

## กระบวนการยุติธรรมในกรณีขัดแย้ง เรื่องภาษีอากรของต่างประเทศ

ในปัจจุบันจะพิจารณาได้ว่าสภาพทางสังคม เศรษฐกิจ และการค้า ได้มีวิวัฒนาการก้าวหน้าไปอย่างมาก ระบบต่าง ๆ มีความสลับซับซ้อนขึ้น กระบวนการยุติธรรมปัจจุบันไม่อาจอำนวยความสะดวกได้อย่างเต็มที่ในคดีภาษีอากรเพราะขาดผู้พิพากษาศาลยุติธรรม ที่มีความชำนาญและความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากร และระบบการค้าในปัจจุบัน และเมื่อพิจารณาช่วงเวลาในการพิจารณาคดีภาษีแต่ละคดีในกรณีที่มีการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทุกขั้นตอนแล้ว ระยะเวลา นับจากศาลชั้นต้นจนถึงศาลฎีกาจะใช้เวลาประมาณ ๕-๖ ปีซึ่งระยะเวลาอันยาวนานดังกล่าวก่อให้เกิดความสูญเสียในค่านเศรษฐกิจการค้าเป็นอย่างมาก กู้ความในแต่ละคดีต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก ระบบการศาลยุติธรรมของไทยในปัจจุบันขาดผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษีอากรที่จะเป็นผู้เชี่ยวชาญ (Specialist) อย่างแท้จริงส่วนใหญ่ประกอบด้วยผู้พิพากษาประเภทที่มีความรู้ ความชำนาญ และความชัดเจนทางกฎหมายแพ่งกฎหมายอาญาและกฎหมายวิธีพิจารณาความเท่านั้น ดังนั้นเมื่อผู้พิพากษาค้างกล่าวพิจารณาคดีภาษีอากรจึงมักจะตัดสินคดีตามบรรทัดฐานซึ่งผู้พิพากษาค้นก่อน ๆ วินิจฉัยไว้ทำให้ประชาชนอาจไม่ได้รับความเป็นธรรมเท่าที่ควร การที่กระบวนการยุติธรรมในกรณีขัดแย้ง เรื่องภาษีอากรของไทยไม่อาจอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนให้ได้รับความเป็นธรรมอย่างเต็มที่ทำให้ต้องมีการศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมในการพิจารณาคดีภาษีอากรของต่างประเทศเพื่อนำส่วนที่ค้ำและ เป็นประโยชน์มาใช้ในการปรับปรุงกระบวนการยุติธรรมในการพิจารณาคดีภาษีของไทยซึ่งกระบวนการยุติธรรมในกรณีขัดแย้ง เรื่องภาษีอากรของต่างประเทศที่มีความน่าสนใจและสมควรพิจารณาศึกษาเมื่ออยู่ที่ประเทศคือ ประเทศสหพันธสาธารณ

รัฐเยอรมัน ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอังกฤษ ประเทศญี่ปุ่นและประเทศสหรัฐอเมริกา

ขั้นตอนกระบวนการยุติธรรมในกรณีชกแย้ง เรื่องภาษีอากรของต่างประเทศอาจจำแนกได้ในลักษณะ เช่นเดียวกับกระบวนการยุติธรรมของไทยโดยจำแนกออกเป็น สองขั้นตอนคือ การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาล

### การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร

เมื่อผู้เสียภาษีต้องการชำระภาษี ผู้เสียภาษีมีหน้าที่กรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีแสดงจำนวนเงินได้ทุกประเภทพร้อมทั้งคำนวณภาษีจากเงินได้ทั้งหมดในแบบแสดงรายการเสียภาษีและส่งมอบแก่เจ้าพนักงานประเมินภาษี เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วจะทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีว่าผู้เสียภาษีกรอกรายการภาษีครบถ้วนหรือไม่ และคำนวณภาษีถูกต้องเพียงไร หากเจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่าผู้เสียภาษิคำนวณภาษีไม่ถูกต้องหรือกรอกรายการลงในแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ครบถ้วน ก็จะทำหนังสือถึงผู้เสียภาษีให้แก้ไขเพิ่มเติมหรือในกรณีเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีความเห็นว่าควรประเมินภาษีเพิ่มก็จะส่งใบประเมินภาษีเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีนี้ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยอมรับการประเมินเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินภาษีผู้เสียภาษีอาจยื่นคำโต้แย้งต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีเมื่อได้รับคำโต้แย้งแล้วอาจเรียกผู้เสียภาษีมาปรึกษาข้อขัดแย้งต่าง ๆ เพื่อหาข้อยุติซึ่งหากผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่อาจทำความตกลงกันได้กฎหมายภาษีในประเทศต่างๆ ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูง หรือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัย การให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีนี้นับเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีในการปกป้องสิทธิของตนเอง ขั้นตอนการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหารในประเทศต่าง ๆ มีลักษณะขั้นตอนรายละเอียดซึ่งจะพิจารณาโดยสรุปไว้ดังนี้ คือ

เมื่อผู้เสียภาษีกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี และส่งให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีที่สำนักงานภาษีแล้ว การตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีในขั้นแรกนี้สำหรับในประเทศฝรั่งเศสกำหนดให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีประจำท้องที่ จะรับแบบแสดงรายการเสียภาษี ในประเทศเยอรมันกำหนดให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีในการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการเสียภาษีว่ามีความถูกต้อง และได้คำนวณภาษีตรงตามอัตราที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ในประเทศอังกฤษกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีทำการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการเสียภาษี ในประเทศญี่ปุ่นและประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้การตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีอยู่ในอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐเช่นกัน

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ตรวจสอบเสร็จเรียบร้อยแล้ว ประสงค์จะประเมินภาษีเพิ่มสูงกว่าที่ผู้เสียภาษีได้แจ้งไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษี ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงการแก้ไขรายการภาษี พร้อมทั้งแสดงเหตุผลเพื่อจุดมุ่งหมายให้มีการตกลงกันระหว่างผู้เสียภาษี กับเจ้าพนักงานประเมินภาษีซึ่งถ้าไม่สามารถตกลงกันได้ ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาภาษีได้ภายใน ๓๐ วันนับแต่ได้ทราบข้อแก้ไขของเจ้าพนักงานประเมินภาษีสำหรับในประเทศเยอรมันและประเทศอังกฤษนั้นถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจในการประเมินภาษีเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมิน โดยเห็นว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ได้ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีความสมบูรณ์และถูกต้องแล้ว ผู้เสียภาษีก็น่าจะโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินโดยการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของฝ่ายบริหาร

ในประเทศญี่ปุ่นนั้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีเพิ่ม และผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยแล้ว ผู้เสียภาษีอาจดำเนินการได้เป็นสองขั้นตอนคือ อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับต้น และเมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับต้นให้คำวินิจฉัยแล้วผู้เสียภาษีไม่พอใจ ผู้เสียภาษีก็น่าจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อเจ้าพนักงาน

ประเมินระดับสูงเพื่อพิจารณาไว้และในกรณีที่เป็นภาษีของชาติก็อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ.

ในประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อเจ้าพนักงานประเมินประสงค์จะประเมินภาษีเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินภาษีก็จะส่งหนังสือมาให้ผู้เสียภาษีไต่ทราบนเหตุผลของการประเมินภาษีเพิ่มซึ่งผู้เสียภาษีอาจเห็นด้วยกับหนังสือของเจ้าพนักงานประเมินภาษีหรือไม่ก็ได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นชอบกับการประเมินภาษีเพิ่ม ผู้เสียภาษีต้องลงนามในเอกสารยอมรับการประเมินภาษีเพิ่มต่อจากนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะเสนอเรื่องให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงทบทวนถ้ามีความเห็นตรงกันเรื่องก็ยุติลง ถ้าเจ้าพนักงานประเมินระดับสูงไม่เห็นด้วยกับเจ้าพนักงานประเมินระดับต้นก็จะส่งให้เจ้าพนักงานประเมินระดับต้นพิจารณาแก้ไขใหม่และส่งเรื่องไปให้ผู้เสียภาษีเพื่อขอความเห็นชอบ ถ้าผู้เสียภาษีเห็นชอบเรื่องก็ยุติ

ดังนั้นจึงพิจารณาได้ว่าข้อกำหนด และขั้นตอนในการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหารในประเทศต่าง ๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว จะมีลักษณะคล้ายคลึงกันมีการดำเนินขั้นตอนในลักษณะ เช่น เดียวกันข้อแตกต่างที่เห็นได้ชัดคือ การกำหนดให้บุคคลใดเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ในขั้นตอนของฝ่ายบริหารนี้ซึ่งผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น สามารถจำแนกได้เป็นสองประเภทคือการให้อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นของเจ้าพนักงานประเมินระดับสูงหรืออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งมีใช้ในประเทศเยอรมัน ญี่ปุ่น สหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศส ประเภทที่สองคือให้อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นของคณะกรรมการคณะหนึ่ง โดยเฉพาะซึ่งเรียกว่าคณะกรรมการพิจารณาภาษีซึ่งมีใช้ในประเทอังกฤษ และประเทศไทย

ขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหารนี้ จะกล่าวถึงวิธีการดำเนินการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารและลำดับขั้นตอนการดำเนินงานรวมถึงวิธีการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารโดยจะพิจารณาตามลำดับขั้นตอนดังต่อไปนี้คือ

ก. การยื่นอุทธรณ์ หลักใหญ่แล้วกฎเกณฑ์ในกฎหมายของประเทศต่าง ๆ จะมีลักษณะใกล้เคียงกันคือ เมื่อผู้เสียหายอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ผู้เสียหายย่อมมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงหรือคณะกรรมการภาษีได้

หลักหรือกฎเกณฑ์นี้เป็นหลักที่ใช้ในประเทศไทย ประเทศเยอรมัน ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอังกฤษ ประเทศญี่ปุ่น และประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับหลักเกณฑ์รองซึ่งเป็นส่วนประกอบของหลักเกณฑ์ใหญ่นั้น ในแต่ละประเทศอาจกำหนดไม่เหมือนกันหรือในบางประเทศอาจกำหนดไว้ใกล้เคียงกันตัวอย่างเช่น การกำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่าเมื่อผู้เสียหายไม่เห็นชอบกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐ ให้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินดังกล่าวต่อฝ่ายบริหาร และหากผู้เสียหายไม่ดำเนินการอุทธรณ์การประเมินแล้วก็ไม่อาจนำข้อพิพาทสู่การพิจารณาของศาลได้หลักเกณฑ์นี้มีบัญญัติใช้ในประเทศเยอรมัน ประเทศฝรั่งเศส ประเทศญี่ปุ่น และประเทศไทย

การที่กฎหมายของประเทศต่าง ๆ ได้บัญญัติให้ผู้เสียหายต้องดำเนินการคัดค้านการบริหารให้ครบถ้วนก่อนที่จะนำข้อโต้แย้งขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้น เพื่อเป็นการอนุญาตให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารซึ่งอาจจะ เป็นเจ้าหน้าที่ระดับสูงของกระทรวงการคลัง หรือคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่ายเช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยได้พิจารณาและทบทวนการประเมินที่ฝ่ายผู้เสียหายโต้แย้ง ทั้งนี้เป็นการให้มีการทบทวนก่อนที่จะเริ่มนำคดีขึ้นฟ้องร้องซึ่งจะเป็นผลแบ่งเบาภาระหนักของศาล นอกจากนี้จะเป็นการช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายสำหรับผู้เสียหาย ตัวอย่างเช่นในประเทศเยอรมันนั้นประมาณว่าเก้าในสิบเรื่องที่เกี่ยวข้องข้อขัดแย้งในค่านาฬิกาสืบเนื่องมาจากการประเมิน หรือการสั่งให้ชำระภาษีได้รับการตัดสินไปในระดับบริหาร

การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหารในประเทศเยอรมัน ได้กำหนดเงื่อนไขของการอุทธรณ์ไว้คือ คำอุทธรณ์อาจเสนอได้เมื่อผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมิน

ให้ชำระภาษี คำวินิจฉัยอุทธรณ์ในการขอเงินภาษีคืน คำวินิจฉัยเกี่ยวกับพิกัตอัตราภาษี  
ตุลาการและคำวินิจฉัยในคำบริหารบางประเภท<sup>๑</sup>

ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดเงื่อนไขของการอุทธรณ์ไว้สี่ประการ คือคำอุทธรณ์  
ของผู้เสียภาษีจะต้องยื่นต่อ อธิบดีกรมสรรพากร ในวันที่ ๓๑ ธันวาคมของปีหรือก่อนนั้น  
โดยมีเงื่อนไข ๔ ประการ ดังนี้คือ<sup>๒</sup>

๑. เมื่อจำนวนภาษีที่เป็นปัญหาถูกประเมินเป็นครั้งแรก หรือประเมินเพิ่ม  
เติม (ทั้งนี้เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นต้น)
๒. เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหมายแจ้งว่าจำนวนภาษีที่โต้เถียงกันนั้นได้กำหนด  
ชำระแล้ว กรณีเช่นนี้เกิดขึ้นได้แม้ไม่มีการประเมิน สำหรับภาษีเงิน  
ได้นิติบุคคล ภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลและดอกเบี้ย ภาษีมูลค่า  
เพิ่มและภาษีที่เกี่ยวข้อง ภาษีการจดทะเบียนและอากรแสตมป์ เป็น  
ต้น
๓. เมื่อผู้เสียภาษีได้จ่ายภาษีทั้งนี้เกี่ยวกับภาษีที่มีได้กำหนดไว้ในรายการ  
ประเมินครั้งแรกหรือในคำสั่งครั้งแรกที่ให้ผู้เสียภาษีไปชำระภาษี
๔. เมื่อปรากฏการณ์ข้างต้นเกิดขึ้นและมีการโต้แย้ง

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in the Federal Republic of Germany, 2d ed., World Tax Series, (Chicago: Commerce Clearing House, 1969), p. 3227.

<sup>๒</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series (Chicago: Commerce Clearing House, 1966), p. 924 - 925.



สำหรับในประเทศญี่ปุ่นการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร อาจจำแนกได้เป็นสองขั้นตอนคือ ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับต้นและขั้นตอนสองเป็นการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ระดับสูง การอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับต้นนั้น ผู้เสียภาษีจะยื่นอุทธรณ์ต่อผู้อำนวยการสำนักงานภาษีเรียกวิธีการตามขั้นตอนแรกว่าการขอให้ทำการสอบสวนใหม่และถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับต้นแล้วผู้เสียภาษีก็นำคดีขึ้นคำอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงขึ้นไปอีก ซึ่งถ้าเป็นกรณีภาษีแห่งชาติแล้วการอุทธรณ์จะต้องยื่นต่อคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ ขั้นตอนที่สองนี้เรียกว่าการขอให้พิจารณาใหม่ สำหรับการร้องขอให้พิจารณาใหม่อันเป็นขั้นตอนการอุทธรณ์ที่สองนั้นสามารถยื่นโดยตรงต่อคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ โดยไม่ต้องดำเนินการร้องขอให้สอบสวนใหม่ก่อนในกรณีดังต่อไปนี้คือในกรณีที่เกี่ยวข้องกับ การแก้ไขแบบฟอร์มภาษี เงินได้และภาษีนิติบุคคลหรือในกรณีที่เกี่ยวข้องกับคำวินิจฉัยของผู้ อำนวยการภาษีภาคของสำนักงานภาษีภาค หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับแจ้งให้ทราบ เกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ที่จะยื่นคำร้องขอให้สอบสวนใหม่<sup>๑</sup>

ในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นข้อขัดแย้งภาษีมักเกิดขึ้น เสมอระหว่างเจ้าพนักงานประเมินภาษีและผู้เสียภาษี ทั้งนี้โดยผู้เสียภาษีอาจเห็นว่าผลของการตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่ตรงกับข้อเท็จจริงหรือมิฉะนั้น เจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ตีความและใช้กฎหมายผิดพลาด ในการที่ให้มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากรนั้นมีจุดมุ่งหมายสองข้อคือข้อแรกเพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีที่จะ เสนอเหตุผลของ เขาให้แก่เจ้าหน้าที่ระดับเหนือไปจากเจ้าพนักงานประเมินภาษีโดยหวังว่าอาจจะได้รับการพิจารณาผ่อนผัน

<sup>๑</sup> Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes (Tokyo: Zaikai Shoho Sha, 1981), p. 7.

บ้างจากเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้เสียภาษี เชื่อว่าจะมีความสามารถมากกว่า และปราศจากความ  
ลำเอียง ข้อสองคือเพื่อให้โอกาสผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีโอกาสกว้าง  
ขวางสำหรับที่จะแก้ไขปัญหาระหว่างทั้งสองฝ่ายโดยไม่ต้องพึ่งศาล ในบ้านเจ้าหน้าที่ของรัฐ  
นั้นได้ถือเป็นนโยบายอยู่แล้วที่จะแก้ไขข้อขัดแย้งอย่างมีเหตุผลในเมื่อปรากฏว่า มีความไม่  
แน่นอนเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายและในกรณีที่ข้อขัดแย้งมีทางที่จะตกลงกันได้<sup>๑</sup>

สรุปแล้วในหลักการอุทธรณ์โดยเฉพาะ เรื่องการอุทธรณ์นั้นประเทศต่าง ๆ  
ส่วนใหญ่รวมทั้งประเทศไทยกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คล้ายคลึงกันโดยกรอุทธรณ์จะมี  
สาเหตุมาจากการขัดแย้งในการประเมินภาษีระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมิน  
ภาษี

ข. แบบอุทธรณ์ โดยหลักแล้วการอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้นจะเป็นไปตาม  
แบบที่กำหนดตามกฎหมาย โดยผู้เสียภาษีเมื่อประสงค์จะอุทธรณ์การประเมินภาษีจะ  
ต้องกรอกข้อความในแบบซึ่งกฎหมายกำหนดโดยเฉพาะ

ค. กำหนดเวลาในการยื่นแบบ การอุทธรณ์โดยหลักแล้วจะต้องกระทำหรือ  
ยื่นต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วันหรือหนึ่งเดือนหลังจากได้รับแจ้งการประ  
เมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน ระยะเวลานี้เป็นระยะเวลาที่กำหนดในกฎหมายไทย  
และกฎหมายเยอรมัน ประเทศเยอรมันได้กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน ๑ เดือนหลังจาก

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation,  
Taxation in the United States, World Tax Series (Chicago:Commerce  
Clearing House, 1963), p. 1247 - 1249.



รับแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินภาษี<sup>๑</sup> ประเทศฝรั่งเศสกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายในวันที่ ๓๑ ธันวาคม หรือก่อนระยะเวลาเวลานั้น<sup>๒</sup> ประเทศอังกฤษได้กำหนดเวลายื่นแบบไว้เป็นระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีเงินได้จากเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้วไม่พอใจต่อการประเมินนั้น ผู้เสียภาษีจะได้รับหนังสือซึ่งแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่าเขามีสิทธิที่จะขอให้มีการปรึกษารื้ออย่างไม่มีทางการภายใน ๑๐ วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น การปรึกษารื้ออย่างไม่มีทางการนี้ถือเป็นขั้นตอนแรกในการอุทธรณ์และเมื่อผู้เสียภาษีไม่สามารถตกลงกับเจ้าพนักงานประเมินภาษีในการปรึกษารื้ออย่างไม่มีทางการผู้เสียภาษีจะมีเวลา ๓๐ วันในการจะยื่นคำอุทธรณ์อย่างเป็นการ<sup>๓</sup>

ง. การขยายเวลาอุทธรณ์ โดยหลักแล้วการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีจะต้องกระทำภายในระยะเวลาตามที่กำหนดตามกฎหมาย การอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาดังกล่าวฝ่ายบริหารจะไม่รับอุทธรณ์และจะยื่นฟ้องต่อศาลไม่ได้

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in the Federal Republic of Germany, World Tax Series, p 3327

<sup>๒</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, p. 924

<sup>๓</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in the United States, World Tax Series, p. 1253

สำหรับหลักเกณฑ์ของไทยนั้นหากอุทธรณ์รายไคยื่นเกินกำหนดเวลา ก่อนที่จะดำเนินการ เสนอคณะกรรมการพิจารณา ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำร้องประกอบเหตุผลแสดงเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถ จะปฏิบัติตามกำหนดเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาอนุมัติก่อน หากอธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลา ตามคำร้อง คณะกรรมการฯ จึงจะพิจารณาอุทธรณ์ หากไม่อนุมัติให้ยกอุทธรณ์เสียเพราะเหตุยื่น เกินกำหนด อำนาจในการอนุมัติขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาอุทธรณ์นี้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ อัญญา วรรค ๒ ยังได้บัญญัติให้อำนาจรัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนกำหนดการอุทธรณ์ออกไปอีกตามความ จำเป็นแก่กรณีก็ได้<sup>๑</sup>

ในประเทศฝรั่งเศส ไม่มีบทกำหนดเรื่องการขยายเวลาอุทธรณ์ไว้ เพราะฉะนั้นถ้าผู้ เสียภาษีมิได้ยื่นคำร้องอุทธรณ์ภายในเวลาอันควรต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิที่จะ นำคดีขึ้นสู่ศาลได้<sup>๒</sup>

สำหรับประเทศอังกฤษนั้น การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อฝ่ายบริหารต้องยื่นภายใน เวลาที่กำหนดตามกฎหมายเช่นเดียวกัน แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่อาจยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนด เวลาได้ ผู้เสียภาษีก็นำเสนอคำอุทธรณ์นั้นนอกเวลาที่กำหนดได้ ถ้าเจ้าพนักงานประเมินภาษี หรือคณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้พิจารณาเห็นว่า มีเหตุผลเพียงพอที่ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในเวลา ที่กำหนดและคำอุทธรณ์ไคยื่นมาโดยปราศจากความล่าช้าจนเกินไป แต่ถ้าเจ้าพนักงานประเมิน ภาษีหรือคณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้ไม่เห็นด้วยกับการยื่นอุทธรณ์นอกเวลาเช่นนี้ให้เสนอเรื่อง ไปยังที่ประชุมของคณะกรรมการภาษีเพื่อวินิจฉัย<sup>๓</sup>

<sup>๑</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ อัญญา.

<sup>๒</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, p. 924 - 925.

<sup>๓</sup> Halsbury's Statutes of England, The Tax Management Act 1970, Section 49.

ในประเทศญี่ปุ่นนั้นไม่มีบทกำหนดในการขอย้ายเวลาอุดหนุน ดังนั้น การอุดหนุนจึงต้องกระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีบทกำหนดเกี่ยวกับเรื่องการขอย้ายเวลาอุดหนุน ดังนั้นจึงต้องยื่นอุดหนุนภายในเวลาที่กำหนดตามกฎหมาย

จ. เจ้าหน้าที่รับแบบ โดยหลักทั่วไปแล้วเจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐ จะเป็นเจ้าหน้าที่ผู้รับแบบอุดหนุน การส่งคำอุดหนุนนั้นผู้เสียภาษีอาจมายื่นคำอุดหนุนด้วยตนเองหรือส่งคำอุดหนุนทางไปรษณีย์ก็ได้ ในกรณีผู้อุดหนุนมายื่นคำอุดหนุนด้วยตนเองนั้นเจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐจะเป็นผู้รับแบบโดยตรวจเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ออกใบรับและลงทะเบียนรับคำอุดหนุนไว้ สำหรับในกรณีผู้อุดหนุนส่งคำอุดหนุนทางไปรษณีย์ เจ้าพนักงานประเมินภาษีจะลงทะเบียนรับเรื่องไว้

ในประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิจะยื่นคำอุดหนุนต่อคณะกรรมการภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีการขาย (Sale Tax) ได้แต่ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกว่าจะยื่นคำอุดหนุนต่อคณะกรรมการภาษีทางตรงและภาษีการขายหรือไม่ ซึ่งโดยหลักการแล้วขั้นตอนนี้มีคไม่ปฏิบัติกันเท่าที่ปรากฏกันมาไม่ค่อยมีการยื่นเรื่องต่อคณะกรรมการภาษีทางตรงและภาษีการขาย ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นคำอุดหนุนต่อคณะกรรมการภาษีทางตรงและภาษีการขาย ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำอุดหนุนต่ออธิบดีกรมสรรพากร สำหรับเจ้าหน้าที่ผู้รับแบบนั้นจะเป็นเจ้าหน้าที่ภาษีซึ่งรับแบบคำอุดหนุนแทนอธิบดีกรมสรรพากร หรือคณะกรรมการภาษี<sup>๑</sup>

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, p.921 - 925.

ประเทศเยอรมันได้กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์ภาษีคือเจ้าหน้าที่ภาษีฝ่ายบริหาร<sup>๑</sup>

ประเทศอังกฤษกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้ (Commissioners of Income Tax) ซึ่งจำแนกออกเป็นสองประเภทคือคณะกรรมการทั่วไปและคณะกรรมการพิเศษ ผู้เสียภาษีต้องกำหนดในคำอุทธรณ์ด้วยว่าประสงค์จะยื่นคำอุทธรณ์เพื่อให้คณะกรรมการทั่วไปหรือคณะกรรมการพิเศษพิจารณา คณะกรรมการทั่วไปทำหน้าที่พิจารณาคดีภาษีในท้องที่โดยมีเขตอำนาจจำกัดเฉพาะท้องที่ของตน ผู้ที่เป็นกรรมการเป็นราษฎรสามัญไม่ใช่พนักงานและบางรายเป็นมาจิสเตรทด้วย กรรมการได้รับแต่งตั้งจากประธานศาลสูงสุด คณะกรรมการทั่วไปไม่ได้รับเงินเดือนหรือค่าตอบแทนในการทำงานและเป็นงานชั่วคราวมิใช่งานประจำ คณะกรรมการมีเสมือนศาลซึ่งเป็นพนักงานเป็นผู้คอยช่วยเหลือในการพิจารณาคดี คณะกรรมการพิเศษแต่งตั้งจากผู้มีความรู้เชี่ยวชาญทางภาษีและมีอำนาจพิจารณาคดีได้ทั้งประเทศอังกฤษ คณะกรรมการพิเศษได้รับแต่งตั้งจากกระทรวงการคลังมีฐานะเป็นข้าราชการประจำในกรมสรรพากรมาก่อนหรือเป็นทนายความ คณะกรรมการทั่วไปและคณะกรรมการพิเศษมีฐานะเท่าเทียมกันและมีอำนาจเหมือนกันคงมีเฉพาะคดีบางประเภทที่ส่งวนไว้ให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิเศษ<sup>๒</sup>

<sup>๑</sup>Harvard Law School, International Program in Taxation,

Taxation in the Federal Republic of Germany, World Tax Series, p.3327.

<sup>๒</sup>ประมุข สวัสดิ์มงคล และโสภณ รัตนกร, "รายงานการปฏิบัติงานศาลยุติธรรม ณ ประเทศอังกฤษ และสหรัฐอเมริกา", รายงานการไปปฏิบัติงานศาลต่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์การศาสนา กรมการศาสนา, ๒๕๑๔) หน้า ๑๔ - ๑๖

ประเทศญี่ปุ่นกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์ต่อหน่วยงานบริหารตามที่ใด  
กำหนดไว้โดยให้ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับชั้นแรก และในชั้นสุดท้ายให้ผู้  
เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงหรือคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ<sup>๑</sup>

ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์คัดค้านต่ออธิบดีกรม  
สรรพากร

ฉ. การตรวจแบบ โดยทั่วไปเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับแบบคำอุทธรณ์  
คัดค้านการประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมินจะต้องตรวจคำอุทธรณ์ว่าข้อเท็จจริง และ  
หลักฐานที่มีอยู่ครบถ้วนพอจะทำการพิจารณาหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินภาษีผู้ทำหน้าที่  
ตรวจสอบจำนวนอุทธรณ์นั้น ๆ อาจจะเชิญผู้อุทธรณ์มาสอบถามข้อเท็จจริงเพิ่มเติม หรืออาจ  
ออกหมายเรียกพยานมาเพื่อทำการไต่สวนก็ได้ หลักการนี้เป็นหลักการซึ่งใช้ในประเศ  
ไทย

สำหรับในประเทศเยอรมันนั้นกำหนดให้เจ้าหน้าที่ภาษีฝ่ายบริหาร เป็นผู้ตรวจสอบ  
จำนวนอุทธรณ์ว่าในส่วนอุทธรณ์นั้นผู้อุทธรณ์ได้รายงานข้อเท็จจริง และพยานหลักฐาน  
ครบถ้วนมากน้อยเพียงไร<sup>๒</sup>

<sup>๑</sup> Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes, p. 7

<sup>๒</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation,

Taxation in the Federal Republic of Germany, World Tax Series, p.3328.

ประเทศฝรั่งเศส ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีทางตรง และภาษีการขายแล้วผู้มีหน้าที่ตรวจแบบคือ เลขาธิการของคณะกรรมการดังกล่าว เลขาธิการคณะกรรมการฯ มีหน้าที่สอบสวนและ เสนอรายงานต่อคณะกรรมการฯ ซึ่ง รายงานนี้ต้องประกอบด้วยรายงานของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ข้อคิดเห็นของผู้เสียภาษี และข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับสถานะบ้านภาษีของบุคคลภายนอก ตัวอย่าง เช่นการค้าประเภทเดียวกัน ที่อยู่ในละแวกเดียวกันมาเทียบเคียง ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ขอความช่วยเหลือหรือซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้รับข้อมูล เช่นถ้าผู้เสียภาษีมีรายได้สุทธิเพียง ๒ เพอร์เซ็นต์ของการขายและเจ้าพนักงานประเมินภาษีพิจารณาข้อเท็จจริงว่าธุรกิจประเภทใกล้เคียงกันมีรายได้ ๕ เพอร์เซ็นต์จากการขาย ถ้าเป็นเช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องให้ข้อมูลอย่างเพียงพอแก่ผู้เสียภาษีเกี่ยวกับบริษัทที่นำมาเปรียบเทียบ เพื่อให้ผู้เสียภาษีจะได้โต้แย้งการเปรียบเทียบเช่นนี้ ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร หน้าที่ตรวจแบบจะเป็นของผู้ตรวจภาษีในเขตที่ผู้เสียภาษีอยู่โดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีจะต้องยื่นรายงานเกี่ยวกับเรื่องนั้นคือ อธิบดีกรมสรรพากร โดยจะชี้แจงรายละเอียด ปัญหาข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงที่อ้างถึงในคำอุทธรณ์นอกจากนั้น เจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องไปพร้อมกับรายงาน ผู้ตรวจภาษีอาจจะตรวจสอบบัญชีเพิ่มเติมหรือขอให้ผู้เสียภาษีส่งข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัญหาที่มีในคำอุทธรณ์ ต่อจากนั้นเจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องยื่นรายการพร้อมทั้งเอกสารต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อพิจารณา<sup>๑</sup>

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in



ประเทศอังกฤษ ได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาภาษีเป็นผู้ตรวจแบบอุทธรณ์ว่ามีข้อเท็จจริง รายละเอียดและพยานหลักฐานครบถ้วนเพียงพอ ถ้ามีความเห็นว่าจำเป็นต้องได้ข้อมูลเอกสารเพิ่มเติมก็จะขอให้ผู้อุทธรณ์ยื่นรายละเอียดที่คณะกรรมการฯ ต้องการเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคดี นอกจากนี้กรรมการผู้ตรวจแบบอุทธรณ์อาจขอให้ผู้อุทธรณ์ยื่นสมุดบัญชีหรือหลักฐานอื่น ๆ ต่อกรรมการซึ่งกรรมการพิจารณาเห็นว่าอาจจะเกี่ยวข้องกับสาระสำคัญในคดี<sup>๑</sup>

ประเทศญี่ปุ่น ได้กำหนดให้ขั้นตอนแรกของการอุทธรณ์เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษาระดับท้องถิ่น ผู้ตรวจแบบอุทธรณ์และในขั้นตอนต่อไปเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษาระดับสูงหรือคณะกรรมการภาษีในกรณีเป็นภาษีแห่งชาติ<sup>๒</sup>

ประเทศสหรัฐอเมริกา ขั้นตอนการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือขั้นตอนแรกเรียกว่าการปรึกษาหารืออย่างไม่เป็นทางการโดยเป็นการเจรจาตกลงกันระหว่างผู้อุทธรณ์กับเจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐ โดยมีผู้ประสานงานการประชุมเป็นผู้ตรวจแบบคำขอให้มีการปรึกษาหารืออย่างไม่เป็นทางการ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐไม่สามารถตกลงกันได้ในการปรึกษาหารืออย่างไม่เป็นทางการ เรื่องที่ขัดแย้งรวมทั้งรายงานของเจ้าพนักงานประเมินภาษี และของผู้ดำเนินการประชุมก็จะส่งไปให้คณะทบทวนซึ่งอาจตัดสินว่าควรจะยกเลิกเรื่องนี้เสีย

<sup>๑</sup> Halsbury's Statutes of England, The Tax Management Act 1970, Section 51.

<sup>๒</sup> Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes, p. 7 - 8.

หรือจะส่งหนังสือซึ่งเรียกว่าหนังสือกำหนดระยะเวลา ๓๐ วัน ให้แก่ผู้อุทธรณ์โดยหนังสือนี้เป็นแบบฟอร์มที่ลงนามโดยสรรพากรเขต และประกอบด้วยสำเนาการตรวจภาษี ซึ่งแสดงการคำนวณภาษีที่ขาดพร้อมทั้งคำอธิบายซึ่งอ้างอิงหลักกฎหมายพร้อมทั้งเอกสารซึ่งเป็นเอกสารแสดงการตกลง ในหนังสือดังกล่าวจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่าเขามีเวลา ๓๐ วันในการจะยื่นคำคัดค้านเป็นทางการและร้องขอให้เจ้าหน้าที่ภาษีเสนอเรื่องอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ในทางตรงกันข้ามภายในช่วงเวลา ๓๐ วันนั้นผู้เสียภาษีอาจจะยอมรับชำระภาษีขาดจำนวนที่เสนอโดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีและยอมที่จะลงนามในเอกสาร เพื่อแสดงว่ายอมรับในข้อตกลงกับเจ้าพนักงานประเมินซึ่งหมายถึงเป็นการยุติเรื่องนี้ ในกรณี que ผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติกรอย่างใดภายใน ๓๐ วันนั้น ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นคำคัดค้านหรือมิได้ลงนามในเอกสารแสดงข้อตกลง เจ้าหน้าที่ก็จะยื่นหนังสือเป็นทางการให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนภาษีที่ขาดซึ่งเมื่อเป็นเช่นนี้ผู้เสียภาษีก้ออาจยื่นเรื่องอุทธรณ์ต่อศาลภาษีได้<sup>๑</sup>

๒. ผู้มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยทั่วไปแล้วการกำหนดผู้มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น มีข้อกำหนดแตกต่างกันสองประการคือกำหนดให้บุคคลคืออธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัย และกำหนดให้คณะกรรมการภาษีเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัย

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in the United States, World Tax Series, p.1250 - 1255

ประเทศไทยได้กำหนดผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในรูปคณะกรรมการ คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้มีอยู่ตามเขตปกครองท้องถิ่น จังหวัดละคณะและแต่ละคนมีอิสระในการพิจารณาอุทธรณ์ของตนเองไม่ขึ้นแก่กัน ประมวล รัชฎาการได้กำหนดตัวเจ้าหน้าที่ซึ่งประกอบขึ้นเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละจังหวัด ดังนี้คือ

๑. ห้องที่กรุงเทพมหานคร คณะกรรมการฯ ประกอบด้วยอธิบดีกรม สรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครองและผู้แทนกรมอัยการ รวม ๓ ท่าน

๒. ห้องที่จังหวัดอื่น ๆ คณะกรรมการประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัด นั้น ๆ หรือผู้แทน อัยการจังหวัดนั้น ๆ หรือผู้แทน และสรรพากร เขตซึ่งควบคุมการจัดเก็บ ภาษีอากรในห้องที่จังหวัดนั้นหรือผู้แทน

ประเทศเยอรมันได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐเป็นผู้มีอำนาจ พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์โดยกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีพิจารณาทบทวนข้อ ชัดแย้งในค่านภาษีอันสืบเนื่องมาจากการประเมินหรือการสั่งให้ชำระภาษี ซึ่งได้รับการ ตัดสินไปในระดับบริหาร/๑

ประเทศฝรั่งเศสในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ยื่นเรื่องต่อคณะกรรมการภาษีทางตรงและ ภาษีการขายก่อนนั้นก็ให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการฯ ที่จะพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ และ ในกรณีที่อุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ก็ให้อำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นของ อธิบดีกรมสรรพากร โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้อธิบดีกรมสรรพากรได้มีโอกาสแก้ไข

Harvard Law School, International Program in Taxation,

Taxation in the Federal Republic of Germany, World Tax Series, p.3327

ข้อผิดพลาดเป็นการภายในในระดับปกครอง การพิจารณาของฝ่ายบริหารมีความสำคัญที่จะเห็นได้ว่าในแต่ละปีมีเรื่องราวโต้แย้งมากกว่า ๕๐๐,๐๐๐ เรื่อง ที่ยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร แต่มีคดีส่งขึ้นศาลปกครองเพียงปีละประมาณ ๕,๐๐๐ คดีเท่านั้น<sup>๑</sup>

ประเทศอังกฤษได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการนี้มีรูปลักษณะคล้ายคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีของไทยแต่คณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้ของอังกฤษทำการพิจารณาคดีคล้ายศาลมีการสืบพยาน ซักพยานทั้งฝ่ายรัฐบาลและทางฝ่ายผู้เสียภาษีและคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการก็มีผลผูกพันทั้งทางฝ่ายรัฐบาลและผู้เสียภาษีอย่างคำพิพากษาของศาล<sup>๒</sup>

ประเทศญี่ปุ่นกำหนดให้อำนาจการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงหรือ คณะกรรมการภาษีแห่งชาติ คณะกรรมการภาษีแห่งชาติตั้งขึ้นด้วยวัตถุประสงค์ในการวินิจฉัยคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ที่เกี่ยวข้อกับภาษีแห่งชาติ หลังจากได้มีการวินิจฉัยแล้วไปครั้งหนึ่งโดยสำนักงานภาษีที่เกี่ยวข้องของคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ มีสำนักงานอยู่ในกรุงโตเกียวและเป็นสาขาที่ขึ้นอยู่กับสำนักงานภาษีแห่งชาติ คณะกรรมการนี้ประกอบด้วยคณะกรรมการภาษีภาค ๑๒ คณะและสำนักงานสาขา ๘ สาขาใน

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, p. 924 - 925

<sup>๒</sup> ประมุข สวัสดิ์มงคล และโสภณ รัตนากร, "รายงานการดูงานศาลยุติธรรม ณ ประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา" รายงานการไปดูงานศาลในต่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์การศาสนา กรมการศาสนา, ๒๕๑๔) หน้า ๑๔ - ๑๖

เมืองใหญ่ ๆ คณะกรรมการภาษีแห่งชาติประกอบด้วยประธานหนึ่งนาย รองประธาน  
 ผู้พิพากษาและผู้ช่วยผู้พิพากษาจำนวนหนึ่งผู้ตรวจสอบและกองบริหาร ผู้พิพากษาและผู้ช่วย  
 ผู้พิพากษารับผิดชอบในการตรวจสอบคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ ประธานคณะกรรมการ  
 แต่งตั้งโดยผู้อำนวยการของทบวงภาษีแห่งชาติด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระ  
 ทรวงการคลัง ส่วนผู้พิพากษานั้นแต่งตั้งมาจากกลุ่มผู้พิพากษาของศาลแพ่งที่ชำนาญ แต่งตั้ง  
 จากเจ้าพนักงานประเมินภาษีหรือจากข้าราชการตำแหน่งสูงในสายงานข้าราชการพลเรือน<sup>๑</sup>

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัย  
 ญัตติอุทธรณ์จุ่มงหมายหลักของการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือการยุติข้อขัดแย้งทางภาษี อธิบดี  
 กรมสรรพากร สามารถที่จะพิจารณาว่าเรื่องราวต่าง ๆ นั้น ควรจะฟ้องร้องหรือไม่และมี  
 อำนาจกว้างขวางกว่าสำนักงานภาษีเขต ในการพิจารณาไกล่เกลี่ยยุติข้อพิพาทภาษี<sup>๒</sup>

๒. วิธีพิจารณาอุทธรณ์ โดยหลักทั่วไปแล้วผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะดำเนินการ  
 การพิจารณาอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและพยานหลักฐานในส่วนวนในกรณีที่เอก  
 สารหลักฐานยังไม่เพียงพอที่จะสั่งให้เจ้าพนักงานประเมินภาษ้นำเรื่องกลับไปดำเนินการเพิ่ม  
 หรืออาจเรียกผู้อุทธรณ์มาชี้แจงในที่ประชุมเพื่อสรุปประเด็นต่าง ๆ และวินิจฉัยก็ได้ สำหรับ  
 หลักใหญ่ของการพิจารณาในประเทศต่าง ๆ จะคล้ายคลึงกันคือพิจารณาเพื่อสร้างความเป็น  
 ธรรมแก่ผู้อุทธรณ์มากที่สุด หลักการนี้เป็นหลักการที่ใช้ในประเทศไทย

<sup>๑</sup> Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes, p.7 - 8

<sup>๒</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation,

Taxation in the United States, World Tax Series, p.1252 - 1255

ในประเทศเยอรมันนั้น การพิจารณาบททวนของผู้มีอำนาจพิจารณาจะเป็นไปในลักษณะบททวนข้อขัดแย้งในคำภาษีสืบเนื่องมาจากการประเมิน หรือการสั่งให้ชำระภาษีซึ่งได้รับการตัดสินไปในระดับบริหาร การบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีซึ่งเป็นฝ่ายบริหารพิจารณาบททวนคำตัดสินของคนที่ฝ่ายผู้เสียภาษีโต้แย้งทั้งนี้เป็นการให้มีการทวนทวนก่อนที่จะเริ่มนำคดีขึ้นฟ้องร้อง ในการพิจารณาก่อนที่ผู้มีอำนาจวินิจฉัยจะได้ตัดสินคำอุทธรณ์นั้นอาจแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ยื่นรายละเอียดตามที่ต้องการเพื่อวินิจฉัยคำอุทธรณ์ หรืออาจสั่งให้ยื่นเอกสารหลักฐาน สมุดบัญชีหรือหลักฐานอื่น ๆ ซึ่งผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์พิจารณาเห็นว่า จะเกี่ยวข้องกับสาระสำคัญในคดีเมื่อได้เอกสารหลักฐานครบถ้วน และสามารถที่จะวินิจฉัยได้แล้วก็จะดำเนินการพิจารณาและวินิจฉัยคำอุทธรณ์นั้น

ประเทศฝรั่งเศส ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ดำเนินการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีทางตรงและภาษีการขายนั้น คณะกรรมการฯ จะพิจารณาคำอุทธรณ์โดยอาศัยรายงานของเลขาธิการคณะกรรมการฯ ซึ่งเป็นรายงานการสอบสวนคดีในรายงานนี้ประกอบด้วยรายงานของผู้ตรวจสอบภาษี ข้อคิดเห็นของผู้เสียภาษีและข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับ สถานะคำภาษีสองฝ่ายที่สามซึ่งผู้ตรวจภาษีได้รับข้อมูล และในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพากร จะมีเวลาหกเดือนในการพิจารณาคำอุทธรณ์นั้นนับจากวันที่ได้รับคำอุทธรณ์นั้น ตามพระราชบัญญัติปรับปรุงวิธีการภาษี ค.ศ. ๑๙๖๕ กำหนดว่า

Harvard Law School, International Program in Taxation,

Taxation in the Federal Republic of Germany, World Tax Series,

๓๓327 - 3330



ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรไม่สามารถดำเนินการต่อคำคัดค้านภายในกำหนดเวลานั้น อธิบดีกรมสรรพากรอาจแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบว่าโดยขยายเวลาพิจารณาคำอุทธรณ์โดยให้อธิบดีกรมสรรพากรแจ้งระยะเวลาที่ขยายไปทั้งนี้ เวลาที่ขยายไปนั้นต้องไม่เกินสามเดือน อธิบดีที่มีอำนาจที่จะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ในสำนักงานของเขาให้วินิจฉัยคำอุทธรณ์ได้ ปกติแล้วจะไม่มี การเรียกผู้อุทธรณ์มาให้ความเกี่ยวกับคำอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินภาษีในระหว่างที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือเจ้าหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์นั้น ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมีใ้ดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดต่อคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ภายในระยะเวลาหกเดือน(หรือเก้าเดือนเมื่อมีการขยายเวลา) ผู้อุทธรณ์อาจนำข้อพิพาทของตนขึ้นสู่ศาลปกครองโดยถือเสมือนว่าอธิบดีกรมสรรพากรได้ปฏิเสธคำอุทธรณ์นั้น การที่เจ้าหน้าที่ภาษีมีใ้ดำเนินการอย่างใดในระยะเวลาหกเดือนหรือเก้าเดือนให้ถือเป็นการปฏิเสธคำอุทธรณ์นั้น ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาคำอุทธรณ์และเห็นว่าควรจะยื่นต่อศาลปกครอง อธิบดีที่มีอำนาจที่จะยื่นเรื่องนั้นให้แก่ศาลปกครองโดยตรง โดยอธิบดีไม่ต้องวินิจฉัยเรื่องด้วยตนเอง<sup>๑</sup>

ประเทศอังกฤษ ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ใ้แก่คณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินใ้โดยจะมีวิธีการในการพิจารณาค้างนี้คือ กรรมการจะต้องแจ้งวันกำหนดพิจารณาคำอุทธรณ์ใ้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ทุกฝ่ายและจะประชุมพิจารณาคำอุทธรณ์ตามเวลากำหนด ซึ่งอาจจะมีการเลื่อนหรือไม่ก็ได้ การพิจารณาจะดำเนินไปจนกว่าจะใ้คดีสิ้นสุดคำอุทธรณ์

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, p. 927.

การประกาศการประชุมพิจารณาของกรรมการให้ยื่นต่อผู้ตรวจภาษีด้วย พนักงานเจ้าหน้าที่  
 ของคณะกรรมการอาจเข้าร่วมประชุมดังกล่าวและจะมีสิทธิที่จะอยู่ฟังการพิจารณา และ  
 ฟังคำวินิจฉัยตลอดเวลาและมีสิทธิที่จะให้เหตุผลสนับสนุนการประเมิน หรือคัดค้านคำ  
 อูธรณ์นั้น บุคคลใดก็ตามถ้ามิได้เข้าร่วมประชุมเพราะเหตุเจ็บป่วยหรือเหตุอื่น ๆ ให้  
 แจ้งเหตุผลให้กรรมการซึ่งกรรมการอาจจะเลื่อนการพิจารณาคำอูธรณ์นั้น ในการ  
 พิจารณาคำอูธรณ์กรรมการอาจอนุญาตให้นายความแถลงเรื่องแทนผู้อูธรณ์อาจจะเป็น  
 ลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาจากนอกนั้นคณะกรรมการอาจจะอนุญาตให้สมุหบัญชีของบริษัท  
 เข้าแถลงเกี่ยวกับคำอูธรณ์นั้นได้ถ้ากรรมการที่เข้าร่วมประชุมพิจารณาคำอูธรณ์ และ  
 เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของผู้อูธรณ์ กรรมการอาจพิจารณาลดภาษีที่ประเมินลงมา  
 ถ้ากรรมการพิจารณาเห็นว่าผู้ที่ถูกประเมินภาษีควรจะถูกประเมินภาษีสูงกว่าที่ประเมินไว้  
 แล้ว กรรมการอาจพิจารณาเพิ่มจำนวนภาษีที่ประเมินได้<sup>๑</sup> และก่อนที่จะคัดค้านคำอูธรณ์  
 กรรมการอาจแจ้งให้ผู้อูธรณ์หรือฝ่ายอื่น ๆ ในคดี (ไม่ใช่ผู้ตรวจภาษีหรือคณะกรรมการ)  
 ให้กระทำดังต่อไปนี้ภายในเวลากำหนด โดยให้ยื่นรายละเอียดที่กรรมการต้องการเพื่อ  
 วินิจฉัยอูธรณ์ ยื่นเอกสาร สมุหบัญชีหรือหลักฐานอื่น ๆ ต่อกรรมการ ซึ่งกรรมการ  
 พิจารณาเห็นว่าอาจจะเกี่ยวข้องกับสาระสำคัญในคดี พนักงานเจ้าหน้าที่ของคณะกรรมการ  
 อาจตรวจหรือทำสำเนาจากรายละเอียดที่ยื่นและกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ของคณะกรรมการ  
 อาจทำสำเนาจากสมุหบัญชีหรือเอกสารที่ยื่น ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่เกี่ยวข้องในการอูธรณ์อาจ  
 จะยื่นพยานหลักฐานได้และกรรมการอาจเรียกบุคคลใดบุคคลหนึ่ง (นอกจากผู้อูธรณ์)

<sup>๑</sup> Halsbury's Statutes of England, The Tax Management Act 1970,

ให้ปรากฏตัวต่อกรรมการเพื่อให้ปากคำ

ประเทศญี่ปุ่น การพิจารณาคำอุทธรณ์ (คำร้องขอให้พิจารณาใหม่) ใน  
คณะกรรมการภาษีแห่งชาติจะกระทำขึ้นโดยอาศัยคำอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งยื่นโดย  
ผู้อุทธรณ์และคำตอบ เป็นลายลักษณ์อักษรยื่นโดยเจ้าหน้าที่ภาษีซึ่งได้ให้คำตัดสิน คำอุทธรณ์  
เป็นลายลักษณ์อักษรและหลักฐานเอกสารซึ่งยื่นโดยผู้อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ได้รับโอกาสให้แสดง  
ความคิดเห็นด้วยวาจา ผู้พิพากษาที่กระทำหน้าที่พิจารณาสามารถที่จะสอบถามผู้อุทธรณ์รวม  
ทั้งเจ้าหน้าที่ภาษีและพยานรวมถึงตรวจสอบสมุดบัญชีและเอกสารที่เกี่ยวข้อง ประธาน  
คณะกรรมการภาษีแห่งชาติจะเป็นผู้ตัดสินกรณี เช่นนี้โดยอาศัยคำวินิจฉัยที่อื่นโดยผู้พิพากษาที่  
ทำหน้าที่พิจารณาคดี<sup>๑</sup> ประเทศสหรัฐอเมริกาการพิจารณาเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ในการ  
อุทธรณ์ภาษีอากรมีลักษณะไม่เป็นทางการและเป็นการประชุมที่ได้นำเทคนิคในด้านการประ  
ชุมมาใช้ในการนี้ผู้อุทธรณ์อาจจะเข้าร่วมประชุมด้วยตนเองหรือให้ผู้แทนเข้าร่วมประชุมแทน  
ได้โดยที่ผู้แทนนั้นต้องมีใบมอบอำนาจและได้รับอนุญาตให้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับกระทรวงการคลัง  
ในการประชุมนี้อาจจะนำพยานมาให้การได้โดยไม่ต้องสาบานตนและไม่มีการจดปากคำพยาน  
แต่ถ้ามีข้อความเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงจะต้องยื่นให้เจ้าหน้าที่ การพิจารณาจะมีวัตถุประสงค์  
ประสงค์เพื่อจะยุติเรื่องราวข้อพิพาทภาษีโดยจะพิจารณาว่าคำอุทธรณ์ต่าง ๆ นั้นควรจะ  
ฟ้องร้องกันหรือไม่ อย่างไรก็ตามวิธีการไกล่เกลี่ยจะมีแนวทางให้แก่แต่ละฝ่ายผ่อนปรนหรือ  
ประนีประนอมยอมความในภาษีที่พิพาท<sup>๒</sup>

<sup>๑</sup> Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes, p. 7 - 8

<sup>๒</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation,  
Taxation in the United States, World Tax Series, p. 1250 - 1252

๗. การวินิจฉัย โดยหลักการวินิจฉัยอุทธรณ์ย่อมต้องถือเอาเสียงข้างมากในกรณีที่มีอำนาจวินิจฉัยเป็นคณะกรรมการ ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์จะดำเนินการวินิจฉัยและผลของการวินิจฉัยอุทธรณ์จะเป็นดังนี้คือ

๑. ในกรณีที่คำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ไม่มีเหตุผลเพียงพอที่จะยกเลิก หรือการแก้ไขการประเมินของเจ้าหน้าที่ประเมิน หรือผู้อุทธรณ์ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ในการอุทธรณ์ ดังนี้ ผู้มีอำนาจวินิจฉัยย่อมจะวินิจฉัยยกอุทธรณ์

๒. ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีทำการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง หรือผู้อุทธรณ์มีเหตุผลเพียงพอในการขอลดหย่อนภาษีผู้มีอำนาจวินิจฉัยชอบที่จะวินิจฉัยให้ถูกต้องตามกฎหมาย

๓. ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ภาษีทำการประเมินภาษีไปนั้น ผู้อุทธรณ์ไม่ควร มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยการประเมินดังกล่าวอ้างอำนาจกฎหมายไม่ถูกต้อง หรือเจ้าพนักงานประเมินฟังข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายคลาดเคลื่อนไป ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์จะวินิจฉัยให้ปลดภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินทั้งหมด

ประเทศเยอรมัน กำหนดให้เจ้าหน้าที่ภาษีระดับสูงเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์<sup>๑</sup>

---

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in the Federal Republic of Germany, World Tax Series, p. 3326

ประเทศฝรั่งเศส ในขั้นตอนแรกของการอุทธรณ์คือการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีทางตรงและภาษีการขายนั้น คณะกรรมการจะวินิจฉัยโดยมีเขตอำนาจจำกัดอยู่กับปัญหาข้อเท็จจริงเท่านั้นไม่มีอำนาจครอบคลุมไปถึงปัญหาข้อกฎหมาย ในขั้นตอนที่สองของการอุทธรณ์คือการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์คืออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งในเรื่องธรรมดาแล้วอธิบดีหรือเจ้าหน้าที่ของเขาจะดำเนินการต่อคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ภายในระยะเวลาหกเดือนโดยจะยอมรับหรือปฏิเสธคำอุทธรณ์ส่วนใดส่วนหนึ่งหรือทั้งหมด ก่อนที่จะมีพระราชบัญญัติ ค.ศ. ๑๙๖๓ ออกมานั้นประมวลกฎหมายภาษีกำหนดให้อธิบดีแสดงคำอธิบายโดยย่อถึงเหตุผลที่เขาปฏิเสธคำอุทธรณ์ส่วนใดส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดในพระราชบัญญัติปรับปรุงวิธีการภาษีปี ค.ศ. ๑๙๖๓ โดยขยายสิทธิของผู้อุทธรณ์และตัดคำว่าให้อธิบายโดยย่อออกและกำหนดขอความเห็นว่อาอธิบดี ๆ ต้องอธิบายเหตุผลของเขาในการปฏิเสธคำอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของอธิบดี ๆ หรือการเสนอเรื่องไปยังศาลปกครองโดยอธิบดี ๆ ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบด้วย ๑

ประเทศอังกฤษ ได้กำหนดหลักการในการวินิจฉัยโดยคณะกรรมการภาษีพอสรุปได้คือ เมื่อคณะกรรมการไต่พิจารณาข้อมูลเอกสารในสำนวนอุทธรณ์แล้วเห็นว่าสามารถ

---

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, p. 927.

วินิจฉัยได้แล้วก็จะทำการวินิจฉัยคำอุทธรณ์นั้น คำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการฯ มีผลผูกพันทั้งทางฝ่ายรัฐบาลและผู้เสียหายอย่างคำพิพากษาของศาล อนึ่งนอกจากการยุติข้อพิพาทโดยการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาภาษีแล้วได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการยุติคำอุทธรณ์โดยการตกลงซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้ คือ เมื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งยื่นอุทธรณ์และก่อนที่การอุทธรณ์จะได้รับการวินิจฉัยโดยกรรมการ ถ้าผู้ตรวจภาษี และผู้อุทธรณ์ตกลงกันได้โดยลายลักษณ์อักษรหรือโดยวิธีอื่นว่าการประนีประนอมภาษีหรือคำตัดสินเกี่ยวกับคดีให้คงอยู่หรือให้แตกต่างในรายละเอียดบางประการหรือให้ยกเลิกคำตัดสินนั้นให้ถือว่าการตกลงนี้เสมือนหนึ่งได้วินิจฉัยโดยกรรมการแล้ว ๑

ประเทศญี่ปุ่นได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้เป็นสองขั้นตอน ขั้นตอนแรกคือการร้องขอให้สอบสวนใหม่จะอยู่ในอำนาจวินิจฉัยของผู้อำนวยการสำนักงานภาษี และในขั้นตอนที่สองคือการร้องขอให้พิจารณาใหม่จะอยู่ในอำนาจวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ ในกรณีที่คำร้องขอให้พิจารณาใหม่ไม่มีเหตุผลเพียงพอก็จะถูกเพิกถอนถ้าในกรณีที่คำร้องขอ เช่นนี้ไม่มีเหตุผลอยู่บ้าง คำตัดสินที่ให้ไว้แล้วจะถูกยกเลิกทั้งหมด หรือบางส่วนหรือแก้ไข ถ้าการแก้ไขเช่นนี้ไม่เป็นเหตุให้เสียประโยชน์ของผู้เสียหาย ถ้าคำตัดสินมีข้อที่ความหมายของกฎหมายและกฎข้อบังคับแตกต่างไปจากคำตัดสินของผู้อำนวยการทรวงภาษีแห่งชาติ หรือเมื่อคำตัดสิน เช่นนี้อาจจะกลายเป็นบรรทัดฐานที่สำคัญ ในกรณีเช่นนี้ประธาน

๑ ประมุข สวัสดิ์มงคล และโสภณ รัตนากร, "รายงานการปฏิบัติงานศาลยุติธรรม ณ ประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา" รายงานการไปปฏิบัติงานศาลในต่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์การศาสนา กรมการศาสนา, ๒๕๑๔ หน้า ๑๔ - ๑๖



คณะกรรมการภาษีแห่งชาติจะต้องได้รับคำอนุมัติจากผู้อำนวยการทบวงภาษีแห่งชาติก่อนการปฏิบัติ เช่นนี้ทำไปเพื่อป้องกันข้อแตกต่างและข้อขัดแย้งในการแปลความหมายของกฎหมายและกฎข้อบังคับระหว่างคณะกรรมการภาษีแห่งชาติและทบวงภาษีแห่งชาติ เมื่อผู้อำนวยการทบวงภาษีแห่งชาติออกคำสั่งแก่คณะกรรมการภาษีแห่งชาติ เขาจะต้องคำนึงถึงคำวินิจฉัยของสภาภาษีแห่งชาติอันประกอบด้วยบุคคลที่มีได้เป็นข้าราชการ ในชั้นตอนเมื่อมีการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาใหม่นั้นคำตัดสินของฝ่ายบริหารจะยังสมบูรณ์อยู่ และการที่จะปฏิบัติตามคำตัดสินนี้ก็ยังไม่ถูกยับยั้ง เพียงแต่ว่าทรัพย์สินที่ถูกยึดเพื่อเป็นค่าภาษีแห่งชาติ ในหลักการแล้วจะไม่ถูกขายจนกว่าจะได้มีการตัดสินคำร้องขอให้พิจารณาใหม่

ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัย และมีอำนาจหน้าที่ ในการไกล่เกลี่ยคดี เรื่องในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของ สรรพากรเขต ในกรณีที่ อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำวินิจฉัยคดีเรื่องแล้วผู้เสียภาษีจะถูกขอร้องให้ลงนามในเอกสารแสดงความตกลงยินยอม ซึ่งทั้งนี้หมายความว่าถึงการยุติเรื่องนี้ถ้าไม่สามารถจะยุติเรื่องในชั้นนี้ได้เจ้าหน้าที่ภาษีจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนภาษีที่ขาดจากนั้นผู้เสียภาษีอาจจะชำระภาษีที่ขาด หรืออุทธรณ์ต่อศาล ในคดีที่ศาลได้กำหนดวันพิจารณาแล้วเรื่องพิพาทภาษีนี้อีกยังสามารถตกลงกันได้โดยเจ้าหน้าที่ภาษีแจ้งจำนวนภาษีที่ขาดและผู้เสียภาษียินยอมที่จะจ่ายภาษีตามจำนวน

นั้น ในทำนองเดียวกันถ้าผู้เสียภาษีประสงค์จะชำระภาษีที่ขาดในขณะที่ยังอยู่ใน  
 ขั้นตอนการพิจารณาของอธิบดีกรมสรรพากรและของสรรพากรเขต ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถ  
 จะชำระเงินได้โดยง่ายเพราะว่าก่อนที่จะชำระได้ผู้เสียภาษีอาจจะต้องเปลี่ยนแปลงรายการ  
 ต่าง ๆ ในแบบแสดงรายการเสียภาษี อย่างไรก็ตามก็ปรากฏว่าคดีภาษีส่วนมากทั้งที่กำหนดวัน  
 พิจารณาหรือยังไม่กำหนดวันพิจารณาในศาลภาษีก็ได้มีการตกลงยุติคดีไปโดยไม่ต้องให้ศาล  
 พิจารณาคดีเหล่านั้น<sup>๑</sup>

๑. การอุทธรณ์เป็นการทูลเกล้าฯหรือไม่ โดยหลักทั่วไปแล้วการอุทธรณ์การ  
 ประเมินภาษีอากรจะไม่เป็นการทูลเกล้าฯชำระภาษีเพราะเหตุว่าถ้าให้มีการทูลเกล้าฯชำระ  
 ภาษีเมื่อมีการยื่นอุทธรณ์จะเป็นการสนับสนุนให้มีการยื่นอุทธรณ์เพื่อหวังเหนี่ยวการชำระภาษี  
 ประเทศที่ใช้หลักการเช่นนี้มีใช้ในประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรในประเทศไทยนั้นมีหลักปฏิบัติโดยสรุป คือ  
 เมื่อได้มีการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้ยื่นอุทธรณ์จะต้องชำระภาษี  
 อากรตามการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ การยื่นอุทธรณ์ภาษีอากรไม่เป็นผลให้ผู้เสียภาษี  
 อากรมีสิทธิขยายเวลาการชำระภาษีอากรแต่ประการใด ดังนั้น จึงต้องชำระภาษีอากรตาม  
 การประเมินหรือคำสั่งนั้นภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายเว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้รับอนุมัติจาก  
 อธิบดีกรมสรรพากรให้ทูลเกล้าฯชำระภาษีอากรนั้นไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงจะ  
 รอการชำระภาษีอากรนั้นได้

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Program in Taxation,

Taxation in the United States, World Tax Series, p. 1252 - 1255.

การอุทธรณ์การประเมินภาษีในประเทศฝรั่งเศสมีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับของไทย คือมีหลักเกณฑ์ว่าการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไม่มีผลให้หยุดยั้งการชำระภาษีแต่ในค่า อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ภาษีนั้นผู้เสียภาษีอาจจะร้องขอให้หยุดยั้งการ ชำระภาษีได้โดยการที่จะหยุดยั้งการชำระภาษีจะได้รับอนุมัติได้ต่อเมื่อถูกต้องกับเงื่อนไขสี่ ข้อดังนี้คือ ข้อแรกค่าอุทธรณ์คัดค้านต้องยื่นภายในเวลาที่กำหนด ข้อที่สองค่าคัดค้านต้อง มีข้อความร้องขอให้อนุมัติการทูลเกล้าชำระภาษี ข้อที่สามค่าคัดค้านจะต้องแจ้งเหตุผลของผู้ เสียภาษีและข้อที่สี่ผู้เสียภาษีต้องวางหลักทรัพย์ค้ำประกันเพื่อเป็นหลักประกันการชำระภาษี ที่ขอขยับยั้งไว้ได้เมื่อถูกเรียกให้ชำระ อนึ่งการค้ำประกันอาจจะเป็นไปในรูปหุ้น การ จำนองทรัพย์สิน ค้ำประกันสัญญาของบริษัทธุรกิจซึ่งถ้าผู้เสียภาษีชนะคดีผู้เสียภาษีก็น่าจะขอคืน ค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการค้ำประกันภาษี<sup>๑</sup>

ลักษณะของขั้นตอนภายหลังจากที่ได้มีการยื่นอุทธรณ์นั้นจะพิจารณาได้ว่าบางประ เเทศให้มีการปรึกษาหารือระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษีเพิ่ม ดัง เช่นการอุทธรณ์ภาษีในประเทศฝรั่งเศสซึ่งกำหนดให้ผู้ตรวจภาษีทำความเข้าใจกับผู้เสีย ภาษีในเรื่องที่ผู้ตรวจภาษีประเมินภาษีเพิ่มและหากไม่อาจตกลงกันได้ก็ให้ยื่นคำโต้แย้งต่อ อธิบดีกรมสรรพากร (ขั้นตอนก่อนถึงอธิบดีกรมสรรพากร กฎหมายบัญญัติให้สิทธิแก่ ผู้เสียภาษีและผู้ตรวจภาษีที่จะนำข้อโต้แย้งเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีทางตรงฯ)

สำหรับในประเทศเยอรมันหลังจากผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์แล้วกฎหมายบัญญัติให้ เจ้าหน้าที่ทบทวนการประเมินอีกครั้งซึ่งหากยังมีความขัดแย้งอยู่ก็ให้นำข้อพิพาทสู่การพิจารณา ของศาล ประเทศอังกฤษกำหนดขั้นตอนต่อจากการยื่นอุทธรณ์โดยให้คณะกรรมการพิจารณา

---

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, P. 926

ภาษาเงินได้ เป็นผู้พิจารณาและออกคำวินิจฉัยโดยไม่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ภาษาทบวงการ ประเมินเหมือนดัง เช่นในประเทศเยอรมัน และก็ได้ให้ผู้ตรวจภาษาทำความตกลงกับผู้เสีย ภาษีก่อนดัง เช่นในประเทศฝรั่งเศส ในประเทศญี่ปุ่นขั้นตอนต่อจากการคัดค้านการประเมิน ภาษีกคือการให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะขอให้เจ้าหน้าที่ภาษาตรวจสอบภาษีใหม่ซึ่งหากเจ้าพนักงาน ระดับต้นออกคำวินิจฉัยไม่เป็นที่พอใจ ผู้เสียภาษีก็น่าจะสามารถจะขอให้เจ้าหน้าที่ระดับสูงพิจารณา ใหม่ได้

ขั้นตอนการดำเนินการและวิธีการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารอาจพิจารณา สรุปลได้ คือ หลังจากผู้เสียภาษีอุทธรณ์หรือคัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ภาษาหรือ ผู้ตรวจภาษีแล้ว กฎหมายของแต่ละประเทศกำหนดวิธีการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ในลักษณะแตกต่างกันออกไปโดยอาจจำแนก ได้ดังนี้คือ

ก. กำหนดให้เจ้าหน้าที่ภาษาหรือผู้ตรวจภาษาทำการทบทวนการประเมินภาษีใหม่ และหากทบทวนแล้วการประเมินของเจ้าหน้าที่หรือผู้ตรวจภาษียังไม่เป็นที่พอใจของผู้เสีย ภาษีกฎหมายอนุญาตให้ผู้เสียภาษีนำข้อขัดแย้งดังกล่าวสู่การพิจารณาของศาลได้ วิธีการ เช่นนี้มีใช้ในประเทศเยอรมัน

ข. กำหนดให้อยู่ในอำนาจของเจ้าหน้าที่ภาษาระดับสูงของรัฐที่จะพิจารณาวินิจฉัย ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภายในเวลาอันควรผู้เสียภาษีย่อมไม่มีสิทธิที่ จะนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาล วิธีการเช่นนี้มีใช้ในประเทศฝรั่งเศส

ค. กำหนดให้อำนาจวินิจฉัยการอุทธรณ์ภาษีเป็นของคณะกรรมการพิจารณาภาษี ซึ่งทำหน้าที่คล้ายคลึงกับศาลยุติธรรมโดยมีการสืบพยาน ซักพยานทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและ เจ้าหน้าที่ภาษาและคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการก็มีผลผูกพันทั้งทางฝ่ายรัฐบาล และ ผู้เสียภาษีอย่างคำพิพากษาของศาล ข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งที่คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาด แล้วกฎหมายอนุญาตให้ฎีกาอุทธรณ์ต่อไปยังศาลยุติธรรมได้วิธีการนี้ใช้ในประเศอังกฤษ

ง. กำหนดให้เจ้าหน้าที่ภาษาตรวจสอบการประเมินใหม่โดยในขั้นแรกเป็นการ ตรวจสอบใหม่โดยเจ้าหน้าที่ระดับต้นซึ่งหากคำวินิจฉัยไม่เป็นที่พอใจของผู้เสียภาษีก็น่าจะให้ผู้เสีย

ภาชนะขอให้เจ้าหน้าที่ภาชนะระดับสูงพิจารณาใหม่ เมื่อออกคำวินิจฉัยแล้วหากไม่เป็นที่พอใจก็ให้นำข้อพิพาทสู่การพิจารณาของศาลได้ วิธีการนี้ใช้ในประเศญี่ปุ่น

จ. กำหนดให้มีการปรึกษาหารืออย่างไม่เป็นทางการระหว่างผู้เสียหายกับเจ้าหน้าที่ภาชนะซึ่งถือเป็นขั้นแรกของการอุทธรณ์ หากไม่สามารถหาข้อยุติในการปรึกษาหารืออย่างไม่เป็นทางการ ผู้เสียหายมีสิทธิยื่นคำคัดค้านต่ออธิบดีกรมสรรพากรอันเป็นการทบทวนขั้นสุดท้ายของฝ่ายบริหาร หากอธิบดีกรมสรรพากรออกคำตัดสินและผู้เสียหายไม่พอใจในคำตัดสินดังกล่าว ผู้เสียหายมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาชนะ วิธีการเช่นนี้มีใช้ในประเศสหรัฐอเมริกา



ศูนย์วิทยพัชการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย