บทที่ 17
การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากร

การอุทธรณ์ (appeal) เป็นการคัดค้านการประเมิน ซึ่งเจ้าพนักงานได้ประเมินแล้วให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีอากร โดยขอให้ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์และศาลเพิกถอนหรือสั่งแก้ไขเปลี่ยนแปลงการประเมินนั้นตามลำดับ การจัดเก็บภาษีอากรส่วนมากมีข้อกำหนดให้เป็นภาระของผู้เสียภาษีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการว่า ตนเองมีทรัพย์สิน มีเงินได้ หรือมีกิจการอะไรบ้างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด อันมีลักษณะเป็นการประเมินตนเอง (self assessment) และเมื่อยื่นแบบแสดงรายการพร้อมทั้งชำระค่าภาษีไปแล้ว เจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐยังสงวนอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บเพิ่มเติมตามที่เห็นสมควรได้อีกด้วย ตัวอย่างเช่น การขอเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้มีเงินได้ที่จะยื่นแบบ ภ.ง.ด. 9 ซึ่งกรอกรายการแสดงรายได้และจำนวนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร พร้อมทั้งชำระเงินค่าภาษีไว้ก่อน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบแล้ว อาจวินิจฉัยให้ผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเพิ่มก็อาจเรียกให้มาชำระภาษีอากรเพิ่มเติมอีกได้ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะ self assessment นี้มักก่อให้เกิดการขัดแย้งระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและราษฎรผู้เสียภาษีเกิดขึ้นได้เสมอ เพราะการวินิจฉัยปัญหาต่าง ๆ ของพนักงานเจ้าหน้าที่นั้น บางกรณีก็ดำเนินไปโดยถูกต้องเรียบร้อย บางครั้งก็มีปัญหาทำให้เกิดการโต้แย้งขึ้นได้ โดยเฉพาะการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มทางด้านสรรพากร การประเมินราคาสินค้าและภาษีอากรทางศุลกากรเหล่านี้แม้จะมีประกาศหรือระเบียบข้อบังคับเป็นแนวทางไว้ แต่ในทางปฏิบัติก็มีปัญหาหรือช่องทางให้ใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติอยู่เสมอ เพราะกฎหมายก็ดี ระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ก็ดี ไม่สามารถที่จะกล่าวได้โดยละเอียดทุกแง่ทุกมุม หากแต่ได้กำหนดเพียงหลักการใหญ่ ๆ ไว้ให้เท่านั้น ส่วนข้อปลีกย่อยของปัญหาที่เกิดมักจะให้อยู่ในดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติเสียเป็นส่วนมาก ดังนั้นเพื่อความเป็นธรรมในระบบภาษีอากร ประเทศต่าง ๆ ซึ่งมีข้อกำหนดเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ ได้ร้องเรียนหรืออุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Board of Appeals) หรือสถาบันยุติธรรมตามลำดับขั้นได้

การอุทธรณ์ร้องเรียนนี้มีกรรมวิธีต่างกันไป สุดแต่ระเบียบบริหารของแต่ละประเทศ และแล้วแต่คดีหรือเรื่องราวเหล่านั้นจะเกี่ยวข้องสถานใด ซึ่งอาจพิจารณาจากแนวทางการอุทธรณ์ของประเทศต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ได้ตามลำดับ

1. สหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาได้จัดตั้งศาลภาษีสำหรับพิจารณาอรรถคดีทางภาษีอากรขึ้นเป็นการเฉพาะ เมื่อมีคดีภาษีอากรทางด้านสรรพากรและสรรพสามิตก็นำคดีขึ้นศาลภาษีอากร (Tax Court of the United States) ถ้าเป็นคดีเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรก็นำขึ้นศาลศุลกากร (U.S. Customs Court) และหากยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยตัดสินของศาลดังกล่าวก็อาจร้องเรียนไปยังศาลชั้นสูง ได้แก่ศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐ (Court of Appeals of the United States) ศาลพิจารณาเรียกร้องสิทธิ (Court of Claim) ศาลอุทธรณ์เกี่ยวกับศุลกากรและการจดทะเบียนเครื่องหมายการค้า (Court of Customs and Patent Appeals) แล้วแต่กรณี จนถึงศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ (Supreme Court of the United States) เป็นที่สุด

ศาลที่เกี่ยวข้องกับกิจการภาษีอากรและศาลที่สำคัญ ๆ คือ

1. ศาลทั่วไป (Federal District Court)
2. ศาลภาษี (U.S.Tax Court)
3. ศาลศุลกากร (U.S. Customs Court)
4. ศาลอุทธรณ์เกี่ยวกับศุลกากรและเครื่องหมายการค้า (Federal Court of Customs and Patent Appeal)
5. ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ (U.S. Supreme Court)

นอกจากศาลดังกล่าวทั้ง 5 นี้แล้ว ยังมีศาลต่าง ๆ อีกเป็นอันมาก แต่จะไม่กล่าวถึงในที่นี้ ได้แก่ Court of Claim, U.S. Court of Appeals, Circuit Court และ Commerce Court เป็นต้น

ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะศาลภาษี ศาลศุลกากรและศาลที่สำคัญบางศาลเท่านั้น

1. **ศาลทั่วไป (Federal District Court)** เป็นศาลขั้นต้นของศาลสหรัฐ (Federal) ศาลแห่งสหรัฐมีรูปต่างกันออกไปถึง 7 รูป มีหน้าที่พิจารณาอรรถคดีทั่วไปทั้งคดีแพ่งและคดีอาญา (Criminal and Civil Cases) ที่เกี่ยวกับกฎหมายแห่งสหรัฐ

2. ศาลภาษี (Tax Court of the United States) แต่เดิมมาเป็นคณะกรรมการอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากร (U.S.Board of Tax Appeals) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระทางฝ่ายบริหาร (Independent Executive Agency) คณะกรรมการได้แต่งตั้งขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1924 ต่อมาได้ปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงเป็นศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรประกอบด้วยคณะตุลาการจำนวน 16 คน และเลือกคนหนึ่งในจำนวนนี้เป็นหัวหน้า เรียกว่า "Chief Judge" อยู่ในตำแหน่งหัวหน้าคราวละ 2 ปี ส่วนตุลากรทั้งหมดนี้อยู่ในตำแหน่งคราวละ 12 ปี

การแบ่งส่วนราชการของศาลภาษี แบ่งออกเป็นกองต่าง ๆ รวม 16 กอง โดยมีคณะตุลาการแต่ละคนในจำนวน 16 คน ทำหน้าที่หัวหน้าแต่ละกอง และมีสำนักงานฝ่ายเจ้าหน้าที่ศาล (Office of the Clerk of Court) และสำนักงานฝ่ายบริการของเจ้าหน้าที่ (Office of the Administrative)

ศาลภาษีอากร มีหน้าที่พิจารณาคดีต่าง ๆ และการร้องเรียนเกี่ยวกับการพิจารณาที่เห็นว่าอาจไม่เป็นธรรมของเจ้าหน้าที่และการวินิจฉัยชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner of Internal Reveaue Service) เกี่ยวแก่การประเมินภาษีเงินได้สูงเกินไป (Over payments in income) หรือภาษีผลกำไร (Profit) ภาษีทรัพย์สินและมรดก ภาษีการให้ภาษีเสริม (Surtax) หรือการวินิจฉัยชี้ขาดให้คืนเงินในส่วนที่เรียกเก็บเกินกว่าความเป็นจริงให้แก่ผู้เสียภาษีอากรด้วย

ศาลมีอำนาจที่จะเป็นผู้กำหนดวัน เวลา และสถานที่ที่จะดำเนินคดีและตัดสินได้ ทั้งนี้เพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร สุดแต่ศาลจะเห็นควร การพิจารณาของศาลเปิดโอกาสให้ประชาชนฟังการพิจารณาได้

3. ศาลศุลกากร (U.S.Customs Court) แต่เดิมมามีฐานะเป็นคณะกรรมการตีราคาทั่วไปแห่งสหรัฐ (The Board of United States General Appraisers) ซึ่งได้จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1890 ต่อมาได้เปลี่ยนแปลงและปรับปรุงเป็นศาลศุลกากรเมื่อปี ค.ศ. 1926

คณะตุลาการของศาลศุลกากรมีทั้งหมดรวม 9 นาย ในจำนวนนี้จะได้รับการแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งหัวหน้าคณะตุลาการ 1 นาย เรียกว่า "Chief Justice" และมีผู้ช่วยตุลาการเจ้าหน้าที่ศาลและจ่าศาล

คณะตุลาการแบ่งการพิจารณาคดีออกเป็น 3 คณะ โดยมีผู้พิพากษาอยู่คณะละ 3 นาย คณะตุลาการนี้จะแต่งตั้งจากบุคคลที่สังกัดอยู่ในพรรคการเมืองเดียวกันเกินกว่า 5 นายไม่ได้

ศาลนี้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาและวินิจฉัยเกี่ยวกับคำร้องเรียน เพื่อขอให้ศาลพิจารณาการวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการตีราคาสินค้านำเข้าใหม่ และคำวินิจฉัยอื่น ๆ เกี่ยวแก่ภาษีอากรของศุลกากรเขต (Collecter) ซึ่งรวมทั้งการชี้ขาดพิกัดอัตราศุลกากรด้วย

4. **ศาลอุทธรณ์ภาษีอากรและเครื่องหมายการค้า (U.S.Court of Customs and Patent Appeals)** ได้จัดตั้งขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1910 เพื่อทำหน้าที่พิจารณาตัดสินปัญหาการปฏิบัติเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร ต่อมาในปี ค.ศ. 1929 ได้มีการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงเพิ่มอำนาจและหน้าที่ขึ้น กล่าวคือนอกจากจะมีอำนาจตัดสินคดีการปฏิบัติเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรแล้ว ยังมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับข้อพิพาทและปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนเครื่องหมายการค้าด้วย

นอกจากนี้ศาลอุทธรณ์ภาษีอากรและการจดทะเบียนเครื่องหมายการค้ายังทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยข้อบกพร่องเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร ซึ่งได้จากการศึกษาค้นคว้าและวิจัยโดยคณะกรรมการพิจารณาพิกัดอัตราศุลกากร (U.S. Tariff Commission) ด้วย

คณะตุลาการของศาลนี้ มีจำนวนรวม 5 นาย เป็นหัวหน้าคณะตุลาการ (Chief Judge) เสีย 1 นาย มีเจ้าพนักงานศาล (Clerk) และจ่าศาล (Marshal) รวมทั้งเจ้าหน้าที่ประชาสัมพันธ์และผู้ช่วยอื่น ๆ อีก โดยปกติคณะตุลาการจะออกพิจารณาคดีเต็มทั้งคณะ

5. **ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ** (The Supreme Court of the United States) เป็นศาลสูงสุดทางอำนาจฝ่ายตุลาการ ซึ่งได้กำหนดการจัดตั้งไว้ในรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา ส่วนศาลอื่น ๆ รองลงมาอาจจัดตั้งขึ้นโดยคำแนะนำเห็นชอบของรัฐสภา (Congress)

อาจกล่าวได้ว่า ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐได้เกิดขึ้นพร้อมกับการสถาปนาอิสรภาพและรัฐธรรมนูญในปี ค.ศ. 1789 ซึ่งต่อมาได้มีการจัดรูปองค์การบริหารของศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ ในปี ค.ศ. 1790

ศาลสูงสุดของสหรัฐมีประธานศาลสูงสุดเป็นหัวหน้า (Chief Justice) และประกอบด้วยผู้พิพากษาอีก 8 นาย รวมทั้งสิ้นเป็น คณะตุลาการ ซึ่งแต่งตั้งโดยความเห็นชอบของรัฐสภา แต่อำนาจในการเลือกและเสนอแนะเป็นของประธานาธิบดี สมาชิกของคณะตุลาการศาลสูงสุดดำรงตำแหน่งโดยปกติ คือ อายุ 70 ปี หรือรับราชการมาแล้วไม่ต่ำกว่าตำแหน่งตุลาการของรัฐบาลกลาง (Federal Judge) ไม่น้อยกว่า 10 ปี หรืออายุ 65 ปี และรับราชการมาแล้วไม่น้อยกว่า 15 ปี

เจ้าหน้าที่บริหารของศาลได้แก่ เจ้าพนักงานศาล (Clerk) และผู้ช่วยอีก 2 นาย เจ้าพนักงานประกาศิต (Reporter of Decision) จ่าศาล (Marshal) และ บรรณารักษ์ (Librarian) ซึ่งแต่งตั้งโดยศาลเอง

สำหรับระยะเวลาการพิจารณาของศาล โดยปกติ เริ่มตั้งแต่วันจันทร์แรกของเดือนตุลาคมไปจนถึงกลางเดือนมิถุนายนของทุกปี และพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ไม่น้อยกว่า 1,700 เรื่อง

ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทุกคดีซึ่งถึงที่สุดที่ศาลนี้ตามกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐได้ระบุไว้ ดังนั้น ศาลแห่งนี้จึงทำหน้าที่คล้ายศาลฎีกาของประเทศไทย

ในสหรัฐอเมริกานั้น เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นพ้องกับการประเมินภาษีก็ดีและการตีราคาของเจ้าหน้าที่ก็ดี มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ไปยังเจ้าหน้าที่ชั้นสูงขึ้นไปอีกระดับหนึ่งได้ และหากยังไม่เป็นที่พอใจในการวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์นั้น ๆ ก็อาจนำคดีขึ้นร้องเรียนต่อศาลแล้วแต่กรณี เช่น คดีทางภาษีเกี่ยวกับการสรรพากรและสรรพสามิตก็นำคดีขึ้นศาลภาษีอากร (Tax Court of the United States) คดีเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรก็นำขึ้นศาลศุลกากร (U.S. Customes Court) เป็นต้น และหากยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยตัดสินของศาลดังกล่าวก็อาจร้องเรียนต่อไปยังศาลชั้นสูงได้แก่ศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐ (Court of Appeals of the United States) ศาลพิจารณาการเรียกร้องสิทธิ (Court of Claim) ศาลอุทธรณ์เกี่ยวกับศุลกากรและการจดทะเบียนเครื่องหมายการค้า (Court of Customes and Patent Appeals) แล้วแต่กรณี จนถึงศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ (Supreme Court of the United States) เป็นที่สุด

2. อังกฤษ

ในประเทศอังกฤษ อาจแยกการอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรได้ดังนี้ คือ

1. **การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายสรรพากร** กรมสรรพากรแบ่งการบริหารออกเป็นเขต โดยมีหัวหน้าเขตตรวจสอบภาษี (Inspector of Tax) เป็นผู้บังคับบัญชา หัวหน้าเขตตรวจสอบดังกล่าวมีหน้าที่ส่งใบแจ้งการเสียภาษี ประเมินภาษี และสอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับภาษีที่จะต้องเสียตลอดจนทำความตกลงอย่างไม่เป็นทางการกับผู้เสียภาษี ในกรณีที่มีความเห็นขัดแย้งกันถ้าตกลงกันไม่ได้ผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการสามัญ (General Commissioners) หรือบางครั้งก็เรียกว่าคณะกรรมการท้องถิ่น (Local Commissioners) อันประกอบด้วยบุคคลซึ่งได้รับแต่งตั้งให้ประจำอยู่เป็นเขต ๆ ไป บุคคลเหล่านี้ไม่ได้รับเงินเดือนหรือค่าจ้างแต่อย่างใด คณะ

กรรมการชุดนี้มีหน้าที่ประเมินภาษีเงินได้ และรับฟังการอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีเงินได้ คณะกรรมการสามัญเป็นอิสระไม่ขึ้นกับกระทรวงการคลัง

สำหรับที่ลอนดอน มีคณะกรรมการพิเศษ (Special Commissioners) คณะกรรมการชุดนี้ประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญซึ่งกระทรวงการคลังแต่งตั้งและรับเงินเดือนจากกระทรวงการคลัง คณะกรรมการพิเศษนี้ปฏิบัติหน้าที่โดยใกล้ชิดกับคณะกรรมการสามัญ ผู้เสียภาษีอาจร้องขอให้คณะกรรมการพิเศษประเมินภาษีบางประเภทได้ เช่น ภาษีเกี่ยวกับกำไรจากธุรกิจการค้า เป็นต้น คณะกรรมการพิเศษชุดนี้แต่ผู้เดียวที่มีอำนาจประเมินภาษีเสริมและภาษีเงินผลกำไร คณะกรรมการพิเศษรับฟังการอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีดังกล่าวเป็นอิสระไม่อยู่ใต้บังคับบัญชาของกรมสรรพากร

คณะกรรมการสามัญและคณะกรรมการพิเศษเหล่านี้ทำหน้าที่กึ่งตุลาการ (Quasi Judicial) ซึ่งมีฐานะเป็นกรรมการพิจารณาการอุทธรณ์ (Appeal Commissioners) นั้น โดยปกติการประเมินภาษีอากรอาจทำโดยคณะกรรมการสามัญ หรือคณะอนุกรรมการ (Additional Commissioners) ซึ่งคณะกรรมการสามัญได้แต่งตั้งขึ้น ผู้เสียภาษีหรือหัวหน้าเขตตรวจสอบภาษีอาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอนุกรรมการต่อคณะกรรมการสามัญได้ แต่ในบางกรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ได้แต่ฝ่ายเดียวเท่านั้น การประเมินภาษีบางประเภทโดยคณะกรรมการสามัญนั้นผู้เสียภาษีอาจเลือกอุทธรณ์โดยตรงต่อคณะกรรมการพิเศษก็ได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีหรือหัวหน้าเขตตรวจสอบภาษีไม่เห็นพ้องกับการวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวก็ยังนำคดีฟ้องร้องต่อศาลได้ การฟ้องร้องยังศาล ถ้าเป็นเรื่องภาษีสรรพากรหัวหน้าเขตตรวจสอบสรรพากรจะเป็นผู้ดำเนินคดีของฝ่ายราชการ ถ้าเป็นข้อพิพาทซึ่งมีวงเงินต่ำกว่า 200 ปอนด์ ก็อนุญาตให้ฟ้องร้องยัง County Court ได้ ศาลมีหน้าที่พิจารณาทั้งปัญหาข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง

การตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีท้องถิ่น หรือภาษีมรดกให้อุทธรณ์ต่อ Local valuation courts ซึ่งแต่งตั้งขึ้นเป็นหน่วยอิสระโดย County Councils และ County borough councils และอุทธรณ์ต่อไปยัง Land Tribunal ได้ ศาลที่เรียกว่า Land Tribunal นี้ ประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานสภาขุนนางเป็นผู้แต่งตั้ง ถ้าหากมีปัญหาในข้อกฎหมายอีกก็อุทธรณ์ต่อไปยังศาลอุทธรณ์ได้

คำตัดสินของศาลอุทธรณ์อาจอุทธรณ์ต่อสภาขุนนางได้ แต่ต้องได้รับอนุญาตจากศาลอุทธรณ์เสียก่อน ศาลอุทธรณ์จะอนุญาตเฉพาะในกรณีที่ปัญหานั้นมีความสำคัญมาก หรือผู้-

พิพากษาทั้ง 3 คนของศาลอุทธรณ์ไม่ลงความเห็นเป็นเอกฉันท์ สภาขุนนางมีอำนาจที่จะพิจารณาทั้งในปัญหาข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง แต่ตามปกติพิจารณาเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น

2. **การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายศุลกากรและสรรพสามิต** กรมศุลกากรและสรรพสามิตไม่มีหน้าที่รับการอุทธรณ์ (No appelate function) ดังเช่นกรมสรรพากร ตามปกติผู้เสียภาษีติดต่อกับนายด่านแต่ผู้เดียว นายด่านมีหน้าที่จัดเก็บภาษีโภคภัณฑ์ อากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ตลอดจนสอบสวนและตกลงปัญหาโต้แย้งกับผู้เสียภาษีอากรอย่างไม่เป็นทางการ ถ้าตกลงกันไม่ได้ผู้เสียภาษีก็อาจดำเนินการดังนี้ คือ

(1) ในกรณีที่มีปัญหาโต้แย้งเกี่ยวกับราคาสินค้า เพื่อเสียอากรศุลกากร นอกจากผู้เสียภาษีจะร้องต่อเจ้าหน้าที่ทางศุลกากรตามลำดับชั้นการบังคับบัญชา ก็มีอีกทางหนึ่ง คือ **ให้คนกลาง (Referee)** ซึ่งประธานสภาขุนนางแต่งตั้งเป็นผู้ตัดสินชี้ขาด

(2) ในกรณีที่ปัญหาโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรืออื่น ๆ ถ้าผู้เสียภาษีคิดว่าทางการประเมินภาษีอากรมากเกินไป หรือมิได้รับความเป็นธรรมก็อาจปฏิเสธไม่ยอมชำระภาษีและต่อสู้คดีกับกรมศุลกากรและสรรพสามิตในศาลได้

3. **การพิจารณาคดีโดยศาล (Judicial Review)** ศาลที่มีอำนาจพิจารณาและพิพากษาเกี่ยวแก่ภาษีอากร มีดังนี้ คือ

1) Court of Quarter Sessions ผู้พิพากษา (Justice of the peace) จะได้รับการแต่งตั้งให้ไปประจำอยู่ทุก ๆ County เพื่อทำหน้าที่ทั้งในทางตุลาการและทางบริหารตามขอบเขตที่มีกำหนดไว้ ศาลนี้ประกอบด้วยคณะกรรมการตุลาการของเคาน์ตี้อื่น ๆ ซึ่งเลือกจากผู้มีคุณสมบัติพิเศษโดยเฉพาะมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ผู้พิพากษาเหล่านี้ไม่ได้รับเงินเดือน

2) County Courts ศาลนี้มีผู้พิพากษาประจำอยู่เพียงคนเดียว ทำหน้าที่พิพากษาคดีเกี่ยวกับความแพ่งที่มีมูลค่าไม่เกิน 200 ปอนด์ และคดีที่เกี่ยวกับผู้หลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีอากร

3) High Court of Justice มีผู้พิพากษาประจำอยู่ประมาณ 25-39 คน ศาลนี้แบ่งออกเป็น 3 กอง รวมทั้ง King's Bench Division ด้วย ศาลนี้พิจารณาความแพ่งการหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีอากรและพิจารณาคำอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ กรมสรรพากรและคำตัดสินของ Court of Quater Sessions ด้วย

4) Court Appeal ศาลแห่งนี้แบ่งออกเป็นกองรวม 4 กอง แต่ละกองทำหน้าที่ในการพิจารณาเหมือนกัน กล่าวคือ รับคำอุทธรณ์จากคำพิพากษาของ High Court County Court และ Land Tribunal

5) House of Lords ในประเทศอังกฤษ ศาลสูงสุดของประเทศ (Supreme Court of Appeal) คือ House of Lords การพิจารณาอรรถคดีของศาลนี้ดำเนินการโดย "Lords of Appeal" ซึ่งประกอบด้วย Lord Chanceller และ Lord of Appoal in Ordinary อีก 9 นาย ในบรรดา Lord of Appeal in Ordinary ทั้ง 9 นายนี้ พระมหากษัตริย์จะทรงแต่งตั้งจากบรรดาขุนนางที่มีความรู้ ความชำนาญและความสามารถเกี่ยวกับกฎหมายมาแล้วเป็นอย่างดี ศาลนี้เป็นศาลสูงสุดและมีหน้าที่จะพิจารณาคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ซึ่งรวมทั้งคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรด้วย

3. ออสเตรเลีย

ในออสเตรเลีย หากการวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ไม่ถูกต้องทำให้เกิดปัญหาหรือมีข้อโต้แย้ง เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ได้มีกฎหมายกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการยื่นอุทธรณ์ขอความยุติธรรมต่อคณะกรรมการพิจารณาการอุทธรณ์ ต่อศาลของมลรัฐและต่อศาลสูงต่อไปได้ การอุทธรณ์เกี่ยวกับเรื่องภาษีทำได้หลายระดับแล้วแต่ประเภทของภาษี ภาษีบางประเภทอาจอุทธรณ์ได้สูงสุดเพียงแต่ศาลของมลรัฐ แต่บางภาษีอาจอุทธรณ์ได้สูงขึ้นไปจนถึงศาลสูง เช่น ภาษีเงินได้ เป็นต้น ส่วนเรื่องศุลกากรในกรณีที่มีปัญหาโต้แย้งเกี่ยวกับราคาสินค้าผู้เสียภาษีมีสิทธิร้องต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรตามลำดับชั้นของการบังคับบัญชา

การอุทธรณ์ภาษีของออสเตรเลีย แยกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

ก. การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายสรรพากร

ข. การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายศุลกากร

ก. การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ภาษีอากรฝ่ายสรรพากรส่วนมากเป็นภาษีที่เรียกเก็บโดยรัฐบาลกลาง มีสำนักงานเขต ซึ่งเป็นหน่วยงานของกรมภาษีอากรทำหน้าที่อยู่ประจำเขตรับผิดชอบในการจัดเก็บ หัวหน้าสำนักงานของแต่ละเขตมีหน้าที่ในการประเมินภาษี หากมีการขัดแย้งใด ๆ เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับสำนักงานเขตและตกลงกันไม่ได้ก็ต้องเสนอข้อขัดแย้งนั้นไปยังกรมภาษีอากรให้ตัดสิน การอุทธรณ์ที่มีปรากฏอยู่เสมอได้แก่ภาษีเงินได้ อากรมรดก และอากรการให้ เป็นต้น

การประเมินภาษีเงินได้เป็นหน้าที่ของกรมภาษีอากรโดยตรง ส่วนการประเมินอากรมรดกและอากรการให้นั้น จะกระทำในรูปของคณะกรรมการ ซึ่งแต่งตั้งโดยตรงจากทางการโดยเฉพาะเรียกว่า "คณะกรรมการประเมิน" หากผลการประเมินของคณะกรรมการทำให้ผู้เสียภาษีไม่พอใจก็อาจยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคอมมิชันเนอร์ (Commissioner) กรมภาษีอากรซึ่งเทียบได้กับตำแหน่งอธิบดี ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการประเมิน คอมมิชันเนอร์กรมภาษีอากรทรงไว้ซึ่งอำนาจที่จะสั่งให้มีการตรวจสอบการประเมินที่คณะกรรมการประเมินได้กระทำไปแล้วเสียใหม่ได้ ผลการตรวจสอบการประเมินของคอมมิชันเนอร์ (Commissioner) เมื่อได้ชี้ขาดไปแล้วหากผู้จัดการมรดกยังไม่พอใจก็สามารถยื่นเรื่องราวคัดค้านต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ (Board of Review) ต่อไปอีก ทั้งนี้ เพราะคณะกรรมการอุทธรณ์ตั้งขึ้นเพื่อพิจารณาชี้ขาดการประเมินของคอมมิชันเนอร์กรมภาษีอากร แต่ถ้าผลของการชี้ขาดของคณะกรรมการอุทธรณ์ยังไม่เป็นที่พอใจ ผู้เสียภาษีก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลของมลรัฐ และศาลสูงของประเทศได้ การตัดสินของศาลสูงของประเทศถือเป็นที่สุด การตัดสินของคณะกรรมการอุทธรณ์ซึ่งเป็นชั้นที่ 2 ของการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีนับว่าสำคัญมาก เพราะเมื่อมีการอุทธรณ์ต่อไปอีกในชั้นศาลนั้น ศาลจะอาศัยข้อเท็จจริงที่คณะกรรมการอุทธรณ์ได้พิจารณาไว้แล้วนั้นเป็นหลักเกณฑ์ในการตัดสินชี้ขาดด้วย เหตุนี้การอุทธรณ์ส่วนมากจึงมักสิ้นสุดลงแค่คณะกรรมการอุทธรณ์เท่านั้น

คณะกรรมการอุทธรณ์มีอำนาจที่จะชี้ขาดให้ลด เพิ่ม หรือยืนยันการประเมินของคอมมิชั่นเนอร์กรมภาษีอากรก็ได้ และมีหน้าที่รับการอุทธรณ์ข้อขัดแย้งเกี่ยวกับภาษีต่าง ๆ แทบทุกภาษียกเว้นค่าธรรมเนียมใบยาสูบ ค่าธรรมเนียมผลไม้กระป๋อง และอากรศุลกากร ส่วนการอุทธรณ์อากรมรดกและอากรการให้นั้นจะต้องกระทำต่อคณะกรรมการพิเศษซึ่งตั้งขึ้นสำหรับพิจารณาภาษีนี้โดยเฉพาะทั้งนี้เพราะการประเมินอากรประเภทที่กล่าวนี้มีความยุ่งยากมาก

ในการอุทธรณ์นอกจากที่เป็นอำนาจของคอมมิชั่นเนอร์แล้ว เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชน ทางการยังได้จัดให้มีสำนักงานคณะกรรมการอุทธรณ์ไว้ในเมืองใหญ่ ๆ รวม 3 แห่ง คือ ที่เมืองซิดนีย์ เมลเบอร์น และบริสเบน คณะกรรมการอุทธรณ์ประจำเมืองต่าง ๆ นี้ข้าหลวงใหญ่ (Governor General) ประจำมลรัฐที่เมืองนั้น ๆ ตั้งอยู่เป็นผู้แต่งตั้ง โดยคัดเลือกจากผู้มีความชำนาญในเรื่องภาษีอากร นอกจากนั้น จะต้องเป็นผู้ที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการทำบัญชีภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาอยู่ใกล้เคียงกับเขตของการอุทธรณ์และเป็นผู้อยู่ใกล้ชิดกับประชาชน เป็นต้น

การอุทธรณ์ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีเงินเดือน อากรมรดก และอากรการให้จะต้องยื่นต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ภายในกำหนดตามที่มีกฎหมายระบุไว้ โดยปกติกฎหมายจะกำหนดไว้ 60 วัน หลังจากการประเมินแล้วเสร็จ หรือหากผู้อุทธรณ์มีความประสงค์จะยื่นคำร้องต่อศาลสูงของมลรัฐหรือศาลสูงของรัฐบาลกลางเสียทีเดียวก็ทำได้ คณะกรรมการอุทธรณ์นอกจากจะทำหน้าที่ดังกล่าวแล้ว ยังมีหน้าที่รับการอุทธรณ์จากชาวต่างประเทศในกรณีที่มีปัญหาขัดแย้งในเรื่องภาษีเงินได้และภาษีเงินเดือนอีกด้วย ส่วนขอบเขตของการปฏิบัติงานนั้น นอกจากจะปฏิบัติหน้าที่ ณ สำนักงานแต่ละแห่ง คือที่เมืองซิดนีย์ เมลเบอร์น และบริสเบน แล้ว กฎหมายยังให้อำนาจออกไปปฏิบัติหน้าที่นอกสำนักงานได้ตามความจำเป็น

ในการสอบสวนหาหลักฐานและข้อเท็จจริงต่าง ๆ ประกอบการพิจารณานั้น คณะกรรมการต้องวางตัวเป็นกลาง มีอำนาจเรียกพยานมาสาบานตัวให้ถ้อยคำ เรียกตัวผู้เสียภาษีหรือผู้แทนมาชี้แจงก็ได้ สำหรับผู้แทนของผู้เสียภาษีนั้นส่วนมากก็มักจะเป็นผู้เชี่ยวชาญทางภาษี เป็นนักบัญชีหรือเป็นผู้ทำงานอยู่กับสำนักงานที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับภาษีอากร ในการพิจารณาการอุทธรณ์บางกรณีผู้เสียภาษีและคอมมิชั่นเนอร์กรมภาษีอากรอาจจะต้องมาให้ถ้อยคำด้วยตนเอง ถ้าคณะกรรมการขอความร่วมมือ

การพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์โดยปกติแล้ว เสียค่าใช้จ่ายน้อยมาก เรื่องที่คณะกรรมการจะรู้เห็นเป็นใจหรือรับประโยชน์จากผู้เสียภาษีในทำนองฉ้อราษฎร์บังหลวงนั้นเป็นไปได้ยากเพราะการเลือกสรรบุคคลที่จะมาทำหน้าที่เช่นว่านี้ ข้าหลวงใหญ่จะต้องคำนึงถึงทั้งคุณวุฒิ ความซื่อตรงและเป็นที่เชื่อถือได้ นอกจากนั้นการพิจารณาเลือกตัวบุคคลก็กระทำกันโดยเปิดเผย ฉะนั้นจึงเป็นที่เชื่อได้ว่าการติดสินบนเจ้าหน้าที่เป็นเรื่องที่จะเกิดขึ้นได้ยากมาก

นอกจากคณะกรรมการอุทธรณ์แล้ว ก็ยังมีคณะกรรมการอื่น ๆ ที่ตั้งขึ้นเพื่อให้ความช่วยเหลือในการพิจารณาการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีฝ่ายสรรพากรอีก เช่น

1) **คณะกรรมการตีราคา** (Valuation Board) หน้าที่สำคัญได้แก่การพิจารณาอุทธรณ์ที่เนื่องมาจากการตีราคา ซึ่งส่วนใหญ่มักจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียอากรมรดกและอากรการให้ คณะกรรมการตีราคามีสำนักงานอยู่ประจำเมืองต่าง ๆ 12 แห่ง แต่ละแห่งประกอบด้วยประธานกรรมการ 1 นาย และผู้ช่วยอีก 2 นาย

นอกเหนือไปจากรับการพิจารณาอุทธรณ์การตีราคาแล้ว คณะกรรมการตีราคายังเป็นผู้ชี้ขาดการประเมินอากรมรดกที่ผู้จัดการกองมรดกยื่นรายการเพื่อให้ประเมินเงินค่าอากรอีกด้วย

2) **คณะกรรมการพิจารณายกเว้นภาษี** (Board of Relief) ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนและภาษีเงินได้ กำหนดให้กรรมการคณะนี้เป็นผู้พิจารณายกเว้นภาษีเงินได้เป็นรายบุคคล แต่สำหรับเงินได้ที่ไม่เกิน 100 เหรียญ ให้อำนาจคอมมิชชันเนอร์กรมภาษีอากรเป็นผู้พิจารณายกเว้น ในการยกเว้นอาจกระทำโดยการลดภาษีให้เป็นกรณีพิเศษได้

3) **คณะกรรมการควบคุมตัวแทนภาษี** (Tax Agent Board) คณะกรรมการคณะนี้มิได้ทำหน้าที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ แต่ทำหน้าที่ควบคุมสำนักงานตัวแทนภาษีต่าง ๆ ให้ปฏิบัติงานเป็นไปตามระเบียบแบบแผน ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ตัวแทนภาษีนี้โดยปกติจะเป็นผู้กรอกรายการลงแบบฟอร์มต่าง ๆ ตลอดจนยื่นรายการเสียภาษีต่อทางการแทนผู้เสียภาษีการจัดตั้งสำนักงานตัวแทนภาษี จะต้องจดทะเบียน ณ สำนักงานของคณะกรรมการอุทธรณ์และหากมีเหตุผลเพียงพอคณะกรรมการอาจเพิกถอนใบอนุญาตของตัวแทนภาษีได้ แต่ตัวแทนภาษีก็ยังมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การเพิกถอนของคณะกรรมการต่อศาลได้ภายในกำหนดระยะเวลา ซึ่งส่วนมากจะไม่เกินวันที่ 31 มีนาคมของทุก ๆ ปี

ข. การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายศุลกากร การอุทธรณ์ภาษีศุลกากรเกิดขึ้นได้เมื่อผู้นำเข้าเห็นว่ากรมศุลกากรเรียกเก็บอากรไม่ถูกต้อง ซึ่งมีสิทธิที่จะเลือกดำเนินการได้สองทาง คือ ทางหนึ่งนำคดีขึ้นฟ้องร้องยังโรงศาลโดยตรง อีกทางหนึ่งยื่นอุทธรณ์คัดค้านการเรียกเก็บอากรต่ออธิบดีกรมศุลกากร แต่ส่วนมากมักจะไม่นำคดีไปยังโรงศาล มักจะยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อกรมศุลกากร ทางปฏิบัติในทางอุทธรณ์ยอมให้ผู้นำเข้าเสนอข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการตีราคาไม่ถูกต้อง ซึ่งเป็นเหตุให้เรียกเก็บอากรผิดพลาดประกอบเรื่องไว้ด้วย เพื่อเป็นทางประกอบการพิจารณาชี้ขาดอุทธรณ์ของอธิบดีกรมศุลกากร การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียอากร ผู้นำเข้าจำเป็นต้องวางเงินประกันไว้ก่อน ต่อเมื่ออธิบดีกรมศุลกากรชี้ขาดเป็นประการใดจึงจะได้คืนเงินอากรในกรณีที่เสียอากรไว้เกิน ถ้าผู้นำเข้ายังไม่พอใจคำชี้ขาดของอธิบดีกรมศุลกากร ก็มีสิทธิจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมศุลกากรต่อขึ้นไปได้จนถึงรัฐมนตรี คำวินิจฉัยของรัฐมนตรีถือเป็นเสร็จเด็ดขาด จะอุทธรณ์ต่อไปหรือนำคดีขึ้นฟ้องร้องยังโรงศาลอีกไม่ได้

ในกรณีที่ผู้นำเข้าไม่ประสงค์จะอุทธรณ์คัดค้านในระดับกรมศุลกากร แต่ต้องการจะให้ศาลเป็นผู้พิจารณาโดยตรง ก่อนจะนำคดีไปฟ้องร้องยังโรงศาลก็จำเป็นต้องชำระเงินอากรที่จะต้องเสียต่อกรมศุลกากรเสียก่อน ในการนี้จะต้องหมายเหตุไว้บนใบขนสินค้าว่า "Paid under pretest" พร้อมกับทำรายงานประกอบไว้ในใบขนสินค้า แสดงให้ทราบถึงลักษณะของสินค้าที่

นำเข้า รายละเอียดเกี่ยวกับข้อขัดแย้งต่าง ๆ ในเรื่องการเสียอากรที่ตกลงกันไม่ได้ แล้วลงนามรับรองไว้เป็นหลักฐาน

4. สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน

ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ได้แยกศาลออกตามประเภทของภาษีอากร แต่มีศาลภาษี (Fiscal Courts) กับศาลภาษีอากรของรัฐบาลกลาง (Federal Fiscal Court) ไว้และมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์และคัดค้านการอุทธรณ์ ตลอดจนกระบวนการดำเนินการและพิจารณาเรื่องหรือคดีเกี่ยวกับภาษีอากรไว้โดยเฉพาะเพื่อเป็นหลักประกันความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร คือ

ก. ศาลภาษีอากร (Fiscal Courts) ศาลนี้มีควบคู่ไปกับสำนักงานภาษีอากรเขตทุกแห่ง แต่ละศาลจะแบ่งส่วนราชการออกเป็นกอง ๆ ตามความเหมาะสม และแต่ละกองจะประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ 5 นาย คือ

(1) **ผู้พิพากษา** 2 นาย ซึ่งได้รับแต่งตั้งตลอดชีวิต จะโยกย้ายโดยปราศจากความยินยอมของเจ้าตัวไม่ได้ และไม่ขึ้นกับฝ่ายบริหาร

(2) **บุคคลภายนอก** 3 นาย ซึ่งอย่างน้อยนายหนึ่งในจำนวนนี้จะต้องเป็นผู้ประกอบและดำเนินกิจการเช่นเดียวกับผู้ซึ่งอุทธรณ์คัดค้าน

การพิจารณาของศาลนี้บางเรื่องอาจใช้เวลานานประมาณ 3 ถึง 4 ปี และในกรณีที่ข้อพิพาทมีจำนวนภาษีอากรเกินกว่า 1,000 มาร์ค หรือในกรณีที่ได้รับอนุญาตจากศาลภาษีอากร หากผู้อำนวยการสำนักงานภาษีอากรเขตหรือผู้เสียภาษีอากร ไม่เห็นพ้องด้วยกับคำชี้ขาดก็ย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อไปยังศาลภาษีอากรของรัฐบาลกลางได้

ข. ศาลภาษีอากรของรัฐบาลกลาง (Federal Fiscal Court) ศาลนี้เป็นศาลสูงสุดสำหรับคดีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร เว้นแต่จะมีปัญหาเกี่ยวกับรัฐธรรมนูญซึ่งอาจอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลนี้ต่อไปยังศาลรัฐธรรมนูญของรัฐบาลกลาง (Federal Constitutional Court) ได้ ศาลภาษีอากรของรัฐบาลกลางมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้ทั่วประเทศ และมีอยู่เพียงศาลเดียว ซึ่งตั้งอยู่ ณ นครมูนิค (Munich) นอกจากนี้ยังมีอำนาจหน้าที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในการตีความในกฎหมายภาษีอากรตามที่กระบวนการคลังของรัฐบาลกลางและของมลรัฐร้องขอมาอีกด้วย ศาลนี้แบ่งส่วนงานออกเป็นหลายกอง เรียกว่า "Senates" แต่ละกองมีหน้าที่พิจารณาคดีประเภทต่าง ๆ

สุดแล้วแต่ลักษณะของคดีที่จะพิจารณา กองหนึ่งจะมีผู้พิพากษา 5 นาย และหัวหน้าผู้พิพากษาอีก 1 นาย

อนึ่ง ในกรณีความผิดทางอาญาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและสรรพสามิตในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน มีเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรและสรรพสามิตดำเนินการทางคดีได้โดยตรง (Institute for Customs Criminology) ทำให้งานในด้านนี้มีประสิทธิภาพและรวดเร็ว

5. ประเทศญี่ปุ่น

การอุทธรณ์ภาษีอากรของผู้เสียภาษีในประเทศญี่ปุ่นนั้น ตามปกติเมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีหรือการกระทำใด ๆ ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร ก็อาจขอร้องให้หัวหน้าสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Chief of taxation Office) ทำการสอบสวนข้อเท็จจริงในกรณีขัดแย้งกันนั้นใหม่ได้ ถ้าผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับความเห็นของหัวหน้าก็อาจยื่นคำร้องให้ผู้อำนวยการสำนักงานบริหารภาษีอากรเขต (Director of Tax Administration Bureau) พิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ถ้าการพิจารณาของผู้อำนวยการยังไม่เป็นที่พอใจ ผู้เสียภาษีอากรนำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลได้ รัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่นให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะอุทธรณ์คำสั่งหรือการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานได้ ถ้าตนไม่พอใจในคำสั่งหรือการประเมินภาษีนั้น ทั้งนี้ก็เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ก. การอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารสาขาประจำท้องที่ มีวิธีการดังนี้

1. การขอร้องให้ทำการสอบสวนใหม่ ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องต่อหัวหน้าสำนักจัดเก็บภาษีอากรสาขาที่เป็นผู้ออกคำสั่งเกี่ยวแก่ภาษี หรือต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำให้ผู้เสียภาษีไม่พอใจนั้นก็ได้ เว้นแต่การอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ประจำสำนักงานบริหารภาษีอากรเขต ให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอโดยตรงต่อผู้อำนวยการสำนักงานบริหารภาษีอากรเขตนั้น ๆ ในกรณีนี้ให้รวมถึงการขอร้องให้สอบสวนใหม่ เกี่ยวกับการยื่นแบบกรอกรายการสินค้าเงินด้วยการยื่นคำขอเพื่อให้สอบสวนใหม่ทุกกรณีจะต้องยื่นภายใน 1 เดือน นับตั้งแต่วันถัดไปจากวันที่ผู้เสียภาษีได้รับทราบคำสั่ง แต่กำหนดเวลา 1 เดือน อาจจะขอขยายออกไปอีกได้เมื่อมีเหตุผลจำเป็นเพียงพอ ซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่

2. การขอร้องให้พิจารณาใหม่ จะกระทำได้เฉพาะในกรณีต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของหัวหน้าสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร

(2) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีทักท้วงไม่เห็นด้วยกับคำสั่งที่ระบุสถานที่ให้ตนไปเสียภาษี

(3) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของเจ้าหน้าที่ประจำสำนักงานบริหารภาษีอากรเขต

(4) ผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีน้ำเงินมีสิทธิที่จะยื่นคำขอต่อผู้อำนวยการสำนักงานบริหารภาษีอากรเขตโดยตรงได้

(5) หัวหน้าสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรสาขา อาจส่งเรื่องที่มีปัญหาข้อโต้แย้งซึ่งตนเห็นว่าควรดำเนินการตามคำขอร้องของผู้เสียภาษีให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีอากรเขตพิจารณาอีกครั้งหนึ่งก็ได้ ถ้าผู้เสียภาษียินยอม

(6) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับคำสั่งใด ๆ จากผู้รับคำร้องเพื่อให้ทำการสอบสวนใหม่ภายใน 3 เดือน นับแต่วันถัดจากวันที่ยื่นคำขอนั้นให้ถือว่า การพิจารณาคำขอเป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการสำนักงานบริหารภาษีอากรเขตโดยอัตโนมัติ ซึ่งผู้เสียภาษีมีสิทธิจะยื่นคำร้องขอต่อผู้อำนวยการโดยตรงใหม่ก็ได้

3. สิทธิในการขอร้องให้สอบสวนหรือพิจารณาใหม่ ภาษีที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอร้องให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรชั้นต่าง ๆ ทำการสอบสวนใหม่ก็ดี หรือพิจารณาใหม่ก็ตาม ได้กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีแห่งชาติที่ต้องประเมินประเภทอื่น ๆ อีกด้วย

4. การพิจารณาคำทักท้วงโต้แย้งและการพิจารณาใหม่ การพิจารณาคำทักท้วงโต้แย้งนั้น เจ้าหน้าที่จะต้องศึกษาปัญหาข้อโต้แย้งนั้นให้รอบคอบเสียก่อน การสอบสวนหาข้อเท็จจริงในเรื่องที่มีการทักท้วงโต้แย้งและจะต้องสอบให้ตรงประเด็น เมื่อสอบข้อเท็จจริงเรียบร้อยแล้ว ผู้อำนวยการสำนักงานบริหารภาษีเขต (Director of the Tax Administration Bureau) จะส่งคำร้องทักท้วงโต้แย้งพร้อมด้วยหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่เจ้าหน้าที่ได้มาจากการศึกษาและสอบสวนให้คณะกรรมการที่ปรึกษาและพิจารณาคำร้องเรียนเกี่ยวกับภาษีอากร พิจารณาสั่งการต่อไป กรรมการคณะนี้ประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญในทางภาษีอากรอธิบดีกรมบริหารงานภาษีอากรเป็นผู้แต่งตั้ง (Director of the Tax Administration Agency) คณะกรรมการที่ปรึกษาและพิจารณาคำร้องเรียนซึ่งประจำกรมบริหารงานภาษีอากร (Tax Administration Agency) มีกรรมการ 9 คน นอกจากนี้ยังมีกรรมการซึ่งประจำอยู่ ณ สำนักงานบริหารภาษีอากรเขตทุกแห่ง (Tax Administration Bureau) และตามเมืองสำคัญต่าง ๆ อีก 37 แห่ง กรรมการคณะนี้ตั้งขึ้นเพื่อที่จะให้

การสอบสวนและการพิจารณาสั่งการในเรื่องที่มีการทักท้วงโต้แย้งกันระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายรัฐบาลให้เป็นไปด้วยความเที่ยงธรรมและถูกต้องที่สุด คณะกรรมการดังกล่าวนี้ก็เสมือนกับเป็นคนกลาง (Third party) เพื่อรักษาความยุติธรรมในเมื่อมีข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ของรัฐบาล

ข. การฟ้องร้องต่อศาลยุติธรรม รัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่นได้บัญญัติไว้ว่า "ไม่มีคำสั่ง หรือคำตัดสินใด ๆ ของฝ่ายบริหารที่ถือว่าเป็นคำสั่งหรือคำตัดสินถึงที่สุด และมีผลบังคับให้ต้องปฏิบัติตามโดยเฉียบขาด" ด้วยเหตุนี้เองผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจในคำสั่งหรือการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ภาษีอากร จึงมีสิทธิที่จะนำเรื่องขึ้นฟ้องร้องต่อศาลยุติธรรมได้เสมอ แต่ประเทศญี่ปุ่นไม่มีศาลพิเศษ เช่น "U.S.Tax Court" ในสหรัฐอเมริกา หรือเช่น "Bundestinanyhof" ในประเทศเยอรมัน ฉะนั้นคดีข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลกับผู้เสียภาษีจึงต้องนำขึ้นฟ้องต่อศาลยุติธรรมอย่างคดีธรรมดา แต่โดยหลักการแล้วปัญหาข้อโต้แย้งหรือเรื่องราวต่าง ๆ ที่จะนำขึ้นฟ้องร้องต่อศาลยุติธรรม เป็นเรื่องที่ได้ผ่านการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีอากรมาแล้วทั้งสิ้น ในบางกรณีที่เจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีอากรไม่พิจารณาสั่งการในคำร้องของผู้เสียภาษีที่ยื่นภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีก็อาจยื่นฟ้องต่อศาลยุติธรรมได้โดยไม่จำเป็นต้องรอคำสั่งหรือคำตัดสินของฝ่ายบริหาร

ตามปกติจะต้องนำเรื่องขึ้นฟ้องต่อศาลยุติธรรม ภายใน 3 เดือน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับทราบผลการพิจารณาของเจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีอากร เว้นแต่จะมีกฎหมายพิเศษกำหนดเวลาในการที่ผู้เสียภาษีจะนำเรื่องขึ้นฟ้องต่อศาลเป็นอย่างอื่น การต่อสู้คดีในชั้นศาลนั้น ผู้เสียภาษีเป็นผู้กล่าวหาและเจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีอากรอยู่ในฐานะเป็นผู้ถูกกล่าวหา คดีเกี่ยวแก่ภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง ฉะนั้น การพิจารณาก็ดำเนินไปตามวิธีพิจารณาความแพ่งของประเทศญี่ปุ่น สำหรับคำพิพากษา หรือคำตัดสินของศาลนั้น นอกจากจะเป็นข้อผูกพันบังคับแก่คู่กรณีแล้ว ยังผูกพันที่จะต้องให้หน่วยราชการสาขาเดียวกันทุกแห่งถือเป็นระเบียบปฏิบัติต่อไปด้วย

6. ประเทศไทย

มีกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับที่เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คัดค้านการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินได้ หากเห็นว่า การประเมินภาษีนั้นผิดพลาดไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ไม่ว่าจะเป็นกรณีข้อเท็จจริงหรือในข้อกฎหมายก็ตาม เช่น พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2518 พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พ.ร.บ.ภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เป็นต้น

โดยเฉพาะภาษีอากรประเมิน ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า และอากรแสตมป์ ตามประมวลรัษฎากร ได้มีบทบัญญัติและระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์ไว้เป็นหลักเกณฑ์พอสรุปได้ดังนี้

1. **การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์** เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรจากพนักงานประเมินแล้ว มีความประสงค์จะอุทธรณ์การประเมิน ก็ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ดังนี้

ก. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(1) กรณีอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ผู้มีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อ "คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์" ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนกรมการปกครอง

(2) กรณีอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ผู้มีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อ "คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจังหวัด" นั้น ซึ่งประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(3) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง โดยให้เวลาไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันส่งหมาย

ข. **การดำเนินการพิจารณาคำอุทธรณ์** เจ้าหน้าที่ของแผนกพิจารณาอุทธรณ์กองนิติการ หรือสำนักงานสรรพากรเขตจะเป็นผู้รับคำอุทธรณ์ แล้วนำไปตรวจรายการกล่าวอ้างในคำอุทธรณ์ว่า ได้แนบหลักฐานหรือเอกสารต่าง ๆ มาเพื่อประกอบการพิจารณาถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ในกรณีจำเป็นอาจขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานหลักฐานอื่นมาตรวจสอบและไต่สวน เมื่อตรวจสอบหรือไต่สวนได้ผลประการใด ให้เจ้าพนักงานรีบส่งสำนวนการตรวจสอบไต่สวนพร้อมทั้งพยานหลักฐานซึ่งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการโดยเร็ว

(1) ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนแล้วแต่กรณีเป็นประธานกรรมการ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ถือตามเสียงกรรมการข้างมาก โดยกรรมการให้คณะกรรมการทุกคนต้องลงชื่อในคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น

(2) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเป็นอย่างใดแล้ว เจ้าหน้าที่จะนำคำวินิจฉัยที่กรรมการลงนามแล้วเป็น 2 ฉบับ จัดส่งให้ผู้อุทธรณ์จัดเก็บรวมสำนวนไว้เป็นหลักฐาน

(3) คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการฯ อาจมีได้หลายกรณี เช่น วินิจฉัยอุทธรณ์ให้ลดหรือปลดภาษีอากร หรือ กรณีวินิจฉัยยกอุทธรณ์ เป็นต้น ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการให้เป็นไปตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น

2. การยื่นอุทธรณ์ต่อศาล ในกรณีผู้อุทธรณ์ไม่พอใจผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจาราณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีมีสิทธิจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯ ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนี้.-

(ก) ในการดำเนินคดีในศาล ให้กองนิติการหรือสรรพากรจังหวัดแล้วแต่กรณีมีหน้าที่รายงานกระบวนการพิจารณาของศาลให้กรมสรรพากรทราบโดยด่วนทุกระยะและทุกศาลจนกว่าจะมีคำพิพากษาถึงที่สุด

(ข) เมื่อศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้ว ให้เจ้าพนักงานแจ้งคำพิพากษาของศาลให้เจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าหน้าที่ประจำกรมสรรพากรหรือประจำสรรพากรเขตทราบ โดยแสดงให้ทราบว่าเป็นคำพิพากษาของศาลใด คดีที่เท่าใด ลงวัน เดือน ปีใด และคำพิพากษาโดยย่อในคดีนั้น เพื่อเร่งรัดดำเนินการให้เป็นไปตามคำพิพากษานั้น

การฟ้องคดีภาษีอากรต่างประมวลรัษฎากรมีขั้นตอนพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งทั่วไป ก็คือ จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน จะต้องไปฟ้องศาลทีเดียวไม่ได้ และต้องฟ้องต่อศาลภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนศาลที่จะฟ้องนั้นได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา เมื่อมีการจัดตั้งศาลภาษีแล้ว ก็ให้ฟ้องต่อศาลภาษี และศาลฎีกา โดยไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์ ซึ่งจะทำให้การพิจารณาคดีภาษีเสร็จสิ้นโดยเร็วยิ่งขึ้น

3. กรณีห้ามอุทธรณ์ มีอยู่ 2 กรณี คือ

(ก) ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

(ข) ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

4. **การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร** ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินให้เสียภาษีเป็นประการใด ผู้เสียมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อไปได้ แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องชำระค่าภาษีไปก่อน ถ้าไม่เสียภาษีภายในกำหนดเวลาให้ถือเป็นอากรค้าง เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดทรัพย์ขายทอดตลาดได้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกัน แม้ว่าจะมีการอุทธรณ์ต่อศาลต่อไปก็ตาม

7. เกณฑ์การอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งถึงความผิดด้านภาษีอากรหรือได้รับการประเมินใหม่ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นคำสั่งหรือคำตัดสินของฝ่ายบริหาร หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำสั่งหรือการประเมินของเจ้าหน้าที่ภาษีอากร ย่อมมีสิทธิที่จะร้องเรียนขอความเป็นธรรมให้ตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ ดังธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่นบัญญัติว่า "ไม่มีคำสั่งหรือคำตัดสินใด ๆ ของฝ่ายบริหารที่ถือว่าเป็นคำสั่งหรือคำตัดสินถึงที่สุด และมีผลบังคับให้ต้องปฏิบัติตามโดยเฉียบขาด" ดังนั้นประเทศต่าง ๆ จึงมีข้อกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสร้องเรียนเพื่อขอความเป็นธรรมต่อฝ่ายบริหารและศาลให้ตามขั้นตอนที่คล้ายคลึงกัน คือ

1. การให้อุทธรณ์มักเป็นภาษีที่ให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง (self assessment) เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีศุลกากร เป็นต้น ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นแสดงรายการเพื่อแสดงว่า มีรายได้หรือทรัพย์สินเท่าใด และเมื่อคำนวณแล้วจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด ก็ให้ชำระค่าภาษีไว้ก่อน ส่วนพนักงานประเมินก็ยังสงวนอำนาจที่จะทำการประเมินใหม่ ซึ่งอาจมีผลให้ผู้เสียภาษีต้องถูกเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกได้ เพื่อความเป็นธรรมประเทศต่าง ๆ จึงมีบทบัญญัติเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้

2. การอุทธรณ์หรือร้องเรียนมักกำหนดระยะเวลาไว้แน่ชัดว่าให้อุทธรณ์ได้ภายในระยะเวลาเท่าใด หากล่วงพ้นไปแล้วก็หมดสิทธิจะร้องเรียนหรืออุทธรณ์ไม่ได้ และเป็นหน้าที่ของผู้ร้องเรียนที่จะต้องรวบรวมพยานหลักฐาน ทั้งเอกสารและบุคคลประกอบคำร้องเรียน และควรกระทำเป็นลายลักษณ์อักษรตามระเบียบว่าด้วยการร้องเรียนหรือการอุทธรณ์

3. ขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ยื่นอุทธรณ์ของพนักงานเจ้าหน้าที่ของฝ่ายบริหาร ซึ่งส่วนมากกระทำในรูปคณะกรรมการ เรียกว่า "คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์" เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทางด้านภาษีสรรพากรของไทย ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมอัยการผู้แทนกรมการปกครอง เป็นต้น ส่วนการร้องเรียนควรไปยื่นคำร้องเรียนต่อหน่วยของรัฐที่มีหน้าที่รับคำร้องเรียน เช่น สำนักงานคณะกรรมการ ป.ป.ป. สำนักงานคณะกรรมการรับคำร้องทุกข์ เป็นต้น

4. ปกติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจที่จะเรียกพยานหลักฐานต่าง ๆ รวมทั้งเรียกผู้อุทธรณ์มาให้รายละเอียดเพื่อประกอบการพิจารณาได้ และผู้บริหารภาษีจะต้องให้ความร่วมมือชี้แจงเรื่องราวในรายละเอียดและให้ข้อเท็จจริงแก่คณะกรรมการ ในกรณีผู้อุทธรณ์ไม่ยอมให้ความร่วมมือตอบคำถามหรือให้ข้อเท็จจริงแก่คณะกรรมการโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร สิทธิการอุทธรณ์เป็นอันระงับ

5. การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลา (defer) การเสียภาษีอากร กล่าวคือ เมื่อพนักงานประเมินให้เสียภาษีอย่างใด ผู้เสียภาษีไม่พอใจก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อไปได้ แต่จะต้องชำระค่าภาษีอากรตามคำสั่งของเจ้าพนักงานไปก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลมีคำสั่งหรือคำพิพากษาเป็นอย่างใด จึงให้ดำเนินการตามคำสั่งหรือคำพิพากษานั้น

6. ในกรณีผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯ ต่อศาลได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด ในต่างประเทศมีการจัดตั้งศาลภาษีรับพิจารณาอรรถคดีทางด้านภาษีอากรขึ้นโดยเฉพาะ เช่น สหรัฐอเมริกา สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน เป็นต้น เพราะพิจารณาคดีภาษีอากรจำเป็นต้องมีความรู้ความชำนาญด้านภาษีอากรพอสมควร รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2517 ได้กล่าวถึงศาลปกครอง ศาลในสาขาแรงงาน สาขาภาษี หรือสาขาสังคม โดยบัญญัติว่า ศาลเหล่านี้จะตั้งขึ้นได้ก็โดยพระราชบัญญัติ ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลอื่น หรือระหว่างศาล

อื่น ให้อำนาจตุลาการรัฐธรรมนูญเป็นผู้วินิจฉัย และได้มีการประกาศใช้ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรโดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่าง และให้มีเพียง 2 ศาลได้แก่ ศาลชั้นต้น กับศาลฎีกาเท่านั้น ลดขั้นตอนศาลอุทธรณ์ลงไป เพราะถือว่า ส่วนใหญ่คดีที่จะเข้ามาสู่ศาลได้ผ่านการการพิจารณาวินิจฉัยจากคณะกรรมการอุทธรณ์ภาษีมาชั้นหนึ่งแล้ว ซึ่งเป็นที่หวังว่าการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นใหม่นี้จะเป็นคุณประโยชน์แก่บุคคลทุกฝ่าย ทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ฝ่ายผู้เสียภาษี และเป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติโดยส่วนรวม