมลรัฐได้มีการวินิจฉัยคดีแล้วคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอาจเลือกอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้ แต่อย่างไรก็ตามศาลฎีกามีอำนาจปฏิเสธอุทธรณ์ได้ การยื่นอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาคู่กรณีจะต้องยื่นเอกสารพร้อมคำสั่งรับรองต่อศาลเพื่อขอให้ศาลพิจารณาคดีอุทธรณ์หากได้รับอนุญาตให้ฎีกาศาลจะรับบทสรุปและดำเนินการพิจารณา หากศาลฎีกายังไม่ได้พิจารณาอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลล่างยังคงอยู่ โดยทั่วไปแล้วการอุทธรณ์มายังศาลฎีกามีเพียง 1%เท่านั้นที่มีการอุทธรณ์มายังศาลสูงและโดยทั่วไปศาลฎีกาจะพิจารณาเฉพาะคดีที่ตัดสินใจขัดแย้งกันทั่วประเทศใน

---

[108] IRS, "Tax Court Litigation," [Online]. n.d. Available from: https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-001-001 [16/03/2020]

[109] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ", หน้า 110.

ประเด็นเฉพาะหรือเมื่อมีข้อผิดพลาดในคดีอย่างร้ายแรง ผู้พิพากษาในศาลฎีกามีเก้าท่านและอีกแปดท่านเป็นองค์คณะและอีกหนึ่งท่านเป็นหัวหน้าองค์คณะ โดยผู้พิพากษาเหล่านี้ได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีโดยได้รับความยินยอมจากวุฒิสภาและดำรงตำแหน่งตลอดชีวิต สมาชิกของศาลฎีกาส่วนใหญ่มาจากทนายความและผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ หรือก่อนจะมาเป็นผู้พิพากษาส่วนใหญ่มักมาจากเป็นอาจารย์สอนกฎหมาย ในศาลฎีกามีหัวหน้าผู้พิพากษาหนึ่งท่านเป็นผู้ดูแลศาลและเป็นผู้ได้รับการคัดเลือกจากประธานาธิบดีโดยความเห็นชอบจากวุฒิสภา โดยศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตันดี.ซี.[110]

2. ศาลมลรัฐ (State Court)

ศาลมลรัฐ(State Court) ศาลมลรัฐนั้นมีระบบศาลเป็นของตนเองโดยแบ่งออกเป็น 3 ชั้น คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ ศาลฎีกา โดยเป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายภายในของมลรัฐนั้นและมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งและคดีอาญาตามกฎหมายของรัฐและสหพันธรัฐ เว้นแต่ในกรณีกฎหมายกำหนดให้ศาลสหพันธรัฐเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคดี และการพิจารณาคดีของศาลมลรัฐจะต้องมีการพิจารณาถึงความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของมลรัฐและสหพันธรัฐ และรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุด กฎหมายใดที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมมนูญแห่งสหรัฐอเมริกากฎหมายนั้นจะใช้บังคับไม่ได้ เพราะฉะนั้นการพิจารณาคดีของศาลจึงต้องยึดถือรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาเป็นสำคัญ[111]

---

[110] United States Department of Justice, "Introduction to the Federal Court System."; Ibid.

[111] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 " ,หน้า112-113.

3.2.1 กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร

(1) ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร

ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรของสหรัฐอเมริกามีทั้งหมด 4 ศาล ดังนี้

1.1 ศาลภาษีอากร (The United States Tax Court)

ศาลภาษีอากรพิจารณาคดีที่ผู้เสียภาษีมีข้อพิพาทกับการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานของรัฐหรือIRS โดยผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของIRS โดยในศาลภาษีอากรมีผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรจำนวน 19 ท่านและมีความรู้ความเชี่ยวชาญในคดีภาษีอากรเป็นการเฉพาะ โดยศาลภาษีอากรตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตันดี.ซี ซึ่งในศาลภาษีอากรผู้พิพากษานายเดียวมีอำนาจพิจารณาคดี และศาลนี้ไม่ใช้การพิจารณาคดีระบบลูกขุน[112]

1.2 ศาลชั้นต้นแห่งรัฐบาลกลางหรือศาลชั้นต้นสหพันธ์ (The United States District Court)

ศาลชั้นต้นแห่งรัฐบาลกลางมีทั้งหมด 94 แห่งในสหรัฐอเมริกามีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งและคดีอาญารวมถึงอำนาจในการใช้บังคับกฎหมายของรัฐนั้นๆมีการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาและมีการใช้ระบบลูกขุนในการพิจารณาคดี กรณีผู้เสียภาษีนำคดีขึ้นสู่ศาลนี้ผู้เสียจะต้องจ่ายเงินค่าภาษีตามการประเมินก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้องคดีเพื่อให้ศาลมีคำสั่งคืนเงินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีจะต้องขอคืนจาก IRS ก่อนและต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่ยื่นคำร้องขอคืน หรือกรมสรรพากร IRS ปฏิเสธการขอคืน การพิจารณาคดีในศาลนี้ค่อนข้างใช้เวลานานเนื่องจากเป็นเมืองใหญ่มีการพิจารณาคดีที่ค่อนข้างยุ่งยากและซับซ้อน มีการรับฟังพยานหลักฐานค่อนข้างซับซ้อน โดยผู้พิพากษาในศาลนี้มีหน้าที่พิจารณาคดีในปัญหาข้อกฎหมาย และคณะลูกขุนมีอำนาจพิจารณาคดีในปัญหาข้อเท็จจริง[113]

---

[112]สุพัฒตรา สิบสม อนันตพงศ์, "การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรของไทย”, วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์.", หน้า 52.

[113] เรื่องเดียวกัน, หน้า 52.

1.3 ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องต่อรัฐ (The United States Federal Claims)

ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐมีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรเช่นเดียวกับศาลชั้นแห่งรัฐบาลกลาง โดยผู้พิพากษานายเดียวมีอำนาจพิจารณาคดีการพิจารณาคดีของศาลนี้ไม่มีการจำกัดจำนวนทุนทรัพย์ และหากผู้เสียภาษีต้องการนำคดีขึ้นสู่ศาลนี้จะต้องมีการชำระค่าภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร IRS ก่อนจึงจะฟ้องคดีได้[114]

1.4 ศาลล้มละลาย (The United States bankruptcy Court)

ศาลล้มละลายเป็นศาลที่แยกออกมาจากศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ (District Court) เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีล้มละลาย ส่วนการนำคดีภาษีขึ้นสู่ศาลนี้ก็ต่อเมื่อเจ้าหน้าที่เห็นว่าคดีนี้ผู้เสียภาษีมีหนี้สินล้นพ้นตัวจนไม่สามารถชำระหนี้ภาษีได้ซึ่งหมายความรวมถึงหนี้ภาษีอากรด้วย โดยพิจารณาจากหนี้ภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มและดอกเบี้ย[115]

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าในประเทศสหรัฐอเมริกามีทั้งหมด 4 ศาลที่สามารถพิจารณาคดีภาษีอากรได้ โดยในบทนี้ผู้ศึกษาจะทำการศึกษาเฉพาะการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรสหรัฐ (The United States Tax Court) เท่านั้น โดยศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกาเป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นในระดับสหพันธ์รัฐ ซึ่งศาลภาษีตั้งอยู่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. อยู่ในเขตการปกครองของ District of Columbia โดยการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกฎหมายกำหนดให้ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรเดินทางไปนั่งพิจารณาคดีใน 60 เมืองตามศาลเมืองต่างๆที่กฎหมายกำหนด[116] ซึ่งกระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกาสามารถอธิบายได้ ดังนี้

---

[114] เรื่องเดียวกัน, หน้า 52.

[115] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ", หน้า 142.

[116] สุพัฒตรา สิบสม อนันตพงศ์, "การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรของไทย”, วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์.", หน้า 54-56.

(2) คดีที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลภาษีอากร

ภาษีเงินได้ (Income Tax),ภาษีการโอน (Transfer Tax), ภาษีมรดก (Estate Tax) ,ภาษีการให้ (Gift Tax),ภาษีจากการจ้างงาน (Payroll Tax), ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax), ภาษีที่ใช้จากการบริโภคน้ำมันเชื้อเพลิง (Fuel taxes)[117]

(3) เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

การนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกานั้นผู้เสียภาษีอากรจะนำคดีขึ้นสู่ศาลทันทีไม่ได้ กล่าวคือผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดก่อน ซึ่งการฟ้องคดีภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีมีการประเมิน และกรณีไม่มีการประเมิน สามารถอธิบายได้ ดังนี้

กรณีมีการประเมิน

ถ้าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานสรรพากรIRS จะต้องมีการยื่นคำฟ้องต่อศาลภายในกำหนด 90 วันนับแต่วันที่มีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินหรือ 150 วันกรณีผู้เสียภาษีอยู่นอกประเทศสหรัฐอเมริกา หากไม่ยื่นฟ้องภายในกำหนดถือว่าผู้เสียภาษียอมรับข้อเท็จจริงกับการประเมินภาษี และนอกจากนั้นผู้เสียภาษีจะไม่สามารถขอขยายระยะเวลาได้ตามประมวลกฎหมายรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา 6211a มาตรา 6212

กรณีที่ไม่มีการประเมิน

เมื่อมีข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับIRS ผู้เสียภาษียื่นคำร้องต่อIRS ผู้เสียภาษีจะต้องได้รับแจ้งคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการของIRSก่อนหากไม่เห็นด้วยจึงจะสามารถนำคดีมาฟ้องศาลได้ กรณีผู้เสียภาษีฟ้องขอให้คืนภาษี หากIRSไม่คืนเงินให้ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่มีคำวินิจฉัยของIRS ตามประมวลกฎหมายรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา6213 (a)[118]

เมื่อผู้เสียภาษีอากรยื่นฟ้องต่อศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดตามที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว การฟ้องคดีภาษีอากร จะต้องมีการยื่นต้นฉบับคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรพร้อมกับสำเนาคำฟ้องอีก 4

---

[117] เรื่องเดียวกัน, หน้า 57.

[118] เรื่องเดียวกัน, หน้า 56-57.

ชุดและต้องแนบหนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติมไปพร้อมกับคำฟ้องโดยในคำฟ้องผู้เสียภาษีสามารถจะขอคืนภาษีที่ได้เสียเกินได้ตามประมวลกฎหมายรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา 6512 และในคำฟ้องคดีภาษีอากรไม่ได้มีรูปแบบกำหนดไว้ชัดเจนกฎหมายเพียงกำหนดให้จัดทำคำคู่ความให้มีความเข้าใจได้ง่าย กระชับและตรงประเด็นและการจัดทำคำคู่ความต้องมีการลงลายมือชื่อผู้เสียภาษีอากรเพื่อการรับรองว่าผู้เสียภาษีอากรได้อ่านคำคู่ความโดยละเอียดและเข้าใจแล้วและถือว่าเป็นการยอมรับความถูกต้องครบถ้วนของข้อเท็จจริงและรับรองว่าได้กระทำโดยสุจริตและให้ถือว่าเป็นการรับรองให้ทนายความของผู้เสียภาษีอากรมีอำนาจทำการแทนผู้เสียภาษีอากรในการจัดทำและยื่นคำคู่ความในคดีภาษีอากรตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 31[119]

และเมื่อเสมียนศาลได้รับคำร้องคดีจะนำขึ้นสู่กระบวนการพิจารณา โดยคดีดังกล่าวจะมีเลขคดีกำกับไว้และเสมียนศาลมีหน้าที่แจ้งให้คู่ความได้รับทราบและเสมียนศาลมีหน้าที่ให้ความช่วยเหลือคู่ความในการยื่นคำคู่ความแก่เจ้าพนักงาน โดยเจ้าพนักงานมีหน้าที่ยื่นคำให้การ ภายใน 60วัน หรืออาจยื่นคำร้องขยายเวลายื่นคำให้การได้แต่ต้องยื่นภายใน 45 คำร้อง ถ้าหากมีการระบุไม่ชัดเจนว่ายอมรับหรือปฏิเสธจะถือว่ายอมรับในส่วนดังกล่าวตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร(Rule of Practice and Procedure)ข้อ36(a)(b) หลังจากที่ได้รับคำให้การเสมียนศาลจะส่งคำให้การแก่ผู้ฟ้องคดีเพื่อให้มีการยื่นคำให้การแก้ฟ้อง เพื่อยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้งว่ามีการยอมรับหรือปฏิเสธในข้อกล่าวหาใดคำให้การที่ฝ่ายรัฐมีภาระพิสูจน์ หากในคำให้การแก้ฟ้องแย้งไม่ได้ระบุโดยชัดแจ้งจะถือว่าผู้ฟ้องคดียอมรับข้อเท็จจริงนั้นและผู้ฟ้องคดีมีเวลา 45 วันนับแต่ได้รับคำให้การจากเสมียนศาลหรือ 30 วันนับแต่วันที่ยื่นคำร้องต่อศาลในเรื่องคำให้การแก้ฟ้องแย้ง โดยข้อเท็จจริงใดที่ผู้ฟ้องคดีไม่มีข้อโต้แย้งที่เพียงพอจะต้องระบุลงไปในคำให้การด้วยซึ่งจะถือว่าเป็นการปฏิเสธประเด็นนั้น และผลของการที่ผู้ฟ้องคดีไม่มีการยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้งจะถือว่าผู้ฟ้องคดียอมรับคำให้การดังกล่าว เว้นแต่ฝ่ายรัฐบาลจะร้องขอให้ศาลมีคำสั่งให้ถือว่าเป็นการยอมรับคำให้การดังกล่าวโดยยื่นภายใน 45 วันนับแต่สิ้นสุดระยะเวลายื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้ง[120]

การพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรเป็นการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษานายเดียวเป็นองค์คณะจะไม่มีการพิจารณาในระบบลูกขุน เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำร้องแล้ว เสมียนศาลจะแจ้ง

---

[119] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, (รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ,2552) , หน้า 132.

[120] เรื่องเดียวกัน, หน้า 133.

ให้ทราบถึงเวลาและสถานที่ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 131 และเสมียนศาลจะมีการเตรียมสำเนาคำสั่งก่อนพิจารณาคดี (Pretrial order) เพื่อเป็นการแนะนำคู่ความในคดีว่าผู้พิพากษาคาดหวังกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาลเป็นอย่างไร และในคดีภาษีอากรผู้เสียภาษีมีฐานะเป็นโจทก์หรือที่เรียกว่า Petitioner ผู้เสียภาษีอากรจึงต้องมีหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเนื่องจากเป็นผู้มีพยานหลักฐานตามข้อกำหนดของศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 142(a) แต่ภาระการพิสูจน์อาจตกแก่สรรพากรIRS ได้ถ้าหากมีกฎหมายกำหนดไว้ หรือศาลมีคำสั่ง และในกรณีเป็นคำฟ้องแย้งในคำให้การ หรือเป็นประเด็นที่ยกมาใหม่หรือประเด็นเพิ่มเติมหนี้ภาษีอากร โดยIRSสามารถยกประเด็นใหม่หรือเพิ่มเติมจำนวนภาษีอากรก่อนศาลมีคำพิพากษาและผู้เสียภาษีอากรอาจผลักภาระการพิสูจน์ไปยังกรมสรรพากรได้หากมีพยานหลักฐานที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับข้อเท็จจริงตามมาตรา 7491แห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยการปรับโครงสร้างการปฏิรูป (IRS Restructuring and Reform Act)[121]

และสำหรับคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 เหรียญสหรัฐ ผู้เสียภาษีสามารถเลือกดำเนินคดีแบบขนาดเล็ก หรือ S Case (Small tax Case)โดยคดีดังกล่าวมีค่าธรรมเนียมศาล 60เหรียญสหรัฐ แต่การเลือกพิจารณาคดีขนาดเล็กจะไม่สามารถอุทธรณ์ได้และไม่สามารถใช้เป็นตัวอย่างของคดีได้ แต่การพิจารณาคดีขนาดเล็กมีข้อดีคือขั้นตอนไม่เยอะเท่าการพิจารณาคดีปกติและใช้ระยะเวลาในการพิจารณาคดีที่น้อยกว่า[122]

(4) การอุทธรณ์และฎีกา

กรณีผู้เสียภาษีหรือสรรพากรไม่พอใจคำพิพากษาของศาลชั้นต้น สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์สหรัฐอเมริกาได้ภายใน 90 วัน หากพ้นระยะเวลาดังกล่าวจะถือคำพิพากษาของศาลชั้นต้นเป็นที่สุดต้องห้ามอุทธรณ์ และเมื่อกรณีถ้าหากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถยื่นอุทธรณ์กลับ (Cross Appeal) ได้ภายในระยะเวลา 120 วันนับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาตามประมวลกฎหมายรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา 7481 และกรณีศาลอุทธรณ์กลับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลสูงภายในกำหนดระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ศาลอุทธรณ์มีคำ

---

[121] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ", หน้า 135-136.

[122] Investopedia, "U.S.Tax Court," [Online] Available from: https://www.investopedia.com/articles/tax/09/tax-court-last-resort.asp [11/02/2020].

พิพากษาและถ้าหากคู่ความไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนดจะถือว่าอุทธรณ์เป็นที่สุด และจะถือว่าคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์เป็นที่สุดอีกกรณีคือศาลสูงมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ ในกรณีคู่ความยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนดต่อศาลสูงและศาลสูงรับอุทธรณ์คำพิพากษาจะถึงที่สุดในอีก 30 วันนับแต่วันที่ศาลสูงมีคำพิพากษา[123]

จากที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการพูดถึงระบบโครงสร้างของศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาและศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อนำไปสู่การศึกษาเรื่องกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีสหรัฐอเมริกา โดยศาลภาษีอากรสหรัฐมีการแบ่งแยกกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบ (Pretrial Proceedings) และกระบวนการในชั้นสืบพยาน (Trial) โดยกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบ (Pretrial Proceedings) ซึ่งเป็นขั้นตอนที่ให้คู่ความในคดีเตรียมความพร้อมก่อนที่จะมีการพิจารณาคดีในระหว่างที่คู่ความในคดีรอการพิจารณาคดีจากศาล ซึ่งในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในศาลภาษีสหรัฐมีกระบวนการก่อนพิจารณาคดีที่น่าสนใจซึ่งประกอบไปด้วย การค้นพบ (Discovery), การสืบปากคำพยานนอกศาล (Deposition) , การยอมรับข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ (Stipulation) ,การประชุมก่อนการพิจารณาคดี (Pretrial Conference) บันทึกก่อนการพิจารณา (pretrial Memorandum) สามารถอธิบายได้ ดังนี้

[123]สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ".,หน้า 138.

3.2.2 กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง

ในการกำหนดประเด็นพิพาทในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาศาลไม่ได้กำหนดประเด็นพิพาทจากคำคู่ความเพียงอย่างเดียวโดยก่อนเริ่มพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกา คู่ความในคดีภาษีอากรจะได้รับแจ้งจากเสมียนศาลเป็นคำสั่งที่เรียกว่า คำสั่งก่อนมีการพิจารณาคดี (Pretrial order) โดยคู่ความจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของศาลที่ระบุไว้ในคำสั่งก่อนพิจารณาคดี (Pretrial order) โดยคำสั่งก่อนมีการพิจารณาคดี (Pretrial order) มีขึ้นเพื่ออำนวยความสะดวกในการพิจารณาคดีของศาลเป็นการสั่งการของศาลล่วงหน้าเพื่อเตรียมการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบ ส่วนใหญ่จะได้รับแจ้งภายใน 5 เดือนก่อนมีการพิจารณาคดี โดยกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบเป็นการที่กฎหมายเปิดโอกาสให้คู่ความทั้งสองฝ่ายดำเนินการค้นหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานในคดีเพื่อเตรียมการต่อสู้คดี โดยเป็นการจำกัดประเด็นข้อพิพาทให้เหลือเพียงประเด็นที่เป็นปัญหาที่แท้จริง โดยกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาประกอบไปด้วย คือ

- ค้นหาข้อเท็จจริง (Discovery)
- การสืบปากคำพยานนอกศาล (deposition)
- การยอมรับข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ (Stipulation)
- การประชุมก่อนพิจารณาคดี (Pretrial Conference)
- บันทึกก่อนการพิจารณา (pretrial Memorandum)

โดยแต่ละกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบสามารถอธิบายได้ ดังนี้

3.2.2.1 การค้นหาข้อเท็จจริงในคดี (Discovery)

การค้นหาข้อเท็จจริงในคดีของศาลภาษีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้คู่ความสามารถทำการค้นหาข้อเท็จจริง การสืบเสาะข้อเท็จจริงผ่านการปรึกษาหารือกันระหว่างคู่ความตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 70 (a)(1) สิ่งสำคัญที่สุดสำหรับการค้นหาข้อเท็จจริงคือการแลกเปลี่ยนเอกสารหรือข้อมูลอื่นๆที่จำเป็นระหว่างคู่ความสองฝ่ายโดยความสมัครใจ เพื่อช่วยในการ

พิจารณาคดีเป็นไปโดยรวดเร็วเพื่อจุดประสงค์ในการนำเสนอในการพิจารณาคดีภาษีอากร การค้นหาข้อเท็จจริงจะทำให้คู่กรณีแต่ละฝ่ายเห็นภาพชัดเจนในข้อเท็จจริงที่นำคดีมาขึ้นสู่ศาลและสามารถทำให้คู่ความในคดีสามารถประนีประนอมยอมความกันได้ โดยการค้นหาข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรจะต้องเริ่มจากการค้นหาข้อเท็จจริงแบบไม่เป็นทางการก่อนแล้วจึงเริ่มทำการค้นหาข้อเท็จจริงอย่างเป็นทางการ ดังนี้

การค้นหาข้อเท็จจริงแบบไม่เป็นทางการ

การค้นหาข้อเท็จจริงแบบไม่เป็นทางการเป็นขั้นตอนที่ทำได้ง่ายโดยเป็นการขอข้อมูลจากคู่ความฝ่ายตรงกันข้าม โดยทำเป็นหนังสือคำร้องแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน โดยกระบวนการดังกล่าวศาลมักจะเรียกชื่อว่า “Barnerton” ผู้ยื่นคำร้องและหน่วยงานสรรพากรมีการสอบถามเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลกันทางจดหมาย ในกรณีที่การค้นหาข้อเท็จจริงแบบไม่เป็นทางการไม่ประสบผลสำเร็จจึงจะเริ่มมีการค้นหาข้อเท็จจริงแบบทางการ[124]

การค้นหาข้อเท็จจริงอย่างทางการ

ศาลภาษีอากรมีการค้นหาข้อเท็จจริงอย่างทางการที่มีการทำคู่ขนานไปกับการค้นพบแบบไม่เป็นทางการ คือขั้นตอนมีความคล้ายกันเป็นอย่างมาก แต่การค้นพบข้อเท็จจริงอย่างเป็นทางการทำได้โดยการร้องขอต่อศาล ดังนั้นโดยทั่วไปแล้วขอบเขตของการค้นหาข้อเท็จจริงนั้นให้หมายความรวมถึง “สิ่งใดก็ตามที่ไม่ได้รับการยกเว้นและมีความเกี่ยวข้องกับเรื่องที่กำลังรอดำเนินการอยู่ ”แต่มีความแตกต่างที่สำคัญคือ (ก) การค้นหาข้อเท็จจริงอย่างเป็นทางการจะต้องผ่านขั้นตอนการค้นหาข้อเท็จจริงอย่างไม่เป็นทางการภายใต้ขั้นตอน “Barnerton” มาก่อน และ (ข) การค้นหาข้อเท็จจริงโดยการสืบปากคำพยานนอกศาล (Deposition) หรือที่เรียกว่าการให้การเป็นพยานเป็นรูปแบบที่นิยมใช้น้อยที่สุดในขั้นตอนการค้นหาข้อเท็จจริง เนื่องจากโดยทั่วไปขั้นตอนการสืบปากคำพยานเพื่อเป็นพยานหลักฐานต้องได้รับคำยินยอมจากฝ่ายตรงกันข้าม แต่อย่างไรก็ตามขั้นตอนการค้นหาข้อเท็จจริงโดยวิธีการสืบปากคำพยานกรณีไม่ได้รับความยินยอมจากคู่ความฝ่ายตรงข้ามจะทำได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากศาลได้ออกหนังสือแจ้งการพิจารณาคดีหรือมีการมอบหมายให้ผู้พิพากษาและกรณีคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งหรือพยานไม่เห็นด้วยสามารถคัดค้านได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากศาล

[124] Jonh A. Townsend, "Federal Tax Procedure," (2018). Ibid, p.404.

ส่วนใหญ่คู่กรณีอีกฝ่ายมักจะไม่มีการร้องขอศาลให้มีคำสั่งในการสืบปากคำพยานหลักฐานที่คู่กรณีอีกฝ่ายไม่ยินยอม[125]

ขอบเขตในการนำพยานหลักฐานสืบข้อเท็จจริง

คู่กรณีสามารถทำการเสนอพยานหลักฐานได้ถ้าพบว่า “สิ่งใดก็ตามที่ไม่ได้รับการยกเว้นและมีความเกี่ยวข้องกับเรื่องที่กำลังรอดำเนินการอยู่”เช่นเดียวกับขอบเขตการค้นพบของกระบวนการทางแพ่งการค้นพบที่มีความเกี่ยวข้องกับคดีดังกล่าวจะถูกนำมากำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาทในการฟ้องร้องคดี มีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีที่มีข้อบกพร่อง โดยทั่วไปแล้วศาลจะไม่อนุญาตให้มีการนำพยานหลักฐานสืบข้อเท็จจริง “ดูข้อบกพร่องหลังส่งคำบอกกล่าวเพื่อตรวจสอบพยานหลักฐานที่ใช้ในการสืบปากคำพยาน หรือความเหมาะสมของเจตนาผู้ที่ทำการสอบถาม หรือนโยบายการบริหาร หรือกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนด”และเรื่องที่คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจะไม่ทำการเสนอพยานหลักฐานเรื่องต่างๆที่อีกฝ่ายบังคับให้มีการค้นคว้าหาข้อเท็จจริงโดยอ้างถึงข้อยกเว้นที่ไม่ต้องทำการสืบพยาน ข้อยกเว้นในการเสนอพยานหลักฐานเพื่อค้นหาข้อเท็จจริงให้หมายความรวมถึงสิทธิที่พบได้ตามปกติในการดำเนินคดีทั่วไปสามารถหามาได้โดยไม่ต้องทำการสืบพยาน และการค้นหาความจริงอาจทำไม่ได้ถ้าหากมีกฎหมายบัญญัติห้ามกรมสรรพากรIRS เปิดเผยข้อมูล หรือเอกสาร โดยข้อห้ามที่พบบ่อยมากที่สุดในการดำเนินคดีด้านภาษี คือตามประมวลกฎหมายรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา 6103 ในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลหรือส่งคืนข้อมูลของผู้ที่เสียภาษีที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีที่มีการอนุญาตให้มีการเปิดเผยข้อมูล หรือการค้นหาข้อเท็จจริงอาจนำไปสู่การที่คู่ความเลือกที่จะระงับข้อพิพาททางเลือกแทนการต่อสู้คดีกันในชั้นศาล เช่น การไกล่เกลี่ย หรืออนุญาโตตุลาการ ซึ่งหากคู่ความมีการตัดสินใจเลือกการระงับข้อพิพาททางเลือกจะทำให้คดีภาษีเสร็จสิ้นไปจากศาลอย่างรวดเร็ว เป็นต้น[126]

---

[125] Ibid.

[126] ibid, p.405-406

โดยการค้นหาข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรแบ่งออกเป็น 4 ประเภท

1. การซักถาม (Interrogatory)
2. การแสดงเอกสารหรือข้อมูลที่จัดเก็บทางอิเล็กทรอนิกส์ (Production of Documents ,Electronically Stored Information, and Thing)
3. การตรวจสอบทรัพย์สินผู้รับโอน (Examination by Transferee)
4. การสืบปากคำพยานเพื่อการค้นหาข้อเท็จจริง (Deposition for Discovery Purposes)

(1) การซักถาม (Interrogatory)

การค้นหาข้อเท็จจริงโดยวิธีการซักถามคือการเขียนคำถามส่งไปยังฝ่ายตรงข้ามถามเพื่อการค้นหาข้อเท็จจริง โดยฝ่ายตรงข้ามยื่นคำตอบสำหรับคำถามเป็นลายลักษณ์อักษร คู่กรณีฝ่ายตอบรับจะต้องตอบคำถามเว้นแต่จะมีเหตุผลว่าข้อมูลที่เขารู้หรือหาได้นั้นไม่เพียงพอที่จะตอบคำถามตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 71(a)(b) และข้อ 71(c) คู่กรณีที่ต้องยื่นคำตอบหรือต้องการคัดค้านคำถามนั้นต้องทำภายใน 30 วันหลังจากที่มีการซักถามโดยคำถามแต่ละข้อต้องมีการตอบแยกต่างหากภายใต้คำสาบาน เว้นแต่จะมีกรณีการคัดค้าน โดยการคัดค้านต้องระบุเหตุแห่งการคัดค้านและฝ่ายที่ตอบคำถามจะต้องลงนามในคำตอบทั้งหมดโดยฝ่ายที่ส่งคำซักถามจะต้องรวบรวมคำตอบและคำคัดค้านโดยสำเนาเอกสารให้อีกฝ่ายและต้องนำเสนอหลักฐานเกี่ยวกับการซักถามและการคัดค้านยื่นต่อศาล

การซักถามพยานผู้เชี่ยวชาญตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 71(d)(1) จะต้องมีการซักถามเป็นลายลักษณ์อักษรโดยมีการระบุบุคคลที่คู่กรณีที่ต้องการซักถามที่คาดว่าจะเรียกให้มาเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญโดยการระบุชื่ออาชีพและคุณสมบัติของพยานผู้เชี่ยวชาญและระบุความคิดเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญและบทสรุปของความคิดเห็นดังกล่าวหรือแทนคำแถลงเพื่อจัดทำสำเนารายงานของผู้เชี่ยวชาญเพื่อนำเสนอศาล รายงานผู้เชี่ยวชาญจะต้องมีการส่งแลกเปลี่ยนโดยพยานที่สามารถรับฟังในศาลได้นั้นตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 143(g)(2) จะต้องมีการระบุเครื่องหมายในรายงานเพื่อรับเป็นพยานหลักฐานและศาลได้รับไว้เป็นพยานหลักฐานในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญโดยยื่นรายงานต่อศาลไม่น้อยกว่า 30 วันก่อนวันพิจารณาคดี โดยในกรณีที่มีการซักถามพยานผู้เชี่ยวชาญเพื่อการค้นพบในแต่ละฝ่ายจะเป็นการเกี่ยวกับตัวตนและคุณสมบัติของพยานผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ที่คาดว่าจะนำมาเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 71(d)(2)

การซักถามจากบันทึกทางธุรกิจ โดยฝ่ายที่มีการซักถามอาจได้รับการยืนยันจากบันทึกทางธุรกิจ รวมถึงข้อมูลที่จัดเก็บทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ71(e)

(2) การแสดงเอกสารหรือข้อมูลที่จัดเก็บทางอิเล็กทรอนิกส์

(Production of Documents, Electronically Stored Information, and Thing)

การค้นหาข้อเท็จริงโดยวิธีการแสดงเอกสารและข้อมูลที่จัดเก็บทางอิเล็กทรอนิกส์สามารถทำได้โดยการที่คู่ความฝ่ายที่ร้องขอทำการขออนุญาตจากศาลเพื่อ (1) ทำการตรวจสอบคัดลอกเอกสารใดๆ ที่มาการจัดเก็บไว้ทางอิเล็กทรอนิกส์รวมถึงภาพถ่าย การบันทึกเสียงหรืองานใดๆที่มีการเก็บไว้ในสื่อใดๆก็ตามหรือเพื่อตรวจสอบสิ่งต่างๆที่มีในรายการข้างต้นที่อยู่ในความครอบครองของฝ่ายตรงกันข้าม หรือ(2) อนุญาตให้เข้ามาในพื้นที่ที่กำหนดหรือทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบของฝ่ายที่ร้องขอไว้เพื่อทำการตรวจสอบและการวัดการสำรวจตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 72(a)(1)

(3) การตรวจสอบทรัพย์สินผู้รับโอน (Examination by Transferee)

การตรวจสอบทรัพย์สินของผู้รับโอนทรัพย์สินของผู้เสียภาษีจะมีการตรวจสอบหนังสือและบันทึกการโอนก่อนหน้านี้ของผู้เสียภาษีและผู้รับโอนเพื่อเป็นการยืนยันความรับผิดของผู้เสียภาษีก่อนที่จะมีการโอนทรัพย์สินตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 73

(4) การสืบปากคำพยานนอกศาลเพื่อการค้นหาข้อเท็จจริง

(Deposition for Discovery Purposes)

การสืบปากคำพยานนอกศาลในคดีภาษีอากรค่อนข้างจำกัด โดยข้อกำหนดศาลภาษีในปัจจุบันมีการแยกระหว่างการสืบปากคำพยานเพื่อการค้นหาข้อเท็จจริงและการสืบปากคำพยานนอกศาลเพื่อยืดอายุของพยานหลักฐานโดยการสืบปากคำพยานจะต้องได้รับความยินยอมจากคู่ความฝ่ายตรงกันข้าม การสืบปากคำพยานเพื่อการค้นหาข้อเท็จจริงจะต้องได้รับความยินยอมจากคู่กรณีฝ่ายตรงกันข้ามและพยานซึ่งเป็นบุคคลที่สามและหมายความรวมถึงพยานผู้เชี่ยวชาญตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร

(Rule of Practice and Procedure) ข้อ74(b)(1) และพยานที่เป็นบุคคลที่สามและพยานผู้เชี่ยวชาญถ้าไม่เห็นด้วยจะต้องคัดค้านภายใน 15 วันหลังจากได้รับแจ้งจากคำให้การและตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 74(c) กรณีการสืบปากคำพยานนอกศาลที่ไม่ได้รับความยินยอมจากคู่กรณีฝ่ายตรงข้ามจะทำได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้พิพากษา [127]

ข้อจำกัดในการค้นคว้าหาข้อเท็จจริง

ข้อจำกัดการนำพยานหลักฐานเข้าสืบเพื่อหาข้อเท็จจริงตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร(Rule of Practice and Procedure) ข้อ70(c) (1) สามารถอธิบายได้ ดังนี้

(1) การนำพยานหลักฐานเข้าสืบนั้นเป็นการสะสมหรือการทำซ้ำที่ไม่สมเหตุสมผลหรือสามารถหาจากแหล่งอื่นที่สะดวกกว่าโดยเป็นภาระที่น้อยกว่าหรือมีค่าใช่จ่ายราคาที่แพงกว่า

(2) คู่กรณีที่ทำการนำพยานหลักฐานเข้าสืบมีโอกาสเพียงพอในการค้นคว้าหาข้อเท็จจริงเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ต้องการ

(3) การนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงนั้นเป็นภาระอย่างมากหรือมีค่าใช้จ่ายที่สูงโดยคำนึงถึงจำนวนข้อโต้แย้งในคดี ข้อจำกัดด้านทรัพยากรของคู่กรณีและความสำคัญของประเด็นที่อยู่ในการดำเนินคดี

นอกจากนี้ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 103(a) ศาลอาจใช้วิธีทั่วไปในการแก้ไขข้อพิพาทในการค้นหาข้อเท็จจริงโดยอนุญาตให้ทำตามคำสั่งใดๆที่ศาลเห็นว่าเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมเพื่อเป็นการปกป้องคู่ความหรือบุคคลอื่นจากสิ่งที่รบกวนหรือภาระหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เหมาะสมและข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ85(a) ความผิดพลาดและความล้มเหลวสำหรับการได้รับอนุมัติในการสละสิทธิ์การสืบปากคำพยานสามารถทำได้โดยการเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรโดยทำเป็นคำร้องคัดค้านภายในระยะเวลาที่กำหนดหรือคัดค้านทันทีในกรณีที่ไม่มีระยะเวลากำหนด[128]

---

[127] Bittker&Lokken, "Tax Court Pleadings and Pretrial Procedures, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts," (2019).

[128] Ibid.

ระยะเวลาในการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง

โดยตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 70 (a)(2) การนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงจะต้องทำให้เสร็จ 30 วันก่อนพิจารณาคดีหรือช้าสุดได้ไม่เกิน 45 วันก่อนพิจารณาคดีโดยได้รับอนุญาตจากศาล[129]

บทลงโทษสำหรับการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง

บทลงโทษตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 104(c)(d) สำหรับคู่กรณีที่ไม่ทำตามคำสั่งศาลในการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง ได้แก่ การไม่ตอบข้อซักถามหรือ การจัดทำเอกสารและข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือ การตรวจสอบโดยผู้รับโอน หรือการสืบปากคำพยานเพื่อการค้นหาข้อเท็จจริงศาลจะมีบทลงโทษดังต่อไปนี้

(1) ฝ่ายที่ทำผิดจะไม่ได้รับอนุญาตให้คัดค้านพยานหลักฐาน
(2) คำคู่ความหรือส่วนดังกล่าวจะถูกระงับการดำเนินการต่อไปจนกว่าจะมีการปฏิบัติตามคำสั่งในการค้นพบ
(3) การกระทำที่ปฏิบัติตามคำสั่งศาลในการค้นพบอาจถือว่าเป็นการดูหมิ่นศาล และ
(4) ศาลอาจกำหนดให้ฝ่ายที่ไม่เชื่อฟังชดใช้ค่าใช้จ่ายตามสมควรและค่าทนายความ[130]

3.2.2.2 การสืบปากคำพยานนอกศาล (Deposition)

การสืบปากคำพยานนอกศาลคือการที่พยานให้คำให้การนอกศาล โดยการสืบปากคำพยานนอกศาลมักมีไว้เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการค้นหาข้อเท็จจริง (discovery) และในบางกรณีมีไว้เพื่อใช้ในการพิจารณาคดีและพยานที่ใช้ในการสืบพยานนอกศาลเรียกว่า ผู้ให้การเป็นพยาน โดยการสืบปากคำพยานนอกศาลมักไม่เกี่ยวกับศาลโดยตรง กระบวนการนี้เริ่มจากคู่กรณีร้องขอให้มีการสืบปากคำพยานนอกศาลภายใต้คำสาบาน และการสืบปากคำพยานนอกศาลจะถูกบันทึกโดยเจ้า

[129] Ibid.

[130] Kafka & Cavanagh, "Civ. Tax Controversies," (2019).

พนักงานของศาล การสืบปากคำพยานนอกศาลอาจทำได้โดยคำถามที่เป็นลายลักษณ์อักษร[131] ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร(Rule of Practice and Procedure) ข้อ 81โดยทั่วไปการสืบปากคำพยานนอกศาลเพื่อใช้เป็นพยานหลักฐานอาจนำไปฝากเพื่อขยายระยะเวลาพยานหลักฐานโดยการสืบปากคำพยานนอกศาลสามารถทำได้ 3 ขั้นตอน คือ

1. การสืบปากคำพยานนอกศาลในคดีที่รอดำเนินการ (Deposition in Pending Case)
2. การสืบปากคำพยานนอกศาลก่อนเริ่มพิจารณาคดี (Deposition Before Commencement of Case)
3. การสืบปากคำพยานนอกศาลภายหลังจากพิจารณาคดี (Deposition After Commencement of Trial)

โดยการสืบปากคำพยานนอกศาลอยู่ภายใต้ข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 81,ข้อ 82,ข้อ83 และการที่ศาลจะอนุญาตให้ทำการสืบปากคำพยานนอกศาลได้ก็ต่อเมื่อต้องแสดงให้ศาลเห็นว่ามีความเสี่ยงเกี่ยวกับการนำบุคคลหรือเอกสารหรือสิ่งอื่นๆที่เกี่ยวข้องในคดีจะไม่สามารถนำมาใช้ในการพิจารณาคดีได้และเกี่ยวข้องกับสิ่งที่เป็นสาระสำคัญของคดีตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 81(a) และการสืบปากคำพยานนอกศาลไม่ได้จำกัดเฉพาะคู่ความในคดีการสืบปากคำพยานนอกศาลอาจนำไปใช้กับบุคคลอื่นๆที่คาดว่าจะมีความเกี่ยวข้องกับคดี ซึ่งตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ82 บุคคลที่คาดว่าจะเป็นคู่ความในคดีสามารถยื่นคำร้องเพื่อรักษาพยานหลักฐานได้โดยแสดงให้ศาลเห็นว่าจะไม่สามารถนำพยานหลักฐานมาศาลในวันที่มีการพิจารณาคดีได้[132] ในกรณีเหล่านี้จะต้องใช้การสืบปากคำพยานนอกศาลโดยการใช้คำถามเป็นลายลักษณ์อักษรต้องแนบสำเนาคำถามที่จะนำไปใช้กับคำร้อง และตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 81(b) (2) การยื่นคำร้องขอได้ตลอดเวลาหลังจากคดีได้ถูกฟ้องต่อศาลภาษีอากร แต่ต้องยื่นคำขอล่วงหน้าอย่างน้อย 45 วันก่อนวันที่กำหนดพิจารณาคดี คำร้องและสำเนาที่สอดคล้องกัน 1ชุด ยื่นต่อ

---

[131] Cornall Law School, "Deposition," [Online] Available from: https://www.law.cornell.edu/wex/deposition [1/01/2020]

[132] Laurence F. Casey, "A Treatise of the Laws and Procedures Governing the Assessment and Litigation of Federal Tax Liabilities " (2019).

พนักงานพร้อมด้วยใบรับรองการบริการ คู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอาจยื่นคำร้องคัดค้านภายใน 15 วันนับแต่ได้รับคำร้อง[133]

ตัวอย่างคดี Glaxosmithkline Holdings(Americas) Inc. V. Cir การที่ศาลอนุญาตให้บริษัท Glaxo ที่ถูกตรวจสอบการกำหนดราคาโอนจากกรมสรรพากรด้วยวิธีการสืบปากคำพยานนอกศาลจากสองอดีตผู้บริหารที่มีอายุ 75 และ 77 ปี ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 82 ซึ่งเป็นการสืบปากคำพยานนอกศาลก่อนมีการพิจารณาคดี โดยในคดีนี้เป็นเรื่องที่ทำการตรวจสองเป็นเรื่องซับซ้อนเกี่ยวกับปัญหาต่างๆในคดี โดยบุคคลทั้งสองมีความสำคัญกับบริษัทเนื่องจากมีความสำคัญต่อการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในหลายปีที่ผ่านมาและประกอบกับการพิจารณาคดีนี้อาจใช้เวลาในการพิจารณานานอย่างน้อยห้าปี และมีความเป็นไปได้สูงว่าคำให้การของบุคคลทั้งสองจะใช้ไม่ได้เมื่อเริ่มมีการพิจารณาคดีเนื่องจากบุคคลทั้งมีอายุเยอะและมีปัญหาด้านสุขภาพในโรคร้ายและเมื่ออายุมากขึ้นอาจความจำเสื่อม ดังนั้นเพื่อเป็นการป้องกันความล้มเหลวและความล่าช้าในการพิจารณาคดี

จะเห็นได้จากคดี Glaxosmithkline Holdings(Americas) Inc. V. Cir โดยการสืบปากคำพยานนอกศาลก่อนมีการพิจารณาคดีตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 82 จะต้องประกอบไปด้วย (1) ผู้ที่ร้องขออาจคาดว่าจะเป็นคู่ความในคดี แต่ในปัจจุบันยังไม่สามารถนำมาหรือยังไม่ได้เป็นคู่ความในคดี หรือ (2) เป็นเรื่องที่คาดหวังว่าจะได้ประโยชน์ในคดีต่อผู้ที่ร้องขอ และ (3) ต้องแสดงให้ศาลเห็นว่ามีความเสี่ยงที่จะไม่สามารถนำพยานหรือสิ่งต่างๆมาศาลในวันที่เริ่มพิจารณาและเรื่องดังกล่าวอาจทำให้กระบวนการพิจารณาคดีของศาลล่าช้า [134]

---

[133]Kafka & Cavanagh, "Civ. Tax Controversies.".

[134] Leagle, "Glaxosmithkline Holdings (Americas), Inc. V. Cir," [Online]. n.d. Available from: www.leagle.com/decision/2001118117atc11118 [4/04/12].

3.2.2.3 การยอมรับและการทำข้อตกลงระหว่างคู่ความ (Admissions and Stipulation)

ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 91(a) คู่ความทั้งสองฝ่ายจะต้องทำการยอมรับข้อเท็จจริงและทำข้อตกลงในข้อเท็จจริงในเอกสารหรือพยานหลักฐานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับคดีและไม่ได้มีปัญหาเรื่องความถูกต้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง ความคิดเห็น หรือกฎหมายหรือไม่การทำข้อตกลงเช่นนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การดำเนินกระบวนกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยรวดเร็วเนื่องจากไม่ต้องคำนึงพยานหลักฐานที่คู่ความทั้งสองฝ่ายได้ยอมรับข้อตกลงนั้นไว้แล้ว[135]โดยการทำการยอมรับและการทำข้อตกลงระหว่างคู่ความ (Admissions and Stipulation) ทำได้โดยคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอศาลเพื่อจัดให้มีการประชุมทำข้อตกลงในข้อเท็จจริงภายใน 30 วันหลังจากกำหนดวันพิจารณาคดีตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 90(a) และในกรณีคู่กรณีอีกฝ่ายไม่ยอมรับหรือไม่เห็นด้วยกับข้อตกลงในข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานดังกล่าวคู่กรณีอาจทำเป็นคำร้องยื่นต่อศาลเพื่อทำการคัดค้านไม่น้อยกว่า 45 วันก่อนการพิจารณาคดีตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 91(f)[136]

3.2.2.4 การประชุมก่อนการพิจารณาคดี (Pretrial Conference)

ศาลภาษีอากรสหรัฐมีกระบวนการก่อนพิจารณาคดีที่มีลักษณะคล้ายการชี้สองสถานในศาลภาษีอากรของไทย โดยการประชุมก่อนพิจารณาคดีมีเพื่อจำกัดประเด็นข้อพิพาทในการนำเสนอพยานหลักฐานให้ง่ายขึ้นหรือช่วยการเตรียมการพิจารณาคดีหรือการจัดการที่สามารถทำได้ทั้งหมดหรือบางส่วนก่อนมีการพิจารณาคดี การประชุมก่อนการพิจารณาคดีจะเริ่มก่อนที่มีการค้นหาข้อเท็จจริง Discovery การประชุมก่อนพิจารณาคดีไม่จำเป็นต้องทำการประชุมทุกคดีแต่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาล โดยการประชุมก่อนพิจารณาคดีอาจมีการประชุมกันทางโทรศัพท์ระหว่างผู้พิพากษาและทนายความของคู่ความในคดีทั้งสองฝ่าย

---

[135] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ", หน้า134.

[136] IRS, "Stipulating Facts and Documents," [Online] n.d. Available from: https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-004-007 [12/02/2020]

กระบวนการประชุมก่อนการพิจารณาคดีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้คู่ความตกลงกันเพื่อยุติข้อพิพาทหรือเพื่อให้ประเด็นข้อพิพาทแคบลงตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ110 (a) เมื่อมีการกำหนดวันพิจารณาคดีแล้วการประชุมก่อนพิจารณาคดีในคดีภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาจะมีได้ก็ต่อเมื่อคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดอาจมีการร้องขอหรือศาลอาจมีคำสั่งให้มีการประชุมก่อนพิจารณาคดีได้ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ110(b) ส่วนในกรณีที่ยังมิได้มีการกำหนดวันพิจารณาคดีผู้พิพากษาหัวหน้าศาลเท่านั้นที่มีอำนาจสั่งให้มีการประชุมก่อนพิจารณาคดีตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ110 (c) โดยเงื่อนไขในการร้องขอให้มีการประชุมก่อนพิจารณาคดีจะต้องมีเหตุผลในการประชุม และมีจุดประสงค์ในการประชุมเพื่อช่วยเหลือคู่ความเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 91 และการประชุมก่อนการพิจารณาคดีศาลอาจมีคำสั่งไม่อนุญาตถ้าศาลเห็นว่าคำขอนั้นไม่ใช่ส่วนสำคัญหรือการนั้นอาจทำให้คดีล่าช้าตามข้อกำหนศาลภาษี (Rule of Practice and Procedure) ข้อ110 (d) โดยการประชุมก่อนการพิจารณาคดีเป็นที่ต้องการของคู่ความในคดีเนื่องจากว่าเป็นการลดปัญหาและอาจทำให้การนำเสนอปัญหาง่ายขึ้น โดยในการประชุมดังกล่าวคู่ความแต่ละฝ่ายมีโอกาสหารือเกี่ยวกับพยานหลักฐานและทฤษฎีทางกฎหมาย ศาลอาจแสดงความเห็นต่อพยานหลักฐานและทฤษฎีทางกฎหมายของคู่ความในคดี และศาลจะมีคำสั่งในการจำกัดปัญหาในคดีและจำกัดประเด็นตามที่ระบุไว้ในคำแถลงของคู่ความ[137]ในการเข้าสู่การชี้สองสถานเพื่อดำเนินการประชุมในการกำหนดข้อเท็จจริงศาลอาจแสดงคำสั่งซึ่งคู่ความในคดีสามารถปฏิเสธคำสั่งในการกำหนดข้อเท็จจริงของคดีได้ โดยคู่ความที่ร้องขอต้องเขียนเป็นคำร้องยื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่กำหนดพร้อมเหตุผลของคำร้องว่าทำไมประเด็นข้อเท็จจริงที่ศาลกำหนดไม่ควรถูกนำไปใช้ในการกำหนดประเด็นในคดีข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ 91(f) (2)

[137] Marcus v. Comm., 70 TC 562 (1978).

การประชุมก่อนเริ่มพิจารณา (Pretrial Conference) ศาลจะมีคำสั่งแก่คู่ความ ดังนี้[138]

(1) อธิบายสภาพปัญหา

(2) สรุปข้อเท็จจริงหรือประเด็นปัญหา

(3) ข้อมูลเกี่ยวกับพยานหลักฐาน

(4) กำหนดระยะเวลาการสืบเสาะและการค้นหาข้อเท็จจริง

(5) พยานผู้เชี่ยวชาญและกระบวนการแลกเปลี่ยนความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ

(6) กำหนดวันที่พิจารณาคดีและกำหนดประมาณการในการพิจารณาคดีของศาลและมีข้อมูลที่เพียงพอเพื่อให้ศาลใช้ในการพิจารณาคดี และ

(7) การอธิบายถึงความเป็นไปได้ในยุติปัญหาหรือมีการเลือกการระงับข้อพิพาททางเลือก

บันทึกก่อนการพิจารณา (pretrial Memorandum)

โดยกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบต่อมาศาลอาจมีคำสั่งให้ดำเนินการล่วงหน้าก่อนการพิจารณา คือบันทึกก่อนการพิจารณา (pretrial Memorandum) ซึ่งเป็นกระบวนถูกกำหนดไว้ในคำสั่งก่อนพิจารณาคดี (Pretrial Order) โดยบันทึกข้อตกลงก่อนกระบวนการก่อนพิจารณาไม่ได้มีข้อกฎหมายเขียนไว้ในเรื่องนี้เป็นการเฉพาะแต่เมื่อพิจารณาถึงข้อกำหนดคดีภาษีอากรสหรัฐ ข้อ 131 (b) เป็นเรื่องการคำสั่งก่อนพิจารณานั้น บันทึกก่อนการพิจารณา (pretrial Memorandum) เขียนไว้ในแบบฟอร์มของคำสั่งก่อนพิจารณา (Pretrial Order)

บันทึกก่อนการพิจารณา (pretrial Memorandum) มีความสำคัญคือ เป็นบันทึกที่ศาลมีคำสั่งให้คู่ความในคดีทำการบันทึกความพร้อมเพื่อเตรียมการก่อนเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีโดยยื่นต่อศาลก่อนวันพิจารณาคดีไม่น้อยกว่า 14 วัน โดยบันทึกในกระบวนการก่อนพิจารณานั้นจะมีการระบุถึงรายการพยานหลักฐานต่างๆและจัดทำบทสรุปสั้นๆเกี่ยวกับพยานหลักฐานที่คาดหวัง และกรอบประเด็นแห่งคดีที่จะนำเสนอต่อศาลโดยประเด็นข้อเท็จจริงในคดีถือว่าเป็นองค์ประกอบสำคัญของ

---

[138] American Law Institute-American Bar Association Committee on Continuing Professional Education American Bar Association .Section of Taxation, How to Handle a Tax Controversy at the Restructured Irs and in Court, (2001)., p.349.

บันทึกข้อตกลงกระบวนการก่อนพิจารณาและจะช่วยให้ผู้พิพากษาในคดีภาษีอากรสามารถทำความเข้าใจกับคดีและสามารถทำงานได้ง่ายขึ้น[139]

โดยในหนังสือบันทึกก่อนการพิจารณาคดี (pretrial Memorandum) จะต้องประกอบด้วยอย่างอื่นดังต่อไปนี้ คือ

1. ข้อกำหนดประเด็นข้อเท็จจริง
2. เอกสารหรือหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษร
3. บันทึกการพิจารณาเพื่อเตรียมการแลกเปลี่ยน
4. การระบุพยานข้อเท็จจริงและสรุปพยานหลักฐาน
5. จัดทำการแลกเปลี่ยนความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญ

พยานผู้เชี่ยวชาญ ในกรณีที่ต้องการอ้างพยานผู้เชี่ยวชาญถ้าหากไม่ได้มีการระบุไว้ในหนังสือบันทึกข้อตกลงก่อนพิจารณาคดี จะไม่ได้รับอนุญาตให้เป็นพยานให้การพิจารณาคดีภาษี เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากศาลภาษีเมื่อได้มีการร้องขอและได้มีการจัดทำรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งจะมีการส่งตรงไปยังผู้พิพากษาและฝ่ายตรงข้ามอย่างน้อย 30 วันก่อนวันแรกที่จะมีการพิจารณาคดี มิฉะนั้นจะรับฟังเป็นพยานไม่ได้ตามข้อกำหนดศาลภาษีอากร (Rule of Practice and Procedure) ข้อ143(f)

เมื่อคู่กรณีมีการส่งบันทึกข้อตกลงก่อนพิจารณา(pretrial Memorandum)ต่อฝ่ายตรงกันข้ามและศาลแล้วศาลจะทำการระบุวันที่จะตัดสินคดีและเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อไป โดยหนังสือบันทึกก่อนพิจารณา(pretrial Memorandum) และแบบฟอร์ม (Standing Pretrial order)ดังกล่าวจะถูกส่งไปยังหัวหน้าผู้พิพากษาและคู่ความฝ่ายตรงข้ามไม่น้อยกว่า 14 วันก่อนวันแรกของการพิจารณาคดีและหนังสือบันทึกก่อนการพิจารณานั้นต้องลงลายมือชื่อคู่กรณีทั้งสองฝ่าย[140]

---

[139] Mclaughlin Legal, "The Importance of the Pretrial Memorandum in Tax Court," [online]. n.d. Available from: :https://www.mclaughlinlegal.com/the-importance-of-the-pretrial-memorandum-in-tax-court/ [21/01/2020].

[140] 9 West's Fed. Forms, National Courts § 14116 (2d ed.)

บทที่ 4
แนวทางการพัฒนาหลักเกณฑ์กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงภาษีอากร

ในบทนี้ผู้ศึกษาจะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 กับข้อกำหนดคดีภาษีอากรสหรัฐอเมริกา (Rule of Practice and procedure) และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเยอรมัน (finanzgerichtsordnung :FGO) โดยได้กล่าวถึงแล้วในบทที่ 3 เพื่อหาแนวทางในการพัฒนากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบคดีภาษีอากรของไทยต่อไป

จากที่ได้ทำการศึกษากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของประเทศสหพันธรัฐเยอรมันและประเทศสหรัฐอเมริกาในบทที่ 3 พบว่ามีกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบค่อนข้างแตกต่างกันซึ่งในระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวน (Inquisitorial System) ของประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบไม่ได้มีการแบ่งแยกกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบและกระบวนการสืบพยานดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกาที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจให้คู่ความในคดีมีหน้าที่ในการค้นหาข้อเท็จจริงและเปิดเผยพยานหลักฐานในชั้นกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบโดยศาลจะไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยว ศาลเพียงแค่เป็นผู้ควบคุมให้คู่ความปฏิบัติตามกรอบที่กฎหมายบัญญัติเท่านั้น ส่วนในศาลภาษีเยอรมันกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบไปจนถึงกระบวนการพิจารณาคดีกฎหมายบัญญัติให้ศาลเป็นผู้มีบทบาทในการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีเนื่องจากคดีภาษีในประเทศสหพันธรัฐเยอรมันเป็นศาลชำนัญพิเศษที่มีพื้นฐานมาจากคดีปกครอง ศาลจะไม่ปล่อยให้คู่ความในคดีดำเนินการค้นหาข้อเท็จจริงไปโดยลำพัง[141]ในเรื่องการเปิดเผยข้อเท็จจริงในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรเยอรมันจะพบว่าคู่ความในคดีไม่สามารถทำการเปิดเผยแลกเปลี่ยนพยานหลักฐานระหว่างกันเองได้ และหากคู่ความในคดีฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด สามารถตรวจสอบเอกสารหรือพยานหลักฐานในคดีได้ แต่อย่างไรก็ตามถ้าหากเป็นเรื่องความลับทางภาษีอากรคู่ความในคดีจะไม่ได้รับอนุญาตในการ

---

[141] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, "รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 ".หน้า 232.

ตรวจสอบพยานหลักฐานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung :Fgo) มาตรา78 และในคดีภาษีอากรเยอรมันมีการยื่นพยานหลักฐานตั้งแต่ชั้นปกครอง เพราะฉะนั้นถ้าหากคู่ความในคดีนำพยานหลักฐานมายื่นในชั้นศาล ศาลมีสิทธิที่จะปฏิเสธได้ เนื่องจากทำให้กระบวนพิจารณาคดีล่าช้าได้ แต่อย่างไรก็ตามศาลมีอำนาจเรียกพยานหลักฐานให้คู่ความในคดีนำพยานหลักฐานมาส่งในชั้นศาลต่างหากได้[142]มีข้อน่าสังเกตว่า ในคดีภาษีอากรเยอรมันมีบทตัดพยานหลักฐานที่ไม่ค่อยเคร่งครัดเท่ากับระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหา

และในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรเยอรมันมีกระบวนการที่เป็นการช่วยเร่งรัดในกระบวนการพิจารณาคดีในเสร็จไปจากศาลอย่างรวดเร็ว คือ กระบวนการพิจารณาคดีโดยวาจา(mündlicher Verhandlung) โดยการพิจารณาคดีโดยวาจาของศาลภาษีเยอรมันมีขึ้นเพื่อลดความซับซ้อนและจำกัดขอบเขตในการพิจารณาคดีให้ง่ายขึ้นและสามารถทำให้ศาลสามารถประเมินผลลัพธ์พยานหลักฐานในคดีได้อย่างถูกต้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร(Finanzgerichtsordnung :Fgo) มาตรา 79(4) และการพิจารณาคดีดังกล่าวศาลสามารถนำมาเป็นพื้นฐานในการตัดสินคดีโดยไม่จำต้องเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีโดยวิธีปกติได้

ส่วนกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในระบบกล่าวหา (Accusatorial System) ประเทศสหรัฐอเมริกา ค่อนข้างมีการให้ความสำคัญต่อกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบ (Pretrial Proceedings) ซึ่งจะพบว่าในกระบวนการดังกล่าวผู้ที่มีบทบาทในการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีคือคู่ความในคดี โดยที่ศาลจะไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยวในการค้นหาข้อเท็จจริง โดยกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบ(Pretrial Proceedings) ในศาลภาษีอากรสหรัฐประกอบไปด้วย ดังนี้

1. การค้นหาข้อเท็จจริง (Discovery)
2. การสืบปากคำพยานนอกศาล (Deposition)
3. การยอมรับข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ (Stipulation)
4. การประชุมก่อนพิจารณาคดี (Pretrial Conference)
5. บันทึกก่อนการพิจารณา (pretrial Memorandum)

และกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรมีขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งประเด็นพิพาทในคดีที่เป็นปัญหาที่แท้จริง เพื่อเป็นการเร่งรัดกระบวนการพิจารณาคดีของศาล นอกจากนั้นถ้า

[142] เรื่องเดียวกัน.หน้า 233.

หากคู่ความในคดีได้ทำการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีและทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันแล้วอาจทำให้คู่ความในคดีสามารถประนีประนอมยอมความกันโดยไม่จำต้องนำคดีมาขึ้นสู่ชั้นพิจารณาของศาล โดยในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรสหรัฐอเมริกาค่อนข้างมีช่วงระยะในการให้คู่ความในคดีทำการค้นหาข้อเท็จจริงได้อย่างเต็มที่โดยแต่ละกระบวนการพบว่าไม่เป็นการบังคับให้คู่ความทำการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีที่กระชั้นชิดจนเกินไป ซึ่งจากการศึกษาในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของสหรัฐอเมริกานั้นนอกจากจะเป็นกระบวนการเพื่อให้คู่ความในคดีทำการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีและทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อเตรียมตัวต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่แล้วนั้น ยังเป็นกระบวนการที่ช่วยให้ศาลสามารถกำหนดกรอบของกระบวนการพิจารณาคดีแต่ละคดีได้อย่างชัดเจน ซึ่งเป็นการช่วยศาลในการเร่งรัดคดี ได้แก่ การประชุมก่อนพิจารณาคดี (Pretrial Conference) โดยเป็นการประชุมทางโทรศัพท์ระหว่างผู้พิพากษาและทนายความของคู่ความทั้งสองฝ่ายเพื่อกำหนดประเด็นในคดีให้แคบลงการประชุมก่อนพิจารณาคดีและการประชุมก่อนพิจารณาคดีไม่จำเป็นต้องมีในทุกคดีภาษี และนอกจากการประชุมก่อนพิจารณาคดีในคดีภาษีอากรสหรัฐมีไว้เพื่อกำหนดประเด็นในคดีให้แคบลงแล้วในวันนั้นศาลจะกำหนดระยะเวลาในการค้นหาข้อเท็จจริงและกำหนดระยะเวลาวันที่พิจารณาคดีรวมถึงกระบวนการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญ เป็นต้น โดยกระบวนการประชุมก่อนพิจารณาคดีนั้นสามารถทำก่อนการค้นหาข้อเท็จจริงหรือภายหลังการค้นหาข้อเท็จจริงก็ได้ เพื่อให้ได้ประเด็นในการพิจารณาลดน้อยลงเหลือเพียงไม่กี่ประเด็นในการพิจารณา โดยเหลือเพียงประเด็นที่พิพาทโดยแท้ แต่ถ้าในกรณีคู่ความในคดีไม่สามารถตกลงหรือประนีประนอมยอมความกันได้คู่ความในคดีก็ต้องเริ่มทำบันทึกกระบวนก่อนพิจารณาคดี (pretrial Memorandum) เพื่อนำเสนอบทสรุปประเด็นต่างๆและพยานหลักฐานต่อศาลภาษีเพื่อเตรียมตัวเข้าสู่การพิจารณาคดีต่อไปโดยการยื่นบันทึกกระบวนการก่อนพิจารณาต่อศาลและคู่ความฝ่ายตรงข้ามภายใน 14 ก่อนวันพิจารณาคดี ซึ่งจะเห็นได้ว่ากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของสหรัฐอเมริกามีไว้เพื่อเร่งรัดคดี โดยมีระยะเวลาให้คู่ความในคดีดำเนินกระบวนการต่างๆเพื่อค้นหาข้อเท็จจริงในคดีได้อย่างเต็มที่

จากที่กล่าวมาข้างต้นในเรื่องของกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบ (Pretrial Proceedings) ในศาลภาษีอากรของประเทศเยอรมันและในศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่าใน2ประเทศที่ทำการศึกษามีกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบที่แตกต่างกันโดยเฉพาะเรื่องของบทบาทของศาลและคู่ความในการค้นหาข้อเท็จจริงในกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบ เมื่อนำมาศึกษาเปรียบเทียบกับภาษีอากรกลางของไทยซึ่งมีการใช้ระบบกฎหมายแบบ

ประมวลกฎหมาย (Civil Law) และนักกฎหมายส่วนใหญ่เชื่อว่าใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหา (Accusatorial System) แต่เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของไทยแล้วเห็นได้ว่ามีลักษณะระบบวิธีพิจารณาเป็นแบบกึ่งไต่ส่วนและกึ่งกล่าวหาซึ่งเป็นลักษณะผสม

ผู้ศึกษามีความเห็นว่าลักษณะของกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของไทยตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 เมื่อนำมาศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสหพันธรัฐเยอรมันและประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่าบทบัญญัติในข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 มีลักษณะคล้ายกระบวนการก่อนพิจารณาคดี (Pretrial Proceedings) ของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นระบบกฎหมายแบบคอมมอนลอว์(Common Law) แต่ในคดีภาษีอากรของไทยในกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบยังไม่ได้มีความเข้มข้นเท่าในกระบวนการก่อนพิจารณาคดีในศาลภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ ในกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบของศาลภาษีอากรของไทย มีลักษณะการนำกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในระบบกฎหมาย(Common Law) ซึ่งเป็นระบบกล่าวหา(Accusatorial System) มาใช้เพียงบางส่วน โดยมิได้คำนึงถึงระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบที่เพียงพอสำหรับคู่ความจึงเป็นเหตุให้กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทยยังไม่เกิดประโยชน์แก่คู่ความในคดีเท่าที่ควรเนื่องจากระยะเวลาในกระบวนการดังกล่าวค่อนข้างกระชั้นชิดจนเกินไปและมีข้อน่าสังเกตว่าคู่ความในคดีต้องเร่งดำเนินกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในเสร็จก่อนที่จะมีการชี้สองสถานด้วยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ในแต่ละกระบวนการค่อนข้างสั้น แม้กระบวนการดังกล่าวจะมีไว้เพื่อเป็นการเร่งรัดคดีให้เสร็จไปจากศาลอย่างรวดเร็ว แต่ยังเห็นได้ว่ายังไม่เกิดประโยชน์แก่คู่ความและศาลเท่าที่ควร

โดยกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบของศาลภาษีอากรกลางของไทยตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ประกอบไปด้วย การยื่นบัญชีระบุพยาน ,การอ้างพยานเอกสารหรือพยานวัตถุ และ การเรียกพยานเอกสารหรือพยานวัตถุ,การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน, การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ,การชี้สองสถาน ซึ่งแต่ละกระบวนการสามารถอธิบายได้ ดังนี้

1. การยื่นบัญชีระบุพยาน

การยื่นบัญชีระบุพยานถือว่าเป็นกระบวนการเปิดเผยพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเพื่อให้คู่กรณีแต่ละฝ่ายทราบถึงพยานหลักฐานที่อีกฝ่ายมีเพื่อเตรียมการต่อสู้คดีหรือหาพยานหลักฐานมาหักล้างและในทางประโยชน์ของศาลการยื่นบัญชีระบุพยานจะทำให้ศาลเห็นถึงพยานหลักฐานต่างๆของคู่ความ

เพื่อให้ศาลว่ากรอบในการกำหนดวันสืบพยานได้อย่างถูกต้อง โดยการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรแบ่งการยื่นบัญชีระบุพยานออกเป็น 2 ประเภท คือ ให้ยื่น 30 วันก่อนมีการชี้สองสถาน หรือยื่น 7 วันก่อนมีการสืบพยาน การยื่นบัญชีระบุพยานล่วงหน้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ศาลมีระยะเวลาในการตรวจสอบพยานหลักฐานของคู่ความในคดี แต่อย่างไรก็ตามการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรคู่ความในคดีต้องใช้ความระมัดระวังเป็นพิเศษเพราะในเรื่องของระยะเวลาการยื่นนั้นมีความแตกต่างจากคดีทั่วไป เช่น ในการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีแพ่งไม่ว่าในคดีนั้นจะมีชี้สองสถานหรือไม่นั้นคู่ความในคดีต้องยื่นบัญชีระบุพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน การยื่นบัญชีระบุพยานมีความสำคัญเป็นอย่างเนื่องจากอาจทำให้คู่ความแพ้ชนะคดีได้แม้ศาลจะยังไม่ได้เข้าสู่ในเนื้อหาแห่งคดี ถ้าหากคู่ความในคดียื่นบัญชีระบุพยานพ้นกำหนดที่กฎหมายบัญญัติไว้ และเป็นเหตุให้คู่ความไม่สามารถนำคดีมาฟ้องศาลใหม่ได้[143] แม้ในกรณีที่คู่ความในคดีสามารถยื่นบัญชีระบุพยานมายื่นต่อศาลได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดมีข้อน่าสังเกตว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีที่ค่อนข้างมีพยานเอกสารค่อนข้างเยอะในการยื่นฟ้องคดีดังกล่าวคู่ความในคดีอาจนำเสนอพยานหลักฐานที่ฟุ่มเฟือยจนเกินไปเนื่องจากคู่ความไม่ทราบได้แน่ชัดว่าคดีของตนจะถูกกำหนดประเด็นพิพาทไปทางใดจึงเป็นเหตุให้นำเสนอพยานหลักฐานที่ตนมีทุกชนิดเข้าสู่ศาล

2. การอ้างพยานเอกสารหรือพยานวัตถุ และ การขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกเรียกพยานเอกสารหรือพยานวัตถุ

การอ้างพยานเอกสารที่อยู่ในครอบครองของตนเองตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 16 ต้องนำมายื่นต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานโดยไม่ต้องสำเนาเอกสารหรือคู่ความฝ่ายอื่น และการขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานเอกสารหรือพยานวัตถุซึ่งอยู่ในครอบครองของคู่ความฝ่ายตรงข้ามหรือบุคคลภายนอกเพื่อนำมาใช้อ้างเป็นพยานหลักฐานของตน ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 17 นั้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีพยานเอกสารค่อนข้างมากโดยคู่ความในคดีไม่สามารถทราบได้ว่ามีประเด็นพิพาทในคดีมากน้อยแค่ไหนเป็นเหตุให้คู่ความในคดีนำพยานหลักฐานมาเสนอต่อศาลค่อนข้างมากเพราะหากคู่ความไม่นำพยานหลักฐานที่ตนเองมีอยู่หรือที่ทราบว่าอยู่ในครอบครองของคู่ความฝ่ายตรงข้ามหรือบุคคลภายนอกนำมาเสนอต่อศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดอาจ

---

[143]พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, "กรณีศึกษาการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรที่นักบริหารไม่ควรมองข้าม, ดุลพาห เล่ม 2ปีที่47.", หน้า. 1-2

ส่งผลให้คู่ความหมดโอกาสที่จะต่อสู้คดี การที่คู่ความในคดีนำพยานหลักฐานมาเสนอค่อนข้างมากอาจส่งผลให้เป็นภาระต่อศาลและคู่ความในคดี ประกอบกับการที่ไม่มีการสำเนาเอกสารให้คู่ความฝ่ายตรงข้ามอาจทำให้คู่ความในคดีตรวจสอบความถูกต้องแท้จริงในพยานหลักฐานที่คู่ความอีกฝ่ายนำเสนอต่อศาลได้ไม่ครบถ้วนเนื่องจากระยะเวลาตรวจสอบพยานเอกสารค่อนข้างจำกัด

3. การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน

การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 19 เป็นบทบัญญัติที่กฎหมายให้อำนาจศาลในการสอบถามข้อเท็จจริงคู่ความในคดีก่อนที่จะมีการชี้สองสถาน โดยเป็นการสอบถามข้อเท็จจริงประเด็นในคดีเป็นการสอบถามถึงข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานต่างๆจากคำฟ้องและคำให้การ การสอบถามในชั้นนี้ทำแก่คู่ความทุกฝ่ายเพื่อนำข้อเท็จจริงที่คู่ความมิได้รับกันมากำหนดประเด็นข้อพิพาทให้แคบกว่าที่มีอยู่เดิม[144] แต่มีข้อน่าสังเกตในเรื่องนี้ว่าการสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถานเป็นดุลพินิจของศาลที่จะถามหรือไม่ถามก็ได้ในคดี ซึ่งอาจจะไม่เกิดประโยชน์แก่คู่ความในคดีมากเท่าไหร่นัก

4. การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ

การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 20 เป็นการที่กฎหมายเปิดโอกาสให้คู่ความในคดีทำการสอบถามข้อเท็จจริงในคดีระหว่างกันเพราะคู่ความในคดีอาจจะทราบข้อเท็จจริงในเรื่องพยานหลักฐานของแต่ละฝ่ายมากกว่าศาลการรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความจะช่วยให้ศาลสามารถทราบข้อเท็จจริงเพิ่มมากขึ้นเพราะศาลอาจทราบข้อเท็จจริงเพียงตามคำคู่ความที่คู่ความในคดียื่นต่อศาลเท่านั้น แต่มีข้อสังเกตว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้คู่ความฝ่ายที่จะทำการสอบถามข้อเท็จจริงส่งคำบอกกล่าวเพียง 7 วันซึ่งเป็นระยะเวลาค่อนข้างสั้น อาจเป็นเหตุให้คู่ความฝ่ายเตรียมตัวในการตอบคำถามไม่ทันอาจส่งผลให้กระบวนดังกล่าวไม่เกิดประโยชน์แก่คดีเท่าที่ควรเนื่องจากอาจเกิดความผิดพลาดคลาดเคลื่อนในการตอบข้อสอบถามนั้น ประกอบกับแม้กฎหมายจะเปิดโอกาสให้คู่ความสอบถามข้อเท็จจริงระหว่างกัน แต่มีข้อสังเกตว่าคู่ความต้องไปทำการตอบข้อสอบถามในวันชี้สองสถานหรือในวันสืบพยานโดยการสอบถามของศาลตามข้อกำหนดคดี

---

[144]เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544., หน้า 161.

ภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 20 วรรคสอง กระบวนดังกล่าวยังคงต้องกระทำผ่านศาลซึ่งเป็นเหตุให้ศาลต้องรับภาระหลายอย่างในวันที่มีการชี้สองสถาน

5. การชี้สองสถาน

ในเรื่องการชี้สองสถานของศาลภาษีอากรของไทยตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 20 เป็นการที่ให้คู่ความความในคดีภาษีอากรมาศาล เพื่อให้ศาลตรวจคำคู่ความแล้วนำข้ออ้างข้อเถียงมาเทียบกันดูและทำการสอบถามคู่ความ ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใดในคดีคู่ความฝ่ายใดยอมรับแล้วให้เป็นอันยุติ ส่วนข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใดที่คู่ความไม่รับกันและเกี่ยวเนื่องกับประเด็นคดี ศาลจะกำหนดเป็นประเด็นพิพาทและกำหนดให้คู่ความในคดีรู้ถึงหน้าที่นำสืบกล่าวคือวันชี้สองสถานในคดีภาษีอากรของไทยมีไว้เพื่อ

5.1 ให้ศาลทำการกำหนดประเด็นพิพาท และ

5.2 กำหนดหน้าที่นำสืบของคู่ความในคดี

แม้การชี้สองสถานจะเป็นการเร่งรัดกระบวนการพิจารณาคดีให้เสร็จจากศาล แต่อย่างไรก็ตามการชี้สองสถานยังไม่เกิดประโยชน์ในกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบเท่าที่ควรเนื่องจากไม่ใช่ทุกคดีมีชี้สองสถานและไม่สามารถกำหนดชัดเจนได้ว่าการดำเนินกระบวนพิจารณาคดีๆหนึ่งจะเสร็จสิ้นไปเมื่อใด

ในส่วนของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรเยอรมันถึงแม้จะมีการใช้ระบบกฎหมายประมวลกฎหมาย (Civil Law) ซึ่งเหมือนกับศาลภาษีอากรของไทยแต่อย่างไรก็ตามในศาลภาษีอากรเยอรมันมีระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวน (Inquisitorial System) ซึ่งบทบาทศาลในการค้นหาข้อเท็จจริงตั้งแต่กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบของศาลภาษีอากรเยอรมันค่อนข้างมีบทบาทมากกว่าศาลภาษีอากรของไทย โดยการเปิดเผยพยานหลักฐานในกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบจะสามารถทำได้เท่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น จะเห็นได้ว่าไม่พบว่ามีบัญญัติที่กำหนดให้คู่ความในคดีสามารถร้องขอให้อีกฝ่ายทำการเปิดเผยพยานหลักฐานได้ดังเช่นคดีภาษีอากรของไทยและคดีภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา แม้ในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในศาลภาษีอากรของไทยกฎหมายจะให้อำนาจศาลมีบทบาทในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบ เช่น ในเรื่องของการที่ศาลมีอำนาจสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สอง

สถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 แต่อย่างไรก็ตามในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทยศาลจะต้องปฏิบัติตามวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรอย่างเคร่งครัดเพราะฉะนั้นการรับฟังพยานหลักฐานในศาลภาษีอากร ศาลไม่มีอำนาจเรียกพยานหลักฐานนอกเหนือจากที่ปรากฏในบัญชีระบุพยาน การพิจารณาตัดสินคดีของศาลพิจารณาจากคำคู่ความของโจทก์และจำเลยและศาลมีการวางตัวเป็นกลาง โดยการหาพยานหลักฐานเพื่อมาพิสูจน์ข้อเท็จจริงในคดีเป็นหน้าที่ของคู่ความในคดีศาลจะไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยว เว้นแต่เป็นกรณีที่ศาลเห็นว่าเพื่อให้คำเบิกความของพยานบริบูรณ์หรือชัดเจนยิ่งขึ้นหรือเพื่อสอบสวนถึงพฤติการณ์ที่ทำให้พยานเบิกความเช่นนั้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 119 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมาตรา 17

จากที่ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทยประเทศโดยศึกษาเปรียบเทียบกับ กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของประเทศสหพันธรัฐเยอรมันและประเทศสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าในประเทศที่ทำการศึกษาเปรียบเทียบแม้แต่คดีภาษีอากรของประเทศไทยมีลักษณะการปกครองระบบศาลและระบบวิธีพิจารณาคดีที่มีความแตกต่างกัน การบัญญัติและการใช้บังคับกฎหมายเพื่อนำมาใช้บังคับในประเทศของแต่ละประเทศจึงมีความแตกต่างกันเป็นไปตามลักษณะสังคมของประเทศนั้นๆ แต่การที่ผู้ศึกษาหยิบยกนำกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรต่างประเทศมาทำการศึกษา เนื่องจากว่าบทบัญญัติของกฎหมายในแต่ละประเทศมีข้อดี ข้อเสียแตกต่างกันไป แม้แต่ในประเทศที่มีระบบกฎหมายและระบบวิธีพิจารณาแตกต่างจากประเทศไทย แต่ก็อาจจะสามารถนำมาเป็นแนวทางในการพัฒนากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทยให้ดียิ่งขึ้นไปได้

บทที่ 5
บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุป

ในระบบกฎหมายที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) และมีการใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวน (Inquisitorial System) โดยมีที่มาจากผู้ชำระความของศาสนาโรมันคาทอลิก ซึ่งผู้มีอำนาจชำระความเป็นผู้มีหน้าที่ไต่สวนค้นหาข้อเท็จจริงโดยไม่คำนึงว่ามีผู้กล่าวหาหรือไม่ ซึ่งวิธีการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีโดยวิธีการไต่สวนค่อนข้างเคร่งครัด ในระบบไต่สวนนั้นมีลักษณะที่ค่อนข้างเป็นเอกลักษณ์ คือ ศาลเป็นผู้ที่บทบาทค่อนข้างกว้างขว้างในการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีจากพยานหลักฐานที่คู่ความนำเสนอหรือศาลมีอำนาจเรียกพยานหลักฐานอื่นมาสืบเองได้ และสิ่งที่พบได้ในระบบไต่สวน คือ การพิจารณาคดีคู่ความและทนายในคดีมีหน้าที่เพียงเป็นผู้เหลือศาลในการค้นหาข้อเท็จจริงเท่านั้น[145]ซึ่งในศาลภาษีอากรเยอรมันมีการใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวน โดยกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในศาลภาษีเยอรมันจะเห็นว่าศาลค่อนข้างมีบทบาทในการค้นหาข้อเท็จจริง และมีบทตัดพยานหลักฐานแต่ไม่เคร่งครัดเท่าระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหา ในเรื่องการแลกเปลี่ยนพยานหลักฐานในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบระหว่างคู่ความจะทำได้ก็ต่อเมื่อกฎหมายบัญญัติให้อำนาจเท่านั้น คู่ความไม่สามารถทำการแลกเปลี่ยนเอกสารระหว่างกันเองได้และในกระบวนการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรในระบบวิธีพิจารณาคดีของศาลนั้นศาลจะไม่ปล่อยให้คู่ความทำการค้นหาข้อเท็จจริงเพียงลำพังศาลจะเป็นผู้เข้ามาเป็นผู้มีบทบาทค้นหาข้อเท็จจริงโดยคู่ความในคดีเป็นเพียงผู้ช่วยศาลในการค้นหาข้อเท็จจริงเท่านั้น แต่ในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบของศาลภาษีอากรเยอรมันมีกระบวนการที่น่าสนใจที่เป็นการเร่งรัดกระบวนการก่อนพิจารณาคดีให้เสร็จสิ้นไปจากศาล คือ กระบวนการพิจารณาคดีโดยวาจา ซึ่งกระบวนการดังกล่าวถ้าหากคู่ความในคดีไม่มีการคัดค้านศาลสามารถนำคำตัดสินในการพิจารณาคดีโดยวาจาเป็นคำพิพากษาโดยที่ศาลไม่จำต้องนั่งพิจารณาคดีตามปกติ

ส่วนในระบบกฎหมายที่ศาลภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาใช้นั้นมีการใช้ระบบกฎหมายแบบคอมมอนลอว์หรือจารีตประเพณี (Common Law) และมีการใช้ระบบวิธีพิจารณาแบบ

---

[145] เข็มชัย ชุติวงศ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน.,หน้า 2.

กล่าวหา (Accusatorial System) ซึ่งโดยระบบกล่าวหามีที่มาจากมีบุคคลนำคดีมาร้องต่อผู้ที่มีอำนาจชำระความ เพื่อให้ชี้ขาดว่าฝ่ายใดถูกฝ่ายใดผิดและการแพ้ชนะคดีดังกล่าวไม่ได้ขึ้นอยู่เพียงแค่เรื่องการนำพยานหลักฐานมาเสนอแต่อาจจะขึ้นอยู่กับแต่ละฝ่ายปฏิบัติตามกติกาที่กำหนดหรือไม่ ศาลมีการวางตัวเป็นกลางมีหน้าที่เพียงควบคุมให้คู่ความในคดีกระทำการภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด[146] และในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกามีการให้ความสำคัญกับกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบ (Pretrial Proceedings) เป็นอย่างมากเพื่อเปิดโอกาสให้คู่ความในคดีสามารถเตรียมตัวในการค้นหาข้อเท็จจริง (Discovery) และเตรียมตัวต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่ในระยะเวลาระหว่างรอการพิจารณาคดีจากศาลและผลจากของกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาทำให้ได้มาซึ่งประเด็นที่เป็นปัญหาที่แท้จริงและเป็นการช่วยเร่งรัดกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาลให้เสร็จรวดเร็วยิ่งขึ้น

ส่วนระบบศาลภาษีอากรของไทยเป็นการใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) และมีการเชื่อว่าศาลภาษีอากรใช้ระบบวิธีพิจารณาความแบบกล่าวหา (Accusatorial System) แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายมีลักษณะระบบวิธีพิจารณาเป็นแบบกึ่งไต่ส่วนและกึ่งกล่าวหาซึ่งเป็นลักษณะผสม เนื่องจากบทบัญญัติมีการให้อำนาจศาลในการเข้าไปมีส่วนรวมในการค้นหาข้อเท็จจริงในคดี แต่ก็ไม่ถึงกับว่ากฎหมายให้อำนาจศาลในการเรียกให้นำเสนอพยานเองได้ดังเช่นคดีภาษีอากรเยอรมัน แต่เมื่อพิจารณาตามวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของไทยนั้นเห็นได้ว่า มีบางส่วนของบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นการนำกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริง (Pretrial Proceedings) ของกฎหมายของระบบคอมมอว์ลอว์มาใช้เป็นบางส่วน แต่อย่างไรก็ตามผู้ศึกษาเห็นว่ากระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรย่อมเป็นประโยชน์แก่คู่ความในคดีและศาลเป็นอย่างยิ่ง เพราะกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบจะทำให้คู่ความในคดีและศาลทราบถึงพยานหลักฐานและทำให้คู่ความฝ่ายตรงข้ามทราบถึงแนวทางที่จะนำไปหาข้อเท็จจริงเพื่อต่อสู้คดี หรือถ้าหากคู่ความทั้งสองฝ่ายทราบถึงพยานของแต่ละฝ่ายแล้วอาจเป็นแนวทางเพื่อให้คู่ความในคดีสามารถที่จะตกลงประนีประนอมยอมความกันโดยที่ไม่ต้องนำคดีมาให้ศาลพิจารณาก็เป็นได้

แต่อย่างไรก็ตามกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบของไทยในปัจจุบันยังไม่เกิดประโยชน์แก่คู่ความในคดีเท่าที่ควรเนื่องจากกำหนดระยะเวลาที่ให้คู่ความกระทำการในกระบวนการ

---

[146] เรื่องเดียวกัน.

ก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบข้อเท็จจริงในคดีภาษีมีความกระชั้นชิดเกินไปโดยไม่มีการเปิดโอกาสให้คู่ความในคดีมีช่วงเวลาในการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีที่เพียงพอ

5.2 ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทยยังไม่เกิดประโยชน์แก่คู่ความและศาลเท่าที่ควร โดยจากการศึกษาพบว่ากระบวนการดังกล่าวมีระยะเวลาในการให้คู่ความในคดีดำเนินการในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบที่กระชั้นชิดจนเกินไป ซึ่งคู่ความในคดีต้องเร่งกระทำให้เสร็จก่อนที่จะมีการชี้สองสถานอาจเป็นเหตุให้กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบยังไม่เป็นประโยชน์แก่คู่ความและศาลเท่าที่ควร ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะให้นำกระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบในศาลภาษีอากรสหรัฐมาเทียบเคียงปรับใช้เพื่อให้สอดคล้องกับระบบวิธีพิจารณาคดีของไทยเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนากระบวนการก่อนนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทย ดังนี้

1.เรื่องการยื่นบัญชีระบุพยาน ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15

ในคดีภาษีปัจจุบันที่มีการแบ่งระยะเวลาการยื่นเป็น 2 ประเภท คือ กรณีมีการชี้สองสถานให้ยื่นไม่น้อยกว่า 30 วันก่อนมีการชี้สองสถาน หรือ กรณีไม่มีชี้สองสถานมีแต่สืบพยานให้ยื่นไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนมีการสืบพยาน ผู้ศึกษาเห็นว่าระยะเวลายื่นบัญชีระบุพยานมีความเหมาะสมแล้ว แต่อย่างไรก็ตามเพื่อเป็นการไม่ให้คู่ความในคดีนำเสนอพยานหลักฐานที่ฟุ่มเฟือยจนเกินไปเนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีข้อพิพาทระหว่างรัฐและเอกชนเป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับการเงินและการคลังและเป็นคดีที่ต้องใช้พยานหลักฐานค่อนข้างมาก ประกอบกับเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่เป็นประเด็นพิพาทของคดีอย่างแท้จริง ผู้ศึกษาของเสนอให้มีการกำหนดระยะเวลาหลังยื่นบัญชีระบุพยานเป็นช่วงระยะเวลาก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบเพื่อให้คู่ความในคดีมีระยะเวลาในการค้นหาข้อเท็จจริงในคดีและทำการตรวจสอบพยานเอกสารแต่ละฝ่าย เพื่อให้เหลือแต่ประเด็นที่เป็นปัญหาในคดีอย่างแท้จริง

2. การแสดงพยานหลักฐานของตนเองหรือขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐาน

ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 16 และ ข้อ 17

การแสดงพยานหลักฐานของตนเองหรือขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานจากคู่ความฝ่ายตรงข้ามหรือบุคคลภายนอกในคดีภาษีอากรของไทยเป็นการค้นหาข้อเท็จจริง (Discovery) คล้ายกระบวนการค้นหาข้อเท็จจริงในศาลภาษีอากรสหรัฐอเมริกา แต่มีข้อน่าสังเกตว่า การแสดงพยานหลักฐานและการขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานในคดีภาษีอากรของไทยจะเห็นได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานที่หามาได้แล้วนำกระทำภายในชั้นศาลและพยานหลักฐานที่คู่ความแต่ละฝ่ายนำมายื่นต่อศาลไม่ต้องสำเนาเอกสารให้ศาลและคู่ความฝ่ายตรงข้าม ในส่วนนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อไม่ให้การยื่นพยานหลักฐานฟุ่มเฟือยจนเกินไปเนื่องจากคู่ความในคดีไม่ทราบแน่ชัดว่าประเด็นในคดีจะเป็นอย่างไรเป็นเหตุให้มีการนำพยานหลักฐานมาเสนอศาลค่อนข้างมากและเพื่อเป็นการเปิดเผยพยานหลักฐานของแต่ละฝ่าย หลังจากที่มีการยื่นบัญชีระบุพยานแล้วควรกำหนดระยะเวลาให้คู่ความในคดีทำการค้นหาข้อเท็จจริงเพื่อทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับพยานหลักฐานของแต่ละฝ่ายก่อนโดยเป็นการกระทำนอกศาล เพื่อที่ว่าถ้าหากคู่ความในคดีได้ทราบถึงพยานหลักฐานของแต่ละฝ่ายแล้วพบว่าสามารถประนีประนอมยอมความกันได้พยานหลักฐานดังกล่าวก็ไม่จำต้องนำมาเสนอต่อศาลเป็นเหตุให้สามารถกำหนดประเด็นพิพาทในคดีได้โดยง่าย และ

3. การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถาน ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 19

โดยการสอบถามของศาลซึ่งจะเห็นได้ว่าไม่ได้มีการสอบถามในทุกคดีตรงส่วนนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาล ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 19 ผู้ศึกษาเห็นควรเพื่อเป็นการช่วยในการเร่งรัดคดีและลดภาระของศาล การสอบถามข้อเท็จจริงก่อนชี้สองสถานในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบควรเป็นหน้าที่ของคู่ความในคดีทำการสอบถามกันเองจากนั้น เมื่อได้ข้อเท็จจริงอย่างไรแล้วจึงนำเสนอต่อศาล

4. การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 20

เพื่อเป็นการเร่งรัดกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาลให้เสร็จจากศาลไปอย่างรวดเร็ว ผู้ศึกษาเห็นว่าควรแก้ไขให้การรับรองข้อเท็จจริงระหว่างคู่ความทำกันให้เสร็จนอกศาล เมื่อได้ผลอย่างไรแล้วค่อยทำเป็นคำแถลงเสนอศาลก่อนวันชี้สองสถานเพื่อให้ศาลสามารถกำหนดประเด็นพิพาทในคดีได้ง่ายและเหลือเพียงประเด็นที่เป็นปัญหาโดยแท้

5.การชี้สองสถานในคดีภาษีอากร

การชี้สองสถานมีไว้เพื่อกำหนดประเด็นพิพาทและกำหนดหน้าที่นำสืบของคู่ความ โดยศาลจะเป็นผู้รวบรวมพยานหลักฐานทั้งหมดที่คู่ความนำเสนอตามคำคู่ความและบัญชีระบุพยาน เพื่อที่จะกำหนดประเด็นพิพาทซึ่งเป็นเหตุให้ในขั้นตอนก่อนพิจารณาคดีภาษีอากรของไทยมีข้อเท็จจริงในคดีค่อนข้างมาก การชี้สองสถานจึงยังไม่เกิดประโยชน์แก่คู่ความในคดีเท่าที่ควร เพราะฉะนั้นผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้มีการออกข้อกำหนดคดีภาษีอากรในเรื่องการกำหนดการประชุมก่อนมีการพิจารณาคดีเป็นนัดพร้อม โดยอาศัยข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 20 ซึ่งกฎหมายให้อำนาจอธิบดีโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆที่เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้ โดยเทียบเคียงการนำกระบวนการประชุมก่อนพิจารณาคดี (Pretrial Conference) ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรสหรัฐ (Rule of Practice and Procedure) ข้อ110 มาเป็นต้นแบบในการออกข้อกำหนดในเรื่องการประชุมก่อนพิจารณาคดี กล่าวคือ ให้ศาลภาษีมีวันนัดประชุมก่อนการพิจารณาคดีหรือนัดพร้อมเพื่อให้ศาลและทนายความหรือคู่ความทั้งสองฝ่ายมาพบกันเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวคดีที่พิพาทกัน โดยวันประชุมก่อนพิจารณาคดีหรือนัดพร้อมให้แยกออกต่างหากจากวันชี้สองสถาน ซึ่งวันประชุมก่อนการพิจารณาคดีหรือนัดพร้อมอาจจะไม่จำเป็นต้องมีในทุกคดีแต่อาจจะมีในคดีที่มีข้อยุ่งยากหรือศาลเห็นว่าควรมีการประชุมหรือนัดพร้อม เพื่อกำหนดกรอบของคดีให้แคบลงเพื่อให้เห็นภาพในกระบวนการพิจารณาคดีทั้งหมด ซึ่งในกระบวนการประชุมก่อนพิจารณาคดีหรือนัดพร้อมให้ศาลกระทำการดังต่อไปนี้

5.1 กำหนดวันยื่นพยานหลักฐาน

5.2 กำหนดวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยาน

5.3 กำหนดกระบวนการแลกเปลี่ยนความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญ

5.4 กำหนดวันที่พิจารณาคดีและกำหนดประมาณการในการพิจารณาคดีของศาล

5.5 การอธิบายถึงความเป็นไปได้ในยุติปัญหาหรือมีการเลือกการระงับข้อพิพาททางเลือก

จากที่กล่าวมาข้างต้น กระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบมีความสำคัญเนื่องจากเป็นกระบวนการที่ช่วยในการเร่งรัดให้กระบวนพิจารณาคดีเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และง่ายเข้าในกระบวนการพิจารณาคดีของศาล รวมทั้งยังส่งผลดีต่อคู่ความในคดีเนื่องจากช่วยให้คู่ความมีเวลาในการดำเนินขั้นตอนในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบเพื่อให้ได้มาซึ่งประเด็นที่เป็นปัญหาที่แท้จริง แม้ในแนวทางที่ผู้ศึกษานำเสนอเพื่อให้นำมาเทียบเคียงปรับใช้ในคดีภาษีของไทยเป็นกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) และระบบวิธีพิจารณาคดีแบบกล่าวหา (Accusatorial System) แต่กระบวนการดังกล่าวเมื่อนำมาพัฒนาปรับปรุงเพื่อใช้ในกระบวนการก่อนการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีภาษีอากรของไทย อาจส่งผลให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

เข็มชัย ชุติวงศ์. คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน. พิมพ์ครั้งที่ 9.: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2014.

คมกริช วัฒนเสถียร. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 7. บัณฑิตไทย, 2012.

วิษณุ เครืองามและคณะ. เอกสารสอนชุดวิชาระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5. มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2549.

จรัญ ภักดีธนากุล. คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยานหลักฐาน. พิมพ์ครั้งที่ 11.: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2016.

มานิตย์ จุมปา. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา. พิมพ์ครั้งที่2. วิญญูชนจำกัด, 2553.

สดุดี ธนกิจเจริญพัฒน์ “ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”(วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).2546.

ธานินทร์ กรัยวิเชียร. การชี้สองสถาน. พิมพ์ครั้งที่ 1.: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 1978.

ธานี สิงหนาท. คำอธิบายพยานหลักฐานคดีแพ่งและคดีอาญา. พิมพ์ครั้งที่ 16.: กรุงสยาม พับลิชชิ่ง , 2019.

เธียรไท สุนทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒนธี. คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544. พิมพ์อักษร, 2544.

สถาบันปรีดี พนมยงค์. กฎหมายตราสามดวง ฉบับพิมพ์มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์และการเมืองแก้ไขปรับปรุงใหม่. พิมพ์ครั้งที่ 1.: สุขภาพใจ, 2005.

พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา. กรณีศึกษาการยื่นบัญชีระบุพยานในคดีภาษีอากรที่นักบริหารไม่ควรมองข้าม, ดุลพาห เล่ม 2ปีที่47. (ม.ว.ด.ป).

ปัญหาการยื่นบัญชีระบุพยานทางปฏิบัติคดีภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1.: ประยูรวงศ์, 1989.

พรเพชร วิชิตชลชัย. คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน. พิมพ์ครั้งที่ 4.: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2012.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (2552).

บรรเจิด สิงคเนติ. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับคดีปกครองเยอรมัน. โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

สุพัฒตรา สิบสม อนันตพงศ์. การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรของไทย", วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์. (ม.ว.ด.ป.)

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาไทย

ศาลภาษีอากรกลาง. การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 [ออนไลน์]. ม.ว.ด.ป. แหล่งที่มา: https://taxc.coj.go.th/th/content/category/articles/id/8/cid/2869 [15/01/2563].

เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรการคิดค่าขึ้นศาลการนัดพิจารณาและการนัดความในศาลภาษีอากรกลาง. [ออนไลน์]. ม.ว.ด.ป. แหล่งที่มา: http://www.taxc.coj.go.th/doc/data/taxc/taxc_1478155865.pdf [15/01/2562].

ระบบการพิจารณาคดีต่อเนื่องครบองค์คณะและการจัดตั้งศูนย์นัดความ [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: http://www.taxc.coj.go.th/doc/data/taxc/taxc_1478155865.pdf. [15/01/2562].

ศาลยุติธรรม. โครงสร้างศาลยุติธรรม [ออนไลน์]. ม.ว.ด.ป. แหล่งที่มา: https://oppb.coj.go.th/th/content/category/detail/id/54/cid/57/iid/126661 [11/02/2562].

ศาลอุทธรณ์ชำนัญพิเศษ. โครงสร้างศาลอุทธรณ์ชำนัญพิเศษ. [ออนไลน์]. ม.ว.ด.ป. แหล่งที่มา: https://appealsc.coj.go.th/th/content/page/index/id/121191. [15/01/2562].

ภาษาอังกฤษ

American Law Institute-American Bar Association Committee on Continuing Professional Education American Bar Association .Section of Taxation. How to Handle a Tax Controversy at the Restructured Irs and in Court, . 2001.

Gunnar Knor Axel Bödefeld, Oppenhoff & Partner. Tax Litigation in Germany [Online]. 2018. Available from: https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1 [28/03/2020].

Bittker&Lokken. Tax Court Pleadings and Pretrial Procedures, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts. (2019).

Laurence F. Casey. A Treatise of the Laws and Procedures Governing the Assessment and Litigation

of Federal Tax Liabilities (2019).

Kafka & Cavanagh. Civ. Tax Controversies. (2019).

Investopedia. U.S.Tax Court [Online]. n.d. Available from: https://www.investopedia.com/articles/tax/09/tax-court-last-resort.asp [11/02/2020.

IRS. Stipulating Facts and Documents [Online]. n.d. Available from: https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-004-007 [12/02/2020].

. Tax Court Litigation [Online]. n.d. Available from: https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-001-001 [16/03/2020].

United States Department of Justice. Introduction to the Federal Court System [Online]. n.d. Available from: https://www.justice.gov/usao/justice-101/federal-courts [15/03/2020].

Leagle. Glaxosmithkline Holdings (Americas), Inc. V. Cir [Online]. 2001. Available from: www.leagle.com/decision/2001118117atc11118 [4/04/12].

Mclaughlin Legal. The Importance of the Pretrial Memorandum in Tax Court [Online]. n.d. Available from: https://www.mclaughlinlegal.com/the-importance-of-the-pretrial-memorandum-in-tax-court/ [21/01/2020].

Niedersachsen. Finanzgerichtsprozess [Online]. n.d. Available from]: https://finanzgericht.niedersachsen.de/service/verfahren_vor_finanzgericht/finanzgerichtsprozess-158118.html [15/02/2020].

Cornall Law School. Deposition [Online]. n.d. Available from: https://www.law.cornell.edu/wex/deposition [1/01/2020.

Jonh A. Townsend. Federal Tax Procedure. (2018).

Simon Whitchead. Tax Disputes and Litigation Review [Online]. 2019. Available from: https://thelawreviews.co.uk. [1/01/2020].

กฎหมาย

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ.2528

ระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยแนวปฏิบัติในการนั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะและต่อเนื่อง พ.ศ.2545