

บทที่ 3

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทย

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามกฎหมาย ประเมินภาษีให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระ แต่ผู้ต้องเสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว อาจเนื่องมาจากการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง หรือการประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตามแต่ ก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น และจะต้องมีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวต่อไป โดยในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีของประเทศไทยได้กำหนดให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน คือ การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง และการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

1. การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง

การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง คือ การดำเนินการระงับข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับผู้ต้องเสียภาษี ภายในหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษี โดยผู้ต้องเสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีก่อน จึงจะสามารถนำข้อพิพาทนั้นไปสู่การพิจารณาของศาล หรือที่เรียกว่า การอุทธรณ์บังคับ เว้นแต่ ในบางกรณีกฎหมายไม่ได้กำหนดห้ามไว้ ผู้ต้องเสียภาษีสามารถนำข้อพิพาทนั้นขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ทันที ซึ่งเรียกว่า การอุทธรณ์ไม่บังคับ

การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง มีความสำคัญในการที่ทำให้ข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับผู้ต้องเสียภาษีสามารถจบลงได้อย่างรวดเร็ว ลดคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล ซึ่งทำให้ผู้ต้องเสียภาษีไม่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่ายไปฟ้องร้องเป็นคดีให้ยุ่งยาก หน่วยงานของรัฐเองสามารถสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องให้กับผู้ต้องเสียภาษี และสามารถบังคับการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่า ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามกฎหมายออกหมายเรียกตัวผู้เสียภาษีมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง หลังจากได้ไต่สวนและตรวจสอบพยานหลักฐานต่างๆ

แล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีมียาภาษีที่ต้องเสียหรือต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ในกรณีนี้เห็นได้ว่า ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น เป็นเรื่องที่มีสาเหตุมาจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน การประเมินจึงเป็นจุดเริ่มต้นของข้อพิพาททางภาษี

ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น หากผู้เสียภาษียะเลยไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี อาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบภาระหนี้ภาษีต่อกรมสรรพากร และอาจถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ทันทีโดยกรมสรรพากรมีต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลแต่อย่างใด แต่ถ้าผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านตามกฎหมาย คำอุทธรณ์จะเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องที่อุทธรณ์และแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบต่อไป

การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องอยู่ 2 ฉบับ ได้แก่ (1) ประมวลรัษฎากร ตามหมวด 2 วิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ส่วน 2 การอุทธรณ์ มาตรา 28 ถึงมาตรา 34 และ (2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 เป็นระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

ในการศึกษาการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง จะเริ่มศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากรก่อน จากนั้นจึงศึกษาองค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนหลักเกณฑ์เงื่อนไข วิธีการอุทธรณ์ และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1.1 ภาษีตามประมวลรัษฎากร

ภาษีตามประมวลรัษฎากรถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล โดยมีโครงสร้างภาษีตามประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

1.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญมากเพราะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล และเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของบุคคลธรรมดา บุคคลธรรมดาทุกคนที่มีเงินได้ ถ้าเงินได้นั้นไม่ได้รับการยกเว้นมิให้ต้องเสียภาษีแล้ว เงินได้นั้นก็ต้องถูกเก็บภาษี ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น นอกจากบุคคลธรรมดาแล้วกฎหมายยังกำหนดให้หน่วยภาษียังต้องมีหน้าที่เสียภาษีประเภทนี้ด้วย ซึ่งได้แก่ 1.ผู้ถึงแก่ความตาย 2.กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง 3.ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล และ 4.คณะบุคคลที่ไม่โชตินิติบุคคล

ฐานภาษีของภาษีนี้ เรียกว่าเงินได้สุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากการนำเงินได้พึงประเมินตลอดทั้งปีภาษี (ปีปฏิทิน) ไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ที่กฎหมายให้หัก เมื่อได้จำนวนเงินได้สุทธิเท่าใดแล้ว จึงคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิตามอัตราที่กำหนดและวิธีการที่กฎหมายกำหนด ถ้ามีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่มีเงินได้สุทธิเหลือ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น

สำหรับวิธีการเสียภาษี โดยทั่วไปกฎหมายให้ผู้มีเงินได้ในปีภาษี (ปีปฏิทิน) ที่ล่วงมาแล้ว มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเมินตนเอง ณ ที่ว่าการอำเภอ หรือสถานที่อื่นที่กฎหมายกำหนด ภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาล้านปี) นอกจากผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นรายปีแล้ว บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาด้วยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี บางกรณีก็กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ทำการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากร และบางกรณีก็กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ตลอดจนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ประเมินให้ชำระล่วงหน้านี้ ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาล้านปี ดังนั้น ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ละปี จึงอาจมีกรณีเสียภาษีเพิ่มเติม หรือบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ เช่น ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่จะต้องเสียเป็นต้น ผู้ฝ่าฝืนไม่เสียภาษีอาจถูกประเมินให้เสียภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ซึ่งอาจถูกดำเนินการอายัดหรือยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดนำเงินไปชำระภาษี ตลอดจนอาจถูกดำเนินคดีอาญาได้

1.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญและเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะนำหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับความหมายของเงินได้พึงประเมินและประเภทเงินได้พึงประเมินในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้ แต่หลักเกณฑ์เรื่องอื่นๆ เช่น แหล่งเงินได้ การยกเว้นภาษี วิธี

คำนวณภาษี ฯลฯ ในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นโดยทั่วไปไม่นำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีลักษณะที่แตกต่างกัน กฎหมายจึงต้องกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้แตกต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ซึ่งคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากรให้หมายความรวมถึง บริษัท จำกัด บริษัทมหาชน จำกัด ห้างหุ้นส่วน จำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ กิจการร่วมค้า และมูลนิธิ หรือสมาคม เป็นต้น

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปได้แก่ฐานกำไรสุทธิ (มีฐานอื่นอีก) ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามนโยบายของรัฐและเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงมีข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อนนำกำไรสุทธิดังกล่าวไปคำนวณเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้

สำหรับวิธีการเสียภาษี กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี และเพื่อป้องกันปัญหาภาษีอากรค้าง กฎหมายยังกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา เรียกว่า ภาษีเงินได้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้ยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในบางกรณีมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากรอีกด้วย ภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยทั่วไปถือเป็นเครดิตของผู้มีเงินได้ใน การคำนวณภาษีสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จึงอาจมีกรณีที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรือบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ ผู้ฝ่าฝืนไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา อาจถูกบังคับให้ชำระหนี้ และถูกลงโทษในทำนองเดียวกับเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.1.3 ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นภาษีเงินได้ประเภทหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บจากการประกอบกิจการปิโตรเลียมตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม ได้แก่ การผลิตน้ำมันดิบออกมาแปรรูปและรวมไปถึงการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใดๆ ทั้งหมด หรือบางส่วนที่เกี่ยวกับกิจการดังกล่าว เงินได้ของกิจการปิโตรเลียมจึงประกอบไปด้วย เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้มาอันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ทั้งนี้ ย่อมรวมไปถึงภาษีอากรที่มีผู้ออกให้ แต่ไม่รวมภาษีที่บริษัทผู้ขายนำมาเครดิตในกรณีที่บริษัทผู้ได้รับสัมปทานหรือมีส่วนได้เสียร่วมกันในการขายน้ำมันดิบให้แก่บริษัทผู้ซื้อเพื่อส่งน้ำมันดิบทั้งหมดนั้นออกนอกราชอาณาจักร

บริษัทตามพระราชบัญญัติเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและภาษีอากรตามกฎหมายอื่น เว้นแต่ตามกฎหมายปิโตรเลียม ทั้งนี้ เฉพาะภาษีอากรที่เก็บจากกำไรสุทธิหรือที่เก็บจากเงินได้ที่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณกำไรสุทธิหรือเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

บริษัทมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราที่กำหนดซึ่งต้องไม่น้อยกว่า 50 % แต่ไม่เกิน 60% ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม โดยที่การคำนวณกำไรสุทธิให้นำเอาจำนวนต่อไปนี้มีารวมเป็นรายได้ (1) ยอดรายได้จากการขายปิโตรเลียม (2) มูลค่าของปิโตรเลียมที่จำหน่าย (3) มูลค่าของปิโตรเลียมที่ส่งเป็นค่าภาคหลวง (4) ยอดเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใดๆ อันเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียม ซึ่งอาจกำหนดจำนวนทั้งสิ้นได้แน่นอน (5) ยอดเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม และหลังจากหาจำนวนรายได้แล้วจึงนำมาหักรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ผลที่ได้เป็นกำไรประจำปีหรืออาจเป็นผลขาดทุนประจำปีแล้วแต่กรณี หากปรากฏว่ามีผลกำไรประจำปีก็สามารถนำไปหักลดหย่อนได้ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เหลือเท่าใดจึงเป็นกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้

1.1.4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป โดยเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้าซึ่งถูกยกเลิกไป

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ในราชอาณาจักร (ตามกฎหมายเรียกว่าผู้ประกอบการ) และผู้นำเข้าสินค้า ทั้งนี้ไม่ว่าชนิดใด ทอดใด และไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือรัฐวิสาหกิจ ฯลฯ อนึ่ง โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีนี้อาจเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเสีย กล่าวอีกนัยหนึ่งกฎหมายต้องการให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นผู้รับภาระภาษีนี้นั่นเอง

ภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณจากยอดมูลค่าสินค้าหรือบริการก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามอัตราภาษีที่กำหนด ซึ่งมีอัตราเดียว โดยต้องคำนวณภาษีสำหรับราชการบริหารส่วนท้องถิ่นเพิ่มควบคู่ไปอีก 1 ใน 9 ส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามเพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีเข้าช้อนจากสินค้าและบริการที่ต้องผ่านขั้นตอนการหลายชั้นตอนก่อนถึงมือผู้บริโภค ดังนั้น ในการคำนวณภาษีผู้ประกอบการจดทะเบียนจะนำภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการซึ่งกฎหมายเรียกว่าภาษีขายตั้ง แล้วลบหรือเครดิตด้วยภาษีที่ตนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บซึ่งกฎหมายเรียกว่าภาษีซื้อ โดยอาศัยหลักฐานสำคัญที่เรียกว่าใบกำกับภาษี ภาษีซื้อนี้อาจขอคืนเป็นเงินสดแทนการเครดิตยกยอดไปก็ได้ กรณีจึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีนี้นับคำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนเท่านั้น

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบข่ายบังคับกว้างขวางมาก และอาจก่อให้เกิดภาระยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการขนาดเล็กโดยทั่วไป จึงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปี หรือต่อรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 1,200,000 บาท ซึ่งกฎหมายเรียกว่ากิจการขนาดย่อม ส่วนผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปีเกิน 1,200,000 บาท รวมทั้งผู้นำเข้าสินค้าจะต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ

ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปต้องชำระเป็นรายเดือนภาษี (เดือนปฏิทิน) ภายในวันที่ 15 ของเดือนภาษีถัดไป ผู้ประกอบการนอกจากต้องจดทะเบียนและมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายเดือนแล้ว ยังมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี รายงานและหลักฐานต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้อีกด้วย ผู้ฝ่าฝืนย่อมอาจถูกประเมินภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมทั้งอาจถูกยึดทรัพย์สินนำไปขายทอดตลาดเพื่อนำเงินไปเสียภาษี หรืออาจถูกดำเนินคดีอาญาด้วยก็ได้

1.1.5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่จัดเก็บจากการบริโภคและเริ่มใช้บังคับใน พ.ศ. 2535 พร้อมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยทั่วไปแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไป ภาษีธุรกิจเฉพาะจะจัดเก็บจากการประกอบกิจการเฉพาะอย่างแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไปเช่นกัน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ผู้ประกอบกิจการเฉพาะอย่างที่กำหนดไว้ซึ่งกิจการดังกล่าวไม่เหมาะสมที่จะให้เสียภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงให้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแทน ซึ่งมีลักษณะการเสียภาษีคล้ายคลึงกับภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไปนั่นเอง โดยกิจการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้แก่ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร โดยกิจการนั้นไม่ได้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนี้

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ปล่อยธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจํานํา ตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานํา
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค่าประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในตลาดหลักทรัพย์
- (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ภาษีธุรกิจเฉพาะคำนวณจากรายรับที่กิจการได้รับหรือพึงได้รับในเดือนภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ซึ่งอัตราภาษีจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประเภทของกิจการ และเสียภาษีเป็นรายเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป นอกจากนี้ยังต้องเสียภาษีบำรุงเทศบาลหรือรายได้สุขาภิบาลหรือรายได้จังหวัด ควบคู่กันไปอีกร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย แต่ถ้าภาษีในเดือนภาษีใด เมื่อรวมคำนวณแล้วมีจำนวนไม่ถึง 100 บาท ผู้ประกอบกิจการไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น แต่ยังคงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามปกติ

1.1.6 อากรแสตมป์

อากรแสตมป์เป็นค่าธรรมเนียมตามประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากการกระทำตราสารตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ในปัจจุบันมีทั้งหมด 28 ลักษณะตราสาร เช่น ตราสารเช่าที่ดิน เช่าซื้อทรัพย์สิน จ้างทำของ กรมธรรม์ประกันภัย ใบมอบอำนาจ กู้ยืมเงิน ฯลฯ ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์จะต้องปิดแสตมป์ลงบนตราสารนั้นให้ครบถ้วน มิฉะนั้น จะใช้ค้นฉบับ คู่ฉบับ คู่ฉีก หรือสำเนาตราสารนั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งไม่ได้จนกว่าจะได้เสียอากรโดยปิดแสตมป์ครบจำนวนอัตราในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์และขีดฆ่าแล้ว นอกจากนี้ กฎหมายยังห้ามเจ้าพนักงานของรัฐลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือบันทึกละเลยใดๆ ในตราสารดังกล่าวจนกว่าจะได้มีการเสียอากรให้ครบถ้วนเสียก่อน และเมื่อได้ปิดแสตมป์ครบถ้วนแล้วผู้มีหน้าที่จะต้องขีดฆ่าแสตมป์เพื่อมิให้ใช้แสตมป์ได้อีก เช่น ได้ลงลายมือชื่อหรือลงชื่อห้างร้านบนแสตมป์ หรือขีดเส้นคร่อมฆ่าแสตมป์ที่ปิดทับกระดาษ และลงวัน เดือน ปี ที่กระทำสิ่งเหล่านี้ด้วย เป็นต้น ผู้ใดมีหน้าที่ต้องปิดอากร

แสดงฝีมือหรือขีดฆ่าอากรแสดงฝีมือไม่ทำตามหลักเกณฑ์ หรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดจะมีความรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญา¹

1.2 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจตาม มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน โดยมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ที่อุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีตาม ประมวลรัษฎากรและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีวาระการดำรงตำแหน่ง เนื่องจากเป็นการแต่งตั้งโดยตำแหน่ง ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดองค์ประกอบ และอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

1.2.1 องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐสามฝ่าย คือ ฝ่ายจัดเก็บ ภาษี (กรมสรรพากร) ฝ่ายปกครอง (กรมการปกครอง) และฝ่ายกฎหมายของรัฐ (สำนักงานอัยการ สูงสุด) ร่วมกันพิจารณาเพื่อให้เกิดความถูกต้องเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์มีอยู่ตามเขตปกครองท้องที่จังหวัดละคณะ เว้นแต่ในกรุงเทพมหานครมีคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์หลายคณะ แต่ละคณะมีอิสระในการพิจารณาอุทธรณ์ตามอำนาจหน้าที่

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยบุคคลใดนั้น ขึ้นอยู่กับว่าเจ้าพนักงาน ประเมินผู้ทำการประเมินภาษีอากรมีสำนักงานอยู่ในเขตใด ซึ่งตามมาตรา 30 แห่งประมวล รัษฎากร กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม คือ คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานคร และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตจังหวัดอื่น

1) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานคร คือ กรณีที่เจ้าพนักงาน ประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วย

- (1) อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน
- (2) ผู้แทนกรมการปกครอง

¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2545, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545) น.307.

(3) ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด

ตามปกติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีเพียงองค์คณะเดียวต่อหนึ่งเขตปกครองท้องที่ แต่เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เจ้าพนักงานประเมินอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครมีปริมาณงานมาก กฎหมายจึงอนุญาตให้มีหลายคณะได้ ตามมาตรา 30 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งปัจจุบันมี 4 คณะ ได้แก่ สำนักงานสรรพากรภาค 1-3 ภาคละคณะ และสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ 1 คณะ

2) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตจังหวัดอื่น คือ กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วย

- (1) ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน
- (2) สรรพากรภาคหรือผู้แทน
- (3) อัยการจังหวัดหรือผู้แทน

ในการพิจารณาว่าเขตการอุทธรณ์อยู่ในเขตใด กฎหมายกำหนดให้ถือตามสำนักงานของเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินเป็นหลัก มิใช่ถือตามสถานประกอบการค้าหรือที่อยู่ของผู้ถูกประเมินภาษีอากร

อนึ่ง แม้ว่าสรรพากรเขตเป็นเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินต่อผู้เสียภาษี สรรพากรเขตผู้นั้นก็สามารถทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (1)(ข) บัญญัติให้อำนาจสรรพากรเขตเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายใดๆ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อีกทั้งกรณีนี้ก็มิได้มีกฎหมายบัญญัติให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในเรื่องการคัดค้านผู้พิพากษามาวางบังคับใช้โดยอนุโลม (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 134/2524) จะเห็นได้ว่า การที่กฎหมายมิได้กำหนดห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินผู้มีส่วนรู้เห็นในการประเมินภาษีเข้าร่วมเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงอาจก่อให้เกิดความสงสัยในเรื่องความเป็นกลางของคณะกรรมการขึ้นได้ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

นอกจากนี้ หากว่าอัยการจังหวัดผู้ช่วยเข้าร่วมเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย อัยการจังหวัดก็ไม่ต้องทำหน้าที่มอบอำนาจเป็นการเฉพาะแต่อย่างใด ในเมื่อกฎหมายบัญญัติว่า "อัยการจังหวัดหรือผู้แทน" เป็นการให้อำนาจเข้าร่วมเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยบัญญัติแห่งกฎหมายอยู่แล้ว (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 134/2524)

1.2.2 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มีหน้าที่ในการพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรว่ามีเหตุผลประการใด ซึ่งต้องพิจารณาประกอบพยานหลักฐานและข้อเท็จจริงต่างๆ ตลอดจนจนถึงข้อกฎหมายต่างๆ ที่มีอยู่และอาจจะต้องฟังคำชี้แจง หรือคำแถลงของทั้งผู้อุทธรณ์ ตลอดจนจนถึงเจ้าพนักงานประเมินประกอบกันเพื่อพิจารณาชี้ขาด

ซึ่งในการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

1) ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาได้ส่วน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์ หรือพยานนำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันสมควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันส่งหมาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 32

ถ้าหากว่าผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งดังกล่าวของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนจนถึงไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรแล้ว ผู้นั้นก็หมดสิทธิที่จะทำการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปนั้น คือไม่สามารถฟ้องต่อศาลภาษีได้ต่อไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 33

ในส่วนของพยาน หากได้รับหมายเรียกให้มาให้การหรือคำสั่งให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันสมควรแก่เรื่องมาแสดง แต่กลับฝ่าฝืนหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถามย่อมมีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 36 ซึ่งมีระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

2) วินิจฉัยการอุทธรณ์ ซึ่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นอาจรับหรือไม่รับอุทธรณ์ ถ้ารับอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยอยู่ 4 ลักษณะ คือ

(1) ให้เพิกถอนการประเมิน หากเห็นว่าการประเมินไม่ชอบแล้วให้ประเมินใหม่ให้ถูกต้อง

(2) ให้ปลดภาษีตามการประเมิน หากเห็นว่าผู้อุทธรณ์ไม่มีภาษีต้องชำระตามการประเมิน

(3) ให้ยกอุทธรณ์ หากเห็นว่าการประเมินชอบแล้ว

(4) ให้ปรับปรุงภาษีตามการประเมิน ซึ่งอาจลดลงหรือเพิ่มขึ้น

คำวินิจฉัยเหล่านี้ต้องทำเป็นหนังสือ (แบบ ภ.ษ. 7) และส่งไปยังผู้อุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 34 ซึ่งในการวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่จำเป็นต้องยึดถือระเบียบปฏิบัติของกรมสรรพากรที่สั่งการให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมปฏิบัติ แต่ต้องวินิจฉัยโดยยึดหลักกฎหมายและความเป็นธรรม

ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีในประเด็นอื่นนอกเหนือไปจากรายการที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไม่ได้ ตามนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2851/2540 เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล ของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2525 ถึง 2527 เกี่ยวกับประเด็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวล รัษฎากร มาตรา 65 ตรี (18) การที่คณะกรรมการวินิจฉัยว่าโจทก์มีรายจ่ายซึ่งไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ อันเป็นรายจ่ายต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (18) และปรับปรุงรายได้ของโจทก์เพิ่มขึ้น ทั้งๆ ที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ทำการประเมิน รายการนี้ไว้และโจทก์ก็มิได้อุทธรณ์ ย่อมเป็นการข้ามชั้นตอนไม่ปฏิบัติตามมาตรา 19, 20 จึงไม่ ชอบ แต่อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจวินิจฉัยให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นได้ ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคสอง ซึ่งในการวินิจฉัยอุทธรณ์ชี้ขาดในประเด็นได้แย้งได้ก็ตาม ต้องอาศัยเสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ แต่กรรมการเสียงข้างน้อยอาจทำความเห็นแย้งได้²

1.3 เงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ต้องการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากร ว่า ด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 กำหนดโดยมี รายละเอียด ดังต่อไปนี้

1.3.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

บุคคลที่จะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ จะต้อง มี องค์ประกอบ 2 ประการ คือ

1) ผู้มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินจะต้องเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ดังต่อไปนี้

กรณีแรก กรณีทั่วไปผู้มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษี ได้แก่ ตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น หรือผู้ได้รับมอบฉันทะในการอุทธรณ์จากผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีที่มีการมอบอำนาจ

² บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด, ข้อเสนอแนะ ทางป้องกันและแก้ไข เมื่อถูกสรรพากรเรียกตรวจสอบสวนและถูกประเมิน, (กรุงเทพมหานคร : กองบรรณาธิการเอกสารภาษี อากร บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด , 2532) น. 9.

กรณีที่สอง กรณีที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน ได้แก่ ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น ตามนัยคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518

กรณีที่สาม กรณีบริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือองค์การนิติบุคคลอื่น บุคคลที่มีสิทธิอุทธรณ์ ได้แก่ ผู้จัดการหรือผู้ที่มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลนั้น หรือสมาชิกของคณะกรรมการบริหาร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

2) ต้องมีการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน ตามประมวลรัษฎากร หรือพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมก่อน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินจะส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรให้กับผู้ถูกประเมิน โดยหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและ/หรือหนังสืออื่นๆ ที่มีผลเช่นเดียวกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน มีหลายรูปแบบ เช่น

- หนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 11 , ภ.ง.ด. 12)
- หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย/นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย
- หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล
- หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล (ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร)
- หนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ (ต.ส. 24 และ/หรือ ต.ส. 18)
- หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 73 , ภ.พ. 73.1 , ภ.พ. 74 , ภ.พ. 74.1 , ภ.พ. 75.1)
- หนังสือแจ้งคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 72)
- หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีขอรับเงินคืน (ภ.พ. 72.1)
- หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีให้เป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป (ภ.พ. 72.2)
- หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ. 73.1)
- หนังสือแจ้งให้เสียค่าอากรและค่าเพิ่มอากร
- แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ของกรมศุลกากร)
- หนังสือแจ้งภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ฯลฯ

อนึ่ง ในกรณีผู้ถูกประเมินเป็นสามีภรรยาตามกฎหมาย บุคคลผู้เป็นสามีหรือภรรยาต่างฝ่ายต่างมีสิทธิอุทธรณ์ภาษีส่วนของตนได้โดยไม่จำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากอีกฝ่ายหนึ่งก่อน

นอกจากจะต้องมีองค์ประกอบ 2 ประการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้มีสิทธิอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่ถูกห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย กล่าวคือ ถ้าผู้ถูกประเมินไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่บริบูรณ์ และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนหรือสั่งให้ผู้นั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้นั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งการประเมินให้ทราบแล้ว ผู้ถูกประเมินจะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 21 มาตรา 25 มาตรา 88 (3) และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มาตรา 56 (3)

แต่อย่างไรก็ตาม การใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวก็เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีมิให้อุทธรณ์การประเมิน เฉพาะในเนื้อหาการประเมินซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไปตามหลักฐานที่รู้เห็นว่าถูกต้องเท่านั้น ผู้เสียภาษียังมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คัดค้านการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินว่าเป็นการไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเสียก่อน ถ้าปรากฏว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่ประเมินโดยตัดสิทธิอุทธรณ์เป็นการไม่ชอบ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา แล้วจึงวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับประเด็นการประเมินต่อไป แต่ถ้าการใช้อำนาจประเมินที่ตัดสิทธิอุทธรณ์เป็นการชอบแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณา

1.3.2 แบบคำอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ต้องการคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องทำการอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งแบบการอุทธรณ์ดังกล่าว ได้แก่ แบบ ภ.ส. 6 มิฉะนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้ และในการเขียนอุทธรณ์ตามแบบดังกล่าวถ้าเขียนไม่พอให้ใช้กระดาษอื่นแนบติดมาด้วยก็ได้

ในการเขียนอุทธรณ์นั้น ประมวลรัษฎากรมิได้มีข้อกำหนดว่าจะต้องเขียนอย่างไร แต่การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิบัติทำนองเดียวกับศาล คือให้ความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์และรับฟังพยานหลักฐานจากผู้อุทธรณ์ ดังนั้น การเขียนคำอุทธรณ์จึงควรดำเนินการตามแนวประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 และมาตรา 172 ซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้

1) ต้องกล่าวระบุความอันเป็นมูลเหตุที่ทำให้เกิดการอุทธรณ์ภาษีขึ้น หรือชี้ให้เห็นข้อโต้แย้งที่เกิดขึ้น

2) การเขียนข้อเท็จจริงต้องกระจ่าง ไม่ฟุ้งเฟ้อ คือ เขียนให้ผู้อื่นอ่านแล้วเข้าใจโดยปราศจากข้อเคลือบคลุมสงสัย

3) คำอุทธรณ์ที่อ้างถึงเอกสารหรือหลักฐานใด ต้องคัดสำเนาเอกสารนั้นๆ ประกอบในคำอุทธรณ์ รวมทั้งแนบแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีด้วย

4) ถ้าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในประเด็นใดที่ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นพ้องด้วย ทั้งประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ผู้อุทธรณ์ต้องคัดค้านโดยแสดงเหตุผลประกอบการคัดค้าน

5) คำขอในคำอุทธรณ์ต้องเขียนให้กระจ่างชัดว่า ผู้อุทธรณ์มีความประสงค์ขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดประเด็นใดบ้าง เช่น ขอให้เพิกถอนการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินทั้งหมดหรือบางส่วน หรือขอให้ปรับปรุงการประเมินภาษี หรือขอให้ลดหรืองดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เป็นต้น

6) การลงลายมือชื่อในคำอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องลงลายมือชื่อในคำอุทธรณ์จึงเป็นการอุทธรณ์ที่สมบูรณ์ กรณีกองมรดก ได้แก่ ทายาทหรือผู้จัดการมรดก กรณีนิติบุคคล ได้แก่ กรรมการผู้จัดการ หุ้นส่วนผู้จัดการ หรือผู้ที่มีอำนาจกระทำการในนามของนิติบุคคลนั้นๆ และประทับตราของนิติบุคคลนั้นด้วย (ถ้ามี)

นอกจากนี้ ในการเขียนคำอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์นอกประเด็นมิได้ กล่าวคือ จะเขียนคำอุทธรณ์ที่มีเหตุแห่งการอุทธรณ์ไม่ตรงกับข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการประเมินมิได้ ซึ่งการอุทธรณ์ในลักษณะนี้ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แต่อย่างใด เพราะการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาแต่เฉพาะข้ออุทธรณ์ที่ปรากฏอยู่ในคำอุทธรณ์เท่านั้น และข้ออุทธรณ์นั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับการประเมินด้วย เรื่องใดที่ผู้อุทธรณ์ไม่ยกขึ้นเป็นประเด็นว่ากล่าวไว้ต้องถือว่าผู้อุทธรณ์พอใจในเรื่องนั้นโดยไม่ติดใจโต้แย้งอีกต่อไปและย่อมเป็นอันยุติลงแก่ขั้นประเมิน ผลแห่งการนี้ย่อมเป็นอันตัดสิทธิผู้อุทธรณ์ที่จะรื้อฟื้นมาฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1262/2520 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ซึ่งกำหนดกฎเกณฑ์และวิธีการในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลแล้ว เห็นได้ว่า เมื่อมีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรรายการใดของเจ้าพนักงานประเมิน ย่อมแสดงว่ามีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นเฉพาะรายการนั้น ส่วนรายการใดที่ไม่ได้มีการอุทธรณ์ย่อมแสดงว่าผู้ยื่นเสียภาษีพอใจแล้ว ฉะนั้นเมื่อ

โจทก์ไม่ยื่นอุทธรณ์รายการไหน โจทก์ก็ย่อมหมดสิทธิโต้แย้งในรายการนั้น กล่าวคือ โจทก์หา มีสิทธิที่จะรื้อฟื้นการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนำมาฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลไม่ (คำพิพากษาฎีกาที่ 3895/2525 และ 1307/2531 เห็นตาม)

อย่างไรก็ตาม มีคำพิพากษาฎีกาอีกแนวหนึ่งที่ได้อธิบายแตกต่างไปจากแนวเดิม โดยวินิจฉัยในทำนองว่า เหตุผลที่ใช้สนับสนุนข้ออ้างของตนในชั้นการอุทธรณ์ต่อศาล ไม่จำเป็นต้องเป็นเหตุผลเช่นเดียวกับที่ได้ยกขึ้นอ้างในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คือ

คำพิพากษาฎีกาที่ 2956/2525 แม้คำอุทธรณ์ของโจทก์เกี่ยวกับภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มิได้อ้างว่าโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีเพราะมีความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่ประมวลรัษฎากรที่บัญญัติให้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน แล้วจึงจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้นั้น เป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลจึงต้องแปลความโดยเคร่งครัดและในเรื่องนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) บัญญัติว่า “เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” บทบัญญัติมาตราดังกล่าวมิได้บัญญัติเลยว่าการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล จะต้องอ้างเหตุผลเช่นเดียวกับที่อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงอ้างเหตุอื่นเพิ่มเติมจากที่เคยอุทธรณ์ไว้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 2432/2531 และ 4480/2533 เห็นตาม)

จากคำพิพากษาฎีกาทั้งสองแนวดังกล่าวพอจะสรุปได้ว่า ถ้าเป็นรายการแห่งการอุทธรณ์ ต้องเป็นรายการที่ได้ผ่านการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาแล้ว จึงจะอุทธรณ์ต่อศาลได้ แต่ถ้าเป็นเหตุผลประกอบการอุทธรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นเหตุผลที่ได้ยกขึ้นว่ามาแล้ว ในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะไม่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรบังคับไว้

1.3.3 การยื่นคำอุทธรณ์

ในการยื่นคำอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในพื้นที่ที่เจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดนั้น ดังนี้

กรณีที่หนึ่ง อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครให้ยื่นอุทธรณ์ต่อ

(1) สำนักงานสรรพากรภาค 1

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 และ 6

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 และ 6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 และ 6 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2) สำนักงานสรรพากรภาค 2

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 และ 11

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 และ 11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 และ 11 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(3) สำนักงานสรรพากรภาค 3

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 และ 16

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้ง สำหรับ

ผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 และ 16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12

(ค) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 และ 16 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 และ 12 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(4) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

(5) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

กรณีที่สอง อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อ

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(ก) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(ข) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่

กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

อย่างไรก็ตาม หากผู้ยื่นอุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์ไม่ตรงกับพื้นที่ที่กำหนดไว้ข้างต้น เจ้าพนักงานสรรพากรก็มีหน้าที่ที่จะต้องส่งคำอุทธรณ์ไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์นั้น ในกรณีนี้ต้องถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว

เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจคำอุทธรณ์และเอกสารที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่าเป็นคำอุทธรณ์ที่ถูกต้องตามกฎหมาย เจ้าหน้าที่จะรับอุทธรณ์ไว้และออกใบรับอุทธรณ์เพื่อมอบให้แก่ผู้อุทธรณ์ หลังจากนั้นจะบันทึกการรับคำอุทธรณ์ไว้ แล้วดำเนินการ ดังนี้

(1) แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้างทราบ เพื่อให้แจ้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและหน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้างด้วย

(2) แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร เพื่อให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งส่งสำเนาคำอุทธรณ์ไปด้วย ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์

เมื่อหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรได้รับแจ้งแล้ว จะชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งชี้แจงเหตุผลหลักข้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์เป็นรายประเด็น แล้วจัดส่งสำนวนการประเมินภาษีอากรรายนั้นทั้งหมดให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

1.3.4 กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรแล้ว ไม่เห็นด้วยกับการประเมินและประสงค์จะคัดค้านการประเมิน ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 โดยระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นศาลได้มีคำพิพากษาฎีกาวางแนวในการวินิจฉัยไว้อย่างเคร่งครัดว่า การอุทธรณ์ที่ยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ก็ไม่สามารถทำให้อุทธรณ์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นอุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นได้ ถือเท่ากับไม่ได้มีการยื่นอุทธรณ์ (คำพิพากษาฎีกาที่ 498/2517)

ในการนับระยะเวลา เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติวิธีการนับระยะเวลาไว้เป็นพิเศษ ฉะนั้น การนับระยะเวลาจึงถือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 คือไม่นับวันแรกแห่งระยะเวลาโดยเริ่มนับหนึ่งในวันรุ่งขึ้น และถ้าวันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ก็นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว อาจขยายออกได้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาไม่ได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ และได้ยื่นคำขออนุมัติขยายเวลาหรือเลื่อนเวลาการยื่น

อุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ไม่ว่าทั้งก่อนและภายหลังจากครบระยะเวลาอุทธรณ์ เมื่ออธิบดีเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายเวลาหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีก ตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ตามนัยมาตรา 3 อัญญา วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากการยื่นคำขออุทธรณ์ขยายเวลาการยื่นคำอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ผู้อุทธรณ์ยังมีสิทธิที่จะยื่นคำขออุทธรณ์ขยายเวลายื่นอุทธรณ์ ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้อีกด้วย ซึ่งการยื่นคำขออุทธรณ์ขยายเวลาการอุทธรณ์กรณีนี้ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นผู้ที่มีได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาหรือไม่ก็ตาม ตามนัยมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

อนึ่ง ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์แล้วภายหลังประสงค์จะยื่นแก้ไขเพิ่มเติมคำอุทธรณ์ ถ้าผู้อุทธรณ์ยื่นภายในเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน หรือภายในกำหนดเวลาที่ได้รับอนุญาตขยายออกไป ผู้อุทธรณ์สามารถยื่นได้เพราะเป็นการยื่นภายในกำหนดเวลา แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ยื่นเมื่อเกินกำหนดเวลาดังกล่าวและไม่ใช่เป็นการชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติม หากแต่เป็นการตั้งประเด็นขึ้นใหม่ ในกรณีนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับพิจารณาได้หรือไม่ หรือถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่รับพิจารณาศาลจะรับพิจารณาได้หรือไม่ ยังคงเป็นปัญหาอยู่

สำหรับขั้นตอนการปฏิบัติ ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์แจ้งให้ผู้ยื่นอุทธรณ์ทราบทันทีว่าผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ทั้งนี้ก็เพื่อให้ผู้อุทธรณ์จัดทำคำร้องเป็นหนังสือถึงอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ โดยผู้อุทธรณ์ต้องชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแนบมาพร้อมคำอุทธรณ์ ในกรณีที่ผู้ยื่นอุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ให้หน่วยงานที่รับคำร้องนั้น ส่งคำร้องพร้อมคำอุทธรณ์ ภาพถ่ายหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้อง และเมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์แล้ว ให้พิจารณาคำร้องโดยตรวจสอบข้อเท็จจริงเหตุผลความจำเป็นและเอกสารหลักฐานต่างๆ แล้วจัดทำรายงานการพิจารณาคำร้องเสนอความเห็นว่าจะขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ให้ผู้ร้องหรือไม่ เพราะเหตุใด พร้อมแนบคำร้องและคำอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาสั่งการอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือ

ถึงผู้ร้อง เพื่อแจ้งให้ทราบถึงการอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ถ้ายังมีได้ออกใบรับคำอุทธรณ์ให้ออกใบรับคำอุทธรณ์ เพื่อจัดส่งไปให้ผู้อุทธรณ์พร้อมกับหนังสือแจ้งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์³

1.4 การพิจารณาอุทธรณ์

ในการพิจารณาอุทธรณ์สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1.4.1 การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ คือ เจ้าหน้าที่ในสังกัดหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน

ในการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะทำการตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และผู้อุทธรณ์ ซึ่งถ้าเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่ามีความเห็นแย้งและเป็นและสมควร ที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน และ/หรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ ก็จะเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบหรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่กำหนดให้ผู้อุทธรณ์นำส่งเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์กำหนดระยะเวลาให้ส่งมอบอย่างช้าไม่เกิน 1 เดือน นับแต่วันได้รับหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียก และแจ้งผู้อุทธรณ์ให้ทราบว่า หากไม่ส่งมอบภายใน

³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 6.4

ระยะเวลาที่กำหนดจะพิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์มีเหตุจำเป็น อาจขยายกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควรแก่กรณี โดยผู้อุทธรณ์จะต้องแจ้งเหตุจำเป็นนั้นก่อน ถึงกำหนดเวลา ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก ผู้อุทธรณ์จะหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัย ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล ตามมาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาเอกสารหลักฐาน และเหตุผลของเจ้า พนักงานประเมินหรือเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์แล้ว ก็จะเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ โดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากร ภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เพื่อให้พิจารณาสั่งการ ซึ่งรายงานการ พิจารณาอุทธรณ์จะประกอบไปด้วย

(1) การรับคำอุทธรณ์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี อากร และการยื่นคำอุทธรณ์

(2) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ แสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เอกสารหลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือเจ้าหน้าที่

(3) ประเด็นการอุทธรณ์ แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

(4) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาษีอากรและคำอุทธรณ์

(5) ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินภาษีอากรของ เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ในประเด็นตามการอุทธรณ์ได้ยั้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใด และสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษี (ลดหรือเพิ่ม) ตามการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษี ให้แสดงจำนวนภาษีตามการประเมิน ภาษีที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้น และภาษีที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอ ความเห็น โดยแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา

เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ได้รับรายงานการ พิจารณาอุทธรณ์แล้ว เห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใด หรือเห็นสมควรนำเสนอ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะสั่งการไว้ในเรื่อง ในกรณีที่สั่งการให้ดำเนินการเพิ่มเติม ให้

เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์รับเรื่องกลับมาดำเนินการ แล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป⁴

1.4.2 การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ได้กำหนดให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดให้มีเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะ เพื่อทำหน้าที่รับเรื่องอุทธรณ์จากเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ แล้วจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อจากนั้นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจัดระเบียบวาระการประชุม และส่งระเบียบวาระการประชุมให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุมแต่ไม่น้อยกว่า 1 วันทำการ โดยในระเบียบวาระการประชุมจะมีรายละเอียด ดังนี้

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

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน ทำหน้าที่เป็นประธานการประชุม แล้วจึงดำเนินการประชุม ในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถพิจารณาและมีความเห็น โดยไม่ต้องถูกผูกมัดกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ปรากฏในรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถ้าหากมีกรณีข้อเท็จจริงยังไม่ชัดเจน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน หรือให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องมาแสดงได้ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือมาพบตามหมายเรียกแล้วไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์จะหมดสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 33 เมื่อ

⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 8

⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 9

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์จนเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็จะมีการลงมติในเรื่องที่พิจารณาดังกล่าว โดยมติวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ถือตามเสียงข้างมาก และให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน⁶

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณา และมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับ พร้อมสำเนาฉบับ 1 ฉบับ มีข้อความตรงกันโดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ตามที่อธิบดีกำหนด เพื่อนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม แล้วจัดส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ฉบับหนึ่ง ส่วนอีกฉบับหนึ่ง เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเก็บไว้เป็นหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสำเนาฉบับจะเก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์ หลังจากนั้น เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องจัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ละราย จำนวน 4 ฉบับ เสนอให้สรรพากรภาคหรือผู้แทน หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้แทนลงนาม แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้ เพื่อดำเนินการตามผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

- (1) หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง
- (2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร
- (3) หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง
- (4) หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร

ในการจัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร ให้ส่งคืนสำนวนการประเมินภาษีอากรไปพร้อมด้วย⁷

2. การรับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 10

⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 11

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยอุทธรณ์ และส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์แล้ว ถ้าผู้อุทธรณ์ยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทของตนฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลได้ โดยศาลที่ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นฟ้อง คือ ศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษสังกัดอยู่กับศาลยุติธรรม จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 โดยมีอำนาจในการวินิจฉัยคดีภาษีอากร

แม้คดีภาษีอากรจะเป็นคดีแพ่งที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม แต่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐ อันเนื่องจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น การพิจารณาคดีภาษีอากรจึงต้องมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่างๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่าง เพื่อให้เกิดความคล่องตัวยิ่งขึ้น จึงมีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ขึ้น เพื่อใช้ในการพิจารณาคดีภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาไว้ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

ดังนั้น ในการศึกษาการระบับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล จึงต้องศึกษาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และประมวลรัษฎากร โดยจะเริ่มศึกษาก่อนว่าคดีภาษีอากรมีลักษณะเช่นใด จากนั้นจึงศึกษาเขตอำนาจศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรต่อไป

2.1 คดีภาษีอากร

การที่จะนำคดีมาฟ้องยังศาลภาษีอากรได้ จะต้องพิจารณาในเบื้องต้นก่อนว่า คดีนั้นเป็นคดีภาษีอากร ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 นิยามความหมายของ "คดีภาษีอากร" ไว้ใน มาตรา 3 ว่า "คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

โดยคดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร บัญญัติอยู่ใน มาตรา 7 ซึ่งได้แก่คดีแพ่ง ดังต่อไปนี้

- 1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมาย เกี่ยวกับภาษีอากร
- 2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- 3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- 4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- 5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

จะเห็นได้ว่า คดีข้างต้นเหล่านี้ล้วนเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือคณะกรรมการใช้อำนาจตามกฎหมาย ออกคำสั่งหรือคำวินิจฉัยให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี ซึ่งถือว่าเป็นการออกคำสั่งทางปกครองตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 2 แต่คดีเหล่านี้ก็ไม่สามารถนำไปฟ้องต่อศาลปกครองได้ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 (6) กำหนดให้คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองที่จะพิจารณาพิพากษา ดังนั้น คดีเหล่านี้จึงต้องนำมาฟ้องยังศาลภาษีอากรต่อไป แม้ในปัจจุบันจะมีศาลปกครองเกิดขึ้นแล้วก็ตาม แต่การที่จะวิเคราะห์ว่าคดีภาษีอากรเหล่านี้มีความเหมาะสมที่จะอยู่ในเขตอำนาจของศาลใดจะยังไม่ชอกกล่าวไว้ ณ ที่นี้ โดยในที่นี้ผู้เขียนเพียงชี้ให้เห็นข้อสังเกตบางประการที่จะนำไปวิเคราะห์ในบทต่อไป เท่านั้น

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าเป็นคดีภาษีอากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3336/2530 จำเลยยื่นแบบแสดงรายการขอชำระภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลโดยขอผ่อนเป็น 3 งวด งวดแรกชำระเป็นเงินสด งวดที่ 2 และที่ 3 จำเลยส่งจ่ายเช็ครวม 2 ฉบับล่วงหน้ามอบให้แก่โจทก์ การส่งจ่ายเช็คของจำเลยจึงเป็นการชำระหนี้อย่างอื่นแทนการชำระด้วยเงิน มิใช่เป็นการแปลงหนี้ใหม่ เมื่อธนาคารปฏิเสธการจ่ายเงินตามเช็คทั้ง 2 ฉบับ และจำเลยไม่เคยนำเงินตามเช็คทั้งสองฉบับไปชำระให้แก่โจทก์เลย มูลหนี้ซึ่งเป็นค่าภาษีอากรจึงยังไม่ระงับสิ้นไป โจทก์มีสิทธิเรียกร้องตามมูลหนี้เดิมได้ และเนื่องจากมูลหนี้เดิมเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร จึงอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรกลางที่จะพิจารณาพิพากษา ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (4) โจทก์มีอำนาจฟ้องคดีนี้ต่อศาลภาษีอากรกลาง

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 7/2530 กรมสรรพากรอ้างว่าโจทก์ค้างชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและได้ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรที่ค้างชำระ แต่โจทก์ไม่ชำระ กรมสรรพากรมีคำสั่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการยึดทรัพย์สินของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 โจทก์จึงฟ้องว่าการยึดทรัพย์สินไม่ชอบ เพราะโจทก์มิใช่ผู้มีเงินได้ที่แท้จริงขอให้เพิกถอนการยึดทรัพย์สิน ดังนี้ คดีมีประเด็นข้อพิพาทว่า กรมสรรพากรจำเลยดำเนินการยึดทรัพย์สินของโจทก์โดยชอบด้วยประมวลรัษฎากรหรือไม่ ถือได้ว่าเป็นคดีที่อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีของโจทก์อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 2/2541 โจทก์กล่าวอ้างว่า จำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล โดยมีจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระบัญชี จำเลยที่ 1 มีหนี้ผูกพันกับโจทก์โดยเป็นหนี้ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จำเลยที่ 2 ในฐานะผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 มีหน้าที่จะต้องนำทรัพย์สินของจำเลยที่ 1 มาชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้แก่โจทก์ก่อนที่จะเสร็จการชำระบัญชี แต่จำเลยที่ 2 เพิกเฉย อันเป็นการกล่าวอ้างว่า จำเลยที่ 2 ปฏิบัติหน้าที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยผู้ชำระบัญชี แม้โจทก์กับจำเลยที่ 2 มิได้มีข้อพิพาทในเรื่องความรับผิดชอบในทางภาษีอากรโดยตรงก็ตาม แต่เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องเนื่องกับความรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรของจำเลยที่ 1 ซึ่งยังมีข้อพิพาทกันเกี่ยวกับการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มอยู่ คดีของโจทก์เกี่ยวกับจำเลยที่ 2 จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรด้วย จึงเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (2)

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าไม่เป็นคดีภาษีอากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4542-4544/2530 ศาลแรงงานยึดทรัพย์สินของจำเลยไว้เพื่อบังคับคดีตามคำพิพากษา เมื่อจำเลยค้างชำระภาษีอากรอันเป็นภาษีอากรค้าง กรมสรรพากรจึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอเจ็ลทรัพย์สินต่อศาลแรงงานได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 ซึ่งเป็นบทบัญญัติบังคับไว้โดยเฉพาะในชั้นบังคับคดี กรณีไม่อาจถือว่าเป็นคดีพิพาทอันเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตาม มาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ที่จะต้องให้กรมสรรพากรไปดำเนินคดีที่ศาลภาษีอากรก่อน

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 2/2539 ตามประมวลรัษฎากร ลักษณะ 2 หมวด 5 มาตรา 91/7 ซึ่งว่าด้วยภาษีธุรกิจเฉพาะได้กำหนดให้บุคคลซึ่งประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับ

ของหมวดนี้ มีหน้าที่เสียภาษีตามบทบัญญัติในหมวดนี้ เมื่อโจทก์เป็นผู้ประกอบกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตาม มาตรา 91/2 (6) ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างแก่ จำเลย โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ การที่จำเลยซึ่งเป็นผู้ซื้อตกลงรับภาระชำระภาษี ธุรกิจเฉพาะแทนโจทก์จึงมีผลผูกพันระหว่างโจทก์กับจำเลยเท่านั้น ไม่อาจเปลี่ยนแปลงหน้าที่ของ โจทก์ตามกฎหมายการที่โจทก์มาฟ้องเรียกเงินจากจำเลยตามข้อตกลงในสัญญา จึงไม่ใช่คดีที่อยู่ใน อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธี พิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 7/2540 คดีที่โจทก์แม้จะมีคำขอให้กรมสรรพากร จำเลยคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่โจทก์ แต่ตามคำฟ้องและคำให้การ มิได้พิพาทกันเกี่ยวกับสิทธิขอ คืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หากแต่เป็นเรื่องพิพาทกันว่าโจทก์หรือจำเลยเป็นฝ่าย ประมาทเลินเล่อทำให้ ส. มารับเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ใช้สิทธิขอคืนไปจากจำเลยไป จึงไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

2.2 เขตอำนาจศาลภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากร หมายความว่า ศาลภาษีอากรกลาง หรือศาลภาษีอากรจังหวัด” ดังนั้น ศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรที่เป็นศาล ชั้นต้น จึงมีด้วยกัน 2 ศาล คือ ศาลภาษีอากรกลางและศาลภาษีอากรจังหวัด ซึ่งแบ่งเขตอำนาจ ศาลกัน ดังนี้

2.2.1 ศาลภาษีอากรกลาง

ศาลภาษีอากรกลางจัดตั้งขึ้นในกรุงเทพมหานคร โดยมีเขตอำนาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ คือ

1) เขตอำนาจโดยเฉพาะ

ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจโดยเฉพาะ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 5 วรรคสอง โดยบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้ศาลภาษี อากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัด นครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี ดังนั้นบรรดาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกิดขึ้นในเขต

กรุงเทพมหานครและจังหวัดใกล้เคียงดังที่ระบุไว้ จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางซึ่งตั้งอยู่ใน กรุงเทพมหานครเพียงแห่งเดียวเท่านั้น คู่ความจะยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดสมุทรปราการ ศาลจังหวัด สมุทรสาคร ศาลจังหวัดนครปฐม ศาลจังหวัดนนทบุรี และศาลจังหวัดปทุมธานี ซึ่งจำเลยมี ภูมิลำเนา และให้ศาลจังหวัดเหล่านั้นส่งคำฟ้องมาให้ศาลภาษีอากรกลางเป็นผู้พิจารณาสั่งไม่ได้ คู่ความต้องมายื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีจะกระทำโดย ศาลภาษีอากรกลางโดยตรง โดยไม่ผ่านศาลจังหวัดเหล่านั้น

นอกจากนี้ บรรดาคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง สามารถยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ทั้งนี้ ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตาม บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร หรือตาม บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

2) เขตอำนาจตามบทเฉพาะกาล

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 33 อันเป็น บทเฉพาะกาลกำหนดให้ ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่ที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้ เปิดทำการ โดยคู่ความสามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ จากนั้นศาลจังหวัดจะแจ้งและส่งคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อพิจารณาสั่งรับหรือไม่รับคำ ฟ้อง เมื่อศาลภาษีอากรกลางสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่ง พิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้น หรือกำหนดให้นั่งพิจารณา ณ ศาลภาษีอากร กลางก็ได้ แล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร⁸

2.2.2 ศาลภาษีอากรจังหวัด

ศาลภาษีอากรจังหวัด มีเขตอำนาจตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัด นั้นๆ จะได้ระบุไว้ ซึ่งจะระบุให้เขตอำนาจครอบคลุมหลายจังหวัดก็ได้ เพื่อทำหน้าที่ในการ พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรในเขตจังหวัดอื่นที่ไม่ได้อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง แต่ในปัจจุบันยังไม่มีกฏตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้น เพราะคดีภาษีอากร ในต่างจังหวัดยังมีจำนวนน้อย หากเปิดทำการจะไม่คุ้มกับงบประมาณค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ บุคคลากรและอาคารสถานที่ ดังนั้น ในขณะนี้คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในต่างจังหวัดจึงอยู่ในเขต

⁸ ศาลภาษีอากรกลาง, คู่มือการดำเนินคดีภาษีอากรทางปฏิบัติ, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด พิมพ์อักษร, 2542) น.3.

อำนาจของศาลภาษีอากรกลาง ตามบทเฉพาะกาลของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 33 ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในเรื่องเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง

2.3 เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

การที่โจทก์จะยื่นฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้นั้น จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรไว้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.3.1 ผู้มีสิทธิฟ้องคดี

ผู้ที่จะเป็นโจทก์ยื่นฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร อาจเป็นหน่วยงานของรัฐซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร เช่น กรมสรรพากร หรืออาจจะเป็นเอกชนผู้ถูกเรียกเก็บภาษี ซึ่งโดยปกติได้แก่ ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล แต่ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานของรัฐหรือผู้เสียภาษีจะฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น และกรณีที่ถูกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ ก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นแล้ว จึงจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 8 นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ฟ้องคดี นอกจากดำเนินการอุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้เสียภาษีจะต้องไม่เป็นผู้ที่ถูกห้ามมิให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล กล่าวคือ ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวนหรือสั่งให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้อุทธรณ์ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์ย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 33

และในคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ตาม มาตรา 7(3) ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ผู้ที่ชำระภาษีอากรไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

หรือชำระเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ต้องดำเนินการขอคืนภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ ระยะเวลาตามที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรกำหนดก่อน จึงจะมีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อ เรียกเงินค่าภาษีคืนได้

ในเรื่องผู้มีสิทธิฟ้องคดีมีประเด็นที่น่าพิจารณาบางประการเกี่ยวกับกรณีของคณะบุคคล ว่าสามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้หรือไม่ ซึ่งมีคำพิพากษาฎีกาที่ 495/2519 วินิจฉัยปัญหา นี้ไว้ว่า "ผู้ที่จะเป็นคู่ความในคดีได้จะต้องเป็นบุคคลซึ่งได้แก่บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล สำหรับ คณะบุคคลเป็นเพียงกลุ่มบุคคล ไม่ใช่บุคคลธรรมดาและไม่ใช่นิติบุคคล จึงไม่อาจเป็นคู่ความใน คดี" (คำพิพากษาฎีกาที่ 401/2543 เติมนาม) จะเห็นได้ว่า จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาคณะบุคคลไม่ สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ เพราะไม่มีสถานะเป็นบุคคลตามกฎหมาย ทำให้เกิดข้อนา พิจารณาว่า การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีและมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น กฎหมายกลับห้ามมิให้ คณะบุคคลใช้สิทธิทางศาล ซึ่งในเรื่องนี้นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้มีความเห็นว่า "คณะบุคคลก็ เป็นบุคคลธรรมดาจึงน่าจะเป็นคู่ความในศาลได้ เพราะคำว่า "คู่ความ" ตามประมวลกฎหมายวิธี พิจารณาความแพ่ง มาตรา 1(11) หมายความว่า "บุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล" และคำ ว่า "บุคคล" ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้แก่ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งคณะ บุคคลก็คือบุคคลธรรมดานั่นเอง แล้วเหตุใดจึงจะเป็นคู่ความในศาลไม่ได้ อย่างไรก็ตาม เมื่อแนวคำ พิจารณาฎีกาเป็นเช่นนี้ในการฟ้องคดีต่อศาล บุคคลทุกคนในคณะบุคคลจึงควรจะเป็นโจทก์ ร่วมกันฟ้อง และถ้ากรมสรรพากรเป็นโจทก์ก็ควรที่จะฟ้องบุคคลในคณะบุคคลเป็นจำเลยร่วมกันทุก คน เพราะนอกจากจะไม่ถูกศาลยกฟ้องเพราะไม่มีอำนาจฟ้องแล้ว เวลาที่ศาลพิพากษาให้ กรมสรรพากรชนะคดี กรมสรรพากรสามารถบังคับคดีกับบุคคลในคณะบุคคลได้ทุกคน เพราะต่าง ก็เป็นจำเลยตามคำพิพากษา"

2.3.2 ระยะเวลาการฟ้องคดี

ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ ประสงค์จะใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล จะต้องฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) ซึ่งกำหนดเวลาจะเริ่ม นับตั้งแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นสำคัญ โดย ไม่คำนึงว่าผู้อุทธรณ์จะทราบข้อความในคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือไม่ และกรณีที่ไม่จำเป็นที่ผู้แทน ของนิติบุคคลของผู้อุทธรณ์จะเป็นผู้รับเอง แม้พนักงานของผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ ถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ซึ่งกรณีอย่างไรที่จะถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำ

วินิจฉัยอุทธรณ์แล้วจะต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์การส่งหนังสือตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในเรื่องการแจ้งการประเมินภาษีในบทที่ 2 ส่วนวิธีการนับระยะเวลาจะต้องพิจารณาจากหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 และมาตรา 193/5 กล่าวคือ มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วยกันและระยะเวลาจะสิ้นสุดในวันก่อนหน้าจะถึงวันที่เริ่มต้นนับ

กำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีเป็นสิ่งสำคัญ เพราะหากคู่ความฟ้องคดีไม่ทันกำหนดระยะเวลาแล้วย่อมหมดสิทธิที่จะฟ้องคดีได้ต่อไป หากนำคดีมายื่นฟ้องภายหลังกำหนดระยะเวลา ศาลก็จะไม่รับฟ้องหรือพิพากษายกฟ้องเพราะไม่มีอำนาจฟ้อง แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลได้ทัน ก็สามารถที่จะขอขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา หรือจะขอขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ได้ เพราะกำหนดเวลาที่บังคับให้ผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น ถือว่าเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจขยายได้ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 (คำพิพากษาฎีกาที่ 430/2495 และ 5521/2534) โดยในการขอขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรนั้น ถ้าเป็นกรณียื่นคำร้องก่อนหมดระยะเวลาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถฟ้องคดีได้ทันภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าเป็นกรณียื่นคำร้องภายหลังระยะเวลาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงเหตุสุดวิสัยมาในคำร้องขอขยายระยะเวลาด้วย ซึ่งอย่างไรจึงจะถือว่าเหตุสุดวิสัยนั้นมีคำพิพากษาฎีกาที่ 5521/2534 (ประชุมใหญ่) เป็นตัวอย่างที่ดีว่ามีเหตุสุดวิสัยเกิดขึ้น โดยวินิจฉัยว่า “ก่อนที่จะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ จำเลยฟ้องโจทก์ให้ชำระหนี้ภาษีอากรกรณีเดียวกันนั้น ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย พิพากษายกฟ้อง ขณะที่คดีอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งโจทก์จะต้องอุทธรณ์ต่อศาลใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ขณะที่โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น คดีที่จำเลยฟ้องโจทก์ยังอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา โจทก์จึงไม่อาจยื่นฟ้องจำเลยภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เพราะจะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาซ้ำ อีกทั้งโจทก์ก็ยังไม่มีความจำเป็นต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล เพราะในขณะนั้นคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางยังมีผลผูกพันคู่ความอยู่ พฤติการณ์ดังกล่าวนับว่าเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่โจทก์ไม่อาจขอขยายระยะเวลา

อุทธรณ์ต่อศาล ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยที่ศาลพึงขยายระยะเวลาให้โจทก์ได้” นอกจากนี้ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำสั่งขยายระยะเวลาการฟ้องคดีแล้ว ยังไม่เพียงพอหรือมากเกินไป ศาลภาษีอากรมีอำนาจขยายหรือย่อได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 19

2.3.3 ค่าธรรมเนียมศาล

การฟ้องศาลขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือกรมสรรพากรฟ้องผู้เสียภาษีให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากร ถือเป็นคนที่มีทุนทรัพย์หรือคำขอปลดปล่อยทุกข์อันอาจคำนวณเป็นเงินได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 150 เพราะถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินให้เสียภาษีขณะคดีก็ไม่ต้องเสียภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมิน หรือถ้าได้เสียภาษีไปแล้ว ก็มีสิทธิได้รับเงินที่เสียไปนั้นคืน (คำพิพากษาฎีกาที่ 583/2494, 430/2495 และ 819/2505) เมื่อเป็นคนที่มีทุนทรัพย์ก็ต้องเสียค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.50 บาท ของจำนวนเงินภาษีที่ขอให้ศาลเพิกถอนหรือขอคืน หรือที่กรมสรรพากรเรียกร้อง แต่อย่างสูงไม่เกินสองแสนบาท⁹ ซึ่งในการคิดคำนวณค่าขึ้นศาลจะคิดตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแต่ละฉบับเป็นหนึ่งข้อหา โดยค่าขึ้นศาลจะคิดเป็นรายข้อหา หากคำฟ้องที่เสนอต่อศาลมีหลายข้อหาและแต่ละข้อหาสามารถแยกออกจากกันได้ ก็ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหาไป ตามนัยคำพิพากษาฎีกาที่ 1220/2543 และคำพิพากษาฎีกาที่ 1669-1670/2545 แต่ถ้ามีการอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยลดภาษีหรือเพิ่มภาษี ดังนี้ต้องคิดตามทุนทรัพย์ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย โดยถือเป็นทุนทรัพย์ขั้นสุดท้าย ส่วนเงินเพิ่มให้คำนวณจนถึงวันฟ้องแต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

การคิดคำนวณค่าขึ้นศาลโดยหลักแล้วจะคิดจากหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ในกรณีมีการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลในผลขาดทุนสุทธิ มีข้อพิจารณาอยู่ 3 กรณี ดังนี้

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากร,” วารสารนักบริหาร 8, 3 (กรกฎาคม – กันยายน 2531) น.26.

1) กรณีแสดงผลขาดทุนสุทธิ 10,000,000 บาท แต่กรมสรรพากรตรวจสอบแล้ว แจ้งว่าไม่ได้ขาดทุนสุทธิ 10,000,000 บาท ขาดทุนจริงๆ แค่ 2,000,000 บาท จึงมีหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ

2) กรณีแสดงผลขาดทุนสุทธิ 10,000,000 บาท แต่กรมสรรพากรตรวจสอบแล้ว แจ้งว่าไม่มีผลขาดทุนสุทธิเลย แต่ทั้งนี้ก็ไม่มีความเสียหาย

3) กรณีแสดงผลขาดทุนสุทธิ 10,000,000 บาท แต่กรมสรรพากรตรวจสอบแล้ว แจ้งว่าผลขาดทุนสุทธินั้นมีรายจ่ายต้องห้ามจำนวน 2,000,000 บาท และแจ้งกลับพบว่า มีผลกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น 2,000,000 บาทด้วย

การคิดคำนวณค่าขึ้นศาลก็ยังคงยึดหนังสือแจ้งการประเมิน และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งตามกรณีตัวอย่างข้างต้นพอแยกพิจารณาตามประเด็นได้ดังนี้

1) กรณีแรกแจ้งว่าขาดทุนสุทธิ 10,000,000 บาท แต่ตรวจสอบแล้ว ขาดทุนจริงแค่ 2,000,000 บาท ก็ต้องเอา $10,000,000 - 2,000,000 = 8,000,000$ บาท ที่จะฟ้องขอให้ศาลเปลี่ยนแปลงขาดทุนสุทธิกลับไปคำนวณเป็นตัวภาษี ($\times 30\%$) แล้วคิดค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.5 จากค่าภาษีนั่น มิใช่คิดจากตัว 8,000,000 บาท

2) กรณีที่สองต้องนำผลขาดทุนสุทธิ 10,000,000 บาท มาคำนวณกลับเป็นตัวภาษี ($\times 30\%$) แล้วคิดค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.5 จากค่าภาษีเช่นเดียวกับกรณีแรก

3) กรณีที่สามที่ว่าขาดทุนสุทธิแล้ว เจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่าไม่ขาดทุนแถมมีกำไรด้วย กรณีต้องคิดค่าขึ้นศาล 2 ชั้น ชั้นแรกคิดจากขาดทุนสุทธิจำนวน 10,000,000 บาท ผ่านเป็นตัวภาษี ($\times 30\%$) แล้วคิดค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.5 จากค่าภาษี ส่วนชั้นที่สองต้องนำกำไรสุทธิที่เพิ่มขึ้น 2,000,000 บาท มารวมกับทุนทรัพย์ที่ขอเพิกถอนตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นทุนทรัพย์ แล้วคิดค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.5¹⁰

2.4 กระบวนพิจารณาคดีภาษีอากร

¹⁰ ชจรเดช เจนวัฒนานนท์, "หลักปฏิบัติสำคัญบางประการในการดำเนินคดีภาษีอากร," เอกสารภาษีอากร 19, 223 (เมษายน 2543) น.56.

การดำเนินคดีภาษีอากร คู่ความจะต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนด มิฉะนั้นอาจเป็นเหตุให้คู่ความที่ไม่ปฏิบัติแพ่งคดีได้ แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าหากคู่ความดำเนินกระบวนการพิจารณาไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลภาษีอากรมีอำนาจสั่งให้คู่ความที่ดำเนินกระบวนการพิจารณาไม่ถูกต้อง ดำเนินกระบวนการพิจารณาให้ถูกต้องได้ภายในระยะเวลาและเงื่อนไขที่ศาลเห็นสมควรกำหนด¹¹ ซึ่งการที่กฎหมายบัญญัติหลักการนี้เพราะมุ่งหมายให้เกิดความเป็นธรรม ไม่ประสงค์ให้แพ่งชนคดีกันเพราะความบกพร่องในเรื่องของการดำเนินกระบวนการพิจารณา ซึ่งมีใช้ประเด็นข้อพิพาทในเนื้อหาของภาษีอากร อย่างไรก็ตาม การใช้อำนาจของศาลภาษีอากรในการสั่งให้คู่ความดำเนินกระบวนการพิจารณาให้ถูกต้องก็เป็นเพียงข้อยกเว้นและมีข้อจำกัดในการใช้อำนาจ ดังนั้นโดยหลักแล้วคู่ความควรดำเนินกระบวนการพิจารณาให้ถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติ เพื่อมิให้ความบกพร่องในการดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นเหตุให้ตนต้องแพ้คดี โดยที่ยังไม่ได้พิจารณาในเนื้อหาของข้อพิพาท ซึ่งหลักเกณฑ์ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรมีรายละเอียด ดังนี้

2.4.1 การยื่นคำฟ้อง

การยื่นคำฟ้องเป็นการเสนอข้อหาต่อศาล โดยอยู่ในบังคับที่โจทก์จะต้องกระทำตามรูปแบบและบรรยายคำฟ้องตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งในเรื่องรูปแบบและการบรรยายคำฟ้องจะต้องพิจารณาจากข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 13 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 67 และมาตรา 172 ประกอบกัน กล่าวคือ คำฟ้องจะต้องกระทำเป็นหนังสือมีรายการตามที่มาตรา 67 กำหนด และการบรรยายคำฟ้องต้องแสดงโดยแจ้งชัดซึ่งสภาพแห่งข้อหาของโจทก์และคำขอบังคับ ทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา นอกจากนี้ ถ้าคำฟ้องมีการอ้างบทบัญญัติแห่งข้อกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้าง โจทก์จะต้องแนบสำเนาข้ออ้างอิงดังกล่าวมาพร้อมคำฟ้อง มิฉะนั้นศาลอาจมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น¹² การที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้เพื่อให้การดำเนินคดีเป็นไปโดยรวดเร็ว เพราะกฎหมายภาษีอากรมีเป็นจำนวนมากจึงเป็นการยากที่ศาลจะทราบข้อกฎหมายทั้งหมดได้ ดังนั้นฝ่ายใดอ้างอิงข้อกฎหมายหรือคำสั่งใด ย่อมถือว่าตนเองทราบเรื่องนั้นดีก็ชอบที่จะนำมาอ้างอิงไว้ด้วย

¹¹ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 5

¹² ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 12

เมื่อโจทก์เรียงคำฟ้องเสร็จแล้ว โจทก์จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลใดต้องพิจารณาจากเขตอำนาจศาลภาษีอากร ซึ่งกำหนดว่า คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี โจทก์ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง ส่วนคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น นอกเหนือจาก 6 จังหวัดดังกล่าว ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด ศาลภาษีอากรกลางจะมีเขตอำนาจในท้องที่นั้น ดังนั้น โจทก์สามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง หรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งต่อไป ศาลจังหวัดไม่มีอำนาจในการสั่งเกี่ยวกับคำฟ้อง

เมื่อศาลภาษีอากรกลางได้รับคำฟ้องแล้ว ศาลก็จะกระทำการตรวจคำฟ้อง ซึ่งการตรวจคำฟ้องคดีภาษีอากรนั้น เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง การตรวจคำฟ้องจึงตรวจตามรูปแบบคำฟ้องคดีแพ่งโดยทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 กล่าวคือ ถ้าหากคำฟ้องที่ยื่นมานั้นอ่านไม่ออก หรืออ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนฟุ้งเพ้อเจ้อเกินไป หรือไม่มีรายการ ไม่มีลายมือชื่อ ไม่แนบเอกสารต่างๆ ตามที่กฎหมายต้องการ หรือมิได้ชำระหรือวางเงินค่าธรรมเนียมโดยถูกต้องครบถ้วน ในกรณีเช่นนี้ศาลภาษีอากรกลางอาจสั่งให้คืนคำฟ้องนั้นไปให้ทำมาใหม่ หรือแก้ไขเพิ่มเติม หรือชำระหรือวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วน ภายในระยะเวลาหรือกำหนดเงื่อนไขใดๆ ตามที่เห็นสมควรได้ ถ้าโจทก์ไม่ปฏิบัติตาม ศาลภาษีอากรก็จะมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น¹³ แต่ถ้าคำฟ้องที่ยื่นมาเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ศาลภาษีอากรกลางจะสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณา ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา เมื่อศาลภาษีอากรกลางสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางจะมีหนังสือแจ้งและส่งสำนวนคดีไปยังศาลจังหวัดดังกล่าวเพื่อแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบ และศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้น หรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลางก็ได้ แล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร

¹³ เจริญไท สุนทรนนท์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2539, (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง) น.132.

เมื่อศาลภาษีอากรมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณาแล้ว ขั้นตอนต่อไปที่โจทก์จะต้องปฏิบัติ คือ การนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลย เพื่อให้จำเลยทำคำให้การแก้คดียื่นต่อศาล ซึ่งสามารถแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก คดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลภาษีอากรกลางเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วัน นับแต่วันยื่นคำฟ้อง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 173 วรรคหนึ่ง โดยหากจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์เพียงแต่เสียค่าธรรมเนียมในการส่งตามอัตราที่ศาลภาษีอากรกลางกำหนดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่ต้องนำพนักงานเจ้าหน้าที่ไปส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยด้วยตนเอง เว้นแต่ศาลจะมีคำสั่งให้โจทก์จัดการนำส่ง โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำพนักงานเจ้าหน้าที่ไปส่งด้วยตนเอง ทั้งนี้ไม่ต้องมีการยื่นคำแถลงหรือคำร้องใดๆ ในกรณีที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในจังหวัดอื่น นอกเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ต้องยื่นคำแถลงขอให้ศาลภาษีอากรกลางมีหนังสือถึงศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ เพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลย โดยโจทก์ต้องแนบตัวแลกเงินไปรษณีย์มาพร้อมกับคำแถลงเพื่อเป็นค่าธรรมเนียมในการส่งด้วย

กรณีที่สอง คดีที่ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งรับคำฟ้องแล้ว ก็จะแจ้งให้ศาลจังหวัดทราบเพื่อให้ศาลจังหวัดแจ้งคำสั่งของศาลภาษีอากรกลางให้โจทก์ทราบ และเมื่อโจทก์ทราบแล้ว โจทก์มีหน้าที่ต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วัน นับแต่วันทราบคำสั่ง ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 10 วรรคหนึ่ง

ในการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลย หากโจทก์ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และระยะเวลาตามที่กล่าวข้างต้น ศาลอาจมีคำสั่งให้จำนายคดี โดยถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้อง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 174 (1)¹⁴

2.4.2 การยื่นคำให้การและฟ้องแย้ง

การยื่นคำให้การเป็นกระบวนการพิจารณาขั้นตอนที่สำคัญที่สุดส่วนหนึ่ง ของการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีของฝ่ายจำเลย เนื่องจากอาจส่งผลต่อการแพ้ชนะคดีได้ โดยในการยื่นคำให้การจำเลยอยู่ในบังคับที่จะต้องกระทำตามรูปแบบและบรรยายคำให้การตามที่กฎหมาย

¹⁴ พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, “นักบริหารภาครัฐและเอกชนกับการเตรียมฟ้องคดีภาษีอากร,” วารสารการตรวจเงินแผ่นดิน 1, 3 (กรกฎาคม-กันยายน 2543) น.43.

กำหนด กล่าวคือคำให้การต้องทำเป็นหนังสือมีรายการตามที่มาตรา 67 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนด และคำให้การจะต้องชัดแจ้งว่า จำเลยยอมรับหรือปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้นหรือแต่บางส่วน รวมทั้งเหตุผลแห่งการปฏิเสธ¹⁵ ถ้าหากคำให้การไม่ชัดแจ้งหรือขัดแย้งกันเอง จะเป็นคำให้การเคลือบคลุม ไม่มีประเด็นข้อโต้แย้งคัดค้านโจทก์ที่จำเลยจะนำพยานหลักฐานเข้าสืบ ศาลก็จะพิพากษาให้โจทก์ชนะคดี และในกรณีที่คำให้การมีการอ้างบทบัญญัติแห่งข้อกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้อเถียงของตน จำเลยจะต้องแนบสำเนาข้ออ้างดังกล่าวมาพร้อมกับคำให้การด้วย มิฉะนั้นศาลอาจมีคำสั่งไม่รับคำให้การนั้น ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 12 นอกจากนี้ จำเลยอาจฟ้องแย้งมาในคำให้การก็ได้ แต่ฟ้องแย้งต้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับคำฟ้องเดิม คือเกี่ยวข้องพothที่จะรวมการพิจารณาชี้ขาดตัดสินเข้าด้วยกันได้¹⁶

เมื่อจำเลยเรียงคำให้การเสร็จแล้ว จำเลยจะต้องยื่นคำให้การต่อศาลภายใน 15 วัน นับแต่มีการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 177 วรรคหนึ่ง แต่ถ้าจำเลยไม่สามารถยื่นคำให้การได้ทัน จำเลยจะต้องยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นคำให้การต่อศาลก่อนกำหนดเวลายื่นคำให้การสิ้นสุดลง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ส่วนจำเลยจะต้องยื่นคำให้การต่อศาลใดนั้น สามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก ยื่นคำให้การต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง

กรณีโจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง ไม่ว่าจะ เป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาษีอากรกลาง หรือคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาษีอากรกลาง แต่โจทก์เลือกมายื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง ในกรณีเช่นนี้จำเลยต้องมายื่นคำให้การต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง จะยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตไม่ได้ ทั้งนี้เพราะศาลจังหวัดดังกล่าวไม่เคยทราบเรื่องการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรในเรื่องนั้นๆ มาก่อน นอกจากนี้ คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา จำเลยจะเลือกมายื่นคำให้การยังศาลภาษีอากรกลางโดยตรงก็ได้ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 10

กรณีที่สอง ยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้อง

¹⁵ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 177 วรรคสอง

¹⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 177 วรรคสาม

คดีภาษีอากรที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา จำเลยสามารถยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องได้ ทั้งนี้เพื่อความสะดวกของคู่ความในการต่อสู้คดี โดยจำเลยจะต้องจัดทำสำเนาคำให้การสำหรับศาลจังหวัด 1 ชุดด้วย เมื่อศาลจังหวัดได้รับคำให้การแล้ว ก็จะส่งต้นฉบับพร้อมกับรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งต่อไป ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 10

เมื่อศาลภาษีอากรกลางได้รับคำให้การแล้ว ศาลจะตรวจคำให้การตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 ถ้าศาลเห็นว่าคำให้การอ่านไม่ออกหรืออ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนฟุ้งเฟ้อเกินไป หรือไม่มีรายการตามที่กฎหมายกำหนด หรือมิได้ชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วน ศาลจะมีคำสั่งให้คืนคำคู่ความนั้นเพื่อให้ทำมาใหม่ หรือแก้ไข เพิ่มเติม หรือชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วนภายในระยะเวลาและกำหนดเงื่อนไขใดๆ ตามที่ศาลเห็นสมควร ถ้ามิได้ปฏิบัติตามศาลก็จะมีคำสั่งไม่รับคำให้การหรือฟ้องแย้งนั้น แต่ถ้าคำให้การถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด ศาลภาษีอากรกลางจะมีคำสั่งรับคำให้การนั้นและนัดชี้สองสถาน หรือสืบพยาน หรือมีคำสั่งอื่นๆ ต่อไป นอกจากนี้ หากจำเลยให้การต่อสู้ว่าไม่เข้าใจคำฟ้องในส่วนใด ศาลอาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้อง โดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้นให้ชัดเจนขึ้นก็ได้ และจำเลยมีสิทธิแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การในส่วนคำฟ้องที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้¹⁷

2.4.3 การยื่นบัญชีระบупยาน

เมื่อคู่ความฝ่ายใดต้องการอ้างเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนึ่งที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่หรือข้ออ้างถึงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน คู่ความฝ่ายนั้นต้องยื่นบัญชีระบупยานพร้อมทั้งสำเนาต่อศาลก่อนวันที่สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน หรือก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วันในกรณีที่ไม่มีกรณีสองสถาน และก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบупยานจะสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดต้องการจะยื่นบัญชีระบупยานเพิ่มเติมก็ให้ยื่นคำแถลงขอระบупยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบупยานเพิ่มเติมและสำเนา

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบупยานได้สิ้นสุดลงแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบупยานแสดงให้เห็นเป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบупยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งได้ยื่นบัญชีระบупยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบ

¹⁷ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 13

ว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้อง พร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาต่อศาลไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดี ถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรมจำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นนั้น ศาลก็จะอนุญาตตามคำร้อง ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15

นอกจากนี้ คู่ความต้องยื่นต้นฉบับพยานเอกสารทั้งหมดที่ประสงค์จะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตน และพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ในความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลได้ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน โดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลและคู่ความฝ่ายอื่น ถ้าคู่ความฝ่ายใดมิได้ยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาล คู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลัง เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากศาล เมื่อคู่ความดังกล่าวแสดงให้เห็นที่เป็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สามารถยื่นเอกสาร หรือพยานวัตถุต่อศาลได้เพราะเหตุสุดวิสัย หรือเมื่อศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอันสำคัญซึ่งเกี่ยวกับประเด็นข้อสำคัญในคดี และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 16

กรณีที่พยานเอกสารหรือพยานวัตถุอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่น หรือบุคคลภายนอก คู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะอ้างอิงต้องขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครอง โดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน และให้คู่ความฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานนั้นมาก่อนวันชี้สองสถาน หรือภายในเวลาที่ศาลกำหนด ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 17

2.4.4 การชี้สองสถานและการสอบถามข้อเท็จจริง

การชี้สองสถานถือเป็นกระบวนการพิจารณาที่สำคัญอย่างหนึ่งในการพิจารณาคดีภาษีอากร ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดให้ในวันชี้สองสถานคู่ความต้องไปศาล ศาลจะตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความ แล้วนำข้ออ้างข้อเถียงที่ปรากฏในคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความเทียบกันดู และสอบถามคู่ความทุกฝ่ายถึงข้ออ้าง ข้อเถียงและพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับ หรือโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันก็เป็นอันยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้าง แต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับประเด็นข้อพิพาทตามคำคู่ความ ศาลจะกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาทและกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้ โดยในการสอบถามคู่ความดังกล่าว คู่ความแต่ละฝ่ายต้องตอบคำถามที่ศาลสอบถามหรือถามตามคำขอร้องของคู่ความฝ่ายอื่น เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายอื่นยกขึ้นเป็นข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐาน

ที่ยื่นต่อศาล ถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่ มีเหตุผลอันสมควรให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบ หรือแสดงเหตุผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

คู่ความมีสิทธิคัดค้านว่า ประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง โดยแถลงด้วยวาจาต่อศาลในขณะนั้น หรือยื่นคำร้องต่อศาลภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ศาลตั้ง กำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบ และศาลจะชี้ขาดคำคัดค้านนั้นก่อนวันสืบพยาน ตาม ข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 21 ในกรณีที่คู่ความทุกฝ่ายหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่มาศาล ในวันชี้สองสถาน ศาลจะชี้สองสถานไปโดยถือว่าคู่ความที่ไม่มาศาลได้ทราบกระบวนการพิจารณาใน วันนั้นแล้ว และไม่มีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้นั้นไม่ถูกต้อง เว้นแต่เป็นกรณีที่ไม่สามารถมาศาลได้เพราะเหตุจำเป็นอันไม่อาจก้าวล่วงได้ หรือเป็นการคัดค้าน ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ตามข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 22

นอกจากนี้ เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็น หนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย เพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้ สองสถานก็ได้ ตามข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 19 และคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งซึ่ง ประสงค์จะอ้างข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้อง หรือไม่ จะส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้น ไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวัน ชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่า 7 วัน ก็ได้ ในวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยาน แล้วแต่กรณีถ้าคู่ความฝ่ายที่ได้รับคำบอกกล่าวไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใดหรือปฏิเสธ ข้อเท็จจริงใดโดยไม่ มีเหตุผลอันสมควร จะถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่า คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้ คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควร ก็ได้ ตามข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 20¹⁸

2.4.5 การสืบพยาน

เมื่อศาลได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ศาลจะกำหนดจำนวนวัน สืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายตามหน้าที่นำสืบ โดยคำนึงถึงคำแถลงของคู่ความ จำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานแต่ละคนจะต้องเบิกความตามที่สอบถามจากคู่ความ โดยการเปลี่ยนแปลง

¹⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "การดำเนินคดีภาชีอากร," วารสารภาชี บัญชีและกฎหมาย ฎีกา 6, 62 (พฤศจิกายน 2542) น.29-30.

เพิ่มเติมวันสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า คู่ความจะต้องร้องขอต่อศาลก่อนสิ้นสุดวันนัดสืบพยาน นัดสุดท้ายของฝ่ายตน ทั้งนี้เพื่อให้การดำเนินคดีภาษีอากรเป็นไปด้วยความรวดเร็ว ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 24 และคู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เอง ให้ร้องขอให้ศาลออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องส่งหมายให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 20 วัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น

การสืบพยานในคดีภาษีอากร นอกจากจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและหลักเกณฑ์ตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบัญญัติไว้ เช่น ก่อนเบิกความพยานบุคคลต้องสาบานตน หรือการถามคำถามห้ามใช้คำถามนำ เป็นต้นแล้ว การสืบพยานในคดีภาษีอากรยังมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากการสืบพยานในคดีแพ่งทั่วไป คือ ในการสืบพยานบุคคล ศาลจะอนุญาตให้พยานนำบันทึกช่วยจำ หรือบันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้ เนื่องจากการพิจารณาคดีภาษีอากรมีเอกสารอยู่เป็นจำนวนมาก รวมทั้งมีตัวเลขอยู่มากมาย เกินกว่าความสามารถของพยานจะจดจำได้ และการสืบพยานบุคคลประกอบพยานเอกสารต้องใช้เวลามาก ทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรไม่อาจดำเนินการโดยรวดเร็วได้ กฎหมายจึงกำหนดให้พยานนำบันทึกช่วยจำ หรือบันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาประกอบการเบิกความได้ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 29 นอกจากนี้ ศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (VIDEO CONFERENCE) ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 26 และศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บ้านพักหรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 30

2.4.6 การพิพากษาคดีและการบังคับคดี

เมื่อทำการพิจารณาและสืบพยานโจทก์และจำเลยเสร็จสิ้นแล้ว ศาลภาษีอากรจะอ่านคำพิพากษาในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดวันนัดฟังคำพิพากษาที่นัดไว้ล่วงหน้า แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นศาลจะเลื่อนไปอ่านวันอื่นก็ได้ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 39 โดยคำพิพากษาอาจกำหนดให้ผู้เสียหายชำระภาษีหรือไม่ต้องชำระภาษี และศาลมีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับได้ตามที่เห็นสมควร แม้มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จะบัญญัติว่าเบี้ยปรับอาจนครหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี แต่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยมาโดยตลอดว่า ศาลมีอำนาจวินิจฉัยให้งดหรือลดเบี้ยปรับได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามระเบียบดังกล่าว เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3839/2531 “เบี้ยปรับที่ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 นั้น แม้มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จะบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้บังคับก็ตาม ก็เป็น

เพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ แต่ไม่มีผลผูกพันให้ศาลต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น การงดหรือลดเบี้ยปรับเป็นอำนาจของศาลที่จะพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันสมควรอีกด้วย" ซึ่งการที่ศาลจะงดหรือลดเบี้ยปรับให้จะพิจารณาจากเหตุผลของผู้เสียภาษี เช่น การให้ความร่วมมือของผู้เสียภาษีต่อเจ้าพนักงานในการตรวจสอบการเสียภาษี ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เสียภาษีด้วยดีมาตลอด ไม่เคยถูกตรวจสอบมาก่อน กรณีเป็นการตีความกฎหมายไปคนละเรื่อง เป็นต้น

ส่วนกรณีเงินเพิ่มนั้นศาลไม่มีอำนาจงดหรือลดได้ เพราะถือว่าเงินเพิ่มเป็นเงินที่กฎหมายกำหนดไว้โดยแน่นอนแล้ว ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 115/2536 "โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้างแต่โจทก์มิได้เสีย โจทก์จึงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2525 และเงินเพิ่มมาตรา 89 ทวิ สำหรับภาษีการค้างปี 2524 และ 2525 ซึ่งเป็นเงินเพิ่มเพราะโจทก์ไม่เสียภาษีภายในกำหนดนั้น กฎหมายกำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลดได้ และจะลดได้ก็จะต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดได้"

ในการบังคับคดีตามคำพิพากษา ศาลภาษีอากรกลางอาจบังคับคดีเอง หรืออาจออกหมายบังคับคดีส่งไปยังศาลจังหวัด เพื่อให้ศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีแทนก็ได้ ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายมีหน้าที่แจ้งผลการดำเนินการให้ศาลภาษีอากรกลางทราบ ตามที่ศาลจังหวัดเห็นสมควร และเมื่อศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีเสร็จสิ้นแล้วเหลือเงินเท่าใดให้ส่งกลับมายังศาลภาษีอากรกลางเพื่อจ่ายให้แก่คู่ความต่อไป ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 40

2.5 การอุทธรณ์คดีภาษีอากร

คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากร หากคู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น เว้นแต่จะเป็นกรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 หรือตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

คดีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ตามมาตรา 25 คือ คดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน 50,000 บาท ห้ามอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นได้ทำ

ความเห็นแย้งไว้ หรือผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาชีอากรกลาง

ส่วนคดีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คือ การห้ามอุทธรณ์ในข้อที่มีได้ยกกว่ากล่าวกันมาแล้วในศาลภาชีอากร ตามมาตรา 225 วรรคหนึ่ง ซึ่งได้กำหนดเงื่อนไขที่บังคับไว้ คือ ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่คู่ความจะอุทธรณ์ต้องกล่าวไว้โดยชัดแจ้งในอุทธรณ์ และเป็นข้อที่มีได้ยกกว่ากล่าวกันมาแล้วโดยชอบในศาลภาชีอากร และต้องเป็นสาระแก่คดีอันควรได้รับการวินิจฉัย นอกจากนี้ ในกรณีที่คู่ความคำสั่งระหว่างพิจารณา จะต้องมีการโต้แย้งคำสั่งไว้ก่อน จึงจะสามารถอุทธรณ์ได้และจะอุทธรณ์ได้ภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดี ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 226

มิใช่คำสั่งของศาลภาชีอากรทุกคำสั่งที่คู่ความจะต้องอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกา คำสั่งของศาลภาชีอากรในเรื่องต่อไปนี้คู่ความจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาตามลำดับ จะอุทธรณ์ตรงไปยังศาลฎีกาไม่ได้

- 1) คำสั่งให้จำคุก ทักรัง หรือปรับผู้ใด ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง
- 2) คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา หรือคำสั่งเกี่ยวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง¹⁹ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 26

¹⁹ ศาลภาชีอากรกลาง , อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 8, น. 155-156