

บทที่ 4

รูปแบบของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามแนวความคิดปัจจุบัน ถือว่าเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในเชิงแก้ไข ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็นสองขั้นตอน ได้แก่ 1. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในอำนาจบริหาร(ฝ่ายปกครอง) และ 2. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของตุลาการ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในอำนาจบริหาร(ฝ่ายปกครอง)

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในอำนาจบริหาร (ฝ่ายปกครอง) คือสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีอากร(นิติกรรมทางปกครอง)ของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ชั้นต้น ก่อนที่ผู้เสียภาษีผู้ถูกกระทบสิทธิจะเสนอคำฟ้องของตนต่อองค์กรตุลาการ โดยรูปแบบการอุทธรณ์คำสั่งซึ่งสามารถแยกได้สามแบบ คือ การร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ผู้ที่ออกคำสั่งประเมินภาษีอากร การขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินภาษีทบทวนคำสั่งประเมินภาษีอากร และการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1.1 การร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ที่ออกคำสั่งประเมินภาษีอากร

วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีได้ร้องขอต่อเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ซึ่งออกคำสั่งประเมินภาษีว่าการนั้นไม่ชอบ หรือทำให้ตนต้องเสียหายซึ่งตนเห็นว่าเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ในทางปฏิบัติหรือในทางกฎหมาย เมื่อเจ้าพนักงานประเมินผู้ซึ่งออกคำสั่งประเมินภาษีได้รับคำร้องขอ ก็จะเป็นผู้พิจารณาการกระทำนั้นใหม่ว่าการที่ตนได้กระทำไปแล้วนั้นถูกผิดหรือเหมาะสมอย่างไร ถ้าเห็นว่าไม่ถูกก็สั่งยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินนั้นเพื่อมิให้เกิดการเดือดร้อนเสียหายแก่ผู้เสียภาษีวิธีการนี้จะได้ผลหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับว่า เจ้าพนักงานประเมินผู้นั้นจะยอมรับฟังความคิดเห็นของประชาชนหรือไม่และประชาชนจะต้องเข้าใจถึงสิทธิและหน้าที่ของตนว่ามีอย่างไรด้วย

วิธีการดังกล่าวข้างต้นนี้อาจไม่เป็นหลักประกันที่เที่ยงธรรมได้ เพราะเป็นการร้องเรียนต่อเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งนั้นโดยตรง เท่ากับว่าให้ผู้เสียหายชี้อาการกล่าวหาต่อผู้มีส่วนได้เสียในคำสั่งประเมินภาษีอากร ซึ่งเป็นการยากที่จะให้เจ้าพนักงานผู้นั้นยอมรับว่า ตนเองประเมินภาษีผิดพลาด หรือการทำงานบกพร่อง เว้นแต่ความผิดพลาดนั้นเกิดขึ้นโดยสุจริต ก็ทำให้เจ้าพนักงานผู้สุจริตนั้นสามารถแก้ไขความผิดพลาดนั้นเสียเองได้ โดยไม่ต้องให้คดีขึ้นมาสู่ศาล และผลดีของวิธีนี้อีกประการหนึ่งก็คือ เจ้าหน้าที่นั้นเองอาจสั่งการอย่างใดก็ได้เท่าที่ตนมีอำนาจตามกฎหมาย กล่าวคืออาจสั่งตามคำร้องขอของเอกชน หรือสั่งมากหรือน้อยกว่าคำร้องขอของผู้เสียหายอากรก็ได้ ทั้งเจ้าพนักงานประเมินนั่นเองก็อาจแก้ไขการกระทำหรือ คำสั่งประเมินภาษีอากรที่ตนเองทำไปทั้งในด้านความเหมาะสม (Opportunity) และความชอบด้วยกฎหมาย (Legality) ซึ่งหากเป็นศาล หรือองค์กรกึ่งตุลาการมักจะไม่มีความนี้ อย่างไรก็ตามการยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีดังกล่าวนี้อาจมีข้อจำกัดบางประการทางกฎหมายได้¹

ในระบบนี้โดยหลักแล้ว การร้องเรียนภายในฝ่ายปกครองเป็นเรื่องที่แยกต่างหากออกจาก การฟ้องศาล ดังนั้นจึงสามารถดำเนินการได้ไม่ว่าจะมีกฎหมายบัญญัติให้ร้องเรียนได้หรือไม่ก็ตาม และโดยทั่วไปไม่มีกำหนดรูปแบบ สามารถทำได้ทุกประเภทได้ ทั้งไม่มีอายุความหรือเงื่อนไขว่า ต้องเป็นผู้มีส่วนได้เสีย ด้วยเหตุนี้ในการพิจารณาคำร้องเรียน ฝ่ายปกครองจึงไม่ต้องผูกพันเกี่ยวกับหลักทั่วไปในวิธีพิจารณาทางศาล เช่นการตั้งให้มีการโต้แย้ง²

สำหรับประเทศที่ใช้วิธีการอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรต่อเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษี ผู้เขียนขอยกตัวอย่างมากล่าวในที่นี้เพียง 2 ประเทศคือ ประเทศญี่ปุ่น และประเทศโคลัมเบีย

- ประเทศญี่ปุ่น การอุทธรณ์ภาษีของประเทศญี่ปุ่น ผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์ต่อศาลทันทีไม่ได้ ถ้ายังไม่อุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อน โดยฝ่ายบริหารที่ผู้เสียหายจะต้องอุทธรณ์ต่อเป็นลำดับแรกคือ เจ้าพนักงานประเมินภาษีนั่นเอง (administrative agency) โดยอุทธรณ์ภายในสองเดือนนับแต่

¹ พูนศักดิ์ ไวสำรวจ, "นิติกรรมฝ่ายเดียวทางปกครองในกฎหมายฝรั่งเศส," กฎหมายปกครอง 4 (สิงหาคม 2528) : 306-308.

² ไกคิน พลกุล, "คดีปกครองในฝรั่งเศส" กฎหมายบริหารคดี 6(มกราคม 2526) :58.

ทราบการแจ้งการประเมิน³ ซึ่งเจ้าหน้าที่ภาษีจะดำเนินการใกล้เคียงข้อพิพาทนี้อย่างรวดเร็ว โดยใช้วิธีการอย่างง่าย ๆ สำหรับที่จะหาข้อแก้ไขสำหรับสิทธิประโยชน์ของผู้เสียภาษีนอกเหนือจากการที่จะให้มีการปฏิบัติการบริหารให้ถูกต้อง⁴ อย่างไรก็ตามเมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ยังไม่เป็นที่น่าพอใจก็ไม่อาจอุทธรณ์ต่อศาลได้ทันที แต่ต้องกระทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภาษีแห่งชาติเสียก่อน (the National Tax Tribunal) และถ้าผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯ จึงจะอุทธรณ์ต่อศาลได้⁵ เพราะฉะนั้นจึงพอกกล่าวได้ว่าการที่ระบบการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องทำการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารถึงสองขั้นตอน ก็เพราะมีข้อบกพร่องเกี่ยวกับผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยในอันดับแรกซึ่งก็คือการไม่ไว้วางใจว่าเจ้าพนักงานประเมินภาษีจะวินิจฉัยด้วยความเป็นกลางอย่างแท้จริงนั่นเอง

- ประเทศโคลัมเบีย การอุทธรณ์ภาษีทรัพย์สินของประเทศโคลัมเบีย กฎหมายกำหนดให้ผู้รับการประเมินหากต้องการอุทธรณ์การประเมินจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินในท้องถิ่น (assessor) ภายในระยะเวลาหนึ่งเดือน นับตั้งแต่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่ถ้าผู้รับการประเมินไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว กฎหมายถือว่าผู้นั้นยอมรับว่าการประเมินภาษีทรัพย์สินที่กระทำโดยเจ้าพนักงานประเมินถูกต้องแล้ว อย่างไรก็ตามกฎหมายของประเทศโคลัมเบียก็ไม่ได้ให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินเพียงอย่างเดียวก่อนจะนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล แต่กฎหมายยังกำหนดต่อไปว่าหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมิน ก็ต้องอุทธรณ์ต่อสำนักงานที่ดินระดับภาค (the regional cadastral office) ภายในสิบห้าวันนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมิน การอุทธรณ์การประเมินต่อสำนัก

³ Yoji Gomi, Guide to Japanese Taxes (Japan : Zeikei Shoho sha tokyo, 1989), p.9.

⁴ อธิป จิตต์สำเร็จ, "การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น," รัฐสภาสาร 29 (พฤษภาคม 2524) : 34.

⁵ Yoji Gomi, Guide to Japanese Taxes, p.9.

งานที่ดินระดับภาคนี้ ผู้อุทธรณ์ต้องจ่ายภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณก่อนมิฉะนั้นก็อุทธรณ์มิได้⁶

กล่าวโดยสรุป จากตัวอย่างการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรที่ผู้เขียนได้ยกมาสองประเทศข้างต้นเป็นที่เห็นว่า ถึงแม้กฎหมายของบางประเทศได้กำหนดให้ผู้อุทธรณ์อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม แต่เนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้มีส่วนได้เสียในคำสั่งประเมินนั้น กฎหมายจึงเกรงว่าผู้อุทธรณ์จะไม่ได้รับความเป็นธรรมในการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้นส่วนใหญ่แล้วกฎหมายจะกำหนดต่อไปว่าให้ผู้อุทธรณ์ที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินสามารถอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารได้อีกชั้นหนึ่งก่อนที่จะอุทธรณ์ต่อศาลและส่วนใหญ่ผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ชั้นต่อไปจะเป็นเจ้าหน้าที่ระดับสูงขึ้นไปหรือคณะกรรมการที่เป็นอิสระ ส่วนประโยชน์ของการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ประเมินภาษี มิใช่ว่าจะไม่มีเลย แต่ความจริงแล้วถ้าพิจารณาให้ดีก็จะพบว่าการใช้วิธีอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นการช่วยให้ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินได้ทำความเข้าใจเบื้องต้นก่อนซึ่งถ้าตกลงได้ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องทำการอุทธรณ์อีกอันเป็นการช่วยย่นระยะเวลาให้สั้นลงและจำนวนข้อพิพาทที่จะขึ้นสู่ระดับเจ้าหน้าที่ระดับสูงหรือคณะกรรมการหรือศาลก็จะลดน้อยลงไปด้วย

4.1.2 การขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินภาษีทบทวนคำสั่งประเมิน

ภาษีอากร

ในกรณีที่การกระทำของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรที่กระทำในฐานะฝ่ายปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประชาชนก็มีสิทธิขอให้ผู้บังคับบัญชาเหนือชั้นขึ้นไปทบทวนการนั้นได้ การขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินภาษีทบทวนการกระทำของเจ้าพนักงานผู้อุทธรณ์จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยปกติก็มีการกำหนดเวลาให้ยื่นคำขอนั้น ถ้าหากผู้ได้รับความเสียหายจากการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรไม่ยื่นภายในกำหนดนั้นก็ไม่ต้องพิจารณา

⁶Harvard Law School, Taxation in Colombia (Chicago : Commerce Clearing House, 1964), p. 142.

อย่างไรก็ดี ระบบนี้ถึงแม้ผู้เสียภาษีจะสามารถโต้แย้งการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติอาจมีข้อบกพร่องบ้าง ซึ่งสามารถเทียบได้จากคำกล่าวของท่านอาจารย์วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ว่า “โดยปกติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองต่างๆมักจะทำอำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยสั่งการไปตาม “แนวปฏิบัติ” (Guide-line) ที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดให้ไว้ในหนังสือเวียน (Circular) เสมอ ถึงแม้แนวปฏิบัติจะไม่ใช่มติขององค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ ในสายตาของกฎหมายแล้ว แนวปฏิบัติมีฐานะเป็นเพียง “ข้อเสนอแนะ” (Recommendation) จากผู้บังคับบัญชาเท่านั้น องค์กรฝ่ายปกครองจะทำอำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยสั่งการผิดแผกแตกต่างไปจากแนวปฏิบัติก็ได้ แต่เนื่องจากผู้บังคับบัญชามีอำนาจให้คุณให้โทษแก่ผู้ใต้บังคับบัญชาของตนได้ ดังนั้นในทางปฏิบัติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองจึงมักจะถือและปฏิบัติตาม “แนวปฏิบัติ” อย่างเคร่งครัด แม้ว่าแนวปฏิบัติจะไม่ชอบด้วยกฎหมายตามองค์กรฝ่ายปกครองส่วนใหญ่แล้วจะให้ความสำคัญและถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติ ยิ่งกว่ากฎหมายเสียอีก ด้วยเหตุนี้เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากเอกชนว่าคำวินิจฉัยสั่งการขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสม ผู้บังคับบัญชาขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นจึงมักวินิจฉัย ยืนยันคำวินิจฉัยสั่งการของผู้ใต้บังคับบัญชาของตน”⁷ ดังนั้น ในทางปฏิบัติแล้วจึงอาจกล่าวได้ว่า ผู้เสียภาษีที่โต้แย้งการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้นั้นส่วนใหญ่มักถูกยกอุทธรณ์เกือบทั้งหมด ถ้าหากปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ได้ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติภายในหน่วยงานราชการของตนแล้ว

สำหรับรายละเอียดกับการร้องขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร ทบทวนคำสั่งใหม่ ในต่างประเทศมีอย่างนั้น ผู้เขียนขอยกตัวอย่างมาพอสังเขปดังนี้

-ประเทศมาเลเซีย การโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นคำร้องต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีก่อน (Comptroller) ภายในหนึ่งเดือนนับตั้งแต่วันแจ้งการประเมิน ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยของผู้บังคับบัญชาดังกล่าวก็สามารถ

⁷ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน (กรุงเทพฯ :สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2540), หน้า 21-22.

อุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทภาษีเงินได้แห่งชาติ (the Federation Income Tax Board of Review) การพิจารณาของคณะกรรมการฯถือเป็นความลับ (in camera) เมื่อคณะกรรมการฯมีคำวินิจฉัยแล้วกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้ที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยสามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาลได้^๕

- ประเทศฝรั่งเศส การประเมินภาษีเงินได้ซึ่งเป็นภาษีทางตรงนั้น ถ้าผู้เสียภาษีเห็นว่าตนเองได้ชำระเงินภาษีอากรแล้ว หรือจำนวนภาษีอากรที่ประเมินสูงเกินไป ผู้เสียภาษีสามารถคัดค้านต่ออธิบดีกรมสรรพากร (The Departmental Director of Direct Taxes) และถือว่าเป็นเงื่อนไขที่ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล โดยผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีหรือก่อนนั้นโดยมีเงื่อนไข 4 ประการคือ^๖

1. เมื่อจำนวนภาษีที่เป็นปัญหาถูกประเมินเป็นครั้งแรก หรือประเมินเพิ่มเติม (เช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)
2. เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหมายแจ้งว่าจำนวนภาษีได้เพียงกันั้นได้ถึงกำหนดชำระ ถึงแม้จะไม่มี การประเมินภาษีก็ตาม กรณีนี้ เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผล และดอกเบี้ย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีที่เกี่ยวข้อง ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียน อากรแสตมป์
3. เมื่อผู้เสียภาษีได้ชำระเงินภาษีทั้งนี้เกี่ยวกับภาษีที่มีได้กำหนดไว้ในรายการประเมินครั้งแรก หรือในคำสั่งครั้งแรกที่ให้ผู้เสียภาษีไปชำระภาษี
4. เมื่อปรากฏเหตุอื่นๆ ซึ่งสามารถคัดค้านได้แย้งได้

4.1.3 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรภายหลังการออกคำสั่งประเมินภาษีอากรแล้วนอกจากผู้เสียภาษีจะมีสิทธิโต้แย้งคัดค้านต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยตรง หรือต่อผู้บังคับ

^๕ Angel Q.Yoingco and Ruben F. Trinidad, Fiscal Systems and Practices in Asian Countries (New York : Frederick A. Pracger, 1968), p. 190.

^๖ Harvard Law School, Taxation in France (Chicago : Commerce Clearing House, 1966), p.p. 924-925.

บัญชาของเจ้าพนักงานผู้นั้นแล้ว ผู้เสียหายยังมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานต่อ คณะกรรมการในรูปแบบต่างๆได้อีกด้วย

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ ถือว่าเป็นการควบคุมภายใน เพราะว่า “คณะกรรมการ” โดยส่วนใหญ่เป็นบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งจากฝ่ายปกครอง หรือไม่ก็เป็นบุคคลที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจอย่างกว้างขวางในการคัดเลือกบุคคลใดมาเป็นคณะกรรมการ เช่นในกฎหมายอาจกำหนดว่า “ให้รัฐมนตรีมีอำนาจแต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิอีกไม่เกิน 4 คน” เป็นต้น ดังนั้นจึงไม่ใช่ข้อสงสัยว่า องค์ประกอบของคณะกรรมการ ส่วนใหญ่ก็ได้แก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองด้วยกันเอง ดังนั้นเมื่อ บุคคลดังกล่าวมาทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับฝ่ายปกครองก็อาจทำให้ คนทั่วไปสงสัยได้ว่า จะลำเอียงเข้าข้างฝ่ายปกครองด้วยกันเอง¹⁰

การพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทโดยคณะกรรมการนี้ ถือเป็นการแก้ไขข้อบกพร่องของวิธีการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีอากรโดยตรง หรือต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ดังกล่าว เพราะเกรงว่าวิธีการดังกล่าวไม่ได้ให้ความยุติธรรมอย่างเพียงพอแก่ผู้เสียหายอากร ดังนั้นการให้มี คณะกรรมการเป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากร จึงน่าจะสร้างความยุติธรรมได้ดีกว่าเพราะ คณะกรรมการย่อมมีอิสระและไม่มีส่วนได้เสีย นอกจากนี้ยังมีวิธีพิจารณาที่ใกล้เคียงกับวิธีพิจารณาของศาลมาก เช่นให้มีการรับฟังพยาน ฯลฯ อย่างไรก็ตามคณะกรรมการมิใช่องค์กรตุลาการแต่ถือเป็นรูปแบบกึ่งตุลาการ (quasi – judicial) เท่านั้น

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการนั้น อาจเป็นขั้นแรก หรือเป็นขั้นตอนที่สืบเนื่องจากการยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ประเมินภาษี หรือต่อผู้บังคับบัญชามาก่อน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับชนิดของภาษีและแนวคิดของแต่ละประเทศจะกำหนดโดย ผู้เขียน จะทำการอธิบายแยกเป็นสองหัวข้อดังต่อไปนี้

¹⁰ เกரியงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชน และควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), หน้า 245.

1.) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการซึ่งเป็นขั้นตอนแรก คือการอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งประเมินภาษีที่ไม่ต้องผ่านการวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ชั้นต้นก่อน สำหรับประเทศที่ใช้ระบบนี้เช่น ประเทศเยอรมัน กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้ ในระดับท้องถิ่นแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินดังกล่าวก็สามารถยื่นคำคัดค้าน (Einspruch) ต่อสำนักงานภาษีที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นนั้นได้ และคณะกรรมการภาษีท้องถิ่น (Steuerausschuss) จะเป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาทคณะกรรมการภาษีดังกล่าว ประกอบด้วย ตัวแทนจากสำนักงานภาษีทุกแห่งในท้องถิ่น ซึ่งทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้ (income tax) ภาษีทรัพย์สิน (property tax) ภาษีความมั่งคั่ง (net worth tax) สำหรับประธานคณะกรรมการ คือผู้อำนวยการสำนักงานภาษีท้องถิ่น หรือผู้แทนซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้อำนวยการสำนักงานภาษีท้องถิ่น ก่อนที่คณะกรรมการภาษีจะมีคำวินิจฉัย คณะกรรมการฯมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษีมาให้ข้อมูล หรือให้นำพยานหลักฐานต่างๆมาประกอบการวินิจฉัยได้ เมื่อคณะกรรมการมีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว ผู้เสียภาษีถ้าไม่พอใจสามารถฟ้องร้องต่อศาลภาษีได้¹¹ แต่จะนำข้อพิพาทสู่ศาลภาษีโดยยังไม่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีท้องถิ่นไม่ได้ เพราะขั้นตอนดังกล่าวถือเป็นเงื่อนไขที่ผู้อุทธรณ์ต้องกระทำก่อน

2.) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ ซึ่งเป็นขั้นตอนที่สืบเนื่องจากการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ชั้นต้น คือ เมื่อเจ้าหน้าที่ชั้นต้น (เจ้าพนักงานประเมินภาษีหรือผู้บังคับบัญชา) ได้มีคำวินิจฉัยแล้วหากผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวก็สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการต่อไปได้ สำหรับประเทศที่ใช้วิธีนี้ เช่น ประเทศญี่ปุ่น ประเทศมาเลเซีย (โปรดดูรายละเอียดในข้างต้น) และประเทศสิงคโปร์¹²

¹¹ Harvard Law School, Taxation in the Federal Republic of Germany (Chicago Commerce Clearing House, 1963) pp.677-678.

¹² CCH Tax Editors, 1989 Singapore Master Tax Guide (Singapore : CCH Asia Ltd, 1989), p.505.

4.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของอำนาจตุลาการ

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในอำนาจบริหาร ดังที่กล่าวมาในตอนต้นยังไม่สามารถให้หลักประกันแก่ผู้เสียภาษีได้อย่างสมบูรณ์และมีข้อจำกัดบางประการ ถึงแม้จะมีระบบคณะกรรมการแต่คณะกรรมการ เหล่านั้นก็มาจากฝ่ายปกครองด้วยตนเอง ดังนั้นจึงยังไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ได้รับความเป็นธรรมอย่างแท้จริงได้ จึงเป็นการจำเป็นที่จะต้องมีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ อันเป็นกลไกอีกอันหนึ่งที่จะช่วยให้การดำเนินงานของเจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานประเมินภาษี ซึ่งเป็นฝ่ายปกครองมีความชอบธรรมยิ่งขึ้น

โดยปกติแล้วก่อนที่ผู้เสียภาษีอากรจะเสนอคำฟ้องต่อศาล ผู้เสียภาษีจะต้องโต้แย้งหรืออุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนเพื่อให้เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินหรือผู้บังคับบัญชาหรือคณะกรรมการภาษีต่างๆ ได้ทบทวนควบคุมและตรวจสอบ การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานก่อนว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ และยังเป็น การกลั่นกรองคดีหรือข้อพิพาทมิให้มีคดีขึ้นสู่ศาลมากเกินไปอีกด้วย หากผู้เสียภาษีอากรมิได้ดำเนินการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล ถือว่าผู้นั้นไม่มีอำนาจฟ้องต่อศาล เพราะฉะนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่ากระบวนการในชั้นการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารเป็นเงื่อนไขก่อนการฟ้องคดีต่อศาลนั่นเอง

โดยทั่วไปศาลซึ่งมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้น อาจแบ่งได้เป็นสองรูปแบบคือ ศาลยุติธรรม และศาลพิเศษ ซึ่งผู้เขียนขอกล่าวรายละเอียดพอสังเขปดังนี้

4.2.1 ศาลยุติธรรม

ประเทศที่ถือหลักความเป็นอันหนึ่งอันเดียวของเขตอำนาจ ระบบการศาลจะมีเพียงศาลยุติธรรมเท่านั้น ศาลยุติธรรมจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษากว้างขวางมาก ไม่ว่าจะเป็นคดีทั่วไป เช่นคดีแพ่ง คดีอาญา หรือคดีพิเศษเช่นคดีปกครอง คดีภาษีอากร เป็นต้น เพราะฉะนั้นประเทศที่ใช้ระบบศาลแบบนี้จึงไม่มีการจัดตั้งศาลพิเศษแยกต่างหากจากศาลยุติธรรมเพื่อดำเนินการพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ

การระงับข้อพิพาทโดยระบบศาลยุติธรรมอาจมี ข้อบกพร่องบางประการเช่นวิธีพิจารณา คดีที่ไม่เหมาะสม โดยเฉพาะในด้านความรู้ความสามารถของผู้พิพากษาของศาลยุติธรรม กล่าว คือ ผู้พิพากษาศาลยุติธรรมได้รับการอบรมให้มีความรู้และความชำนาญในกฎหมายแพ่งและ กฎหมายอาญาเท่านั้นยังขาดความรู้ความเข้าใจในกฎหมายมหาชน ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับ โดยตรงกับความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชน อีกทั้งยังขาดประสบการณ์เกี่ยวกับการ บริหารรัฐกิจในระดับที่ควรจะเป็น¹³

สำหรับประเทศที่ใช้ระบบศาลยุติธรรมเป็นองค์กรควบคุมการประเมินภาษีอากรของ เจ้าหน้าที่ว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ผู้เขียนขอกล่าวรายละเอียดพอสังเขปเพื่อทำความเข้าใจ เบื้องต้น ดังต่อไปนี้

- ประเทศอังกฤษ การฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรในประเทศอังกฤษนั้น ต้องกระทำหลังจากที่ได้กระทำตามขั้นตอนการโต้แย้งอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายบริหารก่อน (General Commissioners หรือ Special Commissioners) เมื่อฝ่ายบริหารได้มีคำวินิจฉัยเป็นประการใด ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลยุติธรรมชั้นต้นได้ (High Court) แต่ต่อมา ภายหลังเมื่อมีการออกกฎหมายเกี่ยวกับการคลัง (Finance Act) เมื่อ ค.ศ. 1984 จึงได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารใหม่โดยกำหนดว่าเมื่อคณะกรรมการพิเศษ (Special commissioners) ได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานแล้ว ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นฟ้องต่อศาลยุติธรรมชั้นอุทธรณ์ได้ทันที (Court of Appeal) โดยไม่ต้อง ผ่านการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลยุติธรรมชั้นต้นก่อน อย่างไรก็ตามการฟ้องคดีเกี่ยวกับการ ประเมินภาษีอากรนั้นผู้ฟ้องถูกจำกัดสิทธิการฟ้องโดยยื่นฟ้องได้เฉพาะในปัญหาข้อกฎหมาย เท่านั้น และการอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ หรือศาลฎีกา (House of Lord) ก็กระทำได้เพียงปัญหา ข้อกฎหมายเช่นกัน¹⁴

¹³ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, "ความหมายและความสำคัญของศาลปกครอง," ใน ศาลปกครอง (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ นิติธรรม, 2538), หน้า 18-19.

¹⁴ Butterworths, UK Tax Guide 1980-1990 (London : Butterworth, 1989), p. 29-30.

-ประเทศสิงคโปร์ ภายหลังจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Board of Review) ได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากรแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่างฝ่ายต่างก็มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อศาลยุติธรรมชั้นต้นได้ (High Court) ถ้าเห็นว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯ ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือไม่ถูกต้องทั้งข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง การพิจารณาคดีของศาลนั้นจะพิจารณาเป็นการลับ (in camera) ยกเว้นผู้เสียภาษีประสงค์ให้มีการพิจารณาโดยเปิดเผยศาลก็ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาตามที่ผู้เสียภาษีร้องขอ เมื่อศาลยุติธรรมชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว กฎหมายได้เปิดโอกาสให้มีการอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) และฎีกาไปยังศาลฎีกาตามลำดับได้ (Privy Council) อย่างไรก็ตามในการยื่นฎีกานั้นคู่ความสามารถฎีกาคำพิพากษาของศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ในปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น¹⁵

นอกจากประเทศต่าง ๆ ที่กล่าวมาในข้างต้น ซึ่งใช้ระบบศาลยุติธรรมเป็นองค์กรในการวินิจฉัยชี้ขาดปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ยังมีประเทศอื่น ๆ อีกหลายประเทศ เช่น ประเทศมาเลเซีย ประเทศญี่ปุ่น ประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น

อย่างไรก็ตามมีประเทศหนึ่งที่น่าสนใจที่จะกล่าวถึง คือ ประเทศฝรั่งเศสเพราะว่าประเทศฝรั่งเศสมีระบบศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาทอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ศาล กล่าวถึง ศาลยุติธรรม และศาลปกครอง ทั้งสองศาลต่างก็มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร โดยใช้หลักเกณฑ์ในการแบ่งเขตอำนาจจากลักษณะของภาษีอากร การแบ่งเขตอำนาจระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครองโดยไม่ยอมที่จะให้คดีภาษีอากรไปอยู่ในเขตอำนาจของศาลใดศาลหนึ่งเพียงเขตอำนาจเดียวจึงมีลักษณะเด่นที่ไม่เหมือนประเทศอื่น ๆ ในที่นี้ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเขตอำนาจของศาลยุติธรรมและศาลปกครองในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรไปพร้อมกันทีเดียวทั้งนี้เพื่อความสะดวกในการทำความเข้าใจ

ดังได้กล่าวมาแล้วว่าการแบ่งแยกเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศสนี้เกิดจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์กล่าวคือในสมัยก่อนปฏิวัติฝรั่งเศส(Ancien regime)

¹⁵ CCH Tax Editors, 1989 Singapore Master Tax Guide. p.507.

การเก็บภาษีทางอ้อม (Impots Indirects) นั้นเป็นสิ่งที่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่ยอมรับ และคัดค้าน ด้วยลักษณะความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษีนั่น ดังนั้นเมื่อมีการปฏิวัติฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1789 จึงมีการยกเลิกภาษีทางอ้อมให้เหลือแต่เพียงภาษีทางตรง (Impots directs) และข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้น จากการเก็บภาษีทางตรงนี้ ก็ให้อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง แต่ต่อมา ปรากฏว่ารายได้ซึ่งมาจากการเก็บภาษีทางตรงนั้นไม่เพียงพอ จึงค่อย ๆ มีการนำเอาภาษีทางอ้อมมาใช้อีกด้วยความจำเป็นทางด้านงบประมาณ ส่วนอำนาจในการตัดสินข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางอ้อมนั้นก็มอบให้ศาลยุติธรรม ซึ่งในสมัยนั้นจะมีความเป็นอิสระมากกว่าศาลปกครอง¹⁶

การแบ่งแยกอำนาจการพิจารณาคดีภาษีระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครองได้ยึดเอาชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาลกล่าวคือ ศาลยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม อากรแสดมปี ค่าธรรมเนียมต่างๆ ภาษีโฆษณาและภาษีอื่นๆที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม ส่วนศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรงและภาษีการค้า ซึ่งได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (T.V.A.) และภาษีทางตรงอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกัน¹⁷

ในการฟ้องคดีต่อศาลไม่ว่าจะเป็นศาลปกครองหรือศาลยุติธรรมทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานภาษีสามารถยื่นฟ้องต่อศาลได้แต่คดีส่วนใหญ่แล้วโจทก์จะเป็นผู้เสียภาษีมากกว่า และในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะต้องฟ้องศาลภายในสองเดือนนับแต่วันที่เขาได้รับใบแจ้งคำวินิจฉัยของหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่ปฏิเสธ(บางส่วนหรือทั้งหมด)คำร้องของเขา นอกจากนี้ในส่วนผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะยกปัญหาหรือประเด็นที่เกี่ยวกับภาษีอื่น ๆ ขึ้นมาได้แย้งในศาลนอกเหนือไปจากภาษีที่ตนได้ยื่นคำร้องโต้แย้งไว้ก่อน ทั้งนี้ก็เพื่อรักษาไว้ซึ่งลักษณะบังคับของการยื่นคำร้องต่อฝ่ายบริหารก่อนฟ้องศาล¹⁸

¹⁶ อรพิน ผลสุวรรณ, "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส," สรรพากรสาส์น 38 (สิงหาคม 2534) : หน้า 88.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 89.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

ในส่วนการอุทธรณ์ฎีกา (Voice de recours) นั้นนับตั้งแต่มีการประกาศใช้กฎหมายฉบับลงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1987 (พ.ศ. 2530) ซึ่งกำหนดให้มีการจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์ขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นศาลอุทธรณ์ สำหรับคดีปกครองแทนศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) เนื่องจากคดีภาษีอากรที่มาสู่ศาลปกครองสูงสุดมีจำนวนมากในจำนวนของคดีปกครองทั้งหลายที่มีอยู่จึงทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครองสูงสุดเป็นไปอย่างล่าช้า

ในส่วนเกี่ยวกับคดีภาษีทางอ้อมซึ่งขึ้นอยู่กับศาลยุติธรรมนั้นแต่เดิมถึงแม้ว่าจะมีศาลอุทธรณ์อยู่แล้วแต่ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีกฎหมายบังคับให้อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาโดยตรงได้¹⁹

4.2.2 ศาลพิเศษ

การใช้ระบบศาลยุติธรรมเป็นองค์กรในการควบคุมตรวจสอบการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานให้อยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย อาจมีข้อบกพร่องในเรื่องกระบวนการพิจารณาคดีหรือความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษา เพราะคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษไม่เหมือนกับคดีแพ่งหรือคดีอาญาทั่วไป ดังนั้นการดำเนินคดีภาษีอากรในศาลแพ่งซึ่งใช้กระบวนการพิจารณาแบบคดีแพ่งรวมถึงแนวความคิดแบบคดีแพ่งอาจไม่เกิดความเป็นธรรมให้กับคู่กรณีได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงมีการขยายบทบาทของผู้พิพากษา โดยจัดตั้งศาลพิเศษแยกต่างหากจากศาลยุติธรรม ส่วนใหญ่ศาลพิเศษที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ได้แก่ ศาลภาษี นอกจากนี้ก็มีศาลพิเศษในรูปแบบอื่นได้แก่ศาลปกครองในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งได้อธิบายรายละเอียดมาแล้ว ดังนั้นในหัวข้อนี้ผู้เขียนจึงขออธิบายถึงรายละเอียดเฉพาะประเทศที่ใช้ระบบศาลภาษีเป็นศาลพิเศษเท่านั้น โดยมีเนื้อหาดังต่อไปนี้

-ประเทศเยอรมัน การฟ้องร้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรในประเทศเยอรมันจัดได้ว่ามีความแตกต่างจากประเทศต่างๆ กล่าวคือมีการจัดตั้งองค์กรตุลาการขึ้นทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ เรียกว่า "ศาลภาษี" (Fiscal Court) แยกออกจากศาลยุติธรรมและศาลปกครอง ดังนั้นถึงแม้คดีภาษีจะถือว่าเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งแต่ในการฟ้องร้องคดีภาษีอากรต้องกระทำต่อศาลภาษีอากรเท่านั้นหาใช้ศาลปกครองเหมือนในประเทศฝรั่งเศสแต่อย่างใด

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 90.

การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรนี้ผู้เสียภาษีและหัวหน้าสำนักงานภาษีส่วนท้องถิ่น สามารถอุทธรณ์โต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีได้ โดยยื่นคำร้องภายใน 1 เดือนนับตั้งแต่ทราบคำตัดสินของคณะกรรมการภาษีท้องถิ่น ซึ่งประมวลกฎหมายว่าด้วยระเบียบการเงินและภาษีได้แยกคำร้องออกเป็น 4 ประเภทคือ²⁰

- (1) เรื่องราวที่ขอให้มาเล่าหรือเปลี่ยนแปลงคำตัดสินของฝ่ายบริหาร
- (2) คำร้องให้ปฏิบัติไปตามคำตัดสินของฝ่ายบริหาร
- (3) เรื่องราวที่ขอให้มีการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดนอกเหนือไปจากการออกคำตัดสินของฝ่ายบริหาร
- (4) คำร้องให้มีการพิพากษาเพื่อให้ทราบว่ามิชอบหรือมิใช่ข้อผูกพันเรื่องภาษีหรือไม่ดีระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐบาลหรือให้พิพากษาว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่ภาษีเป็นโมฆะ

การพิจารณาคดีในศาลภาษีโดยทั่วไปแล้วศาลจะพิจารณาคดีโดยเปิดเผย แต่ในบางกรณีศาลด้วยความยินยอมของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายอาจจะพิพากษาคำตัดสินข้อขัดแย้งโดยเป็นการลับก็ได้ นอกจากนี้ในการพิจารณาคดีผู้พิพากษาไม่ถูกผูกมัดว่าจะต้องรับฟังเฉพาะพยานหลักฐานที่เสนอมาในคำฟ้องหรือคำให้การเท่านั้น ส่วนการพิพากษานั้นเมื่อศาลเห็นว่าคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานไม่ชอบด้วยกฎหมายศาลชอบที่จะเพิกถอนคำสั่งทั้งหมดหรือแก้ไขบางส่วนก็ได้ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการเพิกถอนคำสั่งมากกว่า แต่อย่างไรก็ตามศาลไม่สามารถออกคำสั่งใหม่แทนเจ้าพนักงานได้²¹

เมื่อศาลภาษีชั้นต้นตัดสิน คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปยังศาลภาษีสหพันธรัฐ (Federal Fiscal Court) โดยกฎหมายกำหนดเงื่อนไขการอุทธรณ์ดังต่อไปนี้²²

- (1) ต้องมีทุนทรัพย์เกิน 1,000 D.M.
- (2) ผู้อุทธรณ์กล่าวหาว่าการพิจารณาคดีของศาลภาษีชั้นต้นมีข้อบกพร่องเกี่ยวกับ

²⁰ อธิป จิตต์สำเร็จ "การอุทธรณ์ภาษีในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน, "รัฐสภาสาร 29 (พฤษภาคม 2524) : 57.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 54.

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 60.

พยานหลักฐาน ในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นได้จากกฎเกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับองค์คณะของผู้พิพากษาของศาลชั้นต้น หรือการเสนอพยานหลักฐาน โดยคู่คดีถูกละเมิดหรือถ้าประชาชนถูกห้ามมิให้เข้าฟังคดี ยกเว้นจะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนั้นอาจมีการยื่นอุทธรณ์ได้ถ้าศาลชั้นต้นมิได้ให้เหตุผลในคำพิพากษา

(3) เป็นข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีศุลกากร

เนื่องจากศาลภาษีสหพันธรัฐเป็นศาลระดับสูงสุด ฉะนั้นคำพิพากษาของศาลจึงเป็นที่สุดไม่อาจอุทธรณ์ต่อไปได้อีก อย่างไรก็ตามคำพิพากษาของศาลภาษีสหพันธรัฐอาจอุทธรณ์ไปยังศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธรัฐได้ ถ้าหากเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับรัฐธรรมนูญและอยู่ในอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญ²³

-ประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลภาษีสหรัฐเป็นศาลพิเศษที่รัฐสภาได้ออกรัฐบัญญัติตั้งขึ้นเพื่อให้เอกชนหรือคณะบุคคลบริษัทต่างๆ ซึ่งถูกรัฐบาลประเมินเรียกเก็บภาษีจะได้นำคดีขึ้นฟ้องร้องหรือคัดค้าน โดยผู้ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีจะได้นำคดีขึ้นฟ้องร้องหรือคัดค้านโดยผู้ถูกประเมินที่ฟ้องยังไม่ต้องชำระเงินค่าภาษีก่อน แต่ผู้ฟ้องต้องยื่นคำฟ้องภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้อ่านคำวินิจฉัยโดยทางไปรษณีย์²⁴

ศาลภาษีสหรัฐมีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรให้รัฐบาล เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีที่ดิน ภาษีทรัพย์สิน ภาษีทรัพย์สินที่ได้รับการยกให้รวมทั้งภาษีสรรพสามิต ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการเสียภาษีไม่ครบถ้วนขาดไปหรือเกินไป และโดยผลแห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยเงินบำเหน็จบำนาญของลูกจ้างที่ออกจากงาน ในปี ค.ศ.1974 ได้บัญญัติให้ศาลภาษีสหรัฐมีอำนาจพิพากษาหรือวินิจฉัยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในโครงการช่วยเหลือลูกจ้างที่ออกจากงาน เช่นกำหนด

²³ Harvard Law School, Taxation in The Federal Republic of Germany, p.680.

²⁴ CCH, Tax Court Procedure and Practice. (Chicago : Commerce Clearing House, 1964), p. 30.

จำนวนเงินบำเหน็จบำนาญ เงินจ่ายประจำปี การแบ่งปันผลกำไร การให้บำเหน็จเป็นโบนัส เป็นต้น²⁵

เมื่อศาลภาษีสหรัฐมีคำพิพากษาแล้ว คู่ความก็สามารถอุทธรณ์ฎีกาคำพิพากษาของศาลภาษีไปยังศาลอุทธรณ์ หรือศาลฎีกาแห่งสหรัฐได้ ยกเว้นเป็นคดีภาษีที่มีทุนทรัพย์น้อย (Small Tax Cases) ซึ่งหมายถึงคดีที่มีจำนวนเงินภาษีที่ยังชำระขาดอยู่หรือชำระเกินไปมีจำนวนไม่เกิน 1,500 เหรียญ และโจทก์ได้ยื่นคำร้องมาพร้อมฟ้องขอให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาตามข้อบังคับว่าด้วยคดีประเภทนี้ด้วย²⁶

อนึ่งนอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาและพิพากษาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษแล้ว แต่ประเทศสหรัฐยังได้มีการจัดตั้งศาลพิเศษขึ้นเพื่อทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีศุลกากรอันเป็นคดีภาษีอากรประเภทหนึ่งอีกองค์กรหนึ่งต่างหากด้วย

ศาลภาษีศุลกากรสหรัฐ (United States Customs Court) มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีศุลกากร และพิกัตอัตราศุลกากรซึ่งผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการเรียกเก็บต่อเจ้าพนักงานศุลกากรโดยชอบแล้วแต่ถูกปฏิเสธ ส่วนใหญ่เป็นคดีที่ฟ้องกล่าวหาว่าเจ้าพนักงานศุลกากรทำการประเมินและจำนวนเรียกเก็บภาษีไม่ถูกต้องไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือเรียกเก็บภาษีศุลกากรผิดประเภทผิดพิกัตที่จำแนกไว้ในบัญชีพิกัตอัตราอากร ศาลนี้ไม่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญาเลย ดังนั้น ถ้ามีผู้กระทำความผิดฐานนำสินค้าเข้าโดยหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษี หรือนำของผิดกฎหมายเข้าประเทศต้องนำคดีอาญาไปฟ้องต่อศาลชั้นต้นสหรัฐ สำหรับการอุทธรณ์นั้นเมื่อศาลภาษีศุลกากรมีคำพิพากษาแล้วคู่ความสามารถยื่นอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ ภาษีศุลกากรและสิทธิบัตร (United States Court of Customs and Patent Appeals) และอาจฎีกาต่อไปยังศาลฎีกาโดยหมายอนุญาตให้ฎีกา²⁷

²⁵ ประมุข สวัสดิ์มงคล และโสภณ รัตนกร, "รายงานการดูงานศาลยุติธรรม ณ ประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา," ใน รายงานการไปดูงานศาลในต่างประเทศ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์การศาสนา, 2519) หน้า 33.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 35.

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 30-31.