

การนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร
ตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี



นางสาวฤชิตา เอี่ยมสุขแสง

ศูนย์วิทยพัชการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2552

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

AN INTRODUCTION OF MEDIATION IN RESOLVING DISPUTES
UNDER THE REVENUE CODE BEFORE TRIAL

Miss Taruesida Eamsuksaeng



ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

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

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2009

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระบุข้อผิดพลาดทางภาษา
อาการตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี

โดย

นางสาวธฤชิตา เขี่ยมสุขแสง

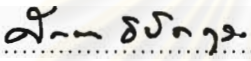
สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

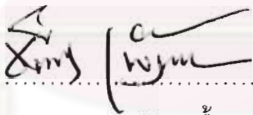
รองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย


คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโท


..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ ดร. พล ธีระปต์)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ พิมพ์ วีระพงษ์)

ธฤชิตา เอี่ยมสุขแสง : การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี. (AN INTRODUCTION OF MEDIATION IN RESOLVING DISPUTES UNDER THE REVENUE CODE BEFORE TRIAL) อ.ที่
 ปริญญาวิทยานิพนธ์หลัก : รองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, 237 หน้า.

จากการศึกษาระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยปกติของประเทศไทยนั้นจะเห็นว่ามีข้อบกพร่อง บางประการ เช่น กระบวนการมีความยุ่งยาก ลำบาก มีค่าใช้จ่ายสูง ทำให้ผู้เสียภาษีซึ่งนับวันจะตระหนักถึงสิทธิของตนเองมากขึ้นเห็นว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบเดิมยังไม่สามารถคุ้มครองสิทธิและรักษาผลประโยชน์ของตนเองได้อย่างเพียงพอ จึงจำเป็นต้องมีการพิจารณาแนวคิดการระงับข้อพิพาททางเลือก อย่างเช่นวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีมีข้อดีหลายประการ เช่น ช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น กล่าวคือ กระบวนการไกล่เกลี่ยช่วยให้ผู้เสียภาษีระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างรวดเร็วและประหยัดค่าใช้จ่าย ช่วยลดจำนวนคดีที่จะขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล อีกทั้งเป็นการเพิ่มทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีให้แก่ประชาชน อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีแล้วเห็นว่าในปัจจุบัน ประเทศไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดี เนื่องจากปัญหาสำคัญคือการใช้วิธีการไกล่เกลี่ยมาระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นการระงับข้อพิพาทโดยอาศัยพื้นฐานของการตกลงใจของทั้งสองฝ่าย จึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจในการเจรจาตกลงเป็นรายกรณี ซึ่งอาจเป็นช่องทางนำไปสู่การใช้อำนาจโดยมิชอบได้ นอกจากนี้ ประเทศไทยยังขาดกฎหมายรองรับให้กระบวนการไกล่เกลี่ยมีความเป็นธรรมอันจะสร้างความมั่นใจให้ผู้เสียภาษีในการเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย รวมไปถึงประเทศไทยยังขาดองค์กรและหน่วยงานต่างๆ ที่รองรับในการให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยและจัดหลักสูตรอบรมผู้ไกล่เกลี่ยทำให้ในทางปฏิบัติอาจจะประสบปัญหาในการหาบุคคลที่มีคุณสมบัติมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้อย่างเพียงพอ

อย่างไรก็ตาม จากการที่ศาลภาษีอากรกลางมีระเบียบศาลภาษีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยเพื่อ ยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความ พ.ศ. 2545 ใช้อยู่ในปัจจุบัน แต่พบว่าที่ผ่านมายังไม่ค่อยมีการนำไปใช้มากเท่าที่ควร จึงเห็นควรที่นำจะมีการพัฒนาระเบียบดังกล่าวต่อไปเพื่อให้มีขอบเขตการใช้ที่กว้างขวางมากขึ้น ซึ่งอาจทำให้เกิดการไกล่เกลี่ยก่อนการพิจารณาคดีได้

ภาควิชา นิติศาสตร์
 สาขาวิชา นิติศาสตร์
 ปีการศึกษา 2552

ลายมือชื่อนิติดี ธฤชิตา เอี่ยมสุขแสง

ลายมือชื่ออ.ที่ปริญญาวิทยานิพนธ์หลัก

4986244034 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : TAX MEDIATION / TAX DISPUTES / TAX ADR

TARUESIDA EAMSUKSAENG : AN INTRODUCTION OF MEDIATION IN
RESOLVING DISPUTES UNDER THE REVENUE CODE BEFORE TRIAL.
ADVISOR : ASSOCIATE PROFESSOR TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 237
pp.

The study reveals that there are flaws in the current tax dispute resolution process in Thailand; namely, complication, procedural delay, and expensive cost. Taxpayers, gradually becoming aware of their rights, view that traditional tax dispute resolution cannot provide sufficient protection for their rights and interests. Therefore, it is necessary to take into consideration the alternative dispute resolution, such as mediation in tax disputes.

An introduction of mediation in resolving disputes under the Revenue Code before trial offers several advantages. For instance, it helps resolve tax disputes more effectively, in other words, mediation will facilitate timely and cost-effective tax disputes resolution. Furthermore, it helps reduce backlog of cases in administrative process and in Tax Court, and increase options to resolve tax disputes for taxpayers. However, Thailand currently is not ready for the application of mediation before trial. This is because mediation in tax disputes is fundamentally based on mutual agreement of the parties, and thus it is inevitable that the tax officers need to be granted discretion to make a decision on a case-by-case basis, which may easily lead to abuse of power. Moreover, Thailand has no legislation that specifically addresses mediation to ensure a fair procedure. Also, the lack of professional mediation organizations that provide mediation services and mediation training will lead to insufficiency of qualified tax mediators.

The Central Tax Court has issued Rules regarding Mediation for the Dispute Settlement since 2002. Nevertheless, there were only a few requests for mediation. Therefore, the said rules should be further improved for wider application, which may pave the way for mediation in tax disputes before hearing in the future.

Department :Laws.....

Student's SignatureTaruesida E.....

Field of Study :Laws.....

Advisor's SignatureTithiphan.....

Academic Year :2009.....

กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียน ขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย ที่กรุณาสละเวลารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ ซึ่งท่านได้กรุณาให้คำแนะนำ คำปรึกษาในการเขียนวิทยานิพนธ์ ตลอดจนข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ จนทำให้ผู้เขียนสามารถทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมที่กรุณารับเป็นประธานกรรมการวิทยานิพนธ์ และผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์และอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ที่กรุณารับเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านได้ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างมากต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อีกทั้งยังได้ช่วยชี้แนะแนวทาง ตลอดจนให้ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอขอบคุณคุณกิติคุณ สินหิรัญวิวัฒน์สำหรับความช่วยเหลือในการแปลบทความภาษาจีนและคุณพาทีนิ ไกรเดชที่ช่วยตรวจทานบทความย่อภาษาอังกฤษ นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบคุณพี่ๆและเพื่อนๆ ทุกคนที่คอยให้ความช่วยเหลือและให้กำลังใจแก่ผู้เขียนตลอดมา

ท้ายสุดนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณพ่อคุณแม่ของผู้เขียนที่ได้ให้การสนับสนุนแก่ผู้เขียนในทุกๆด้าน ตลอดจนให้กำลังใจอันเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้ผู้เขียนสามารถทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยไว้ ณ ที่นี้ด้วย

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 สมมติฐานของการวิจัย.....	3
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 หลักการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรและการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	5
2.1 หลักการทั่วไปของการไกล่เกลี่ย.....	5
2.1.1 แนวคิดในการระงับข้อพิพาทด้วยการไกล่เกลี่ย.....	5
2.1.2 ความหมายของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท.....	7
2.1.3 หลักเกณฑ์ของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท.....	9
2.1.4 ประเภทของการไกล่เกลี่ย.....	11
2.1.4.1 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาล.....	11
2.1.4.2 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล.....	11
2.1.5 ผู้ไกล่เกลี่ย.....	12
2.1.5.1 บทบาทของผู้ไกล่เกลี่ย.....	12
2.1.5.2 หน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ย.....	13
2.1.5.3 คุณลักษณะของผู้ไกล่เกลี่ย.....	14
2.1.6 ขั้นตอนของการไกล่เกลี่ย.....	16
2.1.7 ประโยชน์ของการไกล่เกลี่ย.....	17

2.2 แนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองของต่างประเทศ.....	19
2.2.1 แนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส.....	19
2.2.2 แนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน.....	25
2.3 หลักการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	29
2.3.1 ลักษณะของข้อพิพาททางภาษี.....	29
2.3.2 หลักการพื้นฐานทางกฎหมายของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	35
2.3.2.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง.....	35
2.3.2.2 หลักคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ.....	41
2.3.3 ผู้มีอำนาจประนีประนอมยอมความข้อพิพาททางภาษี.....	43
2.3.4 สัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	45
2.3.5 ขอบเขตการทำสัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	50
2.4 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	52
2.4.1 ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	52
2.4.2 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	56
2.4.2.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง.....	56
2.4.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล.....	60
2.5 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร.....	64
2.5.1 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นฝ่ายปกครอง.....	64
2.5.2 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นศาล.....	69
บทที่ 3 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี.....	73
3.1 ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบปกติ.....	73

3.1.1	การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง.....	74
3.1.2	การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล.....	76
3.2	แนวคิดในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี.....	78
3.3	คุณลักษณะของการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททาง ภาษี.....	81
3.3.1	การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีต้องไม่ เป็นการขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมาย.....	81
3.3.2	การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐในการประนีประนอมข้อพิพาททาง ภาษี.....	82
3.3.3	อาศัยบุคคลที่สามมาช่วยให้คู่พิพาทสามารถระงับข้อพิพาททาง ภาษีได้.....	82
3.3.4	การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีตั้งอยู่บน พื้นฐานความสมัครใจ.....	83
3.3.5	ข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมีผลบังคับคู่กรณี ได้.....	83
3.4	ทฤษฎีสันับสนุนการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี	84
3.4.1	กระแสนการรวมตัวกันระหว่างกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชน..	84
3.4.2	กระแสนการปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชน.....	85
3.4.3	กฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรปรับเปลี่ยนเป็นกฎหมายเอกชน	86
3.5	การนำวิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมาใช้ในประเทศออสเตรเลีย.....	86
3.5.1	ประวัติความเป็นมาของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในประเทศ ออสเตรเลีย.....	86
3.5.2	ภาพรวมกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศ ออสเตรเลีย.....	89
3.5.3	แนวคิดในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททาง ภาษีของประเทศออสเตรเลีย.....	91
3.5.4	ข้อพิพาททางภาษีที่ไกล่เกลี่ยได้.....	94
3.5.5	กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยวิธีการไกล่เกลี่ย.....	96

3.5.5.1 การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย.....	96
3.5.5.2 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย.....	97
3.5.5.3 ผู้ไกล่เกลี่ย.....	98
3.5.5.4 ข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยและข้อตกลงที่เกิดจาก การไกล่เกลี่ย.....	99
3.5.5.5 การบันทึกและขึ้นทะเบียนการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาท ทางภาษี.....	102
3.6 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศ สหรัฐอเมริกา.....	103
3.6.1 ประวัติความเป็นมาของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในประเทศ สหรัฐอเมริกา.....	103
3.6.2 ภาพรวมกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศ สหรัฐอเมริกา.....	106
3.6.3 แนวคิดในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททาง ภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	108
3.6.4 ข้อพิพาททางภาษีที่ไกล่เกลี่ยได้.....	112
3.6.5 แนวทางในการเจรจาตกลงของสำนักงานอุทธรณ์.....	113
3.6.6 กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี.....	117
3.6.6.1 การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย.....	117
3.6.6.2 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย.....	117
3.6.6.3 ผู้ไกล่เกลี่ย.....	118
3.6.6.4 ข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยและข้อตกลงที่เกิดจาก การไกล่เกลี่ย.....	118
บทที่ 4 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวล รัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี.....	121
4.1 ข้อควรพิจารณาก่อนมีกระบวนการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ทางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย.....	121
4.1.1 ผลกระทบต่ออำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	121
4.1.2 หลักความโปร่งใส.....	124

4.1.3 หลักการบริหารภาษีที่ดีกับการระงับข้อพิพาททางภาษีด้วยวิธีการไกล่เกลี่ย.....	126
4.1.3.1 หลักของความยุติธรรม (Equity).....	126
4.1.3.2 หลักความแน่นอน (Certainty).....	129
4.1.3.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	131
4.1.3.4 หลักของการประหยัด (Economy).....	132
4.1.3.5 หลักของการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability).....	133
4.1.3.6 หลักของการทำรายได้ (Productivity).....	134
4.1.4 ประโยชน์ของการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี.....	134
4.1.4.1 ส่งเสริมกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น.....	134
4.1.4.2 ช่วยให้ประชาชนสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมง่ายขึ้นและเป็นการเพิ่มทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีแก่ประชาชน.....	135
4.1.4.3 การมีผู้ไกล่เกลี่ยช่วยให้คู่กรณีสามารถหาข้อตกลงที่เป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายได้.....	136
4.1.4.4 ช่วยลดจำนวนคดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล.....	136
4.1.4.5 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีไม่เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีในการนำคดีขึ้นสู่ศาล.....	137
4.1.4.6 ช่วยรักษาสัมพันธภาพระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี.....	138
4.1.4.7 ช่วยส่งเสริมระบบเศรษฐกิจโดยรวม.....	138
4.2 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย.....	139
4.2.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ไกล่เกลี่ยได้.....	139
4.2.2 แนวทางในการเจรจาตกลง.....	140
4.2.3 กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย.....	141
4.2.3.1 ช่วงเวลาในการเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททาง	

ภาษี.....	141
4.2.3.2 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย.....	143
4.2.3.3 ผู้ไกล่เกลี่ย.....	144
4.2.3.4 ข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยและข้อตกลงที่เกิดจาก การไกล่เกลี่ย.....	146
4.2.3.5 การบันทึกและขึ้นทะเบียนการเจรจาตกลงระงับข้อ พิพาททางภาษี.....	147
4.3 แนวคิดเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของประเทศไทย.....	148
4.3.1 การเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของกรมสรรพากรก่อนมีการออก หนังสือแจ้งการประเมิน.....	148
4.3.2 การเปรียบเทียบระงับคดีตามพระราชบัญญัติศุลกากร.....	150
4.3.3 ทศนคติของรัฐในการใช้กระบวนการอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อ พิพาทในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชน.....	155
4.3.4 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของประเทศไทย.....	157
4.4 ความเหมาะสมในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททาง ภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย.....	163
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	172
5.1 บทสรุป.....	172
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	177
รายการอ้างอิง.....	180
ภาคผนวก.....	186
ภาคผนวก ก.....	187
ภาคผนวก ข.....	199
ภาคผนวก ค.....	221
ภาคผนวก ง.....	226
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	237

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในสังคมที่มีการอยู่ร่วมกันของคนจำนวนมากนั้น เป็นเรื่องปกติที่จะเกิดมีข้อพิพาทระหว่างสมาชิกในสังคม จึงมีความจำเป็นที่จะต้องหาวิธีการเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งวิธีที่ใช้กันส่วนใหญ่ก็คือการระงับข้อพิพาทโดยศาลซึ่งจะเห็นว่ายังมีข้อเสียอยู่บางประการ ได้แก่ ความยุ่งยากของกระบวนการ มีความล่าช้า มีค่าใช้จ่ายที่สูง การต่อสู้คดีในศาลมีลักษณะเป็นปรปักษ์ไม่เปิดโอกาสให้คู่พิพาทสามารถเจรจากันได้อย่างตรงไปตรงมา ไม่สามารถรักษาความลับของคุณ้ำใจและเนื่องจากผลของคำพิพากษาที่ออกมาในลักษณะมีผู้แพ้และผู้ชนะคดีทำให้ในท้ายที่สุดเป็นการทำลายสัมพันธภาพระหว่างคู่พิพาทด้วย การระงับข้อพิพาทโดยศาลจึงไม่สามารถตอบสนองความต้องการของคู่พิพาทที่ต้องการวิธีการระงับข้อพิพาทที่สามารถให้ความเป็นธรรม รวดเร็ว ประหยัด มีกลไกการบังคับที่มีประสิทธิภาพ มีการรักษาความลับและจะต้องช่วยรักษาสัมพันธภาพระหว่างคู่พิพาทได้ด้วย จึงทำให้เกิดแนวคิดการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) ขึ้นมา ซึ่งวิธีการไกล่เกลี่ย (Mediation) นั้นถือได้ว่าเป็นหนึ่งในวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกที่เป็นที่นิยมแพร่หลายเนื่องจากสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นวิธีการที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจและเน้นการแสวงหาทางออกร่วมกันอันเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่าย โดยอาศัยบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนกลางหรือที่เรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ยคอยช่วยเหลือทำให้คู่กรณีสามารถมองเห็นและเข้าใจปัญหาที่เกิดขึ้นอันเป็นมูลเหตุของข้อพิพาทด้วยมุมมองที่มีความเป็นกลางมากขึ้นโดยผู้ไกล่เกลี่ยจะทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในคดีรวมทั้งพยานหลักฐานเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องอีกทั้งยังช่วยชี้ให้เห็นจุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละฝ่ายโดยปราศจากอคติ ทำให้ทั้งสองฝ่ายสามารถเจรจาทกลงกันได้เป็นผลสำเร็จในที่สุด ทั้งนี้ผู้ไกล่เกลี่ยเองไม่ได้เป็นผู้ที่อำนาจชี้ขาดข้อพิพาทแต่ประการใด นอกจากนี้ คนที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้นั้นโดยหลักต้องเป็นคนที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับ

จะเห็นว่าแต่เดิมนั้นจะมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้เฉพาะกับข้อพิพาททางเอกชนที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายมีสถานะทางกฎหมายที่เท่าเทียมกันเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามเมื่อได้มีการพัฒนาแนวคิดกฎหมายปกครองสมัยใหม่ในภายหลังทำให้เริ่มมีการยอมรับแนวคิดดังกล่าวมาใช้กับข้อพิพาททางปกครองด้วยเช่นกันเนื่องจากต้องการแบ่งเบาภาระศาลที่นับวันจะมีคดีต้องพิจารณามากขึ้นเรื่อยๆ

สำหรับข้อพิพาททางภาษีนั้นโดยลักษณะแล้วถือเป็นข้อพิพาททางปกครองอย่างหนึ่งเช่นกัน ซึ่งโดยทั่วไปนั้นระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศต่างๆ จะแบ่งเป็นการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาลซึ่งจะเห็นว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยปกตินั้นยังมีข้อบกพร่องบางประการเช่นกระบวนการมีความยุ่งยาก ลำช้า มีค่าใช้จ่ายสูง ทำให้ผู้เสียภาษีซึ่งนับวันจะตระหนักถึงสิทธิของตนเองมากขึ้นเห็นว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบเดิมยังไม่สามารถคุ้มครองสิทธิและรักษาผลประโยชน์ของตนเองได้อย่างเพียงพอ จึงจำเป็นต้องมีการพิจารณาแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) อย่างเช่นวิธีการไกล่เกลี่ย (Mediation) มาใช้เพื่อส่งเสริมให้ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งถึงแม้ข้อพิพาททางภาษีจะเป็นข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐกับเอกชนซึ่งสถานะทางกฎหมายไม่เท่าเทียมกันก็ตามซึ่งอาจไม่เหมาะสมที่จะนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางภาษี แต่ทั้งนี้หากมีการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ที่เหมาะสมก็จะสามารถนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรแทนที่จะเป็นเพียงการเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่รัฐใช้อำนาจได้ตามอำเภอใจเท่านั้น

สำหรับประเทศไทยนั้น หลังจากที่ได้มีการศึกษาถึงระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแล้วพบว่ายังมีปัญหาบางประการทำให้ไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพและไม่สามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้เท่าที่ควร โดยเห็นได้จากเมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วถือว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน มิฉะนั้นกฎหมายถือว่าเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานสามารถที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที แม้ผู้เสียภาษีจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวและได้อุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตามก็ยังไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีอากร ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงมีความจำเป็นต้องทำหนังสือเพื่อขอทุเลาการเสียภาษีโดยจะต้องวางหลักประกันการชำระภาษีตามระเบียบและวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย อีกทั้งการที่ไม่มีกฎหมายกำหนดว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำคำวินิจฉัยเสร็จภายในเวลาเท่าใดทำให้ในทางปฏิบัติการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงค่อนข้างล่าช้า ซึ่งในระหว่างที่รอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยนั้นผู้เสียภาษียังคงต้องมีความรับผิดชอบในเงินเพิ่มตามกฎหมายในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องนำส่งจนกว่าจะได้ชำระภาษีจริง นอกจากนี้หากผู้เสียภาษีประสงค์จะนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไปก็ยังมีภาระต้องเสียค่าขึ้นศาลตามอัตราปกติเช่นคดีแพ่งทั่วไปทั้งที่คดีภาษีอากรนั้นมีลักษณะเป็นคดีปกครองก็ตาม จะเห็นว่าโดยหลักแล้วระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดีนอกจากจะเป็นเครื่องมือในการปกป้องผลประโยชน์ของรัฐซึ่งก็คือเงินภาษีแล้วในขณะเดียวกันก็ต้องสามารถคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้ด้วย จึงเห็น

ว่าหากมีการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทยอย่างเหมาะสม จะสามารถช่วยส่งเสริมระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติของไทยให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น อีกทั้งเป็นการเพิ่มทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีแก่ผู้เสียภาษีและช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพอีกด้วย ดังนั้น จึงสมควรที่จะมีการศึกษาแนวคิดของการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของต่างประเทศซึ่งได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลียเพื่อเป็นแนวทางสำหรับการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยต่อไป

1. 2 สมมติฐานของการวิจัย

หากมีการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในชั้นก่อนฟ้องคดีจะทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1. 3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 1) เพื่อศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของไทยและปัญหาที่เกิดขึ้นจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี
- 2) เพื่อศึกษาแนวคิดการระงับข้อพิพาททางภาษีด้วยวิธีการใกล้เคียงและการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในต่างประเทศ
- 3) เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมในการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย

1. 4 ขอบเขตของการวิจัย

- 1) กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของไทยและปัญหาที่เกิดขึ้นจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี
- 2) แนวคิดการระงับข้อพิพาททางภาษีด้วยวิธีการใกล้เคียงและการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของต่างประเทศ

3) วิเคราะห์ความเหมาะสมในการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีขึ้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย

1. 5 วิธีการดำเนินการวิจัย

ใช้วิธีค้นคว้าวิจัย และรวบรวมข้อมูลแบบ Ducomentary Research ซึ่งเป็น การวิจัยเอกสารโดยรวบรวมข้อมูลและค้นคว้า วิเคราะห์ บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของไทย เอกสาร ตำรา บทความ วารสารต่างๆ เอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ทั้งของไทยและต่างประเทศ และข้อมูลจาก อินเทอร์เน็ต เมื่อรวบรวมได้แล้วนำมาเรียบเรียง และวิเคราะห์ พร้อมเสนอความเห็นและ ข้อเสนอแนะ

1. 6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) ทำให้เข้าใจถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของไทยและปัญหาที่เกิดขึ้นจาก กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี
- 2) ทำให้เข้าใจถึงแนวคิดการระงับข้อพิพาททางภาษีด้วยวิธีการไกล่เกลี่ยและการนำ วิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของต่างประเทศ
- 3) ทำให้ทราบถึงความเหมาะสมในการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ทางภาษีขึ้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

หลักการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรและ

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2.1 หลักการทั่วไปของการไกล่เกลี่ย

2.1.1 แนวคิดในการระงับข้อพิพาทด้วยการไกล่เกลี่ย

การไกล่เกลี่ยเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีความสลับซับซ้อนมากกว่าการเจรจาต่อรองธรรมดา เนื่องจากในวิธีการนี้นอกจากคู่กรณีทั้งสองฝ่ายแล้วยังมีบุคคลที่สามที่ทำหน้าที่เป็นคนกลาง ซึ่งเรียกว่า “ผู้ไกล่เกลี่ย (mediator)” เข้าร่วมในกระบวนการด้วย

โดยในกระบวนการการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนั้น คู่กรณีจะเจรจาต่อรองกันแล้วให้ผู้ไกล่เกลี่ยเป็นคนที่ยุ่ประสานความเข้าใจให้กับทั้งสองฝ่าย และในขณะเดียวกันก็จะต้องพยายามเสาะแสวงหาหนทางแก้ไขปัญหาที่ทั้งสองฝ่ายอาจจะยอมรับได้มาเสนอ บ่อยครั้งที่ข้อพิพาทขัดแย้งมีสาเหตุจากเรื่องเล็กน้อยเหมือนน้ำผึ้งหยดเดียว แต่เนื่องจากเมื่อคู่กรณีทะเลาะวิวาทกันแล้วเรื่องเล็กน้อยนั้นจึงได้บานปลายลุกลามเป็นเรื่องราวใหญ่โต ประกอบกับคู่กรณีทั้งสองฝ่ายอาจจะมีความรู้สึกและอารมณ์ร่วมไปกับสถานการณ์ที่เผชิญอยู่ทำให้ไม่สามารถมองเห็นวิธีการแก้ไขปัญหาคือได้ แต่สำหรับผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นคนกลางที่ไม่มีส่วนได้เสียกับเรื่องที่พิพาทย่อมไม่เกิดความรู้สึกและอารมณ์ร่วมไปกับเหตุพิพาทนัก ผู้ไกล่เกลี่ยจึงอาจจะมองเห็นปัญหาได้ทะลุปรุโปร่งมากกว่าซึ่งวิธีการแก้ไขปัญหาคือจะเป็นเพียงเรื่องๆที่เหมือนเส้นผมบังภูเขาเท่านั้น เพียงแต่คู่กรณีลืมนึกถึงไป นอกจากนี้การที่ผู้ไกล่เกลี่ยเป็นคนกลางที่ไม่มีส่วนได้เสีย หากผู้ไกล่เกลี่ยเสนอหนทางแก้ไขปัญหายังไรไปคู่กรณีมักจะไม่มีความหวาดระแวงน้อยกว่าว่าข้อเสนอดังกล่าวจะมีนัยอะไรแอบแฝงอยู่หรือไม่ ดังนั้นจึงมีโอกาสมากกว่าที่คู่กรณีจะยอมรับข้อเสนอที่ผู้ไกล่เกลี่ยหยิบยื่นให้ แต่ทั้งนี้ข้อเสนอของผู้ไกล่เกลี่ยต้องมีความสมเหตุสมผลและเป็นที่ยอมรับได้ของทั้งสองฝ่ายด้วย

การไกล่เกลี่ยนั้นแม้จะมีพิธีต้องมากกว่าการเจรจาต่อรอง แต่ก็ยังมีความยุ่งยากน้อยมากเมื่อเทียบกับการฟ้องร้องคดีต่อศาล บรรยากาศในการไกล่เกลี่ยก็ยังมีลักษณะของความเป็นกันเองมากกว่าการพิจารณาคดีของศาล และไม่ค่อยมีลักษณะของการเผชิญหน้าเป็นปรปักษ์กันมากนัก ทำให้มีโอกาสที่จะรักษาสัมพันธภาพของคู่กรณีไว้ได้มากในกรณีที่คู่กรณีสามารถตกลงกันได้ ตามปกติจะใช้เวลาไม่นานนักเมื่อเทียบกับการดำเนินคดีในศาล บางครั้งอาจจะสามารถ

ตกลงกันได้ในการไกล่เกลี่ยครั้งแรกหรือบางกรณีอาจจะใช้เวลาสองหรือสามครั้งแล้วแต่ความ สลับซับซ้อนของข้อพิพาท สำหรับค่าใช้จ่ายนั้นก็ไม่ว่าสูงมากแต่คู่กรณีอาจจะต้องเสียค่าตอบแทน ให้แก่ผู้ไกล่เกลี่ยบ้างหากเป็นการใช้บริการของสถาบันหรือบุคคลที่ทำหน้าที่ให้บริการด้านนี้ โดยตรง แม้ว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยจะมีผู้เข้าร่วมกระบวนการมากขึ้น แต่ก็ยังคงสามารถรักษา ความลับของคู่กรณีได้เป็นอย่างดี เนื่องจากส่วนใหญ่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเรื่องที่พิพาท ส่วนคนนอกก็มีเพียงผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งโดยจรรยาบรรณแล้วก็จะไม่เปิดเผยเรื่องราวที่รู้เห็นมาใน ระหว่างการไกล่เกลี่ยต่อบุคคลภายนอก นอกจากนั้นตามปกติผู้ที่คู่กรณีแต่งตั้งให้เป็นผู้ไกล่เกลี่ย มักจะเป็นผู้ที่มีความรู้ประสบการณ์เกี่ยวกับเรื่องที่พิพาทมากพอสมควร ทำให้ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถ เข้าใจสภาพปัญหาที่พิพาทได้เป็นอย่างดีภายในเวลาอันรวดเร็ว และอาจจะมองเห็นวิธีการแก้ไข ปัญหาได้ง่ายขึ้น

ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นได้ในกระบวนการไกล่เกลี่ยคือ แม้ว่าผู้ไกล่เกลี่ยจะ ได้พยายามจนสุดความสามารถแล้วก็ตาม แต่การตัดสินใจขั้นสุดท้ายยังคงเป็นอำนาจของคู่กรณีว่า จะยอมตกลงตามที่ผู้ไกล่เกลี่ยเสนอหรือไม่ แนวคิดของผู้ไกล่เกลี่ยที่ว่าข้อพิพาทควรจะยุติใน ลักษณะใดหรือวิธีใดเป็นหนทางออกที่เหมาะสมที่สุดยังคงมีสถานะเป็นความเห็นที่ไม่มีผลผูกพัน คู่กรณีให้ต้องปฏิบัติตาม คู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายอาจจะเห็นว่าข้อเสนอของผู้ไกล่ เกลี่ยยังไม่เหมาะสมและไม่อาจยอมรับได้ก็ได้ ทำให้ท้ายที่สุดคู่กรณีอาจจะไม่สามารถระงับข้อ พิพาทในกระบวนการไกล่เกลี่ยก็ได้และอาจจะต้องนำเรื่องไปฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลต่อไป หาก คู่กรณีตกลงเห็นชอบด้วยกับข้อเสนอของผู้ไกล่เกลี่ยก็ต้องทำสัญญาในลักษณะของสัญญา ประนีประนอมยอมความขึ้นต่างหาก สัญญาที่สร้างขึ้นภายหลังนี้จึงจะมีผลผูกพันคู่กรณีให้ต้อง ปฏิบัติตาม หากต่อมาปรากฏว่าคู่กรณีฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามสัญญาที่สร้างขึ้นนั้นอีกฝ่ายก็ต้องนำ เรื่องไปฟ้องร้องต่อศาลและมีการดำเนินคดีสืบพยานตามปกติเหมือนคดีทั่วๆ ไปซึ่งไม่อาจจะระบุได้ ว่าต้องใช้เวลาอย่างน้อยเท่าใด ทำให้ผลที่สุดความประสงค์ของคู่กรณีที่ต้องการจะหลีกเลี่ยง กระบวนการทางศาลก็อาจจะไม่เป็นผลเพราะต้องเข้าสู่กระบวนการดำเนินคดีสืบพยานของศาล ตามปกติ หากต้องการจะบังคับตามสัญญาประนีประนอมยอมความนั้น แต่หากทั้งสองฝ่ายปฏิบัติ ตามสัญญานั้นแต่โดยดีก็นับเป็นโชคดีของทั้งสองฝ่ายที่สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างถาวร¹

¹วิชัย อริยะนันทกะ, “การระงับข้อพิพาทที่เกิดจากสัญญาการค้าระหว่างประเทศ,” ตุลพาณ 44, 3 (กรกฎาคม-กันยายน 2540): 5-6

2.1.2 ความหมายของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

ในภาษาอังกฤษมีการใช้คำศัพท์อยู่ 2 คำคือ คำว่า “Conciliation” หมายถึงการประนอมข้อพิพาทและคำว่า “Mediation” หมายถึง การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท ซึ่งคำศัพท์ทั้งสองคำนี้มีความหมายไม่ต่างกัน กล่าวคือ เป็นการระงับข้อพิพาทโดยมีบุคคลที่สามเป็นคนกลางในการช่วยเหลือให้การเจรจาตกลงบรรลุผล แต่ในทางทฤษฎีของบางประเทศ การประนอมข้อพิพาทจะแตกต่างจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทตรงที่บทบาทการทำหน้าที่ของคนกลางที่เรียกว่า “ผู้ประนอมข้อพิพาท”(Conciliator) จะทำหน้าที่ช่วยเหลือให้ทั้งสองฝ่ายตกลงกัน โดยอาจรวมถึงบทบาทในการช่วยเหลือคู่พิพาทในการร่างสัญญาประนีประนอมยอมความด้วย และถือว่าการประนอมข้อพิพาทมีลักษณะที่เป็นทางการมากกว่าการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท²

การไกล่เกลี่ยเป็นทางเลือกหนึ่งของวิธีการระงับข้อพิพาทแบบ ADR (Alternative Dispute Resolution) ซึ่งได้รับความนิยมมากขึ้น คำว่า “ไกล่เกลี่ย” นั้น มีผู้ให้นิยามไว้หลายท่านทั้งในต่างประเทศและในประเทศไทย ดังนี้

Black’s Law dictionary ได้ให้คำนิยามของคำว่า “Mediation” ไว้ว่า³

การไกล่เกลี่ยเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีผลผูกพัน โดยมีบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนกลางคอยช่วยเหลือให้คู่พิพาทสามารถบรรลุข้อตกลงที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับได้*

นักกฎหมายชาวออสเตรเลียชื่อ Gregory K. Burton and Robert S. Angyal⁴กล่าวว่า การไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการโดยสมัครใจที่ผู้ไกล่เกลี่ยเอื้ออำนวยให้เกิดการเจรจกันระหว่างคู่พิพาทในการแก้ปัญหาของพวกเขา โดยช่วยแยกแยะประเด็นของปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างเป็นระบบ

² สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, คู่มือการระงับข้อพิพาทสำหรับประชาชน, (กรุงเทพมหานคร, 2547), หน้า 12

³ Black’s Law dictionary, Second pocket Edition, (west group, 2001), p.122

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

⁴ Gregory K. Burton and Robert S. Angyal, “Australia”. In *Dispute Resolution Methods*, (London: Graham & Trotman, 1994), p. 36

และช่วยพัฒนาทางเลือกต่างๆ ในการระงับข้อพิพาทเพื่อให้เกิดข้อตกลงตามความต้องการที่แท้จริงของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย

Christopher W. Moore⁵ ให้ความเห็นว่าการไกล่เกลี่ย หมายถึง การแทรกแซงของบุคคลที่สามที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นกลางในการเจรจาหรือแก้ปัญหาความขัดแย้ง โดยผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจในการตัดสินใจ แต่จะเป็นผู้ช่วยเหลือคู่กรณีด้วยความสมัครใจและสามารถตกลงกันในปัญหาความขัดแย้งร่วมกันได้

สำหรับประเทศไทย พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้คำนิยามว่าไกล่เกลี่ย หมายความว่า พุดจาให้ปรองดองกัน พุดจาให้ตกลงกัน ทำให้เรียบร้อย ทำให้เสมอกัน

ภาณุ รั้งสีสหัส⁶ ให้ความหมายว่า การไกล่เกลี่ยคือกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีบุคคลที่สามมาช่วยเหลือให้คู่ความเจรจาต่อรองกันได้สำเร็จโดยเป็นผลิตผลประการหนึ่งซึ่งเกิดขึ้นจากความล้มเหลวของการเจรจาต่อรองแต่มีไ้เป็นสิ่งที่เข้ามาแทนที่การเจรจาต่อรอง กระบวนการดังกล่าวมีประโยชน์ในการช่วยให้คู่ความทั้งสองฝ่ายหรือทุกฝ่ายสามารถบรรลุข้อตกลงร่วมกันจากกรณีที่มีการพิพาทกันนั้นได้ ผู้ไกล่เกลี่ยจะเป็นคนกระตุ้นให้คู่ความตกลงกันได้ง่ายขึ้น แต่ไม่มีอำนาจในการกำหนดข้อตกลงให้แก่คู่ความแต่อย่างใด กล่าวคือ ไม่มีอำนาจในการตัดสินข้อพิพาทเหมือนตุลาการหรือผู้พิพากษาเพียงสามารถแปลข้อความ แนะนำ เสนอแนะ ล้อใจ เกี้ยยกล่อมหรือชี้แนะหนทางที่เป็นไปได้ในการแก้ไขข้อพิพาทให้แก่คู่ความเท่านั้น เป้าหมายของการไกล่เกลี่ยโดยทั่วไปไม่ใช่เพื่อที่จะชี้แนะข้อตกลงให้คู่ความ แต่ค่อนข้างไปในทางที่จะช่วยทำให้การเจรจาต่อรองง่ายและทำความเข้าใจให้แก่การติดต่อเจรจาระหว่างคู่ความจนกระทั่งได้ข้อตกลงร่วมกัน หรือมองเห็นทางออกของปัญหา (ที่แต่เดิมเป็นทางตัน) ผู้ไกล่เกลี่ยคือผู้ที่พยายามนำ ทางให้คู่ความเพื่อที่พวกเขาจะได้พบกับทางออกของปัญหาที่เป็นที่พอใจของทุกฝ่าย

⁵ Christopher W. Moore, *The Mediation Process Strategies for Resolving Conflict*, 2nd ed. (U.S.A.: Jossey-Bass Inc Publishers, 1996), p.15

⁶ ภาณุ รั้งสีสหัส, “การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท,” ใน *รวมบทความการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทและความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง*, พรพิมล จิรศิริเลิศ, บรรณาธิการ (กรุงเทพฯ: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2548), หน้า 3.

โชติช่วง ทังวงศ์⁷ ได้ให้นิยามคำว่า “การไกล่เกลี่ย” หมายถึง กระบวนการแก้ปัญหาข้อพิพาทโดยมีบุคคลที่สามที่เป็นคนกลางเข้าช่วยเหลือแนะนำในการเจรจาต่อรองของคู่ความเพื่อระงับข้อพิพาท

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท หมายถึง วิธีการระงับข้อพิพาทโดยบุคคลที่สามที่เรียกว่า “ผู้ไกล่เกลี่ย” ในการทำหน้าที่ช่วยเหลือแนะนำแนวทางและหาทางออกให้กับคู่พิพาทเพื่อตกลงประนีประนอมยอมความกัน⁸

จากคำนิยามที่กล่าวรวมมาข้างต้น อาจสรุปได้ว่า⁹ การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหมายถึงการระงับข้อพิพาทโดยบุคคลที่สามซึ่งเรียกว่า ผู้ไกล่เกลี่ย เป็นคนกลางเข้ามาช่วยเหลือแนะนำให้การเจรจาต่อรองของคู่กรณีประสบความสำเร็จเพื่อให้เกิดการประนีประนอมยอมความกัน โดยคู่กรณีสามารถบรรลุข้อตกลงร่วมกันที่เป็นที่พอใจของทั้งสองฝ่ายอันจะทำให้ข้อพิพาทที่มีอยู่หมดสิ้นไป ทั้งนี้ ความเห็นหรือคำแนะนำของผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีผลผูกพันคู่กรณีให้ต้องปฏิบัติตาม คู่กรณียังมีอิสระและเสรีภาพในการตัดสินใจที่จะแก้ไขปัญหาข้อพิพาทด้วยตนเอง

2.1.3 หลักเกณฑ์ของการไกล่เกลี่ย

หลักเกณฑ์ของการไกล่เกลี่ย มีดังนี้¹⁰

1) คู่ความสมัครใจเลือกใช้วิธีการไกล่เกลี่ย บุคคลที่สามที่จะเข้ามาช่วยไกล่เกลี่ยต้องอาศัยความยินยอมของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเป็นสำคัญ ดังนั้นก่อนที่ผู้ไกล่เกลี่ยจะดำเนินการไกล่เกลี่ยควรให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายแสดงความยินยอมไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ลงชื่อคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเป็นสำคัญ

⁷โชติช่วง ทังวงศ์, “ความแตกต่างในบทบาทของผู้พิพากษา กับบทบาทของผู้ไกล่เกลี่ย,” ใน รวมบทความการไกล่เกลี่ยและประนอมข้อพิพาทและความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง, พรพิมล จิรศิริเลิศ, บรรณาธิการ (กรุงเทพฯ: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2548), หน้า 45.

⁸สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, คู่มือการระงับข้อพิพาทสำหรับประชาชน, หน้า 11.

⁹รัตนลักษณ์ นาถนิตธาดา, “การไกล่เกลี่ยคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 9.

¹⁰สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, คำแนะนำและประมวลจริยธรรมผู้ไกล่เกลี่ย, (กรุงเทพมหานคร, 2547), หน้า 36-40

2) กฎหมายไม่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นบุคคลใดก็ตามที่คู่กรณีพิพาทยินยอมให้ทำการไกล่เกลี่ยก็ย่อมมีอำนาจที่จะดำเนินการไกล่เกลี่ยได้ แต่บุคคลที่สามที่จะเข้ามาทำหน้าที่ไกล่เกลี่ยควรจะเป็นบุคคลที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายรู้จักเป็นอย่างดีหรือเป็นบุคคลที่คู่กรณียอมรับและให้ความเคารพนับถือ จึงยินยอมให้ทำการไกล่เกลี่ย

ส่วนการไกล่เกลี่ยกรณีพิพาทในศาลหรือของสถาบันไกล่เกลี่ยข้อพิพาท โดยทั่วไป ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องมีคุณสมบัติตามระเบียบข้อบังคับที่ใช้ในศาลหรือสถาบันนั้นๆ

3) การเจรจาของกลุ่มความในการไกล่เกลี่ยต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของความผูกพันทางสังคมและความรู้สึกของมนุษย์ยิ่งกว่าการโต้แย้งตามหลักตรรกศาสตร์

4) พยายามเจรจาให้บรรลุถึงข้อตกลงโดยไม่จำเป็นต้องกล่าวหาว่าใครผิดใครถูก

5) เมื่อมีการตกลงประนีประนอมยอมความกันได้แล้ว จะต้องมียุทธศาสตร์เป็นหนังสือคือการทำ สัญญาประนีประนอมยอมความ โดยให้ทุกฝ่ายลงลายมือชื่อไว้เป็นสำคัญ

นอกจากนี้ จะเห็นว่าลักษณะที่สำคัญของวิธีการไกล่เกลี่ยมีดังต่อไปนี้¹¹ คือ

- 1) ผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจในการตัดสินใจ
- 2) วิธีการไกล่เกลี่ยจะเน้นถึงความรับผิดชอบของผู้พิพาทเอง สำหรับการตัดสินใจที่มีผลกระทบต่อชีวิตของเขาเอง
- 3) วิธีการไกล่เกลี่ยไม่เป็นการบังคับแต่เป็นวิธีการโดยความสมัครใจที่คู่พิพาททั้งสองฝ่ายสามารถบรรลุข้อตกลงกันได้
- 4) ผู้ไกล่เกลี่ยจะมีความยืดหยุ่นต่อกระบวนการไกล่เกลี่ยและสามารถยอมรับกระบวนการต่างๆ ที่จะพบกับความต้องการของคู่พิพาททั้งสองฝ่าย
- 5) วิธีการไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการระยะสั้นมากกว่าเป็นการเข้าแทรกแซงในระยะยาว
- 6) วิธีการไกล่เกลี่ยเป็นความเกี่ยวพันในกาลเวลาปัจจุบันและในอนาคตมากกว่าในอดีตที่ผ่านมา
- 7) ความไว้วางใจและความเชื่อมั่นของคู่พิพาททั้งสองฝ่ายเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่ใช้ได้ผล

¹¹ ธรรมวรรณ พุทธเจริญลาภ, “การไกล่เกลี่ยในศาลฎีกา: ปัญหา อุปสรรค และแนวทางแก้ไข,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2550), หน้า 42

2.1.4 ประเภทของการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการไกล่เกลี่ย¹²

2.1.4.1 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาล

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาลอาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา นับแต่เริ่มมีข้อพิพาทเกิดขึ้น การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาลเป็นการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทซึ่งคู่กรณีพิพาทยินยอมให้บุคคลภายนอก หรือองค์กรภายนอกทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทให้ โดยศาลไม่ได้มาร่วมรับรู้ถึงการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนั้นด้วย ดังนั้นบุคคลที่สามที่จะเข้ามาช่วยไกล่เกลี่ยข้อพิพาทต้องอาศัยความยินยอมของคู่กรณีทั้งสองเป็นสำคัญ การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาลเกิดขึ้นด้วยความสมัครใจของคู่กรณี ต่างจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นด้วยความสมัครใจหรือถูกบังคับเมื่อศาลมีคำสั่งให้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาท และในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาล ข้อตกลงที่สมประโยชน์แก่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายมากที่สุดเป็นสิ่งที่พึงประสงค์ ต่างจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาลที่มุ่งถึงประสิทธิภาพของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาล มีขั้นตอนที่สำคัญ ดังนี้¹³

1. การจัดให้คู่กรณีพิพาทได้มาพบกันเพื่อการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทครั้งแรก
2. ขั้นตอนการค้นหาประเด็นข้อพิพาทและความต้องการที่แท้จริงของคู่กรณีพิพาท
3. ขั้นตอนการตรวจสอบประเด็นข้อพิพาทหรือค้นหาความต้องการที่แท้จริงของแต่ละฝ่าย และข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้อง
4. ขั้นตอนการแก้ปัญหาข้อขัดแย้งในประเด็นที่พิพาท
5. ขั้นตอนการทำสัญญาประนีประนอมยอมความ

2.1.4.2 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล

สำหรับวิธีการนำข้อพิพาทเข้าระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล แบ่งเป็น 2 ช่วง คือ ในช่วงก่อนพิจารณาคดี และในช่วงคดีที่อยู่ระหว่างพิจารณา

¹² สุธาสินี สุภา, “ความรับผิดชอบและความคุ้มกันของผู้ประนีประนอมข้อพิพาททางพาณิชย์ระหว่างประเทศ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545), หน้า 151

¹³ บุญตา ส. ผาบัณเฑาะ, “กระบวนการว่าด้วยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท: ศึกษาเปรียบเทียบตามกฎหมายไทยและสาธารณรัฐประชาธิปไตยลาว,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 51.

1. สำหรับก่อนพิจารณาคดี เริ่มต้นเมื่อโจทก์ยื่นฟ้อง เจ้าหน้าที่แผนกรับฟ้องจะมีการสอบถามความสมัครใจของคุณคู่ความ หากประสงค์จะให้ศาลไกล่เกลี่ยข้อพิพาท ให้ติดต่อศูนย์ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทประจำศาล

2. สำหรับคดีที่อยู่ระหว่างพิจารณา แยกเป็น 3 กรณี คือ ผู้พิพากษาซึ่งรับผิดชอบราชการศาลเห็นว่าสำนวนใดสมควรใช้ระบบไกล่เกลี่ยข้อพิพาทก็สั่งให้นำคดีนั้นเข้าสู่ระบบไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนเห็นว่าสมควรใช้การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทก็จะส่งเข้าสู่ระบบไกล่เกลี่ยข้อพิพาทหรือคู่ความยื่นคำแถลงหรือแถลงด้วยวาจาขอใช้วิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท และผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนส่งสำนวนเข้าสู่ระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

2.1.5 ผู้ไกล่เกลี่ย

2.1.5.1 บทบาทของผู้ไกล่เกลี่ย

บทบาทโดยรวมของผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทคือการเป็นคนกลางและดำเนินการเพื่อหาวิธีช่วยให้คู่ความทั้งสองฝ่ายกลับมาคืนดีกันอีก สามารถแก้ปัญหาที่พิพาทกันได้ในลักษณะที่คู่ความทั้งสองฝ่ายต่างก็ยอมรับได้โดยคู่ความทั้งสองฝ่ายมาพบกัน เปิดโอกาสให้มีการสื่อสารติดต่อกัน ช่วยขจัดความไม่เข้าใจที่มีต่อกัน ขจัดความยุ่งยากต่างๆ ที่ขัดขวางการเจรจาออกเสียหาข้อมูลที่จะช่วยให้การเจรจาสำเร็จ แปลและตีความในเรื่องที่เจรจาให้แก่คู่ความโดยทำให้แน่ใจว่าคู่ความแต่ละฝ่ายเข้าใจสิ่งที่คู่ความฝ่ายตรงข้ามกำลังพูด ช่วยเพิ่มการรับรู้และเข้าใจซึ่งกันและกันระหว่างคู่ความรวมทั้งทำให้แน่ใจว่าคู่ความแต่ละฝ่ายเข้าใจตรงกันกับสิ่งที่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งรับรู้และเข้าใจดำเนินการประชุมให้เรียบง่าย ทำให้การเจรจาราบรื่น ทำให้การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นกระบวนการที่ไม่ยุ่งยาก คอยระวังมิให้การเจรจาล้มเหลว ขอแรงสนับสนุนจากบุคคลภายนอกที่มีอิทธิพลต่อคู่ความทั้งสองฝ่าย กระตุ้นให้คู่ความพิจารณาว่าคุณคู่ความฝ่ายตรงข้ามมองปัญหาอย่างไร ทำให้คู่ความแต่ละฝ่ายคิดถึงปัญหาได้ถี่ถ้วน ให้คู่ความแสดงเหตุผลเดียวกับข้อเท็จจริงข้อเรียกร้อง ความคิดเห็นและจุดยืนของตน แนะนำและช่วยเหลือคู่ความในการประเมินค่าใช้จ่าย ความเสียหายและเวลาที่ต้องเสียไปซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการดำเนินคดีทางศาลและผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นจากการทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้สำเร็จเปรียบเทียบกัน พูดได้เถียงคู่ความด้วยการยกข้อสงสัยให้ปรากฏอยู่ในจิตใจของคู่ความแต่ละฝ่ายเพื่อให้จุดยืนของคู่ความอ่อนลง ใช้กลยุทธ์ต่างๆ เช่น การประชุมฝ่ายเดียวเพื่อให้คู่ความสะดวกใจในการเปิดเผยข้อมูลเสนอต่อรองหรือเสนอ

ทางออกในการแก้ปัญหา เลื่อนการประชุมออกไปเมื่อเกิดภาวะชะงักงันในการเจรจาหรือเพื่อหาข้อมูลเพิ่มเติมเป็นต้น¹⁴

สรุปบทบาทของผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่มีส่วนช่วยให้การเจรจาระดับข้อพิพาทยุติลงได้มี 7 ประการดังนี้¹⁵

1. ช่วยให้ผู้พิพาทหลายฝ่ายได้เข้าร่วมการเจรจา
2. เป็นสื่อให้ผู้ความได้ติดต่อกัน
3. ช่วยให้ผู้ความเข้าใจถึงสิ่งที่ตนต้องการและสิทธิที่ตนพึงได้รับ
4. ช่วยกำหนดองค์ประกอบที่ต้องนำมาใช้ในการตัดสินใจ ช่วยค้นหาความต้องการพื้นฐานที่ตรงกันของคุณความ เพื่อลดประเด็นข้อโต้แย้ง
5. ช่วยชี้แนะทางแก้ไขปัญหา
6. ช่วยกำหนดทางเลือกที่นำไปสู่ข้อตกลง
7. โน้มน้าวให้ผู้ความตกลงกัน

2.1.5.2 หน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ย

ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทต้องรู้ว่าตนได้ทำหน้าที่ที่มีเกียรติเมื่อคู่กรณีมอบความไว้วางใจแก่ตนแล้ว ในเบื้องต้นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทควรให้ความรู้แก่คู่กรณีเกี่ยวกับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทและทำให้การเจรจาระหว่างคู่กรณีดำเนินต่อไปได้อย่างต่อเนื่องรวมทั้งส่งเสริมทัศนคติและความเข้าใจของคู่กรณีแต่ละฝ่ายที่มีต่อกันให้ดีขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้การติดต่อเจรจาระหว่างคู่กรณีในประเด็นข้อพิพาทกันนั้นเกิดความเข้าใจซึ่งกันและกันมากยิ่งขึ้น และทำให้คู่กรณียอมเผยข้อข้องใจออกมา ซึ่งช่องทางเลือกและข้อเสนออื่น ๆ ที่จะทำให้เกิดตกลงกันได้ ถ้าคู่กรณีตกลงกันได้นั้นต้องตรวจสอบความสมบูรณ์ของข้อตกลง แต่ถ้าไม่สามารถตกลงกันได้ก็

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 34-35

¹⁵ ชาติช่วง ทัพวงศ์, “ความแตกต่างในบทบาทผู้พิพาทกับบทบาทของผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาท,” ใน การระงับข้อพิพาทคดีแพ่งโดยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเพื่อให้เกิดการประนีประนอมยอมความในศาล, (กรุงเทพมหานคร: อทตยา, 2539), หน้า 57-58.

ทำให้คู่กรณีขัดแย้งกันน้อยลงและควรทำความเข้าใจในแง่คิดของคู่กรณีทุกฝ่ายเกี่ยวกับประเด็นที่พิพาท ข้อเท็จจริง จุดยืน พฤติการณ์ที่รองรับ¹⁶

2.1.5.3 คุณลักษณะของผู้ไกล่เกลี่ย¹⁷

ผู้ไกล่เกลี่ยที่ดีมีคุณลักษณะหลายประการ คุณลักษณะซึ่งกล่าวไว้ข้างล่างนี้มีความสำคัญอย่างยิ่ง บางคนมีคุณลักษณะประจำตัวอยู่แล้วในระดับหนึ่งแต่บางคนจำเป็นต้องพัฒนาขึ้นมา

1) เป็นผู้ฟังที่มีประสิทธิภาพ

ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องตั้งใจฟังการเจรจาระหว่างคู่พิพาทและจับประเด็นเกี่ยวกับผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียของเขาให้ได้ ไม่ว่าจะเป็นการอ้างถึงผลประโยชน์ด้วยวาจาหรือไม่ ผู้ไกล่เกลี่ยที่เอาแต่พูดหรือตั้งคำถามตลอดเวลาจะไม่มีโอกาสได้รับรู้เนื้อหาสาระของข้อพิพาทได้ดี

2) หยั่งรู้ใจของคู่พิพาท

แม้จะต้องวางตัวเป็นกลางอยู่ตลอดเวลา ผู้ไกล่เกลี่ยก็ควรจะต้องตระหนักถึงความคิด ความกังวล ความเป็นมา และมุมมองของคู่พิพาทแต่ละฝ่าย

3) มีความยืดหยุ่น

ผู้ไกล่เกลี่ยควรยืดหยุ่นเป็นตัวอย่างแก่คู่พิพาทเพื่อให้เป็นประโยชน์ในการเจรจาต่อรอง

4) มีความซื่อสัตย์

ผู้ไกล่เกลี่ยเป็นผู้ได้รับความไว้วางใจให้รับทราบข้อมูลหรือเรื่องราวที่เป็นความลับ ดังนั้นจึงต้องเป็นผู้นำเชื่อถือ หากคู่พิพาทเกิดความรู้สึกว่าคุณไกล่เกลี่ยเป็นผู้ที่ไม่น่าเชื่อถือ คู่พิพาทจะไม่นิยมให้ข้อมูลหรือเรื่องราวที่อาจเป็นประโยชน์ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

5) เป็นผู้ที่มีความคิดสร้างสรรค์/มีสติปัญญาดี

¹⁶บุญตา ส. ผาบบีชัย, “กระบวนการว่าด้วยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท: ศึกษาเปรียบเทียบตามกฎหมายไทยและสาธารณรัฐประชาธิปไตยลาว,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 35.

¹⁷ สำนักกระบวนวิธีพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, คำแนะนำและประมวลจริยธรรมผู้ไกล่เกลี่ย, หน้า 7-9

ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท มีบ่อยครั้งที่ผู้ไกล่เกลี่ยจะเป็นผู้ให้แนวทางหรือมุมมองใหม่แก่คู่พิพาทในการเจรจาเพื่อระงับข้อพิพาท

6) มีความเป็นกลาง

ผู้ไกล่เกลี่ยต้องให้ความช่วยเหลือแก่คู่พิพาทอย่างเท่าเทียมกันและจะต้องไม่เข้าข้างฝ่ายใด หรือมีอคติทั้งในคำพูด การกระทำ หรือการแสดงออก

7) มีความเฉลียวฉลาด

คู่พิพาทมักจะมุ่งหวังให้ผู้ไกล่เกลี่ยเป็นผู้แนะนำในระหว่างการไกล่เกลี่ย แม้ว่าผู้ไกล่เกลี่ยไม่จำเป็นต้องเป็นผู้รอบรู้ในทุกเรื่องที่คู่พิพาทเจรจากัน แต่ผู้ไกล่เกลี่ยต้องสามารถเข้าใจเรื่องได้อย่างรวดเร็ว เพื่อสร้างความมั่นใจในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

8) ไม่มีความรู้สึกขุ่นเคืองฝ่ายใด

ผู้ไกล่เกลี่ยไม่ควรมีความรู้สึกไม่พอใจเป็นการส่วนตัวกับการแสดงความคิดเห็นบางประการของคู่พิพาทที่ไม่เห็นด้วยกับผู้ไกล่เกลี่ย ผู้ไกล่เกลี่ยมักจะประสบกับความรู้สึกตึงเครียดและควรพัฒนาตนเองเพื่อขจัดความรู้สึกดังกล่าว

9) ไม่เป็นผู้ตัดสิน

ผู้ไกล่เกลี่ยควรช่วยให้คู่พิพาทสามารถทำความเข้าใจตามเงื่อนไขที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับกันได้ แม้ว่าผู้ไกล่เกลี่ยจะไม่เห็นด้วยกับเหตุผลหรือความยุติธรรมของข้อตกลงนั้น

10) ไม่มีอคติ

ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องช่วยเหลือคู่พิพาทและต้องไม่ทำให้กรณีพิพาทที่มีอยู่ลุกลามมากขึ้น ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องไม่ใช้อารมณ์เกี่ยวกับกรณีพิพาทหรือทำตัวเป็นผู้ตัดสินความรับผิดชอบของคู่พิพาทเสียเอง

11) มองการไกล่เกลี่ยในแง่ดี

ผู้ไกล่เกลี่ย คือ ผู้ที่จะสามารถช่วยคู่พิพาทให้เป็นผู้ชนะในการระงับข้อพิพาทนั้น การที่ผู้ไกล่เกลี่ยมองคู่พิพาทในแง่ดีและมุ่งหวังว่าจะช่วยแก้ไขปัญหานั้นได้ย่อมจะช่วยให้คู่พิพาทมีความรู้สึกเช่นเดียวกัน

12) มีความอดทนและความอดสาหัส

การไกล่เกลี่ยเป็นงานหนักและคู่พิพาทอาจใช้เวลานานกว่าจะตกลงกันได้ ดังนั้นผู้ไกล่เกลี่ยจึงต้องยินดีที่จะรับฟังและช่วยเหลือคู่พิพาทในกรอบเวลาตามที่คู่พิพาทเห็นว่าเหมาะสม

13) วางตัวให้เป็นผู้ที่สมควรได้รับความนับถือ

ผู้ไกล่เกลี่ยต้องทำตัวเป็นแบบอย่างที่ดีในวงการผู้ไกล่เกลี่ย และเพื่อเสริมสร้างความมั่นใจในกระบวนการไกล่เกลี่ย

14) ให้เกียรติคู่พิพาท

ผู้ไกล่เกลี่ยควรจะมีปฏิสัมพันธ์อย่างมีเกียรติต่อคู่พิพาทแต่ละฝ่ายและตระหนักว่าการไกล่เกลี่ยในแต่ละวันเป็นการเจรจาปัญหาที่มีความสำคัญต่อคู่พิพาท

15) มีอารมณ์ขัน

อารมณ์ขันจะช่วยคลายความตึงเครียดและทำให้การเจรจาดำเนินต่อไปได้ ผู้ไกล่เกลี่ยจึงต้องมีความรู้สึกขบขันหรือหัวเราะไปกับกลุ่มคู่พิพาทได้ แต่อย่างไรก็ตาม อารมณ์ขันของผู้ไกล่เกลี่ยต้องไม่ทำให้เกิดความเสียหายแก่คู่พิพาทฝ่ายใด

2.1.6 ขั้นตอนในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นกระทำในรูปแบบของการประชุมร่วมกันระหว่างผู้ไกล่เกลี่ยกับคู่พิพาท โดยอาจมีการประชุมหลายครั้ง แต่แต่ละครั้งควรจะใช้เวลาไม่นาน โดยอาจประชุมติดต่อกันทุกวัน โดยมีขั้นตอนดังนี้¹⁸

ก) การเปิดคดี (Opening Session) กระบวนการไกล่เกลี่ยเริ่มต้นด้วยการแนะนำของผู้ไกล่เกลี่ยและคู่พิพาทแต่ละฝ่าย หลังจากนั้นผู้ไกล่เกลี่ยก็อธิบายถึงขั้นตอนต่างๆ ของกระบวนการไกล่เกลี่ยและการดำเนินกระบวนการไกล่เกลี่ยตลอดจนวาระการประชุมต่างๆ หลังจากนั้น ผู้ไกล่เกลี่ยก็จะให้คู่พิพาทแต่ละฝ่ายแถลงเปิดคดี (Opening Statements) โดยกำหนดแต่ละฝ่ายมีเวลาที่จำกัดโดยเท่าเทียมกัน

¹⁸ สำนักวิจัยข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, คำแนะนำและประมวลจริยธรรมผู้ไกล่เกลี่ย, หน้า 15-

ข) การประชุมกับคู่พิพาทแต่ละฝ่ายแยกจากกัน (Private Session) การที่ผู้ไกล่เกลี่ยนัดประชุมกับคู่พิพาทแต่ละฝ่ายโดยแยกจากกันนั้นเรียกว่า “Caucuses” ซึ่งจะกระทำภายหลังจากที่ผู้ไกล่เกลี่ยได้รู้และเข้าใจข้ออ้างข้อเถียงของคู่พิพาททั้งสองฝ่ายแล้ว การประชุมแบบ Caucuses นั้นผู้ไกล่เกลี่ยจะเรียกให้คู่พิพาทแต่ละฝ่ายมาพบกับผู้ไกล่เกลี่ยโดยลำพัง ไม่มีคู่พิพาทอีกฝ่ายหนึ่งอยู่ด้วยในห้องประชุม ดังนั้น คู่พิพาทแต่ละฝ่ายจึงสามารถบอกกับผู้ไกล่เกลี่ยได้อย่างเปิดเผยว่า ผลประโยชน์และความต้องการที่แท้จริงของตนคืออะไร

ค) การประชุมร่วมกันของทุกฝ่าย (Joint Session) เป็นการประชุมเพื่อให้เกิดความก้าวหน้าในการเจรจาเพื่อหาทางออกร่วมกันในการยุติข้อพิพาท ผู้ไกล่เกลี่ยสามารถยุติกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ด้วยข้อตกลงประนีประนอมกันของคู่พิพาท แต่ถ้ายังไม่อาจหาข้อตกลงได้ในที่เดียวก็อาจเลื่อนการประชุมออกไปอีก

ง) การปิดกระบวนการไกล่เกลี่ย (Closure Session) เมื่อการเจรจาลิ้นสุดลง ไม่ว่าจะเพราะคู่พิพาทสามารถตกลงประนีประนอมกันได้หรือเพราะเหตุอื่นใด ผู้ไกล่เกลี่ยก็ต้องจัดให้มีการประชุมร่วมกันกับทุกฝ่ายเพื่อยุติกระบวนการไกล่เกลี่ย ในกรณีที่คู่พิพาทไม่อาจตกลงประนีประนอมกันได้ทั้งหมด อาจเป็นไปได้ว่าคู่พิพาทสามารถทำความตกลงกันได้ในบางเรื่อง

2.1.7 ประโยชน์ของการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการไกล่เกลี่ย¹⁹

1) สะดวก

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีแบบพิธีมากนัก ค่อนข้างยืดหยุ่น และเป็นมิตรกันมากกว่าการพิจารณาคดีในศาล สามารถดำเนินการไกล่เกลี่ยที่สถานที่ใดก็ได้ที่เห็นว่ามีความสะดวกเหมาะสม

¹⁹ปรีชญา อยู่ประเสริฐ, “ขั้นตอนการไกล่เกลี่ย,” ใน เทคนิค จิตวิทยาและการสื่อสาร สำหรับการไกล่เกลี่ย, สรวิต ลิ้มปริงซี, บรรณาธิการ (กรุงเทพฯ: สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, 2550), หน้า

2) รวดเร็ว

การไกล่เกลี่ยใช้เวลาในการดำเนินการไม่นานนักก็สามารถที่จะทราบได้ว่าคู่พิพาทตกลงได้หรือไม่ หากตกลงได้ก็จะทำให้คดีเสร็จสิ้นไปโดยเร็ว ถ้าไม่สามารถตกลงกันได้ก็จะได้ดำเนินการพิจารณาพิพากษาคดีต่อไปโดยเร็ว

3) ประหยัดค่าใช้จ่าย

การไกล่เกลี่ยใช้เวลาในการดำเนินการไม่นานนักทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีต่างๆ เช่น ค่าธรรมเนียมศาล ค่าปฎิบัติการทนายความ ที่ปรึกษากฎหมาย ตลอดจนค่าดำเนินการในชั้นอุทธรณ์ฎีกา ทั้งยังลดค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในชั้นบังคับคดี

4) รักษาสัมพันธภาพระหว่างคู่กรณี

เมื่อคู่พิพาทสามารถตกลงระงับข้อพิพาทกันได้จะทำให้ลดข้อขัดแย้งโต้เถียงกัน สามารถอยู่ร่วมกันในชุมชนหรือทำธุรกิจร่วมกัน ตลอดจนปฏิบัติตามสัญญาต่อไปจนเสร็จได้ซึ่งจะเป็นผลดีกับทุกฝ่าย

5) สร้างความพึงพอใจให้แก่คู่พิพาท

การไกล่เกลี่ยเป็นวิธีการที่ใช้เทคนิคการเจรจาต่อรองและหลักจิตวิทยา รวมทั้งหลักกฎหมายเพื่อนำมาช่วยให้คู่พิพาทลดหย่อนผ่อนปรนให้แก่กันโดยไม่มีกรณีขัดแย้งเช่นการพิจารณาคดีของศาล จึงไม่เกิดความรู้สึกว่ามีฝ่ายใดแพ้หรือชนะ อันทำให้เกิดความรู้สึกเสียหน้าหรือเสียศักดิ์ศรีจึงเป็นที่พอใจของทั้งสองฝ่าย

6) รักษาชื่อเสียงและความลับทางธุรกิจของคู่พิพาท

กระบวนการไกล่เกลี่ยดำเนินการเป็นความลับ พยานหลักฐานที่น่าเสนอในชั้นไกล่เกลี่ยไม่อาจนำมาเปิดเผยหรือใช้เป็นพยานหลักฐานในชั้นอนุญาโตตุลาการหรือชั้นศาลได้ เว้นแต่คู่พิพาทจะยินยอม ทำให้คู่พิพาทสามารถรักษาความลับหรือชื่อเสียงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นมิให้แพร่หลายออกไป อันจะก่อให้เกิดความเสียหายทางธุรกิจได้

7) สร้างความสงบให้แก่ชุมชน

การไกล่เกลี่ยไม่ว่าจะสำเร็จหรือไม่ก็ตาม ทำให้คู่พิพาทที่ทะเลาะไม่พูดกันหันหน้ามาเจรจากันได้ เป็นการลดความตึงเครียดระหว่างคู่พิพาทซึ่งรวมถึงญาติพี่น้องและพรรคพวกอีกด้วย ในกรณีที่สามารรถยุติข้อพิพาทได้อย่างสันติ ก็สามารถกลับไปอยู่ร่วมกันในสังคมได้อย่างปกติสุข

8) ลดปริมาณคดีของศาล

ข้อพิพาทที่สามารถตกลงกันได้ก็จะทำให้คดีไม่เข้าสู่ศาล ส่วนคดีที่อยู่ระหว่างพิจารณาของศาลก็จะเสร็จสิ้นไป คดีก็จะไม่ค้างพิจารณาเป็นจำนวนมากและทำให้ผู้พิพากษามีเวลาในการพิจารณาคดีที่มีปัญหาข้อกฎหมายยุ่งยากและสลับซับซ้อนมากขึ้น

9) สร้างความมั่นคงทางเศรษฐกิจและสังคมให้แก่ประเทศไทย

เมื่อข้อพิพาทเกิดขึ้นน้อย ปริมาณคดีที่เข้าสู่ศาลก็จะลดลง ส่งผลให้งบประมาณในส่วนนี้ลดลง สังคมก็จะอยู่กันอย่างสงบสุข สามารถร่วมมือกันพัฒนาชุมชน

2.2 แนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองของต่างประเทศ

ในปัจจุบันหากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐกับเอกชนนั้นกฎหมายกำหนดวิธีระงับข้อพิพาทไว้คือ ในการเยียวยาเบื้องต้นเอกชนสามารถอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองโดยตรง หากยังไม่เป็นที่พอใจก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลปกครองได้ จากการศึกษาต่างประเทศมีภาระที่จะต้องพิจารณาคดีมากขึ้นทุกวันนี้ ในต่างประเทศจึงพยายามหาวิธีเพื่อแบ่งเบาภาระของศาลปกครอง โดยมีการนำแนวคิดในการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางปกครองได้แก่ การประนีประนอมยอมความทางปกครอง และการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครอง ซึ่งโดยลักษณะแล้วข้อพิพาททางภาษีก็มีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครองอย่างหนึ่งเช่นกัน ดังนั้นในการจะพิจารณาถึงการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีจึงจำเป็นต้องศึกษาถึงหลักการของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองก่อน อย่างไรก็ตามเนื่องจากประเทศไทยยังไม่ได้มีการนำแนวความคิดในเรื่องการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองมาบัญญัติเป็นกฎหมายแต่อย่างใด ในที่นี้จึงจะทำการศึกษาจากแนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองของต่างประเทศที่ได้มีการนำแนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองไปบัญญัติเป็นกฎหมายแล้วซึ่งได้แก่ประเทศฝรั่งเศสและเยอรมันเป็นหลัก

2.2.1 แนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ในประเทศฝรั่งเศส การระงับข้อพิพาทการปกครองอาจกระทำได้โดยฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อให้ศาลปกครองมีคำพิพากษา แต่นอกจากการฟ้องคดีและพิพากษาโดยศาลปกครองแล้ว ข้อพิพาททางปกครองยังอาจระงับหรือเยียวยาได้โดยวิธีอื่นอีก กล่าวคือ ข้อพิพาททางปกครองอาจระงับได้โดยไม่ต้องฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลปกครอง หรือหากมีการฟ้องคดีต่อ

ศาลปกครองแล้ว ข้อพิพาททางปกครองก็อาจจะจับได้โดยไม่ต้องรอให้ศาลปกครองพิพากษาคดีดังกล่าว ซึ่งการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองเป็นวิธีการหนึ่งในการระงับข้อพิพาททางปกครองโดยวิธีอื่นนอกจากการฟ้องคดีและพิพากษาโดยศาลปกครอง โดยมาตรา 13 ของรัฐธรรมนูญฯ ลงวันที่ 31 ธันวาคม 1987 ว่าด้วยการปฏิรูปกฎหมายเกี่ยวกับคดีปกครอง บัญญัติว่า “รัฐอาจออกรัฐกฤษฎีกาโดยความเห็นชอบของสภาแห่งรัฐกำหนดเงื่อนไขว่าข้อพิพาทเกี่ยวกับสัญญาหรือความรับผิดชอบนอกจากสัญญาของรัฐ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์การมหาชน สามารถที่จะเสนอให้มีกระบวนการดำเนินการก่อนไปสู่อนุญาโตตุลาการหรือศาลได้โดยอาจเป็นกระบวนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองหรือโดยการไกล่เกลี่ย”²⁰

บทบัญญัติดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการป้องกันไม่ให้เกิดคดีปกครองซึ่งเป็นมาตรการที่เสนอโดยนักวิชาการ และศาลปกครองสูงสุดฝรั่งเศส (conseil d'Etat) ก็รับความคิดเห็นดังกล่าวมาศึกษาปฏิบัติ รวมทั้งแนะนำให้ประชาชนรู้จักวิธีการระงับข้อพิพาททางปกครองโดยวิธีอื่น นอกจากการฟ้องคดีและพิพากษาโดยศาลปกครอง ซึ่งสามารถนำมาใช้ควบคู่กับการดำเนินคดีในศาลปกครองได้ นอกจากนี้ประชาชนจะรู้จักวิธีการระงับข้อพิพาททางปกครองที่เหมาะสมแล้ว ยังเป็นการแบ่งเบาภาระของศาลปกครองที่นับวันจะมีคดีมากยิ่งขึ้นด้วย การระงับข้อพิพาททางปกครองโดยวิธีอื่นนอกจากการฟ้องคดีและพิพากษาโดยศาลปกครอง ได้แก่ การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง (recours administratif) การประนีประนอมยอมความทางปกครอง (transaction) และการไกล่เกลี่ยทางปกครอง (consiliation)²¹

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการร้องขอให้ฝ่ายปกครองพิจารณาข้อพิพาททางปกครองที่เกิดขึ้นก่อนจะมีการนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลปกครอง ซึ่งข้อพิพาททางปกครองอาจจะจับได้ในขั้นการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองโดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครอง การอุทธรณ์หรือร้องเรียนในฝ่ายปกครองปัจจุบัน แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ การอุทธรณ์ต่อผู้ออกคำสั่ง การอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาชั้นเหนือขึ้นไป และการอุทธรณ์ต่อผู้กำกับดูแล²²

ประเภทแรก การอุทธรณ์ต่อผู้ออกคำสั่ง (recours gracieux) ถือเป็น การควบคุมตัวเอง (auto-contrôle) ของฝ่ายปกครอง โดยประชาชนที่รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองสามารถร้องขอต่อฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งเพื่อขอให้ทบทวนคำสั่งทางปกครองเสียใหม่ โดยการแก้ไข

²⁰ประสาธ พงษ์สุวรรณ, “การระงับข้อพิพาททางปกครองโดยวิธีอื่นนอกจากการฟ้องคดี หรือพิพากษาโดยศาลปกครอง,” วารสารนิติศาสตร์ 33,3 (กันยายน 2546): 479.

²¹เรื่องเดียวกัน, หน้า 479

²²เรื่องเดียวกัน, หน้า 480-482

เปลี่ยนแปลง (modifier) หรือการเพิกถอน (retirer) คำสั่งทางปกครอง ซึ่งการเพิกถอนจะมีผลย้อนหลังเสมือนหนึ่งว่าคำสั่งนี้ไม่ได้มีมาเลย หรือการยกเลิก (abroger) ซึ่งเป็นการยกเลิกผลที่จะมีในอนาคต แต่มีผลสมบูรณ์มาจนถึงขณะยกเลิก ส่วนประเภทที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาชั้นเหนือขึ้นไป (recours hiérarchique) เป็นการอุทธรณ์ตามสายบังคับบัญชาซึ่งเป็นการควบคุมภายใน (endo-contrôle) บุคคลสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่าฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่ง เพื่อให้พิจารณาคำสั่งนั้นใหม่ และอุทธรณ์ได้เสมอแม้ไม่มีกฎหมายรองรับ และการอุทธรณ์นั้นอาจยกเหตุได้ทั้งเรื่องความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมทางปกครอง (opportunité administrative) และประเภทสุดท้ายเป็นการอุทธรณ์ต่อผู้กำกับดูแล (recours de tutelle) เป็นการควบคุมภายนอก (exo-contrôle) ในกรณีที่ไม่มียุทธวิธีต่อผู้ออกคำสั่งหรืออุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชา ประชาชนสามารถยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อผู้ว่าราชการจังหวัดซึ่งเป็นผู้รับมอบอำนาจจากรัฐบาล ทั้งนี้ ภายในเวลาสองเดือนนับแต่วันที่คำสั่งทางปกครองนั้นมีผลบังคับ

ส่วนการประนีประนอมยอมความทางปกครอง เป็นวิธีการในการแก้ไขข้อพิพาททางปกครอง โดยเป็นการตกลงกันโดยระหว่างประชาชนกับฝ่ายปกครอง โดยไม่มีบุคคลที่สามเข้ามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ย และเป็นการทำข้อตกลงขึ้นใหม่ที่เป็นที่ยอมรับของคู่กรณีโดยการลดข้อเรียกร้องของแต่ละฝ่ายให้แกกันและเป็นการตกลงเพื่อให้ข้อพิพาทระงับไป ซึ่งการทำข้อตกลงประนีประนอมยอมความทางปกครองนั้น กฎหมายอนุญาตให้ทำได้โดยต้องวางอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายหรือแนวคำพิพากษา และนิยมใช้ระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ละเมิดทางปกครอง หรือสัญญาจัดซื้อจัดจ้าง การประนีประนอมยอมความทางปกครองอาจทำข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร โดยนำเอาข้อความที่เป็นข้อตกลงในการแก้ปัญหาข้อพิพาทมาเขียนไว้เช่น การกำหนดองค์ประกอบในการคำนวณหรือการกำหนดจำนวนเงินค่าเสียหาย ซึ่งอาจเป็นการประนีประนอมยอมความกันในกรณีที่มีการฟ้องคดีต่อศาลปกครองแล้ว หรือเป็นกรณีที่ยังไม่มีการฟ้องคดีต่อศาลปกครองก็ได้ ซึ่งก่อให้เกิดผลดังนี้คือ ถ้าเป็นคดีที่อยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาล การประนีประนอมยอมความทางปกครองถือเป็นการถอนคำฟ้องโดยสมัครใจของผู้ฟ้องคดี สัญญาประนีประนอมยอมความทางปกครองมีผลให้หนีตามข้อพิพาทนั้นสิ้นสุดลง แต่ถ้ายังไม่มี การฟ้องคดีต่อศาล การประนีประนอมยอมความทางปกครอง คือ การที่คู่กรณีสละสิทธิอย่างชัดแจ้งหรือโดยปริยายที่จะฟ้องคดีต่อศาลในปัญหาซึ่งได้มีการเจรจาประนีประนอมยอมความทางปกครองกันไปแล้ว ดังนั้น ถ้ามีการฟ้องคดีต่อศาลในข้อพิพาทที่ได้มีการเจรจาประนีประนอมยอมความทางปกครองกันแล้ว ศาลจะสั่งไม่รับคำฟ้องคดีพิพาทดังกล่าวไว้พิจารณา²³

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 482-83

การทำสัญญาประนีประนอมยอมความมีลักษณะเช่นเดียวกับข้อตกลงอื่นๆ จะต้องเคารพต่อหลักเกณฑ์ว่าด้วยการก่อให้เกิดสัญญา และว่าด้วยความสมบูรณ์ของสัญญา (ผู้มีอำนาจลงนาม รูปแบบการอนุมัติ หรือการเห็นชอบที่จำเป็น ความสมบูรณ์ของการแสดงเจตนา ฯลฯ) และถ้าจะต้องมีการทำเป็นหนังสือ ศาลก็ได้เคร่งครัดเรื่องรูปแบบภายนอกหรือการไม่ได้ลงลายมือชื่อ หากแต่ศาลจะให้ความสำคัญกับเจตนาร่วมกันของคู่สัญญามากกว่า²⁴

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองเป็นวิธีการในการเจรจาตกลงเพื่อแก้ไขปัญหาข้อพิพาทซึ่งแตกต่างกับการประนีประนอมยอมความในแง่ที่ว่า การไกล่เกลี่ยจะมีบุคคลที่สามเข้ามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยระหว่างประชาชนและฝ่ายปกครองเพื่อหาวิธีการซึ่งเป็นที่ยอมรับของคู่กรณีในการแก้ไขปัญหาข้อพิพาทที่ไม่ขัดกับหลักความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน และทำให้ข้อพิพาทดังกล่าวหมดสิ้นไป²⁵ ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยทางปกครองได้แก่ Le Médiateur, หน่วยงานทางปกครองและศาลปกครอง โดยมีรายละเอียดดังนี้

1) การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองโดย Le Médiateur²⁶

Le Médiateur หรือผู้ไกล่เกลี่ย เป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นคนกลางช่วยไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างราษฎรกับทางราชการ โดยได้แนวความคิดมาจาก Ombudsman ของกลุ่มประเทศสแกนดิเนเวีย และ The Parliamentary Commissioner for Administration ของประเทศอังกฤษ Le Médiateur มีหน้าที่พิจารณาคำร้องเรียนของราษฎรเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของส่วนราชการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจ หรือองค์กรอื่นใด ซึ่งมีหน้าที่ให้บริการสาธารณะ พร้อมทั้งเสนอแนะวิธีการแก้ไขปัญหาในเรื่องที่ไม่อาจเยียวยาได้โดยวิธีการตามปกติทั้งในทางบริหารและในทางศาล โดยมีข้อจำกัดว่า Le Médiateur ไม่มีอำนาจพิจารณาข้อพิพาทระหว่างส่วนราชการและองค์กรต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นกับเจ้าหน้าที่ส่วนของราชการและองค์กรต่างๆ เหล่านั้น และไม่อาจเข้าแทรกแซงในเรื่องที่มีการฟ้องคดีอยู่ในศาล รวมทั้งไม่อาจรื้อฟื้นเรื่องที่ศาลได้วินิจฉัยชี้ขาดไปแล้วได้

²⁴ ประยุทธ์ การสมกล้า, “การระงับข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 80.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 77

²⁶ ชาญชัย แสงศักดิ์, “Le Médiateur (Ombudsman ของฝรั่งเศส) จะอยู่ในอำนาจการควบคุมของศาลปกครองหรือไม่,” วารสารกฎหมายปกครอง 6,1 (เมษายน 2530): 270-274.

คำร้องเรียนที่ Le Médiateur จะรับไว้พิจารณาได้นั้น จะต้องเป็นคำร้องเรียนโดยบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นผู้ได้รับความเดือดร้อนจากการปฏิบัติงานของส่วนราชการ ฯลฯ โดยยื่นคำร้องเรียนผ่านทางสมาชิกรัฐสภา ซึ่งจะเป็นผู้พิจารณากลับกรองในเบื้องต้นว่าคำร้องเรียนดังกล่าวมีมูลหรือไม่ และสมาชิกรัฐสภานั้นสามารถช่วยแก้ไขปัญหาก็ได้หรือไม่ ในกรณีที่ต้องมีการส่งเรื่องร้องเรียนต่อไปยัง Le Médiateur เมื่อ Le Médiateur ได้รับคำร้องเรียนผ่านทางสมาชิกรัฐสภาแล้ว Le Médiateur ก็มีอำนาจที่จะขอเอกสารหรือข้อมูลต่างๆจากทางราชการได้ เว้นแต่ในเรื่องที่เป็นความลับเกี่ยวกับการป้องกันประเทศ ความมั่นคง หรือการต่างประเทศ

Le Médiateur ไม่มีอำนาจชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองได้โดยตรง หากเห็นว่าคำร้องเรียนมีมูล ก็จะทำข้อเสนอแนะที่ตนเองเห็นว่าน่าจะเป็นการช่วยแก้ไขปัญหานั้นได้ส่งไปยังหน่วยงานที่ถูกร้องเรียน หรืออาจเสนอแนะวิธีการปรับปรุงการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้นด้วยก็ได้ และ Le Médiateur จะทำรายงานประจำปีเสนอต่อประธานาธิบดีและรัฐสภาซึ่งข้อเสนอแนะที่ผ่านมาของ Le Médiateur ได้รับการตอบสนองจากรัฐบาลและรัฐสภา โดยการตรากฎหมายหลายฉบับตามข้อเสนอแนะดังกล่าว เช่น เรื่องสิทธิของราษฎรในการขอเอกสารของทางราชการ และหลักเกณฑ์ที่ว่าคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองจะต้องแสดงเหตุผลไว้ด้วย เป็นต้น

2) การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองโดยหน่วยงานทางปกครอง

หน่วยงานทางปกครองบางแห่งอาจจัดให้มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานต่างๆของหน่วยงานทางปกครองกับเอกชน เช่น รัฐวิสาหกิจที่ให้บริการด้านสาธารณูปโภค ซึ่งได้แก่ การไฟฟ้า และการรถไฟ เป็นต้น จะจัดให้มีกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของตนกับผู้ใช้บริการ หรือกรณีกระทรวงศึกษาธิการที่จัดให้มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างราชการกับผู้มาติดต่อราชการ นอกจากนี้ ได้มีวิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในกระทรวงการคลังเพื่อยุติข้อพิพาทระหว่างกระทรวงการคลังกับผู้เสียภาษี เพื่อลดจำนวนคดีไม่ให้ขึ้นสู่ศาลปกครองเป็นจำนวนมากเกินไปอีกด้วย²⁷

²⁷ Jean Massot, “การบรรยายพิเศษ เรื่อง การประนีประนอมยอมความและอนุญาโตตุลาการในเรื่องทางปกครอง (มีได้หรือไม่ เพียงใด) กับการดำเนินการโต้แย้งคัดค้านภายในฝ่ายปกครองก่อนการฟ้องคดี,” วารสารวิชาการศาลปกครอง 2 ,1 (มกราคม-เมษายน 2545): 19.

3) การไต่ถามคดีพิพาททางปกครองโดยศาลปกครอง²⁸

เมื่อมีการนำข้อพิพาททางปกครองไปยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลปกครองแล้ว คดีปกครองดังกล่าวอาจยุติลงได้โดยกระบวนการพิจารณาคดีตามปกติของศาลปกครอง กล่าวคือ ศาลปกครองพิจารณาข้อเท็จจริงจากพยานหลักฐานในคดีและข้อกฎหมายแล้วจึงมีคำพิพากษาซึ่งอาจใช้ระยะเวลายาวนานกว่าคดีจะสิ้นสุด อย่างไรก็ตาม คดีปกครองอาจยุติลงได้โดยวิธีอื่นซึ่งไม่ใช่การพิพากษาคดีตามปกติของศาลปกครองได้เช่นเดียวกัน โดยศาลปกครองมีอำนาจในการไต่ถามคดีเพื่อให้เกิดการประนีประนอมยอมความกันได้ ทำให้คู่กรณีทราบผลของคดีโดยเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายดำเนินคดี อีกทั้ง เป็นการช่วยลดปริมาณคดีในศาลปกครองที่นับวันจะเพิ่มมากขึ้น

การไต่ถามคดีโดยศาลปกครองนั้น สามารถทำได้โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา L.211-4 แห่งประมวลกฎหมายศาลปกครอง ปี 2000 (Code de justice administrative) ซึ่งบัญญัติว่า “ศาลปกครองชั้นต้นมีอำนาจไต่ถามคดีปกครองได้” บทบัญญัติดังกล่าวมีที่มาจากมาตรา L.3 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายว่าด้วยศาลปกครองชั้นต้นและศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ ปี 1973 (Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d’appel) ซึ่งถูกเพิ่มเติมโดยมาตรา 22 แห่งรัฐธรรมนูญ ลงวันที่ 6 มกราคม 1986 ตามมติของสมาชิกวุฒิสภา

แม้จะมีบทบัญญัติของกฎหมายลายลักษณ์อักษรกำหนดให้อำนาจศาลปกครองทำหน้าที่ในการไต่ถามคดีปกครองได้ แต่บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวก็มิได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการใช้อำนาจในการไต่ถามคดีปกครองไว้แต่ประการใด การอธิบายถึงรายละเอียดดังกล่าวจึงมาจากคำพิพากษาของศาลปกครองและตำราของนักวิชาการกฎหมายปกครอง โดยตำราวิธีพิจารณาคดีปกครองของศาสตราจารย์ Chapus อธิบายว่า เมื่อมีการยื่นฟ้องคดีต่อศาลปกครองแล้ว ในระหว่างการดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงของศาลมิได้ห้ามคู่กรณีเข้ามาแทรกแซงในคดี กล่าวคือ ในกรณีที่คู่กรณีประสงค์จะให้ศาลปกครองไต่ถามคดีก็สามารถทำได้โดยการร้องขอต่อศาล ซึ่งศาลก็จะดำเนินการให้จนมีผลเกิดขึ้นมาให้เป็นที่พอใจของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย ทั้งนี้ การที่คู่กรณีจะร้องขอให้ศาลปกครองไต่ถามคดีได้ คู่กรณีจะต้องมีเจตนาบริสุทธิ์ที่ต้องการให้คดียุติลง มิได้เกิดจากคู่กรณีขี้ฉ้อ

การไต่ถามคดีโดยศาลปกครองตามมาตรา L. 211-4 แห่งประมวลกฎหมายศาลปกครอง ปี 2000 นั้นทำได้เฉพาะในศาลปกครองชั้นต้นเท่านั้น ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์และสภา

²⁸รัตนลักษณ์ นานนิตธาตา, “การไต่ถามคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 69-71.

แห่งรัฐไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองได้ เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายใดให้อำนาจไว้ดังเช่นกรณีศาลปกครองชั้นต้น หากกฎหมายประสงค์จะให้สภาแห่งรัฐหรือศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้แล้ว ก็ชอบที่จะบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ดังนั้น สภาแห่งรัฐและศาลปกครองชั้นอุทธรณ์จึงไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้(คำพิพากษาแห่งรัฐ ลงวันที่ 22 มีนาคม 1995, *Revue française de droit administratif*, 11 (3) พฤษภาคม-มิถุนายน 1995, p.628.)

นอกจากนั้น อำนาจหน้าที่ในการไกล่เกลี่ยของศาลปกครองชั้นต้นเป็นดุลพินิจของศาล มิใช่เรื่องบังคับ หากแต่เป็นทางเลือกของศาลปกครองชั้นต้นว่าจะทำการไกล่เกลี่ยคดีหรือไม่ก็ได้ โดยในการมีดุลพินิจของศาล ศาลจะต้องพิจารณาว่าจะเกิดผลดี ผลเสียแก่คดีอย่างไร หากไกล่เกลี่ยแล้วรูปคดีจะเป็นเช่นไร เพราะฐานของคดีปกครองเป็นเรื่องของประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ศาลปกครองชั้นต้นไม่จำเป็นต้องไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในทุกคดีที่คู่กรณีมีคำขอ ศาลอาจปฏิเสธคำขอของคู่กรณีที่จะขอให้ศาลไกล่เกลี่ยคดีก็ได้ และคำสั่งปฏิเสธการไกล่เกลี่ยคดีของศาลปกครองชั้นต้นดังกล่าวไม่อาจอุทธรณ์ต่อไปได้ รวมทั้งไม่อาจฟ้องขอให้เพิกถอนได้ (คำพิพากษาศาษาแห่งรัฐ ลงวันที่ 23 มิถุนายน 1989.)

2.2.2 แนวคิดการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน

ในประเทศเยอรมัน การระงับข้อพิพาททางปกครองนอกจากกระทำโดยศาลปกครองแล้วยังมีการทำสัญญาประนีประนอมหรือสัญญาระงับข้อพิพาททางปกครองได้ ซึ่งอาจเป็นสัญญาประนีประนอมหรือสัญญาระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง หรืออาจเป็นสัญญาประนีประนอมหรือสัญญาระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นศาลก็ได้

สัญญาประนีประนอมหรือสัญญาระงับข้อพิพาททางปกครองมีวัตถุประสงค์เป็นการหลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดมีกระบวนการฟ้องร้องกันในศาลปกครอง อีกทั้งยังเป็นการประหยัดเวลา การทำงานและค่าใช้จ่ายของฝ่ายปกครองตลอดจนทำให้เกิดความสัมพันธที่ดีระหว่างคู่สัญญาอีกด้วย

29

²⁹ มานิตย์ วงศ์เสรี, “ข้อตกลงว่าด้วยอนุญาโตตุลาการในคดีพิพาททางปกครองตามกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน,” *วารสารวิชาการศาลปกครอง* 2,1 (มกราคม – เมษายน 2545): 69.

1) สัญญาประนีประนอมหรือสัญญาฉบับข้อพิพาททางปกครองในกระบวนการพิจารณาชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

ในกระบวนการพิจารณาชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ข้อพิพาททางปกครองอาจจะรับลงได้โดยการทำสัญญาประนีประนอมหรือสัญญาฉบับข้อพิพาททางปกครอง (Vergleichsvertrag) ตามมาตรา 55 แห่งกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ค.ศ. 1976 (Verwaltungsverfahrensgesetz หรือ VwVfG)

สัญญาประนีประนอมหรือสัญญาฉบับข้อพิพาททางปกครองดังกล่าวเป็นสัญญาทางปกครองประเภทหนึ่งระหว่างเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกับเอกชน ซึ่งได้ตกลงกับทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดปัญหาในเรื่องข้อเท็จจริง (Sachverhalt) หรือข้อกฎหมาย (Rechtslage) ที่มีผลต่อการพิจารณาวินิจฉัยเรื่องทางปกครอง เพราะข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นมีความไม่แน่นอนหรือยังหาข้อยุติไม่ได้ และเป็นการยากที่จะพิสูจน์ถึงข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้น หรือการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นจะทำให้ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก³⁰

ซึ่งสัญญาฉบับข้อพิพาททางปกครอง ตามมาตรา 55 VwVfG จะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบดังต่อไปนี้³¹

- 1) มีความไม่แน่นอนหรือยังหาข้อยุติไม่ได้ในเรื่องเกี่ยวกับพฤติการณ์ทางข้อเท็จจริงหรือประเด็นข้อกฎหมาย
- 2) ความไม่แน่นอนหรือข้อยุติดังกล่าวไม่สามารถขจัดไปได้หรือจะขจัดไปได้ก็ต้องเสียเวลาหรือเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก
- 3) คู่กรณีทั้งสองฝ่าย คือองค์กรฝ่ายปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและเอกชนสามารถตกลงประนีประนอมหรือระงับข้อพิพาททางปกครองนั้น

จากการศึกษาถึงองค์ประกอบของสัญญาทางปกครองจะพบที่มาของการทำสัญญาประนีประนอมทางปกครองโดยแบ่งออกเป็นสองส่วน คือ

- 1) การอนุญาตให้ฝ่ายปกครองทำสัญญาทางปกครอง ฝ่ายปกครองสามารถกระทำการในรูปของสัญญาทางปกครองกับปัจเจกบุคคลได้ภายใต้หลักเงื่อนไขของกฎหมาย (Gesetzesvorbehalt) และหลักความมาก่อนของกฎหมาย (Gesetzesvorrang) หลักทั้งสองนี้

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 68

³¹ ประยุทธ์ การสมกล้า, “การระงับข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), หน้า 82.

เรียกร้องให้การกระทำในรูปของสัญญาทางปกครองจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจอย่างชัดแจ้ง และต้องไม่ขัดกับบทบัญญัติของกฎหมายหรือหลักกฎหมายทั่วไปในการพิจารณาถึงหลักดังกล่าวข้างต้นก่อให้เกิดความคิดว่าหากการกระทำของฝ่ายปกครองซึ่งไม่มีกฎหมายมอบอำนาจไว้อย่างชัดแจ้งว่าให้กระทำการในรูปของสัญญาทางปกครอง ฝ่ายปกครองสามารถเลือกที่จะกระทำได้ หากฝ่ายปกครองได้รับมอบอำนาจในทางเนื้อหาอย่างพอเพียงสำหรับการกระทำของรัฐ ฝ่ายปกครองไม่สามารถเลือกกระทำในรูปของสัญญาได้ฝ่ายปกครองจะต้องกระทำในรูปของคำสั่งทางปกครอง

2) เนื้อหาของสัญญาทางปกครองที่อนุญาตให้ฝ่ายปกครองกระทำได้ หลักการที่นำมาพิจารณาเกี่ยวกับการควบคุมเนื้อหาของสัญญาทางปกครองนั้นได้แก่หลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครอง หลักเสรีภาพในการทำสัญญา หลักความได้สัดส่วน หลักความเสมอภาค ล้วนเป็นหลักที่นำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาถึงเนื้อหาของสัญญาทางปกครองในช่วงทศวรรษที่ 1960 แต่ในทางวิชาการหลักต่างๆเหล่านี้ยังมีการพิจารณาถึงไม่มากนัก กระทั่งต่อมาได้มีการพิจารณาหลักเกณฑ์ของความชอบด้วยกฎหมายของสัญญาทางปกครองในร่างกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (VwVfG) ฉบับปี 1963 , 1966 ,1970 และ 1973 ในร่างกฎหมายดังกล่าวได้เน้นถึงประเภทของสัญญาที่สำคัญสองประเภท คือ สัญญาประนีประนอมทางปกครอง และสัญญาต่างตอบแทนทางปกครอง มีการกำหนดเงื่อนไขพิเศษสำหรับการทำสัญญาตั้งแต่นั้นมา กล่าวคือ เงื่อนไขพิเศษของความชอบด้วยกฎหมายของสัญญา เงื่อนไขพิเศษดังกล่าวเป็นเครื่องแสดงถึงทิศทางของบทบัญญัติของกฎหมาย เท่าที่หลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครองได้มีการพาดพิงไปยังเนื้อหาของสัญญาทางปกครอง ในทางทฤษฎีก็มีความเห็นว่าหลักเสรีภาพในการทำสัญญาย่อมนำมาใช้ในทางกฎหมายมหาชนด้วยแม้ว่าฝ่ายปกครองจะผูกพันอยู่กับกฎหมาย ฝ่ายปกครองก็มีเสรีภาพในการกระทำกรกฎหมายได้มอบอำนาจแก่ฝ่ายปกครองที่จะใช้ดุลพินิจเพื่อตัดสินใจทำสัญญาทางปกครองได้ แต่มีข้อพิจารณาว่าดุลพินิจของฝ่ายปกครองจะมีค่าไม่เท่ากับเสรีภาพในการทำสัญญาในทางแพ่ง เนื่องจากเสรีภาพในการทำสัญญาในกฎหมายปกครองเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายแพ่งแล้วโดยที่กฎหมายปกครองมีขอบเขตตามหลักนิติรัฐ เสรีภาพในการทำสัญญาในกฎหมายปกครองจึงมีขอบเขตที่จำกัดกว่าในกฎหมายแพ่ง เป็นเหตุให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจและหน้าที่ตามที่กฎหมายได้มอบให้แก่ฝ่ายปกครองเท่านั้น

เมื่อฝ่ายปกครองมีเสรีภาพในการทำสัญญาได้แล้วประเด็นที่จะต้องพิจารณาคือว่าฝ่ายปกครองสามารถกำหนดเนื้อหาของสัญญาทางปกครองได้เพียงใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับดุลพินิจหากมีบทบัญญัติในลักษณะที่เป็นการให้อำนาจ (Dispositivnorm) อยู่ฝ่ายปกครองก็สามารถกำหนดเนื้อหาของสัญญาทางปกครองได้ตามดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

เป็นที่น่าสังเกตว่าการอนุญาตให้ประนีประนอมยอมความในคดีปกครอง เจ้าหน้าที่ของรัฐจะเป็นตัวแทนของฝ่ายที่ถูกฟ้องคดี หากพิจารณาตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครองในกรณีที่เจ้าหน้าที่ต้องถูกผูกพันต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีลักษณะผูกพันกล่าวคือ เป็นกรณีที่กฎหมายไม่ได้ให้ดุลพินิจแก่เจ้าหน้าที่ เจ้าหน้าที่จะมีอำนาจในการประนีประนอมยอมความหรือไม่ ซึ่งในที่นี้จะต้องแยกพิจารณา เพราะหลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครองไม่ได้ถูกนำมาใช้ตรวจสอบในทุกกรณีที่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องของผู้ฟ้องคดีต่อศาล เช่น กรณีที่เป็นปัญหาว่าข้อเท็จจริงที่เป็นพื้นฐานของสิทธิเรียกร้องนั้นมีอยู่หรือไม่ แต่อย่างไรก็ตาม การประนีประนอมในคดีปกครองไม่อาจกระทำได้ หากเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะกำหนดเนื้อหาของคำสั่งเช่นนั้นได้ หรือหากออกคำสั่งทางปกครองที่มีเนื้อหาเช่นนั้นจะทำให้คำสั่งทางปกครองเป็นโมฆะ เนื่องจากขัดกับกฎหมายอย่างชัดแจ้ง กรณีเหล่านี้เจ้าหน้าที่ย่อมไม่มีอำนาจที่จะประนีประนอมยอมความ แต่เจ้าหน้าที่จะประนีประนอมยอมความได้ต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะพิจารณาในประเด็นนั้นได้³²

2) สัญญาประนีประนอมหรือสัญญาสงบข้อพิพาททางปกครองในกระบวนการพิจารณาชั้นศาล³³

ในการพิจารณาคดี ศาลปกครองอาจไกล่เกลี่ยให้คู่ความประนีประนอมกันเพื่อยุติคดีปกครองนั้นได้ ซึ่งการประนีประนอมยอมความในคดีปกครอง ประมวลกฎหมายว่าด้วยศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง (VwGO) มาตรา 106 บัญญัติว่า “ในการระงับข้อโต้แย้งทางกฎหมายทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน คู่กรณีสามารถตกลงประนีประนอมกันได้โดยวิธีการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรโดยศาลหรือโดยผู้พิพากษาที่ได้รับมอบหมายหรือโดยแต่งตั้ง ทั้งนี้ ตราบเท่าที่คู่กรณีที่มีข้อพิพาทดังกล่าวสามารถปฏิบัติการในเรื่องหรือวัตถุแห่งการประนีประนอม (Gegenstand des Vergleichs) นั้นได้”

การประนีประนอมโดยศาลสามารถกระทำได้เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ โดยการที่คู่กรณีตกลงยอมรับต่อหน้าศาลซึ่งข้อเสนอแนะในรูปแบบของมติที่จัดทำโดยศาล โดยหัวหน้าองค์คณะหรือโดยตุลาการเจ้าของสำนวน”

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 84

³³ รตนลักษณ์ นานนิตธาดา, “การไกล่เกลี่ยคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 75-77.

มาตรา 106 VwGO อนุญาตให้คู่ความในคดี ประนีประนอมยอมความกันได้เท่าที่คู่ความในคดีสามารถจะประนีประนอมยอมความกันได้ในเรื่องนั้นๆ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ คู่ความจะประนีประนอมยอมความกันได้ ก็ต่อเมื่อคู่ความแต่ละฝ่ายมีความสามารถในการปฏิบัติการหรือจัดการในเรื่องของวัตถุหรือสาระที่แห่งข้อพิพาทนั้นได้ และคู่กรณีแต่ละฝ่ายต่างก็ตกลงเห็นชอบด้วยการประนีประนอมดังกล่าว ซึ่งในคดีปกครอง หากประเด็นที่มีการฟ้องคดีเป็นประเด็นที่กฎหมายกำหนดให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจ ในกรณีเช่นนี้ ฝ่ายปกครองย่อมสามารถประนีประนอมยอมความได้ แต่การประนีประนอมยอมความดังกล่าวจะต้องอยู่ภายในขอบเขตอำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองด้วย

ข้อจำกัดของการประนีประนอมยอมความย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของคำฟ้อง หากเป็นคดีฟ้องขอให้พิสูจน์สิทธิ (Feststellungsklage) และคดีฟ้องขอให้เจ้าหน้าที่กระทำการ (Leistungsklage) ย่อมไม่มีปัญหาเกี่ยวกับการประนีประนอมยอมความแต่อย่างใด ส่วนคดีฟ้องโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง (Anfechtungsklage) ก็ดี การประนีประนอมยอมความอาจกระทำได้เท่าที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสามารถที่จะยกเลิกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองที่ออกมาแล้วนั้นได้ หรือองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสามารถที่จะออกคำสั่งทางปกครองตามที่ได้มีการร้องขอนั้นได้ โดยการกระทำดังกล่าวนั้นไม่เป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติของกฎหมายแต่อย่างใด ตัวอย่างเช่น กรณีที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่ออกคำสั่งทางปกครองมีอำนาจดุลพินิจที่จะออกคำสั่งทางปกครองนั้นได้

การประนีประนอมยอมความจะมีผลก็ต่อเมื่อคู่ความทั้งสองฝ่ายได้แสดงเจตนาที่จะยุติข้อพิพาท ส่วนรูปแบบของการประนีประนอมยอมความจะต้องเป็นการตกลงกันในศาลหรืออาจเป็นการตกลงกันต่อหน้าผู้พิพากษานายเดี่ยวหรือต่อผู้พิพากษาที่เป็นตัวแทนขององค์คณะหรือผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีนั้น และมีการบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร กรณีนี้ยังไม่ทำให้คดีสิ้นสุดลง ทั้งนี้ การประนีประนอมยอมความทำให้คดีที่อยู่ในระหว่างการพิจารณาคดีสิ้นสุดลงโดยที่ศาลไม่จำเป็นต้องมีคำวินิจฉัยยังไม่มีผลบังคับหรือยังไม่ถึงที่สุด คำวินิจฉัยดังกล่าวก็จะมีผลอีกต่อไป

2.3 หลักการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากร

2.3.1 ลักษณะของข้อพิพาททางภาษี

กฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายมหาชนประเภทหนึ่งซึ่งประกอบด้วยบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับสิทธิของเจ้าพนักงานภาษี ตลอดจนอำนาจที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางภาษี รวมทั้งแนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิหรืออำนาจที่มีลักษณะเป็นเอกสิทธิ์เฉพาะที่กฎหมายกำหนดไว้ในฐานะ

ที่เป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่ายของประชาชน³⁴ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นเรื่องข้อพิพาทในทางปกครองไม่ใช่ข้อพิพาททางแพ่ง เพราะโดยลักษณะของคดีภาษีอากรนั้นเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนฝ่ายหนึ่งกับเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐอีกฝ่ายหนึ่ง ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐเกี่ยวกับภาษีอากรจึงเป็นข้อพิพาทในทางปกครอง³⁵

ข้อพิพาททางภาษีโดยปกติจะเกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมิน โดยในเบื้องต้นจำเป็นต้องพิจารณาก่อนว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้นถือเป็นการออกคำสั่งทางปกครองหรือไม่ ซึ่งตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดนิยามของคำสั่งทางปกครองไว้ดังนี้

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราวเช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

จากนิยามของคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้น สามารถพิจารณาองค์ประกอบของคำสั่งทางปกครองได้ดังนี้

1 กระทำโดยเจ้าหน้าที่

ในการใช้อำนาจตามกฎหมาย รัฐไม่สามารถใช้อำนาจนั้นได้โดยลำพัง จะต้องอาศัยเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือบุคคลที่รัฐได้มอบอำนาจไว้เป็นผู้กระทำแทน ซึ่งจะเห็นว่าการประเมินภาษีซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายอย่างหนึ่งพิจารณากำหนดจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระ ในการใช้อำนาจนี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบุคคลที่ใช้อำนาจดังกล่าวไว้ได้แก่ “เจ้าพนักงาน

³⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 20

³⁵ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส,” สรรพากรศาสตร์ 8, 38 (สิงหาคม, 2534): 83-84.

ประเมิน” ซึ่งจะได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง บุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งให้ เป็น “เจ้าพนักงานประเมิน” จะมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการชำระภาษีของผู้เสียภาษีหรือ ออกคำสั่งประเมินภาษีในกรณีที่เห็นว่าการเสียภาษีเป็นไปอย่างไม่ถูกต้อง³⁶

2 ใช้อำนาจในทางกฎหมายมหาชน

การใช้อำนาจในทางกฎหมายมหาชนในที่นี้ย่อมหมายถึงการใช้อำนาจฝ่ายเดียวของฝ่าย ปกครองตามกฎหมายมหาชนบังคับแก่เอกชนโดยมิต้องขอความเห็นชอบจากเอกชนก่อนจะเห็น ว่าอำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอมในการ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินก่อนแต่อย่างใด³⁷

3 ก่อให้เกิดผลทางกฎหมาย

คำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดผลทางกฎหมายอันเป็นนิติ สัมพันธระหว่างบุคคลอย่างหนึ่ง ได้แก่การก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้งหรือมีผลกระทบต่อ สถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว จะเห็นว่าการประเมิน ภาษีย่อมทำให้ผู้ถูกประเมินภาษีมีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษี ผู้ถูกประเมินจะต้องปฏิบัติตามคำสั่ง ถ้าไม่ปฏิบัติตามก็อาจถูกยึดอายัดทรัพย์สินได้³⁸

4 เกิดผลเฉพาะกรณี

คำสั่งทางปกครองมีความแตกต่างจากกฎ เนื่องจากคำสั่งทางปกครองเป็นการกำหนดผล กับบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกรณีกรณีใดกรณีหนึ่งเป็นการเฉพาะ ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ให้มีผล บังคับเป็นการทั่วไป สำหรับการใช้อำนาจประเมินภาษีถือเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งซึ่งเจ้า พนักงานประเมินได้ใช้ต่อผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีรายใดที่ถูกประเมินภาษีก็มีหน้าที่ที่จะต้องชำระ

³⁶รัฐปกรณ์ นิกานนท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับ ประเทศอังกฤษ” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 25

³⁷เรื่องเดียวกัน, หน้า 26

³⁸เรื่องเดียวกัน, หน้า 26

ภาษีตามคำสั่งประเมินนั้น ในขณะที่ผู้เสียภาษีรายอื่นซึ่งไม่ได้ถูกประเมินก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องไปชำระภาษีเพิ่มขึ้นแต่ประการใด คำสั่งประเมินภาษีจึงเป็นคำสั่งที่มีผลเฉพาะต่อบุคคลที่ได้รับคำสั่งเท่านั้น³⁹

5 มีผลกระทบต่อภายนอก

ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ให้ความหมายคำสั่งทางปกครองไว้ว่า เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ดังนั้นคำสั่งทางปกครองจะมีผลต่อผู้ที่อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองเท่านั้น ซึ่งคำสั่งทางปกครองจะมีผลทันทีเมื่อได้แจ้งคำสั่งดังกล่าวไปยังผู้รับคำสั่งทางปกครอง ในกรณีของการออกคำสั่งประเมินภาษีอากรนั้นเจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษี คำสั่งดังกล่าวจะมีผลเมื่อผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งคำสั่งนั้นแล้ว ไม่ว่าจะได้ทราบข้อความในคำสั่งนั้นหรือไม่ก็ตาม⁴⁰

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบข้างต้นแล้วจะเห็นว่า การประเมินภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจในฐานะฝ่ายปกครองของเจ้าพนักงานประเมิน โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติซึ่งก็คือประมวลรัษฎากร และเป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในอันที่จะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิและหน้าที่ซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อผู้เสียภาษี ดังนั้นการประเมินภาษีจึงเป็นคำสั่งทางปกครอง

โดยหลักแล้วการใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองจำเป็นจะต้องผูกพันตนอยู่กับกฎหมายและในขณะที่เดียวกันฝ่ายปกครองก็มีภาระหน้าที่ในการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายด้วย และโดยเหตุที่ภารกิจในฝ่ายปกครองมีความสลับซับซ้อน ประกอบกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นมีความหลากหลายมาก จึงหลีกเลี่ยงไม่พ้นที่ในหลายกรณีกฎหมายจะต้องเปิดช่องให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีแดนที่ตนจะเคลื่อนไหวได้ตามสมควรเพื่อปรับบทกฎหมายให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีเพื่อให้เกิดความยุติธรรมมากที่สุด ด้วยเหตุผลดังกล่าวดุลพินิจของฝ่ายปกครองจึงมีความสำคัญอย่างมาก เพราะข้อพิพาททางปกครองที่จะสามารถระงับได้โดยการ

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28-29

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 29

ประนีประนอมยอมความนั้นจะต้องมีกฎหมายให้ดุลพินิจแก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไว้⁴¹ ซึ่งดุลพินิจของฝ่ายปกครองเกิดจากการที่ฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจไว้ ฝ่ายปกครองไม่สามารถที่จะมีดุลพินิจได้โดยอิสระ ในการออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องพิจารณาจากกฎหมายที่ให้อำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองนั้น โดยในกฎหมายแต่ละฉบับที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่งทางปกครองก็จะแตกต่างกันไป กฎหมายบางฉบับไม่ได้ให้อำนาจดุลพินิจไว้ กฎหมายบางฉบับก็ได้ให้อำนาจดุลพินิจฝ่ายปกครองไว้ ดังนั้นจึงอาจแบ่งคำสั่งทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกโดยอาศัยอำนาจดุลพินิจออกเป็น คำสั่งทางปกครองประเภทที่เจ้าหน้าที่ไม่มีดุลพินิจในการออกคำสั่ง และคำสั่งทางปกครองประเภทที่เจ้าหน้าที่มีดุลพินิจในการออกคำสั่ง⁴²

คำสั่งทางปกครองประเภทที่เจ้าหน้าที่ไม่มีดุลพินิจในการออกคำสั่งนั้นเจ้าหน้าที่ต้องออกคำสั่งไม่อาจใช้ดุลพินิจได้กล่าวคือ ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายทุกประการโดยไม่มีเสรีภาพในการเลือกปฏิบัติ เมื่อข้อเท็จจริงของเรื่องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในส่วนที่เป็นองค์ประกอบทุกประการ ในกรณีนี้ตัวบทกฎหมายอาจจะกำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งทางปกครองหรือห้ามไม่ให้ออกคำสั่งทางปกครองก็ต้องเป็นไปตามนั้น เช่นเมื่อมีทารกเกิดมาและเอกสารครบถ้วน เจ้าหน้าที่ต้องออกสูติบัตรให้จะไม่ออกไม่ได้ และเจ้าหน้าที่ต้องออกให้ถูกต้องด้วยเนื่องจากเงื่อนไขครบถ้วน เจ้าหน้าที่ก็ต้องกระทำการ แต่ถ้าข้อเท็จจริงของเรื่องพิจารณาไม่ครบเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในส่วนที่เป็นองค์ประกอบ เช่น ผู้ยื่นคำร้องมีคุณสมบัติไม่ครบถ้วน เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ต้องปฏิเสธคำร้องไป เช่น ในการจดทะเบียนสมรสกฎหมายกำหนดว่าต้องเป็นชายและหญิงที่มีอายุ 17 ปีขึ้นไปเท่านั้นที่จะจดทะเบียนสมรสได้ หากหญิงและหญิงหรือชายกับชายมาขอจดทะเบียนสมรสแล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ต้องปฏิเสธคำร้องไป ซึ่งคำสั่งทางปกครองประเภทนี้ได้แก่ การจดทะเบียนสมรส สูติบัตร มรณะบัตร คำสั่งบรรจุบุคคลเข้ารับราชการ คำสั่งว่าบุคคลผู้นั้นเป็นบุคคลสัญชาติไทย คำสั่งอนุมัติปริญญาบัตร ใบอนุญาตต่างๆ เช่น ใบอนุญาตขับขี่รถยนต์ ฯลฯ เหล่านี้เป็นคำสั่งทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่มีอำนาจดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้นจึงไม่อยู่ในวิสัยที่จะระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยหรือประนีประนอมยอมความกันได้

ส่วนคำสั่งทางปกครองประเภทที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในการออกคำสั่ง ดุลพินิจของฝ่ายปกครองจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจไว้ เนื่องจากในการตรา

⁴¹ ประยุทธ์ การสมกล้า, “การระงับข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 46.

⁴² เรื่องเดียวกัน, หน้า 49-50

กฎหมาย ฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถออกกฎหมายที่ให้ชัดเจนทุกกรณีได้ ดังนั้น จึงเปิดช่องให้ฝ่ายบริหารใช้ดุลพินิจเป็นรายกรณีๆ ไป ฝ่ายปกครองจึงสามารถเลือกปฏิบัติและตัดสินใจด้วยตนเองในความรับผิดชอบของตนเองและภายในขอบเขตแห่งกฎหมายซึ่งอาจมีการปฏิบัติและตัดสินใจได้หลายอย่างโดยแต่ละอย่างก็ชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น ดุลพินิจของฝ่ายปกครองแบ่งได้เป็น ดุลพินิจในการตัดสินใจว่าจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจสั่งการและดุลพินิจในการวินิจฉัย เช่น กรณีนายแดงซื้อใบขับขี่มา ใบขับขี่นั้นถือว่าออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายแต่ยังมีผลบังคับเพราะไม่เป็นโมฆะ ต่อมาพบว่าเป็นการออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ถ้ากฎหมายให้อำนาจดุลพินิจแก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองว่าจะเพิกถอนใบขับขี่นั้นหรือไม่ก็ได้ ตรงนี้จะเป็นดุลพินิจในการตัดสินใจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ถ้าไม่ยกเลิกใบขับขี่นั้นก็ยังคงมีผลบังคับต่อไป แต่ถ้าหากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจเพิกถอนใบขับขี่นั้นจะต้องมาพิจารณากันว่าจะเพิกถอนอย่างไร เมื่อไร จะให้มีผลในอนาคต ปัจจุบัน หรือย้อนหลัง ตรงนี้จะเป็นดุลพินิจในการวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง⁴³

ในการประเมินภาษีนั้นจะเห็นว่าหลังจากที่เจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินก็จะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรหรือพยานพร้อมทั้งส่งให้นำบัญชีพยานหลักฐานต่างๆ มาแสดงแก่เจ้าพนักงานประเมิน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงต่างๆ โดยครบถ้วน หากพบว่าผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นยื่นรายการเสียภาษีโดยไม่ถูกต้องหรือไม่ยื่นเสียภาษีจริง เจ้าพนักงานประเมินก็มีหน้าที่ตามกฎหมายต้องทำการประเมินภาษี ไม่มีดุลพินิจในการตัดสินใจว่าจะประเมินหรือไม่ประเมินแต่อย่างใด ส่วนในการทำการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนั้นจะเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเพื่อที่จะปรับข้อเท็จจริงเข้ากับตัวบทกฎหมายเป็นกรณีๆ ไป ซึ่งข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นก็มิได้หลากหลายไม่จำกัด อีกทั้งตัวบทกฎหมายภาษีอากรก็มีความยุ่งยากซับซ้อน บางเรื่องก็ยังมีปัญหาในการตีความกฎหมาย ดังนั้นในการทำการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่เจ้าพนักงานประเมินต้องมีดุลพินิจในการวินิจฉัย ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทที่เจ้าหน้าที่มีดุลพินิจในการวินิจฉัยจึงสามารถทำการไต่ถามไต่สวนได้

⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 50-51

2.3.2 หลักพื้นฐานทางกฎหมายเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการเกิดข้อพิพาททางภาษีนั้นเป็นผลมาจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งถือว่าเป็นการออกคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ในการจะระงับข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวโดยวิธีการไกล่เกลี่ยโดยมีบุคคลที่สามมาเป็นคนกลางเพื่อช่วยให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถเจรจาตกลงกันได้ นั้น จะเห็นว่าข้อตกลงระหว่างคู่กรณีที่เกิดขึ้นจากการเจรจาประนีประนอมยอมความดังกล่าวจะมีเนื้อหาเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองอันเป็นเหตุแห่งการเกิดข้อพิพาทให้เป็นที่พอใจแก่คู่กรณีทั้งสองฝ่าย ข้อตกลงดังกล่าวจึงต้องอยู่ภายใต้หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองบางประการ ดังนั้นการจะเข้าทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษี ฝ่ายรัฐจำต้องคำนึงถึงหลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองซึ่งได้แก่ หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง และหลักคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.3.2.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง

ประเทศไทยนั้นปกครองประเทศในระบบประชาธิปไตยซึ่งยึดถือหลักนิติรัฐ กล่าวคือ รัฐมีอำนาจอธิปไตยแต่ในขณะเดียวกันรัฐก็ต้องเคารพกฎหมายด้วย ซึ่งจะเห็นว่ารัฐและหน่วยงานของรัฐจะกระทำการเพื่อประโยชน์สาธารณะและอยู่ในฐานะที่เหนือกว่าเอกชน มีอำนาจก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวในสิทธิหน้าที่แก่เอกชนฝ่ายเดียวโดยปัจเจกชนไม่สมัครใจได้ กฎหมายมหาชนให้อำนาจรัฐหรือหน่วยงานของรัฐดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะได้ในฐานะที่เหนือกว่าเอกชนแต่กฎหมายนั้นเองก็จำกัดอำนาจรัฐหรือหน่วยงานของรัฐไม่ให้ใช้อำนาจนอกรอบที่กฎหมายให้ไว้⁴⁴ โดยหลักสำคัญประการหนึ่งของหลักนิติรัฐก็คือหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หมายถึง การที่องค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิหรือเสรีภาพของเอกชนได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้และจะต้องกระทำการเฉพาะแต่ภายในขอบเขตที่

⁴⁴ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 51

กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ทั้งนี้ แม้ว่าการกระทำนั้น ๆ จะเป็นไปเพื่อคุ้มครองประโยชน์สาธารณะหรือประโยชน์ส่วนรวมก็ตาม⁴⁵

จากความหมายของหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองดังกล่าวข้างต้น กฎหมายจึงเป็นแหล่งที่มา (Source) และข้อจำกัด (Limitation) ของอำนาจกระทำการต่าง ๆ ขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง⁴⁶ ซึ่งจะเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐ กล่าวคือ องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองจะมีอำนาจกระทำการใดๆ ได้ก็แต่โดยมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ และจะต้องกระทำการดังกล่าวภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดด้วย การกระทำทางปกครองจึงเป็นเพียงการบังคับให้การเป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น ดังนั้น ในกรณีที่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองกระทำการต่างๆ ไปโดยไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจ หรือกระทำการนอกเหนือไปจากขอบเขตอำนาจที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว การกระทำดังกล่าวก็จะเป็นการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งประชาชนมีสิทธิที่จะฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อทำให้ความไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นหมดสิ้นไป⁴⁷

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของหลักนิติรัฐประกอบด้วยหลักการย่อยสองหลักการ คือ หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย และหลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจ⁴⁸ นอกจากนี้ การพิจารณาว่าการกระทำทางปกครองชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ยังต้องพิจารณาจากขอบเขตอำนาจของฝ่ายปกครองอีกด้วย⁴⁹

หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย

หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย กำหนดให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่จริงในบ้านเมือง การผูกพันตนต่อกฎหมายขององค์กร

⁴⁵ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2543), หน้า 67-68

⁴⁶ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน, (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2540), หน้า 77

⁴⁷ รัตนลักษณ์ นานนิตธาดา, “การไต่ถามคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 52

⁴⁸ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546), หน้า 22

⁴⁹ รัตนลักษณ์ นานนิตธาดา, “การไต่ถามคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 52.

เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอาจมีได้ใน 2 ลักษณะคือ กรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่หากกฎหมายไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ กล่าวคือ เป็นกรณีที่องค์กรฝ่ายปกครองตัดสินใจดำเนินการตามแผนการปกครองเพื่อให้ชีวิตความเป็นอยู่ของราษฎรดีขึ้น เช่น การสร้างสวนสาธารณะ หรือการดำเนินการจัดกิจกรรมเพื่อส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม ฯลฯ ฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องละเว้นไม่กระทำการดังกล่าวให้ขัดต่อกฎหมายบ้านเมืองที่ใช้บังคับอยู่ ดังนั้น องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงไม่สามารถกำหนดมาตรการทางกฎหมายใดๆ ให้ขัดต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในบ้านเมืองได้⁵⁰

กฎหมายจึงเป็นรากฐานที่มาของอำนาจฝ่ายปกครองในการกระทำต่างๆ โดยกฎหมายที่จะให้อำนาจฝ่ายปกครองในการกระทำต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้นั้น จะต้องเป็นกฎหมายที่ออกโดยองค์กรนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน ได้แก่ พระราชบัญญัติ และกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับดังเช่นพระราชบัญญัติ เช่น พระราชกำหนด ส่วนกฎหมายลำดับรอง (Subordinate Legislation) ซึ่งได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ก็อาจให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการที่มีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ หรือประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนได้เช่นกัน แต่กฎหมายลำดับรองเหล่านี้ที่แท้จริงก็คือ การกระทำทางปกครองประเภทหนึ่ง และจะออกมาใช้บังคับได้ก็แต่โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับเสมอกับพระราชบัญญัติเท่านั้น ดังนั้น กฎหมายที่เป็นแหล่งที่มาของอำนาจการกระทำของฝ่ายปกครองโดยปกติแล้วจึงได้แก่ พระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับเสมอกับพระราชบัญญัติ⁵¹

หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ

หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ กำหนดให้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้แก่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองในการกระทำการนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การดำเนินการใดๆ ขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองจะต้องมีฐานทางกฎหมายอันเป็นแหล่งที่มาของอำนาจรองรับการกระทำดังกล่าวเสมอ ซึ่งจะเป็นได้ว่าหลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ มุ่งคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกชนจากการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่าย

⁵⁰ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, หน้า22-23

⁵¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า22

ปกครองที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของราษฎร ดังนั้น หากไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองก็ไม่สามารถกระทำการใดๆ อันเป็นการล่วงล้ำแดนแห่งสิทธิเสรีภาพของราษฎรได้⁵²

อย่างไรก็ตาม แม้หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายจะกำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายปกครองต้องผูกพันต่อกฎหมายที่ให้อำนาจกระทำการต่างๆ ก็ตาม แต่หลักการดังกล่าวก็มิได้กำหนดผลทางกฎหมายในกรณีที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย การกำหนดผลทางกฎหมายดังกล่าวถือว่าเป็นนิตินโยบายที่ฝ่ายนิติบัญญัติต้องพิจารณาผลกระทบหลายด้านประกอบกัน ซึ่งในระบบกฎหมายไทยการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจตกเป็นโมฆะ คือ ไม่มีผลผูกพันใดๆ ทางกฎหมายหรือการกระทำทางปกครองนั้นไม่มีผลทางกฎหมาย แต่อาจถูกลบล้างได้ในภายหลัง เป็นต้น⁵³

ขอบเขตอำนาจขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง⁵⁴

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองนั้นกำหนดขึ้นเพื่อควบคุมการใช้อำนาจขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองให้เป็นไปตามกฎหมาย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ซึ่งตามหลักการดังกล่าวองค์กรของรัฐฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้ และในขณะเดียวกันกฎหมายนั้นก็กำหนดขอบเขตการใช้อำนาจขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองอีกด้วย ดังนั้น การพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง จึงต้องพิจารณาจากขอบเขตอำนาจของฝ่ายปกครอง⁵⁵ ซึ่งอำนาจที่กฎหมายให้แก่องค์กรฝ่ายปกครองในการกระทำต่างๆ อาจจำแนกได้ 2 ประเภท คือ

1) อำนาจผูกพัน (Mandatory Power) หมายถึง อำนาจที่กฎหมายให้แก่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองโดยบัญญัติบังคับไว้ล่วงหน้าว่า เมื่อมีข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่งเกิดขึ้นครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องกระทำการตามที่

⁵²รัตนลักษณ์ นานนิตราดา, “การไกล่เกลี่ยคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 54.

⁵³วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, หน้า 25-26

⁵⁴รัตนลักษณ์ นานนิตราดา, “การไกล่เกลี่ยคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 55-57.

⁵⁵บุญอนันต์ วรรณพาณิชย์, “ความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533), หน้า 17

กฎหมายกำหนด โดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่มีเสรีภาพในการเลือกปฏิบัติ⁵⁶ กล่าวคือกฎหมายมิได้กำหนดทางเลือกให้ฝ่ายปกครองตัดสินใจกระทำการดังนั้นเมื่อข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุของบทบัญญัติของกฎหมายเกิดขึ้นครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ผลในทางกฎหมายที่เกิดขึ้นตามมาคือฝ่ายปกครองจะต้องกระทำการตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น เช่น ในกรณีที่ชายและหญิงซึ่งยื่นคำขอจดทะเบียนสมรสมีคุณสมบัติครบถ้วนและปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ปรากฏในกฎหมายที่เกี่ยวข้องครบทุกประการแล้ว นายทะเบียนครอบครัวย่อมมีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนสมรสให้แก่ผู้ยื่นคำขอดังกล่าว หากนายทะเบียนครอบครัวปฏิเสธไม่จดทะเบียนการปฏิเสธของนายทะเบียนย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁵⁷

จะเห็นได้ว่า แท้จริงแล้วอำนาจผูกพันที่กล่าวมานี้ก็คือหน้าที่ (duty) ที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติตนเอง⁵⁸ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎหมายอย่างเคร่งครัด

2) อำนาจดุลพินิจ (discretionary power) หมายถึงอำนาจที่กฎหมายให้แก่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองโดยบทบัญญัติของกฎหมายได้เปิดช่องให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเลือกปฏิบัติและตัดสินใจด้วยตนเองภายในขอบเขตแห่งกฎหมาย ซึ่งภายในขอบเขตดังกล่าวอาจมีการปฏิบัติและตัดสินใจได้หลายอย่าง และไม่ใช่ว่าองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะตัดสินใจอย่างไร การตัดสินใจนั้นย่อมชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น⁵⁹ หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า องค์กรฝ่ายปกครองสามารถตัดสินใจได้อย่างอิสระว่า เมื่อมีข้อเท็จจริงอย่างใดหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้เกิดขึ้น ฝ่ายปกครองสมควรที่จะออกคำสั่งทางปกครองหรือไม่ และหากจะออกคำสั่งทางปกครอง เนื้อหาของคำสั่งดังกล่าวควรเป็นเช่นไร⁶⁰

อำนาจดุลพินิจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ดุลพินิจวินิจฉัย และดุลพินิจตัดสินใจ

⁵⁶ กมลชัย รัตนสภาวะวงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ยุโรปศึกษาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544), หน้า 257

⁵⁷ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, หน้า 52

⁵⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 53

⁵⁹ กมลชัย รัตนสภาวะวงศ์, “ความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับดุลพินิจฝ่ายปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน,” บทบัญญัติ 42 (กันยายน 2529): 51.

⁶⁰ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน, หน้า 89

(ก) ดุลพินิจวินิจฉัย⁶¹ เป็นดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการปรับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นให้เข้ากับองค์ประกอบส่วนเหตุของบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้ถ้อยคำทางกฎหมายที่มีความหมายไม่เฉพาะเจาะจง กล่าวคือ เป็นถ้อยคำหรือข้อความที่เกี่ยวข้องกับคุณค่าบางประการและวิญญูชนอาจเห็นแตกต่างกันได้ว่า ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นรูปธรรมนั้นอยู่ในกรอบความหมายของถ้อยคำหรือข้อความนั้นหรือไม่ เช่น “สภาพอันเป็นที่น่ารังเกียจ” “สภาพหรือการใช้ที่อาจเป็นภัยอันตรายต่อสุขภาพ ชีวิต ร่างกาย หรือทรัพย์สิน” โดยฝ่ายปกครองมีอำนาจที่จะพิจารณาว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นสามารถปรับเข้ากับเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

(ข) ดุลพินิจตัดสินใจ⁶² เป็นดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการเลือกผลในทางกฎหมายเมื่อข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุเกิดขึ้นครบถ้วนแล้ว กล่าวคือ องค์การของรัฐฝ่ายปกครองสามารถตัดสินใจได้ว่า จะดำเนินการหรือไม่ดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนด และหากฝ่ายปกครองตัดสินใจว่าจะดำเนินการฝ่ายปกครองก็สามารถเลือกดำเนินการตามมาตรการใดมาตรการหนึ่งในบรรดามาตรการที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ เช่น กรณีที่ผู้รับอนุญาตตั้งสถานบริการดำเนินกิจการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจตัดสินใจได้ว่า จะดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองหรือไม่ หากตัดสินใจที่จะออกคำสั่งทางปกครอง พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจตัดสินใจเลือกวิธีดำเนินการได้อีกว่าจะออกคำสั่งไม่ต่อใบอนุญาต หรือสั่งพักใช้ใบอนุญาตคราวละไม่เกิน 30 วัน หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาต ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2519 มาตรา 21

การที่กฎหมายกำหนดให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจก็เพื่อให้้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้พิจารณาสั่งการโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของกฎหมาย (Ratio Legis) ประกอบกับข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีที่เป็นรูปธรรม ทั้งนี้ เพื่อให้การวินิจฉัยสั่งการขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับความยุติธรรมเฉพาะกรณี⁶³

อนึ่ง การใช้อำนาจกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นบางกรณีก็ไม่สามารถแบ่งแยกการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองได้อย่างชัดเจนว่า กรณีใดเป็นอำนาจผูกพัน หรืออำนาจดุลพินิจ เนื่องจากโดยส่วนใหญ่อำนาจกระทำการขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองจะเป็นการใช้อำนาจแบบผสม กล่าวคือ ในกระบวนการตัดสินใจใช้อำนาจ ซึ่งมีอยู่หลาย

⁶¹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, หน้า 58-59

⁶² เรื่องเดียวกัน, หน้า 54-56

⁶³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 56

ขั้นตอนในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่งนั้น บางขั้นตอนขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจและบางขั้นตอนมีอำนาจผูกพัน ดังนั้น ในการพิจารณาของเขตอำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงต้องพิจารณาว่าเป็นการใช้อำนาจในขั้นตอนใด⁶⁴

2.3.2.2 หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

จากการศึกษาหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองทำให้ทราบว่าในการที่ฝ่ายรัฐจะเข้าทำข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้นจำเป็นต้องคำนึงถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง คือ ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้ในการกระทำนั้นๆ และองค์กรฝ่ายปกครองจะต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่ให้อำนาจโดยไม่กระทำการให้ขัดต่อกฎหมายดังกล่าว ดังนั้นในการทำข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี กฎหมายที่กำหนดขอบอำนาจก็คือประมวลรัษฎากรซึ่งฝ่ายรัฐจะทำข้อตกลงใดๆ ที่เป็นการขัดต่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ นอกจากหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองแล้ว ยังมีหลักการพื้นฐานที่สำคัญสำหรับการกระทำทางปกครองอีกประการหนึ่งที่จะจำกัดขอบเขตในการทำข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี คือ หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะเป็นการในทางกฎหมายที่เรียกร้องให้การกระทำทั้งหลายทั้งปวงขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ กล่าวคือ ต้องเป็นการกระทำที่มีวัตถุประสงค์เพื่อตอบสนองความต้องการของบุคคลในสังคมโดยส่วนใหญ่ หรือเพื่อให้สมาชิกในสังคมได้ประโยชน์จากการกระทำดังกล่าว หรือได้รับประโยชน์จากกิจการที่รัฐดำเนินการ แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองดังกล่าว ไม่จำเป็นต้องเป็นการกระทำที่สร้างความพึงพอใจให้แก่ทุกคนในสังคม และไม่ได้เป็นไปเพื่อความต้องการขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เป็นผู้ดำเนินการจัดทำกิจการนั้นๆ หรือเป็นการจงใจเพื่อประโยชน์ของบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง นอกจากนั้น ยังต้องพิจารณาถึงความต้องการของคนในสังคมที่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา⁶⁵

⁶⁴ เกสสุดา มุสิกะปาน, “การขอให้พิจารณาใหม่ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), หน้า 42.

⁶⁵ รัตนลักษณ์ นานนิตธาตา, “การไกล่เกลี่ยคดีปกครองโดยศาลปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 60.

หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะสามารถอธิบายได้จากการยอมรับการปกครองในระบอบประชาธิปไตย ซึ่งในระบอบประชาธิปไตย การกระทำทั้งหลายขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองย่อมต้องเป็นไปเพื่อประชาชนทั้งปวง เพื่อสันติสุขและความดีงามร่วมกัน หลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ ย่อมเป็นหลักการสำคัญในการใช้กฎหมายและการตีความกฎหมาย ดังนั้น หากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งทางปกครองให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งได้รับประโยชน์โดยไม่ปรากฏว่าสาธารณะจะได้รับประโยชน์ใดๆ ทั้งสิ้น คำสั่งทางปกครองดังกล่าวย่อมเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁶⁶

เนื่องจากหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะกำหนดให้การกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ จึงส่งผลให้การดำเนินกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองถูกผูกพันอยู่กับประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ประโยชน์สาธารณะจึงเป็นตัวแปรที่องค์กรฝ่ายปกครองต้องพิจารณาและให้ความสำคัญอยู่ตลอดเวลาว่าการกระทำของตนเองนั้นเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์สาธารณะ⁶⁷

ในการจะเข้าทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีของฝ่ายรัฐหลังจากที่มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้นจะต้องพิจารณาถึงหลักการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะด้วย กล่าวคือ การเข้าทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีของฝ่ายรัฐต้องคำนึงถึงประโยชน์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐเนื่องจากหน้าที่หลักของกรมสรรพากรก็คือการจัดเก็บภาษีจากประชาชนเพื่อนำเงินไปใช้ในการพัฒนาประเทศ ซึ่งเมื่อสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าหากมีการนำข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวขึ้นสู่ศาลต่อไป รัฐจะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายมากเมื่อเทียบกับจำนวนภาษีที่จะจัดเก็บได้ ประกอบกับฝ่ายรัฐเองยังมีความเสี่ยงว่าผลการตัดสินคดีของศาลจะออกมาในลักษณะใด ดังนั้นการเข้าทำข้อตกลงประนีประนอมเพื่อระงับข้อพิพาทกับผู้เสียภาษีก็จะทำให้รัฐสามารถบริหารจัดการเก็บภาษีได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม หากการเข้าทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีจะเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีคู่พิพาทแต่เพียงฝ่ายเดียวซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ ในการบริหารจัดการเก็บภาษีของฝ่ายรัฐ เพราะเป็นกรณีที่มีบรรทัดฐานชัดเจนอยู่แล้วว่าในข้อเท็จจริงลักษณะนี้ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยไม่อาจโต้แย้งได้ กรณีเช่นนี้ฝ่ายรัฐก็ไม่อาจทำข้อตกลงประนีประนอมเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีได้

⁶⁶วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, หน้า 44-45

⁶⁷พนิชชร์ โจรจนตันติ, “การประสานประโยชน์สาธารณะกับสิทธิเสรีภาพของประชาชนในการตรากฎหมาย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545), หน้า 9.

2.3.3 ผู้มีอำนาจประนีประนอมยอมความในข้อพิพาททางภาษี

ในคดีปกครองประเภทคำสั่งทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในการออกคำสั่ง เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่จะมีอำนาจประนีประนอมยอมความทางปกครองได้นั้นพิจารณาได้จากอำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการแก้ไขบททวนคำสั่งทางปกครองที่ได้ออกไปแล้ว กล่าวคือ เมื่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้ออกคำสั่งทางปกครองไปแล้ว อาจมีกรณีที่คำสั่งทางปกครองดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือไม่เหมาะสม หลักกฎหมายว่าด้วยกระบวนการพิจารณาทางปกครองจึงกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะให้มีการแก้ไขบททวนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวได้⁶⁸ เช่น

1) การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง คือ กระบวนการควบคุมตรวจสอบคำสั่งทางปกครองภายในองค์กรฝ่ายปกครอง ซึ่งองค์กรผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์มีอำนาจในการตรวจสอบทั้งความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมในเนื้อหาของการใช้อำนาจดุลพินิจ⁶⁹ การแก้ไขบททวนคำสั่งทางปกครองในกระบวนการพิจารณาชั้นอุทธรณ์เป็นกรณีที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้ใช้อำนาจทบทวนคำสั่งทางปกครองทั้งในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ตลอดจนความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง เมื่อองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นเห็นว่าคำสั่งทางปกครองที่ออกไปนั้นไม่เหมาะสมหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งหรือผู้บังคับบัญชาที่อาจพิจารณาแก้ไขบททวนคำสั่งทางปกครองนั้นได้

2) การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 49 ถึง มาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ศาสตราจารย์ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์ ได้ให้คำอธิบายไว้ว่าเป็นกรณีริเริ่มการเอง (ex officio) ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองโดยไม่ต้องมีผู้ร้องขอหรือโต้แย้ง และเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งนั่นเอง (รวมทั้งผู้ที่ย้ายมาดำรงตำแหน่งภายหลังจากที่ได้ออกคำสั่งนั้นไปแล้ว) หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้นั้นไม่ว่าในระดับใดก็อาจริเริ่มเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้เอง โดยในมาตรา 49 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้วางหลักไว้ว่า การเพิกถอน

⁶⁸ บุญอนันต์ วรรณพานิชย์, หลักกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สวัสดิการสำนักงานศาลปกครอง, 2546), หน้า 37

⁶⁹ กมลชัย รัตนสการวงศ์, สาระสำคัญและหลักกฎหมาย พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2539), หน้า 23

คำสั่งทางปกครองจะกระทำเมื่อใดก็ได้ การที่กฎหมายเปิดกว้างไว้เช่นนี้ย่อมแสดงให้เห็นว่าการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองจะกระทำได้ในชั้นใดก็ได้ กล่าวคือ จะกระทำเมื่อพ้นกำหนดเวลาอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง หรือพ้นกำหนดนัดคดีขึ้นสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจฉัยคดีปกครองแล้วก็ได้ อนึ่ง แม้แต่ในกรณีมีคดีไปสู่องค์กรวินิจฉัยคดีปกครองแล้วก็ตาม⁷⁰

3) การขอให้พิจารณาใหม่

การขอให้พิจารณาใหม่ เป็นเรื่องการแก้ไขทบทวนคำสั่งทางปกครองอีกเรื่องหนึ่ง ซึ่งเกิดขึ้นภายหลังจากล่วงพ้นกำหนดอุทธรณ์ไปแล้ว โดยเป็นช่องทางให้คู่กรณีอาจร้องขอให้มีการทบทวนคำสั่งทางปกครองได้ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งมีส่วนที่คล้ายกับการอุทธรณ์ก็คือการมีเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นเรื่องคู่กรณีมีคำขอ หากเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะหยิบยกขึ้นมาพิจารณาเองนั้นก็สามารถกระทำได้ในเรื่องของการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่อยู่แล้ว ไม่จำเป็นต้องใช้บทบัญญัติของเรื่องการขอให้พิจารณาใหม่แต่อย่างใด แต่สำหรับส่วนที่คล้ายกับการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่นั้นก็คือ เป็นเรื่องที่สามารถกระทำได้แม้จะล่วงพ้นกำหนดเวลาอุทธรณ์ไปแล้ว⁷¹

ฉะนั้นเมื่อพิจารณาจากอำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการแก้ไขทบทวนคำสั่งทางปกครองที่ได้ออกไปแล้วซึ่งได้แก่บทบัญญัติในเรื่อง การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง และการขอให้พิจารณาใหม่แล้วจะเป็นหน้าที่ของผู้ออกคำสั่งหรือผู้บังคับบัญชาที่จะทำการแก้ไขเยียวยาโดยการยกเลิกหรือเพิกถอน หรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองได้ จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ผู้ที่มีอำนาจประนีประนอมยอมความทางปกครองได้ก็คือ เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ดังกล่าว แต่จะต้องเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในการออกคำสั่ง⁷² ดังนั้นในข้อพิพาททางภาษีอากรนั้น เจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นผู้ออกคำสั่งทางปกครองหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินจึงเป็นผู้มีอำนาจในการประนีประนอมข้อพิพาททางภาษี

⁷⁰ ประยุทธ์ การสมกล้า, “การระงับข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 86.

⁷¹ บุญอนันต์ วรรณพานิชย์, หลักกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, หน้า 49

⁷² ประยุทธ์ การสมกล้า, “การระงับข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 88.

หากหัวหน้าหน่วยงานทางปกครอง จะทำการประนีประนอมยอมความในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงินซึ่งเป็นผลประโยชน์แห่งแผ่นดิน การใช้อำนาจดังกล่าวจะต้องถูกตรวจสอบโดยกระทรวงการคลัง ซึ่งในเรื่องนี้อาจเทียบเคียงได้กับขั้นตอนที่หัวหน้าหน่วยงานของรัฐทำการออกคำสั่งเรียกให้เจ้าหน้าที่ผู้กระทำละเมิดด้วยความจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงชดใช้เงินเมื่อหัวหน้าหน่วยงานของรัฐแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนข้อเท็จจริงความรับผิดชอบทางละเมิดขึ้น และคณะกรรมการดังกล่าวสอบสวนข้อเท็จจริงเรียบร้อยแล้วจะทำการส่งความเห็นของตนไปยังหัวหน้าหน่วยงานของรัฐเพื่อวินิจฉัยสั่งการต่อไป โดยที่หัวหน้าหน่วยงานของรัฐจะเป็นผู้วินิจฉัยสั่งการว่าจำเป็นต้องมีผู้ที่จะต้องรับผิดชอบจากการกระทำละเมิดนั้นหรือไม่ และเป็นจำนวนเงินเท่าใด แล้วส่งสำนวนการสอบสวนดังกล่าวไปให้กระทรวงการคลังเพื่อตรวจสอบภายในเจ็ดวันนับแต่วันวินิจฉัยสั่งการ ในการนี้การตรวจสอบของกระทรวงการคลังจะมีคณะกรรมการพิจารณาความรับผิดชอบทางแพ่ง ซึ่งประกอบไปด้วย อธิบดีกรมบัญชีกลาง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน และผู้แทนกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่ตรวจสอบทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย⁷³

ฉะนั้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประนีประนอมข้อพิพาททางภาษีซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงินของรัฐ การใช้อำนาจดังกล่าวก็จะต้องถูกตรวจสอบโดยกระทรวงการคลังเช่นเดียวกัน ซึ่งในการนี้กระทรวงการคลังอาจตั้งคณะกรรมการพิจารณาตรวจสอบเช่นเดียวกันกับคณะกรรมการพิจารณาความรับผิดชอบทางแพ่งก็ได้

2.3.4 สัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

ในประเทศฝรั่งเศส ตั้งแต่ปี 1985 เป็นต้นมา กฎหมายอนุญาตให้ใช้การประนีประนอมยอมความได้ เพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้กระทำผิดกับฝ่ายปกครองสามารถตกลงกันได้ แต่ก็มีข้อยกเว้นในเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย การทำสัญญาประนีประนอมยอมความดังกล่าวจะมีลักษณะเช่นเดียวกับข้อตกลงอื่นๆ เช่น การเคารพต่อหลักเกณฑ์ว่าด้วยการก่อให้เกิดสัญญา และว่าด้วยความสมบูรณ์ของสัญญา เช่นผู้มีอำนาจลงนาม รูปแบบการอนุมัติ หรือการเห็นชอบที่จำเป็น ความสมบูรณ์ของการแสดงเจตนา แต่อย่างไรก็ตาม ศาลจะมีได้เคร่งครัดในเรื่องรูปแบบภายนอก เช่น การไม่ได้ลงลายมือชื่อ แต่ศาลจะให้ความสำคัญกับเจตนาของผู้สัญญา⁷⁴

⁷³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 89-90

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 91

สำหรับในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน มาตรา 55 แห่งกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (VwVfG) กล่าวถึงสัญญาฉบับข้อพิพาททางปกครองไว้คือ

- (1) มีความไม่แน่นอนหรือยังหาข้อยุติไม่ได้ในเรื่องเกี่ยวกับพฤติกรรมทางข้อเท็จจริงหรือประเด็นข้อกฎหมาย
- (2) ความไม่แน่นอนหรือข้อยุติดังกล่าวไม่สามารถขจัดไปได้หรือจะขจัดไปได้ก็ต้องเสียเวลาหรือเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก
- (3) คู่กรณีทั้งสองฝ่าย คือ องค์กรฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและเอกชนสามารถตกลงประนีประนอมหรือระงับข้อพิพาททางปกครองนั้น

ในส่วนของกฎหมายไทยนั้นจะเห็นว่าในทางแพ่งและทางอาญามีหลักกฎหมายว่าด้วยการประนีประนอมยอมความ ดังนั้นในการจะทำสัญญาประนีประนอมข้อพิพาททางภาษีซึ่งเป็นข้อพิพาททางปกครองอย่างหนึ่งสามารถนำหลักกฎหมายของการประนีประนอมยอมความในทางแพ่งและทางอาญาเพื่อนำมาพิจารณาปรับใช้ได้เท่าที่ไม่ขัดต่อหลักกฎหมายปกครอง ดังนี้

ในคดีแพ่งการทำสัญญาประนีประนอมยอมความ จะอยู่ในบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่ง มาตรา 850 อันว่าประนีประนอมยอมความนั้น คือ สัญญาซึ่งผู้เป็นคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายระงับข้อพิพาทอันใดอันหนึ่งซึ่งมีอยู่หรือจะมีขึ้นนั้นให้เสร็จไปด้วยต่างยอมผ่อนผันให้แก่กัน การทำสัญญาประนีประนอมยอมความจึงต้องมีคู่สัญญาสองฝ่าย ทำขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาทที่มีอยู่หรือจะมีขึ้นนั้น โดยต่างฝ่ายต่างยอมผ่อนผันให้แก่กัน และเป็นสัญญาต่างตอบแทน ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิด

1) มีคู่สัญญาสองฝ่าย

เมื่อเป็นการทำสัญญาต้องมีคู่สัญญาสองฝ่าย มีค่าเสนอมีค่าสนองที่ต้องตรงกันตามหลักการแสดงเจตนา การแสดงเจตนาของคู่สัญญาต้องไม่บกพร่องไม่เกิดจากการล้าคัญผิดวัตถุประสงค์แห่งสัญญาก็ต้องชอบด้วยกฎหมายไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนมิฉะนั้นจะตกเป็นโมฆะ นอกจากนี้ คู่สัญญาจะต้องมีความสามารถในการทำสัญญา คู่สัญญาจะต้องไม่เป็นผู้ไร้ความสามารถในการทำนิติกรรม เช่น เป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ การทำสัญญาประนีประนอมยอมความเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีถือเป็นสัญญาทางปกครอง ซึ่งสัญญาทางปกครองก็เป็นสัญญาอย่างหนึ่ง ดังนั้นหลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงต้องนำมาใช้กับสัญญาทางปกครองด้วย หลักการทำสัญญาทางปกครองที่มีลักษณะเช่นเดียวกับสัญญาทางแพ่ง ได้แก่ (1) การแสดง

เจตนาของคู่สัญญาจะต้องไม่บกพร่อง อันได้แก่ การแสดงเจตนาโดยสำคัญผิด การแสดงเจตนาเพราะถูกกลั่นแกล้ง การแสดงเจตนาเพราะถูกข่มขู่ (2) วัตถุประสงค์สัญญา ต้องมีวัตถุประสงค์สัญญาที่กำหนดได้แน่นอนและไม่ขัดต่อกฎหมาย เช่น กฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน หลักการดังกล่าวจึงสามารถนำมาใช้กับการทำสัญญาประนีประนอมยอมความทางปกครองด้วยเช่นกัน⁷⁵

2) ทำขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาทที่มีอยู่

ในทางแพ่งอาจทำขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาทที่มีอยู่หรือระงับข้อพิพาทที่จะมีขึ้น ข้อพิพาทที่มีอยู่เป็นกรณีที่เกิดข้อพิพาทขึ้นแล้วประสงค์จะระงับข้อพิพาทนั้นจึงทำสัญญาประนีประนอมยอมความกัน ส่วนกรณีของการทำขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาทที่จะมีขึ้น เป็นกรณีที่คู่กรณียังไม่ได้มีข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งกัน แต่อาจจะเกิดข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งขึ้นในอนาคต เพื่อเป็นการป้องกันข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งดังกล่าว คู่กรณีสามารถทำการประนีประนอมยอมความกันไว้ล่วงหน้าได้ ในกฎหมายปกครองประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันได้กล่าวถึงสัญญาระงับข้อพิพาททางปกครอง (Vergleichsvertrag) ไว้ว่าเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองและเอกชนพิพาทกันเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย ซึ่งมีผลต่อกรณีจริงเรื่องทางปกครองและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นไม่แน่นอน อีกทั้งเป็นการยากที่จะพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือชี้ขาดข้อกฎหมายนั้น หรือการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือชี้ขาดข้อกฎหมายนั้นจะทำให้เสียเวลาหรือใช้ทุนทรัพย์อย่างมาก เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือเอกชนอาจตกลงกันทำสัญญาระงับข้อพิพาททางปกครองได้⁷⁶ จึงแสดงให้เห็นว่าการทำสัญญาระงับข้อพิพาททางปกครองจะต้องเป็นกรณีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้นแล้ว ในทางปกครองจึงมีอาจทำสัญญาระงับข้อพิพาทไว้ล่วงหน้าได้ ดังนั้น การทำสัญญาประนีประนอมเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีจะต้องเป็นกรณีที่เกิดข้อพิพาททางภาษีแล้วเช่นกัน

3) ต่างยอมผ่อนผันให้แก่กัน

ลักษณะของสัญญาประนีประนอมยอมความในทางแพ่งที่คู่สัญญาต่างฝ่ายต่างยอมผ่อนผันให้แก่กันนี้ เป็นกรณีที่คู่สัญญาซึ่งมีข้อพิพาทกันอยู่ต่างสละสิทธิเรียกร้องของตนเองที่มีอยู่แล้ว

⁷⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 92-93

⁷⁶ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, “ข้อความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับสัญญาทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน,”

ผู้พันตามสัญญาประนีประนอมยอมความจึงมีข้อสังเกตได้ว่า หากเป็นกรณีที่คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแต่ฝ่ายเดียวยอมผ่อนผันให้คู่สัญญาอีกฝ่าย เช่นนี้ไม่ใช่สัญญาประนีประนอมยอมความในทางปกครองมีข้อที่ต้องพิจารณาว่าหลักเสรีภาพในการทำสัญญาจะนำมาใช้กับสัญญาทางปกครองหรือไม่ ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันแบ่งออกเป็นสองความเห็น ความเห็นแรกเห็นว่าหลักเสรีภาพในการทำสัญญาย่อมนำมาใช้ในทางมหาชนด้วยโดยให้เหตุผลว่าแม้ฝ่ายปกครองจะผูกพันกับกฎหมายแต่ฝ่ายปกครองก็มีเสรีภาพในการกระทำการตามดุลพินิจแต่ดุลพินิจของฝ่ายปกครองหากเปรียบเทียบกับกฎหมายแพ่งแล้ว กฎหมายปกครองจะมีขอบเขตตามหลักนิติรัฐ ดังนั้น เสรีภาพในการทำสัญญาในกฎหมายปกครองจึงมีขอบเขตที่จำกัดกว่าในกฎหมายแพ่ง ความเห็นที่สองเห็นว่าในกฎหมายปกครองไม่มีเสรีภาพในการทำสัญญาเช่นในกฎหมายแพ่งเพราะเสรีภาพในการทำสัญญาของกฎหมายแพ่งนั้นมาจากความเป็นอิสระของบุคคลและจากลักษณะดังกล่าวนี้จึงได้นำไปกำหนดเป็นบทบัญญัติในทางกฎหมายแพ่ง ฝ่ายปกครองมิได้มีความอิสระเช่นบุคคลในกฎหมายแพ่ง ด้วยเหตุนี้เองฝ่ายปกครองมีอำนาจและหน้าที่ตามที่กฎหมายได้มอบให้แก่ฝ่ายปกครอง เพราะฝ่ายปกครองได้รับการก่อตั้งขึ้นจากกฎหมาย สำหรับการกำหนดเนื้อหาของสัญญาทางปกครองฝ่ายปกครองย่อมมีดุลพินิจหากมีบทบัญญัติในลักษณะที่ให้อำนาจ (Dispositivnorm) อยู่ ซึ่งในกรณีนี้ฝ่ายปกครองจะต้องกระทำการตามดุลพินิจของฝ่ายปกครอง⁷⁷ หลักเสรีภาพในการทำสัญญาซึ่งเป็นลักษณะของสัญญาประนีประนอมยอมความในทางแพ่งที่ต่างฝ่ายต่างยอมผ่อนผันให้แก่กันจึงไม่อาจนำมาใช้ในทางปกครองได้อย่างเต็มที่เพราะฝ่ายปกครองมีอำนาจที่จะทำสัญญาได้ภายในขอบเขตแห่งดุลพินิจที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น ซึ่งในการทำสัญญาประนีประนอมเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีจะเห็นได้ว่ากฎหมายที่กำหนดขอบอำนาจแห่งดุลพินิจก็คือประมวลรัษฎากร

4) เป็นสัญญาทางปกครอง

การทำสัญญาประนีประนอมยอมความในทางแพ่ง เป็นสัญญาต่างตอบแทน คือ การที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างมีหนี้ที่จะต้องชำระตอบแทนกันซึ่งเป็นการจัดแบ่งประเภทของสัญญาในทางแพ่ง เมื่อมีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความจะมีผลทำให้ข้อพิพาทเดิมระงับสิ้นไป แล้วผู้พันตามสัญญาประนีประนอมยอมความที่ได้กระทำนั้น ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 852 ที่ว่า ผล

⁷⁷ ประยูรศักดิ์ การสมกล้า, “การระงับข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 93-94.

ของสัญญาประนีประนอมยอมความนั้น ย่อมทำให้การเรียกร้องซึ่งแต่ละฝ่ายได้ยอมสละนั้นระงับ
สิ้นไป และทำให้แต่ละฝ่ายได้สิทธิตามที่แสดงในสัญญานั้นว่าเป็นของตน ในทางปกครองใน
ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันสัญญาระดับข้อพิพาททางปกครองถือเป็นสัญญาทางปกครอง

5) ต้องทำเป็นหนังสือ

การทำสัญญาประนีประนอมยอมความทางแพ่งจะต้องมีหลักฐานเป็นหนังสืออย่างใด
อย่างหนึ่งลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิด หรือลายมือชื่อตัวแทนของฝ่ายนั้นเป็นสำคัญ (มาตรา 851)
หลักฐานเป็นหนังสือแห่งสัญญาประนีประนอมยอมความจะต้องมีข้อความหรือเนื้อหาที่อ่านแล้ว
เข้าใจได้ว่า มีการตกลงระงับข้อพิพาทกันโดยต่างฝ่ายต่างยอมผ่อนผันให้แก่กัน เฉพาะการ
ประนีประนอมยอมความในทางแพ่งเท่านั้นที่กฎหมายบังคับให้ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือ กรณีที่
เป็นการยอมความในคดีอาญานั้นกฎหมายไม่ได้บังคับให้ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือก็บังคับกันได้
เช่น ในคดีความผิดต่อส่วนตัว เมื่อผู้เสียหายยอมรับค่าทำขวัญจากจำเลยโดยกล่าวว่ายอมเลิกคดี
แล้ว ถือได้ว่าได้มีการยอมความกันโดยชอบแล้ว สิทธิฟ้องคดียอมระงับ เห็นได้ว่าการยอมความใน
คดีอาญาความผิดต่อส่วนตัวไม่จำเป็นต้องทำเป็นหนังสือแต่อย่างใด (คำพิพากษาฎีกาที่
976/2481) การยอมความในคดีอาญาความผิดต่อส่วนตัว แม้จะไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือก็มีผล
ทำให้สิทธินำคดีอาญามาฟ้องระงับไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา
39(2) ส่วนในการประนีประนอมยอมความในคดีแพ่งถ้าไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือก็ไม่อาจยกเป็น
ข้อต่อสู้ในการที่อ้างว่าได้ชำระหนี้ตามสัญญาประนีประนอมยอมความครบถ้วนแล้ว⁷⁸ ในทาง
ปกครองรูปแบบของสัญญาทางปกครอง กฎหมายปกครองเยอรมันกำหนดให้สัญญาทางปกครอง
จะต้องทำเป็นหนังสือหรือลายลักษณ์อักษรเท่านั้น เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น⁷⁹
ดังนั้น การจะทำสัญญาประนีประนอมยอมความข้อพิพาททางภาษีจะต้องทำเป็นหนังสือด้วย
เช่นกันเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามสัญญาและการบังคับตามสัญญา

⁷⁸ มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายสัญญาประนีประนอมยอมความ, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546),
หน้า 68

⁷⁹ กมลชัย รัตนสการวงศ์, “ความพยายามในการนำแนวความคิดและหลักกฎหมายเกี่ยวกับสัญญา
ทางปกครองของต่างประเทศมาใช้บังคับในประเทศไทยในภาพรวม,” กฎหมายปกครอง 17,3 (ธันวาคม, 2541):
30.

2.3.5 ขอบเขตการทำสัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

ในทางแพ่งนั้นการทำสัญญาประนีประนอมยอมความจะเป็นไปตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญา กล่าวคือ คู่สัญญาจะมีเสรีภาพเริ่มตั้งแต่ในการคิดที่จะทำสัญญา เสรีภาพในการตัดสินใจว่าจะทำสัญญาหรือไม่ มีวัตถุประสงค์หรือเนื้อหาของสัญญาอย่างไร เมื่อตัดสินใจแล้วจึงแสดงเจตนาออกมา ต้องมีคู่สัญญาสองฝ่าย มีข้อเสนอคำสนองต้องตรงกัน การแสดงเจตนาของคู่สัญญาจะต้องไม่บกพร่อง ไม่เกิดจากความสำคัญผิด กลล่อลวง การข่มขู่ แม้การทำสัญญาประนีประนอมยอมความในทางแพ่งจะเป็นไปตามหลักความเสมอภาค กล่าวคือ สามารถตกลงกันได้ในทุกเรื่อง แต่ก็ยังมีขอบเขตข้อจำกัดในการทำสัญญา เช่น คู่สัญญาไม่อาจกำหนดวัตถุประสงค์ของสัญญาที่เป็นการขัดต่อกฎหมาย พันวิสัย ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

ส่วนขอบเขตของการทำสัญญาประนีประนอมยอมความทางปกครอง ดังที่ได้ทำการศึกษาว่าหลักเสรีภาพในการทำสัญญาไม่อาจนำมาใช้กับการทำสัญญาทางปกครองได้อย่างเต็มที่เพราะคู่สัญญาที่เป็นฝ่ายปกครองจะไม่มีเสรีภาพในการทำสัญญาเหมือนดังเช่นเอกชน โดยทั่วไปเสรีภาพในการทำสัญญาจะมีความหมายรวมถึงเสรีภาพในการตัดสินใจเข้าทำสัญญา และเสรีภาพในการกำหนดเนื้อหาของสัญญา ในระบบกฎหมายเอกชน เอกชนทั่วไปสามารถที่จะใช้เสรีภาพดังกล่าวได้อย่างเต็มที่ภายในกรอบของกฎหมาย แต่ในระบบกฎหมายปกครอง ฝ่ายปกครองจะไม่มีเสรีภาพดังกล่าว อำนาจในการดำเนินกิจกรรมทางปกครองไม่ใช่เสรีภาพในความหมายของกฎหมายเอกชน ถึงแม้ว่าฝ่ายปกครองจะใช้สัญญาเป็นเครื่องมือในการก่อตั้งเปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกนิติสัมพันธ์ต่างๆ และฝ่ายปกครองจะมีดุลพินิจที่กฎหมายมอบให้ก็ตาม แต่ฝ่ายปกครองก็ไม่อาจใช้ดุลพินิจนั้นอย่างอำเภอใจได้ เพราะฝ่ายปกครองต้องคำนึงถึงหลักความผูกพันต่อกฎหมาย ตลอดจนหลักการห้ามเลือกปฏิบัติของฝ่ายปกครอง แต่ฝ่ายปกครองจะมีดุลพินิจหรือแดนแห่งการใช้อำนาจวินิจฉัยในการกระทำทางปกครองทั้งหลายทั้งปวง ก็มีได้มีความหมายว่าฝ่ายปกครองจะตกลงกำหนดเนื้อหาของสัญญาทางปกครองได้อย่างที่ตนต้องการทุกประการ หากแต่ฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่เป็นกรอบในการตกลงกับคู่สัญญาฝ่ายเอกชน⁸⁰

⁸⁰ ประยูรศักดิ์ การสมกล้า, “การระงับข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 109.

ฉะนั้นเมื่อทำสัญญาประนีประนอมยอมความทางปกครองคู่ความฝ่ายปกครองจะไม่อาจ
 ทำความตกลงเกินกว่าอำนาจดุลพินิจที่ปรากฏในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กล่าวคือ จะมีขอบเขต
 ข้อจำกัดโดยที่ไม่สามารถตกลงกันให้ทะลุกรอบแห่งดุลพินิจได้ ส่วนในเรื่องของการแสดงเจตนาทำ
 สัญญานั้น สัญญาประนีประนอมยอมความทางปกครองเป็นสัญญาอย่างหนึ่ง หลักกฎหมาย
 ทั่วไปในเรื่องสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งอาจนำมาใช้บังคับกับสัญญาทางปกครองได้ เช่น
 การแสดงเจตนา จะต้องไม่สำคัญผิด ถูกกลฉ้อฉล หรือแสดงเจตนาเพราะถูกข่มขู่ คู่สัญญาต้องม
 ความสามารถตามกฎหมาย วัตถุประสงค์ของสัญญาก็มีขอบเขตข้อจำกัดในการทำสัญญาเหมือน
 เช่นสัญญาทางแพ่ง กล่าวคือ คู่สัญญาไม่อาจตกลงกันให้ทะลุกรอบที่เป็นการขัดต่อกฎหมาย พัน
 วิสัย หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน นอกจากนี้แล้วการทำสัญญา
 ระบุข้อพิพาททางปกครองหรือสัญญาประนีประนอมยอมความทางปกครองจะต้องกระทำขึ้นเพื่อ
 ระบุข้อพิพาทที่มีอยู่เท่านั้น การทำสัญญาก็จะต้องทำเป็นหนังสือหรือลายลักษณ์อักษรลงลายมือ
 ชื่อของคู่ความทั้งสองฝ่าย นอกจากนี้ อำนาจในการประนีประนอมยอมความของคู่ความฝ่าย
 ปกครองยังถูกจำกัดโดยกฎหมายเพราะฝ่ายปกครองที่จะมีอำนาจประนีประนอมยอมความทาง
 ปกครองได้จะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เป็นผู้ออกคำสั่งทางปกครองหรือสามารถที่จะแก้ไข
 ทบทวนคำสั่งทางปกครองที่ได้ออกไปแล้วได้นั้นเอง⁸¹

ในการทำสัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้น
 เจ้าพนักงานประเมินหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินไม่อาจทำความตกลงเกินกว่า
 อำนาจดุลพินิจที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรได้ ส่วนในเรื่องของการแสดงเจตนาทำสัญญานั้น
 สัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีก็นับเป็นสัญญาปกครอง
 อย่างหนึ่ง หลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งอาจนำมาใช้บังคับกับ
 สัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้เท่าที่ไม่ขัดกับหลัก
 กฎหมายปกครองเช่นกัน นอกจากนี้แล้วการทำสัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการ
 ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษียังจะต้องกระทำขึ้นเพื่อระบุข้อพิพาทที่มีอยู่เท่านั้น การทำสัญญาก็
 จะต้องทำเป็นหนังสือหรือลายลักษณ์อักษรลงลายมือชื่อของคู่ความทั้งสองฝ่าย นอกจากนี้
 อำนาจในการประนีประนอมยอมความยังถูกจำกัดโดยกฎหมายเพราะผู้ที่มีอำนาจในการทำ
 สัญญาประนีประนอมยอมความที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้จะต้องเป็นเจ้าหน้าที่
 ฝ่ายปกครองที่เป็นผู้ออกคำสั่งทางปกครองหรือสามารถที่จะแก้ไขทบทวนคำสั่งทางปกครองได้ซึ่ง
 ก็คือเจ้าพนักงานประเมินหรือผู้บังคับบัญชาเจ้าพนักงานประเมินนั่นเอง

⁸¹ ประยูรสิทธิ์ การสมกล้า, “การระบุข้อพิพาทโดยการประนีประนอมในคดีปกครอง,” (วิทยานิพนธ์
 ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัย, 2551), หน้า 109-110.

2.4 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2.4.1 ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นมีมูลเหตุมาจากการประเมินภาษีอากรซึ่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีอากรประเมินโดยบทบัญญัติ มาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ภาษีอากรประเมิน คือ ที่มีระบุไว้ในหมวดนั้นๆ ว่าเป็นเป็นภาษีอากรประเมิน และประมวลรัษฎากรได้ระบุไว้ในมาตราต่างๆ ดังนี้

มาตรา 38 ภาษีเงินได้นี้อยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้

มาตรา 77 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน

มาตรา 91 ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน

ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งหมายความว่าจำเป็นต้องมีการกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ในอัตราที่กำหนดไว้เสียก่อน จึงจะชำระภาษีตามจำนวนที่กำหนดนั้นได้

การประเมินภาษีอากร จึงหมายความว่าถึงการกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดและผู้ต้องมีหน้าที่เสียภาษีจะต้องผ่านการประเมินเสียก่อนจึงจะชำระภาษีได้⁸²

การประเมินภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 ระบบ ได้แก่

1) การประเมินโดยตนเอง (Self - Assessment) เป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีแล้วยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงาน ภาษีโดยตนเองไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเสียก่อน ผู้ต้องเสียภาษีมีหน้าที่ต้องประเมินภาษีของตนเองว่าจะเสียภาษีเท่าใด การประเมินภาษีโดยตนเองนั้นหนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระตามวัน เวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการ

2) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การประเมินภาษีอากรนอกจากวิธีการประเมินโดยตนเองแล้ว ยังมีวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานอีกด้วยซึ่งการประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้นตามประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการ

⁸²วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์, คำอธิบายกฎหมายภาษี, (กรุงเทพมหานคร: ศรีสมบัติการพิมพ์, 2534), หน้า 15

ประเมินภาษีอากรทุกประเภทให้เป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าว เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณี
ที่บริษัทยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่า
บริษัทแสดงยอดที่น้อยกว่าจริง เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะประเมินใหม่โดยให้บริษัทดังกล่าว
เสียภาษีให้ถูกต้องได้⁸³

การประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้นเป็นเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากรกล่าวคือ เมื่อ
เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรแล้วแจ้งไปยังผู้เสียภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้รับ
หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถที่
จะได้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรนั้นได้ โดยวิธีการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์ จะเห็นได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินภาษีนั้นกฎหมายได้ให้อำนาจไว้โดยเฉพาะ

โดยการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินนั้นมิได้ตั้งกอนถึงกำหนดเวลายื่นแบบ
แสดงรายการและภายหลังถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการดังนี้

ก) การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบ
แสดงรายการได้เมื่อมีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจเกิดขึ้นในกรณีดังต่อไปนี้

1) กรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เมื่อได้ประเมินแล้ว
ให้แจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับ
แจ้งการประเมินในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁸⁴ โดยภาษีที่ประเมินเรียกเก็บนี้ ให้ถือเป็น
เครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

การประเมินภาษีในกรณีนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่ง
ใช้บังคับได้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

2) กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงาน
ประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้
เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีโดยอาจกำหนดให้ชำระ
ภายในกำหนดเวลาที่วันก็ได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งตามปกติจะกำหนด 30 วัน

⁸³ เรื่องเดียวกัน

⁸⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ

ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁸⁵ และภาษีที่ประเมินเรียกเก็บให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

ข) การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

1) การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ยื่น⁸⁶

แบบแสดงรายการภาษีอากรประเมินทุกประเภท จะถูกเจ้าพนักงานทำการตรวจรายการที่ผู้เสียภาษีแจ้งไว้ ซึ่งอาจมีข้อผิดพลาดในรายละเอียดต่างๆ เช่น คำนวณตัวเลข ผิด หักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อนผิด เป็นต้น ทั้งนี้ เจ้าพนักงานอาจเชิญผู้เสียภาษีมาสอบถามข้อเท็จจริงก่อนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งเป็นการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้แสดงภาษียื่นไว้ ตรวจสอบจำนวนภาษีจากแบบแสดงรายการนั้นๆ และประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่มีอยู่ โดยจะนำรายการอื่นนอกจากที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการมาประเมินไม่ได้

2) การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

การประเมินเรียกเก็บภาษีวิธีนี้ เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการตรวจสอบได้ส่วนเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือมิได้ยื่นเสียภาษีไว้ และมีอำนาจสั่งให้ผู้เสียภาษีนำบัญชีเอกสารหลักฐานมาแสดงประกอบการตรวจสอบได้ส่วนด้วย โดยต้องดำเนินการภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายให้อำนาจออกหมายเรียกได้ การเรียกผู้เสียภาษีมาทำการตรวจสอบได้ส่วน แยกพิจารณาได้ 2 กรณีคือ

กรณีที่ 1 มีการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว โดยประมวลรัษฎากรกำหนดว่า ภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ผู้มีเงินได้ยื่นรายการ หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาได้ส่วนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมายเรียก⁸⁷ และเมื่อตรวจสอบได้ส่วนจนทราบข้อความจริงแล้วก็มีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ผู้เสียภาษี

⁸⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 60 ทวิ วรรคหนึ่ง

⁸⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

⁸⁷ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

ประเมินตนเองหรือยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้เสียหายในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁸⁸

ถ้าผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานที่ซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียหาย ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁸⁹

การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบปรับอีก 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ⁹⁰ และยังต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับด้วย⁹¹

กรณีที่ 2 ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบรายการ ประมวลรัษฎากรกำหนดว่าให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีเงินได้ที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมายเรียก⁹² และเมื่อตรวจสอบไต่สวนจนทราบข้อความจริงแล้ว อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁹³ ถ้าผู้ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน⁹⁴

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁸⁸ประมวลรัษฎากร มาตรา 20

⁸⁹ประมวลรัษฎากร มาตรา 21

⁹⁰ประมวลรัษฎากร มาตรา 22

⁹¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

⁹²ประมวลรัษฎากร มาตรา 23

⁹³ประมวลรัษฎากร มาตรา 24

⁹⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 25

การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบกรณีผู้มีเงินได้มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ⁹⁵ และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน เช่นเดียวกับกรณีที่ 1

2.4.2 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรแบ่งขั้นตอนการระงับข้อพิพาททางภาษีออกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งจะมีการพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากร

2.4.2.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยหลักนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐและเอกชนสามารถจบลงได้อย่างรวดเร็ว ลดปริมาณคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล ซึ่งทำให้เอกชนไม่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่ายไปฟ้องร้องเป็นคดีให้ยุ่งยาก

ก) การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่าผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามกฎหมายออกหมายเรียกตัวผู้เสียภาษีมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง หลังจากได้ไต่สวนและตรวจสอบพยานหลักฐานต่างๆแล้ว เห็นว่าผู้เสียภาษีมีภาษีที่ต้องเสียหรือต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินก็สามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรใช้ระบบอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือ เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขในการใช้สิทธิทางศาลไว้ว่าจะต้องผ่านการอุทธรณ์ตามกฎหมายในเบื้องต้นเสียก่อน

ส่วนกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่

1) ประมวลรัษฎากร

⁹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการตรวจสอบภาษี การออกคำสั่งประเมินภาษี การอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ องค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ และการบังคับหนี้ ภาษีอากร เป็นต้น

2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 และแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547

เป็นระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

ข) การยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ภาษีเป็นกระบวนการใช้สิทธิโต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีตามกฎหมายของผู้เสียภาษีไปสู่องค์กรที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ คือ ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรแล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือประสงค์จะขอลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม⁹⁶

ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์นั้น มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่าให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากร ส่วนการนับระยะเวลาดังกล่าวนั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติวิธีการนับระยะเวลาไว้ จึงต้องใช้หลักการนับระยะเวลาตามมาตรา 193/3 และมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ ไม่นับวันแรกของการรับหนังสือแจ้งการประเมินรวมเข้าด้วย โดยเริ่มนับหนึ่งในวันถัดไปและถ้าวันที่ครบ 30 วัน เป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณีให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันที่ครบ 30 วัน

แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากร ได้มีการผ่อนผันให้สามารถขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ได้ แต่ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญัติไว้ว่า กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือ กำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตาม

⁹⁶เบญจมาศ ไชคณาพิทักษ์, "การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร," TAX & BUSINESS LAW 102 (มีนาคม 2546): 18.

กำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

นอกจากนี้ การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นต้องเป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด (มาตรา 28) แบบที่อธิบดีกำหนด คือ แบบ ภ.ศ.6 ถ้าไม่ยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด จะมีผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้

ค) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีวาระการดำรงตำแหน่ง เนื่องจากเป็นการแต่งตั้งโดยตำแหน่ง

องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แบ่งออกเป็น

- 1) กรณีเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร
ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง
- 2) กรณีเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น
ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้⁹⁷

⁹⁷ นพดล อิมกระจ่างและคณะ, การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: ห.ส.น. สามเจริญพานิช), หน้า47-48

1) ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันส่งหมาย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 32)

2) มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับอุทธรณ์ โดยอาจรับหรือไม่รับอุทธรณ์ ถ้ารับอุทธรณ์อาจวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์หรือให้ลดจำนวนเงินภาษีลงจากจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ หรือปลดจำนวนเงินภาษีอากรทั้งหมดก็ได้

ง) การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในขั้นตอนของการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีการจัดให้มีเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 1 คน และผู้ช่วยเลขานุการจำนวนตามสมควร โดยหน้าที่ของเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่จัดทำและลงทะเบียนรับเรื่องอุทธรณ์รายนั้นๆ ไว้ ต่อจากนั้นจะต้องจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์⁹⁸ โดยระเบียบวาระการประชุมต้องมีรายละเอียด ดังนี้

- 1 ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ
- 2 ประเด็นการอุทธรณ์
- 3 การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ (ถ้ามี)
- 4 ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขานุการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทนทำหน้าที่เป็นประธานการประชุมแล้วแต่กรณี เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาเรื่องอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เสนอมาแล้วจะต้องมีการลงมติในเรื่องดังกล่าว มติการประชุมให้ถือตามเสียงข้างมาก เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องจดรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน⁹⁹

⁹⁸ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรพ.ศ.2546 ข้อ 9.3

⁹⁹ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรพ.ศ.2546 ข้อ

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นการออกคำสั่งทางปกครอง
ชั้นใหม่และมีผลเป็นการยกเลิกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ได้แก่¹⁰⁰

- 1 คำวินิจฉัยให้ปลดภาษีเมื่อเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องหรือไม่
ชอบด้วยกฎหมาย
- 2 คำวินิจฉัยให้ลดภาษีเมื่อเห็นว่าการประเมินภาษีกระทำโดยถูกต้องเพียงบางส่วน
- 3 คำวินิจฉัยให้เพิ่มภาษีเมื่อเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินโดยชอบกฎหมาย
แล้วแต่คำนวณเงินภาษีที่ผู้อุทธรณ์ต้องเสียไว้ไม่ถูกต้องและ
- 4 คำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ในกรณีที่การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้ทำลง
โดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว

ง) การบังคับหนี้ภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้วมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามหนังสือแจ้ง
การประเมิน มิฉะนั้นกฎหมายถือว่าเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานสามารถที่จะบังคับชำระหนี้
ภาษีได้ทันที แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ประสงค์ที่จะชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยเห็นว่าเป็นการประเมิน
ภาษีที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และทำหนังสือขอทุเลาการเสียภาษี¹⁰¹ เพราะการใช้สิทธิในการ
อุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถือว่าเป็น
การทุเลาการบังคับทางภาษี

2.4.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

เมื่อผ่านกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว
หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์
ต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 30(2)
เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้

¹⁰⁰ รัฐปรกรณ์ นิภาพันธ์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับ
ประเทศอังกฤษ” (ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 80.

¹⁰¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 85-86

มาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหลักฐาน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามที่บัญญัติในมาตรา 33

การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรนั้น ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะใช้สิทธิในการฟ้องคดีจะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาล โดยพิจารณาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการฟ้องคดีภาษีไว้โดยเฉพาะ ซึ่งโดยหลักแล้ว ผู้ที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจะต้องเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดี ได้ฟ้องคดีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและไม่ถูกตัดสิทธิในการใช้สิทธิทางศาล

ก) ศาลภาษีอากร¹⁰²

ศาลภาษีอากรมีอยู่ 2 ประเภท ตามคำนิยามในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คือ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลภาษีอากรจังหวัด

และมาตรา 33 บัญญัติว่า “ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลาง สิ้นสุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร”

ปัจจุบัน มีศาลภาษีอากรกลางเพียงศาลเดียวที่ได้จัดตั้งขึ้นตั้งแต่วันที่ 7 สิงหาคม 2529 โดยยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัด ฉะนั้น คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นทั่วประเทศไทย จึงต้องฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยกฎหมายเปิดช่องให้โจทก์สามารถยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ได้ และศาลจังหวัดนั้นก็ส่งคำฟ้องให้ศาลภาษีอากรกลางเป็นผู้พิจารณาพิพากษา โดยศาลจังหวัดที่รับคำฟ้องไว้ไม่มีอำนาจพิจารณาและพิพากษาคดีภาษีอากรแต่อย่างใด

¹⁰² นายศาสกร ตั้งวรรณวิบูลย์, การระงับข้อพิพาทในคดีภาษีอากร: ศึกษากรณีปัญหาตามประมวลรัษฎากร, (วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2549), หน้า41-42

ข) คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องดังต่อไปนี้

1. คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ได้แก่กรณีที่เจ้าพนักงานเกี่ยวกับภาษีอากรได้กระทำหรือมีคำสั่งใดซึ่งผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือเหตุผล เช่น กรณีอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัฐฐ โดยไม่ชอบด้วยเหตุผล (ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1533/2540) หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วย ก็สามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้

2. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ได้แก่ คดีที่มีปัญหาโต้เถียงกันเกี่ยวกับค่าภาษีอากร ซึ่งคู่กรณีอาจเป็นหน่วยจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากร หรือระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันเอง เมื่อมีข้อพิพาทในเรื่องภาษีอากร เช่น กรณีหักภาษี ณ ที่จ่าย หากโต้เถียงกันว่าคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งมีสิทธิหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายหรือไม่ ก็อาจนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้

3. คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เป็นเรื่องผู้เสียภาษีอากรมาขอคืนภาษีอากรที่เสียไว้เกินหรือที่เสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย เมื่อขอคืนแล้วไม่ได้รับคืน ก็นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้

4. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นกรณีที่บุคคลใดได้เข้ามาผูกพันเพื่อการชำระค่าภาษีอากร เช่น เข้ามาค้าประกันการชำระค่าภาษีอากรกรณีขอทุเลาการชำระภาษีอากร หากไม่ปฏิบัติตามข้อผูกพันนั้น หน่วยจัดเก็บภาษีอากรก็นำคดีมาฟ้องศาลภาษีอากรให้บังคับบุคคลนั้นชำระค่าภาษีอากรได้

5. คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ซึ่งปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้อำนาจศาลภาษีอากรพิจารณาพิพากษาคดีลักษณะอื่นนอกจากที่กล่าวมาข้างต้น

ค) ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรและองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดี¹⁰³

เนื่องจากคดีภาษีอากรมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งโดยทั่วไป ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้

¹⁰³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 44-45

การพิจารณาคดีภาษีอกรเป็นไปได้โดยรวดเร็วยิ่งขึ้น ฉะนั้น ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอกรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอกร จึงบัญญัติไว้ว่า อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอกรกลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอกรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาษีอกรกลาง ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอกรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษีอกรจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ ซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอกร

ในการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดีในศาลภาษีอกร มาตรา 15 กำหนดว่าต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงเป็นองค์คณะพิจารณาคดีภาษีอกร ฉะนั้น ไม่ว่าคดีภาษีอกรจะมีทุนทรัพย์หรือไม่ หรือมีมากน้อยเพียงใด ก็ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนเป็นองค์คณะพิจารณาและพิพากษาคดี

ง) วิธีพิจารณาคดีภาษีอกร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอกรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอกร พ.ศ. 2528 ได้บัญญัติวิธีพิจารณาคดีภาษีอกรขึ้นเป็นพิเศษแตกต่างจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่ใช้กันอยู่ในคดีแพ่งโดยทั่วไป ทั้งนี้ เพื่อให้คดีภาษีอกรได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็ว เกิดความคล่องตัวและในมาตรา 20 ก็ให้อำนาจอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอกรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกา ออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานใช้บังคับในศาลภาษีอกรได้ ซึ่งปัจจุบันอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอกรกลางได้ออกข้อกำหนดคดีภาษีอกร พ.ศ.2544 ใช้บังคับเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยทั่วไปหลายประการ

อย่างไรก็ตาม กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอกรใดที่ไม่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอกรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอกร พ.ศ. 2528 และไม่มีในข้อกำหนดคดีภาษีอกรที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอกรกลางออกไว้ ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตามที่บัญญัติในมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอกรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอกรพ.ศ. 2528

จ) การอุทธรณ์คดีภาษีอกร

คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอกรให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น ตามมาตรา 24

ในคดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งไว้หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรองเช่นว่านี้ ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางตามที่บัญญัติในมาตรา 25

2.5 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของไทยแล้วพบว่า ยังมีปัญหาบางประการที่ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาทในคดีภาษีอากรไม่สามารถอำนวยความสะดวกยุติธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีและไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ซึ่งสามารถแบ่งพิจารณาได้เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาล ดังนี้

2.5.1 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นฝ่ายปกครอง

ก) ปัญหาระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน¹⁰⁴

ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 กำหนดระยะเวลาที่จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เพียง 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวค่อนข้างสั้นสำหรับกรณีพิพาททางภาษีอากรที่ต้องเตรียมเอกสารจำนวนมาก ประกอบกับมีปัญหาในทางข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ยุกยักซับซ้อนจำเป็นต้องใช้เวลาในการเตรียมเอกสารหลักฐานและศึกษาตัวบทกฎหมายและกฎระเบียบต่างๆ เพื่อต่อสู้คดี

แม้ระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญัติ แต่การขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นผู้ที่มีได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ หรือการขอขยายเวลาต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ต้องให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นสมควร ซึ่งเป็นความยุ่งยากและไม่สะดวกต่อผู้เสียภาษีอากร ทั้งไม่แน่นอนว่าจะได้รับการอนุญาตให้ขยายเวลาหรือไม่ หากไม่ได้รับการอนุญาตให้ขยายเวลา สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินก็หมดไป ผู้ต้องเสียภาษีอากรจำต้อง

¹⁰⁴ นายสาคร ตั้งวรรณวิบูลย์, การระงับข้อพิพาทในคดีภาษีอากร: ศึกษากรณีปัญหาตามประมวลรัษฎากร, (วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2549), หน้า 55.

ข้าราชการอากรตามที่ถูกประเมินหรือ ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับความเป็นธรรมในกรณีนี้อาจชนะคดีได้

ข) ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ รวม 3 ฝ่ายด้วยกัน คือฝ่ายจัดเก็บภาษีได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ฝ่ายปกครองได้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมการปกครอง และฝ่ายกฎหมายของรัฐได้แก่ เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุด แต่ไม่ได้มีการกำหนดเรื่องคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาไว้แต่อย่างใด ซึ่งเมื่อวิเคราะห์คุณสมบัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วพบว่า มีประเด็นที่ก่อให้เกิดปัญหาในการทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ใน 3 ด้าน คือ ด้านมาตรฐาน ด้านการให้ความเป็นธรรม และด้านความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ด้านมาตรฐานในการทำงาน เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่เป็นกรรมการไว้ว่าจะต้องมีความรู้ความสามารถทางภาษีน้อยเพียงไร ในเรื่องนี้จึงเป็นช่องว่างของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับบริการจากการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่มีความรู้ทางภาษีสักดีพอ

นอกจากนี้การพิจารณาอุทธรณ์ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ทั่วประเทศ ก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องคุณภาพของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะทั่วประเทศซึ่งมีประสบการณ์และความสามารถแตกต่างกัน สิ่งนี้ทำให้สิทธิในการรับการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีในแต่ละพื้นที่ทั่วประเทศไม่เท่าเทียมกัน เช่น กรณีมีปัญหาข้อพิพาททางภาษียุติกัน จังหวัดหนึ่งอาจจะยกคำอุทธรณ์แต่อีกจังหวัดหนึ่งอาจจะเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ เป็นต้น¹⁰⁵

ประเด็นที่สอง ด้านการให้ความเป็นธรรม สิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับการพิจารณาอย่างมีประสิทธิภาพเป็นประเด็นปัญหาที่สืบเนื่องจากการไม่มีระเบียบหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งการทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ 2 ด้าน ด้านหนึ่งเพื่อปกป้องประโยชน์ของรัฐ และอีกด้าน

¹⁰⁵ พรทิพย์ พงษ์สถิตย์, “บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549), หน้า 102.

หนึ่งก็ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย แม้ว่ากรรมาธิการพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่ด้วยความสุจริตเพียงใดก็ตาม แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะพิจารณาอุทธรณ์ได้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็คงจะไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียหายและรักษาประโยชน์ของรัฐได้อย่างแท้จริง¹⁰⁶

ประเด็นที่สาม ด้านความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นั้น เห็นได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยสภาพทำหน้าที่ที่ขัดกับสภาพของการปฏิบัติงานในราชการปกติ ดังนี้¹⁰⁷

1) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของอธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรภาคหรือผู้แทน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐบาลมาทำหน้าที่ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจะเป็นเรื่องที่ไม่สมควร เพราะผลประโยชน์ในการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน

2) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดอัยการจังหวัดหรือผู้แทน เป็นการไม่เหมาะสม เนื่องจากผู้เสียหายที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจนำคดีมาฟ้องศาล และอัยการซึ่งได้รับทราบข้อมูลในการสู้คดีของผู้เสียหายในการพิจารณาอุทธรณ์สามารถนำข้อมูลเหล่านั้นมาเป็นประโยชน์ในการว่าคดีในชั้นศาลได้

3) การทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้แทนกรมการปกครอง ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน ซึ่งไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญหรือความถนัดทางด้านภาษี จึงเป็นไปได้ว่าจะยึดถือตามรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่ทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรและเป็นผู้ใช้อำนาจประเมินภาษีกับผู้เสียหาย แล้วผู้เสียหายที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีอากรจะเชื่อได้อย่างไรว่าจะไม่มีการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นธรรมและปราศจากอคติอย่างแท้จริง

จากประเด็นดังกล่าวข้างต้นจะพบว่ากรรมาธิการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจทำให้ผู้เสียหายไม่เกิดความเชื่อมั่นว่าจะได้รับการพิจารณาด้วยความถูกต้อง เป็นธรรม ไม่มีอคติและปราศจากความลำเอียง

¹⁰⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 102-103

¹⁰⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103

ค) ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

การที่ผู้เสียภาษีจะแสวงหาความเป็นธรรมนอกจากในเรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว อีกเรื่องหนึ่งที่จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมก็คือกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ โดยต้องมีการเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานอย่างเต็มที่ และการพิจารณาอุทธรณ์ต้องกระทำด้วยความรวดเร็วและต้องระบุเหตุผลที่ชัดเจนในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วย ทั้งนี้จากการศึกษาวิเคราะห์กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์มีปัญหาที่ควรพิจารณา ดังนี้

1) ปัญหาการไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน

การอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ในเรื่องการตรวจสอบโต้สวนข้ออุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์ไม่มีโอกาสและไม่มีสิทธิจะเรียกร้องเพื่อขอชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ โดยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพียงผู้เดียว ที่จะเรียกให้ผู้อุทธรณ์ยื่นหรือชี้แจงแสดงพยานหลักฐานใด และในการพิจารณาวินิจฉัยและการลงมติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ ไม่มีการเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์เข้าร่วมฟังในที่ประชุมพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด¹⁰⁸

2) ปัญหาการไม่มีบทบัญญัติกำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

ในการพิจารณาอุทธรณ์กฎหมายมิได้กำหนดเวลาไว้ว่าจะต้องมีคำวินิจฉัยให้เสร็จภายในเวลาเท่าใด ทำให้ผู้อุทธรณ์อาจต้องรอคำวินิจฉัยเป็นเวลานาน ในระหว่างที่รอก็ยังนำคดีไปสู่ศาลไม่ได้เพราะในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดว่าในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลา เช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

¹⁰⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 108-110

ในทางปฏิบัติ จะเห็นว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ดำเนินไปโดยรวดเร็วเท่าที่ควร อุทธรณ์บางเรื่องใช้เวลาพิจารณาเป็นปีและหลายปีก็ทำให้รัฐเก็บภาษีได้ล่าช้าและเอกชนผู้เสียภาษีต้องรอคอยเป็นเวลานานกว่าจะทราบผลการพิจารณา¹⁰⁹

นอกจากนี้ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ที่ใช้อยู่ก็มีได้กำหนดระยะเวลาให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องรวบรวมข้อมูลและสรุปความเห็นให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาภายในเวลาใด จึงเป็นทางหนึ่งที่ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้าได้¹¹⁰

ง) ปัญหาการบังคับหนี้ภาษีในชั้นฝ่ายปกครองและการกำหนดเงินเพิ่ม

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้วมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน มิฉะนั้นกฎหมายถือว่าเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานสามารถที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ประสงค์ที่จะชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยเห็นว่าเป็นการประเมินภาษีที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และทำหนังสือขอทุเลาการเสียภาษี¹¹¹ ทั้งนี้เพราะการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีอากร เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 และแม้จะได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 15 ระบุว่าเว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นการอย่างอื่น ในการขอทุเลาการเสียภาษีอากรผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษีด้วย ได้แก่ให้ธนาคารค้ำประกัน นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน หรือนำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน ซึ่งเป็นภาระอย่างมากแก่ผู้เสียภาษีอากร¹¹² อย่างไรก็ตาม หาก

¹⁰⁹ นพดล อิมกระจ่างและคณะ, การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร, หน้า 52

¹¹⁰ นายสาคร ตั้งวรรณวิบูลย์, การระงับข้อพิพาทในคดีภาษีอากร: ศึกษากรณีปัญหาตามประมวลรัษฎากร, หน้า 56

¹¹¹ รัฐปกรณ์ นิภานันท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 85-86.

¹¹² นายสาคร ตั้งวรรณวิบูลย์, การระงับข้อพิพาทในคดีภาษีอากร: ศึกษากรณีปัญหาตามประมวลรัษฎากร, หน้า 56

อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่าไม่เป็นการสมควรให้มีการทูลเกล้าทูลกระหม่อมถวายฎีกาขอร้องขออภัยโทษหรืออภัยโทษให้บรรดาข้าราชการที่ผิดกฎหมายหรือข้าราชการที่ผิดกฎหมายให้พ้นจากโทษ

จะเห็นว่าแม้ผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์แล้วแต่ก็ยังสมารถที่จะถูกบังคับให้ต้องชำระหนี้ภาษีอีกได้ ซึ่งได้แก่การที่จะต้องถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินและรวมไปถึงการที่ทรัพย์สินนั้นจะต้องถูกนำไปขายทอดตลาด จึงเป็นที่น่าพิจารณาว่าหากภายหลังปรากฏว่าผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายชนะคดี ผู้เสียภาษีจะดำเนินการกับกรมสรรพากรอย่างไรได้บ้าง ตลอดจนการติดตามเอาทรัพย์สินที่ได้ถูกขายทอดตลาดคืนมาจะสามารถทำได้เพียงไร¹¹³

ส่วนในประเด็นเรื่องความรับผิดในเรื่องเงินเพิ่มระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ แม้ว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติหรือยินยอมให้มีการทูลเกล้าทูลกระหม่อมถวายฎีกาแล้วก็ตาม แต่ผู้เสียภาษียังมีความรับผิดทางภาษีอยู่ กล่าวคือ ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดในเงินเพิ่มซึ่งจัดเก็บในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของเงินภาษีที่ค้างชำระจนกว่าจะมีการชำระจนเสร็จสิ้น (คำพิพากษาฎีกาที่ 1633/2519)

จะเห็นว่าการต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเป็นอย่างยิ่งเนื่องจากเหตุผลประการแรก คือ หนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระยังไม่เป็นที่ยุติว่าผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่ชำระ และเหตุผลอีกประการเป็นผลสืบเนื่องมาจากการที่ไม่มีกฎหมายกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คือ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นผู้ยื่นแบบชำระภาษีไม่ถูกต้องอันจะต้องรับผิดเสียตามคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินก็ตามแต่การที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดในเงินเพิ่มซึ่งเป็นผลมาจากการพิจารณาอุทธรณ์ที่ล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นก็เป็นการสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก¹¹⁴

2.5.2 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นศาล

ก) ปัญหาระยะเวลาในการใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

กฎหมายได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ สำหรับกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์นี้ศาลได้มีคำพิพากษาซึ่งวางหลักในการวินิจฉัยอย่าง

¹¹³ รัฐบุรุษ นิพนธ์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 86.

¹¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 85

เคร่งครัดว่าจะไม่รับพิจารณาคดีในกรณีที่มีการยื่นฟ้องเมื่อเกินกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ จะเห็นได้ว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่น่าจะเพียงพอต่อการเตรียมคดีเพื่อฟ้องศาล แม้ว่าผู้เสียหายจะได้ทราบถึงมูลเหตุที่ก่อให้เกิดหนี้ทางภาษีแล้วตั้งแต่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีและนำไปสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งถือได้ว่าเป็นระยะเวลาอันสมควรที่ผู้เสียหายน่าจะได้มีการเตรียมตัวที่จะฟ้องคดีต่อศาลในกรณีที่คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นผลดีต่อผู้เสียหาย และนอกจากนี้ ศาลก็เห็นว่าขั้นตอนในการพิจารณาคดีภาษีในชั้นฝ่ายปกครองเป็นส่วนหนึ่งของการพิจารณาคดีภาษีในชั้นศาล แต่ทั้งนี้ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่กระทำนั้น ผู้เสียหายได้กระทำต่อองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาทที่ต่างกัน กล่าวคือ ในครั้งแรกผู้เสียหายที่ใช้สิทธิอุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรในฝ่ายปกครอง การอุทธรณ์ไม่ต้องใช้ทนายความ การอุทธรณ์ไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการพิจารณา เอกสารที่เตรียมสำหรับการอุทธรณ์มีความยุ่งยากน้อยกว่า โดยเฉพาะการที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดแบบของหนังสืออุทธรณ์ไว้และผู้เสียหายเพียงกรอกรายการให้ชัดเจนในแต่ละหัวข้อพร้อมทั้งแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องไปเท่านั้น ในกรณีที่คำอุทธรณ์ไม่ชัดเจน กฎหมายยังให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งรับผิดชอบในเรื่องอุทธรณ์ออกหมายเรียกซึ่งกระทำในนามคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรืออาจจะเชิญผู้เสียหายมาเพื่อสอบถามข้อเท็จจริงที่อุทธรณ์ให้ชัดเจนได้¹¹⁵

ข) ปัญหาการเสียค่าขึ้นศาล

แม้ว่าโดยสภาพของคดีภาษีอากรเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียหายเพราะการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐก็ตามแต่การฟ้องคดีภาษีอากร ผู้เสียหายยังต้องเสียค่าขึ้นศาลตามอัตราปกติเช่นคดีแพ่งคือร้อยละ 2.5 ของทุนทรัพย์ ทำให้เป็นภาระแก่ผู้เสียหายอากรต้องหากเงินมาชำระค่าขึ้นศาลทั้งที่คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครอง ซึ่งถือเป็นการขัดขวางผู้เสียหายไม่ให้เข้าถึงกระบวนการยุติธรรม

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 ให้อำนาจอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางในการออกข้อกำหนดเฉพาะที่เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานเท่านั้น จึงไม่มีอำนาจในการกำหนดค่าขึ้นศาลหรือค่าธรรมเนียมศาลที่ผู้ฟ้องคดีต้องเสียตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

¹¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 97-98

ค) ปัญหาการแบ่งแยกประเภทคดี

ในการดำเนินคดีภาษีอากรนั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้แบ่งแยกประเภทคดียากคดีง่ายหรือคดีที่มีทุนทรัพย์สูงหรือมีทุนทรัพย์น้อย หรือคดีที่มีข้อยุ่งยากและไม่มีข้อยุ่งยากไว้ ฉะนั้นทุกประเภทคดีจึงใช้วิธีพิจารณาเดียวกันหมด ทำให้ไม่เกิดความยืดหยุ่นในการดำเนินกระบวนการพิจารณา เพราะคดีเล็กน้อยหรือคดีที่ไม่ยุ่งยาก เช่น คดีที่มีทุนทรัพย์ไม่มากหรือมีเอกสารพร้อมมูล น่าจะใช้การดำเนินกระบวนการพิจารณาพิเศษเช่นเดียวกับการดำเนินคดีมโนสำเนา หรือการดำเนินคดีอย่างไม่มีข้อยุ่งยากในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้ ซึ่งจะทำให้กระบวนการพิจารณารวดเร็ว รวดเร็ว ไม่สิ้นเปลืองเวลา เช่น อาจให้ผู้พิพากษานายเดี่ยวนั่งพิจารณาและพิพากษาคดีภาษีอากรที่มีทุนทรัพย์น้อยได้เช่นเดียวกับที่ให้ผู้พิพากษานายเดี่ยวนั่งพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง ซึ่งราคาทรัพย์สินที่พิพาทหรือจำนวนเงินที่ฟ้องไม่เกิน 300,000 บาท ตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 25(4) ซึ่งปัจจุบันนี้คดีภาษีอากรไม่ว่าจะมีทุนทรัพย์มากหรือน้อย ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงจะเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 15 ซึ่งส่งผลให้การพิจารณาคดีของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเกิดความล่าช้าได้¹¹⁶

ง) ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณา

กระบวนการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรยังใช้วิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลัก กล่าวคือ ยังมีขั้นตอนที่ยุ่งยากและไม่สะดวกแก่คู่ความไม่ว่าขั้นตอนการฟ้องที่ต้องมีแบบแผนและรายละเอียดที่เป็นพิธีการ¹¹⁷

การสืบพยานที่มีหลักเกณฑ์วิธีการซึ่งหนักไปในระบบกล่าวหา โดยให้ผู้กล่าวอ้างเป็นผู้มีภาระการพิสูจน์ ทำให้ศาลไม่สามารถไต่สวนหาความจริงได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ โดยเฉพาะเอกชนโอกาสในการเข้าถึงข้อมูลต่างๆย่อมเป็นรองส่วนราชการซึ่งเป็นคู่ความฝ่ายตรงข้าม จึงทำให้เสียเปรียบทางคดี¹¹⁸

¹¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 59-60

¹¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 69

¹¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 63

จ) ปัญหาการอุทธรณ์คดีภาษี

ในคดีภาษีอากรนั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25 ให้สามารถอุทธรณ์ปัญหาข้อเท็จจริงต่อศาลฎีกาได้ถ้าทุนทรัพย์แห่งคดีเกินกว่า 50,000 บาท จึงเป็นปัญหาทำให้มีการอุทธรณ์ปัญหาข้อเท็จจริงกันมากเพราะกฎหมายกำหนดทุนทรัพย์ไว้ต่ำเทียบเท่ากับการอุทธรณ์ในคดีแพ่งทั่วไปที่ขึ้นสู่ศาลอุทธรณ์ ทำให้คดีภาษีอากรไปคั่งค้างอยู่ที่ศาลฎีกาเป็นจำนวนมากกว่า ศาลฎีกาจะพิพากษาลงมาได้ต้องใช้เวลาานาน ทำให้คู่ความและระบบเศรษฐกิจโดยรวมเสียหายเพราะต้องรอผลคดีนาน จึงไม่อาจดำเนินการทางธุรกิจได้ตามปกติ อาจส่งผลต่อการลงทุนโดยเฉพาะการลงทุนจากต่างชาติเพราะขาดความแน่นอนทางภาษีอากร ซึ่งเป็นต้นทุนในการประกอบการอย่างหนึ่ง¹¹⁹

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 62

บทที่ 3

การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

ในการนำแนวคิดเรื่องวิธีการไกล่เกลี่ย (Mediation) ซึ่งถือเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) อย่างหนึ่งมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น โดยลักษณะแล้วเป็นการนำมาใช้เพื่อส่งเสริมให้ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ไม่ได้เป็นการนำมาใช้เพื่อแทนที่ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบเดิมแต่อย่างใด เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีบางประเภทอาจไม่เหมาะสมที่จะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ดังนั้นในเบื้องต้นจึงต้องทำการศึกษาถึงภาพรวมระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบปกติก่อน

3.1 ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบปกติ

ในประเทศต่าง ๆ นั้นส่วนใหญ่ได้มีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีสมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี หากสรรพากรตรวจสอบแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินแล้วพบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องก็จะทำการกำหนดจำนวนภาษีที่ถูกต้องให้ผู้เสียภาษีชำระเพิ่มเติม จะเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีจะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการกำหนดจำนวนภาษีเพิ่มเติมดังกล่าว ในกรณีที่เกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นแล้วนั้น โดยทั่วไปประเทศต่าง ๆ ก็จะกำหนดกระบวนการในการเยียวยาผู้เสียภาษีไว้แบ่งเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองและการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ในเรื่องมูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษี ผู้มีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ระยะเวลาหรืออายุความที่กฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษี¹ เป็นต้นซึ่งในรายละเอียดอาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

¹พรทิพย์ พงษ์สถิตย์, “บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2549), หน้า 92.

3.1.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครอง

การที่แต่ละประเทศกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองได้ไม่ว่าจะเป็นการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีระดับสูงหรือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็เพื่อเป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นและสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีในเบื้องต้น ซึ่งอาจทำให้ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจบลงได้โดยที่ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายในการฟ้องคดี นอกจากนี้ยังทำให้กระบวนการพิจารณาคดีภาษีเป็นไปอย่างรวดเร็วและเป็นการลดจำนวนคดีที่จะขึ้นมาสู่ศาล อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษียังไม่เป็นที่พอใจก็ยังสามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลต่อไปได้

หลักเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ภาษีอากรมีดังต่อไปนี้

1) กำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์

กำหนดเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดอาจทำให้เสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาล เช่น ประเทศอังกฤษกำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีภายใน 30 วันนับจากวันที่กำหนดในหนังสือแจ้งการประเมิน² สำหรับประเทศญี่ปุ่น ผู้ถูกประเมินต้องคัดค้านการประเมินภายใน 2 เดือนต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยจัดเก็บภาษีก่อน เมื่อคัดค้านแล้วหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีคำวินิจฉัย ถ้ายังไม่เป็นที่พอใจ ผู้เสียภาษีจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อสำนักงานวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากรส่วนกลางภายใน 1 เดือน³ จะเห็นว่าการที่กฎหมายประเทศต่างๆ กำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์ที่ต่างกันไปนี้จะมีผลต่อผู้เสียภาษีในการเตรียมตัวจัดเตรียมเอกสาร หลักฐานและคำอธิบายข้อขัดแย้งเบื้องต้น การกำหนดเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์ที่น้อยเกินไปจะทำให้ผู้เสียภาษีมีเวลาไม่เพียงพอต่อการจัดหาเอกสารต่างๆ เพื่อใช้ในการดำเนินคดี

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 94

³ รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธและคณะ, เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 30 พฤษภาคม 2551. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่) หน้า 53

2) ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในประเทศต่าง ๆ นั้นโดยทั่วไปจะอยู่ในรูปแบบของคณะกรรมการที่ใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi-Judicial) เช่น ประเทศออสเตรเลียมี Administrative Appeal Tribunal หรือประเทศญี่ปุ่นมี National Tax Tribunal ส่วนประเทศอังกฤษมี General Commissioners of Income Tax, Special Commissioners of Income Tax และ Vat and Duties Tribunals เป็นต้น ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีนั้นโดยหลักจะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความชำนาญด้านภาษีอากรเป็นพิเศษ ไม่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาททางภาษีที่จะทำการพิจารณา มีความเป็นกลางและมีความเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการดำเนินงาน

3) การพิจารณาอุทธรณ์

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองของประเทศส่วนใหญ่ที่มีวัตถุประสงค์ที่จะจัดข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษีอากรให้บรรลุผลสัมฤทธิ์โดยเร็ว เสียค่าใช้จ่ายน้อย ในขณะที่เดียวกันยังคงคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรด้วยการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีด้วยความเป็นธรรม ซึ่งนิยมยึดถือแนวทางระงับข้อพิพาทอย่างไม่เป็นทางการโดยจะไม่เคร่งครัดเรื่องแบบพิธีหรือเรื่องของพยานหลักฐานอย่างเช่นการพิจารณาคดีในศาล

ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นโดยหลักการแล้วควรให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ภาษีอากรสามารถชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่และให้ผู้อุทธรณ์สามารถไปชี้แจงด้วยวาจาโดยตรงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่างๆที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรงและให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีโอกาสซักถามประเด็นข้อสงสัยต่อผู้อุทธรณ์โดยตรง ทำให้สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม ซึ่งประเทศที่ให้สิทธิดังกล่าวนี้แก่ผู้อุทธรณ์ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและอังกฤษ เป็นต้น⁴

⁴ พรทิพย์ พงษ์สถิตย์, “บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549), หน้า 116.

4) กำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

ในเรื่องของกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์นี้จะเห็นว่ามีผลกระทบต่อทั้งรัฐและผู้เสียหาย กล่าวคือ หากในกฎหมายไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาไว้ชัดเจนอาจทำให้การดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ดำเนินการไปโดยรวดเร็วถึงขั้นใช้เวลาพิจารณายาวนานเป็นปีหรือหลายปี นอกจากนี้จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์แล้วฝ่ายรัฐเองก็จะเก็บเงินภาษีได้ล่าช้าด้วย ซึ่งตัวอย่างประเทศที่มีการกำหนดระยะเวลาไว้ชัดเจนได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ว่าการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียหายโดยหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบ จะต้องพิจารณาและแจ้งคำตอบตัดสินของตนให้ผู้ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่ยื่นคำร้อง เมื่อพ้นเวลา 6 เดือนนี้ไปแล้ว หากไม่มีคำตอบก็ให้ถือว่าได้มีคำวินิจฉัยปฏิเสธคำร้องของผู้ร้องเรียน ดังนั้นผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้⁵

3.1.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

การจะสามารถนำคดีภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้นั้นบางประเทศใช้ระบบอุทธรณ์บังคับกล่าวคือกำหนดเงื่อนไขให้ผู้เสียต้องผ่านการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองก่อน เช่น ประเทศญี่ปุ่น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศไทย เป็นต้น เนื่องจากการประเมินภาษีเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นได้บ่อยและมีความยุ่งยากทางเทคนิค ทำให้ต้องอาศัยความชำนาญและต้องอาศัยข้อเท็จจริงที่อยู่หลายแห่งแยกกัน หากไม่มีการแยกแยะข้อเท็จจริงข้อกฎหมายและประเด็นข้อขัดแย้งให้เป็นระเบียบก่อน ก็จะทำให้เกิดความยุ่งยาก เสียเวลาและเป็นภาระต่อศาลมากเกินไป แต่การบังคับให้ต้องอุทธรณ์ก่อนฟ้องศาลเช่นนี้ มีผู้วิจารณ์ว่ากฎหมายกำหนดรูปแบบที่เคร่งครัดเกินไป⁶ ดังนั้นในบางประเทศผู้เสียหายจึงสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยไม่ต้องผ่านขั้นตอนการอุทธรณ์ก่อน เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา

โดยปกติแล้วในกรณีที่ไม่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้ในชั้นฝ่ายปกครอง ประเทศส่วนใหญ่จะกำหนดให้ผู้เสียหายมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลต่อไปได้ภายในระยะเวลาที่

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 117

⁶ รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธและคณะ, เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 30 พฤษภาคม 2551. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่) หน้า 52-53

กำหนดเช่น ประเทศอังกฤษ ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคณะกรรมการภาษีเงินได้จะต้องเขียนหนังสือไปยังเลขานุการของคณะกรรมการภาษีเงินได้ภายใน 30 วันว่าต้องการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล⁷ ในประเทศญี่ปุ่น ผู้อุทธรณ์สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภายในกำหนดเวลา 3 เดือนนับแต่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นต้น จะเห็นว่ากำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิทางศาลที่กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าวซึ่งในแต่ละประเทศก็มีความแตกต่างกันไปนั้นจะมีผลต่อผู้เสียภาษีในแง่ที่ว่าผู้เสียภาษีจะมีเวลาเพียงพอในการเตรียมคำฟ้องและจัดเตรียมหาเอกสารต่างๆที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ในการดำเนินคดีในศาลหรือไม่

ส่วนศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีนั้นก็จะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ บางประเทศมีการตั้งศาลภาษีอากรเพื่อทำการพิจารณาคดีภาษีโดยเฉพาะเช่น ประเทศเยอรมันซึ่งเห็นว่าคดีภาษีแม้จะมีลักษณะเป็นคดีปกครองโดยสภาพ แต่คดีภาษีอากรมีความซับซ้อนกว่าคดีปกครองโดยทั่วไปจึงควรแยกศาลภาษีอากรออกมาเป็นศาลที่มีความเป็นเอกเทศจากศาลอื่นๆ นอกจากนี้ยังให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรสังกัดศาลภาษีอากรไปตลอดระยะเวลาการทำงาน ทำให้สามารถสะสมความเชี่ยวชาญไปได้ตลอดอายุการทำงาน⁸ ในขณะที่บางประเทศการพิจารณาคดีภาษียังอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมเช่นประเทศออสเตรเลีย ประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

ในการจะฟ้องคดีต่อศาลนั้นผู้เสียภาษีจำเป็นต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลซึ่งต่างจากการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองที่ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม ซึ่งค่าธรรมเนียมศาลของประเทศต่างๆจะแตกต่างกันออกไป บางประเทศคำนวณตามทุนทรัพย์ที่พิพาท ในขณะที่บางประเทศก็กำหนดจำนวนไว้ตายตัว อย่างไรก็ตามหากกำหนดค่าธรรมเนียมศาลไว้สูงเกินไปก็จะเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังเป็นการขัดขวางการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมของผู้เสียภาษีที่จะใช้สิทธิในการฟ้องคดี

ส่วนหลักในการพิจารณาคดีนั้นจะเห็นว่าจากการที่คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองโดยสภาพ กระบวนวิธีพิจารณาคดีของศาลที่ใช้จึงควรมีลักษณะเช่นเดียวกับกระบวนวิธีพิจารณา

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁷รัฐปรกรณ์ นิภานันท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ” (ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 149.

⁸รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธและคณะ, เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 30 พฤษภาคม 2551. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่) หน้า 43

คดีของศาลปกครอง กล่าวคือมีการใช้หลักไต่สวนในการพิจารณาคดี โดยศาลจะมีบทบาทในการช่วยค้นหาความจริงและไม่ถูกผูกมัดตามพยานหลักฐานของคู่กรณี⁹

ในเรื่องอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลนั้นในบางประเทศศาลมีอำนาจพิจารณาเฉพาะประเด็นข้อกฎหมายเท่านั้น ไม่มีอำนาจพิจารณาประเด็นข้อเท็จจริง เช่น ประเทศอังกฤษและออสเตรเลีย ทั้งนี้เป็นเพราะเห็นว่าในชั้นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ คณะกรรมการได้พิจารณาในปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจนเป็นที่ยุติไปแล้ว

เมื่อศาลชั้นต้นไม่ว่าจะเป็นศาลภาษีอากร ศาลยุติธรรมหรือศาลปกครองได้มีคำพิพากษาแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็ควรมีสติอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ต่อไปได้ ทั้งนี้ควรให้อุทธรณ์ได้เฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น¹⁰

3.2 แนวคิดในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

แนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกนั้นเริ่มมีพัฒนาการมาตั้งแต่สมัยศตวรรษที่ 20 ซึ่งประเทศทั้งหลายทั่วโลกต่างก็ได้ให้ความสนใจและรับแนวคิดนี้มาใช้ จนในปัจจุบันจะเห็นได้ว่าแนวคิดดังกล่าวเป็นที่นิยมแพร่หลายและมีการนำไปใช้อย่างกว้างขวาง อันเป็นผลมาจากการที่ผู้คนในยุคปัจจุบันต้องการมีทางเลือกอื่นสำหรับการระงับข้อพิพาท นอกเหนือไปจากการระงับข้อพิพาทโดยศาลแบบดั้งเดิม ซึ่งเมื่อมาพิจารณาถึงคุณลักษณะทางกฎหมายของการระงับข้อพิพาททางเลือกจะพบว่าวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมีฐานะเป็นเพียงทางเลือกอย่างหนึ่งเท่านั้นคือ ไม่ได้นำมาใช้แทนที่วิธีการระงับข้อพิพาทตามปกติ นอกจากนี้การจะนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้นั้น คู่กรณีควรมีสถานะทางกฎหมายที่เท่าเทียมกัน เพราะหากฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือกว่า คู่กรณีก็จะไม่สามารถเจรจากันได้เป็นผลสำเร็จ ซึ่งจะเห็นได้จากในช่วงแรกที่มีการนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกไปใช้กับข้อพิพาททางเอกชนก่อนเพราะคู่กรณีในข้อพิพาททางเอกชนจะมีสถานะทางกฎหมายที่เท่าเทียมกัน ซึ่งเมื่อมาพิจารณาถึงลักษณะของข้อพิพาททางภาษีจะพบว่าข้อพิพาททางภาษีมักมีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครอง ฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐจะมีอำนาจเหนือกว่าตามกฎหมาย แต่การจะใช้อำนาจนั้นต้องคำนึงถึงข้อกีดอำนาจตามกฎหมายด้วย จึงไม่สามารถใช้อำนาจนั้นได้โดยอิสระ ดังนั้นโดยหลักการแล้วแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกอาจไม่เหมาะสมในการนำมาใช้ระงับข้อพิพาททางภาษี

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 43

¹⁰ Victor Thuronyi, *Tax law design and drafting*, (Washington D.C. : International Monetary Fund, 1996) p.72

อย่างไรก็ตาม นักกฎหมายฝ่ายที่สนับสนุนให้ควรมีการนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ก็มีความเห็นว่า ถึงแม้ข้อพิพาททางภาษีจะเป็นข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐกับเอกชนซึ่งสถานะทางกฎหมายไม่เท่าเทียมกันก็ตามซึ่งอาจไม่เหมาะสมที่จะนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางภาษี แต่ทั้งนี้ก็ควรตระหนักด้วยว่าหากมีการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ได้อย่างเหมาะสม แทนที่จะเป็นเพียงการเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่รัฐใช้อำนาจได้ตามอำเภอใจเท่านั้น ก็จะสามารถนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร¹¹

จะเห็นว่าในช่วงแรกนั้นแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกนิยมนำมาใช้กับข้อพิพาททางเอกชนเป็นหลัก แต่ต่อมาภายหลังเมื่อมีการพัฒนาแนวคิดกฎหมายปกครองสมัยใหม่ ทำให้มีการนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางปกครองด้วย ซึ่งได้กล่าวถึงไปแล้วในบทที่ 2 โดยนอกจากประเทศฝรั่งเศสและเยอรมันแล้วประเทศที่มีการนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางปกครองมาบัญญัติเป็นกฎหมายชัดเจนได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ในปี 1990 ได้ตราพระราชบัญญัติวิธีระงับข้อพิพาททางปกครอง (“Administrative Dispute Resolution Act”) มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและให้อำนาจเจ้าหน้าที่รัฐในการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ระงับข้อพิพาททางปกครอง

นอกจากพัฒนาการทางแนวคิดกฎหมายปกครองสมัยใหม่แล้ว จากที่ได้ศึกษามาแล้วในเบื้องต้นว่าในการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยปกตินั้นจะแบ่งเป็นการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นของฝ่ายปกครองและการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งจะเห็นว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยปกติแล้วยังมีข้อบกพร่องบางประการเช่นกระบวนการมีความยุ่งยาก ค่าใช้จ่ายสูงนอกจากนี้ ยังมีลักษณะเป็นปรปักษ์ (adversarial) ไม่ส่งเสริมให้คู่กรณีสามารถเจรจากันได้อย่างเปิดเผยและตรงไปตรงมา ทำให้ผู้เสียภาษีซึ่งนับวันจะตระหนักถึงสิทธิของตนเองมากขึ้นเห็นว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบเดิมยังไม่สามารถคุ้มครองสิทธิและรักษาผลประโยชน์ของตนเองได้อย่างเพียงพอ จึงจำเป็นต้องมีการพิจารณาแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) อาทิเช่น การไกล่เกลี่ย (Mediation) มาใช้เพื่อส่งเสริมให้ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

¹¹Chen Shao Ying, Xu Feng, “Analysis of the Alternative Dispute Resolution on Tax”

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาถึงความรับผิดชอบทางภาษีจะเห็นว่าเกิดจากการปรับบทกฎหมายภาษีอากรเข้ากับข้อเท็จจริง ซึ่งจะก่อให้เกิดผลลัพธ์เป็นจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่ต้องชำระ แสดงให้เห็นว่าจำนวนภาษีที่ถูกต้องควรเป็นจำนวนที่แน่นอนเพียงจำนวนเดียวเท่านั้น อย่างไรก็ตาม จากการที่ตัวบทกฎหมายภาษีอากรเองมีความซับซ้อน เข้าใจยากและตัวบทกฎหมายภาษีในบางเรื่องก็ยังไม่ชัดเจนทำให้เกิดปัญหาในการตีความกฎหมาย เช่น มีปัญหาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา (research and development) หรือไม่ ดังนั้น ในบางกรณีการจะหาข้อสรุปว่าจำนวนความรับผิดชอบทางภาษีที่ถูกต้องที่สุดเพียงจำนวนเดียวนั้นเป็นจำนวนเท่าใดคงไม่ใช่เรื่องง่าย ซึ่งความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นเช่นนี้จึงเป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาททางภาษีระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมินที่มีความเห็นไม่ตรงกันในการตีความกฎหมาย ในกรณีเช่นนี้การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินก็จะเป็นทางออกที่ดีแก่ทุกฝ่าย¹²

ทั้งนี้ จะเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีบางลักษณะก็ไม่เหมาะที่จะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาท เช่น กรณีที่ตัวบทกฎหมายภาษีในเรื่องดังกล่าวมีความชัดเจนอยู่แล้วหรือกรณีที่มีบรรทัดฐานในเรื่องนั้นชัดเจนแล้วและยังไม่มีแนวคำพิพากษาออกมาในทางที่ขัดแย้งกันหรือการเจรจาตกลงจะส่งผลให้เกิดการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันไม่เท่าเทียมกัน เป็นต้น¹³

ประเทศที่มีการนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีแล้วนั้น ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย ซึ่งมีนักกฎหมายให้ความเห็นว่าประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศในกลุ่ม Common Law ระบบและนิติวิธีทางกฎหมายจึงมีความแตกต่างจากประเทศในกลุ่ม Civil Law กล่าวคือประเทศในกลุ่ม Common Law จะไม่ยึดถือและให้ความสำคัญในการแบ่งแยกกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนอย่างเช่นประเทศในกลุ่ม Civil Law ดังนั้นจึงมีการนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกซึ่งเป็นแนวคิดที่มีที่มาจากทางกฎหมายเอกชนมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เป็นเรื่องทางมหาชน อย่างไรก็ตาม แม้จะเป็นประเทศในกลุ่ม Civil Law ซึ่งตามหลักการแล้วไม่สามารถนำแนวคิดการระงับข้อพิพาททางเลือกที่ถือเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทในทางกฎหมายเอกชนมาใช้กับ

¹² Associate Professor Richard Fayle, "Mediation in Tax Disputes", *Journal of Australian Taxation*, Available from: [http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/journals/JIATax/1999/9.html?query=tax%20dispute\[2009, Dec 15\]](http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/journals/JIATax/1999/9.html?query=tax%20dispute[2009, Dec 15])

¹³ เรื่องเดียวกัน

ข้อพิพาททางภาษีที่เป็นเรื่องทางปกครองได้ก็ตาม แต่จากการที่มีการพัฒนาแนวคิดกฎหมายปกครองยุคใหม่ทำให้ประเทศในกลุ่ม Civil Law เองเช่น ฝรั่งเศสและเยอรมันก็ยังคงยอมรับแนวคิดเรื่องเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาททางปกครองเช่นกัน ดังนั้นทางวิชาการจึงเห็นว่าการนำแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศในกลุ่ม Civil Law ก็เป็นเรื่องที่มีค่าควรแก่การศึกษาเช่นกัน¹⁴

3.3 คุณลักษณะของการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี¹⁵

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีคือกระบวนการที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายรัฐและผู้เสียภาษีทำการเจรจากันโดยมีบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนกลางหรือที่เรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ยคอยช่วยเหลือเพื่อให้ทั้งสองฝ่ายสามารถบรรลุข้อตกลงได้ด้วยตนเอง ซึ่งการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมี่คุณลักษณะดังต่อไปนี้

3.3.1 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีต้องไม่เป็นการขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

ในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น ทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายรัฐและผู้เสียภาษีต้องมีการประนีประนอมซึ่งกันและกัน โดยจุดมุ่งหมายของการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีก็นำไปสู่การส่งเสริมให้ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ก็ต้องไม่ละเลยถึงเรื่องความเป็นธรรมด้วย ดังนั้นในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐที่จะต้องใช้อำนาจในการประนีประนอม ในการใช้อำนาจดังกล่าวต้องไม่เป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งกฎหมายปกครองและกฎหมายภาษีอากร มิฉะนั้นจะส่งผลให้เกิดการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐไปในทางที่ผิด

¹⁴Chen Shao Ying, Xu Feng, "Analysis of the Alternative Dispute Resolution on Tax"

Available from:http://en.cnki.com.cn/Article_en/CJFDTOTAL-BFFX200805010.htm[2010, Jan 19]

¹⁵Ibid.

3.3.2 การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐในการประนีประนอมข้อพิพาททางภาษี

โดยปกติหากเป็นการประนีประนอมข้อพิพาททางเอกชนนั้นจะเห็นว่าคู่กรณีทั้งสองฝ่ายมีสถานะทางกฎหมายที่เท่าเทียมกันจึงมีอิสระเต็มที่ในการเข้าทำข้อตกลงที่เกิดจากการประนีประนอม แต่สำหรับข้อพิพาททางภาษีนั้นจะเห็นว่ามักจะเป็นข้อพิพาททางปกครอง ซึ่งเจ้าหน้าที่รัฐอยู่ในสถานะที่เหนือกว่าผู้เสียภาษี ในการที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายรัฐจะทำการประนีประนอมกับผู้เสียภาษี หากปล่อยให้ทำได้อย่างไม่มีหลักเกณฑ์ก็อาจจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีได้ หากเป็นเช่นนั้นก็จะเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ดังนั้นขอบเขตในการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานจึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ ซึ่งในหลายประเทศก็มีการออกกฎหมายยอมรับให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดและมีอำนาจประนีประนอมกับผู้เสียภาษีได้

3.3.3 อาศัยบุคคลที่สามมาช่วยให้คู่พิพาทสามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้

กฎหมายภาษีนั้นมีลักษณะเป็นกฎหมายเทคนิคจึงมีความยุ่งยากซับซ้อน ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญชำนาญในการจะทำความเข้าใจ ซึ่งในการตีความกฎหมายภาษีนั้นทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐและผู้เสียภาษีต่างก็อาศัยพื้นฐานความรู้ความเข้าใจของตนเองเป็นหลักในการตีความกฎหมายโดยคำนึงถึงผลประโยชน์ของตนเองเป็นที่ตั้ง ซึ่งมีความเป็นไปได้สูงที่ทั้งสองฝ่ายจะมีความเห็นต่างกัน ในกรณีเช่นนี้หากอาศัยความช่วยเหลือจากบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนกลางหรือที่เรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ยก็จะทำให้คู่กรณีสามารถมองเห็นและเข้าใจปัญหาที่เกิดขึ้นอันเป็นมูลเหตุของข้อพิพาทด้วยมุมมองที่มีความเป็นกลางมากขึ้นโดยผู้ไกล่เกลี่ยจะทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในคดีรวมทั้งพยานหลักฐานเอกสารต่างๆที่เกี่ยวข้องอีกทั้งยังช่วยชี้ให้เห็นจุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละฝ่ายโดยปราศจากอคติ ทำให้ทั้งสองฝ่ายสามารถเจรจาตกลงกันได้เป็นผลสำเร็จในที่สุด อย่างไรก็ตามผู้ไกล่เกลี่ยไม่ได้เป็นผู้อำนาจชี้ขาดข้อพิพาทเองแต่ประการ ซึ่งคนที่จะมาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้นั้นโดยหลักต้องเป็นคนที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับและควรเป็นผู้ที่มีความรู้ความชำนาญด้านกฎหมายภาษีอากรเป็นอย่างดีเช่น ผู้พิพากษา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือองค์กรเอกชน เป็นต้น

3.3.4 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีตั้งอยู่บนพื้นฐานความสมัครใจ

หลักการที่สำคัญประการหนึ่งของการไกล่เกลี่ยก็คือ การไกล่เกลี่ยตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจซึ่งหลักการดังกล่าวนำมาใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีด้วย กล่าวคือ การจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้จะต้องเกิดจากความสมัครใจของทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐและฝ่ายผู้เสียภาษี หากฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดไม่ยินยอมก็จะทำให้ไม่สามารถเจรจาตกลงกันได้ ในการจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นทั้งสองฝ่ายจะต้องทำข้อตกลงจะทำการไกล่เกลี่ย (Agreement to mediate) ซึ่งจะกำหนดกรอบขั้นตอนให้คู่กรณีปฏิบัติตาม นอกจากนี้ยังกำหนดบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ไกล่เกลี่ยด้วย โดยหลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้ว หากสามารถเจรจาตกลงกันได้ก็ทำให้ข้อพิพาททางภาษีระงับไป อย่างไรก็ตาม หากต่อมาปรากฏว่าคู่กรณีไม่ต้องการที่จะเจรจากันต่อไปหรือหลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้วไม่สามารถเจรจาตกลงกันได้ ทั้งสองฝ่ายก็สามารถออกจากกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้ทุกเมื่อ โดยผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไปได้

3.3.5 ข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมียผลบังคับคู่กรณีได้

หลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้วหากฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีสามารถเจรจาตกลงกันได้เป็นผลสำเร็จ ก็จะมีการทำข้อตกลงประนีประนอมข้อพิพาททางภาษี ซึ่งทางฝ่ายรัฐผู้ที่จะสามารถเข้าทำข้อตกลงดังกล่าวได้ต้องเป็นเจ้าพนักงานที่มีอำนาจตามกฎหมาย ข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยดังกล่าวถึงจะมีผลผูกพันคู่กรณีทั้งสองฝ่าย นอกจากนี้ ข้อตกลงต้องเกิดจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐภายในขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้และต้องไม่เป็นการขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

3.4 ทฤษฎีสันนับสนุนการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี¹⁶

3.4.1 กระแสการรวมตัวกันระหว่างกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชน

แนวคิดการแบ่งประเภทกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนมีมาตั้งแต่ยุคสมัยโรมัน Ulpian นักกฎหมายในยุคนั้น กล่าวว่า กฎหมายมหาชนคือกฎหมายที่เกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศโรมันโดยเป็นการเข้าไปเกี่ยวข้องแทรกแซงโครงสร้างองค์กรของรัฐ ส่วนกฎหมายเอกชนคือกฎหมายที่เข้าไปจัดความสัมพันธ์ระหว่างปัจเจกบุคคลโดยการกำหนดเงื่อนไขและข้อจำกัดเพื่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ต่อปัจเจกบุคคลซึ่งจะมีผลเกี่ยวข้องกับสวัสดิการของปัจเจกบุคคล แนวคิดการแบ่งประเภทกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนเป็นที่ชัดเจนเมื่อมีการจัดทำ The Institutes ของจักรพรรดิ Justinian กล่าวคือกฎหมายมหาชนเกี่ยวกับระบบการปกครองของจักรวรรดิโรมัน ส่วนกฎหมายเอกชนเกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ของปัจเจกบุคคล จากแนวคิดดังกล่าวนี้ทำให้เห็นว่ากฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนนั้นอยู่คนละขั้วกัน แต่เนื่องจากการพัฒนาของสังคมทำให้เกิดการปรับตัวเข้าหากันและกันของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนมากขึ้นจึงเกิดเป็นกระแสการรวมตัวของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน ผลก็คือกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนมีความกลมกลืนกันมากขึ้นคือ การที่ขั้นตอนการปรับเปลี่ยนของกฎหมายเอกชนค่อยๆ รวมตัวเข้ากับขั้นตอนการปรับเปลี่ยนของกฎหมายมหาชนนั้นจะแสดงออกมาในลักษณะที่กฎหมายเอกชนมีการเปลี่ยนแปลงไปในเชิงกฎหมายมหาชน และกฎหมายมหาชนเปลี่ยนแปลงไปในเชิงกฎหมายเอกชน ซึ่งลักษณะของกฎหมายเอกชนเปลี่ยนแปลงไปในเชิงกฎหมายมหาชนนั้นเนื่องมาจากการทำงานเพื่อเศรษฐกิจและสังคมของรัฐมีความเข้มแข็งมากขึ้น กฎหมายเอกชนจึงค่อยๆ ถูกควบคุมโดยกฎหมายมหาชน ทำให้แนวคิด ระบบและหลักการของกฎหมายเอกชนมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ความสัมพันธ์ของกฎหมายเอกชนแบบในอดีตที่ผ่านมาถูกเปลี่ยนแปลงโดยแนวคิดใหม่ของความสัมพันธ์ทางกฎหมายแบบใหม่ คุณค่าของกฎหมายเอกชนในอดีตได้มีการเปลี่ยนไปจากการอิงกับสถานะปัจเจกบุคคลเป็นการอิงกับสถานะของสังคมมากขึ้น ส่วนการที่กฎหมายเอกชนปรับเปลี่ยนไปในเชิงกฎหมายมหาชนมากขึ้นนั้นเนื่องมาจากภายหลังต่อมาการทำงานเพื่อสังคมของรัฐเริ่มไม่ค่อยมีประสิทธิภาพ วิธีการบริหารจัดการแบบเดิมไม่สามารถสนองต่อความต้องการของสังคมที่มีการพัฒนาได้ กฎหมายเอกชนจึงเข้ามามีบทบาทต่อกฎหมายมหาชนโดยกฎหมายมหาชนได้หยิบยืมแนวคิดและทฤษฎีพื้นฐาน

¹⁶Chen Shao Ying, Xu Feng, "Analysis of the Alternative Dispute Resolution on Tax"

แม่แบบของรูปแบบและวิธีการระงับข้อพิพาทของกฎหมายเอกชนมาใช้อย่างเต็มรูปแบบซึ่งทำให้เกิดการพัฒนายกระดับการบริหารจัดการให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น อีกทั้งยังช่วยยกระดับความเสมอภาคและความยุติธรรมของสังคมโดยรวม

3.4.2 กระแสการปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชน

กฎหมายภาษีมีแนวโน้มปรับเปลี่ยนเป็นกฎหมายเอกชนมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายมหาชนทั่วไปเช่น รัฐธรรมนูญ กฎหมายปกครองและกฎหมายอาญา เนื่องมาจากกฎหมายภาษีมักมีลักษณะพิเศษมากกว่า

การปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชนในเรื่องการจัดเก็บภาษีของรัฐ จะเห็นว่ารัฐมีอำนาจเก็บภาษีเพราะรัฐมีหน้าที่จัดหาทรัพยากรสาธารณะ ดังนั้นจึงถือว่าการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการทำเพื่อแลกกับทรัพยากรสาธารณะ ซึ่งทฤษฎีแลกเปลี่ยนเพื่อจัดเก็บภาษีนี้นั้นที่ยอมรับในหลายประเทศ

การปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชนในเรื่องแนวคิดกฎหมายภาษี จะเห็นว่าทั้งในส่วนของทฤษฎีและในตัวกฎหมายภาษีนั้นได้มีการยืมแนวคิดกฎหมายแพ่งมาใช้ เช่น การกำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี การให้คำนิยามและการกำหนดบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของกฎหมายภาษีมักมีลักษณะเป็นไปในทางเดียวกันกับกฎหมายแพ่ง คำว่า “บุคคล” “กิจการ” “ทรัพย์สิน” “ทรัพย์สินถาวร” “ทรัพย์สินไม่มีตัวตน” “สิทธิในเครื่องหมายการค้า” “สิทธิบัตร” “ตัวแทน” “จำนอง” “ค้ำประกัน” “เหตุสุดวิสัย” ความหมายและหลักการของคำเหล่านี้ที่กฎหมายภาษีนำมาใช้ล้วนมาจากกฎหมายแพ่ง นอกจากนี้ ยังได้นำหลักเรื่องสุจริตของกฎหมายแพ่งมาใช้ในกฎหมายภาษีด้วย ซึ่งจากการที่ระบบเศรษฐกิจเสรีมีการขยายตัวทำให้ขอบเขตการใช้หลักสุจริตกว้างขวางมากขึ้น ในปัจจุบันประเทศต่างๆ เช่น ญี่ปุ่นและเยอรมัน รวมถึงเขตพื้นที่การปกครองเช่น ไต้หวัน ได้นำแนวคิดหลักสุจริตไปใช้ทั้งในทางทฤษฎีกฎหมายภาษีและในทางปฏิบัติ ซึ่งศาลก็นำหลักดังกล่าวไปใช้ด้วยเช่นกัน

การปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเอกชนในเรื่องความสัมพันธ์ของอำนาจ ในปี 1919 นักกฎหมายภาษีชาวเยอรมัน Albert Hansel ได้เสนอทฤษฎีใหม่ในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีในการเก็บภาษีเข้าให้เป็นความสัมพันธ์ในลักษณะหนึ่งในทางแพ่งที่มีลักษณะต่างตอบแทนกันระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐ ซึ่งรัฐไม่ควรใช้อำนาจเหนือกว่าในความสัมพันธ์ลักษณะนี้แต่ควรอยู่ในฐานะที่เท่าเทียมกันกับผู้เสียภาษี

3.4.3 กฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรปรับเปลี่ยนเป็นกฎหมายเอกชน

การที่กฎหมายภาษีปรับเปลี่ยนไปในทางกฎหมายเอกชนไม่เพียงแต่เกี่ยวพันถึงการเปลี่ยนแปลงในแนวคิดและการพิจารณาในภาพรวมของทฤษฎีกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น แต่ยังเกี่ยวพันถึงการออกแบบระบบด้วย ซึ่งในแนวทางที่กฎหมายภาษีปรับเปลี่ยนเป็นกฎหมายเอกชนนั้นจะเห็นว่ากฎหมายภาษีจะเน้นถึงความเท่าเทียมกันของฝ่ายรัฐผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีและเพิ่มความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากขึ้น โดยทั่วไปเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีทั้งฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างก็เรียกร้องให้มีการระงับข้อพิพาททางภาษีที่มีความยุติธรรมและมีประสิทธิภาพ ดังนั้น กฎหมายภาษีควรจะพัฒนาไปถึงจุดที่มีการยอมรับให้คู่พิพาทมีทางเลือกในวิธีการระงับข้อพิพาทซึ่งจะเป็นการเพิ่มความคุ้มครองสิทธิประโยชน์ของคู่พิพาทแต่ละฝ่าย หากกฎหมายยอมรับแนวทางนี้ คู่พิพาทก็จะสามารถเลือกวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เหมาะสมด้วยตนเอง กฎหมายเพียงแค่นี้ทำให้ความคุ้มครองตามแนวทางที่คู่พิพาทเลือกเท่านั้น

กระแสของการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือก (ADR) มาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นมีพื้นฐานมาจากการที่กฎหมายภาษีปรับเปลี่ยนไปในเชิงกฎหมายเอกชน ซึ่งถ้าไม่เกิดการปรับเปลี่ยนดังกล่าวสถานะของคู่กรณีในข้อพิพาททางภาษีก็คงยังคงไม่เท่าเทียมกัน จึงกล่าวได้ว่าการที่มีการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นการปรับเปลี่ยนกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีไปในเชิงกฎหมายเอกชนอันจะมีผลทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น

3.5 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศออสเตรเลีย

3.5.1 ประวัติความเป็นมาของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในประเทศออสเตรเลีย

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของประเทศออสเตรเลียเริ่มต้นในปีค.ศ. 1901 โดยเริ่มจากการเป็นอาณานิคมของประเทศอังกฤษและใช้ระบบกฎหมายเหมือนสหรัฐอเมริกา แต่ละรัฐมีวัฒนธรรมการบริหารและประเพณีของตน ประการแรกศาลต้องการความช่วยเหลือเมื่อมีคดีค้างการพิจารณา มีการนำการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้โดยเริ่มต้นในรัฐนิวเซาท์เวลส์ ในปี 1980 มีการประกาศใช้ Community Justice Act ภายใต้กฎหมายนี้มีการสร้างหน่วยงานสำหรับไกล่เกลี่ยข้อพิพาทคดีแพ่งเล็กๆและคดีอาญา โดยผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่ผ่านการฝึกอบรมเป็นพิเศษ ค.ศ.

1983 โครงการดำเนินการเป็นถาวร ในขณะที่ศูนย์ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทสามารถใช้สำหรับการแก้ปัญหาข้อพิพาทระหว่างเพื่อนบ้าน ครอบครัว ข้อพิพาทเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและการจ้างงาน ค.ศ. 1983 ในรัฐวิกตอเรียได้มีการนำการไกล่เกลี่ยไปใช้ในข้อบังคับในศาลวิกตอเรีย มีการใช้โครงการ Spring Offensive โดยต้องการลดปริมาณคดีที่ค้าง ติดตามด้วยโครงการ Autumn Offensive ในสองปีต่อมาจะเห็นว่าข้อพิพาทเข้าสู่การไกล่เกลี่ยมากขึ้น การนำการไกล่เกลี่ยมาใช้ในขั้นนั้นก็เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดเวลาและค่าใช้จ่าย ไม่เพียงแต่ศาลเท่านั้นที่ผลักดันให้มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทอย่างมาก การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทยังเป็นกุญแจสำคัญในการระงับข้อพิพาทโดยเอกชนและในระดับรัฐบาลกลางก็มีการออกกฎหมาย Family Law Act 1975 และ Federal Court of Australia Act 1976 ที่ศาลสามารถสั่งให้ผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททำการไกล่เกลี่ยได้ และในกลางปี 1980 นักกฎหมายธุรกิจเริ่มต้นตัวจากประโยชน์ของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทและเริ่มต้นมีอิทธิพลต่อการพัฒนาระบบการระงับข้อพิพาททางเลือก ด้วยเหตุนี้ปี 1986 จะเห็นการจัดตั้งศูนย์ระงับข้อพิพาททางเลือกของประเทศออสเตรเลีย และปี 1989 เครือข่ายผู้ปฏิบัติก่อตั้งเครือข่ายนักกฎหมายในการระงับข้อพิพาททางเลือก (LEADR) โดยมีสมาชิกทั่วประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์นับพันคน ในปี 1991 มีการนำการใช้ The Courts Mediation and Arbitration Act โดยการสนับสนุนการใช้การไกล่เกลี่ยและอนุญาโตตุลาการในศาลของรัฐบาลกลาง ในเดือนพฤศจิกายน 2006 ศาลสูงของออสเตรเลียตะวันตก (Supreme Court of Western Australia) เริ่มโครงการนำร่องในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทคดีอาญามาใช้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และมีการทำการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางออนไลน์มาใช้ในข้อพิพาททางธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ จะเห็นว่าการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในประเทศออสเตรเลียมีการขยายตัวและมีการนำไปใช้ในการระงับข้อพิพาทอย่างแพร่หลายจนกระทั่งรัฐบาลออสเตรเลียเชื่อว่าการไกล่เกลี่ยควรจะเป็นการระงับข้อพิพาทที่เป็นมาตรฐานมากกว่าข้อยกเว้น¹⁷

ในประเทศออสเตรเลียมีกฎหมายหลายฉบับที่เกี่ยวข้องและบัญญัติถึงการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้แก่ Federal Court of Australia Act 1976 ซึ่งมาตรา 53a บัญญัติให้ศาลสามารถส่งคดีให้ทำการไกล่เกลี่ย โดยไม่ต้องพิจารณาว่าคู่พิพาทจะยินยอมหรือไม่ และมาตรา 53c บัญญัติว่าผู้ไกล่เกลี่ยมีความคุ้มกันและได้รับการปกป้องจากการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีในระดับเดียวกับผู้พิพากษาและอนุญาโตตุลาการ ดังนั้นผู้ไกล่เกลี่ยจึงไม่ต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญา

¹⁷ ปรินญา อู่ประเสริฐ, "การไกล่เกลี่ยในประเทศออสเตรเลีย," ใน กฎหมายเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท, สรวิศ ลิ้มปริงสี, บรรณาธิการ. (กรุงเทพฯ: สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, 2551), หน้า 43-44.

Mediation Act 1997 เป็นกฎหมายฉบับแรกที่กำหนดให้การไกล่เกลี่ยเป็นวิชาชีพ โดยบัญญัติให้รัฐมนตรีประกาศมาตรฐานความสามารถของผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้ไกล่เกลี่ย มีบทบัญญัติที่กำหนดเรื่องการขึ้นทะเบียนผู้ไกล่เกลี่ย การกำหนดระยะเวลาการขึ้นทะเบียน โดยผู้ไกล่เกลี่ยมีอายุในทะเบียนเป็นเวลา 3 ปีนับแต่ขึ้นทะเบียน (มาตรา 6)

ในมาตรา 9 ของกฎหมายดังกล่าวยังกำหนดว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทไม่สามารถนำไปเปิดเผยหรือเป็นพยานหลักฐานในชั้นศาลได้

มาตรา 10 บัญญัติรับรองการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นความลับ ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องรักษาความลับของคู่พิพาท ไม่นำข้อมูลที่ได้รับทราบจากการไกล่เกลี่ยไปเปิดเผยเว้นแต่ได้รับความยินยอมจากคู่พิพาทหรือมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดไว้ให้ต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

มาตรา 12 บัญญัติคุ้มครองผู้ไกล่เกลี่ยที่ปฏิบัติหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยโดยสุจริตจะได้รับการปกป้องและคุ้มกันเช่นเดียวกับผู้พิพากษาศาลฎีกา

นอกจากนี้ในด้านการอบรมและพัฒนาบุคคลากรในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทจะเห็นว่าผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในประเทศออสเตรเลียได้รับการพัฒนาและเพิ่มพูนความรู้ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท อยู่เสมอ มีหลักสูตรการอบรมที่กำหนดให้อบรมอย่างน้อยสามวันประกอบด้วยทฤษฎีเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท การฝึกปฏิบัติการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท โดยผ่านการประเมินของผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเช่น หลักสูตรของมหาวิทยาลัยต่างๆในประเทศเช่น University of South Australia, Adelaide University ฯลฯ และมหาวิทยาลัยต่างประเทศเช่น Harvard University, Bond University นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานเอกชนเช่น LEADR, the Accord Group เป็นต้น¹⁸

ในส่วนของการระงับข้อพิพาทโดย The Administrative Appeals Tribunal นั้น The Tribunal โดยทั่วไปมีอำนาจในการทบทวนวินิจฉัยคำสั่งทางปกครองที่ออกโดยหน่วยงานของรัฐในเรื่องต่างๆเช่น social security, veterans' affairs, workers' compensation และภาษีอากร เป็นต้น ภายใต้ Administrative Appeals Tribunal Act 1975 ซึ่งกฎหมายดังกล่าวก็ได้บัญญัติให้ The Tribunal นำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ด้วยได้¹⁹ โดยในมาตรา 3 ซึ่งให้คำนิยามของกระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกซึ่งรวมถึงการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 49

¹⁹ Administrative Appeals Tribunal Act 1975, Part IV—Reviews by the Tribunal of decisions, Division 3—Alternative dispute resolution processes

มาตรา 34D กำหนดว่าหากคู่กรณีสามารถตกลงกันได้ภายใต้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกและคู่กรณียื่นข้อตกลงนั้นแก่ The Tribunal และหลังจากนั้น 7 วันหากไม่มีคู่กรณีฝ่ายใดขอถอนตัวจากข้อตกลง The Tribunal อาจจะทำคำชี้ขาดให้สอดคล้องกับข้อตกลงดังกล่าวโดยไม่ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาก็ได้

มาตรา 34E บัญญัติว่าหลักฐานใดๆที่เกิดจากคำพูดหรือการกระทำภายใต้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกจะไม่ถูกรับฟังเป็นพยานหลักฐานในชั้นศาล

มาตรา 34F โดยทั่วไปสมาชิกของ The Tribunal จะทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 34H ก็ให้เจ้าหน้าที่จัดหาผู้ไกล่เกลี่ยจากภายนอกได้โดยต้องเป็นบุคคลที่มีคุณสมบัติและประสบการณ์ที่เหมาะสมจะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย

3.5.2 ภาพรวมกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศออสเตรเลีย

ในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียนั้นใช้วิธีการประเมินตนเอง โดยผู้มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี โดยแสดงรายละเอียดและคำนวณภาษีด้วยตนเอง หากหน่วยงานจัดเก็บภาษีของออสเตรเลียหรือ ATO (Australian Tax Office) ตรวจสอบแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินแล้วพบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องก็จะทำการกำหนดจำนวนภาษีที่ถูกต้องให้ผู้เสียภาษีชำระเพิ่มเติม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยนั้น จะเห็นว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศออสเตรเลียแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนคือการระงับข้อพิพาทภายใน ATO และการระงับข้อพิพาทภายนอก ATO ซึ่งได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administrative Appeal Tribunal หรือ AAT) และศาล (Federal Court) โดยในขั้นแรกนั้นผู้เสียภาษีมีเวลา 60 วันในการคัดค้านการประเมินภาษี นับจากวันที่เจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินภาษี เมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาคัดค้าน (Objection Officer) ได้รับหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีแล้ว เจ้าหน้าที่มีเวลาในการพิจารณาข้อคัดค้านพร้อมชี้แจงประเด็นข้อโต้แย้งภายใน 60 วัน ถ้าผู้เสียภาษียังคงไม่เห็นด้วยกับคำชี้แจงของ Objection Officer ผู้เสียภาษีก็มีสิทธิเลือกอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลต่อไปโดยผู้เสียภาษีมีเวลา 60 วันนับจาก Objection Officer ทำความเห็นเกี่ยวกับข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีออกมา

ในการระงับข้อพิพาทในขั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มีวัตถุประสงค์ที่จะระงับข้อพิพาททางภาษีให้บรรลุผลสัมฤทธิ์โดยเร็ว เสียค่าใช้จ่ายน้อยและยืดแนวทางการระงับข้อพิพาทอย่างไม่เป็นทางการ โดยจะเห็นได้จากการที่ AAT ไม่ได้ยึดหลักการเรื่องของพยานหลักฐาน (Rule of Evidences) เป็นสำคัญดังเช่นศาลยุติธรรม โดย AAT สามารถระบุพยานเองตามที่

เห็นสมควร นอกจากนี้ AAT ยังสามารถเรียกสืบพยานเพิ่มเติมหรือกระทำกรอื่นใดที่เป็นประโยชน์ต่อการระงับข้อพิพาทได้²⁰

กระบวนการระงับข้อพิพาทของ AAT จะเริ่มจากการจัดประชุม (Conference) โดยกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยมีคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเข้าร่วมด้วย มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการระบุประเด็นข้อพิพาท และเตรียมเรื่องก่อนที่จะมีการเข้าสู่การพิจารณาข้อพิพาท (Hearing) ต่อไปในการประชุมนั้นหากเป็นไปได้ก็จะมีเจรจาเพื่อหาข้อตกลงระหว่างคู่กรณีทั้งสองฝ่าย หากคู่กรณียังไม่สามารถหาข้อตกลงได้ คู่กรณีทั้งสองฝ่ายและกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจเห็นพ้องกันให้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท (Mediation) ได้ ซึ่งจะมีบุคคลที่สามที่เป็นคนกลางหรือที่เรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ยช่วยเหลือให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถหาข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทได้ โดยผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจในการตัดสินชี้ขาดข้อพิพาทแต่อย่างใด ในขั้นของการประชุมหรือในขั้นการไกล่เกลี่ยนั้นหากคู่กรณีตกลงกันได้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการชี้ขาดข้อพิพาทให้สอดคล้องกับข้อตกลงของคู่กรณีก็ได้ อย่างไรก็ตาม หากหลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้วคู่กรณียังคงไม่สามารถตกลงกันได้ กระบวนการก็จะดำเนินไปสู่ขั้นการพิจารณาข้อพิพาท (Hearing) โดยในการพิจารณาข้อพิพาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คู่กรณีทั้งสองฝ่ายพร้อมทั้งพยานจะต้องเข้าร่วมการพิจารณาเพื่อทำการนำเสนอคดีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อสิ้นสุดการพิจารณาคดี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการตัดสินชี้ขาดข้อพิพาททันที²¹

หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำตัดสินชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปยัง Federal Court ได้ ซึ่งประเทศออสเตรเลียไม่มีศาลเพื่อพิจารณาคดีภาษีโดยเฉพาะ Federal Court จึงเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร ซึ่งอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีนั้น ศาลจะพิจารณาประเด็นข้อกฎหมายเป็นหลัก เว้นแต่ในบางกรณีศาลก็จะมีอำนาจในการพิจารณาประเด็นข้อเท็จจริงด้วย ส่วนในการพิจารณาคดีนั้น เริ่มแรกจะทำการพิจารณาโดยผู้พิพากษาเพียงนายเดียว (Single judge) เท่านั้น หากผู้เสียภาษีไม่พอใจคำพิพากษาก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยัง Full Court ได้ (หมายถึงกระบวนการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาเป็นองค์คณะจำนวนตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป) เว้นแต่กรณีที่ศาลพิจารณาอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ AAT ซึ่งมีผู้พิพากษาจากศาลรวมอยู่ด้วยนั้น หากผู้เสียภาษีไม่พอใจให้อุทธรณ์คำ

²⁰ รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธและคณะ,เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 30 พฤษภาคม 2551. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่) หน้า 19

²¹ The application process, Available from:<http://www.aat.gov.au/ApplyingToTheAAT/ApplicationProcess.htm>[2010, Jan 25]

วินิจฉัยดังกล่าวไปยัง Full Court ได้เลย โดยไม่ต้องผ่าน Single judge อย่างไรก็ตามหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของ Full Court ก็สามารถอุทธรณ์ต่อไปยัง High court ได้ ซึ่งถือเป็นที่ยึดถือของกระบวนการ²²

3.5.3 แนวคิดในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศออสเตรเลีย

ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของ ATO นั้น ATO มีนโยบายที่จะสนับสนุนให้มีการระงับข้อพิพาททางภาษีให้เร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ (as early as possible) และสนับสนุนให้มีการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) มาใช้เพื่อช่วยให้คู่กรณีสามารถตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีได้ (Settlement) ซึ่งวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกนั้น ถือเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่เป็นทางการ ตั้งอยู่บนพื้นฐานความสมัครใจ และสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็วและไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย โดยในการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของ ATO นั้น ATO ได้ออก Guidelines เพื่อเป็นแนวทางในการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกไปใช้ในทางปฏิบัติได้แก่ PS LA 2007/23 Alternative Dispute Resolution in Tax Office disputes and litigation , PS LA 2007/5 Settlements และ Code of Settlement Practice

ใน paragraph 21 ของ PS LA 2007/23 Alternative Dispute Resolution in Tax Office disputes and litigation ได้อธิบายถึง ADR ว่าเป็นคำที่มีความหมายกว้างรวมถึงการเจรจา (negotiation) ระหว่างคู่กรณีโดยไม่อาศัยความช่วยเหลือจากบุคคลภายนอก ซึ่งหากมีการเจรจาระหว่างคู่กรณีแล้วยังไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ ให้พิจารณาว่าควรจะใช้ ADR วิธีการอื่นต่อไปหรือไม่ โดยต้องระวังไม่ให้เป็นการเพิ่มขึ้นตอนและค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น ซึ่งใน paragraph 22 ก็ได้อธิบายต่อไปอีกว่า ADR วิธีการอื่นเช่นการไกล่เกลี่ย (Mediation) เป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่จะมี ADR practitioner คอยช่วยเหลือให้คู่กรณีสามารถกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหาทางออกเพื่อจะทำข้อตกลงระงับข้อพิพาททั้งหมดหรือบางส่วนได้ นอกจากนี้ paragraph 37 ของ Code of Settlement Practice ยังได้ระบุว่าให้นำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกเช่น การไกล่เกลี่ยมาใช้เพื่อช่วยให้คู่กรณีสามารถตกลงระงับข้อพิพาทกันได้ ดังนั้น การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับ

²² รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธและคณะ,เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 30 พฤษภาคม 2551. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่) หน้า 20-21

ข้อพิพาททางภาษีจึงต้องนำหลักการต่างๆของการตกลงระงับข้อพิพาทที่ปรากฏใน Code of Settlement Practice มาใช้ด้วย

ตามหลักการที่ปรากฏใน Code of Settlement Practice นั้น การตกลงระงับข้อพิพาท (Settlement) ถือเป็น การสอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการที่ดีของระบบภาษี (the good management rule) และถือเป็นการใช้ทรัพยากรขององค์กรได้อย่างเกิดประโยชน์สูงสุด ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับของศาลด้วยเช่นกัน ซึ่งศาลเห็นว่า The Commissioner ควรตัดสินใจใช้ทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดย The Commissioner ไม่ถูกผูกมัดให้ต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีให้ได้ครบทุกดอลลาร์ หากทำเช่นนั้นแล้วจะไม่คุ้มกับทรัพยากรที่ต้องเสียไป นอกจากนี้มาตรา 44 แห่ง the Financial Management and Accountability Act 1997 ยังได้บัญญัติไว้ว่าเป็นหน้าที่ของ The Commissioner ที่จะต้องบริหารการจัดเก็บภาษีไปในทางที่มีประสิทธิภาพและใช้ทรัพยากรของชาติไปในทางที่เหมาะสมและเกิดประโยชน์สูงสุด²³

ดังนั้นจะเห็นว่า The Commissioner มีหน้าที่ต้องบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยการประเมินและจัดเก็บภาษี ดังนั้นโดยหลักการแล้ว The Commissioner มีหน้าที่ต้องจัดเก็บภาษีเต็มจำนวน อย่างไรก็ตาม อาจมีบางกรณีที่มีการปฏิบัติตามหน้าที่ดังกล่าวอย่างเคร่งครัดจะเป็นการขัดกับหลักการบริหารจัดการที่ดีคือการบังคับจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะเป็นการใช้ทรัพยากรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ เพราะฉะนั้น The Commissioner จำเป็นต้องคำนึงถึงการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพด้วย โดยในการทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น The Commissioner ต้องใช้ดุลพินิจอย่างเหมาะสมเพื่อหาจุดสมดุลในการปฏิบัติตามหน้าที่ทั้งสองประการ²⁴

ส่วนเรื่องอำนาจในการประเมินและทำข้อตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีของ The Commissioner นั้น องค์คณะผู้พิพากษาของ Federal Court ได้แสดงความเห็นไว้ในคดี *Grofam Pty Ltd v FCT* (1997) 36 ATR 493 at 503 ว่าอำนาจของ The Commissioner ในการประเมินและทำข้อตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีมาจากมาตรา 8 แห่ง Income Tax Assessment Act 1936 ซึ่งกำหนดไว้ว่า The Commissioner มีอำนาจทั่วไปในการบริหารและบังคับใช้ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ และในคดี *Spender J in Precision Pools Pty Ltd v Commissioner of Taxation* (1992) 37 FCR 554 at 567 ศาลยังได้ให้ความเห็นไว้อีกว่า การที่กฎหมายให้อำนาจ The Commissioner อย่างกว้างขวางเช่นนี้ The Commissioner ก็ต้องใช้

²³ Code of Settlement Practice, paragraph 19 Available

from:[http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/8249.htm&page=10&H10=&pc=&mu=43878&mfp=001&st=&cy=\[2010, Feb 1\]](http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/8249.htm&page=10&H10=&pc=&mu=43878&mfp=001&st=&cy=[2010, Feb 1])

²⁴ Code of Settlement Practice, paragraph 17

อำนาจดังกล่าวอย่างสุจริตตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น การใช้อำนาจของ The Commissioner ในการเข้าทำข้อตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีก็ต้องคำนึงถึงการบริหารจัดการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ²⁵

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่าเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นแล้วระหว่างคู่กรณีเช่น มีการคัดค้านการประเมินหรือมีการอุทธรณ์ต่อ AAT หรือศาลแล้ว คู่กรณีสามารถระงับข้อพิพาทโดยวิธีการเจรจาตกลง (Settlement) ได้ทุกเวลาที่เห็นสมควร ซึ่งองค์คณะผู้พิพากษาของ Federal Court ก็ได้สนับสนุนให้คู่กรณีทำการเจรจาตกลงกัน โดยเห็นได้จากในคดี *Grofam Pty Ltd v FCT* (1997) 36 ATR 493 at 512 ศาลแสดงความเห็นว่า บางทีการเจรจาระหว่างคู่กรณีและที่ปรึกษากฎหมายก็จะช่วยให้คู่กรณีได้ข้อตกลงที่สมเหตุสมผล ถึงแม้ว่า The Commissioner จะตระหนักถึงหน้าที่สำคัญของตนเองที่จะต้องบังคับใช้กฎหมายก็ตาม ซึ่งหากเป็นกรณีข้อพิพาททางแพ่งนั้น การเจรจาตกลงกันถือเป็นเรื่องที่ควรสนับสนุนเป็นอย่างยิ่ง โดยอาจมีผู้ไกล่เกลี่ยคอยช่วยเหลือด้วยก็ได้ จึงเห็นว่าไม่มีเหตุผลอะไรที่ The Commissioner จะไม่ควรถือการเจรจาตกลงหากเป็นกรณีที่มีความเหมาะสม²⁶

ส่วนหลักการเรื่องความโปร่งใส (Transparency) นั้นใน Code of Settlement Practice ก็ได้มีการสะท้อนถึงหลักการดังกล่าวด้วยเช่นกัน โดยใน paragraph 6 ได้ระบุว่ากระบวนการต่างๆ ดังต่อไปนี้ มีขึ้นเพื่อสนับสนุนหลักเรื่อง Transparency และ Accountability รวมถึงมีการตรวจสอบและคานอำนาจ (Checks and Balances) เพื่อให้การเจรจาตกลงเป็นไปอย่างสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับหลักบริหารจัดการที่ดี

- อำนาจในการเจรจาตกลงจำกัดอยู่ที่เจ้าหน้าที่ระดับสูงเท่านั้น
- ขั้นตอนต่างๆ ในการเจรจาตกลงต้องมีการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้สามารถตรวจสอบได้
- เพื่อให้เกิดความโปร่งใส ต้องมีการขึ้นทะเบียนรายละเอียดของการเจรจาตกลงที่ Settlement register และ
- การเจรจาตกลงสามารถถูกตรวจสอบได้ภายใต้ Tax Office quality assurance processes ซึ่งเป็นการตรวจสอบโดยผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกที่มีความอิสระ นอกจากนี้ การเจรจาตกลงอาจถูกตรวจสอบโดยองค์กรภายนอกเช่น Australian National Audit Office และ The Taxation Ombudsman

²⁵ Code of Settlement Practice, paragraph 17

²⁶ Code of Settlement Practice, paragraph 18

ด้านการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีนั้น Code of Settlement Practice ก็ได้มีการบัญญัติไว้ใน paragraph 7 ว่าตามข้อกำหนดเรื่องการรักษาความลับของผู้เสียภาษีในกฎหมายภาษีนั้น ATO จะไม่เปิดเผยเงื่อนไขในการเจรจาตกลงกับผู้เสียภาษีแก่บุคคลภายนอก เว้นแต่เป็นไปตามกฎหมายหรือผู้เสียภาษีอนุญาต

3.5.4 ข้อพิพาททางภาษีที่ไกล่เกลี่ยได้

ข้อพิพาททางภาษีเหมาะสมจะใช้ ADR ตามที่ระบุใน PS LA 2007/23 Alternative Dispute Resolution in Tax Office disputes and litigation มีลักษณะดังนี้คือ²⁷

- ต้องมีประเด็นข้อพิพาทที่สามารถเจรจากันได้
- ATO มีอะไรที่จะให้กับอีกฝ่าย
- ฝ่ายผู้เสียภาษีก็น่าจะมีอะไรที่จะให้แก่ฝ่าย ATO เช่นกัน
- ข้อพิพาททางภาษีนั้นสามารถตกลงกันได้ภายในขอบเขตของแนวทางปฏิบัติในเรื่องการตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีของ ATO
- และการระงับข้อพิพาทโดยการตกลงกันจะเป็นผลดีกว่าการนำคดีขึ้นสู่ศาล

ซึ่ง PS LA 2007/23 ยังได้ยกตัวอย่างกรณีที่เหมาะสมในการนำ ADR ไปใช้ ได้แก่

28

- เป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะเจรจากันได้ คือ ADR practitioner สามารถช่วยให้คู่กรณีสามารถเจรจาข้อตกลงที่เหมาะสมในกรณีที่ผลลัพธ์ของการเจรจาอาจมีขึ้นได้มากกว่าเพียงทางออกเดียว
- กรณีที่ช่วยให้คู่กรณีสามารถกำหนดขอบเขตของข้อพิพาทได้ชัดเจน หากต่อมาภายหลังมีการดำเนินคดีก็จะช่วยให้การพิจารณาคดีง่ายขึ้น

²⁷ PS LA 2007/23 , paragraph 9

²⁸ PS LA 2007/23 , paragraph 10

- กรณีที่จะช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททั้งหมดหรือบางส่วนได้อย่างมีประสิทธิภาพซึ่งเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย เป็นกรณีที่ข้อพิพาทสามารถระงับลงได้โดยไม่ต้องผ่าน AAT หรือศาลจะเป็นทางเลือกที่ดีกว่า
- กรณีที่หาพยานหลักฐานในคดีได้ยากสำหรับคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายทำให้มีความเสี่ยงในการพิจารณาคดี
- กรณีที่ข้อเท็จจริงหรือข้อพิพาทมีความซับซ้อนหรือมีลักษณะพิเศษ (unique) ทำให้การพิจารณาคดีข้อพิพาทดังกล่าวต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายมาก ไม่เป็นประโยชน์แก่ The Commissioner และผู้เสียหาย
- การตกลงระงับข้อพิพาทจะช่วยให้ ATO สามารถเก็บภาษีได้รวดเร็ว
- กรณีที่เป็นการช่วยรักษาความสัมพันธ์ระหว่าง ATO และผู้เสียหายและช่วยส่งเสริมให้ผู้เสียหายต้องการเสียภาษีอย่างถูกต้องในอนาคต

นอกจากนี้ Code of Settlement Practice ยังได้กำหนดหลักเกณฑ์ของข้อพิพาทที่เหมาะสมในการเจรจาตกลงไว้ดังนี้²⁹

- กรณีที่ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในการดำเนินคดีซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายของ ATO จะมากกว่าผลประโยชน์ที่จะได้รับรวมทั้งภาษีที่จะจัดเก็บได้หากชนะคดี
- กรณีที่ข้อพิพาทเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนหรือพิพาทกันในเรื่องจำนวน (Quantum issues) หรือกรณีที่มีความยากลำบากในการหาพยานหลักฐาน หรือมีความไม่แน่นอนในการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับกฎหมาย มีผลทำให้ข้อพิพาทเหล่านี้ไม่เหมาะสมที่จะดำเนินคดีในชั้น AAT หรือศาล (ตัวอย่างเช่น ข้อพิพาทที่มีลักษณะเฉพาะที่เกิดขึ้นกับผู้เสียหายเฉพาะราย และข้อโต้แย้งก็มีเหตุผลที่ดี)
- ข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะ (unique) ทำให้ไม่เหมาะสมในการดำเนินคดีเช่น ข้อพิพาทในเรื่องการตีราคาทรัพย์สินที่มีลักษณะเฉพาะ (unique asset)

กรณีที่³⁰ไม่เหมาะสมในการเจรจาตกลง ได้แก่

- ผลลัพธ์ของการเจรจาจะเป็นการขัดกับนโยบายที่ปรากฏในกฎหมาย

²⁹ Code of Settlement Practice, paragraph 26

³⁰ Code of Settlement Practice, paragraph 25

- ประเด็นที่ไม่มีความคลุมเครือหรือ ATO มีความเห็นชัดเจนในเรื่องดังกล่าวแล้วและไม่มีสถานการณ์พิเศษดังที่ปรากฏในย่อหน้าที่ 26 (ข้อพิพาททางภาษีที่สามารถเจรจาตกลงกันได้)
- การเจรจาตกลงจะส่งผลให้เกิดการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันไม่เท่าเทียมกัน
- กรณีที่เหมาะสมแก่การนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานในเรื่องดังกล่าว ในกรณีเช่นนี้ ATO อาจให้ความสนับสนุนทางการเงินภายใต้ Test case funding program
- ประเด็นเดียวกันนี้มีการพิจารณาคดีกันอยู่และกำลังรอคำพิพากษาศาล
- คดีที่ผู้เสียภาษีมีโอกาสน้อยที่จะชนะหากนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ AAT หรือศาล ซึ่งการนำวิธีการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีไปใช้ในทางปฏิบัตินั้นต้องระวังไม่ให้เป็นการส่งเสริมให้เกิดการคัดค้านหรือการอุทธรณ์ที่ไม่เป็นสาระ

โดยทั่วไปแล้ว ATO จะไม่เข้าทำการตกลงในข้อพิพาททางภาษีที่จะก่อให้เกิดผลเป็นการขัดแย้งกับความเห็นทางกฎหมายของ ATO (ตัวอย่างเช่นใน public ruling) แต่ไม่ได้หมายความว่า ATO จะเพิกเฉยต่อการพิจารณาถึงความถูกต้องของความเห็นทางกฎหมายดังกล่าว หากปรากฏต่อ ATO ว่าการนำ ruling ดังกล่าวไปใช้หรือความเห็นทางกฎหมายของ ATO ในเรื่องดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือไม่สมเหตุสมผล ก็ควรมีการดำเนินการเพื่อแก้ไขให้ถูกต้องหรืออาจเสนอให้กระทรวงการคลังทำการเสนอแก้ไขกฎหมายต่อไป³¹

3.5.5 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยวิธีการไกล่เกลี่ย

3.5.5.1 การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

ATO นั้นมีนโยบายสนับสนุนให้ระงับข้อพิพาทภาษีได้เร็วที่สุด (as early as possible) และยังสนับสนุนให้มีการนำ ADR ไปใช้ในการนี้ โดยจะเห็นว่าสามารถนำ ADR ไปใช้ได้ในทุกขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทตั้งแต่ขั้นการระงับข้อพิพาทภายใน ATO และภายนอก ATO ดังนั้นเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นแล้วผู้เสียภาษีสามารถขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ตั้งแต่หลังจากเจ้าหน้าที่ได้ออกหนังสือสรุปผลการตรวจสอบในขั้นการตรวจสอบภาษี (Audit) หรือในขั้นการคัดค้านการประเมินภาษี (objection stage) ก่อนเจ้าหน้าที่มีคำสั่งไม่อนุญาติให้

³¹ Code of Settlement Practice, paragraph 27

คัดค้าน³² อย่างไรก็ตาม ต้องพึงระวังไม่ให้การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นการเพิ่มขึ้นตอนและค่าใช้จ่ายแก่คู่กรณีโดยไม่จำเป็นในกรณีที่คู่กรณีไม่มีแนวโน้มที่จะสามารถตกลงกันได้ นอกจากนี้ หากต้องการระงับข้อพิพาททางภาษีทั้งหมดตั้งแต่แรก การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเร็วเกินไป อาจไม่มีประโยชน์เนื่องจากคู่กรณีอาจยังไม่มีความพร้อมในการเจรจาตกลง ดังนั้นการตัดสินใจเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยควรกระทำอย่างรอบคอบ อาศัยความเข้าใจในประเด็นข้อพิพาทและ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องรวมถึงนโยบายและ Guidelines ของ ATO ด้วย

นอกจากนี้ หากไม่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้ในขั้นของการระงับข้อพิพาททางภาษีภายใน ATO ในขั้นการพิจารณาของ AAT ผู้เสียภาษีก็สามารถขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทได้เช่นกัน³³ โดยในกระบวนการระงับข้อพิพาทของ AAT นั้นในขั้นแรกจะมีการจัดประชุม (Conference) โดยกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเข้าร่วมด้วย มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการระบุประเด็นข้อพิพาท และเตรียมเรื่องก่อนที่จะมีการเข้าสู่การพิจารณาข้อพิพาท (Hearing) ต่อไป ในการประชุมนั้นหากเป็นไปได้ก็จะมีการเจรจาเพื่อหาข้อตกลงระหว่างคู่กรณีทั้งสองฝ่าย หากคู่กรณียังไม่สามารถหาข้อตกลงได้ คู่กรณีทั้งสองฝ่ายและกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจเห็นพ้องกันให้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท (Mediation) ได้³⁴

3.5.5.2 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย

ฝ่าย ATO ต้องมีผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างน้อย 2 คน³⁵ ซึ่งเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการทำการเจรจาตกลงจะเป็นเจ้าหน้าที่ระดับสูงของ ATO ที่ได้รับมอบอำนาจอย่างถูกต้องเท่านั้น³⁶ ส่วนฝ่ายผู้เสียภาษีก็ต้องเป็นผู้มีอำนาจทำข้อตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีได้ โดยทั่วไปแล้วผู้ที่เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยควรเป็นผู้ที่มีความเข้าใจในประเด็นข้อพิพาทและข้อกำหนดต่างๆที่เกี่ยวข้องรวมถึง นโยบายของ ATO และ Public rulings และก่อนเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยควรเตรียมหาทางเลือกสำหรับการระงับข้อพิพาทเพื่อนำมาเจรจากับอีกฝ่ายตอนทำการไกล่เกลี่ย

³² PS LA 2007/23, paragraph 19

³³ Administrative Appeals Tribunal Act 1975, Section 34A

³⁴ General Practice Direction [subsection 20(2) of the Administrative Appeals Tribunals Act 1975]

³⁵ PS LA 2007/23 ,paragraph 51 และ Code of Settlement Practice , paragraph 57

³⁶ Code of Settlement Practice ,paragraph 64

3.5.5.3 ผู้ไกล่เกลี่ย

ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องเป็นบุคคลภายนอกที่มีความเป็นกลาง มีความเป็นอิสระและไม่มีความอคติ ซึ่งมีความรู้ความสามารถและมีประสบการณ์ด้านการไกล่เกลี่ยและมีความสามารถในการจัดการกับประเด็นข้อพิพาทที่มีความละเอียดซับซ้อนได้ และต้องเป็นผู้ที่คู่กรณีให้การยอมรับ โดยหากเป็นการไกล่เกลี่ยในชั้นการระงับข้อพิพาทภายใน ATO คู่กรณีอาจจะทำการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยจากแหล่งต่อไปนี้เช่น Law Societies, the Australian Commercial Dispute Centre, the Institute of Arbitrators and Mediators Australia และ Lawyers Engaged in ADR (LEADR) เป็นต้น³⁷ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นคู่กรณีจะแบ่งกันรับผิดชอบคนละครึ่ง³⁸

หากเป็นการไกล่เกลี่ยในชั้นการระงับข้อพิพาทของ AAT ผู้ที่จะมาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยได้ ได้แก่ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือเจ้าหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์³⁹ หรือบุคคลที่ The Registrar เห็นว่ามีคุณสมบัติเหมาะสม⁴⁰ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นผู้เสียหายไม่ต้องรับผิดชอบเว้นแต่ผู้เสียหายประสงค์จะให้บุคคลภายนอกเป็นผู้ไกล่เกลี่ย⁴¹

ในกรณีที่กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยและต่อมามีการดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไป (hearing) ทั้งนี้ก่อนที่จะมีการเริ่มกระบวนการดังกล่าวคู่กรณีอาจทำการคัดค้านการเข้าร่วมกระบวนการพิจารณาของกรรมการคนดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้⁴²

โดยสรุป ผู้ไกล่เกลี่ย

- คือบุคคลภายนอกที่มีความเป็นกลาง มีความเป็นอิสระและปราศจากอคติ
- ทำหน้าที่ช่วยเหลือให้คู่กรณีสามารถเจรจาข้อตกลงได้ โดยในระหว่างการไกล่เกลี่ย อาจมีการทำการเจรจาลับกับคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ได้
- ไม่มีอำนาจในการตัดสินชี้ขาดหรือตัดสินใจใดๆแทนคู่กรณี

³⁷ PS LA 2007/23 ,paragraph 44

³⁸ PS LA 2007/23 ,paragraph 46

³⁹ Administrative Appeals Tribunal Act 1975, Section 34C

⁴⁰ Administrative Appeals Tribunal Act 1975, Section 34H

⁴¹ PS LA 2007/23 ,paragraph 26

⁴² Administrative Appeals Tribunal Act 1975, Section 34F

ซึ่งในการทำการไกล่เกลี่ยนั้นผู้ไกล่เกลี่ยจะ

- อธิบายให้คู่กรณีทราบถึงขั้นตอนและหลักการต่างๆของการไกล่เกลี่ย
- กำหนดประเด็นข้อพิพาท
- สร้างบรรยากาศที่เป็นมิตรซึ่งจะช่วยให้คู่กรณีตกลงกันได้
- อธิบายให้คู่กรณีแต่ละฝ่ายเข้าใจจุดยืนของฝ่ายตรงข้าม และชี้จุดอ่อน จุดแข็งของแต่ละฝ่าย
- จัดหาผู้เชี่ยวชาญหรือข้อมูลที่คู่กรณีไม่ทราบมาก่อน
- จัดการให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน
- กระทำการต่างๆโดยไม่ลำเอียงและตระหนักอยู่เสมอว่าหน้าที่ของตนคือช่วยเหลือให้คู่กรณีตกลงกันได้
- แนะนำหนทางแก้ปัญหาแก่คู่กรณี

3.5.5.4 ข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยและข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ย

เมื่อคู่กรณีตกลงที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย คู่กรณีจะต้องทำข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยซึ่งจะกำหนดรายละเอียดดังต่อไปนี้⁴³

- ขั้นตอนต่างๆที่จะต้องปฏิบัติ
- สถานที่ทำการไกล่เกลี่ย
- บทบาทของผู้ไกล่เกลี่ย
- ข้อกำหนดเงื่อนไขและความรับผิดชอบของการเป็นผู้ไกล่เกลี่ย
- การสื่อสารต่างๆที่เกิดระหว่างทำการไกล่เกลี่ยถือเป็นความลับ
- เอกสารต่างๆที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการไกล่เกลี่ยจะสามารถใช้ในกระบวนการพิจารณาต่อไปหรือนำไปใช้เพื่อจุดประสงค์อื่นได้หรือไม่
- ที่ปรึกษากฎหมายสามารถเข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้หรือไม่
- การถอนตัวจากกระบวนการไกล่เกลี่ย

⁴³ PS LA 2007/23 ,paragraph 49

หากข้อพิพาททางภาษีมีมากกว่าหนึ่งประเด็น โดยหลักแล้วในการเจรจาตกลง จะต้องทำการพิจารณาเป็นรายประเด็นไป⁴⁴ การเจรจาตกลงประเภท “Global settlement” จะทำเฉพาะในกรณีที่เป็นเท่านั้นซึ่งเป็นการตกลงระดับข้อพิพาทในประเด็นพิพาทที่ไม่เกี่ยวข้องกัน หลายๆประเด็นโดยการกำหนดเป็นตัวเลขจำนวนเดียวที่คู่กรณียอมรับ และไม่มีการพิจารณาถึงน้ำหนักของเหตุผลในแต่ละประเด็น ทั้งนี้คู่กรณีไม่ควรจะทำการแลกเปลี่ยนประเด็นกัน (trade off) เพราะจะทำให้เกิดการใช้อำนาจต่อรองตามอำเภอใจแทนที่จะเป็นการประเมินข้อพิพาทอย่างมีเหตุผลตามกฎหมาย⁴⁵

ส่วนเมื่อมีการเจรจาตกลงเกิดขึ้นจากการไกล่เกลี่ยต้องทำเป็นข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อใช้เป็นหลักฐาน⁴⁶ ซึ่งรูปแบบของหลักฐานอาจแตกต่างกันออกไปตามความซับซ้อนของข้อพิพาท เช่นข้อพิพาทที่ไม่ยุ่งยาก หลักฐานก็ทำในรูปแบบที่เรียบง่ายได้

โดยทั่วไปข้อตกลงที่เกิดขึ้นหลังจากที่มีการเจรจาตกลงกันได้ควรมีรายละเอียดดังนี้⁴⁷

- มีการตกลงระดับข้อพิพาทในแต่ละประเด็นอย่างไรบ้าง
- หน้าที่ที่คู่กรณีต้องปฏิบัติตาม
- การถอนคำคัดค้าน
- การอุทธรณ์
- วิธีการชำระภาษี

เมื่อคู่กรณีสามารถตกลงกันได้โดยหลักแล้วคู่กรณีทั้งสองฝ่ายก็ต้องผูกพันตามข้อตกลงที่ทำกัน ทั้งนี้ในข้อตกลงอาจมีการกำหนดเงื่อนไขแก่ผู้เสียภาษีว่าจะไม่ทำการคัดค้านการประเมิน ไม่อุทธรณ์คำสั่งเกี่ยวกับการอนุญาตคำคัดค้านของผู้เสียภาษี หรือจะไม่ดำเนินการต่อไปในชั้น AAT หรือชั้นศาล หากเป็นกรณีที่ข้อพิพาทอยู่ในชั้นของAAT แล้ว ผู้เสียภาษีก็นยินยอมจะถอนตัวออกจากกระบวนการระดับข้อพิพาทของ AAT⁴⁸

⁴⁴ Code of Settlement Practice, paragraph 28

⁴⁵ Code of Settlement Practice, paragraph 29-30

⁴⁶ Code of Settlement Practice, paragraph 69

⁴⁷ Code of Settlement Practice, paragraph 73

⁴⁸ Code of Settlement Practice, paragraph 77

ในข้อตกลงต้องระบุชัดเจนว่าหากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง The
Commissioner มีสิทธิได้รับการชดเชยเงินเต็มจำนวน⁴⁹

ในข้อตกลงควรระบุว่าการเจรจาตกลงตั้งอยู่บนเงื่อนไขว่าผู้เสียภาษีได้เปิดเผย
ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในเวลาที่มีการเจรจาตกลง⁵⁰

ฝ่าย ATO ก็มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลง ยกเว้นจะปรากฏแก่ ATO ว่าในการ
เจรจาตกลงผู้เสียภาษีไม่ได้เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด⁵¹

ส่วนผลของการเจรจาตกลงจะเห็นว่าในบางครั้งอาจใช้เป็นเหตุในการกล่าวอ้าง
เพื่อให้มีการปฏิบัติต่อประเด็นที่เหมือนกันในอนาคตก็ได้เช่นกัน⁵²

- ในประเด็นที่มีการเจรจาตกลงกันนั้นการปรับใช้กฎหมายยังไม่ชัดเจน
- กรณีที่สถานการณ์ของผู้เสียภาษีมีความแตกต่างไปจากตอนที่มีการทำการเจรจาตกลง
เกี่ยวกับธุรกรรมนั้น
- ได้มีการออก Taxation ruling ในประเด็นนั้นๆ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอาจแสดงให้เห็น
เห็นว่าสถานการณ์ของตนแตกต่างไปจากที่กำหนดใน ruling ก็ได้
- ATO ได้มีการพิจารณาทบทวนในประเด็นนั้นๆ และเจ้าหน้าที่ระดับสูงเห็นว่า ATO ควรมี
จุดยืนที่แตกต่างในประเด็นนั้นซึ่งอาจเป็นผลมาจากการที่ภายหลังได้มีการวินิจฉัยของ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล
- ต่อมามีการแก้ไขกฎหมายในภายหลัง
- ในข้อตกลงที่เกิดจากการเจรจาตกลงมีการระบุว่าไม่สามารถนำข้อตกลงดังกล่าวไปใช้ได้
ในธุรกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

⁴⁹Code of Settlement Practice, paragraph 74

⁵⁰Code of Settlement Practice, paragraph 75

⁵¹Code of Settlement Practice, paragraph 78

⁵²Code of Settlement Practice, paragraph 80

3.5.5.5 การบันทึกและขึ้นทะเบียนการเจรจาตกลงระดับข้อพิพาททาง ภาษี

เพื่อให้กระบวนการเจรจาตกลงเป็นไปอย่างโปร่งใสนั้น Code of Settlement Practice จึงได้กำหนดให้มีกระบวนการต่างๆ เหล่านี้ขึ้นได้แก่

ในการประชุมเจรจาตกลงกันนั้น อาจมีการทำการบันทึกภาพและเสียงของการประชุมก็ได้⁵³

เจ้าหน้าที่ ATO ที่เข้าร่วมในการเจรจาตกลงต้องจัดการให้มีการบันทึกรายละเอียดของขั้นตอนต่างๆ ในการเจรจาตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งได้แก่⁵⁴

- รายละเอียดข้อเท็จจริงและข้อตกลงที่เกิดจากการเจรจา รวมถึงเหตุผลสนับสนุนในการตกลงดังกล่าวซึ่งเหตุผลในแต่ละประเด็นควรอ้างถึงบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน
- จำนวนภาษีหลัก เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เกิดจากการตกลง
- ข้อเสนอในการเจรจาตกลง รายละเอียดของการเจรจาตกลง และเหตุผลที่ปฏิเสธข้อเสนอ
- การใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับการกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม
- รายละเอียดข้อเท็จจริงและหลักฐานสนับสนุนในกรณีที่มีการตกลงเกี่ยวกับการกำหนดจำนวน (Quantum issues)

เจ้าหน้าที่ต้องบันทึกรายละเอียดของการเจรจาตกลงในระบบจัดการคดีของ ATO ทุกครั้งที่มีการเจรจาตกลง โดยระบุเหตุผลสนับสนุนในการตกลงดังกล่าว และต้องทำการขึ้นทะเบียนรายละเอียดของการเจรจาตกลงที่ Settlement Register ด้วย⁵⁵

⁵³ Code of Settlement Practice, paragraph 60

⁵⁴ Code of Settlement Practice, paragraph 61

⁵⁵ Code of Settlement Practice, paragraph 68

3.6 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

3.6.1 ประวัติความเป็นมาของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกา กระบวนการเจรจาไกล่เกลี่ยคนกลางที่เป็นระบบอย่างเป็นทางการเรื่องแรก คือ การจัดการความขัดแย้งเรื่องแรงงาน ในปี ค.ศ. 1913 ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ก่อตั้งกระทรวงแรงงานขึ้นและคณะกรรมการการระงับข้อพิพาทได้รับการแต่งตั้งขึ้นเพื่อจัดการความขัดแย้งระหว่างฝ่ายแรงงานลูกจ้างกับฝ่ายบริหารคณะกรรมการ ซึ่งต่อมาได้พัฒนาเป็นส่วนบริหารระงับข้อพิพาทของสหรัฐอเมริกา (the United States Conciliation Service) และในปี ค.ศ. 1947 ได้รับแต่งตั้งเป็นส่วนบริการระงับข้อพิพาทและไกล่เกลี่ย (คนกลาง) แห่งรัฐ (the federal mediation and conciliation service) ซึ่งรัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ยังได้ใช้กระบวนการไกล่เกลี่ยคนกลางจัดการกับข้อพิพาทแรงงานที่เกิดขึ้นในรูปแบบเดียวกันในหลายๆ รัฐด้วย การเจรจาไกล่เกลี่ยคนกลางได้รับการสนับสนุนโดยองค์กรของรัฐบาลไม่ได้ดำเนินการเฉพาะในเรื่องปัญหาแรงงานเท่านั้น กฎหมายสิทธิมนุษยชนรัฐบาลที่ตราขึ้นในปี ค.ศ. 1964 ได้ก่อให้เกิด “ส่วนบริการชุมชนสัมพันธ์” (the Community Relations Service: CRS) ของกระบวนการยุติธรรมสหรัฐอเมริกา องค์กรนี้มีหน้าที่ช่วยเหลือชุมชนและบุคคลที่ต้องเข้ามาสู่กระบวนการแก้ปัญหาข้อพิพาท ข้อขัดแย้งต่างๆ หรือการที่เขาประสบปัญหาข้อขัดแย้งต่างๆ ไม่ว่าจะ เป็นปัญหาในเรื่องของเชื้อชาติ สีผิวหรือชาติกำเนิดองค์กรนี้จะช่วยเหลือประชาชนการแก้ปัญหาข้อพิพาทโดยการเจรจาต่อรองและเจรจาไกล่เกลี่ยคนกลางมากกว่าวิธีการตัดสินกันเอง หรือการแก้ปัญหาโดยผ่านทางกระบวนการศาล

ระบบของการระงับข้อพิพาทหลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นชนิดที่มีการพัฒนาขึ้นมาใหม่ หรือผลแห่งการขยายขึ้นจากระบบเดิมๆ จะมีองค์ประกอบของการนำกระบวนการเจรจาไกล่เกลี่ย โดยใช้คนกลางอยู่ด้วย ดังนั้นวิธีการระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาไกล่เกลี่ยคนกลางได้เติบโตอย่างรวดเร็วตั้งแต่กลางทศวรรษที่ 1980 ในบริษัทและภาคธุรกิจต่างๆ ซึ่งเกิดข้อพิพาทขึ้นมากมายและไม่นิยมที่จะใช้กระบวนการอนุญาโตตุลาการเป็นทางเลือก ชนิดของข้อพิพาทที่ได้ใช้กระบวนการเจรจาไกล่เกลี่ยโดยคนกลางนั้นได้แก่ข้อพิพาทในสัญญา การไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงความเสียหายต่อผลผลิต การล่วงละเมิดลิขสิทธิ์ การละเมิดเครื่องหมายการค้า ข้อพิพาทในทรัพย์สินทางปัญญาและรวมถึงกรณีคำร้องต่างๆ จากการประกันภัย และนอกจากนี้ยังได้มีการจัดตั้งโครงการเจรจาไกล่เกลี่ยคนกลางในระบบศาลยุติธรรมในประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อจะช่วยเหลือ

แก้ปัญหาคือข้อขัดแย้งต่างๆ ทั้งนี้โดยเริ่มจากข้อพิพาทในครอบครัวและได้ขยายออกไปในคดีแพ่งอีกเป็นจำนวนมาก

จากการที่การระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ยเป็นที่นิยมแพร่หลายในรัฐต่างๆ ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้พยายามพัฒนานกฎหมายในเรื่องการไกล่เกลี่ยให้ก้าวหน้ามากยิ่งขึ้น ซึ่งได้มีการยกร่างกฎหมายเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยประนอมข้อพิพาทขึ้นมาใหม่ครั้งแรกที่เมือง New Orleans เรียกว่า Uniform Mediation Act⁵⁶ โดยความร่วมมือระหว่างคณะกรรมการการการประชุมแห่งชาติทางกฎหมาย national conference of commissioners on uniform state laws-NCCUSL กับเนติบัณฑิตยสภาของอเมริกา (The American Bar Association House of Delegates) เป็นร่างกฎหมาย Interim Draft เมื่อวันที่ 4 พฤษภาคม ค.ศ. 2001 และภายหลังได้รับอนุมัติในการประชุมประจำปี ครั้งที่ 110 โดย NCCUSL ที่เมือง West Virginia⁵⁷ โดยร่างกฎหมายฉบับนี้ได้มีการแก้ไขหลายครั้งเพื่อให้เกิดความสมบูรณ์ในรายละเอียดของเนื้อหาและมีวัตถุประสงค์เพื่อวางแนวทางการไกล่เกลี่ยประนอมข้อพิพาทให้เป็นลักษณะเดียวกันของมลรัฐต่างๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกา รวมทั้งให้ความสำคัญในการระงับข้อพิพาทด้วยการไกล่เกลี่ย และต้องการให้คู่ความมีความรู้สึกว่าการไกล่เกลี่ยทำให้เกิดความพอใจทั้งสองฝ่ายได้เพราะ⁵⁸

1. คู่ความทั้งสองฝ่ายเชื่อว่าผู้ไกล่เกลี่ยที่เป็นคนกลางจะสร้างคุณค่าในการเจรจาไกล่เกลี่ยประนอมของพวกเขาได้ ซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องมีความเป็นกลางและก่อนจะทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยต้องเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ที่อาจกระทบต่อความเป็นกลางของผู้ไกล่เกลี่ย (มาตรา 9)
2. การติดต่อสื่อสารของคู่ความในการไกล่เกลี่ยของพวกเขาคือว่าเป็นความลับที่ไม่พึงเปิดเผยต่อผู้อื่น (มาตรา 8)
3. กฎหมายฉบับนี้เน้นความสำคัญของการยอมรับว่าข้อมูลในการไกล่เกลี่ยจะเป็นเอกสิทธิ์ที่จะได้รับความคุ้มครองโดยไม่ถูกนำไปใช้รับฟังเป็นพยานหลักฐานในชั้นศาล (มาตรา 4-6)

⁵⁶ National conference of commissioners on uniform state laws. "Uniform Mediation Act." (May 2001) Available from: <http://www.pon.harvard.edu/guests/uma/5-4 UMA.htm>. [2010, Apr 13]

⁵⁷ National conference of commissioners on uniform state laws. "Uniform Law Commissioners" (August 2001) Available from <http://www.nccusl.org/nccusl/pressreleases/pr1-08-01.asp>. [2010, Apr 13]

⁵⁸ Mark Appel. "Danger looms for Mediation – Mediators Likely to testify under UMA draft" (February 2001) Available from: http://www.adr.org/about/whatsnew/uma_article.html. [2010, Apr 13]

ส่วนขอบเขตของการใช้กฎหมายฉบับนี้นั้นในมาตรา 3 กำหนดว่ากฎหมายฉบับนี้จะนำไปใช้กับกรณีก็ตามกฎหมายหรือระเบียบศาลหรือระเบียบของหน่วยงานทางปกครอง กำหนดให้มีการไกล่เกลี่ย หรือกรณีที่คู่กรณีมีการตกลงให้ทำการไกล่เกลี่ยซึ่งคู่กรณีมีการบันทึกว่าการสื่อสารใดๆที่เกิดขึ้นระหว่างการไกล่เกลี่ยจะไม่ถูกนำไปเปิดเผย

นอกจากนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับผู้ที่จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยเป็นอย่างมากคือจะต้องเป็นผู้ไกล่เกลี่ยที่ได้รับการรับรองทางกฎหมายแล้วเท่านั้นซึ่งผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องผ่านการอบรมให้เกิดความชำนาญและมีความรู้ในเรื่องวิธีการไกล่เกลี่ยและจะต้องได้รับการอบรมเรื่องหน้าที่และคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยมาแล้ว โดยในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีสมาคมอาชีพทางด้านการระงับข้อพิพาทที่เรียกว่า The Society of Professionals in Dispute Resolution (SPIDR) ซึ่งถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นคณะกรรมการในปีค.ศ. 1987 เพื่อตรวจสอบคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยที่ได้คัดเลือกแล้วโดยเน้นให้ผู้ไกล่เกลี่ยผ่านการฝึกอบรมที่มีทั้งเทคนิคและความเชี่ยวชาญพิเศษต่างๆและการอบรมเกี่ยวกับเรื่องจริยธรรมรวมทั้งบทบาทหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ย ทั้งนี้จะเห็นว่าคุณสมบัติของบุคคลที่จะมาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยนั้นไม่ได้คำนึงถึงอายุของผู้ไกล่เกลี่ยเป็นเกณฑ์ แต่จะพิจารณาจากชั่วโมงการฝึกอบรมและจำนวนประสบการณ์ทางคดีที่ได้เข้าไปดำเนินการไกล่เกลี่ยเป็นสำคัญ

ในด้านของการระงับข้อพิพาทของฝ่ายรัฐนั้นจะเห็นว่าสหรัฐอเมริกายังสนับสนุนให้หน่วยงานทางปกครองนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกไปใช้โดยการออกกฎหมาย The Administrative Dispute Resolution Act of 1996 ซึ่งมาตรา 4 ของกฎหมายดังกล่าวได้แก้ไข United States Code Chapter 5 title 5 โดยเพิ่มเติม Subchapter IV Alternative Means of Dispute Resolution in the Administrative Process เข้าไป ซึ่งมีรายละเอียดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยดังนี้

ในเรื่องอำนาจโดยทั่วไปนั้น 5 U.S.C. § 572. กำหนดว่าหน่วยงานของรัฐอาจจะนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทได้ถ้าคู่กรณีเห็นด้วย

ส่วนผู้จะมาทำหน้าที่เป็นคนกลางนั้น 5 U.S.C. § 573. กำหนดว่าอาจจะเป็นเจ้าของที่ประจำหรือชั่วคราวของรัฐบาลกลางหรือบุคคลใดที่คู่กรณียอมรับให้มาทำหน้าที่ดังกล่าวก็ได้ ซึ่งผู้จะมาทำหน้าที่เป็นคนกลางต้องไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในข้อพิพาททั้งด้านการเงินและเรื่องส่วนตัว นอกจากนี้การเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรแล้วคู่กรณียังยอมรับให้บุคคลดังกล่าวมาทำหน้าที่

ในด้านการรักษาความลับของกระบวนการไกล่เกลี่ยใน 5 U.S.C. § 574 กำหนดว่าผู้เป็นคนกลางและคู่กรณีจะไม่นำข้อมูลที่ได้จากการไกล่เกลี่ยไปเปิดเผยในชั้นของกระบวนการทาง

ศาลเว้นแต่คู่กรณีทุกฝ่ายจะให้ความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษรหรือข้อมูลดังกล่าวถูกเปิดเผยต่อสาธารณะไปแล้วหรือมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวต่อสาธารณะหรือตามคำสั่งศาล

5 U.S.C. § 581 กำหนดว่าให้ถือเป็นดุลพินิจของหน่วยงานทางปกครองว่าจะตัดสินใจใช้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกหรือไม่และดุลพินิจดังกล่าวจะไม่ถูกตรวจสอบโดยศาล

นอกจากนี้มาตรา 7 ของ The Administrative Dispute Resolution Act of 1996 ยังได้บัญญัติถึง Federal Mediation and Conciliation Service ซึ่งหน่วยงานดังกล่าวจะทำหน้าที่ช่วยเหลือหน่วยงานทางปกครองในการใช้การระงับข้อพิพาททางเลือกภายใต้ Subchapter IV ของ United States Code Chapter 5 title 5 โดยการช่วยหน่วยงานทางปกครองอบรมบุคคลากรให้มีทักษะและความเข้าใจในกระบวนการต่างๆที่ใช้ในการระงับข้อพิพาททางเลือกและช่วยจัดหาเจ้าหน้าที่ของ Federal Mediation and Conciliation Service ที่มีคุณสมบัติตามกฎหมายเพื่อไปทำหน้าที่เป็นคนกลาง

3.6.2 ภาพรวมกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของสหรัฐอเมริกา

ในการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกานั้นใช้วิธีการประเมินตนเอง โดยผู้มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีโดยแสดงรายละเอียดและคำนวณภาษีด้วยตนเอง เมื่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกาหรือ IRS เห็นว่า แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ถูกต้องก็จะยอมรับตามแบบแสดงรายการดังกล่าว แต่ถ้าพบว่าแบบแสดงรายการใดมีปัญหา IRS ก็จะติดต่อไปยังผู้เสียภาษีเพื่อเรียกมาทำการไต่สวน หากการไต่สวนในขั้นแรกพบว่าผู้เสียภาษีได้เสียภาษีถูกต้องแล้ว การตรวจสอบก็จะยุติลง แต่ถ้าหากพบว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไม่ถูกต้องเจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะทำการกำหนดจำนวนภาษีที่ถูกต้องที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระเพิ่มเติม ซึ่งข้อพิพาททางภาษีอากรเริ่มจากเจ้าพนักงานจัดทำใบประเมินภาษีอากรเบื้องต้นแจ้งแก่ผู้เสียภาษีอากร (Preliminary Notice of Deficiency หรือ “30 day letter”) โดยหากผู้เสียภาษีอากรต้องการคัดค้านใบประเมินดังกล่าวผู้เสียภาษีอากรมีทางเลือก 2 ทางคืออุทธรณ์ไปยังสำนักงานอุทธรณ์ภาษี (IRS Appeals Division) หรือนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยตรง

เมื่อได้รับ 30 day letter แล้วผู้เสียภาษีมีเวลา 30 วันในการทำการคัดค้านการประเมินต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษี ซึ่งสำนักงานอุทธรณ์ภาษีเป็นหน่วยงานหนึ่งของ IRS ที่มีความเป็นอิสระจากหน่วยงานตรวจสอบและจัดเก็บภาษี โดยมีภารกิจหลักก็คือทำการระงับข้อพิพาททางภาษี เพื่อไม่ต้องให้ต้องมีการดำเนินคดีทางศาล บนพื้นฐานของความเป็นธรรมและไม่เข้าข้าง

ทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษี อันจะทำให้ประชาชนเกิดความเชื่อมั่นในความเที่ยงธรรมและความมีประสิทธิภาพของ IRS และต้องการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยความสมัครใจ⁵⁹

เนื่องจากสำนักงานอุทธรณ์ภาษีมินโยบายมุ่งเน้นให้มีการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างไม่เป็นทางการ ดังนั้นวิธีการหลักที่สำนักงานอุทธรณ์ภาษีนำมาใช้ก็คือการเจรจาตกลง (negotiation) เมื่อผู้เสียภาษีเข้าสู่กระบวนการอุทธรณ์แล้ว Appeals Officer ที่ได้รับมอบหมายให้พิจารณาคดีจะทำการพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีและทำการกะประมาณเวลาและค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียหากตัดสินใจจะดำเนินคดีทางศาล หลังจากนั้นถึงจะมีการจัดประชุมขึ้นเพื่อให้ Appeals Officer และผู้เสียภาษีได้พบปะกันเพื่อปรึกษาหารือและหาหนทางเจรจากันเพื่อบรรลุข้อตกลงที่ทั้งสองฝ่ายพึงพอใจ⁶⁰

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของสำนักงานอุทธรณ์ภาษีนั้นถูกออกแบบมาเพื่อให้มีความเป็นกลางและสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพ หลังจากที่ทำการพิจารณาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานประกอบกับพิจารณาถึงความเสี่ยงในการดำเนินคดีทางศาล (hazards of litigation) แล้ว Appeals Officer ก็กำหนดจุดยืนที่เป็นธรรมสำหรับ IRS ซึ่ง Appeals Officer จะเข้าทำการเจรจาตกลงกับผู้เสียภาษีด้วยอำนาจกึ่งตุลาการ โดยมีทัศนคติที่เปิดกว้างและมีความตั้งใจอย่างแท้จริงที่จะหาข้อตกลงที่เป็นที่ยอมรับได้แก่ทั้งสองฝ่าย⁶¹

จะเห็นว่าในขณะที่หน่วยงานตรวจสอบภาษีของ IRS มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัด แต่สำนักงานอุทธรณ์ภาษีนั้นมีอำนาจที่จะพิจารณาถึงความเสี่ยงในการดำเนินคดีทางศาล (hazards of litigation) รวมถึงค่าใช้จ่ายต่างๆที่จะเกิดขึ้นหากมีการดำเนินทางศาลต่อไปด้วย ดังนั้นในการเจรจาตกลงกับผู้เสียภาษี สำนักงานอุทธรณ์ภาษีจึงสามารถเสนอจำนวนภาษีที่ต่ำกว่าที่กฎหมายภาษีกำหนดได้⁶² หากผู้เสียภาษียังคงไม่สามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาทได้ในขั้นนี้ก็ยังคงมีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปยังศาล

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยตรง กล่าวคือ ขณะที่มีการจัดทำ 30 day letter ผู้เสียภาษีไม่ตอบเอกสารดังกล่าวว่าเห็นด้วยหรือไม่ หลังจากนั้น IRS จะจัดทำเอกสารที่เรียกว่า 90 day letter ซึ่งมีผลเท่ากับกับผู้เสียภาษีเข้าสู่กระบวนการประเมินภาษีแล้ว โดย

⁵⁹ Appeals At-a-Glance, Available from:

<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=96750,00.html>[2010, Feb 5]

⁶⁰ David Parsley, "The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: Moving from Infancy to Legitimacy" *Cardozo Journal of Conflict resolution*, 8 (spring 2007): 678.

⁶¹ Ibid., p. 678.

⁶² Ibid., p. 678.

หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินดังกล่าวตามที่ระบุใน 90 day letter ผู้เสียภาษีก็สามารถนำคดีของตนขึ้นสู่ศาลได้ภายในระยะเวลา 90 วัน และเมื่อยื่นคดีสู่ศาลแล้ว จะไม่มีการประเมินภาษีหรือจัดเก็บภาษีใดๆจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาคดีดังกล่าว ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีนั้นถือเป็นการทุเลาการบังคับคดีแก่ผู้เสียภาษีด้วย⁶³

ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรมีทั้งหมด 4 ศาลด้วยกัน ได้แก่

- 1 ศาลภาษีอากร (Tax Court)
- 2 The Federal District Court
- 3 Court of Federal Claims
- 4 The US bankruptcy court

โดยในแต่ละศาลจะมีอำนาจในการพิจารณาคดีและกระบวนการวิธีพิจารณาคดีที่แตกต่างกันออกไป

3.6.3 แนวคิดในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของ ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในช่วงไม่กี่ทศวรรษที่ผ่านมาเป็นที่ยอมรับกันว่าชาวอเมริกันมีความรู้สึกไม่พอใจในระบบกฎหมายอเมริกัน สาเหตุเนื่องมาจากการดำเนินคดีสูงมีค่าใช้จ่ายสูง กระบวนการพิจารณาที่ใช้เวลานานอีกทั้งยังกระทบต่อข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล ซึ่งทั้งนี้ในการเตรียมคดียังต้องใช้เวลาอันแต่ได้ผลลัพธ์ที่ไม่เป็นที่พอใจ ในปี 1990 ฝ่ายนิติบัญญัติจึงได้ตรา The Administrative Dispute Resolution Act ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมในปี 1996 เพื่อส่งเสริมและกระตุ้นให้องค์กรต่างๆ ของรัฐนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือก (ADR) มาใช้แทนการดำเนินคดีในศาลซึ่งจะช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็ว ประหยัดค่าใช้จ่ายและมีประสิทธิภาพมากขึ้น*

⁶³ รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธและคณะ, เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 30 พฤษภาคม 2551. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่) หน้า 11

* The Administrative Dispute Resolution Act of 1996

IRS เองก็ได้ตระหนักเช่นกันว่ามีปัญหามากมายเกิดขึ้นเนื่องมาจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร อีกทั้งกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีก็ยังไม่สามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้เท่าที่ควร โดยเห็นได้จากในการดำเนินคดีภาษีต้องมีทนายความซึ่งในบางที่ผู้เสียภาษีไม่อาจว่าจ้างได้เพราะมีค่าใช้จ่ายสูง ซึ่งไม่เพียงแต่เฉพาะในกรณีผู้เสียภาษียาย่อยเท่านั้นที่มีปัญหา ในบางกรณียังรวมถึงผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทขนาดใหญ่ด้วยเพราะถือเป็นต้นทุนในการดำเนินธุรกิจเช่นกัน อีกทั้งในการดำเนินคดีก็อาจส่งผลให้บริษัทเสียชื่อเสียงด้วย นอกจากนี้ ในคดีภาษีที่มีความซับซ้อนในแง่จำนวนพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องและคดีที่มีประเด็นทางเทคนิคสูงซึ่งต้องใช้เวลาในการดำเนินคดี เหล่านี้ล้วนส่งผลให้มีคดีค้างอยู่ในศาลจำนวนมาก⁶⁴

IRS ซึ่งได้พยายามมองหาเลือกใหม่สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีและเห็นว่าวิธีการไกล่เกลี่ย (Mediation) ซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานความ

(1) administrative procedure, as embodied in chapter 5 of title 5, United States Code, and other statutes, is intended to offer a prompt, expert, and inexpensive means of resolving disputes as an alternative to litigation in the Federal courts;

(2) administrative proceedings have become increasingly formal, costly, and lengthy resulting in unnecessary expenditures of time and in a decreased likelihood of achieving consensual resolution of disputes;

(3) alternative means of dispute resolution have been used in the private sector for many years and, in appropriate circumstances, have yielded decisions that are faster, less expensive, and less contentious;

(4) such alternative means can lead to more creative, efficient, and sensible outcomes;

(5) such alternative means may be used advantageously in a wide variety of administrative programs;

(6) explicit authorization of the use of well-tested dispute resolution techniques will eliminate ambiguity of agency authority under existing law;

(7) Federal agencies may not only receive the benefit of techniques that were developed in the private sector, but may also take the lead in the further development and refinement of such techniques; and

(8) the availability of a wide range of dispute resolution procedures, and an increased understanding of the most effective use of such procedures, will enhance the operation of the Government and better serve the public.

⁶⁴ David P. Korteling, "Let me tell you how it will be; here's one for you, nineteen for me: modifying the Internal Revenue Service's approach to resolving tax disputes," *Administrative Law Journal of The American University* (Fall 1993/ Winter 1994): 659.

สมัครใจ โดยมีบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนกลางหรือผู้ไกล่เกลี่ยคอยช่วยเหลือให้คู่กรณีสามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาทได้ด้วยตนเอง นอกจากนี้ผู้ไกล่เกลี่ยยังสามารถช่วยขจัดอุปสรรคต่างๆที่จะทำให้คู่กรณีไม่ต้องการเจรจาตกลงออกไปได้ด้วย ในบางครั้งผู้ไกล่เกลี่ยอาจจะทำการแยกพบกับคู่กรณีแต่ละฝ่ายเพื่อชี้ให้เห็นจุดอ่อนและจุดแข็งของฝ่ายตนเองซึ่งจากการวิเคราะห์คดีด้วยมุมมองที่เป็นกลางปราศจากอคติของผู้ไกล่เกลี่ยนั้น ผู้ไกล่เกลี่ยยังอาจช่วยเสนอแนวทางในการระงับข้อพิพาทแก่คู่กรณีทำให้คู่กรณีสามารถตกลงกันได้ในที่สุด แต่ทั้งนี้ผู้ไกล่เกลี่ยไม่ได้มีอำนาจในการชี้ขาดหรือตัดสินข้อพิพาทแต่อย่างใด จึงเห็นว่าการไกล่เกลี่ยน่าจะเป็นทางเลือกที่ช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งหากทำยที่สุดแล้วยังไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้สำเร็จก็ยังมีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไป หรือหากคู่กรณีเห็นว่าผู้ไกล่เกลี่ยไม่อาจประสบความสำเร็จได้ก็สามารถออกจากกระบวนการได้ทุกเมื่อ⁶⁵

ในปี 1995 หลังจากมีการเปิดโอกาสรับฟังความคิดเห็นจากทุกฝ่ายแล้ว IRS จึงได้ประกาศทดลองนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในสำนักงานอุทธรณ์ภาษีซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อทำการระงับข้อพิพาททางภาษีที่อยู่ในชั้นการอุทธรณ์ โดยนำไปใช้หลังจากที่มีการเจรจาตกลงในชั้นอุทธรณ์แล้วแต่ไม่ประสบความสำเร็จ คดีภาษีที่จะทำการไกล่เกลี่ยได้นั้นในตอนแรกจำกัดอยู่ที่ชั้นต่ำต้องเป็นเงิน 10 ล้านดอลลาร์ขึ้นไปเท่านั้น ต่อมาในปี 1998 ฝ่ายนิติบัญญัติก็ได้ตรา IRS Restructuring and Reform Act ซึ่งได้มอบหมาย IRS ให้นำวิธีการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างกว้างขวางมากขึ้นเพื่อเป็นการยกระดับการบริการต่อผู้เสียภาษี (enhance customer service) ซึ่งในรายงานของ The Senate Committee on Finance ก็ได้กล่าวไว้ว่าการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกอย่างเช่นวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้จะช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดย The Senate Committee on Finance ยังเห็นว่าการระงับข้อพิพาททางเลือกเป็นวิธีการที่มีคุณค่าต่อทั้ง IRS และผู้เสียภาษีจึงเห็นควรให้มีการขยายขอบเขตการให้ครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีทุกคนโดยการยกเลิกการกำหนดเกณฑ์เงินขั้นต่ำที่จะสามารถเข้าสู่กระบวนการได้⁶⁶ ทั้งนี้ตามที่ได้รับมอบอำนาจจาก IRS Restructuring and Reform Act มาตรา 3465 ฝ่ายนิติบัญญัติก็ได้ทำการบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 7123 เพื่อมอบอำนาจให้รัฐมนตรีกระทรวงการคลังไปดำเนินการออกระเบียบปฏิบัติในการนำวิธีการไกล่

⁶⁵ Erin M. Collins, "Mediation should be available to all taxpayers," *Tax Analysts Tax Notes Today* 153 (August 2002): 79.

⁶⁶ U.S. Congress, Senate, Committee on Finance, "Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998," S. Rep. No. 105-174, 105th Cong., 2d sess., April 22, 1998 (Washington, DC: United States Government Printing Office): 92.

เกลี้ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี* ซึ่งต่อมา IRS ก็ได้ออก Announcement 98-99 ขยายขอบเขตการใช้วิธีการไกล่เกลี่ยออกไปโดยลดเกณฑ์ขั้นต่ำของข้อพิพาททางภาษีที่จะทำการไกล่เกลี่ยได้ลงมาที่ 1 ล้านดอลลาร์ ซึ่งมีผลทำให้มีผู้เสียภาษีขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยมากขึ้น⁶⁷ และในปี 2002 IRS จึงได้ออก Revenue Procedure 2002-44 เพื่อให้มีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นอุทธรณ์ได้เป็นการถาวร และได้ขยายขอบเขตการใช้ให้ผู้เสียภาษีทุกคนสามารถเข้าสู่กระบวนการได้โดยไม่กำหนดเกณฑ์เงินขั้นต่ำอีกต่อไป⁶⁸

* Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998,
SECTION 3465. INTERNAL REVENUE SERVICE PROCEDURES RELATING TO APPEALS OF
EXAMINATIONS AND COLLECTIONS.

(a) Dispute Resolution Procedures.--

(1) In general.--Chapter 74 (relating to closing agreements and compromises) is amended by redesignating section 7123 as section 7124 and by inserting after section 7122 the following new section:

“SEC. 7123. APPEALS DISPUTE RESOLUTION PROCEDURES.

“(a)

“(b) Alternative Dispute Resolution Procedures.--

“(1) Mediation.--The Secretary shall prescribe procedures under which a taxpayer or the Internal Revenue Service Office of Appeals may request non-binding mediation on any issue unresolved at the conclusion of--

“(A) appeals procedures; or

“(B) unsuccessful attempts to enter into a closing agreement under section 7121 or a compromise under section 7122.

⁶⁷ Erin M. Collins, “Mediation should be available to all taxpayers,” Tax Analysts Tax Notes Today 153 (August 2002): 79

⁶⁸ Ronald A. Stein, “Make the most of recently expanded IRS mediation opportunities,” Practical Tax Strategies 70 (March 2003): 147.

3.6.4 ข้อพิพาททางภาษีที่ไกล่เกลี่ยได้

โดยหลักแล้วผู้เสียภาษีจะสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้เมื่อการเจรจาตกลงในชั้นอุทธรณ์ไม่ประสบผลสำเร็จ ทั้งนี้ก่อนจะนำคดีเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ก่อนอื่นจะต้องพิจารณาเห็นว่าข้อพิพาททางภาษีนั้นเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เข้าเกณฑ์สามารถทำการไกล่เกลี่ยได้หรือไม่โดย Revenue Procedure 2009-44 กำหนดว่าข้อพิพาททางภาษีที่ไกล่เกลี่ยได้นั้นได้แก่ประเด็นข้อเท็จจริงและประเด็นข้อกฎหมาย⁶⁹ ซึ่งเดิมทีในช่วงแรกที่วิธีการไกล่เกลี่ยยังอยู่ในระหว่างทดลองใช้นั้น ภายใต้ Announcement 95-2 ได้กำหนดขอบเขตของคดีภาษีที่เข้าเกณฑ์ที่จะสามารถไกล่เกลี่ยได้ว่าต้องเป็นประเด็นข้อเท็จจริงเท่านั้น เช่น การประเมินราคา (valuation) , reasonable compensation , transfer pricing เป็นต้น และจำนวนเงินที่พิพาทกันต้องไม่ต่ำกว่า 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ มีผลทำให้มีคดีภาษีที่เข้าตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวและสามารถขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ในจำนวนจำกัด ซึ่งต่อมา IRS ก็ได้มีการจัดทำประกาศพิจารณาเพื่อรับฟังความเห็นจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ในประเด็นเรื่องขอบเขตของคดีภาษีที่จะสามารถไกล่เกลี่ยได้นั้น Tax executives Institute ได้ให้ความเห็นว่า คดีที่ภาษีที่เป็นประเด็นข้อกฎหมายก็ควรที่จะให้ไกล่เกลี่ยได้เช่นกัน เนื่องจากเมื่อพิจารณาถึงลักษณะคดีภาษีในสภาพความเป็นจริงแล้วการจะแบ่งแยกประเด็นข้อเท็จจริงและประเด็นข้อกฎหมายจากกันให้ชัดเจนนั้นทำได้ยาก และในบางกรณีประเด็นข้อเท็จจริงและประเด็นข้อกฎหมายก็มีความคาบเกี่ยวกันอยู่ด้วย ส่วนในกรณีของการกำหนดเกณฑ์จำนวนเงินขั้นต่ำที่ 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ นั้น Tax executives Institute เห็นว่า เป็นการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่สูงเกินไป และ Tax executives Institute ก็เชื่อว่า คดีภาษีที่มีจำนวนเงินพิพาทกันไม่สูงน่าจะหาข้อยุติภายใต้กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ง่ายกว่า⁷⁰

ส่วนกรณีที่ไม่สามารถไกล่เกลี่ยได้ ได้แก่⁷¹

1) คดีที่ไม่เหมาะสมจะทำการไกล่เกลี่ยภายใต้ 5 U.S.C. § 572 หรือ 5 U.S.C. § 575⁷² โดยมาตราดังกล่าวได้กำหนดแนวทางในการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับกระบวนการระงับข้อพิพาททางปกครองไว้ซึ่งไม่รวมกรณีต่อไปนี้ได้แก่

⁶⁹ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 4.03

⁷⁰ Robert D. Adams, Announcement 95-2 : Appeals mediation, Tax Executive (Mar 1995)

Available from: http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_n2_47/ai_16779562/ [2010, Feb 6]

⁷¹ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 4.04

⁷² Federal Administrative Procedure Act

- ประเด็นที่ต้องการบรรทัดฐานชัดเจน
- กรณีที่ไม่สามารถกำหนดผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันเกิดขึ้นอีก
- กรณีที่จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ที่ไม่ได้เป็นคู่กรณีในกระบวนการ
- ในกรณีที่จะต้องมีการทำ Public record แต่ไม่สามารถทำได้

- 2) ประเด็นที่ต้องมีการดำเนินคดี
- 3) ประเด็นเดียวกับที่อยู่ในสารบบของศาลแล้ว
- 4) คดีที่เกี่ยวกับการบังคับหนี้ภาษี (Collection case)
- 5) ประเด็นที่หากมีการไต่ถามจะเป็นการขัดกับหลักการบริหารภาษีที่ดีเช่น ประเด็นที่มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาแล้ว
- 6) ประเด็นที่ไม่เป็นสาระ (Fivolous issues) ไม่มีมูลฐานทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย (without basis in fact or in law)
- 7) กรณีที่หากมีการเจรจาตกลงในคดีหนึ่งจะก่อให้เกิดผลทางภาษีไปในทางตรงกันข้ามกับอีกคดี (Whipsaw issue)
- 8) กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้กระทำการโดยสุจริตระหว่างการเจรจาตกลง เช่น ผู้เสียภาษีไม่ยื่นเอกสารตามที่มีการร้องขอหรือเพิกเฉยต่อการเสนอข้อตกลงของอีกฝ่ายหรือ ไม่สามารถหักล้างข้อโต้แย้งและแนวบรรทัดฐานที่กล่าวอ้างโดยเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์

3.6.5 แนวทางการเจรจาตกลงของสำนักงานอุทธรณ์

สำนักงานอุทธรณ์มีภารกิจที่จะทำการระงับข้อพิพาททางภาษีเพื่อไม่ให้ต้องมีการดำเนินคดีในศาล โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของความยุติธรรม ไม่เข้าข้างทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีในแนวทางที่จะช่วยให้ประชาชนสมัครใจปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้นและมั่นใจในความเที่ยงตรงและความมีประสิทธิภาพของสรรพากร

โดยปกติแล้วสำนักงานอุทธรณ์มีนโยบายจะไม่ทำการเจรจาตกลงในกรณีต่อไปนี้คือ

- 1) The Internal Revenue National Office ได้ทำการออกประกาศให้ระงับการเจรจาตกลงในประเด็นที่อาจจะก่อให้เกิดผลกระทบในวงกว้าง ที่อาจก่อให้เกิดความแตกแยกในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี

- 2) การเจรจาตกลงในประเด็นนั้นอาจส่งผลให้ประชาชนไม่ยอมปฏิบัติตามกฎหมายภาษี
- 3) ในประเด็นที่ต้องการแนวคำพิพากษาจากศาลเพื่อเป็นบรรทัดฐาน

ในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษี เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์จะทำการพิจารณาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและความเสี่ยงในการดำเนินคดี (Hazards of litigation) โดยเพื่อจุดประสงค์ที่จะระงับข้อพิพาทได้อย่างเป็นธรรมซึ่งไม่เข้าข้างทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีนั้นเจ้าหน้าที่จะทำการพิจารณาข้อพิพาทเป็นรายประเด็น (issue by issue basis) ไปพร้อมกับทำการประเมินจุดแข็งและจุดอ่อนของฝ่ายตรงข้ามด้วยว่าหากมีการดำเนินคดีต่อไปอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนว่าศาลจะตัดสินอย่างไรหรือไม่⁷³

คำว่า “ความเสี่ยงในการดำเนินคดี” จึงหมายถึงความน่าจะเป็นที่คู่กรณีอาจจะแพ้ในประเด็นนั้นหากมีการดำเนินคดี โดยหลังจากที่เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ทำการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์จะทำความเข้าใจว่าประเด็นนั้นมีแนวโน้มของผลจะออกมาเป็นอย่างไรหากมีการดำเนินคดี ในขณะที่ฝ่ายตรวจสอบภาษีจะมองประเด็นข้อพิพาทในลักษณะผลลัพธ์ที่ต้องออกมาเป็นขาวหรือดำเท่านั้น แต่เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์จะมองเป็นเฉดของสีเทามากกว่า โดยเฉพาะในกรณีที่มีข้อเท็จจริงมีลักษณะเฉพาะ (unique facts) และศาลแต่ละศาลก็อาจปรับใช้กฎหมายแตกต่างกันออกไป ดังนั้นความเสี่ยงในการดำเนินคดีของประเด็นหนึ่งก็อาจจะแตกต่างกันไปในแต่ละคดี นอกจากนี้ผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ก็ยังคงมีความเห็นที่แตกต่างกันออกไปเกี่ยวกับความเสี่ยงในการดำเนินคดี ทั้งสองฝ่ายจึงต้องหาขอบเขตของข้อตกลง (Range for settlement) ที่เป็นที่ยอมรับได้⁷⁴

จึงสรุปได้ว่าในการหาขอบเขตในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษี การพิจารณาของเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์จะตั้งอยู่บนพื้นฐานความเสี่ยงในการดำเนินคดี ซึ่งเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์จะทำการพิจารณาเป็นรายประเด็นเพราะแต่ละประเด็นก็จะสะท้อนถึงความเสี่ยงในการดำเนินคดีที่แตกต่างกันออกไปเช่น ในกรณีที่เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ประเมินความเสี่ยงในการดำเนินคดีแล้วเห็นว่า IRS มีโอกาสแพ้ในประเด็นนั้น 50% ก็จะประนีประนอมกับผู้เสียภาษีที่ 50% เป็นต้น

⁷³ David M. Fogel, “The Inside Scoop About the IRS’s Appeals Division”, Available from: <http://fogelcpa.com/Documents/DMF-TNT-InsideScoopAppeals.pdf> [2010, Feb 10]

⁷⁴ Ibid.

ในการประเมินถึงความเป็นไปได้ในการเจรจาตกลงบนพื้นฐานความเสี่ยงในการดำเนินคดีนั้นเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์จะทำการพิจารณาปัจจัยต่างๆต่อไปนี้⁷⁵

- 1) ความน่าเชื่อถือของพยานที่น่าเสนอ
- 2) ความน่าเชื่อถือของตัวผู้เสียภาษี
- 3) พยานที่หามาได้
- 4) ความไม่แน่นอนของข้อเท็จจริงและการปรับใช้กฎหมาย

ประเภทของการเจรจาตกลงโดยทั่วไปแบ่งเป็น 3 ประเภทดังนี้

1) Mutual concession settlement

การตกลงประเภทนี้เป็นกรณีที่ทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างยอมประนีประนอมกันเพื่อระงับข้อพิพาทในประเด็นที่มีความไม่แน่นอนสูงว่าหากมีการดำเนินคดีแล้วศาลจะตีความและปรับใช้กฎหมายอย่างไรหรือศาลจะถือตามข้อเท็จจริงใด⁷⁶ เนื่องจากเป็นกรณีที่ข้อโต้แย้งของทั้งสองฝ่ายมีน้ำหนักทั้งคู่ จึงไม่มีฝ่ายใดมั่นใจว่าจะชนะคดีดังนั้นทั้งสองฝ่ายจึงต้องการทำการเจรจาตกลง โดยข้อตกลงที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับนั้นเกิดจากความตกลงใจของทั้งสองฝ่ายจึงถือได้ว่าเป็นข้อตกลงที่มีความยุติธรรม ซึ่ง Policy Statement P-8-47 ให้อำนาจเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์เข้าทำข้อตกลงประเภทนี้ได้⁷⁷ การตกลงประเภทนี้ส่วนใหญ่เป็นประเด็นข้อเท็จจริงตัวอย่างเช่นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการตีราคา (valuation) หรือ กรณีที่มีข้อสงสัยว่าบันทึกค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทางและค่าใช้จ่ายเพื่อความบันเทิง มีลักษณะเข้าตามเงื่อนไขของมาตรา 274(d) หรือไม่ คู่กรณีจึงตกลงกันว่ายอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ 50% จากจำนวนที่กล่าวอ้างว่ามีสิทธิ⁷⁸

⁷⁵ Larry Jones, "Going to Appeals", Available from:

<http://www.tjtaxlaw.com/Going%20to%20Appeals.pdf> [2010, Feb 10]

⁷⁶ Internal Revenue Manual 8.6.1.3.1

⁷⁷ Larry Jones, "Going to Appeals", Available from:

<http://www.tjtaxlaw.com/Going%20to%20Appeals.pdf> [2010, Feb 10]

⁷⁸ David M. Fogel, "The Inside Scoop About the IRS's Appeals Division", Available from: <http://fogelcpa.com/Documents/DMF-TNT-InsideScoopAppeals.pdf> [2010, Feb 10]

2) Split-issue settlement

Policy Statement P-8-48 ให้อำนาจเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์สามารถเจรจาตกลงรับข้อพิพาททางภาษีบนพื้นฐานของการคำนวณเปอร์เซ็นต์หรือกำหนดจำนวนภาษีได้ ซึ่งการตกลงประเภทนี้ IRS ไม่ได้สนับสนุนให้มีการทำ โดยเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์จะใช้การตกลงประเภทนี้ต่อเมื่อไม่สามารถหาวิธีการเจรจาตกลงอื่น ๆ ที่เหมาะสมได้แล้ว⁷⁹ Split-issue settlement เป็นการตกลงในประเด็นที่หากมีการดำเนินคดีแล้วผลจะออกมาในลักษณะต้องเสียภาษีทั้งหมดหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย (All-or-nothing decision) การตกลงประเภทนี้อาจมีลักษณะเป็นการแลกเปลี่ยนประเด็นกัน (trading of issues) หรืออาจเป็นการตกลงลักษณะ “Bottom line” settlement ตัวอย่างเช่น ประเด็นที่มีความซับซ้อนมีการหักค่าใช้จ่าย เครดิตภาษี และ alternative minimum tax ดังนั้นคู่กรณีจึงตกลงกันที่ 75% ของภาษีที่มีการประเมิน⁸⁰

3) Nuisance Value Settlement

การตกลงประเภทนี้เป็นการตกลงโดยที่ไม่ได้พิจารณาถึงความถูกต้องใดๆของประเด็นข้อพิพาทเลยแต่เป็นการตกลงเพียงเพราะต้องการหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายและความไม่สะดวกที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินคดีเท่านั้น ซึ่งตามที่ระบุใน Policy Statement P-8-47 เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ไม่มีอำนาจในการเจรจาตกลงประเภทนี้ ดังนั้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าข้อพิพาทของตนเป็นจำนวนเงินไม่มาก หากมีการดำเนินคดีจะไม่คุ้มค่าใช้จ่ายจึงมาขอเจรจาตกลงโดยปราศจากข้ออ้างที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว จะเห็นว่าเจ้าหน้าที่อุทธรณ์ไม่มีอำนาจในการเจรจาตกลงในกรณีเช่นนี้ได้⁸¹

นอกจากนี้ หากเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ประเมินแล้วเห็นว่า IRS มีความเสี่ยงในการดำเนินคดีต่ำกว่า 20% จะถือว่าเป็นการตกลงประเภทนี้⁸²

⁷⁹ Susan A. Berson, *Federal Tax Litigation*, (New York: Law Journal Press, 2003), p.1-70.28

⁸⁰ David M. Fogel, “The Inside Scoop About the IRS’s Appeals Division”, Available from: <http://fogelcpa.com/Documents/DMF-TNT-InsideScoopAppeals.pdf> [2010, Feb 10]

⁸¹ Larry Jones, “Going to Appeals”, Available from: <http://www.tjtaxlaw.com/Going%20to%20Appeals.pdf>[2010, Feb 10]

⁸² Theodore M. David, *Dealing with the IRS: law, forms, and practice*, (United States, 2001), p.151

3.6.6 กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

3.6.6.1 การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

ผู้เสียภาษีสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้เมื่อมีการเจรจาตกลงในชั้นอุทธรณ์แล้วไม่ประสบผลสำเร็จ โดยเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าคดีภาษีของตนเข้าตามหลักเกณฑ์ใน Revenue Procedure 2009-44 ซึ่งมีสิทธิสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้แล้วนั้น ก่อนจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย ผู้เสียภาษีจะต้องทำการส่งคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษรให้ Appeals Team Manager เพื่อขออนุมัติเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย โดยทั่วไป Appeals Team Manager จะตอบรับคำร้องของผู้เสียภาษีหรือ Appeals Officer ภายใน 2 สัปดาห์หลังจากที่ได้รับคำร้อง ถ้า Appeals อนุมัติคำร้องขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย Appeals Team Manager จะแจ้งการอนุมัติแก่ผู้เสียภาษีและ Appeals Officer พร้อมทั้งทำการหารือกันเกี่ยวกับกระบวนการไกล่เกลี่ย หาก Appeals ไม่อนุมัติคำร้องขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย Appeals Team Manager จะแจ้งแก่ผู้เสียภาษีและ Appeals Officer ทันที และถึงแม้ว่าจะไม่มีระเบียบวิธีพิจารณาที่เป็นทางการสำหรับการไม่อนุมัติคำร้อง ผู้เสียอาจร้องขอ Appeals Team Manager ให้มีการประชุมชี้แจงเหตุผลที่ไม่อนุมัติคำร้องก็ได้ ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อให้ศาลพิจารณาคำร้องขอ Appeals Team Manager⁸³

3.6.6.2 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย

ผู้เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยจะประกอบด้วยฝ่ายผู้เสียภาษี ฝ่าย Appeals และ ผู้ไกล่เกลี่ย โดยฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่าย Appeals จะต้องมีส่วนร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างน้อย 1 คน ซึ่งมีอำนาจในการตัดสินใจ นอกจากนี้ควรให้แต่ละฝ่ายมีผู้เข้าร่วมที่มีข้อมูลและความรู้ความชำนาญซึ่งจะมีประโยชน์ในการช่วยคู่พิพาทตัดสินใจ และเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดกรณีที่ผู้ไกล่เกลี่ยขาดคุณสมบัติในการเป็นผู้ไกล่เกลี่ยในภายหลัง คู่พิพาทแต่ละฝ่ายจะต้องแจ้งรายชื่อผู้ที่เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยแก่ผู้ไกล่เกลี่ยและคู่พิพาทอีกฝ่ายอย่างน้อย 2 สัปดาห์ก่อนวันไกล่เกลี่ย⁸⁴

⁸³ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 5

⁸⁴ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 6.02

3.6.6.3 ผู้ไกล่เกลี่ย

ผู้ไกล่เกลี่ยถือว่าเป็นบุคคลที่มีความสำคัญต่อกระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างยิ่งและเป็นผู้ที่สามารถนำการพูดคุยเจรจาระหว่างคู่พิพาทให้ประสบผลสำเร็จได้ ผู้ไกล่เกลี่ยจะมีบทบาทหน้าที่ช่วยกำหนดประเด็นข้อพิพาทและช่วยสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีและ Appeals สามารถเจรจาข้อยุติได้ แต่ทั้งนี้ผู้ไกล่เกลี่ยไม่มีอำนาจตัดสินชี้ขาดข้อพิพาทเองแต่อย่างใด ซึ่งการไกล่เกลี่ยจะประสบความสำเร็จได้นั้นเริ่มแรกคู่พิพาทจะต้องมีความเชื่อถือและไว้วางใจในตัวผู้ไกล่เกลี่ยก่อน ดังนั้นผู้ไกล่เกลี่ยควรจะเป็นบุคคลที่คู่พิพาทเห็นว่ามีความเป็นกลาง มีความเป็นอิสระ มีความเป็นธรรม มีความน่าเชื่อถือ และเป็นผู้ที่ไม่ใช่ผลประโยชน์ทับซ้อน

ในการคัดเลือกผู้ไกล่เกลี่ยนั้น Revenue Procedure 2009-44 เปิดโอกาสให้คู่พิพาททั้งสองฝ่ายร่วมกันเลือกผู้ไกล่เกลี่ยได้ตามความสมัครใจ และได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยว่าจะต้องเป็นผู้ที่ไม่มีผลประโยชน์ทับซ้อนกับคู่พิพาททั้งด้านการเงินและด้านเรื่องส่วนตัว เว้นแต่จะได้มีการเปิดเผยเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ผู้เสียภาษีและ Appeals Team Manager แล้ว ทั้งสองฝ่ายยังมีความประสงค์ให้บุคคลนั้นเป็นผู้ไกล่เกลี่ยอยู่ อย่างไรก็ตาม ใน Revenue Procedure 2009-44 กำหนดให้ต้องมีการใช้ผู้ไกล่เกลี่ยของ Appeals ซึ่งมีข้อดีแก่ผู้เสียภาษีคือ Appeals จะเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายให้ทั้งหมด แต่หากผู้เสียภาษียังมีความสงสัยในความเป็นกลางของผู้ไกล่เกลี่ยของ Appeals ก็ยังสามารถเลือกใช้ผู้ไกล่เกลี่ยร่วมซึ่งเป็นบุคคลภายนอกก็ได้ โดยผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายเอง นอกจากนี้ เนื่องจากผู้ไกล่เกลี่ยของ Appeals เป็นลูกจ้างของ IRS ผู้ไกล่เกลี่ยของ Appeals จะต้องระบุในข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยให้ผู้เสียภาษีทราบถึงสถานภาพของการเป็นลูกจ้างของ IRS และการเป็นผู้ไกล่เกลี่ยในขณะเดียวกัน ซึ่งความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากสถานภาพของการเป็นลูกจ้างของ IRS จะไม่มีผลต่อการทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยแต่อย่างใด⁸⁵

3.6.6.4 ข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยและข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ย

โดยทั่วไปแล้ว หลังจากที่ Appeals Team Manager แจ้งการอนุมัติให้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยแล้ว ผู้เสียภาษีและ Appeals Team Manager จะต้องจัดทำข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ย (Agreement to mediate) ให้เสร็จภายใน 3 สัปดาห์หลังจากได้รับการแจ้ง

⁸⁵ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 7

การอนุมัติ โดยผู้มีอำนาจลงนามในข้อตกลงในนามของ Appeals ได้แก่ Appeals Team Manager ร่วมกับ Appeals Officer และจะต้องเริ่มดำเนินการไกล่เกลี่ยภายใน 60 วันหลังจากลงนามในข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ย หากผู้เสียหายไม่สามารถปฏิบัติตามได้ภายในกรอบเวลาที่กำหนด โดยปราศจากเหตุผลอันสมควร อาจจะถูก Appeals ดำเนินการฟ้องจากกระบวนการไกล่เกลี่ยได้⁸⁶

ข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยควรมีความกระชับโดยทำหน้าที่กำหนดกรอบกว้างๆ ให้กับกระบวนการไกล่เกลี่ย ซึ่งภายในข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยควรมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- ข้อตกลงควรระบุถึงประเด็นพิพาทที่จะทำการไกล่เกลี่ย
- ข้อตกลงควรระบุเวลาและสถานที่ที่จะทำการไกล่เกลี่ย
- ข้อตกลงอาจกำหนดให้ คู่กรณีส่งมอบรายชื่อผู้ที่เข้าร่วมในการไกล่เกลี่ยแก่ผู้ไกล่เกลี่ยและคู่พิพาทอีกฝ่าย และควรกำหนดให้ผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินใจเข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยตรง
- ข้อตกลงควรกำหนดถึงตัวผู้ไกล่เกลี่ยรวมทั้งบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ไกล่เกลี่ย
- ข้อตกลงควรมีการระบุว่าผู้เสียหายยินยอมให้ผู้ที่เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยทุกคนมีสิทธิรับทราบข้อมูลในแบบแสดงรายการเสียหายของผู้เสียหายได้
- ข้อตกลงควรระบุถึงการห้ามไม่ให้คู่พิพาทมีการติดต่อสื่อสารกับผู้ไกล่เกลี่ยนอกเหนือจากในเวลาที่มีการไกล่เกลี่ย
- ข้อตกลงควรระบุว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นความลับ และผู้เข้าร่วมกระบวนการทุกคนมีหน้าที่จะต้องรักษาความลับ นอกจากนี้ ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยจะไม่เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการไกล่เกลี่ยในกระบวนการพิจารณาอื่นๆ
- ข้อตกลงควรระบุว่าคู่พิพาทสามารถถอนตัวจากกระบวนการไกล่เกลี่ยก่อนจะหาข้อยุติได้ทุกเมื่อ โดยแจ้งคู่พิพาทอีกฝ่ายและผู้ไกล่เกลี่ยเป็นลายลักษณ์อักษร
- ข้อตกลงควรระบุกรอบเวลาที่ในแต่ละขั้นตอนว่าต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนวันที่เท่าไร เช่น ระบุว่าต้องทำการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยให้เสร็จสิ้นก่อนวันที่เท่าไร ต้องส่งรายชื่อผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยแก่ผู้ไกล่เกลี่ยและคู่พิพาทอีกฝ่ายก่อนวันที่เท่าไร

⁸⁶ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 6

หลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้ว ไม่ว่าจะคู่พิพาทจะสามารถตกลงกันได้ในทุกประเด็น หรือเพียงบางประเด็น จะมีการนำวิธีพิจารณาของ Appeals มาใช้บังคับคือ มีการลงนามในแบบ 906 หรือ Closing Agreement on Final Determination Covering Specific Matters⁸⁷

ข้อตกลงที่เกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากการไกล่เกลี่ยจะผูกพันคู่กรณีเฉพาะในปีภาษีที่มีการระบุในข้อตกลงเท่านั้น คู่กรณีไม่สามารถกล่าวอ้างข้อตกลงดังกล่าวเพื่อเป็นบรรทัดฐานในภายหลังได้⁸⁸



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁸⁷ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 9, Statement of Procedural Rules, 26 C.F.R. §601.106. Delegation Order 236 (Rev.3)

⁸⁸ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 10.04

บทที่ 4

การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี

4.1 ข้อควรพิจารณาก่อนมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย

จากการศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยนั้นจะพบว่า ยังไม่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร หากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทยในชั้นก่อนฟ้องคดีก็จะช่วยให้การระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยลักษณะการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้นั้น ไม่ได้เป็นการนำมาใช้แทนที่ระบบการระงับข้อพิพาทแบบเดิมแต่อย่างใด แต่นำมาใช้เพื่อเสริมระบบเก่าให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยที่การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการไกล่เกลี่ยนั้นแม้จะมีข้อได้เปรียบการระงับข้อพิพาทโดยศาลหลายประการก็ตาม เช่น สะดวก รวดเร็ว ประหยัด สามารถรักษาความลับของคู่ความได้และช่วยให้สามารถรักษาสัมพันธภาพของคู่ความได้ในระยะยาว แต่การนำวิธีการไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ใช้ในทางเอกชนมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีซึ่งเป็นข้อพิพาททางปกครองนั้นก็ควรทำด้วยความระมัดระวังเพื่อไม่ให้เกิดผลเสียแก่รัฐ ซึ่งก่อนจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีมีข้อควรพิจารณาดังต่อไปนี้

4.1.1 ผลกระทบต่ออำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

ในการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่างๆของรัฐนั้นย่อมต้องมีรายจ่ายเกิดขึ้นจำนวนมาก ด้วยเหตุนี้รัฐจึงจำเป็นต้องหารายได้ให้เพียงพอในการใช้จ่ายดังกล่าว ซึ่งภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐซึ่งได้มาจากการการจัดเก็บจากประชาชน ในขณะที่เดียวกันก็ถือเป็นหน้าที่ของประชาชนที่จะต้องชำระภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมายด้วย โดยในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยนั้นใช้วิธีการประเมินโดยตนเอง (Self-Assessment) ซึ่งเป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีแล้วยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงานโดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเสียก่อนผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องประเมินภาษี

ของตนเองว่าจะเสียภาษีเท่าใด ดังนั้น จะเห็นว่าการที่ผู้เสียภาษีจะสามารถยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีได้อย่างถูกต้องนั้นโดยหลักแล้วตัวบทกฎหมายภาษีที่รัฐบัญญัติขึ้นเพื่อกำหนด ภาระหน้าที่ของประชาชนในการที่จะต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐควรมีความชัดเจนแน่นอนตาม หลักของความแน่นอน (Certainty) เสียก่อนกล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรที่ออกมาใช้บังคับนั้นต้อง มีความชัดเจนไม่กำกวมและมีความแน่นอน ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากสับสนในการที่จะทำความเข้าใจทั้งในส่วนของตัวภาระภาษีที่จะต้องเสียเพื่อผู้เสียภาษีจะได้ทราบว่าตนมีภาระภาษีต้องชำระ เท่าใด และในส่วนของวิปฏิบัติในการชำระภาษีเพื่อผู้เสียภาษีจะได้ทราบว่าต้องชำระอย่างไรให้ ถูกต้อง ซึ่งหลักของความแน่นอนนี้ยังนำไปใช้กับระเบียบปฏิบัติต่างๆที่กฎหมายให้อำนาจเจ้า พนักงานในการออกทั้งในส่วนที่มีฐานะเป็นกฎหมายและในส่วนที่ไม่มีฐานะเป็นกฎหมายด้วย

เมื่อมาพิจารณากฎหมายภาษีอากรของไทยซึ่งได้แก่ประมวลรัษฎากรแล้วนั้นจะ พบว่าตัวบทกฎหมายมีความซับซ้อน อ่านเข้าใจยากและตัวบทกฎหมายภาษีในบางเรื่องก็ยังมี ความไม่ชัดเจนทำให้มีปัญหาในการตีความกฎหมาย ในกรณีที่เกิดปัญหาการตีความกฎหมาย เช่นนี้ โดยทั่วไปแล้วฝ่ายผู้เสียภาษีมักจะตีความกฎหมายไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ตนเองมากที่สุด ในขณะที่ฝ่ายกรมสรรพากรก็ย่อมต้องตีความกฎหมายให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากและ เร็วที่สุด จึงเห็นว่าต่างฝ่ายต่างก็มักจะตีความไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายตนเองเป็นหลัก การ จะหาข้อสรุปว่าจำนวนความรับผิดชอบทางภาษีที่ถูกต้องที่สุดเพียงจำนวนเดียวนั้นเป็นจำนวนเท่าใด คงไม่ใช่เรื่องง่าย ซึ่งความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นเช่นนี้จึงเป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาททางภาษีสระหว่างผู้ เสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมินที่มีความเห็นไม่ตรงกันในการตีความกฎหมาย ซึ่งในกรณีที่เจ้า พนักงานประเมินทำการประเมินแล้วผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีก็ต้อง อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน หากยังคงไม่พอใจคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปยังศาลภาษีอากร ซึ่งจากการที่การระงับข้อ พิพาททางภาษีสตามระบบของไทยค่อนข้างใช้เวลานานทั้งในชั้นการพิจารณาของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์และในชั้นศาล ประกอบกับมีค่าใช้จ่ายต่างๆในการดำเนินคดีค่อนข้างสูง ทำให้ไม่ สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ข้อพิพาท ทางภาษีที่จำนวนเงินไม่มากนัก หากผู้เสียภาษีพิจารณาแล้วเห็นว่าหากดำเนินคดีไปแล้วถึงจะ ชนะคดีได้ในที่สุดก็อาจไม่คุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการดำเนินคดี ผู้เสียภาษีจึง เลือกว่าจะไม่ดำเนินคดีต่อไป แม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินและเห็นว่าคดีของตนมี โอกาสจะชนะสูงก็ตาม จึงเห็นว่าในกรณีเช่นนี้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของไทยไม่อาจ ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้

จากการศึกษาการระงับข้อพิพาททางภาษีของต่างประเทศพบว่าประเทศ ออสเตรเลียนั้นจะเห็นว่าในการบริหารจัดการเก็บภาษีของ ATO นั้นต้องคำนึงถึงหลักบริหารจัดการที่ดี

ของระบบภาษี (The good management rule) ด้วย ซึ่งเน้นการใช้ทรัพยากรขององค์กรให้ได้ อย่างเกิดประโยชน์สูงสุด ซึ่งโดยหลักการแล้ว The Commissioner มีหน้าที่ต้องจัดเก็บภาษีเต็ม จำนวน แต่อย่างไรก็ตาม อาจมีบางกรณีที่มีการปฏิบัติตามหน้าที่ดังกล่าวอย่างเคร่งครัดจะเป็นการ ขัดกับหลักการบริหารจัดการที่ดีคือการบังคับจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะเป็นการใช้ทรัพยากรอย่างไม่ มีประสิทธิภาพ กล่าวคือในการจะบังคับจัดเก็บภาษีนั่นก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายมากกว่าจำนวนภาษีที่ จะสามารถจัดเก็บได้ ในกรณีเช่นนี้ The Commissioner ก็สามารถทำการเจรจาตกลงกับผู้เสีย ภาษีได้ ซึ่งแนวคิดดังกล่าวเป็นที่ยอมรับของ Federal Court เช่นกัน

นอกจากนี้ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกาเน้นในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อ พิพาททางภาษีของสำนักงานอุทธรณ์จะเห็นว่ามิจุดเด่นคือสามารถพิจารณาถึงความเสี่ยงในการ ดำเนินคดี (Hazards of Litigation) ได้ด้วยซึ่งแตกต่างจากหน่วยตรวจสอบ (Examination Division) ที่ไม่มีอำนาจดังกล่าวเช่นสำนักงานอุทธรณ์โดยหน่วยตรวจสอบต้องพิจารณาถึงตัวบท กฎหมายเป็นหลักเท่านั้น โดยในการเจรจาตกลงของสำนักงานอุทธรณ์นั้นโดยหลักจะทำการเป็นราย ประเด็นไป โดยสำนักงานอุทธรณ์จะทำการพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายรวมทั้ง พยานหลักฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องและจะทำการประเมินว่าในประเด็นนั้นๆ ว่าหากมีการดำเนินคดี ต่อไป IRSจะมีความเสี่ยงที่จะแพ้ในประเด็นนั้นก็เปอร์เซ็นต์

ในการพิจารณาถึงการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีใน ประเทศไทยในชั้นก่อนฟ้องคดีนั้น หากพิจารณาจากทางด้านสรรพากรจะเห็นว่าโดยหลักแล้ว กรมสรรพากรมีหน้าที่ต้องบังคับใช้ประมวลรัษฎากร ซึ่งถึงแม้ว่าการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการ ระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทยในชั้นก่อนฟ้องคดีอาจมีผลทำให้กรมสรรพากรไม่ สามารถบังคับใช้ประมวลรัษฎากรได้อย่างเต็มที่ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาถึงตัวบทกฎหมายภาษีของ ไทยที่โดยลักษณะเป็นกฎหมายเทคนิค จึงมีความซับซ้อนเข้าใจยากและในบางเรื่องก็ยังมีปัญหา ในการตีความกฎหมาย ความไม่แน่นอนชัดเจन्दังกล่าวเป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาททางภาษีตามมา อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากรนั้น หากมีการนำหลักเรื่อง การบริหารจัดการที่ดีประกอบกับหลักเรื่องความเสี่ยงในการดำเนินคดีมาใช้ด้วยก็จะทำให้ กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น กล่าวคือเมื่อเกิดข้อพิพาททาง ภาษีขึ้นแล้วหากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่ามีความไม่แน่นอนสูงว่าศาลจะตัดสินอย่างไร เพราะข้อโต้แย้งของทั้งฝ่ายสรรพากรและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างก็มีน้ำหนักทั้งคู่ อีกทั้งถ้ามีการ ดำเนินคดีกับผู้เสียภาษีต่อไป แม้ในท้ายที่สุดจะชนะคดีได้ก็ตามแต่จำนวนภาษีที่จะจัดเก็บได้จาก ผู้เสียภาษีนั่นไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายต่างๆที่กรมสรรพากรต้องเสียไปในการดำเนินคดีต่อสู้กับผู้เสีย ภาษี หากประเด็นดังกล่าวไม่ได้เป็นประเด็นที่กระทบต่อผู้เสียภาษีในวงกว้างซึ่งจำเป็นต้องมีการ นำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานที่ชัดเจนต่อไป กรณีเช่นนี้หากสรรพากรสามารถเจรจาไกล่เกลี่ย

กับผู้เสียภาษีได้ก็จะทำให้สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพและในขณะเดียวกันก็ทำให้ฝ่ายสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีได้ทันทีด้วย

นอกจากนี้ หากพิจารณาจากทางด้านผู้เสียภาษี จากที่ได้กล่าวถึงในข้างต้นไปแล้วนั้น ในกรณีที่ลักษณะข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาททางภาษีที่จำนวนเงินไม่สูงนักจะเห็นว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของไทยไม่อาจให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้ ซึ่งโดยหลักแล้วกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้นนอกจากจะให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนแล้วในขณะเดียวกันก็ควรต้องมีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอย่างเพียงพอด้วย ในกรณีเช่นว่านี้แทนที่ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลซึ่งต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายสูง หากผู้เสียภาษีมีทางเลือกคือสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีได้ ก็จะทำให้สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้แล้วกระบวนการไกล่เกลี่ยเองก็ยังสามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้อีกด้วย ซึ่งจะเห็นว่าการเจรจาตกลงระหว่างผู้เสียภาษีและฝ่ายสรรพากรนั้น โดยปกติแล้วฝ่ายสรรพากรอาจมีข้อได้เปรียบกว่าผู้เสียภาษีในเรื่องความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมายภาษี จึงทำให้ผู้เสียภาษีอาจเสียเปรียบสรรพากรในการเจรจาตกลงได้ ดังนั้นการที่มีคนกลางอย่างผู้ไกล่เกลี่ยก็จะเป็นการช่วยลดช่องว่างดังกล่าวลงได้ โดยผู้ไกล่เกลี่ยจะทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในคดีรวมทั้งพยานหลักฐานเอกสารต่างๆที่เกี่ยวข้องอีกทั้งยังช่วยประเมินและชี้ให้เห็นถึงจุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละฝ่ายจากมุมมองที่เป็นกลางปราศจากอคติ จึงทำให้ช่วยแนะนำให้ผู้กรณีสามารถหาข้อตกลงที่เป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายได้ จึงเห็นได้ว่าในกรณีเช่นนี้การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยวิธีการไกล่เกลี่ยเป็นทางออกที่ดีแก่ทุกฝ่าย

4.1.2 หลักความโปร่งใส

เนื่องจากการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายรัฐใช้ดุลพินิจในการทำการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษี จึงอาจเกิดปัญหาตามมาได้ว่าจะแน่ใจได้อย่างไรว่าการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายรัฐนั้นเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ไม่ได้เป็นการใช้อำนาจดุลพินิจไปในทางแสวงหาประโยชน์ส่วนตัว จึงเห็นได้ว่าการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นมีความจำเป็นที่จะต้องทำระบบให้มีความโปร่งใสและสามารถที่จะตรวจสอบได้ มิฉะนั้นแล้วแทนที่การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีจะช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วแต่อาจกลับกลายเป็นว่าทำให้รัฐต้องสูญเสียเงินภาษี

ที่ควรจะได้ อีกทั้งประชาชนก็จะเกิดความไม่เชื่อถือในระบบการบริหารจัดเก็บภาษีของรัฐซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นแล้วก็จะทำให้ในระยะยาวส่งผลเสียต่อรัฐในการบริหารจัดการเก็บภาษี

จากการศึกษาการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศออสเตรเลียจะเห็นว่า Code of Settlement Practice ก็ได้มีการสะท้อนถึงหลักความโปร่งใสด้วยเช่นกัน โดยมีการกำหนดว่าอำนาจในการเจรจาตกลงจำกัดอยู่ที่เจ้าหน้าที่ระดับสูงเท่านั้น ขั้นตอนต่างๆ ในการเจรจาตกลงต้องมีการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้สามารถตรวจสอบได้ ต้องมีการขึ้นทะเบียนรายละเอียดของการเจรจาตกลงที่ Settlement register และการเจรจาตกลงสามารถถูกตรวจสอบได้ภายใต้ Tax Office quality assurance processes ซึ่งเป็นการตรวจสอบโดยผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกที่มีความอิสระ นอกจากนี้ การเจรจาตกลงอาจถูกตรวจสอบโดยองค์กรภายนอกเช่น Australian National Audit Office และ The Taxation Ombudsman

การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยก็ควรนำแนวคิดเรื่องหลักความโปร่งใสมาปรับใช้ด้วยเช่นกันโดยควรให้อำนาจในการเจรจาตกลงจำกัดอยู่ที่เจ้าหน้าที่ระดับสูงเท่านั้นและการเจรจาตกลงสามารถถูกตรวจสอบจากผู้บังคับบัญชาได้ ในการเจรจาตกลงทุกครั้งต้องมีการบันทึกรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการเจรจาตกลงเช่น รายละเอียดข้อเท็จจริงและข้อตกลงที่เกิดจากการเจรจา รวมถึงเหตุผลสนับสนุนในการตกลงดังกล่าวซึ่งเหตุผลในแต่ละประเด็นควรอ้างถึงบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน รวมถึงรายละเอียดของข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่สนับสนุนให้มีการเจรจาตกลงดังกล่าว จำนวนภาษีที่ถูกประเมิน จำนวนภาษีหลังมีการเจรจาตกลงและเหตุผลที่ทำให้จำนวนภาษีที่ถูกประเมินกับจำนวนภาษีหลังมีการเจรจาตกลงกันเป็นจำนวนที่ต่างกัน เป็นต้น ซึ่งรายละเอียดต่างๆของการตกลงดังกล่าวก็ควรขึ้นทะเบียนไว้เพื่อให้สามารถตรวจสอบได้ นอกจากนี้ ควรให้อธิบดีกรมสรรพากรจัดทำรายงานประจำปีเกี่ยวกับผลการดำเนินงานในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพากรเพื่อเสนอต่อกระทรวงการคลัง ทั้งนี้ อาจให้กระทรวงการคลังแต่งตั้งคณะกรรมการอิสระเพื่อทำการตรวจสอบการดำเนินงานในการเจรจาตกลงของสรรพากรด้วยก็ได้

อย่างไรก็ตาม ในฐานะที่ประเทศไทยปกครองในระบอบประชาธิปไตยก่อนจะมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทยซึ่งเป็นเรื่องที่มีผลกระทบทั้งต่อภาครัฐและเอกชนก็ควรมีการทำประชาพิจารณ์ก่อนโดยให้ตัวแทนจากภาครัฐที่เกี่ยวข้องและภาคเอกชนซึ่งเป็นตัวแทนจากกลุ่มต่างๆ รวมถึงนักวิชาการเข้าร่วมด้วยเพื่อแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยหรือหากจะมีการนำมาใช้ควรกำหนดขอบเขตการใช้มากน้อยแค่ไหนเช่น ควรกำหนดจำนวนเงินภาษีที่พิพาทกันเป็นจำนวนขั้นสูงหรือขั้นต่ำเท่าใดจึงเหมาะสมให้ทำการไกล่เกลี่ยได้ อย่างเช่น

ที่มีการทำในสหรัฐอเมริกา ก่อนจะมีการทดลองนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในทางปฏิบัติ

4.1.3 หลักการบริหารภาษีที่ดีกับการระงับข้อพิพาททางภาษีด้วยวิธีการใกล้เคียง

4.1.3.1 หลักของความยุติธรรม (Equity)

การนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นแม้จะเป็นการช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นก็ตาม แต่การจะนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นก็ต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคด้วย ซึ่งหลักของความยุติธรรมหรือเสมอภาคนั้นถือได้ว่าเป็นหัวใจสำคัญในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีความยุติธรรมและก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บรรดาผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีทุกคน ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนแต่ละคนผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมาสู่รัฐบาล

ในการนำวิธีการใกล้เคียงมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น โดยหลักสรรพากรในฐานะผู้จัดเก็บภาษีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณเดียวกันอย่างเท่าเทียมกัน (Duty of Consistency) จึงอาจเกิดปัญหาได้ว่าในกรณีที่มีผู้เสียรายหนึ่งไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินจึงเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีขึ้นมา ซึ่งผู้เสียภาษีไม่อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เลือกที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นผลให้สามารถตกลงกับสรรพากรได้ หากต่อมามีผู้เสียภาษีอีกรายที่อยู่ในสถานการณและข้อเท็จจริงเหมือนกับผู้เสียภาษีรายแรกทุกประการ เมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้วแต่เลือกที่จะไม่เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย โดยยอมชำระภาษีตามที่ถูกประเมินไป หรือเลือกที่จะไปดำเนินคดีทางศาลแทนและผลสุดท้ายปรากฏว่าแพ้คดี เช่นนี้จะถือว่าเป็นการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณเดียวกันอย่างไม่เท่าเทียมกันหรือไม่ จะเห็นว่าในกรณีนี้ผู้เสียภาษีทั้งสองรายที่ถูกประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินและไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีดังกล่าว ผู้เสียภาษีทั้งสองรายมีสิทธิในการเลือกว่าจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีหรือไม่ก็ได้ เมื่อผู้เสียภาษีรายหลังไม่เลือกที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ดังนั้นจึงไม่ถือเป็นการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณเดียวกันอย่างไม่เท่าเทียมกัน¹

¹ Mike Lennard, "Peace of Our Time[Settling Tax Dispute] – Part 1", Available from:[http://www.mikelennard.com/?t=22\[2010_Feb 11\]](http://www.mikelennard.com/?t=22[2010_Feb 11])

นอกจากนี้อาจเกิดปัญหาอีกว่าหากในกรณีที่ผู้เสียภาษีสองรายซึ่งถูกประเมินภาษีโดยอยู่ในสถานการณ์เดียวกันและมีข้อเท็จจริงเหมือนกันทุกประการและทั้งคู่ต่างก็เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย เช่นนี้ กรมสรรพากรจำเป็นต้องให้ข้อตกลงที่เหมือนกันแก่ผู้เสียภาษีทั้งสองรายหรือไม่ ในประเด็นนี้เคยมีผู้เสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาอ้างว่าตนควรมีสติพิทักษ์ได้รับข้อตกลงลักษณะเดียวกันกับที่ IRS เคยให้แก่ผู้เสียภาษีรายอื่นที่อยู่ในสถานการณ์และข้อเท็จจริงเดียวกัน ซึ่งจะเห็นว่าผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิยกข้ออ้างดังกล่าวได้เนื่องจากกรณีที่ IRS ปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอย่างไม่เท่าเทียมกันในการเจรจาตกลงนั้นมีพื้นฐานมาจากความแตกต่างในการใช้ดุลพินิจในการตีความกฎหมายของ IRS กับการใช้ดุลพินิจในการเสนอข้อตกลงแก่ผู้เสียภาษีในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นรายการณ์ โดยในคดี *Bunce v. United States* นั้น The Court of Federal Claims ก็ได้ตัดสินโดยยึดหลักความแตกต่างระหว่างดุลพินิจในการตีความกฎหมายและดุลพินิจในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีดังกล่าว โดยศาลชี้ให้เห็นถึงพื้นฐานความแตกต่างระหว่างดุลพินิจที่ฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจ IRS ในการตีความและปรับใช้กฎหมายกับดุลพินิจที่ฝ่ายนิติบัญญัติให้ IRS ในการประนีประนอมข้อพิพาททางภาษี โดยในการตีความและปรับใช้กฎหมายนั้น IRS อาจใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจว่าข้อเท็จจริงเช่นนี้จะเก็บภาษีหรือไม่ แต่เมื่อใดก็ตามที่ IRS ได้ตัดสินใจไปแล้ว ก็ต้องนำไปปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีทุกรายอย่างเท่าเทียมกัน ในขณะที่ดุลพินิจในการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาทนั้นมีลักษณะตรงกันข้าม กล่าวคือดุลพินิจในการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาทนั้นหัวใจสำคัญอยู่ที่การปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์และข้อเท็จจริงเดียวกันแตกต่างกัน ดังนั้นในการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียภาษีจึงไม่มีสิทธิที่จะเรียกร้องข้อตกลงที่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจงจาก IRS ยิ่งไปกว่านั้นในการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษี หาก IRS ผูกพันที่จะต้องให้ข้อเสนอในลักษณะเดียวกันแก่ผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ในสถานการณ์หรือข้อเท็จจริงเดียวกันในการเจรจาตกลง IRS ก็คงไม่สามารถใช้ดุลพินิจในการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาทได้เพราะการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาทกับผู้เสียภาษีรายหนึ่งจะเป็นการผูกพัน IRS ให้ต้องทำการประนีประนอมกับผู้เสียภาษีทุกรายไป จึงเห็นได้ว่าในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น トラบใดที่ไม่ปรากฏว่ามีการใช้อำนาจดุลพินิจไปในทางที่ผิดหรือมีการกีดกันเลือกปฏิบัติอย่างมีอคติ ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบทางภาษีโดยอ้างว่าผู้เสียภาษีได้รับข้อเสนอที่ดีกว่า โดยผู้เสียภาษีควรจะคำนึงถึงแต่จุดยืนของตนภายใต้ตัวบทกฎหมายภาษีอากรเป็นหลักในการเจรจาตกลงมากกว่าไป

อ้างอิงถึงผู้เสียภาษีรายอื่น²

อย่างไรก็ตาม โดยหลักแล้ว IRS ก็มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันอย่างเท่าเทียมกัน แต่ในเรื่องของการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น ในบางกรณีก็อาจมีความจำเป็นที่ต้องซึ่งนำหน้าระหว่างการปฏิบัติตามหน้าที่ดังกล่าว (duty of Consistency) กับเวลาและค่าใช้จ่ายที่ทั้งฝ่ายรัฐและผู้เสียภาษีต้องเสียหากจะมีการดำเนินคดีในศาลต่อไปด้วย ดังนั้นรัฐบาลจึงตั้งสำนักงานอุทธรณ์ (The Appeals Division of IRS) ขึ้นมาซึ่งมีความเป็นอิสระจากหน่วยงานอื่นๆของ IRS เพื่อทำหน้าที่เป็นคนกลางระหว่างหน่วยตรวจสอบกับผู้เสียภาษี ซึ่งถึงแม้ว่าสำนักงานอุทธรณ์จะมีดุลพินิจในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีกับผู้เสียภาษีก็ตาม แต่โดยทั่วไปเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ก็ต้องยึดถือนโยบายและระเบียบปฏิบัติของสำนักงานอุทธรณ์เป็นแนวทางในการเจรจาตกลง เช่น ประเด็นข้อกฎหมายบางเรื่องก็ไม่สามารถเจรจาตกลงได้เพราะกฎหมายในเรื่องดังกล่าวบัญญัติไว้เป็นการชัดเจนแล้วหรือเป็นประเด็นที่กระทบกับผู้เสียภาษีในวงกว้างจึงจำเป็นต้องดำเนินคดีในศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานที่ชัดเจน เป็นต้น ในกรณีที่ประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะ (unique) ซึ่งเกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีเฉพาะรายเท่านั้นเช่นนี้เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ก็สามารถเจรจาตกลงได้ นอกจากนี้ สำนักงานอุทธรณ์ยังได้ออกแนวปฏิบัติในการเจรจาตกลง (Appeals Settlement Guidelines) สำหรับประเด็นต่างๆ (common issues) เช่น ธุรกรรมต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษี (Abusive tax avoidance transactions) เป็นต้น เพื่อให้เกิดแนวทางในการเจรจาตกลงไปในแนวทางเดียวกัน ซึ่งในการจะออกแนวปฏิบัตินั้นสำนักงานอุทธรณ์จะทำการพิจารณาข้อเท็จจริงต่างๆที่เกี่ยวข้องและทำการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมาย แล้วส่งแนวปฏิบัติดังกล่าวไปให้ที่ปรึกษากฎหมายของ IRS (Counsel) เพื่อออกความเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติดังกล่าวก่อนจะมีการอนุมัติให้นำแนวปฏิบัติไปใช้ได้จริง ซึ่งในแนวปฏิบัติดังกล่าวก็จะสะท้อนให้เห็นถึงการประเมินความเสี่ยงในการดำเนินคดีด้วย³

² Christopher M. Pietruszkiewicz, "Does the Internal Revenue Service have a duty to treat similarly situated taxpayers similarly?," *University of Cincinnati Law Review* 74 (winter 2005): 566-567.

³ James A. Dougherty, Tracy A. Fielman, "IRS appeals-maintaining independence, balancing enforcement, and improving currency", *The Tax Executive* (Nov-Dec, 2004) Available from:[http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_6_56/ai_n8966624/?tag=content;col1\[2010, Feb 13\]](http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_6_56/ai_n8966624/?tag=content;col1[2010, Feb 13])

ดังนั้นในการที่สำนักงานอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกาสามารถเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีกับผู้เสียภาษีได้นั้น โดยทั่วไปแล้วจะเห็นว่าผู้เสียภาษีมีทัศนคติต่อการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีในแง่บวกคือเป็นการช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพโดยไม่ต้องดำเนินคดีในศาลมากกว่าเป็นการที่กฎหมายเปิดช่องให้สำนักงานอุทธรณ์มีดุลพินิจเลือกปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีได้อย่างไม่เป็นธรรม

ในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยนั้น โดยหลักต้องคำนึงถึงความยุติธรรมด้วยคือต้องมีการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้นจึงควรมีการกำหนดให้ชัดเจนเป็นหลักในแนวทางปฏิบัติ (Guideline) เกี่ยวกับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีว่าในกรณีที่หากมีการเจรจาตกลงแล้วจะก่อให้เกิดการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันอย่างไม่เท่าเทียมกันเช่นนี้ไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยได้ และมีการกำหนดรายละเอียดด้วยว่าประเด็นใดบ้างที่ไม่สามารถไกล่เกลี่ยได้เนื่องจากจะกระทบผู้เสียภาษีในวงกว้างจึงจำเป็นต้องนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานที่ชัดเจนต่อไป นอกจากนี้ในประเด็นที่เหมือนกัน (common issue) ก็ให้มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับแนวทางในการเจรจาตกลงในแนวทางปฏิบัติเพื่อสร้างแนวทางในการเจรจาตกลงให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันด้วย

4.1.3.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

ความแน่นอนเกี่ยวกับภาษีอากรนับเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งของระบบภาษีอากรที่ดี โดยนอกจากต้องมีความชัดเจนในตัวบทกฎหมายแล้วยังต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บอีกด้วย โดยการจะสร้างความแน่นอนและชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมายและวิธีปฏิบัตินั้นอาจทำได้โดยการออกระเบียบ คำสั่งอย่างละเอียด ซึ่งหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความแน่นอนแล้วย่อมจะเป็นช่องทางชักนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรได้ ดังนั้นในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องใช้ดุลพินิจเพื่อเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นรายกรณีไปนั้น จำเป็นต้องมีการออกแนวทางปฏิบัติ (Guideline) ในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีให้รัดกุมที่สุดเพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและกำหนดกรอบในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ ป้องกันไม่ให้เกิดการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจ ลดโอกาสการบิดเบือนการใช้อำนาจในการเรียกหรือรับสินบน ซึ่งแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีจะแบ่งเป็น 3 ประเภทได้แก่

1) แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับตัวกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

แนวทางปฏิบัติประเภทนี้จะกำหนดถึงหลักเกณฑ์ในการเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี ลักษณะข้อพิพาททางภาษีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้และขั้นตอนต่างๆของกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

2) แนวทางปฏิบัติที่กำหนดว่าประเด็นใดที่ไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยได้

แนวทางปฏิบัติประเภทนี้จะกำหนดรายละเอียดว่าประเด็นใดบ้างที่ไม่สามารถไกล่เกลี่ยได้เนื่องจากกระทบผู้เสียภาษีในวงกว้างจึงจำเป็นต้องนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานที่ชัดเจนต่อไป

3) แนวทางปฏิบัติที่กำหนดแนวทางในการเจรจาตกลงของประเด็นที่เหมือนกัน (common issue)

เมื่อมีการพิจารณาแล้วเห็นว่าประเด็นใดที่มีลักษณะเหมือนกัน โดยอาจเป็นกรณีที่ประเด็นดังกล่าวมีปัญหาในการตีความกฎหมายและแนวคำพิพากษาของศาลก็ยังไม่ลงรอยกัน ซึ่งหากเป็นประเด็นที่สามารถเจรจาตกลงได้ก็ต้องมีการออกแนวทางปฏิบัติเพื่อสร้างแนวทางการเจรจาตกลงในแต่ละประเด็นที่เหมือนกันดังกล่าวให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันด้วย

จะเห็นว่าแนวทางปฏิบัติที่กำหนดว่าประเด็นใดที่ไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยได้เนื่องจากกระทบผู้เสียภาษีในวงกว้างและแนวทางปฏิบัติที่กำหนดแนวทางในการเจรจาตกลงของประเด็นที่เหมือนกันนั้นโดยลักษณะของแนวทางปฏิบัติดังกล่าวอาจทำให้ในช่วงแรกยังไม่สามารถสร้างแนวทางปฏิบัติให้มีลักษณะครอบคลุมและสมบูรณ์ได้ จึงจำเป็นต้องใช้เวลาในการค่อยๆพัฒนาแนวปฏิบัติดังกล่าวต่อไป

ส่วนหน่วยงานที่จะทำหน้าที่ศึกษาและพัฒนาแนวทางทางปฏิบัติของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้นจะเห็นว่าสรรพากรได้มีการจัดตั้งสำนักอุทธรณ์ภาษีขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี กำกับติดตามและควบคุมการปฏิบัติงานอุทธรณ์ภาษีอากร อีกทั้งยังวิเคราะห์ผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คำพิพากษาศาลฎีกาและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเพื่อวางแนวทางในการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน ดังนั้นหากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยก็อาจให้หน่วยงานดังกล่าวหรืออาจจัดตั้งหน่วยงานลักษณะเหมือนหน่วยงานดังกล่าวขึ้นมาเพื่อช่วยทำหน้าที่วางหลักเกณฑ์และแนวทางในทางในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีด้วยเช่น กำหนดแนวทางว่าประเด็นใดบ้างที่ไม่สามารถเจรจาตกลงได้และจำเป็นต้องนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐาน หรือประเด็นใดสามารถเจรจาตกลงกันได้รวมทั้งกำหนดแนวทางในการเจรจาตกลงในประเด็นที่เหมือนกัน (common issues) เพื่อเป็นแนวทางใน

การเจรจาตกลงประเด็นดังกล่าว อีกทั้งคอยกำกับติดตามดูแลให้มีการเจรจาตกลงมีมาตรฐาน เป็นไปในแนวทางเดียวกันทั่วประเทศ และวิเคราะห์ติดตามผลการเจรจาตกลงทั่วประเทศเพื่อทำ การพัฒนาแนวทางในการเจรจาตกลงต่อไป

4.1.3.3 หลักความสะดวก (Convenience)

องค์ประกอบของหลักเกณฑ์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี ในเรื่องความสะดวกนั้น หมายความว่า ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องมีความสะดวกทั้งในด้านการ จัดเก็บโดยฝ่ายรัฐบาล และจะต้องมีความสะดวกในการที่ประชากรผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจะ ปฏิบัติตามในการเสียภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีความสะดวกใน การจัดเก็บและสะดวกในการจ่ายภาษีอากรก็จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วมี ประสิทธิภาพและเสียค่าใช้จ่ายน้อยนอกจากนี้ ในส่วนของผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมีความ สะดวกในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรก็จะเป็นส่วนหนึ่งที่จะทำให้ บุคคลเหล่านี้ยินดีและเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายอันจะเป็นส่วนประกอบที่จะทำให้รัฐสามารถ ที่จะเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

เมื่อพิจารณากระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีของไทยจะเห็นว่ายังมีบางจุดที่ ไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี ในเรื่องความสะดวกทั้งในด้านของฝ่ายรัฐและ ฝ่ายผู้เสียภาษี ดังนี้ ในด้านของฝ่ายรัฐนั้นจะเห็นว่า โดยทั่วไปแล้วเมื่อผู้เสียภาษีถูกเจ้าพนักงาน ประเมินภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมิน ผู้เสียภาษีก็จะอุทธรณ์การประเมินต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พร้อมทั้งขอทุเลาการบังคับทางภาษี ทำให้ฝ่ายรัฐยังไม่สามารถ จัดเก็บภาษีได้ ซึ่งในทางปฏิบัติ จะเห็นว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ค่อนข้างใช้เวลานานมาก และหากปรากฏว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ไม่เป็นผลดีต่อผู้เสียภาษี และผู้เสียภาษีตัดสินใจนำคดีขึ้นสู่ศาล ฝ่ายรัฐก็ต้องเตรียมตัว ดำเนินการเพื่อต่อสู้คดี ซึ่งกว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีได้นั้น ค่อนข้างยุ่งยากเป็นอย่างยิ่ง

ในส่วนของฝ่ายผู้เสียภาษีเองนั้นก็ประสบความยุ่งยากเช่นเดียวกัน หากไม่เห็น ด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ก็ต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งผู้เสียภาษีมีเวลาเตรียมการค่อนข้างสั้น อีกทั้ง ผู้เสียภาษียังประสบปัญหาในการเข้าถึงพยานหลักฐานต่างๆ เช่น การที่ผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถ ตรวจสอบและถ่ายภาพสำเนาหรือคัดลอกรายงานการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ประเมินที่เสนอขอประเมินภาษีอากร กระดาษทำการต่าง ๆ ซึ่งเป็นที่มาของตัวเลขที่เจ้า พนักงานประเมินทำการประเมินภาษี รวมทั้งคำให้การของตนเองที่เจ้าพนักงานประเมินบันทึกไว้

ในจำนวนการตรวจสอบ นอกจากนี้หนังสือแจ้งการประเมินก็มีรายละเอียดน้อยมาก ไม่สามารถแสดงข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุให้ถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมได้ทั้งหมด ทำให้ผู้เสียภาษีประสบปัญหาในการเขียนอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรให้มีความชัดเจนเพียงพอ และหากในที่สุดแล้วคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นผลดีต่อผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษียังต้องนำคดีขึ้นสู่ศาล ต้องมีการจ้างทนายความเพื่อต่อสู้คดีและในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลนั้นก็ยังมีขั้นตอนและระเบียบแบบแผนที่ยุ่งยากต่อการปฏิบัติตาม ซึ่งผลสุดท้ายก็ไม่แน่ว่าจะชนะคดีหรือไม่ ดังนั้นในการตัดสินใจนำคดีขึ้นศาลนอกจากจะยุ่งยากแล้วยังมีความเสี่ยงอีกด้วย

หากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีจะเป็นการสอดคล้องกับหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี ในเรื่องความสะดวกซึ่งเป็นประโยชน์ทั้งแก่ฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีคือเมื่อผู้เสียภาษีถูกประเมินแล้วหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินจึงเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีขึ้นมา หากข้อพิพาททางภาษีนั้นเป็นข้อพิพาททางภาษีที่สามารถเจรจาตกลงกันได้ แทนที่จะนำคดีภาษีเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีและฝ่ายรัฐสามารถเจรจาไกล่เกลี่ยกันก่อนได้ จะทำให้คดีภาษีสามารถเป็นที่ยุติได้อย่างรวดเร็ว ฝ่ายรัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้ทันที และฝ่ายผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องนำคดีเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามปกติ

4.1.3.4 หลักของการประหยัด (Economy)

เพื่อที่จะหารายได้จากการจัดเก็บภาษีให้รัฐบาลได้อย่างพอเพียง ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ (administrative costs) ควรต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่หาได้ หลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี ในเรื่องของการประหยัดนั้น หมายความว่า การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด ทั้งนี้ จะได้ไม่เป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรมากเกินไป และเพื่อให้สามารถที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้มากที่สุดโดยมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ซึ่งเมื่อกล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับหลักในการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ไม่สามารถที่จะพิจารณาด้านทุนในการจัดเก็บเฉพาะทางฝ่ายรัฐบาลเท่านั้น แต่จะต้องพิจารณาภาระค่าใช้จ่ายในส่วนของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐด้วย ทั้งนี้จะเห็นว่าค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนับได้ว่าเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจเพราะว่าการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลโดยมิได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด

หากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีจะเป็นการสอดคล้องกับหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีในเรื่องความประหยัดคือ

สำหรับข้อพิพาททางภาษีที่สามารถไกล่เกลี่ยกันได้ ถ้าเปิดโอกาสให้มีการไกล่เกลี่ยกันได้ก่อน ตั้งแต่เริ่มมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้นคือหลังจากมีการประเมินภาษีอากร หากฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายรัฐสามารถตกลงกันได้ก็จะทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็ว โดยไม่ต้องนำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำให้สามารถประหยัดต้นทุนค่าใช้จ่ายในขั้นตอนการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีในชั้นศาลได้ ส่วนในด้านผู้เสียภาษีก็สามารถประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีซึ่งต้องมีการจ้างทนายความและยังสามารถประหยัดเวลาได้อีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ข้อพิพาททางภาษีเป็นจำนวนเงินไม่สูงมากนักหากต้องดำเนินคดีในชั้นศาลต่อไปจะไม่คุ้มค่าใช้จ่ายและเวลาที่จะต้องเสีย

4.1.3.5 หลักของการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability)

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศ จะประสบความสำเร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีหรือไม่นั้น องค์ประกอบที่สำคัญมากประการหนึ่งก็คือ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีดังกล่าวนั้นจะต้องเป็นที่ยอมรับได้ของสังคมหรือประชาชนผู้มีหน้าที่จะต้องเสียภาษี ในการที่ประชาชนโดยทั่วไปจะยอมรับในระบบการบริหารจัดเก็บภาษีหนึ่งๆหรือไม่นั้นนอกจากระบบการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความยุติธรรมและเสมอภาคต่อผู้เสียภาษีแล้ว นอกจากนี้ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีจะต้องไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชนในการปฏิบัติตามกฎหมาย คือต้องยึดหลักให้ความสะดวกแก่ประชาชนผู้เสียภาษีให้มากที่สุด พร้อมทั้งจะต้องจัดเก็บภาษีโดยให้เงินเบี่ยงค่าใช้จ่ายต่างๆ แก่ผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด

หากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีอย่างเหมาะสมโดยมีการออกระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีที่ชัดเจนทำให้ผู้เสียภาษีทุกคนมั่นใจได้ว่าจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในการเจรจาตกลงและมีการสร้างมาตรการรองรับเพื่อให้ระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเป็นไปอย่างโปร่งใสและไม่เป็นการเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจดุลพินิจตามอำเภอใจเพื่อทำการทุจริตคอร์รัปชัน เช่นนี้ก็จะเป็นการสอดคล้องกับหลักการการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีในเรื่องของการยอมรับได้ของสังคมเพราะการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทนั้นนอกจากจะเป็นการเพิ่มทางเลือกของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีแล้วยังช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมอีกด้วย

4.1.3.6 หลักของการทำรายได้ (Productivity)

ในบรรดารายรับทั้งหลายของประเทศนั้น รายรับจากแหล่งรายได้ประเภทภาษีอากรนั้นถือว่าเป็นแหล่งรายได้ใหญ่ที่มีความสำคัญมากที่สุด ด้วยเหตุนี้ ในการบริหารและพัฒนาประเทศในแต่ละปีรัฐบาลก็มุ่งหน้าที่จะอาศัยรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นหลักในการใช้จ่ายใช้สอย ดังนั้นระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจึงจะต้องสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างเพียงพอตามที่ประมาณการเอาไว้ในการที่จะใช้เพื่อพัฒนาและบริหารประเทศตามงบประมาณที่ได้ตั้งไว้ในแต่ละปี

หากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีจะเป็นการสอดคล้องกับหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี ในเรื่องของการทำรายได้คือในกรณีที่เกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นมาแล้วนั้น ถ้าทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างก็มีข้อโต้แย้งสนับสนุนที่มีน้ำหนักทั้งคู่เช่นนี้ หากดำเนินคดีในชั้นศาลต่อไปก็ไม่แน่นอนว่าศาลจะตัดสินออกมาอย่างไร ฝ่ายรัฐจึงมีความเสี่ยงในการดำเนินคดีอีกทั้งยังต้องใช้เวลานาน ในกรณีที่ข้อพิพาททางภาษีไม่ได้เป็นประเด็นสำคัญที่กระทบกับผู้เสียภาษีในวงกว้างจึงจำเป็นต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานที่ชัดเจนต่อไปเช่นนี้จึงเห็นว่าเหมาะสมให้มีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ซึ่งเมื่อทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงกันได้ รัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้ทันที

4.1.4 ประโยชน์ของการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

4.1.4.1 ส่งเสริมกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

ในการนำแนวคิดเรื่องวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น โดยลักษณะแล้วเป็นการนำมาใช้เพื่อส่งเสริมให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ไม่ได้เป็นการนำมาใช้เพื่อแทนที่ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบเดิมแต่อย่างใด กล่าวคือจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้เฉพาะแต่กรณีที่มีความเหมาะสมเท่านั้น ไม่สามารถนำวิธีการไกล่เกลี่ยไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้ในทุกกรณี เช่น กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้เป็นการชัดเจนแล้วว่าต้องเสียภาษี หรือเป็นกรณีที่มีแนวคำพิพากษาศาลเป็นบรรทัดฐานที่ชัดเจนเช่นนี้เป็นกรณีที่ไม่สามารถทำการไกล่เกลี่ยได้ หรือประเด็นที่กระทบกับผู้เสียภาษีในวงกว้างจึงจำเป็นต้องดำเนินคดีในศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานที่ชัดเจน เป็นต้น จะเห็นได้ว่าในกรณีที่เกิดข้อพิพาททางภาษีแล้วและข้ออ้างสนับสนุนของทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างมีน้ำหนักทั้งคู่ ทำให้โอกาสที่จะชนะคดีของทั้งสองฝ่ายมีเท่ากันเช่นนี้

เมื่อพิจารณาจากทางด้านฝ่ายผู้เสียหาย หากเปิดโอกาสให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายเจรจาข้อตกลงที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับได้เช่นนี้ก็ทำให้สามารถระงับข้อพิพาทได้โดยผู้เสียหายไม่ต้องนำคดีเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลซึ่งต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายสูง ส่วนฝ่ายรัฐก็สามารถบริหารจัดการเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น กล่าวคือถ้าเจรจาตกลงกันได้เป็นผลสำเร็จฝ่ายรัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้ทันทีไม่ต้องรอให้มีคำพิพากษาศาลเสียก่อน

4.1.4.2 ช่วยให้ประชาชนสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมง่ายขึ้นและเป็นการเพิ่มทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีแก่ประชาชน

การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม (Access to Justice) ถือเป็นสิทธิอย่างหนึ่งของประชาชนที่จะได้รับการบริการและความคุ้มครองจากรัฐ มาตรา 40 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 ได้วางหลักไว้เป็นแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐว่า บุคคลย่อมมีสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็วและทั่วถึง จากการศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของไทยในปัจจุบันพบว่ายังมีปัญหาบางประการอยู่โดยเห็นได้จากเมื่อผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วถือว่ามีความจำเป็นต้องเสียภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน มิฉะนั้นกฎหมายถือว่าเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานสามารถที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที ซึ่งแม้ผู้เสียหายจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวและได้อุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตามก็ยังไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีอากร ดังนั้นผู้เสียหายจำเป็นต้องทำหนังสือเพื่อขอทุเลาการเสียภาษีโดยจะต้องวางหลักประกันการชำระภาษีตามระเบียบและวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย อีกทั้งการที่ไม่มีกฎหมายกำหนดว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำคำวินิจฉัยเสร็จภายในเวลาเท่าใดทำให้ในทางปฏิบัติการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงค่อนข้างล่าช้า ซึ่งในระหว่างที่รอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยนั้นผู้เสียหายยังคงต้องมีความรับผิดชอบเงินเพิ่มตามกฎหมายในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องนำส่งจนกว่าจะได้ชำระภาษีจริง นอกจากนี้ หากผู้เสียหายประสงค์จะนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไปก็ยังมีภาระต้องเสียค่าขึ้นศาลตามอัตราปกติเช่นคดีแพ่งทั่วไปทั้งที่คดีภาษีอากรนั้นมีลักษณะเป็นคดีปกครอง จากปัญหาดังกล่าวทำให้ในกรณีที่ข้อพิพาททางภาษีเป็นเงินจำนวนไม่มากนัก แม้ผู้เสียหายจะเห็นว่าข้อโต้แย้งของตนมีน้ำหนักและมีโอกาสชนะคดีสูงก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาแล้วหากต้องเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติจะไม่คุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่ตนต้องเสียจึงตัดสินใจจะไม่อุทธรณ์ต่อไป จึงเห็นได้ว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันยังมีอุปสรรคบางประการทำให้ผู้เสียหายรายย่อยไม่อาจเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้ หากผู้เสียหายมีทางเลือกโดยสามารถเข้าสู่

กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีและสามารถเจรจาข้อตกลงที่ตนยอมรับได้ก็จะทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างรวดเร็วและเป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย

4.1.4.3 การมีผู้ไกล่เกลี่ยช่วยให้คู่กรณีสามารถหาข้อตกลงที่เป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายได้

ในการเจรจาตกลงระหว่างฝ่ายผู้เสียภาษีกับฝ่ายสรรพากรนั้นจะเห็นว่าสรรพากรอาจมีข้อได้เปรียบผู้เสียภาษีในแง่มีความรู้ความชำนาญในกฎหมายภาษีอากรมากกว่าผู้เสียภาษีอากรโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เป็นผู้เสียภาษีย่อยที่อาจไม่มีทุนทรัพย์เพียงพอในการว่าจ้างที่ปรึกษากฎหมายได้ แต่ในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้นจะมีผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นคนกลางมีบทบาทสำคัญคอยช่วยเหลือคู่กรณีให้สามารถเจรจาตกลงกันได้ โดยผู้ไกล่เกลี่ยจะทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในคดีรวมทั้งพยานหลักฐานเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องของอีกทั้งยังช่วยประนีประนอมและชี้ให้เห็นถึงจุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละฝ่ายจากมุมมองที่เป็นกลางปราศจากอคติ จึงทำให้ช่วยแนะนำให้คู่กรณีสามารถหาข้อตกลงที่เป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายได้ ทั้งนี้ตัวผู้ไกล่เกลี่ยไม่ได้เป็นผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินชี้ขาดข้อพิพาทเองแต่อย่างใด

4.1.4.4 ช่วยลดจำนวนคดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล

จากการศึกษาระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า IRS มีนโยบายให้สำนักงานอุทธรณ์มีบทบาทสำคัญในการช่วยระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งวิธีการในการระงับข้อพิพาทของสำนักงานอุทธรณ์นั้นจะใช้วิธีการเจรจาเพื่อหาข้อตกลงกับผู้เสียภาษี ทำให้สำนักงานอุทธรณ์สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้สูงถึง 80%⁴ นอกจากนี้ ในกรณีที่การเจรจาไม่ประสบผลสำเร็จ สำนักงานอุทธรณ์ก็ยังได้มีการนำวิธีการของการระงับข้อพิพาททางเลือกเช่นวิธีการไกล่เกลี่ยมาช่วยทำให้สามารถระงับข้อพิพาทได้ถึง 45-60%⁵ ทำให้ในแต่ละปีสำนักงานอุทธรณ์สามารถระงับข้อพิพาทได้ถึงประมาณ 74,000 คดี จำนวนคดีที่ขึ้นสู่ศาลจึงเหลือ

⁴ Stuart L. Brown, "Improving the process for resolving tax controversies", Federal Bar Association Section of Taxation Report (summer,1996): 12.

⁵ Maxine Aaronson and Steven C. Salch, "If at First You don't Succeed, Try Appeals Mediation", Journal of Tax Practice and Procedure (April-May, 2007): 37.

เพียงประมาณ 1,500 คดีต่อปีเท่านั้น⁶ ส่วนประเทศออสเตรเลียนั้นผลของการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ขึ้นการระงับข้อพิพาทของ AAT นั้นทำให้คู่กรณีสามารถทำการตกลงระงับข้อพิพาทโดยไม่ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณา(Hearing) ได้ถึง 70%⁷

ในปัจจุบันความล่าช้าในการพิจารณาคดีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลส่วนหนึ่งมีสาเหตุมาจากการที่มีคดีค้างอยู่ทั้งในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และชั้นศาลจำนวนมาก หากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้เพื่อช่วยเสริมระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบเดิมแม้ว่าวิธีการไกล่เกลี่ยจะไม่เหมาะกับการนำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีทุกประเภทก็ตาม แต่การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ก็สามารถช่วยแบ่งเบาภาระของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลไปได้บ้างไม่มากก็น้อย โดยเห็นได้จากเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นแล้วหากเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีและสรรพากรเจรจาไกล่เกลี่ยตกลงกัน ทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีลงได้โดยเป็นที่พอใจของทุกฝ่าย ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล คดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลก็จะมีปริมาณน้อยลงทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลสามารถพิจารณาคดีได้รวดเร็วยิ่งขึ้น

4.1.4.5 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีไม่เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

หลักการที่สำคัญประการหนึ่งของการไกล่เกลี่ยก็คือ การไกล่เกลี่ยตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจซึ่งหลักการดังกล่าวนำมาใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีด้วย กล่าวคือ การจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้จะต้องเกิดจากความสมัครใจของทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐและฝ่ายผู้เสียภาษี หากฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดไม่ยินยอมก็ไม่สามารถไปบังคับอีกฝ่ายให้เข้าร่วมเจรจาไกล่เกลี่ยได้ ในการจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นทั้งสองฝ่ายจะต้องทำข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ย (Agreement to mediate) โดยหลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้วหาก

⁶ James A. Dougherty, "Modernization in Appeals", The Tax Advisor (October, 1993)
Available from: [http://www.thefreelibrary.com/Modernization+in+Appeals.++\(tax+appeals\)-a014237435](http://www.thefreelibrary.com/Modernization+in+Appeals.++(tax+appeals)-a014237435)[2010, Mar 1]

⁷ The Hon. Justice Garry Downes AM, "Reforms to the Administrative Appeals Tribunal"
Available from:
<http://www.aat.gov.au/SpeechesPapersAndResearch/speeches/downes/reforms.htm>[2010, Mar 1]

สามารถเจรจาตกลงกันได้ก็ทำให้ข้อพิพาททางภาษีระงับไป อย่างไรก็ตาม หากต่อมาปรากฏว่า คู่กรณีไม่ต้องการที่จะเจรจากันต่อไปหรือหลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้วไม่สามารถเจรจาตกลงกันได้ ทั้งสองฝ่ายก็สามารถออกจากกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้ทุกเมื่อ โดยผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิในการให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไปได้

4.1.4.6 ช่วยรักษาสัมพันธภาพระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี

ในระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกตินั้นจะเห็นว่าการต่อสู้คดีในศาลมีลักษณะเป็นปรปักษ์กัน (adversarial) ไม่ส่งเสริมให้คู่กรณีสามารถเจรจากันอย่างเปิดเผยตรงไปตรงมา อีกทั้งผลของคำพิพากษาจะออกมาในลักษณะมีฝ่ายที่เป็นผู้ชนะและฝ่ายที่เป็นผู้แพ้ ในขณะที่วิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้น โดยอาศัยความช่วยเหลือจากผู้ไกล่เกลี่ยคอยช่วยเหลือทำให้คู่กรณีสามารถพูดคุยแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและสามารถหาทางออกที่เป็นที่พอใจแก่ทุกฝ่ายได้ จึงสามารถระงับข้อพิพาทได้ในลักษณะ win-win situation ซึ่งเป็นการช่วยรักษาสัมพันธภาพอันดีระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีและเป็นการช่วยให้ผู้เสียภาษีมีทัศนคติที่ดีต่อระบบการบริหารจัดเก็บภาษีของรัฐอีกด้วย นอกจากนี้ในระยะยาวยังเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีอยากปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้องโดยสมัครใจ (Voluntary compliance)

4.1.4.7 ช่วยส่งเสริมระบบเศรษฐกิจโดยรวม

ในการทำธุรกิจนั้นภาษีอากรถือเป็นต้นทุนทางธุรกิจอย่างหนึ่ง ดังนั้นการทราบจำนวนภาษีอากรที่แน่นอนจึงมีความสำคัญต่อการทำธุรกิจ จะเห็นได้ว่าหากผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทถูกประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีดังกล่าวก็ตั้งอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งใช้เวลาในการพิจารณาคดีค่อนข้างนาน และหากยังได้ผลไม่เป็นที่พอใจก็ต้องอุทธรณ์ต่อไปยังศาล กว่าจะสิ้นสุดกระบวนการที่ทำให้ผู้เสียซึ่งเป็นบริษัททราบจำนวนภาษีที่แน่นอนที่ต้องชำระจึงใช้เวลานาน ซึ่งไม่เป็นผลดีต่อบริษัท นอกจากนี้ยังมีค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นจากการดำเนินคดีอีกด้วย หากผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ก็จะทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีลงได้อย่างรวดเร็ว สามารถประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นจากการดำเนินคดี อีกทั้งยังสามารถทราบจำนวนภาษีที่แน่นอนที่ต้องชำระ ทำให้บริษัทบริหารกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นจึงสามารถแข่งขันในตลาดได้

4.2 การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย

4.2.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ไกล่เกลี่ยได้

ข้อพิพาททางภาษีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้นั้นควรรวมทั้งประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเนื่องจากเมื่อพิจารณาถึงลักษณะคดีภาษีอากรในสภาพความเป็นจริงแล้ว การจะแบ่งแยกประเด็นข้อเท็จจริงและประเด็นข้อกฎหมายจากกันให้ชัดเจนนั้นทำได้ยาก และในบางกรณีประเด็นข้อเท็จจริงและประเด็นข้อกฎหมายก็มีความคาบเกี่ยวกันอยู่ด้วย

ตัวอย่างข้อพิพาททางภาษีที่มีลักษณะเหมาะสมให้มีการไกล่เกลี่ยได้ ได้แก่

- กรณีที่ข้อพิพาทเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนหรือพิพาทกันในเรื่องจำนวน (Quantum issues) หรือกรณีที่มีความยากลำบากในการหาพยานหลักฐาน หรือมีความไม่แน่นอนในการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับกฎหมาย มีผลทำให้ข้อพิพาทเหล่านี้ไม่เหมาะสมที่จะดำเนินคดีในชั้นศาล
- ข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะ (unique) ทำให้ไม่เหมาะในการดำเนินคดีเช่น ข้อพิพาทในเรื่องการตีราคาทรัพย์สินที่มีลักษณะเฉพาะ (unique asset)

ส่วนกรณีที่ไม่เหมาะสมในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ได้แก่

- กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้มีความชัดเจนอยู่แล้ว
- การเจรจาตกลงจะส่งผลให้เกิดการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณเดียวกันไม่เท่าเทียมกัน
- ประเด็นดังกล่าวมีแนวคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานชัดเจนและยังไม่มีแนวคำพิพากษาออกมาในทางที่ขัดแย้งกัน
- กรณีที่เหมาะสมแก่การนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานในเรื่องดังกล่าว
- ประเด็นเดียวกันนี้มีการพิจารณาคดีกันอยู่และกำลังรอคำพิพากษาศาล
- คดีที่ผู้เสียภาษีมีโอกาสน้อยที่จะชนะหากนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาล ซึ่งการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีในทางปฏิบัตินั้นต้องระวังไม่ให้เป็นการส่งเสริมให้เกิดการคัดค้านหรือการอุทธรณ์ที่ไม่เป็นสาระ

4.2.2 แนวทางในการเจรจาตกลง

จากการศึกษาถึงการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นจะเห็นว่าในการเจรจาตกลงของสำนักงานอุทธรณ์นั้นนอกจากการพิจารณาถึงข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายแล้วยังมีการพิจารณาถึง "ความเสี่ยงในการดำเนินคดี" อีกด้วย ซึ่งในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยนั้น ควรนำแนวคิดเรื่องความเสี่ยงในการดำเนินคดีมาใช้เพื่อเป็นเกณฑ์ในการกำหนดขอบเขตของการเจรจาตกลง โดยในการพิจารณาหาความเสี่ยงในการดำเนินคดีจะทำการพิจารณาเป็นรายประเด็นไป กล่าวคือเมื่อพิจารณาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและพยานหลักฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องแล้วก็ทำการวิเคราะห์จุดอ่อนจุดแข็งในคดีของแต่ละฝ่ายเพื่อประเมินว่าในประเด็นนั้นฝ่ายรัฐมีโอกาสแพ้ชนะที่เปอร์เซ็นต์หากมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล เช่นถ้าในคดีที่ฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างก็มีข้ออ้างที่มีน้ำหนักทั้งคู่ โอกาสในการแพ้ชนะคดีของทั้งสองฝ่ายจึงเป็น 50% เท่ากัน ดังนั้นในการเจรจาตกลง ก็จะมีการประนีประนอมกันที่ 50%

ส่วนประเภทของการเจรจาตกลงที่เหมาะสมในการนำมาใช้เมื่อมีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทย มีรายละเอียดดังนี้

1) Mutual concession settlement

การตกลงประเภทนี้เป็นกรณีที่ทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างยอมประนีประนอมกันเพื่อระงับข้อพิพาทในประเด็นที่มีความไม่แน่นอนสูงว่าหากมีการดำเนินคดีแล้วศาลจะตีความและปรับใช้กฎหมายอย่างไรหรือศาลจะถือตามข้อเท็จจริงใด เนื่องจากเป็นกรณีที่ข้อโต้แย้งของทั้งสองฝ่ายมีน้ำหนักทั้งคู่ จึงไม่มีฝ่ายใดมั่นใจว่าจะชนะคดีดังนั้นทั้งสองฝ่ายจึงต้องการทำการเจรจาตกลง โดยข้อตกลงที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับนั้นเกิดจากความตกลงใจของทั้งสองฝ่ายจึงถือได้ว่าเป็นข้อตกลงที่มีความยุติธรรม การตกลงประเภทนี้ส่วนใหญ่เป็นประเด็นข้อเท็จจริง

จะเห็นว่าการตกลงประเภทนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการประเมินจุดยืนของแต่ละฝ่ายอย่างตรงไปตรงมา ทำให้ได้ข้อตกลงที่ยุติธรรมกับทุกฝ่ายเหมาะสม ดังนั้นจึงเหมาะสมในการนำมาใช้เมื่อมีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทย

2) Split-issue settlement

Split-issue settlement เป็นการตกลงในประเด็นที่หากมีการดำเนินคดีแล้วผลจะออกมาในลักษณะต้องเสียภาษีทั้งหมดหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย (All-or-nothing decision) การตกลงประเภทนี้อาจมีลักษณะเป็นการแลกเปลี่ยนประเด็นกัน (trading of issues) หรืออาจเป็นการตกลงลักษณะ “Bottom line” settlement การเจรจาตกลงประเภทนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการคำนวณเปอร์เซ็นต์หรือกำหนดจำนวนภาษี

ในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยนั้น เห็นว่าควรให้ใช้การตกลงประเภทนี้ได้เท่าที่จำเป็นเท่านั้น โดยจะใช้การตกลงประเภทนี้ได้ต่อเมื่อไม่สามารถหาวิธีการเจรจาตกลงอื่นๆที่เหมาะสมได้แล้ว

3) Nuisance Value Settlement

การตกลงประเภทนี้เป็นข้อตกลงโดยที่ไม่ได้พิจารณาถึงความถูกต้องใดๆของประเด็นข้อพิพาทเลยแต่เป็นการตกลงเพียงเพราะต้องการหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายและความไม่สะดวกที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินคดีเท่านั้น เช่นในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าข้อพิพาทของตนเป็นจำนวนเงินไม่มาก หากมีการดำเนินคดีจะไม่คุ้มค่าใช้จ่ายจึงมาขอเจรจาตกลงโดยปราศจากข้ออ้างที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

จะเห็นว่าการตกลงประเภทนี้ไม่เหมาะสมในการนำมาใช้เมื่อมีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเพราะเป็นการตกลงโดยไม่ได้คำนึงถึงจุดยืนในทางคดีของฝ่ายผู้เสียภาษีเลย ดังนั้นแม้ข้อพิพาททางภาษีจะเป็นเงินจำนวนไม่มากก็ตาม หากจะสามารถเจรจาตกลงได้ก็ต้องมีข้ออ้างทางข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่มีน้ำหนักด้วย

4.2.3 กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย

4.2.3.1 การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี

จากการศึกษาการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยออสเตรเลียพบว่าประเทศออสเตรเลียนั้นมีนโยบายสนับสนุนให้สามารถระงับข้อพิพาทภาษีได้เร็วที่สุด (as early as possible) และสามารถนำวิธีการไกล่เกลี่ยไปใช้ได้ในทุกขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทตั้งแต่ชั้นการระงับข้อพิพาทภายใน ATO และภายนอก ATO ดังนั้นเมื่อเกิดข้อ

พิพาททางภาษีขึ้นแล้วผู้เสียภาษีสามารถขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ตั้งแต่หลังจากเจ้าหน้าที่ได้ออกหนังสือสรุปผลการตรวจสอบในขั้นการตรวจสอบภาษี (Audit) หรือในขั้นการคัดค้านการประเมินภาษี (objection stage) หรือในขั้นการระงับข้อพิพาทของ AAT ก็ได้ ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาเนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองโดยสำนักงานอุทธรณ์นั้น โดยปกติจะใช้วิธีการเจรจา (negotiation) เพื่อหาข้อตกลงอันเป็นที่ยอมรับได้ของทั้งสองฝ่ายอยู่แล้ว ซึ่ง IRS เห็นว่าการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้จะช่วยให้สำนักงานอุทธรณ์สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ดังนั้นเมื่อฝ่ายผู้เสียภาษีและสำนักงานอุทธรณ์มีการเจรจากันแล้วแต่ไม่ประสบผลสำเร็จผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยต่อไปได้

สำหรับประเทศไทยนั้น จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยยังมีปัญหาบางประการทั้งในขั้นการระงับข้อพิพาทโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำให้ไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพดังนั้นในการพิจารณาถึงการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีจึงเห็นว่าควรเปิดโอกาสให้สามารถเข้าสู่กระบวนการได้ตั้งแต่ก่อนเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยกำหนดเวลาในการขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นเห็นว่าควรเป็นกำหนดเวลาเดียวกับการใช้สิทธิอุทธรณ์ การประเมินของผู้เสียภาษี คือเมื่อผู้เสียภาษีถูกประเมินแล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมิน จึงเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีขึ้นมา ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ ทั้งนี้ผู้เสียภาษีที่จะขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยก่อนอื่นจะต้องเป็นผู้มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน

ส่วนขั้นตอนของการยื่นคำร้องเพื่อขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นจะใช้ขั้นตอนของการยื่นอุทธรณ์ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรพ.ศ.2546 คือผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นต้องยื่นคำร้องขอเข้าสู่กระบวนการต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรภาคเดียวกับสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรภาคที่มีอำนาจรับอุทธรณ์ กรมสรรพากรจะจัดข้าราชการระดับ 3 ขึ้นไปทำหน้าที่ตรวจรับคำร้องว่าผู้เสียภาษีได้กรอกข้อความและแนบหลักฐานตามที่ระบุในคำร้องครบถ้วนหรือไม่ หลังจากนั้นจึงออกใบรับคำร้องขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยให้แก่ผู้ยื่นคำร้องและบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำร้องแต่ละรายในฐานข้อมูลแล้วจะดำเนินการ

1) แจ้งการรับคำร้องขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยให้หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรทราบ เพื่อให้แจ้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและหน่วยเร่งรัดภาษีอากรค้าง

2) แจ้งการรับคำร้องขอเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรเพื่อชี้แจงข้อเท็จจริงปะทะเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งส่งสำเนาคำร้องไปด้วย ภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้องและเมื่อหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรได้รับแจ้งแล้วให้

ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งชี้แจงเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของผู้ยื่นคำร้องเป็นรายประเด็น แล้วจัดส่งสำนวนการประเมินภาษีอากรให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรพ.ศ.2546 ได้กำหนดให้มีหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายพร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์⁸

ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งก็คือสรรพากรภาคทำหน้าที่พิจารณารวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายพร้อมทั้งทำความเข้าใจว่าข้อพิพาทของผู้เสียภาษีดังกล่าวสามารถเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้หรือไม่ หากเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าข้อพิพาทดังกล่าวไม่สามารถไกล่เกลี่ยได้ก็ให้เสนอความเห็นพร้อมเหตุผลต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการตามที่เห็นสมควรต่อไป อย่างไรก็ตามเนื่องจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการไกล่เกลี่ยเป็นวิธีการที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานความสมัครใจ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีไม่ได้รับการอนุมัติให้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยถือว่าคำสั่งดังกล่าวเป็นที่สุด ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุมัติดังกล่าว

ในกรณีผู้เสียภาษีได้รับการอนุมัติให้เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยได้ ให้คู่กรณีเข้าทำข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยเพื่อเป็นการวางกรอบกว้างๆเกี่ยวกับกระบวนการไกล่เกลี่ยที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ทำการคัดเลือกผู้ไกล่เกลี่ยและกำหนดวันที่จะทำการไกล่เกลี่ย

หลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้วหากปรากฏว่าไม่สามารถตกลงกันได้ ผู้เสียภาษีสามารถให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไปได้

4.2.3.2 ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย

ผู้ที่เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้แก่ฝ่ายผู้เสียภาษี ฝ่ายสรรพากรและผู้ไกล่เกลี่ยโดยฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายตัวแทนจากกรมสรรพากรจะต้องมีผู้เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างน้อย 1 คน ซึ่งมีอำนาจในการตัดสินใจ ทั้งนี้ผู้ที่มีอำนาจในการทำการเจรจาตกลงของ

⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรพ.ศ.2546

ฝ่ายสรรพากรควรให้เป็นเจ้าหน้าที่ระดับสูงซึ่งไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์ นอกจากนี้ถ้าจะให้แต่ละฝ่ายมีผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยที่มีความเข้าใจในประเด็นข้อพิพาทและมีความรู้ความชำนาญด้านกฎหมายภาษีซึ่งจะมีประโยชน์ในการช่วยคู่พิพาทตัดสินใจ

จากการศึกษาการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของสหรัฐอเมริกาพบว่าการทำงานที่สำนักงานอุทธรณ์สามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากการที่เจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ที่ทำหน้าที่ในการเจรจานั้นเป็นเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการฝึกอบรมเพื่อทำหน้าที่ในการเจรจาโดยตรงจึงมีทัศนคติที่เปิดกว้าง ต้องการหาทางระงับข้อพิพาทกับฝ่ายผู้เสียภาษีด้วยใจที่เป็นกลาง และเจ้าหน้าที่สำนักงานอุทธรณ์ที่ทำหน้าที่ในการเจรจาในคดีใดจะไม่สามารถติดต่อสื่อสารกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายตรวจสอบของคดีนั้นได้ ดังนั้นเจ้าหน้าที่ของสรรพากรที่จะทำหน้าที่ในการเจรจาตกลงกับผู้เสียภาษีก็ควรเป็นผู้ที่เคยผ่านการอบรมสำหรับการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีโดยตรงเพื่อให้สามารถเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีกับผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

4.2.3.3 ผู้ไกล่เกลี่ย

ผู้ไกล่เกลี่ยถือว่าเป็นบุคคลที่มีความสำคัญต่อกระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างยิ่ง เนื่องจากผู้ไกล่เกลี่ยจะช่วยให้คู่กรณีสามารถมองเห็นและเข้าใจปัญหาที่เกิดขึ้นอันเป็นมูลเหตุของข้อพิพาทด้วยมุมมองที่มีความเป็นกลางมากขึ้นโดยผู้ไกล่เกลี่ยจะทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในคดีรวมทั้งพยานหลักฐานเอกสารต่างๆที่เกี่ยวข้องอีกทั้งยังช่วยชี้ให้เห็นจุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละฝ่ายโดยปราศจากอคติ ทำให้ทั้งสองฝ่ายสามารถเจรจาตกลงกันได้เป็นผลสำเร็จในที่สุด อย่างไรก็ตามผู้ไกล่เกลี่ยไม่ได้เป็นผู้ที่อำนาจชี้ขาดข้อพิพาทเองแต่ประการ ซึ่งการไกล่เกลี่ยจะประสบความสำเร็จได้นั้นเริ่มแรกคู่พิพาทจะต้องมีความเชื่อถือและไว้วางใจในตัวผู้ไกล่เกลี่ยก่อน ดังนั้นผู้ไกล่เกลี่ยควรจะเป็นบุคคลที่คู่พิพาทเห็นว่ามีความเป็นกลาง มีความเป็นอิสระ มีความเป็นธรรม มีความน่าเชื่อถือ และเป็นผู้ที่ไม่มีผลประโยชน์ทับซ้อน

นอกจากบทบาททั่วไปของผู้ไกล่เกลี่ยตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ยังควรให้ผู้ไกล่เกลี่ยมีหน้าที่ในการทำการประเมินความเสี่ยงในการดำเนินคดีด้วยเนื่องจากผู้ไกล่เกลี่ยเป็นคนกลางไม่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาทจึงน่าจะสามารถประเมินความเสี่ยงในการดำเนินคดีได้ตรงกับความ เป็นจริงมากที่สุด ซึ่งหากให้ฝ่ายสรรพากรเป็นผู้ประเมินความเสี่ยงในการดำเนินคดีเนื่องจากสรรพากรเป็นคู่กรณีที่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาทจึงอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่มั่นใจว่าการประเมินของฝ่ายสรรพากรจะทำอย่างตรงไปตรงมาไม่เข้าข้างตนเอง

ในการคัดเลือกผู้ไกล่เกลี่ยควรเปิดโอกาสให้คู่พิพาททั้งสองฝ่ายร่วมกันเลือกผู้ไกล่เกลี่ยได้ตามความสมัครใจ โดยกำหนดคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยว่าจะต้องเป็นผู้ที่ไม่มีผลประโยชน์ทับซ้อนกับคู่พิพาททั้งด้านการเงินและด้านเรื่องส่วนตัว เว้นแต่จะได้มีการเปิดเผยเป็นลายลักษณ์อักษรแก่คู่พิพาท แล้วทั้งสองฝ่ายยังมีความประสงค์ให้บุคคลนั้นเป็นผู้ไกล่เกลี่ยอยู่ นอกจากนี้ ผู้ไกล่เกลี่ยควรจะเป็นผู้ที่เคยผ่านการอบรมการเป็นผู้ไกล่เกลี่ยมาก่อนหรือเคยมีประสบการณ์ในการเป็นผู้ไกล่เกลี่ย อีกทั้ง มีความรู้ในกฎหมายภาษีเป็นอย่างดี

เมื่อพิจารณาคุณสมบัติข้างต้นแล้วเห็นว่าผู้ที่เหมาะจะเป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรได้แก่ ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรหรือนักกฎหมายภาษีอากรหรือบุคคลากรจากฝ่ายเอกชนที่มีความรู้ทางด้านกฎหมายภาษีอากรเป็นอย่างดีเช่นที่ปรึกษากฎหมายด้านภาษีอากร เป็นต้น ส่วนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าอาจไม่เหมาะสมในการทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย เนื่องจากเมื่อพิจารณาองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วจะเห็นว่ามีส่วนแทนจากฝ่ายกรมสรรพากรทำให้ขาดความเป็นกลางเพราะเป็นผู้ที่มีส่วนได้เสียในข้อพิพาท ส่วนตัวแทนจากฝ่ายปกครองและเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุดจะเห็นว่าอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีที่เพียงพอ

จากการที่ผู้ไกล่เกลี่ยควรจะมีคุณสมบัติตามที่กล่าวไปข้างต้นจึงอาจทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ว่าในพื้นที่ต่างจังหวัดอาจไม่สามารถหาบุคลากรได้เพียงพอในการทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย จึงเห็นว่าอาจมีความจำเป็นต้องให้สรรพากรดำเนินการจัดหาและอบรมบุคลากรสำหรับทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยเพื่อส่งไปประจำตามสรรพากรพื้นที่ทั่วประเทศซึ่งการใช้บุคลากรที่สรรพากรจัดหามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยก็จะช่วยทำให้การประเมินความเสี่ยงในการดำเนินคดีของผู้ไกล่เกลี่ยในแต่ละพื้นที่มีมาตรฐานที่ใกล้เคียงกันมากขึ้นกว่าการให้ผู้ทรงคุณวุฒิตามที่กล่าวมาข้างต้นเป็นผู้ทำหน้าที่ดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีอาจเกิดความไม่มั่นใจว่าผู้ไกล่เกลี่ยที่สรรพากรจัดหามาจะมีความเป็นกลางอย่างแท้จริง ดังนั้นจึงควรเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยร่วมที่ไม่ใช่บุคลากรจากสรรพากรได้

ส่วนค่าใช้จ่ายในการทำหน้าที่ผู้ไกล่เกลี่ยนั้นหากใช้ผู้ไกล่เกลี่ยที่สรรพากรจัดหามา ฝ่ายผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด แต่หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้ผู้ไกล่เกลี่ยจากภายนอกก็ต้องเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายเอง

4.2.3.4 ข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยและข้อตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ย

เมื่อคู่กรณีตกลงที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย คู่กรณีจะต้องทำข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยเพื่อเป็นการวางกรอบกว้างๆเกี่ยวกับกระบวนการไกล่เกลี่ยที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยในข้อตกลงเข้าร่วมทำการไกล่เกลี่ยควรมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- ข้อตกลงควรระบุถึงประเด็นพิพาทที่จะทำการไกล่เกลี่ย
 - ข้อตกลงควรระบุเวลาและสถานที่ที่จะทำการไกล่เกลี่ย
 - ข้อตกลงอาจกำหนดให้ คู่กรณีส่งมอบรายชื่อผู้ที่จะเข้าร่วมในการไกล่เกลี่ยแก่ผู้ไกล่เกลี่ยและคู่พิพาทอีกฝ่าย และควรกำหนดให้ผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินใจเข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยโดยตรง
 - ข้อตกลงควรกำหนดถึงตัวผู้ไกล่เกลี่ยรวมทั้งบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ไกล่เกลี่ย
 - ข้อตกลงควรมีการระบุว่าผู้เสียหายยินยอมให้ผู้เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยทุกคนมีสิทธิรับทราบข้อมูลในแบบแสดงรายการเสียหายของผู้เสียหายได้
 - ข้อตกลงควรระบุถึงการห้ามไม่ให้คู่พิพาทมีการติดต่อสื่อสารกับผู้ไกล่เกลี่ยนอกเหนือจากในเวลาที่มีการไกล่เกลี่ย
 - ข้อตกลงควรระบุว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยเป็นความลับ และผู้เข้าร่วมกระบวนการทุกคนมีหน้าที่จะต้องรักษาความลับ นอกจากนี้ ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยจะไม่เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการไกล่เกลี่ยในกระบวนการพิจารณาอื่นๆ
 - ข้อตกลงควรระบุว่าคู่พิพาทสามารถถอนตัวจากกระบวนการไกล่เกลี่ยก่อนจะหาข้อยุติได้ทุกเมื่อ โดยแจ้งคู่พิพาทอีกฝ่ายและผู้ไกล่เกลี่ยเป็นลายลักษณ์อักษร
 - ข้อตกลงควรระบุกรอบเวลาว่าในแต่ละขั้นตอนว่าต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนวันที่เท่าไร เช่น ระบุว่าต้องทำการเลือกผู้ไกล่เกลี่ยให้เสร็จสิ้นก่อนวันที่เท่าไร ต้องส่งรายชื่อผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ยแก่ผู้ไกล่เกลี่ยและคู่พิพาทอีกฝ่ายก่อนวันที่เท่าไร
- หลังจากทำการไกล่เกลี่ยแล้ว ไม่ว่าจะผู้เสียหายและฝ่ายสรรพากรจะสามารถตกลงกันได้ในทุกประเด็นหรือเพียงบางประเด็น ก็ให้ทำข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อใช้เป็นหลักฐาน ซึ่งโดยทั่วไปข้อตกลงที่เกิดขึ้นหลังจากที่มีการเจรจาตกลงกันได้ควรมีรายละเอียดดังนี้
- มีการตกลงระงับข้อพิพาทในแต่ละประเด็นอย่างไรบ้าง

- หน้าที่ที่คู่กรณีต้องปฏิบัติตาม
- สิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลต่อไป
- วิธีการชำระภาษี

ในกรณีที่สามารถตกลงกันได้ ข้อตกลงที่เกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากการไกล่เกลี่ยจะผูกพันคู่กรณีเฉพาะในปีภาษีที่มีการระบุในข้อตกลงเท่านั้น คู่กรณีไม่สามารถกล่าวอ้างข้อตกลงดังกล่าวเพื่อเป็นบรรทัดฐานในภายหลังได้

กรณีไกล่เกลี่ยไม่สำเร็จอาจเนื่องมาจากคู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีการถอนตัวหรือกรณีที่ทำกรไกล่เกลี่ยแล้วแต่คู่พิพาทไม่สามารถตกลงกันได้ ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไปได้

4.2.3.5 การบันทึกและขึ้นทะเบียนการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษี

เพื่อให้ระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมี่ความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้จึงควรกำหนดให้มีกระบวนการต่างๆดังนี้

ในระหว่างที่มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีกันนั้น อาจมีการทำการบันทึกภาพและเสียงก็ได้

ควรจัดให้มีการบันทึกรายละเอียดของขั้นตอนต่างๆในระหว่างการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งได้แก่

- รายละเอียดข้อเท็จจริงและข้อตกลงที่เกิดจากการเจรจา รวมถึงเหตุผลสนับสนุนในการตกลงดังกล่าวซึ่งเหตุผลในแต่ละประเด็นควรอ้างถึงบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน
- จำนวนภาษีหลัก เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เกิดจากการตกลง
- ข้อเสนอในการเจรจาตกลง รายละเอียดของการเจรจาตกลง และเหตุผลที่ปฏิเสธข้อเสนอ
- การใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับการกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม
- รายละเอียดข้อเท็จจริงและหลักฐานสนับสนุนในกรณีที่มีการตกลงเกี่ยวกับการกำหนดจำนวน (Quantum issues)

นอกจากนี้ ควรมีการขึ้นทะเบียนรายละเอียดต่างๆเกี่ยวกับการเจรจาตกลงที่เกิดจากการไกล่เกลี่ยเพื่อให้สามารถตรวจสอบได้

4.3 แนวคิดเกี่ยวกับการใกล้เคียงข้อพิพาทของประเทศไทย

4.3.1 การเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของกรมสรรพากรก่อนมีการออกหนังสือแจ้งการประเมิน

จากการศึกษาพบว่าในทางปฏิบัติกรมสรรพากรนั้นก็มีการเจรจาตกลงกับผู้เสียภาษีในชั้นตรวจสอบภาษีก่อนมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินเช่นกัน ซึ่งจะเห็นว่ามึลักษณะใกล้เคียงกับวิธีการไกล่เกลี่ยที่ต้องอาศัยความสมัครใจในการตกลงของทั้งสองฝ่ายเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษี แต่จะมีความแตกต่างกันตรงที่การเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของสรรพากรนั้นไม่ได้มีคนกลางที่เป็นบุคคลที่สามหรือที่เรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ยมาคอยช่วยเหลือให้คู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถบรรลุข้อตกลงได้ด้วยตนเอง ดังนั้นก่อนจะมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทย จึงควรทำการพิจารณาแนวทางการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นตรวจสอบดังกล่าวเสียก่อน

ก่อนอื่นจะเห็นว่าในการกำกับตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากรนั้นกรมสรรพากรมีนโยบายในการแบ่งผู้เสียภาษีเป็น 3 ประเภทคือ

- 1) ผู้ประกอบการที่ดี ซึ่งจะถูกรตรวจสอบหรือตรวจสอบน้อยที่สุด เช่น บริษัทที่มีประวัติการเสียภาษีที่ดีอย่างต่อเนื่อง มีความมั่นคงและมีระบบบริหารอย่างมีธรรมาภิบาล
- 2) กลุ่มเฝ้าระวังคือ กลุ่มธุรกิจที่มีความผันแปรไปตามภาวะการณ์เศรษฐกิจซึ่งกรมสรรพากรจะเฝ้าระวังว่าชำระภาษีถูกต้องหรือไม่หรือมีการวางแผนภาษีอย่างจงใจหรือไม่ เป็นต้น
- 3) กลุ่มเสี่ยงว่ามีโอกาสจ่ายภาษีไม่ถูกต้องอันได้แก่ บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัทที่มีการตั้งราคาโอนระหว่างกัน (Transfer Pricing) เป็นต้น

ในปี 2552 กรมสรรพากรก็ได้มีการตั้งทีม “กำกับดูแลพิเศษ” โดยแบ่งผู้ประกอบการออกมาตามระดับของความเสี่ยงในการชำระภาษีไม่ถูกต้อง โดยให้ทีมกำกับดูแลพิเศษตามสรรพากรพื้นที่ต่างๆ ทำการตรวจสอบภาษี ตรวจเช็คความถูกต้องของการเสียภาษี อาทิ การตรวจสอบระบบงาน (เป็นการตรวจวิเคราะห์จากแบบแสดงรายการต่างๆที่บริษัทยื่นมา) การออกตรวจเยี่ยม แนะนำ ปฏิบัติการต่างๆตามแต่กรณี เป็นต้น

เมื่อได้รับข้อมูลที่ส่วนวิเคราะห์และประเมินผลกำหนดประเด็นและส่งมาเพื่อตรวจสอบแล้ว ก็จะมีการออกหนังสือเชิญพบเพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีส่งมอบบัญชีและเอกสารและหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งจำเป็นต้องใช้ประกอบการตรวจสอบตามประเด็นที่ตรวจสอบ โดยก่อนมี

การพบกับฝ่ายผู้เสียภาษีเพื่อทำการไต่สวนตามหนังสือเชิญพบนั้น ทางฝ่ายสำนักตรวจสอบจะมีการเตรียมตัวก่อนล่วงหน้าดังต่อไปนี้คือ จะมีการเตรียมเอกสารหลักฐานข้อมูลต่างๆที่มีอยู่แล้วเกี่ยวกับผู้เสียภาษีเช่น แบบแสดงรายการต่างๆ เตรียมเอกสารหลักฐานข้อมูลจากแหล่งภายนอกที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษีเช่น หลักฐานจากหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจ หลักฐานจากผู้ผลิต ข่าวสารต่างๆที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษีจากสื่อต่างๆ ทำการวิเคราะห์แบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีรวมถึงบุคคลและงบกำไรขาดทุน ตลอดจนหมายเหตุประกอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี เพื่อตั้งประเด็นในการไต่สวนข้อเท็จจริง ทำการศึกษาระเบียบ คำสั่ง ข้อหาหรือและกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้อง โดยจะมีการเตรียมไว้เพื่อประกอบการอ้างอิงการตรวจสอบ ศึกษาลักษณะทั่วไปเกี่ยวกับการดำเนินกิจการของผู้เสียภาษีเช่น กิจการหลักที่ดำเนินการ ขนาดกิจการ จำนวนทุนจดทะเบียน ผลการดำเนินงาน เป็นต้น และที่สำคัญคือจะมีการเตรียมประเด็นที่จะต้องทำการไต่สวนผู้เสียภาษีไว้ก่อน โดยเฉพาะประเด็นที่เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบ หรือประเด็นที่ยังไม่ชัดเจนและยากต่อการเข้าใจ

เมื่อผู้เสียภาษีมาพบตามที่ได้รับหนังสือเชิญพบแล้วในเบื้องต้นก็จะมีการไต่สวนเกี่ยวกับสถานะของผู้เสียภาษีเช่น ประเภทของผู้เสียภาษี (บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล) กรณีเป็นนิติบุคคลนั้นเป็นนิติบุคคลประเภทใด (บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล) ใครเป็นผู้มีอำนาจในการจัดการของผู้เสียภาษี (เช่นกรรมการผู้จัดการ หุ้นส่วนผู้จัดการ) จากนั้นก็ไต่สวนเกี่ยวกับรายละเอียดการดำเนินงานทั่วไปของผู้เสียภาษีเช่น ประเภทกิจการที่ดำเนินการและกิจการหลัก ประเภทรายได้และรายได้หลัก ประเภทหรือชนิดสินค้าที่ขายหรือให้บริการ เป็นต้น ไต่สวนถึงวิธีการและขั้นตอนในการดำเนินการโดยละเอียด วิธีการปฏิบัติทางบัญชีเช่น หลักเกณฑ์การบันทึกรายได้รายจ่าย รอบระยะเวลาบัญชี รายการผิดปกติของงบดุล งบกำไรขาดทุนและวิธีการลงบัญชีรายการดังกล่าว ไต่สวนถึงวิธีการปฏิบัติทางภาษีอากรเช่น ภาษีอากรที่กิจการเกี่ยวข้อง รายได้ของกิจการ(ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่) สิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน นอกจากนี้ อาจมีการไต่สวนเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอื่นๆที่ต้องการทราบเพิ่มเติม

ทางกรมสรรพากรนั้นไม่มีนโยบายจะออกหมายเรียกผู้เสียภาษีทันทีเพราะเห็นว่าเป็นการสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก ในกรณีที่มีการออกหนังสือเชิญพบผู้เสียภาษีไปแล้วหากผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือกับทางกรมสรรพากร กรมสรรพากรจึงจำเป็นต้องออกหมายเรียกซึ่งถ้าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกก็จะมีโทษทางอาญาด้วย วัตถุประสงค์ของการออกหนังสือเชิญพบก็คือต้องการทราบข้อเท็จจริงต่างๆจากผู้เสียภาษีให้ครบถ้วนเสียก่อนเพื่อในกรณีที่ต้องมีการประเมินภาษีจะได้ทำได้อย่างถูกต้อง เมื่อทำการไต่สวนผู้เสียภาษีจนได้ข้อมูลที่ต้องการครบถ้วนแล้ว หากพิจารณาแล้วพบประเด็นความผิด ก็จะมีการแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ ถ้า

ผู้เสียภาษียอมรับก็ให้ผู้เสียภาษีไปดำเนินการแก้ไขปรับปรุงแบบแสดงรายการให้ถูกต้อง แต่หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วย ในกรณีที่เป็นประเด็นที่สามารถเจรจาตกลงกันได้เช่น การกำหนดราคาตลาด ควรเป็นเท่าไร ซึ่งไม่สามารถหาราคาที่ถูกต้องได้เพียงราคาเดียวเช่นนี้ ก็อาจจะทำการเจรจาตกลงเพื่อหาราคาตลาดที่ทั้งสองฝ่ายยอมรับได้ หากประเด็นใดที่มีการเจรจกันแล้วไม่สามารถตกลงกันได้ ก็จะมีการออกหนังสือแจ้งประเมินต่อไป

4.3.2 การเปรียบเทียบระดับคดีตามพระราชบัญญัติศุลกากร

คดีศุลกากรหมายถึง การกระทำที่เป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรซึ่งฝ่ายหนึ่งมักจะเป็นฝ่ายรัฐได้แก่กรมศุลกากรและอีกฝ่ายหนึ่งมักจะเป็นผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่นผู้นำเข้า ผู้ส่งออก นายเรือ ผู้ควบคุมยานพาหนะหรือตัวแทนของบุคคลดังกล่าว

จะเห็นว่าคดีศุลกากรเป็นคดีที่ต้องการความเร่งด่วนในการดำเนินการทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้ประกอบการ กล่าวคือฝ่ายเอกชนย่อมประสงค์จะใช้สินค้าที่นำเข้ามาและประสงค์จะนำของนั้นไปจากอากรขาของศุลกากรให้ได้เร็วที่สุด หรือประสงค์จะส่งสินค้าออกไปยังจุดหมายปลายทางเร็วที่สุด ส่วนฝ่ายรัฐก็ต้องการเก็บภาษีให้เร็วที่สุดหรือต้องการลดภาระด้านการดำเนินคดีในชั้นศาล ด้วยเหตุเหล่านี้กฎหมายศุลกากรจึงบัญญัติให้การระงับคดีสามารถกระทำได้โดยง่ายและรวดเร็วกว่าคดีทั่วไปซึ่งจะไปสิ้นสุดที่ศาลอันเป็นการใช้อำนาจตุลาการ กล่าวคือคดีศุลกากรสามารถระงับหรือสิ้นสุดได้ในชั้นของฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารโดยวิธีการเปรียบเทียบระดับคดี ซึ่งการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องนั้นเป็นอำนาจพิเศษของพนักงานสอบสวน อธิบดีกรมศุลกากรและคณะกรรมการเปรียบเทียบ ในอันที่จะดำเนินการในคดีความผิดตามกฎหมายศุลกากร กล่าวคือถ้าบุคคลใดจะถูกฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร ผู้นั้นอาจยินยอมขอให้งดการฟ้องร้องเสียก็ได้ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1) การเปรียบเทียบระดับคดีโดยพนักงานสอบสวน

ในมาตรา 102 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากรได้บัญญัติว่า “ในกรณีความผิดเกี่ยวกับอากรเล็กน้อยๆ จะออกกฎกระทรวงมอบอำนาจให้พนักงานสอบสวนทำการเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้องก็ได้”

โดยอาศัยความในพระราชบัญญัติศุลกากรดังกล่าวข้างต้นรัฐมนตรีกระทรวงการคลังก็ได้ออกกฎกระทรวงฉบับที่ 18 (พ.ศ.2497) มีใจความสรุปได้ว่า สำหรับความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 5 มาตรา 5

ทวิและมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 7)พ.ศ. 2480 เกี่ยวกับอากรเล็กน้อย เฉพาะรายที่มีอัตราโทษปรับอย่างสูงไม่เกินกว่าหนึ่งหมื่นบาท ให้พนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามีอำนาจเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้องได้

จะเห็นได้ว่าคดีที่พนักงานสอบสวนมีอำนาจเปรียบเทียบตามกฎกระทรวงฉบับนี้ จะเป็นคดีที่มีอัตราโทษปรับสูงสุดไม่เกินสี่เท่าของราคาของซึ่งรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วทั้งสิ้น ดังนั้นคดีที่จะอยู่ในเกณฑ์ดังกล่าวจึงต้องมีราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วไม่เกิน 2,500 บาทเท่านั้น ซึ่งจะลงโทษปรับสี่เท่าแล้วจะไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท ในทางปฏิบัติจึงมักไม่ค่อยพบว่ามีกรรับคดีโดยการเปรียบเทียบของพนักงานสอบสวนแต่อย่างใด

2) การเปรียบเทียบระงับคดีโดยอธิบดีกรมศาลการ

ในมาตรา 102 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศาลการได้บัญญัติว่า “ภายในบังคับแห่งมาตรา 102 ทวิ ถ้าบุคคลใดจะต้องถูกฟ้องตามพระราชบัญญัตินี้ และบุคคลนั้นยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันตามที่อธิบดีเห็นสมควรแล้ว อธิบดีจะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และการที่อธิบดีงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำผิดนั้น ในการจะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น”

การเปรียบเทียบระงับคดีโดยอำนาจของอธิบดีกรมศาลการตามพระราชบัญญัติดังกล่าว จะต้องประกอบด้วยเงื่อนไขบางประการ กล่าวคือความในมาตรา 102 ส่วนแรกบัญญัติให้มาตรานี้อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 102 ทวิด้วย ดังนั้นอธิบดีจึงมีอำนาจระงับคดีความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 และมาตรา 5 มาตรา 5 ทวิและมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 7)พ.ศ. 2480 เฉพาะที่มีราคาของกลางรวมค่าอากรแล้วไม่เกินกว่าสี่แสนบาทเท่านั้น แต่ถ้าความผิดอื่น ๆ นอกเหนือจากนี้ ราคาของกลางรวมค่าอากรจะเกินกว่าสี่แสนบาทก็อยู่ในอำนาจของอธิบดีที่จะเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องได้

มาตรา 102 ได้บัญญัติให้อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบระงับคดีได้ อธิบดีมีอำนาจที่จะงดการฟ้องร้องถ้าผู้กระทำผิดตกลงยินยอมโดยวิธีใช้ค่าปรับหรือทำความตกลงเช่น ให้ตกลงยกของ

กลางให้เป็นของแผ่นดิน หรือตกลงทำพันธบัตรว่าจะไม่ทำผิดเช่นนั้นอีก หรือให้ประกัน อาจทำ ความตกลงประการหนึ่งประการใดหรือหลายประการรวมกันก็ได้⁹

คำว่า“ทำความตกลง” ซึ่งระบุไว้ให้เป็นอำนาจของอธิบดีนั้น เป็นอำนาจที่ให้ฝ่ายบริหาร ค่อนข้างกว้าง หมายความว่าอธิบดีมีอำนาจที่จะทำการเปรียบเทียบหรือประนีประนอมอย่างใด อย่างหนึ่งกับผู้กระทำผิดก็ได้ทั้งนี้อยู่ในดุลพินิจของอธิบดีซึ่งสอดคล้องกับถ้อยคำที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 102 ว่า “ตามที่อธิบดีจะเห็นสมควร” ข้อสำคัญต้องเป็นการตกลงประนีประนอมด้วยความ สมจริตใจทั้งสองฝ่ายคือฝ่ายผู้กระทำผิดยินยอมทำความตกลงและอธิบดีพิจารณาแล้วเห็นสมควร พิจารณาโทษตามที่ตกลงกัน¹⁰ ดังนั้นการที่อธิบดีจะลดจำนวนค่าปรับที่ผู้กระทำผิดจะชำระลง เท่าใดก็ได้ (ดังเช่นกึ่งหนึ่ง) ในเมื่อเห็นสมควร ทั้งนี้ผู้กระทำความผิดอาจจะไม่ยินยอมในการ เปรียบเทียบปรับของอธิบดีและเลือกที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลก็ได้ ถือเป็นสิทธิของผู้กระทำผิดที่จะเลือก ว่าจะต้องการระงับคดีศาลากรโดยวิธีใด

3) การเปรียบเทียบคดีโดยคณะกรรมการเปรียบเทียบ

ในมาตรา 102 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศาลากรได้บัญญัติว่า “สำหรับความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 และความผิดตามมาตรา 5 มาตรา 5 ทวิและมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศาลากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว เกินกว่าสี่แสนบาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศาลากร ผู้แทน กระทรวงการคลังและผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ที่จะเปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง และการที่ คณะกรรมการงดการฟ้องร้องเช่นนี้ ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มกัน ผู้กระทำผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้อง ต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น”

การเปรียบเทียบระงับคดีตามมาตรา นี้ กฎหมายบัญญัติให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการ เปรียบเทียบ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความรอบคอบและเพื่อไม่ให้บุคคลใดแต่เพียงผู้เดียวเป็นผู้ใช้อำนาจ ดังกล่าว อันอาจจะเกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบได้ เนื่องจากความผิดที่จะเปรียบเทียบคดีได้ตาม มาตรา นี้จะเป็นความผิดที่มีอัตราโทษค่อนข้างสูง โดยเงื่อนไขของการเปรียบเทียบระงับคดีตาม มาตรา นี้มีดังนี้

⁹ วิชัย มากวัฒนสุข, กฎหมายภาษีและพิธีศาลากร (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2546), หน้า 608

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 607

-อำนาจการเปรียบเทียบระดับคดีของมาตรานี้เป็นอำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบ ซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลังและผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ตามที่ได้รับมอบหมายและตามจำนวนในแต่ละหน่วยงานเห็นสมควร เนื่องจากกฎหมายไม่ได้ระบุ จำนวนว่าฝ่ายละกี่คน

-ต้องเป็นความผิดเพียง 7 มาตราตามที่ มาตรา 102 ทวิ กำหนดไว้เท่านั้นได้แก่ มาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 และความผิดตามมาตรา 5 มาตรา 5 ทวิและมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480

แม้พระราชบัญญัติศุลกากรจะได้บัญญัติให้อำนาจในการเปรียบเทียบระดับคดี อยู่ในดุลพินิจของอธิบดีและคณะกรรมการเปรียบเทียบก็ตาม ซึ่งอธิบดีและคณะกรรมการ เปรียบเทียบสามารถใช้อดุลพินิจในการเปรียบเทียบได้ตามที่เห็นสมควร แต่ทั้งนี้เพื่อให้เกิด มาตรฐานเดียวกันในการเปรียบเทียบระดับคดีและเพื่อให้เกิดความโปร่งใส กรมศุลกากรจึงได้ออก เกณฑ์การเปรียบเทียบบงการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร¹¹ โดยเกณฑ์ดังกล่าวจะ กำหนดว่าในความผิดต่างๆตามพระราชบัญญัติศุลกากรนั้นจะเปรียบเทียบอย่างไรเช่น ความผิด ฐานลักลอบหนีศุลกากร ให้ปรับสองเท่าของราคาของรวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟื้องมหาดไทยและภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้ เป็นของแผ่นดิน เป็นต้น

ผลของการระดับคดีในชั้นศุลกากรตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ จะเป็น อันคุ้มกันผู้กระทำผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น ซึ่งมีความหมาย ว่า ผู้กระทำผิดเป็นอันหลุดพ้นจากการถูกฟ้องร้องอันเนื่องมาจากการกระทำนั้น ผู้ใดก็ไม่สามารถ ฟ้องผู้กระทำผิดได้อีก

การระดับคดีในชั้นศุลกากรเป็นทางเลือกของภาคเอกชนที่จะเลือกใช้หรือไม่ก็ได้ หากภาคเอกชนไม่ประสงค์จะระดับคดีในชั้นศุลกากรก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ส่วนภาครัฐนั้น เมื่อดูเจตนาของกฎหมายแล้ว ซึ่งเห็นได้จากมาตรา 102 วรรคสามซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ อธิบดีเห็นสมควรที่จะฟ้องบุคคลใดฐานกระทำหรือยื่นคำสาแดงหรือบันทึกเรื่องราวซึ่งเป็นความ เท็จหรือเป็นความไม่บริบูรณ์ หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใดๆ หรือฐานหลีกเลี่ยง

¹¹ระเบียบกรมศุลกากรที่ 18/2550 ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 1 06 03 01
เกณฑ์การเปรียบเทียบบงการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร

หรือพยายามหลีกเลี่ยงด้วยประการใดๆ บรรดาการเสียอากรตามจำนวนที่ควรต้องเสีย หรือการ กักตุนหรือการห้าม ให้อธิบดีบันทึกความเห็นว่าเป็นเพราะเหตุใดจึงควรฟ้องผู้กระทำผิด” บทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า เจตนารมณ์ของมาตรา 102 คือต้องการให้มีการระงับคดีในชั้น ศาลการให้มากที่สุด หากกรณีใดอธิบดีไม่ยินยอมให้ระงับคดีตามมาตรา 102 อธิบดีจะต้องบันทึก ความเห็นว่าเหตุใดจึงควรฟ้องผู้กระทำผิดโดยไม่เปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลการ ซึ่งโดยทั่วไป จะพบกรณีที่อธิบดีไม่รับทำความตกลงในชั้นศาลการนั้นมีน้อยมาก ส่วนใหญ่เป็นกรณีการกระทำ ผิดซ้ำซาก หรือใช้กลอุบาย หรือใช้กำลังต่อสู้ขัดขวางการปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ เช่นนี้ที่ อธิบดีอาจไม่ตกลงระงับคดีในชั้นศาลการแต่จะดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลต่อไป

การระงับคดีโดยการเปรียบเทียบในชั้นศาลการมีข้อดีหลายประการเช่น ทำให้คดี เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว ไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีในชั้นศาลซึ่งจะเห็นว่าค่าปรับ ตามพระราชบัญญัติศาลการนั้นค่อนข้างสูงมากคือตามมาตรา 27 นั้นความผิดครั้งหนึ่งๆให้ปรับ เป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หากผู้กระทำผิดต้องการดำเนินคดีต่อศาล แล้วปรากฏว่าแพ้คดีก็จะต้องเสียค่าปรับสูงถึงสี่เท่าดังกล่าวโดยศาลไม่มีอำนาจปรับลดค่าปรับ ดังกล่าวได้ นอกจากนี้ผู้กระทำผิดยังสามารถนำสินค้าที่ประสงค์จะนำเข้าหรือส่งออกนั้นไปจาก อารักขาของศาลการได้โดยเร็ว อีกทั้งไม่ต้องถูกพิมพ์ลายนิ้วมือเพื่อทำประวัติอาชญากรรม ไม่ ต้องประกันตัวและไม่มีโทษจำคุก เป็นต้น ส่วนข้อเสียนั้นจะเห็นว่ามีการพิจารณาคดีโดยองค์กร เดียวกันกับการจับกุมคือกรมศาลการ แม้จะมีผู้แทนจากหน่วยงานอื่นร่วมอยู่ด้วย (กรณีระงับคดี โดยคณะกรรมการเปรียบเทียบ) แต่ก็มีจำนวนผู้แทนไม่มากนัก และการรับฟังพยานหลักฐาน ตลอดจนความเป็นกลางของผู้มีอำนาจพิจารณาคดีอาจมีน้อยกว่าการใช้กระบวนการยุติธรรมทาง ศาล

จะเห็นว่าการที่พระราชบัญญัติศาลการเปิดโอกาสให้มีการระงับคดีในชั้น ศาลการโดยการเปรียบเทียบปรับได้นั้นมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกันกับการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีคือต้องการให้ระงับข้อพิพาทได้อย่างรวดเร็ว และประหยัดค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลการและการ ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมียุทธวิธีเปรียบเทียบกันดังต่อไปนี้

ประการแรกทั้งการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลการและการไกล่เกลี่ยข้อ พิพาททางภาษีต่างก็ต้องอาศัยความยินยอมของทั้งสองฝ่ายเป็นพื้นฐานคือ ในการเปรียบเทียบคดี ของศาลการนั้นในเบื้องต้นต้องพิจารณาก่อนว่าคดีอยู่ในอำนาจการเปรียบเทียบของพนักงาน สอบสวนหรืออธิบดีกรมศาลการหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบ ซึ่งในการเปรียบเทียบนั้นจะต้อง พิจารณาตามเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศาลการเป็นหลักเพื่อให้ เกิดมาตรฐานเดียวกันในการเปรียบเทียบ เมื่อผู้มีอำนาจในการเปรียบเทียบทำการเปรียบเทียบ

แล้ว ผู้กระทำผิดจะต้องยอมรับผิดก่อนและหากผู้กระทำผิดยินยอมในการเสียค่าปรับตามที่มีการเปรียบเทียบแล้วคดีศาลการก็เป็นอันระงับไป ส่วนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้นหากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เข้าเกณฑ์สามารถไกล่เกลี่ยได้แล้วและฝ่ายสรรพากรและฝ่ายผู้เสียภาษีต่างตกลงที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย เมื่อมีการไกล่เกลี่ยแล้วทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงกันได้ข้อพิพาททางภาษีก็นับเป็นอันระงับไปเช่นกัน

ประการที่สองโดยลักษณะการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติศาลการนั้น จะถือเป็นความผิดทางอาญาไปในตัว ดังนั้นจึงมีการกำหนดโทษอาญาในแต่ละความผิดไว้ด้วย ซึ่งการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลการนั้นเป็นการเปรียบเทียบเฉพาะในส่วนของค่าปรับที่เป็นโทษอาญาให้ลดลงจากที่พระราชบัญญัติศาลการกำหนดไว้ ในส่วนของความรับผิดในต้นเงินภาษีนั้นผู้กระทำผิดก็ยังคงต้องชำระเต็มจำนวนอยู่ เมื่อผู้กระทำผิดยินยอมชำระทั้งส่วนต้นเงินภาษีนี้อีกและในส่วนของการปรับตามที่มีการเปรียบเทียบแล้วคดีศาลการจึงเป็นอันระงับไป ส่วนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้นโดยทั่วไปเป็นการเจรจาตกลงทั้งในส่วนต้นเงินภาษีและเบี้ยปรับ

ประการสุดท้ายการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลการนั้นโดยหลักจะมี 2 ฝ่ายคือผู้กระทำผิดและผู้มีอำนาจเปรียบเทียบซึ่งได้แก่ พนักงานสอบสวนหรืออธิบดีกรมศาลการหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบแล้วแต่กรณี ในขณะที่การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนี้อาจประกอบด้วย 3 ฝ่ายคือผู้เสียภาษี ฝ่ายสรรพากรและผู้ไกล่เกลี่ย

4.3.3 ทศนคติของรัฐในการใช้กระบวนการอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาทในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชน

แต่เดิมภารกิจของรัฐมีหน้าที่จัดทำเองซึ่งในระยะหลังก็เริ่มมีการให้เอกชนเข้ามาจัดทำภารกิจแทนรัฐ โดยรัฐได้มอบบริการสาธารณะบางประเภทไปให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการแทนรัฐ สัญญาที่ทำขึ้นระหว่างรัฐกับเอกชนดังกล่าวเรียกว่า “สัญญาทางปกครอง” จะเห็นได้ว่าแนวความคิดเรื่องสัญญาทางปกครองนั้นประเทศไทยรับเอามาจากระบบกฎหมายมหาชนของประเทศฝรั่งเศสที่แยกสัญญาในระบบปกติทั่วไปออกจากสัญญาทางปกครองเพราะมีวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน คือสัญญาทางปกครองมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะในขณะที่สัญญาในระบบกฎหมายเอกชนมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ของคู่สัญญา ในเบื้องต้นนั้นจึงมีประเด็นที่ควรต้องพิจารณาก่อนว่าการให้อนุญาโตตุลาการมาทำหน้าที่ชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนแทนศาลนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ จะเห็นได้ว่าเนื่องจากระบบศาลเป็นระบบที่มีรัฐธรรมนูญและกฎหมายรองรับสถานะและอำนาจหน้าที่ชัดเจน การเข้าสู่ตำแหน่งก็ใช้กระบวนการพิเศษและมีความเป็นระบบ มีความรับผิดชอบผูกพันต่อการดำเนินงานของตน

ในขณะที่วิธีการอนุญาตตุลาการนั้นการคัดเลือกตัวบุคคลผู้มาทำหน้าที่ชี้ขาดก็เป็นไปตาม
 อธิปไตยของคูกรณี การทำงานของอนุญาตตุลาการก็มีลักษณะเฉพาะกิจเฉพาะเรื่องและความ
 รับผิดชอบต่างๆที่ไม่มีกฎหมายกำหนดเอาไว้แน่ชัด การจะให้อนุญาตตุลาการซึ่งเป็นเพียงเอกชน
 คนธรรมดาทำหน้าที่ชี้ขาดแทนศาลนั้น ในแง่ของความน่าเชื่อถือของผู้ชี้ขาดนั้นศาลน่าจะมี
 มากกว่าและนอกจากนี้ศาลย่อมตัดสินคดีโดยคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะได้ดีกว่า
 อนุญาตตุลาการ

อย่างไรก็ตามเมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติอนุญาตตุลาการในปีพ.ศ.
 2545 ปัญหาว่าในสัญญาทางปกครองจะกำหนดข้อสัญญาให้ใช้อนุญาตตุลาการในการระงับข้อ
 พิพาทได้หรือไม่ก็เป็นอันหมดไปเพราะมาตรา 15 ของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีการระบุชัดเจนว่า
 “ในสัญญาระหว่างหน่วยงานของรัฐกับเอกชนไม่ว่าเป็นสัญญาทางปกครองหรือไม่ก็ตาม คู่สัญญา
 อาจตกลงให้ใช้วิธีการอนุญาตตุลาการในการระงับข้อพิพาทได้”

ภายหลังการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวก็ทำให้มีการนำเอาวิธีการ
 อนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดจากสัญญาระหว่างหน่วยงานของรัฐกับเอกชน
 จำนวนมากเนื่องด้วยวิธีการอนุญาตตุลาการมีข้อดีหลายประการได้แก่ ระยะเวลาในการระงับข้อ
 พิพาทสั้นกว่าการดำเนินการทางศาล การเสียค่าใช้จ่ายที่น้อยกว่าและคู่ความสามารถเลือกผู้ที่จะ
 เข้ามาเป็นผู้ชี้ขาดข้อพิพาทของตนได้ ซึ่งการที่คู่ความสามารถเลือกผู้ที่จะเข้ามาเป็นผู้ชี้ขาดข้อ
 พิพาทของตนทำให้เกิดความเหมาะสมและมีความหลากหลายในบรรดาผู้ชี้ขาดข้อพิพาท คู่
 ความสามารถเลือกบุคคลต่างๆที่ไม่ใช่ผู้พิพากษาแต่มีความรู้ความชำนาญในเรื่องที่พิพาทเข้ามา
 เป็นผู้ชี้ขาดข้อพิพาทให้ต่อเนื่องได้เพื่อให้ข้อพิพาทของตนยุติลงโดยเร็ว แต่อย่างไรก็ตามการ
 นำเอาวิธีการอนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดจากสัญญาระหว่างหน่วยงานของ
 รัฐกับเอกชนก็ส่งผลให้มีข้อพิพาทเป็นจำนวนไม่น้อยที่อนุญาตตุลาการตัดสินให้รัฐแพ้และรัฐต้อง
 จ่ายเงินเป็นจำนวนมหาศาลให้กับเอกชน จึงทำให้มีมติคณะรัฐมนตรีออกมาในวันที่ 28
 กรกฎาคม 2552 โดยกำหนดว่า “...สัญญาทุกประเภทที่หน่วยงานของรัฐทำกับเอกชนในไทยหรือ
 ต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นสัญญาทางปกครองหรือไม่ ไม่ควรเขียนผูกมัดในสัญญาให้มอบข้อพิพาท
 ให้คณะอนุญาตตุลาการเป็นผู้ชี้ขาด แต่หากมีปัญหาหรือความจำเป็นหรือเป็นข้อเรียกร้องของ
 คู่สัญญาอีกฝ่ายให้เสนอให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติเป็นรายๆ ไป”

จากกรณีพิพาทที่ผ่านมา ส่วนใหญ่หน่วยงานของรัฐเป็นฝ่ายแพ้คดีและต้องชดใช้
 ค่าเสียหายจำนวนมากมายมหาศาลให้แก่เอกชน จึงควรมาพิจารณาเพื่อหาสาเหตุว่าเป็นเพราะ
 เหตุใด ซึ่งจากปัญหาในอดีตที่ผ่านมา สาเหตุสำคัญไม่ได้เกิดจากกระบวนการอนุญาตตุลาการ
 แต่เป็นปัญหาในเรื่องจริยธรรมและความชอบธรรมว่าเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องในแต่ละขั้นตอนไม่ได้
 ปกป้องผลประโยชน์ของรัฐอย่างจริงจังเต็มที่เท่าที่ควร โดยในการทำสัญญาระหว่างหน่วยงานของ

รัฐกับเอกชนต้องผ่านขั้นตอนและกระบวนการต่างๆมากมายเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนในการจัดทำข้อเสนอของหน่วยงานที่ต้องผ่านการตรวจสอบมาแล้ว และในสัญญาสัมปทานก็ต้องผ่านการตรวจสอบของอัยการด้วยเช่นกัน บ่อยครั้งจะพบว่าข้อกำหนดและเงื่อนไขที่หน่วยงานของรัฐตกลงกับคู่สัญญาเอกชนนั้นบางกรณีก็เป็นเรื่องที่หน่วยงานของรัฐไม่สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดและเงื่อนไขเหล่านั้นได้ หรือมีข้อกำหนดในลักษณะที่ทำให้ฝ่ายรัฐต้องเสียเปรียบ ทำให้เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นมาอนุญาตตุลาการยอมต้องวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทไปตามข้อกำหนดและเงื่อนไขที่คู่สัญญาตกลงกันได้ อย่างเช่นในคดีระหว่างการทางพิเศษแห่งประเทศไทยกับกลุ่มกิจการร่วมค้าบีบีซีดีหรือที่เรียกกันว่าคดีค่าโง่ทางด่วน ซึ่งก่อนลงนามในสัญญาจ้างเหมาออกแบบก่อสร้างทางด่วน ได้ปรากฏว่าผู้ว่ากรมทพ.และผู้บริหารในขณะนั้นได้รับผลประโยชน์จากกิจการร่วมค้าบีบีซีดีในรูปของสิทธิซื้อหุ้นผู้ถือหุ้นผู้ถือหุ้นของบริษัทย. การช่างจนเป็นผลให้ผู้ว่าการทพ.ดำเนินการให้ลงนามในสัญญาต่างๆที่ในขณะนั้นมีปัญหาความไม่พร้อมหลายประการจนเป็นเหตุให้ฝ่ายกิจการร่วมค้าบีบีซีดีนำมาเป็นข้ออ้างในการเรียกร้องค่าเสียหายถึงกว่าหกพันล้านบาทในภายหลัง จากข้อเท็จจริงเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงเครือข่ายการเอื้อประโยชน์หรือสมคบคิดระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐและเอกชนในระบบราชการไทยอันทำให้เกิดความเสียหายแก่รัฐอย่างมหาศาล นอกจากนี้ความไม่โปร่งใสก็ยังสามารถเกิดขึ้นได้ในขั้นตอนการคัดเลือกผู้มาเป็นอนุญาตตุลาการ ทำให้ในบางที่จะเห็นว่าอนุญาตตุลาการที่มาจากตัวแทนฝ่ายรัฐเองแต่กลับลงมติให้รัฐแพ้คดีเพราะมีเบื้องหลังเกี่ยวกับผลประโยชน์แอบแฝง

4.3.4 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าในประเทศออสเตรเลียและประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีนั้นจะเห็นว่าทั้งสองประเทศเป็นประเทศที่มีพัฒนาการมายาวนานในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาท มีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้อย่างกว้างขวางทั้งการไกล่เกลี่ยนอกศาลโดยองค์กรเอกชนหรือในศาล อีกทั้งมีการออกกฎหมาย¹²รองรับสนับสนุนให้การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นกระบวนการที่มีความเป็นธรรมชาติและมีประสิทธิภาพ ทำให้การไกล่เกลี่ยเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีความน่าเชื่อถือและคู่กรณีเกิดความเข้าใจและสามารถทราบถึงสิทธิของตนเองในกระบวนการไกล่เกลี่ย สามารถคาดหวังถึงผลลัพธ์ที่จะเกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ โดยหลักการสำคัญที่ปรากฏในกฎหมายมีดังนี้

¹² Mediation Act 1997 และ Uniform Mediation Act

เนื่องจากผู้ไกล่เกลี่ยเป็นบุคคลที่มีความสำคัญที่จะช่วยให้การไกล่เกลี่ยประสบความสำเร็จ ผู้ไกล่เกลี่ยจึงต้องเป็นบุคคลที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายให้ความไว้วางใจจึงมีการกำหนดว่าผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องมีความเป็นกลางและก่อนจะทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยต้องเปิดเผยข้อมูลต่างๆที่อาจกระทบต่อความเป็นกลางของผู้ไกล่เกลี่ยเช่นผู้ไกล่เกลี่ยมีความเกี่ยวพันหรือมีส่วนได้เสียกับคู่พิพาทฝ่ายใดหรือไม่¹³ นอกจากนี้เพื่อให้ผู้ไกล่เกลี่ยเป็นบุคคลที่มีคุณสมบัติและมีมาตรฐานการปฏิบัติหน้าที่ระดับวิชาชีพจึงได้มีระบบการขึ้นทะเบียนของผู้ไกล่เกลี่ยกับหน่วยงานที่ได้รับการอนุญาตตามกฎหมาย¹⁴

มีการบัญญัติรับรองการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นความลับ ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องรักษาความลับของคู่พิพาท ไม่นำข้อมูลที่ได้รับความลับจากการไกล่เกลี่ยไปเปิดเผยเว้นแต่ได้รับความยินยอมจากคู่พิพาทหรือมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดไว้ให้ต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว¹⁵

มีการเน้นความสำคัญของการยอมรับว่าข้อมูลในการไกล่เกลี่ยจะเป็นเอกสิทธิ์ที่จะได้รับความคุ้มครองโดยไม่ถูกนำไปใช้รับฟังเป็นพยานหลักฐานในชั้นศาล¹⁶

มีบทบัญญัติคุ้มครองผู้ไกล่เกลี่ยที่ปฏิบัติหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยโดยสุจริตจะได้รับ

การปกป้องและคุ้มกันเช่นเดียวกับผู้พิพากษา¹⁷

นอกจากนี้ทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียยังมีองค์กรและหน่วยงานต่างๆที่ให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทมากมาย มีการจัดหลักสูตรอบรมผู้ไกล่เกลี่ยทั้งด้านเทคนิคและความเชี่ยวชาญพิเศษต่างๆของการไกล่เกลี่ยและการอบรมเกี่ยวกับเรื่องจริยธรรมรวมทั้งบทบาทหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ย ทำให้ในทั้งสองประเทศมีความพร้อมด้านบุคลากรการผู้จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยทั้งในด้านจำนวนและมาตรฐานในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ย

และจากการที่ฝ่ายรัฐเห็นว่าทางด้านเอกชนมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้อย่างแพร่หลายซึ่งสามารถช่วยให้ระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพช่วยให้คู่พิพาทประหยัดเวลา

¹³ Uniform Mediation Act, section 9

¹⁴ Mediation Act 1997, section 5

¹⁵ Mediation Act 1997, section 10 และ Uniform Mediation Act, section 8

¹⁶ Mediation Act 1997, section 9 และ Uniform Mediation Act, section 4

¹⁷ Mediation Act 1997, section 12

และประหยัดค่าใช้จ่าย ฝ่ายรัฐจึงได้ออกกฎหมายสนับสนุนให้มีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยไปใช้ในข้อพิพาทของหน่วยงานรัฐด้วย¹⁸

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียสามารถนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้นั้นมีส่วนสำคัญมาจากการที่ทั้งสองประเทศมีพัฒนาการของการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทมายาวนาน มีองค์กรและหน่วยงานต่างๆที่รองรับในการให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยและจัดหลักสูตรอบรมให้ผู้ไกล่เกลี่ย ความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติหน้าที่ทำให้มีบุคลากรเพียงพอสำหรับมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี และภาครัฐเองก็สนับสนุนให้มีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทของทั้งภาคเอกชนและหน่วยงานของรัฐแทนการใช้กระบวนการทางศาล มีการออกกฎหมายรองรับทำให้กระบวนการไกล่เกลี่ยมีความเป็นธรรมและมีความน่าเชื่อถือ ซึ่งระเบียบปฏิบัติสำหรับการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นก็มีหลักการที่สอดคล้องกับ บทบัญญัติต่างๆของการไกล่เกลี่ยด้วยโดยเห็นได้จากการกำหนดให้การไกล่เกลี่ยเป็นความลับ คู่กรณี ผู้ไกล่เกลี่ยและผู้เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยจะต้องไม่นำข้อมูลที่ได้รับทราบจากการไกล่เกลี่ยไปเปิดเผย¹⁹ มีการกำหนดว่าหลักฐานใดๆที่เกิดจากคำพูดหรือการกระทำภายใต้กระบวนการระงับข้อพิพาททางเลือกจะไม่ถูกรับฟังเป็นพยานหลักฐานในชั้นศาล²⁰ ก่อนผู้ไกล่เกลี่ยจะเข้าปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในข้อพิพาททั้งด้านการเงินและเรื่องส่วนตัว²¹ ในส่วนคุณสมบัติของผู้ไกล่เกลี่ยนั้นมีการกำหนดว่าต้องเป็นผู้ที่มีความเป็นอิสระและมีความเป็นกลาง เป็นผู้ผ่านการฝึกอบรมการเป็นผู้ไกล่เกลี่ยและมีประสบการณ์ในการทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ย²² ในการคัดเลือกบุคคลผู้จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยนั้นก็สามารถคัดเลือกได้จากองค์กรหรือหน่วยงานต่างๆที่ให้บริการด้านการระงับข้อพิพาททางเลือกเช่นของประเทศออสเตรเลียได้แก่ Law Societies, the Australian Commercial Dispute Centre, the Institute of Arbitrators and Mediators Australia และ Lawyers Engaged in ADR (LEADR) เป็นต้น

¹⁸ The Administrative Dispute Resolution Act of 1996 และ Administrative Appeals Tribunal Act 1975

¹⁹ PS LA 2007/23 ,paragraph 37 และ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 8.02

²⁰ PS LA 2007/23 ,paragraph 38-39

²¹ IRS Revenue Procedure 2009-44 section 7.01

²² IRS Revenue Procedure 2009-44 section 7.01 และ PS LA 2007/23 ,paragraph 44

ในขณะที่เมื่อมาพิจารณาถึงพัฒนาการในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการ
ระงับข้อพิพาทของประเทศไทยนั้นพบว่าตั้งแต่ปี 2537 เป็นต้นมา ศาลซึ่งได้พยายามหาวิธีแก้ไข
ปัญหาคดีล่าช้าโดยได้จัดให้มีระบบไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความในศาล
พร้อมทั้งกระตุ้นและสนับสนุนคู่ความให้ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยทางอื่นนอกจากการ
พิจารณาคดีตามปกติของศาลให้จริงจังมากขึ้น โดยจัดระบบงานในส่วน of ศาลชั้นรองรับซึ่ง
เปิดทางให้คู่กรณีพิพาทได้เลือกใช้วิธีการระงับข้อพิพาทของตนได้ทั้งก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาลและเมื่อ
ฟ้องคดีต่อศาลแล้ว²³ ซึ่งระบบไกล่เกลี่ยเป็นระบบที่มีพื้นฐานมาจากอำนาจการไกล่เกลี่ยของผู้
พิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กล่าวคือ การไกล่เกลี่ยตามระบบไกล่เกลี่ย
ไม่มีกฎหมายเฉพาะเรื่องบัญญัติรับรองให้อำนาจไว้จึงอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธี
พิจารณาความแพ่งมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 20 ทวิ มารองรับการจัดระบบและมีระเบียบ
คณะกรรมการบริหารศาลยุติธรรมว่าด้วยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท พ.ศ. 2544 (แก้ไขเพิ่มเติมฉบับที่
2 พ.ศ. 2547) ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 17(1) แห่งพระราชบัญญัติระเบียบ
บริหารราชการศาลยุติธรรม โดยมีหลักการดังนี้

การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทมี 2 รูปแบบคือการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทโดยองค์คณะผู้
พิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและการไกล่เกลี่ยโดยผู้ประนีประนอมได้แก่
ผู้พิพากษา ข้าราชการศาลยุติธรรม บุคคลหรือคณะบุคคลที่ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้ประนีประนอมซึ่ง
เป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจหรือประสบการณ์ในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทและมีคุณสมบัติตามที่
ระเบียบนี้กำหนดไว้

กระบวนการไกล่เกลี่ยจะต้องดำเนินการเป็นความลับ ไม่มีการบันทึกรายละเอียด
ของการไกล่เกลี่ยไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เว้นแต่คู่ความจะตกลงกันให้บันทึกการดำเนินการไกล่
เกลี่ยด้วยค่าใช้จ่ายของคู่ความ

คู่ความและบุคคลที่เกี่ยวข้องจะต้องตกลงเก็บรักษาความลับของข้อเท็จจริงที่
เกิดขึ้นในกระบวนการไกล่เกลี่ยและตกลงที่จะไม่นำข้อเท็จจริงและการดำเนินการไกล่เกลี่ยไปใช้
เป็นพยานหลักฐานในการดำเนินการกระบวนการพิจารณาใดๆของศาลไม่ว่าในสำนวนคดีที่ทำการ
ไกล่เกลี่ยหรือคดีอื่นหรือในกระบวนการพิจารณาชั้นอนุญาโตตุลาการ

กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประนีประนอมคือจะต้องเตรียมการไกล่เกลี่ยและ
ช่วยเหลือ สนับสนุนการเจรจาระหว่างคู่ความ ตลอดจนแนะนำแนวทางการแก้ไขปัญหาเพื่อยุติข้อ
พิพาท ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องปฏิบัติตามระเบียบ ประกาศ ข้อบังคับ จริยธรรมหรือหลักเกณฑ์ใดๆที่

²³ ไซติช่วง ท้าววงศ์, “การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล”,

ออกตามระเบียบนี้ โดยคำนึงถึงประโยชน์สูงสุดของคุณค่า ผู้ไกล่เกลี่ยไม่ต้องรับผิดชอบต่อ คุณค่าในการกระทำใดที่ได้ดำเนินการไปเพื่อการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทเว้นแต่การกระทำหรือละเว้น การกระทำของผู้ไกล่เกลี่ยเป็นไปโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงจนเป็นเหตุให้คุณค่า เสียหาย

กำหนดคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้ประนีประนอมคือจะต้องเป็นผู้สำเร็จ การศึกษาระดับปริญญาตรีขึ้นไป มีประสบการณ์การทำงานไม่น้อยกว่า 5 ปีหรือเป็นผู้มีประสบการณ์ ในการทำงานสาขาต่างๆอันเป็นประโยชน์แก่การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทไม่น้อยกว่า 10 ปีและต้องผ่าน การอบรมหลักสูตรเทคนิคหรือวิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่สำนักงานศาลยุติธรรมจัดขึ้นหรือ หลักสูตรในลักษณะเดียวกันที่สถาบันอื่นจัด โดยสำนักงานศาลยุติธรรมให้การรับรองและมี ประสบการณ์ปฏิบัติงานด้านการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาลหรือศูนย์ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทไม่น้อยกว่า 10 คดี

ในส่วนของศาลภาษีอากรกลางเองนั้นก็ในปี 2545 ก็ได้มีการออก"ระเบียบศาล ภาษีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความ พ.ศ.2545" ซึ่งมี หลักการดังนี้คือ

ผู้ไกล่เกลี่ยตามระเบียบฉบับนี้คือผู้พิพากษาที่ไม่ได้เป็นเจ้าของสำนวนหรือองค์ คณะในคดีนั้นเว้นแต่จะเป็นความประสงค์ของคุณค่า

การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นคุณค่าอาจร้องขอให้มีการไกล่เกลี่ยก่อนวันนัด พิจารณาหรือไม่ว่ากระบวนการพิจารณาดำเนินอยู่ในชั้นใด ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนอาจส่งให้ สำนวนเข้าสู่ระบบไกล่เกลี่ยได้โดยความสมัครใจของคุณค่า

คดีที่ไกล่เกลี่ยได้ได้แก่คดีที่พิจารณาว่าหากส่งไปไกล่เกลี่ยแล้วน่าจะมีทางตกลง กันได้

ผู้ไกล่เกลี่ยจะต้องแจ้งให้คุณค่าทราบว่าจะขอเท็จจริงและการดำเนินการในชั้นไกล่ เกลี่ยคุณค่าไม่อาจนำไปใช้เป็นพยานหลักฐานในการดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆของศาลได้และ คุณค่าตกลงว่าจะไม่อ้างหรือให้ศาลมีหมายเรียกผู้ไกล่เกลี่ยตลอดจนเจ้าหน้าที่ให้เป็นพยานเบิก ความต่อศาลในข้อเท็จจริงที่เป็นเนื้อหาหรือรายละเอียดแห่งการเจรจาในกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อ พิพาทนั้น

กระบวนการไกล่เกลี่ยให้ดำเนินการเป็นการลับ โดยไม่มีการบันทึกรายละเอียด ของการไกล่เกลี่ยไว้ เว้นแต่คุณค่าจะตกลงกันให้บันทึกการดำเนินการไกล่เกลี่ยทั้งหมดหรือส่วน หนึ่งส่วนใดก็ได้

เมื่อผู้ไกล่เกลี่ยดำเนินการไกล่เกลี่ยแล้วเสร็จ หากการไกล่เกลี่ยสำเร็จโดยการ ถอนฟ้องหรือทำสัญญาประนีประนอมยอมความ ให้ผู้ไกล่เกลี่ยจดยางานกระบวนการพิจารณาชั้น

ไกล่เกลี่ยส่งสำนวนคืนให้ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนมีคำสั่งหรือมีคำพิพากษาตามยอมต่อไป หากการไกล่เกลี่ยแล้วเสร็จโดยคู่ความไม่อาจตกลงกันได้ ให้ผู้ไกล่เกลี่ยจดยางงานกระบวนการพิจารณาส่งสำนวนคืนผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไป

ผู้ไกล่เกลี่ยไม่ต้องรับผิดชอบคู่ความในการกระทำใดๆที่ได้ดำเนินการไปเพื่อการไกล่เกลี่ยและระงับข้อพิพาท

แต่ในทางปฏิบัติจะเห็นว่า การไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีตามระเบียบของศาลภาษีอากรกลางนั้นตั้งแต่มีการประกาศใช้ระเบียบดังกล่าวจนถึงปัจจุบันนั้นในแต่ละปีมีคดีที่เข้าสู่การไกล่เกลี่ยเป็นจำนวนค่อนข้างน้อยคือสูงสุดไม่เกิน 30 คดีจากคดีที่เข้าสู่ศาลภาษีอากรกลางทั้งหมดเฉลี่ยปีละ 250-350 คดีและคดีที่ไกล่เกลี่ยสำเร็จในแต่ละปีอย่างมากก็มีเพียงไม่เกิน 12 คดีเท่านั้น ซึ่งสาเหตุที่ทำให้การไกล่เกลี่ยในศาลภาษีอากรไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควรส่วนหนึ่งอาจเป็นเพราะเมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินที่ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่จากความล่าช้าในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำให้ความรับผิดในเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนตั้งแต่เกิดความรับผิดในหนี้ภาษีจนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเพิ่มขึ้นจนทำให้ยอดหนี้ภาษีที่ต้องชำระสูงขึ้นมาก ซึ่งการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีตามระเบียบศาลภาษีอากรกลางนั้นก็ไม่สามารถเจรจาตกลงกันในลักษณะลดจำนวนเงินภาษีได้เพราะเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีอำนาจตามกฎหมาย การเจรจาตกลงจึงเป็นไปในลักษณะของการขอผ่อนชำระหนี้ภาษีเสียมากกว่าซึ่งทางเจ้าหน้าที่สรรพากรก็สามารถเจรจาตกลงได้เท่าที่ระเบียบกรมสรรพากร²⁴ กำหนดไว้เท่านั้น ทำให้กรณีและผู้เสียภาษีซึ่งถูกประเมินเป็นหนี้ภาษีเป็นจำนวนที่สูงซึ่งเมื่อรวมเบี้ยปรับเงินเพิ่มด้วยแล้วทำให้จำนวนเงินสูงกว่ายอดหนี้ภาษีที่แท้จริงหลายเท่าจึงเห็นว่าไม่เป็นธรรมแก่ตนโดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของยอดเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนที่เกิดขึ้นในระหว่างรอการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจึงไม่เกิดแรงจูงใจให้ทำการไกล่เกลี่ยเพราะเห็นว่าจะสามารถลดยอดหนี้ภาษีได้ โดยเลือกที่จะให้ศาลพิจารณาคดีแทน

ส่วนการไกล่เกลี่ยนอกศาลนั้นแม้ในภาคเอกชนจะมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทแทนการดำเนินกระบวนการทางศาลแต่ก็ยังมีขาดกฎหมายที่รองรับให้กระบวนการไกล่เกลี่ยนอกศาลมีความเป็นธรรมและมีความน่าเชื่อถือ หากจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดี ผู้เสียภาษีอาจจะเกิดความไม่มั่นใจว่าจะได้รับความเป็นธรรม หรืออาจเกิดความไม่แน่ใจในกระบวนการเพราะไม่สามารถทราบถึงสิทธิของ

²⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545

ตนเองในกระบวนการไกล่เกลี่ยและไม่สามารถคาดหวังถึงผลลัพธ์ที่จะเกิดจากกระบวนการไกล่เกลี่ยได้ ผู้เสียหายอาจจะเกรงว่าหากทำการไกล่เกลี่ยแล้วแต่ผลสุดท้ายตกลงกันไม่เป็นผลสำเร็จแล้วข้อมูลที่ตนเปิดเผยไปอาจถูกใช้เป็นหลักฐานในชั้นศาลให้เป็นผลเสียแก่ฝ่ายตนในภายหลังได้ หรืออาจเกรงว่าจะมีการนำข้อมูลของตนไปเปิดเผยแก่บุคคลภายนอกซึ่งจะทำให้ในการเจรจาตกลงผู้เสียหายไม่กล้าเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญของฝ่ายตนซึ่งทำให้ไม่สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่างๆ ได้อย่างตรงไปตรงมาและในท้ายที่สุดคู่กรณีก็ไม่สามารถเจรจาตกลงกันได้เป็นผลสำเร็จ

นอกจากนี้สำหรับหน่วยงานที่ให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยของไทยมีเพียงศูนย์ไกล่เกลี่ยข้อพิพาท สำนักกระบวนข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรมซึ่งทำหน้าที่ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททั้งในศาลและนอกศาล จึงเห็นว่าประเทศไทยยังขาดองค์กรและหน่วยงานต่างๆ ที่รองรับในการให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยและจัดหลักสูตรอบรมให้ผู้ไกล่เกลี่ยมีความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติหน้าที่ทำให้อาจเกิดปัญหาไม่สามารถหาบุคคลากรที่มีมาตรฐานระดับวิชาชีพได้เพียงพอสำหรับมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณสมบัติของผู้จะมาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนั้นนอกจากจะต้องมีทักษะในการทำหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยแล้วยังควรเป็นผู้มีความรู้ด้านกฎหมายภาษีเป็นอย่างดีด้วย อีกทั้งการที่ขาดบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองผู้ไกล่เกลี่ยที่ปฏิบัติหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยโดยสุจริตไม่ให้อ้างอิงฟ้องร้องดำเนินคดีก็อาจจะเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้ไม่มีผู้อยากจะมาปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้

4.4 ความเหมาะสมในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทย

จากการศึกษาระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยปกติของประเทศไทยนั้นจะเห็นว่ายังมีข้อบกพร่องบางประการเช่นกระบวนการมีความยุ่งยาก ค่าใช้จ่ายสูง ทำให้ผู้เสียหายซึ่งนับวันจะตระหนักถึงสิทธิของตนเองมากขึ้นเห็นว่าระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีแบบเดิมยังไม่สามารถคุ้มครองสิทธิและรักษาผลประโยชน์ของตนเองได้อย่างเพียงพอ จึงจำเป็นต้องมีการพิจารณาแนวคิดเรื่องการระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Dispute Resolution) อย่างเช่นวิธีการไกล่เกลี่ย (Mediation) มาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งถึงแม้ว่าการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีจะมีข้อดีหลายประการก็ตามเช่นช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ช่วยลดจำนวนคดีที่จะขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล อีกทั้งเป็นการเพิ่มทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีให้แก่ประชาชน แต่การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

ในชั้นก่อนฟ้องคดีแล้วจะมีความเหมาะสมกับประเทศไทยหรือไม่นั้นเมื่อพิจารณาถึงแนวคิดต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่ปรากฏในประเทศไทยอันได้แก่ การเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของกรมสรรพากรก่อนมีการออกหนังสือแจ้งการประเมิน การเปรียบเทียบระงับคดีตามพระราชบัญญัติศุลกากร ทศนคติของรัฐในการใช้กระบวนการอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาทในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชนและกฎหมายต่างๆ ที่รองรับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของประเทศไทยแล้วสรุปได้ดังนี้

ประเด็นแรกการที่ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรมีการเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของกรมสรรพากรก่อนมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินอยู่แล้วดังนั้นก็จำเป็นต้องมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีอีกหรือไม่ จะเห็นว่าในชั้นการตรวจสอบภาษีก่อนออกหนังสือแจ้งการประเมินนั้นหากทางกรมสรรพากรยังมีข้อสงสัยประการใดก็จะออกหนังสือเชิญพบเพื่อเรียกตัวให้ผู้เสียภาษีมาชี้แจงข้อเท็จจริงก่อน เพื่อจะได้ทราบข้อมูลให้ครบถ้วนก่อนในกรณีที่ต้องมีการประเมินภาษีจะได้ทำได้ถูกต้อง โดยทางกรมสรรพากรไม่มีนโยบายจะออกหมายเรียกในทันทีเพราะจะเป็นการสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก เมื่อทราบข้อมูลต่างๆ ที่ต้องการครบถ้วนแล้ว หากพิจารณาแล้วพบประเด็นความผิด ในกรณีที่เป็นประเด็นที่สามารถเจรจาตกลงกันได้ก็จะมีเจรจาทันทีกันเพื่อจะได้ไม่ต้องออกหนังสือแจ้งประเมินต่อไป

การที่ทางกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีสามารถเจรจาทันทีกันได้ตั้งแต่ในชั้นตรวจสอบก่อนออกหนังสือแจ้งการประเมินนั้นทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้ตั้งแต่ต้นกระบวนการโดยไม่ต้องเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลซึ่งจะเห็นว่าทางปฏิบัติของกรมสรรพากรดังกล่าวนี้เป็นประโยชน์ทั้งแก่ผู้เสียภาษีที่สามารถทราบต้นทุนทางภาษีที่แน่นอนของตนได้ อีกทั้งเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามปกติ ส่วนฝ่ายรัฐเองก็สามารถจัดเก็บภาษีได้ทันทีเช่นกันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากร ซึ่งโดยหลักแล้วการเจรจาตกลงจะตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจของทั้งสองฝ่าย เพราะฉะนั้นในหลักการพื้นฐานของการเจรจาตกลงดังกล่าวในชั้นตรวจสอบจึงเหมือนกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเพียงแต่การเจรจาในชั้นตรวจสอบจะไม่มีคนกลางหรือผู้ไกล่เกลี่ยในการช่วยเหลือทั้งสองฝ่ายให้สามารถเจรจาตกลงกันได้ ซึ่งการมีผู้ไกล่เกลี่ยนั้นมีประโยชน์ต่อกระบวนการเจรจาตกลงเพราะในการเจรจาของฝ่ายสรรพากรและผู้เสียภาษีนั้นโดยปกติต่างฝ่ายก็จะเจรจาโดยพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายและมักจะตีความไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายตนเองเป็นหลักทำให้การเจรจาอาจไม่ประสบผลสำเร็จได้ ในขณะที่การมีผู้ไกล่เกลี่ยซึ่งเป็นคนกลางทำหน้าที่คอยช่วยเหลือคู่กรณีในการ

ประเมินจุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละฝ่ายจากมุมมองที่เป็นกลางปราศจากอคติ ก็จะช่วยให้แต่ละฝ่ายเห็นจุดอ่อนของฝ่ายตนชัดขึ้นทำให้การเจรจาตกลงกันเป็นผลสำเร็จง่ายขึ้น

การเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของกรมสรรพากรก่อนมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินนั้นแม้จะมีข้อดีตามที่ได้กล่าวไปแล้วแต่จากการที่โดยลักษณะแล้วเป็นการเจรจาตกลงแบบไม่ใช่วางทาง ไม่ได้มีกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติใดๆรองรับทำให้ขาดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่ากรณีใดที่สามารถเจรจาตกลงได้บ้าง การเจรจาตกลงจึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่อย่างเดียวจึงเป็นการขัดกับหลักความแน่นอนเพราะการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจได้แบบไม่มีขอบเขตซึ่งทำให้เจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจและเป็นหนทางชักนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันได้โดยที่การเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบนั้นก็ไม่ได้มีระบบใดๆรองรับให้มีการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความโปร่งใส นอกจากนี้ผู้เสียภาษีแต่ละรายที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันก็ไม่มีหลักประกันว่าจะได้รับการปฏิบัติเหมือนกันอันเป็นการขัดต่อหลักความยุติธรรมอีกด้วย ในขณะที่หากจะมีการนำระบบไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีนั้นจะต้องมีการออกระเบียบปฏิบัติต่างๆรองรับให้ชัดเจนว่าข้อพิพาทประเภทใดที่ไกล่เกลี่ยได้และกรณีใดที่ไกล่เกลี่ยไม่ได้และเพื่อกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่และมีระบบขึ้นทะเบียนเพื่อสามารถตรวจสอบรายละเอียดของการเจรจาตกลงได้

ประเด็นที่สองเรื่องการเปรียบเทียบระดับคดีตามพระราชบัญญัติศุลกากร จะเห็นว่าวัตถุประสงค์ของการที่พระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติให้สามารถเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศุลกากรได้ก็เพื่อให้คดีระงับหรือสิ้นสุดได้โดยง่ายและรวดเร็วซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ทุกฝ่าย โดยในการเปรียบเทียบระดับคดีนั้นกฎหมายให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรและคณะกรรมการเปรียบเทียบซึ่งเป็นอำนาจที่กว้างขวาง ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรและคณะกรรมการเปรียบเทียบจะทำการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องอย่างไรย่อมเป็นดุลพินิจที่จะทำได้ แต่ทั้งนี้ในกรณีที่ความผิดที่มีบทลงโทษรุนแรงและมีราคาของกลางซึ่งรวมค่าอากรด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาทอันถือว่าเป็นคดีมีทุนทรัพย์สูงให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลังและผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ เพื่อให้เกิดความรอบคอบและไม่ให้อธิบดีกรมศุลกากรแต่เพียงผู้เดียวเป็นผู้ใช้อำนาจดังกล่าวอันอาจจะก่อให้เกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบได้

เมื่อมาพิจารณาถึงการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีจะเห็นว่าในการเจรจาตกลงนั้นโดยปกติแล้วทางฝ่ายรัฐจะมีแต่เจ้าหน้าที่ระดับสูงของกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีอำนาจในการตัดสินใจในทุกคดีไม่ว่าจะทุนทรัพย์จะสูงเท่าใดก็ตาม แม้การเจรจาตกลงจะถูกตรวจสอบได้โดยระดับผู้บังคับบัญชาแต่ก็เป็นการตรวจสอบจากภายใน

องค์กร ไม่ได้มีผู้แทนจากหน่วยงานอื่นเข้าร่วมในการใช้อำนาจอย่างกรณีของคณะกรรมการเปรียบเทียบ โอกาสที่จะเกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบจึงมีมากกว่า

นอกจากนี้แม้ตามกฎหมายจะให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรและคณะกรรมการเปรียบเทียบในการใช้ดุลพินิจจะเปรียบเทียบระดับคดีอย่างไรก็ได้ตามที่เห็นสมควร แต่เพื่อให้เกิดมาตรฐานเดียวกันในการเปรียบเทียบระดับคดีและเพื่อให้เกิดความโปร่งใส กรมศุลกากรจึงได้ออกเกณฑ์การเปรียบเทียบบงคการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งเนื่องจากความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรจะกำหนดโทษอาญาไว้ในแต่ละฐานความผิดเช่น โทษปรับตามมาตรา 27 หรือมาตรา 27 ทวิให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว ดังนั้นในเกณฑ์การเปรียบเทียบบงคการฟ้องร้องจึงสามารถกำหนดไว้ชัดเจนว่าความผิดต่างๆตามพระราชบัญญัติศุลกากรจะเปรียบเทียบอย่างไรเช่น ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร ให้ปรับสองเท่าของราคาของรวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยและภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน เป็นต้น ทั้งนี้ผู้กระทำผิดที่ยินยอมเปรียบเทียบระดับคดียังคงต้องรับผิดชอบในต้นเงินภาษีเต็มจำนวนอยู่

ในขณะที่การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีนั้นแม้จะต้องมีการออกระเบียบปฏิบัติต่างๆเพื่อกำหนดกรอบการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าหน้าที่แต่ก็สามารถกำหนดได้เพียงกว้างๆว่าข้อพิพาททางภาษีประเภทใดที่สามารถไกล่เกลี่ยได้หรือกรณีใดที่ไกล่เกลี่ยไม่ได้ หากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เข้าตามเกณฑ์ที่จะไกล่เกลี่ยได้แล้วจะเจรจาตกลงกันอย่างไรก็ต้องขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของแต่ละคดีจึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องให้อำนาจดุลพินิจแก่เจ้าหน้าที่

ประเด็นที่สามเรื่องทัศนคติของรัฐในการใช้กระบวนการอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาทในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชน จากกรณีของการนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชนในประเทศไทยนั้นทำให้เห็นว่าหากจะมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยซึ่งมีลักษณะเป็นการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้กับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนโดยมีผลประโยชน์ของรัฐซึ่งก็คือเงินภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง อาจมีปัญหว่าภาครัฐจะไม่ให้การยอมรับในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีก็ได้ ทั้งนี้โดยพื้นฐานของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการไกล่เกลี่ยนั้นต้องอาศัยความสมัครใจของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเป็นหลัก หากภาครัฐไม่ให้การยอมรับแล้ว การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในประเทศไทยก็คงไม่อาจเกิดขึ้นได้

ซึ่งจากกรณีของอนุญาโตตุลาการนั้นจะเห็นว่าแม้จะมีกฎหมายรองรับชัดเจนว่าสามารถนำให้มีการนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชนได้ อีกทั้งโดยลักษณะของการ

ระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการเองก็ไม่ได้มีการใช้ดุลพินิจเข้ามาเกี่ยวข้องอย่างเช่นวิธีการไกล่เกลี่ยที่ต้องมีการเจรจาตกลงโดยอาศัยความสมัครใจของทั้งสองฝ่าย แต่ในภายหลังก็ยังได้มีมติคณะรัฐมนตรีออกมาในลักษณะไม่ส่งเสริมให้มีการนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชน

ทั้งนี้ จะเห็นว่าในการใช้ออนุญาโตตุลาการนั้นส่วนใหญ่หน่วยงานของรัฐมักตกเป็นฝ่ายแพ้คดีทำให้ต้องชดใช้ค่าเสียหายจำนวนมาก ซึ่งเมื่อมาพิจารณาหาสาเหตุแล้วพบว่ามาจากปัญหาในเรื่องผลประโยชน์ทับซ้อนของเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้อง โดยมีการสร้างเครือข่ายผลประโยชน์ในระบบราชการของบริษัทเอกชนยักษ์ใหญ่อันทำให้รัฐสูญเสียผลประโยชน์มหาศาล ดังนั้นเมื่อมาพิจารณาถึงการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยนั้น มีข้อนำคิดว่าแม้จะมีการออกแนวปฏิบัติที่เป็นหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรจะต้องยึดถือปฏิบัติตามอยู่ก็ตามแต่ก็คงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องมีการเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถใช้ดุลพินิจในการเจรจาตกลงกับผู้เสียภาษีเป็นรายกรณีไป ซึ่งการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถใช้ดุลพินิจได้นั้นเองอาจจะก่อให้เกิดปัญหาตามมาได้ว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรจะใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือในการหาประโยชน์ส่วนตัว และมีการใช้อำนาจไปในทางที่ผิดได้ ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีก็จะไม่สมเจตนารมณ์ที่ต้องการส่งเสริมให้มีการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างมีประสิทธิภาพและในขณะเดียวกันก็ต้องปกป้องผลประโยชน์ของรัฐด้วย

นอกจากนี้ โดยลักษณะของการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีจะต้องอาศัยบุคคลที่สามซึ่งเป็นคนกลางหรือที่เรียกว่าผู้ไกล่เกลี่ยเป็นผู้มีบทบาทสำคัญที่จะช่วยประเมินจุดยืนของทั้งสองฝ่ายอย่างเป็นกลางเพื่อช่วยให้ทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงกันได้ แม้ผู้ไกล่เกลี่ยจะไม่ได้มีอำนาจชี้ขาดข้อพิพาทโดยตรงอย่างเช่นอนุญาโตตุลาการก็ตาม แต่หากปรากฏว่าตัวผู้ไกล่เกลี่ยเองไม่ได้ทำหน้าที่ด้วยใจที่เป็นกลางอย่างแท้จริง แต่กลับไปเข้าข้างฝ่ายผู้เสียภาษี เช่นนี้ ซึ่งก็ไม่ได้มีกฎหมายใดกำหนดถึงความรับผิดชอบของผู้ไกล่เกลี่ยไว้ด้วยก็อาจจะทำให้รัฐเสียหายได้ หรือที่เลวร้ายไปกว่านั้นหากมีการร่วมมือกันระหว่างฝ่ายเจ้าหน้าที่สรรพากร ผู้เสียภาษีและผู้ไกล่เกลี่ยโดยอาศัยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเป็นเครื่องมือในการหาประโยชน์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ก็จะทำให้เกิดปัญหาอย่างเช่นกรณีอนุญาโตตุลาการที่มีการสร้างเครือข่ายการเอื้อประโยชน์หรือสมคบคิดระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐและเอกชนในระบบราชการไทยอันทำให้รัฐได้รับความเสียหายมหาศาลในที่สุด

ประเด็นสุดท้ายเรื่องกฎหมายต่างๆที่รองรับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของประเทศไทยจะเห็นว่าการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นก่อนฟ้องคดีนั้น

ประเทศไทยยังขาดกฎหมายที่รองรับกระบวนการไกล่เกลี่ยนอกศาลทำให้ผู้เสียหายที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเกิดความไม่แน่ใจว่าข้อมูลต่างๆที่ตนเปิดเผยไปในกระบวนการจะได้รับการคุ้มครองเก็บรักษาให้เป็นความลับและไม่ถูกนำไปใช้เป็นพยานหลักฐานในชั้นศาลในทางที่จะทำให้ตนเสียหายในภายหลัง นอกจากนี้ประเทศไทยยังขาดองค์กรและหน่วยงานต่างๆที่รองรับในการให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยและจัดหลักสูตรอบรมให้ผู้ไกล่เกลี่ยมีความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติหน้าที่ทำให้อาจเกิดปัญหาไม่สามารถหาบุคคลากรที่มีมาตรฐานระดับวิชาชีพได้เพียงพอสำหรับมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี อีกทั้งการที่ขาดบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองผู้ไกล่เกลี่ยที่ปฏิบัติหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยโดยสุจริตไม่ให้อ้างอิงฟ้องร้องดำเนินคดีก็อาจจะเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้ไม่มีผู้อยากจะมาปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้

จากการพิจารณาถึงความเหมาะสมในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีแม้วิธีการไกล่เกลี่ยจะมีข้อดีต่างๆตามที่ได้กล่าวมาแล้วแต่เห็นว่าประเทศไทยในตอนนี้นี้ยังไม่มีความพร้อมในการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีเนื่องจากปัญหาสำคัญก็คือการจะใช้วิธีการไกล่เกลี่ยมาระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นเป็นการระงับข้อพิพาทโดยอาศัยพื้นฐานของการตกลงใจของทั้งสองฝ่ายจึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้อำนาจในการเจรจาตกลงเป็นรายการกันไปซึ่งอาจเป็นช่องทางนำไปสู่การใช้อำนาจโดยมิชอบได้ นอกจากนี้ประเทศไทยยังขาดกฎหมายรองรับให้กระบวนการไกล่เกลี่ยมีความเป็นธรรมอันจะสร้างความมั่นใจให้ผู้เสียหายในการเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย รวมไปถึงประเทศไทยยังขาดองค์กรและหน่วยงานต่างๆที่รองรับในการให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยและจัดหลักสูตรอบรมผู้ไกล่เกลี่ยทำให้ในทางปฏิบัติอาจจะประสบปัญหาในการหาบุคคลที่มีคุณสมบัติมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้อย่างเพียงพอ

แต่อย่างไรก็ตามจะเห็นว่าระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาลของไทยนั้นได้รับการพัฒนาสนับสนุนเป็นรูปธรรมมากกว่าการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทนอกศาลซึ่งมีการจัดระบบรองรับให้มีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาลอีกทั้งมีการออกระเบียบมารองรับ รวมถึงศาลภาษีอากรเองก็มีการออกระเบียบศาลภาษีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความด้วยเช่นกัน แม้ในทางปฏิบัติจะไม่ได้มีการนำไปใช้มากเท่าที่ควรเนื่องจากการไกล่เกลี่ยตามระเบียบดังกล่าวทางฝ่ายสรรพากรมีอำนาจเจรจาตกลงให้ผ่อนชำระหนี้ภาษีได้ภายในขอบเขตของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรเท่านั้น ไม่มีอำนาจเจรจาลดเงินภาษีได้ การไกล่เกลี่ยในศาลภาษีอากรในทางปฏิบัติจึงค่อนข้างมีข้อจำกัด

เมื่อมาพิจารณาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลเองจะเห็นว่าก็ยังมีความมีปัญหาในเรื่องความล่าช้าโดยจะเห็นว่าในชั้นศาลชั้นต้นจะใช้เวลาเฉลี่ยประมาณ 9 เดือนถึง 3 ปีและในชั้นศาลฎีกาก็ต้องใช้เวลาอย่างน้อย 2 ปีขึ้นไปและในขณะเดียวกันผู้เสียหายยังคงมีภาระในเรื่องของการวางหลักประกันการชำระภาษีอยู่เพราะการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีอากรอีกทั้งผู้เสียหายยังคงต้องมีความรับผิดชอบในเงินเพิ่มตามกฎหมายในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของภาษีที่ต้องนำส่งจนกว่าจะได้ชำระภาษีจริง นอกจากนี้ผู้เสียหายยังต้องเสียค่าขึ้นศาลตามอัตราปกติเช่นคดีแพ่งและต้องมีค่าใช้จ่ายในการว่าจ้างทนายความอีกด้วย จึงเห็นว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลสร้างภาระด้านเวลาและค่าใช้จ่ายแก่ผู้เสียหายค่อนข้างมาก ในขณะที่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นใช้เวลาทั้งสิ้นเพียงเดือนครึ่งถึง 3 เดือนเท่านั้น ดังนั้นจึงเห็นว่ากระบวนการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลจะสามารถช่วยให้การระงับข้อพิพาทมีประสิทธิภาพมากขึ้นซึ่งแม้จะไม่เท่าการไกล่เกลี่ยในชั้นก่อนฟ้องคดีก็ตามเพราะการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลต้องผ่านกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาก่อนทำให้ต้องเสียเวลาอีกโดยเฉลี่ยเป็นปี แต่อย่างไรก็ตามการไกล่เกลี่ยในชั้นศาลก็ยังมีข้อดีคือช่วยผู้เสียหายและฝ่ายรัฐประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีในศาล อีกทั้งช่วยศาลแบ่งเบาภาระคดีที่จะขึ้นสู่การพิจารณาของศาลไปได้อีกด้วย จึงเห็นสมควรที่น่าจะมีการวิเคราะห์และพิจารณาถึงการพัฒนาระเบียบดังกล่าวเพื่อให้มีขอบเขตการใช้ที่กว้างขวางมากขึ้น

ทั้งนี้เมื่อมาพิจารณาถึงอำนาจในการเจรจาตกลงของทางฝ่ายสรรพากรซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้สามารถพัฒนาขอบเขตการใช้วิธีการไกล่เกลี่ยให้กว้างขวางมากขึ้นได้นั้นจะเห็นว่าโดยปกติแล้วเมื่อผู้เสียหายถูกเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีก็จะถือว่าผู้เสียหายเป็นลูกหนี้ตามกฎหมายมีหน้าที่ต้องชำระหนี้ภาษีให้ครบถ้วน หากผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามกรมสรรพากรก็มีหน้าที่จะต้องบังคับหนี้ดังกล่าวโดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายตามที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 12 บัญญัติไว้ ดังนั้นก่อนอื่นจึงจำเป็นต้องมีการออกกฎหมายรองรับเพื่อให้อำนาจกรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีต่ำกว่าที่มีการประเมินตามกฎหมายได้โดยคำนึงถึงประโยชน์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐ เจ้าหน้าที่สรรพากรจะได้มีอำนาจในการเจรจาตกลงกับผู้เสียหายได้มิใช่เป็นเพียงการให้ผ่อนชำระเท่านั้น

จากการพิจารณาระเบียบศาลภาษีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยเพื่อให้เกิดการประนีประนอมยอมความมีรายละเอียดดังนี้

การจะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในศาลภาษีอากรกลางนั้นอาศัยความสมัครใจของคู่ความทั้งสองฝ่ายเป็นหลัก โดยคู่ความจะร้องขอเข้าสู่กระบวนการได้โดยแบ่งได้เป็น 2 ช่วงคือช่วงก่อนวันนัดพิจารณาหรือหลังจากเริ่มมีการดำเนินกระบวนการพิจารณาไปแล้ว จึงเห็นได้ว่าการจะ

เข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยในศาลได้นั้นก่อนอื่นต้องเป็นคดีภาษีที่ได้มีการฟ้องต่อศาลภาษีอากร แล้วเท่านั้น กล่าวคือจะต้องเป็นกรณีที่ผ่านมาขั้นตอนของการพิจารณาในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาแล้ว

ตามระเบียบการไกล่เกลี่ยของศาลภาษียังได้มีการบัญญัติหลักการคุ้มครองข้อมูลในกระบวนการไกล่เกลี่ยให้เป็นความลับและคู่ความไม่สามารถนำข้อมูลที่ได้จากการกระบวนการไกล่เกลี่ยไปใช้เป็นพยานหลักฐานในการดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆของศาลได้ทำให้คู่ความกลัวที่จะเปิดเผยข้อมูลสำคัญของฝ่ายตนออกมาจึงเป็นการสนับสนุนให้ทั้งสองฝ่ายสามารถเจรจาและแลกเปลี่ยนความเห็นได้อย่างตรงไปตรงมามากขึ้นอันจะทำให้นำไปสู่การหาข้อตกลงได้ประสบผลสำเร็จในที่สุด

ด้านขอบเขตคดีภาษีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้นั้นตามระเบียบของศาลภาษีอากรกลางกำหนดแต่เพียงว่าคดีที่ไกล่เกลี่ยได้ได้แก่คดีที่พิจารณาว่าหากส่งไปไกล่เกลี่ยแล้วน่าจะมีทางตกลงกันได้ ซึ่งเป็นการกำหนดในลักษณะที่กว้างเกินไป จึงเห็นว่าจะมีการนำหลักเกณฑ์ของข้อพิพาททางภาษีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้ในชั้นก่อนฟ้องคดีมาปรับใช้กับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาลด้วยซึ่งจะทำให้เกิดความชัดเจนขึ้นโดยให้กำหนดว่ากรณีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้ได้แก่กรณีที่ข้อพิพาทเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนหรือพิพาทกันในเรื่องจำนวน (Quantum issues) หรือกรณีที่มีความยากลำบากในการหาพยานหลักฐานหรือมีความไม่แน่นอนในการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับกฎหมาย มีผลทำให้ข้อพิพาทเหล่านี้ไม่เหมาะสมที่จะดำเนินคดีในชั้นศาลและข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะ (unique) ทำให้ไม่เหมาะสมในการดำเนินคดีเช่น ข้อพิพาทในเรื่องการตีราคาทรัพย์สินที่มีลักษณะเฉพาะ

กรณีที่ ไม่เหมาะสมให้มีการไกล่เกลี่ยได้แก่ กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้มีความชัดเจนอยู่แล้วหรือกรณีที่การเจรจาตกลงจะส่งผลให้เกิดการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันไม่เท่าเทียมกันหรือประเด็นดังกล่าวมีแนวคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานชัดเจนและยังไม่มีแนวคำพิพากษาออกมาในทางที่ขัดแย้งกันหรือกรณีที่เหมาะสมแก่การนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานในเรื่องดังกล่าว

ผู้ที่ จะมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยตามระเบียบไกล่เกลี่ยของศาลภาษีอากรนั้นกำหนดให้ผู้พิพากษาที่ไม่ได้เป็นเจ้าของสำนวนหรือองค์คณะในคดีนั้นเป็นผู้ไกล่เกลี่ยเว้นแต่จะเป็นความประสงค์ของคู่ความ จึงเห็นว่าตามระเบียบดังกล่าวไม่ได้เปิดโอกาสให้คู่ความสามารถเลือกผู้ไกล่เกลี่ยได้ด้วยตนเอง ซึ่งปกติการไกล่เกลี่ยโดยทั่วไปจะให้คู่ความช่วยกันคัดเลือกผู้ไกล่เกลี่ยเอง เพราะจะเป็นผู้ที่คู่ความทั้งสองฝ่ายเห็นว่ามีความเป็นกลางและคู่ความให้การยอมรับและไว้วางใจ แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาคุณสมบัติในการเป็นผู้ไกล่เกลี่ยของผู้พิพากษาจะเห็นว่าผู้พิพากษาถือเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติเหมาะสมในการทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยเพราะเป็นผู้ที่มีความรู้ความ

ชำนาญด้านกฎหมายภาษีเป็นอย่างดี อีกทั้งมีความเป็นอิสระและมีความเป็นกลางเพราะไม่ได้เป็นผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนที่ทำการไกล่เกลี่ยจึงไม่ได้เป็นผู้พิจารณาคดีของคู่พิพาทในภายหลัง หากในกรณีที่มีการไกล่เกลี่ยกันแล้วแต่ไม่สามารถตกลงกันได้เป็นผลสำเร็จ นอกจากนี้โดยทั่วไปแล้วผู้พิพากษาเป็นผู้ที่สั่งคดีให้การยกฟ้องและนับถืออยู่แล้ว หากมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยก็น่าจะทำให้กระบวนการไกล่เกลี่ยดูน่าเชื่อถือกว่าผู้ไกล่เกลี่ยที่เป็นบุคคลธรรมดาทั่วไป และยิ่งไปกว่านั้นเนื่องจากการที่ผู้พิพากษาต้องทำหน้าที่ของการเป็นผู้ไกล่เกลี่ยจึงจำเป็นต้องเข้าร่วมอยู่ด้วยตลอดทั้งกระบวนการไกล่เกลี่ยอยู่แล้ว จึงเป็นผู้ที่รู้เห็นทุกอย่างที่คู่ความเจรจากัน ดังนั้นนอกจากจะทำหน้าที่คอยช่วยเหลือให้คู่ความสามารถตกลงกันได้แล้ว ในระหว่างที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายรัฐเจรจากับผู้เสียหายก็อาจช่วยสอดส่องดูว่ามีพฤติการณ์ส่อไปในทางที่เจ้าหน้าที่ของรัฐจะใช้อำนาจโดยมิชอบหรือไม่ และอาจช่วยตรวจตราดูว่าในกรณีที่สามารถตกลงกันได้สำเร็จ ข้อตกลงมีลักษณะสมเหตุสมผลมีความเป็นธรรมแก่ทั้งสองฝ่ายหรือไม่ด้วย

และเพื่อให้ระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในศาลมีความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้จึงควรกำหนดในระเบียบให้มีกระบวนการต่างๆดังนี้ด้วย

ในการเจรจาตกลงทุกครั้งต้องมีการบันทึกรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการเจรจาตกลงเช่น รายละเอียดข้อเท็จจริงและข้อตกลงที่เกิดจากการเจรจารวมถึงเหตุผลสนับสนุนในการตกลงดังกล่าวซึ่งเหตุผลในแต่ละประเด็นควรอ้างถึงบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน รวมถึงรายละเอียดของข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่สนับสนุนให้มีการเจรจาตกลงดังกล่าว จำนวนภาษีที่ถูกประเมิน จำนวนภาษีหลังมีการเจรจาตกลงและเหตุผลที่ทำให้จำนวนภาษีที่ถูกประเมินกับจำนวนภาษีหลังมีการเจรจาตกลงกันเป็นจำนวนที่ต่างกัน เป็นต้น ซึ่งรายละเอียดต่างๆของการตกลงดังกล่าวก็ควรขึ้นทะเบียนไว้เพื่อให้สามารถตรวจสอบได้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

กระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรแบ่งขั้นตอนการระดับข้อพิพาททางภาษีออกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ กระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งจะมีการพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากร จากการศึกษากระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีของไทยในปัจจุบันพบว่ายังมีปัญหาบางประการอยู่ทำให้ไม่สามารถอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีและไม่สามารถระดับข้อพิพาทได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร โดยเห็นได้จากเมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วถือว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน มิฉะนั้นกฎหมายถือว่าเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานสามารถที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที ซึ่งแม้ผู้เสียภาษีจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวและได้อุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตามก็ยังไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีอากร ดังนั้น ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องทำหนังสือเพื่อขอทุเลาการเสียภาษีโดยจะต้องวางหลักประกันการชำระภาษีตามระเบียบและวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย อีกทั้งการที่ไม่มีกฎหมายกำหนดว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำคำวินิจฉัยชี้แจงภายในเวลาเท่าใดทำให้ในทางปฏิบัติการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงค่อนข้างล่าช้า ซึ่งในระหว่างที่รอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยนั้นผู้เสียภาษียังคงต้องมีความรับผิดชอบเงินเพิ่มตามกฎหมายในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องนำส่งจนกว่าจะได้ชำระภาษีจริง และในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นก็ไม่ได้เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถขอชี้แจงแสดงหลักฐานแต่อย่างใด เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้วผู้เสียภาษีไม่พอใจ หากผู้เสียภาษีประสงค์จะนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไปก็ยังมีภาระต้องเสียค่าขึ้นศาลตามอัตราปกติเช่นคดีแพ่งทั่วไปทั้งที่คดีภาษีอากรนั้นมีลักษณะเป็นคดีปกครอง นอกจากนี้ กระบวนการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรยังใช้วิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลักทำให้มีขั้นตอนที่ยุ่งยากและไม่สะดวกแก่คู่ความไม่ว่าขั้นตอนการฟ้องที่ต้องมีแบบแผนและรายละเอียดที่เป็นวิธีการ

จากการที่ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยยังมีปัญหาดังที่กล่าวมาข้างต้น จึงเห็นว่าหากมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ที่เหมาะสมนอกจากจะเป็นการเพิ่มทางเลือกแก่ผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีแล้วยังช่วยให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นในขณะเดียวกันก็สามารถคุ้มครองสิทธิและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้ด้วย ในการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีของประเทศไทยนั้นต้องมีข้อควรต้องพิจารณาก่อนในเรื่องต้นว่าการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นจะส่งผลกระทบต่ออำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีหรือไม่ จากการศึกษาการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศออสเตรเลียพบว่ามีการนำแนวคิดเรื่องหลักการบริหารจัดการที่ดี (The Good Management Rule) มาใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษี กล่าวคือการบริหารจัดการเก็บภาษีของ The Commissioner ต้องคำนึงถึงการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพด้วย โดยหลักแล้วแม้ The Commissioner จะมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องบังคับจัดเก็บภาษีเต็มจำนวนก็ตามแต่หากพิจารณาแล้วเห็นว่าในการจัดเก็บภาษีนั้นจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายมากกว่าจำนวนภาษีที่เก็บได้ซึ่งเป็นการใช้ทรัพยากรได้อย่างไม่คุ้มค่า กรณีเช่นนี้จึงควรให้มีการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีได้ซึ่ง The Commissioner ก็ต้องใช้ดุลพินิจอย่างเหมาะสมเพื่อหาจุดสมดุลในการปฏิบัติตามหน้าที่ทั้งสองประการ ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีของสำนักงานอุทธรณ์จะเห็นว่ามีจุดเด่นคือสามารถพิจารณาถึงความเสี่ยงในการดำเนินคดี (Hazards of Litigation) ได้ด้วยซึ่งแตกต่างจากหน่วยตรวจสอบ (Examination Division) ที่ไม่มีอำนาจดังกล่าวเช่นสำนักงานอุทธรณ์โดยหน่วยตรวจสอบต้องพิจารณาถึงตัวบทกฎหมายเป็นหลักเท่านั้น โดยในการเจรจาตกลงของสำนักงานอุทธรณ์นั้นโดยหลักจะทำเป็นรายประเด็นไป โดยสำนักงานอุทธรณ์จะทำการพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายรวมทั้งพยานหลักฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องและจะทำการประเมินว่าในประเด็นนั้นๆ ว่าหากมีการดำเนินคดีต่อไป IRS จะมีความเสี่ยงที่จะแพ้ในประเด็นนั้นก็เปเปอร์เซ็นต์

สำหรับประเทศไทยนั้นเห็นว่าโดยหลักรัฐมีหน้าที่ต้องบริหารจัดการเก็บภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็ตาม แต่อาจมีบางกรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้ยังไม่ชัดเจนพอทำให้มีปัญหาในการตีความกฎหมาย เช่นนี้หากฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายรัฐมีความเห็นต่างกันเป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นมาเช่นนี้ก็ควรจะมีวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีวิธีอื่นที่เหมาะสมนอกจากการระงับข้อพิพาทโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลตามปกติ จึงเห็นว่ากรณีเช่นนี้การไกล่เกลี่ยน่าจะเป็นทางออกที่ดีที่สุดสำหรับทุกฝ่ายได้ ทั้งนี้ควรนำทั้งแนวคิดเรื่องหลักการบริหารจัดการที่ดีและความเสี่ยงในการดำเนินคดีมาพิจารณาประกอบในการนำวิธีการไกล่เกลี่ย

มาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีด้วย กล่าวคือในเบื้องต้นต้องเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เข้าเกณฑ์ที่จะสามารถทำการไกล่เกลี่ยได้ก่อนและผู้เสียภาษีก็น่าจะต้องมีเหตุผลกล่าวอ้างในข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่มีน้ำหนักด้วยทำให้เกิดความไม่แน่นอนว่าศาลจะพิพากษาในประเด็นดังกล่าวออกอย่างไร ดังนั้นถ้าสามารถเจรจาตกลงได้เป็นผลสำเร็จฝ่ายรัฐก็จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ทันที

ทั้งนี้การจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยยังต้องคำนึงถึงหลักความแน่นอนด้วยดังนั้นในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องใช้ดุลพินิจเพื่อเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นรายกรณีไปนั้น จำเป็นต้องมีการออกแนวทางปฏิบัติในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีให้รัดกุมที่สุดเพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและกำหนดกรอบในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่

โดยหน่วยงานที่จะทำหน้าที่ศึกษาและพัฒนาแนวทางทางปฏิบัติของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีนี้อาจให้สรรพากรจัดตั้งหน่วยงานคล้ายสำนักอุทธรณ์ภาษีขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ดูแลเกี่ยวกับการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีโดยตรง ทำหน้าที่วางหลักเกณฑ์และแนวทางในทางในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีเช่น กำหนดแนวทางว่าประเด็นใดบ้างที่ไม่สามารถเจรจาตกลงได้และจำเป็นต้องนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐาน หรือประเด็นใดสามารถเจรจาตกลงกันได้รวมทั้งกำหนดแนวทางในการเจรจาตกลงในประเด็นที่เหมือนกัน (common issues) เพื่อเป็นแนวทางในการเจรจาตกลงประเด็นดังกล่าว อีกทั้งคอยกำกับติดตามดูแลให้มีการเจรจาตกลงมีมาตรฐานเป็นไปในแนวทางเดียวกันทั่วประเทศ และวิเคราะห์ติดตามผลการเจรจาตกลงทั่วประเทศเพื่อทำการพัฒนาแนวทางในการเจรจาตกลงต่อไป

นอกจากนี้ การจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษียังต้องคำนึงถึงหลักความโปร่งใสด้วย ต้องทำระบบให้มีความโปร่งใสและสามารถที่จะตรวจสอบได้ ควรให้อำนาจในการเจรจาตกลงจำกัดอยู่ที่เจ้าหน้าที่ระดับสูงเท่านั้นและการเจรจาตกลงสามารถถูกตรวจสอบจากผู้บังคับบัญชาได้ โดยในการเจรจาตกลงทุกครั้งต้องมีการบันทึกและขึ้นทะเบียนรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการเจรจาตกลง นอกจากนี้ ควรให้อธิบดีกรมสรรพากรจัดทำรายงานประจำปีเกี่ยวกับผลการดำเนินงานในการเจรจาตกลงเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีของกรมสรรพากรเพื่อเสนอต่อกระทรวงการคลัง ทั้งนี้ อาจให้กระทรวงการคลังแต่งตั้งคณะกรรมการอิสระเพื่อทำการตรวจสอบการดำเนินงานในการเจรจาตกลงของสรรพากรด้วยก็ได้

แต่อย่างไรก็ตามการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีมีความเหมาะสมกับประเทศไทยหรือไม่นั้นเมื่อพิจารณาถึงแนวคิดต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทที่ปรากฏในประเทศไทยแล้วมีประเด็นที่ต้องพิจารณาดังนี้คือ ในประเด็นแรกการที่ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรมีการเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของกรมสรรพากรก่อนมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินอยู่แล้วดังนั้นก็จำเป็นต้องมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีอีกหรือไม่ จะเห็นว่าการเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบของกรมสรรพากรก่อนมีการออกหนังสือแจ้งการประเมินนั้นโดยลักษณะแล้วเป็นการเจรจาตกลงแบบไม่เป็นทางการ ไม่ได้มีกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติใดๆรองรับ การเจรจาตกลงจึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่อย่างเดียวจึงเป็นการขัดกับหลักความแน่นอนเพราะเจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจและเป็นหนทางชักนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันได้ อีกทั้งการเจรจาตกลงในชั้นตรวจสอบนั้นก็ไม่ได้มีระบบใดๆรองรับให้มีการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความโปร่งใส นอกจากนี้ผู้เสียภาษีแต่ละรายที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันก็ไม่มีหลักประกันว่าจะได้รับการปฏิบัติเหมือนกันอันเป็นการขัดต่อหลักความยุติธรรมอีกด้วย ในขณะที่หากจะมีการนำระบบไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีนั้นจะต้องมีการออกระเบียบปฏิบัติต่างๆรองรับให้ชัดเจนว่าข้อพิพาทประเภทใดที่ไกล่เกลี่ยได้และกรณีใดที่ไกล่เกลี่ยไม่ได้และเพื่อกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่และมีระบบขึ้นทะเบียนเพื่อสามารถตรวจสอบรายละเอียดของการเจรจาตกลงได้

ประเด็นที่สองเรื่องการเปรียบเทียบระงับคดีตามพระราชบัญญัติศุลกากร เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีแล้วเห็นว่าการเปรียบเทียบระงับคดีตามพระราชบัญญัติศุลกากรในกรณีที่เป็นคดีมีทุนทรัพย์สูงให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบเพื่อให้เกิดความรอบคอบและเพื่อไม่ให้อธิบดีกรมศุลกากรแต่เพียงผู้เดียวเป็นผู้ใช้อำนาจดังกล่าวอันอาจจะก่อให้เกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบได้ ในขณะที่การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีจะเห็นว่าในการเจรจาตกลงนั้นโดยปกติแล้วทางฝ่ายรัฐจะมีแต่เจ้าหน้าที่ระดับสูงของกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีอำนาจในการตัดสินใจในทุกคดีไม่ว่าจะทุนทรัพย์จะสูงเท่าใดก็ตาม แม้การเจรจาตกลงจะถูกตรวจสอบได้โดยระดับผู้บังคับบัญชาแต่ก็เป็นตรวจสอบจากภายในองค์กร ไม่ได้มีผู้แทนจากหน่วยงานอื่นเข้าร่วมในการใช้อำนาจอย่างกรณีของคณะกรรมการเปรียบเทียบ โอกาสที่จะเกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบจึงมีมากกว่า นอกจากนี้ในเรื่องของเกณฑ์การเปรียบเทียบบงคการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรจะเห็นว่าจากการที่ความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรจะมีการกำหนดโทษอาญาไว้ในแต่ละฐานความผิด ดังนั้นในเกณฑ์การเปรียบเทียบบงคการฟ้องร้องจึงสามารถกำหนดไว้ชัดเจนว่า

ความผิดต่างๆตามพระราชบัญญัติศุลกากรจะเปรียบเทียบอย่างไร ในขณะที่การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีนั้นแม้จะต้องมีการออกระเบียบปฏิบัติต่างๆเพื่อกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่แต่ก็สามารถกำหนดได้เพียงกว้างๆว่าข้อพิพาททางภาษีประเภทใดที่สามารถไกล่เกลี่ยได้หรือกรณีใดที่ไกล่เกลี่ยไม่ได้ หากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เข้าตามเกณฑ์ที่จะไกล่เกลี่ยได้แล้วจะเจรจาตกลงกันอย่างไรก็ยังคงขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของแต่ละคดีจึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องให้อำนาจดุลพินิจแก่เจ้าหน้าที่

ประเด็นที่สามเรื่องทัศนคติของรัฐในการใช้กระบวนการอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาทในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชน จากกรณีของการนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชนในประเทศไทยจะเห็นว่าแม้จะมีกฎหมายรองรับชัดเจนว่าสามารถนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชนได้ อีกทั้งโดยลักษณะของการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการเองก็ไม่ได้มีการใช้ดุลพินิจเข้ามาเกี่ยวข้องอย่างเช่นวิธีการไกล่เกลี่ยก็ตาม แต่ในภายหลังก็ยังได้มีมติคณะรัฐมนตรีออกมาในลักษณะไม่ส่งเสริมให้มีการนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ในสัญญาระหว่างรัฐกับเอกชน ทำให้เห็นว่าหากจะมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยซึ่งมีลักษณะเป็นการนำวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกลงมาใช้กับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนโดยมีผลประโยชน์ของรัฐซึ่งก็คือเงินภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง อาจมีปัญหว่าภาครัฐจะไม่ให้การยอมรับในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีก็ได้ ทั้งนี้โดยพื้นฐานของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการไกล่เกลี่ยนั้นต้องอาศัยความสมัครใจของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายเป็นหลัก หากภาครัฐไม่ให้การยอมรับแล้ว การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาทในประเทศไทยก็คงไม่อาจเกิดขึ้นได้

ประเด็นสุดท้ายเรื่องกฎหมายต่างๆที่รองรับกระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทของประเทศไทยจะเห็นว่าการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีนั้นประเทศไทยยังขาดกฎหมายที่รองรับกระบวนการไกล่เกลี่ยนอกศาลทำให้ผู้เสียภาษีที่จะเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีเกิดความไม่แน่ใจว่าข้อมูลต่างๆที่ตนเปิดเผยไปในกระบวนการจะได้รับการคุ้มครองเก็บรักษาให้เป็นความลับและไม่ถูกนำไปใช้เป็นพยานหลักฐานในชั้นศาลในทางที่จะทำให้ตนเสียหายในภายหลัง นอกจากนี้ประเทศไทยยังขาดองค์กรและหน่วยงานต่างๆที่รองรับในการให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยและจัดหลักสูตรอบรมให้ผู้ไกล่เกลี่ยมีความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติหน้าที่ทำให้อาจเกิดปัญหาไม่สามารถหาบุคคลากรที่มีมาตรฐานระดับวิชาชีพได้เพียงพอสำหรับมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษี อีกทั้งการที่ขาดบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองผู้ไกล่เกลี่ยที่ปฏิบัติหน้าที่ของผู้ไกล่เกลี่ยโดยสุจริตไม่ให้อ่าง

ถูกฟ้องร้องดำเนินคดีก็อาจจะเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้ไม่มีผู้อยากจะมาปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาพบว่าแม้การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นก่อนฟ้องคดีจะมีข้อดีหลายประการก็ตาม แต่จากการพิจารณาถึงความเหมาะสมในการนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีแล้วเห็นว่าประเทศไทยในตอนนี้ยังไม่มีความพร้อมในการจะนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีเนื่องจากปัญหาสำคัญก็คือการจะใช้วิธีการไกล่เกลี่ยมาระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นเป็นการระงับข้อพิพาทโดยอาศัยพื้นฐานของการตกลงใจของทั้งสองฝ่ายจึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องให้เจ้าหน้าที่ที่สามารถใช้ดุลพินิจในการเจรจาตกลงเป็นรายการณไปซึ่งอาจเป็นช่องทางนำไปสู่การใช้อำนาจโดยมิชอบได้ นอกจากนี้ประเทศไทยยังขาดกฎหมายรองรับให้กระบวนการไกล่เกลี่ยมีความเป็นธรรมอันจะสร้างความมั่นใจให้ผู้เสียภาษีในการเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย รวมไปถึงประเทศไทยยังขาดองค์กรและหน่วยงานต่างๆที่รองรับในการให้บริการด้านการไกล่เกลี่ยและจัดหลักสูตรอบรมผู้ไกล่เกลี่ยทำให้ในทางปฏิบัติอาจจะประสบปัญหาในการหาบุคคลที่มีคุณสมบัติมาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีได้อย่างเพียงพอ

อย่างไรก็ตามเนื่องจากศาลภาษีอากรได้มีการออกระเบียบศาลภาษีอากรกลางว่าด้วยการไกล่เกลี่ยเพื่อยังให้เกิดการประนีประนอมยอมความ พ.ศ. 2545 ซึ่งในทางปฏิบัติยังไม่ได้มีการนำไปใช้มากเท่าที่ควรเนื่องจากการไกล่เกลี่ยตามระเบียบดังกล่าวทางฝ่ายสรรพากรมีอำนาจเจรจาตกลงให้ผ่อนชำระหนี้ภาษีได้ภายในขอบเขตของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรเท่านั้น ไม่มีอำนาจเจรจาลดยอดเงินภาษีได้ จึงเห็นสมควรว่าน่าจะมีการพัฒนาระเบียบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาลภาษีอากรให้มีขอบเขตการใช้ที่กว้างขวางมากขึ้นโดยอาศัยหลักการของการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในชั้นก่อนฟ้องคดีมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีในศาลโดยมีรายละเอียดดังนี้

1) ข้อพิพาททางภาษาที่สามารถไกล่เกลี่ยได้

กรณีที่สามารถไกล่เกลี่ยได้ ได้แก่ กรณีที่ข้อพิพาทเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนหรือพิพาทกันในเรื่องจำนวน (Quantum issues) หรือกรณีที่มีความยากลำบากในการหาพยานหลักฐานหรือมีความไม่แน่นอนในการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับกฎหมาย มีผลทำให้ข้อพิพาทเหล่านี้ไม่เหมาะสมที่จะดำเนินคดีในชั้นศาลและข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะ (unique) ทำให้ไม่เหมาะในการดำเนินคดีเช่น ข้อพิพาทในเรื่องการตีราคาทรัพย์สินที่มีลักษณะเฉพาะ

ส่วนกรณีที่ไม่เหมาะสมให้มีการไกล่เกลี่ยได้แก่ กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้มีความชัดเจนอยู่แล้วหรือกรณีที่การเจรจาตกลงจะส่งผลให้เกิดการปฏิบัติต่อผู้เสียหายที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันไม่เท่าเทียมกันหรือประเด็นดังกล่าวมีแนวคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานชัดเจนและยังไม่มีแนวคำพิพากษาออกมาในทางที่ขัดแย้งกันหรือกรณีที่เหมาะสมแก่การนำขึ้นสู่ศาลเพื่อสร้างบรรทัดฐานในเรื่องดังกล่าว

2) การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ย

การเข้าสู่กระบวนการไกล่เกลี่ยนั้นคู่ความอาจร้องขอให้มีการไกล่เกลี่ยก่อนวันนัดพิจารณาหรือไม่ว่ากระบวนการพิจารณาดำเนินอยู่ในชั้นใด ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนอาจส่งให้สำนวนเข้าสู่ระบบไกล่เกลี่ยได้โดยความสมัครใจของคู่ความ

3) ผู้เข้าร่วมกระบวนการไกล่เกลี่ย

ผู้ที่เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยได้แก่ฝ่ายผู้เสียหาย ฝ่ายสรรพากรและผู้ไกล่เกลี่ยโดยฝ่ายผู้เสียหายและฝ่ายตัวแทนจากกรมสรรพากรจะต้องมีผู้เข้าร่วมในกระบวนการไกล่เกลี่ยอย่างน้อย 1 คน ซึ่งมีอำนาจในการตัดสินใจ ทั้งนี้ผู้มีอำนาจในการทำการเจรจาตกลงของฝ่ายสรรพากรควรให้เป็นเจ้าหน้าที่ระดับสูงซึ่งไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์

4) ผู้ไกล่เกลี่ย

ให้ผู้พิพากษาที่ไม่ได้เป็นเจ้าของสำนวนหรือองค์คณะในคดีนั้นเป็นผู้ไกล่เกลี่ยเว้นแต่จะเป็นความประสงค์ของคู่ความ ซึ่งจะเห็นว่าการให้ผู้พิพากษาทำหน้าที่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยนั้นจะทำให้

คู่พิพาทที่มีความเชื่อถือให้ความไว้วางใจในความเป็นกลางและผู้พิพากษายังช่วยให้การเจรจาตกลงของทั้งสองฝ่ายได้ข้อตกลงที่เป็นธรรมมากที่สุด อีกทั้งผู้พิพากษาอาจจะช่วยทำหน้าที่สอดส่องไม่ให้เจ้าหน้าที่รัฐใช้อำนาจไปในทางที่มีชอบอีกด้วย

5) การทำสัญญาประนีประนอมยอมความกรณีไกล่เกลี่ยสำเร็จ

เมื่อผู้ไกล่เกลี่ยดำเนินการไกล่เกลี่ยแล้วเสร็จ หากการไกล่เกลี่ยสำเร็จโดยการถอนฟ้องหรือทำสัญญาประนีประนอมยอมความ ให้ผู้ไกล่เกลี่ยจดยางานกระบวนการพิจารณาชั้นไกล่เกลี่ยส่งสำนวนคืนให้ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนมีคำสั่งหรือมีคำพิพากษาตามยอมต่อไป หากการไกล่เกลี่ยแล้วเสร็จโดยคู่ความไม่อาจตกลงกันได้ ให้ผู้ไกล่เกลี่ยจดยางานกระบวนการพิจารณาส่งสำนวนคืนผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนดำเนินการกระบวนการพิจารณาต่อไป

6) การบันทึกและขึ้นทะเบียนการเจรจาตกลงระงับข้อพิพาททางภาษี

เพื่อให้ระบบการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีมี่ความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้จึงควรกำหนดให้มีกระบวนการต่าง ๆ ดังนี้

ในการเจรจาตกลงทุกครั้งต้องมีการบันทึกรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการเจรจาตกลงเช่น รายละเอียดข้อเท็จจริงและข้อตกลงที่เกิดจากการเจรจา รวมถึงเหตุผลสนับสนุนในการตกลงดังกล่าวซึ่งเหตุผลในแต่ละประเด็นควรอ้างถึงบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน รวมถึงรายละเอียดของข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่สนับสนุนให้มีการเจรจาตกลงดังกล่าว จำนวนภาษีที่ถูกประเมิน จำนวนภาษีหลังมีการเจรจาตกลงและเหตุผลที่ทำให้จำนวนภาษีที่ถูกประเมินกับจำนวนภาษีหลังมีการเจรจาตกลงกันเป็นจำนวนที่ต่างกัน เป็นต้น ซึ่งรายละเอียดต่างๆของการตกลงดังกล่าวก็ควรขึ้นทะเบียนไว้เพื่อให้สามารถตรวจสอบได้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กมลชัย รัตนสกวรวงศ์. ความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับดุลพินิจฝ่ายปกครองของประเทศสหพันธ์

สาธารณรัฐเยอรมัน. บทบัญญัติ 42 (กันยายน 2529): 51.

กมลชัย รัตนสกวรวงศ์. ความพยายามในการนำแนวความคิดและหลักกฎหมายเกี่ยวกับสัญญา

ทางปกครองของต่างประเทศมาใช้บังคับในประเทศไทยในภาพรวม. กฎหมายปกครอง

17,3 (ธันวาคม, 2541): 30.

กมลชัย รัตนสกวรวงศ์. สาระสำคัญและหลักกฎหมาย พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.

2539. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2539.

กมลชัย รัตนสกวรวงศ์. หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ยุโรปศึกษาแห่ง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544.

เกสสุดา มุสิกะปาน. การขอให้พิจารณาใหม่ในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง. วิทยานิพนธ์ปริญญา

มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2546.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. คำอธิบายกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

วิญญูชน, 2547.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. Le Médiateur (Ombudsman ของฝรั่งเศส) จะอยู่ในอำนาจการควบคุมของ

ศาลปกครองหรือไม่. วารสารกฎหมายปกครอง 6,1 (เมษายน 2530): 270-274.

โชติช่วง ทัพวงศ์, “การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในศาล”, แหล่งที่มา:

<http://www.coj.go.th/adro/userfiles/file/CM-InCourtMediation.pdf>[15 เม.ย. 2553]

ณัฐวรรณ พุทธเจริญลาภ. การไกล่เกลี่ยในศาลฎีกา: ปัญหา อุปสรรค และแนวทางแก้ไข.

วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

2550.

นพดล อิมกระจ่างและคณะ. การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กฎหมายว่าด้วยศาล

ภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร, ห.ส.น. สามเจริญพานิช, (ม.ป.ป.).

บุญตา ส. ผาวมัยชัย. กระบวนการว่าด้วยการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท: ศึกษาเปรียบเทียบตามกฎหมาย

ไทยและสาธารณรัฐประชาธิปไตยลาว. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต สาขาวิชา

นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2547.

บุญอนันต์ วรรณพาดิษฐ์. ความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครอง. วิทยานิพนธ์

ปริญญาามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2533.

- บุญอนันต์ วรรณพาณิชย์, หลักกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3
กรุงเทพมหานคร: สวัสดิการสำนักงานศาลปกครอง, 2546.
- เบญจมาศ ไชคณณพิทักษ์. การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. TAX & BUSINESS
LAW 102 (มีนาคม 2546): 18.
- ประสาธ พงษ์สุวรรณ. การระงับข้อพิพาททางปกครองโดยวิธีอื่นนอกจากการฟ้องคดี หรือ
พิพากษาโดยศาลปกครอง. วารสารนิติศาสตร์ 33,3 (กันยายน 2546): 479.
- ปรัชญา อยู่ประเสริฐ, การไต่ถามในประเทศออสเตรเลีย. ใน สรวิศ ลิ้มปริงสี(บรรณาธิการ),
กฎหมายเกี่ยวกับการไต่ถามข้อพิพาท, หน้า 43. กรุงเทพฯ: สำนักกระงับข้อพิพาท
สำนักงานศาลยุติธรรม, 2551.
- ปรัชญา อยู่ประเสริฐ. ขั้นตอนการไต่ถาม. ใน สรวิศ ลิ้มปริงสี(บรรณาธิการ), เทคนิค
จิตวิทยาและการสื่อสาร สำหรับการไต่ถาม. หน้า 14. กรุงเทพฯ: สำนักกระงับข้อพิพาท
สำนักงานศาลยุติธรรม, 2550.
- พรทิพย์ พงษ์สถิตย์. บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล
รัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจ
บัณฑิตย. 2549.
- พนวิชนม์ ใจจนตันติ. การประสานประโยชน์สาธารณะกับสิทธิเสรีภาพของประชาชนในการตรวจ
กฎหมาย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย. 2545.
- ภาณุ รังสีสหัส. การไต่ถามข้อพิพาท. ใน พรพิมล จิรศิริเลิศ(บรรณาธิการ), รวมบทความการไต่
ถามและประนอมข้อพิพาทและความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง, หน้า 3.
กรุงเทพฯ: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2548.
- มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายสัญญาประนีประนอมยอมความ, กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546,
มานิตย์ วงศ์เสรี. ข้อตกลงว่าด้วยอนุญาโตตุลาการในคดีพิพาททางปกครองตามกฎหมายของ
ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน. วารสารวิชาการศาลปกครอง 2, 1 (มกราคม –
เมษายน 2545): 69.
- รัฐปกรณ์ นิภานันท์. การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับ
ประเทศอังกฤษ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2547.
- รัตนลักษณ์ นานนิตธาตา. การไต่ถามคดีปกครองโดยศาลปกครอง. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ข้อความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับสัญญาทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน.

นิติศาสตร์ 29, 2 (มิถุนายน, 2542): 270 -271.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546.

วรพจน์ วิสสุตพิชญ์, ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน, กรุงเทพมหานคร: นิตินธรรม, 2540.

วรพจน์ วิสสุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2543.

วิชัย มากวัฒน์สุข, กฎหมายภาษีและพิธีศุลกากร กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2546.

วิชัย อริยะนันท์กะ. การระงับข้อพิพาทที่เกิดจากสัญญาการค้าระหว่างประเทศ. ดุลพาห 44, 3 (กรกฎาคม-กันยายน 2540): 5-6.

วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์, คำอธิบายกฎหมายภาษี. กรุงเทพมหานคร: ศรีสมบัติการพิมพ์, 2534.

ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547,

สาคร ตั้งวรรณวิบูลย์, การระงับข้อพิพาทในคดีภาษีอากร: ศึกษากรณีปัญหาตามประมวลรัษฎากร, วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม. 2549.

สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, คำแนะนำและประมวลจริยธรรมผู้ไกล่เกลี่ย, กรุงเทพมหานคร, 2547.

สำนักกระงับข้อพิพาท สำนักงานศาลยุติธรรม, คู่มือการระงับข้อพิพาทสำหรับประชาชน. กรุงเทพมหานคร, 2547.

สุธาสินี สุภา. ความรับผิดชอบและความคุ้มกันของผู้ประนีประนอมข้อพิพาททางพาณิชย์ระหว่างประเทศ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2545.

รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธและคณะ. เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยศาลภาษีอากร เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 30 พฤษภาคม 2551. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส. สรรพากรสาส์น 8,38 (สิงหาคม, 2534): 83-84.

Jean Massot. การบรรยายพิเศษ เรื่อง การประนีประนอมยอมความและอนุญาโตตุลาการในเรื่องทางปกครอง (มีได้หรือไม่ เพียงใด) กับการดำเนินการโต้แย้งคดีด้านภายในฝ่าย

ปกครองก่อนการฟ้องคดี. วารสารวิชาการศาลปกครอง 2 ,1 (มกราคม-เมษายน 2545):
19.

ภาษาอังกฤษ

- Aaronson, Maxine and Salch, Steven C. If at First You don't Succeed, Try Appeals Mediation Journal of Tax Practice and Procedure (April-May, 2007): 37.
- Adams, Robert D. Announcement 95-2 : Appeals mediation, Tax Executive (Mar 1995)
Available from:http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_n2_47/ai_16779562/
[2010, Feb 6]
- Appeals At-a-Glance, Available from:
<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=96750,00.html>[2010, Feb 5]
- Appel, Mark. Danger looms for Mediation – Mediators Likely to testify under UMA draft (February 2001) Available from:
http://www.adr.org/about/whatsnew/uma_article.html. [2010, Apr 13]
- Berson, Susan A. Federal Tax Litigation. New York: Law Journal Press, 2003.
- Black's Law dictionary, Second pocket Edition, west group, 2001.
- Brown, Stuart L. Improving the process for resolving tax controversies Federal Bar Association Section of Taxation Report (summer, 1996): 12.
- Burton, Gregory K., and Angyal, Robert S. "Australia". In Dispute Resolution Methods. London: Graham & Trotman, 1994.
- Chen, Shao Ying., and Xu, Feng, Analysis of the Alternative Dispute Resolution on Tax
Available from:http://en.cnki.com.cn/Article_en/CJFDTOTAL-BFFX200805010.htm[2010, Jan 19]
- Code of Settlement Practice, Available from:
<http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/8249.htm&page=10&H10=&pc=&mnu=43878&mfp=001&st=&cy=>[2010, Feb 1]
- Collins, Erin M. Mediation should be available to all taxpayers Tax Analysts Tax Notes Today 153 (August 2002): 79.
- David, Theodore M. Dealing with the IRS: law, forms, and practice. United States, 2001.

Dougherty , James A. Modernization in Appeals The Tax Advisor (October, 1993)

Available from:

[http://www.thefreelibrary.com/Modernization+in+Appeals.+\(tax+appeals\)-a014237435](http://www.thefreelibrary.com/Modernization+in+Appeals.+(tax+appeals)-a014237435)[2010, Mar 1]

Dougherty, James A., and Fielman, Tracy A. IRS appeals-maintaining independence, balancing enforcement, and improving currency The Tax Executive (Nov-Dec, 2004) Available from:

http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_6_56/ai_n8966624/?tag=content:col1[2010, Feb 13]

Downes , Garry. Reforms to the Administrative Appeals Tribunal Available from:

<http://www.aat.gov.au/SpeechesPapersAndResearch/speeches/downes/reforms.htm>[2010, Mar 1]

Fayle, Associate Professor Richard. Mediation in Tax Disputes Journal of Australian Taxation, Available from:

<http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/journals/JIATax/1999/9.html?query=tax%20dispute>[2009, Dec 15]

Fogel, David M. The Inside Scoop About the IRS's Appeals Division Available

from:<http://fogelcpa.com/Documents/DMF-TNT-InsideScoopAppeals.pdf>[2010, Feb 10]

Jones, Larry. Going to Appeals Available from:

<http://www.tjtaxlaw.com/Going%20to%20Appeals.pdf>[2010, Feb 10]

Korteling, David P. Let me tell you how it will be; here's one for you, nineteen for me: modifying the Internal Revenue Service's approach to resolving tax disputes Administrative Law Journal of The American University (Fall 1993/ Winter 1994): 659.

Lennard, Mike. Peace of Our Time[Settling Tax Dispute] – Part 1 Available

from:<http://www.mikelennard.com/?t=22>[2010, Feb 11]

Moore, Christopher W. The Mediation Process Strategies for Resolving Conflict. 2nd ed. U.S.A.: Jossey-Bass Inc Publishers, 1996.

- National conference of commissioners on uniform state laws. Uniform Law Commissioners (August 2001) Available from:
<http://www.nccusl.org/nccusl/pressreleases/pr1-08-01.asp> [2010, Apr 13]
- National conference of commissioners on uniform state laws. Uniform Mediation Act (May 2001) Available from: <http://www.pon.harvard.edu/guests/uma/5-4-UMA.htm> [2010, Apr 13]
- Parsley, David The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: Moving from Infancy to Legitimacy Cardozo Journal of Conflict resolution, 8 (spring 2007): 678.
- Pietruszkiewicz, Christopher M. Does the Internal Revenue Service have a duty to treat similarly situated taxpayers similarly? University of Cincinnati Law Review 74 (winter 2005): 566-567.
- Stein, Ronald A. Make the most of recently expanded IRS mediation opportunities Practical Tax Strategies 70 (March 2003): 147.
- The application process, Available from:
<http://www.aat.gov.au/ApplyingToTheAAT/ApplicationProcess.htm> [2010, Jan 25]
- Thuronyi, Victor Tax law design and drafting, Washington D.C. : International Monetary Fund, 1996.
- U.S. Congress, Senate, Committee on Finance Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 S. Rep. No. 105-174, 105th Cong., 2d sess., April 22, 1998 (Washington, DC: United States Government Printing Office): 92.



ภาคผนวก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Practice Statement Law Administration

PS LA 2007/23

SUBJECT: Alternative Dispute Resolution in Tax Office disputes and litigation

PURPOSE: To provide instruction to Tax Office staff on what policies and guidelines must be followed when attempting to resolve or limit disputes by means of alternative dispute resolution

Table of contents	Paragraph
STATEMENT	1
Tax Office approach to Alternative Dispute Resolution	1
Disputes to which this practice statement applies	7
EXPLANATION	8
Whether participating in ADR is appropriate	8
Authority to conclude settlements	13
<i>resolve the whole dispute</i>	13
When to consider ADR	15
Types of ADR	21
ADR in litigation	24
<i>ADR in the Administrative Appeals Tribunal</i>	25
<i>ADR in the Federal Court</i>	31
<i>ADR in the Federal Magistrates Court</i>	35
<i>ADR in the state Supreme Courts</i>	36
Confidentiality and admissibility of communications made during ADR	37
Choice of ADR practitioner and costs of ADR	44
Roles and responsibilities in ADR	47
<i>Agreeing a protocol for the ADR</i>	48
<i>Who attends the ADR for the Tax Office?</i>	51
<i>Preparation for ADR</i>	53
<i>Participation in ADR</i>	55
<i>Documents drafted in the course of ADR</i>	56
Settlements of taxation disputes following ADR	58

This practice statement is issued under the authority of the Commissioner of Taxation and must be read in conjunction with Law Administration Practice Statement PS LA 1998/1. It must be followed by Tax Office staff unless doing so creates unintended consequences or is considered incorrect. Where this occurs Tax Office staff must follow their business line's escalation process.

STATEMENT

Tax Office approach to Alternative Dispute Resolution

1. The Tax Office recognises and supports the use of Alternative Dispute Resolution (ADR) in appropriate cases as a cost effective, informal, consensual and speedy means of resolving disputes.
2. ADR may also be used to restrict the scope of discrete areas of a dispute including by clarifying technical issues, streamlining procedures and dealing with ongoing relationship issues between the parties.¹

3. Relatively few Tax Office disputes are currently resolved through a judicial determination. Most disputes are finalised at some stage prior to a hearing. The Tax Office aims to resolve disputes as early as practicable in the dispute process.

4. Not all cases are suitable for ADR, but, for those that are, it is essential that parties make an informed consideration and select a process which is suited to the circumstances and nature of the dispute.

5. The Commonwealth and its agencies have an obligation under the Attorney-General's *Legal Services Directions 2005* to act as model litigants in the conduct of litigation. The model litigant obligation requires agencies to endeavour where possible to avoid, prevent and limit the scope of legal proceedings including by giving consideration in all cases to ADR before initiating legal proceedings and by participating in ADR where appropriate and, when participating, to do so fully and effectively.² An obstructive or uncooperative attitude indicates a failure to participate in good faith.³ However participation in good faith does not require a party to act other than in their self-interest.⁴

6. This practice statement should be read in conjunction with PS LA 2007/12 Conduct of Tax Office Litigation in Courts and Tribunals.

Disputes to which this practice statement applies

7. This practice statement is written primarily in terms relating to taxation disputes.⁵ However many of the principles set out in the practice statement will apply to other disputes in which the Tax Office is a party.

EXPLANATION

Whether participating in ADR is appropriate

8. Officers playing a role in the management of Tax Office disputes particularly those in litigation must consider whether it would be appropriate to participate in some form of ADR to attempt to resolve the dispute. In doing so officers must have regard to the circumstances of the case, applicable law and relevant Tax Office policies, the attitude of the other party to ADR and the attitude of the relevant court or tribunal if in litigation.

9. By way of general observation the following are hallmarks of when ADR may be appropriate:

- there must be issues that are able to be negotiated
- the Tax Office has something to give
- the taxpayer/other party has something to give
- the dispute is capable of being settled within existing settlement policies and practices, and
- settlement must be preferable to judicial determination.

10. In practice ADR may be appropriate for Tax Office disputes if, for example:

- the dispute may be able to be resolved by having a **wide ranging discussion of the issues** on a non-prejudicial basis. An ADR practitioner may be able to facilitate a more effective and wide ranging discussion with a larger range of outcomes than one restricted to, for example, decisions on the issues in an objection against an assessment. To achieve resolution, parties to a dispute may be able to offer each other things that a court or tribunal has no power to order. The possible outcomes from such a broad discussion may be to the advantage of both parties to a dispute and allow an outcome which may be better suited to the needs of each party than that provided by a judicial determination of the issues.

- a **narrowing or clarification of the facts or issues** in the dispute is warranted, for example to reduce the scope and cost of subsequent litigation. If an agreement on the facts arising out of such an ADR process may affect or constrain future litigation, the business line (BSL) case officer should seek advice from the Tax Counsel Network (TCN), for a Priority Technical Issue, or Legal Services Branch (LSB) on the terms of the agreement.

- it is likely to result in a **quicker and therefore more cost effective resolution** of the dispute or part of the dispute. While court and tribunal based mediator services may be of no extra cost to the parties, there

may be cases where having the issues dealt with outside the court or tribunal may be a better option.

- **evidentiary difficulties** for one or both parties increase the risks of proceeding to hearing.
- complex or unique facts or issues in the dispute make a potentially costly and time-consuming judicial determination of the dispute of **little utility** to the Commissioner or other taxpayers.
- resolution of the dispute may facilitate a certain and/or an **earlier payment of any tax** .
- **building an improved ongoing relationship** between the Tax Office and the other party to the dispute is likely to improve their compliance with their taxation obligations.

11. ADR may not be appropriate where for example:

- it would be in the public interest to have judicial clarification of the issues in dispute and the dispute is a suitable vehicle to test the issues
- resolution can only be achieved by departure from an established 'ATO view' on a technical issue,⁶ and
- the dispute is of a kind where the state of the relationship between the parties is such that any proposed ADR is unlikely to be successful.

12. Tax Office policies and guidelines which are relevant to whether participating in ADR or settling a particular dispute would be appropriate include:

- PS CM 2003/9 Resource Management in the ATO: Framework Statement
- Code of Settlement Practice⁷
- *ATO Receivables Policy* , and
- PS CM 2004/5 Handling compensation and similar monetary claims against the ATO.

Authority to conclude settlements

Resolve the whole dispute

13. When attempting to finalise a dispute through negotiation, it is highly desirable to strive to resolve all aspects of the dispute at once. For this reason it will be important to ensure that the spokesperson on behalf of the Tax Office has access to a variety of Tax Office resources. For example, in addition to dealing with a substantive taxation interpretation/assessment issue, it will often be very useful to deal with issues of penalty, interest, payment arrangements and release options at the same time. This can involve ensuring that one or more officers from the Operations Sub-plan are available at the time of any mediation or other ADR session.

14. Officers have a duty to ensure they have appropriate delegation or authorisation in relation to decisions they make and must ascertain the limits of their power. This includes spending delegations.

When to consider ADR

15. There is no universally optimal time to refer a dispute to ADR. ADR may not be useful unless there is a realistic prospect of achieving some of the positive outcomes of ADR such as resolving the dispute, narrowing the issues in the dispute, or resolving issues hindering progress of the dispute to trial. Indiscriminate or overzealous use of ADR may increase the costs of the parties and delay a judicial determination by adding another layer to the process of finalising the dispute.

16. When the purpose of referring a dispute to ADR is to attempt to finalise the dispute as a whole, referral at too early a stage may mean there is little likelihood of achieving a resolution of the dispute as the parties may not yet be ready to settle. Assessment of whether and when a dispute should be referred to ADR requires good judgment and a sound understanding of the issues, relevant law, relevant Tax Office policies and guidelines, the ADR processes available and whether ADR is likely to assist in the circumstances and particular stage of the dispute.

resolve a discrete portion of the dispute, the appropriate time for referral to ADR will also need to be carefully considered in order to maximise the opportunity to resolve that portion of the dispute.

18. When the purpose of referring a dispute to ADR is to manage interlocutory processes, delaying progress to trial of substantive issues, consideration of referral of such issues to ADR may be included as part of the initial case planning strategy and before any delays in progressing to trial occur. Recommending or agreeing to ADR either with a court appointed or an external ADR practitioner may save both parties substantial costs and assist in allowing an earlier hearing of the primary issues in dispute.

19. An ADR process may assist in the resolution of a dispute at any stage in the dispute including:

- when a position paper is issued by the Tax Office in the course of an audit, and
- at the objection stage prior to a decision disallowing the objection.

20. Consideration should be given to ADR options at an early stage in a litigated dispute as ADR processes may assist in limiting costs and achieving a more timely resolution of, or limiting the scope of, proceedings. This consideration should be made at the Instruction SILC (Strategic Internal Litigation Committee⁸) in a dispute in litigation and if ADR at that stage is not appropriate, again at each subsequent SILC as the litigation progresses and whenever requested to do so by the court, tribunal or the other party to the dispute.

Types of ADR

21. ADR is a very broad term and includes direct negotiation of disputes by the parties without outside assistance. Where negotiation between the parties does not resolve the dispute, the case officer or team handling the dispute should consider whether it would be appropriate to participate in other ADR processes, but care should be taken not to increase costs by adding another layer to the dispute resolution process.⁹

22. ADR processes can generally be classified as facilitative, advisory or determinative, and be expected to have the following features:

- In facilitative processes an ADR practitioner assists the parties to identify the disputed issues, develop options, consider alternatives and endeavour to reach an agreement about some issues or the whole of the dispute. Mediation is an example of facilitative dispute resolution.
- In advisory processes an ADR practitioner considers and appraises the dispute and provides advice on some or all of the facts of the dispute, the law, and possible or desirable outcomes. Neutral evaluation and case appraisal are examples of advisory processes.
- In determinative processes an ADR practitioner evaluates the dispute and makes a determination. Arbitration and expert determination are examples of determinative processes.
- In combined dispute resolution processes the ADR practitioner plays multiple roles. For example in conciliation and conferencing, the ADR practitioner may facilitate discussions as well as provide advice on the merits of the dispute.

23. Facilitative and advisory ADR processes or a combination of the two are most likely to be applicable to Tax Office disputes. Determinative processes such as arbitration are not generally appropriate for Tax Office disputes.

ADR in litigation

24. When a dispute is in litigation the parties can participate in ADR using a court or tribunal appointed ADR practitioner or agree on an ADR practitioner of their choice.

ADR in the Administrative Appeals Tribunal

25. The term alternative dispute resolution processes is defined in section 3 of the Administrative Appeals Tribunal Act 1975 (AAT Act) to mean procedures and services for the resolution of disputes and includes:

- (a) conferencing
- (b) mediation
- (c) neutral evaluation
- (d) case appraisal
- (e) conciliation, and
- (f) procedures or services specified in the regulations,

but does not include:

- (g) arbitration, or
- (h) court procedures or services.

26. Division 3 of Part IV of the AAT Act relates to alternative dispute resolution processes. ADR processes may be conducted by a member or officer of the Administrative Appeals Tribunal (AAT) or a person engaged for the purpose and considered to be suitable by the Registrar (section 34C and section 34H of the AAT Act). Parties will not incur any costs of the ADR unless an external ADR practitioner is requested by the parties.

27. Information provided at ADR is not able to be used in a later hearing unless parties agree (section 34E of the AAT Act). However a case appraisal or neutral evaluation report prepared by the person conducting the ADR will be able to be admitted during the hearing unless one of the parties objects prior to the hearing (subsection 34E(3) of the AAT Act). A party may object to the person conducting the ADR participating in the hearing (section 34F of the AAT Act).

28. Where agreement is reached between the parties during ADR in relation to part or all of the proceedings the Tribunal will allow the parties seven days to reconsider, and if they choose, withdraw from the agreement (section 34D of the AAT Act).

29. The AAT has published on its website (<http://www.aat.gov.au>) general background information on ADR as set out in the AAT Act as well as *Alternative Dispute Resolution Guidelines and Process Models* for each of the five types of ADR mentioned at paragraphs 25(a) to 25(e) of this practice statement.

30. ADR at the AAT includes the Tribunal's routine practice of referring all matters to a conference. LSB officers or an external legal service provider for the Tax Office should make detailed preparation for and participate fully in conferences.

ADR in the Federal Court

31. Section 53A of the *Federal Court of Australia Act 1976* states that any proceedings or part of proceedings can be referred by the Court to mediation or arbitration. The Court will not refer proceedings to arbitration without the consent of the parties. Order 72 of the Federal Court Rules relates to mediation and arbitration. Rule 7 of Order 72 sets out the way a Mediation Conference must be conducted.

32. Practice Note 8 issued by the Chief Justice of the Federal Court on 8 April 1994 relates to Assisted Dispute Resolution. The Practice Note states that if mediation is successful the agreement of the parties may be embodied in a consent judgment.

33. The Federal Court has also published a significant amount of material relating to mediation on its website (<http://www.fedcourt.gov.au>) as a guide for litigants. Most mediations are conducted by Registrars however occasionally the Court will refer the case to an external lawyer to conduct the mediation. Where the mediation is conducted externally the parties will pay the agreed fee to the mediator.

34. The mediator will not disclose information about the mediation to a Judge or anyone else. Where a part of the case is settled at mediation the Federal Court Rules allow the mediator to report to the Court only on the agreement reached between the parties. At the end of the mediation the only other record of the mediation kept by the Court is a note that the mediation took place.

ADR in the Federal Magistrates Court

35. Division 2 of Part 4 of the *Federal Magistrates Act 1999* applies to dispute resolution for proceedings other than family law or child support proceedings. Referrals to mediation may be made by the Court without the consent of the parties and evidence of any admissions during mediations is not admissible in any court (section 34 of the *Federal Magistrates Act 1999*). Referrals to arbitration may only be made with the consent of the parties (section 35 of the *Federal Magistrates Act 1999*).

ADR in the state Supreme Courts

36. Each of the state Supreme Courts has separate rules relating to ADR and different types of ADR are available. For example, mediation is available in the Supreme Courts of NSW and Victoria and in the Supreme Court of Queensland ADR takes two forms - mediation and case appraisal.

Confidentiality and admissibility of communications made during ADR

37. For ADR processes to be effective in bringing disputes to a conclusion without unnecessary delay and with finality, it is highly desirable for negotiations to be conducted on an 'in-confidence' and 'without prejudice' basis. ADR practitioners have an ethical obligation not to disclose information obtained during an ADR process.¹⁰ This promotes open and honest communication during the ADR process. ADR practitioners also have an obligation not to disclose information provided during the ADR process by one party in a session without the consent of the other party. Tax officers involved in negotiation also have an obligation to observe any lawful commitment made to another party in connection with information obtained during the ADR process, including only to discuss the information with colleagues on a 'need to know' basis.

38. Privilege attaches to 'without prejudice' communications made in the course of negotiations for the compromise of legal claims on the express or implied condition that they are not to be used in evidence without the consent of both parties.¹¹ Subsections 131(1) and (2) of the Evidence Act 1995 exclude evidence of settlement negotiations generally. Where an ADR process is conducted by a court or tribunal officer the rules of the court or tribunal will apply to exclude evidence subject to some exceptions. Where the parties are referred to ADR by the Federal Court or AAT, section 53B of the Federal Court of Australia Act 1976 and section 34E of the AAT Act determine whether any admissions during the ADR are admissible in later proceedings.

39. A sensible approach may be for the parties and the ADR practitioner to make an agreement of confidentiality at the start of the ADR process. Parties may also agree that certain matters may be disclosed. An example of such an agreement is the following:

The mediator and the parties and all persons brought into the mediation will not disclose and will not seek to rely on or introduce as evidence in court proceedings any of the following:

- exchanges whether oral or documentary
- views expressed or suggestions or proposals made by the mediator
- admissions made
- the fact that any party has indicated willingness to accept any proposal for settlement by the mediator or by any party, or
- notes or statements made.¹²

40. Note that a confidentiality provision might typically allow for a party to make a disclosure about an agreement:

- to its professional advisers or insurers - if those persons undertake to keep the terms confidential
- to a person or body with the power to compel such disclosure, or
- in the case of the Tax Office - to the Parliament, or a Parliamentary Committee, or a Commonwealth Minister or other external scrutineer to respond to any issue arising from the dispute.

41. Section 53B of the *Federal Court of Australia Act 1976* makes admissions to mediators during

Section 34 of the *Federal Magistrates Act 1999* also has similar terms.

42. Section 34E of the *AAT Act* excludes from admissibility evidence of anything said or done at an ADR process. Exceptions relate to a situation where:

- a party agrees to the evidence being admissible, and
- a case appraisal or neutral evaluation report has been prepared by the ADR practitioner unless a party objects to the admission of the report.

43. The *AAT Act* does not exclude a member of the AAT who has conducted an ADR process from participating in the hearing. However if a party notifies the AAT of an objection to the person participating in the hearing, section 34F provides that the person will not be entitled to participate.

Choice of ADR practitioner and costs of ADR

44. If using a third party ADR practitioner, the practitioner must be an independent, impartial and neutral person who is sufficiently trained and experienced in ADR processes to conduct the particular ADR process agreed on by the parties or directed by the court or tribunal. The experience of the ADR practitioner must be sufficient to deal with the level of complexity or sensitivity of the particular dispute. Selection can be made from a number of sources including Law Societies, the Australian Commercial Dispute Centre, the Institute of Arbitrators and Mediators Australia, and Lawyers Engaged in ADR (LEADR). LSB is able to assist in selection and engagement of a suitable ADR practitioner.

45. When a dispute is in litigation the parties can participate in ADR using a court or tribunal appointed ADR practitioner or conduct the ADR entirely outside the court or tribunal processes using an ADR practitioner selected by the parties.

46. Costs of ADR will generally be shared equally between the parties. In exceptional situations consideration will be given to the Tax Office meeting the costs of ADR, for example in employment law disputes with its own staff.

Roles and responsibilities in ADR

47. The following table sets out the roles and responsibilities of the various Tax Office stakeholders in the course of an ADR process:

Task	Responsibility [pre-litigation stage]	Responsibility [litigation stage] ¹³
Identifying and reviewing ADR opportunities	BSL case officer	LSB case officer in consultation with litigation team
Providing advice on ADR generally	LSB case officer	LSB case officer
Agreeing to ADR	BSL case officer	LSB case officer (or TCN in a Priority Technical Issue (PTI) matter) in consultation with litigation team
Approval of expenditure on ADR practitioner	BSL case officer	BSL case officer
Selecting ADR practitioner	BSL case officer with assistance of BSL or LSB ADR specialists if necessary	LSB case officer (or TCN in PTI matter) in consultation with litigation team
Engaging external ADR practitioner ¹⁴	LSB and Corporate Procurement	LSB and Corporate Procurement
Documenting each stage of ADR process	BSL case officer	LSB case officer

Agreeing the ADR process used [and if necessary a protocol for the process]	BSL case officer	LSB case officer (or TCN in PTI matter) in consultation with litigation team
Preparing for and attending the ADR	At least 2 BSL officers	At least 2 members of litigation team
Drafting documents at the ADR ¹⁵	BSL case officer	LSB case officer (or TCN in PTI matter) in consultation with litigation team
Agreeing terms of an agreement at ADR	BSL delegate to conclude settlements ¹⁶	LSB case officer (or TCN in PTI matter) in consultation with litigation team
Authorising a settlement arising out of ADR	BSL delegate to conclude settlements - may be more than one depending on issues subject to resolution	BSL delegate to conclude settlements - may be more than one depending on issues subject to resolution
Completing settlement documentation including entering data on settlement register, raising any agreed amended assessment/s	BSL case officer	BSL case officer

Agreeing a protocol for the ADR

48. It will be necessary for the parties and the ADR practitioner to agree on protocols for the ADR. The protocol will be different in different types of disputes and in different ADR processes. If the dispute is being litigated and an officer of the court or tribunal is conducting the ADR, then guidelines of the court or tribunal may set out the protocol for the ADR process.

49. If the parties determine the ADR process and the protocol to be followed, the circumstances of each dispute will need to be considered to decide what protocol will be appropriate for that dispute, for example:

- the process to be followed
- where the ADR process will be conducted (ideally at a neutral venue)
- the role of the ADR practitioner
- the terms and conditions of the engagement of the ADR practitioner
- the responsibilities of the ADR practitioner
- all communications during an ADR process are 'without prejudice' and confidential
- what records are made and kept of the ADR process
- whether any documents arising in the course of the ADR are admissible in later proceedings or for any other purpose
- whether legal advisers are permitted during the ADR process, and
- early termination of the ADR process.

50. LSB is able to provide advice on the above related issues.

Who attends the ADR for the Tax Office?

51. At least two tax officers should attend an ADR process. This requirement is consistent with the requirements of the Code of Settlement Practice. If the dispute is in litigation, the litigation team will decide who will attend the ADR. The LSB case officer should always attend the ADR. At least one other person from the litigation team should also attend the ADR. Possible attendees will include the BSL decision maker, external legal service providers, TCN representative, the BSL case officer and the Debt case officer. Tax Officers present at the negotiation should be clear in advance about their respective roles, including who is to be the principal negotiator on the day.

52. Wherever practicable the Tax Office representatives attending the ADR should have authority to settle the matter or, if this is not practicable, clear instructions on the possible terms of settlement or finalisation of the dispute that would be acceptable to the Tax Office.¹⁷ The authority to finalise the dispute or to conclude a settlement of a tax technical dispute is granted to different level officers depending on the nature of the dispute. LSB case officers will be responsible for providing advice to the BSL on who is authorised to conclude a settlement in any litigation. While it is preferable that a person with authority to finalise the dispute or to conclude a settlement attends the ADR this will not always be possible. In circumstances where it is not possible an authorised person should be available by phone so that an in-principle agreement can be made between the parties on the day of the ADR.

Preparation for ADR

53. Those attending the ADR must have a good understanding of the facts, issues, law, public rulings and Tax Office policies etc underpinning the dispute. Prior to the ADR they must have carefully considered and creatively explored any appropriate options for resolution of the dispute and discussed these with a person authorised to finalise the dispute or conclude a settlement.

54. Tax officers attending the ADR must be fully conversant with the relevant ADR process. LSB will provide advice where necessary on the process.

Participation in ADR

55. It is highly desirable to persist with negotiations at ADR while there is any real possibility of a positive outcome. On occasion this may take more than one day - in fact it can sometimes be beneficial for the parties to have an opportunity to re-evaluate their settlement opportunities during a break in proceedings, even overnight. However it is equally desirable that the proceedings should be brought to an end if it becomes clear that there is no real possibility of a positive outcome. The time when this can be evaluated will depend on the circumstances of the particular dispute and of the features of the particular ADR process.

Documents drafted in the course of ADR

56. Tax officers attending the ADR must ensure that any documents drafted during the ADR process are clear, definite and unambiguous and that they include a term stating the intention of the parties as to:

- whether, and when, any further steps are to be taken by either party after the settlement to give it effect, for example raising an amended assessment, lodging a notice of discontinuance at court or making a payment, and
- whether the document can be admissible in later proceedings.

57. It may be necessary for the tax officer to arrange to take facilities to the ADR venue to create documents, for example a portable computer and printer to create, edit or print an instrument recording the terms of the settlement for execution by the parties on the day.

Settlements of taxation disputes following ADR

58. For the purposes of achieving certainty and finality for the parties, it is highly desirable for the terms of any negotiated settlement to take effect immediately on execution of a settlement agreement. In AAT ordered mediation a 'cooling off' period is allowed (see paragraph 28 of this practice statement).

59. A settlement of a taxation dispute must be made in accordance with the Code of Settlement Practice which sets out guidelines for settlement of disputed taxation liabilities or entitlements. The Code applies to settlement of taxation disputes whether or not they occur in the course of an ADR process.

60. If a dispute is in litigation all decisions should be made in a collaborative way with all of the stakeholders involved in the litigation, but the final decision on whether to settle is made for the Tax Office by the Law Sub-plan. In practical terms the LSB case officer, or TCN if the case involves a PTI, will usually make the final decision. Any differences of view relating to settlement can be resolved through the Law Sub-plan escalation processes.

Date of Issue: 22 November 2007

Date of Effect: 22 September 2007

[1] Page 5, Submission by the National Alternative Dispute Resolution Advisory Council in response to the *Issues Paper on the Review of the Legal Services Directions*.

[2] Appendix B to the Legal Services Directions 2005: The Commonwealth's obligation to act as a model litigant - paragraph 2(d) and 5 as well as specific provisions in various Acts including the *Administrative Appeals Tribunal Act 1975*, the *Workplace Relations Act 1996* and the *Civil Procedure Act 2005* (NSW).

[3] *Capolingua v. Phylum Pty Ltd (as Trustee for the Gennoe Family Trust and Ors)* (1991) 5 WAR 137.

[4] *Aiton Australia Pty Ltd v. Transfield Pty Ltd* [1999] NSWSC 996 [156].

[5] See paragraphs 10 to 14 of Code of Settlement Practice.

[6] Where it appears the technical view is in error it should be escalated to TCN or the relevant Centre of Expertise.

[7] The Code applies to settlements of taxation disputes whether or not they occur in the course of an ADR process.

[8] SILCs are convened by the LSB officer for all Court and Tribunal matters. Other attendees in the SILC will vary depending on the BSL involved and the strategic importance of the case, but are likely to include relevant officers from the BSL and Centres of Expertise, and the tax counsel. The first SILC is held within two weeks of the commencement of litigation, and subsequent SILCs are mandated at each critical stage of litigation.

[9] Federal Civil Justice Strategy Paper, December 2003 p133.

[10] *Rajski & Anor v. Tectran Corporation Pty Limited and Ors* (2003) NSWSC 476 (26 May 2003).

[11] *Field v. Commissioner for Railways (NSW)* (1957) 99 CLR 285.

[12] Lancken, S 'The responsibility of the neutral in respect of mediation confidentiality', *ADR Bulletin*, 2004, 7(2), p 25.

[13] If a dispute is in litigation all decisions including the decision on whether to settle are made by the Law Sub-plan. In practical terms the LSB case officer, or TCN if the case involves a Priority Technical Issue, will usually make the decision. Any differences of view relating to settlement can be resolved through the Law Sub-plan escalation processes.

[14] Corporate Procurement undertake, manage and supervise all complex procurements (see PS CM 2005/19 Spending of public money - consultancy services).

[15] Documents should include a term as to whether they are intended to be admissible in any later proceedings.

[16] If it is not possible for a tax officer with authority to finalise the dispute or conclude a settlement to attend the ADR an authorised person should be available by phone so that an in-principle agreement can be made during the ADR.

[17] Appendix B to the Legal Services Directions 2005: The Commonwealth's obligation to act as a model litigant - paragraph 5.

Subject References:

alternative dispute resolution
litigation
settlement

Legislative References:

AAT Act 1975 3
 AAT Act 1975 Pt IV Div 3
 AAT Act 1975 34
 AAT Act 1975 34C
 AAT Act 1975 34D
 AAT Act 1975 34E
 AAT Act 1975 34E(3)
 AAT Act 1975 34F
 AAT Act 1975 34H
 Evidence Act 1995 131(1)
 Evidence Act 1995 131(2)
 Federal Court of Australia Act 1976 53A
 Federal Court of Australia Act 1976 53B
 Federal Magistrates Act 1999 Pt 4 Div 2
 Federal Magistrates Act 1999 34
 Federal Magistrates Act 1999 35

Related Practice Statements:

PS CM 2003/9 (internal link only)
 PS CM 2004/5 (internal link only)
 PS CM 2005/19 (internal link only)
 PS LA 2007/12

Other References

ATO Receivables Policy
 ATO Receivables Policy (link available internally only)

Case References:

Capolingua v. Phylum Pty Ltd (as Trustee for the Gennoe Family Trust and Ors)
 (1991) 5 WAR 137

Aiton Australia Pty Ltd v. Transfield
 [1999] NSWSC 996 [156]
 (1999) 153 FLR 236

Rajski & Anor v. Tectran Corporation Pty Limited and Ors
 (2003) NSWSC 476 (26 May 2003)

Field v. Commissioner for Railways (NSW)
 (1957) 99 CLR 285

ATO references:

File 07/7388

Authorised by:

Suzanne Sinclair
 First Assistant Commissioner
 Law and Practice

Amendment history

11 September 2008

Para 12 & "related practice statements" -
 references to PS LA 2006/11 removed

20 October 2008

Update to para 5 and Footnote 2

Other Business Lines consulted

All



ภาคผนวก ข

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Code of Settlement Practice

Re-released 21 February 2007

The Tax Office's **Code of Settlement Practice** (Code) and the processes which support it have been reviewed and updated.

The Code provides guidance for Tax Office staff on:

- the settlement of taxation disputes in relation to all taxpayers
- where settlement could be considered, and
- outlines the processes which should be followed.

The Code balances the need for accountability and transparency of decision making with the requirements under the law to maintain the privacy of taxpayers' information. It is designed to provide assurance about the appropriateness of settlement decisions.

The revised Code takes effect from 21 February 2007.

Background

Settling disputed matters is consistent with good management of the tax system, overall fairness and best use of Tax Office and other community resources. This has become known as 'the good management rule', which has been endorsed by the courts.

Settlement guidelines were initially developed in consultation with taxpayer, professional and industry groups. They were first introduced in February 1991, then revised and retitled the Code of Settlement Practice in September 1999. A further revision was issued in January 2001.

During 2006 we reviewed our practices and procedures for settlements including a review of the Code. We consulted widely across the Tax Office and then sought feedback from the professional bodies and external scrutineers on a draft revised Code and paper outlining our settlement processes.

The revised Code has now been finalised. Two practice statements have also been issued in conjunction with the Code:

- Law Administration Practice Statement PS LA 2007/5 Settlements

Prescribes mandatory use of the Code of Settlement Practice by all Tax Office staff in the settlement of taxation disputes; and

- Law Administration Practice Statement PS LA 2007/6 Guidelines for settlement of widely-based tax disputes

Sets out practical guidelines for the settlement of widely-based tax disputes

Part 1: Purpose and scope of this Code

Purpose and scope

1. This Code provides guidelines on the settlement of taxation disputes in relation to all taxpayers. It provides guidance as to the situations in which settlement could be considered and outlines the processes which should be followed.

2. A settlement involves an agreement or arrangement between parties to finalise their matters in dispute in situations where it is in the best interests of the Commonwealth to do so¹. In the case of taxation disputes, special considerations arise because on one hand, the Commissioner's basic duty is to administer taxation law through assessing and collecting taxes and determining entitlements. However, the Commissioner also has an obligation to administer the taxation system in an efficient and effective way. Settlements usually involve the need to balance competing considerations, and call for the application of discretion and good sense.

3. This Code is accordingly designed to ensure that:

- settlements of taxation disputes occur only in appropriate cases and in accordance with established practices that provide the necessary checks and balances; and
- there is transparency and accountability in the settlement process.

4. The Code has been written mainly with income tax in mind, but the principles are applicable to all laws administered by the Commissioner.

5. Some taxation disputes involve an issue which is common to groups of taxpayers who are in similar circumstances (see for example, **paragraph 21**). In these 'widely-based' disputes, there are additional factors which must be taken into account. Supplementary guidelines on the settlement of these disputes are contained in Law Administration Practice Statement PS LA 2007/6 Guidelines for settlement of widely-based tax disputes. Those guidelines should be read in conjunction with this Code.

Ensuring Accountability and Transparency

6. The processes contained in this Code are intended to promote transparency and accountability, and include appropriate checks and balances to ensure that settlements are sensible and objectively justifiable in terms of good management and administration. To this end:

- the power to settle disputes in accordance with this Code is restricted to senior officers (**paragraph 64**);
- the settlement process must be fully documented, so as to ensure that the settlement is capable of withstanding objective scrutiny, and be justifiable on the facts and circumstances of the particular case (**paragraphs 61 to 66**);
- to further ensure transparency, a corporate register of settlements is maintained (**paragraph 68**), and
- settlements are reviewable under Tax Office quality assurance processes, which apply to all cases (see Law Administration Practice Statement PS LA 2001/11 Technical Decisions - Quality Reviews). These reviews include independent (and external) experts and relate primarily to conformance with the procedure set out in the Code. Settlements may also be reviewed by external bodies such as the Australian National Audit Office and the Taxation Ombudsman.

7. Within this framework, necessary safeguards exist to protect the confidentiality of a taxpayer's taxation affairs, as follows:

- in accordance with the strict secrecy requirements of the taxation law, the Tax Office will not disclose the terms of any settlement agreement to third parties, unless authorised by law or by the taxpayer (Refer to Corporate Management Practice Statement PS CM 2004/07 Secrecy and privacy obligations of employees), and
- in a settlement agreement, the taxpayer's identity will become public only if the taxpayer discloses it or agrees to its disclosure, or if the disclosure is a consequence of a hearing before a court, tribunal or as required by law – for example, a parliamentary committee.

Overview of the Code

8. The Code is intended to provide guidance on the following principal matters:

- what constitutes a settlement, including special considerations that apply to borderline questions of fact and law, and disputes as to quantum (**paragraphs 10 to 16**);
- the legal basis for making settlements in taxation disputes, and the scope of the good management rule (**paragraphs 17 to 21**);
- whether a settlement is appropriate in view of factors such as:
 - whether there is an actual or pending ATO view;
 - the likelihood of inconsistent treatment;
 - the likelihood or desirability of litigation;

- the possible effect on compliance;
 - the ability of the taxpayer to pay;
 - the availability of alternative methods of dispute resolution;
 - any other special factors; and
 - additional considerations that apply to global settlements (**paragraphs 25 to 36**)
- the relationship between settlement procedures and actual or potential prosecution action, and the procedures that must be followed in such cases, including notification requirements (**paragraphs 38 to 47**)
 - the appropriate treatment of penalties and interest charges in cases involving settlements (**paragraphs 48 to 52**)
 - the procedures that should be followed in negotiations for a settlement, including approval of decision makers, establishment of the ATO view, obtaining advice from counsel, the conduct of proceedings, documentation requirements and the avoidance of conflicts of interest (**paragraphs 53 to 66**), and
 - the procedures that should be followed in making and documenting a settlement agreement and determining its scope, including ensuring that it complies with the Code and lodgment on the Settlement Register (**paragraphs 67 to 69**).

Date of effect

9. This Code applies from its date of release. It replaces the Code of Settlement Practice of January 2001. A summary of the history of the development of the settlement guidelines since their first introduction in 1991 is contained in **Attachment C**.

Part 2: Factors affecting settlement

Meaning of settlement

10. This Code is directed at circumstances where a decision is taken to settle a disputed liability or entitlement in cases where, having regard to a range of factors, it is in the best interests of the Commonwealth to do so.

11. For these purposes, a 'settlement' is defined at **paragraph 2**.

12. A 'dispute' includes a formal dispute between the parties about a taxation liability or entitlement, such as an objection. It also includes disputes that arise prior to formal assessments being raised, such as following a taxpayer's consideration of the Tax Office's position paper. A dispute that is covered by the Code would ordinarily only be one where the taxpayer has (or will have) a right to object against the Commissioner's decision in relation to the liability or entitlement.

13. A reference to a disputed 'liability or entitlement' in this context includes tax², penalties, payments³, franking credits and debits, foreign tax credits, credits and refunds of indirect taxes, general interest charge, shortfall interest charge and interest.

14. The Code is not directed at circumstances where the Commissioner enters into arrangements in connection with an established taxation liability in a debt recovery context [see Law Administration Practice Statement PS LA 2006/11 The ATO Receivables Policy]. Situations may also arise in the course of particular debt recovery litigation which may warrant the Commissioner giving consideration to settling the matter. Examples include:

- director penalty matters (relating to penalties incurred under Division 9 of Part VI of the *Income Tax Assessment Act 1936* (ITAA 1936));
- actions commenced by a liquidator against the Commissioner in relation to an unfair preference or other voidable transaction; and

- cases where the Commissioner seeks indemnity from a company director pursuant to section 588FGA of the *Corporations Act 2001* – these cases would not involve a ‘settlement’ in terms of this code. However, they should be fully documented and the decision approved by a delegate or appropriately authorised officer.

Disputes as to quantum

15. The usual position is that a settlement of a dispute involving factual or quantum issues, including valuation matters, is a ‘settlement’ in terms of this Code. However, in some cases, a tax dispute relates only to the quantum of an amount that depends on the facts. For example, a claim may, at law, be subject to apportionment (for instance the amounts of revenue and capital in a repair claim) and there is doubt, on the facts, as to the correct portion to be allowed. Also, disputes can arise in relation to the determination of an arm’s length price for transfer pricing purposes. In these cases, a realistic factual position may be agreed between the taxpayer and the Tax Office on the best available evidence. These cases would not normally involve a ‘settlement’ in the terms of this Code. However, they should be fully documented and the decision approved by a delegate or authorised officer. These cases would also come within the Tax Office’s biannual technical quality review (TQR) and may also be subject to review by the Australian National Audit Office and the Taxation Ombudsman.

Borderline questions of law and fact

16. Even if the application of the law is uncertain, or there is insufficient information to draw a firm conclusion, it has always been open to the Tax Office to consider whether or not an adjustment on a particular issue should be made. In cases of this nature, consideration of the law is often on an ‘all or nothing’ basis. For example, where the deductibility of losses depends on whether a taxpayer is carrying on a business, the issue will be decided by considering whether or not the facts lead to a conclusion that a business is being carried on. Accordingly, in some cases, it will be concluded on balance that the taxpayer’s position represents the better view. In reaching such conclusions the Tax Office is merely carrying out its responsibility to raise assessments in accordance with the law. These cases are not intended to be covered by the Code unless other disputed issues in the case are settled. However, they need to be properly documented and available for inclusion in the biannual TQR and possible external review.

Legal basis for settlement

17. The basic duty of the Commissioner is to administer tax law. This duty includes assessing and collecting taxes and delivering entitlements arising under that law. The general rule, therefore, is that the Commissioner does not forego tax properly payable, and will, as soon as practical, seek to collect the full amount of that tax. However, in the exercise of the Commissioner’s duty, there will be circumstances in which the strictness of that general rule must be tempered by the need for reasonable and sensible administration and good management of the tax system. For example, the Full Federal Court held in *Grofam Pty Ltd v FCT* (1997) 36 ATR 493 at 503:

.. The Commissioner's power to settle or compromise proceedings to which he is a party derives from s8 of the Act [ITAA 1936] which provides that the Commissioner shall have the general administration of the Act ..

The court cited with approval an earlier observation by Spender J in *Precision Pools Pty Ltd v Commissioner of Taxation* (1992) 37 FCR 554 at 567:

.. That administration has to be bona fide and for the purposes of the Act, but it is a grant of a wide power and would encompass, for instance, the power to compromise proceedings in which he was a party or to make agreements or arrangements concerning the efficient management of a dispute in which he was involved ...

18. It is clear that, once there is a formal dispute between the parties (an objection, application to the Administrative Appeals Tribunal (AAT), or appeal to the court) it is open to the parties, and at times highly desirable, to resolve the dispute by means of settlement. For instance in *Grofam Pty Ltd v FCT* (1997) 36 ATR 493 at 512 the Full Federal Court urged the parties to consider a commercial settlement:

... Perhaps further discussion between the parties and their legal advisers will result in a sensible adjustment of the matters ... The alternative is probably further

protracted litigation with its consequent delay and expense. We realise that the Commissioner is mindful of the important public duty which he has in administering the Act. Nevertheless, if this were a commercial dispute, there would be much to be said for the view that a further attempt at settlement should be made, perhaps with the aid of an appropriate mediator. We see no reason associated with the Commissioner's powers and duties which should dissuade him from that course if he thought it otherwise an appropriate one for him to follow ...

The good management rule

19. In formulating what has been called the 'good management rule', the courts have recognised that it is open to the Commissioner to make sensible decisions having regard to the best use of the limited resources available. The Commissioner is not obliged to relentlessly pursue every last tax dollar where that would clearly be uneconomic or where the outcome is at best problematic. This is now reinforced by section 44 of the *Financial Management and Accountability Act 1997*, which imposes an obligation on the Commissioner to manage the affairs of the Tax Office in a way that promotes the efficient, effective and ethical use of Commonwealth resources (see Corporate Management Practice Statement PS CM 2003/09 Resource management in the Tax Office). Considerations such as uncertainty in the law and/or facts, and prospects of success may be relevant in this regard (see [paragraph 26](#)).

20. The good management rule has broad application, extending beyond individual cases. For example, there may be occasions where the Commissioner might consider it to be in the overall interests of the revenue not to pursue retrospective audit and/or assessing action in return for acceptance by a section of the public or group of taxpayers of the Commissioner's position for current and future years. An example of that type of action by a revenue authority can be found in *Inland Revenue Commissioners v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd* [1982] AC 617 (the Fleet Street Casuals Case). That case involved a special arrangement to improve tax compliance amongst a group of 6,000 employees, and included a concession not to undertake retrospective investigations.

21. The good management rule also has application to settlement of widely-based tax disputes such as those involving mass marketed tax planning arrangements that are challenged by the Commissioner. Any settlement proposals involving a group of taxpayers must be referred to the widely-based settlement panel (see [paragraph 55](#)).

When settlement discussions may occur

22. Issues between the Commissioner and taxpayers can generally be discussed and resolved in accordance with the law at any stage. Settlement discussions should not circumvent any appropriate escalation of the issue to a senior officer.

23. By way of example, settlement discussions can occur where taxpayers make settlement overtures prior to formal assessments being raised. This often happens during an audit, usually following a taxpayer's consideration of a position paper from the Tax Office or other Tax Office communication of its thinking.

24. Where settlement is sensible and appropriate in relation to a matter, it would make little sense to go through a formal process of assessment, objection and amendment in order to reflect the agreed outcome.

Circumstances where it would generally be inappropriate to settle

25. Circumstances where it would be generally inappropriate to settle include where:

- the outcome of the settlement would be contrary to an articulated policy reflected in the law;
- the matter is subject to escalation to settle the ATO view;
- the matter is clear-cut or there is a clearly established and articulated ATO view on the issue, and there are no special circumstances such as those described in [paragraph 26](#);
- the settlement would involve inconsistency of treatment for taxpayers in comparable circumstances;

- it is in the public interest to have judicial clarification of the issue and the case is suitable for this purpose – in such cases, it may be appropriate to fund the litigation under the test case funding program;
- litigation of the matter through the courts could have a significant flow-on compliance effect and the case is suitable for this purpose;
- a similar matter is being litigated and awaiting outcome;
- the taxpayer's case is poor and unlikely to be pursued through the Administrative Appeal Tribunal (AAT) or Court. Care is necessary to ensure the settlement practice does not encourage frivolous objections and appeals; and
- inability to pay a tax debt as it falls due has been deliberately created and it would be inappropriate to consider settlement without first escalating the matter (see **paragraph 35**).

Circumstances where it may be appropriate to settle

26. As a general guide, settlement may be an appropriate way to resolve a matter if:

- the cost of litigating (including internal Tax Office costs) is out of proportion to the possible benefits, having regard to the prospects of success (including collection of the tax), and likely award of costs, assessed as objectively as possible;
- there are complex factual or quantum issues in contention, or evidentiary difficulties, or there is genuine uncertainty as to the proper application of the law to the facts, sufficient to make the case problematic in outcome or unsuitable for resolution through the AAT or courts, (for example, where the issue is peculiar to the particular taxpayer, and the opposing positions are each considered reasonably arguable.) This is particularly so where the settlement includes an agreed approach for future income years;
- a participant or group of participants in a tax avoidance or other arrangement has come to accept the Commissioner's position and settlement is around the steps necessary to unwind existing structures and arrangements;
- the settlement will achieve compliance by the taxpayer, group of taxpayers, or section of the public, for current and future years, in a cost-effective way; and
- unique or special features exist which make it unsuitable for resolution through litigation, for example, a dispute about the valuation of a unique asset.

27. As a general rule, the Tax Office will not enter into a settlement where the outcome would be contrary to its established view of the law (for example, in a public ruling). However, this should not be taken to mean that the Tax Office is not prepared to reconsider the correctness of its view. Should cases come to light where the application of a ruling or an otherwise accepted ATO view would produce a result which could be regarded as unintended, unreasonable or incorrect, steps should be taken to have the matter reviewed, or to approach Treasury to recommend to government that there be legislative change.

Where unrelated issues are involved: global settlements

28. If the settlement involves more than one issue, regard must normally still be had to the legal and practical merits of each issue.

29. Accordingly, it is only in exceptional cases that negotiations should be entered into for a 'global' settlement. Global settlements typically involve a single settlement figure being arrived at in respect of a group of unrelated issues, without specific reference to a calculated outcome for each issue based on its merits.

30. There are several reasons why this type of settlement should only be considered as a last resort.

1. The scheme of the legislation is that tax should normally be collected in the year in which it is levied. The collection of tax referable to one issue should not generally be deferred until unrelated issues are reviewed; particularly where the amount involved is substantial. Indeed, delay can exacerbate collection difficulties, including cash flow problems for a taxpayer, and expose the taxpayer to higher interest charges.
2. The basic duty of the Commissioner in these circumstances is to undertake a genuine process of assessment and calculation of tax. This means, for example, that a process of raising every possible issue or argument to extend the range of bargaining points is totally unacceptable.
3. There should be no incentive for either party to trade off one unrelated issue against another, so that an arbitrary bargaining process takes the place of reasoned evaluation according to law.

31. However, the position is different where issues under review are related –such as, for example, a case where there is a common flow of funds or the same underlying transaction. It may be appropriate to consider settlement of these issues as a package. For example, after discussion about a number of issues, the Tax office may decide to accept the taxpayer's view in respect of some issues and the taxpayer may agree not to pursue their right of objection in respect of other issues. These cases are to be treated as settlements.

Relevance of ability to pay

32. Ability to pay is not of itself usually relevant in determining a taxpayer's liability to primary tax, tax shortfall penalties, or interest charges. Ability to pay may, however, give rise to other administrative arrangements to assist the taxpayer. For example, payment arrangements may be tailored to the taxpayer's economic circumstances. Alternatively, where payment of the tax liability would entail serious hardship, the taxpayer may make an application to the Commissioner for release from payment of some taxation liabilities [section 24.6 of the *ATO Receivables Policy* (PS LA 2006/11)].

33. The inability of the taxpayer to pay will affect the likely cost effectiveness of any proposed Tax Office action (see **paragraph 26**). It may therefore be a factor in considering whether settlement is appropriate, but will seldom of itself be sufficient to justify settlement (see Chapter 27 of PS LA 2006/11). However, it may be appropriate to consider settlement overtures made by the taxpayer, or another person (for example, a trustee in bankruptcy or liquidator) where insolvency in combination with other factors outlined in paragraph 26 (for example, where the matter is highly contentious), makes settlement a sensible option.

34. In determining a taxpayer's ability to pay, the financial position of the taxpayer and related entities should be considered.

35. Where it is considered that inability to pay tax as it falls due has been deliberately created, it would be inappropriate to consider settlement without first escalating the matter to the Tax Office's Debt business line. A settlement would not usually be appropriate in such cases, and consideration should be given to whether the arrangements are subject to other sanctions. It may also be appropriate to refer such cases to the Tax Office's Serious Non-Compliance (SNC) business line.

36. Where the taxpayer has been made a bankrupt, it is the trustee rather than the taxpayer who has legal power to settle a matter (*McCallum v FCT* 97 ATC 4509). Similar issues arise where companies are in liquidation or under voluntary administration.

Alternative dispute resolution, including mediation

37. There is a range of alternative dispute resolution approaches, including mediation, which could be used, depending on the circumstances, to assist in reaching settlement. Law Administration Practice Statement PS LA 2002/9 Mediation of disputes to which the ATO is a Party, provides general guidance on the circumstances in which mediation may be used to resolve, in whole or in part, disputes involving the Tax Office. PS LA 2002/9 also gives a general explanation of other kinds of alternative dispute resolution methods available. Paragraphs 40 and 41 of the practice statement discuss the merits of seeking mediation in various situations.

Settlements and Prosecutions

38. Guidelines and procedures for referring cases to the SNC business line can be found in the *ATO Prosecution Policy*. If a case falls within the guidelines, tax officers should seek a formal written response from SNC on the impact of a settlement on a potential prosecution before entering into any settlement negotiations. In providing the written response, SNC will normally seek advice from the Commonwealth Director of Public Prosecutions (CDPP) on the issue.

39. Officers should also formally advise SNC if there are indications that criminal offences may have been committed by the taxpayer and/or another party. SNC will then provide advice, including what action, if any, that SNC may take.

40. SNC will consider the question of prosecution or other responses including, if appropriate, the referral of the matter to the CDPP in respect of criminal prosecutions in accordance with the published *ATO Prosecution Policy*.

41. Where a matter has been referred to SNC or the Australian Federal Police, officers must formally advise SNC before taking any action which might prejudice any investigation.

No prosecution exemption

42. Tax officers do not have authority to make it a condition of a settlement that a taxpayer or another person will not be prosecuted, or that proceedings associated with a prosecution will not be taken either by the Tax Office or another agency. Accordingly, a clause or condition that purports to exempt a taxpayer or another party from prosecution, or associated proceedings, cannot form part of any Tax Office settlement agreement and is not enforceable.

43. Equally, it is Tax Office policy that officers must never use the threat of prosecution, either actual or implied, as a lever to settle cases.

Informing the taxpayer

44. Tax officers must make it clear to the taxpayer that settlements and prosecutions are separate and distinct matters, and that the decision whether to prosecute or not is the responsibility of the CDPP in respect of criminal prosecutions, the In-House Prosecutions section of the Tax Office in respect of certain routine prosecutions, and the SNC business line in respect of civil prosecutions under the *Excise Act 1901*.

45. In those cases where the matter is referred to the CDPP, and the CDPP decides not to prosecute, tax officers may inform the taxpayer of that decision during settlement discussions if authorised to do so by the CDPP. A similar approach may be followed in respect of other matters referred to the In-House Prosecutions section of the Tax Office or the SNC business line where it is decided not to prosecute.

46. Where SNC has considered a matter and concluded that, in accordance with the published *ATO Prosecution Policy* the matter should not be referred to the CDPP, tax officers can advise the taxpayer of this fact either verbally or in writing.

47. Where a taxpayer is advised that there is no intention to commence criminal proceedings, it should be emphasised that this advice does not preclude a reconsideration of the matter by the CDPP (for example, where new information warrants a review). In these cases the taxpayer will be advised if the matter is referred to the CDPP for review.

Treatment of penalties and interest charges

48. Wherever possible, agreement should be reached in respect of the substantive issues before officers consider settlement of penalties or interest charges.

49. Tax Office policy governing the remission of penalty, general interest charge and shortfall interest charge is set out in the policy documents listed below.

Document	Subject
PS LA 2006/11	The ATO Receivables Policy – (chapter 93 deals with GIC General Interest Charge for late payment)
PS LA 2006/8	Remission of shortfall interest charge and general interest charge for shortfall periods
PS LA 2006/2	Administration of shortfall penalty for false or misleading statement. This covers remission guidelines.
PS LA 2003/11	Remission of penalty for failure to withhold as required by

	Division 12 in Schedule 1 to the <i>Taxation Administration Act 1953</i>
PS LA 2002/8	Administration of penalties under the new tax system. This covers remission guidelines
PS LA 2000/9	Remission of penalties under the new tax system
TR 2001/3	Income Tax: penalty tax and trusts. This includes remission guidelines.
TR 94/7	Income tax: tax shortfall penalties: guidelines for the exercise of the Commissioner's discretion to remit penalty

50. Remission of penalties and interest charges must be determined in accordance with these policy documents which require authorised officers to deal with each case on its own particular merits.

51. However, as a matter of practical reality, cases will arise where penalty and interest charges could properly be considered as part of the settlement of the case. Remission of the general interest charge for late payment (as distinct from the interest charge during the shortfall period) as part of an overall settlement should be referred to the Tax Office's Debt business line for advice.

52. It is Tax Office policy that officers must never use threats, either implied or actual, of imposing penalties or interest as a lever to settle cases (see, for example, *Caratti v DFCT* 93 ATC 5192).

Part 3: Settlement procedure and agreement

General settlement procedure

Following due escalation process

53. In both pre and post assessment, special assessment, objection or appeal situations, officers must escalate to a more senior officer, priority technical issues (in accordance with established processes) so that the Tax Office position can be determined. These issues should not be settled without the agreement of the officer to whom the issue has been escalated. The established processes are outlined in the practice statements listed below:

- Law Administration Practice Statement PS LA 2003/3 Precedential ATO view;
- Law Administration Practice Statement PS LA 2003/10 The management of Priority Technical Issues (PTI);
- Law Administration Practice Statement PS LA 2004/4 Referral of issues to Centres of Expertise for the creation of precedential ATO view;
- Law Administration Practice Statement PS LA 2004/13 The Transfer Pricing Review Panel (TPRP); and
- Law Administration Practice Statement PS LA 2005/22 Litigation and priority technical issues.

54. Where internal advice is obtained on some aspect of a settlement (for example, from Tax Counsel), it will usually be good practice, depending on the issue and other practicalities, for the taxpayers or their representatives to be given the opportunity of explaining their case to the Tax Counsel or other priority technical issue owner.

Widely based settlements

55. As noted at **paragraph 5**, the Code is supplemented by Law Administration Practice Statement PS LA 2007/6 Guidelines for settlement of widely-based tax disputes. These guidelines provide more detail of when and in what circumstances the Tax Office will consider a settlement with groups of taxpayers who are in similar circumstances. Decision makers must seek the advice of the widely-based settlement panel before entering into settlement negotiations in these cases.

Code of conduct

56. Tax officers must ensure that they are, and are seen to be, fair and equitable in their official dealings, including negotiation of settlements. Officers should, therefore, ensure that they are aware of Corporate Management Practice Statement PS CM 2004/02 Conflict of interest, Corporate Management Practice Statement PS CM 2004/03 Offers or receipts of gifts and other benefits, the Australian Public Service Values and Code of Conduct [sections 10-15 *Public Service Act 1999*] and TCEB Taxpayers' Charter Explanatory Booklet 01, *Treating you fairly and reasonably*, and the Employee Handbook and refer to those documents in any situation that may give any appearance of a possible conflict of interest. In particular, officers should ensure that they are not dealing with taxpayers with whom they have or had a personal, family, social, business or financial relationship (PS CM 2004/02). Further, officers should avoid any possible suggestion of conflict by declining anything beyond minor hospitality from taxpayers or their representatives (PS CM 2004/03).

Negotiation discussions

57. There should always be at least two tax officers present during formal settlement negotiations. The nature of the case will dictate who, on behalf of the Tax Office, should participate in settlement negotiations. Input from officers with prior knowledge of the case will normally be invaluable. In significant cases, such as those handled in the Large Business and International business line (LB&I), current settlement practices involve collaboration between senior tax officers with relevant expertise or knowledge from the business line, Tax Counsel Network, Centres of Expertise and/or Legal Services Branch operating as a settlement advisory group to the settlement decision-maker. Where a priority technical issue (PTI) is involved, the decision-maker must have the agreement of the PTI owner. A decision maker will then make a settlement decision based on full knowledge of the taxpayer's settlement offer, the advice received from the settlement advisory panel and the legal or other expert opinions relevant to the matter being considered.

Without prejudice

58. In settlement discussions and correspondence, it should be clearly stated that negotiations are on a 'without prejudice' basis. The effect is that statements made during the process are not to be construed as an admission of liability and cannot be given in evidence. This is to ensure that, in the event that negotiations break down, neither party is prejudiced as a result of a position taken in the course of trying to resolve the matter. However, this form of privilege is not concerned with objective facts which may be ascertained during the course of negotiations, and which may be proved by direct evidence.

Advice of counsel

59. In appropriate cases, officers should consider obtaining legal representation for the Tax Office in the settlement process. In any substantial matter, where external counsel has been engaged and understands the substantive issues, the normal expectation is that the advice of counsel would be obtained on the merits of the Commissioner's position and the reasonableness of the proposed settlement.

Record of settlement meetings

60. Officers should invite taxpayers and their advisers to consider whether they would like electronic recording of face to face settlement meetings. Settlement meetings will be tape-recorded if taxpayers and their advisers agree and the taxpayer must be supplied with a copy of the recording without charge.

Tax Office documentation

Documentation of settlement process

61. Tax officers involved in settlements should ensure that each step of the process is fully documented and can form the basis of a submission to the decision maker for approval of a settlement. Such documentation will include:

- details of the factual position and agreements reached, sufficient to determine the rationale for the settlement. Reasons for the decision should be clearly set out with specific reference for each issue to the relevant provision in the Code;
- the components of the settlement including the primary tax, penalty tax, and interest charges;
- any assessment made of the overall financial position of the taxpayer;
- any settlement offers, details of settlement negotiations and reasons for rejection of any settlement offers. Reasons for rejecting a settlement offer should be explained to the taxpayer;
- any submission/offers received relating to penalty tax and interest, and the basis for the exercise of the remission discretion relating to these matters;
- any advice received from the Tax Counsel Network, Centres of Expertise, or other providers of expert opinions, including external counsel;
- any advice and decisions of the SNC business line in respect to prosecution action;
- factual details and competing legal arguments in respect of contentious issues and reasons for the decision;
- factual position and underlying evidence where quantum issues are agreed between the parties; and
- any payment arrangements that have been agreed to after discussions with the Debt business line of the Tax Office.

62. This documentation will usually be in addition to, and may be more detailed than, the formal settlement agreement entered into with the taxpayer and discussed in **paragraph 69** of this Code.

Approval of settlement

63. Settlements must be fully documented and submissions recommending settlement must be approved by an officer duly delegated or authorised to conclude settlements.

64. The power to settle in accordance with this Code is delegated only to senior officers. While these delegated officers may authorise other officers to carry out their responsibilities under this Code, the intention is to limit the exercise of the power to settle taxation disputes to a restricted range of taxation officers. The Tax Office maintains a Register of Delegations and Authorisations that lists all delegated and authorised officers, and is available for staff to consult.

65. All decision makers approving settlements must ensure that duly made delegations and authorisations are in place. In this regard, officers should note that they may be personally liable in law for their negligent acts, and may have a duty to ascertain the limits of their power (refer to *Northern Territory of Australia & Ors v Mengel* (1995) 129 ALR 1 at 23 per Mason CJ, Dawson, Toohey, Gaudron and McHugh JJ).

66. It is a basic principle that there should be no unilateral decision making in relation to settlements. This means, for example, that even in a simple, low value matter the officer allocated to the case will not have authority to approve settlement. In a complex matter handled by an audit team, the team manager will need to have the settlement approved by a decision maker (duly delegated/authorised officer) external to the team. In the event of a difference of view between a case officer(s) and the decision maker, the matter will be referred to an independent delegate or authorised officer for resolution.

Compliance with the Code

67. As part of the documentation of the settlement process, the delegate or authorised officer approving the settlement should satisfy himself or herself that this Code has been

followed and complied with and should sign a statement to that effect. A template of the statement to be completed is provided at Attachment A - Statement of Compliance.

Settlement Register

68. Details of every settlement, including the justification or underlying reasoning for the settlement, must be recorded on the relevant Tax Office case management systems. Details of each finalised settlement must then be registered on the Settlement Register. The Settlement Register is an electronic corporate register. The use of business line specific spreadsheets or other systems are not a substitute for entry of data onto the Settlement Register. The Tax Office maintains a *Settlement Register User Guide*, providing registration instructions) that is available for staff to consult.

Terms of settlement agreement

69. All settlements should be evidenced by a written agreement between the parties. The usual form of a settlement agreement is a deed of settlement. Attachment B is a model deed of settlement.

70. For a deed to be valid, it is not a requirement that consideration pass between the parties. Where a party gives up the right to commence legal proceedings as a part of a settlement, the requirement for consideration to pass will generally be satisfied, as forbearance to sue constitutes valuable consideration.

71. In some circumstances, the form of document that will be appropriate to evidence a particular settlement may vary. For example, in simpler matters, an exchange of correspondence or a simple agreement may be appropriate to evidence a settlement. A simple agreement may include an agreement made between the parties under sections 42C or 34B of the *Administrative Appeals Tribunal Act 1975* (AAT Act) as to the terms of a decision to be made by the AAT upon an application for review.

72. However, where there is doubt in the context of settlement of a tax dispute as to whether there is consideration passing between the Commissioner and the taxpayer, a deed of settlement is to be preferred.

73. The settlement agreement will normally include:

- how each particular issue has been resolved
- relevant undertakings by the parties
- treatment in future years
- withdrawal of objections
- requests for review
- appeals, and
- payment arrangements.

74. Settlement terms should make it clear that the Commissioner has a right to recover in full where the taxpayer fails to adhere to any agreed payment arrangement.

75. The agreement should state that the settlement is conditional upon disclosure of all relevant facts known to the taxpayer at the time of the settlement.

Taxpayer rights and obligations

76. Taxpayers should disclose all relevant facts in the course of settlement discussions.

77. Taxpayers have rights of recourse as outlined below. Nevertheless, if taxpayers agree to settle matters, the settlement should represent the final agreed position between the parties. To underscore the finality of the agreement the taxpayer may be required:

- not to lodge an objection, request an amendment or a review
- not to appeal against the Commissioner's decision on an objection

- to consent to a dismissal under section 42A or a decision under sections 42C or 34D of the AAT Act
- to file a *Notice of Discontinuance* in the Federal Court
- not to seek any review of the issues agreed as part of settlement, or related decisions, under the *Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977* (ADJR Act) or administrative law generally: this should not include review by the Ombudsman
- not to seek disclosure under the *Freedom of Information Act 1982* (FOI Act) of Tax Office documents in relation to issues agreed as part of the settlement, or
- to pursue (or not pursue as the case may be) future activities or claims in accordance with the settlement agreement.

Tax Office obligations

78. The Tax Office will adhere to the terms of the settlement, unless it emerges that relevant facts were not disclosed to the Tax Office.

79. As discussed above, the settlement agreement must specify the issues it covers. This is a matter for agreement between the parties. However, the Tax Office would not usually agree to settle matters which have not been substantively examined, even if those matters have been the subject of preliminary or scoping enquiries. Furthermore, the Tax Office would not usually agree, as part of a settlement, to requests that no risk reviews or audits be carried out in the near future.

Future year assessments

80. Settlements sometimes provide a reasonable basis for treating similar issues in future years unless:

- there has been an agreement in relation to a particular issue but the application of the law remains unclear;
- the taxpayer's circumstances change materially from those pertaining to the transactions that are the subject of settlement;
- a taxation ruling has been released on the particular issue. However, it would be open to a taxpayer to seek to distinguish their circumstances from those covered by the ruling;
- the Tax Office has reviewed the matter and at a suitably senior level determined that the Tax Office position should be different or that the settlement is not soundly based. This may be because of a subsequent court or tribunal decision;
- the terms of the settlement provide for a different basis for dealing with the relevant issue;
- there have been subsequent amendments to the law; or
- the settlement agreement specifically indicates that it is not to apply for future years of income or future transactions.

81. If a taxpayer requires further certainty in relation to a particular issue for a future year, a private binding ruling may be sought.

Checklist of terms for settlement agreements

82. The following terms are not intended to be compulsory inclusions in every settlement agreement or in the model deed at Attachment B. Nor is the list meant to be exhaustive. There will be cases where other items will need to be included subject to negotiation between the parties to the agreement, and there will be simple cases where some of the suggested terms would be unnecessary.

- a. Heading: 'Terms of settlement'.
- b. Name(s) of the taxpayer(s).
- c. Australian business number/tax file number.
- d. Date of the agreement.
- e. Date(s) of effect of the agreement or of various portions.
- f. The matters covered by the agreement. This may be covered by a summary statement of the way in which each of the relevant issues has been resolved, including amounts and facts agreed or relied upon to reach that resolution. In exceptional cases, the basis of the settlement may be covered in a more generic way (refer to **paragraphs 28 to 31** of the Code relating to global settlements).
- g. Signature blocks:
 - where necessary the signatory's authority to sign for the Commissioner must be specified as either being the delegate or an authorised officer of the delegate. Refer to **paragraphs 5.1.1 and 5.1.2 of Attachment B** - Model deed of settlement
 - where a representative has been appointed – if the taxpayer is an incapacitated entity – the procedure set out on the Tax Office external website must be followed to verify the appointment of the representative, and
 - where the taxpayer is a company, the company must comply with the formal requirements for the execution of a document contained in section 127 of the *Corporations Act 2001*.
Where a company is executing a settlement deed without a company seal, the settlement deed will be properly executed when it is signed by the following officeholders from the company:
 - two directors of the company; or
 - a director and a company secretary of the company; or
 - in the case of a proprietary company with one director, that director.
 Where a company is executing a settlement deed and uses their company seal, the affixing of the company seal must still be witnessed by the required officeholders from the company.
The settlement deed will be properly executed when:
 - the company seal is affixed to the settlement deed;
 - the affixing of the company seal is witnessed by the officeholders of that company; and
 - the execution clause of the settlement deed refers to the company seal.
- h. A statement of the issues in dispute, including relevant facts should be provided, as appropriate.
- i. The amount(s) of the issues in dispute. These may be included in the statement of issues, and should in most cases refer to primary tax, penalties, general interest charge, shortfall interest charge or interest.
- j. The settlement is conditional upon disclosure of all relevant facts known to the taxpayer at the time of the settlement.
- k. Obligations of Commissioner - an undertaking to issue or amend an assessment in accordance with the terms agreed.
- l. Details of the penalties, general interest charge, shortfall interest charge and interest imposed or remitted, together with the factors taken into account in arriving at the amounts of penalties, general interest charge, shortfall interest charge or interest imposed or remitted.
- m. Details of any outstanding issues on which agreement has not been reached and how

they are to be handled.

- n. Details of the applicability of the agreement into the future.
- o. Obligations and acknowledgments of the taxpayer. If applicable, details of the taxpayer's undertaking:
 - not to lodge an objection, request an amendment or a review;
 - not to appeal against the Commissioner's decision on an objection;
 - to consent to a dismissal under section 42A or a decision under sections 42C or 34D of the AAT Act;
 - to file a Notice of Discontinuance in the Federal Court;
 - not to seek any review of the issues agreed as part of settlement, or of related decisions, under the ADJR Act or administrative law generally;
 - not to seek disclosure under the FOI Act of Tax Office documents in relation to issues agreed as part of the settlement; or
 - concerning any other related matter.
- p. Other obligations of the Commissioner or taxpayer. If applicable, details of how the settlement will affect collateral matters such as a private ruling request, a proceeding in accordance with the ADJR Act, any prerogative writs, an application under the FOI Act, recovery proceedings or withdrawal of an application for release from liability to the Commissioner. The agreement must **not** state that it precludes prosecution action.
- q. If applicable, details of the payment arrangements, including general interest charge that has accrued or will accrue. These will include:
 - whether security is to be given by the taxpayer, for example, where the taxpayer has agreed to the Commissioner registering a caveat over charged land;
 - particulars of conditions precedent to payment, if any;
 - factors taken into account in exercising the discretion to extend time for payment, or to remit general interest charge in part or in whole;
 - particulars of any other party to pay, or to guarantee, the payment of any amounts. Such a party should be a signatory to the agreement, or to a separate instrument of guarantee; and
 - an acknowledgment of the Commissioner's right to full recovery if the taxpayer fails to adhere to the terms as settled or as varied by agreement.
- r. If applicable, details of any other assessment of the taxpayer affected by the agreement.
- s. Collateral agreements/additional parties:
 - if applicable, details of the effect of the agreement on any other taxpayer's assessment. If so, provisions should be made for those other parties to sign the agreement, unless the signatory to the agreement has authority to act for those other parties. If there are secrecy constraints, consideration should be given to entering into collateral, or separate agreements, with those other parties; and/or
 - where a settlement agreement impacts on the quantum of losses transferable within a corporate group, the settlement documentation should specifically refer to the 'income company' having agreed to self-amend its tax return for the transfer year. In such cases, the income company would need to agree to accept the adjustment to the original amount of loss transferred to it under section 80G of the ITAA 1936 (or Subdivision 170-A of the *Income Tax Assessment Act 1997* (ITAA 1997) where applicable). In such cases, provision should be made for the other parties to sign the

Attach this statement to working papers, and on case management system where settlement documentation including deed/s is stored, as proof of compliance with code.

Attachment B - Model deed of settlement

Where a settlement is to be evidenced by a deed of settlement, this model deed should be used as a basis. However, officers should consider whether any appropriate adjustments should be made to the model deed according to the circumstance of each case. The model deed relates to an income tax dispute and would need to be amended to suit other taxes. Reference should also be had to the checklist of terms at **paragraph 82** of the Code for further explanations of terms used.

MODEL DEED OF SETTLEMENT
BETWEEN
<taxpayer>
AND
THE COMMISSIONER OF TAXATION
OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA

Terms of Settlement

THIS DEED is made the _____ day of _____, 20XX.

BETWEEN: <taxpayer's full name and address> ('the taxpayer')

AND

THE COMMISSIONER OF TAXATION OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA of 2 Constitution Ave, Canberra, ACT, 2600 ('the Commissioner')

Context

- A.** The Commissioner and the taxpayer are in dispute as to <summary of the dispute> eg. <alleged income tax liability of the taxpayer for the year(s) of income ended 30 June 20XX.
- B.** In particular, the Commissioner and the taxpayer are in dispute as to:
- (a) <particulars>; eg. the tax deductibility of certain amounts said to have been incurred in respect of <description>;
 - (b) <particulars>; eg. the assessability as to income tax of certain amounts said to have been derived in respect of <description>.
- C.** The parties remain in dispute as to the alleged taxation liability or entitlement of <taxpayer>.
- D.** The parties nonetheless wish to settle their dispute on the following terms.

Operative Provisions

In consideration of the mutual promises contained in this document, the parties to this deed agree as follows:

1. Definitions and Interpretation

1.1 In this document:

'Act' means the Income Tax Assessment Act 1936 (as amended) and the Income Tax Assessment Act 1997 (as amended) and includes regulations made pursuant to the Act, and any related legislation.

'Commissioner' means the Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia and as required, his successors or assigns and any delegate or authorised representative acting on his behalf.

'relevant year(s)' means the financial year(s) ended 30 June 20XX.

'party' or 'parties' means <taxpayer> and/or The Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia.

'person' means any natural person and includes a firm, corporation, body corporate, unincorporated association or any governmental authority.

1.2 In this document, unless the contrary intention appears:

- 1.2.1. a reference to this document means this deed, and references to clauses and schedules are references to clauses and schedules of this deed;
- 1.2.2. any word, term or expression for which a particular or special meaning has been attributed or ascribed by the Act, shall be given that particular or special meaning in this deed;
- 1.2.3. singular includes the plural and vice versa;
- 1.2.4. a reference to any one gender includes each other gender (as the case may require);

1.2.5. a reference to a person includes a reference to that person's executors, administrators, legal personal representatives, successors and permitted assigns; and

1.2.6. an agreement on the part of, or in favour of, two or more persons binds them or any one of the jointly and severally;

- 1.3 All headings in this document have been inserted for the purpose of ease of reference only. They do not affect the meaning or interpretation of this deed.

2. Obligations of the Commissioner

- 2.1 The Commissioner will do the following in the order in which they appear below:

2.1.1. issue amended assessment for the year ended 30 June 20XX to <taxpayer> by:

- o reducing/increasing the income in respect of <the issue> from \$ ____ to \$ ____
- o - increasing/reducing the deduction allowable in respect of <the issue> from \$ ____ to \$ ____
- o - increasing/reducing an amount of credits or tax offsets in respect to <the issue> from \$ ____ to \$ ____

2.1.2. issue etc for specific next year [etc]

2.1.3. charge culpability/tax shortfall penalties in respect of the income year(s) ended 30 June 20XX, , as particularised in Schedule 1.

2.1.4. charge general interest charge (GIC), shortfall interest charge (SIC), interest, late payment penalty, etc in relation to the amended assessment(s) referred to in 2.1.1 [etc] above, as particularised in Schedule 1.

- 2.2 Provided that the amended tax liabilities as set out in Schedule 1 are paid by the due dates in accordance with clause 3.3 below, the parties agree that the Commissioner will not impose any further GIC or SIC or interest, etc for late payment, other than that referred to in 2.1.4 above.
- 2.3 The Commissioner agrees to issue amended assessment referred to in clause 2.1 by no later than <date>.

3. Obligations of the taxpayer

The taxpayer:-

- 3.1 will not object to or request an amendment or review of assessment(s) referred to in 2.1.1 [etc] above if raised on the terms set out in this deed;
- 3.2 will not appeal against the Commissioner's decision to any relevant objection;
- 3.3 will pay to the Commissioner the amount of \$.....being the additional tax, penalties, GIC or SIC resulting from the amended assessment(s) for the year(s) ended 30 June 20XX calculated pursuant to this deed, no later than.....<date>.
- 3.4 will not seek any review of the issues agreed in this Agreement, or of related decisions, under the *Administrative Decisions Judicial Review Act 1977* or administrative law generally. This does not include review by the Ombudsman.
- 3.5 will not seek disclosure under the *Freedom Of Information Act 1982* of Tax Office, documents in relation to issues or decisions relevant to the settlement recorded by this Agreement;
- 3.6 makes no admissions as to liability notwithstanding any provisions in this Agreement.

4. Taxpayer's warranty and acknowledgement

- 4.1 The taxpayer warrants that to the best of its knowledge and belief it has made a full and true disclosure of all relevant facts to the Commissioner prior to entering into this deed.
- 4.2 The taxpayer acknowledges that, if there has not been a full and true disclosure of all relevant facts to the Commissioner as required by 4.1, the Commissioner may in his absolute discretion take whatever further action he considers appropriate, including, without limitation:
- 4.2.1. electing that this deed be terminated;
 - 4.2.2. electing that this deed is void (as if it had never been executed) as against all parties to this deed (except insofar as the warranties or indemnities referred to in this deed are concerned); or
 - 4.2.3. rescinding, reversing or amending any of the things referred to in clause 2.
- 4.3 The taxpayer acknowledges that, if it defaults in performing its obligations under clause 3.3 (by failing to pay the assessment issued in accordance with clause 2.1.1 , the Commissioner may take whatever action is necessary to recover the full amount outstanding, including taking action to:
- 4.3.1. obtain judgment against the taxpayer;
 - 4.3.2. cause a trustee in bankruptcy to be appointed to administer the estate of the taxpayer [if taxpayer is an individual];
 - 4.3.3. cause the taxpayer to be wound-up [if taxpayer is a corporation].

5. Authority to sign

5.1 Tax Office Authority

This agreement is to be signed by either a delegate or authorised officer of the Tax Office, as follows:

5.1.1. [If signed by a delegate]

The person signing this deed is <name of delegate>, a delegate of the Commissioner of Taxation, who has the power to make, enter into and execute this agreement in his capacity as a delegate of the Commissioner.

5.1.2. [If signed by an authorised officer]

The person signing this deed on behalf of the Commissioner is <name of authorised officer who is not a delegate> who is authorised by <name of delegate>, a delegate of the Commissioner, to make enter into and execute this deed on the Commissioner's behalf.

5.1.3. It is acknowledged by the parties to this deed that <name of authorised officer> shall have no personal liability as a result of being the authorised signatory of the Commissioner to sign this deed and it is further acknowledged that he/she is the agent of the Commissioner acting within the scope of his/her authority.

6. General

- 6.1 The parties mutually covenant and agree that they will each do all the acts and things and execute all the deeds and documents as shall, from time to time, be reasonably required for the purpose of, and to give effect to, this deed.
- 6.2 This deed is confidential to the parties and shall not be disclosed by any of the parties, except:
- 6.2.1. as is required or permitted by any law;
 - 6.2.2. by the taxpayer to their auditors, bankers, tax advisers or legal advisers.
 - 6.2.3. by the Commissioner to his legal advisers
- 6.3 This deed constitutes the entire agreement and undertaking between the parties in relation to the subject matter, and supersedes any previous deeds, agreements, arrangements, and undertakings between them.
- 6.4 Provided that the amended tax liabilities as set out in Schedule 1 are paid by the dates specified in accordance with clause 3.3 above, the parties agree that this deed constitutes a complete release and extinguishment of <taxpayer's> liability with regard to the amended assessment(s) and related matters.
- 6.5 This deed shall be construed and governed in accordance with the laws in force in [State or Territory] and shall take effect between the parties from the date this deed is signed or executed.
- 6.6 The schedule to this deed sets out the amendments to tax liabilities of the <taxpayer> pursuant to the terms set out in this deed and as such forms part of the agreement set out by this deed.
- 6.7 All parties acknowledge that this deed is not to be considered a general precedent but applies only to the parties mentioned, and only on the merits of the case and for the years covered by the settlement.

7. Default Clause

- 7.1 Any party to this deed who becomes aware of a breach of any of the terms of the settlement contained herein, may serve a written notice on the offending party specifying the breach and requiring that it be rectified.
- 7.2 Any defaulting party to this deed who has received written notification under 7.1 above, has fourteen (14) days to rectify the breach.
- 7.3 If the defaulting party fails to rectify the Breach within the time required by clause 7.2, the non-defaulting party may, without further notice to the defaulting party, take whatever action is necessary (including injunctive or other relief) to require the defaulting party to rectify the breach.

8. Notices

- 8.1 Any notice, request or other communication to be given or served pursuant to this deed shall be in writing and dealt with as follows:
- 8.1.1. if given by the taxpayers (or any of them) to the Commissioner – addressed and forwarded to the Commissioner for the attention of:

<name>

at the address set out below at the commencement of this deed or as otherwise notified by the Commissioner.
 - 8.1.2. if given by the Commissioner to the taxpayers (or any of them) – signed by the Commissioner and forwarded to the taxpayers (or any of them) at the address indicated at the commencement of this deed.
- 8.2 Any such notice, request or other communication shall be delivered by hand or sent by pre-paid security post, facsimile or e-mail, to the address of the party to which it is sent.
- 8.3 Any notice, request or other communication will be deemed to be received:

- 8.3.1. if delivered personally, on the date of delivery;
- 8.3.2. if sent by prepaid security post, upon the expiration of 2 business days after the date on which it was sent; and
- 8.3.3. if transmitted electronically, upon receipt by the sender of an acknowledgment that the communication has been properly transmitted to the recipient.

EXECUTED AS A DEED

Signed, sealed and delivered by)
 <company>)
 ACN)

As permitted under the Corporations Act (CA))
 2001)
)

.....)
 Secretary/Director Director)
)
 Print name Print name)

Signed sealed and delivered by)
 <taxpayer>)
 <full address>)

in presence of:)
)
 Print name)

[If signed by a delegate]

SIGNED by <name of delegate> a delegate of)
 the Commissioner of Taxation in the Presence)
 of:)

.....)
 Print name of witness Signature of witness)

[If signed by authorised officer])

SIGNED for an on behalf of the Commissioner)
 of Taxation by <name of authorised officer>)
 Authorised by <name of delegate> in the)
 presence of)

.....)
 Print name of witness Signature of witness)

This is the Schedule 1 referred to in the deed dated <date> between <taxpayer> and THE COMMISSIONER OF TAXATION OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA

SCHEDULE 1

Amendments to the tax liability for the year ended 30 June 20XX

Adjustments*

Increase/Decrease	Taxable Income/net income	
	Primary Tax Payable	\$.....
	Tax Shortfall Penalty	\$.....
	Tax Shortfall	\$.....
	Interest/GIC/SIC calculated to <date>	
	Additional Late	\$.....

Lodgement Penalty
(if applicable)
calculated to <date>
Credits/Other

**Total increase/decrease
in Tax Liability** \$.....

[Duplicate the above for each year of income]

*Items referred to in Schedule 1 are provided as mere examples. Items included in the schedule will need to be tailored to suit each individual case.

Attachment C - History

The **Settlement guidelines** were initially developed in consultation with representatives of relevant taxpayer, professional and industry groups, and were first introduced in February 1991. In September 1999 the guidelines were revised and retitled the *Code of settlement practice* to reflect:

- a review of the operation of those guidelines since their implementation
- the Taxpayers' charter
- decisions on relevant recommendations of the Joint Committee of Public Accounts (JCPA) Report No 326, November 1993 *An Assessment of Tax*, and
- decisions on relevant recommendations made by the Ombudsman in *Commonwealth Ombudsman Annual Report, 1998-1999*.

The **Code of settlement practice** was then re-released in January 2001 to reflect:

- a review of the operation of the Code since its release in September 1999
- decisions on relevant recommendations made in the report of the Senate Economics References Committee, March 2000, entitled *Inquiry into the Operations of the Australian Taxation Office*.

An addendum to the *Code of settlement practice* which issued on 19 July 2000 (*Mass marketed aggressive tax planning schemes – guidelines on settlement*) was withdrawn in 2002.

Footnotes

1 Settlements do not usually include cases where the Tax Office's preliminary views are changed prior to assessment - for example, in light of new evidence or where the Commissioner is persuaded to accept a different view of the law. However, processes to ensure proper and sound decision making in these cases are contained in a range of corporately endorsed policies and procedures for the conduct of an audit.

2 Tax includes any tax, levy, charge, duty or excise imposed under a law administered by the Commissioner of Taxation.

3 Payment includes any rebate, grant or benefit under a law administered by the Commissioner of Taxation.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ค

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Administrative Appeals Tribunal Act 1975

Part 1- preliminary

Section 3 Interpretation

(1) In this Act, unless the contrary intention appears:

alternative dispute resolution processes means procedures and services for the resolution of disputes, and includes:

- (a) conferencing; and
 - (b) mediation; and
 - (c) neutral evaluation; and
 - (d) case appraisal; and
 - (e) conciliation; and
 - (f) procedures or services specified in the regulations;
- but does not include:
- (g) arbitration; or
 - (h) court procedures or services.

Paragraphs (b) to (f) of this definition do not limit paragraph (a) of this definition.

Division 3—Alternative dispute resolution processes

Section 34 Scope of Division

This Division does not apply to a proceeding in the Security Appeals Division to which section 39A applies.

Section 34A Referral of proceeding for alternative dispute resolution Process

(1) If an application is made to the Tribunal for review of a decision, the President may:

- (a) direct the holding of a conference of the parties or their representatives in relation to the proceeding, or any part of the proceeding or any matter arising out of the proceeding; or
- (b) direct that the proceeding, or any part of the proceeding or any matter arising out of the proceeding, be referred for a particular alternative dispute resolution process (other than conferencing).

(2) The President may also direct the holding of conferences of the parties or their representatives in the case of applications made to the Tribunal for review of decisions of a kind specified in the direction.

(3) The President may also direct that proceedings be referred for a particular alternative dispute resolution process (other than conferencing) in the case of applications made to the Tribunal for review of decisions of a kind specified in the direction.

(4) A direction may be given under a particular paragraph of subsection (1):

- (a) whether or not a direction has previously been given under the same or the other paragraph of that subsection in relation to the proceeding; and
- (b) whether or not a direction under subsection (2) or (3) has applied.

(5) If a direction under this section is applicable to:

- (a) a proceeding; or
- (b) a part of a proceeding; or
- (c) a matter arising out of a proceeding;

each party must act in good faith in relation to the conduct of the alternative dispute resolution process concerned.

Section 34B Alternative dispute resolution processes—proceeding before the Small Taxation Claims Tribunal

Scope

(1) This section applies to a proceeding before the Small Taxation Claims Tribunal.

Statement about alternative dispute resolution processes to be given to applicant

(2) The Registrar, a District Registrar or a Deputy Registrar must give to the applicant:

- (a) if the proceeding relates to an application to which subparagraph 24AC(1)(a)(i) or paragraph 24AC(1)(aa) or (b) applies—when the application is made; or
- (b) if the proceeding relates to an application to which subparagraph 24AC(1)(a)(ii) applies—when the notification referred to in that subparagraph is given; a statement setting out the procedures to be followed by the Tribunal and the alternative dispute resolution processes that are available under this Act.

Referral of matter for alternative dispute resolution process

(3) If the Tribunal considers at any time that it may assist in the resolution of the dispute between the parties if:

- (a) the proceeding; or
- (b) any part of the proceeding; or
- (c) any matter arising out of the proceeding; were dealt with by an alternative dispute resolution process, the Tribunal must:
 - (d) direct the holding of a conference of the parties or their representatives in relation to the proceeding, part of the proceeding, or matter, as the case may be; or
 - (e) direct that the proceeding, part of the proceeding, or matter, as the case may be, be referred for a particular alternative dispute resolution process (other than conferencing).

(4) If a direction under this section is applicable to:

- (a) a proceeding; or
- (b) a part of a proceeding; or
- (c) a matter arising out of a proceeding;

each party must act in good faith in relation to the conduct of the alternative dispute resolution process concerned.

Section 34C Directions by President

(1) The President may give directions about alternative dispute resolution processes.

(2) Directions under subsection (1) may relate to:

- (a) the procedure to be followed in the conduct of an alternative dispute resolution process; and

- (b) the person who is to conduct an alternative dispute resolution process;
- and
- (c) the procedure to be followed when an alternative dispute resolution process ends.
- (3) Subsection (2) does not limit subsection (1).
- (4) The President may at any time vary or revoke a direction under subsection (1).
- (5) A person is not entitled to conduct an alternative dispute resolution process unless the person is:
 - (a) a member; or
 - (b) an officer of the Tribunal; or
 - (c) a person engaged under section 34H.

Section 34D Agreement about the terms of a decision etc.

- (1) If:
 - (a) in the course of an alternative dispute resolution process under this Division, agreement is reached between the parties or their representatives as to the terms of a decision of the Tribunal:
 - (i) in the proceeding; or
 - (ii) in relation to the part of the proceeding; or
 - (iii) in relation to the matter arising out of the proceeding; that would be acceptable to the parties; and
 - (b) the terms of the agreement are reduced to writing, signed by or on behalf of the parties and lodged with the Tribunal; and
 - (c) 7 days pass after lodgment, and none of the parties has notified the Tribunal in writing that he or she wishes to withdraw from the agreement; and
 - (d) the Tribunal is satisfied that a decision in the terms of the agreement or consistent with those terms would be within the powers of the Tribunal;

the Tribunal may, if it appears to it to be appropriate to do so, act in accordance with whichever of subsection (2) or (3) is relevant in the particular case.

- (2) If the agreement reached is an agreement as to the terms of a decision of the Tribunal in the proceeding, the Tribunal may, without holding a hearing of the proceeding, make a decision in accordance with those terms.

- (3) If the agreement relates to:
 - (a) a part of the proceeding; or
 - (b) a matter arising out of the proceeding;

the Tribunal may, in its decision in the proceeding, give effect to the terms of the agreement without dealing at the hearing of the proceeding with the part of the proceeding or the matter arising out of the proceeding, as the case may be, to which the agreement relates.

Section 34E Evidence not admissible

- (1) Evidence of anything said, or any act done, at an alternative dispute resolution process under this Division is not admissible:
 - (a) in any court; or
 - (b) in any proceedings before a person authorised by a law of the Commonwealth or of a State or Territory to hear evidence; or
 - (c) in any proceedings before a person authorised by the consent of the parties to hear evidence.

Exceptions

(2) Subsection (1) does not apply so as to prevent the admission, at the hearing of a proceeding before the Tribunal, of particular evidence if the parties agree to the evidence being admissible at the hearing.

(3) Subsection (1) does not apply so as to prevent the admission, at the hearing of a proceeding before the Tribunal, of:

(a) a case appraisal report prepared by a person conducting an alternative dispute resolution process under this Division; or

(b) a neutral evaluation report prepared by a person conducting an alternative dispute resolution process under this Division; unless a party to the proceeding notifies the Tribunal before the hearing that he or she objects to the report being admissible at the hearing.

Section 34F Eligibility of person conducting alternative dispute resolution process to sit as a member of the Tribunal

If:

(a) an alternative dispute resolution process under this Division in relation to a proceeding is conducted by a member of the Tribunal; and

(b) a party to the proceeding notifies the Tribunal before the hearing that he or she objects to that member participating in the hearing;

that member is not entitled to be a member of the Tribunal as constituted for the purposes of the proceeding.

Section 34G Participation by telephone etc.

The person conducting an alternative dispute resolution process under this Division may allow a person to participate by:

(a) telephone; or

(b) closed-circuit television; or

(c) any other means of communication.

Section 34H Engagement of persons to conduct alternative dispute resolution processes

(1) The Registrar may, on behalf of the Commonwealth, engage persons to conduct one or more kinds of alternative dispute resolution processes under this Division.

(2) The Registrar must not engage a person under subsection (1) unless the Registrar is satisfied, having regard to the person's qualifications and experience, that the person is a suitable person to conduct the relevant kind or kinds of alternative dispute resolution processes under this Division.



ภาคผนวก ง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

PART III

Administrative, Procedural, and Miscellaneous

[26 CFR 601.106]: [Appeals Functions]

(Also: §§ 601.202, 601.203; and Part I, § 7123(b)(1))

Rev. Proc. 2009-44

SECTION 1. PURPOSE

This revenue procedure updates Revenue Procedure 2002-44, which formally established a mediation procedure for cases in the Appeals administrative process. This revenue procedure expands and clarifies the types of cases that may be mediated in Appeals. Generally, this program is available for cases in which a limited number of legal and factual issues remain unresolved following settlement discussions in Appeals.

SECTION 2. BACKGROUND

Section 7123(b)(1) of the Internal Revenue Code, as enacted by section 3465 of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, Pub. L. No. 105-206, 112 Stat. 685, provides the statutory authority for the Appeals mediation program. On July 1, 2002, Revenue Procedure 2002-44, 2002-2 C.B. 10, formally established the Appeals mediation procedure. Rev. Proc. 2002-44 modified and expanded the availability of mediation for cases that are already in the Appeals administrative process. This revenue procedure supersedes Rev. Proc. 2002-44.

SECTION 3. SIGNIFICANT CHANGES

This revenue procedure modifies the Appeals mediation program to expand the types of cases that are eligible for mediation while also clarifying the types of cases that are ineligible. Significant changes from Rev. Proc. 2002-44 in this revenue procedure include:

.01 Section 4.02 provides that mediation does not create any special settlement authority for Appeals.

.02 Section 4.03(7) provides that mediation may be available for certain offer in compromise and Trust Fund Recovery Penalty cases as provided for in Announcement 2008-111, 2008-48 I.R.B. 1224, or any subsequent guidance issued by the IRS;

.03 Section 9.02 provides that, for offer in compromise cases with liabilities of \$50,000 or more, any settlement or agreement reached must be reviewed by the Office of Chief Counsel pursuant to section 7122(b).

SECTION 4. SCOPE OF MEDIATION

.01 *In general.* Mediation may be used to resolve issues in cases that qualify under this revenue procedure while they are under consideration by Appeals. This procedure may be used only after Appeals settlement discussions are unsuccessful and, generally, when all other issues are resolved but for the issue(s) for which mediation is being requested.

.02 *Authority.* The mediation procedure does not create any special authority for settlement by Appeals. During the mediation process, Appeals is still subject to the procedures that would be applicable if the issue were being considered via the standard Appeals process, including procedures in the Internal Revenue Manual and existing published guidance.

.03 *Applicability.* Mediation is available for:

- (1) Legal issues;
- (2) Factual issues;
- (3) A Compliance Coordinated Issue (CCI) or an Appeals Coordinated Issue (ACI). (CCI and ACI issues are listed online at www.irs.gov/appeals.) However, a CCI or ACI issue will not be eligible for mediation when the taxpayer has declined the opportunity to discuss the CCI or ACI issue with the Appeals CCI or ACI coordinator during the course of regular Appeals settlement discussions;

- (4) An early referral issue when an agreement is not reached, provided the early referral issue meets the requirements for mediation (see section 2.16 of Rev. Proc. 99-28, 1999-2 C.B. 109, or any subsequent revenue procedure);
- (5) Issues for which a request for competent authority assistance has not yet been filed. Taxpayers are cautioned that if they enter into a settlement with Appeals (including an Appeals settlement through the mediation process) and then request competent authority assistance, the competent authority will endeavor only to obtain a correlative adjustment with the treaty country and will not take any actions that would otherwise change the settlement. See section 7.05 of Rev. Proc. 2006-54, 2006-2 C.B. 1035, or the corresponding provision of any successor guidance. If a taxpayer enters into the Appeals mediation program, the taxpayer may not request competent authority assistance until the mediation process is complete unless the taxpayer demonstrates that a request for competent authority assistance is necessary to keep open a period of limitations in the treaty country. If so, competent authority assistance may be requested while mediation is pending and the U.S. competent authority will suspend action on the case until mediation is completed;
- (6) Unsuccessful attempts to enter into a closing agreement under section 7121; and
- (7) Offer in compromise and Trust Fund Recovery Penalty cases as provided for in Announcement 2008-111, or any subsequent guidance issued by the IRS.

.04 Inapplicability. Mediation will not be available for:

- (1) Cases in which mediation is not appropriate under either 5 U.S.C. § 572 or 5 U.S.C. § 575, which provide the general authority and guidelines for use of alternative dispute resolution in the administrative process;
- (2) Issues designated for litigation;
- (3) Issues docketed in any court (for the Chief Counsel mediation program involving issues in docketed cases, see Chief Counsel Directives Manual (CCDM 35.5.5.4));
- (4) Collection cases, except for certain offer in compromise and Trust Fund Recovery Penalty cases as provided for in Announcement 2008-111 or any subsequent guidance issued by the IRS;
- (5) Issues for which mediation would not be consistent with sound tax administration, such as, but not limited to, issues governed by closing agreements, by res judicata, or by controlling Supreme Court precedent;
- (6) Frivolous issues, such as, but not limited to, those identified in Rev. Proc. 2009-2, 2009-1 I.R.B. 87, or any subsequent revenue procedure;
- (7) “Whipsaw” issues, such as, but not limited to, issues for which resolution with respect to one party might result in inconsistent treatment in the absence of participation of another party;
- (8) Cases in which the taxpayer did not act in good faith during settlement negotiations, such as, but not limited to, cases in which the taxpayer failed to timely respond to document requests or offers to settle, or failed to address arguments and precedents raised by Appeals; and
- (9) Issues that have been otherwise identified in subsequent guidance issued by the IRS as excluded from the mediation program.

SECTION 5. APPLICATION PROCESS

.01 Mediation is optional. A taxpayer and Appeals may request mediation after consultation with each other.

.02 Filing requirements.

- (1) *Where to file.* To request mediation, the taxpayer should send a written request to the appropriate Appeals Team Manager. The taxpayer should also send copies of the written request to the appropriate Appeals Area Director and to the Chief Appeals, 1099 14th Street, NW, Suite 4200E – East, Washington, DC 20005, Attn: AP:TS:TPP. (See Exhibit 1 of this revenue procedure for a listing of the addresses for each Appeals Area Director.)
- (2) *Required information.* The mediation request should include:
- (a) The taxpayer’s name, taxpayer identification number, and address (and the name, title, address, and telephone number of a person to contact);

- (b) The name of the Team Case Leader, Appeals Officer, or Settlement Officer;
- (c) The taxable period(s) involved;
- (d) A description of the issue for which mediation is being requested, including the dollar amount of the adjustment in dispute; and
- (e) A representation that the issue is not an excluded issue listed in the "Scope of Mediation" section above.

.03 *Review of Mediation Request.* The Appeals Team Manager will confer with the Appeals Office of Tax Policy and Procedure before deciding to approve or deny a mediation request. Generally, the Appeals Team Manager will respond to the taxpayer and the Team Case Leader or Appeals Officer within two weeks after the Appeals Team Manager receives the request for mediation.

(1) *Request approved.* If Appeals approves the mediation request, the Appeals Team Manager will inform the taxpayer and the Team Case Leader or Appeals Officer and will schedule a conference or conference call that may include a representative from Appeals Tax Policy and Procedure Headquarters to discuss the mediation process.

(2) *Request denied.* If Appeals denies the mediation request, the Appeals Team Manager will promptly inform the taxpayer and the Team Case Leader or Appeals Officer. Although no formal appeal procedure exists for the denial of a mediation request, a taxpayer may request a conference with the Appeals Team Manager to discuss the denial. The denial of a mediation request is not subject to judicial review.

SECTION 6. AGREEMENT TO MEDIATE

.01 *Written agreement.* Upon approval of the request to mediate, the taxpayer and Appeals will enter into a written agreement to mediate. See Exhibit 2 of this revenue procedure for a model agreement to mediate. This agreement will be negotiated via a conference or conference call. A representative from the Appeals Office of Tax Policy and Procedure may participate in the negotiation. The agreement to mediate should:

- (a) Be as concise as possible;
- (b) Specify the issue(s) that the parties have agreed to mediate;
- (c) Contain an initial list of witnesses, attorneys, representatives, and observers for each party;
- (d) Identify the location and the proposed date of the mediation session; and
- (e) Prohibit *ex parte* contacts between the mediator and the parties. The Appeals Team Manager, in consultation with the Team Case Leader or Appeals Officer, will sign the agreement to mediate on behalf of Appeals.

Generally, it is expected that the parties will complete and execute the agreement to mediate within three weeks after being notified that Appeals approved the mediation request and will proceed to mediation within 60 days after signing the agreement to mediate. A taxpayer's inability to adhere to these timeframes, without reasonable cause, may result in Appeals' withdrawal from the mediation process.

.02 *Participants.* The parties to the mediation process will be the taxpayer and Appeals. Each party must have at least one participant with decision-making authority attending the mediation session. The agreement to mediate will set forth the procedures by which the parties inform each other and the mediator of the participants in the mediation, and will set forth any limitation on the number, identity, or participation of such participants. In general, the parties are encouraged to include, in addition to the required decision-makers, those persons with information and expertise that will be useful to the decision-makers and the mediator. In this regard, Appeals has the discretion to communicate *ex parte* with the IRS Office of Chief Counsel, the originating function, e.g., Compliance, or both, in preparation for or during the mediation session. Appeals also has the discretion to have Counsel, the originating function, or both, participate in the mediation proceeding to present the position and views of the IRS, and to rebut representations and arguments made by the taxpayer. Counsel's participation in this regard is separate from the review function outlined in Section 9.02 of this revenue procedure. To minimize the possibility of a last minute disqualification of the mediator, each party must notify the mediator and the

other party of the participants on the party's mediation team no later than two weeks before the mediation. See Exhibit 3 of this revenue procedure for a model participants list.

.03 *Disclosure*. To participate in mediation under this revenue procedure, the taxpayer must consent under section 6103(c) to the disclosure by the IRS of the taxpayer's returns and return information incident to the mediation to the mediator and any participant or observer identified in the initial list of participants and observers and to any subsequent participants and observers identified in writing by the parties. The taxpayer must execute a separate consent to disclose tax information. See Exhibit 4 of this revenue procedure for a model consent to disclose tax information. If the agreement to mediate and consent are executed by a person pursuant to a power of attorney executed by the taxpayer, that power of attorney must clearly express the taxpayer's grant of authority to consent to disclose the taxpayer's returns and return information by the IRS to third parties, and a copy of that power of attorney must be attached to the agreement.

SECTION 7. MEDIATION PROCESS

.01 *Selection of mediator and expenses*. An Appeals employee trained as a mediator will serve as the mediator under this revenue procedure. Appeals will pay all expenses associated with the use of an Appeals mediator. The taxpayer and the Appeals Team Manager will select the Appeals mediator from a list of trained employees who, generally, will be located in the same Appeals office or geographical area as the taxpayer, but will not be a member of the same team that was assigned to the case.

Additionally, at the taxpayer's expense, the taxpayer may elect to use a co-mediator who is not employed by the IRS. The taxpayer and the Appeals Team Manager will select the non-IRS co-mediator from any local or national organization that provides a roster of neutrals. A representative from the Appeals Office of Tax Policy and Procedure may participate in the negotiations to select a non-IRS co-mediator. Criteria for selecting a non-IRS co-mediator may include: completion of mediation training; previous mediation experience; substantive knowledge of tax law; or knowledge of industry practices. A mediator shall have no official, financial, or personal conflict of interest with respect to the parties, unless such interest is fully disclosed in writing to the taxpayer and the Appeals Team Manager and they agree that the mediator may serve. See 5 U.S.C. § 573.

.02 *Appeals personnel as mediators and conflict statement*. To address the inherent conflict arising from the Appeals mediator's status as an employee of the IRS, the Appeals mediator will provide to the taxpayer a statement confirming his or her proposed service as a mediator and stating that (i) he or she is a current employee of the IRS, (ii) a conflict results from his or her continued status as an IRS employee, and (iii) this conflict will not interfere in the mediator's ability to facilitate the case impartially. This statement will also be included in the written agreement to mediate.

SECTION 8. MEDIATION SESSION

.01 *Discussion summaries*. Each party will prepare a discussion summary of the issues (including the party's arguments in favor of the party's position) for consideration by the mediator. The discussion summaries should be submitted to the mediator and the other party no later than two weeks before the mediation session is scheduled to occur.

.02 *Confidentiality*. The mediation process is confidential. Therefore, all information concerning any dispute resolution communication is confidential and may not be disclosed by any party, participant, observer or mediator except as provided by statute, such as in section 6103 of the Internal Revenue Code and 5 U.S.C. § 574. A dispute resolution communication includes all oral or written communications prepared for the purposes of a dispute resolution proceeding. See 5 U.S.C. § 571(5).

.03 *Ex Parte Contacts Prohibited*. To ensure that one party is not in a position to exert undue influence on the mediator, there will be no *ex parte* contacts with the mediator outside

the mediation session. The prohibition against *ex parte* communications is intended to apply only to unsolicited contacts from one of the parties outside the mediation session. It ensures the mediator does not receive information or evidence the other party is unaware of and is unable to respond to or rebut. This provision does not prevent the mediator from contacting a party, or a party from answering a question or request posed by the mediator.

.04 *Withdrawal*. Either party may withdraw from the process anytime before reaching a settlement of the issue(s) being mediated by notifying the other party and the mediator in writing.

SECTION 9. POST-SESSION PROCEDURES

.01 *Mediator's report*. At the conclusion of the mediation process, the mediator will prepare a brief written report and submit a copy to each party. See Exhibit 5 of this revenue procedure for a model mediator's report.

.02 *Closing procedures*. If the parties reach an agreement on all or some issues through the mediation process, Appeals will use established procedures, including preparation of a Form 906, Closing Agreement on Final Determination Covering Specific Matters. See Statement of Procedural Rules, 26 C.F.R. § 601.106. Delegation Order 236 (Rev. 3) (addressing settlement authority for issues in a Coordinated Examination Program) may apply to settlements. For offer in compromise cases with liabilities of \$50,000 or more, any settlement or agreement reached through mediation must be reviewed by the Office of Chief Counsel pursuant to section 7122(b) before being finalized. When review is required, Appeals will forward the case to Area Counsel for an opinion concerning whether the case is subject to compromise. See IRM 5.8.8.5 and 8.23.4.2.2. If the parties do not reach an agreement on an issue being mediated, they may request arbitration for the issue, provided the mediation issue meets the requirements for arbitration. See Rev. Proc. 2006-44, 2006-2 C.B. 800, or any subsequent procedure. If arbitration is not requested or approved, Appeals will not reconsider the mediated issue(s), and a statutory notice of deficiency will be issued with respect to all unagreed issues (or the case will be processed using established closing procedures if there is no deficiency).

SECTION 10. GENERAL PROVISIONS

.01 *Employees*. IRS and Treasury employees who participate in or observe the mediation process in any way, and any person under contract to the IRS pursuant to section 6103(n) that the IRS invites to participate or observe, will be subject to the confidentiality and disclosure provisions of the Internal Revenue Code, including sections 6103, 7213, and 7431.

.02 *Section 7214(a)(8) disclosure*. Under section 7214(a)(8), IRS employees must report information concerning violations of any revenue law to the Secretary. The agreement to mediate will state this requirement and the parties will acknowledge this duty.

.03 *Disqualification of the non-IRS co-mediator*. The non-IRS co-mediator will be disqualified from representing the taxpayer in any pending or future action that involves the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation. This disqualification extends to representing any other parties involved in the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation. Moreover, the co-mediator's firm will be disqualified from representing the taxpayer or any other parties involved in the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation in any action that involves the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation. The co-mediator's firm will not be disqualified from representing the taxpayer or any other parties in any future action that involves the same transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation, provided that (i) the co-mediator disclosed the potential of such representation to the parties to the mediation conducted by the co-mediator prior to the parties' acceptance of the co-mediator, (ii) such action relates to a taxable year that is different from the taxable year that is the subject matter of the mediation, (iii) the firm's internal controls preclude the co-mediator from any form of participation in the matter, and (iv) the firm does not apportion to the co-mediator any part of

the fee therefrom. In the event the co-mediator has been selected prior to the co-mediator learning of the identity of one or more of the parties involved in the mediation, requirement (i) will be deemed satisfied if the co-mediator promptly notifies the parties of the potential representation. Although the co-mediator is prohibited from receiving a direct allocation of the fee from the taxpayer (or other party) in the matter for which the internal controls are in effect, the co-mediator will not be prohibited from receiving a salary, partnership share, or corporate distribution established by prior independent agreement. The co-mediator and his or her firm are not disqualified from representing the taxpayer or any other parties involved in the mediation in any matters unrelated to the transactions or issues that are the particular subject matter of the mediation. This paragraph 3 only applies to representations on matters before the IRS. The provisions of this paragraph 3 are in addition to any other applicable disqualification provisions, including, for example, the rules of the United States Tax Court and applicable canons of ethics.

.04 *Use as precedent.* A settlement reached by the parties through mediation will not be binding on the parties (or be otherwise controlling) for taxable years not covered by the agreement. Except as provided in the agreement, no party may use such settlement as precedent.

SECTION 11. EFFECTIVE DATE

This procedure is effective October 5, 2009, the date this revenue procedure is published in the Internal Revenue Bulletin.

SECTION 12. EFFECT ON OTHER DOCUMENTS

Revenue Procedure 2002-44 is superseded. This revenue procedure is subject to the requirements in Announcement 2008-111 for offer in compromise and Trust Fund Recovery Penalty cases.

DRAFTING INFORMATION

The principal author of this revenue procedure is Sarah Sheldon, Office of Chief Counsel, Procedure and Administration. For further information regarding this revenue procedure, contact Ms. Sheldon at (202) 622-7950 (not a toll-free call).

Exhibit 1:

Addresses for Appeals Area Directors

Director, Area 1
IRS Appeals
290 Broadway, 11th Floor
New York, NY 10007

Director, Area 2 – Collection
IRS Appeals
1099 14th Street, N.W.
Washington, DC 20005

Director, Area 3
IRS Appeals
810 Broadway, Suite 300
Nashville, TN 37203

Director, Area 4
IRS Appeals
701 Market St., Suite 2200
Philadelphia, PA 19106

Director, Area 7
IRS Appeals
4050 Alpha Road
Farmers Branch, TX 75244

Director, Area 8
 IRS Appeals
 160 Spear St. Suite 800
 San Francisco, CA 94105

Director, Area 9
 IRS Appeals
 330 North Brand Blvd, Suite 600
 Glendale, CA 91203

Director, Appeals Team Case Leaders
 300 North Los Angeles Street, Federal Building
 Los Angeles, CA 90012

Exhibit 2: Model Agreement to Mediate

1. The Mediation Process.

The mediation will be an extension of the Appeals process to help **[NAME OF TAXPAYER]** and Internal Revenue Service (IRS)--Appeals (the PARTIES) reach a negotiated settlement of the issues to be mediated. See (2) below for the participants in the mediation process. To accomplish this goal, the mediator will act as a facilitator, assist in defining the issues, and promote settlement negotiations between the PARTIES. The mediator will inform and discuss with the PARTIES the rules and procedures pertaining to the mediation process. The mediator will not have settlement authority and will not render a decision regarding any issue in dispute. The PARTIES will continue to have settlement authority for all issues considered under the mediation process.

2. Nature of Process, Participants, Withdrawal.

(a) The mediation process is optional.

(b) Each PARTY must have at least one participant attending the mediation session with decision-making authority. No later than two weeks before the mediation, each PARTY will submit to the other PARTY and the mediator a list of the participants who will attend the mediation session on behalf of or at the request of the PARTY, including a designation of the person with decision-making authority who will represent the PARTY at the mediation session. Each PARTY's list of participants will contain the participant's name, the participant's position with the PARTY or other affiliation (e.g., a member of XYZ law firm, counsel to the taxpayer), and the participant's address, [telephone number, and fax number]. All participants attending the mediation on behalf of or at the request of a PARTY will be listed on the PARTY's list of participants, including witnesses, consultants, and attorneys. [Insert limitations on the number or types of participants, if any.]

(c) Either PARTY may withdraw from the process at any time prior to reaching a settlement of the issues to be mediated by notifying the other PARTY and the mediator in writing.

3. Selection of Mediator and Costs.

(a) Headquarters Appeals will pay the costs associated with the Appeals mediator. The taxpayer will pay the cost of a non-IRS co-mediator.

(b) The taxpayer, by signing this agreement, acknowledges that (i) the Appeals mediator is a current employee of the IRS, (ii) a conflict results from his or her continued status as an IRS employee, and (iii) this conflict will not interfere in the mediator's ability to facilitate the case impartially.

4. Issues to be Mediated.

The mediation session will encompass the following issues in the IRS audit of the federal tax returns of **[NAME OF TAXPAYER]** for tax year(s) _____:

(a) Issue #1

(b) Issue #2

5. Submission of Materials.

Each PARTY will present to the mediator a separate written summation not to exceed 20 pages (exclusive of exhibits consisting of pre-existing documents and reports) regarding each issue. The mediator will have the right to ask either PARTY for additional information before the mediation session if deemed necessary for a full understanding of the issues to be mediated. Each PARTY will simultaneously submit to the other PARTY a copy of any submission to the mediator.

6. Place of Mediation.

The PARTIES will attempt to select a site at or near the mediator's office, **[NAME OF TAXPAYER]**'s office, or an Appeals office.

7. Proposed Schedule.

Subject to the approval of the mediator, the mediation session will be conducted according to the following schedule:

Submission of

Materials to Mediator: **A DATE NO LATER THAN TWO WEEKS BEFORE
THE DATE OF MEDIATION SESSION**

Mediation Session: **By MONTH DAY, YEAR and TIME**

8. Confidentiality.

IRS and Treasury employees who participate in or observe the mediation process in any way, and any person under contract to the IRS pursuant to § 6103(n) of the Internal Revenue Code (including the mediator) that the IRS invites to participate or observe, will be subject to the confidentiality and disclosure provisions of the Internal Revenue Code, including §§ 6103, 7213 and 7431. See also 5 U.S.C § 574.

9. Ex Parte Contacts Prohibited.

There will be no *ex parte* contacts from a PARTY to the mediator outside the mediation session. This provision is not intended to prevent the mediator from contacting a PARTY, or a PARTY from responding to the mediator's request for information.

10. Section 7214(a)(8) Disclosure.

The PARTIES to this agreement acknowledge that IRS employees involved in this mediation are bound by the § 7214(a)(8) disclosure requirements concerning violations of any revenue law.

11. No Record.

There will be no stenographic record, audio or video tape recording, or other transcript of the mediation session(s).

12. Report by Mediator.

At the conclusion of the mediation session, the mediator will issue a brief report to the PARTIES identifying each issue described in section 4, above, and whether the PARTIES either agreed to resolve or did not resolve the issue.

13. Appeals Procedures Apply.

If the mediation process enables the PARTIES to reach agreement on the issues, Appeals will use established procedures to close the case. Delegation Order 236 (Rev. 3) (addressing settlement authority for issues in a Coordinated Examination Program) or § 7122(b) (regarding offer in compromise cases) may apply to settlements resulting from the mediation process. If the PARTIES do not reach an agreement on an issue being mediated, the PARTIES may request arbitration for the issue provided the issue meets the requirements for arbitration. See Rev. Proc. 2006-44, 2006-2 C.B. 800, or any subsequent procedure. If arbitration is not requested or approved, Appeals will not reconsider the mediated issue(s), and a statutory notice of deficiency will be issued with respect to all unagreed issues (or the case will be processed using established closing procedures if there is no deficiency).

14. Precedential Use.

A settlement reached by the PARTIES through mediation will not be binding on the PARTIES (or be otherwise controlling) for taxable years not covered by the agreement. Except as provided in the agreement, no PARTY may use such settlement as precedent.

INTERNAL REVENUE SERVICE,
APPEALS

By: _____
NAME
Appeals Team Manager
Date: _____

NAME OF TAXPAYER

By: _____
NAME
TITLE
Date: _____

Exhibit 3:
Model Mediation Participants List

Case Name: _____

Submitted By: _____

Date: _____

Please list below all participants attending the mediation, including witnesses, consultants, and attorneys. This form must be sent to the other PARTY and to the mediator(s) no later than two weeks before the mediation session. Insert an **asterisk(*)** before the name of the person who has decision-making authority at the mediation session:

NAME	POSITION OR AFFILIATION	ADDRESS	TELEPHONE & FAX NUMBER
------	-------------------------	---------	------------------------

Exhibit 4:
Consent to Disclose Tax Information

Pursuant to section 6103(c) of the Internal Revenue Code of 1986 (as amended), I hereby consent to the disclosure of return information (as defined in section 6103(b)(2)) relating to the mediation session between _____ (Taxpayer) and the Commissioner of Internal Revenue to be held on _____ (date), as follows:

The Internal Revenue Service may disclose the taxpayer's return and return information incident to the mediation to the mediator and any participants or observers identified in the initial list of participants and to any subsequent participants and observers identified in writing by the parties.

This consent relates to the mediation session that is the subject of an agreement to mediate dated _____. I am aware that in the absence of this authorization, the return and return information of _____ (Taxpayer) is confidential and may not be disclosed except as authorized by the Internal Revenue Code.

I certify that I have the authority to execute this consent on behalf of Taxpayer.

Taxpayer Name: _____

Taxpayer Identification Number: _____

Taxpayer Address: _____

By: **[Name of Individual Executing Consent]** _____

Title: **[Title of Individual Executing Consent]** _____

Signature: _____

Date: _____

Exhibit 5:

Model Mediator's Report

The parties below agreed to mediate their dispute and attended a mediation session on **MONTH DAY, YEAR** in an attempt to settle the following issue(s):

ISSUE:

SETTLEMENT: Yes No Partial

Proposed Adjustment Amount:

Amount Sustained:

ISSUE:

SETTLEMENT: Yes No Partial

Proposed Adjustment Amount:

Amount Sustained:

Settlement documents will be prepared under established Appeals procedures.

DATED this _____ day of _____

/s/ Mediator_____
/s/ Party_____
/s/ Party

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวธฤชิตา เอี่ยมสุขแสง เกิดเมื่อวันที่ 12 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2527 ที่กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาชั้นนิติศาสตรบัณฑิต จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2548 สอบผ่านหลักสูตรวิชาว่าความของสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสภาทนายความรุ่นที่ 27 และได้เข้าศึกษาต่อที่จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยในหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต เมื่อปีการศึกษา 2549 และสำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2552



ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย