

## ข้อเสนอแนะในการให้นำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย

การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทยนี้แม้เราประสงค์จะเอาแบบของศาลภาษีสหรัฐอเมริกา (The United States Tax Court) มาประยุกต์ใช้แต่เนื่องจากระบบกฎหมายไทยเป็นคนละระบบกับระบบกฎหมายของสหรัฐอเมริกา และวัฒนธรรมไทยก็แตกต่างกับวัฒนธรรมของสหรัฐจึงไม่เห็นควรจะนำเอาระบบศาลภาษีสหรัฐอเมริกามาใช้ทั้งหมด คงจะเอามาประยุกต์ใช้ดังที่ได้เสนอต่อไป

เนื่องจากการพิจารณาคดีภาษีของไทยอยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลยุติธรรมตามลำดับ โดยใช้วิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลักปฏิบัติในการดำเนินกระบวนการพิจารณาจะเห็นได้ว่าการให้คดีภาษีอยู่ในเขตอำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลยุติธรรมโดยทั่วไปนั้นไม่สามารถจะอำนวยความสะดวกได้อย่างเต็มที่เพราะ

ประการแรก เนื่องจากหลักสูตรในคณะนิติศาสตร์ของมหาวิทยาลัยแห่งรัฐ และเอกชนส่วนใหญ่ยังถือว่าวิชาภาษีอากร เป็นวิชาเลือกมิใช่วิชาบังคับจึงไม่มีการเรียนอย่างจริงจัง ประกอบทั้งระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาของประเทศไทยแต่เดิมมาได้กำหนดว่าบุคคลผู้นั้นจะต้องมีประสบการณ์เกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่จำเป็นมาก่อน และเนื่องจากการเรียนกฎหมายในประเทศไทย ถือว่าเป็นปริญญาชั้นแรก นักศึกษาไม่มีพื้นฐานในวิชาการอื่น ๆ มาก่อนเหมือนกับนักศึกษาในต่างประเทศ ทำให้การมองปัญหากฎหมายซึ่งมีเบื้องหลังทางเศรษฐศาสตร์และบัญชี เช่นประมวลรัษฎากรได้ไม่ลึกซึ้ง ประกอบกับผู้เข้าสอบเป็นผู้พิพากษานิยมการเป็นผู้พิพากษาตั้งแต่อายุยังน้อยตั้งแต่ ๒๕ ปี เพื่อจะได้มีอายุราชการนานจึงทำให้บุคคลเหล่านี้ขาดประสบการณ์ในด้านธุรกิจเชิงปฏิบัติ

ประการที่สอง การให้ใช้วิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลักในการพิจารณานั้น ทำให้การดำเนินคดีในศาลใช้เวลานานมาก โดยคดีที่ได้รับพิจารณาตามขั้นตอนปกติตั้งแต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกานั้นจะใช้เวลาประมาณ ๕ - ๖ ปีซึ่งระยะเวลาอันยาวนานนี้ก่อให้เกิดความสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมาก

ประการที่สาม เมื่อพิจารณาขั้นตอนการอุทธรณ์คดีภาษีของไทยตั้งแต่การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จนถึงกระบวนการขึ้นศาล คืออุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลยุติธรรมนั้น จะเห็นได้ว่าขั้นตอนดังกล่าวไม่ให้ความเป็นธรรมให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีได้อย่างเต็มที่ซึ่งอาจกล่าวถึงข้อบกพร่องต่างๆ ได้ดังนี้คือ

ก. เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินภาษีไว้อย่างกว้างขวางขาดรายละเอียดในทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานประเมินจะปฏิบัติไปเหมือนกันหมดคือการเขียนแบบประเมินซึ่งเรียกว่าแบบแจ้งการประเมินภาษี ใช้โดยคำซึ่งสั้น และอ่านแล้วทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถเข้าใจว่าตนเองได้เสียภาษีขาดตกบกพร่องเพราะเหตุใด รายการใดซึ่งถ้าเป็นคำฟ้องก็ต้องจัดว่าเป็นคำฟ้องเคลือบคลุมอย่างไม่มีปัญหา ดังจะเห็นจากตัวอย่างในประเมินที่เสนอมาคต่อไปนี้

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภ.ด. ๘

แบบแจ้งการประเมินภาษีการค้า

เลขที่ใบแจ้งภาษีอากร ๕๖/1๕3๕ / ๓๑ ๒๕๒๔

ชื่อผู้ประกอบการ (บริษัท, ห้าง, ร้าน, ฯลฯ) สหพันธ์เพื่อชาติ ทะเบียนการค้าเลขที่ ๐๗ ๓๔ ๒๑๒๔ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร  
ที่ตั้งสถานการค้า 6๐ ถนนพระราม ๔ แขวงมหาพฤกษ์ราชวรวิหาร เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร

อาศัยความตามมาตรา ๘๗(๒) ๘๘ แห่งประมวลรัษฎากรจึงแจ้งการประเมินภาษีการค้าจำนวน ๒๕,๗๘๐.๑๘ บาท ซึ่งท่านจะต้องชำระภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน การประเมินนี้สำหรับเดือน มกราคม - ธันวาคม ๒๕๒๒ คงรายละเอียดต่อไป

การค้าจำนวน ภาษี	ประเภท	ชนิด	สำหรับสินค้า เข้า/ออก เท่านั้น				รวมรายรับ อื่น ทั้งสิ้น	อัตรา ภาษี	ภาษี ที่คงชำระ	เบี้ยปรับ	เงินเพิ่ม	รวมภาษีที่คงชำระ อื่น ทั้งสิ้น
			ราคา จ. โฉ. เภ. หรือ โฉ. โฉ. น.	ค่าอากรจากเจ้า หรือ เงินประกันอากร	กำไรมาจากรวม							
					อัตรา	จำนวน						
(๑)	(๒)	(๓)	(๔)	(๕)	(๖)	(๗)	(๘)	(๙)	(๑๐)	(๑๑)	(๑๒)	(๑๓)
ตามแบบแสดง รายการอื่นไว้	4	1(๑)										
	10	-										
รวม												
การประเมินของ เจ้าพนักงานประเมิน	4	1(๑)										
	10	-										
รวม												
ยอดคงค้าง	4	1(๑)										
	10	-										
รวม												

ให้ชำระภาษี ณ ที่ว่าการเขตบางรัก กรุงเทพมหานคร จำนวนภาษีที่ต้องชำระ (ตัวอักษร) -สองหมื่นห้าพันเจ็ดร้อยแปดสิบแปดบาทสามแฉ่ง -

รายการที่ประกอบการค้าและเหตุผลที่ประเมิน ในปี พ.ศ. ๒๕๒๒ บริษัทเป็นรายที่แจ้งเสียภาษีการค้ามูลค่าไป ๔๗๕,๙๕๒.- บาท จึงประเมินภาษีการค้าพร้อมทั้งเก็บภาษีตามมาตรา ๘๘(๒)

ขอเงินเริ่มชำระมาตรา ๘๙ หรือ แห่งประมวลรัษฎากร

(ลงชื่อ) นายประจักษ์ วงศ์วรวิทย์  
เจ้าพนักงานประเมิน กอง/จังหวัด กรุงเทพมหานคร 1  
16/10/๒๕๒๔

เตรียมมอบโดย -  
น.ส. ศุภมาลา สมบูรณ์  
15/10/๒๕๒๔

ข้อสังเกต: เงินเพิ่มตามข้อ (๑๒) ได้คำนวณไว้ถึงวันที่ 15 มกราคม ๒๕๒๕  
ถ้าชำระภาษีหลังจากวันดังกล่าว ผู้ประกอบการจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๑ ต่อเดือนหรือเศษของเดือน  
และถ้าไม่ชำระภาษีการค้าภายในกำหนด ๓๐ วัน นับแต่วันได้รับใบแจ้งการประเมิน เจ้าพนักงานมีอำนาจ  
ดำเนินการตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร

(ฉบับที่แก้ไขเพิ่มเติม ๒๕๒๒) ๒๕๖ ๓๕๖ ๓๕๖

แบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเงินเพิ่ม

ที่ ก.๑/1535/2/ ๒๕๖๕

กองภาษานิติอากรที่ ๑ กรมสรรพากร

วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2524

เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคล

เรียน กรรมการผู้จัดการ บริษัท ชามก้าน้ำเขียว จำกัด

เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของ บริษัท ชามก้าน้ำเขียว จำกัด  
 ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่เลขที่ 60 ถนนพระราม 4 แขวง มหาคชสาราม  
 เขต บางรัก จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีถึงวันที่  
 1 มกราคม 2522 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ประกอบกับคำให้การของ  
 กรรมการผู้จัดการ ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2524  
 บริษัท ชามก้าน้ำเขียว จำกัด มีกำไรสุทธิของปีภาษี 1,883.84 บาท ชำระภาษี  
 ไป 659.34 บาท จากการตรวจสอบโดยส่วนกลาง บริษัท ชามก้าน้ำเขียว จำกัด มีรายรับเพิ่มขึ้น 450,982.-บาท  
 มีรายจ่ายเพิ่มขึ้น 337,500.-บาท และมีมูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นจากปีก่อน เมื่อปรับมูลค่าทรัพย์สินให้  
 ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรแล้ว บริษัท ชามก้าน้ำเขียว จำกัด มีกำไรสุทธิของปีภาษี 117,090.82 บาท คิดเป็นเงิน  
 ภาษี 40,981.79 บาท บริษัท ชามก้าน้ำเขียว จำกัด จะของชำระภาษีเพิ่มเติมเงิน 40,322.45 บาท และเงินชดเชย  
 8,064.49 บาท

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตาม มาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ท่าน  
 นำเงินค่าภาษีเงินได้บุคคล 40,322.-บาท 45 สตางค์ กับเงินเพิ่มตาม มาตรา 22  
 เงิน 8,064.-บาท 49 สตางค์ รวม 48,386.-บาท 94 สตางค์  
 ( ซึ่งเงินดังกล่าวสามารถขอคืนได้ตามเงื่อนไขที่กล่าวถึง ) ไปชำระ ณ ที่ทำการ เรก  
 บางรัก จังหวัด กรุงเทพมหานคร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือนี้  
 มิฉะนั้น ท่านจะต้องรับมีกษสีย เงินค่าเพิ่มภาษีตาม มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย.

ขอแสดงความนับถือ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

(นายประจักษ์ วงศ์จันทร์)

เจ้าพนักงานประจำ นิเทศ เงินได้บุคคล

ฝ่ายตรวจสอบบัญชี 8  
โทร. 2829390





ข. องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย บุคคลภายนอกเกือบทั้งหมด คือผู้แทนกรมการปกครอง ผู้แทนกรมอัยการ มือฉิปติกรมสรรพากร เพียงคนเดียวหนึ่งเป็นประธานและมีเจ้าหน้าที่แผนกพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้ทำรายงาน บุคคลภายนอกเหล่านี้เป็นบุคคลซึ่งเป็นข้าราชการที่มีงานประจำและตำแหน่งสูง ทำหน้าที่คล้าย JURY และออกเสียงตามที่ตนเองมีความรู้สึกว่าคุณต้องโดยฟังข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย จากเจ้าหน้าที่ผู้ทำเรื่อง เสนอทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำเรื่อง เสนอมือฉิปติกรมต่อการตัดสินใจของคณะกรรมการในทางปฏิบัติ แต่ถ้ามองทางทฤษฎีแล้วคล้ายกับการตัดสินใจโดยคณะลูกขุนซึ่งจะทำให้ความยุติธรรมดี แต่ว่ากฎหมายภาษีไม่อาจใช้สามัญสำนึกได้เพราะ เป็นกฎหมายที่มีรากฐานทางเศรษฐศาสตร์

ค. ในการพิจารณาระดับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แม้ผู้ทำเรื่อง เสนอจะขาดตกบกพร่องไปในเรื่องการสอบปากคำหรือเรียกเอกสารจากผู้อุทธรณ์ถึงขั้นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่มี การเรียกผู้อุทธรณ์ไปซักถามอีก เพราะฉะนั้นผลของการพิจารณาอุทธรณ์จึงออกมาในรูปที่ว่าผู้อุทธรณ์ถูกยกอุทธรณ์เป็นจำนวนมาก เป็นเหตุให้คดีภาษีชั้นศาล เป็นจำนวนมาก

ง. ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น การระนำสืบตกแก่ผู้อุทธรณ์ทำให้เกิดความเสียเปรียบเพราะใบประเมินภาษีไม่มีรายละเอียดชัดเจนเพียงพอที่จะเป็นรากฐานให้ผู้อุทธรณ์สามารถหาจุดบกพร่องหรือข้อผิดพลาดของคนได้ในชั้นศาล เมื่อผู้เสียภาษีนำคดีฟ้องศาล ผู้เสียภาษีจะเป็นโจทก์ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบัญญัติให้คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงอย่างไร ๆ เป็นผู้ทำหน้าที่นำสืบข้อเท็จจริง ซึ่งคนกล่าวอ้างทำให้ผู้เสียภาษีเสียเปรียบเพราะไม่ทราบว่าคนมีข้อบกพร่องในการเสียภาษีอย่างไร โดยหลักกฎหมายแล้วเมื่อฟ้องใดเคลือบคลุมศาลก็จะยกฟ้อง ฉะนั้นในใบประเมินภาษีซึ่งไม่มีรายละเอียดมากนักย่อมทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษี กรณีที่กรมสรรพากรจะนำสืบนั้น เมื่อพิจารณาแล้วพบว่ามือผู้กรณีเกี่ยวข้องคือกรมสรรพากรเป็นโจทก์ ซึ่งมีจำนวนน้อยมากเพราะในชั้นอุทธรณ์ฝ่ายผู้เสียภาษีมักแพ้ทำให้ต้อง เป็นฝ่ายนำคดีฟ้องศาล

จ. ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินภาษีมักจะมีประเมิณเสมอในกรณีที่  
 สันสัยไม่ว่าจะสงสัยในเรื่องข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย ทั้งนี้เพื่อความอยู่รอดของเจ้า  
 พนักงานเอง เพราะว่าตัวเจ้าพนักงานประเมินต้องเผชิญกับปัญหาทางปฏิบัติสองด้าน คือ  
 เมื่อตรวจบัญชีบริษัทใดแล้วไม่พบข้อบกพร่องบ้างก็เกรงว่าผู้บังคับบัญชาจะเข้าใจผิดว่าตัวเอง  
 รับสินบนจากบริษัทนั้นประการหนึ่ง ประการที่สองเจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ใช้มาตรฐาน  
 เดียวกันในการประเมินเพราะเจ้าพนักงานคนหนึ่งก็อาจจะมีความเห็นเกี่ยวกับข้อเท็จจริง  
 เดียวกันไปอย่างหนึ่ง ด้วยเหตุนี้จึงทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีสิ่งๆ เหมือนกันอยู่อย่างหนึ่ง  
 คือประเมินไว้ก่อนเสมอในกรณีที่มีข้อสงสัยเพราะมองเห็นว่ามันคนจะประเมินผิดพลาด ผู้  
 เสียภาษีก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ได้ตามกฎหมายอยู่แล้วไม่เป็นเรื่องที่ก่อความเสียหายให้ผู้เสียภาษี  
 แต่ประการใดซึ่งทำให้มีการอุทธรณ์มาก เพราะฉะนั้นถ้าหากในใบประเมินภาษี ได้เขียน  
 แสดงโดยชัดแจ้งถึงรายการที่ผู้เสียภาษีบกพร่อง ผู้เสียภาษีสามารถจะอุทธรณ์ได้อย่างถูก  
 ต้องตรงประเด็นและจะไม่ฟ้องร้องต่อศาลเว้นแต่จะผิดจริง ๆ

การพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลาานมากในระหว่าง ๒ - ๔ ปีโดยประมาณ  
 วิธีที่จะทำให้คดีแต่ละคดีใช้ระยะเวลาสั้นต้องมีเอกสารหลักฐานต่าง ๆ พร้อมจะแสดง แต่  
 ในเมื่อผู้เสียภาษีไม่อาจค้นหาข้อบกพร่องได้จากใบประเมินภาษีทำให้ไม่สามารถหาเอกสาร  
 หลักฐานไปแสดงเพื่อแก้ข้อกล่าวหาของเจ้าหน้าที่สรรพากรได้ และส่วนใหญ่กรมสรรพากร  
 จะพิจารณาคดีที่มีความกดดันทางการเมืองก่อนคดีทั่วไป

จ. ปัญหาที่สำคัญในการพิจารณาคดีภาษีอากรคือปัญหาในเรื่องการตีความ  
 ทั่วบทกฎหมายการที่กำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญในกฎหมายภาษีอากรและ  
 มีประสบการณ์ในภาคธุรกิจจะทำให้การตีความกฎหมายไปในลักษณะ เป็นแนวทางเดียวกัน

จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรของไทยมีลักษณะสั้นคือประกอบด้วยตัวบทกฎหมายเพียง ๑๔๓ มาตราเท่านั้นเพราะฉะนั้นจะมีปัญหามากที่สุดในเรื่องการตีความ และ  
 จะเกิดกรณีโต้แย้งขึ้นได้เสมอ เพราะการตีความโดยศาลยุติธรรมธรรมดานั้น บางครั้งไม่

สามารถทำให้ผู้เสียหายได้หลักการตีความกฎหมายที่ไปในแนวทางเดียวกัน พิจารณาจากตัวอย่างการตีความ "เงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย" ตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๑๖ ทวิ ของสองคำพิพากษาฎีกาข้างล่างนี้

ประมวลรัษฎากรมาตรา ๑๖ ทวิ "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียหายเงินใดในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินใดสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยนำส่งอำเภothองที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย"

ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาฎีกาอยู่ ๒ คดีซึ่งพิพากษายกกันได้แก่คำพิพากษาฎีกาที่ ๔/๒๕๒๑ และคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๔๑/๒๕๒๔ ซึ่งตัดสินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายเงินกำไรที่ส่งออกนอกประเทศไทยไว้อย่างต่างกันมาก

ในคำพิพากษาฎีกาที่ ๔/๒๕๒๑ บริษัทมิตซูบิชิ ซึ่งเป็นนายหน้าขายสินค้าในประเทศไทยรับคำสั่งซื้อจากผู้สั่งซื้อสินค้าในประเทศไทยแล้ว ส่งคำสั่งซื้อนั้นไปให้ผู้ขายในต่างประเทศ ในการชำระเงินบริษัทมิตซูบิชิให้ผู้ซื้อเป็นผู้เปิด L/C โดยตรงไปยังผู้ขาย ในการนี้บริษัทมิตซูบิชิได้คานายหน้าเป็นการตอบแทนเมื่อถึงกำหนดระยะเวลาชำระภาษีเงินใดนิติบุคคลแทนบริษัทผู้ขายในต่างประเทศตามมาตรา ๑๖ ทวิ บริษัทมิตซูบิชิได้ทำการคำนวณกำไรสุทธิแทนบริษัทผู้ขายในต่างประเทศและชำระภาษีเงินใดนิติบุคคล แต่ไม่ได้ชำระภาษีกำไรส่งออกโดยถือว่าไม่มีการส่งกำไรออก ในคดีนี้ศาลฎีกาตัดสินว่าเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยนั้นหมายถึงกำไรจริง ๆ การส่งเงินค่าซื้อสินค้าซึ่งมีกำไรปนอยู่ด้วยไม่ถือว่าเป็นการส่งกำไรออก ดังนั้นบริษัทมิตซูบิชิไม่ต้องชำระภาษี

คำพิพากษาฎีกา ประจำพุทธศักราช ๒๕๒๑ ตอน ๑ จัดพิมพ์โดยเนติบัณฑิตยสภา



ส่งกำไรออกตามมาตรา ๑๖ ทวิ

ในคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๙๑/๒๕๒๕<sup>๑</sup> บริษัทหลักทรัพย์ จำกัดได้จ้างบริษัทฮาเย็คให้เข้ามาให้คำแนะนำทางวิศวกรรมแก่บริษัท บริษัทฮาเย็คได้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๕ ของรายรับก่อนหักรายจ่าย โดยอ้างว่าไม่อาจจะคำนวณกำไรสุทธิได้และมีได้เสียภาษีกำไรส่งออกอีกตามมาตรา ๑๖ ทวิ เพราะค่าจ้างนั้นได้ชำระโดยตรงแก่สำนักงานใหญ่แล้ว ศาลฎีกาพิพากษาวาบริษัทฮาเย็คจะต้องเสียภาษีกำไรส่งออกโดยกำหนดวิธีคำนวณไว้ดังนี้

รายรับก่อนหักค่าใช้จ่าย	=	๑๐๐ บาท
ชำระภาษี ๕ %	=	๕ บาท
กำไรสุทธิ ๑๐๐ บาทเสียภาษี ๕๐ %	=	๕๐ บาท
กำไรสุทธิจะเป็นเท่าไร ถ้าเสียภาษี ๕๐ %	=	๕ บาท
กำไรสุทธิ $\frac{๑๐๐}{๑.๕๐} \times ๕$ ๑๒.๕๐	=	๑๒.๕๐ บาท
ภาษีชำระแล้ว	=	๕ บาท
กำไรที่ส่งออก	=	๖.๕๐ บาท
ภาษีตามมาตรา ๑๖ ทวิ	=	๒๐ %
ภาษีตามมาตรา ๑๖ ทวิ	=	$\frac{๖.๕๐ \times ๒๐}{๑๒๐}$
	=	๑.๑๒ บาท

เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย ถ้าเราพิจารณาตามตัวบทมาตรา ๑๖ ทวิแล้ว จะเห็นว่าคำพิพากษาฎีกาที่ ๕/๒๕๒๑ สอดคล้องกับตัวบทและวัตถุประสงค์ของกฎหมายทั้งนี้เพราะว่าการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยหลักแล้วจะต้องทำการคำนวณกำไรสุทธิหากมี

คำพิพากษาฎีกา ประจําพุทธศักราช ๒๕๒๕ ตอน ๒ จัดพิมพ์โดยเนติบัณฑิตยสภา

กำไรจึงจะเสียภาษีเมื่อชำระภาษีไปแล้วยังมีกำไรเหลืออีกเท่าใด หากเป็นการส่งกำไรออกไปยอม  
ตกอยู่ในบังคับมาตรา ๑๐ ทวิ ในกรณีนี้บริษัทมิได้ชดเชยไม่ได้ออกไปตามความหมายของคำว่า  
กำไรครั้งที่เข้าใจโดยทั่วไป แต่มีข้อสังเกตว่าบริษัทมิได้ชดเชยจำกัดได้ใช้วิธีคำนวณกำไรสุทธิก่อนสิ้นปีแล้ว  
ไม่ยอมเสียภาษีสำหรับเงินกำไรที่ส่งออกโดยการกำหนดให้ผู้ซื้อเปิด L/C ไปยังผู้ขายโดยตรงแล้ว  
อ้างว่าเงินตาม L/C นั้นเป็นเงินค่าซื้อสินค้าไม่อาจทราบได้ว่ามีเงินกำไรจำนวนเท่าไรปนอยู่ในค่า  
ซื้อสินค้านั้น

การที่ผู้เสียภาษีได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้หน้าที่อื่นจะต้องชำระภาษีของตน  
ไม่อาจจะเป็นไปได้ ศาลน่าจะมีความพิพากษาหรือมีคำสั่งให้ปฏิบัติเสียใหม่ได้ดังปรากฏในคำพิพากษาฎีกา  
ที่ ๑๕๓๕/๒๕๒๐ ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าสาขาของธนาคารต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย  
บริษัทในประเทศไทยได้กู้เงินโดยตรงจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศแล้วชำระหนี้ผ่านธนาคารอื่นซึ่ง  
ไม่ใช่สาขาของธนาคารแห่งนั้นในประเทศไทย สาขาจึงไม่ได้เสียภาษีการส่งกำไรออกตามมาตรา  
๑๐ ทวิ ศาลฎีกาในคดีนี้พิพากษาว่าแม้ผู้กู้จะทำการกู้เงินโดยตรงและส่งเงินเพื่อชำระหนี้ทั้งเงินต้น  
และดอกเบี้ยผ่านธนาคารอื่นซึ่งสาขาไม่ทราบ แต่เมื่อกฎหมายกำหนดให้สาขามีหน้าที่ชำระภาษีสำหรับ  
เงินจำนวนดังกล่าว สาขาจึงต้องมีหน้าที่ที่จะต้องชำระเงินจำนวนดังกล่าวภายใน ๑ วันนับแต่มีการ  
ส่งเงินออก จะเห็นได้ว่าผลในทางปฏิบัติภายหลังที่มีคำพิพากษาฎีกานี้ออกมาแล้ว ธนาคารสำนักงาน  
ใหญ่จะรายงานมายังสาขาทุกครั้ง เมื่อมีผู้กู้ในประเทศไทยทำการกู้ยืมเงินจากสำนักงานใหญ่โดยตรง  
และเพื่อให้สาขาได้ชำระภาษีกำไรส่งออกภายใน ๑ วัน สำนักงานใหญ่จะบังคับให้ผู้กู้ส่งเงินต้นและ  
ดอกเบี้ยดังกล่าวผ่านสาขา

ส่วนคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๕๑/๒๕๒๔ นั้นจะเห็นว่าในเรื่องนี้ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีสมบูรณ์  
ในอัตราร้อยละ ๕ ของรายรับเนื่องจากไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งอันที่จริงการที่มาตรา ๑๖ ทวิ  
ให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีตามมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่งโดยอนุโลมนั้นเป็นการที่ยึดบทลงโทษตามมาตรา ๑๐  
วรรคหนึ่งมาลงโทษบุคคลตามมาตรา ๑๖ ทวิ ซึ่งไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิของตนเองได้หากจะ  
พิจารณาในค่านเจตนารมณ์ของกฎหมายในข้อนี้ จะเห็นว่าการชำระภาษีร้อยละ ๕ ของรายรับนี้ เมื่อ

เป็นการลงโทษและเป็นบทหนักแล้วก็ไม่เป็นการสมควรที่จะยึดจำนวนภาษีซึ่งคำนวณโดยบทลงโทษมาเป็นตัวหลักในการคำนวณกลับหากำไรสุทธิของกิจการอีก เพราะว่าการชำระภาษีดังกล่าวตามมาตรา ๑๑ วรรคหนึ่งจริง ๆ แล้วไม่อาจถือได้ว่าเป็นการชำระจากกำไรสุทธิ ทั้งประมวลรัษฎากรเองก็ไม่ได้อนุญาตไว้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการใช้สูตรคำนวณดังที่กล่าวมาแล้วด้วย

จะเห็นได้ว่าทั้งสามฎีกานี้เกี่ยวข้องกับมาตรา ๑๐ ทวิทั้งสิ้น คณะผู้พิพากษาศาลฎีกาทั้ง ๓ คณะ ได้มองเห็นปัญหาเดียวกันและมีเทคนิคในการสั่งให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้ ต่างกันในด้านธุรกิจนั้นผลจะกระทบต่อธุรกิจต่างกันมากด้วยคือธุรกิจซึ่งมีข้อเท็จจริงในการเปิด L/C เหมือนฎีกาที่ ๔/๒๕๒๑ จะเสียภาษีน้อยที่สุด ธุรกิจตามฎีกา ๑๕๓๔/๒๕๒๐ จะเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ธุรกิจตามฎีกาที่ ๑๕๑/๒๕๒๔ จะเสียภาษีมากที่สุด การที่ฎีกาส่งผลต่าง ๆ กันนี้ทำให้ในทางปฏิบัติไม่เป็นการยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีเพราะภายใต้กฎหมายมาตราเดียวกันควรจะส่งผลถึงผู้เสียภาษีอย่างเดียวกันจึงจะยุติธรรม ผู้ที่จะมองเห็นปัญหาดังกล่าวนี้ได้แก่ผู้ที่เชี่ยวชาญในวิชาทฤษฎีภาษีและมีประสบการณ์ในภาคธุรกิจเท่านั้น ฉะนั้นจึงเห็นสมควรที่จะต้องกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาศาลฎีกาไว้ให้แตกต่างไปจากผู้พิพากษาศาลแพ่งเพื่อประโยชน์ในการตีความกฎหมาย

ศูนย์วิจัยทรัพย์สิน  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เมื่อได้พิจารณาถึงข้อบกพร่องของขั้นตอนกระบวนการยุติธรรมในการพิจารณาคดี ภาษีตั้งแต่ชั้นคณะกรรมาการพิจารณาอุทธรณ์จนถึงศาลยุติธรรมประกอบกับการที่ได้พิจารณาระบบกระบวนการยุติธรรมของประเทศต่าง ๆ ดังที่ได้พิจารณามาแล้วนั้นทำให้ได้ข้อยุติว่าสมควรมีการจัดตั้งศาลภาษีขึ้น โดยมีลักษณะ เป็นศาลพิเศษซึ่งสังกัดกระทรวงยุติธรรมตั้ง เช่นศาลแรงงานชั้นโดยในการจัดตั้งศาลภาษีขึ้นในประเทศไทยนี้จะสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหายได้มากกว่าการใช้ศาลยุติธรรมโดยทั่วไปเพราะศาลภาษีจะประกอบไปด้วยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีโดยเฉพาะ และจะมีผู้พิพากษาสมทบช่วยในการพิจารณาคดีโดยเป็นองค์คณะผู้พิพากษาและกระบวนการพิจารณาคดีภาษีก็จะต้องมีลักษณะพิเศษ บางประการแตกต่างไปจากกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเพื่อให้เกิดความสะดวก ความสะดวกเร็วและความเป็นธรรมในการพิจารณาคดี ซึ่งในการนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทยนั้น ผู้เขียนขอให้ข้อสังเกตและแนวทางในการจัดตั้งศาลภาษีโดยอาศัยโครงสร้างศาลพิเศษต่าง ๆ ในต่างประเทศโดยจะให้ความสำคัญแก่ศาลภาษีสหรัฐอเมริกาเป็นพิเศษ เพราะมีลักษณะ เป็นศาลภาษีเต็มรูป คือ เป็นศาลพิเศษซึ่งมีผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษี และมีวิธีพิจารณาความโดยเฉพาะ ซึ่งตรงกับจุดมุ่งหมายในการจัดตั้งศาลภาษีขึ้น ในประเทศไทย

อนึ่งในการจัดตั้งศาลภาษีในประเทศไทยนี้มีข้อเสนอ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาจัดตั้งศาลภาษีดังนี้

ผู้พิพากษาในศาลภาษี เนื่องจากศาลภาษีที่จะจัดตั้งนี้เป็นศาลพิเศษซึ่งมีจุดมุ่งหมายในการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนให้มากที่สุด ดังนั้น ผู้พิพากษาในศาลภาษีจึงควรเป็นบุคคลซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านกฎหมายภาษีอากร และระบบการคำพาดพิงชกกรรม จึงสมควรกำหนดให้มีผู้พิพากษาในศาลภาษีเป็น ๒ ประเภท ประเภทหนึ่งคือผู้พิพากษตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการซึ่งอยู่ภายใต้คุณสมบัติคือต้องสอบผ่าน หรือได้รับการอบรมวิชาดังต่อไปนี้จากมหาวิทยาลัยที่สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองคือ

วิชาบัญชีสำหรับนักกฎหมาย วิชานโยบายภาษีทั่วไปและเปรียบเทียบ วิชาการบริหารภาษีทั่วไป และเปรียบเทียบ วิชาการคลังสาธารณะ วิชาภาษีอากรทั่วไป

ส่วนผู้พิพากษาอีกประเภทหนึ่งคือผู้พิพากษาสมทบซึ่งมาจากนักธุรกิจ หรือ ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาบัญชีและบริหารธุรกิจ แล้วแต่กรณี ผู้พิพากษาทั้งสองประเภทนี้จะมา รวมกันเป็นองค์คณะสำหรับพิจารณาพิพากษาคดีภาษีในศาลภาษี

ก. ผู้พิพากษาตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการตุลาการ มูลเหตุที่มีความเห็นว่าการควรให้ผู้พิพากษาที่เป็นข้าราชการตุลาการเป็นผู้พิพากษาในศาลภาษีมีเหตุผลดังนี้ คือ เนื่องจากสถาบันศาลในประเทศไทยได้รับความนิยมนับถือและเชื่อมั่นแก่ประชาชนในด้าน ความเที่ยงตรงความบริสุทธิ์ ยุติธรรมและความเป็นกลางดังนั้นจึงควรให้ผู้พิพากษาจากศาล ยุติธรรม เพราะผู้พิพากษาที่เป็นข้าราชการตุลาการมีความเป็นอิสระในการพิจารณาคดี เพราะอยู่ภายใต้ความดูแลโดยใกล้ชิดของคณะกรรมการตุลาการ หากนำบุคคลภายนอก เข้ามาเป็นผู้พิพากษาอาจทำให้ประชาชนไม่มั่นใจในความเป็นอิสระและความเป็นกลางของ ผู้พิพากษาและการแต่งตั้งบุคคลภายนอกเป็นผู้พิพากษาในศาลภาษีอาจขัดข้องในทางปฏิบัติ และจะขัดกับหลักการที่บัญญัติไว้ในกฎหมายระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ

ข. ผู้พิพากษาสมทบ บุคคลที่จะเป็นผู้พิพากษาสมทบในศาลภาษีนั้น ในประการ แรกจะเห็นได้ว่ามีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีผู้พิพากษาสมทบซึ่งมีความเชี่ยวชาญทางด้าน ธุรกิจ เพื่อช่วยเหลือให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นในทางปฏิบัติแก่ผู้พิพากษาศาลภาษี และ เพื่อให้การพิจารณาพิพากษาคดีเป็นไปด้วยความเป็นธรรม ผู้พิพากษาสมทบนี้คัดเลือกจาก ผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ได้บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญธุรกิจจริง ๆ เพื่อช่วยผู้พิพากษาในการพิจารณา

องค์คณะผู้พิพากษา เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะซับซ้อนและยุ่งยาก และใน บางคดีอาจมีกฎหมายเกี่ยวพันหลายฉบับดังนั้น เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และ



เพื่อความรวดเร็ว ความถูกต้อง องค์คณะผู้พิพากษาในศาลาภาษีอย่างน้อยจะต้องประกอบด้วยผู้พิพากษา ๒ นาย คือผู้พิพากษาที่เป็นผู้พิพากษาคามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการตุลาการและผู้พิพากษาสมทบเพื่อประโยชน์ในการช่วยเหลือกันในการพิจารณาคดี

อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลาภาษี เมื่อได้จัดตั้งศาลาภาษีขึ้นแล้วก็สมควรให้ข้อขัดแย้งทางด้านภาษีที่ทั้งปวงอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลาภาษีเท่านั้นไม่ควรให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรมตามปกติต่อไป เพราะจะทำให้มีเขตอำนาจศาลซ้อนกันและขัดต่อจุดประสงค์ในการจัดตั้งศาลาภาษีขึ้น ฉะนั้นศาลาภาษีควรจะมีเขตอำนาจครอบคลุมทั่วราชอาณาจักร

อนึ่งอำนาจในการพิจารณาพิพากษาของศาลาภาษีนี้ รวมตลอดถึงอำนาจทำคำสั่งควรจะให้มืออำนาจพิจารณาคดีภาษีทุกประเภทคือทั้งภาษีสรรพากร ภาษีตุลาการ และภาษีสรรพสามิต ฯลฯ เพื่อให้เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีได้ครอบคลุมไปหมด โดยสมควรจะมีอำนาจเกี่ยวกับคดีดังต่อไปนี้คือ

- ก. คดีที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน
- ข. คดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีตุลาการและพิกัตอัตราตุลาการซึ่งผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์คัดค้านการเรียกเก็บของเจ้าพนักงานตุลาการ
- ค. คดีเกี่ยวกับการแปลหรือตีความของข้อความในบทบัญญัติกฎหมายภาษี
- ง. คดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต

### วิธีพิจารณาคดีภาษี

บททั่วไป ศาลาภาษีที่จะดำเนินการจัดตั้งนั้นจะเป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๒๑ มาตรา ๑๖๐ โดยจะมีวิธีพิจารณาความในศาลโดยเฉพาะซึ่งคล้ายคลึงกับวิธีพิจารณาความแพ่งแต่ควรระวังว่าเพื่อให้เกิดความรวดเร็ว ในกระบวนการพิจารณาซึ่งวัตถุประสงค์ในการมีวิธีพิจารณาความของศาลาภาษีโดยเฉพาะนี้คล้ายคลึง

กับจุดประสงค์ของกฎเกณฑ์การปฏิบัติและวิธีพิจารณาของศาลภาษีสหรัฐ<sup>๑</sup> ซึ่งมุ่งหมาย  
 เพื่อก่อให้เกิดความรวดเร็วความประหยัดและความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และเพื่อให้  
 วิธีพิจารณาความในศาลภาษีสมบูรณ์ยิ่งขึ้นในกรณีที่ไม่มีความในวิธีพิจารณาคดีภาษีบัญญัติไว้จึง  
 ควรให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับแก่การดำเนินกระ  
 บวนพิจารณาเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งวิธีพิจารณาความของศาลภาษี

สำหรับในเรื่องการส่งคำคู่ความรวมตลอดถึง เอกสารอื่นใดไปยังคู่ความในคดี  
 ภาษีนั้น จะต้องกระทำโดยเจ้าพนักงานศาลหรือศาลภาษีอาจกำหนดให้ส่งทางไปรษณีย์ลง  
 ทะเบียนตอนรับหรือโดยวิธีอื่นก็ได้

คำอุทธรณ์เนียบในการยื่นคำฟ้องตลอดจนการดำเนินกระบวนการพิจารณาใด ๆ  
 ในศาลภาษีนั้นสมควรให้ถือตามอัตราตารางท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

อนึ่งเพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว  
 และเป็นธรรมควรให้อำนาจศาลภาษีในการขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็น  
 ประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้ ในเรื่องการนำผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็น เพื่อ  
 ประโยชน์ต่อการพิจารณาพิพากษาคดีนั้น มีข้อสนับสนุนแนวความคิดโดยในประเทศฝรั่งเศส  
 ศาลปกครองซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีภาษีจะมีอำนาจแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญในการแสวงหาข้อเท็จ  
 จริงและสรุปข้อคิดเห็น เสนอศาลปกครอง ผู้เชี่ยวชาญนี้ไม่มีอำนาจครอบคลุมไปถึงปัญหาข้อ

<sup>๑</sup> Rules of Practice and Procedure, United States Tax Court,

กฎหมาย<sup>๑</sup> ในประเทศสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเรียกผู้  
 เชี่ยวชาญเข้ามาเป็นพยานในคดีได้โดยคู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะเรียกผู้เชี่ยวชาญเข้ามาใน  
 คดีนั้นจะต้องแจ้งเรื่องและประเด็นหรือความเห็นซึ่งตนคาดว่าผู้เชี่ยวชาญจะให้การให้แก่คู่  
 ความอีกฝ่ายหนึ่งทราบ<sup>๒</sup> จะพิจารณาได้ว่าตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง  
 ไทย มาตรา ๔๘ ได้บัญญัติความในเรื่องพยานผู้เชี่ยวชาญไว้ว่า "คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง  
 จะอ้างบุคคลใดเป็นพยานของตนก็ได้เมื่อบุคคลนั้นเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในศิลปวิทยาศาสตร์  
 การฝีมือ การค้าหรือการงานที่ทำหรือในกฎหมายต่างประเทศ และซึ่งความเห็นของ  
 พยานอาจเป็นประโยชน์ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อความในประเด็น ทั้งนี้ ไม่ว่าพยานจะเป็น  
 ผู้มีอาชีพในการนั้นหรือไม่"

ก. วิธีการยื่นคำฟ้อง สมควรกำหนดให้โจทก์ต้องยื่นคำฟ้องเป็นหนังสือจะมา  
 แสดงข้อหาด้วยวาจาต่อหน้าศาลไม่ได้ การยื่นคำฟ้องต้องกระทำภายในเวลาที่กำหนดไว้  
 อาทิเช่น ๔๐ วันนับแต่วันที่ได้รับความวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ใน  
 ประเทศสหรัฐอเมริกาผู้เสียภาษีมีเวลา ๔๐ วันที่จะยื่นคำร้องต่อศาลภาษีให้ทบทวนคำวินิจฉัย  
 ของอธิบดีกรมสรรพากร<sup>๓</sup>

<sup>๑</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, p. 930

<sup>๒</sup> United States Tax Court, rule 71 (D)

<sup>๓</sup> Internal Revenue Code, section 6213 (A)

อนึ่งการเสียค่าขึ้นศาลพร้อมกับการยื่นฟ้องนี้โจทก์อาจได้รับยกเว้นจากศาลไม่ต้องเสียค่าขึ้นศาลหรือเสียค่าขึ้นศาลแต่เพียงบางส่วนก็ได้โดยโจทก์อาจยื่นคำร้องต่อศาลพร้อมคำฟ้องขออนุญาตค่าเนิ่นคดีอย่างอนาถาโดยใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกับที่บัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา ๑๕๖ การอนุญาตให้ค่าเนิ่นคดีอย่างอนาถาก็เพื่อให้ผู้เสียภาษีที่ขาดแคลนทุนทรัพย์สามารถดำเนินการโดยใช้กระบวนการยุติธรรมทางศาลได้เพื่อสร้างความเป็นธรรม

ในการยื่นคำฟ้องนี้โจทก์ต้องสำเนาคำฟ้องไปให้พอดีกับจำนวนจำเลยด้วย

ข. ผู้แทนในการดำเนินคดี ผู้ที่เป็นคู่ความในคดีภาษีไม่ว่าเป็นโจทก์หรือจำเลยควรจะมีสิทธิแต่งตั้งหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นเป็นผู้แทนในการดำเนินคดีของตนได้ สำหรับในประเทศสหรัฐอเมริกากฎหมายบัญญัติในเรื่องการดำเนินกระบวนการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีอาจกระทำด้วยตนเองหรือมอบอำนาจให้ทนายความดำเนินคดีแทนก็ได้<sup>๑</sup>

ในการยื่นคำฟ้องเป็นหนังสือ การเรียงคำฟ้องควรให้มีความชัดเจน และสมบูรณ์ตามที่กฎหมายกำหนด เช่น คำฟ้องจะต้องมีชื่อของโจทก์ ตำบลที่อยู่ สำนักงานภาษีที่เป็นผู้ส่งใบประเมินภาษี วันที่ซึ่งเป็นวันที่ส่งใบประเมินภาษี จำนวนเงินภาษีที่โจทก์จะต้องชำระเพิ่ม ประเภทของภาษีและโจทก์ต้องกล่าวถึงข้อโต้แย้งของตนซึ่งเข้าใจว่าเป็นสิ่งที่ถูกต้อง และต้องกล่าวถึงว่าใบประเมินภาษีของสำนักงานภาษีนั้นไม่ถูกต้องอย่างไร และคำฟ้องต้องลงลายมือชื่อโจทก์หรือทนาย<sup>๒</sup>

<sup>๑</sup> Tax Court, rule 24 (A) - (B)

<sup>๒</sup> Tax Court, rule 34

ค. การพิจารณาคดีภาษี เนื่องจากตามบทบัญญัติ เรื่อง เขตอำนาจศาลของศาลภาษีนั้นจะพิจารณาได้ว่าการ คำนวณ ค่าเว้นแต่เฉพาะคดีหรือข้อพิพาทในทางแพ่ง คือ เป็นคดีแพ่งทั้งนั้น ดังนั้นการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีจึงสมควรจะนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งเป็นแม่บทของการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีแพ่งในศาลยุติธรรมมาใช้บังคับเว้นแต่ในบางกรณีซึ่งได้มีการแก้ไขขั้นตอนหรือวิธีปฏิบัติใหม่เพื่อให้การดำเนินคดี ในศาลภาษีได้เป็นไปในลักษณะสร้างเสริมความยุติธรรม ความสะดวกรวดเร็วและความประหยัดในกระบวนการพิจารณาคดี ดังนั้นจึงควรกำหนดในวิธีพิจารณาความศาลภาษีว่าในกรณีที่การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษี เรื่องใดที่กฎหมายจัดตั้งศาลภาษีไม่ได้บัญญัติถึงการดำเนินกระบวนการพิจารณาในเรื่องนั้น ๆ ก็จะต้องบังคับ หรือปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้บัญญัติไว้

๑. การสั่งรับฟ้อง เมื่อโจทก์นำคำฟ้อง หรือคำร้องเป็นหนังสือมายื่นที่ศาลภาษี ก็เป็นหน้าที่ของผู้พิพากษาศาลภาษีที่จะต้องพิจารณาสั่งรับ หรือไม่รับคำฟ้องหรือคำร้องนั้น โดยพิจารณาถึงอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษี ตลอดจนเรื่องอื่น ๆ

๒. การขยายหรือย่นเวลาที่กำหนดตามกฎหมายหรือที่ศาลกำหนด อนึ่ง เพื่อให้การพิจารณาคดีภาษีดำเนินโดยให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุดสมควรให้ศาลมีอำนาจสั่งขยายหรือย่นระยะเวลาซึ่งกำหนดไว้ในวิธีพิจารณาความได้<sup>๑</sup>

๓. คำให้การ คำให้การของจำเลยจะต้องมีความชัดเจน และตรงประเด็นโดยคำให้การของคู่ความต้องทำเป็นหนังสือซึ่งอ่านง่ายชัดเจน การให้การนี้จำเลยไม่จำเป็นต้องใช้ถ้อยคำทางกฎหมายก็ได้<sup>๒</sup>

<sup>๑</sup> Tax Court, rule 25 (c)

<sup>๒</sup> Tax Court, rule 31



๔. การปรึกษาหารือก่อนเริ่มพิจารณาคดี วัตถุประสงค์ของการปรึกษาหารือคือ เพื่อให้รู้ความฝ่ายต่าง ๆ แฉกขระละเอียด เพื่อเป็นประโยชน์ในการพิจารณาคดี และเพื่อรวมประเด็นในคดีให้แคบเข้า เพื่อให้การพิจารณาพยานหลักฐานต่าง ๆ แคบเข้า หรือ เพื่อให้มีการยกฟ้องบางประเด็นหรือทั้งหมด การปรึกษาหารือนี้เป็นอำนาจของศาลที่จะสั่งให้มีการปรึกษาหารือก่อนพิจารณาคดีเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม หรือความรู้ความอาจร้องขอให้มีการปรึกษาหารือก็ได้ วิธีการนี้มีใช้ในประเศสหรัฐอเมริกา<sup>๑</sup> ซึ่งถ้านำมาใช้ในศาลภาษีของไทยอาจอำนวยความสะดวกให้แก่ศาลและคู่ความได้เป็นอย่างมาก

๕. การยอมรับข้อเท็จจริงซึ่งคู่ความฝ่ายหนึ่งอ้าง คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอาจยื่นคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งยอมรับข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งหากคู่ความฝ่ายนั้นยอมรับข้อเท็จจริงนั้นก็จะเป็นพยานหลักฐานในการพิจารณาพิพากษาของศาล ข้อเท็จจริงที่ได้รับการยอมรับนี้ตามกฎหมายไทยโดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๘๔ บัญญัติความโดยสรุปว่าข้อเท็จจริงที่ศาลเห็นว่าคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแล้ว เช่นนี้ คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงเช่นนั้นไม่ต้องนำสืบข้อเท็จจริงนั้น ตามกฎหมายของประเศสหรัฐการยอมรับข้อเท็จจริงของคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะถือเป็นพยานหลักฐานยืนยันคู่ความฝ่ายที่ยอมรับนั้น<sup>๒</sup>

๖. การแสดงรายละเอียดและเอกสารประกอบการพิจารณาคดี คู่ความฝ่ายต่าง ๆ จะต้องแสดงรายละเอียดซึ่งเกี่ยวกับคดีที่อยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลหรือก่อนวันเริ่มพิจารณาคดีโดยต้องแจ้งข้อเท็จจริงทั้งหมด เอกสารและพยานหลักฐานต่าง ๆ

<sup>๑</sup> Tax Court, rule 110

<sup>๒</sup> Tax Court, rule 90

ที่คู่ความอีกฝ่ายยอมรับ การแจ้งรายละเอียดนี้ให้ถือเป็นการยอมรับของคู่ความที่ยื่นเอกสารนั้น<sup>๑</sup> วิธีการนี้ใช้ในศาลภาษีสหรัฐจะเป็นประโยชน์ด้านนำมาใช้ในศาลภาษีไทย เพราะเป็นการช่วยเหลือศาลให้สามารถพิจารณาพิพากษาคดีได้โดยง่ายเข้า

๑. การวินิจฉัยชี้ขาดข้อกฎหมายเบื้องต้น คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอาจยื่นคำร้องขอให้ศาลวินิจฉัยข้อกฎหมายเพื่อประโยชน์แก่ตนก็ได้ โดยคำร้องนี้ต้องไม่ทำให้การพิจารณาคดีล่าช้า<sup>๒</sup> วิธีการนี้มีใช้ในศาลภาษีสหรัฐและในศาลไทยโดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา ๒๔ วรรคแรก บัญญัติเป็นความว่า เมื่อคู่ความฝ่ายใดยกปัญหาข้อกฎหมายขึ้นอ้างซึ่งถ้าหากได้วินิจฉัยให้เป็นคุณแก่ฝ่ายนั้นแล้ว จะไม่ต้องการพิจารณาคดีต่อไปอีกหรือไม่ต้องพิจารณาประเด็นสำคัญแห่งคดีบางข้อหรือถึงแม้จะดำเนินการพิจารณาประเด็นข้อสำคัญแห่งคดีไปก็ไม่ทำให้ได้ความชัดเจนขึ้นอีกแล้ว เมื่อศาลเห็นสมควรหรือเมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีคำขอให้ศาลมีอำนาจที่จะมีคำสั่งให้มีผลว่าก่อนดำเนินการพิจารณาคดีต่อไป ศาลจะได้พิจารณาปัญหาข้อกฎหมายเช่นนี้แล้ววินิจฉัยชี้ขาดเบื้องต้น ในปัญหานั้น

๘. การกำหนดนัดพิจารณาคดี เมื่อศาลได้แจ้งกำหนดนัดพิจารณาคดีให้คู่ความทราบแล้วเมื่อถึงกำหนดดังกล่าวศาลจะได้ดำเนินการพิจารณาคดีไปตามลำดับ เพื่อวินิจฉัยคดี

<sup>๑</sup> Tax Court, rule 91

<sup>๒</sup> Tax Court, rule 121

๕. การพิจารณาคดี

ก) การดำเนินการพิจารณาโดยต่อเนื่องเพื่อประโยชน์แก่ผู้ความใน  
ด้านความรวดเร็ว และความประหยัด ผู้ความอาจร้องขอให้ศาลดำเนินการพิจารณาคดี  
ติดต่อกันในกรณีนี้ถ้าผู้ความฝ่ายอื่นเห็นชอบด้วย ศาลจะดำเนินการพิจารณาตามคำขอโดย  
ต่อเนื่องไม่ชักช้า วิธีการนี้ใช้ในศาลภาษีสหรัฐ<sup>๑</sup> และศาลยุติธรรมของไทยโดยประมวล  
กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา ๓๑ บัญญัติความว่า ให้ศาลดำเนินการนั่งพิจารณาคดี  
ติดต่อกันไปเท่าที่สามารถจะทำได้โดยไม่ต้องเลื่อนจนกว่าจะเสร็จการพิจารณา และ  
พิพากษาคดี

อนึ่งในเรื่องการพิจารณาคดีนี้สมควรกำหนดให้ศาลต้องดำเนินการ  
พิจารณาคดีให้เสร็จเป็นคดี ๆ ไปเพราะการกำหนดนัดพิจารณาคดีนี้จะต้องกำหนดนัดติดต่อกัน  
โดยไม่ยอมให้มีการเลื่อนการพิจารณาได้ง่าย ๆ จะทำให้การพิจารณาคดีดำเนินไปโดยรวดเร็ว  
เร็วอันจะสามารถบรรเทาความเสียหายทางเศรษฐกิจได้ แม้วิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา  
๓๑ จะบัญญัติให้ศาลดำเนินการนั่งพิจารณาคดีติดต่อกันไปก็ตามแต่ในทางปฏิบัติไม่ได้ผลเพราะ  
มีการเลื่อนการพิจารณาอันเนื่องมาจากกิจธุระของนายหรือของผู้ความเป็นประจำจึงต้องมี  
ข้อยุติสำหรับศาลภาษีโดยเฉพาะให้ศาลพิจารณาพิพากษาให้เสร็จเป็นคดี ๆ ไป

ข) การรวมพิจารณาคดี ในคดีหลายคดีซึ่งอยู่ระหว่างการพิจารณา  
ของศาลซึ่งมีปัญหาข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวเนื่องกัน เมื่อศาลเห็นสมควรศาล  
จะรวมการพิจารณาคดีนั้น ๆ ได้

อนึ่งการรวมพิจารณาคดีนี้ตามกฎหมายไทย โดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา ๒๘ ใ้บัญญัติความเช่นเดียวกับกฎหมายสหรัฐ<sup>๑</sup> โดยบัญญัติให้อำนาจศาลรวมพิจารณาคดีได้ในกรณีที่มีคดีหลายเรื่องค้างพิจารณาอยู่ในศาลเดียวกันหรือในศาลชั้นต้นสองศาลต่างกัน และคู่ความทั้งหมดหรือแต่บางฝ่ายเป็นคู่ความรายเดียวกัน กับทั้งการพิจารณาคดีเหล่านั้น ถ้าได้รวมกันแล้วจะเป็นการสะดวก หากศาลนั้นหรือศาลหนึ่งศาลใด เหล่านี้เห็นสมควรให้พิจารณาคดีรวมกันหรือหากคู่ความทั้งหมด หรือแต่บางฝ่ายมีคำขอให้พิจารณาคดีรวมกันโดยแถลงไว้ในคำให้การหรือทำเป็นคำร้องไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนมีคำพิพากษา เมื่อศาลได้ฟังคู่ความทุกฝ่ายแห่งคดีนั้นแล้ว ถ้าศาลเป็นที่พอใจว่าคดีเหล่านั้นเกี่ยวเนื่องกัน ก็ให้ศาลมีอำนาจออกคำสั่งให้พิจารณาคดีเหล่านั้นรวมกัน

๑๐. พยานหลักฐาน การพิจารณาคดีในศาลภาษีสมควรดำเนินการไปตามบทบัญญัติเรื่องพยานหลักฐานในกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แต่สมควรเพิ่มเติมโดยอนุญาตให้นำพยานเข้ามาได้โดยไม่ต้องยื่นบัญชีระบุพยาน เพื่อให้คู่ความสามารถนำพยานมาอ้างได้อันจะทำให้การพิจารณาคดีรวดเร็วและสะดวกแก่การวินิจฉัย

ในศาลภาษีสหรัฐนั้นจะดำเนินการพิจารณาคดีในเรื่องพยานหลักฐานตามกฎหมายว่าด้วยพยานหลักฐานในศาลสหรัฐทั้งนี้โดยไม่มีลูกขุน<sup>๒</sup>

๑๑. การพิพากษาคดี เมื่อศาลภาษีได้สืบพยานตามที่คู่ความฝ่ายต่าง ๆ อ้างแล้วให้ถือว่ากรพิจารณาคดีเป็นอันสิ้นสุดและศาลต้องพิพากษาคดี

อนึ่งในการพิพากษาคดีของศาลนี้สมควรให้ยกเลิกข้อบัญญัติห้ามเรื่องการ

<sup>๑</sup> Tax Court, rule 141 (A)

<sup>๒</sup> Tax Court, rule 142

พิพากษาเกินคำขอคือให้พิพากษาคตามความเป็นจริง หากปรากฏจากเอกสารหลักฐานเพราะ  
เป็นหนี้ที่แท้จริงที่ประชาชนต้องเสียแก่รัฐ ซึ่งในเรื่องนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ ๘๑๓-๘๑๔/๐๖  
บัญญัติว่าศาลไม่มีอำนาจพิพากษาเกินคำขอในฟ้อง ซึ่งโดยหลักความเป็นธรรมแล้วประ  
ชาชนควรให้ความเป็นธรรมแก่รัฐคือประชาชนควรเสียภาษีตามที่ศาลตรวจพบจริงแม้จะเกิน  
จากคำขอให้ฟ้องก็ตาม

ฎีกาที่ ๘๑๓-๘๑๔/๒๕๐๖ บริษัทไทรบเบอร์จำกัด โจทก์ ผู้ว่าราชการ  
จังหวัดสงขลาจำเลย ศาลฎีกาเห็นว่า "กรณีจำเลยได้วินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ ใน  
ประเด็นที่โจทก์อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน โดยให้โจทก์เสียภาษีแค่เพียง  
๑๐,๒๐๐.๒๘ บาท โดยเจ้าพนักงานประเมินคำนวณราคาขายอย่างเป็นเงินตราต่างประเทศ  
มากเกินไป จึงคิดค่าเสียเงินตราต่างประเทศไม่ถูกต้อง เป็นเหตุให้ประเมินภาษี  
ในส่วนนี้มากเกินไป คำวินิจฉัยของจำเลยในส่วนนี้เป็นการถูกต้อง ชอบด้วยอำนาจและ  
หน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว แต่ปรากฏจากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยเองต่อไปอีกว่า  
"แต่เพราะเหตุว่ากรมสรรพากรได้ตรวจสอบในประเด็นซึ่งปรากฏว่าได้บอกราคาขายเพิ่ม  
ขึ้นอีก ๑๒,๖๑๑,๘๕๕.๖๐ บาท จึงเรียกเก็บภาษีอีกเป็นเงิน ๒,๕๑๒,๘๕๓.๕๒ บาท  
 ฯลฯ และอีกจำนวนหนึ่งในปี ๒๕๕๕ จำเลยจึงวินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีในราคาขาย ซึ่ง  
เจ้าพนักงานประเมินยังมิได้ประเมินเรียกเก็บ ศาลฎีกาเห็นว่า จำเลยเป็นแต่ผู้มีอำนาจ  
วินิจฉัยอุทธรณ์มิได้เป็นเจ้าพนักงานประเมินซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ฉะนั้นจำเลยจะวินิจฉัย  
อุทธรณ์ในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้ตามมาตรา ๑๘,๒๐ ย่อมไม่เป็นที่  
การปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ จำเลยไม่มีอำนาจวินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีเช่นนั้นได้  
ที่จำเลยฎีกาว่าจำเลยได้ชี้ขาดตามคำแนะนำของกรมสรรพากรที่ตั้งผู้เชี่ยวชาญขึ้นตรวจสอบ  
นั้น บุคคลเหล่านี้ก็ทำได้ทำในฐานะเจ้าพนักงานประเมินในมาตรา ๑๘,๒๐ การไม่อุทธรณ์ของ  
โจทก์ต่อจำเลยมิใช่อุทธรณ์คำวินิจฉัยของบุคคลเหล่านั้น ที่ศาลล่างทั้งสองวินิจฉัยความข้อนี้  
ต้องกันมาว่า จำเลยไม่มีอำนาจสั่งให้โจทก์เสียภาษีเพิ่มในส่วนที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้  
ประเมินและไม่มีอุทธรณ์ไปยังจำเลยจึงชอบแล้วไม่มีเหตุที่ศาลฎีกาจะแก้ไข



๑๒. การอุทธรณ์ ในเรื่องการอุทธรณ์นี้สมควรกำหนดให้คู่ความอุทธรณ์ คำพิพากษาของศาลได้เฉพาะปัญหาข้อกฎหมายซึ่งได้แก่ปัญหาที่เกี่ยวกับการตีความหมายตัว บทกฎหมายต่าง ๆ การตีความเอกสารและนิติกรรมสัญญาต่าง ๆ ตลอดจนการตีความ คำฟ้อง การอุทธรณ์นี้เพื่อให้ผู้เสียหายได้รับความเป็นธรรมสมควรให้มีการจัดตั้งศาลฎีกา ขึ้น เพื่อ เป็นชั้นตอนสุดท้ายในการอุทธรณ์คดีภาษี

ศาลฎีกานี้จะ เป็นศาลที่มีลักษณะ เช่นเดียวกับศาลภาษีชั้นต้นโดยมีผู้พิพากษา อาวุโสซึ่งมีความเชี่ยวชาญทางภาษีอากรโดยเฉพาะ เพื่ออำนวยความสะดวกให้ผู้เสีย ภาษีได้อย่างเต็มที่

การที่ให้อุทธรณ์คดีภาษีจากศาลภาษีชั้นต้นไปศาลฎีกาภาษีโดยไม่ผ่านศาล อุทธรณ์เพราะ เหตุที่ศาลฎีกาปกติไม่ใช่ศาลพิเศษ การให้ผู้พิพากษาศาลธรรมตามาบทวน คำวินิจฉัยของผู้พิพากษาศาลพิเศษจะทำให้การมองปัญหาต่าง ๆ การใช้กฎหมายต่าง ๆ ไม่ได้ตั้งบนพื้นฐานเดียวกันทำให้คำพิพากษาไม่เป็นไปตามครรลอง

อนึ่งข้อ เสนอในการนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทยโดยจัดตั้งศาลภาษี ชั้นนั้น ย่อมจะอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหายได้เป็นอย่างมาก ซึ่งจะส่งผลหลาย อย่างทั้งทางด้านเศรษฐกิจการค้า และจะทำให้วิสาหกิจทางค้าภาษีได้รับการพัฒนาอย่าง เต็มที่ แต่ผลสำคัญที่สุดคือประชาชนสามารถทำการค้าการพาณิชย์ได้อย่างเสรีภาพภายใต้ความคุ้มครองของศาลภาษี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

๑๓. บทเฉพาะกาล เพื่อให้การจัดตั้งศาลภาษีเป็นไปโดยรวดเร็ว สมควรที่จะมีบทเฉพาะกาลกำหนดในเรื่องคุณสมบัติของผู้พิพากษา เฉพาะผู้พิพากษาซึ่งสังกัดกระทรวงยุติธรรมว่าในระยะเวลา ๔ ปีแรกของการจัดตั้งศาลภาษี สำหรับศาลชั้นต้นจะใช้คณะผู้พิพากษาศาลแพ่งซึ่งโดยปกติเป็นผู้พิจารณาคดีภาษีอยู่แล้วทั้งหมดมาเป็นผู้พิพากษาศาลภาษีชั้นต้นและคณะผู้พิพากษาศาลฎีกาซึ่งโดยปกติพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอยู่แล้วให้เป็นผู้พิพากษาศาลฎีกาภาษี

อย่างไรก็ตามผู้พิพากษาทั้งหมดควรที่จะดำเนินการส่งให้ไปรับการอบรมวิชานโยบายภาษีและวิชาการคลังสาธารณะอย่างน้อยเป็นเวลา ๓ เดือนและให้ปฏิบัติงานศาลภาษีอีก ๑ เดือนก่อนที่จะเข้ารับตำแหน่งในศาลภาษี

ขอเสนอแนะตามวิถยานิพนธ์นี้ทุกหัวข้อมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันเป็นลูกโซ่ เพราะถ้าขาดเพียงข้อหนึ่งข้อใด ศาลภาษีที่ดำริที่จะนำมาใช้ในประเทศไทยจะไม่ประสบผลตามวัตถุประสงค์แห่งการจัดตั้งศาลภาษี นั่นคือความรวดเร็วและมีความเป็นธรรม

ศูนย์วิทยพัชกร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย