



รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์

ระบบองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีในศาลภาษีอากรกลาง

(Court Panel System in The Central Tax Court)

ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม
(www.library.coj.go.th)

เสนอต่อ

ศาลภาษีอากรกลาง

สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ

1.1	ความเป็นมาของปัญหา	1
1.2	ความสำคัญของปัญหา	3
1.3	วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
1.4	ขอบเขตการศึกษาวิจัย	4

บทที่ 2 สภาพปัญหา และระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลฎีกาชั้นกลาง

2.1	ระบบศาลของประเทศไทย	5
2.1.1	ศาลยุติธรรม (Court of Justice)	5
2.1.2	ศาลปกครอง (Administrative Court)	6
2.1.3	ศาลรัฐธรรมนูญ (Constitutional Court)	6
2.2	แนวคิดเกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีในระบบศาลไทย	7
2.2.1	ศาลยุติธรรม - วิธีพิจารณาคดีในระบบกล่าวหา (Adversary System)	7
2.2.2	ศาลปกครอง - วิธีพิจารณาคดีในระบบไต่สวน (Inquisitorial System)	8
2.3	ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร	10
2.3.1	ศาลภาษีอากร	10
2.3.2	ศาลรัฐธรรมนูญ	12
2.3.3	ศาลปกครอง	14
2.4	การนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลาง	15
2.4.1	ลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร	15
2.4.2	ผู้มีสิทธิฟ้องคดี	18
2.4.3	ระยะเวลาการฟ้องคดี	19
2.4.4	การดำเนินกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดี	21

สารบัญ (ต่อ)

2.5	ระบบองค์คณะผู้พิพากษา	28
2.5.1	การกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษา	28
2.5.2	ระบบการเข้ามาเป็นผู้พิพากษา	31
2.5.3	ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาษีอากร	36
2.6	รูปแบบคำพิพากษา	37
2.7	ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลาง	42
2.8	ตารางเปรียบเทียบศาล	44

บทที่ 3 ระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนตำแหน่งในศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษของศาลต่างประเทศ

3.1	ประเทศสหรัฐอเมริกา	51
3.1.1	ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา	51
3.1.2	ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา	54
3.1.3	ระบบองค์คณะผู้พิพากษา	54
3.1.4	รูปแบบคำพิพากษา	55
3.2	ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน	57
3.2.1	ระบบศาลของประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน	57
3.2.2	ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน	62
3.2.3	ระบบองค์คณะผู้พิพากษา	68
3.2.4	อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร	69
3.2.5	รูปแบบคำพิพากษา	70
3.2.6	ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่ง	70

สารบัญ (ต่อ)

3.3	ประเทศฝรั่งเศส	71
3.3.1	ลักษณะของคดีภาษีอากร	71
3.3.2	ระบบศาลของประเทศฝรั่งเศส	71
3.3.3	ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส	75
3.3.4	ระบบองค์คณะผู้พิพากษา	78
3.3.5	อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร	81
3.3.6	รูปแบบคำพิพากษา	82
3.3.7	ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่ง	84

บทที่ 4 เปรียบเทียบระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษในศาลภาษีอากรกลางกับศาลในต่างประเทศ

4.1	การเปรียบเทียบระบบองค์คณะผู้พิพากษา	85
4.2	การเปรียบเทียบรูปแบบคำพิพากษา	89
4.3	การเปรียบเทียบระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่ง	93
4.4	ตารางเปรียบเทียบ	94

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1	บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องจำนวนองค์คณะผู้พิพากษา	98
5.2	บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องการเข้ามาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากร	99
5.3	บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องการพิจารณาแต่งตั้ง การโยกย้าย การเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลาง	103
5.4	บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องการจัดให้มีผู้พิพากษาสมทบ	104
5.5	บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องรูปแบบของคำพิพากษา	105

บรรณานุกรม	106
------------	-----

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ความเป็นมาของปัญหา

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 40 บัญญัติว่า บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้ ... (2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่อง การได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ การเสนอข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะ และการได้รับทราบเหตุผลประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่งตามรัฐธรรมนูญมาตราดังกล่าว แสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ในการให้หลักประกันขั้นพื้นฐานในกระบวนการยุติธรรมในหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องการนั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะของผู้พิพากษา แต่เมื่อพิจารณาถึงพระธรรมนูญศาลยุติธรรมแล้ว กลับมีบทบัญญัติหลายมาตราที่ลดความสำคัญของการเป็นองค์คณะในการพิจารณาพิพากษาคดีในศาลชั้นต้น โดยกำหนดองค์คณะเป็น 2 คน ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักสากลที่องค์คณะผู้พิพากษา หรือคณะกรรมาการที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดเรื่องต่าง ๆ ต้องประกอบด้วยองค์คณะจำนวนเลขคู่ ทั้งยังให้อำนาจบุคคลภายนอกที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการพิจารณาคดีตั้งแต่ต้นมามีส่วนร่วมในการทำคำพิพากษา ซึ่งความเห็นของบุคคลภายนอกนี้ หากชี้ขาดไปในทางหนึ่งทางใด ย่อมทำให้ผลของคดีเป็นไปตามการชี้ขาดของบุคคลภายนอกดังกล่าว บทบัญญัติที่กล่าวถึง คือ

พระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 26 ภายใต้บังคับมาตรา 25 ในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลชั้นต้น นอกจากศาลแขวงและศาลยุติธรรมอื่นซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลนั้นกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนและต้องไม่เป็นผู้พิพากษาประจำศาลเกินหนึ่งคน จึงเป็นองค์คณะที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งหรือคดีอาญาทั้งปวง

มาตรา 29 ในระหว่างการทำคำพิพากษาใด หากมีเหตุสุดวิสัยหรือเหตุจำเป็นอันอันมิอาจก้าวล่วงได้ ทำให้ผู้พิพากษาซึ่งเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดีนั้นไม่อาจจะทำคำพิพากษาในคดีนั้นต่อไปได้ ให้ผู้พิพากษาดังต่อไปนี้ที่มีอำนาจลงลายมือชื่อทำคำพิพากษา...

(3) ในศาลชั้นต้น ได้แก่ อธิบดีผู้พิพากษาศาลชั้นต้น อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาค รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลชั้นต้น หรือผู้พิพากษาหัวหน้าศาล แล้วแต่กรณี

มาตรา 31 เหตุจำเป็นอื่นอันมิอาจก้าวล่วงได้ตามมาตรา 28 และมาตรา 29 นอกจากที่กำหนดไว้ในมาตรา 30 แล้ว ให้หมายความรวมถึงกรณีดังต่อไปนี้ด้วย

(1) กรณีที่ผู้พิพากษาคนเดียวได้สวนมูลฟ้องคดีอาญาแล้วเห็นว่าควรพิพากษายฟ้องแต่คดีนั้นมีอัตราโทษตามที่กฎหมายกำหนดเกินกว่าอัตราโทษตามมาตรา 25 (5)

(2) กรณีที่ผู้พิพากษาคนเดียวพิจารณาคดีอาญาตามมาตรา 25 (5) แล้วเห็นว่าควรพิพากษาลงโทษจำคุกเกินกว่าหกเดือน หรือปรับเกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งโทษจำคุกหรือปรับนั้นอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือทั้งสองอย่างเกินอัตราดังกล่าว

(3) กรณีที่คำพิพากษาหรือคำสั่งคดีแพ่งเรื่องใดของศาลนั้นจะต้องกระทำโดยองค์คณะซึ่งประกอบด้วยผู้พิพากษาหลายคน และผู้พิพากษาในองค์คณะนั้นมีความเห็นแย้งกัน

(4) กรณีที่ผู้พิพากษาคนเดียวพิจารณาคดีแพ่งตามมาตรา 25 (4) ไปแล้ว ต่อมาปรากฏว่าราคาทรัพย์สินที่พิพาทหรือจำนวนเงินที่ฟ้องเกินกว่าอำนาจพิจารณาพิพากษาของผู้พิพากษาคนเดียว

ในศาลภาคีอากรกลาง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาคีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาคีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 15 ก็บัญญัติไว้ทำนองเดียวกับพระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 26 ว่า การนั่งพิจารณาและพิพากษาในศาลภาคีอากรต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีภาคีอากร ส่วนกรณีที่ผู้พิพากษาในองค์คณะมีความเห็นแย้งกันจนหาเสียงข้างมากไม่ได้ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลางมีอำนาจลงชื่อทำคำพิพากษาตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 29 และมาตรา 31

นอกจากนั้น รูปแบบคำพิพากษาของศาลยังไม่เอื้อต่อการแสดงออกซึ่งความเห็นที่แตกต่างขององค์คณะผู้พิพากษาอย่างเต็มที่ กล่าวคือ คำพิพากษาจัดทำและและมีความเห็นส่วนใหญ่เป็นของผู้พิพากษาเจ้าของสำนวน โดยผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะไม่มีพื้นที่ที่จะแสดงความเห็นอย่างเต็มที่ ทั้งในกรณีที่มีความเห็นในผลของคำพิพากษาเหมือนกัน แต่เหตุผลต่างกัน หรือกรณีที่มีความเห็นแตกต่างกันในผลของคดี แม้จะมีอำนาจในการทำความเห็นแย้ง แต่ผู้ที่มีอำนาจชี้ขาดผลของคดีกลับเป็นบุคคลนอกคณะ คือ อธิบดีผู้พิพากษา

ระบบองค์คณะตามระบบศาลยุติธรรมไทยและรูปแบบของคำพิพากษาดังกล่าวก่อให้เกิดความมีส่วนร่วมน้อยมากของผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะที่ไม่ใช่เจ้าของสำนวน

สำหรับศาลภาษีอากรกลางซึ่งเป็นศาลชั้นอุทธรณ์ ผู้พิพากษาในศาลต้องอาศัยผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ ทั้งกระบวนการวิธีพิจารณา ยังแตกต่างจากศาลที่พิจารณาคดีแพ่งทั่วไป แต่ระบบการแต่งตั้งโยกย้ายรวมทั้งการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งที่สูงขึ้นตามระบบศาลยุติธรรมเช่นเดียวกับผู้พิพากษาในศาลยุติธรรมทั่วไปมีส่วนทำให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางต้องย้ายไปดำรงตำแหน่งที่ศาลอื่น เช่น ศาลอุทธรณ์ เป็นต้น ทำให้ผู้พิพากษาดังกล่าวไม่ได้ใช้ความรู้ความชำนาญเฉพาะด้านในช่วงเวลาดังกล่าว ซึ่งอาจทำให้ความรู้ความชำนาญที่มีอยู่ลดน้อยลงเมื่อกลับมาพิจารณาคดีภาษีอากรอีกครั้งในศาลฎีกา จึงควรต้องพิจารณาว่า ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย รวมถึงการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งตามปัจจุบันมีความเหมาะสมหรือไม่

1.2 ความสำคัญของปัญหา

ปัญหาของระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษาที่เปิดโอกาสในการมีส่วนร่วมในคดีอย่างจริงจังขององค์คณะผู้พิพากษาย่อมส่งผลต่อการอำนวยความสะดวกและพัฒนากฎหมายโดยศาล ซึ่งระบบศาลต่างประเทศ แม้แต่ศาลอื่น นอกเหนือจากศาลยุติธรรมในประเทศไทยก็ยังพัฒนาระบบองค์คณะและรูปแบบของคำพิพากษาให้เป็นสากล เคารพความเห็นที่แตกต่างในคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางในปัจจุบันมีส่วนทำให้ความรู้ความชำนาญของผู้พิพากษาต้องขาดหายไป ศาลภาษีอากรกลางในฐานะที่เป็นศาลชั้นอุทธรณ์ในระบบศาลยุติธรรม จึงควรที่จะปรับปรุงระบบองค์คณะในการพิจารณาพิพากษาคดี รูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งเพื่อให้เป็นศาลต้นแบบของศาลยุติธรรมอื่นต่อไป

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

(1) เพื่อให้ได้องค์ความรู้ หลักการ แนวคิดเกี่ยวกับระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษาต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิรูประบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบคำพิพากษาของศาลภาษีอากร

(2) เพื่อให้มีแนวทางในการปรับปรุงรูปแบบของคำพิพากษาในศาลภาษีอากรกลาง

(3) เพื่อปรับปรุงระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น

1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

(1) การศึกษาหลักการ แนวคิด และแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับระบบองค์คณะและรูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษของสหรัฐอเมริกา สหพันธรัฐเยอรมัน และประเทศฝรั่งเศส

(2) การศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบระบบองค์คณะและรูปแบบของคำพิพากษาของประเทศไทย สหพันธรัฐเยอรมัน และประเทศฝรั่งเศสโดยเปรียบเทียบกับองค์คณะและรูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษของประเทศไทยในปัจจุบันว่ามีจุดอ่อนจุดแข็งข้อจำกัดอะไรบ้างเพื่อพัฒนาระบบองค์คณะและรูปแบบของคำพิพากษาของไทยเทียบเท่ามาตรฐานสากล

บทที่ 2

สภาพปัญหา และระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาคีอากรกลาง

2.1 ระบบศาลของประเทศไทย

แต่เดิมระบบศาลของประเทศไทยเป็นระบบศาลเดี่ยว กล่าวคือ มีศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียว มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง โดยแบ่งชั้นศาลออกเป็น 3 ชั้น ได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ ศาลฎีกา ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ได้มีการจัดระบบศาลเสียใหม่ มีการจัดตั้งศาลเพื่อเสริมศาลที่มีอยู่เดิม โดยกำหนดให้มี ศาลรัฐธรรมนูญ, ศาลยุติธรรม, ศาลปกครอง, ศาลทหาร ซึ่งแต่ละศาลก็มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแตกต่างกันไป จึงทำให้ระบบศาลของประเทศไทยกลายเป็นระบบศาลคู่ตั้งแต่นั้นมา

2.1.1 ศาลยุติธรรม (Court of Justice)

ศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีหน้าที่หลักในการพิจารณาข้อพิพาทของเอกชน ไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่งหรือคดีอาญา และยังเป็นศาลที่มีเขตอำนาจทั่วไป กล่าวคือ เมื่อมีข้อพิพาทใดเกิดขึ้น แต่ไม่อยู่ในอำนาจศาลใดศาลหนึ่ง ประชาชนสามารถนำมาฟ้องร้องยังศาลยุติธรรมได้

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 219 บัญญัติว่า “ศาลยุติธรรมมีสามชั้น คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา ...”

■ ศาลชั้นต้น (Court of First Instance)

ศาลชั้นต้น เป็นศาลที่คู่ความเริ่มต้นฟ้องคดี คือ เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาชี้ขาดตัดสินคดีแพ่งและคดีอาญาในศาลชั้นต้น หลังจากนั้นจึงจะมีการอุทธรณ์หรือฎีกาต่อไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกา

นอกจากศาลแพ่งและศาลอาญาแล้ว พระธรรมนูญศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 มาตรา 2 ยังได้บัญญัติเรื่องของศาลชั้นต้นพิเศษว่าเป็นศาลชั้นต้นไว้ด้วย ได้แก่ ศาลเยาวชนและครอบครัว* ศาลแรงงาน** ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ*** ศาลล้มละลาย**** และศาลภาษีอากร*****

* พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลเยาวชนและครอบครัวและวิธีพิจารณาคดีเยาวชนและครอบครัว พ.ศ. 2534 มาตรา 11

** พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงาน พ.ศ. 2522 มาตรา 8

*** พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. 2539 มาตรา 7

**** พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาล้มละลาย พ.ศ. 2542 มาตรา 7

***** พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7

■ ศาลอุทธรณ์ (Appeal Court)

ศาลอุทธรณ์ เป็นศาลชั้นกลางที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชั้นต้น กล่าวคือ เมื่อศาลชั้นต้นพิพากษาหรือมีคำสั่งในคดีเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้ว หากคู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิจะยื่นอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ได้ ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งการที่คู่ความจะมีสิทธิอุทธรณ์เรื่องใดได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับมติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย

■ ศาลฎีกา (Supreme Court)

ศาลฎีกา เป็นศาลสูงสุดในส่วนของศาลยุติธรรม คำพิพากษาของศาลฎีกาถือเป็นที่สุด คดีจะขึ้นสู่ศาลฎีกาได้ต่อเมื่อศาลอุทธรณ์ศาลใดศาลหนึ่งได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งแล้ว หากคู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิจะยื่นฎีกาต่อศาลฎีกาได้ แต่ทั้งนี้สิทธิที่จะฎีกาก็ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายว่าด้วยการฎีกา ซึ่งบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เว้นแต่คดีภาษีอากรหรือคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์โดยตรงไปยังศาลฎีกา และคดีศาลแรงงานซึ่งกฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์ได้เฉพาะปัญหาข้อกฎหมาย โดยอุทธรณ์จากศาลแรงงานกลางไปยังศาลฎีกา โดยไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์

2.1.2 ศาลปกครอง (Administrative Court)

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บัญญัติให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่เป็นข้อพิพาทระหว่างราชการ หรือหน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งอยู่ในบังคับบัญชาหรือในกำกับดูแลของรัฐบาลที่พิพาทกับเอกชน หรือคดีพิพาทระหว่างหน่วยราชการด้วยกันเอง ซึ่งเป็นข้อพิพาทเนื่องจากการกระทำหรือละเว้นการกระทำที่หน่วยงานของราชการดังกล่าวต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หรือต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย โดยศาลปกครองมี 2 ชั้น ได้แก่ ศาลปกครองชั้นต้น และศาลปกครองสูงสุด

ศาลปกครอง เป็นศาลที่มีหน้าที่หลักในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครอง ซึ่งได้แก่ คดีที่เป็นข้อพิพาทระหว่างฝ่ายปกครองกับราษฎร เกี่ยวกับการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการสั่งการ หรือละเว้นการสั่งการ เช่น การฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นต้น

2.1.3 ศาลรัฐธรรมนูญ (Constitutional Court)

ศาลรัฐธรรมนูญเป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมมิให้กฎหมายขัดรัฐธรรมนูญ¹ กล่าวคือ เป็นศาลที่มีอำนาจหลักในการพิจารณาคดีรัฐธรรมนูญ อันได้แก่ คดีที่มีการโต้แย้งว่าร่างพระราชบัญญัติหรือร่างพระ

¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, ตุลาการรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพฯ : นิติธรรม), 2536, หน้า 3.

ราชกำหนดใดมีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และคดีที่มีการโต้แย้งกันว่า กฎหมายในรูปแบบพระราชบัญญัติ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ หรือพระราชกำหนดที่ประกาศใช้แล้วขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

ศาลรัฐธรรมนูญได้ถือกำเนิดขึ้นตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ในรัฐธรรมนูญฉบับก่อน ๆ เรียกว่า ตุลาการรัฐธรรมนูญ แต่เนื่องด้วยองค์ประกอบของตุลาการรัฐธรรมนูญไม่เป็นอิสระ เหตุเพราะมีฝ่ายการเมืองเข้ามาเป็นตุลาการด้วย* ดังนั้น รัฐธรรมนูญฯ พุทธศักราช 2540 จึงปรับเปลี่ยนองค์ประกอบเพื่อให้มีอิสระ พร้อมทั้งเรียกชื่อใหม่ว่า “ศาลรัฐธรรมนูญ”

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีในระบบศาลไทย

2.2.1 ศาลยุติธรรม – วิธีพิจารณาคดีในระบบกล่าวหา (Adversary System)

วิธีพิจารณาในระบบกล่าวหานี้ เป็นระบบที่พัฒนาขึ้นในประเทศกลุ่มกฎหมายคอมมอนลอว์ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ต่อมาจึงพัฒนาไปยังสหรัฐอเมริกา และประเทศในเครือจักรภพอังกฤษ โดยเน้นที่คู่ความมากกว่าเน้นที่ศาล โดยถือว่าภาระหน้าที่ต่าง ๆ ในการนำเสนอคดีเข้าสู่ศาล หรือภาระการพิสูจน์ความจริงตามข้ออ้างหรือข้อต่อสู้ต่าง ๆ เป็นของตัวความผู้นำเสนอคดีของตนสู่ศาลและตัวความอีกฝ่ายที่จะหักล้างพยานหลักฐานของฝ่ายตรงข้าม ดังนั้น กระบวนพิจารณาต่าง ๆ จึงเกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์การนำเสนอพยานหลักฐานเป็นหลัก รวมถึงการถามค้าน ความน่าเชื่อถือของพยาน บทคัดพยานต่าง ๆ ทั้งนี้ ศาลจะไม่ก้าวล่วงไปล่วงข้อเท็จจริงด้วยตนเอง การซักถามของศาลมักจะจำกัดเฉพาะเมื่อจำเป็นเพื่อให้คำเบิกความนั้นกระชับชัด หรือเมื่อศาลมีข้อสงสัยในความหมายของคำเบิกความเท่านั้น

หลักวิธีพิจารณาที่สำคัญในระบบกล่าวหา ได้แก่

1. ศาลต้องวางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ปลอยให้ภาระหน้าที่ในการพิสูจน์เป็นเรื่องของคู่ความทั้งสองฝ่าย

2. มีกฎเกณฑ์ในเรื่องการนำเสนอพยานหลักฐานที่ละเอียดและเคร่งครัด เริ่มต้นตั้งแต่การกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำเสนอ วิธีการนำเสนอพยานหลักฐานประเภทต่าง ๆ²

3. ให้ความสำคัญกับการถามค้าน (Cross-Examination) เพราะในการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยธรรมชาติแล้วคู่ความแต่ละฝ่ายย่อมจะนำเสนอพยานหลักฐานหรือพยานบุคคลเฉพาะประเด็นที่จะ

* รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2534 กำหนดว่า ตุลาการรัฐธรรมนูญ ประกอบด้วย

1) ตุลาการรัฐธรรมนูญโดยตำแหน่ง ประกอบด้วย ประธานรัฐสภา ประธานวุฒิสภา ประธานศาลฎีกา และอัยการสูงสุด โดยมีประธานรัฐสภาเป็นประธานตุลาการรัฐธรรมนูญ

2) ตุลาการรัฐธรรมนูญผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 6 คน

² พรเพชร วิชิตชลชัย, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, (กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์วิรัชดา), 2536, หน้า 4-5.

เป็นประโยชน์ต่อรูปคดีของตน เมื่อศาลวางตัวเป็นกลางไม่เข้าไปแทรกแซงการดำเนินกระบวนการพิจารณาของคู่ความ คู่ความอีกฝ่ายจึงมีหน้าที่ต้องรักษาสีทึบของตนเองในการทำลายน้ำหนักพยานของฝ่ายตรงข้าม เพื่อให้ได้ความจริงทั้งสองด้าน

4. คำวินิจฉัยของศาลวางอยู่บนพื้นฐานของพยานหลักฐานที่ได้รับฟังจากคู่ความเท่านั้น โดยจะไม่นำพยานหลักฐานนอกเหนือมาพิจารณา³ ซึ่งแตกต่างจากระบบไต่สวนอย่างมากที่ศาลมีอำนาจเต็มที่ในการค้นหาความจริง

2.2.2 ศาลปกครอง - วิธีพิจารณาคดีในระบบไต่สวน (Inquisitorial System)

การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครองเป็นการดำเนินคดีในระบบไต่สวน กล่าวคือ การดำเนินคดีจะไม่มีแบบพิธีที่เคร่งครัด พิจารณาได้จาก คำฟ้องที่ไม่มีแบบ เพียงแต่ต้องทำเป็นหนังสือและมีรายการที่สำคัญที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น หรือการไม่ต้องยื่นบัญชีระบุพยาน หรือการที่ศาลมีดุลพินิจสามารถรับฟังพยานบอกเล่าได้ หากพยานบอกเล่ามีความน่าเชื่อถือหรือมีเหตุจำเป็นอื่น และในการดำเนินคดีปกครองนั้น ศาลจะเข้าไปมีบทบาทในการดำเนินคดีและแสวงหาพยานหลักฐานควบคู่ไปกับตัวความ ไม่ว่าจะเป็นการจัดให้มีการโต้ตอบเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างคู่กรณีในรูปของคำฟ้อง คำให้การ คำคัดค้านคำให้การ และคำให้การเพิ่มเติม ซึ่งตุลาการอาจกำหนดประเด็นในการโต้ตอบให้แก่คู่กรณีด้วยก็ได้ หรือตุลาการจะแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ด้วยการนัดไต่สวนคู่กรณีและพยานหลักฐานของแต่ละฝ่าย โดยตุลาการจะเป็นผู้ซักถามด้วยตนเอง และไม่ผูกพันอยู่กับพยานหลักฐานที่คู่กรณีนำเสนอสุดคดีเท่านั้น ตุลาการสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานอื่น ๆ ที่จำเป็นได้ด้วยตนเอง เช่น การเรียกพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานผู้เชี่ยวชาญ หรือการตรวจสอบบุคคลหรือสถานที่ เป็นต้น

วิธีพิจารณาในระบบไต่สวนมีที่มาจากประเทศในกลุ่มภาคพื้นยุโรป เมื่อช่วงปลายศตวรรษที่ 19 ซึ่งประเทศในกลุ่มดังกล่าวใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) นักกฎหมายในระบบกฎหมาย Civil Law เริ่มเห็นถึงความจำเป็นเกี่ยวกับอำนาจของศาลในการควบคุมดูแลการดำเนินกระบวนการพิจารณา และการที่ศาลต้องรู้จักเริ่มใช้อำนาจดังกล่าวให้เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินกระบวนการพิจารณา นอกจากนี้การที่กฎหมายจำกัดขอบเขตอำนาจของศาลมากเกินไปหรือตัวศาลเองไม่พยายามที่จะใช้อำนาจที่มีอยู่นั้น จะส่งผลทำให้คู่ความไม่กระตือรือร้นในการดำเนินกระบวนการพิจารณา หรือทำให้คู่ความที่ไม่สุจริต พยายามที่จะหาทางประวิงคดี มีผลทำให้การพิจารณาคดีเป็นไปโดยความล่าช้า ดังนั้น การพิจารณาคดีเพื่อค้นหาความจริงจะง่ายขึ้น และเพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดอุปสรรคหรือเกิดความผิดพลาดอันเกิดจากการไม่

³ N.Gavy Holen and Lanson L.Lamar, “The Criminal Courts” อ้างถึงใน คิดงาม คงตระกูล, หน้า 27.

เอาใจใส่หรือต่อความสามารถของคู่ความ จึงควรกำหนดให้ศาลมีบทบาทมากขึ้นในการซักถามในการสนับสนุน หรือแนะนำคู่ความ ทนายความ และพยานเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงที่ถูกต้องครบถ้วน⁴

เมื่อก้าวถึงหลักการพิจารณาคดีในระบบไต่สวนแล้ว จะเห็นชัดว่า เป็นกระบวนการที่เน้นการได้มาซึ่งความจริงอันสมบูรณ์หรือที่ประสงค์ โดยถือว่ารัฐมีหน้าที่สำคัญในการแสวงหาความจริงและให้ความเป็นธรรมจำเลยมาก นอกจากนี้ยังมีหลักที่สำคัญต่าง ๆ อีกหลายประการ ดังนี้

1. ศาลมีหน้าที่ค้นหาความจริงแห่งคดี ไม่ปล่อยให้เป็นภาระของคู่ความแต่ฝ่ายเดียว

2. เป็นระบบการพิจารณาจากเอกสารมากกว่าพยานบุคคล⁵ เนื่องจากเป็นกระบวนการพิจารณาที่มีที่มาจากกฎหมายวิธีพิจารณาแบบโรมาน-แคนนอนิก หมายถึง กระบวนพิจารณาที่มีที่มาจากกฎหมายโรมันละกฎหมายคริสตศาสนา และกระบวนพิจารณาแบบจู้ส คอมมูน (Jus Commune) ซึ่งหมายถึงกฎหมายร่วมกันของประเทศในภาคพื้นยุโรป ซึ่งก่อตัวเป็นรูปร่างในอิตาลีตั้งแต่ศตวรรษที่ 12 และแพร่หลายในยุโรปโดยมีลักษณะสำคัญคือกระบวนพิจารณาที่ให้ความสำคัญกับเอกสาร⁶

3. การค้นหาความจริงในระบบไต่สวนนี้จะไม่ถูกจำกัดโดยกฎเกณฑ์เกี่ยวกับพยานหลักฐาน กล่าวคือ ไม่มีเรื่องหน้าที่นำสืบ หรือระบบการถามค้าน (Cross - Examination) ซึ่งการค้นหาความจริงในลักษณะนี้เรียกว่า Das Inquisition Sprinzip หรือ Truth Theory⁷

4. คู่ความทั้งหมดในคดีรวมทั้งจำเลยมีหน้าที่เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นหาความจริงของคดี⁸ กล่าวคือ การดำเนินคดีในระบบนี้คล้าย ๆ กับศาลเป็นประธานในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งความจริง แต่มีใ่วว่าจะปล่อยให้เป็นหน้าที่ศาลแต่เพียงฝ่ายเดียว คู่ความก็ยังมีส่วนที่เป็นผู้ช่วยศาลในการค้นหาความจริง

⁴ คิดงาม คงตระกูล, ระบบไต่สวนในกฎหมายวิธีพิจารณาดีปกครองไทย, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546, หน้า 23.

⁵ กุลพล พลวัน, การพิจารณาคดีระบบกล่าวหาและระบบไต่สวนในกฎหมายไทยที่มีผลกระทบต่อการคุ้มครองสิทธิมนุษยชน, วารสารศาลรัฐธรรมนูญ, เล่ม 13 (มกราคม-เมษายน 2546): 37.

⁶ วรรณชัย บุญบำรุง, หลักทั่วไปของการดำเนินกระบวนพิจารณาดีปกครองของฝรั่งเศส, วารสารกฎหมายปกครอง, เล่ม 19(ธันวาคม 2543), หน้า 34-35.

⁷ ประทุมพร กลัดอ่ำ, การนำวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในวิธีพิจารณาความอาญา, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533, หน้า 7.

⁸ คิดงาม คงตระกูล, เพิ่งอ้าง, หน้า 23.

2.3 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร

2.3.1 ศาลภาษีอากร

แต่เดิมก่อนที่จะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้น คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นจะฟ้องร้องกันในศาลแพ่งเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป ต่อมาในปี พ.ศ. 2524 คณะรัฐมนตรีเห็นชอบให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับจัดทำแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรมขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2525-2529) คณะกรรมการดังกล่าวได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการวางแผนและจัดระบบศาลและวิธีพิจารณาความของศาล ซึ่งคณะอนุกรรมการฯ เห็นว่า คดีภาษีอากรและคดีพาณิชย์เป็นคดีมีลักษณะพิเศษ ต้องการความรวดเร็วในการพิจารณาพิพากษา บทกฎหมายที่เกี่ยวข้องมีความยุ่งยาก อีกทั้งผู้พิพากษาที่พิจารณาควรมีความรู้รอบรู้ในด้านธุรกิจการพาณิชย์และการบัญชี จึงไม่เหมาะกับการใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความที่ต้องมีการรับฟังพยานหลักฐานอย่างเคร่งครัด หรือให้ผู้พิพากษาที่ต้องพิจารณาคดีอื่นด้วยเป็นผู้พิจารณา ซึ่งทำให้การพิจารณาล่าช้า และติดขัด ไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่วงการธุรกิจการค้าได้ดีพอ จึงสมควรมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นในลักษณะศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษ โดยมีวิธีพิจารณาเป็นพิเศษ และมีผู้พิพากษาที่มีความรู้และชำนาญในคดีประเภทนี้ และได้ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและพาณิชย์และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและพาณิชย์ขึ้น เสนอคณะรัฐมนตรีครั้งแรกเมื่อปี พ.ศ. 2524 โดยคณะรัฐมนตรีได้ส่งร่างให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา ทั้งนี้คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นใน 3 ประเด็นสำคัญ ประเด็นแรก เห็นว่าคดีพาณิชย์เป็นคดีระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์กับบุคคลทั่วไป ส่วนคดีภาษีอากรเป็นคดีระหว่างเอกชนกับรัฐซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับ จึงไม่สมควรรวมคดีภาษีอากรและคดีพาณิชย์ไว้ในศาลเดียวกัน เพราะมีลักษณะและวิธีพิจารณาคดีที่แตกต่างกัน ประเด็นที่สองเห็นว่า คดีพาณิชย์มีลักษณะไม่แตกต่างจากคดีแพ่งโดยทั่วไปเท่าใดนัก จึงไม่สมควรที่จะตั้งศาลพาณิชย์ต่างหากจากศาลแพ่ง แต่คดีภาษีอากรมีลักษณะพิเศษเพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน สมควรมีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษ ส่วนจะให้การพิจารณาคดีโดยจัดตั้งเป็นศาลภาษีอากรขึ้นมาใหม่หรือจะจัดตั้งเป็นแผนกภาษีอากรขึ้นในศาลที่มีอยู่แล้ว เป็นปัญหานโยบายกับหลักการซึ่งสมควรให้คณะรัฐมนตรีเป็นผู้วินิจฉัย และประเด็นสุดท้าย ในเรื่องผู้พิพากษาสมทบนั้น เห็นว่าศาลภาษีอากรยังไม่สมควรมีเพราะอาจมีปัญหาในด้านความเป็นกลางของผู้พิพากษาสมทบซึ่งขึ้นอยู่กับการแต่งตั้ง เพราะผู้พิพากษาสมทบต้องเป็นบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในด้านภาษีอากรซึ่งมาจากพ่อค้าหรือเอกชนอื่น ความเอนเอียงอาจมีได้ นอกจากนั้นในต่างจังหวัดก็อาจจะหาผู้พิพากษาสมทบที่มีคุณสมบัติที่ต้องการได้ยาก

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาส่งความเห็นดังกล่าวไปยังคณะรัฐมนตรี คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการให้จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรขึ้นเป็นพิเศษ โดยในช่วงเวลาระหว่างการดำเนินการจัดตั้งศาลภาษีอากรนั้น ให้เปิดแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง ทำหน้าที่เป็นศาล

ภาชีอากรกลาง โดยใช้วิธีพิจารณาคดีพิเศษไปพลางก่อน หลังจากนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ร่วมกับผู้แทนกระทรวงการคลัง ได้ร่วมกันร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากรโดยถือร่างของกระทรวงยุติธรรมเป็นหลัก จนได้ออกมาเป็นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 และประกาศใช้ในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 5 กันยายน 2528 และมีการจัดตั้งศาลภาชีอากรกลางอย่างเป็นทางการ เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2529⁹ ทั้งนี้ เหตุผลในการจัดตั้งศาลภาชีอากรปรากฏในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 ว่า คดีภาชีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษซึ่งแตกต่างจากการพิจารณาคดีแพ่งอย่างอื่น กล่าวคือ เป็นกรณีพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนจึงจำเป็นต้องมีศาลที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษ สำหรับพิจารณาคดีภาชีอากรโดยเฉพาะ โดยมุ่งคัดเลือกผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องภาชีอากรเป็นผู้พิพากษาประจำ เพื่อลดขั้นตอนการพิจารณาคดีภาชีอากรให้น้อยลงและดำเนินการพิจารณาได้รวดเร็วยิ่งขึ้น

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์การจัดตั้งศาลภาชีอากรประการหนึ่งก็เพื่อกำหนดวิธีพิจารณาไว้เป็นพิเศษ ประกอบกับการให้อำนาจอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาชีอากรกลางออกข้อกำหนดในการดำเนินกระบวนการพิจารณาได้เป็นพิเศษ โดยยกเว้นขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลให้ลดลงกว่าที่ดำเนินในศาลแพ่งทั่วไปได้ และโดยเฉพาะการกำหนดให้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาชีอากรไปยังศาลฎีกาได้เลยโดยไม่ต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์นั้น ยิ่งทำให้เกิดผลดีต่อคู่ความทั้งฝ่ายเอกชนและฝ่ายรัฐ ในอันที่คดีเสร็จรวดเร็วขึ้น

อย่างไรก็ตาม แม้วัตถุประสงค์จะกล่าวไว้เช่นนั้น แต่ในทางปฏิบัติพบว่ายังมีปัญหาในเรื่องการกำหนดเกณฑ์คัดเลือกผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษเกี่ยวกับเรื่องภาชีอากรเป็นผู้พิพากษาประจำสำหรับพิจารณาคดีภาชีอากรโดยเฉพาะนั้นยังคงไม่อาจบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ตั้งแต่มีการริเริ่มจัดตั้งศาล ซึ่งจะกล่าวในบทต่อไป

■ เขตอำนาจศาลภาชีอากรกลาง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 5 และมาตรา 6 ได้แบ่งเขตอำนาจของศาลภาชีอากรออกเป็น ศาลภาชีอากรกลาง และ ศาลภาชีอากรจังหวัด ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ศาลภาชีอากรกลาง มีเขตอำนาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประการ¹⁰ คือ

⁹ เจริญไทย สุนทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ. 2544, ศาลภาชีอากรกลาง, (กรุงเทพฯ : พิมพ์อักษร), 2544, หน้า 1-3.

¹⁰ เรื่องเดิม, หน้า 7-11.

1) เขตอำนาจเฉพาะ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 5 วรรคสอง ว่า “ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี...” หมายความว่า บรรดาข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกิดขึ้นในเขตกรุงเทพมหานครและจังหวัดใกล้เคียง ดังที่ระบุไว้ โจทก์จะต้องมายื่นฟ้องยังศาลภาษีอากรกลางที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครเพียงแห่งเดียวเท่านั้น ไม่สามารถจะนำคดีไปฟ้องยังศาลจังหวัดสมุทรปราการ สมุทรสาคร นครปฐม นนทบุรี และปทุมธานี ที่จำเลยมีภูมิลำเนา แล้วให้ศาลจังหวัดเหล่านั้นส่งคำฟ้องมาให้ศาลภาษีอากรกลางเป็นผู้รับคำฟ้องไม่ได้ คู่ความต้องมายื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรงเท่านั้น และการดำเนินกระบวนการพิจารณาจะกระทำโดยศาลภาษีอากรกลางโดยตรงเช่นกัน โดยไม่ผ่านศาลจังหวัดเหล่านั้นเลย

2) เขตอำนาจโดยการขยาย ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 5 วรรคสอง ว่า “บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ หรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง”

■ เขตอำนาจศาลภาษีอากรจังหวัด

ศาลภาษีอากรจังหวัด มีเขตอำนาจตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดนั้น ๆ จะได้ระบุไว้ ซึ่งจะระบุให้เขตอำนาจครอบคลุมหลายจังหวัดก็ได้ เพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรในเขตจังหวัดอื่นที่ไม่ได้อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลาง แต่ในปัจจุบันยังไม่มี การตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้น เพราะคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดยังมีจำนวนน้อย หากเปิดทำการจะไม่คุ้มกับงบประมาณค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรและอาคารสถานที่ ดังนั้น ในขณะนี้คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในต่างจังหวัดจึงอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง ตามบทเฉพาะกาลของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 33^{*}

2.3.2 ศาลรัฐธรรมนูญ

■ ลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ

^{*} มาตรา 33 บัญญัติว่า “ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลาง สุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร”

ศาลรัฐธรรมนูญเป็นองค์กรที่ตั้งขึ้นตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยเฉพาะคดีที่มีปัญหากฎหมายเกี่ยวข้องกับรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ ดังนั้น หน้าที่หลักของศาลรัฐธรรมนูญที่เกี่ยวกับภาษีอากร คือ การควบคุมกฎหมายภาษีอากรที่ฝ่ายนิติบัญญัติออกมามีบังคับใช้หรือไม่ให้มีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ เพื่อธำรงไว้ซึ่งความเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ

■ อำนาจฟ้องคดี

ในหลักการพิจารณา การวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญเริ่มจากต้องมีผู้เสนอคำร้องให้พิจารณา ซึ่งบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา 211 บัญญัติว่า “ในการที่ศาลจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายบังคับแก่คดีใด ถ้าศาลเห็นเองหรือคู่ความโต้แย้งพร้อมด้วยเหตุผลว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้น ต้องด้วยบทบัญญัติมาตรา 6 และยังไม่มีความวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินั้น ให้ศาลส่งความเห็นเช่นนั้นตามทางการเพื่อศาลรัฐธรรมนูญจะได้พิจารณาวินิจฉัย ในระหว่างนั้นให้ศาลดำเนินการพิจารณาต่อไปได้แต่ให้รอการพิพากษาคดีไว้ชั่วคราว จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ” และมาตรา 212 ที่เป็นหลักการใหม่ในรัฐธรรมนูญฯ เพื่อให้ประชาชนสามารถเสนอเรื่องต่อศาลรัฐธรรมนูญได้โดยตรงในกรณีที่มีกฎหมายละเมิดสิทธิและเสรีภาพของตน และประชาชนเห็นว่าเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ โดยกำหนดให้ บุคคลซึ่งถูกละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้มีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อมีคำวินิจฉัยว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญได้ ด้วยเหตุผลคือ นอกจากนั้นยังเปิดโอกาสให้ประธานรัฐสภา นายกรัฐมนตรี หรือองค์กรต่างๆที่เกี่ยวข้องเสนอคำร้องให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณา ในกรณีที่มีความขัดแย้งเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างรัฐสภา คณะรัฐมนตรีหรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญที่มีใช้ศาลตั้งแต่สององค์กรขึ้นไป เสนอเรื่องพร้อมความเห็นต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยได้ ตามมาตรา 214

ตัวอย่างเช่น เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินโดยฟองกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากร โดยอ้างเหตุว่า การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตราใดมาตราหนึ่งนั้น เป็นการประเมินที่ไม่ชอบ เนื่องจากประมวลรัษฎากร บทมาตราดังกล่าวมีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่ ซึ่งเป็นหน้าที่ของศาลภาษีอากรตามมาตรา 211 ที่ต้องส่งสำเนาประเด็นดังกล่าวไปให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณา เป็นต้น

■ ผลบังคับแห่งคำพิพากษา

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2550) มาตรา 216 วรรคห้า ได้บัญญัติเกี่ยวกับผลบังคับแห่งคำพิพากษาของศาลรัฐธรรมนูญไว้ว่า “คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญให้เป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรอื่นของรัฐ”

■ คุณสมบัติของผู้พิพากษา

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2550) มาตรา 204 กำหนดให้ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญมาจาก ผู้พิพากษาในศาลฎีกา ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด และผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในด้านสาขานิติศาสตร์ และสาขารัฐศาสตร์ โดยใช้วิธีการสรรหาและการเลือก ตามมาตรา 206 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่แตกต่างไปจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 เหตุผลในการร่างคือ กำหนดจำนวนและสัดส่วนขององค์คณะตุลาการศาลรัฐธรรมนูญใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับการแก้ไขขอบเขตอำนาจหน้าที่และการลดจำนวนลงเพื่อให้มีจำนวนจำกัดซึ่งจะทำให้มีการสรรหาบุคคลที่มีความรู้ และมีความเชี่ยวชาญในระดับสูงได้อย่างแท้จริงเพื่อทำหน้าที่ได้ตรงตามความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับในส่วนของผู้ทรงคุณวุฒินั้นได้ แก้ไขให้ชัดเจนว่าต้องมีความเชี่ยวชาญอย่างแท้จริง และผู้ทรงคุณวุฒิให้สามารถสรรหาได้จากสาขารัฐประศาสนศาสตร์และสังคมศาสตร์อื่นเพื่อให้ได้บุคคลที่หลากหลายยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ การสรรหาและการเลือกตุลาการรัฐธรรมนูญตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2550) ก็มีเจตนารมณ์ที่แตกต่างจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ด้วย กล่าวคือ มีการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบและกระบวนการสรรหาตุลาการศาลรัฐธรรมนูญเพื่อประกันความเป็นอิสระ เนื่องจากเป็นบุคคลที่อยู่ในระดับสูงที่มีความรับผิดชอบในตำแหน่งที่ดำรงอยู่ ซึ่งน่าจะสามารถสร้างความเชื่อมั่นในความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์และเป็นอิสระในการสรรหา

2.3.3 ศาลปกครอง

- ลักษณะคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง

คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง ต้องเป็นคดีที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกับเอกชนตามนัยแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 ได้แก่ (ก) คดีที่เอกชนฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรที่เป็นมูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิ เนื่องจากกฎหมายลำดับรองที่เป็นประเด็นพิพาทนั้น มีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ขัดต่อกฎหมายแม่บท (ข) คดีที่เอกชนฟ้ององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรละเลยหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร และ (ค) คดีที่เอกชนเรียกร้องค่าเสียหายเนื่องจากการกระทำละเมิดทางปกครองโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากร

- อำนาจฟ้องคดี

กรณีที่เอกชนจะฟ้องคดีที่ศาลปกครองนั้น มีความแตกต่างจากการฟ้องคดีแพ่งทั่วไป กล่าวคือ ไม่จำเป็นที่เอกชนจะต้องรอนจนกว่าตนจะถูกโต้แย้งสิทธิในลักษณะที่ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจากการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากร เพราะหากกรณีเข้าองค์ประกอบการฟ้องคดีที่เป็นสาระสำคัญตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดี

ปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 42 คือ เป็นผู้ที่ได้รับความเดือดร้อน หรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อน หรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ อันเนื่องจากการกระทำ หรือการงดเว้นการกระทำของหน่วยงานทาง ปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง หรือกรณีอื่นใดที่อยู่ในเขต อำนาจศาลปกครอง และการแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อน หรือความเสียหาย หรือยุติข้อโต้แย้งนั้น และหากมีกฎหมายกำหนดขั้นตอน หรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายในเรื่องใด เป็นการเฉพาะ การฟ้องร้องคดีในเรื่องนั้น จะกระทำได้อีกเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการ ดังกล่าว และได้มีการสั่งตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่ กฎหมายกำหนด เอกชนรายนั้นสามารถที่จะนำคดีมาฟ้องศาลปกครองได้ตามบทบัญญัติมาตรา 42

- วิธีการพิจารณาคดี

ศาลปกครองใช้วิธีการพิจารณาคดีปกครองแบบระบบไต่สวน โดยเน้นให้ผู้พิพากษามี บทบาทมากกว่าการพิจารณาแบบกล่าวหา (ดังที่กล่าวไปแล้ว)

- ผลบังคับแห่งคดี

ศาลปกครองมีอำนาจพิพากษาสั่งให้เพิกถอนคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เร่งรัดให้ เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการ ชดเชยค่าเสียหายที่เกิดจากการกระทำละเมิดทาง ปกครอง ในกรณีที่ศาลปกครองมีคำสั่งให้มีการเพิกถอนกฎหมายที่ไม่ชอบนั้น ซึ่งจะมีผลต่อบุคคลทั่วไป

- คุณสมบัติของตุลาการศาลปกครอง

ตุลาการศาลปกครองมีการแต่งตั้งในระบบการคัดสรรโดยใช้หลักความเชี่ยวชาญทางด้าน ความรู้เกี่ยวกับสาขานิติศาสตร์และความรู้ในการบริหารราชการแผ่นดิน นอกจากนี้รัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2550) มาตรา 224 ยังได้เพิ่มความในวรรคสุดท้าย เพื่อให้ศาลปกครอง มีอิสระในการกำหนดจำนวนตุลาการศาลปกครองอันจะเป็นการรับรองความเป็นอิสระของศาลปกครอง ซึ่งบัญญัติว่า “ตุลาการศาลปกครองในชั้นศาลใดจะมีจำนวนเท่าใด ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการตุลาการ ศาลปกครองกำหนด”

2.4 การนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลาง

2.4.1 ลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 ได้นิยาม ความหมายของ “คดีภาษีอากร” ว่า “คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณา พิพากษาของศาลภาษีอากร” โดยมาตรา 7 ได้กำหนดอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษี อากรไว้ว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

คำว่า “อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร” แบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

- กรณีแรก : การอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดี ในการประเมินภาษีที่ต้องชำระ เจ้าพนักงานประเมินอาจทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด เมื่อผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีนั้นอาจอุทธรณ์การประเมินต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี และเมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งวินิจฉัยอย่างไรแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นโดยวิธียื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ คดีพิพาทในกรณีนี้จึงเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นโจทก์ยื่นฟ้องเจ้าพนักงานของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐเป็นจำเลยโดยอ้างว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบ ขอให้เพิกถอนการประเมินหรือคำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งหากไม่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 เสียก่อน ศาลภาษีอากรวินิจฉัยว่าเป็นการต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องตาม มาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

- กรณีที่สอง : การอุทธรณ์ในชั้นปกครองมิใช่เงื่อนไขแห่งการฟ้องคดี คำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น นอกจากคำสั่งประเมินภาษี คำสั่งยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน คำสั่งในการคืนหรือไม่คืนภาษีอากร ตามที่มีกฎหมายกำหนดเงื่อนไขการฟ้องคดีไว้โดยเฉพาะแล้ว ยังมีคำสั่งทางปกครองอื่นๆ ซึ่งอาจเป็นมูลเหตุอันนำมาซึ่งการโต้แย้งสิทธิของเอกชนผู้เสียภาษีอากรได้ เช่น คำสั่งต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ของเจ้าพนักงานประเมิน คำสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาในเรื่องต่างของอธิบดีกรมสรรพากร หรือของรัฐมนตรีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 รัฐธรรมนูญ ซึ่งได้แก่ กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ กำหนดเวลาการอุทธรณ์หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากร ดังนั้น หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าคำสั่งทั้งหลายที่กล่าวถึงนี้ออกมาโดยมีลักษณะที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิสามารถฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนบรรดาคำสั่งดังกล่าวได้ โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เพราะถือว่าคำสั่งดังกล่าวเป็น

คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1)

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรแล้ว บุคคลนั้นไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในระยะเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดให้ชำระหรือภายใน...ที่กฎหมายกำหนดไว้ ย่อมถือว่าบุคคลนั้นเป็นหนี้ค่าภาษีอากรรัฐที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร กรุงเทพมหานคร อาจยื่นฟ้องต่อศาลขอให้บังคับบุคคลนั้นให้ชำระค่าภาษีอากรได้ คดีเรื่องนี้จะป็นกรณีที่รัฐที่รัฐโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นโจทก์ยื่นฟ้องผู้เสียภาษีเป็นจำเลย ขอให้บังคับชำระค่าภาษีอากรค้าง พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม อย่างไรก็ตาม การใช้สิทธิฟ้องคดีในลักษณะนี้ กฎหมายมิได้มีบทบังคับให้ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เหมือนเช่นในกรณีฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมิน

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

ในการชำระค่าภาษีอากรจะมีบางกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระหรือชำระเกินกว่าที่ควรจะต้องชำระ ในกรณีเช่นนี้ หากหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องไม่คืนภาษีอากรที่รับชำระไว้นั้น ก็อาจถูกผู้เสียภาษีฟ้องเรียกคืนภาษีอากรนั้นได้

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

ในการจัดเก็บภาษีอากร นอกจากผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรแล้ว ยังอาจมีผู้อื่นซึ่งตกลงทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร เช่น กรณีฟ้องบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามเช็คที่ธนาคารปฏิเสธการจ่ายเงิน, กรณีผู้ค้าประกันหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น ซึ่งในกรณีเช่นนี้ การดำเนินคดีต่อผู้ที่ได้ทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีอากรก็อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรเช่นเดียวกัน หากจำกัดเฉพาะเจาะจงที่จะดำเนินคดีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรงแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่การดำเนินคดีฟ้องร้องลูกหนี้ค่าภาษีอากรและผู้ที่ได้ทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรในศาลเดียวกัน ไม่ต้องแยกฟ้องยังศาลอื่นเพราะเป็นเรื่องเดียวกัน

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

บทบัญญัติอนุมาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่กำหนดไว้ล่วงหน้าในกรณีที่ฝ่ายนิติบัญญัติอาจประสงค์ให้คดีประเภทอื่นนอกจากกรณีตามมาตรา 7(4) ถึง (4) อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

ฝ่ายนิติบัญญัติจะตรากฎหมายบัญญัติให้คดีประเภทนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรได้ แต่ปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายบัญญัติระบุกรณีอื่นให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร¹¹

2.4.2 ผู้มีสิทธิฟ้องคดี

ผู้ที่จะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาล ในกรณีทั่วไปจะต้องเป็นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 อันหมายความว่า ผู้ที่ถูกกระทบกระเทือนสิทธิ โดยในกรณีของภาษีอากร จะหมายถึง ผู้ที่มีสิทธิและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี หรือผู้มีสิทธิและหน้าที่ในการชำระภาษีหรือขอคืนภาษีอากร และสิทธินั้นต้องถูกโต้แย้งไปแล้ว กล่าวคือ ผู้ที่จะเป็นโจทก์ยื่นฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้นั้น อาจเป็นหน่วยงานของรัฐซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร เช่น กรมสรรพากร หรืออาจจะเป็นเอกชนผู้ถูกเรียกเก็บภาษี ซึ่งโดยปกติได้แก่ ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล แต่ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานของรัฐหรือเป็นผู้เสียภาษี จะฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้ต่อเมื่อมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น เช่น กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรแล้วผู้นั้นไม่ยอมชำระ กรมสรรพากรมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ นอกจากนี้ยังรวมถึงกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ ก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นแล้ว จึงจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 8 นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ฟ้องคดี นอกจากดำเนินการอุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้เสียภาษีจะต้องไม่เป็นผู้ที่ถูกห้ามมิให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล กล่าวคือ ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวนหรือสั่งให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้อุทธรณ์ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์ย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 33

กรณีของคณะบุคคลเป็นประเด็นที่น่าพิจารณาว่าจะเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2519 วินิจฉัยว่า “ผู้ที่จะเป็นคู่ความในคดีได้ จะต้องเป็นบุคคลซึ่งได้แก่บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล สำหรับคณะบุคคลเป็นเพียงกลุ่มบุคคล ไม่ใช่บุคคลธรรมดาและไมใช่นิติบุคคล จึง

¹¹ เจริญไทย สุนทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, ศาลภาษีอากรกลาง, (กรุงเทพฯ : พิมพ์อักษร), 2544, หน้า 28.

ไม่อาจเป็นคู่ความในคดี” กล่าวคือ คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้เห็นว่าคณะบุคคลไม่สามารถเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้ เพราะไม่มีสถานะเป็นบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งเมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีและมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น กฎหมายกลับมิให้คณะบุคคลใช้สิทธิทางศาล ซึ่งในเรื่องนี้ นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “คณะบุคคลก็เป็นบุคคลธรรมดาจึงน่าจะเป็นคู่ความในศาลได้ เพราะคำว่า “คู่ความ” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1(11) หมายความว่า “บุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล” และคำว่า “บุคคล” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งคณะบุคคลก็คือบุคคลธรรมดานั่นเอง แล้วเหตุใดจึงจะเป็นคู่ความในศาลไม่ได้” อย่างไรก็ตาม เมื่อแนวคำพิพากษาเป็นเช่นนี้ ทำให้ในการฟ้องคดีต่อศาล บุคคลทุกคนในคณะบุคคลจึงควรจะเป็นโจทก์ร่วมกันฟ้อง และถ้ากรมสรรพากรเป็นโจทก์ก็ควรที่จะฟ้องบุคคลในคณะบุคคลเป็นจำเลยร่วมกันทุกคน เพราะนอกจากไม่ถูกศาลยกฟ้องเพราะไม่มีอำนาจฟ้องแล้ว เวลาที่ศาลพิพากษาให้กรมสรรพากรชนะคดี กรมสรรพากรสามารถบังคับคดีกับบุคคลในคณะบุคคลได้ทุกคน เพราะต่างก็เป็นจำเลยตามคำพิพากษา”

2.4.3 ระยะเวลาการฟ้องคดี

ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2)* กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และประสงค์จะสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล จะต้องฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งกำหนดเวลาจะเริ่มนับตั้งแต่วันที่ผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นสำคัญ โดยไม่คำนึงว่าผู้อุทธรณ์จะทราบข้อความในคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือไม่ และกรณีที่ไม่จำเป็นที่ผู้แทนของนิติบุคคลของผู้อุทธรณ์จะเป็นผู้รับเอง แม้พนักงานของผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว

* มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อาเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดี ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

กรณีที่ถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วคือ ต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์การส่งหนังสือตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 ส่วนวิธีการนับระยะเวลาจะต้องพิจารณาจากหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 และมาตรา 193/5 อันหมายถึง มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วยกันและระยะเวลาลิ้นสุดในวันก่อนหน้าจะถึงวันที่เริ่มต้นนับ

เรื่องของระยะเวลาตามกฎหมายบัญญัติไว้ หากคู่ความละเลยไม่ยื่นคำฟ้องภายในเวลาที่กฎหมายบัญญัติ ศาลก็ไม่อาจรับคำฟ้องไว้พิจารณาได้ ระยะเวลาตามที่กฎหมายบัญญัตินั้น พิจารณาตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยส่วนมากระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดคือ 30 วัน ซึ่งนับว่าเป็นระยะเวลาน้อยหากคดีที่จะฟ้องมีเอกสาร หรือข้อเท็จจริงจำนวนมาก เวลาดังกล่าวจึงอาจไม่เพียงพอ ทั้งนี้หากคู่ความฟ้องคดีไม่ทันกำหนดระยะเวลาแล้ว ย่อมหมดสิทธิที่จะฟ้องคดีได้ หากนำคำฟ้องมายื่นภายหลัง ศาลก็จะไม่รับคำฟ้องหรือพิพากษายกฟ้องเพราะไม่มีอำนาจฟ้องและอาจจะต้องถูกยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินชำระภาษีอากรเพราะถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง

อย่างไรก็ตาม เรื่องกำหนดเวลาในการยื่นฟ้องคดีนั้น ถ้าผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลได้ทันที ก็สามารถที่จะขอขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อรรถ หรือจะขอขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ได้ ซึ่งกรณีนี้ได้เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5521/2534 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยในปัญหาข้อกฎหมายไว้ว่า “กำหนดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) เป็นกำหนดเวลาให้ฟ้องคดี มิใช่อายุความในการเรียกร้องสิทธิใดๆ และถึงแม้มิได้เป็นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร แต่เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าวได้” อันเป็นการวางหลักกฎหมายไว้ว่า ระยะเวลา 30 วันตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลจึงมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าวได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23^{*} นั่นเอง

* ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 บัญญัติว่า “เมื่อศาลเห็นสมควรหรือเมื่อคู่ความฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้อง ให้ศาลมีอำนาจที่จะออกคำสั่งขยายหรือย่นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายนี้ หรือตามที่ศาลได้กำหนดไว้ หรือระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น เพื่อให้ดำเนินหรือมิให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ ก่อนสิ้นระยะเวลานั้น แต่การขยายหรือย่นเวลาเช่นนี้ ให้ฟังทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ และศาลได้มีคำสั่งหรือคู่ความมีคำขอขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย”

ทั้งนี้ แม้ว่าจะมีคำพิพากษาศาลฎีกาเป็นบรรทัดฐานไว้แล้ว แต่เนื่องจากคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าว วินิจฉัยเฉพาะระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น มิได้กล่าวถึงระยะเวลาฟ้องคดีตามกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นว่าเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในกฎหมายฉบับอื่นด้วยหรือไม่ แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ศาลภาษีอากรกลางได้นำหลักตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวมาใช้ในการอนุญาตให้ขยายระยะเวลาฟ้องคดีมาโดยตลอด ซึ่งในการยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาฟ้องคดีนั้นจะยื่นต่อศาลภาษีอากรกลางหรือศาลจังหวัดที่อยู่ในเขตอำนาจศาลก็ได้

นอกจากนี้ ในการขอขยายระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรนั้น ถ้าเป็นกรณียื่นคำร้องก่อนหมดระยะเวลาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถฟ้องคดีได้ทันภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าเป็นกรณีที่ยื่นคำร้องภายหลังระยะเวลาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงเหตุสุดวิสัยมาในคำร้องขอขยายระยะเวลาดังด้วย ซึ่งกรณีเหตุสุดวิสัย ได้มีกรณีตัวอย่างตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่กล่าวข้างต้น วินิจฉัยในประเด็นนี้ว่า “ก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ จำเลยฟ้องโจทก์ให้ชำระหนี้ภาษีอากรกรณีเดียวกันนั้น ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย พิพากษายกฟ้อง ขณะที่คดีอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งโจทก์จะต้องอุทธรณ์ต่อศาลใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ขณะที่โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น คดีจำเลยฟ้องโจทก์ยังอยู่ระหว่างพิจารณาของศาลฎีกา โจทก์จึงไม่อาจยื่นฟ้องต่อจำเลยภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เพราะจะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาซ้ำ อีกทั้งโจทก์ก็ยังไม่มีความจำเป็นต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล เพราะในขณะนั้นคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางยังมีผลผูกพันคู่ความอยู่ พฤติการณ์ดังกล่าวนี้ว่าเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่โจทก์ไม่อาจขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาล ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยที่ศาลพึงขยายระยะเวลาให้โจทก์ได้” ทั้งนี้ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำสั่งขยายระยะเวลาการฟ้องคดีแล้ว แต่ยังไม่เพียงพอหรือมากเกินไป ศาลภาษีอากรมีอำนาจขยายหรือย่อได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 19

2.4.4 การดำเนินกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดี

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 บัญญัติว่า “การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม”

กฎหมายเกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มีอยู่ด้วยกัน 3 ฉบับ คือ

1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 บัญญัติว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกา มีอำนาจออกข้อบังคับใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้”

2) ข้อกำหนดคดีภาษีอากร

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร หมายถึง ระเบียบหรือข้อบังคับที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางกำหนดขึ้นโดยอนุมัติของประธานศาลฎีกา เกี่ยวกับการพิจารณาคดีภาษีอากรและการรับฟังพยานหลักฐานในคดีภาษีอากร เพื่อให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม เพราะคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งที่มีเอกสารจำนวนมาก จึงต้องมีระเบียบเกี่ยวกับการยื่นเอกสารเพื่อให้ศาลได้ตรวจสอบล่วงหน้าก่อนเริ่มการพิจารณา เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการพิจารณา นอกจากนี้ ในบางกรณียังมีความจำเป็นที่จะต้องให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญให้ความเห็นประกอบการพิจารณาของศาล จึงต้องมีระเบียบในเรื่องดังกล่าว และในขณะนี้ มีศาลภาษีอากรกลางเพียงศาลเดียวที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรทั่วราชอาณาจักร การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก้ตัวความที่อยู่ห่างไกลอาจล่าช้า จึงต้องมีระเบียบเกี่ยวกับการแต่งตั้งบุคคลที่อยู่ในเขตอำนาจศาลรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตัวความ เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการพิจารณาคดี กำหนดระยะเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งใช้บังคับแก่คดีแพ่งทั่วไปอาจยาวหรือสั้นเกินไปสำหรับคดีภาษีอากร จึงต้องกำหนดระยะเวลาขึ้นใหม่ให้เหมาะสม

อนึ่ง ข้อกำหนดคดีภาษีอากรดังกล่าวนำมาใช้บังคับได้เมื่อประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ซึ่งข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน คือ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544

3) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ให้นำมาใช้บังคับโดยอนุโลมในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่ออกตามความในพระราชบัญญัติฯ ดังกล่าว

■ การยื่นฟ้อง

การยื่นคำฟ้องเป็นขั้นตอนสำคัญในการนำคดีเข้าสู่การพิจารณาของศาล เริ่มต้นจากการที่คู่ความต้องตรวจดูอำนาจฟ้องของตนเอง โดยใช้หลักเกณฑ์เบื้องต้นกับการยื่นฟ้องคดีแพ่งตามประมวล

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 กล่าวคือ ต้องมีการถูกโต้แย้งสิทธิก่อนที่จะเกิดอำนาจฟ้อง จากนั้นจึงพิจารณาถึงอำนาจของศาลภาษีอากรว่ามีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7^{**} มาตรา 8^{***} และมาตรา 9^{****} หรือไม่

ส่วนคำฟ้องในคดีภาษีอากร ข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 13 วรรคหนึ่ง กำหนดว่า “คำฟ้องที่แสดงให้เห็นพอเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาและคำขอบังคับ ให้ถือว่าเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมาย” กล่าวคือ คำฟ้องจะต้องบรรยายให้ชัดเจนว่าสิทธิของโจทก์ในการยื่นฟ้องคดีเป็นเช่นไร เป็นภาษีอากรเรื่องใด มีเหตุผลอย่างไรในการฟ้องคดี และจะต้องบรรยายถึงการกระทำที่เกี่ยวข้องว่าเป็นอย่างไร อีกทั้งต้องมีคำขอบังคับท้ายฟ้องมาด้วย นอกจากนี้ในคำฟ้องจะต้องอ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมายประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องเข้าไปด้วย เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการฟ้องคดี เพราะ บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรมีมากมายหลายฉบับ ซึ่งตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ 12 ได้กำหนดว่า “คำฟ้องหรือคำให้การที่อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมายประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ให้แนบสำเนามาพร้อมกับคำคู่ความดังกล่าวด้วย เว้นแต่คำคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว”

เมื่อโจทก์ได้บรรยายฟ้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดแล้วทุกประการ หากต่อมาปรากฏว่าจำเลยไม่อาจเข้าใจคำฟ้องในส่วนใดส่วนหนึ่ง ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกันในเชิงคดี เพื่อเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าว ข้อกำหนดคดีภาษีอากรจึงได้กำหนดเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวไว้ในข้อ 13 วรรคสอง ว่า “ถ้าจำเลยให้การต่อสู้ว่าไม่เข้าใจคำฟ้องในส่วนใด ศาลอาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้อง โดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้นให้ชัดเจนขึ้นก็ได้ และเมื่อโจทก์อธิบายเพิ่มเติมแล้ว จำเลยก็มีสิทธิแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การในส่วนคำฟ้องที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้” ทั้งนี้ ศาลจะกำหนดระยะเวลา

^{**} พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้น เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร”

^{***} พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 บัญญัติว่า “

^{****} พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 9 บัญญัติว่า “คดีตามมาตรา 7(3) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากร ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น”

ให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมฟ้องพอสมควรและกำหนดเวลาให้จำเลยยื่นแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การได้ในเวลาพอสมควร¹²

เมื่อโจทก์เรียงคำฟ้องเสร็จแล้ว โจทก์จะต้องยื่นฟ้องต่อศาล โดยพิจารณาจากเขตอำนาจศาลภาคีอากร ซึ่งกำหนดว่า คดีภาคีอากรที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี โจทก์ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาคีอากรกลาง ส่วนคดีภาคีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น นอกเหนือจาก 6 จังหวัดดังกล่าว ในระหว่างที่ศาลภาคีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ศาลภาคีอากรกลางจะมีเขตอำนาจในท้องที่นั้น ดังนั้น โจทก์สามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลภาคีอากรกลาง หรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาคีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งต่อไป ศาลจังหวัดไม่มีอำนาจในการสั่งเกี่ยวกับคำฟ้อง

เมื่อศาลภาคีอากรกลางได้รับคำฟ้องแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือศาลจะตรวจคำฟ้อง ซึ่งการตรวจคำฟ้องคดีภาคีอากรนั้น เนื่องจากคดีภาคีอากรเป็นคดีแพ่ง การตรวจรับคำฟ้องจึงตรวจตามรูปแบบคำฟ้องคดีแพ่งโดยทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 กล่าวคือ ถ้าหากคำฟ้องที่ยื่นมานั้นอ่านไม่ออก หรืออ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนพุ่มเพื่อยกเลิกไป หรือไม่มีรายการ ไม่มีลายมือชื่อ ไม่แนบเอกสารต่าง ๆ ตามที่กฎหมายต้องการหรือมิได้ชำระหรือวางค่าธรรมเนียมโดยถูกต้องครบถ้วน ในกรณีเช่นนี้ศาลภาคีอากรกลางอาจสั่งให้คืนคำฟ้องนั้นไปให้ทำมาใหม่หรือแก้ไขเพิ่มเติม หรือชำระ หรือวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วน ภายในระยะเวลาหรือกำหนดเงื่อนไขใด ๆ ตามที่เห็นสมควรได้ ถ้าโจทก์ไม่ปฏิบัติตาม ศาลภาคีอากรก็มีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น¹³

เมื่อศาลภาคีอากรมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณาแล้ว ขั้นตอนต่อไปที่โจทก์จะต้องปฏิบัติ คือ การนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลย เพื่อให้จำเลยทำคำให้การแก้คดียื่นต่อศาล ซึ่งสามารถแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก คดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาคีอากรกลาง โจทก์ต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลภาคีอากรกลางเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันยื่นคำฟ้อง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 173 วรรคหนึ่ง โดยจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาคีอากรกลาง โจทก์เพียงแต่เสียค่าธรรมเนียมในการส่งตามอัตราที่ศาลภาคีอากรกลางกำหนดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่ต้องนำพนักงานเจ้าหน้าที่ไปส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยด้วยตนเอง เว้นแต่ศาลจะมีคำสั่งให้โจทก์จัดการนำส่ง โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำพนักงานเจ้าหน้าที่ไป

¹² เียรไทย สุนทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาคีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาคีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาคีอากร พ.ศ. 2544, (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร), 2544, หน้า 116-121.

¹³ เรื่องเดิม, หน้า 134.

ส่งด้วยตนเอง ทั้งนี้ไม่ต้องมีการยื่นคำแถลงหรือคำร้องใด ๆ ในกรณีที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในจังหวัดอื่น นอกเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาคีอากรกลาง โจทก์ต้องยื่นคำแถลงขอให้ศาลภาคีอากรกลางมีหนังสือถึงศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ เพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลย โดยโจทก์ต้องแนบตัวแลกเงินไปรษณีย์มาพร้อมกับคำแถลงเพื่อเป็นค่าธรรมเนียมในการส่งด้วย

กรณีที่สอง คดีที่ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด เมื่อศาลภาคีอากรกลางมีคำสั่งรับคำฟ้องแล้ว ก็จะแจ้งให้ศาลจังหวัดทราบเพื่อให้ศาลจังหวัดแจ้งคำสั่งของศาลภาคีอากรกลางให้โจทก์ทราบ และเมื่อโจทก์ทราบแล้ว โจทก์มีหน้าที่ต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายใน 7 วันนับแต่วันทราบคำสั่ง ตามข้อกำหนดคดีภาคีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 10 วรรคหนึ่ง

ทั้งนี้ ในการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลย หากโจทก์ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และระยะเวลาตามที่กล่าวข้างต้น ศาลอาจมีคำสั่งให้จำหน่ายคดี โดยถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้อง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 174 (1)¹⁴

■ การยื่นคำให้การและการฟ้องแย้ง

การยื่นคำให้การถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญขั้นตอนหนึ่งของกระบวนการพิจารณา เนื่องจากอาจส่งผลให้เกิดการแพ้ชนะในคดีนั้น ๆ ได้ การยื่นคำให้การ จำเลยอยู่ในบังคับที่จะต้องกระทำตามรูปแบบและบรรยายคำให้การตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ คำให้การต้องทำเป็นหนังสือมีรายการตามที่มาตรา 67 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนด และคำให้การจะต้องชัดเจนว่า จำเลยยอมรับหรือปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้นหรือแต่บางส่วน รวมทั้งเหตุผลแห่งการปฏิเสธ¹⁵ ถ้าหากคำให้การไม่ชัดเจนหรือขัดแย้งกันเอง เช่น คำให้การเคลือบคลุม ไม่มีประเด็นข้อโต้แย้งคัดค้านโจทก์ที่จำเลยนำพยานหลักฐานเข้าสืบ ศาลก็จะพิพากษาให้โจทก์ชนะคดี และในกรณีที่คำให้การมีการอ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้อเถียงของตน จำเลยจะต้องแนบสำเนาข้ออ้างอิงดังกล่าวมาพร้อมกับคำให้การด้วย มิฉะนั้นศาลอาจมีคำสั่งไม่รับคำให้การนั้น ตามข้อกำหนดคดีภาคีอากร ข้อ 12 จำเลยอาจฟ้องแย้งมาในคำให้การก็ได้ แต่ฟ้องแย้งต้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับคำฟ้องเดิม คือเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทที่จะรวมการพิจารณาชี้ขาดตัดสินเข้าด้วยกันได้¹⁶

■ การยื่นบัญชีระบุพยาน

¹⁴ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, นักบริหารภาคีอากรและเอกชนกับการเตรียมฟ้องคดีภาคีอากร, วารสารการตรวจเงินแผ่นดิน 1, 3 (กรกฎาคม – กันยายน 2543), หน้า 43.

¹⁵ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 177 วรรคสอง

¹⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 177 วรรคสาม

คดีภาษีอากรได้กำหนดให้มีการยื่นบัญชีระบупยานเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป แต่มีข้อแตกต่างในบางประการ กล่าวคือ คดีภาษีอากรมีสาระสำคัญให้คู่ความที่จะอ้างอิงเอกสาร หรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือจะอ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้ง จะต้องยื่นบัญชีระบупยานต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน แต่ถ้าไม่มีการชี้สองสถาน คู่ความจะต้องยื่นบัญชีระบупยานไม่น้อยกว่า 7 วัน ทั้งนี้ เนื่องจากคดีภาษีอากรมีเอกสารเป็นจำนวนมากและคู่ความมักไม่รับข้อเท็จจริงกัน ศาลภาษีอากรจึงต้องสอบถามเพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในวันชี้สองสถานเพื่อให้ได้ประเด็นข้อพิพาทที่ชัดเจน อันเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาคดีที่จะเสร็จลงอย่างรวดเร็ว และก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบупยานจะสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความประสงค์จะยื่นบัญชีเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบупยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบупยาน¹⁷ ทั้งนี้ เรื่องระยะเวลายื่นบัญชีระบупยานตามข้อกำหนดนี้อาจขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

นอกจากนี้ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ยังได้กำหนดกรณีที่กำหนดเวลายื่นบัญชีระบупยานสิ้นสุดลงแล้ว แต่ถ้าคู่ความแสดงให้ศาลเห็นได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบупยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือเนื่องจากตนไม่ทราบว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานนั้น ๆ มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอย่างอื่น คู่ความฝ่ายนั้นสามารถยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบупยานต่อศาลก่อนพิพากษาคดี ถ้าศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวจะเป็นประโยชน์และทำให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างยุติธรรม ศาลก็จะมีคำสั่งอนุญาตตามคำร้อง

■ การสอบถามข้อเท็จจริง

การสอบถามข้อเท็จจริงเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่ศาลนำมาใช้ ซึ่งช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีวัตถุประสงค์ให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดีเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงที่รับกัน ซึ่งจะมีผลให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างชัดเจนยิ่งขึ้น ในการนี้ ศาลอาจมีคำสั่งให้ส่งข้อความสอบถามโดยทางเจ้าพนักงานศาลเป็นผู้ไปส่งเช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความ ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรืออาจสั่งให้คู่ความมารับไปจากศาลภาษีอากรกลางเองก็ได้ โดยที่ข้อสอบถามที่ส่งไปเป็นการสอบถามถึงข้ออ้างข้อเถียง และพยานหลักฐานต่างๆ ที่คู่ความยังมิได้รับกันจากคำฟ้องและคำให้การ หากคู่ความไม่คัดค้านหรือคำโต้แย้งไม่มีเหตุผล ศาลจะถือว่าได้มีการรับในข้อเท็จจริงกันแล้ว วิธีการนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดประเด็นข้อพิพาท ซึ่งจะช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็ว¹⁸

¹⁷ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 5

¹⁸ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 19

■ การชี้สองสถาน

การชี้สองสถานเป็นอีกกระบวนการหนึ่งที่สำคัญในคดีภาษีอากร คู่ความจะต้องมาศาลในวันชี้สองสถาน คู่ความฝ่ายใดที่ไม่มาศาล กฎหมายให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นได้ทราบกระบวนการในวันชี้สองสถานแล้ว และคู่ความที่ไม่มาศาลก็ไม่มีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้นั้นไม่ถูกต้อง เว้นแต่การที่ไม่มาศาลเนื่องจากมีเหตุจำเป็นหรือเป็นการใช้สิทธิคัดค้านในเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน

ในการชี้สองสถาน ศาลตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความแล้วนำข้ออ้างข้อเถียงและพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้งข้ออ้างข้อเถียงนั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันก็เป็นอันยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้างแต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องตรงกับประเด็นข้อพิพาทตามคำคู่ความ ให้ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาทและกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้ ทั้งนี้คู่ความมีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง โดยแถลงด้วยวาจาต่อศาลในขณะนั้นหรือยื่นคำร้องต่อศาลภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบ และให้ศาลชี้ขาดคำคัดค้านนั้นก่อนวันสืบพยาน¹⁹

■ การสืบพยาน

การสืบพยานในคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางนั้น กฎหมายได้กำหนดให้อำนาจแก่ศาลภาษีอากรกลางสามารถดำเนินการขอให้ศาลจังหวัดสืบพยานแทนได้ แต่ศาลจังหวัดไม่มีอำนาจพิพากษาคัดสินคดีแทนศาลภาษีอากรกลาง

ในการสืบพยาน กฎหมายได้อนุญาตให้พยานสามารถนำบันทึกถ้อยคำที่พยานทำไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบในการเบิกความได้²⁰ อันเนื่องมาจากคดีภาษีเป็นคดีที่มีเอกสารมากทำให้พยานไม่สามารถจดจำข้อความในเอกสารหรือตัวเลขได้หมด การอนุญาตดังกล่าวถือว่าเป็นการผ่อนคลายเป็นหลักในการสืบพยานไปในตัว ซึ่งเป็นผลดีแก่คดีและไม่ทำให้การพิจารณาคดีเป็นการเอาชนะกันด้วยเทคนิคมากกว่าข้อเท็จจริง นอกจากนี้ กฎหมายยังอนุญาตให้ศาลรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้²¹ และยังอาจอนุญาตให้นำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาล โดยใช้ระบบการประชุมทางจอภาพ (VIDEO CONFERENCE)²² ได้อีกทางหนึ่ง

¹⁹ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 21

²⁰ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 29

²¹ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 30

²² ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 26

- การให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ในการพิจารณาของศาลภาษีอากร กำหนดให้ศาลสามารถขอความเห็นจากผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญเพื่อประกอบการพิจารณาคดีได้ ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่มาให้ความเห็นในคดี ศาลถือว่าเป็นบุคคลเหล่านี้เป็นเพื่อนของศาล ซึ่งศาลจะมีการออกหนังสือเชิญมาให้ความเห็นในการพิจารณาคดี

นอกจากนี้ คู่ความเองก็สามารถที่จะขอให้ผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ทรงคุณวุฒิในฝ่ายของตนมาให้ความเห็นก็ได้เช่นกัน ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญอาจให้ความเห็นด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้²³

2.5 ระบบองค์คณะผู้พิพากษา

2.5.1 การกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษา

- ตามพ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

องค์คณะผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 15 บัญญัติว่า “การนั่งพิจารณาพิพากษาคดีในศาลภาษีอากรต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร” และมาตรา 16 บัญญัติว่า “การดำเนินกระบวนการพิจารณานอกจากการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรคนใดคนหนึ่งมีอำนาจกระทำหรือออกคำสั่งใด ๆ ได้”

การที่กฎหมายบัญญัติไว้ โดยใช้คำว่า “...องค์คณะผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคน...” หมายความว่า ในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรใด ๆ จะต้องเป็นผู้พิพากษาที่หนึ่งเป็นองค์คณะในคดีอย่างน้อย 2 คน ซึ่งอาจมีผู้พิพากษาจำนวนมากกว่า 2 คนหนึ่งเป็นองค์คณะได้ ในอดีตพบว่าทางปฏิบัติจำนวนผู้พิพากษาในศาลต่าง ๆ ไม่สัมพันธ์กันกับปริมาณคดีที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้การนั่งพิจารณาโดยใช้องค์คณะสองคนเป็นไปได้ยาก ดังนั้นเพื่อความสะดวกต่อคู่ความในการดำเนินคดีโดยไม่ต้องให้คู่ความรอผู้พิพากษามาให้ครบองค์คณะที่บัญญัติไว้ตามกฎหมาย การนั่งพิจารณาจึงกระทำโดยผู้พิพากษาเพียงคนเดียว ในกรณีที่ไม่มีคู่ความรายใดโต้แย้ง ส่วนการทำคำพิพากษาคดี จะกระทำโดยผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนปรึกษาหารือและลงชื่อในคำพิพากษาเสมอ

ต่อมารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ซึ่งถือว่าเป็นรัฐธรรมนูญฉบับประชาชนที่ดีที่สุดมีผลใช้บังคับตั้งแต่เดือนตุลาคม 2545 เป็นต้นไป ในมาตรา 236 ได้กำหนดให้ผู้

²³ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 34,35,36,37,38

พิพากษาต้องขึ้นพิจารณาคดีโดยครบองค์คณะ ทำให้ผู้พิพากษาจะต้องนั่งพิจารณาคณะครบองค์คณะ ตลอดเวลาจนกว่าจะเสร็จการพิจารณา ดังนั้น การนั่งพิจารณาคดีหรือการประชุมปรึกษาคดีจึงจำเป็นต้องมีผู้พิพากษาซึ่งเป็นองค์คณะในคดีนั้นร่วมอยู่ด้วยครบองค์คณะ ซึ่งคำว่า “ครบองค์คณะ” ตามบทบัญญัตินี้ หมายถึง ครบจำนวนตามที่ผู้รับผิดชอบในการจ่ายสำนวนคดีตามมาตรา 32 เป็นผู้กำหนดองค์คณะในการจ่ายสำนวนคดีแต่ละคดี ทั้งนี้เจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญมุ่งประสงค์ให้องค์คณะทำคำพิพากษาต้องเป็นองค์คณะนั่งร่วมพิจารณาคดีด้วยกันตลอดมาตั้งแต่ต้น ดังนั้น หากมีกรณีใดที่ผู้พิพากษานั่งพิจารณาคดีไม่ครบองค์คณะ การนั่งพิจารณาคดีนั้นย่อมเป็นการพิจารณาคดีโดยไม่ชอบ ส่งผลให้คำพิพากษาคดีนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายไปด้วย แม้อ่อนพิพากษาคดีจะมีผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะนี้ลงมือชื่อทำคำพิพากษาคดีครบถ้วนทุกคนก็ตาม และต้องถือว่าปัญหาการนั่งพิจารณาคดีไม่ครบองค์คณะ เป็นปัญหาข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนที่คู่ความหรือศาลมีอำนาจหยิบยกขึ้นมากล่าวอ้างในชั้นใดก็ได้ แม้จะมีได้ยกขึ้นกล่าวกันมาในศาลชั้นต้นก็ตาม

ส่วนคำว่า “...ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรคนใดคนหนึ่ง...” ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 หาได้มีความหมายว่าผู้พิพากษาคณะเดียวจะสามารถเป็นองค์คณะนั่งพิจารณาคดีพิพากษาคดีได้ หากแต่หมายความว่า ผู้พิพากษาคณะเดียวสามารถกระทำหรือออกคำสั่งใด ๆ ที่มีใช้การนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี เช่น ออกหมายเรียก วินิจฉัยชี้ขาดคำร้องหรือคำขอที่ยื่นต่อศาลภาษีอากร ซึ่งต่างกับกรณีผู้พิพากษานายเดียวตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ในคดีแพ่งที่ได้ระบุทุนทรัพย์เอาไว้ ส่วนกรณีของศาลภาษีอากรแล้ว ผู้พิพากษานายเดียวไม่มีอำนาจนั่งพิจารณาคดีพิพากษาคดีภาษีอากรไม่ว่าคดีนั้นจะมีทุนทรัพย์น้อยเพียงใด²⁴

■ ตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

องค์คณะผู้พิพากษา คือ จำนวนผู้พิพากษาอย่างน้อยที่กฎหมายบังคับว่าต้องมีเพื่อทำหน้าที่ดำเนินกระบวนการพิจารณาหรือพิพากษาคดี ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้พิพากษาที่เป็นหัวหน้าของศาลต่าง ๆ เป็นผู้รับผิดชอบในการจ่ายสำนวนคดี และในทางปฏิบัตินั้น การจ่ายสำนวนคดีให้แก่องค์คณะผู้พิพากษา ผู้รับผิดชอบในการจ่ายสำนวน นอกจากจะคำนึงถึงความเชี่ยวชาญและความเหมาะสมขององค์คณะผู้พิพากษาที่จะรับผิดชอบสำนวนคดีนั้น รวมทั้งปริมาณคดีที่องค์คณะผู้พิพากษาแต่ละองค์คณะต้องรับผิดชอบ ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 32 วรรคสอง ประกอบกับหลักเกณฑ์ของจำนวนผู้พิพากษาอย่างน้อยที่จะเป็นองค์คณะตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 25 และมาตรา 26 หรือมาตรา 27 แล้วแต่กรณีแล้ว เกี่ยวกับการกำหนดจำนวนผู้พิพากษาที่จะประกอบเป็นองค์คณะพิจารณาคดีใดคดีหนึ่งนั้น

²⁴ เียรไทย สุนทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร), 2544, หน้า 92.

ผู้รับผิดชอบในการจ่ายสำนวนคดีก็อาจจะกำหนดจำนวนผู้พิพากษามากกว่าจำนวนผู้พิพากษาอย่างน้อยที่กฎหมายบังคับไว้ก็ได้ เช่น ในศาลแขวง กฎหมายกำหนดองค์คณะว่าผู้พิพากษาคนเดียวเป็นองค์คณะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้ตามมาตรา 17 ประกอบด้วยมาตรา 24 และมาตรา 25 วรรคหนึ่งก็ตาม แต่หากเป็นคดีอาญาเรื่องที่สำคัญ เช่น คดีฟ้องหมิ่นประมาทในศาลแขวงนั้นเป็นคดีหมิ่นประมาทนายกรัฐมนตรีซึ่งเป็นผู้นำที่สำคัญของประเทศและเป็นคดีที่ประชาชนให้ความสนใจ เป็นต้น ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลแขวงอาจจะกำหนดองค์คณะในคดีนี้เป็นพิเศษ คือ มีจำนวนผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะมากกว่าองค์คณะตามกฎหมายที่บัญญัติไว้ในมาตรา 17 ประกอบมาตรา 25 (5) ก็ได้ โดยกำหนดองค์คณะผู้พิพากษา 2 คน ซึ่งประกอบด้วยผู้พิพากษาศาลแขวง 2 คนเป็นองค์คณะก็ได้ หรือผู้พิพากษาหัวหน้าศาลแขวงอาจจะกำหนดให้ตนเองเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาด้วยตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 11(1) ก็ได้

ในศาลจังหวัด ศาลอาญาหรือศาลแพ่ง ซึ่งเป็นศาลชั้นต้นนอกจากศาลแขวง และมาตรา 26 กำหนดว่าจะต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนและต้องไม่เป็นผู้พิพากษาประจำศาลเกินหนึ่งคนจึงเป็นองค์คณะนั้น หากเป็นคดีอาญาที่มีผลกระทบต่อความมั่นคงของรัฐหรือเป็นที่สนใจของประชาชน เพราะมีพฤติการณ์แห่งคดีรุนแรงสะเทือนขวัญของสังคมหรือเป็นคดีแพ่งที่มีทุนทรัพย์สูงเกี่ยวข้องต่อระบบเศรษฐกิจหรือประโยชน์ของคนหมู่มาก ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลจังหวัด อธิบดีผู้พิพากษาศาลอาญา หรืออธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง แล้วแต่กรณี อาจจะจ่ายสำนวนคดีโดยกำหนดจำนวนผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะผู้พิพากษาเพิ่มขึ้นมากกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 26 ก็ได้ เช่น อาจจะกำหนดองค์คณะผู้พิพากษา 3 คน 4 คน หรือ 5 คน โดยกำหนดให้รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลอาญาหรือรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง หรือกำหนดให้ตัวอธิบดีเองร่วมเป็นองค์คณะในคดีด้วยก็ได้ แต่มีข้อพึงระวังเพียงว่าจะกำหนดให้ผู้พิพากษาประจำศาลเป็นองค์คณะในแต่ละคดีเกินหนึ่งคนไม่ได้เท่านั้น เพราะจะขัดกับมาตรา 26 แต่สำหรับผู้พิพากษาอาวุโส กฎหมายมิได้จำกัดจำนวนในการเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีแต่อย่างใด

ในส่วนของผู้พิพากษาคนเดียว มีอำนาจตามมาตรา 24 และมาตรา 25 วรรคหนึ่งนั้น กล่าวคือ กรณีตามมาตรา 24 (1) และ (2) และมาตรา 25 (1) (2) และ (3) เป็นเรื่องที่ผู้พิพากษาคณเดียวใช้อำนาจในการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ไม่สำคัญ เพราะล้วนแต่ได้มีผลเป็นไปในทางวินัย ชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดี ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้พิพากษาคณเดียวเป็นองค์คณะมีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาได้โดยไม่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับทุนทรัพย์หรืออัตราโทษในคดีแต่อย่างใด เช่น การใช้อำนาจไต่สวนและวินัยชี้ขาดคำร้องขอดำเนินคดีอย่างคนอนาถาได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 156 แม้อัตถุนั้นจะมีทุนทรัพย์สูงเท่าใดก็ตาม ผู้พิพากษาศาลชั้นต้นคนเดียวก็เป็นองค์คณะมีอำนาจไต่สวนและวินัยชี้ขาดคำร้องขอดำเนินคดีอย่างคนอนาถาได้ตามมาตรา 25(1) หรืออำนาจในการไต่สวนมูลฟ้องและมีคำสั่งใน

คดีอาญาตามมาตรา 25(3) ก็เช่นกัน กฎหมายมิได้จำกัดอัตราโทษในคดีไว้ ดังนั้น แม้เป็นคดีที่มีอัตราโทษสูงถึงประหารชีวิต ผู้พิพากษาคนเดียวในศาลชั้นต้นก็มีอำนาจไต่สวนมูลฟ้องได้ และหากผลการไต่สวนมูลฟ้องปรากฏว่าคดีมีมูล ผู้พิพากษาคนเดียวที่ไต่สวนมูลฟ้องนั้น ก็มีอำนาจออกคำสั่งประทับฟ้องได้เพราะคำสั่งประทับฟ้องมิได้มีผลเป็นการพิจารณาพิพากษาคดีตามมาตรา 25(5) แต่เมื่ออัตราโทษเกินกว่าที่กำหนดไว้ในมาตรา 25(5) ผู้พิพากษาคนเดียวนั้นจึงไม่อาจพิพากษายกฟ้องได้ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ กฎหมายได้บัญญัติไว้ในมาตรา 31(1) ว่าเป็นเหตุจำเป็นอื่นอันมีอาจกล่าวอ้างได้ ผู้พิพากษาซึ่งเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดีนั้นไม่อาจทำคำพิพากษาคดีนั้นต่อไปได้และเหตุจำเป็นเช่นว่านี้เกิดขึ้นในระหว่างการทำคำพิพากษาของศาลชั้นต้น กรณีจึงต้องด้วยมาตรา 29 (3) ที่กฎหมายกำหนดให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลชั้นต้น อธิบดีผู้พิพากษาศาลชั้นต้นหรือผู้พิพากษาหัวหน้าศาล แล้วแต่กรณี มีอำนาจลงลายมือชื่อทำคำพิพากษาให้ครบองค์คณะได้ ทั้งนี้ หลังจากได้ตรวจสอบสำนวนคดีนั้นแล้ว

ส่วนอำนาจตามมาตรา 25 (4) และ (5) นั้น เป็นอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี ซึ่งเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่สำคัญเพราะมีผลเป็นการวินิจฉัยชี้ขาดคดี ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้พิพากษาคนเดียวเป็นองค์คณะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้แต่เฉพาะคดีแพ่งหรือคดีอาญาเล็กน้อยเท่านั้น ผู้พิพากษาคนเดียวไม่อาจเป็นองค์คณะนั่งพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งที่มีทุนทรัพย์สูง หรือคดีอาญาที่มีอัตราโทษเกินกว่าที่กำหนดไว้ในมาตรา 25 (4) และ (5) ได้ คดีที่มีทุนทรัพย์หรืออัตราโทษเกินกว่านี้จะต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนและต้องไม่เป็นผู้พิพากษาประจำศาลเกินหนึ่งคนจึงจะเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีได้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26

2.5.2 ระบบการเข้ามาเป็นผู้พิพากษา

■ ตามเกณฑ์การคัดสรร

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2550) ได้บัญญัติเรื่องการเข้าดำรงตำแหน่งของตุลาการศาลรัฐธรรมนูญและตุลาการศาลปกครองไว้ อันเป็นระบบการคัดสรรจากผู้ทรงคุณวุฒิตามแขนงวิชาต่างๆ ซึ่งเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญตามที่กฎหมายกำหนด เช่น

ศาลรัฐธรรมนูญประกอบด้วยประธานศาลรัฐธรรมนูญคนหนึ่งและตุลาการศาลรัฐธรรมนูญอื่นอีกแปดคน ซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งตามคำแนะนำของวุฒิสภาจากบุคคลดังต่อไปนี้ กล่าวคือ ผู้พิพากษาในศาลฎีกาซึ่งดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่าผู้พิพากษาศาลฎีกา ซึ่งได้รับเลือกโดยที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาโดยวิธีลงคะแนนลับ จำนวนสามคน ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดซึ่งได้รับเลือกโดยที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดโดยวิธีลงคะแนนลับ จำนวนสองคน ผู้ทรงคุณวุฒิสถาบันนิติศาสตร์สาขารัฐศาสตร์ รัฐประศาสนศาสตร์ หรือสังคมศาสตร์อื่น ซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านการบริหารราชการแผ่นดินอย่างแท้จริง จำนวนสี่คน

ศาลปกครองก็ใช้ระบบการคัดสรรเช่นกัน กล่าวคือ ศาลปกครองมีคณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง ประกอบด้วยประธานศาลปกครองสูงสุดเป็นประธานกรรมการ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนเก้าคนซึ่งเป็นตุลาการในศาลปกครองและได้รับเลือกจากตุลาการในศาลปกครองด้วยตนเอง กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับเลือกจากวุฒิสภาสองคน และจากคณะรัฐมนตรีอีกหนึ่งคน มีหน้าที่เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกบุคคลตามคุณสมบัติและมีความเหมาะสมที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นตุลาการศาลปกครอง โดยแต่งตั้งจากผู้ทรงคุณวุฒิสภานิติศาสตร์และผู้ทรงคุณวุฒิในการบริหารราชการแผ่นดิน แล้วจึงนำความกราบบังคมทูลในลำดับต่อไป

■ ตามเกณฑ์การสอบแข่งขัน

◆ ระบบการคัดเลือกและแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลยุติธรรมของไทย เป็นระบบปิด (Close system)

กล่าวคือ มีการคัดสรรโดยกำหนดให้มีการสอบคัดเลือกโดยอาศัยเกณฑ์ความรู้กฎหมายทั่วไป อันได้แก่ กฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แลกกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยที่ผู้พิพากษาระดับต้นจะได้รับการแต่งตั้งจากผู้สอบแข่งขันได้ให้ปฏิบัติหน้าที่กระจายไปตามศาลต่าง ๆ และผู้พิพากษาระดับสูงจะได้รับการแต่งตั้งจากผู้พิพากษาระดับล่างซึ่งปฏิบัติราชการอยู่เป็นเวลานาน เป็นผู้ที่มีประสบการณ์ มีความอาวุโสเท่านั้น ต่างกับกรณี “ระบบเปิด” (Open system)²⁵ ที่มีการแต่งตั้งผู้พิพากษาจากบุคคลภายนอกที่มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญในระบบบริหารรัฐกิจ ดังเช่นวิธีการแต่งตั้งตุลาการศาลปกครอง ที่กำหนดให้ “คณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง” เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติและมีความเหมาะสมที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นตุลาการศาลปกครอง แล้วเสนอรายชื่อ เพื่อขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และสภาผู้แทนราษฎรกับวุฒิสภาตามลำดับ เมื่อได้รับความเห็นชอบแล้ว ให้นายกรัฐมนตรีนำความกราบบังคมทูลเพื่อทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งต่อไป

◆ การสอบคัดเลือกสนามใหญ่

ระบบการคัดเลือกและแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลยุติธรรมของไทยอยู่ในการกำกับดูแลของคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมภายใต้พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ พ.ศ. 2546 ส่วนที่สอง เรื่อง การสอบคัดเลือก การทดสอบความรู้ และการคัดเลือกพิเศษ ในมาตรา 26 ถึงมาตรา 31

²⁵ คณะทำงานประชาสัมพันธ์การจัดตั้งศาลปกครองตามนโยบายของรัฐบาล สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, แนวทางการจัดตั้งศาลปกครอง : นโยบายของรัฐบาล ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาของสภาฯ และข้อสังเกตของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, หน้า 61.

การสอบคัดเลือกในลักษณะนี้ มิได้มีกำหนดเวลาที่ชัดเจนแน่นอนว่าจะเปิดสอบช่วงเวลาใด ซึ่งการเปิดสอบนั้นจะมีการสอบเป็นคราวๆไป โดยสำนักงานคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมจะเป็นผู้ดำเนินการ เริ่มตั้งแต่แจกใบสมัคร ตรวจสอบคุณสมบัติ ประกาศรายชื่อผู้มีสิทธิสอบ ดำเนินการสอบ ประกาศผลสอบ และบรรจุเข้ารับราชการ

คุณสมบัติพื้นฐานของผู้สมัครสอบคัดเลือก ผู้สมัครทดสอบความรู้ หรือผู้สมัครเข้ารับการศึกษาพิเศษเพื่อบรรจุเป็นข้าราชการตุลาการและแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้ช่วยผู้พิพากษาต้องมีตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 มีดังต่อไปนี้

- (1) มีสัญชาติไทยโดยกำเนิด
- (2) ผู้สมัครสอบคัดเลือกหรือผู้สมัครทดสอบความรู้ ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบห้าปีบริบูรณ์ ผู้สมัครเข้ารับการศึกษาพิเศษ ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่าสามสิบห้าปีบริบูรณ์
- (3) เป็นผู้เลื่อมใสในการปกครองระบอบประชาธิปไตยตามรัฐธรรมนูญด้วยความบริสุทธิ์ใจ
- (4) เป็นสามัญสมาชิกแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- (5) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี
- (6) ไม่เป็นผู้มีหนี้สินล้นพ้นตัว
- (7) ไม่เป็นผู้อยู่ระหว่างถูกสั่งให้พักราชการหรือถูกสั่งให้ออกจากราชการไว้ก่อนตามพระราชบัญญัตินี้หรือตามกฎหมายอื่น
- (8) ไม่เป็นผู้เคยถูกลงโทษไล่ออก ปลดออก หรือให้ออกจากราชการรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ
- (9) ไม่เป็นผู้เคยต้องรับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ
- (10) ไม่เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ คนวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ หรือมีกายหรือจิตใจไม่เหมาะสมที่จะเป็นข้าราชการตุลาการหรือเป็นโรคที่ระบุไว้ในระเบียบของ ก.ต. และ
- (11) เป็นผู้ผ่านการตรวจร่างกายและจิตใจโดยคณะกรรมการแพทย์จำนวนไม่น้อยกว่าสามคนซึ่ง ก.ต. กำหนด และ ก.ต. ได้พิจารณารายงานของคณะกรรมการแพทย์แล้วเห็นสมควรรับสมัครได้

นอกจากนี้ ผู้สมัครสอบคัดเลือก ยังต้องมีคุณสมบัติและได้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 กล่าวคือ เป็นนิติศาสตรบัณฑิต หรือสอบไล่ได้ปริญญาหรือประกาศนียบัตรทางกฎหมายจากต่างประเทศ ซึ่ง ก.ต.

เทียบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี สอบไล่ได้ตามหลักสูตรของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา และได้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายเป็นจำศาล รองจำศาล เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ เจ้าพนักงานบังคับคดี หรือพนักงานคุมประพฤติของสำนักงานศาลยุติธรรม พนักงานอัยการ นายทหารเหล่าพระธรรมนูญ ทนายความ หรือประกอบวิชาชีพอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายตามที่ ก.ต. กำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสองปี ทั้งนี้ ให้ ก.ต. มีอำนาจออกระเบียบกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพนั้น ๆ ด้วย

การสอบคัดเลือก มีทั้งการสอบข้อเขียนและการสอบปากเปล่า โดยการสอบข้อเขียนใช้เกณฑ์ความรู้วิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายลักษณะพยานหลักฐาน พระธรรมนูญศาลยุติธรรม กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลแขวงและวิธีพิจารณาความอาญาในศาลแขวง กฎหมายรัฐธรรมนูญ ภาษาอังกฤษ และ และให้ผู้สอบคัดเลือกเลือกสอบในลักษณะวิชาต่อไปนี้ คือ กฎหมายล้มละลาย กฎหมายภาษีอากร กฎหมายแรงงาน กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลเยาวชนและครอบครัวและวิธีพิจารณาคดีเยาวชนและครอบครัว กฎหมายปกครอง กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา หรือกฎหมายการค้าระหว่างประเทศวิชาใดวิชาหนึ่ง*

♦ การทดสอบความรู้ในวิชากฎหมาย

ในเบื้องต้นผู้สมัครสอบทดสอบความรู้จะต้องมีคุณสมบัติพื้นฐานตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อการสอบคัดเลือกครบถ้วนก่อน ประกอบกับผู้สมัครสอบคัดเลือกต้องสอบไล่ได้ตามหลักสูตรของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาและมีคุณสมบัติอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) สอบไล่ได้ปริญญาหรือประกาศนียบัตรทางกฎหมายจากต่างประเทศ โดยมีหลักสูตรเดียวไม่น้อยกว่าสามปี ซึ่ง ก.ต. เทียบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี หรือสอบไล่ได้ปริญญาเอกทางกฎหมายจากมหาวิทยาลัยในประเทศไทย ซึ่ง ก.ต. รับรอง

(ข) สอบไล่ได้ปริญญาหรือประกาศนียบัตรทางกฎหมายจากต่างประเทศ โดยมีหลักสูตรเดียวไม่น้อยกว่าสองปีหรือหลายหลักสูตรรวมกันไม่น้อยกว่าสองปี ซึ่ง ก.ต. เทียบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี และได้ประกอบวิชาชีพตามที่ระบุไว้ในมาตรา 27(3) เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

(ค) สอบไล่ได้ปริญญาโททางกฎหมายจากมหาวิทยาลัยในประเทศไทย ซึ่ง ก.ต. รับรอง และได้ประกอบวิชาชีพตามที่ระบุไว้ในมาตรา 27(3) เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

(ง) เป็นนิติศาสตรบัณฑิตชั้นเกียรตินิยมและได้ประกอบวิชาชีพเป็นอาจารย์ในคณะนิติศาสตร์ในมหาวิทยาลัยของรัฐเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี

* ข้อ 6 แห่งระเบียบคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยการสมัครและการสอบคัดเลือก เพื่อบรรจุเป็นข้าราชการตุลาการในตำแหน่งผู้ช่วยผู้พิพากษา พ.ศ. 2545

(จ) เป็นนิติศาสตร์บัณฑิตและเป็นข้าราชการศาลยุติธรรมที่ได้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายในตำแหน่งตามที่ ก.ต. กำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหกปี และเลขาธิการสำนักงานศาลยุติธรรมรับรองว่ามีความซื่อสัตย์สุจริต มีความรู้ความสามารถดีและมีความประพฤติดีเป็นที่ไว้วางใจว่าจะปฏิบัติหน้าที่ข้าราชการตุลาการได้

(ฉ) สอบไล่ได้ปริญญาโทหรือปริญญาเอกในสาขาวิชาที่ ก.ต. กำหนด และเป็นนิติศาสตร์บัณฑิต และได้ประกอบวิชาชีพตามที่ระบุไว้ในมาตรา 27 (3) หรือได้ประกอบวิชาชีพตามที่ ก.ต. กำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามปี หรือ

(ช) สอบไล่ได้ปริญญาตรี หรือที่ ก.ต. เทียบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีในสาขาวิชาที่ ก.ต. กำหนด และได้ประกอบวิชาชีพตามที่ ก.ต. กำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบปี จนมีความรู้ความเชี่ยวชาญในวิชาชีพนั้น และเป็นนิติศาสตร์บัณฑิต

การทดสอบความรู้ในวิชากฎหมาย มีทั้งการสอบข้อเขียนและการสอบปากเปล่า โดยการสอบข้อเขียนประกอบด้วยวิชาต่าง ๆ คือ วิชากฎหมายอาญา กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กฎหมายลักษณะพยานหลักฐาน พระธรรมนูญศาลยุติธรรม และให้เลือกสอบในกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลเยาวชนและครอบครัวและวิธีพิจารณาคดีเยาวชนและครอบครัว หรือกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา หรือกฎหมายภาษีอากร หรือกฎหมายแรงงาน หรือกฎหมายล้มละลาย หรือกฎหมายการค้าระหว่างประเทศกับภาษาอังกฤษ กฎหมายรัฐธรรมนูญ หรือกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรมและระเบียบบริหารราชการศาลยุติธรรม*

♦ การคัดเลือกพิเศษ

ผู้สมัครต้องมีคุณสมบัติพื้นฐานเช่นเดียวกันกับผู้สมัครสอบคัดเลือกและผู้สมัครทดสอบความรู้ และเป็นผู้มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ดีเด่นในสาขาวิชากฎหมายตามที่ ก.ต. กำหนด สอบไล่ได้ตามหลักสูตรของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา และเป็นผู้ที่มีความซื่อสัตย์สุจริต มีบุคลิกภาพ มีความประพฤติ และทัศนคติที่เหมาะสมแก่การปฏิบัติหน้าที่ข้าราชการตุลาการ และที่สำคัญคือต้องเป็นผู้ที่มีวุฒิอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) เป็นหรือเคยเป็นศาสตราจารย์หรือรองศาสตราจารย์ในมหาวิทยาลัยของรัฐ

(ข) เป็นหรือเคยเป็นอาจารย์ในคณะนิติศาสตร์ในมหาวิทยาลัยของรัฐเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี

(ค) เป็นหรือเคยเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญหรือข้าราชการประเภทอื่นในตำแหน่งไม่ต่ำกว่าผู้อำนวยการกองหรือเทียบเท่าขึ้นไป

* ข้อ 18 แห่งระเบียบคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยการสมัครและการทดสอบความรู้ เพื่อบรรจุเป็นข้าราชการตุลาการในตำแหน่งผู้ช่วยผู้พิพากษา พ.ศ. 2545

(ง) เป็นหรือเคยเป็นทนายความมาแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบปี

การคัดเลือกพิเศษกระทำโดยการสอบข้อเขียน การประเมินความรู้ความสามารถและประสบการณ์ดีเด่นในสาขาวิชาที่ ก.ต. กำหนด และมีการสอบสัมภาษณ์ โดยวิชาที่ใช้ในการสอบข้อเขียน ได้แก่ กฎหมายอาญา กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และกฎหมายลักษณะพยานหลักฐาน*

2.5.3 ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาคีอากร

เมื่อได้กล่าวถึงระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาเข้ามาในศาลยุติธรรมซึ่งหมายรวมถึงศาลภาคีอากรด้วยนั้น แม้วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเพื่อให้เป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษทางด้านภาคีอากรโดยเฉพาะ แต่อย่างไรเสียเนื่องจากศาลภาคีอากรเป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรม จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม ซึ่งมีคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมเป็นผู้ดูแล จึงเกิดปัญหาความไม่เหมาะสมที่ศาลภาคีอากรต้องใช้ระบบการคัดสรรผู้พิพากษาโดยใช้มาตรฐานเดียวกันกับศาลยุติธรรมอื่นที่ต้องการผู้ที่มีคุณสมบัติมีความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายเอกชน ในขณะที่โดยลักษณะองค์ประกอบคดีภาคีอากรนั้นเป็นคดีปกครองที่ต้องอาศัยการวินิจฉัยชี้ขาดจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายมหาชน

แต่เมื่อได้พิจารณาจากระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาแล้วสะท้อนให้เห็นว่า คุณสมบัติที่ทาง ก.ต. ใช้เป็นเกณฑ์ในการคัดสรรผู้พิพากษา ใช้การสอบวัดความรู้ทางด้านกฎหมายปกครองหรือกฎหมายภาคีอากรเป็นเพียงวิชาเลือกตัวหนึ่งเท่านั้น อันไม่สอดคล้องกับเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติศาลภาคีอากรฯ อันปรากฏตามหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติที่ต้องการผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญ...มาเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีภาคีอากร

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาในอีกสองระบบ แต่ก็พบว่าทั้งการคัดเลือกพิเศษและเกณฑ์คุณสมบัติสำหรับการคัดสรรจากสนามเล็ก ก็ได้ใช้ระบบเปิดสำหรับผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายปกครองหรือกฎหมายภาคีอากร หรือมีประสบการณ์ทางด้านการปฏิบัติราชการทางปกครองมาแต่อย่างใด สำหรับปัญหาในเรื่องดังกล่าวนี้ แม้แต่ทางฝ่ายตุลาการเอง²⁶ ก็ตระหนักได้ถึงความสำคัญของการกำหนดเกณฑ์การคัดสรรผู้พิพากษา กล่าวคือ มีปัญหาของกระบวนการคัดเลือกผู้พิพากษาดังกล่าวตั้งแต่การวางแผนอัตรากำลังที่ยังไม่ชัดเจน จนถึงหลักสูตรการสอบที่ยังวัด

* ข้อ 12 แห่งระเบียบคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยการสมัครและการคัดเลือกพิเศษ เพื่อบรรจุเป็นข้าราชการตุลาการในตำแหน่งผู้ช่วยผู้พิพากษา พ.ศ. 2545

²⁶ ศาลฎีกา, สำนักงานศาลยุติธรรม, บทคัดย่อรายงานวิจัยเรื่อง ระบบการคัดเลือกและการอบรมข้าราชการตุลาการในศาลยุติธรรม, 2546.

คุณลักษณะที่พึงประสงค์ของผู้สมัครสอบได้ไม่ครบถ้วน ข้อสอบข้อเขียนมุ่งวัดความสามารถของผู้เข้าสอบ เรื่องความจำมากกว่าการวิเคราะห์และการสังเคราะห์ การสอบปากเปล่าเป็นการวัดซ้ำกับการสอบข้อเขียน การออกข้อสอบและเกณฑ์การตรวจให้คะแนนข้อสอบข้อเขียนระหว่างเหตุผลประกอบคำตอบที่ถูกต้อง คำตอบและไม่ถูกต้องคำตอบยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ปัญหาต่อไป คือ ปัญหาของผลผลิตที่ต่อเนื่องมาจากกระบวนการสอบ ที่ไม่สามารถคัดเลือกให้ได้ผู้ที่มีประสิทธิภาพในการทำงานจริง รวมทั้งไม่ค่อยมีความหลากหลายในงานอาชีพ นอกจากนี้ยังพบว่าผู้สอบได้จำนวนหนึ่งไม่ได้ประกอบอาชีพใด ๆ ทั้งนี้ผู้เชี่ยวชาญในศาลยุติธรรมทั้งหมดมีความเห็นตรงกันในการปรับปรุงระบบการคัดเลือกและการอบรม ข้าราชการตุลาการในศาลยุติธรรมในอนาคต 5 ปี และ 10 ปีข้างหน้า ในเรื่องคุณสมบัติผู้สมัครสอบและการรับสมัคร หลักสูตรการสอบ กรรมการสอบและออกข้อสอบ การตรวจและการให้คะแนน การคัดเลือก โดยกระบวนการพิเศษ และการอบรมผู้สอบได้

นอกจากนี้ ศาลภาชีอากรไม่มีผู้พิพากษาประจำศาลภาชีเป็นการเฉพาะต้องยืมมาจากศาลอื่น เช่น ผู้พิพากษาจากศาลแพ่ง ซึ่งเมื่อปฏิบัติหน้าที่ได้ระยะหนึ่งแล้วก็ต้องโอนย้ายกลับไปศาลแพ่งตามเดิม ด้วยเหตุผลความก้าวหน้าในหน้าที่การงานเป็นหลัก เพราะลำดับศาลชั้นสูงขึ้นไปจากศาลภาชีอากรกลางคือ ศาลฎีกาแผนกคดีภาชีอากร ฉะนั้น เมื่อผู้พิพากษาอยู่ในศาลภาชีอากรได้เป็นเวลา 2-3 ปี ก็อาจจะโอนกลับไปสู่ศาลแพ่งศาลอาญา และเลื่อนขึ้นไปยังศาลอุทธรณ์ต่อไป นับว่าเป็นเหตุที่สำคัญประการหนึ่งที่ทำให้ศาลภาชีอากรไม่มีผู้พิพากษาประจำศาลเลย

2.6 รูปแบบคำพิพากษา

■ ศาลภาชี

เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาคดีและสืบพยานโจทก์จำเลยจนเสร็จสิ้นแล้ว ศาลจะอ่านคำพิพากษาในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดวันนัดฟังคำพิพากษานั้นได้ล่วงหน้า แต่หากมีเหตุจำเป็นศาลจะเลื่อนไปอ่านวันอื่นก็ได้²⁷ ซึ่งคำพิพากษาอาจกำหนดให้ผู้เสียหายชำระภาษีหรือไม่ต้องชำระภาษี และศาลมีอำนาจดหรือลดเบี้ยปรับได้ตามที่เห็นสมควร แม้มาตรา 27 ทวิ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร จะบัญญัติว่าเบี้ยปรับอาจดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรีก็ตาม ซึ่งในประเด็นนี้ศาลฎีกาได้วินิจฉัยมาโดยตลอดว่า ศาลมีอำนาจวินิจฉัยให้ดหรือลดเบี้ยปรับได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามระเบียบดังกล่าว เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3839/2531 “เบี้ยปรับที่ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 นั้น แม้มาตรา 27 ทวิ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร จะบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้บังคับก็ตาม ก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ แต่ไม่มีผลผูกพันให้ศาลต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น การดหรือ

²⁷ ข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 39

ลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลยังมีอำนาจที่จะลดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันสมควรอีกด้วย” การที่ศาลจะลดหรือลดเบี้ยปรับให้จะพิจารณาจากเหตุผลของผู้เสียหาย เช่น การให้ความร่วมมือของผู้เสียหายต่อเจ้าพนักงานในการตรวจสอบการเสียหาย การเป็นผู้เสียหายด้วยดีตลอดมา ไม่เป็นผู้เคยถูกตรวจสอบมาก่อน หรือเป็นกรณีตีความกฎหมายไปคนละเรื่อง เป็นต้น

ในการบังคับคดี ศาลภาษีอากรก็ยังสามารถที่จะส่งหมายแจ้งให้ศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีแทนให้ได้ ศาลจังหวัดเมื่อได้รับแจ้งแล้วก็จะทำการบังคับคดีและแจ้งผลการดำเนินการกลับมาให้ศาลภาษีอากรทราบ²⁸ได้

■ ศาลรัฐธรรมนูญ

การทำคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญนั้น ตุลาการแต่ละคนที่นั่งเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดีซึ่งประกอบไปด้วยตุลาการศาลรัฐธรรมนูญไม่น้อยกว่าห้าคน จะต้องความเห็นในการวินิจฉัยในส่วนของตนก่อน ซึ่งความเห็นในการวินิจฉัยของแต่ละคนไม่จำเป็นต้องเป็นไปในแนวทางเดียวกันแต่ประการใด จากนั้นตุลาการศาลรัฐธรรมนูญที่เป็นองค์คณะในการพิจารณาคดีก็จะแถลงด้วยวาจาต่อที่ประชุมที่ละคนก่อนที่จะมีการลงมติเพื่อทำคำวินิจฉัยในคดี

คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ประกอบไปด้วยส่วนต่าง ๆ ดังนี้

- 1) ความเป็นมาหรือคำกล่าวหาสรุปข้อเท็จจริงที่ได้มาจากการพิจารณา
- 2) เหตุผลในการวินิจฉัยในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย และ
- 3) บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญและกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง

เมื่อพิจารณาลงไปในส่วนของคำวินิจฉัยจะพบว่า ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญแต่ละคนมีอิสระในการเขียนคำวินิจฉัยมาก มีการอ้างอิงความรู้ทางกฎหมายที่เป็นทฤษฎีเข้ามาประกอบได้ นับว่าเป็นการเขียนแนวคำวินิจฉัยที่รวมความคิดในความรู้ด้านต่าง ๆ มาใช้กับหลักนิติศาสตร์ได้เป็นอย่างดี รวมทั้งมีการอ้างอิงถึงแหล่งที่มาของข้อมูลด้วย ยกตัวอย่างเช่น คำวินิจฉัยคณะตุลาการรัฐธรรมนูญ ที่ 3-5 / 2550 เรื่อง อัยการสูงสุดขอให้มีคำสั่งยุบพรรคพัฒนาชาติไทย พรรคแผ่นดินไทย และพรรคไทยรักไทย ในความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตนของนายธานีศ เกศวิพิทักษ์ ตุลาการรัฐธรรมนูญ* ประเด็นที่ 9 กล่าวคือ

²⁸ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 39, 40

* ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 124 ตอนที่ 33 ก วันที่ 13 กรกฎาคม 2550 หน้า 153 - 156

“ประเด็นข้อสุดท้ายผู้ร้องจะอ้างประกาศคณะปฏิรูปการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข ฉบับที่ 27 ลงวันที่ 30 กันยายน 2549 ข้อ 3 เพื่อให้คณะตุลาการรัฐธรรมนูญซึ่งมีคำสั่งยุบพรรคผู้ถูกร้องทั้งสาม สั่งเพิกถอนสิทธิเลือกตั้งของกรรมการบริหารพรรคการเมืองของผู้ถูกร้องทั้งสามมีกำหนดห้าปี นับตั้งแต่วันที่คำสั่งให้ยุบพรรคได้หรือไม่ เห็นว่า ประเด็นข้อนี้มีปัญหาทางนิติปรัชญา (Philosophy of Law) ว่า ประกาศคณะปฏิรูปการปกครองฯ ฉบับดังกล่าวเพิกถอนมาใช้บังคับเมื่อวันที่ 30 กันยายน 2549 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่พรรคผู้ถูกร้องที่ 2 ได้กระทำการตามมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2541 ที่ผู้ร้องอ้างเป็นเหตุยื่นคำร้องขอให้ยุบพรรค กรณีจึงมีปัญหาวว่า ประกาศคณะปฏิรูปการปกครองฯ ฉบับที่ 27 ข้อ 3 เป็นกฎหมายที่มีผลย้อนหลังไปเป็นผลร้ายแก่บุคคลต้องห้ามมิให้ใช้บังคับหรือไม่ ในข้อนี้เห็นว่า เหตุผลสำคัญที่รัฐไม่เพียงออกกฎหมายให้มีผลย้อนหลังไปเป็นผลร้ายแก่บุคคลนั้น มาจากหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายนิติบัญญัติอันเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานประการหนึ่งของหลักนิติรัฐ (Legal State) นั่นเอง ทั้งนี้เพราะมีภาษิตกฎหมายบทหนึ่งว่า “ไม่มีความผิด ไม่มีโทษ ถ้าไม่มีกฎหมาย” (Nullum crimen nulla poena sine lege) ซึ่งแม้ว่าภาษิตกฎหมายบทนี้จะเป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายอาญาดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 2 วรรคหนึ่งว่า “บุคคลจักต้องรับโทษทางอาญาต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้น จะต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย” ก็ตาม แต่เนื่องจากหลักการตามภาษิตกฎหมายดังกล่าว เป็นหลักประกันความไว้เนื้อเชื่อใจของบุคคลที่มีต่อการใช้อำนาจอินติบัญญัติของรัฐ ทั้งนี้เพราะหากการปกครองในบ้านเมืองใด รัฐไม่ยึดมั่นในภาษิตกฎหมายดังกล่าว ราษฎรย่อมไม่มีหลักประกันว่าสิ่งที่ตนได้กระทำไปในวันนี้ ในอนาคตการวันหน้าจะไม่มีกฎหมายย้อนหลังออกมาเอาผิดให้ป็นผลร้ายแก่ตนหรือไม่ สิทธิเสรีภาพของประชาชนย่อมคลอนแคลนไม่มั่นคง เพราะขาดหลักประกันความคุ้มครอง ดังนั้น นานาอารยประเทศจึงมิใช่เพียงมีข้อจำกัดห้ามออกกฎหมายย้อนหลังให้เป็นผลร้ายแก่บุคคลเฉพาะกรณีที่เป็นความผิดตามกฎหมายอาญาเท่านั้น หากแต่ได้นำหลักการตามภาษิตกฎหมายที่วางไว้ไปใช้บังคับแก่การตรากฎหมายย้อนหลังไปเป็นผลร้ายแก่บุคคลในกรณีอื่นๆ ด้วย เช่น คณะตุลาการรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศสเคยมีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับโทษทางภาษีว่า หลักการไม่มีผลบังคับย้อนหลังของกฎหมาย ไม่ได้ใช้บังคับแต่เฉพาะกับกฎหมายที่บัญญัติกำหนดความผิดและโทษทางอาญาเท่านั้น หากแต่ต้องขยายไปใช้บังคับแก่กฎหมายที่กำหนดความผิดและโทษทุกประเภทด้วย และศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันก็เห็นว่าโดยหลักแล้ว การตรากฎหมายย้อนหลังไปใช้บังคับกับข้อเท็จจริงที่จบลงแล้วให้เป็นผลร้ายแก่บุคคลจะกระทำไม่ได้ อันเป็นการแสดงให้เห็นเป็นนิติประเพณีของนานาอารยประเทศว่า รัฐต้องยอมรับกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังเป็นผลร้ายแก่บุคคลในฐานะที่เป็นกฎหมายหรือ Rule of Law อย่างหนึ่งด้วย ซึ่งกฎของกฎหมายหรือ Rule of Law นั้น ท่าน

ศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทัย ได้อธิบายว่า แท้จริงแล้วมิใช่ข้อกำหนดหรือบทบัญญัติทั้งหลายที่มีอยู่ในตัวกฎหมายหรือกฎอันเป็นหลักในมาตราต่างๆ หรือหลักที่กฎหมายลักษณะต่างๆ กำหนดไว้ หากแต่หมายความว่าถึงกฎที่บังคับตัวบทกฎหมาย หรือบทบังคับกฎหมายเหล่านั้นให้ต้องอยู่ในกรอบหรือภายใต้บังคับของกฎของกฎหมายหรือ Rule of Law นั้นอีกชั้นหนึ่งนั่นเอง¹ ดังนั้น เมื่อในยามปกติ บรรดาบทบัญญัติของกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นตามวิถีทางของรัฐธรรมนุญต้องอยู่ภายใต้กฎของกฎหมายหรือ Rule of Law อย่างไร ในระหว่างที่บ้านเมืองอยู่ภายใต้อำนาจของคณะปฏิรูปการปกครอง ซึ่งยึดอำนาจการปกครองได้สำเร็จ แม้หัวหน้าคณะปฏิรูปการปกครองจะดำรงอยู่ในฐานะเป็นรัฐอธิปัตย์ ผู้มีอำนาจที่จะเปลี่ยนแปลงแก้ไข ยกเลิกและออกกฎหมายมาบังคับใช้แก่อาณาประชาราษฎร์ได้ตามเจตจำนงแห่งการทำให้รัฐประหารก็ตาม แต่บรรดาบทบัญญัติของประกาศหรือคำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิรูปการปกครองเช่นนั้น ก็ต้องอยู่ภายใต้กรอบหรือหลักเกณฑ์แห่งกฎของกฎหมาย หรือ Rule of Law อย่างนั้นด้วย หัวหน้าคณะปฏิรูปการปกครองจะออกกฎหมายมาบังคับแก่ประชาชนตามอำเภอใจ โดยไม่คำนึงถึงกฎของกฎหมายหรือ Rule of Law ไม่ได้ ทั้งนี้เพราะ Rule of Law เป็นหลักกฎหมายธรรมชาติ (Natural Law) ที่เกิดขึ้นและมีอยู่ในธรรมชาติอันเกิดแต่ความมีเหตุผลของมนุษย์อย่างนิรันดร์ ซึ่งกฎหมายฝ่ายบ้านเมือง (Positive Law) จะออกมาให้มีผลชัดหรือแย้งไม่ได้ ดังคำกล่าวของซีเซโร (Cicero) นักปราชญ์ นักนิติศาสตร์ และรัฐบุรุษของโรมันที่ได้อธิบายถึงแนวความคิดของกฎหมายธรรมชาติด้วยข้อความที่เป็นอมตะว่า “กฎหมายที่แท้จริงคือเหตุผลที่ถูกต้อง สอดคล้องกับธรรมชาติ แผ่ซ่านไปในทุกสิ่งทุกอย่าง สม่่าเสมอเป็นนิรันดร์ ก่อให้เกิดหน้าที่ที่จะต้องทำโดยคำสั่ง หรือห้ามมิให้กระทำความชั่วโดยข้อห้าม เป็นหน้าที่อันศักดิ์สิทธิ์ที่จะต้องไม่บัญญัติกฎหมายให้ขัดแย้งกับกฎหมายนี้ เราไม่อาจยกเลิกหรือทำให้กฎหมายเสื่อมทรามลงได้ อันที่แท้จริงแล้ว ไม่ว่าวุฒิสภาหรือประชาชนก็ไม่มีอำนาจจะปลดปล่อยเราให้พ้นจากกฎหมายนี้ และเราไม่จำเป็นต้องพึ่งบุคคลอื่นหรือสิ่งอื่นใดนอกจากตัวเราเองที่จะเป็นผู้แสดงออกว่ากฎหมายนั้นเป็นอย่างใด หรือตีความว่ากฎหมายนั้นมีความหมายว่าอย่างไร กฎหมายนี้จะไม่เป็นอย่างหนึ่ง ที่กรุงโรมและเป็นอีกอย่างหนึ่งที่กรุงเอเธนส์ เป็นอย่างหนึ่งในสมัยนี้ แต่อีกอย่างหนึ่งในสมัยต่อมา แต่จะยังคงเป็นกฎหมายอันหนึ่งอันเดียวชั่วนิรันดร์ไม่เปลี่ยนแปลง และผูกพันบังคับทุกชาติ ทุกภาษา ทุกยุคทุกสมัย ”¹

¹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์ “การเพิกถอนสิทธิเลือกตั้งย้อนหลัง หลักนิติรัฐและศักดิ์ศรีนักกฎหมายไทย” หนังสือพิมพ์มติชนรายวัน, วันที่ 25 ตุลาคม 2549, หน้า 7

¹ ศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทัย, หลักวิชาชีพนักกฎหมาย, สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (พิมพ์ครั้งที่ 7), 2540, หน้า 81-82

¹ ศาสตราจารย์ ดร. ปรีดี เกษมทรัพย์, นิติปรัชญา, บริษัทโรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด (พิมพ์ครั้งที่ 6) หน้า 329-330 ซึ่งข้อความเขียนเป็นภาษาละติน แปลเป็นภาษาอังกฤษมีข้อความดังนี้ “True law is right reason harmonious with nature diffuses among all, constant, eternal; a law which calls to commands and restrains from evil by its prohibition... It is a sacred obligation not to attempt to legislate in contradiction to this law. Nor may it be derogated nor abrogated. Indeed by neither the senate nor the people can be released from this law. Nor does it require any but oneself to be its expositor or interpreter, nor is it on law at Rome and another at Athens one now and another at a time, but one eternal and unchangeable, binding all nations through all times...”

จากคำวินิจฉัยฉบับนี้ ทำให้เห็นว่าตุลาการรัฐธรรมนูญ สามารถนำหลักทฤษฎีทางกฎหมาย คำกล่าวของปรมาจารย์ทางกฎหมายทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมถึงบทความจากหนังสือพิมพ์รายวัน มาใช้อ้างอิงในคำวินิจฉัยได้และเป็นไปอย่างสอดคล้องต้องกัน มีการอ้างถึงที่มาที่ไปไว้อย่างครบถ้วน สมบูรณ์ ซึ่งหากเปรียบเทียบกับคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแล้ว มักจะอ้างหลักกฎหมายเป็นสำคัญ เท่านั้น

ทั้งนี้ ยังเป็นการชี้ชัดลงไปถึงความเป็นอิสระในการทำคำวินิจฉัย กล่าวคือ ความเป็นอิสระในเนื้อหา และความเป็นอิสระในทางส่วนตัว ซึ่งความเป็นอิสระในเนื้อหา หมายถึง ผู้พิพากษาย่อมมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ทางอรรถคดี โดยในการพิจารณาพิพากษาคดีนั้นผู้พิพากษามีอิสระในการแสดงความคิดเห็นได้เต็มที่ ไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของบุคคล หรือองค์กรใด กล่าวคือ บุคคลหรือองค์กรใดจะออกคำสั่งและคำแนะนำตักเตือนต่างๆ ที่มีผลต่อเนื้อหาการพิจารณาพิพากษาคดีแก่ผู้พิพากษา เพื่อให้การวินิจฉัยอรรถคดีของผู้พิพากษาของผู้พิพากษาพิจารณาพิพากษาคดีไปตามคำสั่ง ย่อมเป็นสิ่งที่ต้องห้ามโดยสิ้นเชิง นอกจากนี้ยังหมายรวมถึง กรณีที่มีคำสั่งที่จะให้มีผลเป็นการให้ผู้พิพากษาไม่มีความเป็นอิสระในการพิจารณาพิพากษาคดีโดยทางอ้อมด้วย เช่น ในเรื่องการแจกสำนวนแก่ผู้พิพากษา การกำหนดระยะเวลาให้ผู้พิพากษาพิจารณาพิพากษาคดีให้เสร็จทันภายในระยะเวลาที่จำกัด ตลอดจนการกำหนดให้ผู้พิพากษาปฏิบัติหน้าที่อย่างอื่นจนไม่มีเวลาเพียงพอสำหรับการพิจารณาพิพากษาคดี เพราะคำสั่งดังกล่าวเท่ากับเป็นการถอดถอนอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีนั่นเอง อันมีผลต่อความเป็นอิสระในเนื้อหา เพราะความเป็นอิสระในทางส่วนตัวย่อมเป็นสิ่งที่ช่วยเสริมความเป็นอิสระในเนื้อหาให้สมบูรณ์ ดังนั้น การกระทำได้กล่าวจึงมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้พิพากษาในเนื้อหาโดยนัยนี้ ส่วนความเป็นอิสระในทางส่วนตัว หมายถึง ในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้พิพากษานั้น ผู้พิพากษาจะต้องกระทำได้โดยปราศจากความกลัวว่าจะได้รับผลร้ายหรือการกลั่นแกล้งภายหลัง กล่าวคือ ผู้พิพากษาจะต้องไม่มีความเกรงกลัวหรือหวั่นไหวต่อผลร้ายใดๆ ที่จะบังเกิดขึ้นแก่ตน เมื่อตนได้พิจารณาพิพากษาคดีได้ลงไปแล้วโดยสุจริตแล้ว ทั้งนี้เพราะการเลื่อนตำแหน่ง การแต่งตั้งโยกย้าย การขึ้นเงินเดือน และการลงโทษผู้พิพากษาในศาลยุติธรรม จะต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วย

ระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการก่อน อันเป็นหลักประกันความเป็นอิสระของผู้พิพากษาซึ่งเป็นข้าราชการตุลาการ

2.7 ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาคีอากรกลาง

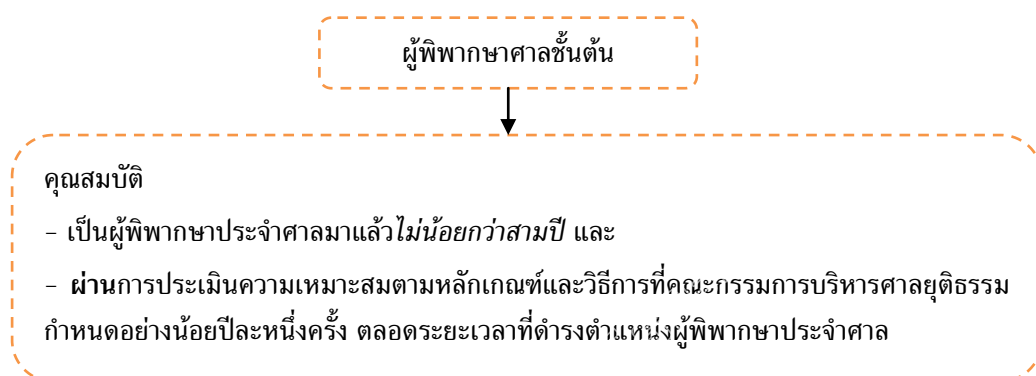
พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาคีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาคีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดให้มีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลาง ดังนี้ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลางหนึ่งคน และให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลางตามจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมกำหนด โดยในศาลภาคีอากรจังหวัด ให้มีผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาคีอากรจังหวัดละหนึ่งคนซึ่งอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลาง ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาคีอากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาคีอากรจังหวัด ล้วนมาจากการแต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ ซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาคีอากร โดยพระมหากษัตริย์ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งดังกล่าว

การแต่งตั้ง การเลื่อนตำแหน่ง การโยกย้ายแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลางเป็นไปตามระเบียบคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยหลักเกณฑ์การแต่งตั้ง การเลื่อนตำแหน่ง การโยกย้ายแต่งตั้ง และการเลื่อนเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งข้าราชการตุลาการ พ.ศ. 2545 ซึ่งการแต่งตั้งข้าราชการตุลาการให้ดำรงตำแหน่งต่าง ๆ ให้พิจารณาถึงความรู้ ความสามารถพื้นฐาน ได้แก่ การพิจารณาพิพากษาคดี การเรียงคำพิพากษา การบริหารงานคดี ความรับผิดชอบ ความซื่อสัตย์สุจริต ความไว้วางใจได้ ความวิริยะอุตสาหะ ชื่อเสียงเกียรติคุณ ประวัติการศึกษาอบรมและการรับราชการ การดำรงตนของตนเองและคู่ครอง มารยาทสังคมและทัศนคติ ประกอบกับแบบการประเมินบุคคลและรายงานการปฏิบัติราชการของข้าราชการตุลาการผู้นั้นว่ามีคุณสมบัติตรงตามมาตรฐานกำหนดตำแหน่งที่จะแต่งตั้ง

ทั้งนี้หากเป็นการแต่งตั้งข้าราชการตุลาการให้ดำรงตำแหน่งผู้บริหารงานศาล ยังต้องคำนึงถึงความรู้ความสามารถในการบริหาร ความเป็นผู้นำ การแก้ปัญหา การตัดสินใจ มนุษยสัมพันธ์ ความเอาใจใส่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์เพื่อรักษาประโยชน์ของทางราชการและประชาชน ประสพการณ์ในการทำงานเกี่ยวกับคดีสำคัญ ความเสียสละ และการอุทิศตนเพื่อประโยชน์แก่ราชการศาลยุติธรรม รวมทั้งผลงานของผู้นั้นเพิ่มขึ้นจากหลักเกณฑ์ที่ใช้กับผู้พิพากษาทั่วไปด้วย

การเลื่อนตำแหน่งผู้พิพากษาศาลชั้นต้น

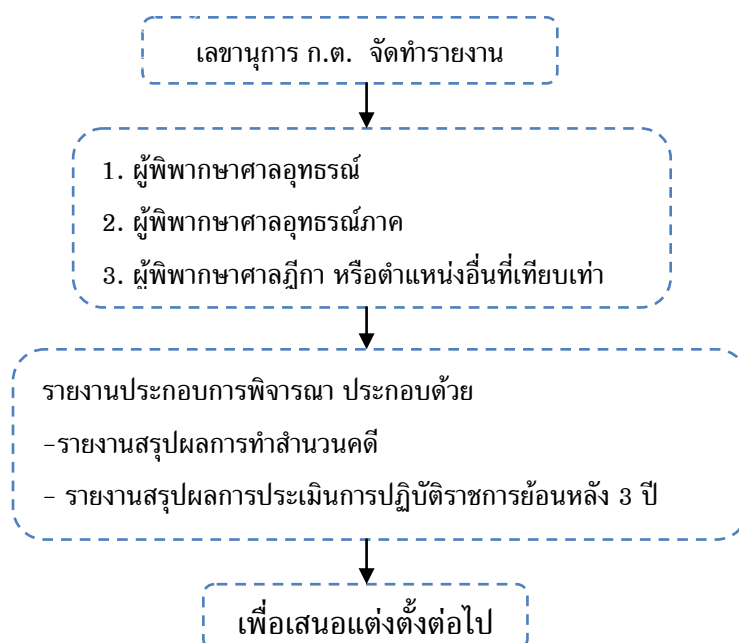
การเลื่อนตำแหน่งข้าราชการตุลาการซึ่งดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาประจำศาลเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลชั้นต้น ให้เสนอแต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการที่ดำรงตำแหน่ง ผู้พิพากษาประจำศาลมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปี และผ่านการประเมินความเหมาะสมตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการบริหารศาลยุติธรรมกำหนดอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ตลอดระยะเวลาที่ดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาประจำศาล



การเลื่อนตำแหน่งผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลชั้นต้น

การเลื่อนตำแหน่งข้าราชการตุลาการเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลชั้นต้นของผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ ผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ภาค ผู้พิพากษาศาลฎีกา หรือตำแหน่งอื่นที่เทียบเท่า ให้เลขาธิการ ก.ต. จัดทำรายงานสรุปผลงานการทำงานสำนวนคดีและผลการประเมินการปฏิบัติราชการย้อนหลัง 3 ปี ของผู้ได้รับการเสนอแต่งตั้งเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย

ในกรณีที่ อ.ก.ต.ประจำชั้นศาลมีข้อสังเกตเกี่ยวกับผลการปฏิบัติราชการของผู้ได้รับการเสนอแต่งตั้ง อ.ก.ต.ประจำชั้นศาลอาจสุ่มตัวอย่างผลงานการพิจารณาพิพากษาคดีหรืองานอื่นในหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ได้รับการเสนอแต่งตั้งมาเพื่อประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้



ตารางเปรียบเทียบศาล

	ศาลยุติธรรม	ศาลปกครอง	ศาลรัฐธรรมนูญ
องค์คณะ			มาตรา 216 องค์คณะของตุลาการศาลรัฐธรรมนูญในการนั่งพิจารณาและในการทำคำวินิจฉัย ต้องประกอบด้วยตุลาการศาลรัฐธรรมนูญไม่น้อยกว่าห้าคน คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญให้ถือเสียงข้างมาก เว้นแต่จะมีบัญญัติเป็นอย่างอื่นในรัฐธรรมนูญนี้ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นองค์คณะทุกคนจะต้องทำความเข้าใจในการวินิจฉัยในส่วนของตนพร้อมแต่ ลงด้วยวาจาต่อที่ประชุมก่อนการลงมติ คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญและความเห็นในการวินิจฉัยของตุลาการศาลรัฐธรรมนูญทุกคนให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญอย่างน้อยต้องประกอบด้วยความเป็นมาหรือคำกล่าวหาสรุปข้อเท็จจริงที่ได้มาจากการพิจารณา เหตุผลในการวินิจฉัยในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย และบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญและกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญให้เป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล

	ศาลยุติธรรม	ศาลปกครอง	ศาลรัฐธรรมนูญ
			และองค์กรอื่นของรัฐ วิธีพิจารณาของศาล รัฐธรรมนูญให้เป็นไปตาม พระราชบัญญัติประกอบ รัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณา ของศาลรัฐธรรมนูญ
การแต่งตั้ง	มาตรา 220 การแต่งตั้งและการให้ ผู้พิพากษาในศาลยุติธรรม พ้นจากตำแหน่ง ต้องได้รับ ความเห็นชอบของ คณะกรรมการตุลาการ ศาลยุติธรรมก่อน แล้วจึงนำ ความกราบบังคมทูล การเลื่อนตำแหน่ง การเลื่อนเงินเดือน และ การลงโทษผู้พิพากษาใน ศาลยุติธรรม ต้องได้รับ ความเห็นชอบของ คณะกรรมการตุลาการ ศาลยุติธรรม ในการนี้ให้ คณะกรรมการตุลาการ ศาลยุติธรรมแต่งตั้ง คณะอนุกรรมการขึ้นชั้น ศาลละหนึ่งคณะ เพื่อเสนอ ความคิดเห็นในเรื่อง ดังกล่าวเพื่อประกอบการ พิจารณา การให้ความ เห็นชอบของคณะกรรมการ ตุลาการศาลยุติธรรมตาม วรรคหนึ่งและวรรคสองต้อง		

	ศาลยุติธรรม	ศาลปกครอง	ศาลรัฐธรรมนูญ
	คำนึงถึงความรู้ความสามารถ และพฤติกรรมทางจริยธรรม ของบุคคลดังกล่าวด้วย เป็นสำคัญ		
องค์ประกอบ	มาตรา 221 คณะกรรมการตุลาการ ศาลยุติธรรมประกอบด้วย บุคคลดังต่อไปนี้ (1) ประธานศาลฎีกาเป็นประธานกรรมการ (2) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิในแต่ละชั้นศาล ได้แก่ ศาลฎีกาหกคน ศาลอุทธรณ์สี่คนและศาลชั้นต้นสองคน ซึ่งเป็นข้าราชการตุลาการในแต่ละชั้นศาล และได้รับเลือกจากข้าราชการตุลาการในแต่ละชั้นศาล (3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนสองคน ซึ่งไม่เป็นข้าราชการตุลาการ และได้รับเลือกจากวุฒิสภา คุณสมบัติ ลักษณะต้องห้าม และวิธีการเลือกกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ ในกรณีที่ไม่มีกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามวรรคหนึ่ง (3) หรือมีแต่ไม่ครบสองคนถ้าคณะกรรมการ	มาตรา 226 คณะกรรมการตุลาการ ศาลปกครองประกอบด้วย บุคคล ดังต่อไปนี้ (1) ประธานศาลปกครองสูงสุดเป็นประธานกรรมการ (2) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนเก้าคนซึ่งเป็นตุลาการในศาลปกครองและได้รับเลือกจากตุลาการในศาลปกครองด้วยตนเอง (3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับเลือกจากวุฒิสภาสองคน และจากคณะรัฐมนตรีอีกหนึ่งคน คุณสมบัติ ลักษณะต้องห้ามและวิธีการเลือกกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ ในกรณีที่ไม่มีกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามวรรคหนึ่ง (3) หรือมีแต่ไม่ครบสามคนถ้าคณะกรรมการตุลาการศาลปกครองจำนวนไม่น้อยกว่าหกคนเห็นว่าเป็นเรื่องเร่งด่วนที่ ต้องให้ ความ เห็น ชอบ ให้คณะกรรมการตุลาการศาล	มาตรา 204 ศาลรัฐธรรมนูญ ประกอบด้วยประธาน ศาลรัฐธรรมนูญคนหนึ่งและตุลาการศาลรัฐธรรมนูญอื่นอีกแปดคน ซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งตามคำแนะนำของวุฒิสภาจากบุคคลดังต่อไปนี้ (1) ผู้พิพากษาในศาลฎีกา ซึ่งดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่า ผู้พิพากษาศาลฎีกา ซึ่งได้รับเลือกโดยที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาโดยวิธีลงคะแนนลับ จำนวนสามคน (2) ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดซึ่งได้รับเลือกโดยที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดโดยวิธีลงคะแนนลับ จำนวนสองคน (3) ผู้ทรงคุณวุฒิสภานิติศาสตร์ซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านนิติศาสตร์อย่างแท้จริงและได้รับเลือกตามมาตรา ๒๐๖ จำนวนสองคน (4) ผู้ทรงคุณวุฒิสภารัฐศาสตร์ รัฐประศาสนศาสตร์ หรือสังคมศาสตร์อื่น ซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านการบริหารราชการแผ่นดินอย่างแท้จริงและได้รับเลือกตามมาตรา 206 จำนวนสองคน

	ศาลยุติธรรม	ศาลปกครอง	ศาลรัฐธรรมนูญ
	ตุลาการศาลยุติธรรมจำนวนไม่น้อยกว่าเจ็ดคนเห็นว่ามีเรื่องเร่งด่วนที่ต้องให้ความเห็นชอบ ให้คณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมจำนวนดังกล่าวเป็นองค์ประกอบและองค์ประชุมพิจารณาเรื่องเร่งด่วนนั้นได้	ปกครองจำนวนดังกล่าวเป็นองค์ประกอบและองค์ประชุมพิจารณาเรื่องเร่งด่วนนั้นได้	ในกรณีที่ไม่มีผู้พิพากษาในศาลฎีกาหรือตุลาการในศาลปกครองสูงสุดได้รับเลือกตาม (1) หรือ (2) ให้ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาหรือที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด แล้วแต่กรณีเลือกบุคคลอื่นซึ่งมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา 205 และมีความรู้ ความเชี่ยวชาญทางด้านนิติศาสตร์ที่เหมาะสมจะปฏิบัติหน้าที่เป็นตุลาการศาลรัฐธรรมนูญให้เป็นตุลาการศาลรัฐธรรมนูญตาม (1) หรือ (2) แล้วแต่กรณี ให้ผู้ได้รับเลือกตามวรรคหนึ่ง ประชุมและเลือกกันเองให้คนหนึ่งเป็นประธานศาลรัฐธรรมนูญ แล้วแจ้งผลให้ประธานวุฒิสภาทราบ ให้ประธานวุฒิสภาเป็นผู้ลงนามรับสนองพระบรมราชโองการ แต่งตั้ง ประธานศาลรัฐธรรมนูญและตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ
เขตอำนาจศาล	มาตรา 218 ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง เว้นแต่คดีที่รัฐธรรมนูญนี้หรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่น	มาตรา 223 ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทระหว่างหน่วยราชการหน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน หรือระหว่าง	

	ศาลยุติธรรม	ศาลปกครอง	ศาลรัฐธรรมนูญ
	มาตรา 219 ศาลยุติธรรมมีสามชั้น คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา เว้นแต่ที่มีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ในรัฐธรรมนูญนี้หรือตามกฎหมายอื่น ศาลฎีกามีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายบัญญัติให้เสนอต่อศาลฎีกาได้โดยตรง และคดีที่อุทธรณ์หรือฎีกาค่าพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ตามที่กฎหมายบัญญัติ เว้นแต่เป็นกรณีที่ศาลฎีกาเห็นว่าข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่อุทธรณ์หรือฎีกานั้นจะไม่เป็นสาระอันควรแก่การพิจารณา ศาลฎีกามีอำนาจไม่รับคดีไว้พิจารณาพิพากษาได้ ทั้งนี้ตามระเบียบที่ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกากำหนด ให้ศาลฎีกามีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยคดีที่เกี่ยวกับการเลือกตั้งและการเพิกถอนสิทธิเลือกตั้งในการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรและการได้มาซึ่งสมาชิกวุฒิสภา และให้ศาลอุทธรณ์	หน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกัน อันเนื่องมาจากการใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมาย หรือเนื่องมาจากการดำเนินกิจการทางปกครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ รวมทั้งมีอำนาจพิจารณาพิพากษาเรื่องที่รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง อำนาจศาลปกครองตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึงการวินิจฉัยชี้ขาดขององค์กรตามรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นการใช้อำนาจโดยตรงตามรัฐธรรมนูญขององค์กรตามรัฐธรรมนูญนั้น ให้มีศาลปกครองสูงสุดและศาลปกครองชั้นต้น และจะมีศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ด้วยก็ได้	

	ศาลยุติธรรม	ศาลปกครอง	ศาลรัฐธรรมนูญ
	มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยคดีที่เกี่ยวกับการเลือกตั้งและการเพิกถอนสิทธิเลือกตั้งในการเลือกตั้งสมาชิกสภาท้องถิ่นและผู้บริหารท้องถิ่น ทั้งนี้ วิธีพิจารณาและวินิจฉัยคดีให้เป็นไปตามระเบียบที่ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกากำหนด โดยต้องใช้ระบบไต่สวนและเป็นไปโดยรวดเร็ว ให้ มี แ ผ น ก คดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองในศาลฎีกา โดยองค์คณะผู้พิพากษาประกอบด้วยผู้พิพากษาในศาลฎีกา ซึ่งดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่าผู้พิพากษาศาลฎีกาหรือผู้พิพากษาอาวุโสซึ่งเคยดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่าผู้พิพากษาศาลฎีกาจำนวนเก้าคน ซึ่งได้รับเลือกโดยที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาโดยวิธีลงคะแนนลับ และให้เลือกเป็นรายคดี อำนาจหน้าที่ของศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองและการเมืองและวิธีพิจารณาคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง		

	ศาลยุติธรรม	ศาลปกครอง	ศาลรัฐธรรมนูญ
	ให้เป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญนี้ และในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่า ด้วยวิธีพิจารณาคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง		

บทที่ 3 ระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษา

รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนตำแหน่งในศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษของศาลต่างประเทศ

3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ใช้กฎหมายในระบบคอมมอนลอว์ COMMON LAW ระบบการพิจารณาเป็นระบบกล่าวหา มีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดที่ใช้ในการบริหารประเทศมาอย่างยาวนาน ซึ่งรัฐธรรมนูญเป็นสิ่งที่กำหนดโครงสร้างของรัฐบาล วางกรอบอำนาจอธิปไตย อันได้แก่ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ รวมถึงยังมีบทบัญญัติที่มุ่งให้หลักประกันในสิทธิและเสรีภาพของประชาชนด้วย

3.1.1 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีระบบศาลเป็นแบบศาลคู่ แบ่งออกเป็น ศาลรัฐบาลกลาง (Federal Court) และศาลมลรัฐ (State Court) โดยศาลทั้งสองจะมีเขตอำนาจที่เหลื่อมกัน หมายความว่า ศาลรัฐบาลกลางมิได้ถูกจำกัดอำนาจให้พิจารณาเฉพาะคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายรัฐบาลกลาง ส่วนศาลมลรัฐก็มิได้ถูกจำกัดอำนาจในการพิจารณาคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายมลรัฐเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ศาลรัฐบาลกลางมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งตามกฎหมาย สนธิสัญญา และรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา ขณะเดียวกันศาลรัฐบาลกลางก็มีอำนาจพิจารณาคดี ที่เรียกว่า “คดีความแตกต่างของพลเมือง” ซึ่งคู่ความเป็นพลเมืองต่างมลรัฐกัน แต่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับกฎหมายของมลรัฐ ทั้งที่คดีประเภทหลังนี้อยู่ในเขตอำนาจศาลของมลรัฐ นอกจากนี้คดีในส่วน of ศาลรัฐบาลกลางที่เกี่ยวกับกฎหมายของรัฐบาลกลาง ก็อาจฟ้องต่อศาลมลรัฐได้เช่นกัน เว้นแต่รัฐสภาสหรัฐ (Congress) จะตราบัญญัติให้ฟ้องได้ที่ศาลรัฐบาลกลางแห่งเดียว

รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา หมวด 3 (Article 3) บัญญัติให้มีศาลฎีกาหนึ่งศาล และศาลล่างอื่น ๆ ตามที่รัฐสภาสหรัฐฯ จะได้จัดตั้งขึ้น เป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการ ทำให้เห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้ กล่าวถึงศาลรัฐบาลกลางเพียงศาลเดียว คือ ศาลฎีกา ส่วนศาลอื่น ๆ จะถูกจัดตั้งขึ้นตามแต่รัฐสภาสหรัฐฯ จะกำหนด

ในการประชุมสมัยแรก เมื่อ พ.ศ. 2332 รัฐบาลสหรัฐอเมริกาได้ตราบัญญัติจัดตั้งศาลในระบบ 3 ชั้น ประกอบด้วย ศาลชั้นต้น เรียกว่า ศาลจังหวัด (District Court) ศาลชั้นกลาง คือ ศาลอุทธรณ์ (Court of Appeals) และศาลสูงสุด ได้แก่ ศาลฎีกา (Supreme Court) ต่อมาในปี พ.ศ. 2511 รัฐสภาสหรัฐได้ผ่านบัญญัติจัดตั้งศาลแขวงเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งศาล (Magistrates Court) เพื่อแบ่งเบาภาระงานของศาลจังหวัด

- ศาลชั้นต้น ประกอบด้วยศาลจังหวัด ศาลแขวง และศาลพิเศษอื่นๆ ที่รัฐบาลสหรัฐฯ ได้จัดตั้งขึ้นดังนี้

- 1) ศาลจังหวัด (District Court) ในระบบศาลรัฐบาลกลาง ทำหน้าที่พิจารณาสืบพยาน บรรดาคดีที่ขึ้นสู่ศาล มีทั้งหมด 94 ศาล*

- 2) ศาลแขวง (Magistrates Court) ทำหน้าที่ไต่สวนเบื้องต้น และพิพากษาคดีเล็กน้อยๆ เฉพาะบางกรณี โดยส่วนมากการไต่สวนเบื้องต้นจะเป็นการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดูว่า มีพยานหลักฐานเพียงพอ ที่จะควบคุมบุคคลไว้ในระหว่างดำเนินคดีอาญาหรือไม่

- 3) ศาลชั้นต้นพิเศษอื่นๆ นอกจากศาลชั้นต้นและศาลแขวง รัฐสภาสหรัฐฯ ได้จัดตั้งศาลชั้นต้นพิเศษ เพื่อรับผิดชอบคดีที่มีลักษณะเฉพาะเรื่องขึ้น ได้แก่

- ศาลศุลกากร (Customs Court) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร

- ศาลสิทธิเรียกร้อง (Court of Claims) มีหน้าที่พิจารณาคดีที่เอกชนหรือนิติบุคคลฟ้องรัฐบาลสหรัฐอเมริกาเรียกค่าเสียหาย

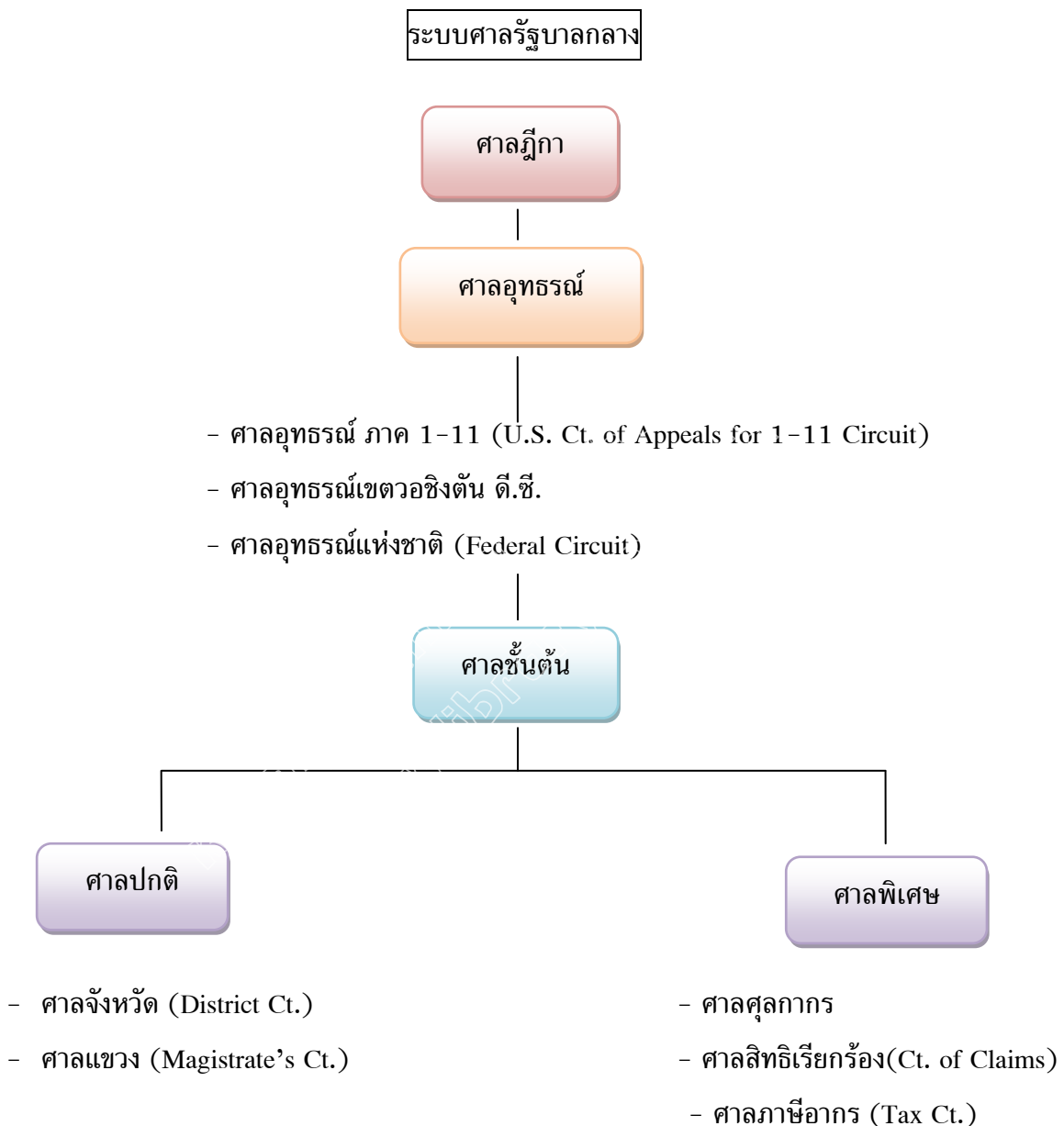
- ศาลภาษีอากร (Tax Court) ทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร

- ศาลอุทธรณ์ (Court of Appeals) เป็นศาลระดับกลางของศาลรัฐบาลกลาง ใช้ชื่อเป็นทางการว่า “U.S. Court of Appeals for the ... Circuit” (ศาลอุทธรณ์ ภาค...) ซึ่งมีจำนวน 11 ภาค (Circuit) และศาลอุทธรณ์เขตวอชิงตัน ดี.ซี. 1 ศาล กับอีก 1 ศาล รวมศาลอุทธรณ์ทั้งหมด 13 ศาล ทั้งนี้ ศาลอุทธรณ์แห่งชาติ (Federal Circuit) ตั้งขึ้นหลังสุดเมื่อ พ.ศ. 2526 ตั้งอยู่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. เป็นศาลพิเศษพิจารณาพิพากษาคดีอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษี ทรัพย์สินทางปัญญา การค้าระหว่างประเทศ รวมทั้งคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลจังหวัดที่เกาะกวม เกาะเวอร์จิน และหมู่เกาะมาเรียนาเหนือ

- ศาลฎีกา (Supreme Court) ตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. นับว่าเป็นศาลสุดท้ายสำหรับตัดสินข้อพิพาท ซึ่งมีความแตกต่างจากการพิจารณาคดีในชั้นศาลอุทธรณ์ กล่าวคือ ในชั้นศาลอุทธรณ์

* ในจำนวน 94 ศาล มี 90 ศาล ที่กระจายอยู่ทุกมลรัฐ อย่างน้อยมลรัฐละ 1 ศาล ส่วนอีก 4 ศาล ตั้งอยู่ที่ดินแดนที่อยู่ในอาณัติของสหรัฐอเมริกาแต่ละ 1 ศาล ได้แก่ เปอร์เตอร์ริโก เกาะกวม หมู่เกาะเวอร์จิน และหมู่เกาะมาเรียนาเหนือ

คู่ความฝ่ายที่แพ้คดีมีสิทธิอุทธรณ์คดีต่อศาลอุทธรณ์ได้เสมอ ซึ่งถือว่าเป็นสิทธิของคู่ความฝ่ายที่แพ้คดี โดยเฉพาะ แต่ในศาลฎีกากลับตรงกันข้ามกับศาลอุทธรณ์ เพราะไม่ถือว่าการฎีกาเป็นสิทธิของคู่ความฝ่ายที่แพ้คดีแต่อย่างใด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาลฎีกาเองว่าจะรับคดีใดไว้ในการพิจารณา ซึ่งในทางปฏิบัติศาลฎีกาจะรับพิจารณาพิพากษาคดีที่มีประเด็นข้อกฎหมายสำคัญมากเท่านั้น



3.1.2 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา¹

ศาลภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดตั้งเป็นศาลพิเศษขึ้นต่างหาก มี 3 ชั้นศาล ดังที่ได้กล่าวไปในเบื้องต้น ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาทระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐ และใช้ชื่อศาลว่า “United States Tax Court” โดยกำหนดเขตอำนาจ (Jurisdiction) ของศาลภาษีไว้ในระเบียบศาลภาษีอากร (United States Tax Rules) เรื่องที่ 13 อันเป็นอำนาจเหนือคดีดังต่อไปนี้

(1) คดีที่ขึ้นสู่ศาลโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในเรื่องของคำสั่งที่ไม่สมบูรณ์ของอธิบดี (Commissioner) จากการมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีที่ดิน หรือภาษีตามประมวลกฎหมาย ตอนที่ 41-44 ที่เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต หรือภาษีอื่นที่อยู่ภายใต้คำสั่งของอธิบดี

(2) คดีที่ขึ้นสู่ศาลโดยผู้รับโอน (Transferee) หรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจ (Fiduciary) ในเรื่องเกี่ยวกับการมีหนังสือแจ้งโดยอธิบดีถึงผู้รับโอนหรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจนั้นให้รับผิดชอบ

เมื่อพิจารณาจากเขตอำนาจศาลแล้วพบว่า การพิจารณาคดีของศาลภาษีเป็นการพิจารณาคดีภาษีอากรในส่วนแบ่ง ดังนั้น ในส่วนของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เมื่อไม่มีศาลพิเศษที่จัดตั้งขึ้นเพื่อพิจารณาคดีไว้เป็นการเฉพาะ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา จึงอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม ซึ่งเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญาทั่วไป

3.1.3 ระบบองค์คณะผู้พิพากษา

● ศาลชั้นต้น

องค์คณะของศาลจังหวัด ประกอบด้วยผู้พิพากษาคณะเดียว มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลนั้น โดยศาลจังหวัดในแต่ละมณฑลจะมีจำนวนผู้พิพากษามากน้อยไม่เท่ากัน ขึ้นอยู่กับจำนวนประชากรของมณฑลนั้นๆ ผู้พิพากษาศาลจังหวัดได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกา เห็นชอบของวุฒิสภา (senate) เช่นเดียวกับผู้พิพากษาศาลรัฐบาลกลางอื่นๆ และอยู่ในตำแหน่งตลอดชีวิตตราบเท่าที่ไม่มีความประพฤติเสียหาย ปัจจุบันผู้พิพากษาศาลจังหวัดมีประมาณ 560 คน โดยผู้พิพากษาจะต้องมีภูมิลำเนาในเขตศาลจังหวัดที่ได้รับการแต่งตั้งให้ปฏิบัติหน้าที่ ยกเว้น ผู้พิพากษาศาลจังหวัดเขตวอชิงตัน ดี.ซี. ศาลจังหวัดที่มีผู้พิพากษามากกว่า 1 คน ผู้พิพากษาอาวุโสที่มีอายุทำงานมากที่สุดจะดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาหัวหน้าศาลรับผิดชอบจ่ายคดีให้ผู้พิพากษาอื่น รวมทั้งควบคุมดูแลให้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบของศาล

¹ สรรวรุท ภักดิ์วิไลเกียรติ, อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 1.

- ศาลอุทธรณ์ มีผู้พิพากษาทั้งหมดประมาณ 170 คน โดยแต่ละศาลมีจำนวนผู้พิพากษาไม่เท่ากัน เช่น ศาลอุทธรณ์ภาค 1 ซึ่งเป็นศาลเล็กที่สุดมีผู้พิพากษา 6 คน ในขณะที่ศาลอุทธรณ์ภาค 9 มีจำนวน 28 คน องค์คณะในการพิจารณาคดีประกอบด้วย ผู้พิพากษา 3 คน แต่หากเป็นคดีสำคัญอาจมีการพิจารณาคดีโดยที่ประชุมใหญ่ (en banc) คือ ประกอบด้วยผู้พิพากษาทุกคนของศาลนั้น*

- ศาลฎีกา ประกอบด้วยผู้พิพากษา 9 คน คือ ประธานศาลฎีกา 1 คน และผู้พิพากษา 8 คน ทั้งนี้ รัฐธรรมนูญสหรัฐฯ มิได้กำหนดจำนวนผู้พิพากษาศาลฎีกาเอาไว้ จึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของรัฐสภาว่าจะเห็นสมควรให้มีผู้พิพากษากี่คน จากการศึกษาพบว่าในปี พ.ศ. 2332 ที่มีการจัดตั้งศาลฎีกาขึ้น ศาลฎีกามีผู้พิพากษา 6 คน ต่อมาในปี พ.ศ. 2412 เพิ่มขึ้นมาเป็น 9 คน และก็ไม่พบว่ามีเปลี่ยนแปลงอีกเลย แต่ตามธรรมเนียมปฏิบัติของศาล องค์คณะในศาลฎีกาจะประกอบด้วยผู้พิพากษา 6 คน และผู้พิพากษาทุกคนจะต้องร่วมกันตัดสินคดี เว้นแต่จะมีการถอนตัวเนื่องจากมีเหตุขัดข้อง

นอกจากการพิจารณาคดีในรูปขององค์คณะแล้ว สหรัฐอเมริกายังนำระบบการพิจารณาคดีโดยลูกขุน (Jury) มาใช้ด้วย โดยลูกขุน หมายถึง ประชาชนทั่วไปที่ได้รับคัดเลือกให้ทำหน้าที่พิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดี แบ่งออกเป็นลูกขุนเล็ก (Petit jury) และลูกขุนใหญ่ (Grand jury) ลูกขุนเล็กมีหน้าที่พิจารณาคดี และทำการชี้ขาดข้อเท็จจริงทั้งในคดีแพ่งและคดีอาญา ไม่มีหน้าที่ตัดสินข้อกฎหมาย เพราะเป็นอำนาจของผู้พิพากษาที่นั่งเป็นองค์คณะในคดี ส่วนลูกขุนใหญ่ทำหน้าที่ไต่สวนมูลฟ้องในคดีอาญา และมีคำสั่งฟ้องคดีถ้าปรากฏหลักฐานชัดเจน นอกจากนั้น ลูกขุนใหญ่อาจได้รับมอบหมายให้สอบสวนกรณีใดกรณีหนึ่งเป็นการเฉพาะได้ อย่างไรก็ตาม ลูกขุนไม่มีอำนาจพิจารณาคดีแรงงาน คดีภาษี คดีปกครอง คดีหลักทรัพย์ หรือคดีการค้าระหว่างประเทศ

3.1.4 รูปแบบคำพิพากษา

การเขียนคำพิพากษาในแต่ละคดีนั้น จะมาจากความเห็นของผู้พิพากษาแต่ละคนที่เป็นองค์คณะ โดยเริ่มจากประธานศาลฎีกาเสนอความเห็นก่อน แล้วผู้พิพากษาอื่นจึงเสนอความเห็นตามลำดับอาวุโส จากนั้นจึงออกเสียงเพื่อทำคำพิพากษา ในขั้นตอนนี้ผู้พิพากษาอาวุโสน้อยที่สุดออกเสียงก่อน คดีจะถูกตัดสินด้วยเสียงข้างมาก หากประธานศาลฎีกาเป็นฝ่ายข้างมาก ก็จะมอบให้ผู้พิพากษาคณะใดคนหนึ่งเป็นฝ่ายข้างมากเป็นผู้กำหนดให้ผู้พิพากษาคณะใดคนหนึ่งได้รับผิดชอบเขียนคำพิพากษา แต่ถ้าประธานศาลฎีกาอยู่ใน

* คดีที่วินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่มีน้อยมาก ปีละไม่เกิน 60 เรื่อง จากจำนวนคดีที่มาสู่ศาลกว่า 20,000 คดีแต่ละปี และศาลอุทธรณ์พิพากษาเสร็จประมาณ 14,000 คดี

เสียงข้างน้อย ผู้พิพากษาอาวุโสของฝ่ายเสียงข้างมากจะเป็นผู้กำหนดให้ผู้พิพากษาคนใดรับผิดชอบเขียนคำพิพากษา ส่วนผู้พิพากษาฝ่ายข้างน้อยจะตกลงกันว่ามอบให้ผู้ใดเขียนความเห็นแย้ง หรือผู้พิพากษาทุกคนในฝ่ายข้างน้อยจะเขียนความเห็นแย้งส่วนตัวของแต่ละคนก็ได้

คำพิพากษาของฝ่ายข้างมาก แม้จะมีผลของคดี(คำพิพากษา)ไปในแนวเดียวกันก็ตาม แต่ทั้งนี้ ในฝ่ายข้างมากเอง ผู้พิพากษาแต่ละคนก็อาจจะมีความเห็นที่แตกต่างกันได้ ส่วนมากจะต่างกัน เหตุผลที่ยกขึ้นมาอ้าง กล่าวคือ ถ้าผู้พิพากษาฝ่ายข้างมาก 5 คน มอบให้ผู้พิพากษาคนหนึ่งเขียนคำพิพากษา ผู้พิพากษาอีก 2 คน ใน 5 คนเห็นพ้องในเหตุผลของร่างคำพิพากษา แต่อีก 2 คนอาจไม่เห็นด้วยในเหตุผลนั้น คือ เห็นด้วยในผลของคำพิพากษา แต่ด้วยเหตุผลที่แตกต่างกันไป ก็สามารถเขียนความเห็นต่างของตนได้ และความเห็นของทุกฝ่ายจะถูกพิมพ์ปรากฏในคำพิพากษา ซึ่งเหตุผลดังกล่าวสามารถพบได้บ่อยครั้งในคำพิพากษา อันสะท้อนถึงความเป็นอิสระของผู้พิพากษาในการแสดงความคิดเห็นได้เต็มที่เกี่ยวกับผลแห่งคดีได้เป็นอย่างดี

คำพิพากษาที่เขียนเสร็จแล้วยังไม่เรียกว่าเป็นคำพิพากษารับสมบูรณ์ หากแต่ถือเป็นเพียงร่างคำพิพากษาเท่านั้น เพราะตามประเพณีของศาล ผู้พิพากษาคนใดคนหนึ่งอาจเปลี่ยนใจได้ตลอดเวลาจนถึงเวลาที่ได้อ่านคำพิพากษานั้นโดยเปิดเผย ดังนั้น เสียงฝ่ายข้างมากในวันประชุมอาจเปลี่ยนแปลงได้เสมอ

กระบวนการในการเขียนคำพิพากษานี้ พบว่ามีข้อความค่อนข้างยืดเยื้อ ผู้พิพากษาแต่ละคนจะทุ่มเทสติปัญญาอย่างมากในการเขียนความเห็นส่วนตัวลงไปในคำพิพากษา เมื่อผู้พิพากษาเขียนคำพิพากษาส่วนตนที่รับผิดชอบเสร็จเป็นที่เรียบร้อยแล้วพอใจในส่วนของตนแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการทำสำเนาเพื่อส่งร่างคำพิพากษาดังกล่าวไปยังผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะพิจารณาคดีนั้นทุกคน ขั้นตอนนี้มีความสำคัญมาก เพราะตามที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้นว่าคำพิพากษาที่เขียนเสร็จแล้วยังคงเป็นเพียงร่างคำพิพากษาเท่านั้น ซึ่งสามารถถูกเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลาจนกว่าคำพิพากษานั้นจะถูกอ่านโดยเปิดเผย ดังนั้น หากผู้พิพากษาคนใดได้อ่านความเห็นส่วนตัวของผู้พิพากษาฝ่ายตรงข้าม แล้วคิดว่ามีเหตุมีผลที่รับฟังได้เป็นอย่างดี อาจส่งผลให้ผู้พิพากษาที่เคยเห็นแย้งในข้างต้นกลับมาเห็นด้วยก็เป็นได้ หรืออาจทำให้เสียงข้างมากหมดไปก็เป็นได้เช่นกัน

การเขียนคำพิพากษาในแต่ละคดีที่จะออกมาเป็นบรรทัดฐานอ้างอิงต่อไปในประเทศนั้น ผู้พิพากษาแต่ละคนจะค่อนข้างใส่ใจและจะพิจารณาคำพิพากษาที่ตนเขียนอย่างละเอียดถี่ถ้วน โดยเริ่มจากเขียนความเห็นลงในกระดาษบันทึกขอให้เพิ่มเติม ตัดออก หรือแก้ไขข้อความ จึงไม่ใช่เรื่องแปลกที่มัก

ปรากฏว่าคำพิพากษาแต่ละคดีมีร่างถึง 20 ร่าง ก่อนที่จะได้รับความเห็นชอบจากผู้พิพากษาฝ่ายข้างมาก
ทุกคน

โดยทั่วไปแล้วคำพิพากษาของศาลฎีกา จะปรากฏในรายงาน 3 ฉบับ ได้แก่

- 1) United States Reports
- 2) Supreme Court Reporter
- 3) United States Supreme Court Reports Lawyers Edition

3.2 ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

3.2.1 ระบบศาลของประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน มีลักษณะโครงสร้างของศาลภายในประเทศอย่างชัดเจน โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ศาลทั่วไป และศาลพิเศษ ศาลทั่วไปมีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาอรรถคดีเหนือคดีทุกประเภทซึ่งมิได้มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิเศษอื่นใด อันหมายถึง ศาลปกครอง ศาลภาษีอากร ศาลแรงงาน ศาลสังคม ทั้งนี้ ศาลทั่วไปและศาลพิเศษต่างมีความเป็นอิสระจากกันและกัน เป็นเอกเทศไม่อยู่ในอำนาจของกันและกัน อีกทั้งยังมีความเท่าเทียมกันในสถานะแห่งศาลอย่างชัดเจนอีกด้วย²

การจัดตั้งศาลพิเศษ รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธรัฐเยอรมัน ค.ศ. 1949 มาตรา 95(1) บัญญัติสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดตั้งศาลพิเศษ ระบุว่า “ในการพิจารณาพิพากษาคดีทั่วไป คดีปกครอง คดีภาษีอากร คดีแรงงาน และคดีสังคม ให้สหพันธ์จัดตั้งศาลสหพันธ์ขึ้นเป็นศาลสูงสุดในการพิจารณาพิพากษาคดีต่างๆ ขึ้น คือ ศาลคดีทั่วไปสหพันธ์ ศาลคดีปกครองสหพันธ์ ศาลคดีภาษีอากรสหพันธ์ ศาลคดีแรงงานสหพันธ์ และศาลคดีสังคมสหพันธ์” จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า ประเทศสหพันธรัฐเยอรมันใช้ระบบศาลคู่ แบบคู่ขนานหลายศาล โดยสามารถพิจารณาได้จากระบบศาล ซึ่งศาลชั้นสูงสุดที่มีชื่อว่า “ศาล...สหพันธ์” รวมกันเป็น 5 ศาล อันหมายถึงว่า ศาลฎีกาของสหพันธ์ว่าด้วยคดีประเภทนั้นๆ นอกจากศาลฎีกาแล้ว ยังมีศาลชั้นต้นและหรือศาลอุทธรณ์ของสหพันธ์ตามความจำเป็น นอกเหนือจากศาลต่างๆ ของมลรัฐต่างได้

² Siedenopf, The Principal of The Rule of Law, วารสารกฎหมายปกครอง, เล่ม 11 ตอน 2 (สิงหาคม 2535), หน้า 263.

■ ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์

ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะในประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับรัฐธรรมนูญ โดยศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์เป็นศาลที่แยกออกจากระบบศาลทั่วไปและศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษต่างๆ อย่างชัดเจน ซึ่งอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคานั้น ได้แก่ (1) ขอบเขตสิทธิและหน้าที่ขององค์กรสูงสุดของสหพันธ์ (2) กรณีที่มีความเห็นแตกต่างกัน หรือมีข้อสงสัยว่ากฎหมายสหพันธ์และกฎหมายมลรัฐสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญหรือไม่ (3) ข้อพิพาทระหว่างมลรัฐด้วยกัน (4) พรรคการเมืองที่ไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ (5) การกระทำที่กระทบกระเทือนสิทธิขั้นพื้นฐาน หรือสิทธิของตนที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ถูกล่วงละเมิดโดยการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง หรืออาจเป็นกรณีที่กลุ่มองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ว่ากฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งละเมิดสิทธิในการปกครองตามที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้ เว้นเสียแต่ว่ากฎหมายฉบับนั้นเป็นกฎหมายของมลรัฐ และรัฐธรรมนูญแห่งมลรัฐนั้นเปิดช่องให้ร้องทุกข์ต่อศาลรัฐธรรมนูญของมลรัฐได้อยู่แล้ว หรือ (6) กรณีอื่นใดที่กฎหมายแห่งสหพันธ์บัญญัติให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์³

เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายที่สำคัญที่สุดของการปกครองประเทศ ดังนั้น ศาลรัฐธรรมนูญอันเป็นองค์กรที่เกี่ยวข้องกับรัฐธรรมนูญโดยตรงจึงมีความสำคัญในระดับต้นเมื่อเทียบกับศาลอื่นที่จัดตั้งขึ้น ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์จึงอยู่ในฐานะ “ผู้ปกป้องรัฐธรรมนูญ” จึงทำให้ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์มีสถานะเหนือศาลทั้งปวง คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ผูกพันองค์กรรัฐธรรมนูญทุกองค์กร ศาล และองค์กรฝ่ายปกครองด้วย

ผู้พิพากษาศาลรัฐธรรมนูญมีสถานะพิเศษ กล่าวคือ ครึ่งหนึ่งของจำนวนผู้พิพากษาทั้งหมดถูกเลือกโดยสภาผู้แทนราษฎร อีกส่วนหนึ่งจะถูกเลือกโดยสภาที่ปรึกษาและจะต้องไม่เป็นสมาชิกของสภาสหพันธ์ สภาที่ปรึกษา รัฐบาล สหพันธ์ หรือองค์กรของมลรัฐทำนองเดียวกัน^{*}

³ อมร รัชาสัตย์, ระบบศาลแบบคู่ขนานของเยอรมัน, วารสารนิติศาสตร์ 23(2534):หน้า 44-45.

^{*} Article 94 (Federal Constitutional Court, composition)

(1) The Federal Constitutional Court shall consist of federal judges and other member. Half of the members of the Federal Constitutional Court shall be elected by the Bundestag and half by Bundesrat. They may not be members of the Bundestag, the Bundesrat, the Federal Government, nor of any of the corresponding organs of a Land.

(2) The constitution and procedure of the Federal Constitutional Court shall be regulated by a federal law which shall specify in what cases its decisions shall have the force of law. Such law may require that all other legal remedies must have been exhausted before any such complaint of unconstitutionality can be entered, and may make provision for a special procedure as to admissibility.

องค์คณะของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ ประกอบด้วย 2 องค์คณะ คณะหนึ่งมีผู้พิพากษา 8 คน ในกรณีที่ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวเนื่องกับเขตอำนาจของทั้ง 2 องค์คณะ ทั้งสององค์คณะจะต้องวินิจฉัยร่วมกัน นอกจากนี้ พบว่าในแต่ละมลรัฐจะมีศาลรัฐธรรมนูญของตนด้วยเช่นกัน เรียกว่า Staatsgerichtshöfe เพื่อวินิจฉัยคดีข้อพิพาทเกี่ยวกับรัฐธรรมนูญของมลรัฐ ซึ่งโครงสร้างของศาลรัฐธรรมนูญมลรัฐของแต่ละมลรัฐก็จะมี ความแตกต่างกัน

■ ศาลยุติธรรม⁴ (Ordentliche Gerichte)

รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์รัฐเยอรมันได้กำหนดให้ศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีเขตอำนาจทั่วไป ทำให้ศาลยุติธรรมของสหพันธ์รัฐเยอรมัน มีอำนาจวินิจฉัยคดีความทั้งปวง อันได้แก่ คดีแพ่งและคดีอาญา ทุกประเภท รวมถึงคดีที่ซึ่งไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลอื่น ๆ ด้วย

- ศาลแพ่ง

โดยหลักแล้ว ศาลแพ่งจะมีหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องและนิติสัมพันธ์ต่าง ๆ คดีที่อยู่ในอำนาจการพิพากษาของศาลแพ่ง พิจารณาได้จากพระธรรมนูญศาลยุติธรรมและกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งแบ่งองค์คณะในการพิจารณาพิพากษาคดีออกเป็นสององค์คณะ คือ องค์คณะคดีแพ่ง และองค์คณะคดีอาญา โดยองค์คณะคดีอาญาจะวินิจฉัยคดีพิพาททางแพ่งที่เกี่ยวกับ (1) คำฟ้องเกี่ยวกับผู้ประกอบการค้าตามนัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (2) คำฟ้องเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนหรือเชื้ด (3) คำฟ้องเกี่ยวกับนิติสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนในห้างด้วยกัน ทั้งในระหว่างที่ดำเนินกิจการอยู่และหลังจากเลิกห้างและทำการชำระบัญชี (4) คำฟ้องเกี่ยวกับเครื่องหมายการค้า ตัวอย่างสินค้า และแบบของสินค้า (5) คำฟ้องเกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยการผูกขาด (6) คำฟ้องเกี่ยวกับกฎหมายทะเล กฎหมายบริษัท และคดีการค้าอื่น ๆ

กระบวนการพิจารณาคดีของศาลเริ่มด้วยคำฟ้องที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อการคุ้มครองสิทธิของตนจากรัฐ โดยต้องยื่นฟ้องเป็นลายลักษณ์อักษร

เขตอำนาจของศาลชั้นต้นระดับล่างในคดีแพ่งตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมเยอรมัน มาตรา 23 ได้แก่ (1) สิทธิเรียกร้องเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่เกิน 1,500 มาร์ค หรือ (2) คดีพิพาทที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ หรือคดีปลดเปลื้องทุกข์ หมายความว่า คดีข้อพิพาทเกี่ยวกับการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ข้อพิพาทเกี่ยวกับค่าอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมาย ความเสียหายที่เกิดจากการล่าสัตว์ การทำลายป่า

⁴ กมลชัย รัตนสากววงศ์, หลักกฎหมายปกครอง. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2544, หน้า 27.

- ศาลอาญา

ศาลอาญามีหน้าที่หลักในการพิจารณาพิพากษาลงโทษผู้กระทำความผิดทางอาญา คดีที่อยู่ในอำนาจการพิพากษาของศาลอาญา พิจารณาได้จากกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ซึ่งการกระทำความผิดอาญา ประมวลกฎหมายอาญาได้แยกการกระทำความผิดอาญาเป็น 3 ประเภท คือ ความผิดอาญาร้ายแรง ความผิดอาญาธรรมดา และความผิดลหุโทษ โดยมีเรื่องที่น่าสนใจ คือการกระทำใดจะเป็นความผิดและลงโทษผู้กระทำความผิดได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นความผิดอย่างชัดแจ้งก่อนการกระทำเท่านั้น

- ศาลแขวง

ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติเป็นอย่างอื่นเกี่ยวกับอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลใดๆ ไว้เป็นการเฉพาะ ศาลชั้นต้นระดับล่างหรือศาลแขวงที่คู่ความมีภูมิลำเนาจะเป็นศาลที่มีอำนาจหน้าที่พิจารณาโดยอาศัยวิธีพิจารณาตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้นๆ

■ ศาลพิเศษ

รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธรัฐเยอรมัน มาตรา 101 กำหนดว่า รัฐอาจตั้งศาลพิเศษเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกฎหมายพิเศษเฉพาะเรื่องเนื่องจากความซับซ้อนในเนื้อหาของกฎหมาย และการบริหารกฎหมาย ตลอดจนการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษจำเป็นต้องจัดตั้งศาลพิเศษได้*

ทั้งนี้ การจำแนกแบ่งแยกศาลออกเป็นแต่ละประเภทแตกต่างกันออกไปก็เพื่อที่จะเป็นหลักประกันในการพิจารณาพิพากษาคดีอย่างถูกต้องและเป็นธรรม ถึงแม้ว่าจะเป็นเรื่องกฎหมายพิเศษเฉพาะเจาะจงเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องก็ตาม⁵

- ศาลปกครอง

ศาลปกครองถูกจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนทางกฎหมายปกครองอย่างอิสระ ศาลปกครองเป็นศาลที่แยกออกจากฝ่ายปกครองอย่างสิ้นเชิง ทำให้เป็น

* Article 101 (Ban on extraordinary courts)

(1) Extraordinary courts shall be inadmissible. No one may be removed from the jurisdiction of this lawful judge.

(2) Courts for special fields may be established only by legislation.

ใน บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, คำอธิบายกฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า 202.

⁵ Federal Commissioner for Foreign Investment in Germany and Ernst & Young AG, **Business Guide to Germany**, (Frankfurt: Ines Dashner, 2002) p. 28.

ศาลที่มีความเป็นอิสระ มีโครงสร้างและวิธีพิจารณาเป็นลักษณะเฉพาะของตนเอง อีกทั้งยังสอดคล้องกับการปกครองอีกด้วย

การนำคดีขึ้นสู่ศาลปกครองนั้น สิ่งที่ต้องพิจารณาเป็นประการแรกคือ ต้องเป็นคดีพิพาทในเรื่องกฎหมายมหาชน แต่ต้องไม่ใช่กฎหมายรัฐธรรมนูญ และเป็นคดีที่กฎหมายสหพันธ์ไม่ได้กำหนดอย่างชัดแจ้งให้ศาลพิเศษอื่นใดพิจารณาพิพากษา ดังนั้น ศาลปกครองจึงมีเขตอำนาจในการวินิจฉัยคดีปกครองทุกประเภท เว้นแต่กฎหมายจะบัญญัติไว้เป็นกรณีพิเศษให้ศาลอื่นมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดเป็นการเฉพาะ เช่น ศาลภาษีอากร ศาลแรงงาน หรือศาลสังคม ซึ่งถือเป็น “ศาลปกครองเฉพาะ” ที่แยกออกไปเป็นอีกระบบศาลหนึ่งต่างหาก

- ศาลแรงงาน

ศาลแรงงานมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาคดีแพ่งที่พิพาทกันระหว่างนายจ้างและลูกจ้าง เนื่องจากนิติสัมพันธ์ตามสัญญาจ้างแรงงาน และการกระทำอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งคดีเกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้อบังคับการทำงาน ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแรงงานซึ่งกำหนดโดยศาลแรงงาน

ทั้งนี้ ศาลแรงงานประกอบไปด้วยศาลต่าง ๆ รวม 3 ศาล คือ ศาลแรงงานชั้นต้น ศาลแรงงานมลรัฐ และศาลแรงงานสหพันธ์

- ศาลสังคม

ศาลสังคมมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกฎหมายมหาชนบางประเภท ได้แก่ (1) การประกันสังคม (2) การประกันการว่างงาน (3) งานอื่นของสำนักงานแรงงานสหพันธ์ เช่น การดูแลผู้ได้รับบาดเจ็บจากภัยสงคราม เป็นต้น

ก่อนที่ผู้ฟ้องคดีจะนำคดีขึ้นสู่ศาลสังคมได้ มีเงื่อนไขกำหนดไว้ว่า ผู้ฟ้องคดีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน เพื่อให้ฝ่ายปกครองได้ทบทวนตรวจสอบนิติกรรมทางปกครองของตน โดยยื่นอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน หลังจากได้รับนิติกรรมทางปกครองต่อเจ้าพนักงานที่ออกคำสั่งทางปกครองนั้น ซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องทำการจัดแจ้งศาลที่จะพิจารณาพิพากษาคดีและกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย เหตุที่ต้องมีการกำหนดเงื่อนไขดังกล่าว เพราะการฟ้องคดีที่ศาลสังคมนั้น ล้วนแต่เป็นคำฟ้องขอให้ยกเลิกนิติกรรมทางปกครอง หรือเปลี่ยนแปลงนิติกรรมทางปกครอง หรือให้ออกนิติกรรมทางปกครองทั้งสิ้น

ทั้งนี้ ศาลสังคมมีทั้งในมลรัฐและสหพันธ์ โดยในมลรัฐประกอบด้วยศาลสังคมชั้นต้น และศาลสังคมมลรัฐ ในสหพันธ์คือศาลสังคมสหพันธ์

- ศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรเป็นศาลพิเศษอีกศาลหนึ่งที่มีอิสระในการพิจารณาพิพากษาคดี โดยไม่ขึ้นกับเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองด้านภาษีอากร มีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากรทั้งปวง มีวิธีพิจารณาความตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร ลงวันที่ 6 ตุลาคม ค.ศ.1965 แก้ไขเพิ่มเติมลงวันที่ 25 มิถุนายน ค.ศ. 2001 (Die Finanzgerichtsordnung vom 6.10.1965 revised by vom 25.06.2001)⁶ อย่างไรก็ตาม แม้ศาลภาษีอากรจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรทั้งปวงดังที่กล่าวไว้ข้างต้นก็ตาม แต่หากคดีภาษีอากรดังกล่าวมีประเด็นโต้แย้งที่เกี่ยวกับการถูกละเมิดสิทธิพื้นฐานโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิก็อาจจะยื่นคำร้องขอต่อศาลศาลรัฐธรรมนูญเพื่อให้วินิจฉัยชี้ขาดได้⁷

3.2.2 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหพันธ์เยอรมัน

■ ศาลภาษีอากร

แต่เดิมอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรอยู่ที่ศาลปกครอง ต่อมาในปี ค.ศ. 1918 เริ่มมีแนวคิดที่จะแบ่งแยกอำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีออกมาให้ชัดเจน ในระยะเริ่มต้นนี้ศาลภาษีอากรเป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานทางภาษีอากร และมีที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคต่าง ๆ โดยให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้แต่งตั้งสมาชิกของศาลสมลรัฐเป็นผู้พิพากษา ซึ่งผู้พิพากษาอาจถูกปลด เปลี่ยนแปลง โยกย้าย แต่งตั้งให้ไปดำรงตำแหน่งอื่นได้ตลอดเวลา ทำให้ผู้พิพากษขาดความเป็นอิสระอย่างมาก (องค์คณะประกอบไปด้วยผู้พิพากษา 2 นาย และผู้พิพากษาสมทบอีก 3 นาย) จากนั้นในปี ค.ศ. 1939 ศาลภาษีอากรได้ยุติบทบาทลงก่อนที่สงครามโลกครั้งที่ 2 จะเริ่มต้นขึ้น โดยผลของประกาศคณะปฏิวัติ ลงวันที่ 28 สิงหาคม ค.ศ. 1939 และศาลภาษีอากรได้เกิดขึ้นใหม่อีกครั้งเมื่อสงครามโลกครั้งที่ 2 ได้สิ้นสุดลงแล้ว ตามกฎหมายของสภาปกครอง ฉบับที่ 36 ลงวันที่ 10 ตุลาคม ค.ศ. 1946 (Control Council Law No. 36 dated 10 October 1946) ผลของกฎหมายฉบับนี้ ทำให้อำนาจตุลาการในทางภาษีแยกเป็นอิสระจากอำนาจบริหาร ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง ไม่ต้องขึ้นอยู่กับหน่วยงานของรัฐทางด้านภาษีอากรอีก ผู้พิพากษาได้รับการแต่งตั้งจากรัฐบาลสหพันธ์โดยตรงตำแหน่งตลอดชีพ แม้ว่าจะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสหพันธ์ก็ตาม

⁶ กมลชัย รัตนสากววงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, หน้า 27.

⁷ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กระบวนการยุติธรรมทางปกครอง, วารสารกฎหมายปกครอง (สิงหาคม 2539) หน้า 16-19.

ในรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์เยอรมัน ค.ศ. 1949 มาตรา 95 ได้บัญญัติให้จัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเป็นศาลปกครองชำนาญพิเศษเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรโดยเฉพาะ แยกต่างหากจากศาลปกครองซึ่งเป็นศาลปกครองทั่วไปที่พิจารณาเกี่ยวกับกฎ การกระทำทางปกครอง คำสั่งทางปกครอง และอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ศาลภาษีอากรจะมีความแตกต่างกับจากศาลประเภทอื่น ๆ ในเรื่องของลำดับชั้นศาล เพราะศาลภาษีอากรจะมีลำดับชั้นศาลเพียง 2 ลำดับชั้นเท่านั้น คือ ศาลภาษีอากรมลรัฐ และศาลภาษีอากรสหพันธ์ ในขณะที่ศาลประเภทอื่นในระบบกฎหมายเยอรมันจะประกอบไปด้วยลำดับชั้นศาล 3 ลำดับชั้นศาล เช่น ศาลแรงงาน ประกอบด้วย ศาลแรงงานแห่งสหพันธ์ ศาลแรงงานแห่งมลรัฐ และศาลแรงงานชั้นต้น หรือศาลสังคม ประกอบด้วย ศาลสังคมแห่งสหพันธ์ ศาลสังคมแห่งมลรัฐ ศาลสังคมชั้นต้น เป็นต้น

ศาลภาษีอากร แบ่งเป็น 2 เขตอำนาจศาล ได้แก่ เขตอำนาจศาลภาษีอากรมลรัฐ (Finanzgericht:FG) และ เขตอำนาจศาลภาษีอากรสหพันธ์ (Bundesfinanzhof)

ศาลภาษีอากรมลรัฐมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร มาตรา 33 ประกอบด้วยมาตรา 35 ดังนี้

มาตรา 33(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการค้า ภาษีมรดก ภาษีการกุศล ภาษีที่ดิน และภาษีสรรพสามิต ฯลฯ อันได้แก่

ข้อ 1 คดีพิพาททางปกครองเกี่ยวกับการออกคำสั่งทางปกครองที่เป็นการดำเนินการตามหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเฉพาะในส่วนที่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายของสหพันธ์และดำเนินการโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของสหพันธ์หรือมลรัฐ

ข้อ 2 คดีพิพาททางปกครองเกี่ยวกับการกระทำทางปกครองอื่นนอกจากที่ได้รับระบุไว้ในข้อ 2 เฉพาะส่วนที่เป็นการกระทำทางปกครอง ซึ่งได้กระทำโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของสหพันธ์หรือมลรัฐตามกฎหมายต่าง ๆ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 คดีพิพาททางปกครองเกี่ยวกับการประกอบอาชีพในขอบเขตกฎหมายว่าด้วยการปรึกษาภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในส่วนที่หนึ่งทั้งหมด หมวด 6 ของส่วนที่ 2 และหมวด 1 ของส่วนที่ 3

ข้อ 4 คดีพิพาททางปกครองอื่น ๆ นอกจากที่ได้บัญญัติไว้ในข้อ 1 ถึงข้อ 3 ข้างต้น ในขอบเขตเท่าที่กฎหมายของสหพันธ์หรือมลรัฐบัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรสำหรับข้อพิพาทนั้น ๆ

มาตรา 33 (2) การกระทำที่เกี่ยวกับการปฏิบัติราชการทางปกครองตามที่มีบัญญัติในกฎหมายนี้ ได้แก่ การกระทำใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการปฏิบัติราชการทางปกครอง และให้หมายรวมถึงวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการจ่ายค่าตอบแทนด้วย หรือการกระทำใด ๆ ที่เกี่ยวกับการยื่นคำขอตามระเบียบข้อบังคับที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรได้กำหนดขึ้น รวมทั้งมาตรการใด ๆ ที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษี

อากรของสหพันธ์ได้วางข้อกำหนดและข้อห้ามต่าง ๆ ไว้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บค่าอากรสินค้าที่ส่งข้ามพรมแดน และการกระทำใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการปฏิบัติราชการทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่กำกับดูแลการคลังที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

มาตรา 33 (3) บทบัญญัติที่ออกตามความในกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรไม่นำไปบังคับใช้กับการลงโทษในทางอาญาและการดำเนินการที่เกี่ยวกับการพิจารณากำหนดโทษปรับในทางอาญาเนื่องจากคดีที่มีประเด็นเกี่ยวเนื่องกับบทลงโทษในทางอาญาและการพิจารณากำหนดค่าปรับอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมในทางอาญา

ดังนั้น ศาลภาษีอากรมลรัฐ จึงเปรียบเสมือนเป็นศาลชั้นต้น ส่งผลทำให้ศาลภาษีอากรมลรัฐมีเขตอำนาจครอบคลุมคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นตลอดทั้งมลรัฐนั้น ๆ⁸

ศาลภาษีอากรสหพันธ์ ตั้งอยู่ที่เมืองมิวนิค (München) มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งของศาลภาษีอากรมลรัฐ และยังเป็นศาลที่มีอำนาจในการวินิจฉัยคำฟ้องพิเศษที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง ตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรมาตรา 36 และมาตรา 37

■ ศาลรัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญเยอรมัน ค.ศ. 1949 มาตรา 93 กำหนดให้ ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์มีอำนาจหน้าที่ตามมาตรา 93* ดังนี้

⁸ อธิป จิตต์สำเร็จ, การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525, หน้า 87-89

* Article 93 (Federal Constitutional Court, competency)

(1) The Federal Constitutional Court shall decide:

1. on the interpretation of this Basic Law in the events of disputes concerning the extent of the rights and duties of the highest federal organ or of other parties concerned who have been vested with rights of their own by this Basic Law or by rules of procedure of a highest federal organ;

2. in case of differences of opinion or doubts on the formal and material compatibility of federal law or Land law with this Basic Law, or on the compatibility of Land law with other federal law, at the request of the Federal Government, of a Land government, or of the third of the Bundestag members;

3. in case of differences of opinion on the rights and duties of the Federation and the Laender, particularly in the execution of federal law by the laender and the exercise of federal supervision;

4. on other disputes involving public law, between the Federation and the Laender, between different Laender or within a Land, unless recourse to another courts exists;

4a. on complaints of unconstitutionality, which may be entered by any person who claims that one of his basic rights or one of his rights under paragraph(4) of Article 20, under Article 33,38,101,103, or 104 has been violated by public authority;

(1) ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ มีอำนาจวินิจฉัยคดีพิพาทดังต่อไปนี้*

1. ปัญหาการตีความรัฐธรรมนูญในกรณีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับขอบเขตแห่งสิทธิและหน้าที่ขององค์กรสูงสุดของสหพันธ์องค์กรหนึ่งองค์กรใด หรือเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมในองค์กรนั้นตามที่มีบทบัญญัติรัฐธรรมนูญหรือข้อบังคับว่าด้วยการดำเนินกิจการขององค์กรนั้น ๆ บัญญัติรับรองไว้โดยตรง

2. ปัญหาข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัยว่ากฎหมายของมลรัฐหรือกฎหมายของสหพันธ์ขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญนี้ หรือกฎหมายของมลรัฐขัดแย้งกับกฎหมายของสหพันธ์ ไม่ว่าในแง่ของแบบพิธีหรือในแง่ของเนื้อหา ทั้งนี้ เมื่อรัฐบาลแห่งสหพันธ์หรือรัฐบาลแห่งมลรัฐหรือสมาชิกรัฐสภาสหพันธ์จำนวนหนึ่งในสามยื่นคำร้องให้ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์วินิจฉัย

3. ปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของสหพันธ์หรือของมลรัฐ โดยเฉพาะในกรณีที่มลรัฐทำหน้าที่ใช้กฎหมายของสหพันธ์ หรือกรณีที่สหพันธ์ใช้อำนาจกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของมลรัฐ

4. ปัญหาข้อพิพาทอื่น ๆ ทางกฎหมายมหาชนระหว่างสหพันธ์กับมลรัฐ หรือระหว่างมลรัฐด้วยกันเอง หรือข้อพิพาทในมลรัฐใดมลรัฐหนึ่ง เมื่อไม่มีทางจะวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยทางอื่นใด

4a. คำร้องทุกข์ทางรัฐธรรมนูญซึ่งบุคคลทุกคนอาจยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญโดยอ้างว่าสิทธิขั้นพื้นฐานหรือสิทธิของตนที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ในมาตรา 20 บรรทัดที่ 1, มาตรา 33, มาตรา 38, มาตรา 101, มาตรา 103 และมาตรา 104 ถูกล่วงละเมิดโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหาร ฝ่ายปกครอง

4b. คำร้องทุกข์ทางรัฐธรรมนูญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกลุ่มองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ว่ากฎหมายฉบับหนึ่งฉบับใดละเมิดสิทธิในการปกครองตนเองตามที่รับรองไว้ในมาตรา 28 แห่งรัฐธรรมนูญนี้ เว้นเสียแต่ว่ากฎหมายฉบับนั้นเป็นกฎหมายของมลรัฐ และรัฐธรรมนูญแห่งมลรัฐนั้นเปิดช่องให้ร้องทุกข์ต่อศาลรัฐธรรมนูญของมลรัฐได้อยู่แล้ว

4b. on complaints of unconstitutionality, entered by communes or organizations of communes on the ground that their right to self-government under Article 28 has been violated by a law other than a Land law open to complaint to respective Land Constitutional Court;

5. In the other cases provided for in this Basic Law.

(2) The Federal Constitutional court shall also act in such other cases as are assigned to it by Federal legislation

ใน บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า 202.

* อมร รักษาสิทธิ์, ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมัน, วารสารนิติศาสตร์, หน้า 44-45.

5. กรณีอื่น ๆ ซึ่งได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญนี้

(2) นอกจากบทบัญญัติในอนุมาตรา 1 แล้ว ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ยังมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีอื่นใดที่มีกฎหมายสหพันธ์บัญญัติไว้เป็นพิเศษว่าให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์

ทั้งนี้ ผู้มีสิทธิยื่นเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยชี้ขาดประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องด้วยความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร ได้แก่ ผู้เสียภาษีอากร และศาลภาษีอากรมลรัฐหรือศาลภาษีอากรสหพันธ์ ตามมาตรา 100 วรรคหนึ่งของรัฐธรรมนูญ (Grundgesetz-GG) ที่บัญญัติว่า “หากการพิจารณาคดีของศาลในเรื่องใดซึ่งการวินิจฉัยคดีในเรื่องนั้น ศาลเห็นว่าบทบัญญัติของกฎหมายที่จะใช้บังคับกับคดีในเรื่องนั้นขัดกับรัฐธรรมนูญ ในกรณีนี้ ให้ศาลหยุดการพิจารณาไว้ก่อนเป็นการชั่วคราว ถ้าหากกรณีนั้นเป็นการขัดกับรัฐธรรมนูญของมลรัฐ ให้ศาลนั้นยื่นเรื่องดังกล่าวให้ศาลของมลรัฐที่มีเขตอำนาจในเรื่องสำหรับข้อพิพาททางรัฐธรรมนูญทำการวินิจฉัย หากกรณีนั้นเป็นการขัดกับรัฐธรรมนูญของสหพันธ์ให้ศาลนั้นยื่นเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัย ให้นำบทบัญญัตินี้มาใช้กับกรณีที่กฎหมายของมลรัฐขัดกับรัฐธรรมนูญของสหพันธ์หรือกรณีที่กฎหมายของมลรัฐขัดกับกฎหมายของสหพันธ์ก็ให้ปฏิบัติทำนองเดียวกัน”^{*}

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ที่ส่งผลกระทบโดยตรงทางด้านกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร ได้แก่⁹

^{*} Article 100 (Compatibility of Statutory law with Basic Law)

(1) If a court considers unconstitutional a law the validity of which is relevant to its decision, the proceedings shall be stayed, and a decision shall be obtained from the Land court competent for constitutional disputes if the constitution of a Land is held to be violated, or from the Federal Constitutional Court if this Basic Law is held to be violated by Land law or if a Land law is held to be incompatible with a federal law.

(2) If, in the courses of litigation, doubt exists whether a rule of public international law is an integral part of federal law and whether such rule directly creates rights and duties for the individual (Article 25), the court shall obtain a decision from the Federal Constitutional Court.

(3) If the constitutional court of a Land, in interpreting of this Basic Law, intends to deviate from a decision of the Federal Constitutional Court or the constitutional court of another Land, it must obtain the decision from the Federal Constitutional Court.

⁹ Benda Klein, *Lehrbuch des Verfassungsspaße* Brechts, Heidelberg 1991, S.303 อ้างใน บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ, กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2544, หน้า 187-192.

ประการแรก การแต่งงานไม้อาจที่จะเป็นการเพิ่มภาระภาษีอากรแก่คู่สมรส ดังนั้น การประเมินภาษีอากรร่วมกันของสามีและภริยาจึงถือว่าเป็นโมฆะ และไม่มีผลบังคับผูกพันใด ๆ ในทางกฎหมาย ซึ่งกฎหมายในภายหลังได้บัญญัติการแยกเงินได้พึงประเมินออกจากกันในปี ค.ศ. 1957

ประการที่สอง เงินได้พึงประเมินของบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ จะต้องประเมินแยกต่างหากจากบิดามารดา (ค.ศ. 1964)

ประการที่สาม ระบบการจัดเก็บภาษีการค้าหลายลำดับชั้นไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ เนื่องจากลักษณะการจัดเก็บดังกล่าวให้ผลประโยชน์อย่างไม่เป็นธรรมต่อการรวมตัวของบริษัทการค้าข้ามชาติ (ค.ศ. 1966)

ประการที่สี่ หลักการของการแบ่งแยกอำนาจไม่ได้ให้อำนาจองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐในการจัดเก็บค่าปรับทางปกครองอื่นได้อีก (เว้นแต่ค่าปรับชำระล่าช้า) (ค.ศ. 1967)

ประการที่ห้า ระบบการจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยในอดีตไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ เนื่องจากบทบัญญัติว่าด้วยการบังคับใช้ออกมาไม่เหมาะสม (ค.ศ. 1991)

ประการที่หก การกำหนดเพดานของรายได้ขั้นต่ำที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นต้องไม่ต่ำกว่าจำนวนขั้นต่ำซึ่งจำเป็นต่อการดำรงชีพซึ่งจะต้องสอดคล้องกับจำนวนที่ผู้ด้อยโอกาสอาจได้รับจากหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวกับการประกันสังคม (ค.ศ. 1992) ในปี ค.ศ. 2001 จำนวนดังกล่าวได้กำหนดไว้ที่ 14.093 ดอยซ์มาร์คต่อคนต่อปี

ประการที่เจ็ด ภาษีเงินได้สุทธิและภาษีมรดกจะต้องเปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ได้ลดลงอย่างไม่อาจคาดหมายได้ ซึ่งต่ำกว่าราคาที่มีการซื้อขายกันทั่วไปตามความเป็นจริง อันเป็นมูลค่าของทรัพย์สินอื่นๆ ส่วนใหญ่ด้วย (ค.ศ. 1995)

ประการที่แปด ภาระภาษีของครอบครัวที่มีบุตรมีอัตราสูงเกินไป เนื่องจากในกฎหมายภาษีอากรของเยอรมันไม่มีการหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตร ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเลี้ยงดูบุตรนั้นไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ จึงส่งผลให้ตัวเลขของจำนวนรายได้สูงเกินกว่าจำนวนที่เป็นจริง (ค.ศ. 1998)

ประการที่เก้า การให้เงินอุดหนุนจุนเจือระหว่างรัฐที่มีความมั่นคงทางเศรษฐกิจ (rich states) ต่อรัฐที่ยากจนควรจะต้องเปลี่ยนไปจากรูปแบบของมลรัฐที่มีลักษณะของการให้ความร่วมมือกัน และกัน ไปสู่รูปแบบของมลรัฐที่มีการแข่งขันมากขึ้น (ค.ศ. 1999)

ประการที่สิบ ค่าใช้จ่ายในการประกันสุขภาพของผู้เยาว์นั้น บิดามารดาอย่าสามารถนำมารวมคำนวณและหักเป็นรายจ่ายเพื่อการคำนวณเงินได้ที่จะต้องชำระภาษีได้ (ค.ศ. 2001)

3.2.3 ระบบองค์คณะผู้พิพากษา

ศาลภาชีอากรของสหพันธรัฐเยอรมัน ได้นำระบบองค์คณะมาใช้ในการพิจารณาคดีตัดสินคดี โดยจำนวนผู้พิพากษาในแต่ละองค์คณะจะแตกต่างกันไปตามชั้นศาล กล่าวคือ ศาลภาชีอากรมลรัฐจะประกอบไปด้วยผู้พิพากษาอาชีพ จำนวน 3 ท่าน และผู้พิพากษาสมทบอีก 2 ท่าน (two honorary judges) รวมเป็น 5 ท่าน ส่วนศาลภาชีอากรสหพันธ์ประกอบด้วยองค์คณะ 11 องค์คณะ มีผู้พิพากษาอาชีพ จำนวน 5 ท่าน ตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาชีอากร (FGO) มาตรา 10(3) ผู้พิพากษาสมทบเข้าร่วมในการพิจารณาคดีด้วยวาจา (Verbal negotiation) และมีสิทธิวินิจฉัยตัดสินคดีเช่นเดียวกับผู้พิพากษาอาชีพ ตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาชีอากร (FGO) มาตรา 4 และมาตรา 16 อย่างไรก็ตาม ผู้พิพากษาสมทบก็มิได้มีสถานเท่ากับผู้พิพากษาอาชีพ เพราะในคดีที่มีการพิจารณาพิพากษาในเนื้อหาของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ผู้พิพากษาสมทบไม่ได้รับสิทธิให้เข้าไปมีส่วนร่วมในการพิจารณาพิพากษาคดี

นอกจากการพิจารณาคดีโดยองค์คณะแล้ว ผู้พิพากษานายเดียวก็นำมาดำเนินกระบวนการพิจารณาได้ในคดีที่องค์คณะผู้พิพากษามีคำสั่งให้โอนคดีไปยังผู้พิพากษานายเดียวก่อน หรือในคดีที่มีการวินิจฉัยตัดสินบรรดคดีตามพยานหลักฐานที่เป็นเอกสาร เช่น สัญญาเอกสารโต้ตอบ ตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาชีอากร (FGO) มาตรา 6

■ การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา

การคัดเลือกผู้พิพากษาของผู้พิพากษาอาชีพในระบบศาลเยอรมันกรณีทั่วไป แบ่งช่วงการทดสอบออกเป็น 2 ระยะ กล่าวคือ ในขั้นแรกจะต้องมีการสอบได้วุฒิ “Referendar” ซึ่งเป็นการสอบวัดผลความรู้ทางด้านกฎหมายมหาชน กฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา และกฎหมายอื่นอย่างน้อยอีก 1 วิชา คะแนนที่ได้จะต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เมื่อสอบผ่าน Referendar แล้ว ผู้สอบผ่านต้องไปฝึกงานด้านกฎหมายที่ศาลอีกประมาณ 3 ปีครึ่ง ซึ่งในระหว่างที่ฝึกงานอยู่จะมีฐานะเป็นพนักงานของรัฐและได้รับเงินเดือนจำนวนหนึ่ง หากเทียบกับเงินเดือนของผู้พิพากษาชั้นต้นเท่ากับประมาณ 70% เมื่อครบกำหนดการฝึกงานแล้วจะต้องผ่านการสอบที่ทางรัฐบาลจัดให้มีขึ้นอีก นับว่าเป็นการสอบครั้งที่ 2 โดยคณะกรรมการสอบ ประกอบไปด้วย ผู้พิพากษา อัยการ พนักงานฝ่ายปกครอง และทนายความ เป็นการทดสอบความรู้ความสามารถในทางปฏิบัติ ผู้ที่สามารถสอบผ่านขั้นที่สองนี้ เรียกว่า “Assessor” ซึ่งถือว่าเป็นนักกฎหมายที่สมบูรณ์ (Volljurist) พร้อมทั้งจะเป็นผู้พิพากษาได้¹⁰

เนื่องจากศาลภาชีอากรเป็นศาลพิเศษเฉพาะ ผู้พิพากษาที่จะมาเป็นผู้พิจารณาพิพากษาคดี จึงต้องเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในด้านภาษเป็นพิเศษ ดังนั้นการคัดเลือกผู้พิพากษาอาชีพใน

¹⁰ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, องค์การตุลาการในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน, วารสารกฎหมายปกครอง (เมษายน 2525) , หน้า 82.

ศาลภาษีอากร กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) จึงกำหนดคุณสมบัติพิเศษนั้นไว้ว่า จะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางด้านการเงินการคลังเป็นพิเศษ สำหรับผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมลรัฐในมาตรา 5(3) และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรสหพันธ์ในมาตรา 10(2) ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรสหพันธ์ได้รับคัดเลือกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสหพันธ์ และ คณะกรรมการคัดเลือกผู้พิพากษา ซึ่งประกอบไปด้วยรัฐมนตรีการคลังของมลรัฐ* และกรรมการที่สภาผู้แทนราษฎรแต่งตั้งในจำนวนที่เท่ากับรัฐมนตรีการคลังมลรัฐ ส่วนผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมลรัฐ จะขึ้นอยู่กับมลรัฐ ซึ่งมลรัฐแต่ละมลรัฐอาจกำหนดให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรียุติธรรมร่วมกับคณะกรรมการคัดเลือกผู้พิพากษาก็ได้**

ส่วนผู้พิพากษสมทบในศาลภาษีอากรเป็นระบบการแต่งตั้ง ผู้พิพากษสมทบไม่ต้องมีการสอบวัดความรู้เช่นผู้พิพากษาอาชีพ โดยผู้พิพากษสมทบจะต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติดังนี้ เป็นบุคคลสัญชาติเยอรมัน และมีอายุครบ 30 ปีบริบูรณ์ มีภูมิลำเนาอยู่ในศาลภาษีอากรมลรัฐนั้นๆ ไม่น้อยกว่า 1 ปี ในวันที่ได้รับการแต่งตั้ง และเป็นผู้มีสิทธิลงคะแนนเสียงเลือกตั้งตามกฎหมายแห่งมลรัฐนั้น อีกทั้งต้องเป็นบุคคลที่ไม่เคยต้องโทษจำคุกเกินกว่า 6 เดือน หรือภายใน 10 ปี ก่อนที่จะได้รับการแต่งตั้งในความผิดเกี่ยวกับการเงินการภาษีอากร ตลอดจนไม่เป็นสมาชิก เจ้าหน้าที่ หรือลูกจ้างของรัฐสภา ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ไม่ว่าจะเป็นของมลรัฐ สหพันธ์ หรือสหภาพยุโรป หรือทนายความ โนตารีพับลิก ที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร หรือตัวแทนในการจัดการด้านภาษีอากร หรือผู้ตรวจสอบบัญชี โดยได้รับเลือกตั้งโดยคณะกรรมการ จากบัญชีรายชื่อที่ได้รับการนำเสนอโดยประธานแห่งศาลภาษีอากรมลรัฐนั้นๆ และประธานแห่งศาลภาษีอากรมลรัฐจะเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้งผู้พิพากษสมทบที่ได้รับการคัดเลือกดังกล่าวโดยมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 4 ปี ตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) มาตรา 17 มาตรา 18 มาตรา 19 และ*** มาตรา 22

3.2.4 อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร

ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ได้จัดกฎหมายภาษีอากรไว้ในกฎหมายมหาชน เศรษฐกิจ และเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติหรือข้อกำหนดอันอาจเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชน ซึ่งสิทธิขั้นพื้นฐานของปัจเจกชน กระบวนการควบคุมการตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย ตลอดจนการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองซึ่งเป็น

* รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน มาตรา 96

** รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน มาตรา 98(4)

*** คณะกรรมการประกอบด้วยประธานแห่งศาลภาษีอากรมลรัฐนั้น บุคคลที่ได้รับการเสนอโดยหน่วยงานภาษีอากรระดับภูมิภาค และบุคคลอีก 7 คน ที่มีคุณสมบัติเดียวกันกับผู้พิพากษสมทบซึ่งแต่งตั้งโดยรัฐสภาแห่งสหพันธ์ ซึ่งมติของคณะกรรมการจะต้องเป็นการประชุมร่วมกันโดยประธานคณะกรรมการ ตัวแทนของรัฐทางด้านภาษีอากร และบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งโดยรัฐสภาไม่น้อยกว่า 3 คนเป็นองค์ประชุม

สาระสำคัญพื้นฐานของหลักนิติรัฐ ได้รับการรับรองโดยการบัญญัติไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ค.ศ. 1949 เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกชนจากการกระทำทางปกครองต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นโดยหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ตาม ดังนั้น คดีที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนผู้เสียหายอากรกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐที่มีประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องคำสั่งทางปกครองหรือกฎต่างๆ จึงมีลักษณะเป็นคดีภาษีอากรซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามที่มีบทบัญญัติไว้ในมาตรา 33 แห่งกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากร (Finanzgerichtordnung (FGO) vom 6.10.1965)

3.2.5 รูปแบบคำพิพากษา

คำพิพากษาของศาลจะผูกพันคู่กรณีทั้งสองฝ่าย และรวมทั้งทายาทตามกฎหมายของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายด้วย ส่วนกรณีของบุคคลที่สามผู้ซึ่งสิทธิของเขาถูกระทบกระเทือนโดยการฟ้องร้องกันในคดีแต่เนื่องจากไม่ได้เป็นคู่กรณี คำพิพากษานี้จึงไม่มีผลผูกพันไปยังบุคคลที่สาม และในกรณีที่ศาลสั่งให้มีการยกเลิกหรือเพิกถอนกฎที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร หรือภาษีอากรอื่นใดนั้น คำพิพากษานั้นย่อมมีผลต่อบุคคลทั่วไปด้วย ตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) มาตรา 110

ส่วนคำพิพากษาที่เกี่ยวกับการขอให้ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของกฎนั้น ศาลอาจมีคำพิพากษาได้เป็น 2 ลักษณะ กล่าวคือ ลักษณะประการแรก ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบในลักษณะของการเป็นประเด็นเบื้องต้นแห่งคดี เช่น การฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองโดยอ้างว่าคำสั่งทางปกครองนั้นออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งศาลภาษีอากรจะต้องวินิจฉัยก่อนว่ากฎชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ มิฉะนั้น ศาลย่อมไม่อาจที่จะวินิจฉัยให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ ในกรณีเช่นนี้ คำวินิจฉัยเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของกฎจะมีผลผูกพันคู่ความในคดี (Inter Partes) เท่านั้น ไม่มีผลผูกพันบุคคลอื่นหรือมีผลเป็นการทั่วไปแต่อย่างใด ลักษณะที่สอง ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบในลักษณะของการเป็นประเด็นหลักแห่งคดี กล่าวคือ การฟ้องคดีขอให้ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของกฎในลักษณะที่เป็นประเด็นหลักแห่งคดีนั้น คำวินิจฉัยของศาลเกี่ยวกับความชอบของกฎจะมีผลเป็นการทั่วไป ในกรณีที่ศาลพิพากษาให้เพิกถอนกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น บุคคลทั่วไปย่อมสามารถที่จะอ้างอิงคำพิพากษาดังกล่าวได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

3.2.6 ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่ง

ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรมลรัฐ ต้องมีคุณสมบัติดังนี้ มีอายุครบ 35 ปีบริบูรณ์ วาระการดำรงตำแหน่งตลอดชีพ ทั้งนี้ ผู้พิพากษาของศาลเยอรมันจะไม่มี การถูกย้าย ถูกปลด ถูกไล่ออก ถูกพักราชการ โดยไม่สมัครใจ (เว้นแต่จะกระทำผิด หรือถูกให้ออกเมื่อสูงอายุ) ดังนั้น โดยทั่วไปผู้พิพากษาซึ่ง

เป็นข้าราชการประจำจะอยู่ในศาลที่ตนเข้าทำงานตั้งแต่ต้นไปจนเกษียณอายุโดยไม่มีการถูกย้ายข้ามศาล นับเป็นการให้หลักประกันในเบื้องต้นได้ว่า ศาลภาษีอากรจะมีแต่ผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญพิเศษในเรื่องภาษีอากรเป็นอย่างดี ตรงตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้น

ส่วนศาลภาษีอากรสหพันธ์ แม้จะมีการวางหลักเกณฑ์เรื่องการโยกย้าย หรือการให้ผู้พิพากษาออกจากตำแหน่งได้ แต่ก็ไม่ได้ทำได้โดยง่ายนัก เพราะสภาแห่งสหพันธ์จะต้องเป็นองค์กรที่ร้องเรียนไปยังศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ และศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ต้องมีมติเห็นชอบด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่า 2 ใน 3 จึงจะสามารถสั่งให้ผู้พิพากษาโยกย้าย หรือให้ออกจากตำแหน่งได้¹¹

3.3 ประเทศฝรั่งเศส

การดำเนินคดีทางภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส แบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ การดำเนินคดีในชั้นฝ่ายบริหาร และการดำเนินคดีในชั้นศาล กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งความถูกต้องตามกฎหมายของจำนวนภาษีที่ตนต้องชำระหรือต้องรับภาระจำป็นต่อเสนอคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อนจึงจะมีสิทธินำข้อพิพาทขึ้นขอความเป็นธรรมต่อศาลที่มีเขตอำนาจ

3.3.1 ลักษณะของคดีภาษีอากร

ประเทศฝรั่งเศส มีการแบ่งคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้อย่างชัดเจน โดยแยกเอาคดีอื่น ๆ ทุกอย่างที่ไม่ใช่คดีภาษีอากรออกไป ปรากฏตาม LIVRE DES PROCEDURES FISCALES (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร) มาตรา 190 ประกอบกับ General Tax Code (ประมวลรัษฎากร) มาตรา 1700¹² ที่ให้คำนิยาม “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษี ซึ่งก็หมายถึง การกำหนดฐาน และการคำนวณภาษี อันมีลักษณะเป็นคดีภาษีอากร

3.3.2 ระบบศาลของประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศที่แบ่งระบบศาลตามเขตอำนาจของศาลเป็นสำคัญ โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ศาลยุติธรรม และศาลปกครอง อันเป็นการใช้ระบบศาลคู่มีการพิจารณา

¹¹ ออมร รักชาติชัย, ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมนี, หน้า 48-49.

¹² www.legifrance.gouv.fr/citoyen/unicode.ow

พิพากษาคดีทั้งนี้ การจะนำคดีพิพาทขึ้นสู่อำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลใด ก็ขึ้นอยู่กับลักษณะของคดีที่พิพาท¹³ เป็นสำคัญ

กฎหมายของประเทศฝรั่งเศสได้มีการแยกประเภทกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชนออกจากกันมาแต่ดั้งเดิมและโดยนัยนี้เองที่ทำให้ศาลปกครองสำหรับวินิจฉัยคดีปกครองเป็นส่วนหนึ่งต่างหากจากศาลยุติธรรมเกิดขึ้น

ทำให้ระบบศาลของฝรั่งเศสมีลักษณะเฉพาะ แบ่งแยกศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรมอย่างชัดเจน ประกอบกับเหตุผลทางประวัติศาสตร์ กล่าวคือ เมื่อเกิดปฏิวัติครั้งใหญ่ซึ่งเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบ สมบูรณาญาสิทธิราชมาเป็นการปกครองแบบสาธารณรัฐ คณะผู้ก่อการปฏิวัติเกรงว่าศาลยุติธรรมอาจจะแทรกแซงฝ่ายบริหารหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของฝ่ายบริหาร จึงออกกฎหมายให้ศาลปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรมตามระบบศาลคู่ ดังนั้น ศาลปกครองของฝรั่งเศสจึงมิได้มีจุดเริ่มต้นที่เกี่ยวข้องกับศาลยุติธรรม หากแต่เกิดจากฝ่ายบริหารหรือศาลปกครอง คือ สภาที่ปรึกษาของกษัตริย์ต่อมากลายเป็นสภาแห่งรัฐ และเป็นศาลปกครองที่เป็นอิสระตามลำดับ ทำให้เกิดแนวคิดที่มุ่งคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการกระทำของฝ่ายปกครองเป็นหลัก อีกทั้งยังเป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองและยังช่วยให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจหน้าที่อย่างระมัดระวังและรอบคอบอีกด้วย¹⁴

การใช้ระบบศาลคู่ แบ่งเขตอำนาจการพิจารณาของศาลออกเป็นสองสาย ซึ่งแต่ละสายจะมีศาลสูงแยกต่างหากจากกัน ได้แก่ ศาลสามัญ (jurisdictions de l'ordre judiciaire) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและพาณิชย์ รวมถึงคดีอาญาส่วนใหญ่ โดยมีศาลที่เรียกว่า “Cour de cassation” เป็นศาลสูงสุด และศาลปกครอง (jurisdictions de l'ordre administratif) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่มีรัฐเป็นคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง โดยมีศาลที่เรียกว่า “Conseil d'Etat” เป็นศาลสูงสุด ระบบศาลดังกล่าวนี้ พบว่าประเทศฝรั่งเศสไม่มีศาลภาษีเป็นศาลพิเศษแยกออกมาต่างหาก จึงอาจทำให้เข้าใจได้ว่ามีเพียงศาลปกครองเท่านั้นที่มีเขตอำนาจเหนือคดีเกี่ยวกับภาษีอากรเพราะเป็นที่ทราบว่าคุณลักษณะอันคู่ความฝ่ายหนึ่งคือรัฐ โดยที่รัฐอยู่ในสถานะใช้อำนาจเหนือเอกชน จึงเป็นลักษณะทางปกครองประการหนึ่ง แต่ในทางปฏิบัติศาลปกครองกลับมีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากร แต่เฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนศาลสามัญจะเป็นศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีเกี่ยวกับอากรแสตมป์ อากรลงทะเบียน ภาษีมรดก ภาษีความมั่นคง และภาษีพิเศษประจำปีที่เกิดขึ้นในอัตราร้อยละสามจากราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ที่มีบริษัทต่างชาติเป็นเจ้าของ แต่อำนาจการพิจารณาของศาลเหล่านี้เป็นการพิจารณาเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีคดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประเมิน

¹³ www.justice.gouv.fr

¹⁴ วิรัช วิรัชนิภาวรรณ, ศาลปกครองไทย วิเคราะห์เปรียบเทียบ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), หน้า 204-205.

และการกำหนดภาษี ซึ่งก็หมายถึง การกำหนดฐาน และการคำนวณภาษี อันมีลักษณะเป็นคดีปกครองเท่านั้น หาได้หมายรวมถึงการพิจารณาเพื่อลงโทษทางอาญาด้วย

■ ศาลยุติธรรม (Les juridictions de l'ordre judiciaire)

ศาลยุติธรรมแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ศาลสามัญ และศาลพิเศษ¹⁵ มีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทและลงโทษผู้กระทำความผิดที่ล่วงละเมิดสิทธิหรือทรัพย์สินของบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น นอกจากนี้ยังมีศาลชำนาญพิเศษเฉพาะในประเภทคดีที่กฎหมายกำหนด ศาลยุติธรรมแบ่งออกเป็น 3 ชั้นศาล ได้แก่ ศาลชั้นต้น ซึ่งหากคู่ความไม่พอใจคำพิพากษาศาลชั้นต้น คู่ความอาจอุทธรณ์คำพิพากษาไปยังศาลอุทธรณ์ได้ และศาลสูงสุดคือศาลฎีกา อันเป็นศาลสูงสุดที่มีเขตอำนาจสูงสุดตลอดทั่วอาณาเขตของประเทศฝรั่งเศส

- ศาลสามัญ (Les juridictions de droit commun) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกฎหมายเอกชนทุกประเภทที่กฎหมายมิได้บัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอื่นใดโดยเฉพาะ

- ศาลพิเศษ (Les juridictions d'exception) มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีที่กฎหมายระบุให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลพิเศษนั้นโดยเฉพาะ เช่น ศาลแขวง (Les Tribunaux d'instance) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีที่กฎหมายระบุให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลแขวง ซึ่งโดยมากจะเป็นคดีปลักย่อย มีทุนทรัพย์น้อย ศาลแรงงาน (Les conseils de prud'hommes) มีหน้าที่ประนีประนอมและพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทด้านแรงงาน และศาลพาณิชย์ (Les Tribunaux de commerce) มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับพาณิชย์กรรม โดยใช้วิธีพิจารณาพิเศษ เป็นต้น

■ ศาลปกครอง (Les juridiction de l'ordre administratif)

ศาลปกครองแบ่งออกเป็น 3 ชั้นศาล ได้แก่ ศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ และศาลปกครองสูงสุด

- ศาลปกครองชั้นต้น (Les tribunaux administratifs)

ศาลปกครองเป็นศาลที่มีอำนาจตัดสินชี้ขาดข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานในทางปกครอง มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับการกระทำ การวินิจฉัย และคำสั่งทางปกครอง เพื่อระงับข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับฝ่ายปกครอง หรือในระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกันเอง เว้นแต่จะมี

¹⁵ ชาญชัย แสงศักดิ์, ผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส, วารสารกฎหมายปกครอง 1 (เมษายน : 2525) , หน้า 30-51.

กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองอื่น ได้แก่ ศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat)

ศาลปกครองชั้นต้นมีอยู่ 33 ศาล และยังประกอบด้วยศาลปกครองพิเศษอีก 43 ประเภท เช่น ศาลบัญชี (La Cour des Comptes) ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการให้ความเห็นและทำรายงานประจำปีต่อประธานาธิบดีเกี่ยวกับบัญชีการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และมีอำนาจหน้าที่ในฐานะเป็นผู้ตรวจบัญชีของเจ้าพนักงานบัญชีของรัฐ ศาลวินัยและงบประมาณ (La Cour de discipline et financière) มีหน้าที่พิจารณาลงโทษผู้ที่ไม่เคารพกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการสั่งจ่ายเงินงบประมาณของรัฐ ราชการส่วนท้องถิ่น องค์การของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจ โดยศาลมีอำนาจลงโทษผู้ที่กระทำผิดได้โดยการสั่งจ่ายค่าปรับ¹⁶ เป็นต้น

ผู้พิพากษาประกอบด้วยหัวหน้าองค์คณะผู้พิพากษาและผู้พิพากษา จำนวน 3 นาย และ 1 นาย เป็นผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน (rapporteur)

- ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์

ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์จัดตั้งขึ้นตามประกาศใช้กฎหมาย ฉบับลงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1987 อันมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1989 โดยทำหน้าที่เป็นศาลอุทธรณ์สำหรับคดีปกครองแทนศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) ที่ทำหน้าที่นี้อยู่แต่เดิม เหตุผลในการจัดตั้งศาลปกครองชั้นนี้ เนื่องจากมีคดีภาษีที่มาสู่ศาลปกครองสูงสุดจำนวนมาก เกิดปัญหาคดีล้นศาล ทำให้การพิจารณาคดีของศาลปกครองสูงสุดเป็นไปอย่างล่าช้า อันอาจส่งผลให้ศาลมีอาจให้ความยุติธรรมได้ หากการพิจารณาคดียังล่าช้าอยู่ เพื่อเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าว จึงมีการออกกฎหมายจัดตั้งศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ขึ้นมาเพื่อแบ่งเบาภาระของศาลปกครองสูงสุด

ผู้พิพากษาประกอบด้วยหัวหน้าคณะผู้พิพากษา และที่ปรึกษาจำนวน 4 นาย โดย 3 นาย ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้พิพากษาในองค์คณะ อีก 1 นายเป็นผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน

- ศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat)

ศาลปกครองสูงสุดทำหน้าที่วินิจฉัยเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองหรือการกระทำทางปกครองที่มีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น และศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1799 โดยสภาแห่งรัฐได้มีการปรับเปลี่ยนรูปแบบและภารกิจขององค์กรโดยรัฐกำหนด (ordonnance) ค.ศ. 1963 หน้าที่หลักของศาลปกครองสูงสุด คือ มีอำนาจในการพิจารณาเฉพาะปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ซึ่งได้แก่ การพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของดุลพินิจของศาลปกครอง

¹⁶ ชาญชัย แสงศักดิ์, ผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส, วารสารกฎหมายปกครอง 1 (เมษายน : 2525) , หน้า 69-71.

องค์คณะประกอบด้วยผู้พิพากษา 3 นาย คือ rapporteur หมายถึง ผู้พิพากษา
ผู้รับผิดชอบสำนวนคดี , Commissaire du Gouvernement หมายถึง ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี และองค์คณะ
ผู้พิพากษา แต่ในคดีที่มีความสำคัญจะประกอบไปด้วยผู้พิพากษา 12-17 นาย

3.3.3 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส

คดีภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส มีการแบ่งแยกอำนาจกันอย่างชัดเจนในการพิจารณา
พิพากษาคดี โดยแบ่งแยกตามชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล กล่าวคือ ศาล
ยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม ส่วนศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณา
พิพากษาคดีที่เกิดจากภาษีทางตรง ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีทางตรงอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน¹⁷

■ ศาลปกครอง

DELIVER TAX PROCEDURES (Left Lawful – Decrees in Council of State)
R199-1 article (กฎหมายวิธีพิจารณาดีภาษีอากร ฉบับที่เป็นรัฐกฤษฎีกา) กำหนดให้ศาลปกครองมี
อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรประเภทภาษีทางตรง หรือภาษีอื่นใดที่มีลักษณะเปรียบเทียบกับ
ภาษีทางตรง

- เขตอำนาจศาล

ลักษณะคดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง ได้แก่

(1) คดีขอให้เพิกถอนคำสั่งที่เกี่ยวกับการประเมินกำหนดฐานและการคำนวณ
ภาษีอากร โดยผู้เสียภาษีอากรจะร้องขอให้แก้ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวเขาเองในการกำหนดภาษีของ
เจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินโดยเจ้าหน้าที่ ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นเสียไม่ถูกต้อง
เพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอ เขาก็อาจขอให้ยกเลิกภาษีนั้น หรือถ้าหากเขาเห็นว่าภาษีที่กำหนดขึ้นนั้นมาก
เกินไปจากความเป็นจริง ก็อาจขอให้มีการลดหย่อนภาษีนั้นได้

(2) คดีขอคืนภาษีอากร ในกรณีที่ตัวผู้เสียภาษีเป็นผู้คำนวณภาษีเอง และได้
ชำระภาษีไปแล้ว เมื่อเห็นว่าตนเองนั้นได้คำนวณผิดพลาดไปด้วยเหตุใดเหตุหนึ่ง ก็มีสิทธิที่จะขอให้รัฐคืน
ภาษีส่วนที่เขาได้จ่ายเกินไปได้

อย่างไรก็ตาม ไม่เฉพาะแต่ลักษณะทั้งสองข้างต้นเท่านั้น กรณีการเก็บและชำระ
ภาษีอย่างถูกต้องก็อาจเกิดเป็นปัญหาได้ในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่กฎหมายกำหนดให้สามารถใช้สิทธิ

¹⁷ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส, ใน รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม
2, หน้า 115.

เรียกร้องได้ เช่น การขอค่าภาษีคืนในกรณีบอกเลิกสัญญา การขอลดหย่อนภาษีการค้าในกรณีที่มีการหยุดกิจการ ซึ่งต่างก็มุ่งต้องการที่จะได้รับสิทธิตามกฎหมาย¹⁸

(3) คดีขอให้เพิกถอนกฎซึ่งเป็นเขตอำนาจทั่วไปของศาลปกครอง ไม่จำกัดเฉพาะคดีภาษีอากร เป็นการเพิกถอนกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งสำหรับกฎหมายภาษีอากรของฝรั่งเศส กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครองประเภทบังคับไว้ เอกชนผู้ร้องเรียนจึงต้องดำเนินการตามนั้นก่อน ทั้งนี้การฟ้องคดีจะต้องกระทำภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ประกาศใช้กฎที่จะขอให้เพิกถอน แต่ในกรณีมี คำขอแต่ฝ่ายปกครองนิ่งเฉยจะถือว่าระยะเวลาครบ 4 เดือนที่ล่วงไป เป็นการปฏิเสธทำให้อาจนำคดีฟ้องได้ แต่แม้จะพ้นอายุความที่จะให้เพิกถอนโดยตรงไปแล้วก็ตาม ถ้าเมื่อใดมีการนำกฎดังกล่าวมาปรับใช้เป็นคำสั่งกับผู้ใดก็สามารถเสนอคดีขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้นได้อีกครั้ง ซึ่งจะมีการพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมายของกฎนั้นด้วยในตัว¹⁹

- วิธีพิจารณา

กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองนั้น ไม่ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดรองรับหลักโต้แย้งหรือคัดค้านต่อผู้คดีไว้โดยเฉพาะ แต่รัฐบัญญัติ ฉบับลงวันที่ 11 กรกฎาคม ค.ศ. 1979 มาตรา 1 บัญญัติว่า “ปัจเจกชนหรือบุคคลที่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายมีสิทธิที่จะได้รับการแจ้งถึงผลของคำสั่งหรือคำวินิจฉัยทางปกครองที่เป็นผลกระทบกระเทือนกับสิทธิของตนอย่างไม่เหมาะสม โดยที่คำสั่งนั้นมีลักษณะเป็นการจำกัดเสรีภาพ ก่อให้เกิดมาตรการบังคับโดยกฎระเบียบต่างๆ กำหนดโทษ อนุมัติภายใต้เงื่อนไขแห่งข้อจำกัดบางประการ ระบุหรือสร้างข้อจำกัดแห่งสิทธิ กำหนดเงื่อนไขเวลา หรือการยึดทรัพย์เพื่อบังคับชำระหนี้ ปฏิเสธสิทธิในผลประโยชน์อันชอบธรรมของบุคคลที่พึงมีตามกฎหมาย” อันเป็นการบัญญัติรองรับอำนาจฟ้องคดีปกครองอย่างกว้างที่ว่าคำสั่งใดๆ ที่ออกโดยใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง อันก่อให้เกิดการกระทบกระเทือนสิทธิของปัจเจกชนหรือบุคคลตามกฎหมาย จะต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งนั้น ซึ่งหากเหตุผลที่ให้นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ได้ให้เหตุผลไว้จะถือเป็นการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแห่งรัฐบัญญัติดังกล่าว ก่อให้เกิดสิทธิแก่เอกชนในการนำคดีไปฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจ อันได้แก่ ศาลปกครองได้

ดังนั้น อำนาจฟ้องคดีภาษีอากร ประการแรก คือ หากเป็นกรณีที่เอกชนถูกกระทบสิทธิอันเนื่องมาจากคำสั่ง คำวินิจฉัยใด หรือกฎที่ออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรและเอกชนต้องการใช้สิทธิทางศาลเพื่อให้มีการเพิกถอนนั้น เอกชนมีสิทธิฟ้องร้องคดีได้ ประการที่สอง ผู้ที่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลเพื่อให้มีการเพิกถอนนั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายก็ได้

¹⁸ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส, ใน รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 2, หน้า 112-113.

¹⁹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, หน้า 373.

การพิจารณาคดีในศาลปกครองใช้ระบบไต่สวน โดยศาลทำหน้าที่ควบคุมในการพิจารณาคดี ทำการสอบสวนข้อเท็จจริง ซึ่งผู้พิพากษาอาจใช้อำนาจดังกล่าวนี้เปลี่ยนแปลงการพิสูจน์ให้ตกไปอยู่กับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีก่อนได้ หากพบว่าผู้เสียภาษีก่อนนำสืบให้ศาลเห็นว่ามีมูลน่าเชื่อว่าข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องน่าจะมีอยู่จริง โดยผู้เสียภาษีก่อนไม่จำเป็นต้องนำสืบให้ศาลเชื่อโดยปราศจากข้อสงสัยอย่างใด ๆ ว่าข้อเท็จจริงที่อ้างมาในคำฟ้องนั้นมีอยู่จริง ส่วนการกำหนดภาระการพิสูจน์ในคดีภาษีก่อนนั้นมิได้กำหนดให้โจทก์ซึ่งเป็นผู้กล่าวอ้างต้องมีภาระพิสูจน์ตามที่กล่าวอ้างเสมอไป กล่าวคือ ถ้าเรื่องที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีก่อนได้โต้แย้งภายในศาลปกครองสอดคล้องกับข้อยุติของคณะกรรมการภาษีก่อน (Commissions d'apartementales des impots) ซึ่งประกอบด้วย ประธานซึ่งเป็นผู้พิพากษา 1 ท่าน ผู้แทนของฝ่ายบริหารและผู้แทนของฝ่ายผู้เสียภาษี ภาระการพิสูจน์ก็จะตกเป็นของผู้เสียภาษีก่อน แต่หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีก่อนต้องชำระภาษีตามข้อยุติของคณะกรรมการภาษีก่อน ภาระการพิสูจน์ก็ยังเป็นของผู้เสียภาษี ทั้งนี้กฎหมายต้องการเพียงให้ผู้เสียภาษีเสนอเอกสารสมุดบัญชีและหลักฐานอื่นๆ เพื่อให้ศาลปกครองได้วินิจฉัยจำนวนรายได้ ซึ่งผู้เสียภาษีก่อนได้รับในช่วงระยะเวลาภาษีที่พิพาทกันอยู่ และหากผู้เสียภาษีก่อนสามารถยื่นข้อมูลต่างๆ ที่สำคัญตามที่กฎหมายกำหนด ก็เป็นหน้าที่ของศาลปกครองที่จะวินิจฉัยจำนวนรายได้ของผู้เสียภาษีจากข้อมูลเหล่านั้น โดยผู้เสียภาษีไม่ต้องพิสูจน์จนถึงขนาดว่าเขาถูกประเมินให้ต้องชำระภาษีโดยการคำนวณมาจากรายได้ที่สูงกว่าที่เป็นจริง²⁰

■ ศาลยุติธรรม

ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม อันได้แก่ ศาลจังหวัด ตามที่ประมวลรัษฎากร Code of Legal Organization L.311-2(19) บัญญัติไว้ว่า ศาลจังหวัดเป็นศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีพิพาทที่มีประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีก่อน ประกอบกับกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีก่อนฉบับรัฐบัญญัติ Deliver Tax Procedures L 199 ได้บัญญัติให้ศาลจังหวัดมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ภาษีที่ดิน ภาษีสรรพสามิต ค่าอากรอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม

ในเรื่องการพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ของระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครองเกี่ยวกับอำนาจเหนือคดีภาษีก่อนนั้น พบว่าบ่อยครั้งเกิดความสับสนในเรื่องเขตอำนาจศาล กล่าวคือ เมื่อเกิดปัญหาความขัดแย้งในเรื่องอำนาจหน้าที่ของทั้งสองศาลขึ้นแล้ว ไม่ว่าจะเป็นกรณีเขตอำนาจศาลขัดแย้งกัน หรือกรณีคำพิพากษาขัดแย้งกัน ต่างก็เป็นปัญหาที่อยู่ในบังคับของศาลซึ่งขาดคดีขัดกัน ซึ่งกำหนดให้ศาล

²⁰ Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Services, (Chicago: Commerce Clearing House, 1966), pp. 932-933.

ผู้รับฟ้อง และคู่ความทั้งฝ่ายปกครองและฝ่ายเอกชนมีสิทธิและหน้าที่แตกต่างกันไป กล่าวคือ ประการแรก ความขัดแย้งกรณีอำนาจศาล ถ้าเป็นกรณีเห็นว่าศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจพิจารณาได้ องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะเป็นผู้นำคดีดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลชั้นคดีขัดกัน โดยถือว่าการยกข้อโต้แย้งเรื่องอำนาจศาล เป็นสิทธิพิเศษของทางฝ่ายปกครองแต่เพียงฝ่ายเดียว กระบวนพิจารณาทำโดยฝ่ายปกครองฝ่ายเดียว ศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจใดๆ ที่จะโต้แย้งเขตอำนาจของศาลปกครองในคดีดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้ศาลยุติธรรมเข้ามาก้าวล่วงงานของฝ่ายปกครอง ดังนั้น ถ้าเป็นกรณีทั้งสองศาลเห็นว่าต่างไม่มีอำนาจพิจารณานั้น อันอาจนำไปสู่ความยุติธรรมแก่คู่ความในคดีได้ คู่ความในคดีจึงมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลชั้นคดีขัดกัน เนื่องจากเป็นเรื่องผลประโยชน์ของคู่ความโดยตรง ส่งผลให้คู่ความที่นำคดีเสนอต่อศาลชั้นคดีขัดกันวินิจฉัย คือ โจทก์นั่นเอง เพราะโจทก์เป็นผู้ได้รับความเสียหายโดยตรง ไม่ว่าโจทก์มีฐานเป็นเอกชนหรือฝ่ายปกครองก็ตาม ประการที่สอง ความขัดแย้งกรณีคำพิพากษาทั้งสองศาลขัดกัน เนื่องจากคู่ความได้รับผลกระทบโดยตรงจากคำพิพากษาที่ขัดกัน จึงเป็นผู้มีสิทธินำเสนอต่อศาลชั้นคดีขัดกัน นอกจากนี้ การขัดกันของคำพิพากษานั้นเป็นเรื่องของความสงบเรียบร้อยภายในและเป็นความรับผิดชอบโดยตรงของรัฐ ดังนั้น อัยการในฐานะเป็นตัวแทนของรัฐ จึงมีหน้าที่เป็นผู้มีสิทธิเสนอต่อศาลชั้นคดีขัดกันดังกล่าวด้วย

3.3.4 ระบบองค์คณะผู้พิพากษา

คดีภาชีอากรมีการจัดระบบการชี้ขาดโดยผู้พิพากษา แบ่งเป็น 2 ชั้น โดยมีผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง 3 คน คือ rapporteur ซึ่งหมายถึง ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน Commissaire du Gouvernement หมายถึง ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี และองค์คณะผู้พิพากษา กล่าวคือ เมื่อองค์คณะผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาชีอากรได้รับคำฟ้องแล้ว ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะขององค์คณะดังกล่าวก็จะมอบให้ผู้พิพากษาคณหนึ่งคนใดทำหน้าที่เป็นผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน

การดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นไต่สวน ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนมีอำนาจในการสั่งการเกี่ยวกับมาตรการต่างๆ ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง เช่น การสืบพยานผู้เชี่ยวชาญ การสืบพยานบุคคลต่างๆ เป็นต้น อีกทั้งยังเป็นผู้มีคำสั่งแก้ไขปัญหาหรืออุปสรรคต่างๆ ของการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นนี้

ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนจะต้องจัดทำบันทึกสรุปสำนวนโดยให้ข้อสรุปเกี่ยวกับข้อเท็จจริง คำโต้แย้งต่างๆ ข้อยุติที่เสนอโดยคู่ความ เพื่อเสนอให้ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะตรวจพิจารณาก่อนนำเสนอที่ประชุมองค์คณะนั้น บันทึกสำนวนจะแสดงให้เห็นถึงปัญหาข้อเท็จจริง และปัญหาข้อกฎหมายที่ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนเห็นว่าองค์คณะผู้พิพากษาคควรตัดสิน โดยจะอ้างถึงแนวคำวินิจฉัยอันเป็นบรรทัดฐานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นโต้แย้งแห่งคดี

ขั้นตอนในการทำคำพิพากษานั้น ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนจะเสนอบันทึกสรุปสำนวนด้วยวาจา และจะเสนอข้อมูลเป็นลายลักษณ์อักษรในรายงานของตนจากสิ่งที่ค้นคว้าหามาได้ ตลอดจนความเห็นของตนเอง ต่อมาก็จะร่างคำพิพากษา แล้วส่งคำพิพากษาพร้อมสำนวนนั้นไปให้ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล เสร็จแล้วจะนำสำนวนและร่างคำพิพากษามาพิจารณากันในที่ประชุมองค์คณะ อันถือเป็นการเสร็จกระบวนการพิจารณาในชั้นไต่สวนและสรุปสำนวน หลังจากนั้น องค์คณะจะส่งแฟ้มสำนวนคดี พร้อมทั้งบันทึกสรุปสำนวนของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนต่อไปให้ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีพิจารณาเพื่อเสนอความเห็นชี้ขาดเบื้องต้นต่อองค์คณะต่อไป

ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีเป็นผู้ที่มีบทบาทในการพิจารณาคดีอย่างมาก เนื่องจากมีหน้าที่ที่ต้องศึกษาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยตนเองก่อนที่จะเสนอข้อยุติและข้อเสนอแนะแก่องค์คณะผู้พิพากษา การที่ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีมีอำนาจที่จะเสนอข้อแนะนำให้แก่องค์คณะผู้พิพากษานับว่าเป็นข้อแตกต่างอย่างยิ่งระหว่างงานของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนและงานของผู้พิพากษาผู้แถลงคดี ทั้งนี้ ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นนักกฎหมายเชี่ยวชาญคดีปกครองที่มีอาวุโสพอควร และสามารถแสดงความเห็นทางกฎหมายได้อย่างอิสระโดยปราศจากข้อจำกัดที่จะต้องรับคำสั่งมาจากผู้ใดทั้งสิ้น เพราะเป็นข้าราชการอิสระจากศาลปกครอง และไม่ได้เป็นผู้ที่จะได้รับเสนอให้ดำรงตำแหน่งในรัฐบาลด้วยแต่ประการใด ความเห็นของผู้พิพากษาผู้แถลงคดีจะปรากฏในรายงานสรุปคดีที่เสนอต่อองค์คณะผู้มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาด เช่น ให้ความเห็นว่าข้อโต้แย้งขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรไม่มีเหตุผล อันพึงรับฟังได้ตามหลักกฎหมายภาษีอากรอย่างไร อันมีเหตุผลเพียงพอที่สนับสนุนความเห็นที่เสนอโดยผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตาม หากผู้พิพากษาผู้แถลงคดีไม่เห็นด้วยกับข้อเสนอของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนก็จะมี การนัดไต่สวนคดีใหม่ ในการนัดใหม่ครั้งนี้ ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีจะแสดงความเห็นของตน ซึ่งในที่สุดแล้วต่างฝ่ายอาจยอมแก้ไขความเห็นตนและตกลงกันว่าคดีนี้ควรให้องค์คณะหรือที่ประชุมใหญ่สภาที่ปรึกษาแห่งรัฐตัดสิน

เมื่อผู้พิพากษาผู้แถลงคดีได้ทำรายงานสรุปคดีเสนอต่อองค์คณะเสร็จแล้ว องค์คณะที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดก็จะนัดพิจารณา โดยวาระเริ่มแรกผู้พิพากษาหัวหน้าคณะจะเปิดโอกาสให้คู่ความแถลงการณ์ด้วยวาจาสรุปความเห็นของตนต่อศาล จากนั้นจะให้ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีอ่านรายงานสรุปคดีของตน เสร็จแล้วองค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดคดีจะทำการประชุมปรึกษาเป็นการภายในเพื่อลงมติว่าเห็นด้วยกับความเห็นของผู้พิพากษาผู้แถลงคดีหรือมีความเห็นเป็นอย่างอื่น และเพื่อให้ข่าวสารเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีไม่ต้องเปิดเผยต่อบุคคลภายนอก การประชุมพิจารณาคดีขององค์คณะผู้พิพากษาในเรื่องเกี่ยวกับคดีภาษีอากรนี้จึงไม่เปิดให้คู่ความและสาธารณชนเข้าฟัง และในขั้นตอนสุดท้าย เมื่อองค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดคดีมีมติอย่างไรแล้ว ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนก็จะนำไปร่างคำพิพากษาให้เป็นไปตามนั้น แล้วนำเสนอประธานขององค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดตรวจพิจารณาต่อไป

■ การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา

กระบวนการการเข้ามาเป็นผู้พิพากษาในศาลปกครองนั้น อาศัยเกณฑ์เรื่องความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายปกครองและประสบการณ์ในเรื่องการบริหารรัฐกิจเป็นสำคัญ ซึ่งในเบื้องต้นผู้พิพากษาในศาลปกครองจะต้องผ่านการสอบคัดเลือกเข้าวิทยาลัยปกครองแห่งชาติ (L'Ecole nationale d'administration - ENA) เมื่อสำเร็จการศึกษาจากวิทยาลัยแห่งนี้แล้วสามารถเลือกหน่วยงานที่ตนประสงค์จะเข้ารับราชการโดยผู้ที่สอบได้คะแนนดีย่อมมีสิทธิเลือกได้ก่อน ในทางปฏิบัติพบว่าส่วนมากผู้ที่สอบได้คะแนนสูงสุดมักจะเข้ารับราชการในสภาแห่งรัฐ²¹

แม้จะมีวิทยาลัยปกครองแห่งชาติเป็นที่คัดเลือกผู้พิพากษาแล้ว แต่ปรากฏว่าจำนวนผู้พิพากษาที่ผ่านการสอบจากวิทยาลัยนี้ยังไม่เพียงพอเมื่อเทียบกับปริมาณคดีในศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ และสภาแห่งรัฐ ดังนั้น จึงต้องมีการคัดเลือกโดยใช้วิธีการคัดเลือกเสริมพิเศษ คือ จัดให้มีการสอบแข่งขันเพื่อคัดเลือกผู้พิพากษาศาลจากบุคคลภายนอกที่ไม่ได้สำเร็จการศึกษาจากวิทยาลัยปกครองแห่งชาติ ซึ่งในการสอบแข่งขันนี้ความรู้ที่ต้องการทดสอบเป็นเรื่องเกี่ยวกับกฎหมายปกครองทั้งสิ้น เรียกว่า การทดสอบความรู้กฎหมายปกครอง ทั้งนี้ เมื่อสามารถสอบแข่งขันผ่านแล้ว ผู้พิพากษาใหม่จะเข้ารับการอบรมแบบเร่งรัดที่สภาแห่งรัฐเป็นเวลา 6 เดือนเต็มก่อนที่จะเริ่มปฏิบัติหน้าที่จริง²² แต่สำหรับผู้พิพากษาที่ปฏิบัติหน้าที่ในสภาแห่งรัฐนั้น นอกจากกระบวนการคัดเลือกดังที่กล่าวมาแล้ว ยังมีกระบวนการแต่งตั้งโดยเชิญผู้ทรงคุณวุฒิ เช่น ข้าราชการพลเรือน ข้าราชการทหารที่มีประสบการณ์ในการปฏิบัติหน้าที่มาแล้วพอสมควร ที่ปรึกษาของประธานาธิบดี ผู้ว่าราชการจังหวัด ศาสตราจารย์ประจำมหาวิทยาลัย หน่วยงาน และยังมีการคัดเลือกผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาต่างๆ อีก เพื่อปฏิบัติหน้าที่ในการร่างกฎหมายและให้คำปรึกษาแก่สภาแห่งรัฐ โดยมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 4 ปี

สำหรับคดีภาษีอากรนั้นอยู่ในอำนาจของผู้พิพากษาที่ได้รับการคัดเลือกจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญประกอบด้วย อีกทั้งผู้พิพากษาสามารถตั้งผู้เชี่ยวชาญขึ้นเพื่อช่วยสอบสวนและกลั่นกรองอันเป็นเรื่องเทคนิคโดยเฉพาะของภาษีอากรได้ โดยศาลปกครองสั่งหรือแต่งตั้งขึ้นมาตามคำร้องขอของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ฉบับรัฐกฤษฎีกา มาตรา R202-3. แต่ผู้เชี่ยวชาญก็มีหน้าที่เพียงที่กำหนดไว้เท่านั้น กล่าวคือผู้เชี่ยวชาญไม่มีอำนาจครอบคลุมไปถึงปัญหาข้อกฎหมายได้แต่อย่างใด

การแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญเพื่อหาข้อเท็จจริงไม่เป็นการบังคับ ทั้งนี้ เพราะศาลปกครองอาจจะปฏิเสธที่จะแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญได้ ถ้าศาลเห็นว่ามิได้มีปัญหาเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือศาลเห็นว่าศาลอยู่ในฐานะที่จะตัดสินข้อโต้แย้งเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้น โดยอาศัยเอกสารในคดี กระบวนการแต่งตั้ง

²¹ www.justice.gouv.fr

²² วิรัช วิรัชนิภาวรรณ, ศาลปกครองไทย วิเคราะห์เปรียบเทียบ, หน้า 248-249.

ผู้เชี่ยวชาญเป็นเพียงวิธีที่ศาลปกครองนำมาใช้ในการสืบสวนคดี ส่วนปัญหาข้อกฎหมายนั้นผู้พิพากษาจะไม่ส่งไปให้ผู้เชี่ยวชาญพิจารณาดังที่กล่าวข้างต้น โดยทั่วไปจะมีการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 คน ในจำนวนนี้ศาลปกครองเสนอแต่งตั้ง 1 คน เจ้าหน้าที่ภาษีเสนอแต่งตั้ง 1 คน และผู้เสียภาษีเสนอแต่งตั้ง 1 คน อย่างไรก็ตาม พบว่าในบางกรณีอาจจะแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญเพียงคนเดียวก็ได้ ถ้าคู่คดีทุกฝ่ายตกลงรับการแต่งตั้ง หรือว่าเป็นคดีที่มีความสำคัญไม่มากก็เป็นได้

หน้าที่หลักของผู้เชี่ยวชาญที่ได้รับการแต่งตั้ง คือ การทำรายงานของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญเสนอต่อศาล ผู้เชี่ยวชาญคนอื่นก็อาจจะร่วมรับรู้ในรายงานนี้หรือยื่นรายงานของตนต่างหากได้ในการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญ โดยศาลปกครองจะกำหนดขอบเขตหน้าที่ของผู้เชี่ยวชาญและกำหนดระยะเวลาที่จะต้องส่งรายงาน ผู้เชี่ยวชาญมีอำนาจที่จะตรวจบัญชีของผู้เสียภาษี รวมถึงดำเนินขั้นตอนอื่นๆ เพื่อหาข้อเท็จจริงในคดี ผู้เชี่ยวชาญอาจให้พยานมาให้ปากคำแต่ผู้เชี่ยวชาญจะไม่ฟังคำให้การของพยานซึ่งเสนอแนะโดยคู่คดี ซึ่งในคดีโดยทั่วไปแล้วผู้เชี่ยวชาญจะอาศัยเอกสารและไม่เรียกพยานมาให้การ ในด้านเจ้าหน้าที่ภาษีนั้นจะเสนอผู้ตรวจภาษีเป็นผู้แทนเพื่อให้ถ้อยคำต่อผู้เชี่ยวชาญ สำหรับผู้เสียภาษีอาจจะให้การต่อคณะผู้เชี่ยวชาญเองหรือแต่งตั้งที่ปรึกษาเพื่อให้การแทนเขาได้ ตาม Deliver Tax Procedures (Decrees in Council of State) R202-2 article and R202-4 article.

3.3.5 อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากรของฝรั่งเศส (LIVRE DES PROCEDURES FISCALES) มาตรา L.190 และมาตราต่อไปนั้น ประกอบกับประมวลรัษฎากร มาตรา 1700 หมายรวมถึง คดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษี ซึ่งหมายถึง การกำหนดฐาน การคำนวณภาษี อันมีลักษณะเป็นคดีปกครอง ซึ่งส่วนใหญ่แล้วผู้เสียภาษีมักจะร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่ ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าการเสียภาษีนั้นไม่ถูกต้อง เพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอ ผู้เสียภาษีก็น่าจะขอให้อยกเลิกภาษีนั้น (Demande En Reduction)

นอกจากนี้ ยังได้มีการแบ่งแยกคดีอื่นๆ ที่ไม่ใช่คดีภาษีอากรออกไป ดังนี้²³

1) ข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินที่ไม่ใช่ภาษีอากร เช่น ค่าบำรุงสถานีโทรทัศน์ หรือการจัดเก็บอื่นๆ ที่มีลักษณะคล้ายภาษี

²³ อรพิน ผลสุวรรณ์, ข้อพิพาทและการดำเนินคดีในประเทศฝรั่งเศส, สรรพการสาส์น, 8 (สิงหาคม 2534), หน้า 84-86.

2) ข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประเมินกำหนดฐานและการคำนวณภาษีรายบุคคล เช่น คดีการใช้อำนาจโดยมิชอบของเจ้าพนักงานภาษี (Conteteux De L'exce's De Pouvoir) คดีที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานภาษี เช่น เกิดจากความผิดในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานภาษี คดีภาษีที่มีโทษทางอาญา เช่น การหลีกเลี่ยงภาษี การไม่ชำระภาษีโดยตั้งใจ (Contentieux fiscal repressif) คดีภาษีที่โต้แย้งการจัดเก็บภาษี คดีประเภทนี้ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งความถูกต้องของภาษี แต่โต้แย้งว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องจ่าย หรือรับผิดชอบภาษีนั่น ๆ และรวมถึงคดีที่ผู้เสียภาษีโต้แย้ง การยึด หรืออายัดทรัพย์สินโดยมิชอบของเจ้าพนักงานภาษีด้วย

3) วิธีการพิจารณาต่าง ๆ ที่อาจทำให้การประเมินหรือการกำหนดภาษีเปลี่ยนไปโดยไม่มีลักษณะเป็นข้อพิพาท เช่น การขอความปรานีในการผ่อนปรนหรือลดหย่อนภาษี ด้วยเหตุผลทางคุณธรรม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่อยู่ในภาวะที่จะสามารถชำระภาษีได้ การยกเว้นและการคืนภาษีโดยมิต้องร้องขอ เพื่อให้หน่วยงานภาษีมียอำนาจแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีโดยมิต้องมีการดำเนินการร้องทุกข์ การขอคำปรึกษาจากคณะกรรมการทางภาษีที่ไม่มีลักษณะเป็นคำตัดสิน

กล่าวโดยสรุปก็คือ มีการแบ่งคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ ซึ่งคดีเหล่านี้ไม่ใช่คดีภาษีอากรโดยเฉพาะ เหตุที่ต้องมีการแบ่งประเภท เนื่องจากขั้นตอนในการดำเนินคดีเหล่านี้แตกต่างจากคดีภาษีอากร

3.3.6 รูปแบบคำพิพากษา

การมีคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลปกครองในคดีภาษีอากรเป็นการคานอำนาจกันระหว่างองค์คณะผู้พิพากษา ตุลาการเจ้าของสำนวน และตุลาการผู้แถลงคดี กล่าวคือ องค์คณะผู้พิพากษาในคดีนั้นย่อมมีอำนาจวินิจฉัยได้โดยลำพัง แต่จะต้องฟังการสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และความเห็นในการวินิจฉัยคดีทั้งของตุลาการเจ้าของสำนวนอันเป็นตุลาการในองค์คณะคนหนึ่งและของตุลาการผู้แถลงคดีซึ่งมิใช่ตุลาการในองค์คณะประกอบในการมีคำวินิจฉัยด้วย²⁴ ดังนั้นเมื่อผ่านกระบวนการพิจารณาในชั้นได้สวนแล้ว ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนจะจัดทำบันทึกสรุปสำนวนโดยให้ข้อสรุปเกี่ยวกับข้อเท็จจริง คำโต้แย้งต่าง ๆ ข้อเสนอที่ยุติโดยคู่ความ เพื่อเสนอให้ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะตรวจพิจารณาก่อนนำเสนอที่ประชุมองค์คณะนั้น บันทึกสรุปสำนวนดังกล่าวจะแสดงถึงปัญหาข้อเท็จจริง และปัญหาข้อกฎหมายที่ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนเห็นว่าองค์คณะผู้พิพากษาคควรตัดสิน โดยอ้างถึงแนวคำวินิจฉัยอันเป็นบรรทัดฐานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นโต้แย้งแห่งคดี โดยผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนจะเสนอบันทึกสรุป

²⁴ คำวินิจฉัยของศาลปกครองสูงสุด เลขที่ 18729 18772 ลงวันที่ 3 ธันวาคม ค.ศ. 1982

สำนวนด้วยวาจา และเสนอข้อสรุปเป็นลายลักษณ์อักษรในรายงานของตนจากสิ่งที่ค้นคว้าหามาได้
ตลอดจนความเห็นของตนเอง

ขั้นตอนต่อไปคือการร่างคำพิพากษา แล้วส่งร่างคำพิพากษาร่วมสำนวนแห่งคดีไปให้ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล เสร็จแล้วจะนำสำนวนและร่างคำพิพากษานั้นมาพิจารณาต่อไปในที่ประชุมองค์คณะ อันจะถือว่าเป็นการเสร็จกระบวนการพิจารณาในชั้นไต่สวนและสรุปสำนวน จากนั้นองค์คณะจะส่งแฟ้มสำนวนคดีพร้อมทั้งบันทึกสรุปสำนวนของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนต่อไปให้ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีพิจารณาเพื่อเสนอความเห็นชี้ขาดเบื้องต้นต่อองค์คณะต่อไป

การทำคำพิพากษาในแต่ละคดีนั้น ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีค่อนข้างที่จะเป็นผู้มีบทบาทสำคัญมากในการพิจารณาคดี กล่าวคือ ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีมีหน้าที่ศึกษาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยตนเองก่อนที่จะเสนอข้อยุติและข้อเสนอแนะแก่องค์คณะผู้พิพากษา ซึ่งกระบวนการดังกล่าว ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีมีอำนาจที่จะเสนอข้อแนะนำให้แก่องค์คณะผู้พิพากษา ทำให้เห็นข้อแตกต่างอย่างยิ่งระหว่างผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนและงานของผู้พิพากษาผู้แถลงคดี

ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นนักกฎหมายเชี่ยวชาญคดีปกครองที่มีอาวุโสพอควรและสามารถแสดงความเห็นทางกฎหมายได้อย่างอิสระโดยปราศจากข้อจำกัดที่จะต้องรับคำสั่งมาจากผู้ใดทั้งสิ้น เพราะเป็นข้าราชการอิสระจากศาลปกครอง อีกทั้งไม่ได้เป็นผู้ที่ได้รับตำแหน่งในรัฐบาลด้วยแต่ประการใด ความเห็นของผู้พิพากษาผู้แถลงคดีจะปรากฏในรายงานสรุปคดีที่เสนอต่อองค์คณะผู้มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาด เช่น ให้ความเห็นว่ข้อโต้แย้งขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรไม่มีเหตุผลอันพึงรับฟังได้ตามหลักกฎหมายภาษีอากรอย่างไร เป็นต้น

หากผู้พิพากษาผู้แถลงคดีไม่เห็นด้วยกับข้อเสนอของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนก็จะมี การนัดไต่สวนคดีใหม่ ซึ่งการนัดครั้งใหม่นี้ ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีจะแสดงความเห็นของตน ซึ่งสุดท้ายแล้ว อาจมีการยอมแก้ไขความเห็นตนและตกลงกันว่าคดีนี้ควรให้องค์คณะหรือที่ประชุมใหญ่สภาที่ปรึกษาแห่ง รัฐตัดสิน โดยเมื่อผู้พิพากษาผู้แถลงคดีได้ทำรายงานสรุปคดีที่เสนอต่อองค์คณะเสร็จแล้ว องค์คณะ ผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดก็นัดพิจารณาคดี โดยในวาระเริ่มแรกผู้พิพากษาหัวหน้าคณะจะเปิดโอกาสให้ คู่ความแถลงการณ์ด้วยวาจา เพื่อสรุปความเห็นของตนต่อศาล จากนั้นก็ให้ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีอ่าน รายงานสรุปคดีของตนต่อศาล แล้วองค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดคดีจะทำการประชุมปรึกษาเป็นการภายในเพื่อ ลงมติว่าจะเห็นด้วยกับความเห็นของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนในชั้นสรุปสำนวน หรือความเห็นของ ผู้พิพากษา ผู้แถลงคดี หรือมีความเห็นเป็นอย่างอื่น และเพื่อให้ข่าวสารเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษี ไม่ต้องเปิดเผยต่อบุคคลภายนอก การประชุมพิจารณาคดีขององค์คณะผู้พิพากษาในเรื่องเกี่ยวกับภาษี อากรนี้จึงไม่เปิดให้คู่ความและสาธารณะชนเข้าฟัง และขั้นตอนสุดท้าย เมื่อองค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดมีมติ

อย่างไรแล้ว ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนก็จะนำไปกร่างคำพิพากษาให้เป็นไปตามนั้น แล้วนำเสนอประธานของ องค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดตรวจพิจารณาต่อไป

อนึ่ง คำพิพากษาของศาลปกครองมีผลผูกพันและมีสภาพบังคับได้ โดยหลักแล้วจะมีผลผูกพันเฉพาะคู่กรณีเท่านั้น แต่มีบางกรณีอันเป็นข้อยกเว้น เช่น คำพิพากษาของศาลที่ให้เพิกถอนนิติกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย คำพิพากษาดังกล่าวจะมีผลผูกพันบุคคลภายนอกได้²⁵

3.3.7 ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่ง

การโยกย้ายสับเปลี่ยนตำแหน่งผู้พิพากษาของศาลในประเทศฝรั่งเศสนี้ ไม่อาจที่จะกระทำได้โดยปราศจากความยินยอม แม้จะเป็นการเลื่อนตำแหน่งที่สูงขึ้นก็ตาม

²⁵ วรรณชัย บุญบำรุง, หลักทั่วไปของการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครองของฝรั่งเศส, วารสารกฎหมายปกครอง 19 (2543) : 39.

บทที่ 4

เปรียบเทียบระบบองค์คณะผู้พิพากษาและรูปแบบของคำพิพากษา รวมทั้งระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษในศาลฎีกาอากรกลางกับศาลในต่างประเทศ

4.1 การเปรียบเทียบระบบองค์คณะผู้พิพากษา

เริ่มต้นจากประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่ามีจำนวนองค์คณะผู้พิพากษาในแต่ละชั้นศาลไม่ได้กำหนดจำนวนไว้อย่างแน่นอน หากแต่ขึ้นอยู่กับจำนวนประชากรในแต่ละมลรัฐนั้น ๆ เป็นสำคัญ โดยในศาลชั้นต้นผู้พิพากษานายเดียวมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้ ในศาลอุทธรณ์ ผู้พิพากษา 3 คนเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดี แต่หากเป็นคดีสำคัญอาจมีการพิจารณาคดีโดยที่ประชุมใหญ่ (en banc) คือประกอบด้วยผู้พิพากษาทุกคนของศาลนั้น และในศาลฎีกา องค์คณะจะประกอบด้วยผู้พิพากษา 6 คน ทั้งนี้ ผู้พิพากษาทุกคนจะต้องร่วมกันตัดสินคดี เว้นแต่จะมีการถอนตัวเนื่องจากมีเหตุขัดข้อง

ลักษณะเด่นในการพิจารณาคดีของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ มีการนำระบบลูกขุน (Jury) มาใช้ ซึ่งลูกขุนในที่นี้ก็คือประชาชนธรรมดาที่ได้รับการคัดเลือกเข้ามาให้ทำคำชี้ขาดข้อเท็จจริงในคดีแพ่งและคดีอาญาเท่านั้น ดังนั้น ในคดีอากร ลูกขุนจึงไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแต่อย่างใด

สำหรับประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันก็นำระบบองค์คณะมาใช้ในการพิจารณาคดีตัดสินคดี เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยจำนวนผู้พิพากษาในแต่ละองค์คณะจะแตกต่างกันไปตามชั้นศาล ส่วนการกำหนดจำนวนองค์คณะผู้พิพากษาของศาลฎีกาอากรสหพันธ์เยอรมันเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยศาลฎีกาอากร (FGO) ที่กำหนดไว้ เช่น ศาลฎีกาอากรมลรัฐจะประกอบไปด้วยผู้พิพากษาอาชีพ จำนวน 3 ท่าน และผู้พิพากษาสมทบอีก 2 ท่าน รวมเป็น 5 ท่าน ศาลฎีกาอากรสหพันธ์จะประกอบด้วยองค์คณะ 11 องค์คณะ มีผู้พิพากษาอาชีพ จำนวน 5 ท่าน และมีผู้พิพากษาสมทบด้วย นอกจากการพิจารณาคดีโดยองค์คณะแล้ว ผู้พิพากษานายเดียวก็มีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาได้ในคดีที่องค์คณะผู้พิพากษามีคำสั่งให้โอนคดีไปยังผู้พิพากษานายเดียว หรือในคดีที่มีการวินิจฉัยตัดสินหรือคดีตามพยานหลักฐานที่เป็นเอกสาร เช่น สัญญาเอกสารโต้ตอบ ตามกฎหมายว่าด้วยศาลฎีกาอากร (FGO) มาตรา 6

ส่วนการเข้ามาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลฎีกาอากรของสหพันธ์เยอรมันอันเป็นศาลพิเศษเฉพาะนี้ มุ่งให้ความสำคัญกับผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอากรเป็นพิเศษ ซึ่งกฎหมายว่าด้วยศาลฎีกาอากร (FGO) ได้กำหนดคุณสมบัติพิเศษนั้นไว้อย่างชัดเจนว่า จะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางด้านการเงินการคลังเป็นพิเศษ สำหรับผู้พิพากษาศาลฎีกาอากรมลรัฐในมาตรา 5(3) และผู้พิพากษาศาลฎีกาอากรสหพันธ์ในมาตรา 10(2) โดยผู้พิพากษาศาลฎีกาอากร

สหพันธ์ได้รับคัดเลือกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสหพันธ์ และคณะกรรมการคัดเลือกผู้พิพากษา ซึ่งประกอบไปด้วยรัฐมนตรีการคลังของมลรัฐ และกรรมการที่สภาผู้แทนราษฎรแต่งตั้งในจำนวนที่เท่ากัน กับรัฐมนตรีการคลังมลรัฐ ส่วนผู้พิพากษาศาลฎีกาของมลรัฐจะขึ้นอยู่กับมลรัฐ ซึ่งมลรัฐแต่ละมลรัฐอาจ กำหนดให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรียุติธรรมร่วมกับคณะกรรมการคัดเลือกผู้พิพากษาก็ได้

นอกจากนี้ยังมีอีกประเทศหนึ่ง ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส ระบบองค์คณะของประเทศ ฝรั่งเศสมีความแตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน กล่าวคือ ประเทศ ฝรั่งเศสมีระบบผู้พิพากษาที่แบ่งหน้าที่ในการพิจารณาคดีอย่างชัดเจน โดยแบ่งเป็น 3 ส่วน ได้แก่

- 1) ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้พิพากษาหัวหน้าศาล มีอำนาจในการสั่งการเกี่ยวกับมาตรการต่างๆ ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง ตลอดจนจัดทำบันทึกสรุปสำนวน โดยให้ข้อสรุปเกี่ยวกับข้อเท็จจริง คำโต้แย้งต่างๆ ข้อยุติที่เสนอโดยคู่ความ เพื่อเสนอให้ผู้พิพากษาหัวหน้า คณะตรวจพิจารณาก่อนนำเสนอที่ประชุมองค์คณะนั้น อันประกอบไปด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเป็น สำคัญ

- 2) ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี มีหน้าที่ที่ต้องศึกษาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ด้วยตนเองก่อนที่จะเสนอข้อยุติและข้อเสนอแนะแก่องค์คณะผู้พิพากษา และ

- 3) องค์คณะผู้พิพากษา ทำหน้าที่พิจารณาคดีชี้ขาดตัดสินคดีต่อไปอันเป็นลำดับสุดท้าย

สำหรับประเทศไทย ระบบองค์คณะผู้พิพากษาศาลฎีกาเป็นไปตามพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 มาตรา 15 ที่บัญญัติว่า “การนั่งพิจารณา พิพากษาคดีในศาลฎีกาต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีฎีกา อากร” และมาตรา 16 บัญญัติว่า “การดำเนินกระบวนการพิจารณานอกจากการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี ผู้พิพากษาศาลฎีกาใครคนใดคนหนึ่งมีอำนาจกระทำหรือออกคำสั่งใดๆ ได้” อันเป็นบทบัญญัติที่ กำหนดจำนวนของผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะในแต่ละคดีอย่างชัดเจน

กระบวนการก่อนเข้ามาเป็นผู้พิพากษานั้น ในศาลปกครองที่พิจารณาคดีฎีกาของ ฝรั่งเศส อาศัยเกณฑ์เรื่องความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายปกครองและประสบการณ์ในเรื่องการบริหารรัฐ กิจเป็นสำคัญ เช่นเดียวกับประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน คือ ต่างก็ให้ความสำคัญกับผู้ที่มีความรู้ทางด้าน ฎีกาเป็นหลัก โดยจะต้องผ่านการสอบคัดเลือกเข้าวิทยาลัยปกครองแห่งชาติและสอบได้ตามที่ หลักสูตรกำหนดไว้ก่อน

ส่วนกระบวนการการเข้ามาเป็นผู้พิพากษาในศาลภาชีอากรของไทย มีความแตกต่างจากประเทศฝรั่งเศสและประเทศสหพันธรัฐเยอรมันค่อนข้างมาก เพราะแม้จะเป็นศาลชั้นอุทธรณ์ด้านภาชีอากรตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งขึ้นก็ตาม แต่อย่างไรเสีย ศาลภาชีอากรก็คือส่วนหนึ่งของระบบศาลชั้นต้นนั่นเอง อีกทั้งไม่มีการกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาที่จะเข้ามาดำรงตำแหน่งอย่างชัดเจน กล่าวคือ ใช้หลักเกณฑ์การสอบเข้าในระบบปิดเช่นเดียวกันหมด ทั้งนี้ข้อสอบก็ไม่ได้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อสนองตอบกับความเป็นผู้พิพากษาศาลภาชีอากรแต่อย่างใด แม้ว่าจะเข้ามาเป็นผู้พิพากษาที่ต้องพิจารณาคดีภาชีอากรโดยเฉพาะก็ตาม การสอบแข่งขันเป็นการคัดสรรโดยกำหนดให้มีการสอบคัดเลือกโดยอาศัยเกณฑ์ความรู้กฎหมายทั่วไป ภายในการกำกับดูแลของคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมภายใต้พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ พ.ศ. 2546 อันได้แก่ กฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้ไม่ปรากฏว่ามีการกำหนดให้มีการสอบวิชากฎหมายภาชีอากรโดยเฉพาะเพื่อเตรียมจะรับเข้ามาเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษาในศาลภาชีอากรแต่อย่างใด ทำให้เกิดปัญหาต่างๆ ตามมามากมาย ถึงปัญหาความไม่เหมาะสมที่ศาลภาชีอากรต้องใช้ระบบการคัดสรรผู้พิพากษาโดยใช้มาตรฐานเดียวกันกับศาลยุติธรรมอื่นที่ต้องการผู้ที่มีคุณสมบัติมีความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายเอกชน ในขณะที่โดยลักษณะองค์ประกอบคดีภาชีอากรนั้นเป็นคดีปกครองที่ต้องอาศัยการวินิจฉัยชี้ขาดจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายมหาชน นอกจากนี้ ศาลภาชีอากรยังไม่มีผู้พิพากษาประจำศาลภาชีอากรเป็นการเฉพาะต้องยืมมาจากศาลอื่น เช่น ผู้พิพากษาจากศาลแพ่ง ซึ่งเมื่อปฏิบัติหน้าที่ได้ระยะหนึ่งแล้วก็ต้องโอนย้ายกลับไปศาลแพ่งตามเดิม ด้วยเหตุผลความก้าวหน้าในหน้าที่การงานเป็นหลัก เพราะลำดับศาลชั้นสูงขึ้นไปจากศาลภาชีอากรกลางคือศาลฎีกาแผนกคดีภาชีอากร ฉะนั้น เมื่อผู้พิพากษาอยู่ในศาลภาชีอากรได้เป็นเวลา 2-3 ปี ก็อาจจะโอนกลับไปสู่ศาลแพ่งศาลอาญา และเลื่อนขึ้นไปยังศาลอุทธรณ์ต่อไป นับว่าเป็นเหตุที่สำคัญประการหนึ่งที่ทำให้ศาลภาชีอากรไม่มีผู้พิพากษาประจำศาลเลย

นอกจากนี้ สิ่งที่ย้ำว่าความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลภาชีอากรยังมีปัญหาเรื่องความเชี่ยวชาญ ก็คือ การเปิดโอกาสให้ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21 อันเป็นบทบัญญัติที่กฎหมายให้อำนาจศาลในการรับฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งเท่ากับเป็นการที่ศาลยอมรับอยู่ในตัวว่า ศาลหรือผู้พิพากษาไม่ใช่ผู้ที่รอบรู้ในทุกสาขาวิชา เช่น ความรู้ด้านบัญชี ด้านธุรกิจ ด้านการเงินการคลัง ฯลฯ ดังนั้น เมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นศาลมีอำนาจขอให้ผู้ที่ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญในด้านต่างๆ เข้าช่วยให้ความเห็นในประเด็นที่ต้องใช้ความรู้และความเชี่ยวชาญในเทคนิคพิเศษได้ แต่ข้อที่น่าพิจารณาเป็นอย่างมากของศาลภาชีอากรไทย คือ ศาลอาจเชิญผู้เชี่ยวชาญมาเพื่อให้ความเห็นทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย แต่ทั้งนี้ก็มีได้หมายความว่า ศาลจะต้องฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยทั้งหมดแต่อย่างใด และใน

ขณะเดียวกันก็ไม่พบว่ามีการกำหนดโทษเพื่อเป็นการบังคับให้ผู้เชี่ยวชาญที่ได้รับเชิญต้องมาทุกครั้ง ที่ได้รับการเชิญแต่อย่างใด

การกล่าวถึงผู้เชี่ยวชาญนี้ เพราะจะชี้ให้เห็นความเกี่ยวโยงในปัญหาความไม่เหมาะสมของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรที่ไม่ได้มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านภาษี ทำให้กฎหมายต้องเปิดโอกาสให้สามารถนำผู้เชี่ยวชาญเข้ามาได้ แต่อย่างไรก็ดี ศาลภาษีอากรก็ยังไม่ยอมให้ผู้ชำนาญการเข้าไปเกี่ยวข้องในคดีหรือเข้าไปเป็นองค์คณะพิจารณาคดีหรือเป็นองค์ประกอบของผู้พิพากษา ดังเช่นกรณีของศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษอื่น เช่น ศาลเยาวชนและครอบครัว และศาลแรงงาน ที่มีองค์ประกอบในสัดส่วนที่กำหนดให้มีผู้เชี่ยวชาญพิเศษในฐานะผู้พิพากษาสมทบ

ดังนั้น การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรไทย ไม่ว่าจะเป็นคุณสมบัติขั้นพื้นฐาน ความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์และแนวความคิดพื้นฐานทางปรัชญากฎหมายมหาชนเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมาก เพราะคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาของศาลจะต้องสะท้อนให้เห็นแนวทางการใช้กฎหมายในลักษณะที่ถูกต้องและเหมาะสมกับสภาพปัญหาทางการบริหารและทางเศรษฐกิจสังคมด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาจากเจตนารมณ์ในการจัดตั้งศาลภาษีอากรเพื่อให้เป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษด้วยแล้ว จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีผู้พิพากษาที่มีความชำนาญการพิเศษเฉพาะด้านจริง ๆ แต่พบว่ามีปัญหามากมาย

อนึ่ง ศาลภาษีอากรจำเป็นต้องมีผู้พิพากษาที่มีความชำนาญการพิเศษเฉพาะด้านจริง ๆ แต่เมื่อพิจารณาจากพัฒนาการขององค์กรที่มีหน้าที่ชี้ขาดทางภาษีอากรพบว่า ในระยะแรกมีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นโดยมีลักษณะคล้ายกับระบบคณะกรรมการพิเศษซึ่งมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน หรือที่เรียกว่าระบบ Tribunal ของ Common Law แต่ที่น่าเสียดายก็คือ บทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครองนั้น ยังคงเป็นที่วิพากษ์วิจารณ์กันทั้งในกลุ่มประชาชนและนักวิชาการว่า ผู้แทนจากส่วนอื่นนอกจากกรมสรรพากรยังขาดความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร ทำให้คล้อยตามความคิดเห็นของผู้แทนกรมสรรพากรเสียส่วนใหญ่¹ ซึ่งหากพิจารณาจากพัฒนาการเกิดองค์กรวินิจฉัยคดีปกครองที่เรียกว่า “ระบบ Tribunal” ของประเทศอังกฤษหรือประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วจะเห็นได้ว่า ที่เกิดระบบ Tribunal ขึ้นนั้น เพราะต้องการแก้ปัญหากรณีที่ศาลยุติธรรมขาดความชำนาญเฉพาะเรื่อง เช่น ประเทศอังกฤษมีการจัดตั้งองค์กรวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครองพิเศษต่าง ๆ ขึ้นโดยเฉพาะ เพื่อพิจารณาคดีปกครองบางประเภท เช่น เรื่องสวัสดิการสังคม การเกษตร การขนส่ง เป็นต้น แต่องค์กรชี้ขาดคดีปกครอง

¹ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, สิทธิของผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร, วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536, หน้า 160-163.

เหล่านี้ก็ยังคงถูกควบคุมโดยศาลยุติธรรมอีกชั้นหนึ่ง แต่รูปแบบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทยกลับไม่ได้ให้ความสำคัญในสาระที่แท้จริงในเรื่องความชำนาญพิเศษของผู้ที่มีหน้าที่ชี้ขาดข้อพิพาทแต่อย่างใด อันเป็นมูลเหตุสำคัญที่ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทยไม่อาจเสร็จสิ้นไปในชั้นปกครอง เนื่องจากไม่ได้รับความไว้วางใจและการยอมรับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องแต่อย่างใด

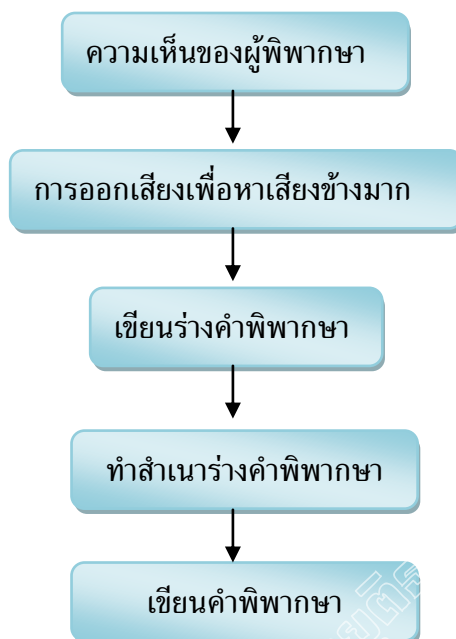
4.2 การเปรียบเทียบรูปแบบคำพิพากษา

คำพิพากษาในแต่ละคดีของประเทศสหรัฐอเมริกาสะท้อนถึงความเป็นอิสระของผู้พิพากษาในการแสดงความคิดเห็นได้เต็มที่ จากการศึกษาพบว่าประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับการเรียงลำดับความอาวุโสเช่นเดียวกันกับประเทศไทย แตกต่างกับผู้พิพากษาในประเทศสหรัฐอเมริกาที่เปิดโอกาสในการแสดงความคิดเห็นในทางวิชาการอย่างเต็มที่ กล่าวคือ มุ่งให้ความสำคัญกับความเห็นอันเป็นอิสระของผู้พิพากษาแต่ละท่านและเคารพในสติปัญญาที่ผู้พิพากษาแต่ละคนทุ่มเทลงไป แม้บ่อยครั้งพบว่าความเห็นส่วนตัวในการพิจารณาคดีของผู้พิพากษาแต่ละท่านไม่ตรงกัน อาจแตกต่างกันที่ความคิดเห็น แต่มีข้อสรุปในท้ายสุดอันเป็นผลแห่งคดีเช่นเดียวกัน หรืออาจจะเป็นกรณีที่ความเห็นแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง อันทำให้ผลแห่งคดีแตกต่างกันไปด้วย อันนำไปสู่การเข้าที่ประชุมเพื่อลงมติหาข้อสรุปของผลคำพิพากษาในคดีนั้น ๆ ซึ่งเป็นขั้นตอนหนึ่งของการทำคำพิพากษานั้นเอง ซึ่งท้ายสุดแล้วความเห็นของผู้พิพากษาแต่ละท่านล้วนแต่เป็นส่วนหนึ่งของคำพิพากษาทั้งสิ้น

การทำคำพิพากษามีการวางลำดับอย่างเป็นขั้นตอน ดังนี้

- การเสนอความเห็นของผู้พิพากษาแต่ละคนที่เป็นองค์คณะ
- การออกเสียงเพื่อทำคำพิพากษา เพื่อหาเสียงข้างมากในการพิจารณาคดี
- เขียนร่างคำพิพากษา (ทั้งความเห็นเสียงข้างมาก และความเห็นแย้ง ซึ่งต้องกล่าวถึงเหตุผลอย่างละเอียด เพราะความเห็นของทุกฝ่ายจะถูกพิมพ์ปรากฏในคำพิพากษา) ซึ่งเมื่อเขียนเสร็จแล้วยังไม่มีการเปิดเผยในขั้นนี้
- การทำสำเนาร่างคำพิพากษา เพื่อให้ผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะพิจารณาคดีทุกคน (เป็นขั้นตอนสำคัญมากที่สุด)
- การเขียนคำพิพากษา และตีพิมพ์ในรายงาน 3 ฉบับ (United States Reports, Supreme Court Reporter, United States Supreme Court Reports Lawyers Edition) อันเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการทำคำพิพากษา

แผนภาพแสดงขั้นตอนการทำคำพิพากษา



ในประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน มีกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรโดยเฉพาะ คือ กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) โดยคำพิพากษาจะแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะอย่างชัดเจน ได้แก่ ลักษณะประการแรก ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบในลักษณะของการเป็นประเด็นเบื้องต้นแห่งคดี เช่น การฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองโดยอ้างว่าคำสั่งทางปกครองนั้นออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งศาลภาษีอากรจะต้องวินิจฉัยก่อนว่ากฎชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ มิฉะนั้น ศาลย่อมไม่อาจที่จะวินิจฉัยให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ ในกรณีเช่นนี้ คำวินิจฉัยเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของกฎจะมีผลผูกพันคู่ความในคดี (Inter Partes) เท่านั้น ไม่มีผลผูกพันบุคคลอื่นหรือมีผลเป็นการทั่วไปแต่อย่างใด ลักษณะที่สอง ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบในลักษณะของการเป็นประเด็นหลักแห่งคดี กล่าวคือ การฟ้องคดีขอให้ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของกฎในลักษณะที่เป็นประเด็นหลักแห่งคดีนั้น คำวินิจฉัยของศาลเกี่ยวกับความชอบของกฎจะมีผลเป็นการทั่วไป ในกรณีที่ศาลพิพากษาให้เพิกถอนกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น บุคคลทั่วไปย่อมสามารถที่จะอ้างอิงคำพิพากษาดังกล่าวได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

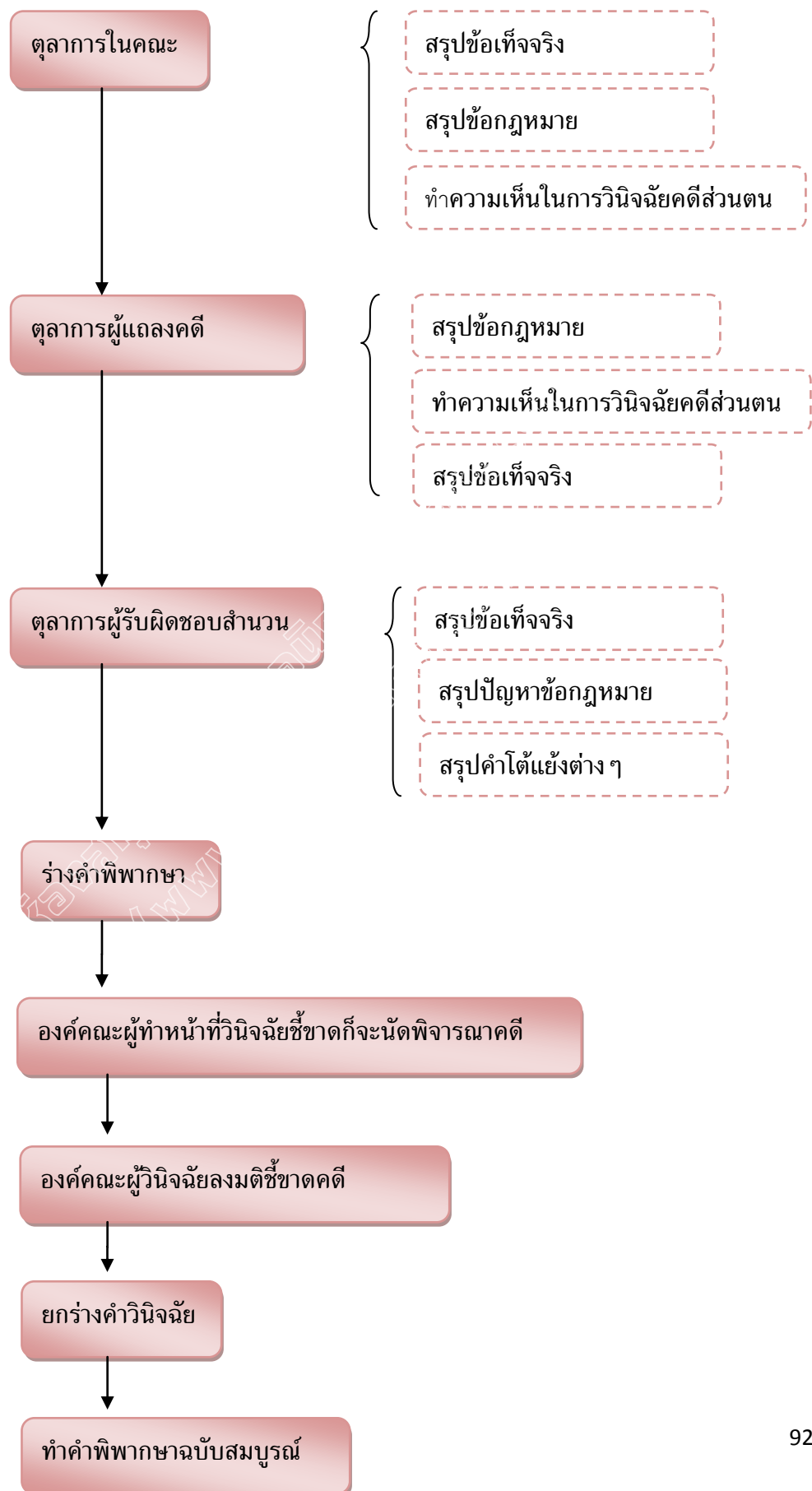
ประเทศฝรั่งเศส คดีภาษีอากรเน้นหนักไปทางด้านศาลปกครองอย่างมาก ลักษณะคล้ายกับศาลปกครองของประเทศไทยที่องค์กรผู้พิพากษาประกอบไปด้วยตุลาการเจ้าของสำนวน และตุลาการผู้แถลงคดี เมื่อเปรียบเทียบกับการทำคำพิพากษาของตุลาการในประเทศฝรั่งเศสพบว่ามีลักษณะ

ในแนวทางเดียวกันกับประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ ตุลาการมีอิสระอย่างเต็มที่ในการทำคำพิพากษาในแต่ละคดีที่ตนเข้าไปร่วมเป็นองค์คณะ สามารถแสดงความเห็นทางกฎหมายได้อย่างอิสระโดยปราศจากข้อจำกัดที่จะต้องรับคำสั่งมาจากผู้ใดทั้งสิ้น เพราะเป็นข้าราชการอิสระจากศาลปกครอง อีกทั้งไม่ได้เป็นผู้ที่ได้รับตำแหน่งในรัฐบาลด้วยแต่ประการใด จึงไม่ต้องเผชิญกับอิทธิพลทางการเมือง ประกอบกับเป็นผู้เชี่ยวชาญคดีปกครองที่มีอาวุโสพอควรด้วย

การทำคำพิพากษามีขั้นตอนดังต่อไปนี้

- ตุลาการในคณะแต่ละคนสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน
- ตุลาการผู้แถลงคดี สรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน (ตุลาการผู้แถลงคดีมีหน้าที่ศึกษาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยตนเองก่อนที่จะเสนอข้อยุติและข้อเสนอแนะแก่องค์คณะผู้พิพากษา ซึ่งกระบวนการดังกล่าวตุลาการผู้แถลงคดีมีอำนาจที่จะเสนอข้อแนะนำแก่องค์คณะผู้พิพากษา)
- ตุลาการผู้รับผิดชอบสำนวนจัดทำบันทึกสรุปสำนวน ประกอบด้วยข้อสรุปเกี่ยวกับข้อเท็จจริง ปัญหาข้อกฎหมาย คำโต้แย้งต่าง ๆ ข้อเสนอที่ยุติโดยคู่ความ เพื่อเสนอให้ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะตรวจพิจารณาก่อนนำเสนอที่ประชุมองค์คณะนั้น
- ร่างคำพิพากษาพร้อมสำนวนแห่งคดี เพื่อเสนอให้ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล และเสนอต่อไปในที่ประชุมองค์คณะ อันจะถือว่าเป็นการเสร็จกระบวนการพิจารณาในชั้นได้สวนและสรุปสำนวน
- องค์คณะจะส่งแฟ้มสำนวนคดีพร้อมทั้งบันทึกสรุปสำนวนของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนต่อไปให้ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีพิจารณาเพื่อเสนอความเห็นชี้ขาดเบื้องต้นต่อองค์คณะต่อไป
- องค์คณะผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดก็จะนัดพิจารณาคดี
- องค์คณะผู้วินิจฉัยลงมติชี้ขาดคดี
- ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน ยกร่างคำพิพากษาให้เป็นไปตามที่องค์คณะผู้วินิจฉัยลงมติชี้ขาดคดี แล้วนำเสนอประธานขององค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดตรวจพิจารณาต่อไป
- ทำคำพิพากษาที่สมบูรณ์

แผนภาพแสดงขั้นตอนการทำคำพิพากษา



ในส่วนของประเทศไทย การทำคำพิพากษาของศาลยุติธรรมไทย รวมถึงศาลภาษีอากรกลาง อันเป็นศาลชั้นต้นในศาลยุติธรรม มักจะมีการเขียนคำพิพากษาที่เดินตามแนวบรรทัดฐานของคำพิพากษาเดิมต่อกันมาเสมอ โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงในคดี ตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคดีเป็นสำคัญ ไม่ค่อยพบว่ามีการสอดแทรกความคิดเห็นส่วนตัวลงไปได้อย่างอิสระ หรือมีการอ้างทฤษฎีกฎหมาย หรือความรู้ในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับคดีเข้าไปดังเช่นศาลรัฐธรรมนูญของไทย

ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับในการทำคำพิพากษาของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศส จึงพบว่าศาลรัฐธรรมนูญของประเทศไทยเป็นไปในแนวเดียวกันมากกว่าศาลยุติธรรมไทย อีกทั้งตุลาการศาลรัฐธรรมนูญของไทยก็มีความเป็นอิสระค่อนข้างมากด้วย กล่าวคือ เป็นคำพิพากษาที่มุ่งเน้นไปที่ความสามารถของตุลาการเป็นหลัก ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญแต่ละคนมีอิสระในการเขียนคำวินิจฉัย มีการอ้างอิงความรู้ทางกฎหมายที่เป็นทฤษฎีและความคิดในศาสตร์ด้านต่างๆ อันเป็นประโยชน์เข้ามาประกอบในคำวินิจฉัย เท่ากับเป็นการเปิดกว้างทางความคิดและผสมผสานกับข้อเท็จจริงในคดีอย่างดียิ่ง นับว่าเป็นการเขียนแนวคำวินิจฉัยที่รวมความคิดในความรู้ด้านต่าง ๆ มาใช้กับหลักนิติศาสตร์ได้เป็นอย่างดี นอกจากนี้ยังมีการอ้างอิงถึงแหล่งที่มาของข้อมูลด้วย พิจารณาได้จากคำวินิจฉัยของตุลาการรัฐธรรมนูญตามที่ได้ยกตัวอย่างไปแล้วในบทที่ 2 ซึ่งตุลาการแต่ละคนมีหน้าที่ต้องทำความเข้าใจในการวินิจฉัยในส่วนของตนก่อน และความเห็นในการวินิจฉัยของแต่ละคนก็ไม่จำเป็นต้องเป็นไปในแนวทางเดียวกันแต่ประการใดเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา

องค์ประกอบที่สำคัญของคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ มีดังนี้

- 1) ความเป็นมาหรือคำกล่าวหาสรุปข้อเท็จจริงที่ได้มาจากการพิจารณา
- 2) เหตุผลในการวินิจฉัยในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย และ
- 3) บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญและกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง

4.3 การเปรียบเทียบระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนให้ดำรงตำแหน่ง

ระบบการแต่งตั้ง โยกย้าย และการเลื่อนตำแหน่งของประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน มีข้อแตกต่างในเรื่องวาระการดำรงตำแหน่งชัดเจนที่สุด กล่าวคือ เมื่อผู้พิพากษาได้เข้ามาปฏิบัติหน้าที่แล้วจะดำรงตำแหน่งนั้นไปตลอดชีวิต ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่มีการกำหนดระยะเวลาการดำรงตำแหน่งไว้

นอกจากนี้ ศาลภาษีอากรของประเทศเยอรมัน พบว่ามีแต่ผู้พิพากษาที่มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับคดีภาษีอากรเป็นอย่างดี ตรงตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลภาษีอากร เนื่องจากจากผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรจะไม่มีการถูกย้าย ถูกปลด ถูกไล่ออก ถูกพักราชการ โดยไม่สมัคร

ใจ เว้นแต่จะกระทำผิด หรือถูกให้ออกเมื่อสูงอายุ นับว่าเป็นการให้หลักประกันในการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพได้อย่างดียิ่งที่เดียว เช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศส การโยกย้ายสับเปลี่ยนตำแหน่งผู้พิพากษาของศาลในประเทศฝรั่งเศสก็ไม่อาจที่จะทำได้โดยปราศจากความยินยอม แม้จะเป็นการเลื่อนตำแหน่งที่สูงขึ้นก็ตาม ซึ่งต่างจากศาลภาชีอากรของประเทศไทยเป็นอย่างมาก ที่การแต่งตั้ง การเลื่อนตำแหน่ง การโยกย้ายแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลภาชีอากรกลางเป็นไปตามระเบียบคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมว่าด้วยหลักเกณฑ์การแต่งตั้ง การเลื่อนตำแหน่ง การโยกย้ายแต่งตั้ง และการเลื่อนเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งข้าราชการตุลาการ พ.ศ. 2545 ซึ่งการแต่งตั้งข้าราชการตุลาการให้ดำรงตำแหน่งต่าง ๆ ให้พิจารณาถึงความรู้ ความสามารถพื้นฐาน ได้แก่ การพิจารณาพิพากษาคดี การเรียงคำพิพากษา การบริหารงานคดี ความรับผิดชอบ ความซื่อสัตย์สุจริต ความไว้วางใจได้ ความวิริยะอุตสาหะ ชื่อเสียงเกียรติคุณ ประวัติการศึกษาอบรมและการรับราชการ การดำรงตนของตนเองและคู่ครอง มารยาทสังคม และทัศนคติ ประกอบกับแบบการประเมินบุคคลและรายงานการปฏิบัติราชการของข้าราชการตุลาการ ผู้นั้นว่ามีคุณสมบัติตรงตามมาตรฐานกำหนดตำแหน่งที่จะแต่งตั้ง

ทั้งนี้หากเป็นการแต่งตั้งข้าราชการตุลาการให้ดำรงตำแหน่งผู้บริหารงานศาล ยังต้องคำนึงถึงความรู้ความสามารถในการบริหาร ความเป็นผู้นำ การแก้ปัญหา การตัดสินใจ มนุษยสัมพันธ์ ความเอาใจใส่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อรักษาประโยชน์ของทางราชการและประชาชน ประสพการณ์ในการทำงานเกี่ยวกับคดีสำคัญ ความเสียสละ และการอุทิศตนเพื่อประโยชน์แก่ราชการศาลยุติธรรม รวมทั้งผลงานของผู้นั้นเพิ่มขึ้นจากหลักเกณฑ์ที่ใช้กับผู้พิพากษาทั่วไปด้วย

4.4 ตารางเปรียบเทียบ

หัวข้อ	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน	สหรัฐอเมริกา
ระบบศาล	ศาลคู่ (1) ศาลยุติธรรม (2) ศาลปกครอง	ศาลคู่ (1) ศาลยุติธรรม (2) ศาลปกครอง	ศาลคู่ (1) ศาลยุติธรรม (2) ศาลปกครอง	ศาลเดี่ยว
เขตอำนาจศาล	(1) คดีพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และการกำหนดอัตราภาษีอากร	แบ่งแยกตามชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล โดย - ศาลยุติธรรม	(1) คดีพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และการกำหนดอัตราภาษีอากร	พิจารณาข้อพิพาทระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับหน่วยงานจัดเก็บ

หัวข้อ	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน	สหรัฐอเมริกา
	(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ	รับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีทางอ้อม – ศาลปกครอง รับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีที่เกิดจากภาษีทางตรง ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีทางตรงอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน	(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ	ภาษีของรัฐ
ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร	ศาลภาษีอากร (ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรม)	ศาลปกครอง (ในกรณีภาษีทางตรง)	ศาลภาษีอากร (ศาลชำนาญพิเศษที่แยกออกเป็นเอกเทศและมีสถานะเท่าเทียมกันกับศาลปกครองและศาลยุติธรรม)	ศาลภาษีอากร United States Tax Court
การแบ่งลำดับชั้นของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร	(1) ศาลภาษีอากร (2) ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร	(1) ศาลปกครองชั้นต้น (2) ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ (3) ศาลปกครองสูงสุด	(1) ศาลภาษีอากรมลรัฐ (2) ศาลภาษีอากรสหพันธ์	(1) ศาลชั้นต้น (2) ศาลอุทธรณ์ (3) ศาลฎีกา

หัวข้อ	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน	สหรัฐอเมริกา
ลักษณะแห่งคดี	คดีแพ่ง (ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528)	คดีปกครอง	คดีปกครอง	คดีแพ่ง
การควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา	ไม่มีการควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาในระหว่างการดำเนินกระบวนการพิจารณาของคู่ความแต่ละฝ่ายก่อนพิพากษา	ระบบการถ่วงดุลการใช้อำนาจดุลพินิจระหว่างดำเนินกระบวนการพิจารณาโดย (1) ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวน (2) ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี (3) องค์คณะผู้พิพากษา	(1) กฎหมายบังคับองค์คณะผู้พิพากษา (ผู้พิพากษาอาชีพ 3 นาย) (2) ที่ประชุมใหญ่ของศาลสูงสหพันธ์ในกรณีที่มีประเด็นกฎหมายที่จะวินิจฉัยแตกต่างกันไปจากคำตัดสินชี้ขาดที่ได้วินิจฉัยไปแล้ว (ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ 1 นาย องค์คณะผู้พิพากษาอาชีพ 6 นาย)	
คุณสมบัติของผู้พิพากษา	ระบบปิด (1) ไม่ใช่หลักเกณฑ์ความเชี่ยวชาญในการ	ระบบเปิด (1) สอบคัดเลือกโดยใช้เกณฑ์ความรู้ทางด้าน	ระบบเปิด (1) สอบคัดเลือกโดยใช้เกณฑ์ความรู้ทางด้าน	ระบบการแต่งตั้ง

หัวข้อ	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน	สหรัฐอเมริกา
	คัดสรรผู้พิพากษา (2) สอบคัดเลือก โดยใช้เกณฑ์ ความรู้ด้าน กฎหมายมหาชน	กฎหมายมหาชน (2) ในเกณฑ์ ความเชี่ยวชาญใน การคัดสรรผู้ พิพากษาโดย แต่งตั้งผู้มีความรู้ ความสามารถ ทางด้านกฎหมาย ปกครองและมี ประสบการณ์ใน การบริหารรัฐกิจ	กฎหมายมหาชน (2) ในเกณฑ์ ความเชี่ยวชาญใน การคัดสรรผู้ พิพากษาโดย แต่งตั้งผู้มีความรู้ ความสามารถ ทางด้านกฎหมาย ปกครองและมี ประสบการณ์ใน การบริหารรัฐกิจ โดยเฉพาะทางด้าน ภาษีอากร	
การโยกย้าย	มีการโยกย้ายผู้ พิพากษาไปดำรง ตำแหน่งหน้าที่ใน ศาลอื่นที่มีใช้ศาล ภาษีอากร	การโยกย้าย สับเปลี่ยนตำแหน่ง ไม่อาจกระทำได้ โดยปราศจาก ความยินยอมของ บุคคลเช่นว่านั้น แม้จะเป็นการ เลือกตำแหน่งที่ สูงขึ้นก็ตาม	– มีผู้พิพากษา อาชีพทำงาน ทางด้านภาษี โดยตรง ดำรง ตำแหน่งตลอดชีพ – การโยกย้ายหรือ ปลดออกโดยหลัก แล้วไม่สามารถ กระทำได้ เว้นแต่ กฎหมายบัญญัติ	สามารถดำรงอยู่ใน ตำแหน่งนั้นได้ ตลอดชีวิตตราบ เท่าที่ไม่มี ความ ประพฤติเสียหาย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ทำการศึกษาในบทต่าง ๆ ที่ผ่านมา พบว่าปัญหาเรื่องระบบการคัดสรรผู้พิพากษาที่ศาลภาชีอากรกำลังเผชิญอยู่ คือ การขาดแคลนผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะด้านกฎหมายภาชีอากรที่จะสามารถเข้าใจปัญหาและอุปสรรคในทางพิจารณาและพิพากษาคดีภาชีอากรอย่างถ่องแท้ ปัญหาดังกล่าวได้ส่งผลไปถึงเรื่องจำนวนองค์คณะผู้พิพากษาในการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี การพิจารณาพิพากษาคดี การดำรงตำแหน่งผู้พิพากษา ระบบการแต่งตั้งโยกย้ายผู้พิพากษา รวมถึงการทำคำพิพากษาในคดีภาชีอากร ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 5 ประเด็นปัญหาหลัก ได้แก่ บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องจำนวนองค์คณะผู้พิพากษา, การเข้ามาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาชีอากร, การพิจารณาแต่งตั้ง การโยกย้าย การเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาชีอากรกลาง การจัดให้มีผู้พิพากษาสมทบ และรูปแบบของคำพิพากษา

5.1 บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องจำนวนองค์คณะผู้พิพากษา

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 15 บัญญัติว่า “การนั่งพิจารณาและพิพากษาคดีในศาลภาชีอากร ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคน จึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีภาชีอากร” แม้ว่ากฎหมายได้เปิดช่องไว้อย่างกว้างแล้วว่า ในคดีภาชีอากรคดีหนึ่ง ๆ สามารถมีผู้พิพากษาเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีได้มากกว่าสองคนอยู่แล้วก็ตาม แต่หากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาชีอากรกลางกำหนดองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีเพียง 2 คน ก็ไม่อาจถือว่าไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 15 ดังกล่าว การกำหนดองค์คณะผู้พิพากษาเพียง 2 คนในการพิจารณาพิพากษาคดีนั้น หากผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะมีความเห็นไม่สอดคล้องกันก็ไม่อาจหาข้อยุติได้ และยังเปิดโอกาสให้อธิบดีผู้พิพากษาเข้ามาเป็นองค์คณะในการพิพากษาคดีโดยตรวจสำนวนและลงชื่อในคำพิพากษตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 29(3) และมาตรา 31(3) ทั้งที่อธิบดีผู้พิพากษาไม่ได้นั่งพิจารณาคดี และการออกเสียงของอธิบดีผู้พิพากษาดังกล่าวอาจส่งผลต่อคดี กล่าวคือ หากอธิบดีผู้พิพากษาเห็นด้วยกับผู้พิพากษาฝ่ายใด ก็ต้องทำคำพิพากษาไปตามฝ่ายนั้น การที่อธิบดีผู้พิพากษาซึ่งถือเป็นบุคคลนอกคดีเข้ามาแทรกแซงในทางคดีทั้งที่ไม่ได้ร่วมในการพิจารณาคดีตั้งแต่ต้น นับว่ามีส่วนในการทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีไม่มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 15 จึงน่าจะขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 197 วรรคสอง จึงควรแก้ไขระบบองค์คณะในศาลภาชีอากรให้มีองค์คณะ 1 คน หรือ 3 คน แล้วแต่ทุนทรัพย์ที่พิพาทในคดี

5.2 บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องการเข้ามาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากร

ปัญหาหลักที่มีผลกระทบต่อกรดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากร สืบเนื่องมาจากความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา ทั้งในเรื่องเกณฑ์การคัดสรรและเรื่องที่ศาลภาษีอากรไม่มีผู้พิพากษาประจำศาลภาษีอากรโดยเฉพาะ อันนำไปอุปสรรคในการพิจารณาและพิพากษาคดีภาษีอากรที่ผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไม่สามารถเพาะบ่มความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรได้ ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วศาลภาษีอากรกลางจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งให้เป็นศาลที่มีความชำนาญพิเศษทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ แต่เนื่องจากศาลภาษีอากรยังถือว่าเป็นศาลชั้นต้นศาลหนึ่งในระบบศาลยุติธรรม จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม โดยมีคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมเป็นผู้ดูแล ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการกำหนดคุณสมบัติของผู้สมัครเข้ารับการคัดเลือกเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษา การดำรงตำแหน่งของผู้พิพากษา รวมถึงการแต่งตั้งโยกย้ายของผู้พิพากษา เป็นต้น

การเข้ามาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาประจำศาลภาษีอากรกลาง สมควรเป็นระบบที่มีความพิเศษ เน้นที่ความรู้ความสามารถทางด้านกฎหมายมหาชน กฎหมายภาษีอากร กฎหมายการเงิน กฎหมายการคลังเป็นหลักสำคัญ ด้วยเหตุผลที่ว่าศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษนั่นเอง ซึ่งการเข้ามาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากรนับว่าเป็นสิ่งสำคัญ เพราะหากได้ผู้พิพากษาที่มีความรู้ความสามารถเฉพาะด้านมาแล้ว ไม่ว่าในคดีหนึ่งจะมีองค์คณะพิจารณาและพิพากษาคดีจำนวนเท่าใดก็ตาม แนวคำพิพากษาก็จะมีความสมบูรณ์และเป็นไปในแนวทางเดียวกัน อันสะท้อนให้เห็นว่าควรปรับปรุงระบบการคัดสรรผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรเสียใหม่ โดยไม่ใช้ระบบการคัดสรรผู้พิพากษาที่เป็นมาตรฐานเดียวกันกับศาลยุติธรรมอื่น

ทั้งนี้ ระบบการเข้ามาเป็นผู้พิพากษา พิจารณาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 14 ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่า “อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัดและผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ **ซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร**” แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติฯ นี้ ได้มีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ พ.ศ. 2528 ซึ่งช่วงเวลาดังกล่าวยังมีผู้พิพากษาเป็นจำนวนน้อยมากหากเทียบกับจำนวนผู้พิพากษาในปัจจุบัน ทำให้ระบบการคัดสรรผู้ที่มาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลางถูกผ่อนผันในเรื่องความรู้และความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรมาโดยตลอด อีกทั้งระบบการสอบคัดเลือกก็เป็นระบบปิดที่ไม่เอื้อต่อการได้ผู้พิพากษาที่มีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรอีกด้วย กล่าวคือ เป็นการสอบคัดเลือก โดยทดสอบความรู้ในสาขากฎหมายทั่ว ๆ ไป (หรือที่โดยทั่วไปว่าการสอบสนามใหญ่) ได้แก่

เกณฑ์ความรู้วิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายลักษณะพยาน กฎหมายพระธรรมนูญศาลยุติธรรม กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลแขวง และเลือกสอบในลักษณะวิชา กฎหมายล้มละลาย กฎหมายภาษีอากร กฎหมายแรงงาน กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลเยาวชนและครอบครัว กฎหมายปกครอง กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา หรือกฎหมายการค้าระหว่างประเทศวิชาใดวิชาหนึ่ง หรือการทดสอบความรู้ในวิชากฎหมาย (ที่เรียกกันโดยทั่วไปว่า การสอบสนามเล็ก) ได้แก่ การสอบข้อเขียนในวิชากฎหมายอาญา กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กฎหมายลักษณะพยาน และให้เลือกสอบในลักษณะวิชาพระธรรมนูญศาลยุติธรรม กฎหมายปกครอง กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา กฎหมายภาษีอากร กฎหมายแรงงาน หรือกฎหมายการค้าระหว่างประเทศ เห็นได้ว่าการสอบทั้งสองประเภทมีการสอบวิชาความรู้ด้านกฎหมายภาษีอากรในฐานะที่เป็นเพียงวิชากฎหมายเลือกวิชาหนึ่งเท่านั้น

การกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาให้สอดคล้องเหมาะสมกับบทบาทหน้าที่การใช้อำนาจตุลาการของศาลภาษีอากรกลาง คณะผู้วิจัยขอเสนอดังนี้

ปรับปรุงระบบการคัดเลือกโดยกระบวนการพิเศษ โดยการแก้ไขกฎหมายที่กำหนดในเรื่องที่สามารถนำไปปฏิบัติได้จริง รวมถึงการแก้ไขปรับปรุงเรื่องการสอบคัดเลือกผู้พิพากษาให้เป็นระบบเปิด (open system) กล่าวคือ เป็นระบบที่แต่งตั้งผู้พิพากษาจากบุคคลภายนอก อาจเป็นคนภาคีรัฐ ได้แก่ อาจารย์ประจำที่ศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากรมาเป็นอย่างดีและมีประวัติการทำงานมาอย่างยาวนาน มีผลงานเป็นที่ประจักษ์ในแวดวงกฎหมายภาษีอากร หรือภาคเอกชน ได้แก่ หน่วยงานที่ให้คำปรึกษาและว่าความในคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ เป็นเวลาติดต่อกันอย่างยาวนาน หรือประชาชนทั่วไปที่มีความรู้ มีประสบการณ์ หรือทำงานที่เกี่ยวข้องกับด้านกฎหมายภาษีอากรเป็นอย่างดี เช่น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร เป็นต้น อีกทั้งควรมีความเชี่ยวชาญในระบบบริหารรัฐกิจด้วย เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพต่อการพิจารณาและพิพากษาคดีภาษีอากร อาจมีลักษณะคล้ายกับประเทศฝรั่งเศสและประเทศสหพันธรัฐเยอรมันที่ใช้ระบบการสอบคัดเลือกแบบระบบเปิดมานานแล้ว กล่าวคือ สอบคัดเลือกโดยใช้เกณฑ์ความรู้ทางด้านกฎหมายมหาชน และใช้เกณฑ์ความเชี่ยวชาญในการคดีสรรผู้พิพากษาโดยแต่งตั้งผู้มีความรู้ ความสามารถทางด้านกฎหมายปกครอง และมีประสบการณ์ในการบริหารรัฐกิจ โดยเฉพาะทางด้านภาษีอากร

ดังเช่นวิธีการแต่งตั้งตุลาการศาลปกครอง ที่กำหนดให้ “คณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง” เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติและความเหมาะสมที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นตุลาการศาลปกครอง แล้วเสนอรายชื่อเพื่อขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และสภาผู้แทนราษฎรกับวุฒิสภาตามลำดับ เมื่อได้รับความเห็นชอบแล้ว ให้นายกรัฐมนตรี นำความขึ้นกราบบังคมทูลเพื่อทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งต่อไป ตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 224 บัญญัติว่า

“การแต่งตั้งและการให้ตุลาการในศาลปกครองพ้นจากตำแหน่ง ต้องได้รับความเห็นชอบของคณะกรรมการตุลาการศาลปกครองตามที่กฎหมายบัญญัติก่อน แล้วจึงนำความกราบบังคมทูล

ผู้ทรงคุณวุฒิสาขานิติศาสตร์และผู้ทรงคุณวุฒิในการบริหารราชการแผ่นดินอาจได้รับแต่งตั้งให้เป็นตุลาการในศาลปกครองสูงสุดได้ การแต่งตั้งให้บุคคลดังกล่าวเป็นตุลาการในศาลปกครองสูงสุดให้แต่งตั้งไม่น้อยกว่าหนึ่งในสามของจำนวนตุลาการในศาลปกครองสูงสุดทั้งหมด และต้องได้รับความเห็นชอบของคณะกรรมการตุลาการศาลปกครองตามที่กฎหมายบัญญัติและได้รับความเห็นชอบจากวุฒิสภาก่อน แล้วจึงนำความกราบบังคมทูล

การเลื่อนตำแหน่ง การเลื่อนเงินเดือน และการลงโทษตุลาการในศาลปกครอง ต้องได้รับความเห็นชอบของคณะกรรมการตุลาการศาลปกครองตามที่กฎหมายบัญญัติ

ตุลาการศาลปกครองในชั้นศาลใดจะมีจำนวนเท่าใด ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการตุลาการศาลปกครองกำหนด”

อย่างไรก็ตาม หากยังใช้ระบบการสอบคัดเลือกเช่นเดิม คณะผู้วิจัยจึงใคร่ขอเสนอวิธีการได้มาซึ่งผู้พิพากษาศาลฎีกา เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพมากขึ้นในการได้มาซึ่งผู้พิพากษาที่มีความรู้และความชำนาญทางด้านภาษี ดังนี้

1) การเข้ามาทางตรง พิจารณาจากภูมิหลังการศึกษา

ในปัจจุบัน ผู้มีคุณสมบัติตรงตามความต้องการของศาลฎีกาที่สามารถสอบเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษาได้นั้น พบว่ามีความสามารถเฉพาะด้านทั้งที่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท ปริญญาเอก จากในประเทศและต่างประเทศ ทางด้านสาขากฎหมายการเงินการคลัง กฎหมายภาษีอากร เป็นจำนวนมากกว่าแต่เดิม การบังคับใช้กฎหมายในเรื่องของการแต่งตั้งข้าราชการตุลาการมาดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลฎีกาจึงควรได้รับการบังคับใช้อย่างเร่งด่วน เพื่อประสิทธิภาพในการพิจารณาและผู้พิพากษาศาลฎีกาในศาลฎีกา อันเป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษ

ประการแรก เมื่อได้ผู้พิพากษาที่ผ่านการสอบคัดเลือกเข้ามาแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการสอบคัดเลือกโดยวิธีใดก็ตาม ควรจะต้องพิจารณาถึงความรู้ความสามารถในสาขาที่ผู้พิพากษาคณันศึกษามาเป็นหลักสำคัญ ซึ่งในที่นี้พิจารณาไปที่ความรู้หรือความชำนาญทางด้านกฎหมายภาษีอากร กฎหมายการเงิน และกฎหมายการคลังเป็นหลัก และให้ไปดำรงตำแหน่งเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกากลาง โดยที่ไม่ต้องไปดำรงตำแหน่งยังศาลต่าง ๆ ตามหลักเกณฑ์ทั่วไป เพื่อเป็นการแก้ปัญหาการถูกกลืนไปกับวัฒนธรรมขององค์กรและเพื่อไม่ให้ความรู้ที่ได้ศึกษามาเฉพาะด้านขาดความต่อเนื่องในการนำความรู้มาประยุกต์ใช้กับการทำงานในศาลชั้นอุทธรณ์การเช่นศาลฎีกากลาง

2) การเข้ามาทางอ้อม

กรณีที่มีผู้ทดสอบเข้ามาเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษาได้แล้ว จนถึงกระบวนการรับคัดเลือกให้บรรจุเป็นผู้พิพากษาแล้ว ควรจะต้องจัดให้มีการฝึกอบรมหรือทดลองปฏิบัติงาน เพราะบ่อยครั้งพบว่าผู้พิพากษาที่ได้รับการแต่งตั้งให้มาดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากร ไม่ได้เป็นผู้มีความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมายภาษีอากรมาก่อน กล่าวคือ เป็นผู้มีความรู้ความสามารถในกฎหมายทั่วไป ไม่เฉพาะเจาะจงเฉพาะสาขาใดสาขาหนึ่ง แต่ได้รับการแต่งตั้งหรือโยกย้ายมาดำรงตำแหน่งยังศาลภาษีอากรกลาง โดยเรียงลำดับความอาวุโสในการพิจารณาเลื่อนตำแหน่งนั้น กรณีนี้จะไม่ได้อภิปรายความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษีอากรแต่อย่างใด ซึ่งผู้พิพากษาบางคนอาจจะมีความรู้ความเชี่ยวชาญในกฎหมายอื่น ๆ มากกว่า ซึ่งมักเป็นอุปสรรคต่อการเข้ามาดำรงตำแหน่งเป็นผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลางที่ต้องพิจารณาและพิพากษาคดีเป็นอย่างมาก

แนวทางแรก คือ จัดให้มีระบบการทดลองปฏิบัติงานในศาลภาษีอากร เพื่อให้ทราบว่าผู้พิพากษานั้นมีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะนั่งเป็นองค์คณะพิจารณาและพิพากษาคดีได้หรือไม่ อย่างไร โดยการกำหนดเวลาช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อให้ศึกษาการทำงานโดยทั่วไปของศาล และลงมือปฏิบัติงานอย่างจริงจัง ซึ่งในการจัดระบบการทดลองปฏิบัติงานนี้ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องผู้พิพากษาประจำศาลภาษีอากรกลางคอยให้คำปรึกษา แนะนำการทำงาน ตลอดจนเป็นผู้ประเมินผลการทดลองปฏิบัติงานด้วย

อีกแนวทางที่สองที่ต่างจากระบบการทดลองปฏิบัติงาน กล่าวคือ เมื่อมีการแต่งตั้งผู้พิพากษามาประจำศาลภาษีแล้ว แต่พบว่าผู้พิพากษาบางคนยังมีความรู้ด้านกฎหมายภาษีอากรไม่เพียงพอ ระบบการฝึกฝนหรือการฝึกอบรมเข้ามาเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจโดยอาจจัดเป็นหลักสูตรสั้น ๆ จึงมีความจำเป็น อาจจะเป็นการฝึกอบรมเกี่ยวกับความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีโดยตรง หรือเป็นการอบรมแบบมีการสอบประเมินผลเพื่อวัดความรู้ความเข้าใจเป็นลำดับขั้นไป

อย่างไรก็ตาม แนวทางที่เสนอทั้งสองแนวทางนี้ เมื่อพ้นเวลาการทดลองปฏิบัติงานหรือพ้นเวลาการฝึกอบรมแล้ว จะต้องจัดให้มีการสอบวัดความพร้อมจากสิ่งที่ได้เรียนรู้ไป โดยแบบทดสอบมีผลถึงการดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลางด้วย เพื่อให้เกิดผลดีในการพัฒนาระบบปฏิบัติงานของผู้พิพากษาประจำศาลภาษีอากร สร้างความเชื่อมั่นในการเป็นผู้มีความรู้และความชำนาญในด้านกฎหมายภาษีอากรต่อไป

5.3 บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องการพิจารณาแต่งตั้ง การโยกย้าย การเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลาง

การพิจารณาแต่งตั้งหรือโยกย้ายข้าราชการตุลาการประจำศาลภาษีอากรกลาง ควรพิจารณาจากผู้พิพากษาที่มีความรู้หรือความสามารถทางด้านภาษีอากรมาพิจารณาเป็นหลัก เพื่อความคล่องตัวและความสะดวกในการปฏิบัติงานในศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งผู้พิพากษาที่ถูกคัดเลือกมาโดยวิธีนี้อาจเรียกได้ว่าเป็นการพิจารณาจากภูมิหลังการศึกษา นอกจากนี้ ควรดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาประจำศาลภาษีอากรตลอดระยะเวลาการดำรงตำแหน่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้ กล่าวคือ มีการเลื่อนตำแหน่งเรียงตามอันดับความอาวุโสเรื่อยไป โดยไม่ถูกแทรกแซงจากผู้พิพากษาที่มีอาวุโสสูงกว่าที่โยกย้ายมาจากศาลอื่น เพื่อสร้างความชำนาญให้แก่ผู้พิพากษาในการพิจารณาและพิพากษาคดีต่อไป เพราะพบปัญหาว่าการพิจารณาแต่งตั้ง การโยกย้าย การเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลาง ต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์เช่นเดียวกับผู้พิพากษาในศาลยุติธรรมอื่นตามที่คณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรม (ก.ต.) ซึ่งเป็นองค์กรบริหารของศาลยุติธรรมกำหนดไว้ คือ มีการหมุนเวียนปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ และเลื่อนชั้นตามลำดับอาวุโสและความเหมาะสม อันเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาศักยภาพในด้านความรู้ ความชำนาญในกฎหมายภาษีอากรของผู้พิพากษาประจำศาลภาษีอากรอย่างมาก เพราะการที่ผู้พิพากษาที่เคยอยู่ที่ศาลภาษีอากรกลางมาก่อนต้องโอนย้ายไปยังศาลอุทธรณ์เป็นเวลาหลายปีก่อนที่จะโอนกลับมายังศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรนั้น อาจส่งผลให้การสั่งสมประสบการณ์ อีกทั้งการศึกษาต่อยอดในเชิงลึกอันจะนำไปสู่ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านภาษีอากรต้องขาดช่วง ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลภาษีอากรของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ดังนั้น การพิจารณาแต่งตั้ง การโยกย้าย การเลื่อนให้ดำรงตำแหน่งในศาลภาษีอากรกลาง จึงควรกระทำโดยองค์กรบริหารงานบุคคลของศาลโดยเฉพาะ เพื่อความต่อเนื่องในการสั่งสมความรู้และประสบการณ์ในการทำงานเกี่ยวกับการพิจารณาและพิพากษาคดีภาษีอากรในตำแหน่งที่ทำ ทำให้เป็นผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะอย่างแท้จริง นอกจากนี้ยังเป็นหลักประกันความเป็นอิสระของผู้พิพากษาประจำศาลภาษีอากรอีกด้วย

อนึ่ง หากสามารถแก้กฎหมายในเรื่องการโยกย้าย โดยให้ผู้พิพากษาอาชีพทำงานทางด้านภาษีโดยตรง ให้ดำรงตำแหน่งตลอดชีพ ส่วนเรื่องการโยกย้ายนั้นโดยหลักจะต้องไม่สามารถโยกย้ายผู้พิพากษาศาลภาษีอากรให้ไปประจำยังศาลอื่นได้โดยง่าย แต่หากมีจำเป็นที่จะต้องโยกย้ายก็ควรบัญญัติไว้ในกฎหมายให้ชัดเจนได้ ดังเช่นประเทศฝรั่งเศสและประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน ก็จะทำให้ศาลภาษีมีผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความชำนาญอยู่คู่กับศาลภาษีไปได้นาน ทั้งยังสามารถพัฒนาระบบศาลภาษีได้เป็นอย่างดีและพิจารณาคดีพิพากษาคดีไปในแนวทางเดียวกัน

5.4 บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องการจัดให้มีผู้พิพากษาสมทบ

การที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21 บัญญัติว่า

“ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้

ความในวรรคหนึ่งไม่ตัดสิทธิของคู่ความในอันที่จะขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวในวรรคหนึ่ง”

อันเป็นบทบัญญัติที่เน้นย้ำถึงปัญหาความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรว่ายังมีปัญหาเรื่องความรู้ ความเชี่ยวชาญในกฎหมายภาษีอากร กฎหมายจึงเปิดโอกาสให้ศาลรับฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ อันเป็นการยอมรับอยู่เป็นนัยว่า ศาลหรือผู้พิพากษาไม่ใช่ผู้มีความรู้ในสาขาวิชาที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร เช่น ความรู้ทางด้านธุรกิจ ด้านการเงินการคลัง เป็นต้น แต่การเปิดโอกาสให้ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาในคดีได้นั้นไม่ได้เข้ามาในลักษณะเป็นผู้พิพากษาสมทบที่ได้รับการแต่งตั้งอย่างเป็นทางการ อีกทั้งการให้ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญก็มีลักษณะที่ต่างจากการมีผู้พิพากษาสมทบ และกฎหมายก็มิได้บัญญัติว่าให้มีผลผูกพันกับการพิจารณาคดีภาษีอากรแต่อย่างใด แม้ว่าจะสามารถให้ความคิดเห็นได้ทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายก็ตาม

การจัดให้มีผู้พิพากษาสมทบเป็นแนวคิดที่ดี เพราะเป็นการพยายามแก้ปัญหาเรื่องความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร ดังที่ได้บัญญัติเกี่ยวกับการเปิดโอกาสให้ผู้ทรงคุณวุฒิเข้ามาให้ความเห็นประกอบได้ แต่ไม่ใช่ลักษณะการเข้ามาในฐานะผู้พิพากษาสมทบเช่นในศาลแรงงานของไทยที่นาระบบนี้มาใช้แล้วสำหรับศาลภาษีอากรไทยยังไม่ควรนาระบบผู้พิพากษาสมทบเข้ามาร่วมพิจารณาคดีภาษีอากรด้วย เพราะอาจเป็นการสร้างภาระให้กับการบริหารงานของศาลภาษีอากรมากเกินไป เพราะยังมีปัญหาเรื่องการบริหารจัดการบุคคลในการจ่ายสำนวนคดีให้ผู้พิพากษาแต่ละคนเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีในแต่ละคดีอีกด้วย

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่ง เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ต้องอาศัยการเรียนรู้ ประสบการณ์ ซึ่งผู้ที่มีความรู้ความชำนาญด้านกฎหมายภาษีอากรยังอยู่ในวงจำกัด ไม่ได้มีมากพอเหมือนผู้มีความรู้กฎหมายทั่วไป บุคคลกลุ่มนี้จึงเป็นที่ต้องการของผู้ที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรค่อนข้างมาก หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือเป็นคนที่มีความสำคัญสูงก็ว่าได้ ดังนั้นหากมีการนาระบบผู้พิพากษาสมทบเข้ามา แล้วต่อมามุบุคคลนั้นไม่ได้ดำรงตำแหน่งเป็นผู้พิพากษาสมทบแล้ว อาจละเลยความที่เคยเป็นผู้พิพากษาสมทบเพื่อหาผลประโยชน์เข้าตัวเองได้อย่างสะดวก ซึ่งกฎหมายที่จะบังคับใช้กับกรณีนี้ยังไม่ปรากฏ จึงเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาอย่างละเอียดถี่ถ้วนต่อไป

5.5 บทวิเคราะห์และแนวทางแก้ปัญหาเรื่องรูปแบบของคำพิพากษา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 140(2) บัญญัติว่า “...ถ้าคำพิพากษาหรือคำสั่งจะต้องทำโดยผู้พิพากษาหลายคน คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นจะต้องบังคับตามความเห็นของฝ่ายข้างมาก...ถ้าผู้พิพากษาคคนใดมีความเห็นแย้ง ก็ให้ผู้พิพากษาคคนนั้นเขียนใจความแห่งความเห็นแย้งของตนกลัดไว้ในสำนวน...” จากบทบัญญัติดังกล่าวทำให้รูปแบบคำพิพากษาของศาลไทยเป็นรูปแบบคำพิพากษาร่วมกันของผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะ โดยผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะจะไม่ทำความเห็นส่วนตนในคำพิพากษา ซึ่งมีผลทำให้ผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะที่ไม่ใช่เจ้าของสำนวนไม่แสดงบทบาทหรือมีส่วนร่วมในการทำคำพิพากษาอย่างแท้จริง และยังทำให้ไม่มีความเห็นที่หลากหลายในคำพิพากษา ควรแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 140(2) และมาตรา 141 โดยบัญญัติให้ชัดว่าผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะทุกคนต้องทำความเห็นในคำพิพากษา

บรรณานุกรม

- กมลชัย รัตนสกาวงศ์, หลักกฎหมายปกครอง. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2544.
- กมลชัย รัตนสกาวงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, (กรุงเทพฯ : บริษัทพิมพ์ดี จำกัด), 2537.
- กุลพล พลวัน, การพิจารณาคดีระบบกล่าวหาและระบบไต่สวนในกฎหมายไทยที่มีผลกระทบต่อการคุ้มครองสิทธิมนุษยชน, วารสารศาลรัฐธรรมนูญ, เล่ม 13 (มกราคม-เมษายน 2546).
- คณะกรรมการประชาสัมพันธ์การจัดตั้งศาลปกครองตามนโยบายของรัฐบาล สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, แนวทางการจัดตั้งศาลปกครอง : นโยบายของรัฐบาล ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาของสภาฯ และข้อสังเกตของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา.
- คิตงาม คงตระกูล, ระบบไต่สวนในกฎหมายวิธีพิจารณาความพิพาทไทย, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2546.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพฯ : สื่อปัญญา), 2540.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กระบวนการยุติธรรมทางปกครอง, วารสารกฎหมายปกครอง (สิงหาคม 2539).
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, องค์การตุลาการในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน, วารสารกฎหมายปกครอง (เมษายน 2525).
- ชาญชัย แสวงศักดิ์, ผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส, วารสารกฎหมายปกครอง 1 (เมษายน : 2525) .
- เถียรไทย สุนทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, ศาลภาษีอากรกลาง, (กรุงเทพฯ : พิมพ์อักษร), 2544.
- บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ, กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2544.
- บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ รัฐธรรมนูญเยอรมัน, (กรุงเทพฯ : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2535.
- ประทุมพร กลัดอำ, การนำวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในวิธีพิจารณาความอาญา, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, นักบริหารภาครัฐและเอกชนกับการเตรียมฟ้องคดีภาษีอากร, วารสารการตรวจเงินแผ่นดิน 1, 3 (กรกฎาคม – กันยายน 2543) , 2543.

พรเพชร วิชิตชลชัย, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์รัชดา), 2536.

ศาลฎีกา, สำนักงานศาลยุติธรรม, บทความย่อรายงานวิจัยเรื่อง ระบบการคัดเลือกและการอบรมข้าราชการ
ตุลาการในศาลยุติธรรม, 2546.ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 124 ตอนที่ 33 ก วันที่ 13
กรกฎาคม 2550.

สราวุธ ภักดิ์วิไลเกียรติ, อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย, (วิทยานิพนธ์
มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

สมคิด เลิศไพฑูรย์, ตุลาการรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพฯ : นิติธรรม), 2536.

ลดาวลัย ชำ่มช้อย, สิทธิของผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร,วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536.

วรรณชัย บุญบำรุง, หลักทั่วไปของการดำเนินกระบวนการพิจารณาตีปกครองของฝรั่งเศส, วารสารกฎหมาย
ปกครอง, เล่ม 19(ธันวาคม 2543).

วิรัช วิรัชนิภาวรรณ, ศาลปกครองไทย วิเคราะห์เปรียบเทียบ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542),
หน้า 204-205.

อธิป จิตต์สำเร็จ, การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขา
นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525.

อมร รักษาสัตย์, ระบบศาลแบบคู่ขนานของเยอรมัน, วารสารนิติศาสตร์ 23, (2534).

อรพิน ผลสุวรรณ, ข้อพิพาทและการดำเนินคดีในประเทศฝรั่งเศส, สรรพากรสาส์น, 8 (สิงหาคม 2534).

Siedenopf, The Principal of The Rule of Law, วารสารกฎหมายปกครอง, เล่ม 11 ตอน 2 (สิงหาคม 2535).

Federal Commissioner for Foreign Investment in Germany and Ernst & Young AG, **Business Guide to Germany**, (Frankfurt: Ines Dashner, 2002) p. 28.

www.legifrance.gouv.fr/citoyen/unicode.ow

www.justice.gouv.fr

Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Services, (Chicago: Commerce Clearing House, 1966), pp. 932-933.

www.justice.gouv.fr

คำวินิจฉัยของศาลปกครองสูงสุด เลขที่ 18729 18772 ลงวันที่ 3 ธันวาคม ค.ศ. 1982